



## **NOTAT – Regnskapsmessig behandling av sammenslåing, deling og grensejustering i kommuner og fylkeskommuner**

*Notat fastsatt av GKRS' styre i møte 28.09.2023.*

### **1. Innledning**

#### **1.1. Innledning og avgrensning**

I notatet drøftes prinsipielle regnskapsspørsmål knyttet til gjennomføring av grenseendringer, dvs. sammenslåing, deling og grensejustering i kommuner og fylkeskommuner.

Notatet omhandler også problemstillinger knyttet til uttreden fra og avvikling av interkommunale samarbeid, interkommunale selskaper og (fylkes-)kommunale foretak.

I notatet brukes «kommuner» om både kommuner og fylkeskommuner og «kommunale foretak» om både kommunale foretak og fylkeskommunale foretak.

Forskrift om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv. (budsjett- og regnskapsforskriften) har ikke egne bestemmelser for kommuner som slås sammen eller deles. Regnskapsavleggelsen i disse kommunene følger derfor de samme reglene som andre kommuner, med de unntak som fremkommer av dette notatet.

Problemstillinger som gjelder den tekniske gjennomføringen av sammenslåing eller deling av regnskaper, som f.eks. sammenslåing eller deling av reskontroer, forpliktelser overfor ansatte mv. og samkjøring eller deling av systemer (økonomisystem, lønnsystem mv.), drøftes ikke i dette notatet.

Fellesnemnder ved sammenslåing eller deling av kommuner kan organiseres på ulike måter. Den regnskapsmessige behandlingen av disse vil avhenge av organiseringen i det enkelte tilfellet. I notatet drøftes ikke regnskapsmessige spørsmål knyttet til fellesnemndene.

#### **1.2. Kort om sammenslåinger, delinger og grensejusteringer**

Inndelingslova deler grenseendringer inn i sammenslåing, deling og grensejustering.

*Sammenslåing* innebærer at to eller flere kommuner blir slått sammen til én ny enhet, jf. inndelingslova § 3 første ledd.

*Deling*, jf. inndelingslova § 3 andre ledd, innebærer

- a) at en kommune blir delt i to eller flere nye enheter, eller
- b) at en kommune blir delt, og de enkelte delene blir lagt til andre kommuner.

*Grensejustering* innebærer at et område blir flyttet over fra en kommune til en annen, jf. inndelingslova § 3 tredje ledd.

Avgrensningen mellom de ulike formene for grenseendringene kan være flytende. En deling etter alternativ b kan ses på som en kombinasjon av deling etter alternativ a og en

sammenslåing. Hvorvidt en grenseendring regnes som deling eller grensejustering, har betydning for blant annet beslutningskompetansen og reglene om gjennomføring.

Etter at en sammenslåing eller deling etter inndelingslova § 3 andre ledd bokstav b er vedtatt, skal det avholdes felles kommunestyremøte for kommunene som skal deles eller slås sammen. På fellesmøtet skal det bl.a. opprettes en fellesnemnd som har som oppgave å legge grunnlaget for sammenslåingen, herunder å gjøre det forberedende arbeidet med økonomiplanen og årsbudsjettet for det første driftsåret etter at delingen/sammenslåingen er iverksatt. Økonomiplanen og årsbudsjettet vedtas etter kommuneloven § 14-3 av kommunestyrene i de nye kommunene. Kommunene skal konstitueres innen 1. november før sammenslåingen/delingen gjennomføres.

Ved deling av kommuner etter inndelingslova § 3 andre ledd bokstav a blir det ikke opprettet en fellesnemnd. Kommunen som skal deles, skal legge grunnlaget for delingen, herunder det forberedende arbeidet med økonomiplan og årsbudsjett for de nye kommunene. Økonomiplanen og årsbudsjettet vedtas etter kommuneloven § 14-3 av kommunestyrene for de nye kommunene. Disse skal konstitueres innen 1. november før delingen gjennomføres.

Ved sammenslåing avlegger den nye kommunen årsregnskapene og årsberetningene for det siste året for de kommunene som slås sammen, og disse vedtas av det nye kommunestyret. Ved deling avlegges årsregnskapene og årsberetningene for kommunen som deles, av en av de nye kommunene etter avtale eller vedtak. Årsregnskapene og årsberetningene vedtas av kommunestyret i hver av de nye kommunene.

Prosessene knyttet til økonomiplan/årsbudsjett og årsregnskap/årsberetning i tidligere og nye kommuner ved henholdsvis sammenslåing og deling er vist i vedlegg til dette notatet.

## **2. Sammenslåing av kommuner**

### **2.1. Regnskapsavleggelse ved sammenslåing av kommuner**

#### **2.1.1. Siste regnskapsavleggelse i kommuner som slås sammen**

Årsregnskapene for det siste året for kommuner som slås sammen avlegges etter reglene i budsjett- og regnskapsforskriften. Regnskapsavleggelsen vil imidlertid skje etter at sammenslåingen er gjennomført, slik at det vil være administrasjonen i den nye kommunen som er ansvarlig for regnskapsavleggelsen for de tidligere kommunene. Tilsvarende vil det være kommunestyret i den nye kommunen som skal fastsette årsregnskapene.

Kommunestyret i den nye kommunen skal derfor behandle de siste årsregnskapene for hver enkelt av de tidligere kommunene.

#### **Noteopplysninger**

I note til årsregnskapene skal det gis opplysninger om forhold som er vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen til den nye kommunen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15. Dette kan f.eks. være vesentlige mellomværende mellom kommunene som slås sammen, selvkostfond og anvendelse av vurderingsregler. Det bør også opplyses om vesentlige økonomiske forhold som ikke fremkommer av regnskapet, slik som garantier, hendelser etter balansedagen etc.

#### **Årsberetning**

Årsberetningene for de tidligere kommunene bør gi opplysninger om kommunesammenslåingen. Dette bør gjøres fra det tidspunkt kommunesammenslåing er vedtatt.

### **2.1.2. Første regnskapsavleggelse i «nye» kommuner**

Årsregnskapene for det første driftsåret i den nye kommunen avlegges etter reglene i budsjett- og regnskapsforskriften, med de unntak som fremkommer her.

For det første driftsåret for den nye kommunen foreligger det ikke direkte sammenlignbare tall fra tidligere år. Det skal ikke vises beløp for sist avlagte regnskap i årsregnskapene for det første driftsåret for nye kommuner. I balanseregnskapet skal åpningsbalansen vises i tillegg til balansedagens tall, jf. avsnitt 2.2.2 nedenfor.

### **Noteopplysninger**

Det skal gis noteopplysninger om forhold som er vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen til den nye kommunen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15. Dette kan f.eks. være opplysninger om etableringen av åpningsbalansen, herunder forskjellen mellom balanseverdier i de tidligere kommunenes siste årsregnskap og åpningsbalansen.

### **Årsberetning**

En kommunesammenslåing er av betydning for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen til kommunen, jf. kommuneloven § 14-7 andre ledd bokstav a. Det bør derfor gis opplysninger i årsberetningen for nye kommuner om gjennomført kommunesammenslåing.

## **2.2. Regnskapsmessig gjennomføring av sammenslåing**

### **2.2.1. Kontinuitetsprinsippet**

Ved en kommunesammenslåing blir virksomheten til kommunene som slås sammen, videreført, men med nye grenser. Dette innebærer at balanseverdiene i de tidligere kommunene skal videreføres etter kontinuitetsprinsippet. Eiendeler, gjeld, egenkapital og memoriakonti overføres til den nye kommunens åpningsbalanse til de verdier de var bokført til per 31.12. i det siste årsregnskapet for de gamle kommunene.

Mellomværende mellom kommunene som slås sammen, elimineres i åpningsbalansen.

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

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

### **2.2.2. Åpningsbalanse**

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

Åpningsbalansen viser de eiendeler, den gjeld og den egenkapital den nye kommunen får med seg ved etablering av kommunen. Åpningsbalansen er derfor et sentralt grunnlag for regnskapsavleggelse i den nye kommunen og for utarbeidelse av økonomiplan og årsbudsjett. Gjennom behandling av åpningsbalansen tar kommunestyret eierskap til den nye kommunens økonomi. Åpningsbalansen er basert på utgående balanse fra de tidligere kommunene, men innebærer normalt en viss omarbeiding. Åpningsbalansen bør derfor

vedtas av kommunestyret. Departementet har lagt det samme til grunn i en veileder fra 2017.<sup>1</sup>

Før sammenslåingen gjennomføres, bør det utarbeides en *foreløpig åpningsbalanse* som grunnlag for utarbeidelse av økonomiplan og årsbudsjett for den nye kommunen.

Den nye kommunen bør også utarbeide en *midlertidig åpningsbalanse* for å sikre at betalingsforpliktelser som gjelder kommunene som slås sammen, blir innfridd. Denne bør utarbeides så nært opptil sammenslåingstidspunktet som mulig og korrigeres så fort utgående balanse fra de tidligere kommunene er kjent.

*Endelig åpningsbalanse* bør vedtas av kommunestyret i forbindelse med at de tidligere kommunenes årsregnskaper for det siste året fastsettes, og senest innen årsregnskapene for den nye kommunens første driftsår avlegges, dvs. innen 22. februar i den nye kommunens andre driftsår.

### **2.2.3. Nærmere om egenkapitalposter i åpningsbalansen**

Kommunenes egenkapital består av en rekke kontoer som har 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. En kommunesammenslåing vil ikke påvirke den underliggende forpliktelsen kommunen har til å anvende midlene til formålet. Det innebærer at bundne fond som hovedregel videreføres slik de var oppført i de tidligere 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 tidligere 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 én linje. Kontinuitetsprinsippet tilsier imidlertid at disposisjonsfond tas inn i åpningsbalansen i det mer detaljerte internregnskapet slik de fremgår av internregnskapet per 31.12. det siste driftsåret for de tidligere kommunene. Harmonisering og samordning gjøres i regnskapet for den nye kommunen. 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 merforbruk og udekket**

Kontinuitetsprinsippet innebærer at et udekket regnskapsmessig merforbruk fra en tidligere kommune føres opp brutto i åpningsbalansen, og skal ikke motregnes mot disposisjonsfond fra en annen tidligere kommune. Dette gjelder uavhengig av når merforbruket har oppstått.

Tilgjengelige midler på disposisjonsfond skal imidlertid ved første regnskapsavleggelse i den nye kommunen brukes til å dekke merforbruk som er overtatt fra en gammel kommune, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 4-4.

---

<sup>1</sup> [«Etablering av nye kommuner og fylkeskommuner – Formelle rammer og erfaringer fra tidligere sammenslåinger»](#), veileder fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet, april 2017, avsnitt 9.2

På samme måte skal også et eventuelt udekket beløp fra investeringsregnskapet i en gammel kommune føres opp brutto i åpningsbalansen.

Det kan også ligge regnskapsmessig merforbruk i kommunale foretak som den nye kommunen må dekke inn i sitt første driftsår. Dette må kommunen ta hensyn til når regnskapene for siste driftsår i de tidligere kommunene fastsettes, men merforbruket skal ikke innarbeides i åpningsbalansen til den nye kommunen.

### **Konto for endring av regnskapsprinsipp**

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

### **Kapitalkontoen**

Kapitalkontoen fra de tidligere kommunene slås sammen i åpningsbalansen.

## **3. Deling av kommuner**

Deling av kommuner innebærer at en kommune blir delt i to eller flere nye enheter, eller at de enkelte delene blir lagt til andre kommuner. Ved deling opphører dermed en kommune å eksistere. Det må derfor foretas et fullstendig oppgjør i den forstand at alle eiendeler, all gjeld og egenkapital samt øvrige rettigheter og forpliktelser, må fordeles mellom de nye kommunene.

Oppgjøret baseres på en avtale mellom de nye kommunene etter inndelingslova § 18.

Deling etter inndelingslova § 3 andre ledd bokstav b innebærer at en kommune deles to eller flere deler, og at de enkelte delene blir lagt til andre kommuner. De enkelte delene av kommunen som deles, blir slått sammen med en eksisterende kommune, og det etableres en ny kommune. En deling etter § 3 andre ledd bokstav b er dermed en kombinasjon av ren deling og en sammenslåing. For slike delinger vil omtalen av sammenslåinger i kapittel 2 gjelde i tillegg til det som omtales i dette kapittelet.

### **3.1. Regnskapsavleggelse ved deling av kommuner**

#### **3.1.1. Siste regnskapsavleggelse i kommuner som deles**

Årsregnskapene for det siste året for kommuner som deles, avlegges etter reglene i budsjett- og regnskapsforskriften. Regnskapsavleggelsen skjer etter at delingen er gjennomført. På det tidspunktet eksisterer den delte kommunen formelt sett ikke lenger. Delingsforskriftene<sup>2</sup> regulerer hvem som er ansvarlig for å avlegge årsregnskapene og avgi årsberetningene for den delte kommunens siste driftsår.

Årsregnskapene og årsberetningene for siste driftsår til en delt kommune behandles av kommunestyret i samtlige av de nye kommunene. De enkelte kommunestyrene må også vedta plan for inndekning av sin respektive andel av eventuelt merforbruk i driftsregnskapet og udekket beløp i investeringsregnskapet fra siste driftsår i den delte kommunen. Planen må angi beløp som skal dekkes inn, og når inndekning skal skje. Hvor stor del av et merforbruk eller udekket den enkelte kommune må dekke, avtales mellom kommunene. Kommunestyret i en ny kommune må også vedta plan for inndekning av eventuelt merforbruk fra tidligere år som kommunen har overtatt ansvaret for i henhold til delingsoppgjøret.

---

<sup>2</sup> Forskrifter om gjennomføring av den enkelte deling, fastsatt med hjemmel i inndelingslova.

### **Noteopplysninger**

I note til årsregnskapene skal det gis opplysninger om forhold som er vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen til kommunen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15. Delingsoppgjøret, dvs. hvordan eiendeler, gjeld, egenkapital og andre rettigheter og forpliktelser fordeles mellom kommunene, er vesentlig for å vurdere økonomisk stilling for de nye kommunene. Delingsoppgjøret utgjør også et viktig grunnlag for det forberedende arbeidet med økonomiplan og årsbudsjett for de nye kommunene. En foreløpig fordeling av eiendeler, gjeld og egenkapital bør derfor opplyses om i note til årsregnskapene i kommuner som skal deles. Det samme gjelder vesentlige økonomiske forhold som ikke fremkommer av regnskapet, slik som garantier, hendelser etter balansedagen etc.

### **Årsberetning**

Årsberetningene for kommuner som deles, bør gi opplysninger om delingen. Dette bør gjøres fra det tidspunktet deling av kommunen er vedtatt.

#### **3.1.2. Første regnskapsavleggelse i nye kommuner etter deling**

Årsregnskapene for det første driftsåret i de nye kommunene avlegges etter reglene i budsjett- og regnskapsforskriften med de unntak som fremkommer i dette notatet.

For det første driftsåret for de nye kommunene foreligger det ikke direkte sammenlignbare tall fra tidligere år. Det skal ikke vises beløp for sist avlagte regnskap i årsregnskapene for det første driftsåret for nye kommuner. I balanseregnskapet skal åpningsbalansen vises i tillegg til balansedagens tall.

Dersom det etter at en deling er gjennomført, oppdages feil i den tidligere kommunens regnskap for tidligere år, rettes disse i samsvar med KRS nr. 5. Rettingen foretas i de nye kommunenes regnskap avhengig av hvordan feilen påvirker regnskapene.

### **Noteopplysninger**

Det skal gis noteopplysninger om forhold som er vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen til de nye kommunene. Dette kan f.eks. gjelde opplysninger om etablering av åpningsbalansen ved å vise endelig fordeling av eiendeler, gjeld og egenkapital fra den tidligere kommunen (så langt dette er avklart).

### **Årsberetning**

Deling av en kommune er av betydning for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen til de nye kommunene, jf. kommuneloven § 14-7 andre ledd bokstav a. Det bør derfor gis opplysninger i årsberetningene for nye kommuner om gjennomført deling.

## **3.2. Regnskapsmessig gjennomføring av deling**

### **3.2.1. Kontinuitetsprinsippet**

Deling av en kommune innebærer at kommunen opphører å eksistere. Virksomheten til kommunen blir videreført, men fordelt på to eller flere nye kommuner. Dette innebærer at balanseverdiene i kommunen som deles, skal videreføres etter kontinuitetsprinsippet. Eiendeler, gjeld, egenkapital og memoriakonti overføres til de nye kommunenes åpningsbalanse til de verdier de var bokført til per 31.12. i det siste årsregnskapet for den tidligere kommunen.

### **3.2.2. Åpningsbalanse**

Som grunnlag for regnskapsføring og regnskapsavleggelse i de nye kommunene er det nødvendig å etablere en inngående balanse – åpningsbalanse.

Balansepostene i kommunen som deles, fordeles mellom de nye kommunene etter avtale. Åpningsbalansen for de nye kommunene viser eiendeler, gjeld og egenkapital den enkelte nye kommune får med seg ved etablering. Åpningsbalansen er et viktig grunnlag for å utarbeide økonomiplan, årsbudsjett og for regnskapsavleggelse i de nye kommunene. Gjennom behandling av åpningsbalansen tar kommunestyret eierskap til den nye kommunenes økonomi.

Før delingen gjennomføres, skal det fastsettes en *foreløpig fordeling* av bokførte eiendeler, gjeld og egenkapital på de nye kommunene. Den foreløpige fordelingen/åpningsbalansen gir et grunnlag for utarbeidelse av økonomiplan og årsbudsjett for de nye kommunene. Videre skal det også fastsettes hvilke(n) av de nye kommunene som skal ivareta betalingsforpliktelser for kommunen som deles fra delingstidspunktet.

De nye kommunene bør også utarbeide en *midlertidig åpningsbalanse* for å sikre at betalingsforpliktelser som gjelder de nye kommunene, blir innfridd. De midlertidige åpningsbalansene bør baseres på den foreløpige fordelingen av bokførte eiendeler, gjeld og egenkapital og vedtak om å ivareta betalingsforpliktelser. Foreligger endelig avtalt fordeling ved utarbeidelse av midlertidig åpningsbalanse, legges denne til grunn.

*Endelig åpningsbalanse* er basert på det endelige avtalte delingsoppgjøret og bør vedtas av kommunestyrene så snart som mulig etter at delingsoppgjøret er klart.

### **Spesielt om egenkapitalposter i åpningsbalansen**

En deling vil normalt ikke påvirke den underliggende forpliktelsen som den tidligere kommunen hadde til å anvende midler avsatt til bundne fond til et bestemt formål. Ved fordeling av bundne fond tas hensyn til eiendom eller virksomhet som midlene er knyttet til.

Kapitalkontoen skal fordeles slik at de grunnleggende prinsippene i kommuneregnskapet opprettholdes. Det vil si at hver av de nye kommunene skal få tilført en kapitalkonto som tilsvarer anleggsmidler fratrukket langsiktig gjeld og korrigerert for ubrukte lånemidler.

## **4. 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.

I notatet benyttes begrepene avgivende og mottakende kommune. Med avgivende kommune menes den kommunen som et område blir skilt ut fra, mens mottakende kommune er den kommunen som området blir lagt til.

### **4.1. Regnskapsavleggelse ved grensejusteringer**

Ved en grensejustering opprettholdes begge de to involverte kommunene. Grensejusteringen har derfor ikke betydning for prosedyrene knyttet til avleggelse av årsregnskap og årsberetning.

### **Noteopplysninger**

En grensejustering kan ha betydning for flere av noteopplysningene. En grensejustering kan også være et forhold som er vesentlig for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen til de involverte kommunene, og dermed at det kan være behov for ytterligere noteopplysninger etter budsjett- og regnskapsforskriften § 5-15.

### **Årsberetning**

En grensejustering kan være av betydning for å bedømme den økonomiske utviklingen og stillingen til kommunen, jf. kommuneloven § 14-7 andre ledd bokstav a. Det bør derfor gis opplysninger i årsberetningen for avgivende og mottakende kommuner om vesentlige grensejusteringer.

### **4.2. Regnskapsmessig gjennomføring av grensejustering**

Forskjellen mellom en grensejustering og en deling av kommuner består blant annet i at ved deling av kommuner oppstår nye kommuner, mens kommunen som deles opphører. Deling av kommuner regnskapsføres etter kontinuitetsprinsippet, jf. avsnitt 3.2.1 ovenfor, og det etableres åpningsbalanser som blir vedtatt av kommunestyrene. Ved grensejustering får mottakende kommune tilført eiendeler og gjeld, mens avgivende kommune gir fra seg de samme eiendelene og gjelden. De involverte kommunene videreføres, bare med nye grenser.

Ved deling av kommuner skjer det et fullstendig oppgjør hvor eiendeler og gjeld skal fordeles mellom de nye kommunene. Ved grensejustering fordeles eiendeler og gjeld kun dersom det avtales mellom kommunene. Det økonomiske oppgjøret mellom avgivende og mottakende kommune fremstår derfor i større grad som en transaksjon og skal derfor regnskapsføres via drifts- og investeringsregnskapet i samsvar med det reelle innholdet. Oppgjøret vil som oftest bestå av en rekke ulike forhold. Oppgjøret må derfor deles i sine enkelte bestanddeler.

På tidspunkt for gjennomføring av en grensejustering kan det være usikkerhet om verdsettelse av eiendeler eller gjeld som overdras mellom kommunene, eller at oppgjøret ikke er endelig avtalt mellom kommunene. Eiendeler, gjeld og egenkapital som overdras, regnskapsføres til beste estimat på tidspunkt for gjennomføring av grensejusteringen. Dersom endelig fastsatt eller avtalt verdi avviker fra dette, skal regnskapet endres i samsvar med KRS nr. 5 Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerende av tidligere års feil.

#### **4.2.1. Nærmere om overdragelse av enkelte regnskapsposter**

##### **Overdragelse av anleggsmidler**

Anleggsmidler som overdras mellom kommunene, regnskapsføres som kjøp av anleggsmidler i mottakende kommunes investeringsregnskap og aktiveres som anleggsmiddel i balansen. Dersom overdragelsen helt eller delvis skjer vederlagsfritt, inntektsføres et tilsvarende beløp som overføringsinntekt i investeringsregnskapet.

I avgivende kommune regnskapsføres overdragelsen som salg av anleggsmidler i investeringsregnskapet og føres ut av balansen med motpost på kapitalkonto. Dersom overdragelsen helt eller delvis skjer vederlagsfritt, utgiftsføres et tilsvarende beløp som overføringsutgift i investeringsregnskapet.

Regnskapsføringen skjer til vederlagets størrelse. Dersom overdragelsen helt eller delvis skjer vederlagsfritt, brukes den verdi som er lagt til grunn i avtalen mellom kommunene om økonomisk oppgjør.

##### **Overdragelse av langsiktig gjeld**

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

I avgivende kommune regnskapsføres overdragelse av gjeld som en avdragsutgift i investeringsregnskapet. Avdragsutgiften finansieres med salg av de overdratte anleggsmidlene.



### **Overdragelse av omløpsmidler**

Overdragelse av omløpsmidler, f.eks. omløpsaksjer, kortsiktige fordringer o.l. som helt eller delvis skjer vederlagsfritt, øker mottakende kommunes arbeidskapital og skal inntektsføres i driftsregnskapet som en overføringsinntekt.

Avgivende kommunes arbeidskapital reduseres tilsvarende. Hel eller delvis vederlagsfri overdragelse av omløpsmidler utgiftsføres som en overføringsutgift i driftsregnskapet.

Dersom det faktisk betales vederlag for slike omløpsmidler, skal overdragelsen regnskapsføres som kjøp av omløpsmidler i mottakende kommune. I avgivende kommune regnskapsføres overdragelsen som salg av omløpsmidler. Eventuell gevinst eller tap regnskapsføres som inntekt eller utgift i avgivende kommunes driftsregnskap.

### **4.2.2. Tidspunkt for regnskapsføring av grensejustering**

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

### **Grensejustering i tilknytning til deling eller sammenslåing**

Dersom en grensejustering foretas i tilknytning til en sammenslåing eller deling av kommuner, kan det legges til grunn at grensejusteringen regnskapsmessig enten gjennomføres før eller etter sammenslåingen eller delingen.

Dersom grensejusteringen ikke kan anses gjennomført per 31.12. det siste driftsåret til de kommunene som slås sammen eller deles, vil en ny kommune som opprettes som følge av sammenslåing eller deling være avgivende kommune i den påfølgende grensejusteringen. Grensejusteringen med tilhørende økonomisk oppgjør regnskapsføres i avgivende og mottakende kommuner i den nye kommunens første driftsår. Se eksempel 1 i vedlegg 2.

Dersom grensejusteringen anses gjennomført før sammenslåingen eller delingen, vil den kommunen som skal slås sammen eller deles, være avgivende kommune i sammenslåingen. Det innebærer at eiendeler og gjeld som overdras ved grensejusteringen, ikke skal stå i årsregnskapet til kommunen som skal slås sammen eller deles (avgivende kommune) ved utgangen av det siste driftsåret, og skal dermed heller ikke inngå i åpningsbalansen til den/de nye kommunen(e). Se eksempel 2 i vedlegg 2.

Tilsvarende kan en kommune opprettes som følge av sammenslåing eller deling være mottakende kommune i en grensejustering, gitt at grensejusteringen anses å bli gjennomført etter sammenslåingen eller delingen. Eiendeler, gjeld og egenkapital som overføres som følge av grensejusteringen, skal ikke inngå i åpningsbalansen til den nye kommunen (mottakende kommune). Se eksempel 3 i vedlegg 2.

Anses grensejusteringen gjennomført før sammenslåingen, vil kommunen som skal sammenslås eller deles, være mottakende kommune. Eiendeler og gjeld som overdras ved grensejusteringen skal da stå i mottakende kommunes årsregnskap ved utgangen av det siste driftsåret før sammenslåingen eller delingen og vil inngå i åpningsbalansen til den nye kommunen. Se eksempel 4 i vedlegg 3.

### **Noteopplysninger**

De regnskapsmessige konsekvensene av grensejusteringen kan være vesentlige for vurderingen av den økonomiske utviklingen og stillingen til både avgivende og mottakende kommune og skal i tilfelle opplyses om i note.

## **5. Andre problemstillinger ved sammenslåing og deling**

### **5.1. Premieavvik**

Kommuner som slås sammen, kan ha valgt ulikt prinsipp for amortisering av premieavvik. Kontinuitetsprinsippet innebærer at premieavvik oppstått før kommunesammenslåingen fortsetter med samme amortiseringstid som i de tidligere kommunene, jf. også KRS nr. 5 «Endring av regnskapsprinsipper, estimater og korrigerende av tidligere års feil» vedlegg 2.

Tilsvarende skal de nye kommunene ved deling fortsette med samme amortiseringstid som den delte kommunen for premieavvik oppstått før delingen ble gjennomført.

For premieavvik som oppstår etter en sammenslåing eller deling, dvs. fra og med premieavvik som oppstår i den nye kommunens første driftsår, benyttes den amortiseringstiden som er valgt av den nye kommunen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 3-5.

### **5.2. 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 2016<sup>3</sup> 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 tidligere 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 avtalte fordelingsnøkler.

Tilsvarende vil gjelde ved deling av kommuner etter inndelingslova § 3 andre ledd bokstav b.

### **5.3. Justering av merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon**

Sammenslåing og deling utløser ikke plikt til å justere merverdiavgiftskompensasjon etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 16. Bestemmelsens andre ledd gjør unntak fra justering ved overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom ved sammenslåing og deling av kommuner.

Sammenslåing eller deling av kommuner vil i utgangspunktet utløse plikt til å justere inngående merverdiavgift. Merverdiavgiftsloven § 9-2 (6) gir imidlertid unntak fra justeringsplikten ved overdragelse av kommunale vann- og avløpsanlegg ved sammenslåing og deling av kommuner.

## **6. Forholdet til interkommunale selskaper, interkommunale samarbeid og kommunale foretak**

### **6.1. Interkommunale selskaper**

Dersom den nye kommunen etter en sammenslåing går inn som deltaker i et IKS hvor en eller flere av de tidligere kommunene har vært deltakere, skal de tidligere kommunenes eierandeler overføres til den nye kommunens åpningsbalanse etter kontinuitetsprinsippet, dvs. til bokført verdi. Tilsvarende ved en deling der alle kommunene fortsetter som deltakere

---

<sup>3</sup> Prop. 121 S (2014-2015), avsnitt 5.1.7

i IKS-et, skal eierandelene fordeles etter avtale mellom åpningsbalansene i de nye kommunene etter kontinuitetsprinsippet.

Dersom en eller flere kommuner ved en sammenslåing eller deling trer ut av et interkommunalt selskap, er dette en alminnelig uttreden og regnskapsføres etter KRS nr. 13 «Engasjement i selskaper – regnskapsmessige problemstillinger» punkt 3.2.5.

Tidspunkt for regnskapsføring av uttredenen avgjøres ut fra når kommunene formelt trer ut av selskapet. Dersom kommunene må anses å ha trådt ut av samarbeidet per 31.12. i kommunenes siste driftsår, skal uttredenen regnskapsføres i kommunene som slås sammen eller deles, sitt regnskap for det siste driftsåret.

Dersom uttreden først anses å skje etter at sammenslåingen eller delingen har trådt i kraft, overføres eierandelene i selskapet til den eller de nye kommunenes åpningsbalanse etter kontinuitetsprinsippet. Ved deling av kommuner fordeles eierandelene mellom de nye kommunene etter avtale. Selve uttredenen regnskapsføres i den eller de nye kommunenes regnskap.

Ved sammenslåing av kommuner kan det oppstå at et interkommunalt selskap vil bli stående igjen med kun én deltaker. Det innebærer at selskapet må avvikles. Med mindre avviklingen er gjennomført før kommunesammenslåingen, skal de tidligere kommunenes eierandeler i selskapet overføres til den nye kommunens åpningsbalanse etter kontinuitetsprinsippet, dvs. til bokført verdi. Avviklingen regnskapsføres i den nye kommunens regnskap i samsvar med KRS nr. 13 «Engasjement i selskaper – regnskapsmessige problemstillinger».

### **6.2. Interkommunale samarbeid**

Dersom en eller flere kommuner ved en sammenslåing eller deling trer ut av et interkommunalt politisk råd, kommunalt oppgavefelleskap eller vertskommunesamarbeid, men hvor samarbeidet fortsetter uten uttredende kommune(r), er dette en alminnelig uttreden som regnskapsføres etter KRS nr. 12 «Interkommunale samarbeid etter kommuneloven – regnskapsmessige problemstillinger» pkt. 3.2.2, 3.3.3 og 3.4.2.

Regnskapsføringen skjer når kommunene formelt trer ut av samarbeidet. Dersom kommunene må anses å ha trådt ut av samarbeidet per 31.12. i det siste driftsåret, skal uttredenen regnskapsføres i de tidligere kommunenes regnskap for det siste driftsåret. I motsatt fall overføres eventuelle balanseposter i de tidligere kommunene knyttet til deltakelsen i samarbeidet til den eller de nye kommunenes åpningsbalanse etter kontinuitetsprinsippet. Ved deling fordeles balansepostene mellom de nye kommunene. Selve uttredenen regnskapsføres i den nye kommunens regnskap.

Dersom samarbeidet blir stående igjen med kun én deltaker etter en sammenslåing, må samarbeidet avvikles. Regnskapsmessig behandling av slik avvikling følger av KRS nr. 12 punkt 3.2.7 og 3.3.6. Med mindre avviklingen er gjennomført før sammenslåingen eller delingen, skal eventuelle balanseposter i de tidligere kommunene knyttet til deltakelsen i samarbeidet overføres til den nye kommunens åpningsbalanse etter kontinuitetsprinsippet. Avviklingen regnskapsføres i den nye kommunens regnskap.

### **6.3. Kommunale foretak (KF)**

#### **6.3.1. Videreføring av KF**

Et kommunalt foretak (KF) kan fortsette innenfor rammen av en sammenslått kommune. Tilsvarende kan et KF fortsette sin virksomhet innen rammen av én av de nye kommunene etter en deling. Det er altså ikke nødvendig å avvikle KF-et i forbindelse med sammenslåing eller deling av kommuner.

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

Tilsvarende vil det ved en ren videreføring av et KF i forbindelse med sammenslåing eller deling av kommuner, hvor foretaket virksomhet hverken blir utvidet eller redusert, ikke være behov for å sette opp en ny åpningsbalanse for foretaket.

### **6.3.2. Utvidelse og sammenslåing av KF**

Ved sammenslåing eller deling av kommuner kan det være aktuelt å utvide virksomheten i et KF med tilsvarende virksomhet fra en eller flere av de tidligere kommunene.

Kontinuitetsprinsippet som er lagt til grunn ved sammenslåing og deling, jf. delkapittel 2.2 og 3.2 ovenfor, taler for at eiendeler, gjeld og egenkapital som skal overdras til et KF, inngår i åpningsbalansen til den nye kommunen og deretter overføres til KF-et.

Alternativt kan eiendeler og gjeld som skal overføres til et KF, overføres direkte til KF-ets balanseregnskap uten å være innom den nye kommunens åpningsbalanse. Eiendeler/gjeld/egenkapital i KF-enes årsregnskap fremkommer som nevnt ikke i kommunekassens årsregnskap. Det følger videre av KRS nr. 10 «Kommunale foretak – regnskapsmessige problemstillinger» punkt 3.2 at overdragelse av eiendeler og gjeld til KF regnskapsføres utelukkende i balansen. En slik direkte overføring påvirker derfor ikke kommunekassens årsregnskap. De hensyn som innebærer at det skal utarbeides og vedtas en åpningsbalanse ved sammenslåing og deling av kommuner, jf. avsnitt 2.2.2 og 3.2.2, taler for at det vedtas en åpningsbalanse for det utvidete KF-et.

Tilsvarende vil gjelde dersom et KF utvides med virksomhet som er organisert i et annet KF i en av de tidligere kommunene, dvs. sammenslåing av KF. Dette kan også legges til grunn dersom et KF i en kommune som deles, blir delt, og en del av KF-et overføres til et KF i en av de nye kommunene.

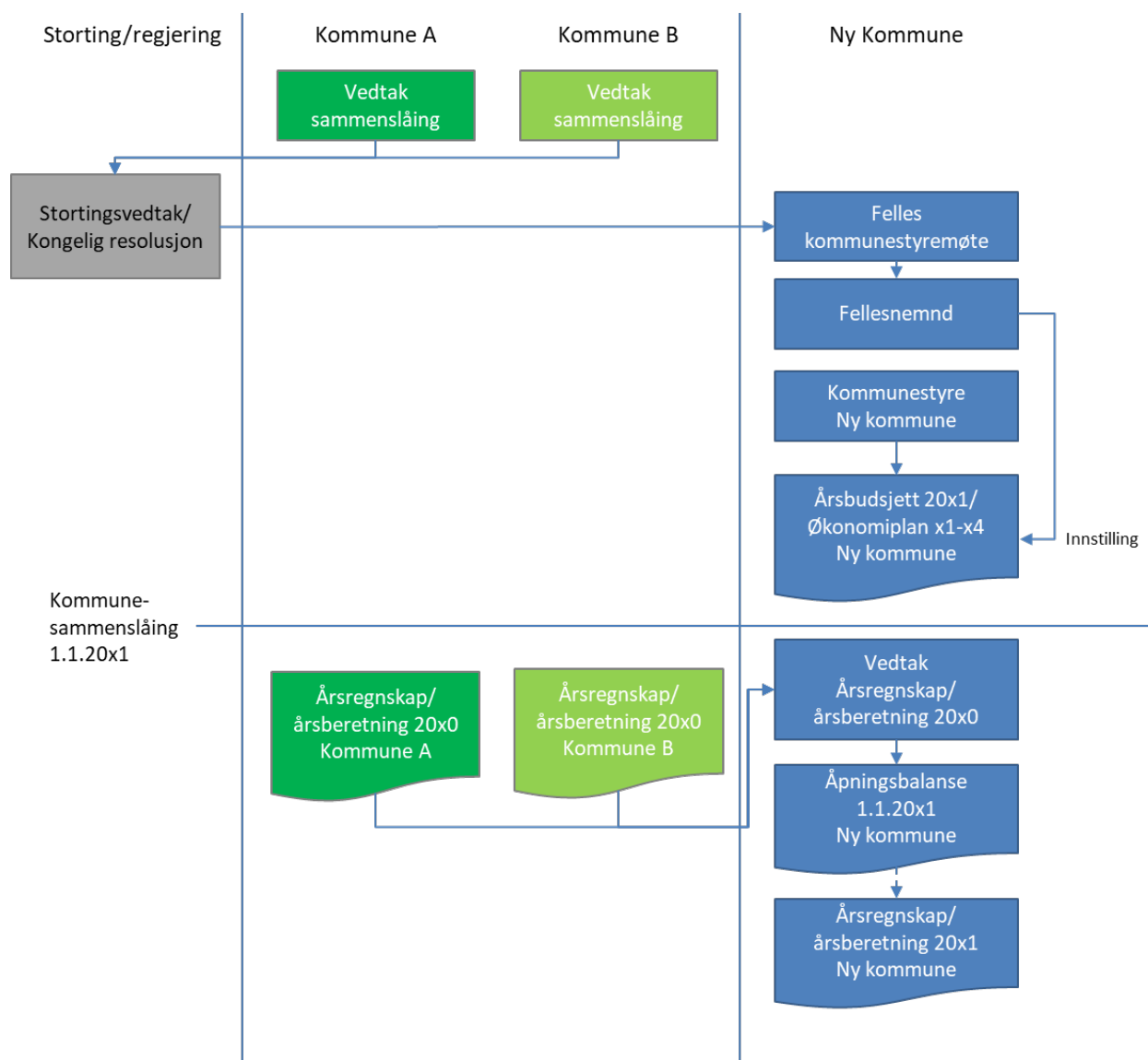
### **6.3.3. Avvikling av KF**

Et KF som avvikles, anses avviklet når kommunestyret har vedtatt det. Dersom et KF avvikles i forbindelse med kommunesammenslåing eller deling, og foretaket er avviklet før sammenslåingen eller delingen, regnskapsføres avviklingen i regnskapet for det siste driftsåret til den tidligere kommunen. I motsatt fall regnskapsføres avviklingen i regnskapet for den nye kommunen. Regnskapsføringen skjer i samsvar med KRS nr. 10 punkt 3.4.

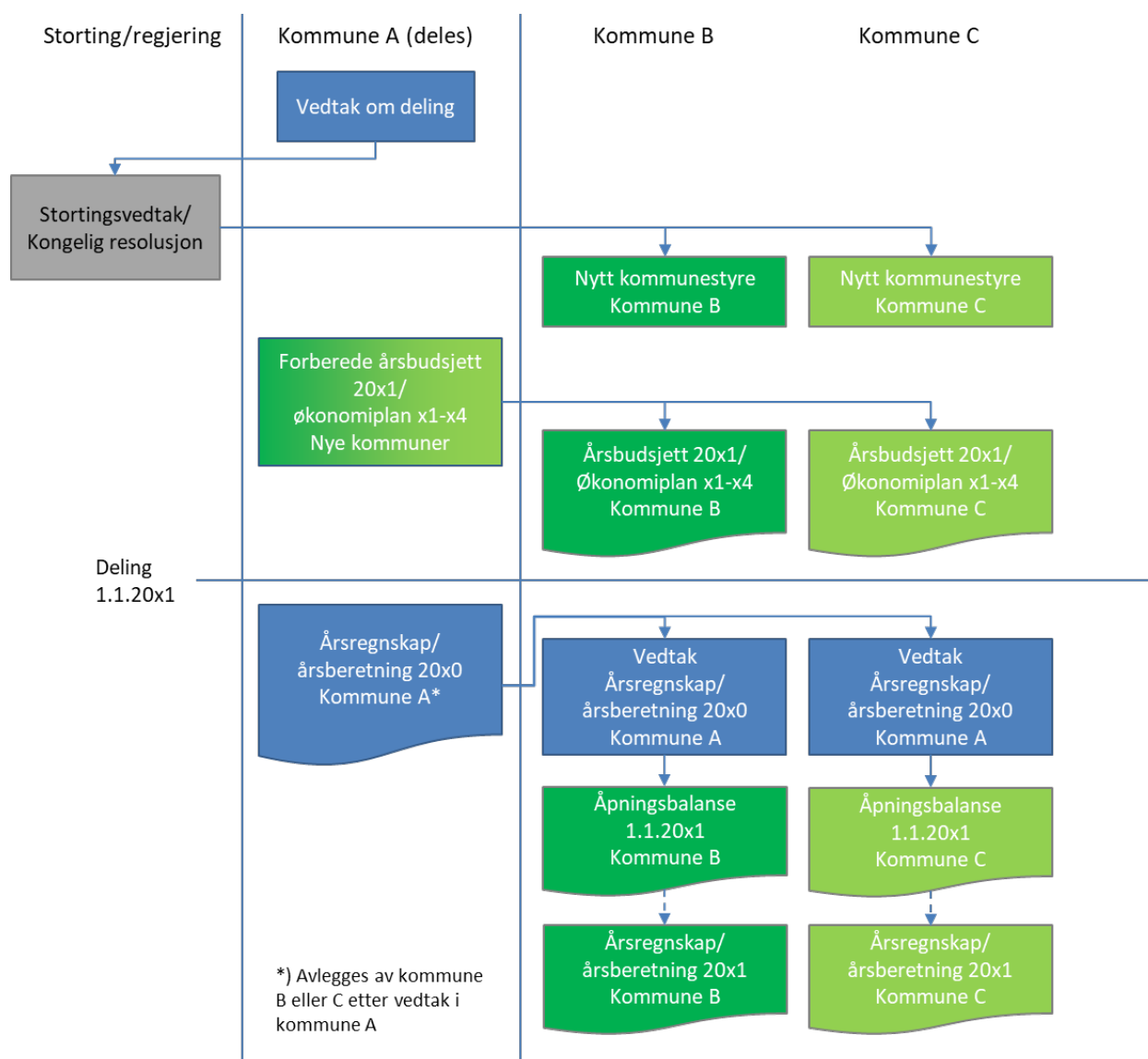
Dersom to eller flere nye kommuner etter en deling skal samarbeide om virksomhet som har vært organisert som et KF, må KF-et avvikles og det etableres et nytt samarbeid mellom kommunene.

**Vedlegg 1: Oversikt over budsjett- og regnskapsprosesser ved sammenslåing og deling av kommuner**

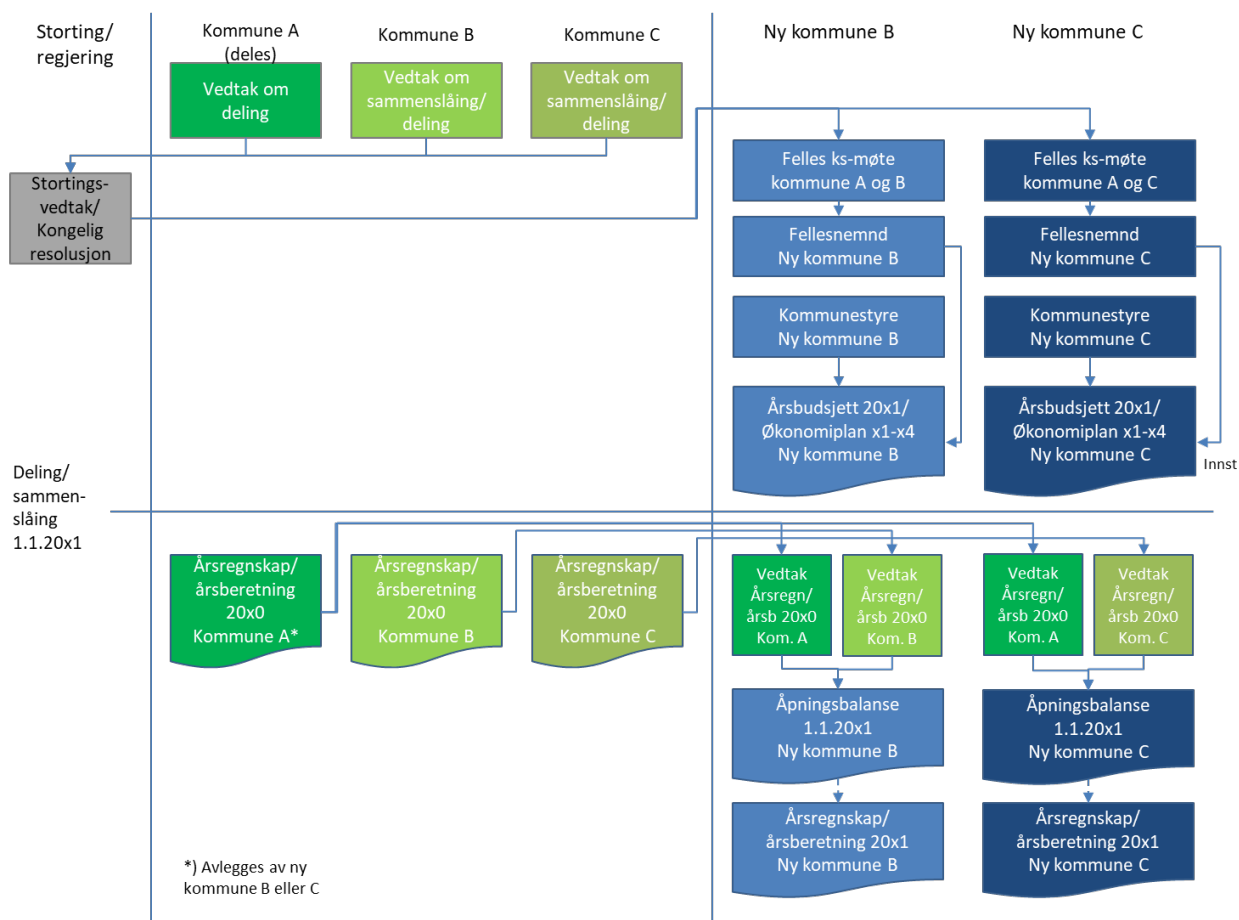
**A) Kommunesammenslåing**



**B) Deling av kommuner iht. inndelingslova § 3 andre ledd bokstav a**



C) Deling av kommuner iht. inndelingslova § 3 andre ledd bokstav b

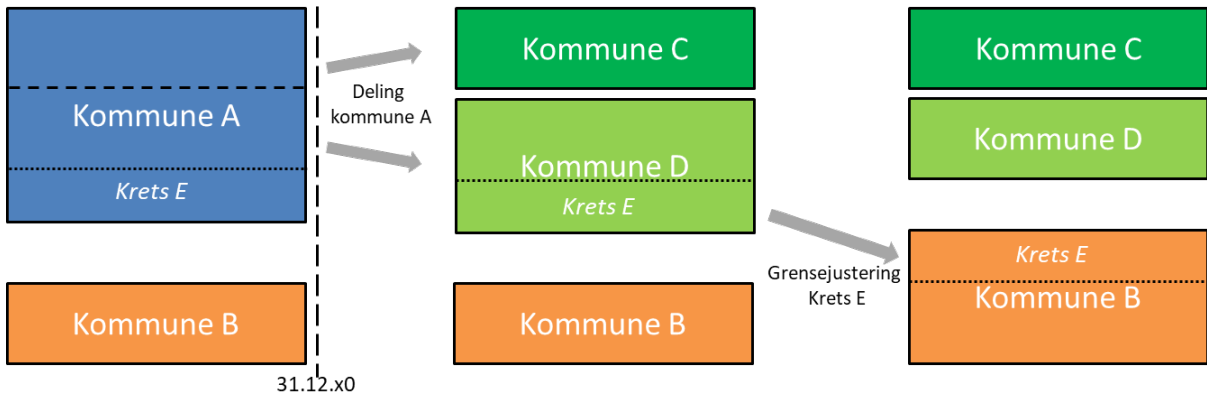


### Vedlegg 2: Deling av kommune med samtidig grensejustering

Nedenfor illustreres rekkefølgen i den regnskapsmessige gjennomføringen av en deling med en samtidig grensejustering.

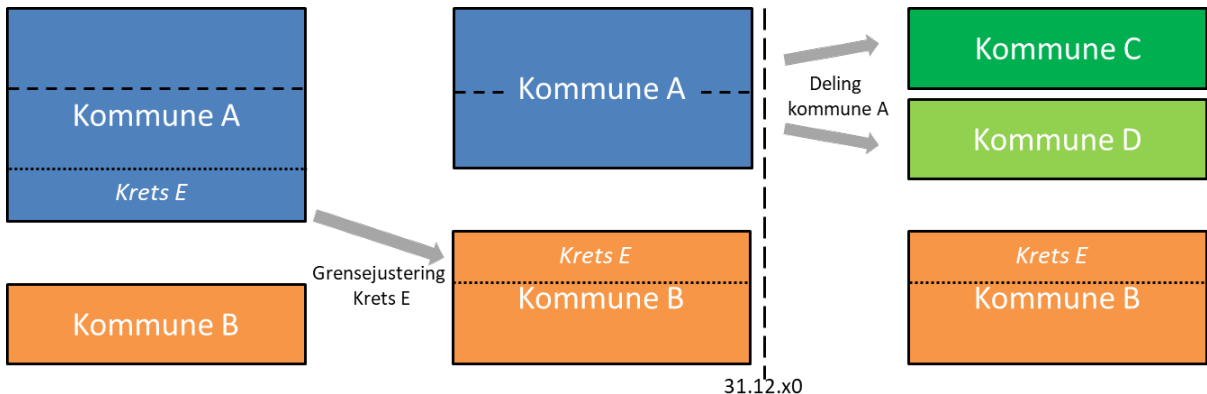
#### Eksempel 1:

Kommune A deles i to nye kommuner, kommune C og kommune D med virkning fra 20x1. Samtidig skal krets E som har tilhørt kommune A, overføres til kommune B som en grensejustering. Delingen anses gjennomført før grensejusteringen. Regnskapsmessig deles først kommune A i kommune C og kommune D. Deretter overføres krets E til kommune B (mottakende kommune) som en grensejustering mot kommune D (avgivende kommune).



#### Eksempel 2:

Kommune A deles i to nye kommuner, kommune C og kommune D med virkning fra 20x1. Samtidig skal krets E som har tilhørt kommune A, overføres til kommune B som en grensejustering. Grensejusteringen anses gjennomført før delingen. Regnskapsmessig overføres først krets E til kommune B (mottakende kommune) som en grensejustering mot kommune A (avgivende kommune). Deretter deles kommune A i kommune C og D.

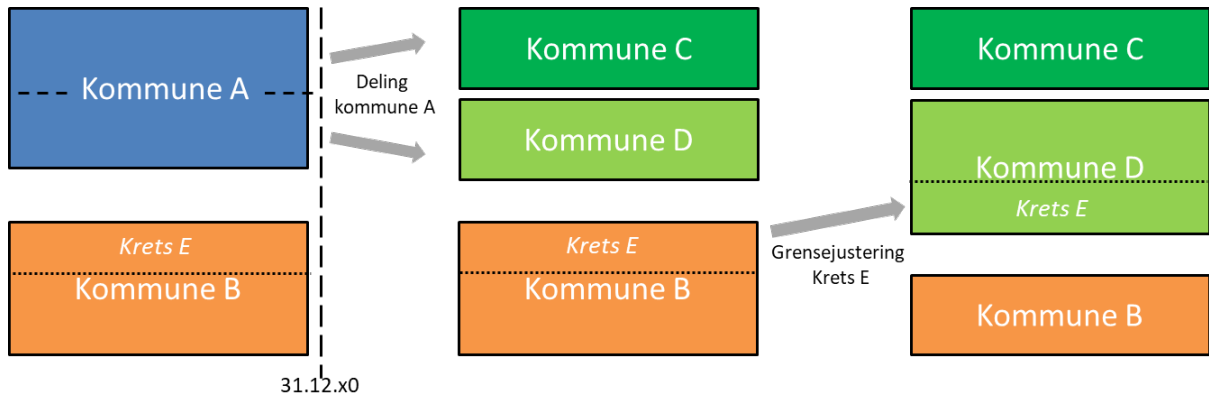




## NOTAT – Regnskapsmessig behandling av sammenslåing, deling og grensejustering

### Eksempel 3:

Kommune A deles i to nye kommuner, kommune C og kommune D med virkning fra 20x1. Samtidig skal krets E som har tilhørt kommune B, overføres til kommune D som en grensejustering. Delingen anses gjennomført før grensejusteringen. Regnskapsmessig deles først kommune A i kommune C og D. Deretter overføres først krets E til kommune D (mottakende kommune) som en grensejustering mot kommune B (avgivende kommune).



### Eksempel 4:

Kommune A deles i to nye kommuner, kommune C og kommune D med virkning fra 20x1. Samtidig skal krets E som har tilhørt kommune B, overføres til kommune D som en grensejustering. Grensejusteringen anses gjennomført før delingen. Regnskapsmessig overføres først krets E til kommune A (mottakende kommune) som en grensejustering mot kommune B (avgivende kommune). Deretter deles kommune A i kommune C og D.

