

Kommunal regnskapsstandard nr. 12 – Foreløpig standard (F)



Foreløpig standard fastsatt av styret i Foreningen GKRS 17.12.2015 med virkning fra regnskapsåret 2016. Endret 21.04.2016

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 samarbeid etter kommuneloven § 27 eller vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 5A. 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). Interkommunalt samarbeid kan også ivaretas gjennom opprettelse av stiftelser.
2. 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 interkommunale samarbeid etablert med hjemmel i kommuneloven. Følgende samarbeidsformer er dermed omfattet:
 - Interkommunale samarbeid (kommuneloven § 27)
 - Vertskommunesamarbeid (kommuneloven kapittel 5A)
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 overskudd og underskudd i samarbeidet.
3. Standarden omhandler regnskapsføringen både i kommunenes regnskap og i samarbeidenes regnskap.

2 REGELVERK

1. **Interkommunale samarbeid** opprettes med hjemmel i kommuneloven § 27 ved at det opprettes et eget styre til løsning av felles oppgaver. Kommuner og fylkeskommuner kan delta i samme interkommunale samarbeid. Vedtektene for samarbeidet skal bl.a. inneholde bestemmelser om eventuell innskuddsplikt, om styret kan ta opp lån eller på annen måte pådra kommunene forpliktelser og om uttrede fra eller oppløsning av samarbeidet. Regnskapet for interkommunale samarbeid skal etter forskrift om årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner (regnskapsforskriften) § 12 som hovedregel inngå i årsregnskapet til den kommunen hvor samarbeidet har sitt hovedkontor.

Har deltakerne besluttet at samarbeidet skal avlegge eget særregnskap, skal dette følge bestemmelsene i forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper, jf. regnskapsforskriften § 1. Særregnskapet skal fastsettes etter kommunale regnskapsprinsipper.

2. **Vertskommunesamarbeid** etter kommuneloven kapittel 5A 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. Vertskommunesamarbeid kan bare inngås mellom kommuner eller mellom fylkeskommuner. Det skal opprettes en skriftlig samarbeidsavtale som bl.a. skal inneholde bestemmelser om det økonomiske oppgjøret mellom samarbeidskommunene og vertskommunen og regler for uttrede og avvikling av samarbeidet. Det er ikke gitt egne regnskapsbestemmelser for vertskommunesamarbeid.

3 DRØFTELSE

3.1 Definisjoner

1. Følgende begreper benyttes i denne standarden:
 - a) *Bevilgningsregnskap*: Samlebetegnelse for drifts- og investeringsregnskapene.
 - b) *Særregnskap*: Regnskap for interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 som regnes som eget rettssubjekt. Særregnskap avlegges etter kommunale regnskapsprinsipper og i samsvar med forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper.
 - c) *Samarbeidets regnskap*: Regnskapet for et interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 som inngår i hovedkontorkommunens regnskap.
 - d) *Deltakerkommune*: Kommune som er deltaker i interkommunalt samarbeid eller vertskommunesamarbeid. Omfatter ikke den kommunen hvor et interkommunalt samarbeid har sitt hovedkontor (hovedkontorkommune) eller vertskommunen i et vertskommunesamarbeid.
 - e) *Hovedkontorkommune*: Kommune der et interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 har sitt hovedkontor.

- f) *Vertskommune*: Den kommunen i et vertskommunesamarbeid som utfører oppgaver etter delegert myndighet fra en eller flere deltakerkommuner.

3.2 Interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 som ikke avlegger særregnskap

3.2.1 Etablering og innskudd av kapital

1. Et interkommunalt samarbeid etableres ved at to eller flere kommuner fastsetter vedtekter og velger et styre for samarbeidet. Kommunene har ikke innskuddsplikt, med mindre noe annet fremgår av vedtektene. 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 vedtektene, være disponible midler for samarbeidets styre. Hovedkontorkommunens kommunestyre kan imidlertid ikke disponere slike innskudd. Innskuddene klassifiseres derfor som bundne fond i hovedkontorkommunens regnskap.
3. Dersom det overføres anleggsmidler til det interkommunale samarbeidet, vil det normalt innebære at deltakerkommunen overfører risiko og kontroll med anleggsmidlet til hovedkontorkommunen ved samarbeidets styre, slik at dette er å anse som en transaksjon.

Overføringen regnskapsføres som salg av anleggsmiddel i deltakerkommunens bevilgningsregnskap. 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 (hovedkontorkommunen) 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 3.1. nr. 8.

4. 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 noen regnskapsføring.

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

- Det er inngått leieavtale mellom deltaker-/hovedkontorkommunen og samarbeidet.
- Det fremgår av vedtektene at samarbeidet disponerer anleggsmidlet, men at eierforholdet er uendret.
- Samarbeidet kan ikke avhende eller endre bruken av anleggsmidlet uten at deltaker-/hovedkontorkommunen har godkjent dette.
- Inntekter ved eventuell avhendelse av anleggsmidlet tilfaller deltaker-/hovedkontorkommunen.

- Deltaker-/hovedkontorkommunen 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 hovedkontorkommunen som rettssubjekt. Overføring av anleggsmidler fra hovedkontorkommunen til samarbeidet savner derfor kjennetegn av en transaksjon. Slike anleggsmidler regnskapsføres til kontinuitet i hovedkontorkommunen, dvs. at bokført verdi videreføres i balansen og det ikke skjer noen regnskapsføring i bevilgningsregnskapet.
 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 vedtektene regulere eventuell innskuddsplikt. For nye deltakerkommuner regnskapsføres dette på samme måte som ved etablering.

3.2.2 Uttreden fra samarbeidet

1. Uttreden skal være regulert i vedtektene. 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 hovedkontorkommunens bevilgningsregnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Tilsvarende skal oppgjør som innebærer overføring av midler til samarbeidet, inntektsføres i hovedkontorkommunens bevilgningsregnskap og utgiftsføres i den uttredende kommunens regnskap.
2. Skjer oppgjøret i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en salgstransaksjon og en overføringstransaksjon (utgift) i hovedkontorkommunens investeringsregnskap. I den uttredende kommunens investeringsregnskap dekomponeres transaksjonen i en kjøpstransaksjon og en overføringstransaksjon (inntekt).
3. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal opprettholdes i regnskapsføringen av oppgjør ved uttreden. Overføres driftsinntekter eller midler stående på driftsfond, skal overføringen utgiftsføres i hovedkontorkommunens driftsregnskap og inntektsføres i uttredende kommunens driftsregnskap. Overføres investeringsinntekter eller midler stående på investeringsfond, skal overføringen utgiftsføres i hovedkontorkommunens investeringsregnskap og inntektsføres i uttredende kommunens investeringsregnskap.

3.2.3 Overføringer og kjøp/salg mellom kommunen og interkommunale samarbeid

1. Overføringer mellom en deltakerkommune og et interkommunalt samarbeid vil være transaksjoner som skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet både i deltakerkommunen og hovedkontorkommunens regnskap. Det samme gjelder ved kjøp og salg av varer og tjenester mellom deltakerkommunen og samarbeidet.
2. Overføringer og kjøp/salg mellom hovedkontorkommunen og et interkommunalt samarbeid som ikke avlegger særregnskap savner kjennetegn av en transaksjon. Slike overføringer og kjøp/salg regnskapsføres tilsvarende som om de foretas mellom øvrige kommunale virksomheter.
3. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder også for et interkommunalt samarbeid. Skillet skal opprettholdes ved overføringer mellom samarbeidet (hovedkontorkommunen) og deltakerkommunene.

3.2.4 Investeringer

1. Investeringer foretatt av et interkommunalt samarbeid som ikke avlegger særregnskap regnskapsføres i hovedkontorkommunens investeringsregnskap. Aktivering av anleggsmidlet i balansen og avskrivninger skjer i hovedkontorkommunens 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 3.1 nr. 4 gjelder for hver enkelt deltakerkommunes investeringsandel.

3.2.5 Regnskapsavleggelse i interkommunale samarbeid

1. Regnskapet for interkommunale samarbeid skal inngå i hovedkontorkommunens årsregnskap, jf. regnskapsforskriften § 12 nr. 1. Det avlegges derfor ikke et eget fullstendig årsregnskap for samarbeidet. Det skal imidlertid avlegges et regnskap og beretning som styret selv vedtar. Dette regnskapet skal minst bestå av en driftsdel, eventuelt en investeringsdel og en oversikt over eiendeler, gjeld og egenkapital.

Driftsdelen og investeringsdelen skal minst vise samarbeidets inntekter og utgifter, samt overføringer mellom samarbeidet og deltakerkommunene, herunder også hovedkontorkommunen.

2. I hovedkontorkommunens årsregnskap skal det gis noteopplysninger i henhold til regnskapsforskriften § 12 nr. 3, jf. KRS nr. 6 punkt 3.1.1 nr. 9.
3. I hovedkontorkommunens årsberetning skal det gis opplysninger som er viktige for å bedømme samarbeidets stilling og resultatet av virksomheten, jf. regnskapsforskriften § 12 nr. 4.

3.2.6 Overskudd og underskudd i interkommunale samarbeid

1. Medfører underskudd i samarbeidet at hovedkontorkommunens driftsregnskap viser et regnskapsmessig merforbruk, skal dette dekkes inn etter reglene i kommuneloven § 48 nr. 4.
2. Dersom det er avtalt at deltakerkommunene skal bidra til å dekke underskudd, eller en viss andel av utgiftene i samarbeidet, anses dette som en kjent inntekt som skal inntektsføres i hovedkontorkommunens regnskap, uavhengig av hvor mye deltakerkommunene faktisk har betalt det aktuelle året. Tilsvarende vil det være en kjent utgift som skal utgiftsføres i deltakerkommunenes regnskap.
3. Et overskudd i samarbeidet vil, med mindre annet fremgår av vedtektene, måtte anses som midler som er disponible for styret, men bundne for hovedkontorkommunen. En avtale om deling av overskudd i samarbeidet representerer en kjent utgift i hovedkontorkommunens regnskap og en kjent inntekt i deltakerkommunenes regnskap.

3.2.7 Avvikling av interkommunale samarbeid

1. Oppløsning av samarbeidet skal være regulert i vedtektene. Avviklingsoppgjør med deltakerkommunene regnskapsføres på samme måte som for oppgjør ved uttreten, jf. punkt 3.2.2.

3.2.8 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 hovedkontorkommunen og deltakerkommunene stifter aksjeselskapet.

Avviklingen regnskapsføres i samsvar med punkt 3.2.7 ovenfor. Stiftelsen av aksjeselskapet regnskapsføres i samsvar med KRS nr. 13 punkt 3.4.1.

3.3 Interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 som avlegger eget særregnskap**3.3.1 Etablering av interkommunale samarbeid**

1. Et interkommunalt samarbeid etableres ved at to eller flere kommuner fastsetter vedtekter og velger et styre for samarbeidet. Kommunene har ikke innskuddsplikt, med mindre noe annet fremgår av vedtektene. Det må derfor vurderes konkret hvilke økonomiske disposisjoner etableringen eventuelt innebærer og regnskapsføre disse etter de økonomiske realitetene.
2. Dersom en deltakerkommune gjør innskudd i det interkommunale samarbeidet, regnskapsføres dette som kjøp av andeler i deltakerkommunens investeringsregnskap 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-/hovedkontorkommunen tilstrekkelig disposisjonsrett og ansvar for forpliktelser knyttet til anleggsmidlet, slik at reelt (med-)eierskap anses uendret. I slike tilfeller skal det ikke foretas noen regnskapsføring.

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

- Det er inngått leieavtale mellom deltaker-/hovedkontorkommunen og samarbeidet.
 - Det fremgår av vedtektene at samarbeidet disponerer anleggsmidlet, men at eierforholdet er uendret.
 - Samarbeidet kan ikke avhende eller endre bruken av anleggsmidlet uten at deltaker-/hovedkontorkommunen har godkjent dette.
 - Inntekter ved eventuell avhendelse av anleggsmidlet tilfaller deltaker-/hovedkontorkommunen.
 - Deltaker-/hovedkontorkommunen 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.
4. I samarbeidets særregnskap 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 bevilgningsregnskapet både hos samarbeidet og deltakerkommunen.

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

3.3.2 *Inntreden av nye deltakere i samarbeidet*

1. Inntreden av nye deltakere i et interkommunalt samarbeid kan enten innebære en utvidelse av samarbeidet eller vil være å anse som en avvikling og nyetablering av samarbeidet. Hvorvidt inntreden av nye deltakere representerer en utvidelse av eksisterende samarbeid eller avvikling og nyetablering, må konkret vurderes i hvert enkelt tilfelle ut i fra hvilke vedtak og handlinger som gjøres av samarbeidet og deltakerkommunene. Tilfeller der samarbeidet ikke oppløses, beholder samme organisasjonsnummer, utfører de samme tjenestene og dermed fremstår som uendret utad, trekker i retning av at inntreden kan anses som en vedtektsendring og en utvidelse av samarbeidet. Tilsvarende vil tilfeller hvor samarbeidet oppløses, nytt samarbeid etableres med nytt organisasjonsnummer, nye

vedtekter fastsettes og dermed fremstår som et nytt samarbeid utad, trekke i retning av at dette anses som et nytt samarbeid.

2. Ved senere inntreden av deltakere i et samarbeid, skal vedtektene 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 bevilgningsregnskap på samme måte som kapitalinnskudd fra eksisterende deltakere på et senere tidspunkt enn ved etablering, jf. punkt 3.3.1 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 3.3.1 nr. 4 ovenfor.

3.3.3 Uttreden fra samarbeidet

1. Uttreden skal være regulert i vedtektene. 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 særregnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Tilsvarende skal oppgjør som innebærer overføring av midler til samarbeidet, inntektsføres i samarbeidets særregnskap og utgiftsføres i den uttredende kommunens regnskap.
2. Skjer oppjøret i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en salgstransaksjon og en overføringstransaksjon i investeringsdelen i samarbeidets særregnskap. I den uttredende kommunens investeringsregnskap dekomponeres transaksjonen i en kjøpstransaksjon og en overføringstransaksjon.
3. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal opprettholdes i regnskapsføringen av oppgjør ved uttreden. Overføres driftsinntekter eller midler stående på driftsfond, skal overføringen utgiftsføres i driftsdelen i samarbeidets særregnskap og inntektsføres i den uttredende kommunens driftsregnskap. Overføres investeringsinntekter eller midler stående på investeringsfond, skal overføringen utgiftsføres i investeringsdelen i samarbeidets særregnskap og inntektsføres i den uttredende kommunens investeringsregnskap.

3.3.4 Overføringer og kjøp/salg mellom kommunen og interkommunale samarbeid

1. Overføringer og kjøp/salg mellom interkommunalt samarbeid, som avlegger særregnskap, og en deltakerkommune, regnskapsføres som transaksjoner i bevilgningsregnskapet både i deltakerkommunens regnskap og samarbeidets særregnskap. Dette gjelder også ved overføringer og kjøp/salg mellom samarbeidet og hovedkontorkommunen.
2. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder også for et interkommunalt samarbeids særregnskap. Skillet skal opprettholdes ved

overføring av midler mellom samarbeidet og deltakerkommunene.

3.3.5 Investeringer

1. Investeringer foretatt av et interkommunalt samarbeid regnskapsføres i investeringsdelen i samarbeidets særregnskap. Aktivering av anleggsmidlet i balansen og avskrivninger skjer i samarbeidets balanse.
2. Dersom deltakerkommunene finansierer sine respektive andeler av en investering, 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 som et driftsmiddel i deltakerkommunenes balanseregnskap. Vesentlighetsgrensen i KRS nr. 4 punkt 3.1 nr. 4 gjelder for hver enkelt deltakerkommunes investeringsandel.

3.3.6 Regnskapsavleggelse i interkommunale samarbeid

1. Særregnskapet for interkommunale samarbeid som avlegger særregnskap avlegges etter reglene i forskrift om årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for interkommunale selskaper. Regnskapsforskriften § 12 gjelder ikke for disse samarbeidene.

3.3.7 Underskuddsdekning

1. Det er ikke gitt særskilte bestemmelser for inndeckning av underskudd i interkommunale samarbeid. Det legges til grunn at bestemmelsene i kommuneloven § 48 nr. 4 gjelder tilsvarende for samarbeidets dekning av eget underskudd.

3.3.8 Avvikling interkommunale samarbeid

1. Oppløsning av samarbeidet skal være regulert i vedtektene. Avviklingsoppgjør med deltakerkommunene, herunder hovedkontorkommunen, regnskapsføres på samme måte som for oppgjør ved uttreden, jf. punkt 3.3.3.

3.3.9 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 kjøp av aksjer eller andeler.

I samarbeidets særregnskap håndteres slik omdanning som en avvikling av samarbeidet.

3.4 Vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 5A

3.4.1 Etablering og overføring av kapital

1. Etablering av vertskommunesamarbeid innebærer at deltakerkommunene overlater utførelsen 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, er det normalt å anse som en transaksjon.

Overføringen regnskapsføres som salg av anleggsmiddel i deltakerkommunens bevilgningsregnskap. 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 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 3.1. nr. 8.

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 noen 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. Det innebærer at overføring av anleggsmidler kan regnskapsføres som overføringsutgift i deltakerkommunens investeringsregnskap, forutsatt at anleggsmidlet har vært i bruk i deltakerkommunens virksomhet.

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. 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 bevilgningsregnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Tilsvarende skal oppgjør som innebærer overføring av midler til vertskommunen, inntektsføres i vertskommunens bevilgningsregnskap 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 skal opprettholdes i regnskapsføringen av oppgjør ved uttreden. Overføres driftsinntekter eller midler stående på driftsfond, skal overføringen utgiftsføres i vertskommunens driftsregnskap og inntektsføres i den uttredende kommunens driftsregnskap. Overføres investeringsinntekter eller midler stående på investeringsfond, skal overføringen utgiftsføres i vertskommunens investeringsregnskap og inntektsføres i den uttredende kommunens investeringsregnskap.

3.4.3 Overføringer og kjøp/salg mellom kommunen og vertskommunesamarbeid

1. Overføringer mellom en deltakerkommune og vertskommunen vil være transaksjoner som skal regnskapsføres i bevilgningsregnskapet både i deltakerkommunens og vertskommunens regnskap. Det samme gjelder ved kjøp og salg av varer og tjenester mellom deltakerkommunene og vertskommunen.
2. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder også ved vertskommunesamarbeid. Skillet skal opprettholdes ved overføringer mellom vertskommunen og deltakerkommunene.

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 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 3.1 nr. 4 gjelder for hver enkelt deltakerkommunes investeringsandel.

3.4.5 Regnskapsavleggelse

1. Vertskommunesamarbeid innebærer at deltakerkommunene overlater utførelsen av oppgaver til vertskommunen. Vertskommunesamarbeidet er derfor en del av vertskommunens virksomhet og det avlegges derfor ikke særregnskap for vertskommunesamarbeidet.
2. Det er ikke gitt særskilte regnskapsregler for vertskommunesamarbeid. Det kan imidlertid avtales at det avlegges regnskap og beretning for vertskommunesamarbeidet. Dette skal i tilfelle følge reglene for interkommunale samarbeid, jf. punkt 3.2.5 nr. 1.
3. I vertskommunens årsregnskap skal det gis tilsvarende noteopplysninger som for interkommunale samarbeid, jf. KRS nr. 6 punkt 3.1.1 nr. 9.

3.4.6 Underskudd og overskudd i samarbeidet

1. Det er ikke gitt særskilte bestemmelser for inndekning av underskudd i vertskommunesamarbeid. Samarbeidsavtalen skal inneholde bestemmelser om det økonomiske oppgjøret mellom samarbeidskommunene og vertskommunen.
2. Dersom det er avtalt at deltakerkommunene skal bidra til å dekke underskudd, eller en viss andel av utgiftene i vertskommunesamarbeidet, anses dette som en kjent inntekt som skal inntektsføres i vertskommunens regnskap, uavhengig av hvor mye deltakerkommunene faktisk har betalt det aktuelle året. Tilsvarende vil det være en kjent utgift som skal utgiftsføres i deltakerkommunenes regnskap. På samme måte vil et overskudd i vertskommunesamarbeidet representere en kjent utgift i vertskommunens regnskap og en kjent inntekt i deltakerkommunenes regnskap.

3.4.7 Avvikling vertskommunesamarbeid

1. Oppløsning av vertskommunesamarbeid skal være regulert i samarbeidsavtalen. Et økonomisk oppgjør ved oppløsning dekomponeres i sine enkelte bestanddeler og regnskapsføres i de respektive kommunenes bevilgningsregnskap.
2. Anleggsmidler som tilbakeføres til deltakerkommunene regnskapsføres tilsvarende som ved etablering, jf. punkt 3.4.1.

4 ANBEFALING

4.1 Interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 som ikke avlegger særregnskap

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 samarbeidets regnskap (hovedkontorkommunen).
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 hovedkontorkommunens bevilgningsregnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal opprettholdes i regnskapsføringen av oppgjør ved uttreden.
3. Overføringer og kjøp/salg mellom en deltakerkommune og et interkommunalt samarbeid regnskapsføres i bevilgningsregnskapet både i deltakerkommunens og hovedkontorkommunens regnskap. Overføringer og kjøp/salg mellom hovedkontorkommunen og et interkommunalt samarbeid som ikke avlegger særregnskap regnskapsføres tilsvarende som om de foretas mellom øvrige kommunale virksomheter.
4. Investeringer foretatt av et interkommunalt samarbeid som ikke avlegger særregnskap regnskapsføres i hovedkontorkommunens investeringsregnskap. Aktivering av anleggsmidlet og avskrivninger skjer i hovedkontorkommunens regnskap.
5. Regnskap for interkommunale samarbeid som avlegges etter regnskapsforskriften § 12 skal minst bestå av en driftsdel, eventuelt en investeringsdel og en oversikt over eiendeler, gjeld og egenkapital.

4.2 Interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 som avlegger eget særregnskap

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 særregnskap regnskapsføres kapitalinnskudd som mottas ved etablering av samarbeidet direkte i åpningsbalansen. Kapitalinnskudd som gjennomføres på et senere tidspunkt enn ved etablering regnskapsføres i bevilgningsregnskapet.

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 særregnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal opprettholdes i regnskapsføringen av oppgjør ved uttreden.
3. Overføringer og kjøp/salg mellom en deltakerkommune og et interkommunalt samarbeid regnskapsføres i bevilgningsregnskapet både i deltakerkommunens regnskap og samarbeidets særregnskap.

4.3 Vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 5A

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 bevilgningsregnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal opprettholdes i regnskapsføringen av oppgjør ved uttreden.
3. Overføringer og kjøp/salg mellom en deltakerkommune og et vertskommunesamarbeid regnskapsføres i bevilgningsregnskapet 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.
5. I vertskommunens årsregnskap skal det gis tilsvarende noteopplysninger som for interkommunale samarbeid