



Gullspångs kommun  
Kommunstyrelseförvaltningen

# RIKTLINJER FÖR EXPLOATERINGSREDOVISNING GULLSPÅNG KOMMUN

Antagen av kommunfullmäktige  
2019-03-25, § 51  
Dnr: KS 2019/52



## Innehåll

Inledning .....	3
Ansvar och befogenhet.....	3
Klassificering .....	3
Markanskaffning .....	3
Anskaffningsvärde – materiella anläggningstillgångar, RKR 11:4 .....	4
Anskaffningsvärde - omsättningstillgångar .....	4
Förkalkyl .....	4
Löpande bokföring .....	5
Slutredovisning .....	5
Exempel – Markexploatering i egen regi .....	7
Rådet för kommunal redovisning.....	8
Praktisk tillvägagång Gullspång kommun .....	8



## Inledning

Med markexploatering avses åtgärder för att anskaffa, bearbeta och iordningsställa 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. (RKR)

Syftet med riktlinjerna är att skapa rutiner för hur dessa investeringar hanteras från det att investeringarna planeras från markköp och detaljplaneprocess, till dess att tillgångarna har omsatts eller överförts till anläggningsregistret. Syftet är även att skapa en rättvisande bild i redovisningen kring vilka verkliga kostnader som objektet har gett upphov till.

## Ansvar och befogenhet

Ansvar för exploateringsverksamheten ligger på Kommunstyrelsen/plan- och exploateringschef tillsammans med Tekniska nämnden som utförare av de planerade åtgärderna. Kommunstyrelsen beställer genom beslut uppdragen för exploatering av Tekniska nämnden. Tekniska nämnden ansvarar för att budgetering och redovisning upprättas för exploateringsverksamheten.

## Klassificering

En exploateringsfastighet som är avsedd att avyttras klassificeras som en omsättningstillgång. Fastigheter som inte ska avyttras klassificeras som en anläggningstillgång. Följande fördelning mellan vad som blir kvar som anläggningstillgång eller vad som blir en omsättningstillgång ska gälla.

Anläggningstillgång: Den del av marken som kommunen kommer att behålla i egen ägo, VA-anläggningar samt beslutad del av de investeringar som görs för kommungemensamma anläggningar (gatu-, park- och övrig allmän mark)

Omsättningstillgång: Den del av marken som kommunen iordningsställt och har som avsikt att säljas. Varje tomt ska kalkylmässigt belastas med markvärde och detaljplanekostnader samt beslutad del av de utgifter för kommungemensamma anläggningar (gatu-, park- och övrig allmän mark) som betjänar exploateringsområdet.

## Markanskaffning

Markanskaffning kan antingen ske genom att mark tas ur den egna markreserven eller genom externt köp. Om anskaffningen sker genom ianspråktagande ur markreserven sker överföringen motsvarande det bokförda värdet på marken från anläggningstillgångar till omsättningstillgångar



när området är klart för försäljning. Sker anskaffningen som ett externt köp, bokförs utgifterna under omsättningstillgångar under själva exploateringstiden. Det är viktigt att framtida syfte tydliggörs med markköpet när marken köps. Markkostnaden ska motsvara kommunens verkliga inköpskostnad för råmark.

## Anskaffningsvärde – materiella anläggningstillgångar, RKR 11:4

Inköpspris + Kostnader för att få tillgången på plats och i skick för att nyttjas för sitt ändamål.

- Iordningställande av plats eller område för installation
- Leverans och hantering
- Installation
- Konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster
- Lagfart
- Nedmontering och bortforsling, liksom iordningställande av plats, till den del dessa kostnader uppfyller kriterierna för avsättning och tas i balansräkningen.
- Administrativa kostnader som är direkt hänförliga till tillgången

Tillkommande utgifter aktiveras om det medför ökad prestanda och/eller servicepotential (skillnaden aktiveras)

- Rivning och miljösanering – jämför med normal produktionskostnad
- Utgifter för projektering ingår, förutsatt att projekteringen leder till ett genomförande. Om så ej sker så kostnadsförs dessa.

## Anskaffningsvärde - omsättningstillgångar

I princip samma som för anläggningstillgångar men med mer restriktivitet (försiktighetsprincipen)

Ej som anskaffningsvärde (enligt IAS 2)

- Onormala höga material- eller arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader (t ex miljösanering och kostnader för rivning)
- Lagringskostnader såvida de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen
- Administrativa omkostnader som ej bidrar till färdigställandet
- Försäljningskostnader

## Förkalkyl

En förkalkyl för exploateringsprojekt ska upprättas där det framgår när utgifter och inkomster beräknas uppstå. Denna kalkyl används som underlag i kommunens fortsatta plan- och



budgetprocess. I förkalkylen ska värdet redovisas på den mark som kommunen även i framtiden ska äga. Detta kan gälla parkmark, grönområden och gator.

Kalkylen ska innehålla följande delar:

- Allmän beskrivning av aktuellt markområde
- Exploateringsutgifter
- Utgifter för allmänplatsmark
- Inkomster

Observera att anskaffningsvärde i bokföringen inte är samma sak som underlag för tomtspriskalkylen, dvs. i kalkylen för sättande av tomtpris kan kostnader för allmän platsmark ingå.

## Löpande bokföring

Löpande bokföring görs via investeringsredovisningen. Investeringsprojekt läggs upp per exploateringsområde eller etapp. De utgifter som redovisas på investeringsprojekt för exploateringsområdet ska belasta balansräkningen. Enligt RKR kapitel 3 inkluderas projekteringskostnader.

Gator, park, VA dvs. anläggningstillgångar aktiveras som anläggningstillgångar för att få ett rättvisande resultat. Utgifter såsom markinköp och iordningställande av marken ska redovisas som omsättningstillgångar när iordningställande är slutfört. Projektets förkalkyl ligger till grund. Komponentavskrivning ska tillämpas på anläggningstillgångar. Skatte- och taxefinansierad verksamhet får kapitalkostnader beroende på redovisade kostnader.

Gatukostnadsersättningar, anläggnings- och anslutningsavgifter och övriga investeringsbidrag läggs upp mot ett eget investerings-ID och korrigeras mot de avskrivningar som görs på de tillgångar som klassificeras som anläggningstillgångar då deras syfte är att just att täcka investeringsutgiften.

## Slutredovisning

Tekniska nämnden ansvarar för slutredovisning av projekt när dessa är avslutade. Projektet ska avslutas när omsättningstillgångarna är sålda och inga fler utgifter beräknas belasta projektet. Om omsättningstillgångarna inte är sålda efter tio år från försäljningsstart, flyttas dessa över till markreserver till ett värde som motsvarar tomtpriset.

De tillgångar som klassificeras som omsättningstillgångar ska årligen värderas enligt lägsta värdets princip.



Om beslut innebär att projektet inte kommer att fortsätta efter förkalkyl ska de hittills bokförda utgifterna resultatföras aktuellt år.

När projektet är slutfört ska alltid en slutredovisning göras som överlämnas till kommunfullmäktige. Den vinst eller förlust som uppkommit ska slutregleras i resultaträkningen mot 2180000-37200-21540 (Plan och exploatering – Försälj expl fastigheter – Övrig mark).



## Exempel – Markexploatering i egen regi

Kommunen ska exploatera ett markområde och producera tomter. Dessa säljs år 2.  
Avskrivningstiden på anläggningstillgångarna är i snitt 80 år.  
Exploateringskalkylen har följande utseende:

<i>Exploateringskalkyl (tkr)</i>		<i>Kommentar</i>
<b>Inkomster</b>		
Försäljning tomter	10 000	Förväntad försäljning
<b>Totala inkomster</b>	<b>10 000</b>	
<b>Utgifter för tomter</b>		
Projektering	-100	
Råmark	-800	
Övrigt	-100	
<b>Totala utgifter</b>	<b>-1 000</b>	Omsättningstillgång
<b>Utgifter för allmänplatsmark</b>		
Gata	-3 600	
Asfaltering	-1 000	
Belysning	-200	
Park	-200	
<b>Totala utgifter för allmänplatsmark</b>	<b>-4 000</b>	Anläggningstillgång (som skrivs av)
<b>Netto</b>	<b>5 000</b>	Förväntad vinst vid försäljning

<i>Redovisningen</i>	<b>År 1</b>	<b>År 2</b>	<b>År 3</b>
<b>Balansräkning</b>			
Omsättningstillgångar	1 000	0	0
Anläggningstillgångar	4 000	3 950	3 900
<b>Resultaträkning</b>			



Verksamhetens intäkter:			
Försäljning tomter	-	10 000	
Verksamhetens kostnader:			
Anskaffningsvärde sålda tomter		-1 000	
Avskrivningar	-	-50	-50
<b>Resultat</b>	<b>0</b>	<b>8 950</b>	<b>-50</b>

## Rådet för kommunal redovisning

RKR 18:1:

Vid försäljning av fastigheter (och tomter) ska inkomsten normalt intäktsföras vid dagen för tillträdet (faktiskt ägarskifte).

Vid försäljning av omsättningstillgång (exploateringsstomt) redovisas brutto, dvs. hela köpeskillingen som intäkt och hela anskaffningsvärdet som kostnad i resultaträkningen.

### Anläggningsavgifter, Gatukostnadsersättning och exploateringsbidrag

Anläggningsavgifter, gatukostnadsersättning och andra så kallade exploateringsbidrag är exempel på vad som i redovisningen benämns som investeringsbidrag.

Investeringsbidragen matchas med avskrivningarna för respektive anläggning.

*"I den mån en avgift eller bidrag är hänförligt till en investering, ska inkomsten intäktsföras på ett sätt som återspeglar investeringens nyttjande och förbrukning". (RKR 18:1)*

## Praktisk tillvägagång Gullspång kommun

- 1) En förkalkyl görs av plan- och exploateringschef, vilket inkluderar utgifter för tomten samt utgifter för allmänplatsmark.
- 2) Ekonomikontoret ger exploateringen ett projektnummer. Utgifterna som härrör till projektet (utgifter för tomten) bokförs i balansräkningen under konto 14700, exploateringsfastigheter.
- 3) Ekonomikontoret lägger även upp projekt i investeringsredovisningen.  
Exempelvis:





9XXXX Kanalparken Gata  
9XXXX Kanalparken VA  
9XXXX Kanalparken investeringsbidrag

De utgifter som hamnar på projekt i investeringsredovisningen är även de som blir anläggningstillgångar och som ska skrivas av.

Det är viktigt att det finns ett projekt för investeringsbidrag (om det finns) så att dessa kan matcha avskrivningarna för respektive anläggning.

- 4) När omsättningstillgången (exploateringstomten) ska säljas fastställs ett köpekontrakt av plan- och exploateringschef med kopia till ekonomikontoret.
- 5) Ekonomikontoret bokför enligt RKR 18:1 (se ovan).
- 6) Slutredovisning av projektet sker enligt gällande riktlinjer.