



Kumla kommun

# Regler

## För exploateringsredovisning

 Vision

  Program

   Policy

     Regler

     Handlingsplan

      Riktlinjer

 Kommunfullmäktige

 Kommunstyrelsen

 Nämnd

Beslutande: Kommunstyrelsen  
Datum och paragraf: 2017-12-06, § 193  
Dokumentansvarig: Ekonomichef  
Revideras: Vid behov  
Gäller till: Tillsvidare

1. Exploateringsverksamhet .....	4
1.1 Exploateringsprocessen .....	4
1.1.1 Markanskaffning.....	4
1.1.2 Planering .....	4
1.1.3 Detaljplan.....	5
1.1.4 Genomförande och uppföljning .....	5
1.1.5 Slutredovisning.....	5
2. Kalkyler .....	6
3. Budgetering av exploateringsområde .....	6
3.1 Exploateringsbudget.....	6
3.2 Investeringsbudget.....	6
3.3 Resultatbudget.....	6
3.4 Balansbudget.....	7
3.5 Driftbudget.....	7
4. Redovisning av exploateringsområde .....	7
4.1 Klassificering av tillgångar .....	8
4.1.1. Anläggningstillgång.....	8
4.1.2 Omsättningstillgång.....	8
4.2 Anskaffningsvärde .....	8
4.2.1 Anläggningstillgång.....	9
4.2.2 Omsättningstillgång.....	9
4.3 Värdering av tillgångar .....	10
4.3.1 Anläggningstillgång.....	10
4.3.2 Omsättningstillgång.....	10
4.4 Försäljning.....	11
4.4.1 Anläggningstillgångar.....	11
4.4.2 Omsättningstillgång.....	11
4.4.3 Intäkter och kostnader .....	11
5. Uppföljning och slutredovisning av exploateringsområde .....	12
5.1 Uppföljning.....	12
5.2 Slutredovisning och slutrapport .....	12

# 1. Exploateringsverksamhet

Kommunens översiktsplan är en beskrivning av kommunens inriktning av den långsiktiga utvecklingen av den fysiska miljön. Den ger vägledning för hur mark- och vattenområden ska användas och hur den byggda miljön ska användas, utvecklas och bevaras.

Exploatering av mark innebär åtgärder för att anskaffa, bearbeta och iordningställa mark för bostäder, industri eller annan verksamhet. I exploateringsverksamheten ingår också att bygga kompletterande gemensamma anordningar som till exempel gator och grönområden. Vanligtvis är exploateringsverksamheten kopplad till framtagande av planprogram och detaljplaner.

Vid redovisning av kommunens exploateringsverksamhet ska god redovisningssed tillämpas. Det innebär att den lagstiftning och de redovisningsrekommendationer som ges ut av normgivande organ ska följas. Om avvikelser sker ska detta anges och motiveras. För att säkerställa insyn, vilket är ett krav på kommunal verksamhet, ska all redovisning ske öppet. Med öppen redovisning menas att redovisningen görs brutto. 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.

## 1.1 Exploateringsprocessen

Exploateringsprocessen kan delas in i följande steg:

1. Eventuell markanskaffning
2. Planering
3. Detaljplan
4. Genomförande & uppföljning
5. Slutredovisning

### 1.1.1 Markanskaffning

Kommunen ges ibland möjligheten att köpa mark i strategiskt viktiga områden. Detta kan vara markområden som behövs för exploatering inom en nära framtid men det kan också vara mark som köps in för framtida exploateringsbehov. Beroende på priset på marken beslutas förvärvet av ansvarig nämnd, kommunstyrelsen eller kommunfullmäktige.

### 1.1.2 Planering

En del exploateringsprojekt initieras i befintliga detaljplaner men ofta föranleder exploateringen en ny detaljplan. Innan planprocessen börjar ska en förstudie tas

fram för området. I förstudien ingår bland annat en enklare illustration samt en preliminär kalkyl som redovisar de utgifter och inkomster som förväntas uppstå. Förstudien ska ligga till grund för beslut i ansvarig nämnd att göra en fördjupad förstudie.

I den fördjupade förstudien ingår arbetet med att göra de undersökningar som anses nödvändiga, t ex arkeologisk undersökning, bullerberäkning, översiktlig geologisk undersökning och andra detaljplanekostnader. När beslutet om fördjupad förstudie fattats i nämnden öppnar ekonomiavdelningen ett redovisningsprojekt där löpande kostnader bokförs. I de fall där den fördjupade förstudien inte leder till ett genomförande läggs den upparbetade kostnaden på ansvarig nämnd. Denna kostnad ska frånräknas nämndens resultat i samband med resultatöverföring, mellan åren.

### **1.1.3 Detaljplan**

Detaljplanen kan bekostas av kommunen, exploatören eller genom en fördelning mellan kommunen och exploatören. När en exploatör helt eller delvis bekostar detaljplanens framtagande ingås ett planavtal mellan kommunen och exploatören. I planavtalet regleras kostnadsfördelningen för framtagandet av detaljplanen.

Ansvarig nämnd beslutar om att arbetet med en ny detaljplan ska påbörjas. I detaljplanen ska en preliminär kalkyl för genomförande och förväntade driftkostnader finnas. Detaljplanens antagande sker av ansvarig nämnd alternativt Kommunfullmäktige, beroende på detaljplanens omfattning.

### **1.1.4 Genomförande och uppföljning**

När detaljplanen vunnit laga kraft kan detaljplanen verkställas. Verkställandet innebär bland annat fastighetsbildning och anläggande av infrastruktur. I detaljplaner med kommunalt huvudmannaskap ansvarar kommunen för all utbyggnad av allmän plats. I samband med att detaljplanen ska verkställas ska det i exploateringsprojektet upprättas en ny detaljerad kalkyl. Denna kalkyl ligger till grund för ett genomförandebeslut som fattas i Kommunfullmäktige. I samband med detta anslås medel i investeringsbudgeten för den del som avser anläggningstillgångar.

Uppföljning av exploateringsprojektet mot den framtagna kalkylen görs löpande över året. Vid behov ska kalkylen revideras, om det visar sig att förutsättningarna har ändrats och att den ursprungliga kalkylen därmed inte längre stämmer.

### **1.1.5 Slutredovisning**

När ett exploateringsprojekt bedöms vara klart ska slutredovisning ske till Kommunfullmäktige. Varje år görs en avstämning av vilka projekt som inför bokslutet ska bedömas vara klart och slutredovisas. I samband med slutredovisningen görs en sammanställning som visar de faktiska inkomsterna och utgifterna i projektet.

## **2. Kalkyler**

Kalkylerna i de olika stegen ovan ska redovisa samtliga inkomster och utgifter som härrör sig till exploateringsprojektet, inklusive kostnad för detaljplan, eventuella marksaneringar och tidiga undersökningskostnader. Beräknad driftskostnad av de allmänna anläggningarna ska bifogas samtliga kalkyler.

Kostnader och inkomster för anläggande och drift av kommunala vatten- och avloppsanläggningar (VA) redovisas separat.

## **3. Budgetering av exploateringsområde**

Exploateringsprocessen utgör en viktig del i kommunens samlade budget- och planeringsprocess. Kalkyler och budget ska vara upprättade enligt de principer som gäller för redovisning. Vid upphandling och avtalsskrivning ska hänsyn tas till de behov av uppdelning på olika poster som finns för redovisningsändamål exempelvis komponentindelning av gator, vägar och parker.

### **3.1 Exploateringsbudget**

Exploateringsområdets sammanlagda utgifter och inkomster, samt när i tiden de förväntas uppstå, ska framgå av kalkylen. Utgifterna ska fördelas mellan investeringsutgift och utgifter som ska kostnadsföras i samband med tomtförsäljning. För varje exploateringsområde ska den årliga driftskostnaden framgå.

Exploateringsbudgetens nettoinkomst/-utgift anger exploateringsområdets kassaflöde och utgör bland annat underlag för bedömning av kommunens upplåningsbehov. Ett positivt kassaflöde används för att finansiera kommunens investeringar som görs i området i form av anläggningstillgångar till exempel gator, parker och belysning som ska kvarstå i kommunens ägo.

### **3.2 Investeringsbudget**

Mark som utgör allmän platsmark tex huvudgator, matargator, torg, lekplatser, parker, gatubelysning och tomter som används för eget bruk och som ska kvarstå i kommunens ägor blir en anläggningstillgång.

När anläggningstillgångar tas i drift belastas verksamheten med kapitalkostnader i sin driftbudget.

### **3.3 Resultatbudget**

Budgetens exploateringsresultat består av budgeterade intäkter och kostnader och avser därmed det resultat som skapas i kommunens resultatbudget.

Normalt uppstår en positiv resultateffekt (exploateringsresultat) i resultatbudgeten. I kommunens finansiella målsättning frånräknas exploateringsresultatet. Det innebär att exploateringsresultat inte kan användas för finansiering av övrig verksamhet. Resultatet ska täcka framtida kostnader för avskrivningar för de anläggningstillgångar från exploateringsområdet som ska kvarstå i kommunens ägo.

Försäljningsinkomster för exploateringstomter ska i sin helhet budgeteras i resultatbudgeten. Även kostnaderna för de sålda tomterna ska enligt matchningsprincipen budgeteras vid detta tillfälle. Dessa kostnader består i första hand av de omsättningstillgångar som finns bokförda på de sålda tomterna.

### **3.4 Balansbudget**

I exploateringsbudgeten redovisas de ackumulerade anskaffningsvärdena för anläggningstillgångar som tillförs kommunens balansbudget fördelar per budgetår.

I exploateringsbudgeten redovisas även de omsättningstillgångar som tillförs kommunens balansbudget per 31/12 respektive budgetår.

### **3.5 Driftbudget**

Budgeten för exploateringsområdet ska innehålla uppgifter om verksamheternas tillkommande driftskostnader för allmän plats som ska underhållas och skötas av kommunen. Dessa kostnader kan avse barmarksunderhåll, vinterväghållning, belysning och parkskötsel.

När anläggningstillgångar tas i drift belastas verksamheten med kostnader för avskrivning och intern ränta (kapitalkostnader) i sin driftbudget. Dessa kostnader kompenseras i normalfallet i budgetramen.

## **4. Redovisning av exploateringsområde**

En detaljplanekarta innehåller ofta underlag för vad som ska avgränsas inom ett exploateringsområde. Utgifter för kommungemensamma anläggningar som finns inom exploateringsområdet ska belasta området. Följande kostnader kan ingå i exploateringsredovisningen; markanskaffning, förberedande arbeten, planläggning, fastighetsbildning, gator, parker, belysning, administration. Vid redovisning av kommunens exploateringsverksamhet ska god redovisningssed tillämpas. Det innebär att den lagstiftning, Kommunal redovisningslag (KRL), och de redovisningsrekommendationer som ges ut av normgivande organ, Rådet för kommunal redovisning (RKR), ska följas. Om avvikelser sker från dessa rekommendationer ska det anges och motiveras.

## 4.1 Klassificering av tillgångar

För att få en rättvisande redovisning ska kommunens mark och andra tillgångar klassificeras på ett riktigt sätt. I redovisningen skiljer man på omsättnings- och anläggningstillgångar.

Det som styr klassificeringen av en tillgång är syftet med innehavet. Inom ett exploateringsområde ska den del som kvarstår i kommunens ägo klassificeras som en anläggningstillgång och den del som är avsedd att avyttras klassificeras som en omsättningstillgång. I de fall det inte är möjligt att klassificera utgifter för tillgångar som anläggnings- respektive omsättningstillgång ska dessa betraktas som gemensamma för exploateringsområdet och fördelas efter schablon upprättade för respektive område. Exempel på sådana utgifter kan vara detaljplane- och/eller schaktkostnader.

### 4.1.1 Anläggningstillgång

Anläggningstillgångar är tillgångar avsedda för stadigvarande bruk eller innehav (KRL 6:1). Som anläggningstillgång räknas mark som utgör allmän platsmark dvs. huvudgator, matargator och parker i ett exploateringsområde under förutsättning att kommunen ska vara slutlig ägare. Detsamma gäller gatubelysning, tomter och grönområden avsedda för eget bruk samt upplåtelse av tomträtt (RKR 11:4). Fastigheter som kommunen ska vara slutlig ägare för räknas också som anläggningstillgång och likaså marken, som senare kommer bli omsättningstillgång, så länge den inte börjat bearbetas för försäljning.

### 4.1.2 Omsättningstillgång

Tillgångar som inte är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav är omsättningstillgång. Hit räknas tomtmark som görs i ordning med avsikt att säljas. Detta gäller även i det fall det visar sig vara svårt att avyttra tomten. Det är avsikten som styr klassificeringen.

Marken bör omklassificeras till en omsättningstillgång i samband med upprättandet och fastställande av detaljplanen. Endast den del av marken som kommunen avser att sälja ska omklassificeras till omsättningstillgång.

## 4.2 Anskaffningsvärde

I KRL 6:3 regleras vad som ska tas upp som anskaffningsvärde för anläggningstillgångar. Bestämmelsen preciseras för materiella anläggningstillgångar i RKR 11:4. Fastigheter avsedda att försälas ska enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*<sup>1</sup> redovisas som lagertillgång i enlighet med IAS 2 *Varulager*.

---

<sup>1</sup> International accounting standards



### 4.2.1 Anläggningstillgång

I anskaffningsvärdet ingår förutom markområdets inköpspris även utgifter för: iordningställande av markområdet, leverans och hantering, installation, externa konsulttjänster såsom arkitekt-, ingenjör- och juristtjänster, lagfartskostnader. Nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats kan i vissa fall aktiveras<sup>2</sup>.

Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader räknas inte in i anskaffningsvärdet, om de inte är direkt hänförliga till anskaffningen.

Markförvärv som inte omedelbart ska exploateras redovisas som mark med uppgift om fastighetsbeteckning eller annan identifiering i anläggningsregistret.

Mark som tillförs för allmän platsmark i ett exploateringsområde från kommunens mark ska värderas till bokfört värde. Om den tillförda marken inte har ett urskiljbart bokfört värde får annars skälig grund användas för beräkning av värde, tex genomsnittligt bokfört värde per kvadratmeter i marktillgången.

Iordningställande av plats kan omfattas av utgifter för rivning och miljösanering. Exempel på det är om mark förvärvats till ett lägre pris än normalt marknadspris på grund av att man samtidigt övertar ansvar för rivning eller miljösanering. Åtgärderna kan aktiveras med det belopp som motsvarar skillnaden mellan förvärvat pris och marknadspris. Miljösanering på mark där kommunen bedrivit verksamhet bör dock inte aktiveras.

Utgifter för projektering mm ska räknas in i anskaffningsvärdet. Utgifter för att upprätta detaljplan är också en del av projekteringsutgifterna. Om det bedöms att projektet inte kommer att genomföras ska projekteringsutgifterna bokföras som kostnad i resultaträkningen.

### 4.2.2 Omsättningstillgång

Anskaffningsvärdet för tomter som ska säljas i ett exploateringsområde utgörs av alla utgifter för inköp och tillverkning för att få tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen.

Om endast en del av ett område tas i anspråk får anskaffningsvärdet fördelas efter skälig grund, till exempel baserat på andel av areal.

Utgifter som är gemensamma för ett exploateringsområde till exempel projektering får fördelas mellan de olika tillgångsslagen efter skälig grund.

Kostnader som ska redovisas löpande i driften och därmed inte räknas in i anskaffningsvärdet är: onormalt höga material- eller arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader, lagringskostnader såvida de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen, administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa tillgången till dess tillstånd och plats på balansdagen,

---

<sup>2</sup> Rådet för kommunal redovisning Information om redovisning av rivnings- och saneringsutgifter dec 2016

försäljningskostnader och marknadsföring. Även nedlagda projekteringskostnader för ett exploateringsprojekt om det inte bedöms som sannolikt att de kommer att leda till ett genomförande ska redovisas i driften.

Mark som köps in för ett speciellt exploateringsprojekt ska bokföras direkt på projektet.

### **4.3 Värdering av tillgångar**

Anläggningstillgångar värderas enligt lägsta värdets princip KRL 6:5 och omsättningstillgångar värderas enligt lägsta värdets princip KRL 6:7

#### **4.3.1 Anläggningstillgång**

Anläggningstillgångar med begränsad livslängd ska skrivas av systematiskt under dess nyttjandeperiod (avskrivningstid). Som vägledning för fastställande av nyttjandeperioder används rekommendationer från SKL. Nyttjandeperioder omprövas löpande och särskilt i samband med större underhållsinsatser. Linjär avskrivning baserad på bokförda värden är det som tillämpas.

Avskrivning ska ske från och med den tidpunkt då anläggningen är färdig att tas i bruk. För mark som ska utgöra allmän platsmark kan tidpunkt för påbörjande av avskrivning ske när allmänheten kan nyttja tillgången på avsett sätt.

En anläggningstillgång med en bestående värdenedgång i förhållande till bokfört värde ska enligt KRL 6:5 skrivas ned till detta värde. Prövning av nedskrivningsbehov för anläggningstillgångar som normalt uppstår i exploateringsverksamheten är normalt endast aktuell vid rivning, ombyggnad eller ändrad användning till exempel ändring av tomtmark till park eller om tillgången har drabbats av fysiska skador.

#### **4.3.2 Omsättningstillgång**

Omsättningstillgångar ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen, KRL 6:7. Med verkligt värde avses försäljningspriset med avdrag för beräknad försäljningskostnad. Bedömning av det verkliga värdet sker med utgångspunkt i de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid värderingstillfället. Värderingen ska ske område för område.

Om projekteringskostnader för tomter till försäljning inte bedöms leda till genomförande ska dessa kostnadsredovisas i resultaträkningen. Detta kan leda till en nedskrivning av tidigare bokförda tillgångar.

Mark som tas i anspråk från kommunens marktillgång ska överföras från tillgången till exploateringsprojektet. Överföringen ska göras till det bokförda värdet på marken. Omklassificering ska ske när fastigheten har börjat byggas om i avsikt att säljas. Upprättande och fastställande av detaljplan för ett exploateringsområde är att jämställa med att börja bygga om, det vill säga vid denna tidpunkt ska marken omklassificeras till omsättningstillgång.

## **4.4 Försäljning**

Inkomst för försäljning ska enligt RKR 18 *intäkter från avgifter, bidrag och försäljningar* redovisas som en intäkt när den formella äganderätten övergår till köparen och vid en försäljning av tomt sker detta normalt när köpebrevet undertecknas. Enligt matchningsprincipen ska även kostnader för anskaffning och iordningsställande av marken bokföras när intäkt för såld tomt bokförs. I praktiken innebär det vid varje delår- och årsbokslut.

### **4.4.1 Anläggningstillgångar**

I samband med exploateringsverksamhet sker normalt ingen försäljning av anläggningstillgångar.

### **4.4.2 Omsättningstillgång**

Vartefter försäljning sker av en bearbetad tomt i ett exploateringsområde ska det bokförda värdet för den sålda omsättningstillgången regleras. Det innebär att samtliga kostnader och intäkter som är bokförda på balanskontot och tillhör projektet bokas bort och redovisas i resultatet. Redovisningen ska göras brutto, dvs. upparbetade kostnader för sig och försäljningsintäkt för sig.

### **4.4.3 Intäkter och kostnader**

Vid försäljning av tomtmark gäller att inkomsten intäktsförs vid dagen för tillträde, 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. I praktiken innebär det att intäkt bokförs när fakturering sker.

Samtidigt med att intäkterna från försäljningen redovisas i resultatet ska samtliga kostnader som är hänförliga till aktuell försäljning redovisas i resultatet (driften) enligt matchningsprincipen. Principen innebär att när intäkt för såld tomt bokförs ska också kostnaderna för anskaffning och iordningsställande av tomten bokföras. I praktiken innebär det att reglering sker vid varje delårs- och årsbokslut.

Kostnaden för en såld tomt är lika med anskaffningsvärdet. Om ett område innehåller flera tomter kan det vara svårt att urskilja de faktiska utgifterna för respektive tomt. Anskaffningsvärdet per tomt får då beräknas schablonmässigt utifrån skälig grund, till exempel baserat på andel av areal. Vad som är lämpligt ska fastställas utifrån respektive områdes förutsättningar.

Skillnaden mellan den intäkt och den kostnad som redovisats på projektet blir ett överskott eller underskott i resultatet (reavinst eller reaförlust).

## **5. Uppföljning och slutredovisning av exploateringsområde**

Uppföljning och prognos av exploateringsområden görs av ansvarig nämnd. Av uppföljningen framgår prognostiserat utfall för projektet som helhet samt för innevarande år. Det ska också finnas en bedömning av vilka anläggningstillgångar som kommer att tas i drift under året och därmed bör regleras i balansräkning och anläggningsregister. När projektet är genomfört slutredovisas det i sin helhet till Kommunfullmäktige.

### **5.1 Uppföljning**

Uppföljning av exploateringsprojektens budget sker varje del- och årsbokslut. Uppföljning görs med samma detaljeringsnivå som gäller för investeringsprojekten. Det innebär att uppföljningen ska göras per exploateringsområde, uppdelat på del som ska avyttras samt allmän platsmark. Dessutom ska det i redovisningen finnas en uppdelning på kostnader och intäkter. Till bokslutet ska en bokslutsspecifikation upprättas enligt gällande bokslutsanvisning.

### **5.2 Slutredovisning och slutrapport**

Ett projekt anses klart när 90 % av tomterna är sålda och/eller när samtliga kostnader och intäkter är kända. Det innebär att det för slutredovisning till nämnd inte krävs att alla kostnader och intäkter är bokförda, men att en uppskattning av återstående del är möjlig. I sådant fall ska det framgå hur återstående kostnader och intäkter har värderats. En årlig genomgång ska göras i samband med bokslutet där en bedömning ska göras om projektet ska slutredovisas.

Utgifter/inkomster som tillkommer efter det att ett projekt slutredovisats bokförs direkt i resultaträkningen.

Slutredovisningen ska redovisa upparbetade kostnader och intäkter i projektet och hålla samma struktur och detaljeringsnivå som beslut om genomförande av projektet. Eventuell ändring och tillägg till budget ska framgå. Den ekonomiska slutredovisningen ska införlivas i en slutrapport där även uppföljning mot tidplan, projektets hållbarhetsaspekter samt påverkan på andra nämnder med mera sammanfattas för att ge en tydlig bild av projektets genomförande.