

# Redovisning av kommunal markexploatering

En praktisk vägledning



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING



# Redovisning av kommunal markexploatering

En praktisk vägledning



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

## Innehållsförteckning

FÖRORD	3
1. SAMMANFATTNING	5
2. INLEDNING	7
<b>Allmänt om markexploatering</b>	8
<b>God redovisningssed</b>	9
3. REDOVISNINGSPRINCIPER VID MARKEXPLOATERING	13
<b>Anläggningstillgångar</b>	14
Klassificering	14
Anskaffningsvärde	15
Värdeminskning	16
Värdering	17
<b>Omsättningstillgångar</b>	17
Klassificering	17
Anskaffningsvärde	18
Värdering	19
<b>Redovisning i resultaträkningen</b>	19
Intäkter	19
Kostnader	20
<b>Särskilda redovisningsfrågor</b>	21
Gatukostnadsersättningar och investeringsbidrag	21
Upplåtelse med tomträtt	22
Garantiåtaganden	22
Exploatering och den sammanställda redovisningen	22
4. EXEMPEL	23
<b>Exempel 4.1 a – Markexploatering i egen regi</b>	24
<b>Exempel 4.1 b – Markexploatering i egen regi – med gatukostnadsersättning</b>	25
<b>Exempel 4.2 – Extern markexploatör, men kommunalt ägd och finansierad allmänplatsmark</b>	26
<b>Exempel 4.3 a – Extern markexploatör som investerar i allmänplatsmark åt kommunen</b>	27
<b>Exempel 4.3 b – Extern markexploatör som överlåter allmänplatsmark till kommunen</b>	28
5. TILLÄGGSUPPLYSNINGAR	31
<b>Tilläggsupplysningar och kommentarer i förvaltningsberättelsen</b>	32
<b>Upplýsningar om redovisningsprinciper</b>	33
6. BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP OCH RÄTTELSE AV FEL	35
7. PRAKTISKA ÖVERVÄGANDEN	39
8. SAKREGISTER	45

## Förord

Sedan första upplagan kom ut för nästan tio år sedan, har reglering och normering förändrats i flera avseenden. Rådet för kommunal redovisning (RKR) har kommit ut med ett antal nya rekommendationer, däribland rekommendation 18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar. Vidare har en ny plan- och bygglag (2010:900) trätt i kraft. Detta, tillsammans med den utveckling som skett på exploateringsområdet, har inneburit att tidigare upplaga inte längre är aktuell och relevant. Styrelsen har därför gett uppdrag åt RKR:s expertgrupp att ta fram en ny skrift för att tillgodose det behov som denna typ av skrift fyller. Till sin hjälp, med arbetet att uppdatera skriften, har expertgruppen haft Ola Eriksson. Ola är följaktligen författare till skriften, men arbetet har skett i nära dialog med RKR:s expertgrupp, och de bärande tankegångarna är avstämda och förankrade i expertgruppen.

Idéskriften i sig är inte normerande, men ambitionen är att på ett kortfattat och överskådligt sätt ge en samlad bild av gällande normering och reglering, samt ge praktisk vägledning om hur tillämpning av rekommendationer och reglering kan ske i olika situationer. Markexploatering bedrivs emellertid på en mängd olika sätt och med olika förutsättningar varför det är omöjligt att täcka in alla varianter och aspekter i en sådan här skrift. Ambitionen har varit att redogöra för de grundläggande utgångspunkterna och huvudsakliga principiella frågorna. RKR:s förhoppning är att denna skrift ska stimulera till att praxis, inom det berörda området, utvecklas i linje med god redovisningssed. Det kan finnas anledning för RKR att vid senare tillfälle återkomma till frågor som behandlas i denna idéskrift, exempelvis med en rekommendation om redovisning av tillgångar som erhållits genom gåvor och överlåtelser.

Mats Friberg

*Rådet för kommunal redovisning, ordförande*



# 1

Sammanfattning

# 1. Sammanfattning

Med markexploatering avses åtgärder för att anskaffa, bearbeta och iordningställa råmark för att kunna bygga bostäder, affärer, kontor eller industrier. I markexploateringsverksamheten ingår därmed också att bygga kompletterande gemensamma anordningar som gator, grönområden, VA- och elanläggningar m.m.

Ambitionen med denna skrift är att vägleda läsaren till lagstiftning och relevant normgivning, där sådan finns.

I kapitel 3 behandlas redovisningsfrågor för markexploatering, bl.a. klassificering och värdering. Det är syftet med innehavet som är styrande vid frågan om klassificering av en tillgång som anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav, dvs. tillgångar i ett exploateringsområde som kommunen har för avsikt att fortsätta att äga, är anläggningstillgångar. Övriga tillgångar, t.ex. tomtmark för försäljning, är omsättningstillgångar. Gatukostnadsersättningar ska periodiseras över samma nyttjandeperiod som de avskrivningsbara tillgångar de har finansierat.

I kapitel 4 lämnas några exempel på hur redovisningen ska ske för fem olika typfall av exploateringsprojekt.

I kapitel 5 behandlas krav på tilläggsupplysningar och upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper samt exempel på sådana som har beröring med exploateringsverksamheten. Exempel på krav på tilläggsupplysningar är noter till balansräkningsposterna samt specifikation av jämförelsestörande poster.

I kapitel 6 behandlas tillvägagångssätt vid införande av ändrade redovisningsprinciper och förändring av uppskattningar och bedömningar, med exempel på vad som är att betrakta som ändrade redovisningsprinciper.

Kapitel 7 betonar att en fungerande exploateringsredovisning kräver kunskap och insikt om de redovisningsmässiga förutsättningarna redan från början i beslutsprocessen.



# 2

Inledning

## 2. Inledning

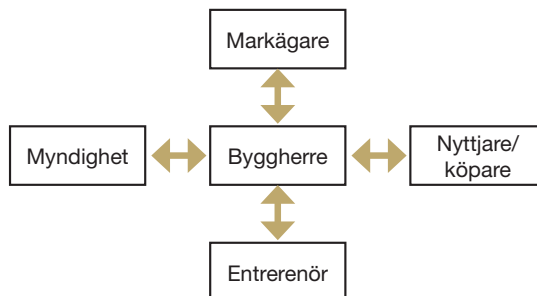
Denna idéskrift syftar till att belysa de redovisningsfrågor som uppstår i samband med att en kommun bedriver exploateringsverksamhet. Ambitionen är att skriften ska vägleda läsaren till lagstiftning och relevant normgivning där sådan finns. Skriften tar också ställning i redovisningsfrågor där relevant normgivning för kommunsektorn saknas, ibland med hänvisning till normgivning från andra normgivare än Rådet för kommunal redovisning (RKR) och i andra fall utifrån allmänna resonemang om vad som bör prägla god redovisning. I denna skrift behandlas inte redovisningsfrågor med anknytning till VA-verksamheten eftersom dessa frågor behandlas i RKR:s skrift Redovisning av affärsverksamhet – mot bakgrund av självkostnadsprincipen.

### Allmänt om markexploatering

Med markexploatering avses åtgärder för att anskaffa, bearbeta och iordningställa råmark för att kunna bygga bostäder, affärer, kontor eller industrier. I markexploateringsverksamheten ingår därmed också att bygga kompletterande gemensamma anordningar som gator, grönområden, VA- och elanläggningar m.m.

En kommun kan uppträda i många roller i samband med markexploatering. Kommunen är den myndighet som avgör hur marken ska användas genom tillståndsprövning:

- ◆ kan vara markägare till den mark som ska exploateras,
- ◆ kan vara byggherre för exploateringsprojektet,
- ◆ kan vara entreprenör till andra organisationer,
- ◆ kan vara huvudman med serviceansvar för t.ex. gator, vatten och avlopp,
- ◆ kan vara nyttjare av de tomter som produceras för egen verksamhet, t.ex. bostäder, daghem och skola,
- ◆ kan vara slutlig ägare till tomter som upplåts med tomträtt.



De redovisningsfrågor som ska hanteras och redovisningslösningarna kan naturligtvis bero på i vilken av ovanstående roller kommunen uppträder.

Finansieringen av ett kommunalt exploateringsprojekt kan ske på olika sätt. Utgifterna kan finansieras med följande typer av inkomster:

- ◆ skattemedel
- ◆ avgifter för planläggning och bygglov
- ◆ genom markförsäljning till extern byggherre
- ◆ genom tomtförsäljning
- ◆ genom uttag av gatukostnadsersättning
- ◆ genom uttag av anläggningsavgifter för VA, el och fjärrvärme.

Hur finansieringen ska ske beslutas av respektive kommun. Förutsättningarna varierar naturligtvis med respektive kommuns marknadsläge, men också med respektive kommuns politiska ambitioner.

## God redovisningssed

Kommunal redovisning regleras i lagen (1997:614) om kommunal redovisning (KRL). I KRL 1:3 stadgas att ”bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed”. God redovisningssed är en allmänt rättslig standard grundad på praxis och rekommendationer.

Vid bedömningen av vad som är god redovisningssed, i avsaknad av rekommendationer från normgivare, ter det sig naturligt att utgå från grundläggande redovisningsprinciper. Redovisningsprinciper som framhålls i lagmotiven till KRL är principerna om fortlevnad, konsekvens, försiktighet, kontinuitet, periodisering och öppenhet. I lagmotiven fastslås också att det aldrig är god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagbestämmelser.

RKR har också fastställt ett Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting för att bl.a. vägleda dem som upprättar finansiella rapporter att tillämpa RKR:s rekommendationer och hantera frågor som ännu inte behandlas i någon rekommendation från RKR. I detta ramverk anges att de viktigaste kvalitativa egenskaperna för de finansiella rapporterna är begriplighet, jämförbarhet, relevans, tillförlitlighet samt öppenhet och transparens.

Av särskild betydelse vid redovisning av markexploatering är egenskaperna jämförbarhet, öppenhet och transparens. Jämförbarhet innebär att de finansiella rapporterna ska upprättas på ett sådant sätt att jämförbarhet såväl mellan redovisningsenheter som över tiden för en och samma redovisningsenhet möjliggörs. Jämförbarhet mellan redovisningsenheter förutsätter en enhetlig tillämpning av redovisningsprinciper i samtliga kommuner. Öppenhet och transparens är också viktiga, med tanke på att markexploateringsverksamhet ofta avser stora belopp som kan variera mycket mellan åren.

Vid bedömningen av vad som är god redovisningssed för exploateringsverksamheten är nedanstående rekommendationer, som utfärdats av RKR, av intresse.

## 2. INLEDNING

Nr	Rekommendation
3.1	Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål
10.2	Avsättningar och ansvarsförbindelser
11.2	Redovisning av materiella anläggningstillgångar
12.1	Redovisning av immateriella anläggningstillgångar
13.1	Redovisning av hyres- /leasingavtal
14.1	Byte av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel
15.1	Redovisning av lånekostnader
18	Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar

Det finns också rekommendationer utfärdade av IASB, IPSASB och Bokföringsnämnden som inte har behandlats av RKR, men som använts som stöd vid uttolkningen av god redovisningssed i denna skrift. Följande rekommendationer har bedömts som intressanta:

IAS 2	Varulager
BFNAR 2000:3	Varulager
IAS 17	Leasingavtal
IAS 40	Förvaltningsfastigheter
IPSAS 13	Leases
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment

Avvikelse från dessa rekommendationer behöver inte kommenteras i årsredovisningen så länge de inte behandlats av RKR. Rekommendationerna innehåller dock resonemang som kan ge vägledning, under förutsättning att frågan om kommunal särart beaktas.

Några viktiga skillnader i förutsättningarna för redovisning mellan kommunal och privat sektor är:

Lagstiftningen	Det finns skillnader mellan den kommunala redovisningslagens bestämmelser och bokföringslagens respektive årsredovisningslagens.
----------------	--

Kravet på öppenhet	Ett övergripande krav på all ekonomisk redovisning är att öppenhet föreligger. En viss begränsning av öppenheten i privat sektor kan vara befogad av konkurrensmässiga skäl. I offentlig sektor utgör öppenhet och insyn däremot en grundläggande del i det demokratiska systemet, varför kravet på öppenhet är särskilt starkt.
Målet för verksamheten	Kommuner hanterar gemensamma medel. Målet är inte att förvärva ett riskkapital, utan att genomföra en effektiv verksamhet med hjälp av de gemensamma medlen.
Tillgångarnas karaktär	En stor del av kommunens tillgångar är av publik karaktär och representerar därmed inte något avkastningsvärde, utan snarare ett nyttovärde. För många av tillgångarna finns inte heller någon fungerande marknad som möjliggör marknadsvärdering.



# 3

Redovisningsfrågor  
vid markexploatering

## 3. Redovisningsfrågor vid markexploatering

### Anläggningstillgångar

#### Klassificering

Anläggningstillgångar är tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav (KRL 6:1). Enligt RKR:s *rekommendation Nr 11.2 (RKR:11.2)*, *Redovisning av materiella tillgångar* ska även tillgångar av publik karaktär inkluderas i definitionen av materiella tillgångar. Definitionen av en tillgång innefattar alltså inte bara sådana objekt som innebär framtida ekonomiska fördelar för kommunen, utan även sådana objekt som representerar en framtida servicepotential.

Detta innebär att mark som utgör allmän plats, t.ex. huvudgator, matargator och parker i ett exploateringsområde, ska klassificeras som anläggningstillgång under förutsättning att det är kommunen som ska vara slutlig ägare av marken. Även VA-nät, tomter avsedda för eget bruk eller upplåtelse med tomträtt är anläggningstillgångar.

Vid större exploateringsprojekter kan det i vissa situationer vara svårt att avgöra till vilken del en exploateringsprojekt ska klassificeras som anläggningstillgång respektive omsättningstillgång. Vid en sådan situation får klassificering göras efter bästa möjliga uppskattning och bedömning, utifrån den kunskap man har vid boksluts/rapporttillfället.

Enligt *LAS40 Förvaltningsfastigheter* p. 8b är mark som innehåses för en för tillfället obestämd användning att betrakta som förvaltningsfastighet, dvs. anläggningstillgång. Mark som anskaffats som markreserv betraktas därför som anläggningstillgång, så länge den inte har börjat bearbetas för försäljning.

En immateriell tillgång är enligt *RKR:12.1 Redovisning av immateriella tillgångar* en identifierbar, icke-monetär tillgång utan fysisk substans, som är en resurs som kommunen har kontroll över och som förväntas ge framtida ekonomiska fördelar. Rekommendationen har därmed ett försiktigare förhållningssätt till immateriella tillgångar än till materiella tillgångar eftersom det krävs framtida *ekonomiska* fördelar för att objektet ska kunna aktiveras.

Vissa immateriella tillgångar har fysisk form eller ingår i ett fysiskt föremål t.ex. en cd-skiva eller ett dokument. En tillgång som består av såväl en materiell del som en immateriell del klassificeras antingen som en immateriell eller som en materiell tillgång, beroende på vilken del som dominerar. En upprättad detaljplan för ett område där kommunen inte är markägare och byggherre kan t.ex. utgöra en immateriell tillgång för kommunen, under förutsättning att det finns framtida ekonomiska fördelar i form av möjlighet att ta ut planavgifter. Om kommunen däremot själv är markägare och byggherre kan utgifterna för upprättande av detaljplan inräknas i anskaffningsvärdet, som projekteringskostnader, för de materiella tillgångarna.

Vid klassificering av tillgångstyper inom anläggningstillgångarna är det viktigt att hålla isär tillgångar som ska bäras av olika taxekollektiv, t.ex. el, VA och fjärrvärme.



## Anskaffningsvärde

I KRL 6:3 regleras vad som ska tas upp som anskaffningsvärde för anläggningstillgångar. Bestämmelsen preciseras för materiella anläggningstillgångar i *RKR:11.2*. I

anskaffningsvärdet för en materiell tillgång ingår förutom inköpspriset bl.a. utgifter för

- ◆ iordningställande av plats eller område för installation
- ◆ leverans och hantering
- ◆ installation
- ◆ konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster
- ◆ lagfart
- ◆ nedmontering och bortforsling av tillgången, liksom återställande av plats, till den del sådana kostnader uppfyller kriterierna för en avsättning och ska tas upp i balansräkningen.

Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader *inräknas inte* i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar, om de inte är direkt hänförliga till anskaffningen.

I *iordningställande av plats* kan ibland ingå utgifter för rivning och miljösanering. I normgivningen från IASB är utgångspunkten att den sortens utgifter tas med i anskaffningsvärdet och att man därefter prövar om det finns något nedskrivningsbehov vid en jämförelse mellan bokfört värde och återvinningsvärdet. Återvinningsvärdet är det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde eller nuvärdet av de uppskattade framtida betalningar som tillgången ger upphov till. Detta synsätt kan användas på de affärsdrivande verksamheterna som VA, el och fjärrvärme. Däremot passar det inte t.ex. för mark som utgör allmän plats, eftersom den sortens tillgångar inte genererar någon avkastning och inte heller har något marknadsvärde. En rimlig utgångspunkt för vad som kan aktiveras för dessa tillgångstyper bör vara någon form av normal produktionsutgift. Om kommunen exempelvis har förvärvat mark till ett lägre pris än normalt marknadspris på grund av att man samtidigt övertar ansvar för rivning eller miljösanering bör sådana åtgärder kunna aktiveras med det belopp som motsvarar prisskillnaden. Avser miljösaneringen mark där kommunen bedrivit verksamhet har kostnaderna ett större samband med verksamhet som bedrivits tidigare än att de representerar någon nytta för framtida generationer av kommuninnevånare. Sådana kostnader bör därför inte aktiveras.

*Utgifter för projektering* i form av konsulter m.m. ska räknas in i anskaffningsvärdet. Förutsättningen är naturligtvis att projekteringen leder till ett genomförande. Om bedömningen görs att projektet inte kommer att genomföras, ska projekteringsutgifterna kostnadsföras. Kommunens arbete med att upprätta detaljplan är också en del av projekteringsutgifterna.

*Återställningsutgifter* ska räknas med i anskaffningsvärdet om de uppfyller kriterierna för en avsättning och ska tas upp i balansräkningen. En sådan avsättning ska ske om det finns ett åtagande till följd av en inträffad händelse och om det är troligt att ett utflöde av

### 3 REDOVISNINGSPRÅGOR VID MARKEXPLOATERING

resurser krävs för att reglera detta samt att en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. Ett exempel skulle kunna vara att kommunen sätter upp en tillfällig värmecentral med tillfälligt bygglov i avvaktan på att området ansluts till den ordinarie fjärrvärmecentralen. Uppskattade utgifter för rivning och återställning av mark aktiveras då för att fördelas jämt över nyttjandeperioden.

*Ränta* på kapital som lånats för att finansiera tillverkningen *får* räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. Av *RKR:15.1, Redovisning av lånekostnader* framgår att huvudregeln är att räntor kostnadsförs, men en alternativ regel tillåter att räntan inräknas i en tillgångs anskaffningsvärde. Den ränta som i så fall ska inräknas är antingen ränta för specifika lån för investeringen, i den mån sådana förekommer, eller räntan på kommunens genomsnittliga räntekostnad för upptagna lån för respektive redovisningsår. En förutsättning är att kommunen har haft externa räntekostnader för perioden som minst motsvarar de räntor som aktiveras. Ränta som uppkommer då aktiv tillverkning av tillgången är avbruten under en längre period får inte inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. Räntekostnader som uppkommer efter att i huvudsak alla nödvändiga aktiviteter för att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning får inte inräknas i anskaffningsvärdet.

Ianspråktagande av *markreserv* för exploatering ska i externredovisningen tas upp till kommunens ursprungliga anskaffningsvärde. Om endast en del av ett område i tas i anspråk ska anskaffningsvärdet fördelas efter skälig grund.

Det förekommer att kommuner i t.ex. exploateringsavtal överenskommer med byggherren om att denne ska stå för utgifter som kommunen normalt har kostnadsansvaret för. Exploatörens kompensation för detta kan t.ex. vara en lägre köpeskilling eller löfte om uteblivna krav på gatukostnadsersättningar. En viktig utgångspunkt för en öppen redovisning som säkerställer insyn, är att redovisningen görs brutto. Utbyte av prestationer ska därför värderas och redovisas öppet.

Bruttoredovisning bör också tillämpas i de fall exploatören äger marken och finansierar och bygger ut den allmänna platsen och därefter överlåter denna till kommunen utan ersättning. I detta fall bör kommunen värdera och bokföra marken till uppskattad anskaffningsutgift. Den del av den allmänna platsmarken som motsvarar investeringar med obegränsad nyttjandeperiod intäktsförs direkt eftersom det inte finns någon framtida kostnad att matcha intäkten mot. Resterande del tas upp som en skuld. Skulden löses sedan upp i samma takt som de avskrivningsbara tillgångarna i den allmänna platsen.

Ett exploateringsområde innebär normalt även andra utgifter där en del inte direkt går att hänföra till anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar, exempelvis projektering som är gemensam för området. Sådana utgifter ska fördelas på respektive tillgångslag utifrån skälig grund.

En kommuns indelning i olika organisatoriska enheter kan innebära interna köp- och säljförhållanden vid produktionen och avyttringen av ett exploateringsområde. De anskaffningsvärden som används i externredovisningen ska dock vara rensade från eventuella internvinster.

## Värdeinsknning

Anläggningstillgångar med begränsad livslängd ska skrivas av systematiskt över nyttjandeperioden.

Enligt *RKR:11.2 Materiella anläggningstillgångar* ska den avskrivningsmetod som används återspegla hur tillgångens värde för kommunen successivt förbrukas. I normalfallet torde linjär avskrivning vara den metod som bäst återspeglar värdet förändringen på de anläggningstillgångar som uppstår i ett exploateringsprojekt. Avskrivning ska ske från och med den tidpunkt då tillgången är färdig att tas i bruk. För markanläggningar som ska utgöra allmän plats kan t.ex. tidpunkten när allmänheten kan använda tillgången på avsett sätt vara den lämpliga tidpunkten för att påbörja avskrivning. En matargata som byggs i ett bostadsområde kan visserligen vara tillgänglig för allmänheten redan innan gatan fått sin slutliga ytbeläggning, men någon värdeinsknning kan inte anses uppstå innan gatan är färdigställd, under förutsättning att det inte går alltför lång tid före det slutliga färdigställandet. För gator är det dessutom lämpligt att tillämpa komponentavskrivning för ytskiktet eftersom det normalt är det enda i en gata som är utsatt för värdeinsknning.

Nyttjandeperioden definieras som den tid under vilken tillgången väntas bli utnyttjad för sitt ändamål.

## Värdering

Om anläggningstillgången har en bestående värdenedgång i förhållande till bokfört värde ska nedskrivning ske till detta värde enligt KRL 6:5.

Prövning av nedskrivningsbehov för den typ av anläggningstillgångar som normalt uppstår i exploateringsverksamhet är troligen aktuell endast vid rivning, ombyggnad eller ändrad användning, t.ex. ändring av tomtmark till park.

Av tidigare genomförd praxisundersökning framgår att många kommuner har använt intäkter från tomtförsäljning till att direktavskriva anläggningstillgångar i exploateringsverksamheten. Något stöd för detta finns inte i vare sig lagstiftningen eller befintlig normgivning.

## Omsättningstillgångar

### Klassificering

Tillgångar som inte är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav är omsättningstillgångar enligt KRL 6:1. Tomtmark som iordningställs i avsikt att försäljas är omsättningstillgång. Vissa tomter kan vara svåra att avyttra, men det är fortfarande avsikten som är styrande för klassificeringen.

I *LAS 40 Förvaltningsfastigheter* lämnas vägledning när omklassificering ska ske av fastigheter om användningsområdet ändras. Enligt rekommendationen är mark som innehas för en för tillfället obestämd användning förvaltningsfastighet, dvs. anläggningstillgång.

När arbete inleds på att bygga om en förvaltningsfastighet ska fastigheten omklassificeras till lagertillgång (omsättningstillgång). Omvänt ska en fastighet som är lagertillgång omklassificeras till anläggningstillgång om ägaren tecknar ett operationellt leasingavtal med en utomstående part. Enligt samma rekommendation ska enbart beslutet att avyttra en förvaltningsfastighet inte föranleda en omklassificering till omsättningstillgång. För att omklassificering ska ske krävs att fastigheten har börjat byggas om i avsikt att försälas.

Upprättande och fastställande av detaljplan för ett exploateringsområde, eller annat beslutsdokument kan vara utgångspunkt för exploateringsverksamhet och är att jämställa med att ”börja bygga om”, dvs. vid denna tidpunkt bör markreserv omklassificeras till omsättningstillgång. Detta förutsätter naturligtvis att det är säkert eller sannolikt att exploateringen kommer att genomföras. Endast den del av ett exploateringsområde som man avser att avyttra ska omklassificeras till omsättningstillgång. Övrig mark som ska kvarstå i kommunens ägo omklassificeras från markreserv till respektive typ av anläggningstillgång när användningen ändrats.

## Anskaffningsvärde

Fastigheter avsedda att försälas ska enligt *IAS 40 Förvaltningsfastigheter* redovisas som lagertillgång i enlighet med *IAS 2 Varulager*. Av *IAS 2* framgår att anskaffningsvärdet innefattar alla kostnader för inköp och tillverkning för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen.

I tillverkningskostnaderna inräknas kostnader som är direkt hänförliga till tillverkningen samt fördelade fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen. I detta ingår bl.a. andel av projekteringskostnader och andel av kostnader för upprättande av detaljplan.

Ianspråktagande av *markreserv* för exploatering ska i externredovisningen tas upp till kommunens ursprungliga anskaffningsvärde. Om endast en del av ett område tas i anspråk får anskaffningsvärdet fördelas efter skälig grund. Saknas uppgift om ursprungligt värde får man utgå från de bästa uppgifter man har, t.ex. bokfört värde för hela markreserven och exploateringsmarkens andel av markreserven.

Räntekostnader kan enligt alternativregeln i *RKR:15.1* inräknas i anskaffningsvärdet under den tid som exploateringen pågått under förutsättning att kommunen haft externa ränteutgifter. Lånekostnader som uppkommer efter att tillgången färdigställts får inte räknas in i anskaffningsvärdet, utan ska kostnadsföras.

Kostnader som *inte* ska inräknas i anskaffningsvärdet är:

- a) Onormalt höga material- eller arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader
- b) Lagringskostnader såvida de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen
- c) Administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen
- d) Försäljningskostnader.

Exempel på onormalt höga tillverkningskostnader kan vara kostnader för rivning och miljösanering som innebär att tillverkningskostnaden per tomt överstiger förväntad försäljningsintäkt.

Lagringskostnader är aldrig en nödvändig del i tillverkningsprocessen av ett exploateringsområde. Ränta får dock som ovan nämnts inräknas i anskaffningsvärdet fram till färdigställandet.

Naturligtvis kan endast utgifter som avser den mark som ska försäljas hänföras till anskaffningsvärdet för denna mark. Utgifter som är gemensamma för ett exploateringsområde t.ex. projektering får fördelas mellan de olika tillgångsslagen efter skälig grund.

## Värdering

Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, KRL 6:7.

Med det verkliga värdet avses försäljningspriset med avdrag för beräknad försäljningskostnad (nettoförsäljningsvärdet). Bedömningen av det verkliga värdet sker med utgångspunkt i de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid värderingstillfället. Utgångspunkten för bedömningen är att värderingen sker objekt för objekt.

I normalfallet torde anskaffningsvärdet väsentligt understiga nettoförsäljningsvärdet. Tomter som är svårsålda, t.ex. industritomter i kommuner med minskande befolkning, kan dock ha det omvända förhållandet. Vid fastställandet av försäljningspriset får man utgå från det belopp som parter, vilka är välinformerade och oberoende av varandra, med intresse av transaktionen skulle vara beredda att betala. Även om kommunens avsikt är att bara sälja till en företagsetablering kan värderingen utgå från vad en fastighetspekulant är beredd att betala. En prövning av det bokförda värdet bör ske regelbundet, dvs. minst i samband med års- och delårsbokslut.

Justering från anskaffningsvärdet till ett eventuellt lägre nettoförsäljningsvärde redovisas i resultaträkningen för den period till vilken justeringen hänför sig. En eventuell återföring av en nedskrivning, till följd av att nettoförsäljningsvärdet har ökat, redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnad för sålda varor.

## Redovisning i resultaträkningen

### Intäkter

Inkomst för försäljning ska enligt *RKR 18, Intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar* redovisas som intäkt när följande villkor är uppfyllda:

- a) Säljaren har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med ägandet
- b) Säljaren behåller inte något engagemang som vanligtvis förknippas med ägande, och utövar inte heller någon reell kontroll över det som sålts
- c) Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt
- d) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne
- e) De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Inkomsten intäktsförs normalt vid dagen för tillträdet, förutsatt att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som kommunen får av transaktionen kommer att tillfalla kommunen, och att avtalet är utformat så att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Dessutom ska de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Exempel på sådana utgifter är, förutom utgifter för själva anskaffandet av fastigheten, åtgärder innanför tomtgränsen för att göra marken försäljningsbar samt direkta försäljningsutgifter. Däremot ingår inte utgifter för anläggningar i närområdet, som exempelvis gator, gatubelysning och parkmark.

Vid försäljning av en anläggningstillgång bokförs eventuell realisationsvinst som intäkt, medan det vid försäljning av fastighet som är omsättningstillgång är hela inkomsten som bokförs som intäkt.

Om försäljningsvillkoren innebär att betalningen senareläggs innebär det normalt att det verkliga värdet av betalningen är mindre än det nominella värdet. När den ekonomiska innebörden av en sådan överenskommelse är att köparen erhåller en finansiering fastställs betalningens verkliga värde genom att nuvärdet av framtida betalningar beräknas.

## Kostnader

Kostnader och intäkter som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt enligt matchningsprincipen. Principen innebär att även kostnaderna för anskaffning och iordningställande av tomten ska bokföras när intäkt för såld tomt bokförs.

Kostnaden för en såld tomt är lika med dess anskaffningsvärde. Utgångspunkten är att anskaffningsvärdet beräknas objekt för objekt. Vid uppförande av ett område med många tomter kan det vara svårt att urskilja de specifika utgifterna för respektive tomt. Anskaffningsvärdet per tomt får då beräknas schablonmässigt utifrån skälig grund, t.ex. baserat på andel av areal eller annat. Vad som är lämpligt bör fastställas utifrån respektive områdes förutsättningar.

Vid fastställandet av kostnad för såld tomt är det viktigt att skilja på tomtpriskalkylen och det verkliga anskaffningsvärdet. I tomtpriskalkylen kan kommunens utgifter för anläggningar i närområdet som matargator, gatubelysning, parkmark m.m. inräknas. Ett tomtpris kan dock också fastställas enbart utifrån marknadsförutsättningarna, t.ex. det högsta pris marknaden tål. Anskaffningsvärdet för tomten utgörs dock av alla utgifter för inköp och tillverkning för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen.

Förutom kostnader för sålda tomter, är följande exempel på sådant som ska redovisas som kostnader:

- ◆ Utgifter för marknadsföring och försäljning får inte aktiveras, utan ska kostnadsföras löpande
- ◆ Räntekostnader som inte uppfyller kravet för aktivering.
- ◆ Projekteringskostnader, om det inte bedöms som sannolikt att de kommer att leda till ett genomförande.
- ◆ Där produktionskostnaden för en tomt förväntas överstiga intäkten, ska befarade förluster naturligtvis kostnadsföras omedelbart.

## Särskilda redovisningsfrågor

### Gatukostnadsersättningar och investeringsbidrag

Kommunen har rätt, men inte skyldighet, att ta ut avgifter från fastighetsägarna för utgifter för allmänna platser enligt PBL 6:24–27. Uttaget kan ske genom uttag per område eller uttag per gatudel.

Avgifterna får maximalt täcka kommunens utgifter för byggande och standardförbättringar av gator, torg, parker, naturmark, lekplatser och kompletterande åtgärder som bl.a. gång- och cykelvägar samt belysning etc. I avgiftsunderlaget ingår dessutom utgifter för anskaffning av mark som behövs för anläggningarna. Det är också möjligt att ta ut ersättning för administration och räntor.

Uttag av gatukostnader ska baseras på ett kommunalt beslut om så kallad gatukostnadsutredning. När gator och andra allmänna platser är färdigställda kan kommunen kräva att fastighetsägare ska betala sin andel av gatukostnaderna. Avgiftsunderlaget kan fastställas på två sätt, antingen genom att de faktiska kostnaderna beräknas när anläggningarna är färdigställda, eller genom schablonberäkningar baserade på erfarenhetsvärden redan innan anläggningarna har byggts.

Kostnader för underhåll får inte täckas med avgifter, utan det förutsätts att dessa finansieras med skattemedel.

Enligt RKR:18 ska gatukostnadsersättningar periodiseras i takt med att de avskrivningsbara investeringsobjekt som ingår i avgiftsunderlaget skrivs av över sina respektive nyttjandeperioder. De investeringar som gatukostnaderna ska eller kan finansiera består dels av mark som har en obegränsad nyttjandeperiod och dels av investeringar med begränsad nyttjandeperiod.

Den del av inkomsten som motsvarar investeringar med obegränsad nyttjandeperiod intäktsförs direkt eftersom det inte finns någon framtida kostnad att matcha intäkten mot. Resterande del periodiseras på motsvarande tid som respektive tillgång skrivs av.

Tidpunkten för att påbörja bokföring av intäkter för gatukostnader styrs dels av att respektive tillgång blivit färdig att tas i bruk och dels att intäkten är säker, dvs. att det finns någon betalande motpart. För ett exploateringsområde där försäljning av tomter sker utspritt över tiden uppstår frågan om tiden för periodisering ska anpassas till att den återstående nyttjandeperioden har hunnit minska. Av praktiska skäl bör ursprungligt fastställd nyttjandeperiod kunna användas, oavsett om tomten säljs ett senare redovisningsår. Ändras däremot nyttjandeperioden för någon av tillgångarna som finansierats med gatukostnadsersättningen, bör motsvarande ändring av periodisering av intäkten göras.

Investeringsbidrag som inte är gatukostnadsersättningar ska hanteras på motsvarande sätt som gatukostnadsersättningar, dvs. periodiseras under motsvarande nyttjandetid som den tillgång det avser.

#### Upplåtelse med tomträtt

I stället för att sälja iordningställda tomter kan kommunen upplåta dessa med tomträtt. Om avtalsvillkoren är sådana att avsikten är att kommunen ska fortsätta att vara ägare till marken redovisas detta som hyra/operationell leasing.

Om upplåtelsen däremot är tidsbegränsad med t.ex. villkor som gör att leasetagaren har rätt att köpa tomten till ett pris som understiger förväntat verkligt värde, och det framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas, kan upplåtelsen redovisas som finansiell leasing. Vägledning kan exempelvis hämtas i *IAS 17 Leasingavtal eller IPSAS 13 Leases*.

#### Garantiåtaganden

Om kommunen i egenskap av byggherre har garantiåtaganden mot extern part ska avsättning göras för åtagandet, om kriterierna för avsättning enligt *RKR:10.2 Avsättningar och ansvarsförbindelser* är uppfyllda. För att redovisa ett garantiåtagande som avsättning krävs att det finns ett åtagande, i form av en legal förpliktelse, där det är troligt att det kommer att leda till ett utflöde av resurser och som beloppsmässigt kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Avsättning för garantiåtaganden mellan interna enheter kan inte ske i externredovisningen. Sådana utgifter kostnadsförs eller aktiveras i den period de uppstår.

#### Exploatering och den sammanställda redovisningen

Exploateringsverksamheten berör ofta flera juridiska personer som ingår i den sammanställda redovisningen. Till exempel kan kommunen exploatera ett område och sälja tomter till bostadsbolaget och låta energibolaget som entreprenör sätta upp gatubelysning. I den sammanställda redovisningen ska redovisningen spegla kommunkoncernens anskaffningsvärden, varför alla interna vinster och interna anskaffningsvärden mellan de olika juridiska enheterna måste elimineras, på samma sätt som eventuella internvinster mellan organisatoriska enheter inom kommunen elimineras i externredovisningen.



# 4

Exempel

## 4. Exempel

I detta kapitel redovisas några starkt förenklade exempel på redovisning av markexploateringsprojekt med olika förutsättningar för att åskådliggöra hur redovisning ska ske.

### Exempel 4.1 a – Markexploatering i egen regi

#### Förutsättningar

Kommunen ska exploatera ett markområde och producera 20 småhustomter. För enkelhetens skull förutsätts att tomterna är identiska, med samma produktionskostnad. Exploateringskalkylen har följande utseende:

Exploateringskalkyl tkr		
<b>Inkomst sålda tomter</b>	20 st á 500	10 000
<b>Utgifter</b>		
<b>Utgifter för tomter</b>	20 st á 50	-1 000
(projektering)	20*5	
(råmark)	20*40	
(övrigt)	20*5	
<b>Utgifter för allmänplatsmark</b>		-5 000
(Gata)	3 600	
(Asfaltering)	1 000	
(Belysning)	200	
(Park)	200	
<b>Netto</b>		4 000

Samtliga utgifter görs år ett, utom utgifter för asfaltering som utförs år tre. Gatubelysningen tas i bruk från och med år två.

Hälften av tomterna säljs år två; övriga tomter säljs år fem.

Kommunen tillämpar komponentavskrivning på vägar där väggroppen i detta exempel inte bedöms ha någon värdeminskning, och där ytskiktet beräknas ha en nyttjandeperiod på 40 år. Belysning beräknas ha en nyttjandeperiod på 20 år.

Tomtpriset sätts till 500 tkr, och någon gatukostnadsersättning tas inte ut.

Redovisningen får då följande utseende de fem första åren

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5
<b>Balansräkning</b>					
Omsättningstillgångar - tomter	1 000	500	500	500	0
Anläggningstillgångar	4 000	3 990	4 980	4 945	4 910
<b>Resultaträkning</b>					
Verksamhetens intäkter					
Sålda tomter		5 000	0	0	5 000
Verksamhetens kostnader					
Anskaffningsvärde sålda tomter		-500	0	0	-500
Avskrivningar		-10	-10	-35	-35
Resultat		4 490	-10	-35	4 465

Avskrivningarna år två och tre avser gatubelysning (200/20 år). År fyra tillkommer avskrivning på asfalt (1 000/40 år).

### Exempel 4.1 b – Markexploatering i egen regi – med gatukostnadsersättning

#### Förutsättningar

Samma som föregående exempel, förutom att tomtpriiset delas upp i två delar, där 250 tkr är ersättning för allmänplatsmark (gatukostnadsersättning) och 250 tkr avser ersättning för tomten.

Redovisningen får då följande utseende de sex första åren

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
<b>Balansräkning</b>						
Omsättningstillgångar - tomter	1 000	500	500	500	500	
Anläggningstillgångar	4 000	3 990	4 980	4 945	4 910	4 875
Förutbetalda intäkter - gatukostnader	600,0	595,0	577,5	1 160,0	1 125,0	
<b>Resultaträkning</b>						
Verksamhetens intäkter						
Sålda tomter		2 500,0	0,0	0,0	2 500,0	0,0
Gatukostnadsersättning <sup>1</sup>		1 900,0	5,0	17,5	1 917,5	35,0
Verksamhetens kostnader						
Anskaffningsvärde sålda tomter		-500,0	0,0	0,0	-500,0	0,0
Avskrivningar <sup>2</sup>		-10,0	-10,0	-35,0	-35,0	-35,0
Resultat		3 890,0	-5,0	-17,5	3 882,5	0,0

#### 4. EXEMPEL

<sup>1</sup> *Gatukostnadsersättning* Intäkten består år två av den andel av ersättningen för 10 tomter gatukostnader vilka i detta exempel har bedömts som ej avskrivningsbara tillgångar, dvs. gata och park:  $(3\ 600+200) \cdot (10/20) = 1\ 900$ . År tre avser ersättningen periodiserad gatukostnadsersättning för belysning  $(200 \cdot (10/20))/20$  år = 5.

År fyra tillkommer periodiserad asfaltering  $(1\ 000 \cdot (10/20))/40$  år = 12,5, dvs. totalt 17,5.

År fem tillkommer ersättning för gatukostnader för resterande tomter, dvs.  $1\ 900 + 17,5$ .

År sex, när alla tomter är sålda, blir intäkten för belysning och asfalt  $200/20$  år +  $1\ 000/40$  år, dvs. 35.

<sup>2</sup> *Avskrivningar* år två och tre avser gatubelysning  $(200/20)$  år. År fyra och framåt tillkommer avskrivning asfalt  $(1\ 000/40)$  år).

### Exempel 4.2 – Extern markexploatör, men kommunalt ägd och finansierad allmänplatsmark

#### Förutsättningar

En extern exploatör förädlar marken och säljer tomterna. Därefter säljs allmänplatsmarken till kommunen för 5 000 tkr (4 000 tkr år 1 och 1 000 tkr år tre). Kommunen tar därefter ut en gatukostnadsersättning av fastighetsägarna på motsvarande belopp. Följande komponenter ingår i erlagt belopp:

Gata	3 600
Asfaltering	1 000
Belysning	200
Park	200

Totala utgifter för allmänplatsmark 5 000

Gatubelysningen tas i bruk från och med år två.

Gatukostnadsersättningen tas ut år två.

Kommunen tillämpar komponentavskrivning på vägar där väggroppen i detta exempel inte anses ha någon värdeminskning, och där ytskiktet beräknas ha en nyttjandeperiod på 40 år. Belysningen beräknas ha en nyttjandeperiod på 20 år.

Gatukostnadsersättning per tomt är 250 tkr.

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
<b>Balansräkning</b>						
Anläggningstillgångar	4 000	3 990	4 980	4 945	4 910	4 875
Förutbetalda intäkter -gatukostnader		600,0	595,0	577,5	1 160,0	1 125,0
<b>Resultaträkning</b>						
Verksamhetens intäkter						
Gatukostnadsersättning <sup>1</sup>		1 900,0	5,0	17,5	1 917,5	35,0
Verksamhetens kostnader						
Avskrivningar <sup>2</sup>		-10,0	-10,0	-35,0	-35,0	-35,0
Resultat		1 890,0	-5,0	-17,5	1 882,5	0,0

<sup>1</sup> Gatukostnadsersättning: Intäkten består år två av den andel av ersättningen för 10 tomter gatukostnader som avser ej avskrivningsbara tillgångar, dvs. gata och park:  $(3\ 600+200) \cdot (10/20) = 1\ 900$ .

År tre avser ersättningen periodiserad gatukostnadsersättning för belysning  $(200 \cdot (10/20))/20$  år = 5. År fyra tillkommer periodiserad asfaltering  $(1\ 000 \cdot (10/20))/40$  år = 12,5, dvs. totalt 17,5. År fem tillkommer ersättning för gatukostnader för resterande tomter, dvs.  $1\ 900 + 17,5$ .

År sex, när alla tomter är sålda, blir intäkten för belysning och asfalt  $200/20$  år +  $1\ 000/40$  år, dvs. 35.

<sup>2</sup> Avskrivningar år två och tre avser gatubelysning ( $200/20$  år). År fyra och framåt tillkommer avskrivning asfalt ( $1\ 000/40$  år).

### Exempel 4.3 a – Extern markexploatör som investerar i allmänplatsmark åt kommunen

#### Förutsättningar

En extern exploatör förvärvar mark från kommunen, förädlar marken och säljer tomterna.

I avtalet för förvärvet av marken framgår att exploatören åtar sig att göra investeringar i allmänplatsmarken åt kommunen utan ersättning. Kommunen värderar allmänplatsmarken till 5 000 tkr. Följande komponenter ingår i den överlåtna allmänplatsmarken:

I exemplet bortses från den första försäljningen av råmark.

Gata	3 600
Asfaltering	1 000
Belysning	200
Park	200
Värdering för allmänplatsmark	5 000

Allt tas i bruk från och med år ett.

Kommunen tillämpar komponentavskrivning på vägar där väggroppen i detta exempel inte anses ha någon värdeminskning och där ytskiktet beräknas ha en nyttjandeperiod på 40 år. Belysningen beräknas ha en nyttjandeperiod på 20 år.

	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
<b>Balansräkning</b>						
Anläggningstillgångar	4 965	4 930	4 895	4 860	4 825	4 790
Förutbetalda intäkter	1 165	1 130	1 095	1 060	1 025	990
<b>Resultaträkning</b>						
Verksamhetens intäkter						
Intäkt såld råmark (byte) <sup>1</sup>	3 800					
Periodiserad intäkt	35	35	35	35	35	35
Verksamhetens kostnader						
Avskrivningar <sup>2</sup>	-35	-35	-35	-35	-35	-35
Resultat	3 800	0	0	0	0	0

#### 4. EXEMPEL

<sup>1</sup> *Intäkt* Eftersom köpeskillingen för mark påverkats av kravet på investering i kommunala tillgångar hanteras affären som en bytesaffär och redovisas brutto. Kommunen tar alltså upp en intäkt motsvarande anskaffningsvärdet för de anläggningstillgångar man erhåller. Den del av inkomsten som motsvaras av anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod redovisas som skuld i form av förutbetalad intäkt, och intäktsförs successivt i takt med att investeringsobjekten skrivs av.

<sup>2</sup> *Avskrivningar* gatubelysning (200/20 år) och avskrivning asfalt (1 000/40 år).

### Exempel 4.3 b – Extern markexploatör som överläter allmänplatsmark till kommunen

#### Förutsättningar

En extern exploatör förädlar marken och säljer tomterna. Därefter överläts allmänplatsmarken till kommunen utan ersättning; kommunen övertar därmed driftansvaret. Kommunen värderar marken till 5 000 tkr. Följande komponenter ingår i den övertagna marken:

Gata	3 600
Asfaltering	1 000
Belysning	200
Park	200

Totala utgifter för allmänplatsmark 5 000

Gatubelysningen tas i bruk från och med år två.

Kommunen tillämpar komponentavskrivning på vägar där vägkroppen inte anses ha någon värdeminskning, och där ytskiktet beräknas ha en nyttjandeperiod på 40 år. Belysning beräknas ha en nyttjandeperiod på 20 år.

Gåvor och motsvarande transaktioner finns inte i dag reglerade i någon av RKR:s rekommendationer. I avvaktan på en sådan rekommendation får vägledning hämtas från Rådets konceptuella ramverk för finansiell rapportering samt IPSAS 17 Property, Plant and Equipment. Expertgruppens uppfattning är att jämförbarhet är en viktig kvalitativ egenskap att eftersträva, vilket talar för att kommunen ska ta upp den erhållna marken som en tillgång, och därmed också som en intäkt. De redovisningsmässiga konsekvenserna blir därmed desamma som i exempel 4.3a.

Balansräkning	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	År 6
Anläggningstillgångar	4 965	4 930	4 895	4 860	4 825	4 790
Förutbetalda intäkter	1 165	1 130	1 095	1 060	1 025	990
<b>Resultaträkning</b>						
Verksamhetens intäkter						
Intäkt såld råmark (byte) <sup>1</sup>	3 800					
Periodiserad intäkt	35	35	35	35	35	35
Verksamhetens kostnader						
Avskrivningar <sup>2</sup>	-35	-35	-35	-35	-35	-35
Resultat	3 800	0	0	0	0	0

<sup>1</sup> *Intäkt* Kommunen tar upp en intäkt motsvarande anskaffningsvärdet för de anläggningstillgångar man erhåller. Den del av inkomsten som motsvaras av anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod redovisas som skuld i form av förutbetald intäkt, och intäktsförs successivt i takt med att investeringsobjekten skrivs av.

<sup>2</sup> *Avskrivningar* gatubelysning (200/20 år) och avskrivning asfalt (1 000/40 år).





# 5

Tilläggsupplysningar

## 5. Tilläggsupplysningar

### Tilläggsupplysningar och kommentarer i förvaltningsberättelsen

För kommuner med en mer omfattande exploateringsverksamhet är det lämpligt att redovisa exploateringsverksamheten som jämförelsestörande poster antingen på särskilda rader i resultaträkningen eller som en not till verksamhetens kostnader respektive verksamhetens intäkter. Oavsett hur uppdelningen i resultaträkningen görs, redovisas intäkter, kostnader och påverkan på verksamhetens nettokostnader i not i ett sammanhang. Tilläggsupplysningar i not kan till exempel ha följande utseende:

#### Exempel:

Jämförelsestörande poster

Bland verksamhetens intäkter respektive kostnader ingår följande poster hänförliga till kommunens exploateringsverksamhet:

	ÅR X-1	ÅR X
Realisationsvinst såld markreserv	x	y
Intäkter sålda tomter	x	y
Kostnader sålda tomter	-x	-y
Övriga exploateringskostnader	-x	-y
Verksamhetens nettokostnader	S	S

En omfattande exploateringsverksamhet bör också kommenteras i förvaltningsberättelsen, med avseende på budgetutfall, resultat, kassaflöde och förväntad utveckling.

Tilläggsupplysningarna till materiella tillgångar ska enligt RKR:11.2 Materiella anläggningstillgångar ha nedanstående innehåll. Noterna kan exempelvis ha följande utseende:

#### Exempel:

Mark, byggnader och tekniska anläggningar	Kommunen				Koncernen			
	Totalt		Därav finansiell leasing		Totalt		Därav finansiell leasing	
	2010	2009	2010	2009	2010	2009	2010	2009
Anskaffningsvärde	781	701	80	-	1 401	1 200	-	-
Akkumulerade avskrivningar	-323	-330	-1	-	-723	-700	-	-
Akkumulerade nedskrivningar	-78	-50			-78	-50		
Bokfört värde	<b>380</b>	<b>321</b>	<b>79</b>	-	<b>600</b>	<b>450</b>	-	-
Avskrivningstider	15-50 år	15-50 år	20 år	20 år	10-50 år	10-50 år		

*Linjär avskrivning tillämpas för samtliga tillgångar utom för anläggningar för deponi, se avsnittet redovisningsprinciper*

**Exempel:**

	Kommunen		Koncernen	
	2010	2009	2010	2009
<b>Mark, byggnader och tekniska anläggningar</b>				
Redovisat värde vid årets början	321	343	450	481
Investeringar	110	30	231	40
Redovisat värde av avyttringar och utrangerade anläggningstillgångar	-2	-8	-2	-8
Nedskrivningar	-28	-26	-28	-26
Återförda nedskrivningar	-	2	-	2
Avskrivningar	-21	-20	-51	-48
Överföring från eller till annat slag av tillgång	-	-	-	8
Övriga förändringar	-	-	-	1
Redovisat värde vid årets slut	380	321	600	450

Tilläggsupplysningarna till posten omsättningstillgångar har inte reglerats i lagstiftningen eller av RKR. Vägledning kan dock hämtas i IAS 2 Varulager som ställer bl.a. följande krav på vad som ska framgå av tilläggsupplysningarna:

- De redovisningsprinciper som tillämpats för värdering av varulagret, inklusive beräkningsmetoder
- Varulagrets totala redovisade värde uppdelat på för företaget lämpligt sätt
- Redovisat värde för den del av varulagret som redovisas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader (Obs! Lägsta värdets princip gäller enligt KRL).

En not till posten tomtmark för försäljning skulle kunna ha följande utseende.

**Exempel:**

Tomtmark för försäljning:

Redovisat värde	ÅR X-1	ÅR X
- område A	x	y
- område B	x	y

Samtliga tomter är värderade till anskaffningsvärdet som väsentligt understiger marknadsvärdet. Marknadsvärdet för tomterna med nuvarande tomtpristaxa bedöms överstiga redovisat värde med z Mkr.

## Upplysningar om redovisningsprinciper

Utgångspunkten är att årsredovisningen upprättas i enlighet med lagstiftning och den normgivning som RKR fastställt. Detta behöver naturligtvis inte kommenteras i årsredovisningens avsnitt om tillämpade redovisningsprinciper. Avvikelser mot lagstiftning får naturligtvis

## 5. TILLÄGGSUPPLYSNINGAR

inte förekomma. Däremot måste eventuella avvikelser mot fastställda normer kommenteras, liksom skälen till avvikelserna. Dessutom är det viktigt att kommentera de redovisningsprinciper som tillämpas för områden som inte normerats enligt RKR, t.ex. principer för omklassificering mellan markreserv och omsättningstillgång.

Nedan redovisas ett exempel på upplysningar om redovisningsprinciper som har beröring med exploateringsverksamheten.

Vid upprättande av årsredovisningen tillämpas RKR:s rekommendationer med följande undantag och kommentarer:

- ◆ Från och med 2002 klassificeras anläggningstillgångar i exploateringsverksamheten i enlighet med RKR:11.2 Materiella anläggningstillgångar. Investeringar gjorda före 2002 i exploateringsverksamheten har direktnedskrivits mot gjorda tomtförsäljningar. Skälet till att de historiska siffrorna inte rättats är att underlag saknas och att kostnaden för arbetsinsatsen inte har bedömts stå i proportion till informationsvärdet.
- ◆ Omklassificering av markreserv till omsättningstillgång vid exploatering sker då detaljplan fastställts och vunnit laga kraft.
- ◆ De tomter som producerats för försäljning i exploateringsverksamheten redovisas som omsättningstillgångar. Beräkning av anskaffningsvärde och värdering har skett i enlighet med IAS 2. Anskaffningsvärdet för tomter tillverkade före 2002 har fastställts schablonmässigt eftersom underlag saknas och kostnaden för arbetsinsatsen inte bedömts stå i proportion till informationsvärdet.
- ◆ För investeringsprojekt i egen regi som överstiger 10 Mkr och sträcker sig över en längre tidsperiod än 6 månader tillämpas alternativregeln enligt RKR:15.1 som innebär att projektets ränteutgifter aktiveras.

De materiella anläggningstillgångarna skrivs av planenligt. Komponentavskrivning tillämpas på gator och vägar. Samtliga anläggningstillgångar skrivs av med linjär metod.

Kommunen har från och med 2010 bytt redovisningsprincip från att redovisa gatukostnadsersättningar som investeringsinkomst till att redovisa dessa som en intäkt som periodiseras under samma tid som de avskrivningsbara tillgångarna som de avser att finansiera. Gatukostnadsersättningar för ej avskrivningsbara investeringar intäktsförs direkt. Jämförelsetal och historiska värden har räknats om för gatukostnadsersättningarna erhållna från 1998 och framåt. I den sammanställda redovisningen har alla väsentliga interna transaktioner eliminerats.

# 6

Byte av  
redovisningsprincip  
och rättelse av fel

## 6. Byte av redovisningsprincip och rättelse av fel

Byte av redovisningsprincip samt rättelse av fel regleras i RKR:14.1. Enligt RKR:14.1 redovisas detta som korrigeringspost i ingående eget kapital. Detta ska ske om effekten av bytet kan fastställas med rimlig precision. I annat fall ska redovisning av effekten av byte av redovisningsprincip ske med tillämpning framåt. Byte av redovisningsprincip bör i normalfallet ske från ingången av ett räkenskapsår, så att samma principer tillämpas i delårsrapporter och årsredovisning. Jämförelseuppgifter i årsredovisning och delårsrapport omräknas med tillämpning av den nya redovisningsprincipen. Om omräkning inte sker, ska information om skälen till detta lämnas.

Om ändring av redovisningsprincip har skett, ska upplysning om detta lämnas och om skälen till detta. Då byte av redovisningsprincip sker med retroaktiv tillämpning ska upplysning lämnas om effekten på ingående eget kapital. Dessutom ska upplysning lämnas om de effekter bytet har på redovisningen för aktuell räkenskapsperiod samt för de perioder som redovisas för jämförelseändamål. Vid tillämpning framåt ska upplysning lämnas om effekten på redovisat periodresultat.

Rättelse av fel som inte är väsentliga ska rättas under den period som felet upptäcks. Rättelsen påverkar därmed i sin helhet resultat och ställning för denna period. Väsentliga fel under tidigare perioder ska, när det är praktiskt genomförbart, retroaktivt rättas i de första finansiella rapporter som godkänns för utfärdande efter upptäckten av felet. Rättelse görs genom omräkning av jämförelsetalen för den tidigare period eller de tidigare perioder där felet uppkom.

När rättelse av väsentliga fel görs ska upplysning lämnas om karaktären av felet i den tidigare perioden, rättelsebeloppet för varje påverkad post i de finansiella rapporterna för varje tidigare redovisad period i den mån det är praktiskt genomförbart. Om retroaktiv omräkning är praktiskt ogenomförbar för en viss tidigare period ska skälet till det anges samt en beskrivning av hur och från när felet har rättats.

Ändringar i uppskattningar och bedömningar ska till skillnad från byte av redovisningsprincip alltid redovisas över resultaträkningen. Om ändringar i uppskattningar och bedömningar får väsentliga effekter på redovisat resultat ska upplysning om resultateffekten lämnas i enlighet med RKR:3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål.

Exempel på rättelse av fel eller byte av redovisningsprincip är:

- ♦ redovisa tomtmark för försäljning som omsättningstillgång i stället för anläggningstillgång
- ♦ ändrad grund för vad som inräknas i anskaffningsvärdet på en omsättningstillgång, dvs. inte räkna in anskaffningsvärde för kommunens anläggningstillgångar
- ♦ redovisa intäkter för tomtförsäljning löpande, i stället för investeringsinkomst.

## 6. BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP OCH RÄTTELSE AV FEL

Exempel på ändringar i uppskattningar och värderingar är:

- ◆ värdejusteringar på grund av ändrade antaganden om nyttjandeperiod (avskrivningstid)
- ◆ värdejusteringar på grund av ändrade marknadsförhållanden, t.ex. sjunkande tomtpriser.





# 7

Praktiska överväganden

## 7. Praktiska överväganden

Redovisningslagstiftningen och god redovisningssed syftar till att åstadkomma en enhetlig och jämförbar redovisning i landets kommuner. Det är viktigt att förstå skillnaden mellan en exploateringskalkyl som visar totala utgifter och inkomster för ett område, tomtpriskalkylen, redovisningen enligt god redovisningssed och god ekonomisk hushållning.

En förutsättning för att exploateringsredovisningen ska fungera på ett smidigt sätt är att alla inblandade i processen har kunskap om de förutsättningar som gäller för redovisningen. Förkalkyler och budget måste naturligtvis vara upprättade enligt de principer som gäller för redovisningen. Vid upphandling och avtalsskrivning är det också en fördel om man så långt det är möjligt tar hänsyn till de behov av uppdelning på olika poster som finns för redovisningsändamål.

Det är till exempel viktigt att veta att det får olika redovisningsmässiga konsekvenser om kommunen endast tar ut ett tomtpris eller väljer att dela upp ersättningen i tomtpris och gatukostnadsersättning.

Vilka slutsatser man ska dra av redovisningen: hur resultat och kapitalbindning ska tolkas i förhållande till förutsättningarna för en god ekonomisk hushållning, är en fråga som alltid måste hanteras av respektive organisation utifrån lokala ambitioner och förutsättningar.

## BILAGA: Utdrag ur PBL

### Fastighetsägares skyldighet att betala för gatukostnader m.m.

- 24 § Om kommunen i egenskap av huvudman har skyldighet att anlägga eller förbättra en gata eller annan allmän plats eller vidta en annan åtgärd som är avsedd att tillgodose ett områdes behov av allmänna platser och av anordningar som normalt hör till sådana platser, får kommunen besluta att ägarna till fastigheterna i området ska betala kostnaderna för sådana åtgärder.  
Kostnaderna ska fördelas mellan fastigheterna på ett skäligt och rättvist sätt. Kommunen ska besluta om avgränsningen av det område som ska omfattas av fördelningen, vilka kostnader som ska fördelas och grunderna för fördelningen.
- 25 § Om kommunen i egenskap av huvudman har skyldighet att anlägga eller förbättra en gata, får kommunen i stället för att tillämpa 24 § besluta att kostnaderna för detta ska betalas av ägarna till de fastigheter som ligger vid gatan.  
Kostnaderna får fördelas mellan fastigheterna så att
1. varje fastighet svarar för hälften av den del av kostnaden som belöper på gatan framför fastigheten,
  2. kostnaden för sådana anordningar som normalt hör till en gata fördelas lika, och
  3. kostnaden för att anlägga ett gatukors fördelas lika mellan fastigheterna vid gatukorset.  
Om kostnaden för att anlägga eller förbättra en gata inte är densamma utmed hela gatan, får kommunen besluta att kostnaden ska fördelas mellan fastigheterna på något annat sätt som är skäligt och rättvist.
- Det som enligt denna paragraf gäller för en gata ska också gälla för andra allmänna platser än gator.
- 26 § Om en fastighet ligger vid en allmän plats som inte är en gata, ska platsen vid tillämpningen av 24 och 25 §§ anses ha en bredd som motsvarar fem fjärdedelar av den högsta byggnadshöjd som enligt detaljplanen gällde för fastigheten när den mark som platsen ligger på uppläts för allmän användning.
- 27 § Till grund för bestämmandet av betalningsskyldighetens omfattning enligt 24 eller 25 § får kommunen lägga
1. de faktiska kostnaderna, eller
  2. beräkningar av vad det erfarenhetsmässigt kostar att i motsvarande utförande anlägga eller förbättra gator och andra allmänna platser.



# 8

Sakregister

## 8. Sakregister

### A

Anskaffningsvärde	
anläggningstillgångar	15
omsättningstillgångar	18

### F

Finansiell leasing	22
Försäljning	
anläggningstillgång	20
omsättningstillgång	20
Försäljningskostnader	18

### G

Garantiåtaganden	22
Gatukostnadsersättningar	21
God redovisningssed	9

### I

IAS 2 Varulager	18, 33, 34
IAS 40 Förvaltningsfastigheter	14, 17
IPSAS 13 Leases	22
IPSAS 17 Property, Plant and Equipment	28

### J

Jämförelsestörande poster	32
---------------------------	----

### K

Klassificering	
anläggningstillgångar	14
omsättningstillgångar	17
Kommunal särart	10
Kostnader	
marknadsföring,	20
projektering,	20
räntor	20
Kostnader	
såld tomt	20

### M

Markexploatering	8
Markreserv	14
ianspråktagande	16, 18
Matchningsprincipen	20

### N

Nyttjandeperiod	17
-----------------	----

### R

Redovisningsprincip	33
Byte av	
redovisningsprinciper	36
<i>RKR:3.1 Redovisning av extraordinära poster och upplysningar för jämförelseändamål</i>	36
<i>RKR:10.2 Avsättningar och ansvars förbindelser</i>	22
<i>RKR:11.2 Materiella anläggnings tillgångar</i>	14, 15, 17, 32, 34
<i>RKR:12.1 Redovisning av immateriella tillgångar</i>	14
<i>RKR:14.1 Byte av redovisningsprincip</i>	36
<i>RKR:15.1 Lånekostnader</i>	16, 18, 34
<i>RKR:18 Intäkter från avgifter, bidrag och försäljning</i>	19, 29

### S

Sammanställd redovisning	22
--------------------------	----

### T

Tilläggsupplysningar	32
anläggningstillgångar	32
omsättningstillgångar	33
Tomträtt	22

### V,W

Värdeminskning	16
anläggningstillgångar	16
Värdering	
anläggningstillgångar	17
omsättningstillgångar	17

### Å

Återställningsutgifter	15
------------------------	----



ISBN: 978-91-974229-3-2



RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING