



NOTAT – Kommunesammenslåinger og andre grenseendringer

Fastsatt av GKRS' styre i møte 21.09.2017. Med endringer 18.06.2018.

1. Innledning

1.1 Innledning og avgrensning

Notatet drøfter prinsipielle regnskapsspørsmål knyttet til gjennomføring av kommunesammenslåing. Notatet er skrevet med utgangspunkt i pågående kommunereform, og de kommunene som slås sammen fra 1. januar 2020. For lesbarhetens skyld er det valgt å bruke konkrete årstall, slik at notatet omtaler avleggelsen av årsregnskapene for kommuner som slås sammen («gamle» kommuner) for 2019 og i de «nye» kommunene for 2020. For kommuner som slår seg sammen fra andre tidspunkter, gjelder notatet tilsvarende, men da med justerte årstall.

Spesielle problemstillinger knyttet til deling av kommuner og grensejusteringer behandles særskilt.

Notatet omtaler også problemstillinger knyttet til uttreden fra og avvikling av interkommunale samarbeid, interkommunale selskaper og kommunale foretak.

Notatet gjelder tilsvarende ved sammenslåing mv. av fylkeskommuner.

For å kunne gjennomføre en kommunesammenslåing og legge grunnlaget for korrekte fremtidige årsregnskap, må kommunene etablere god intern kontroll, herunder gode bokføringsrutiner i forbindelse med kommunesammenslåingen. Dette vil bl.a. gjelde forhold som sammenslåing av ressurser og samkjøring av systemer (økonomisystem, lønnsystem mv.), herunder valg av felles systemer. Slike problemstillinger drøftes ikke i dette notatet.

Fellesnemndene kan organiseres på mange ulike måter, og den regnskapsmessige behandlingen av disse vil avhenge av organiseringen i det enkelte tilfellet. Notatet drøfter derfor ikke regnskapsmessige spørsmål knyttet til fellesnemndene.

1.2 Kort om kommunereform og prosessen med sammenslåing av kommuner

Etter at en kommunesammenslåing er vedtatt skal det avholdes felles kommunestyremøte for kommunene som skal slås sammen. På fellesmøtet skal det bl.a. opprettes en fellesnemnd som har som oppgave å legge grunnlaget for sammenslåingen¹. En viktig oppgave for fellesnemnda er å ta hånd om det forberedende arbeidet med økonomiplanen og budsjettet for det første driftsåret etter at sammenslåingen er iverksatt.

Det nye kommunestyret skal konstitueres innen 1. november høsten før kommunesammenslåingen trer i kraft. Det nye kommunestyret skal vedta økonomiplan og budsjett for den nye kommunen innen 31.12.2019.

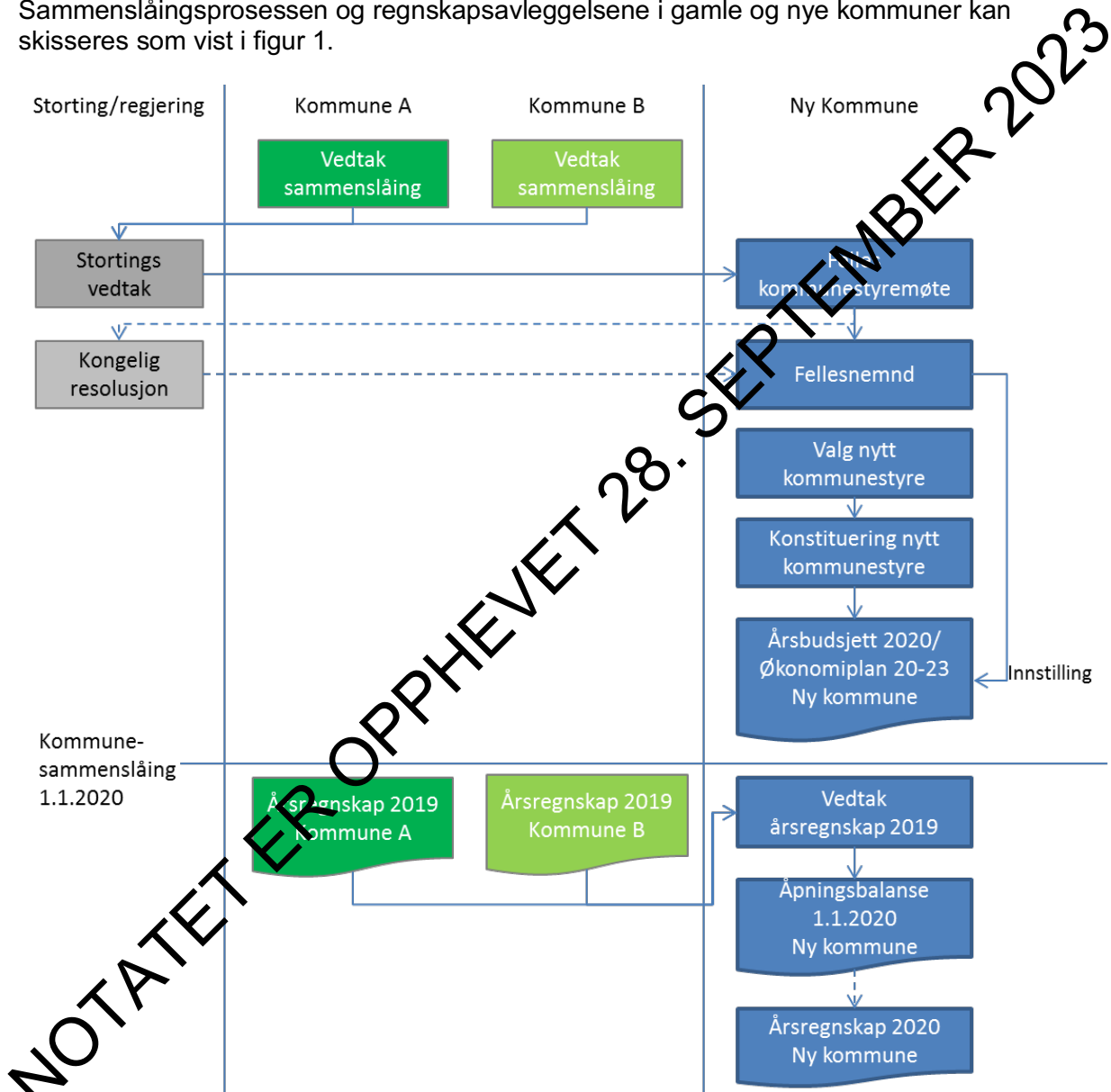
¹ Inndelingslova § 25

For mer informasjon om kommunesammenslåinger vises til Kommunal- og moderniseringsdepartementets veiledere som kan finnes på www.kommunereform.no.

1.3 Regnskapsavleggelse ved kommunesammenslåinger

Kommunene og kommunestyrene i de gamle kommunene vil være i funksjon t.o.m. 31.12.2019. Årsregnskapene for 2019 for de gamle kommunene skal avlegges innen 15.02.2020, noe som nødvendigvis må foretas av den nye kommunen, og vedtas av det nye kommunestyret våren 2020.

Sammenslåingsprosessen og regnskapsavleggelsene i gamle og nye kommuner kan skisseres som vist i figur 1.



Figur 1 Regnskapsavleggelse ved kommunesammenslåinger

2. Regnskapsavleggelse i gamle og nye kommuner

2.1 Siste regnskapsavleggelse i «gamle» kommuner

Årsregnskapene for 2019 avlegges etter de alminnelige regler for avleggelse av kommuneregnskapet. Regnskapsavleggelsen vil imidlertid skje etter at sammenslåingen har trådt i kraft, slik at det vil være administrasjonen i den nye kommunen som er ansvarlig for regnskapsavleggelsen for de gamle kommunene. Tilsvarende vil det være kommunestyret i den nye kommunen som skal fastsette årsregnskapene.

Kommunestyret i nye kommuner vil derfor måtte behandle årsregnskapene for hver enkelt av de gamle kommunene for regnskapsåret 2019.

Noteopplysninger

I note til årsregnskapene for de gamle kommunene skal interne mellomværende med kommunene som slås sammen spesifiseres for hhv. omløpsmidler, anleggsmidler, kortsiktig og langsiktig gjeld.

Årsberetning

Årsberetningen for de gamle kommunene bør gi opplysninger om kommunesammenslåingen. Dette bør gjøres fra det tidspunkt sammenslåing er vedtatt. Dette vil være nødvendig informasjon for å kunne bruke årsregnskap og årsberetning for kommuner som skal slås sammen til å bedømme og forstå den nye kommunens økonomiske stilling og fremtidsutsikter.

2.2 Gjennomføring av sammenslåingen

Kommunesammenslåing er en sammenslåing av to eller flere likeverdige parter. Dette innebærer at balanseverdiene i de gamle kommunene videreføres etter kontinuitetsprinsippet. Eiendeler, gjeld og egenkapital overføres til den nye kommunens åpningsbalanse til de verdier de var bokført til per 31.12.2019 i de gamle kommunenes regnskaper. Interne mellomværende mellom kommunene som slås sammen, elimineres i åpningsbalansen. Også memoriakonti overføres etter kontinuitetsprinsippet.

Eventuelle verdiforskjeller på balanseposter som skyldes ulik praksis ved anvendelse av vurderingsreglene i kommunene som slås sammen, skal også videreføres i åpningsbalansen. Samordning av praksis gjennomføres i regnskapet til den nye kommunen etter sammenslåingen.

2.2.1 Åpningsbalanse

Som grunnlag for regnskapsføring og regnskapsavleggelse vil det være nødvendig å etablere en inngående balanse – åpningsbalanse – i den nye kommunen.

Departementet legger til grunn at en foreløpig åpningsbalanse for den nye kommunen skal utarbeides innen 1. mars i det første driftsåret, dvs. 2020. Endelig åpningsbalanse vedtas av kommunestyret.²

Departementet angir ikke noe frist for vedtak av endelig åpningsbalanse for den nye kommunen. GKRS legger til grunn at dette tidligst kan skje samtidig med at de «gamle» kommunenes årsregnskap for 2019 fastsettes og senest innen den nye kommunens årsregnskap for 2020 avlegges.

² [«Etablering av nye kommuner og fylkeskommuner – Formelle rammer og erfaringer fra tidligere sammenslåinger»](#), veileder fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet, april 2017, avsnitt 9.2

2.2.2 Nærmere om egenkapitalposter i åpningsbalansen

Kommunenes egenkapital består av en rekke ulike kontoer som dels vil ha noe ulik behandling ved sammenslåing av kommuner.

Bundne drifts- og investeringsfond

Bundne fond er midler som er avsatt til et særskilt formål med bakgrunn i lov, forskrift eller avtale. Det foreligger en underliggende forpliktelse for kommunen knyttet til anvendelsen av slike midler. En kommunesammenslåing vil ikke påvirke den underliggende forpliktelsen. Det innebærer at bundne fond som hovedregel videreføres slik de var oppført i de gamle kommunenes regnskap.

Dersom det er klart at tilsvarende fond fra flere kommuner kan disponeres samlet av den nye kommunen, kan disse fondene slås sammen i åpningsbalansen.

Disposisjonsfond og ubundne investeringsfond

I prinsippet har en kommune kun ett disposisjonsfond. Dette tilsier at disposisjonsfond fra de gamle kommunene slås sammen i åpningsbalansen til den nye kommunen. I åpningsbalansen satt opp i henhold til den obligatoriske oppstillingsplanen for balansen, presenteres disposisjonsfond kun på en linje. Kontinuitetsprinsippet tilsier imidlertid at disposisjonsfond tas inn i åpningsbalansen i det mer detaljerte internregnskapet slik de fremgår av internregnskapet per 31.12.2019 i de gamle kommunene. Harmonisering og samordning gjøres i regnskapet for 2020. Samme fremgangsmåte kan være hensiktsmessig også for eventuelle disposisjonsfond som er knyttet til ulike virksomheter eller formål i kommunene.

Det samme vil gjelde for ubundne investeringsfond.

Regnskapsmessig mer-/mindreforbruk og udekket/udisponert

En særlig problemstilling er om udekket regnskapsmessig merforbruk, enten fra 2019 eller tidligere, i en av kommunene skal motregnes mot regnskapsmessig mindreforbruk fra en annen kommune eller føres opp brutto i åpningsbalansen.

For tidligere år enn 2019, vil de gamle kommunestyrene ha fattet vedtak om inndekning og anvendelse av regnskapsmessig mer-/mindreforbruk, mens det for 2019 vil være kommunestyret i den nye kommunen som fattet slikt vedtak for hver enkelt av de gamle kommunene. Kontinuitetsprinsippet innebærer at mer-/mindreforbruk både fra tidligere år og fra 2019 føres opp brutto i åpningsbalansen.

Det kan også ligge regnskapsmessig merforbruk i kommunale foretak som den nye kommunen må dekke inn i 2020. Dette vil kommunen måtte ta hensyn til når 2019-regnskapene fastsettes, men skal ikke innarbeides i åpningsbalansen til den nye kommunen.

Det samme vil gjelde for eventuelt udekket og udisponert fra investeringsregnskapet.

Konto for endring av regnskapsprinsipp

Konto for endring av regnskapsprinsipp fra de gamle kommunene slås sammen i åpningsbalansen.

Kapitalkontoen

Kapitalkontoen fra de gamle kommunene slås sammen i åpningsbalansen.

2.3 Første regnskapsavleggelse i «nye» kommuner

Den første regnskapsavleggelsen for den nye kommunen vil omfatte regnskapsåret 2020. Årsregnskapet avlegges i samsvar med de alminnelige kommunale regnskapsbestemmelsene, med de unntak som fremkommer her.

Siden dette er det første driftsåret for den nye kommunen, foreligger det ikke direkte sammenlignbare tall for tidligere år. Kommunal- og moderniseringsdepartementet legger til grunn at det ikke er aktuelt å vise beløp for sist avlagte regnskap. I balanseregnskapet skal åpningsbalansen vises i tillegg til balansedagens tall.

Dersom det etter at en kommunesammenslåing er trådt i kraft oppdages feil i ett eller flere regnskap for de gamle kommunene for tidligere år, rettes disse i samsvar med KRS nr. 5. Endring av regnskapsprinsipper, estimater og tidligere års feil.

Noteopplysninger

Det følger av KRS nr. 6 punkt 3.1 nr. 2 at det skal gis noteopplysninger om forhold som er nødvendige for å bedømme kommunens resultater og finansielle stilling og som ikke fremgår av regnskapet for øvrig. Dette tilsier at det i note til årsregnskapet skal gis informasjon om etableringen av åpningsbalansen, herunder forskjellen mellom balanseverdier i de gamle kommunene per 31.12.2019 og åpningsbalansen.

Årsberetning

En kommunesammenslåing vil være av betydning for å bedømme og forstå en kommunes økonomiske stilling og resultat, jf. kommuneloven § 48 nr. 9. Det bør derfor gis opplysninger i årsberetningen for nye kommuner om gjennomført kommunesammenslåing.

2.4 Andre problemstillinger

2.4.1 Pensjon og premieavvik

Kommuner som slås sammen kan ha valgt ulikt prinsipp for amortisering av premieavvik. Kontinuitetsprinsippet innebærer at premieavvik oppstått i 2019 eller tidligere fortsetter med samme amortiseringstid som i de gamle kommunene, jf. også notatet «Forståelse av KRS 5 – Presisering vedrørende pensjon».

Departementet har lagt til grunn at for premieavvik som oppstår etter sammenslåingen, dvs. fra og med premieavvik som oppstår i 2020, må det imidlertid benyttes den amortiseringstiden som er valgt av den nye kommunen, jf. forskrift om årsregnskap og årsberetning § 13-4.

2.4.2 Arbeidsgiveravgift

Dersom kommuner som slås sammen har vært i ulike arbeidsgiveravgiftssoner, oppstår spørsmål om hvilken sats som skal benyttes ved avsetning for arbeidsgiveravgift, herunder arbeidsgiveravgift på netto pensjonsforpliktelse og premieavvik. I kommuneproposisjonen for 2016³ ble det avklart at dersom to eller flere kommuner som befinner seg i ulike soner slår seg sammen, vil satsen på arbeidsgiveravgiften i den sammenslåtte kommunen bli videreført innenfor de «gamle» kommunegrensene som om det fortsatt var to eller flere kommuner, fram til neste revisjon av avgiftssonene.

De kommunene dette gjelder må anvende flere satser ved beregning av arbeidsgiveravgift. Fordelingen av arbeidsgiveravgift på netto pensjonsforpliktelse og premieavvik kan skje ved bruk av fordelingsnøkler.

³ Prop. 121 S (2014-2015), avsnitt 5.1.7

2.4.3 Justering av merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon

Det har vært reist spørsmål om kommunesammenslåing vil utløse plikt til å justere inngående merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon etter reglene i hhv. merverdiavgiftsloven kapittel 9 og merverdiavgiftskompensasjonsloven § 16. I forbindelse med revidert nasjonalbudsjett 2017⁴ ble det tatt inn et unntak i merverdiavgiftskompensasjonsloven § 16 som innebærer at det ikke blir plikt til å justere ved overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom ved sammenslåing og deling av kommuner.

I forbindelse med revidert nasjonalbudsjett 2018⁵ ble det tatt inn et tilsvarende unntak fra justeringsplikt ved overdragelse av kommunale vann- og avløpsanlegg ved sammenslåing og deling av kommuner, jf. merverdiavgiftsloven § 9-2 (6).

3. Spesielt om grensejusteringer og deling av kommuner

3.1 Grensejusteringer

Grensejustering innebærer at et område blir flyttet fra en kommune til en annen. Ved en grensejustering vil det som hovedregel bli et økonomisk oppgjør mellom de involverte kommunene, jf. inndelingslova § 18. Det økonomiske oppgjøret er i utgangspunktet et avtaleforhold mellom kommunene. Grensejusteringer kan også forekomme i forbindelse med kommunesammenslåinger.

Det økonomiske oppgjøret mellom de involverte kommunene regnskapsføres i samsvar med det reelle innholdet. Oppgjøret vil som oftest bestå av en rekke ulike forhold. Oppgjøret må derfor dekomponeres i sine enkelte bestanddeler.

Notatet benytter begrepene overdragende og overtakende kommune. Med overdragende kommune menes den kommunen som gir fra seg et område, mens overtakende kommune er den kommunen som får tilført et område.

Overdragelse av anleggsmidler

Anleggsmidler som overdras mellom kommunene, regnskapsføres som kjøp av anleggsmidler i overtakende kommunes investeringsregnskap og aktiveres som anleggsmiddel i balansen. Regnskapsføringen skjer til vederlagets størrelse.

I overdragende kommune regnskapsføres overdragelsen som salg av anleggsmidler i investeringsregnskapet.

Overdragelse av langsiktig gjeld

Dersom overtakende kommune overtar langsiktig gjeld knyttet til anleggsmidlene, regnskapsføres dette som opptak av lån. Lånet inntektsføres i investeringsregnskapet som finansiering av de overtatte anleggsmidlene.

I overdragende kommune regnskapsføres overdragelsen av gjelden som en avdragsutgift i investeringsregnskapet. Avdragsutgiften finansieres med salg av de overdratte anleggsmidlene.

⁴ Prop. 130 LS (2016-2017), kapittel 14

⁵ Prop. 86 LS (2017-2018), kapittel 9

Overdragelse av omløpsmidler

I overtakende kommune regnskapsføres overdragelse av omløpsmidler, f.eks. omløpsaksjer, kortsiktige fordringer o.l., som kjøp av omløpsmidler, dvs. kun i balansen.

I overdragende kommune regnskapsføres overdragelsen som salg av omløpsmidlene. Eventuell gevinst eller tap regnskapsføres som inntekt eller utgift i kommunens driftsregnskap.

Tidspunkt for regnskapsføring av grensejustering

Inntekter og utgifter knyttet til grensejusteringer må anses kjent i henhold til anordningsprinsippet på det tidspunktet grensejusteringen skjer.

Dersom en grensejustering foretas samtidig som en kommunesammenslåing, legges til grunn at grensejusteringen normalt ikke kan anses gjennomført per 31.12.2019. Det innebærer at eiendeler og gjeld som skal overdras til overtakende kommune fremdeles skal stå i overdragende kommunes regnskap per 31.12.2019. Kontinuitetsprinsippet tilsier at disse balansepostene også inngår i åpningsbalansen til den sammenslåtte kommunen.

Grensejusteringen med tilhørende økonomisk oppgjør regnskapsføres i den sammenslåtte kommunens regnskap i 2020.

Noteopplysninger

I note til årsregnskapene i både overdragende og overtakende kommune for overdragelsesåret, skal det opplyses om de regnskapsmessige konsekvensene av grensejusteringen.

3.2 Deling av kommuner

Deling av kommuner innebærer at en kommune blir delt i to eller flere enheter. Det regnes også som deling dersom én kommune blir delt, og de enkelte delene blir lagt til andre kommuner. Ved deling opphører en kommune å eksistere. Det må derfor foretas et fullstendig oppgjør med alle typer eiendom, rettigheter og forpliktelser.

Det er ikke gitt at det ved deling av kommuner vil bli et økonomisk oppgjør, eller at det betales et vederlag for anleggsmidler. For eksempel kan det antas at det ofte ikke vil ytes vederlag for forvaltningseiendom som overføres til den kommunen som får tilført grunnen eiendommen ligger på.

Delingen må regnskapsføres i samsvar med det reelle innholdet. For de eiendeler og gjeld som deles mellom kommunene uten økonomisk oppgjør, legges det samme kontinuitetsprinsippet som ved kommunesammenslåinger til grunn. Et eventuelt økonomisk oppgjør vil som oftest bestå av en rekke ulike forhold, og må derfor dekomponeres i sine enkelte bestanddeler. Omtalen av økonomisk oppgjør ved grensejustering i avsnitt 3.1 vil være veiledende også ved deling av kommuner.

Delingsoppgjør

Deling av en kommune innebærer at kommunen opphører å eksistere. Det bør derfor settes opp et fullstendig delingsoppgjør som viser hvordan den delte kommunens eiendeler og gjeld er fordelt mellom de overtakende kommunene. Delingsoppgjøret bør også vise hvordan et eventuelt økonomisk oppgjør mellom kommunene er foretatt.

Noteopplysninger

I note til siste årsregnskap i den delte kommunen og første årsregnskap etter delingen i overtakende kommuner, tas delingsoppgjøret inn, eller det på annen måte gis opplysninger om de regnskapsmessige konsekvensene av delingen.

4. Uttreden av interkommunale samarbeid/selskaper og avvikling av KF

4.1 Uttreden av interkommunalt samarbeid/vertskommunesamarbeid og selskaper som fortsetter

Dersom en eller flere av kommunene som slås sammen trer ut av et interkommunalt samarbeid eller vertskommunesamarbeid, men hvor samarbeidet fortsetter uten uttredende kommune(r), er dette en alminnelig uttreden som regnskapsføres som regulert i KRS nr. 12 pkt. 3.2.2, 3.3.3 og 3.4.2.

Det blir imidlertid et spørsmål om når regnskapsføringen skal skje. Dette må avgjøres ut fra når kommunene formelt trer ut av samarbeidet. Dersom kommunene må anses å ha trådt ut av samarbeidet per 31.12.2019, skal uttreden regnskapsføres i de gamle kommunenes regnskap for 2019. I motsatt fall overføres balanseposter i de gamle kommunene knyttet til deltakelsen i samarbeidet til den nye kommunens åpningsbalanse etter kontinuitetsprinsippet. Selve uttreden regnskapsføres i den nye kommunens regnskap i 2020.

Tilsvarende vil gjelde hvor en kommune trer ut av et interkommunalt selskap (IKS). Regnskapsføringen foretas i samsvar med KRS nr. 13 punkt 3.2.5.

4.2 Interkommunalt samarbeid/selskap avvikles og innlemmes i «ny» kommune

Ved sammenslåing av kommuner kan den situasjonen oppstå at et interkommunalt samarbeid/vertskommunesamarbeid eller interkommunalt selskap vil bli stående igjen med kun én deltaker. Det innebærer at samarbeidet eller selskapet må avvikles.

Avvikling av interkommunale samarbeid/vertskommunesamarbeid og interkommunale selskaper er regulert i henholdsvis KRS nr. 12 og KRS nr. 13. Balanseposter i de gamle kommunene knyttet til deltakelsen i samarbeidet eller selskapet overføres til den nye kommunens åpningsbalanse etter kontinuitetsprinsippet. Avviklingen, med mindre den er gjennomført før kommunesammenslåingen, regnskapsføres i den nye kommunens regnskap i 2020.

4.3 Avvikling av kommunalt foretak (KF)

Et kommunalt foretak (KF) opprettet av en kommune kan fortsette innenfor rammen av en sammenslått kommune. Det er altså ikke nødvendig å avvikle kommunale foretak (KF) i forbindelse med kommunesammenslåinger. Kommunale foretak kan imidlertid bli avviklet i forbindelse med kommunesammenslåinger.

Kommunale foretak avlegger særregnskap, adskilt fra kommunens årsregnskap. I kommunens årsregnskap fremkommer ikke eiendeler/gjeld/egenkapital som ligger i KF-enes særregnskap. Videreføring av et kommunalt foretak ved kommunesammenslåing får ikke regnskapsmessige konsekvenser og innvirker ikke på den nye kommunens åpningsbalanse.

Dersom et KF skal avvikles i forbindelse med kommunesammenslåing, og foretaket faktisk må anses avviklet før sammenslåingen, regnskapsføres avviklingen i regnskapet for 2019 for den gamle kommunen. I motsatt fall regnskapsføres avviklingen i regnskapet for 2020 for den nye kommunen. Regnskapsføringen skjer i samsvar med KRS nr. 10 punkt 3.4.