



Veileder

Rapportering av transaksjoner  
mellom kommune, kommunalt foretak  
og interkommunalt selskap i KOSTRA

(Kvalitetssikring av konserntall)

KRD, november 2011

## Forord

Denne veilederen er utarbeidet av Telemarksforskning etter oppdrag fra KR D.

Veilederen tar for seg bruk av arter og funksjoner for "konserninterne transaksjoner", det vil si transaksjoner mellom kommunen, eget kommunalt foretak og interkommunalt selskap hvor kommunen selv er deltaker.

Veilederen gjelder tilsvarende for fylkeskommuner og fylkeskommunale foretak.

Formålet er å bidra til bedre kvalitet på innrapporterte regnskapsdata, og derigjennom bedre kvalitet på konserntallene i KOSTRA som publiseres av Statistisk Sentralbyrå.

Veilederen kommer i tillegg til den veiledningen som er gitt i KR Ds hovedveileder for regnskapsrapportering i KOSTRA, og supplerer spesielt kapittel 6 i hovedveilederen. Det gis flere eksempler, og avstemming og kontrollrutiner blir omtalt.

Det er vårt håp at denne veilederen blir et praktisk hjelpemiddel for kommuner, fylkeskommuner, (fylkes)kommunale foretak og interkommunale selskaper i forbindelse med regnskapsrapporteringen i KOSTRA.

Oslo, 8. november 2011

Kommunal- og regionaldepartementet

Telemarksforskning har på oppdrag av Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) laget en veileder om kvalitetssikring av konserntall i KOSTRA. Under utarbeidelsen av veilederen har vi hatt god nytte av referansegruppen for prosjektet. Referansegruppen har hatt to møter og har bestått av representanter fra kommuner, KF, IKS og SSB. Vi takker representantene i gruppen for verdifulle innspill underveis i prosessen.

Referansegruppe:

- Anne Lise Berg, Lørenskog kommune
- Ellen M. Bowitz, Drammen Eiendom KF
- Michael Hagring, Nedre Romerike vannverk IKS og Nedre Romerike avløpsverk IKS
- Anne Sofie Hornnes, Evje og Hornnes kommune
- Roy Johannesen, Norges kemner og kommuneøkonomers forbund
- Roar Paulsen, Drammen kommune
- Espen O. Vattekar, Statistisk sentralbyrå

Vi vil også takke oppdragsgivers kontaktpersoner, Bent Devik og Even Vaboen for et godt samarbeid.

Bø, 7. oktober 2011

Ailin Aastvedt

Prosjektleder

## Innhold

<b>1. Bakgrunn og formål.....</b>	<b>6</b>
1.1 Bruk av konserntallene i KOSTRA.....	8
<b>2. Hovedregel og unntak.....</b>	<b>10</b>
2.1 Hovedregel: Elimineringsarter.....	10
2.2 Unntak: Ordinære arter for konserninterne transaksjoner.....	12
<b>3. Rapportering av regnskapsdata fra kommunen.....</b>	<b>13</b>
3.1 Kjøp.....	15
3.2 Salg.....	19
3.3 Bruk av ordinære arter for konserninternt kjøp og salg.....	21
3.4 Overføring til særbedrift.....	25
3.5 Overføring fra særbedrift.....	26
<b>4. Rapportering av regnskapsdata fra særbedrift.....</b>	<b>27</b>
4.1 Salg.....	29
4.2 Kjøp.....	34
4.3 Bruk av ordinære arter for konserninternt kjøp og salg.....	36
4.4 Overføring fra kommunen.....	39
4.5 Overføring til kommunen.....	41
4.6 Transaksjoner mellom særbedrifter.....	42
4.7 Særbedrifter som fører regnskap etter regnskapsloven.....	44
<b>5. Avstemming og kontroll.....</b>	<b>47</b>
5.1 Avstemming mellom kommune og særbedrift.....	50
5.2 Kontroll etter rapportering til SSB.....	54
<b>6. Vedlegg.....</b>	<b>56</b>
6.1 Avstemmingsskjema fra NKRFs regnskapsmappe for kommuner og fylkeskommuner.....	56
6.2 Skjema for overføringer mellom IKS og eierkommune.....	57

## Eksempeloversikt

### Rapportering fra kommunen

Eksempel A 1: Kjøp av institusjonsplasser .....	16
Eksempel A 2: Kjøp av avfallstjeneste.....	16
Eksempel A 3: Leie av lokaler .....	17
Eksempel A 4: Kjøp av deltjeneste kjøkken.....	17
Eksempel A 5: Viderefakturering tjeneste.....	18
Eksempel A 6: Utleie av lokaler .....	20
Eksempel A 7: Utlån .....	20
Eksempel A 8: Salg av regnskapstjeneste .....	22
Eksempel A 9: Kjøp av renovasjonstjeneste .....	23
Eksempel A 10: Salg av vann.....	24
Eksempel A 11: Overføring til IKS .....	25
Eksempel A 12: Overføring fra KF.....	26

### Rapportering fra særbedrift

Eksempel B 1: Salg av institusjonsplasser .....	30
Eksempel B 2: Salg av avfallstjeneste .....	30
Eksempel B 3: Utleie av lokaler .....	31
Eksempel B 4: Salg av deltjeneste kjøkken.....	32
Eksempel B 5: Salg av tjeneste som kommunen viderefakturerer .....	33
Eksempel B 6: Leie av lokaler .....	34
Eksempel B 7: Lån.....	35
Eksempel B 8: Kjøp av regnskapstjeneste .....	36
Eksempel B 9: Salg av renovasjonstjeneste.....	37
Eksempel B 10: Kjøp av vann.....	38
Eksempel B 11: Overføring fra deltakerkommuner.....	40
Eksempel B 12: Overføring til egen kommune .....	41
Eksempel B 13: Leie av lokaler .....	43
Eksempel B 14: Kjøp og salg av parkeringstjeneste .....	43

## 1. Bakgrunn og formål

*Formålet med veilederen er å tilby et verktøy for kvalitetssikring av regnskapsdata ved rapportering av konserntall til KOSTRA.*

Med denne veilederen ønsker KRD å bidra til bedre kvalitet på konserntallene som publiseres i KOSTRA. Veilederen gir en nærmere beskrivelse av bruk av standardkontoplan i KOSTRA for konserninterne transaksjoner. Denne veilederen er avgrenset til kvalitetssikring av konserninterne transaksjoner, og supplerer spesielt kapittel 6 i KRDs hovedveileder for regnskapsrapportering i KOSTRA.

Formålet med konserntallene i KOSTRA er å presentere regnskapsdata og nøkkeltall for kommunen eller fylkeskommunen som en økonomisk enhet. I det følgende omtaler vi både kommuner og fylkeskommuner som kommuner.

I et konsernregnskap skal bare eksterne transaksjoner tas med.

Konserninterne transaksjoner må derfor elimineres. Konserninterne transaksjoner er her definert som:

1. Transaksjoner mellom kommunen og eget kommunalt foretak (KF)
2. Transaksjoner mellom kommunen og eget interkommunalt selskap (IKS)
3. Transaksjoner mellom egne KF og egne IKS (transaksjoner mellom "døtre")

Det er bare interkommunale selskap og kommunale foretak som konsolideres med kommunens regnskapstall i KOSTRA-publiseringsen av konserntall. Andre foretakstyper, som aksjeselskap, inngår ikke i konsernregnskapet slik det er definert i KOSTRA. Konsern i denne sammenheng er dermed kommunen som juridisk person, dvs. kommunen og egne kommunale foretak etter kommuneloven kapittel 11. I tillegg inngår kommunens andel av interkommunale selskaper, og interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 som fører særregnskap<sup>1</sup>. Som samlebetegnelse for denne typen selskaper benytter vi begrepet særbedrifter.

---

<sup>1</sup> Vertskommunesamarbeid (etter kommuneloven 28a) er ikke egne rettssubjekt og fører ikke særregnskap, men inngår i vertskommunens regnskap. Samarbeid etter

Veilederen er ment som et hjelpemiddel for de som er ansvarlig for rapportering til KOSTRA og har administrative oppgaver knyttet til regnskapsføring og rapportering av konserninterne transaksjoner. Veilederen henvender seg både til kommunen selv og særbedriftene. Kapittel 3 gir veiledning for den som rapporterer for kommunen, mens kapittel 4 gir veiledning for den som rapporterer for særbedriftene. Eksemplene som er brukt i veilederen er de samme for kommuner og særbedrifter. Eksemplene som hører sammen, er gitt samme nummer under kapittel 3 og kapittel 4. Kapittel 5 omtaler avstemmings og kontrollrutiner med hovedvekt på gode samarbeidsrutiner mellom kommunen og særbedriftene.

Kvalitetssikring er i veilederen definert som alle planlagte og kontrollerte tiltak som bidrar til å øke kvaliteten på konserntall i KOSTRA. Det er kommunene selv, i samarbeid med særbedriftene, som må innarbeide de tiltak som er nødvendige for å oppnå ønsket kvalitet.

Generell veiledning til regnskapsrapporteringen i KOSTRA finnes i den årlig oppdaterte [hovedveilederen for rapportering](#) (rapporteringsveilederen) fra KRD og siste oppdaterte [KOSTRA veiledninger fra SSB](#). KRD har også utgitt en [veileder til kvalitetssikring av registrering og verifisering av data i KOSTRA](#) i 2003.

---

kommuneloven § 27 kan imidlertid være et eget rettssubjekt med eget særregnskap, men vil som oftest inngå i vertskommunens regnskap.

## 1.1 Bruk av konserntallene i KOSTRA

---

Et av de sentrale målene for KOSTRA er å sikre god styringsinformasjon om kommunenes virksomhet. KOSTRA gir styringsinformasjon om prioriteringer, dekningsrader og produktivitet i den kommunale virksomheten. KOSTRA skal gi styringsinformasjon til kommunesektoren, slik at den enkelte kommune kan sammenligne seg med andre kommuner. KOSTRA gir også styringsinformasjon til staten. Også andre, som journalister og forskere, benytter den informasjonen om kommune-Norge som fremkommer i KOSTRA. Den utstrakte bruken av KOSTRA både i styrings-, informasjons- og forskningssammenheng understreker betydningen av at rapporteringen av regnskapsdata skjer korrekt i henhold til gjeldende kontoplan.

Nøkkeltall og regnskapsdata som publiseres i KOSTRA må bygge på en kontoplan som gir et relevant og entydig grunnlag for å sammenligne ressursbruk mellom kommuner. Funksjons- og artsstruktur i KOSTRA leder frem til tjenesterapportering og faktaark med nøkkeltall. Faktaarkene omfatter nøkkeltall på ulike tjenesteområder i kommunen, slik som for eksempel barnehage, grunnskoleopplæring, kommunehelse samt pleie og omsorg. I tillegg publiseres faktaark med finansielle nøkkeltall. Statistisk sentralbyrå publiserer både faktaark med nøkkeltall som er basert på kommunekassens regnskap, og faktaark med nøkkeltall som er basert på konsoliderte regnskapstall (konserntall) fra kommunekassen, kommunale foretak og interkommunale selskaper.

Publiserte nøkkeltall bør i størst mulig grad være uavhengig av kommunens organisering. Mange kommuner har organisert deler av virksomheten i enheter som ikke inngår i kommuneregnskapet. Dette kan være egne juridiske enheter, som aksjeselskap eller interkommunale selskap eller organisasjoner som inngår i den kommunale virksomheten, slik som kommunale foretak. I KOSTRA-sammenheng består kommunekonsernet av kommunen, KF og IKS, samt enkelte samarbeid etter § 27 (særbedrifter). Kommunale foretak og interkommunale selskap er egne regnskapsenheter, og rapporterer særskilt til KOSTRA.



For å kunne sammenligne kommuner med ulik organisering er det derfor nødvendig å etablere faktaark for konsern for tjenesteområdene i KOSTRA. Formålet med denne veilederen er å bidra til en mer enhetlig rapportering av konserninterne transaksjoner, og dermed bedre muligheten for å sammenligne ressursbruk mellom kommuner. SSB har i dag oppgaven med å konsolidere de ulike regnskapene og publisere konserntall på tjenesteområdene. For at publiserte konserntall skal bli korrekte er det avgjørende at kommunene rapporterer korrekt.

## 2. Hovedregel og unntak

### 2.1 Hovedregel: Elimineringsarter

---

For å kunne identifisere konserninterne transaksjoner er det nødvendig å benytte elimineringsartene istedenfor de ordinære artene i KOSTRA. Dette er hovedregelen for konserninterne transaksjoner. Bruk av elimineringsarter er nødvendig for å kunne publisere konserntall i KOSTRA. Elimineringsartene benyttes uavhengig av utgifts- eller inntektstype (art).

En kommune som lar et kommunalt foretak forvalte den kommunale eiendomsmassen vil få publiserte konserntall i KOSTRA som viser for høye utgifter i KOSTRA, dersom det ikke benyttes elimineringsarter ved rapportering av konserninterne transaksjoner (her: eksempelvis husleieutgiften og husleieinntekten). Brutto utgifter på konsernnivå for kommunen vil da inneholde både de løpende utgiftene i eiendomsforetaket og husleien som kommunen betaler til eiendomsforetaket. Ved bruk av elimineringsartene vil husleie bli eliminert mot husleieinntekten i foretaket, og bruttoutgiftene som nøkkeltallene i KOSTRA baseres på vil bare inneholde utgiftene i foretaket.

#### **Eksempel på feil bruk av ordinære arter**

Kommunen har et kommunalt foretak som driver hjemmetjenesten i kommunen. Kommunen kjøper tjenesten fra foretaket for 100. Kostnaden for kommunen, uavhengig av organisering, er dermed 100 for hjemmetjenesten. Verken kommunen eller foretaket har satt seg inn i at det er egne arter for konserninterne transaksjoner og benytter dermed feilaktig ordinære arter. De publiserte konserntallene for kommunen vil se slik ut (vi ser bort fra andre transaksjoner i kommunen):

Tabell 1: Utdrag faktaark konsern pleie- og omsorgstjenestene.

	Ved bruk av ordinære arter	Ved bruk av elimineringsarter
Netto driftsutgifter til hjemmetjenesten	100	100
Brutto driftsutgifter til hjemmetjenesten	200	100
Korrigerede brutto driftsutgifter til hjemmetjenesten	200	100

Kolonnen *bruk av ordinære arter* viser nøkkeltall som vil bli publisert på faktaark konsern dersom kommunen feilaktig bruker ordinære arter, mens kolonnen *bruk av elimineringsarter* viser nøkkeltallene i faktaarket dersom kommunen ved KOSTRA-rapporteringen hadde brukt elimineringsart for utgift og foretaket elimineringsart for inntekt.

Når kommunen og foretaket ikke benytter elimineringsartene, vil netto driftsutgifter bli korrekt, mens både brutto driftsutgifter og korrigerede brutto driftsutgifter vil vise dobbelt så høye utgifter enn det som er realiteten for kommunen som konsern. Brutto driftsutgifter eller korrigerede brutto driftsutgifter blir som oftest benyttet ved sammenligning mellom kommuner.<sup>2</sup> I dette tilfellet vil hjemmetjenesten, ved bruk av ordinære arter, fremstå som mye dyrere enn det den egentlig er.

---

<sup>2</sup> Brutto driftsutgifter viser de samlede driftsutgiftene, mens korrigerede brutto driftsutgifter omfatter driftsutgiftene ved kommunens *egen* tjenesteproduksjon.

## 2.2 Unntak: Ordinære arter for konserninterne transaksjoner

---

For å kunne presentere faktaark med nøkkeltall for ulike tjenesteområder er det nødvendig at utgiftene og inntektene fordeles på ulike funksjoner. Begrepet funksjon fokuserer på hvilke typer behov tjenestene skal dekke og hvilke grupper disse tjenestene primært henvender seg til. I noen unntakstilfeller skal kjøp føres på en funksjon (hos kjøper) og salg på en annen funksjon (hos selger). For å få frem riktige nøkkeltall på den enkelte funksjon kan ikke elimineringsartene benyttes når kjøper og selger skal føre på ulike funksjoner. I disse tilfellene må kjøper og selger benytte ordinære arter.

Dette vil for eksempel kunne være VAR-tjenester og tjenester som føres under de administrative funksjonene (110 og 120). Eksempler på når man skal benytte ordinære arter, er omtalt under kapittel 3.3 og 4.3.

### 3. Rapportering av regnskapsdata fra kommunen

*Dette kapitlet gir veiledning for den som rapporterer for kommunen. Her presenteres eksempler på ulike typer konserninterne transaksjoner, med fokus på hvilke arter som skal benyttes i de ulike tilfellene.*

De konserninterne transaksjonene mellom kommunekassa, eget KF og IKS hvor kommunen selv er deltaker må elimineres ved utarbeidelse av konsernregnskap. Vi har to hovedtyper av konserninterne transaksjoner:

1. Konserninternt kjøp og salg:  
*Konserninterne transaksjoner knyttet til kjøp og salg av varer og tjenester, inkludert finansielle tjenester.*
2. Overføringer:  
*Transaksjoner mellom deltaker/eier og IKS/KF uten motytelse.*

Følgende elimineringsarter er definert i KOSTRA:

1. Konserninternt kjøp og salg
  - 375 Kjøp fra IKS (hvor kommunen selv er deltaker)*
  - 380 Kjøp fra (eget) kommunalt foretak*
  - 775 Salg til IKS (hvor kommunen selv er deltaker)*
  - 780 Salg til (eget) kommunalt foretak*
2. Overføringer
  - 475 Overføring til IKS (hvor kommunen selv er deltaker)*
  - 480 Overføring til (eget) kommunalt foretak*
  - 880 Overføring fra (eget) kommunalt foretak*
  - 895 Overføring fra IKS (hvor kommunen selv er deltaker)*

Merk at elimineringsartene for kjøp og salg er hovedregel ved konserninterne transaksjoner, uavhengig av om transaksjonen anses som et "sluttprodukt" (artsserie 3) eller "deltjeneste" (artsserie 1/2).

Ved finansielle transaksjoner knyttet til konserninterne lån, benyttes egne arter for interne renter (art 501/901), interne avdrag (art 511/921) og interne utlån/innlån (art 521/911). Se den årlig oppdaterte [hovedveilederen for rapportering](#) (rapporteringsveilederen) fra KRD for nærmere beskrivelse av de ulike artsseriene.

KOSTRA benytter ulike arter for transaksjoner med KF og transaksjoner med IKS. For transaksjoner med § 27-samarbeid som fører særregnskap skal det brukes samme arter som KF. Det er bare ved transaksjoner med eget KF og IKS hvor kommunen selv er deltaker at elimineringsartene skal benyttes. Eget KF er foretak som er en del av kommunen som rettssubjekt.

**Enkelt sagt – for bruk av art ved konserninterne transaksjoner vil *hvem* kommunen kjøper fra/selger til etter hovedregelen overstyre hva kommunen kjøper/selger.** For at eliminering skal være mulig, må både kjøper og selger benytte elimineringsartene. Eksempelvis ved kjøp av en tjeneste fra et IKS benytter kommunen art 375 og IKSet art 775.

Nedenfor presenteres eksempler på de ulike typene transaksjonene. Vi omtaler først hovedregelen for konserninternt kjøp og salg (3.1 og 3.2), deretter omtaler vi unntaksregelen (bruk av ordinære arter) i kapittel 3.3.

## 3.1 Kjøp

---

For konserninterne kjøp benyttes følgende arter:

*375 Kjøp fra IKS (hvor kommunen selv er deltaker)*

*380 Kjøp fra (eget) KF*

Eksempler på konserninterne kjøp:

- Kjøp av tjenester fra Vann IKS hvor kommunen selv er deltaker (art 375)
- Kjøp av tjenester fra PPT IKS hvor kommunen selv er deltaker (art 375)
- Kjøp av tjenester fra eget renovasjonsforetak (art 380)
- Kjøp av tjenester fra eget brannvernforetak (art 380)

Utgifter skal fordeles på riktig funksjon i KOSTRA. For PPT vil dette eksempelvis være funksjon 211 Styrket tilbud til førskolebarn, 202 Grunnskole, 213 Voksenopplæring og eventuelt 214 Spesialskoler.

Eiendomsrelaterte utgifter skal føres på funksjon 221 Førskolelokaler og skyss og 222 Skolelokaler.

Merk at i noen unntakstilfeller skal ordinære arter benyttes ved kjøp fra særbedrifter, se nærmere under 3.3.

### **Eksempel A 1: Kjøp av institusjonsplasser**

Kommunen kjøper plasser på institusjon fra Pleie KF. Dette blir en utgift for kommunen på 100. Kommunen skal utgiftsføre kjøp av plasser på funksjon 253 Bistand, pleie, omsorg i institusjoner for eldre og funksjonshemmede. Kjøp av plasser er ikke inkludert husleie som faktureres særskilt fra Eiendom KF, se eksempel A 3.

Foretaket har selv utgifter knyttet til produksjon av selve tjenesten, som er institusjonsplassen. Foretaket utgiftsfører også sine utgifter på funksjon 253. Også inntektene skal føres på funksjon 253.

I dette tilfellet skal selger benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Kommunen utgiftsfører 100 på funksjon 253, art 380 kjøp fra eget KF.
--

### **Eksempel A 2: Kjøp av avfallstjeneste**

Kommunen har et kommunalt foretak, Avfall KF, som driver et forbrenningsanlegg hvor kommunen leverer avfall til forbrenning. Kommunens levering av avfall til forbrenning blir en utgift for kommunen på 80. Kommunen utgiftsfører kjøp av forbrenningstjenesten på funksjon 357 Gjenvinning og sluttbehandling av husholdningsavfall.

Foretaket har selv utgifter knyttet til forbrenning, slik som utgifter til lønn, materialer og tjenester som inngår som innsatsfaktorer i foretakets egenproduksjon. Foretaket utgiftsfører også sine utgifter på funksjon 357. Også inntektene skal føres på funksjon 357.

I dette tilfellet skal selger benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Kommunen utgiftsfører 80 på funksjon 357, art 380 kjøp fra eget KF.
---



### **Eksempel A 3: Leie av lokaler**

Kommunen har et kommunalt foretak, Eiendom KF, som forvalter store deler av kommunens eiendomsmasse. Foretaket fakturerer husleie for skole, barnehage, sykehjem og administrasjonslokaler. Total husleie i året fra KF er 1 000 for de nevnte lokalene, og fordeler seg med 400 på skole, 100 på barnehage 300 på sykehjem og 200 på administrasjonslokaler. Kommunen fordeler husleien på funksjonene; 222 Skolelokaler, 221 Førskolelokaler og skyss, 261 Institusjonslokaler og 130 Administrasjonslokaler.

Foretaket har selv utgifter knyttet til forvaltning av eiendomsmassen, som løpende vedlikehold, rengjøring, elektrisitet, vakthold, forsikringer m.m. Foretaket må også fordele sine utgifter på de aktuelle funksjonene etter hva lokalene blir brukt til. Også inntektene skal fordeles på aktuelle funksjoner.

I dette tilfellet skal selger benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Kommunen utgiftsfører 400 på funksjon 222, 100 på funksjon 221, 300 på funksjon 261 og 200 på funksjon 130, alle på art 380 kjøp fra eget KF.

### **Eksempel A 4: Kjøp av deltjeneste kjøkken**

Kommunen har et kommunalt foretak, Kjøkken KF, som leverer mat til sykehjem og barnehager i kommunen. Kommunen kjøper tjenester fra Kjøkken KF for 100. Av disse 100 kan 60 henføres til funksjon 253 Bistand, pleie, omsorg i institusjoner for eldre og funksjonshemmede og 40 kan henføres til funksjon 201 Førskole.

Foretaket har selv utgifter til produksjon av kjøkkentjenesten, slik som utgifter til lønn og råvarer. Siden foretaket leverer deltjenester som ikke har egen KOSTRA-funksjon, må foretaket følge prinsippet om at utgifter og inntekter skal fordeles på aktuelle tjenestefunksjoner. I dette tilfellet skal foretaket benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Kommunen utgiftsfører 60 på funksjon 253 og 40 på funksjon 201, begge på art 380 kjøp fra eget KF.

### **Eksempel A 5: Viderefakturering tjeneste**

Kommunen har et kommunalt foretak, Vann KF, som produserer vann. Kommunen kjøper vann fra foretaket, for så å fakturere videre til innbyggerne. Kommunens kjøp av vann blir en utgift for kommunen på 100, og en tilsvarende inntekt for foretaket. Kommunen utgiftsfører kjøp av vann under funksjon 340 Produksjon av vann. Viderefakturering til innbyggerne skal også føres på funksjon 340. Gebyr knyttet til vann utgjør 110.

Foretaket har selv utgifter til produksjon av vann, slik som utgifter til lønn, materialer og andre tjenester som inngår som innsatsfaktorer i foretakets egenproduksjon. Også foretaket skal benytte funksjon 340 for inntekter og utgifter knyttet til produksjon av vann.

I dette tilfellet skal foretaket benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Kommunen utgiftsfører 100 på funksjon 340, art 380 kjøp fra eget KF.  
Kommunen inntektsfører 110 på funksjon 340, art 640 avgiftspliktige gebyrer.

## 3.2 Salg

---

For konserninternt salg benyttes følgende arter:

*775 Salg til IKS (hvor kommunen selv er deltaker)*

*780 Salg til (eget) KF*

Eksempler på konserninterne salg:

- Utleie av lokaler til Landbruksforvaltning IKS hvor kommunen selv er deltaker (art 775)
- Salg av tjenester til PPT IKS hvor kommunen selv er deltaker (art 775)
- Salg av tjenester til eget utleieforetak (art 780)

Avgiftsfritt salg må skilles fra avgiftspliktig salg hvor det er aktuelt. Dette kan for eksempel gjøres ved å benytte et ekstra nummer i artsdimensjonen (eksempelvis 7750 for avgiftsfritt salg og 7751 for avgiftspliktig salg).

Salget skal også fordeles på riktig funksjon, for PPT vil dette eksempelvis være funksjon 202 Grunnskole, 211 Styrket tilbud til førskolebarn, 213 Voksenopplæring og eventuelt 214 Spesialskoler. Eiendomsrelaterte utgifter skal fordeles på funksjon 221 Førskolelokaler og skyss og 222 Skolelokaler.

Merk at i noen unntakstilfeller skal ordinære arter benyttes ved salg til særbedrifter, se nærmere under 3.3.

### **Eksempel A 6: Utleie av lokaler**

Kommunen leier ut lokaler til det interkommunale samarbeidet, Landbruksforvaltning IKS, hvor kommunen selv er deltaker. Dette blir en inntekt for kommunen på 100, og en tilsvarende utgift for IKSet på 100.

Utgifter og inntekter knyttet til landbruksforvaltning skal føres på funksjon 329 Landbruksforvaltning og landbruksbasert næringsutvikling. Dette gjelder både for kommunen og for IKSet.

I dette tilfellet skal kjøper benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Kommunen inntektsfører 100 på funksjon 329, art 775 salg til IKS.
---

### **Eksempel A 7: Utlån**

Kommunen låner 100 til det kommunale eiendomsforetaket. Lånet skal tilbakebetales over 10 år. Årlig avdrag er 10 og renten er 1 pr. år.

Både utlån, avdrag og renter skal føres på funksjon 870. Kommunen må utgiftsføre utlånet og inntektsføre renter og avdrag. Foretaket inntektsfører utlånet og utgiftsfører renter og avdrag. Både inntekts- og utgiftsføring skal føres på funksjon 870.

I dette tilfellet skal låntaker benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Kommunen utgiftsfører 100 på funksjon 870, art 521 interne utlån og inntektsfører 11 på funksjon 870, art 901 og art 921 interne renter og avdrag fra eget kommunalt foretak.
---

### 3.3 Bruk av ordinære arter for konserninternt kjøp og salg

---

I noen unntakstilfeller skal kjøp føres på én funksjon hos kjøper og salg på en annen funksjon hos selger. Dette vil for eksempel kunne være VAR-tjenester og tjenester som føres under de administrative funksjonene (110 og 120). For å få frem riktige nøkkeltall på den enkelte funksjon ved publisering av konserntall i KOSTRA kan ikke elimineringsartene benyttes i disse tilfellene. I disse tilfellene må både kjøper og selger bruke ordinære arter.

For å få riktige konserntall er det viktig å avklare hvilke funksjoner som skal benyttes, både av kjøper og av selger.

Kommunen skal alltid bruke ordinære arter når tjenesten/aktiviteten som transaksjonen vedrører skal henføres til ulike funksjoner hos kjøper og selger.

Vi har to typer tilfeller:

a) Administrative tjenester

*Tilfeller der tjenesten skal henføres til de administrative funksjonene, mens kjøper skal føre utgiftene på den funksjonen som bruker tjenesten.*

b) Tjenester primært til innbyggerne

*Tilfeller der en virksomhet under kommunekassa, et KF eller et IKS primært yter tjenester til innbyggerne, men der andre virksomheter under kommunekassa, andre foretak eller andre IKS på lik linje med innbyggerne er mottakere/kjøpere av den samme tjenesten.*

Nedenfor beskriver vi nærmere disse to ulike typetilfellene.

### 3.3.1 Administrative tjenester

I noen tilfeller skal kjøper benytte én funksjon, mens selger skal benytte en annen funksjon. Eksempelvis når kommunen utfører regnskapsføring for et foretak. Dette er tjenester som skal henføres til de administrative funksjonene (120 Administrasjon) hos kommunen, mens kjøper skal føre utgiftene på den funksjonen som bruker tjenesten. Hvis det for eksempel er Revisjon IKS som kjøper regnskapstjenester fra kommunen, skal funksjon 110 brukes hos kjøper.

#### Eksempel A 8: Salg av regnskapstjeneste

Kommunen fører regnskap for Avløp IKS, hvor kommunen er en av deltakerkommunene. Selskapet driver avløpsrensing. Kommunens utgifter knyttet til regnskapsføring for Avløp IKS utgjør 30, og kommunen fakturerer selskapet for samme beløp.

Kommunen fører utgifter knyttet til regnskapstjenesten under funksjon 120 Administrasjon. Også inntekter knyttet til regnskapsføring skal føres på funksjon 120. IKS et regnskapsfører sin aktivitet, både inntekter og utgifter, under funksjon 350 Avløpsrensning. Også utgiftene til kjøp av regnskapstjeneste skal utgiftsføres på funksjon 350.

I dette tilfellet skal kommunen benytte en annen funksjon ved inntektsføringen enn Avløp IKS skal benytte ved kjøp av regnskapstjenesten. Når kjøper og selger skal benytte ulike funksjoner, skal de begge benytte ordinære arter. *Ikke* konserninterne arter.

Kommunen inntektsfører 30 på funksjon 120, art 650 annet avgiftsplikt salg av varer og tjenester.

Kommunen utgiftsfører 30 på funksjon 120, art 010:270 (ordinære utgiftsarter).

### 3.3.2 Tjenester primært til innbyggerne

I noen tilfeller leverer kommunekassa, et foretak eller et IKS, primært tjenester til innbyggerne. Andre virksomheter i kommunekonsernet kjøper også tjenester fra denne enheten, på lik linje med innbyggerne. Dette er typisk gebyrbelagte tjenester som VAR og parkering. Eksempelvis betaler kommunale barnehager VAR-gebyr til det interkommunale VAR-selskapet, på samme måte som private. Det interkommunale selskapet skal da inntektsføre VAR-gebyr på VAR-funksjonene: 345 Distribusjon av vann, 353 Avløpsnett/innsamling av avløpsvann og 355 Innsamling av husholdningsavfall. Kommunen må utgiftsføre VAR-gebyret på funksjon 221 Førskolelokaler og skyss.

#### **Eksempel A 9: Kjøp av renovasjonstjeneste**

Kommunen er deltaker i et interkommunalt selskap som leverer renovasjonstjenester, Renovasjon IKS. Selskapet leverer tjenester til innbyggerne i kommunene som er deltakere i IKS. Selskapet leverer også tjenester til alle de kommunale tjenesteområdene i deltakerkommunene. For kommunen er renovasjon en deltjeneste som inngår som innsatsfaktorer i kommunens øvrige tjenesteproduksjon. Renovasjon IKS fakturerer kommunen på samme måte som innbyggerne, det vil si for gebyr inklusive merverdiavgift.

Kommunen må fordele renovasjonsgebyret på de ulike tjenesteområdene som benytter denne tjenesten, dette vil være de fleste tjenesteområdene i kommunen. Vi avgrensner her til funksjonene 222 Skolelokaler og 261 Institusjonslokaler og ser bort fra øvrige tjenesteområder i kommunen. Kommunen mottar faktura på 80 for skoler og institusjonslokaler. Denne skal fordeles med 40 på hver funksjon.

VAR-tjenestene har egne KOSTRA-funksjoner, og IKSet skal benytte funksjonene 355 Innsamling av husholdningsavfall og 357 Gjenvinning og sluttbehandling av husholdningsavfall. Disse funksjonene skal benyttes både til inntekter og utgifter knyttet til levering av renovasjonstjenester. Næringsavfall føres under funksjon 320.

I dette tilfellet skal selger benytte andre funksjoner enn kommunen. Når kjøper og selger skal benytte ulike funksjoner, skal de begge benytte ordinære arter og *ikke* konserninterne arter.

Kommunen utgiftsfører 40 på funksjon 222, art 195 avgifter, gebyrer, lisenser o.l. og 40 på funksjon 261, art 195 avgifter, gebyrer, lisenser o.l.

#### **Eksempel A 10: Salg av vann**

Kommunen deltar i et interkommunalt samarbeid som produserer vann, Vann IKS. Kommunen kjøper fra IKSet for å distribuere vannet videre til innbyggere og virksomheter i kommunen. Det kommunale foretaket Renovasjon KF betaler også kommunale gebyrer til kommunen, på lik linje med innbyggerne og andre virksomheter. Kommunen fakturerer Renovasjon KF med 10 for distribusjon av vann.

Kommunen skal inntektsføre gebyrer for distribusjon av vann på funksjon 345 Distribusjon av vann. Foretaket skal utgiftsføre tjenester knyttet til renovasjon på 355 Innsamling av husholdningsavfall og 357 Gjenvinning og sluttbehandling av husholdningsavfall.

I dette tilfellet skal kjøper benytte andre funksjoner enn kommunen. Når kjøper og selger skal benytte ulike funksjoner, skal de begge benytte ordinære arter. *Ikke* konserninterne arter.

Kommunen inntektsfører 10 på funksjon 345, art 640 avgiftspliktige gebyrer.



### 3.4 Overføring til særbedrift

---

Overføringer er en ensidig transaksjon hvor kommunen overdrar midler til særbedriften uten en direkte motytelse. Overføringer er ikke knyttet til kjøp eller avtale om leveranse av konkrete tjenester. Typisk vil dette være tilskudd fra kommunen til løpende drift eller investeringer i særbedriften. I noen tilfeller vil kommunen knytte betingelser til overføringen, også i disse tilfellene skal kommunen benytte de interne overføringsartene.

For konserninterne overføringer til særbedrift benyttes følgende arter:

*475 Overføring til IKS (hvor kommunen selv er deltaker)*

*480 Overføring til (eget) kommunalt foretak*

KOSTRA skiller mellom overføring til IKS og overføring til KF. Det er bare overføring til IKS hvor kommunen selv er deltaker at art 475 skal benyttes. På samme måte skal art 480 bare benyttes ved overføring til eget KF. Eget KF er foretak som er en del av kommunen som rettssubjekt.

På samme måte som for kjøp og salg, skal ordinære overføringsarter benyttes når kommunen og særbedriften bruker ulike funksjoner, se 3.3.

#### **Eksempel A 11: Overføring til IKS**

Kommunen er deltaker i et interkommunalt selskap, Brann og feiing IKS. Selskapet går i år med underskudd. Det følger av selskapsavtalen at deltakerne skal dekke underskudd etter nærmere fastsatte retningslinjer. Kommunen må etter avtalen overføre 100 til det interkommunale selskapet for å dekke et underskudd.

Funksjonene knyttet til brann og feiing er 338 Forebygging av branner og andre ulykker og 339 Beredskap mot branner og andre ulykker. Dekning av underskuddet fordeles mellom disse to funksjonene i både kommunens og IKSets regnskap.

I dette tilfellet skal IKSet benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Kommunen utgiftsfører 50 på funksjon 338 og 50 på funksjon 339, begge på art 475 overføring til IKS.

### 3.5 Overføring fra særbedrift

---

Overføringer er en ensidig transaksjon hvor særbedriften overdrar midler til kommunen uten motytelse. Overføringer er ikke knyttet til kjøp eller avtale om leveranse av konkrete tjenester.

Overføring fra et KF vil typisk være aktuelt ved gode økonomiske resultater i foretaket. Kommunen kan da ønske å overføre midler fra foretaket for å finansiere øvrig virksomhet i kommunen.

I et IKS kan representantskapet, etter forslag fra styret, beslutte utdeling av selskapets midler. Utdeling kan bare skje dersom midlene ikke trengs til betaling av selskapsforpliktelser eller til selskapets virksomhet.

For konserninterne overføringer fra særbedrift benyttes følgende arter:

*880 Overføring fra (eget) kommunalt foretak*

*895 Overføring fra IKS (hvor kommunen selv er deltaker)*

KOSTRA skiller mellom overføring fra KF og overføring fra IKS. Art 880 skal bare benyttes ved overføring fra kommunalt foretak som inngår i kommunen som juridisk enhet. Art 895 benyttes bare ved overføring fra IKS hvor kommunen selv er deltaker.

På samme måte som for kjøp og salg, skal ordinære arter benyttes når kommunen og særbedriften bruker ulike funksjoner, se kapittel 3.3.

#### **Eksempel A 12: Overføring fra KF**

Det kommunale foretaket Parkering KF har i flere år gått med solide overskudd. Kommunestyret har vedtatt at foretaket skal overføre 100 til kommunen for dekning av merforbruk i kommunens driftsregnskap. Overføringen skal inntektsføres i kommunen på funksjon 333 Kommunale veier, nyanlegg, drift og vedlikehold. Foretaket utgiftsfører på samme funksjon.

I dette tilfellet skal kjøper benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Kommunen inntektsfører 100 på funksjon 333, art 880 overføring fra eget kommunalt foretak.

## 4. Rapportering av regnskapsdata fra særbedrift

*Dette kapitlet gir veiledning for den som rapporterer for særbedrift. Her presenteres eksempler på ulike typer konserninterne transaksjoner, med fokus på hvilke arter som skal benyttes i de ulike tilfellene.*

Særbedriftene rapporterer egne regnskaper til SSB, mens selve konsolideringen med kommunens regnskap foretas av SSB. De konserninterne transaksjonene mellom kommunekassa, eget KF og IKS hvor kommunen selv er deltaker må elimineres ved utarbeidelse av konsernregnskap. Vi har to hovedtyper av konserninterne transaksjoner:

1. Konserninternt kjøp og salg  
*Konserninterne transaksjoner knyttet til kjøp og salg av varer og tjenester, inkludert finansielle tjenester.*
2. Overføringer  
*Transaksjoner mellom deltaker/eier og IKS/KF uten motytelse.*

Følgende elimineringsarter er definert i KOSTRA:

1. Konserninternt kjøp og salg
  - 375 Kjøp fra deltakerkommune (IKS)
  - 380 Kjøp fra (egen) kommune (KF)
  - 775 Salg til deltakerkommune (IKS)
  - 780 Salg til (egen) kommune (KF)
2. Overføringer
  - 475 Overføring til deltakerkommunen (IKS)
  - 480 Overføring til (egen) kommune (KF)
  - 880 Overføring fra (egen) kommune (KF)
  - 895 Overføring fra deltakerkommune (IKS)

Merk at elimineringsartene for kjøp og salg er hovedregel ved konserninterne transaksjoner, uavhengig av om transaksjonen anses som et "sluttprodukt" (artsserie 3) eller "deltjeneste" (artsserie 1/2). Ved finansielle transaksjoner knyttet til konserninterne lån, benyttes egne arter for interne renter (art 501/901), interne avdrag (art 511/921) og interne utlån/innlån (art 521/911). Se den årlig oppdaterte [hovedveilederen for rapportering](#) (rapporteringsveilederen) fra KRD for nærmere beskrivelse av de ulike artsseriene.

KOSTRA benytter ulike arter for transaksjoner med KF og transaksjoner med IKS. For transaksjoner med § 27-samarbeid som fører særregnskap skal det brukes samme arter som KF. For IKS skal elimineringsartene bare benyttes ved transaksjoner med deltakerkommunene. På samme måte skal KFene bare benytte elimineringsartene ved transaksjoner med egen kommune. Egen kommune er den kommunen som KFet en del av som rettssubjekt.

**Enkelt sagt – for bruk av art ved konserninterne transaksjoner vil *hvem kommunen kjøper fra/selger til etter hovedregelen overstyre hva kommunen kjøper/selger.*** For at eliminering skal være mulig må både kjøper og selger benytte elimineringsartene. Eksempelvis ved kjøp av en tjeneste fra et IKS benytter kommunen art 375 og IKSet art 775.

Nedenfor presenteres eksempler på de ulike typene transaksjonene. Vi omtaler først hovedregelen for konserninternt salg (4.1) kjøp (4.2), og deretter omtaler vi unntaksregelen (bruk av ordinære arter) i kapittel 4.3. Eksemplene er de samme som i kapittel 3, men er her presentert fra særbedriftens ståsted. Korresponderende eksempler har samme nummer i kapittel 3 og 4.

## 4.1 Salg

---

For konserninternt salg benyttes følgende arter:

*775 Salg til deltakerkommune (IKS)*

*780 Salg til (egen) kommune (KF)*

IKS skal benytte art 775 ved salg til deltakerkommune. IKSet skal benytte ordinære arter ved salg til kommuner som ikke er deltakerkommuner.

KF skal benytte art 780 ved salg til eierkommunen. Ved salg til andre kommuner enn eierkommunen skal ordinære arter benyttes. Avgiftsfritt salg må skilles fra avgiftspliktig salg der det er aktuelt. Dette kan for eksempel gjøres ved å benytte et ekstra nummer i artsdimensjonen (7750 for avgiftsfritt salg og 7751 for avgiftspliktig salg). Salget skal også fordeles på riktig funksjon, for PPT vil dette eksempelvis være funksjon 201Førskole, 202 Grunnskole, 213 Voksenopplæring og ev. 214 Spesialskoler.

### **Eksempel B 1: Salg av institusjonsplasser**

Kommunen kjøper plasser på pleieinstitusjon fra Pleie KF. Dette gir en inntekt for foretaket på 100. Pleie KF skal inntektsføre salg av plasser på funksjon 253 Bistand, pleie, omsorg i institusjoner for eldre og funksjonshemmede, mens kommunen skal utgiftsføre kjøpet på samme funksjon. Utgiftene foretaket har til produksjon av selve tjenesten, skal også føres på funksjon 253. Utgiftene beløper seg til 100.<sup>3</sup>

I dette tilfellet skal kjøper benytte samme funksjon som Pleie KF. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Pleie KF inntektsfører 100 på funksjon 253, art 780 salg til eierkommune.  
Pleie KF utgiftsfører 100 på funksjon 253, art 010-270 (ordinære utgiftsarter).

### **Eksempel B 2: Salg av avfallstjeneste**

Avfall KF driver et forbrenningsanlegg hvor kommunen leverer avfall til forbrenning. Avfall KF skal inntektsføre salg av tjenesten på funksjon 357 Gjenvinning og sluttbehandling av husholdningsavfall. Kommunen skal utgiftsføre kjøp av forbrenningstjenesten på samme funksjon.

Foretaket har selv utgifter knyttet til forbrenning, slik som utgifter til lønn, materialer og tjenester som inngår som innsatsfaktorer i foretakets egenproduksjon. Foretaket utgiftsfører også sine utgifter på funksjon 357. Både utgiftene og inntektene knyttet til kommunal forbrenning er 80.

I dette tilfellet skal kommunen benytte samme funksjon som foretaket. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Avfall KF inntektsfører 80 på funksjon 357, art 780 salg til eierkommune.  
Avfall KF utgiftsfører 80 på funksjon 357, art 010-270 (ordinære utgiftsarter).

---

<sup>3</sup> Utgiftene er ikke inkludert husleie. Dette faktureres direkte til kommunen fra Eien-  
dom KF, se eksempel 3b.

### **Eksempel B 3: Utleie av lokaler**

Eiendom KF forvalter store deler av kommunens eiendomsmasse. Foretaket fakturerer kommunen husleie for skole, barnehage, sykehjem og administrasjonslokaler, på henholdsvis 400, 100, 300 og 200, totalt 1 000.

Utgifter til lokaler for de aktuelle tjenestene skal fordele på funksjonene; 222 Skolelokaler, 221 Førskolelokaler og skyss, 261 Institusjonslokaler og 130 Administrasjonslokaler. Dette gjelder både for kommunen og for foretaket. Foretaket har utgifter på 1 000 knyttet til forvaltning av eiendomsmassen, som løpende vedlikehold, rengjøring, elektrisitet, vakhold, forsikringer m.m. Foretaket skal benytte samme funksjoner som kommunen, og fordele sine utgifter og inntekter på de aktuelle funksjonene etter hva lokalene blir brukt til.

I dette tilfellet skal foretaket benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Foretaket inntektsfører 400 på funksjon 222, 100 på funksjon 221, 300 på funksjon 261 og 200 på funksjon 130, alle på art 780 salg til eierkommune.

Foretaket utgiftsfører 400 på funksjon 222, art 010-270 (ordinære utgiftsarter)<sup>4</sup>, 100 på funksjon 221, art 010-270, 300 på funksjon 261, art 010-270 og 200 på funksjon 130, art 010-270.

---

<sup>4</sup> Foretaket kan også ha finansutgifter, som renter og avskrivninger. Dette er sett bort fra her.

#### **Eksempel B 4: Salg av deltjeneste kjøkken**

Kjøkken KF leverer mat til sykehjem og barnehager i kommunen. Kommunen kjøper tjenester fra Kjøkken KF for 100. 60 kan henføres til funksjon 253 Bistand, pleie, omsorg i institusjoner for eldre og funksjonshemmede og 40 kan henføres til funksjon 201 Førskole.

Foretaket har utgifter til produksjon av selve tjenesten, slik som utgifter til lønn og råvarer. Foretakets utgifter er 100. Siden Kjøkken KF leverer en deltjeneste som ikke har egen KOSTRA-funksjon, må foretaket følge prinsippet om at utgifter og inntekter skal fordeles på aktuelle tjenestefunksjoner. Foretaket skal derfor benytte samme funksjoner som kommunen og fordele utgifter og inntektene på de funksjoner som utgiftene og inntektene vedrører (her 253 og 201).

I dette tilfellet skal foretaket benytte samme funksjon som kommunen. Dette krever kunnskap om hvilke funksjoner kommunen benytter, se kapittel 5. Når kommunen og foretaket skal bruke samme funksjon, skal de konserninterne artene benyttes.

Foretaket inntektsfører 60 på funksjon 253 og 40 på funksjon 201, begge på art 780 salg til eierkommune.

Foretaket utgiftsfører 60 på funksjon 253, art 010-270 og 40 på funksjon 201, art 010-270 (ordinære utgiftsarter).



**Eksempel B 5: Salg av tjeneste som kommunen viderefakturerer**

Vann KF produserer vann. Kommunen kjøper fra foretaket, for så å distribuere og fakturere videre til innbyggerne. Salg av vannet til kommunen gir en inntekt for foretaket på 100, med tilsvarende utgift for kommunen. Foretaket skal inntektsføre på funksjon 340 Produksjon av vann. Kommunen utgiftsfører kjøp av vann på samme funksjon.

Foretaket har også utgifter til produksjon av vann, slik som utgifter til lønn, materialer og andre tjenester som inngår i foretakets egenproduksjon. I dette eksempelet summeres foretakets utgifter til produksjon av vann til 100. Også foretakets utgifter skal føres på funksjon 340.

I dette tilfellet skal foretaket benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Foretaket inntektsfører 100 på funksjon 340, art 780 salg til eierkommune.

Foretaket utgiftsfører 100 på funksjon 340, art 010-270 (ordinære utgiftsarter).

## 4.2 Kjøp

---

For konserninterne kjøp benyttes følgende arter:

*375 Kjøp fra deltakerkommune (IKS)*

*380 Kjøp fra (egen) kommune (KF)*

IKS skal benytte art 375 ved kjøp fra deltakerkommune. IKSet skal benytte ordinære arter ved kjøp fra kommuner som ikke er deltakerkommuner.

KF skal benytte art 380 ved kjøp fra egen kommune. Ved kjøp fra andre kommuner enn eierkommunen skal ordinære arter benyttes.

Utgiftene skal også fordeles på riktig funksjon, for PPT vil dette eksempelvis være funksjon 202 Grunnskole, 211 Styrket tilbud til førskolebarn, 213 Voksenopplæring og ev. 214 Spesialskoler. Eiendomsrelaterte utgifter skal fordeles på funksjon 221 Førskolelokaler og skyss og 222 Skolelokaler.

Merk at i noen unntakstilfeller skal ordinære arter benyttes ved kjøp fra kommunen, se nærmere under 4.3.

### **Eksempel B 6: Leie av lokaler**

Kommunen leier ut lokaler til det interkommunale samarbeidet, Landbruksforvaltning IKS, hvor kommunen selv er deltaker. Dette blir en inntekt for kommunen på 100, og en tilsvarende utgift for IKSet på 100.

Utgifter og inntekter knyttet til landbruksforvaltning skal føres på funksjon 329 Landbruksforvaltning og landbruksbasert næringsutvikling. Dette gjelder både for kommunen og for IKSet.

I dette tilfellet skal kommunen benytte samme funksjon som IKSet. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

IKSet utgiftsfører 100 på funksjon 329, art 375 kjøp fra deltakerkommune.
---

### **Eksempel B 7: Lån**

Kommunen låner 100 til Eiendom KF. Lånet skal tilbakebetales over 10 år. Årlig avdrag er 10 og renten er 1 pr. år.

Både lån, avdrag og renter skal føres på funksjon 870. Kommunen må utgiftsføre utlånet og inntektsføre renter og avdrag. Foretaket inntektsfører utlånet og utgiftsfører renter og avdrag. Både inntekts- og utgiftsføring skal føres på funksjon 870.

I dette tilfellet skal utlåner benytte samme funksjon som foretaket. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

KFet inntektsfører 100 på funksjon 870, art 911 interne innlån (bruk av lån) og utgiftsfører 11 på funksjon 870, art 501 og art 511 interne renter og avdrag til eierkommune.
---

## 4.3 Bruk av ordinære arter for konserninternt kjøp og salg

---

I noen unntakstilfeller skal kjøp føres på én funksjon hos kjøper og salg på en annen funksjon hos selger. Dette vil for eksempel kunne være VAR-tjenester og tjenester som føres under de administrative funksjonene (110 og 120). For å få frem riktige nøkkeltall på den enkelte funksjon kan ikke elimineringsartene benyttes i disse tilfellene. I disse tilfellene må kjøper og selger bruke ordinære arter.

Det er derfor viktig å avklare hvilke funksjoner som skal benyttes både av kjøper og av selger.

### **Eksempel B 8: Kjøp av regnskapstjeneste**

Kommunen fører regnskap for Avløp IKS, hvor kommunen er en av deltakerkommunene. Selskapet driver avløpsrensing. Kommunens utgifter knyttet til regnskapsføring for Avløp IKS utgjør 30, og kommunen fakturerer selskapet for samme beløp.

Kommunen fører utgifter og inntekter knyttet til regnskapstjenesten under funksjon 120 Administrasjon. Selskapet regnskapsfører sin aktivitet, både inntekter og utgifter, under funksjon 350 Avløpsrensning. Også utgiftene til kjøp av regnskapstjeneste skal utgiftsføres på funksjon 350.

I dette tilfellet skal IKSet benytte en annen funksjon ved kjøp av regnskapstjenesten enn den kommunen skal benytte ved inntektsføringen. Når kjøper og selger skal benytte ulike funksjoner skal de begge benytte ordinære arter, og *ikke* konserninterne arter.

IKSet utgiftsfører 30 på funksjon 350, art 270 Andre tjenester.
---

### **Eksempel B 9: Salg av renovasjonstjeneste**

Renovasjon IKS leverer renovasjonstjenester. Selskapet leverer tjenester til innbyggerne i kommunene som er deltakere i IKSet. Selskapet leverer også tjenester til alle tjenesteområdene i deltakerkommunene. For kommunen er renovasjon en deltjeneste som inngår som innsatsfaktorer i kommunens øvrige tjenesteproduksjon. Renovasjon IKS fakturerer kommunen på samme måte som innbyggerne, det vil si for gebyr inklusive merverdiavgift. Selskapet fakturerer kommunen for 80. Dette er tjenester levert til mange ulike tjenesteområder i kommunen.

Kommunen må fordele renovasjonsgebyret på de ulike tjenesteområdene som benytter denne tjenesten, dette vil være de fleste tjenesteområdene i kommunen. VAR-tjenestene har egne KOSTRA-funksjoner, og selskapet skal benytte funksjonene 355 Innsamling av husholdningsavfall og 357 Gjenvinning og sluttbehandling av husholdningsavfall. Selskapet har utgifter knyttet til produksjon av tjenestene, som utgifter til lønn og materialer som inngår i selskapets egenproduksjon. Utgiftene beløper seg til 40 på funksjon 355 Innsamling av husholdningsavfall og 40 på funksjon 357 Gjenvinning og sluttbehandling av husholdningsavfall.

I dette tilfellet skal IKSet benytte andre funksjoner enn kommunen skal benytte. Når kjøper og selger skal benytte ulike funksjoner, skal de benytte ordinære arter. *Ikke* konserninterne arter.

IKSet inntektsfører 80 på funksjon 355, art 640 Avgiftspliktige gebyrer.

IKSet utgiftsfører 40 på funksjon 355, art 010-270 og 40 på funksjon 357, art 010-270 (ordinære utgiftsarter).

### **Eksempel B 10: Kjøp av vann**

Kommunen deltar i et interkommunalt samarbeid som produserer vann, Vann IKS. Kommunen kjøper fra IKSet for å distribuere vannet videre til innbyggere og virksomheter i kommunen. Det kommunale foretaket Renovasjon KF betaler også kommunale gebyrer til kommunen, på lik linje med innbyggerne og andre virksomheter. Kommunen fakturerer Renovasjon KF med 10 for distribusjon av vann.

Kommunen skal inntektsføre gebyrer for distribusjon av vann på funksjon 345 Distribusjon av vann. Foretaket skal utgiftsføre tjenester knyttet til renovasjon på 355 Innsamling av husholdningsavfall og 357 Gjenvinning og sluttbehandling av husholdningsavfall. Vi forutsetter at utgiftene skal fordeles likt mellom de to funksjonene.

I dette tilfellet skal KFet benytte andre funksjoner enn kommunen. Når kjøper og selger skal benytte ulike funksjoner, skal de begge benytte ordinære arter. *Ikke* konserninterne arter.

KFet utgiftsfører 5 på funksjon 355, art 195 avgifter, gebyrer, lisenser og 5 på funksjon 357, art 195 avgifter, gebyrer, lisenser.
---

## 4.4 Overføring fra kommunen

---

Overføringer er en ensidig transaksjon hvor kommunen overdrar midler til særbedriften uten motytelse. Overføringer er ikke knyttet til kjøp eller avtale om leveranse av konkrete tjenester. Typisk vil dette være tilskudd fra kommunen til dekning av underskudd eller investeringer i særbedriften. I noen tilfeller vil kommunen knytte betingelser til overføringen, også i disse tilfellene skal kommunen benytte de interne overføringsartene.

For konserninterne overføringer fra kommunen benyttes følgende arter:

*880 Overføring fra (egen) kommune (KF)*

*895 Overføring fra deltakerkommune (IKS)*

Art 880 skal benyttes av kommunale foretak som inngår i kommunen som juridisk enhet. Art 895 benyttes av IKS ved overføringer fra deltakerkommune. Ved overføring fra andre kommuner enn deltakerkommune benyttes art 890.

På samme måte som for kjøp og salg, skal ordinære arter benyttes når kommunen og særbedriften bruker ulike funksjoner, se 4.3.

### **Eksempel B 11: Overføring fra deltakerkommuner**

Selskapet Brann og feiing IKS går i år med underskudd. Det følger av selskapsavtalen at deltakerne skal dekke underskudd etter nærmere fastsatte retningslinjer. Deltakerkommunene overfører hver 100, totalt 500, for å dekke årets underskudd.

Funksjonene knyttet til brann og feiing er 338 Forebygging av branner og andre ulykker og 339 Beredskap mot branner og andre ulykker. Overføring for å dekke underskuddet fordeles mellom disse to funksjonene i selskapets regnskap. Også kommunen skal fordele dekning av underskuddet mellom disse to funksjonene.

I dette tilfellet skal IKSet benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

IKSet inntektsfører 250 på funksjon 338 og 50 på funksjon 339, begge på art 895 overføring fra deltakerkommuner.
--



## 4.5 Overføring til kommunen

---

Overføringer er en ensidig transaksjon hvor særbedriften overdrar midler til kommunen uten motytelse. Overføringer er ikke knyttet til kjøp eller avtale om leveranse av konkrete tjenester.

I et IKS kan representantskapet, etter forslag fra styret, beslutte utdeling av selskapets midler. Utdeling kan bare skje dersom midlene ikke trengs til betaling av selskapsforpliktelser eller til selskapets virksomhet.

Et KF er del av kommunen som juridisk enhet, og det er ikke aktuelt å ta ut utbytte fra et KF. Overføring til kommunen fra et KF vil typisk være aktuelt ved gode økonomiske resultater i foretaket. Kommunen kan da ønske å overføre midler fra foretaket for å finansiere øvrig virksomhet i kommunen.

For konserninterne overføringer til kommunen benyttes følgende arter:

*475 Overføring til deltakerkommunen (IKS)*

*480 Overføring til (egen) kommune (KF)*

IKS benytter art 475 ved overføring til deltakerkommune, mens KF benytter art 480 ved overføring til egen kommune.

På samme måte som for kjøp og salg, skal ordinære arter benyttes når kommunen og særbedriften bruker ulike funksjoner, se 4.3.

### **Eksempel B 12: Overføring til egen kommune**

Det kommunale foretaket Parkering KF har i flere år gått med solide overskudd. Kommunestyret har vedtatt at foretaket skal overføre 100 til kommunen for dekning av merforbruk i kommunens driftsregnskap. Overføringen skal utgiftsføres på funksjon 333 Kommunale veier, nyanlegg, drift og vedlikehold hos foretaket, og utgiftsføres på samme funksjon hos kommunen.

I dette tilfellet skal foretaket benytte samme funksjon som kommunen. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

KFet utgiftsfører 100 på funksjon 333, art 480 overføring til egen kommune.
---

## 4.6 Transaksjoner mellom særbedrifter

---

Med transaksjoner mellom særbedrifter mener vi her transaksjoner mellom særbedrifter hvor samme kommune er eier. Dette kan være transaksjoner mellom IKSer hvor kommunen er deltaker i begge IKSene eller mellom kommunale foretak i samme kommune. Transaksjoner mellom særbedrifter kan også være transaksjoner mellom IKSer og KFer, hvor samme kommune er eier i begge særbedriftene.

Følgende elimineringsarter skal benyttes ved transaksjoner mellom særbedrifter:

1. Transaksjoner mellom KF
  - 380 Kjøp fra kommunalt foretak (i samme kommune)
  - 780 Salg til kommunalt foretak (i samme kommune)
  
  - 480 Overføring *til* kommunalt foretak (i samme kommune)
  - 880 Overføring *fra* kommunalt foretak (i samme kommune)
  
2. Transaksjoner mellom IKS
  - 375 Kjøp fra IKS (hvor egen eierkommune er deltaker)
  - 775 Salg til IKS (hvor egen eierkommune er deltaker)
  
  - 475 Overføring *til* IKS (hvor egen eierkommune er deltaker)
  - 895 Overføring *fra* IKS (hvor egen eierkommune er deltaker)
  
3. Transaksjoner mellom KF og IKS
  - For KF:
    - 375 Kjøp fra IKS (hvor egen kommune er deltaker)
    - 775 Salg til IKS (hvor egen kommune er deltaker)
  
    - 475 Overføring *til* IKS (hvor egen kommune er deltaker)
    - 895 Overføring *fra* IKS (hvor egen kommune er deltaker)
  
  - For IKS:
    - 380 Kjøp fra kommunalt foretak (i samme kommune)
    - 780 Salg til kommunalt foretak (i samme kommune)
  
    - 480 Overføring *til* kommunalt foretak (i samme kommune)
    - 880 Overføring *fra* kommunalt foretak (i samme kommune)

Elimineringsartene for kjøp og salg er hovedregel ved konserninterne transaksjoner, men på samme måte som mellom kommunen og en særbedrift vil det være unntak ved transaksjoner hvor kjøper og selger skal benytte ulike funksjoner. Vi viser her to eksempler på transaksjoner mellom særbedrifter.

Øvrige eksempler i veilederen vil også kunne være til hjelp ved transaksjoner mellom særbedrifter.

### **Eksempel B 13: Leie av lokaler**

Kommunen har et eget eiendomsselskap, Eiendom KF, som driver med utleie av eiendom, både til kommunen og til eksterne. En av leietakerne til eiendomsselskapet er det interkommunale revisjonsselskapet, Revisjon IKS, hvor eierkommunen til Eiendom KF også er deltaker. Årlig husleie for Revisjon IKS utgjør 100. Revisjon IKS benytter funksjon 130 Administrasjonslokaler for utgifter til lokaler. Eiendomsselskapet inntektsfører husleien på samme funksjon.

I dette tilfellet skal leietaker og utleier benytte samme funksjon. Dette medfører at de konserninterne artene skal benyttes.

Eiendom KF inntektsfører 100 på funksjon 130, art 775 salg til IKS.

Revisjon IKS utgiftsfører 100 på funksjon 130, art 380 kjøp fra kommunalt foretak.

### **Eksempel B 14: Kjøp og salg av parkeringstjeneste**

Det interkommunale selskapet Brann IKS kjøper parkeringstjenester for 10 fra det kommunale foretaket Parkering KF. Eierkommunen til Parkering KF er også deltaker i Brann IKS.

Brann IKS fører sine utgifter på funksjonene 338 Forebygging av branner og andre ulykker og 339 Beredskap mot branner og andre ulykker. Parkering KF vil føre sine inntekter og utgifter under funksjon 333 Kommunale veier, nyanlegg, drift og vedlikehold.

I dette tilfellet skal kjøper og selger benytte ulike funksjoner. Når kjøper og selger skal benytte ulike funksjoner. *Ikke* konserninterne arter.

Parkering KF inntektsfører 10 på funksjon 333, art 650 annet avgiftspliktig salg av varer og tjenester.

Brann IKS utgiftsfører 5 på funksjon 338, art 170 transport/drift av egne og leide transportmidler og 5 på funksjon 339, art 170 transport/drift av egne og leide transportmidler

## 4.7 Særbedrifter som fører regnskap etter regnskapsloven

---

Kommunale foretak skal i utgangspunktet utarbeide regnskap etter kommunale regnskapsprinsipper, men KF som driver næringsvirksomhet kan føre regnskap etter regnskapsloven<sup>5</sup>. IKS har regnskapsplikt etter regnskapsloven, men kan i selskapsavtalen bestemme at regnskapet skal avgis etter kommunale regnskapsprinsipper.<sup>6</sup>

Også særbedrifter som fører regnskap etter regnskapsloven har plikt til å rapportere regnskapet til KOSTRA etter KOSTRAs kontoplan. Disse selskapene har, etter rapporteringsforskriften for IKS og KF,<sup>7</sup> samme ansvar og plikter for KOSTRA-rapportering som særbedrifter som følger kommunale regnskapsregler. Bakgrunnen for dette er målsettingen om at KOSTRA skal kunne gi nøkkeltall som er uavhengig av organisering av virksomheten lokalt. For at konserntallene skal bli riktige, er det avgjørende at særbedriftene, også de som fører regnskap etter regnskapsloven, benytter korrekte arter og funksjoner for de konserninterne transaksjonene. De samme prinsippene for bruk av elimineringsarter og ordinære arter gjelder for regnskap som fører regnskap etter regnskapsloven som for andre særbedrifter.

IKS som fører regnskap etter regnskapsloven, må i tillegg gi en oversikt over konserninterne transaksjoner med eierkommunene. Spesifikasjonen må angi både beløp og art og spesifiseres på hver eierkommune. Se vedlegg.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Forskrift om særbudsjett, særregnskap og årsberetning for kommunale og fylkeskommunale foretak med merknader § 19.

<sup>6</sup> Lov om interkommunale selskaper § 27.

<sup>7</sup> Forskrift om rapportering fra interkommunale selskaper og kommunale og fylkeskommunale foretak som driver næringsvirksomhet.

<sup>8</sup> Kopi av vedlegg 6 til rapporteringsforskriften for IKS og KF som driver næringsvirksomhet.

#### 4.7.1 Konvertering av regnskapsdata

Særbedrifter som fører regnskap etter regnskapsloven har noen ekstra utfordringer knyttet til konvertering av data. For å sikre korrekt rapportering til KOSTRA må disse selskapene etablere gode konverterings- og rapporteringsløsninger.

Norsk standard kontoplan NS 4102<sup>9</sup> angir rammer for kontokoder og regnskapsoppstilling for virksomheter som fører regnskap etter regnskapsloven. KOSTRA-kontoplan er basert på inndeling i et funksjonsregnskap og en artsinndeling som skal gi relevant informasjon om kommunal virksomhet.

For at det skal være mulig å inkludere selskap som fører regnskap etter regnskapsloven i kommunekonsernet i KOSTRA, må regnskapsinformasjonen fra NS 4102 konverteres til KOSTRA-kontoplan. Som hovedregel vil NS-koder kunne knyttes til bestemte KOSTRA-arter. Internregnskapet må imidlertid være tilstrekkelig spesifisert til å kunne oppfylle spesifiseringskravet i KOSTRA-veilederen.

I tillegg til selve konverteringen må noen ekstra poster innarbeides i KOSTRA-rapporteringen selv om disse ikke inngår i resultatregnskapet og i NS 4102. Dette gjelder spesielt koder av finansiell art, slik som kjøp og salg av varige driftsmidler og transaksjoner i forbindelse med lån. Slike poster må innarbeides i rapporteringen, i tillegg til selve konverteringen fra NS 4102.

Utgangspunktet for KOSTRA er at all rapportering av regnskapsdata skal knyttes til bestemte funksjoner. Funksjonsregnskapet innebærer at alle inntekter og kostnader må tilordnes relevante funksjoner. Inntekter og kostnader som gjelder flere funksjoner må fordeles på de aktuelle funksjonene.

---

<sup>9</sup> Veilederen tar utgangspunkt i at IKS og KF som fører regnskap etter regnskapsloven, benytter NS 4102.

Hvordan den interne kontoplanen er bygget opp vil variere etter interne behov. Den må imidlertid være innrettet på en slik måte at det interne systemet for registrering av regnskapsdata kan konverteres til oppstilling av regnskapsdata i henhold til KOSTRA-kontoplanen. IKSene har selv ansvar for at de data som rapporteres til KOSTRA har tilstrekkelig kvalitet. For KF ligger dette ansvaret på eierkommunen.<sup>10</sup> For nærmere informasjon om konvertering og rapportering for særbedrifter som fører regnskap etter regnskapsloven, se [Rundskriv fra KRD H-30/03](#).

---

<sup>10</sup> Rapporteringsforskriften for IKS og KF som driver næringsvirksomhet § 8.

## 5. Avstemming og kontroll

*Avstemming mellom kommunene og særbedriftene vil være helt sentralt for å få til korrekt rapportering av konserninterne transaksjoner og riktige konserntall i KOSTRA-publiseringene. Her presenteres rutiner og praktiske eksempler på hvordan samhandlingen mellom kommunen og særbedriftene kan skje.*

Samarbeid mellom kommunen og særbedriftene er helt sentralt for å få til en korrekt rapportering av konserninterne transaksjoner. Konsernrapporteringen vil imidlertid ikke bli korrekt dersom kommunen og særbedriftene elimineringsartene på ulik/inkonsistent måte. Det er viktig at kommunen og særbedriftene blir enige om hvilke arter som skal benyttes for transaksjoner seg i mellom. Tabellene nedenfor viser en oversikt over de konserninterne artene med tilhørende "motpost" som skal benyttes av motparten i den konserninterne transaksjonen.

*Tabell 2: Oversikt over sammenheng mellom bruk av art hos kommune og hos IKS.*

<b>Kommunens regnskap</b>	<b>IKSets regnskap</b>
<b>375</b> Kjøp fra IKS der kommunen selv er deltaker	<b>775</b> Salg fra deltakerkommune
<b>475</b> Overføring til IKS hvor kommunen selv er deltaker	<b>895</b> Overføring fra deltakerkommune
<b>775</b> Salg til IKS der kommunen selv er deltaker	<b>375</b> Kjøp fra deltakerkommune
<b>895</b> Overføring fra IKS der kommunen selv er deltaker	<b>475</b> Overføring til deltakerkommune

Tabell 3: Oversikt over sammenheng mellom bruk av art hos kommunen og hos kommunalt foretak.

Kommunens regnskap	Kommunalt foretaks regnskap
<b>380</b> Kjøp fra foretak i egen kommune	<b>780</b> Salg fra egen kommune
<b>480</b> Overføring til foretak i egen kommune	<b>880</b> Overføring fra egen kommune
<b>780</b> Salg til foretak i egen kommune	<b>380</b> Kjøp fra egen kommune
<b>880</b> Overføring fra foretak i egen kommune	<b>480</b> Overføring til egen kommune

Tabell 1 og 2 viser at når art 375 (380) benyttes av kjøpende enhet, må selgende enhet benytte inntektsart 775 (780). Når art 475 (480) benyttes av ytende enhet, benytter mottakende enhet inntektsart 895 (880).

Unntaket fra hovedregelen for konserninternt kjøp og salg gjelder når utgifter føres på én funksjon hos kjøper og en annen funksjon hos selger. I disse tilfellene skal det brukes ordinære arter. Nærmere veiledning om bruk av ordinære arter under kapittel 3.3 og 4.3.

En tidlig avklaring av bruk av arter og funksjoner vil forhindre ulik rapportering til KOSTRA og gjør avstemmingsarbeidet mellom kommunen og særbedriftene lettere. Kommunen og den enkelte særbedrift bør kartlegge hvilke transaksjoner de vil ha seg i mellom og bli enige hvordan disse skal regnskapsføres. Først må man avklare bruk av funksjon, deretter bruk av art. Eksemplene i denne veilederen viser hvor viktig denne avklaringen er for å få til riktig KOSTRA-rapportering.

For å få til et godt samarbeid mellom kommunen og særbedriftene er det viktig at rollene er avklart, for eksempel hvem som tar hovedansvar for avstemming og kvalitetssikring.



Etter rapporteringsforskriften er det kommunen som har ansvaret for kvaliteten på de rapporterte dataene i KOSTRA.<sup>11</sup> Det er også kommunen som i størst grad har en egeninteresse i at KOSTRA-tallene blir korrekte. De interkommunale selskapene har imidlertid selv ansvar for kvaliteten på de dataene de rapporterer til KOSTRA. Vi anbefaler at det er kommunen som tar det overordnede ansvaret for korrekt KOSTRA-rapportering. I dette ligger også at særbedriftene bør rette seg etter kommunen ved uenighet om hvordan konserntallene skal rapporteres.

Interkommunale foretak skal forholde seg til flere kommuner, og rapportering må samkjøres med alle deltakerkommunene. Her er tydelige rolleavklaringer spesielt viktig.

For å få til en god avstemmingsrutine er det sentralt både å avklare hvem som har ansvaret for avstemmingen og hvilke avstemmingsrutiner som skal følges. Det bør utarbeides løpende rutiner for å foreta periodiske avstemminger av de interne transaksjonene mot regnskapsføringen i egne særbedrifter.

Denne avstemmingen kan for eksempel gjøres i forbindelse med den øvrige periodiske rapporteringen (kvartalsrapportering til KOSTRA). Avstemming bare en gang i året, ved årsavslutning, anbefales ikke. Det sentrale med en avstemming er å få rettet opp i de feil og avvik som avstemmingen avdekker. Det kan være vanskelig og arbeidskrevende å få rettet opp i feil som gjelder et helt regnskapsår.

Følgende forhold er spesielt viktig for korrekt konsernrapportering:

- Klar ansvarsfordeling mellom kommunen(e) og IKS/KF(ene)
- Avklare bruk av arter og funksjoner for konserninterne transaksjoner mellom kommunen(e) og særbedriftene
- Løpende avstemming og korrigeringsgjennom året

---

<sup>11</sup> Forskrift om rapportering fra kommuner og fylkeskommuner av 15. desember 2000.

## 5.1 Avstemming mellom kommune og særbedrift

---

Avstemming mellom kommunen(e) og særbedriftene er helt sentralt for å få til korrekt konsernrapportering. Dersom man avklarer bruk av arter i forkant, vil dette sannsynligvis lette avstemmingsarbeidet betraktelig.

Det kan være ulike måter å foreta avstemming mellom kommunen og særbedriftene. Hver kommune må velge de løsninger som fungerer best lokalt. Vi viser her to ulike eksempler på avstemming mellom kommune og særbedrift:

1. Avstemming med utgangspunkt i konserninterne arter
2. Avstemming med utgangspunkt i reskontro

Vi presiserer at dette kun er eksempler, og at hver kommune, sammen med særbedriftene, må finne frem til de rutinene som passer best for dem.

### 5.1.1 Avstemming med utgangspunkt i konserninterne arter

#### Avstemming kommunale foretak

1. Slå opp saldo på art 380, 480, 780 og 880
2. Se over/rimelighetsvurder interne transaksjoner
3. Avstem kommunens tall på art 380, 480, 780 og 880 mot tilsvarende tall for de kommunale foretakene
4. Finn forklaring på ev. avvik
5. Korrigjer ev. feil i regnskapet

Dersom kommunen har flere kommunale foretak, kan det være hensiktsmessig å splitte avstemmingen på funksjon. Et alternativ kan være å bruke en egen dimensjon på kontostrengen pr. KF (ansvarsdimensjon). På denne måten vil det også være lettere å finne ut hvor ev. feil er oppstått.

Se vedlegg 1 for eksempel på en avstemmingsmal.

### **Avstemming interkommunalt selskap**

1. Slå opp saldo på art 375, 475, 775 og 895 i egen kommune
2. Se over/rimelighetsvurder interne transaksjoner
3. Avstem kommunenes tall mot det interkommunale selskapet. Det interkommunale selskapet må avstemme mot alle deltakerkommunene.
4. Finn forklaring på ev. avvik
5. Korriger ev. feil i regnskapet

Dersom kommunen har flere interkommunale selskap, kan det være hensiktsmessig å splitte avstemmingen på funksjon. Et alternativ kan være å bruke en egen dimensjon på kontostrengen pr. IKS (ansvarsdimensjon). På denne måten vil det også være lettere å finne ut hvor ev. feil er oppstått.

Ved avstemming på art kan det være vanskelig å finne ut hvor feilen har oppstått, spesielt hvis det er mange transaksjoner gjennom året. Kommunen bør derfor ha rutiner for løpende avstemming gjennom året.

Det skal ikke være avvik mellom kommunen og særbedriften etter avstemming og ev. korrigeringer. Dersom en ikke finner årsaken til avvik, kan en prøve å avstemme via reskontro, se nedenfor.

### **5.1.2 Avstemming med utgangspunkt i reskontro**

Både kommunen og særbedriftene skal registrere alt kjøp og salg i reskontro (kunde- og leverandørspesifikasjon), jf. bokføringsloven § 5. Også uttak til eiere skal spesifiseres, men overføringer vil som regel være enklere å avstemme ved å gå direkte på de konserninterne artene for overføringer. Både kunde- og leverandørspesifikasjonen skal innholde alle transaksjoner og gi følgende opplysninger:

- Kunde/leverandør kode og navn
- Dokumentasjonshenvisning (bilagsnummer)
- Periode og saldo for hver periode

#### **Avstemming kommunalt foretak og interkommunalt selskap**

Avstemming med utgangspunkt i reskontro tar utgangspunkt i transaksjoner mot den enkelte særbedrift eller kommune. Det må derfor foretas en avstemming for hver særbedrift eller hver deltakerkommune.

1. Finn reskontronummer for leverandør og kunde for aktuelle IKS eller KF. Særbedriften finner reskontro for egen kommune/deltakerkommune, både leverandør og kundereskontro.
2. Slå opp i regnskapet (via reskontro) hvilke arter som er benyttet til kjøp eller salg mellom kommunen(e) og det aktuelle IKS/KF.
3. Kontroller om det er benyttet korrekte arter. Hvilke arter som skal benyttes bør være avklart mellom partene på forhånd.
4. Korrigjer ev. feil dersom det er benyttet feil arter, for eksempel dersom det er ført på art 375 Kjøp fra IKS når det skulle vært benytte ordinære arter.
5. Avstem saldo konserninterne transaksjoner mellom kommunen(e) og særbedrift.
6. Finn forklaring på ev avvik mellom kommunen og IKS/KFet og korrigjer ev. feil i regnskapet.
7. Kontroller, med utgangspunkt i artsspesifikasjon, om det er ført andre transaksjoner mot konserninterne transaksjoner enn transaksjoner mot egne særbedrifter eller egen kommune/deltakerkommuner. Korrigjer ev. feilføringer.

Det vil være lettere å finne ut hvor avvik mellom kommune og særbedrift har oppstått ved å ta utgangspunkt i reskontro. Vi anbefaler likevel også her løpende avstemming gjennom året. Kommunen bør uansett avstemme mot særbedrift i god tid før årsoppgjøret for å unngå arbeidskrevende korrigeringer i denne perioden.

Ved avstemming mellom særbedrifter vil de samme prinsippene gjelde som for avstemming mellom kommune og særbedrift. Kommunen vil ha et overordnet ansvar for all rapportering som gjelder kommunen og bør også se til at særbedriftene avstemmer seg i mellom, hvor det er aktuelt.

## 5.2 Kontroll etter rapportering til SSB

---

Etter at kommunen har rapportert til KOSTRA bør kommunen som en siste kontroll se på de publiserte konsernnøkkeltallene. Denne kvalitetssikringen bør gjøres for alle tjenesteområdene. Avvik fra tidligere år bør kunne forklares. Ev. feil som oppdages i denne fasen bør rapporteres til SSB. Kommunens eget forhold til og aktive bruk av nøkkeltallene er den beste kvalitetssikringen for korrekte KOSTRA-tall. Se ellers; [Veileder – KOSTRA Kvalitetssikring av registrering og verifisering av data](#), for nærmere råd og veiledning om kvalitetssikring av innrapportering av KOSTRA-data.

De økonomiske oversiktene for drift (tabell 04949) og investering (tabell 04952) på konsernnivå viser åtte "nøkkeltall" knyttet til eliminering av konserninterne transaksjoner i KOSTRA. I tillegg publiseres en linje som viser sum eliminering:

1. Eliminering av kommunens kjøp fra egne KF (380, 780)
2. Eliminering av kommunens overføringer til egne KF (480, 880)
3. Eliminering av KF kjøp fra egen kommune (380, 780)
4. Eliminering av KF overføringer til egen kommune (480, 880)
5. Eliminering av kommunens kjøp fra egne IKS (375, 775)
6. Eliminering av kommunens overføringer til egne IKS (475, 895)
7. Eliminering av IKS kjøp fra egen kommune (375, 775)
8. Eliminering av IKS overføringer til egen kommune (475, 895)
9. SUM ELIMINERING VED KONSERNREGNSKAP (konsern eliminering)

Dersom disse indikatorene ikke er lik null, innebærer det feilrapporteringer eller at ikke alle regnskapene er rapportert til SSB. Et avvik fra null viser bare at det er feil i rapporteringen, ikke hvilke feil eller hvilke særbedrifter avvikene gjelder. Feil i elimineringen kan medføre vesentlige feil i nøkkeltallene for konsernet både på tjenesteområder og i de finansielle nøkkeltallene. Feil i elimineringen kan også medføre vesentlige feil i de økonomiske oversiktene for henholdsvis drift og investering som publiseres på konsernnivå.

Dersom kommunen allerede har foretatt avstemming mot særbedriften, som omtalt ovenfor, er det stor sannsynlighet for at avvik skyldes at en av særbedriftene ikke har levert eller har levert avvikende tall fra kommunen. Kommunen må selv identifisere hvilke særbedrifter avviket er knyttet til. Kommunen bør kontakte særbedriftene og forsøke å få rettet opp feilen, ev. stille krav om at særbedriften leverer regnskapsdata til KOSTRA.

Etter at rapporteringsprosessen er avsluttet bør det hvert år foretas en evaluering av avstemmingsrutinen. Sentrale spørsmål i evalueringen kan være om de rapporterte dataene av tilstrekkelig høy kvalitet, eller om den nåværende rutinen kan forbedres eller effektiviseres.

## 6. Vedlegg

### 6.1 Avstemmings skjema fra NKRFs regnskapsmappe for kommuner og fylkeskommuner.

<b>Regnskapsmappe for kommuner og fylkeskommuner</b>		Arkiv: <b>16.2.6</b>
Kommune/enhet:	Utarbeidet dato/signat:	Ar:
Emne: <b>Avstemming mellom kommunen og kommunalt foretak (KF)</b>		

<b>Art 380</b>	<b>Pr. 31.12.XX</b>
Saldo iflg. kommuneregnskapet	
Saldo iflg. regnskapet til kommunalt foretak (art 780)	
Avvik	-
Forklaring på ev. avvik:	
Dato/sign.:	

<b>Art 780</b>	<b>Pr. 31.12.XX</b>
Saldo iflg. kommuneregnskapet	
Saldo iflg. regnskapet til kommunalt foretak (art 380)	
Avvik	-
Forklaring på ev. avvik:	
Dato/sign.:	

<b>Art 480</b>	<b>Pr. 31.12.XX</b>
Saldo iflg. kommuneregnskapet	
Saldo iflg. regnskapet til kommunalt foretak (art 880)	
Avvik	-
Forklaring på ev. avvik:	
Dato/sign.:	

<b>Art 880</b>	<b>Pr. 31.12.XX</b>
Saldo iflg. kommuneregnskapet	
Saldo iflg. regnskapet til kommunalt foretak (art 480)	
Avvik	-
Forklaring på ev. avvik:	
Dato/sign.:	



## 6.2 Skjema for overføringer mellom IKS og eierkommune

---

For artene 375, 475, 775 og 895 må interkommunale selskaper spesifisere sine transaksjoner med den enkelte eierkommune. Spesifiseringen må angi beløp for hver funksjon som er aktuell.

<i><b>Eierkommune</b></i>	<i><b>Kommunenr.</b></i>	<i><b>Art</b></i>	<i><b>Funksjon</b></i>	<i><b>Beløp</b></i>
1				
..				
2				
..				
3				
...				
osv.				