

EN PRAKTISK VÄGLEDNING

Redovisning av kommunal markexploatering

December 2019

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Rådet för kommunal redovisning
Januari 2020
Tryck: Mixi Print AB, 2020
ISBN: 978-91-981335-6-1

EN PRAKTISK VÄGLEDNING

Redovisning av kommunal markexploatering

December 2019

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Förord till tredje upplagan

Från och med 2019 gäller lagen (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR). Som en följd av detta har Rådet för kommunal redovisning (RKR) arbetat fram nya rekommendationer baserade på den nya lagstiftningen.

I det arbetet har det funnits anledning att göra olika förtydliganden samt ompröva tidigare ställningstaganden. Ett sådant exempel gäller när och på vilket sätt investeringsbidrag och gatukostnadsersättningar ska intäktsredovisas. En förekommande praxis har varit att investeringen nettoredovisats genom att gatukostnadsersättningarna räknats av från investeringsutgiften. När RKR år 2009 tog fram sin intäktsrekommendation, vilken avsåg att utgöra kompletterande normgivning till den numera upphävda lagen (1997:614) om kommunal redovisning, fokuserades på att redovisningen skulle göras brutto. Avsikten var att metoden för finansiering inte skulle påverka hur kostnaderna i form av avskrivningar för tillgångar skulle redovisas. Vad gäller redovisning av investeringsbidrag, så var normeringen delvis motsägelsefull eftersom det inte var tydligt hur och på vilket sätt som eventuell periodisering av inkomsten skulle ske. Samtidigt var det tydligt att materiella gåvor skulle intäktsredovisas direkt. Normeringen beaktade därmed inte att neutralitet även ska gälla på intäktsidan, oavsett finansieringsform.

I den nya och uppdaterade rekommendationen *RKR R2 Intäkter* tydliggörs nu, i linje med annan nationell och internationell normering, att endast offentliga bidrag får periodiseras över tillgångens nyttjandeperiod medan andra former av bidrag intäktsförs direkt eller, i vissa fall, periodiseras över investeringsperioden och intäktsredovisas när intäktskriterierna är uppfyllda och det inte längre finns någon förpliktelse gentemot bidragsgivaren att redovisa som skuld i balansräkningen. I vissa kommuner kommer denna och andra förändringar i redovisningsprinciper ge effekter avseende redovisat resultat och ställning samt ändrade förutsättningar för planering och styrning.

Med anledning av dessa förändringar, har RKR:s styrelse gett i uppdrag åt expertgruppen att ta fram en uppdaterad skrift på området, avsedd att stödja en förändring av praxis och en utveckling i linje med god redovisningssed. Till sin hjälp i arbetet med att ta fram denna skrift har expertgruppen haft Ola Eriksson, kanslichef på Kommunalekonomernas förening, som genom åren i rollen som konsult och utbildare har haft kontakt med många kommuner i frågor rörande redovisning av markexploatering.

Idéskriften är inte direkt normerande, men är avsedd att ge en samlad bild av gällande normering och reglering samt praktisk vägledning om hur tillämpning av rekommendationer och reglering kan ske i olika situationer. Ambitionen har varit att redogöra för de grundläggande utgångspunkterna och huvudsakliga principiella frågorna. Eftersom markexploatering bedrivs på en mängd olika sätt och med olika förutsättningar är det dock inte möjligt att täcka in alla varianter och aspekter i en sådan här skrift.

Nicholas Prigorowsky
Rådet för kommunal redovisning

Innehållsförteckning

FÖRORD TILL TREDJE UPPLAGAN	5
1 SAMMANFATTNING/LÄSANVISNING	7
2 BAKGRUND OCH GOD REDOVISNINGSSSED	8
ALLMÄNT OM MARKEXPLOATERING	8
GOD REDOVISNINGSSSED	9
3 REDOVISNINGSPRINCIPER VID MARKEXPLOATERING – EN ÖVERSIKT	11
ÖVERGRIPANDE BESKRIVNING	11
<i>Planering och förstudie</i>	11
<i>Projektering</i>	11
<i>Genomförande</i>	11
<i>Försäljning</i>	12
4 SPECIFIK REDOVISNINGSPRINCIPER	13
KLASSIFICERING AV MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	13
KLASSIFICERING AV IMMATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	13
KLASSIFICERING AV OMSÄTTNINGSTILLGÅNGAR – TOMTMARK	13
ANSKAFFNINGSVÄRDE MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	14
ANLÄGGNINGSAVGIFTER FÖR VA	15
FÖRVÄRV GENOM GÅVA, BYTE OCH MOTSVARANDE	15
INTERNVINSTER	15
BIDRAG TILL INFRASTRUKTUR	16
EXPLOATERINGSERSÄTTNING, GATUKOSTNADSERSÄTTNINGAR OCH ANLÄGGNINGSAVGIFTER	16
AVSKRIVNING AV MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	16
NEDSKRIVNING AV MATERIELLA ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR	17
ANSKAFFNINGSVÄRDE OMSÄTTNINGSTILLGÅNGAR	17
VÄRDERING AV OMSÄTTNINGSTILLGÅNGAR	18
REDOVISNING I RESULTATRÄKNINGEN	18
INTÄKTER	18
INVESTERINGSBIDRAG	19
KOSTNADER	19
GARANTIÅTAGANDEN	20
UPPLÅTELSE MED TOMTRÄTT	20
EXPLOATERING OCH DE SAMMANSTÄLLDA RÄKENSKAPERNA	20
5 TILLÄGGSUPPLYSNINGAR	21
TILLÄGGSUPPLYSNINGAR OCH KOMMENTARER I FÖRVALTNINGSBERÄTTELSEN	21
UPPLYSNINGAR OM REDOVISNINGSPRINCIPER	22
<i>Exempel</i>	22
6 BYTE AV REDOVISNINGSPRINCIP OCH RÄTTELSE AV FEL	23
7 EXEMPEL – BILAGA 1	25
EXEMPEL 1 – MARKEXPLOATERING I EGEN REGI	25
EXEMPEL 2 – MARKEXPLOATERING I EGENREGI MED VÄRDEMINSKNING	26
EXEMPEL 3 – EXTERN EXPLOATÖR SOM LÄMNAR EXPLOATERINGSERSÄTTNING	27
EXEMPEL 4 – EXTERN EXPLOATÖR BETALAR GATUKOSTNADSERSÄTTNING	28
8 BILAGA 2 – UTDRAG UR 6 KAP. PBL	30

1 Sammanfattning/läsanvisning

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 samt VA- och elanläggningar.

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

I kapitel 2 ges en allmän beskrivning av markexploateringsverksamhet och god redovisningssed.

I kapitel 3 tecknas en sammanfattande bild av redovisningsfrågorna i samband med markexploatering.

I kapitel 4 redovisas en utförligare beskrivning av de olika redovisningsfrågornas hantering.

I kapitel 5 behandlas krav på tilläggsupplysningar och upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper samt exempel på sådana som har beröring med exploateringsverksamheten.

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.

I kapitel 7 redovisas några exempel på olika markexploateringsprojekt och deras påverkan på redovisningen.

I kapitel 8 har relevanta utdrag ur plan- och bygglagen (2010:900; PBL) bilagts.

2 Bakgrund och god redovisningssed

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.

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. I denna skrift fokuserar vi på hur redovisningen ska hanteras.

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.

Vilka slutsatser man ska dra av redovisningen, hur resultat och ställning 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.

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 samt VA- och elanläggningar.

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.

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 exploateringsersättning
- 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 lag om kommunal bokföring och redovisning (LKBR). I LKBR 1:4 stadgas att bokföring och redovisning ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Förenklat kan man säga att innehållet i god redovisningssed bestäms av:

- a. rekommendationer från normgivande organ
- b. de svar man får om man tolkar de mer konkreta bestämmelserna i redovisningslagarna med normala, juridiska tolkningsmetoder, eller
- c. en etablerad praxis som är förenlig med lag och normgivning och som håller en god kvalitet.

I LKBR 4:3 anges att ”[å]rsredovisningens delar ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av verksamhetens resultat och kommunens eller landstingets ekonomiska ställning. Om det behövs för att bilden ska bli rättvisande, ska ytterligare upplysningar lämnas i en not”.

Om avvikelser görs från rekommendationer från normgivande organ på det kommunala området ska upplysning om detta och skälen för avvikelserna anges i årsredovisningen, enligt LKBR 4:3–4. Rättighet att avvika föreligger emellertid enbart då man kan visa att en viss regel i det specifika fallet leder till en icke-rättvisande bild. Normgivande organ på det kommunala området är Rådet för kommunal redovisning (RKR). Allmänna råd och rekommendationer från övriga normgivare, t.ex. Bokföringsnämnden och IASB, kan också ge vägledning vid bedömningen av vad som är god redovisningssed. Eftersom det inte ingår i Bokföringsnämndens och IASB:s uppdrag att beakta kommunal redovisning är det dock inte självklart att denna normgivning är direkt tillämplig på kommunal redovisning. Avvikelser kan till exempel vara befogade på grund av skillnader i lagstiftning, skillnader i förutsättningarna för redovisningen i verksamheten eller hos intressenter, dvs. det finns en *kommunal särart*.

Vid bedömningen av vad som är god redovisningssed, i avsaknad av rekommendationer från normgivare, ter det sig naturligt att utgå från de grundläggande redovisningsprinciper som återges i LKBR 4:4.

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.

Redovisning av kommunal markexploatering

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

Nr	Rekommendation
RKR R2	Intäkter
RKR R3	Immateriella anläggningstillgångar
RKR R4	Materiella anläggningstillgångar
RKR R5	Leasing
RKR R9	Avsättningar och ansvarsförbindelser
RKR R11	Extraordinära och jämförelsestörande poster
RKR R12	Byte av redovisningsprinciper, ändringar uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel

I frågor som inte har behandlats av RKR finns det normgivning från IASB och Bokföringsnämnden (BFN) som använts som stöd vid uttolkning av god redovisningssed i denna skrift. Följande normering har bedömts vara av intresse:

BFNAR 2012:1 (K3)	Årsredovisning och koncernredovisning, kapitel 13 och 20.
IAS 40	Förvaltningsfastigheter

Avvikelser från IASB:s rekommendationer och BFN:s allmänna råd behöver inte kommenteras i årsredovisningen så länge de inte har 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 lag om kommunal bokföring och redovisnings bestämmelser och bokföringslagens respektive årsredovisningslagens bestämmelser.
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 förrenta 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 en servicepotential. För många av tillgångarna finns inte heller någon fungerande marknad som möjliggör marknadsvärdering.

3 Redovisningsfrågor vid markexploatering – en översikt

I detta kapitel ges en sammanfattande bild av de redovisningsfrågor som ofta uppkommer samband med markexploatering. I kapitel 4 redovisas en utförligare beskrivning av de olika redovisningsfrågornas hantering.

Redovisningsfrågor som är aktuella i samband med markexploateringsverksamhet är bl.a.

- Vad ska redovisas som kostnad direkt?
- Hur ska gränsen mellan anläggningstillgång och omsättningstillgång dras?
- Vad får tas med i anskaffningsvärdet för respektive tillgång?
- När ska intäkter redovisas?
- Hur ska värdering ske i samband med bokslut?
- Hur ska värdeminskning på anläggningstillgångar redovisas?

Övergripande beskrivning

Exploateringsprojekt kan bedrivas på en mängd olika sätt. En förenklad beskrivning: ett exploateringsprojekt kan beskrivas i fyra faser utifrån ett redovisningsperspektiv:

- planering och förstudie
- projektering
- genomförande
- försäljning.

Planering och förstudie

Planerings- och förstudiefasen kan bestå av framtagande av översiktsplan och detaljplan samt förstudier av det som ska byggas. Samtliga utgifter som hör ihop med detta ska kostnadsföras direkt. Finansiering i denna fas kan ibland ske via planavtal eller exploateringsavtal. Tidpunkten för intäktsföring beror på när intäktskriterierna är uppfyllda (se s. 16).

Projektering

När det väl är bestämt vad som ska byggas eller konstrueras, bokförs utgifterna för projektering som investering i respektive tillgångsslag. I den mån projekteringen är gemensam för olika tillgångsslag ska utgifterna fördelas med lämplig schablon. Normalt faller en ytterst liten del av projekteringsarbetet på tomterna, som ska bli omsättningstillgångar. Den stora delen avser normalt gator, VA, parker m.m.

Används egen personal, krävs tidsskrivning på projektet för att man ska kunna ha möjlighet att aktivera dessa utgifter. Det är normalt endast direkt lön, sociala avgifter och pensionskostnader som ska ingå i timpriset.

Genomförande

Tomter avsedda för försäljning klassificeras som omsättningstillgång. Till anskaffningsvärdet förs – förutom projektering – utgifter som är specifika för tomten, t.ex. mark och åtgärder innanför tomtgräns, såsom dränering. Om anläggningsavgifter för VA och motsvarande har erlagts, kan också de ingå i anskaffningsvärdet. Om det inte är möjligt eller lämpligt att särredovisa utgifter per tomt, kan redovisningen ske kollektivt för flera tomter och sedan fördelas schablonmässigt med lämplig schablon, t.ex. kvadratmeter.

Redovisning av kommunal markexploatering

För kommunala anläggningstillgångar som kommunen själv tillverkar, tas förutom projektering även utgifter med som är direkt hänförliga till tillverkningen och som bidrar till tillgångens framtida värde och/eller servicepotential. Onormala utgifter i samband med uppförandet av en tillgång i egen regi ska inte ingå i tillgångens anskaffningsvärde; inte heller ska utgifter som uppenbart hade kunnat undvikas ingå i anskaffningsvärdet. Även utgifter som inte har en nära anknytning till uppförandet av en tillgång ska redovisas som kostnader i stället för som en del av anskaffningen. En bra testfråga är om utgiften tillför tillgången något bestående värde. Löner för personal som arbetar med att utveckla eller iordningställa anläggningstillgångar ska tas med i anskaffningsvärdet. Dock får endast löneutgift inklusive sociala avgifter och andra anställningsrelaterade utgifter för den nedlagda arbetstiden tas med. Detta kräver att tidredovisning sker och används som grund för aktivering. Vid användning av egna maskiner vid tillverkning eller uppförande av anläggningstillgång bör, förutom direkta kostnader, även en skälig andel av avskrivningar på dessa maskiner aktiveras. Ränteutgifter ska normalt inte ingå i anskaffningsvärdet.

För anläggningstillgångar som kommunen förvärvar tas de utgifter med som är direkt hänförliga till att få tillgången på plats och i skick för att nyttjas för sitt ändamål. Har tillgången förvärvats genom gåva eller byte, ska den redovisas till sitt verkliga värde vid förvärvstidpunkten.

Immateriella tillgångar som är av väsentligt värde får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Exempel kan vara ledningsrätter och servitut.

I samband med exploatering kan det också förekomma att bidrag behöver lämnas till Trafikverket för anslutning till det statliga vägnätet. Sådana bidrag som är beslutade med stöd av lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter redovisas enligt reglerna för bidrag till infrastruktur. Bidraget redovisas i så fall antingen som kostnad under avtalsåret eller som tillgång på balansräkningen med upplösning på 1–25 år, med början avtalsåret.

Finansiering av de kommunala anläggningstillgångarna kan förutom traditionell finansiering med egna medel eller lån, ske genom inkomster från; framtida mark och tomtförsäljningar, exploateringsersättning, gatukostnadsersättningar och anläggningsavgifter. Dessa intäktsförs när intäktskriterierna är uppfyllda (se s. 16).

Försäljning

Vid försäljning av omsättningstillgångar bokförs intäkten som verksamhetens intäkter. Samtidigt bokförs anskaffningsvärdet som en minskning av omsättningstillgångar och som verksamhetens kostnader. Även eventuella försäljningskostnader bokförs som verksamhetens kostnader. Tidpunkten för intäktsföring beror på när intäktskriterierna är uppfyllda (se s. 16), vilket normalt är när köparen får tillträde till tillgången.

Vid försäljning av anläggningstillgångar, t.ex. mark till extern exploatör, bokförs realisationsvinsten, dvs. försäljningspriset minus summan av bokfört värde och försäljningsomkostnader. Tidpunkten för intäktsföring beror på när intäktskriterierna är uppfyllda (se s. 16), vilket normalt är när köparen får tillträde till tillgången.

4 Specifika redovisningsfrågor

Klassificering av materiella anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar är tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav (LKBR 6:6). Enligt *RKR R4 Materiella anläggningstillgångar* ska både tillgångar som innebär framtida ekonomiska fördelar för kommunen, och sådana objekt som representerar en framtida servicepotential klassificeras som materiell anläggningstillgång.

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 materiella anläggningstillgångar.

Vid större exploateringsprojekt kan det i vissa situationer vara svårt att avgöra vad som 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- eller rapporttillfället.

Enligt *IAS40 Förvaltningsfastigheter* p. 8b ska mark som innehas för en, för tillfället, obestämd användning betraktas som förvaltningsfastighet, dvs. anläggningstillgång. Mark som anskaffats som markreserv betraktas därför som anläggningstillgång, så länge den inte har börjat bearbetas för försäljning.

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

Klassificering av immateriella anläggningstillgångar

En immateriell tillgång är enligt *RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar* en identifierbar, ickemonetar 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 alltid krävs framtida *ekonomiska fördelar* för att objektet ska kunna aktiveras.

En immateriell anläggningstillgång ska redovisas i balansräkningen när posten uppgår till ett väsentligt värde. Enligt *RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar* bör bedömningen av väsentligt värde utgå från hur stor effekt på resultat och ställning som valet av redovisningsmetod innebär för redovisningsenheten. Servitut och ledningsrätter kan dock vara av väsentligt värde för den framtida verksamheten, utan att resultat och ställning påverkas nämnvärt, och ska därför normalt tas upp som immateriell tillgång.

I rekommendationen slås också fast att en detaljplan inte får redovisas som immateriell tillgång. Immateriella tillgångar som kan förekomma vid markexploatering är t.ex. servitut och ledningsrätter.

Klassificering av omsättningstillgångar – tomtmark

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

I *IAS 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 med att bygga om en förvaltningsfastighet ska fastigheten omklassificeras till lagertillgång (omsättningstillgång). Omvänt ska en fastighet som är lagertillgång omklassificeras till anläggningstillgång, om

Redovisning av kommunal markexploatering

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 försäljas.

En rimlig utgångspunkt för exploateringsverksamhet, dvs. när projektering påbörjas, är att jämställa med att ”börja bygga om”, dvs. vid denna tidpunkt bör den del av markreserven som ska bli tomter för försäljning omklassificeras till omsättningstillgång. Övrig mark som ska kvarstå i kommunens ägo ska omklassificeras från markreserv till respektive typ av anläggningstillgång när användningen ändrats, till exempel, gata, park eller mark för skolfastighet.

Anskaffningsvärde materiella anläggningstillgångar

I LKBR 7:2 regleras vad som ska tas upp som anskaffningsvärde för anläggningstillgångar. Bestämningen preciseras i *RKR R4 Materiella anläggningstillgångar*.

För förvärvade materiella anläggningstillgångar tas de utgifter med som är direkt hänförliga till att få tillgången på plats och i skick för att nyttjas för sitt ändamål.

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,
- återställningsutgifter som uppfyller kriterierna för avsättning.

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

Onormala utgifter i samband med uppförandet av en tillgång i egen regi ska inte ingå i tillgångens anskaffningsvärde. Inte heller utgifter som uppenbart hade kunnat undvikas ska ingå i anskaffningsvärdet. Sådana utgifter redovisas i stället som kostnader i resultaträkningen. Även utgifter som inte har en nära anknytning till uppförandet av en tillgång ska redovisas som kostnader i stället för som en del av 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 elnät 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. Enligt *RKR:s Information om rivnings- och saneringsutgifter* anges att, om kommunen exempelvis har förvärvat mark till ett lägre pris än normalt marknadspris på grund av att den 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 mer att göra med den verksamhet som tidigare bedrivits än med någon nytta för framtida generationer av kommuninnevånare. Sådana utgifter ska enligt *RKR R4 Materiella anläggningstillgångar* inte aktiveras.

Utgifter för detaljplan ska inte ta upp som immateriell anläggningstillgång, enligt *RKR R3 Immateriella anläggningstillgångar*, och bör inte heller tas upp i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar.

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.

Återställningsutgifter ska räknas med i anskaffningsvärdet, om de uppfyller kriterierna för en avsättning. Om så är fallet, ska de tas upp i balansräkningen som avsättning enligt *RKR R9 Avsättningar och ansvarsförbindelser*. 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 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.

Av *RKR R4 Materiella anläggningstillgångar* framgår att huvudregeln är att räntor kostnadsförs. Ränta på kapital som lånats för att finansiera tillverkningen bör endast räknas in i anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar som ska användas i vinstsyftande verksamhet och i så fall endast till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Ränta som uppkommer då tillverkning av tillgången är avbruten under en längre period får inte inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. I anskaffningsvärdet ska inte räknas in sådana ränteutgifter som uppkommer efter att i huvudsak alla nödvändiga aktiviteter för att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning har vidtagits.

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.

Anläggningsavgifter för VA

Utgifter för anläggningsavgifter för VA, bör redovisas som en förutbetalad kostnad för fastigheter som kommunen själv ska äga. Utgiften ska periodiseras över den tid som motsvarar den genomsnittliga avskrivningstiden för anläggningstillgångarna i VA-verksamheten.

Anläggningsavgifter för VA för tomter som är avsedda för försäljning tas med anskaffningsvärdet för respektive tomt.

Förvärv genom gåva, byte och motsvarande

Det förekommer att kommuner i t.ex. exploateringsavtal kommer överens med byggherren om att denne ska stå för utgifter som kommunen normalt har ansvaret för. Exploatörens kompensation för detta kan t.ex. vara en lägre köpeskilling eller löfte om uteblivna krav på gatukostnadsersättningar. Sådana överlåtelse ska enligt LKBR 7:10 redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstillfället.

Det gäller också de fall exploatören äger marken och finansierar och bygger ut den allmänna platsen och därefter överlåter denna till kommunen utan ersättning eller ersättning som väsentligt understiger tillgångens verkliga värde. I detta fall ska kommunen värdera marken till verkligt värde och ta upp den som en tillgång i balansräkningen samt redovisa motsvarande belopp som intäkt i resultaträkningen.

Internvinster

En kommuns indelning i olika organisatoriska enheter kan innebära interna köp- och säljförhållanden vid produktionen och avyttringen av ett exploateringsområde. De anskaffningsvärden som

Redovisning av kommunal markexploatering

används i externredovisningen ska dock vara rensade från eventuella internvinster. Detsamma gäller naturligtvis också för de sammanställda räkenskaperna.

Bidrag till infrastruktur

Bidrag som beslutas med stöd av lagen om vissa kommunala befogenheter, och som kommunen lämnar till Trafikverket för vägar och järnvägar eller till region för järnvägsspår, ska enligt LKBR 5:7 antingen tas upp som en kostnad det år det beslutas eller redovisas i balansräkningen under rubriken Bidrag till infrastruktur. Bidrag som tas upp i balansräkningen ska enligt LKBR 6:9 upplösas med årliga enhetliga belopp under högst 25 år.

Valet mellan omedelbar kostnadsföring och upplösning under 1–25 år kan göras individuellt för varje beslutat bidrag. Vald princip gäller för hela perioden.

Exploateringsersättning, gatukostnadsersättningar och anläggningsavgifter

Periodiseringsprincipen, som är en grundläggande redovisningsprincip enligt 4 kap. 4 § i LKBR, innebär att intäkter och kostnader som är hänförliga till ett räkenskapsår ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen. Detta i sin tur innebär att en inkomst ska periodiseras på sådant vis att den del av inkomsten som uppfyller intäktskriterierna ska redovisas som en intäkt i resultaträkningen, medan den del av inkomsten som utgör en befintlig förpliktelse i förhållande till en identifierad motpart ska redovisas som skuld eller avsättning i balansräkningen.

Intäktskriterierna är enligt *RKR R2 Intäkter* att:

- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förenliga med transaktionen kommer att tillfalla kommunen, och
- de eventuella utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och villkoren för den ekonomiska uppgörelsen har i allt väsentligt fullgjorts.

När det gäller exploateringsersättning och gatukostnadsersättningar, har villkoren för den ekonomiska uppgörelsen fullgjorts när kommunen byggt de anläggningar som ersättningen avser. I exploateringsavtal regleras normalt när ersättningen ska erläggas. Det innebär att intäkten ska redovisas när kommunen har rätt till ersättningen, dvs. i den takt som kommunen fullgör sitt åtagande avseende investeringens genomförande. Gatukostnadsersättningar som ska betalas av tomtköparen redovisas som intäkt när tomtköpet genomförs, under förutsättning att kommunen har färdigställt de tillgångar som gatukostnadsersättningen ska finansiera. Intäktsredovisningen påverkas inte av de principer som gäller för avskrivningar.

Erlagda anläggningsavgifter för VA innebär att VA-huvudmannen under normala omständigheter är skyldig att tillhandahålla en tjänst till fastighetsägaren. Inbetalda anslutningsavgifter innebär också att huvudmannens underlag för att ta ut brukningsavgifter reduceras. Det föreligger följaktligen en legal förpliktelse, som följer av lag (2006:412) om allmänna vattentjänster. Skälet är att VA-huvudmannen totalt sett inte får ta ut en högre taxa än vad som motsvarar VA-verksamhetens faktiska kostnader. Anläggningsavgifter ska därför periodiseras på ett sätt som motsvarar hela VA-anläggningens genomsnittliga värdeminskning.

Avskrivning av materiella anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period. Nyttjandeperioden definieras som den tid under vilken tillgången väntas bli utnyttjad för sitt ändamål.

Enligt *RKR R4 Materiella anläggningstillgångar* ska den avskrivningsmetod som används återspegla hur tillgångens värde för kommunen successivt förbrukas. I normalfallet är linjär avskrivning den metod som bäst återspeglar värdeförändringen på de anläggningstillgångar som uppstår i ett exploateringsprojekt. Förväntas skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa. Avskrivning ska ske från och med den tidpunkt då tillgången kan tas i bruk för sitt ändamål. 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 värdeminskning kan inte anses uppstå innan gatan är färdigställd, under förutsättning att det inte går alltför lång tid före det slutliga färdigställandet.

För gator tillämpas komponentavskrivning för ytskiktet eftersom det normalt är det enda i en gata som är utsatt för värdeminskning. Gatubelysning kan delas upp i komponenter i form av stolpe respektive armatur.

För tillgångar som inte bedöms vara helt förbrukade vid nyttjandeperiodens slut ska ett restvärde beräknas. Restvärde samt tillgångar och komponenter som inte har begränsad nyttjandeperiod, ska inte skrivas av.

Nedskrivning av materiella anläggningstillgångar

Om anläggningstillgången har en bestående värdenedgång i förhållande till bokfört värde, ska nedskrivning ske till detta värde enligt LKBR 7:4. Nedskrivningar regleras ytterligare i *RKR R6 Nedskrivningar*.

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.

Anskaffningsvärde omsättningstillgångar

Fastigheter avsedda att försälas ska enligt *IAS 40* redovisas som lagertillgång. Redovisning av lagertillgångar är inte normerad av RKR. Vägledning kan hämtas i *BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning*. Av *BFNAR 2012:1* framgår att anskaffningsvärdet innefattar alla utgifter för inköp och tillverkning för att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen. I anskaffningsvärdet får också skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

I tillverkningsutgiften inräknas utgifter som är direkt hänförliga till tillverkningen samt fördelade fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen. I detta ingår bl.a. tillgångarnas andel av projekteringskostnaderna.

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.

Ränteutgifter bör enligt *RKR R4 Materiella anläggningstillgångar* endast räknas in i anskaffningsvärdet för räntor som avser lånat kapital som kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av tillverkade tillgångar som tar betydande tid att färdigställa innan de kan användas eller säljas. Eftersom iordningställande av tomter för försäljning normalt sett inte binder särskilt mycket kapital under

Redovisning av kommunal markexploatering

konstruktionsfasen torde aktivering av ränta inte vara aktuell. Sådana låneutgifter som uppkommer efter att tillgången färdigställts får inte räknas in i anskaffningsvärdet, utan ska kostnadsföras.

Följande utgifter är exempel på utgifter som enligt *BFNAR 2012:1* inte ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager och som i resultaträkningen ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänför sig:

- onormalt stort råvaruspill, onormalt höga arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader
- lagringskostnader, om de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen före ett senare tillverkningssteg
- administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess aktuella plats och skick
- försäljningskostnader.

Värdering av omsättningstillgångar

Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, LKBR 7:5.

Med det verkliga värdet avses försäljningspriset med avdrag för beräknad försäljningskostnad (nettoförsäljningsvärdet). Det verkliga värdet bedöms 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. Motsatsen kan dock gälla för tomter som är svårsålda, t.ex. industritomter i kommuner med minskande befolkning. Vid fastställandet av försäljningspriset får man utgå från det belopp som välinformerade och oberoende parter, med intresse av att transaktionen ska ske, 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. Även en eventuell återföring av en nedskrivning, till följd av att nettoförsäljningsvärdet har ökat, redovisas i resultaträkningen för den period till vilken justeringen hänför sig.

Redovisning i resultaträkningen

Intäkter

Inkomst för försäljning ska enligt *RKR R2 Intäkter*, redovisas som intäkt när följande villkor är uppfyllda:

- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt;
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förenliga med transaktionen kommer att tillfalla kommunen; och
- de eventuella utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och villkoren för den ekonomiska uppgörelsen i allt väsentligt har fullgjorts.

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. Det är ju vid tillträdet som villkoren för den ekonomiska uppgörelsen i allt väsentligt fullgjorts. 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 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.

Investeringsbidrag

Enligt *RKR R2 Intäkter* ska ett offentligt investeringsbidrag periodiseras under motsvarande nyttjandetid som den tillgång bidraget avser. Med offentligt bidrag avses stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till en kommun i utbyte mot att kommunen genomför vissa investeringar. Denna redovisningspraxis härrör från IAS 20 (Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance). Utgångspunkten är att bidraget inte avser själva finansieringen utan snarare ses som kompensation för ökade kostnader, som vissa politiskt önskvärda investeringar, kan innebära för mottagaren.

Kostnader

Kostnaden för en såld tomt är lika med dess anskaffningsvärde. Kostnaden redovisas vid samma tidpunkt som försäljningen redovisas. 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 redovisad kostnad för såld tomt är det viktigt att skilja på tomtpriskalkylen och det verkliga anskaffningsvärdet. I tomtpriskalkylen kan kommunens utgifter för anläggningar i närområdet, såsom matargator, gatubelysning och parkmark räknas in. 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 utgifter som löpande ska kostnadsföras:

- ◆ utgifter för marknadsföring och försäljning
- ◆ ränteutgifter som inte uppfyller kravet för aktivering
- ◆ projekteringsutgifter, om det inte bedöms som sannolikt att de kommer att leda till ett genomförande
- ◆ förstudier
- ◆ framtagande av översiktsplan och detaljplan.

Redovisning av kommunal markexploatering

Där produktionskostnaden för en tomt förväntas överstiga intäkten, ska befarade förluster naturligtvis kostnadsföras omedelbart.

Garantiåtaganden

Om kommunen i egenskap av byggherre har garantiåtaganden mot extern part ska avsättning göras för åtagandet, om kriterierna för avsättning enligt *RKR R9 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.

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 med kommunen som leasegivare.

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 för leasegivares redovisning kan hämtas i *BFNAR 2012:1, kapitel 20*.

Exploatering och de sammanställda räkenskaperna

Exploateringsverksamheten berör ofta flera juridiska personer som ingår i de sammanställda räkenskaperna. Till exempel kan kommunen exploatera ett område och sälja tomter till bostadsbolaget och låta energibolaget som entreprenör sätta upp gatubelysning. I de sammanställda räkenskaperna 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.

5 Tilläggsupplysningar

Tilläggsupplysningar och kommentarer i förvaltningsberättelsen

För kommuner med en mer omfattande exploateringsverksamhet (jämfört med normala år) är det lämpligt att redovisa exploateringsverksamheten som jämförelsestörande poster i enlighet med *RKR R11 Extraordinära och 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
Exploateringsersättning och gatukostnadsersättningar	x	y
Intäkter sålda tomter	x	y
Kostnader sålda tomter	-x	-y
Övriga exploateringskostnader	-x	-y
Summa exploateringsverksamhetens netto	Σ	Σ

En omfattande exploateringsverksamhet bör också kommenteras i förvaltningsberättelsen och investeringsredovisningen, med avseende på budget, utfall, kassaflöde och förväntad utveckling.

Av not ska framgå hur omsättningstillgångar i form av lager av tomter har värderats. Av noten bör bl.a. framgå

- om ränta räknats in i anskaffningsvärdet,
- om tomterna är värderade till något annat än anskaffningsvärdet,
- om tomterna är värderade post för post eller är schablonmässigt värderade, och
- om en specifikation av i vilka områden tomterna finns.

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. Sålda tomter har avräknats till ett schablonmässigt värde baserat på yta och anskaffningsvärde för

Redovisning av kommunal markexploatering

respektive område. Marknadsvärdet för tomterna med nuvarande tomtpristaxa bedöms överstiga redovisat värde med z mnkr. I anskaffningsvärdet ingår inte ränta under byggtiden.

Upplysningar om redovisningsprinciper

Utgångspunkten är att årsredovisningen upprättas i enlighet med lagstiftning och de rekommendationer som RKR fastställt. Detta behöver inte kommenteras i årsredovisningens avsnitt om tillämpade redovisningsprinciper. Avvikelse mot lagstiftning får naturligtvis inte förekomma. Däremot måste eventuella avvikelser mot fastställda rekommendationer och grundläggande redovisningsprinciper kommenteras, liksom skälen till avvikelserna samt en bedömning av effekten på resultat och ekonomisk ställning. 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.

Exempel

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

- ◆ Omklassificering av markreserv till omsättningstillgång vid exploatering sker då detaljplan är fastställd och projektering av tomter påbörjas.
- ◆ De tomter som producerats för försäljning i exploateringsverksamheten redovisas som omsättningstillgångar. Beräkning av anskaffningsvärde och värdering har skett i enlighet med *BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3), kapitel 13*. Anskaffningsvärdet för tomter beräknas per exploateringsetapp och fördelas schablonmässigt på respektive tomt, med yta som fördelningsnyckel.

De materiella anläggningstillgångarna skrivs av planenligt. Komponentavskrivning tillämpas på gator och gatubelysning. Samtliga anläggningstillgångar skrivs av med linjär metod. Beräknade restvärden samt tillgångar och komponenter som inte minskar i värde, ingår inte i avskrivningsunderlaget.

Kommunen har från och med 2019 bytt redovisningsprincip, från att redovisa gatukostnadsersättningar och exploateringsersättning som periodiserad intäkt till att redovisa dessa som en intäkt i takt med att de investeringar som ska finansieras med dessa har färdigställts.

I de sammanställda räkenskaperna har alla väsentliga interna transaktioner eliminerats.

6 Byte av redovisningsprincip och rättelse av fel

Byte av redovisningsprincip samt rättelse av fel regleras i *RKR R12. Byte av redovisningsprincip, ändringar i uppskattningar och bedömningar och rättelse av fel.*

Byte av redovisningsprincip kan i princip bara ske med stöd av ny lagstiftning eller nya rekommendationer från Rådet för kommunal redovisning. Utgångspunkten är att byte av redovisningsprincip sker det år bestämmelsen träder i kraft. Om bytet sker vid ett senare tillfälle, handlar det snarare om rättelse av fel.

Byte av redovisningsprincip redovisas 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 ska 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. När det är praktiskt genomförbart ska väsentliga fel under tidigare perioder rättas retroaktivt i de första finansiella rapporter som utfärdas efter upptäckten av felen. Rättelser införs genom omräkning av jämförelsetalen för den tidigare period eller de tidigare perioder där felen 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 genomförbar för en viss tidigare period, ska skälet till detta anges, liksom 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 det år ändringen görs. Om ändringar i uppskattningar och bedömningar får väsentliga effekter på redovisat resultat ska upplysning om resultateffekten lämnas i enlighet med *RKR R11 Extraordinära och jämförelsestörande poster.*

Exempel på rättelse av fel eller byte av redovisningsprincip är:

- ◆ att redovisa tomtmark för försäljning som omsättningstillgång i stället för anläggningstillgång
- ◆ en ändrad grund för vad som inräknas i anskaffningsvärdet på en omsättningstillgång, dvs. att inte räkna in anskaffningsvärde för kommunens anläggningstillgångar
- ◆ att redovisa intäkter för tomtförsäljning löpande, i stället för investeringsinkomst
- ◆ att redovisa gatukostnadsersättningar och exploateringsersättning som intäkt när intäktskriterierna är uppfyllda, i stället för att periodisera under de finansierade tillgångarnas nyttjandeperiod.

Exempel på ändringar i uppskattningar och bedömningar är:

- ◆ värdejusteringar på grund av ändrade antaganden om nyttjandeperiod (avskrivningstid)

Redovisning av kommunal markexploatering

- ◆ värdejusteringar på grund av ändrade marknadsförhållanden, t.ex. sjunkande tomtpriser.

RKR har i sin information, *Fastställande av ingångsbalansräkning och andra jämförelsetal 2019 i samband med övergång till rapportering enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning*, lämnat vägledning och gett exempel på hur byte av redovisningsprincip ska hanteras.

7 Exempel 1 – bilaga 1

Exempel 1 – 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		
Inkomst sålda tomter	20 st à 500	10 000
Utgifter		
Utgifter för tomter	20 st à 50	-1 000
(projektering)	20*5	
(råmark)	20*40	
(övrigt)	20*5	
Utgifter för allmänplatsmark		-5 000
(Gata)	3 600	
(Asfaltering)	1 000	
(Belysning)	200	
(Park)	200	
Netto		4 000

Samtliga utgifter orsakas år ett, utom utgifter för asfaltering som orsakas 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.

Redovisning av kommunal markexploatering

Redovisningen får då följande utseende de fem första åren

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

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

Exempel 2 – Markexploatering i egenregi med värdeminskning

Förutsättningar

Kommunen exploaterar mark med 10 tomter för industriändamål. Samtliga tomter är lika stora.

Följande händelser sker år 1:

För att kunna genomföra exploateringen krävs upprättande av en ny detaljplan för 300 tkr. För att kunna genomföra exploateringen krävs att kommunen byter till sig mark. Kommunen byter bort mark till ett bokfört värde om 200 tkr mot mark som marknadsvärderas till 2 mnkr. 80 procent av marken kommer att användas till tomter och 20 procent till gatumark.

Följande händelser sker år 2:

Kommunen betalar anläggningsavgifter för samtliga tomter med sammanlagt 4 mnkr exklusive moms. Kommunen har utgifter för entreprenadarbeten för iordningställande av samtliga tomter för sammanlagt 1 mnkr.

Kommunen bygger också ut gator, gatubelysning m.m. som ska kvarstå i kommunens ägo för 3 mnkr. Tomterna börjar marknadsföras under året till en kostnad av 100 tkr. Tomterna bjuds ut för 1,5 mnkr styck inklusive VA-anslutning. Kommunen lyckas sälja en tomt i december för 1,5 mnkr. Anskaffningsvärdet för samtliga tio tomter är 6,6 mnkr, varför kostnaden för en såld tomt blir 660 tkr.

Följande händelser sker år 3:

Marknadsföringen fortsätter, till en kostnad av 200 tkr. Efterfrågan på industrimark har sjunkit, vilket innebär att kommunen inte lyckas sälja någon ytterligare tomt för fastställt pris. Det enda bud kommunen fått under året är 3,6 mnkr för samtliga 9 tomter, vilket gör att kommunen måste justera värdet på kvarvarande tomter till detta värde.

Redovisningen får då följande utseende:

		År 1	År 2	År 3
Balansräkning				
Anläggningstillgångar				
IB			200	3 200
Avyttrad mark		-200		
Anskaffad mark		400		
Investering i gator mm			3 000	
Summa anläggningstillgångar		200	3200	3 200
Omsättningstillgångar tomter				
IB			1 600	5 940
Anläggningsavgift VA			4 000	
Mark		1 600		
Entreprenadarbeten tomtmark			1 000	
Uttag såld tomt			660	
Värdeförändring tomter				-2 340
S:a omsättningstillgångar tomter		1 600	5 940	3 600
Resultaträkning				
Verksamhetens intäkter				
Tomtförsäljning				
Realisationsvinst mark	1	1 800	1500	
Verksamhetens kostnader				
Detaljplanekostnader		-300		
Marknadsföring	2		-100	-200
Kostnad såld tomt			-660	
Värdeförändring tomter				-2 340
Resultat		1 500	740	-2 540

Exempel 3 – Extern exploatör som lämnar exploateringsersättning

Förutsättningar

En extern exploatör ska exploatera ett bostadsområde. Kommunen och exploatören tecknar ett exploateringsavtal där exploatören åtar sig att finansiera detaljplanearbete och de kommunala investeringarna i gata, gatubelysning och parker. För detta betalar exploatören sammanlagt 60 mnkr i exploateringsersättning, uppdelat på tre år, dvs. 20 mnkr per år. Exploatören överläter också mark till kommunen för gator och parker till ett marknadsvärde av 2 mnkr.

Redovisning av kommunal markexploatering

Följande händelser sker år 1:

Exploatören betalar in 20 mnkr, och överlåter mark till kommunen för 2 mnkr. Kommunen har kostnader för upprättande av detaljplan med 2 mnkr. Kommunen har också projekteringskostnader för sina investeringar med 1 mnkr. Erhållen mark bokförs som anläggningstillgång och intäkt. Av erhållna 20 mnkr har kommunen nyttjat 3 mnkr: resterande 17 mnkr redovisas som förutbetalad intäkt.

Följande händelser sker år 2:

Exploatören betalar in 20 mnkr. Kommunen investerar 29 mnkr i gator. Kommunen redovisar därför 29 mnkr som intäkt, vilket innebär att förutbetalda exploateringsersättning minskar med 9 mnkr.

Följande händelser sker år 3:

Exploatören betalar in 20 mnkr. Kommunen investerar 20 mnkr i gator och parker: 20 mnkr redovisas därför som intäkt.

Följande händelser sker år 4:

Kommunen färdigställer sina investeringar för 8 mnkr och redovisar därför resterande förutbetalda exploateringsersättning som intäkt.

Redovisningen får då följande utseende:

	År 1	År 2	År 3	År 4
Balansräkning				
Anläggningstillgångar				
IB		3 000	32 000	52 000
Mark	2 000			
Gator och parker	1 000	29 000	20 000	8 000
S:a Anläggningstillgångar	3 000	32 000	52 000	60 000
Skulder				
Förutbetalda intäkter	17 000	8 000	8 000	
Resultaträkning				
Verksamhetens intäkter				
Erhållna gåvor	2 000			
Exploateringsersättning	3 000	29 000	20 000	8 000
Verksamhetens kostnader				
Detaljplanekostnader	-2 000			
Resultat				
	3 000	29 000	20 000	8 000

Exempel 4 – Extern exploatör betalar gatukostnadsersättning

Förutsättningar

En extern exploatör ska exploatera ett bostadsområde. Kommunen och exploatören tecknar ett exploateringsavtal där exploatören åtar sig att finansiera detaljplanearbete och de kommunala in-

Redovisning av kommunal markexploatering

vesteringarna i gata, gatubelysning och parker. För detta betalar exploatören sammanlagt 60 mnkr i gatukostnadsersättning uppdelat på tre år, dvs. 20 mnkr per år. Exploatören överlåter också mark till kommunen för gator och parker till ett marknadsvärde av 2 mnkr.

Följande händelser sker år 1:

Exploatören betalar in 20 mnkr, och överlåter mark till kommunen för 2 mnkr. Kommunen har kostnader för upprättande av detaljplan med 2 mnkr. Kommunen har också projekteringskostnader för sina investeringar med 1 mnkr. Erhållen mark bokförs som anläggningstillgång och intäkt. Av erhållna 20 mnkr har kommunen nyttjat 3 mnkr: resterande 17 mnkr redovisas som förutbetalda intäkt.

Följande händelser sker år 2:

Exploatören betalar in 20 mnkr. Kommunen investerar 29 mnkr i gator. Kommunen redovisar därför 29 mnkr som intäkt, vilket innebär att förutbetalda exploateringsersättning minskar med 9 mnkr.

Följande händelser sker år 3:

Exploatören betalar in 20 mnkr. Kommunen investerar 20 mnkr i gator och parker: 20 mnkr redovisas därför som intäkt.

Följande händelser sker år 4:

Kommunen färdigställer sina investeringar för 8 mnkr och redovisar därför resterande förutbetalda gatukostnadsersättningar som intäkt.

Redovisningen får då följande utseende:

	År 1	År 2	År 3	År 4
Balansräkning				
Anläggningstillgångar				
IB		3 000	32 000	52 000
Mark	2 000			
Gator och parker	1 000	29 000	20 000	8 000
S:a Anläggningstillgångar	3 000	32 000	52 000	60 000
Skulder				
Förutbetalda intäkter	17 000	8 000	8 000	
Resultaträkning				
Verksamhetens intäkter				
Erhållna gåvor	2 000			
Gatukostnadsersättning	3 000	29 000	20 000	8 000
Verksamhetens kostnader				
Detaljplanekostnader	-2 000			
Resultat	3 000	29 000	20 000	8 000

8 BILAGA 2 – utdrag ur 6 kap. 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 ängator.

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.

Exploateringsavtal

39 § Om kommunen avser att ingå exploateringsavtal, ska kommunen anta riktlinjer som anger utgångspunkter och mål för sådana avtal. Riktlinjerna ska ange grundläggande principer för

1. fördelning av kostnader och intäkter för genomförandet av detaljplaner,
2. medfinansieringsersättning, om kommunen avser att avtala om sådan ersättning, och
3. andra förhållanden som har betydelse för bedömningen av konsekvenserna av att ingå exploateringsavtal. *Lag (2017:181).*

40 § Ett exploateringsavtal får avse åtagande för en byggherre eller en fastighetsägare att vidta eller finansiera åtgärder för anläggande av gator, vägar och andra allmänna platser och av anlägg-

ningar för vattenförsörjning och avlopp samt andra åtgärder. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att detaljplanen ska kunna genomföras.

Ett exploateringsavtal får omfatta medfinansieringsersättning, under förutsättning att den väg eller järnväg som kommunen bidrar till medför att den fastighet eller de fastigheter som omfattas av detaljplanen kan antas öka i värde.

Byggherrens eller fastighetsägarens åtagande ska stå i rimligt förhållande till dennes nytta av planen. *Lag (2017:181)*.

41 § Ett exploateringsavtal får inte innehålla ett åtagande för en byggherre eller en fastighetsägare att helt eller delvis bekosta byggnadsverk för vård, utbildning eller omsorg som kommunen har en skyldighet enligt lag att tillhandahålla. *Lag (2014:900)*.

42 § Ett exploateringsavtal får inte avse ersättning för åtgärder som har vidtagits före avtalets ingående i andra fall än när detaljplanen avser ett steg i en etappvis utbyggnad eller avtalet omfattar medfinansieringsersättning. *Lag (2017:181)*.



ISBN-nummer: 978-91-981335-6-1