

A large, solid blue abstract shape that starts as a thin vertical line on the left and curves outwards to the right, resembling a stylized 'L' or a drop shape.

Riktlinjer för exploaterings- redovisning

Policy

Strategi

► Riktlinje

Plan

Beslutad av:	Diarienummer:	Typ av styrdokument:	Dokumentansvarig:
Kommunstyrelsen	2024-000412	Riktlinje	Ekonomichef
Beslutsdatum och paragraf:	Giltig till:	Senast reviderad:	
2024-12-03 § 294	Tillsvidare	2024-12-03	

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning.....	2
Inledning.....	3
Bakgrund.....	3
Definition av ett exploateringsområde.....	3
Ansvarsindelning.....	3
Avgränsningar.....	4
Allmänt om exploateringsverksamhet.....	5
Allmänt om exploateringsredovisning och lagstiftning.....	5
Finansiering av exploateringsmöjligheterna.....	6
Exploateringsprocessen- redovisningsfaser.....	6
Idé- och införskaffande av markfasen.....	6
Planerings- och utredningsfasen.....	7
Genomförande- och utbyggnadsfasen.....	8
Avslutning och slutredovisningsfas.....	9
Exploateringskalkyler.....	9
Indelning av utgifter.....	9
Tidsperspektiv.....	9
Exploateringsbudget.....	10
Resultatbudget.....	10
Balansbudget.....	10
Aktivering av utgifter för allmän platsmark i balansräkningen.....	11
Driftbudget.....	11
Redovisning av exploateringsverksamheten.....	11
Tillgångshantering och klassificering.....	11
Anskaffningsvärde/värdering.....	12
Värdering av tillgångar.....	13
Försäljning.....	14
Slutredovisning av exploateringsområde.....	15
Projektering och upphandling.....	16
Uppföljning.....	16

Inledning

Riktlinjerna för exploateringsredovisning avser att tydliggöra hur kommunens redovisning avseende exploateringsstillgångar ska utföras och säkerställas.

Syftet med riktlinjerna är vidare att tydliggöra den ekonomiska styrningen och ansvarsfördelningen av exploateringsprojekt där kommunen är exploatör.

Riktlinjerna berör kommunstyrelsen som ansvarar för planeringen och utförandet av exploateringsprojekt. Samhällsbyggnadsnämnden berörs som mottagare av den aktiverbara allmänna platsmark som exploateringsområdet innefattar.

Kommunstyrelsen ska vid behov aktualisera ändringar av riktlinjerna. Vid tekniska såsom organisatoriska förändringar bemyndigas kommunstyrelsen att revidera och anpassa riktlinjerna.

Bakgrund

Kommunens politiska viljeinriktning i översiktsplanen är utgångspunkten för de strategiska vägvalen som görs inom kommunens detaljplanering och exploateringsverksamhet. Översiktsplanens inriktning tydliggör också hur hantering och användning av den fysiska miljön är planerad i kommunen.

Utöver dessa riktlinjer kring redovisning har kommunen antagit riktlinjer för markanvisning och exploatering. Riktlinjerna speglar kommunens ambitioner i samband med försäljning av kommunal mark samt vid privata byggherrars exploatering. De riktlinjerna behandlar markfrågor vid överlåtelse av färdig tomtmark för såväl bostäder som verksamheter (företag, institutioner med mera.). Riktlinjerna redovisar också kommunens hållning gentemot privata exploatörer.

Definition av ett exploateringsområde

Med exploateringsverksamheten avses att förädla råmark genom att anskaffa, bearbeta och iordningställa marken för att kunna bygga bostäder, etablera industrier och skapa ytor för affärsverksamheter eller annan verksamhet som stärker kommunens utveckling.

Ett exploateringsområdes genomförande är starkt kopplat till omfattningen av vilka åtgärder som ett genomförande kräver. Genomförandeåtgärder är oftast kopplade till att en detaljplan har antagits. Detaljplanen speglar kommunens ambition med den förädlade marken.

Ansvarsindelning

Kommunens exploateringsverksamhet återfinns inom kommunstyrelsens ansvarsområde.

Ansvar inom styrelsens förvaltning återfinns inom planerings- och exploateringsenheten som planerar och genomför respektive exploatering. Verksamhet ekonomi är planerings- och exploateringsenheten behjälplig med löpande arbete kopplat till uppföljning och budgetering. Verksamhet ekonomi är ansvariga för att en korrekt årlig avstämning och dokumentation återfinns i kommunens årsredovisning. Redovisningsenheten är ansvariga för att bokföringen uppfyller kraven som ställs från lagstiftaren inklusive de normgivande organens rekommendationer och bokföringsprinciper.

Samhällsbyggnadsnämndens tekniska enhet är ansvariga för den dagliga driften när en exploatering är genomförd på den allmänna platsmarken.

Följande ansvarsfördelning finns;

Kommunfullmäktige

Beslutar om vilka områden som ska exploateras
 Beslutar om markinköp och markförsäljning, viss delegering finns till kommunstyrelsen
 Fastställer tomt- och markpriser
 Beslutar om ett exploateringsområde kan starta utifrån en exploateringskalkyl
 Beslutat om budgetmässiga anslag för projektet
 Godkänner en slutredovisning av exploateringsprojektet

Kommunstyrelsen

Ansvarar för olika förarbeten så att fullmäktige ska kunna fastställa punkterna ovan.
 Ansvarar för planering och utförande av exploateringsverksamheten i kommunen
 Ansvarar för budgetering och redovisning enligt lagstiftning och rekommendationer
 Ansvarar för att ställa samman en slutrapport när området färdigställts

Samhällsbyggnadsnämnden

Ansvarar för den efterföljande driften såsom barmarkshantering, vinterhållning och belysningshantering.

Laholmsbuktens VA (LBVA)

Ansvarar för infrastrukturen av vatten- och avloppsförsörjningen i området.

Avgränsningar

Kommunen har idag anläggningstillgångar i form av markreserver. Om mark inte kan kopplas till något pågående exploateringsområde är denna markreserv frikopplad från exploateringsverksamheten.

Ett exploateringsområde ska avgränsas på ett tydligt sätt för bästa tänkbara hantering och utbyggnation. Det återfinns oftast en eller flera detaljplaner som underlag.

Mark som direkt kan kopplas till ett nytt exploateringsområde ska överflyttas från anläggningstillgångar till omsättningstillgångar (pågående exploatering) när fullmäktige har fastställt ett exploateringsprojekt. Mark som införskaffas i direkt anslutning till pågående exploatering eller för att möjliggöra en exploaterings utveckling kopplas direkt mot omsättningstillgången när projekt är uppstartat.

Privatägd mark som förädlas av extern part hanteras inte i dessa riktlinjer. Exploatering av privat mark av annan exploitör än kommunen hanteras via exploateringsavtal med berörd entreprenör eller markägare.

Utgifter som uppstår för fiber- och elanslutningar hanteras av berörda nätägare. VA-anslutningar hanteras av det kommunägda driftbolaget Laholmsbuktens VA AB. Anslutningsavgifterna inom ovan berörda områden debiteras mark eller tomköparen av respektive aktör.

Marknadsföringskostnader för exploateringsområdena bekostas av kommunens löpande drift. Denna typ av administrativa kostnader för marknadsföring är inte en tillgång och kan därmed inte klassificeras i omsättningen av exploateringsområdet.

Allmänt om exploateringsverksamhet

Kommunens ambition med att förädla råmark för att kunna bygga bostäder, affärer, kontor, industrier eller annan verksamhet innefattar många olika delar. I exploateringsverksamheten ingår därmed att göra anpassningar och åtgärder för att bygga ut kompletterande gemensamma anordningar för gator, vatten och avlopp och övrig infrastruktur. Även åtgärder för trivsel och trygghet i form av olika grönytor, parker och gatubelysning är en del i att iordningställa ett exploateringsområde.

Kommunen har många olika roller i en kommunal exploatering för att förädla råmark;

- Vara myndighet som avgör hur marken i fråga ska användas genom tillståndsprovning
- Vara markägare till marken som ska förädlas
- Vara byggherre för projektet
- Vara entreprenör för projektet, ibland på mindre egna utbyggnadsområden
- Är huvudman med serviceansvar för gator, offentlig miljö och vatten och avlopp
- Kan vara utnyttjare av tomter/mark som förädlas till kommunens egna verksamhetsbehov
- Kan äga tomter som sedan ska upplåtas med tomträttsavtal

Allmänt om exploateringsredovisning och lagstiftning

Hantering och redovisning av kommunal exploatering är komplicerad och kräver en del kunskaper och insikter för att fungera över tid. Redovisningen och styrningen av exploateringsverksamheten regleras både via lagstiftning och relevant normgivning inom redovisningsområdet. Utöver lagstiftning och normgivning finns andra ställningstagande som kommunen behöver göra där ovan område inte täcker all hantering utan även praxis väger in.

Lagstiftningen som reglerar redovisningen av exploateringsverksamhet tar fasta på god redovisningssed vilket syftar till att åstadkomma en enhetlig och jämförbar redovisning av exploateringsverksamheten i landets alla kommuner. I dessa sammanhang är det viktigt att förstå skillnader mellan upptagna utgifter och inkomster i en exploateringskalkyl och redovisningen enligt god redovisningssed samt god ekonomisk hushållning.

God redovisningssed regleras i lagen om kommunal bokföring och redovisning. Redovisningen ska fullgöras på ett sådant sätt som speglar och överensstämmer med god redovisningssed och med det avses följande;

- Tolkade bestämmelser från redovisningslagarna gäller
- Rekommendationer från normgivande organ gäller
- Etablerad praxis inom kommuner som är förenlig med lag och normgivning som säkerställer att en god kvalitet råder.

En förutsättning för kommunens hantering av exploateringsområden och redovisningen är att alla medarbetare som är inblandade i processen förstår och har kunskap om de förutsättningar som gäller för redovisningen. Detta speglar allt från förkalkyler, exploateringskalkyler och exploateringsbudget som måste vara upprättade efter redovisningens principer för hur ett område ska hanteras.

I upphandlingsförfarande och avtalsskrivningen är det också en fördel om de tilldelade entreprenörernas roll i utförande och iordningsställande anpassas till förutsättningarna som lagstiftningen och redovisningen kräver.

Kommunen ska således följa lagstiftningen och rekommendationer som Rådet för kommunal redovisning utgivit. Frågorna som lagstiftningen och rekommendationerna styr avser kommunens tillvägagångssätt för att bland annat göra värderingar, redovisningar, klassificeringar av omsättningstillgångar och anläggningstillgångar.

Finansiering av exploateringsmöjligheterna

Kommunen kan finansiera exploateringsområden genom några olika alternativ.

- Skattemedel finansierar områdets förädling
- Avgifter för planläggning och bygglov
- Markförsäljning till en extern byggherre
- Tomtförsäljning av bostadstomter eller industrimark
- Exploateringsersättning
- Uttag av gatukostnadsersättning
- Uttag av anläggningsavgifter för VA anslutningar (LBVA)

Exploateringsprocessen- redovisningsfaser

En exploateringsprocess är också indelad i olika faser kopplat till redovisningen av projektet. Exploateringsprocessen som hanterar budget- och redovisning, exploateringsekonomi, delas in i nedan faser.

- Idé och införskaffande av markfasen
- Planerings- och utredningsfasen
- Genomförande- och utbyggnadsfasen
- Avslutning- och slutredovisningsfasen

Idé- och införskaffande av markfasen

Planerings- och exploateringsenheten på kommunstyrelsens förvaltning föreslår och tar fram tänkbara exploateringsprojekt som ligger i linje med kommunens vision och översiktsplanering för att främja utvecklingen i kommunen. Exploateringsprojekt tar oftast avstamp från kommunens prioriterade planlista över arbetet med pågående detaljplaner eller så kan planerings- och exploateringsenheten initiera att ett område vore lämpligt att prioritera i kommunens detaljplanlista utifrån översiktsplanen, riktlinjer för bostadsförsörjning eller andra beslutade strategiska dokument.

Kommunen ges även ibland möjlighet att köpa mark i strategiskt läge. Marken som införskaffas kan vara viktigt för kommande eller pågående exploateringsområden. Förvärvet av mark i ett tidigt skede där det inte pågår en exploatering hanteras som en anläggningstillgång, en utökning av markreserven i kommunen.

I detta skede oavsett om det är kommunens egen mark eller tänkbar mark att förvärva ska det tas fram en grov förkalkyl oavsett om det ska ske via mark från markreserven eller om mark ska införskaffas. Kalkylen bör spegla följande delar;

- Tidiga planerings och utredningsutgifter för att utreda markens lämplighet för exploatering. Exempel är att olika utredningar behöver genomföras såsom geotekniska undersökningar, tidig lokaliseringstudie och olika naturprövningar.
- Kalkylen ska även innehålla en grov beräkning på vilka utgifter exploateringen troligtvis kräver
- Kalkylen ska innehålla vilka förväntningar som finns avseende framtida försäljningsinkomster vilket kräver att tidiga skisser på det kommande området behöver tas fram i denna fas
- Kommande drift och underhållskostnader
- En allmän beskrivning av det aktuella markområdet.

Förkalkylen kommer även ligga till grund som underlag till budgetprocessen där anslag för verkställigheten beslutas.

Exploateringsverksamheten kommer således både kunna drivas via kommunens egna exploateringar såsom via externa aktörers egna planer. Exploateringsprojekt som kommunen ansvarar för beslutas av kommunfullmäktige som även beslutar om årliga anslag för exploateringsverksamheten utifrån en specificering av vilka medel som behövs för varje exploateringsområdes färdigställande och utbyggnation.

Inledande fas, redovisning- och budgetfrågor

I den årliga investeringsplanen som fullmäktige fastställer beslutas om kommande budgetårs nivå för exploateringsverksamheten och efterföljande planårs nivåer. Möjlighet till revidering sker i samband med den årliga reviderade investeringsplanen i mars enligt antagna riktlinjer för ekonomi- och verksamhetssystem. Ytterligare tillfällen att revidera medel till omsättningstillgångarna finns men är inte fastställda i en årlig plan. Lämpligast kan detta ske i samband med någon av de två årliga budgetutfallsprognoserna till fullmäktige, april och augusti. Planerings- och exploateringsenheten framställer behov av nivåer och föreslår även om fastställda nivåer behöver revideras. I många fall avseende markinförskaffning bör detta hanteras som markreserv då osäkerheten avseende en möjlig exploatering och utbyggnation oftast är stor.

I denna inledande fas ska det normalt sätt inte uppstå några utgifter för exploateringsprojektets utformning och färdigställande utan endast mindre utredningskostnader vilket får bokas på ett tillfälligt projekt. Bli det en exploatering kan dessa kostnader inkluderas i kommande område och klassificeras som en omsättningstillgång. Bli det inget exploateringsprojekt får kostnaderna bokföras direkt på driften.

Planerings- och utredningsfasen

Om området anses ha förutsättningar för en lyckad exploatering efter analyserna i första fasen påbörjas i regel arbetet med framtagande av en detaljplan genom uppdrag från kommunstyrelsen till samhällsbyggnadsnämnden.

I denna fas analyseras ställningstagandena och möjligheterna för att kunna förädla och försälja marken i fråga på området. Vilka förutsättningar finns för marken, vilka behov finns av att förädla råmarken, vilka investeringar måste göras för att iordningställa marken eller tomterna med mera. Vilka tekniska förutsättningar måste analyseras och eventuellt genomföras, hur ser geotekniken ut, arkeologikutredningen, vilka är förutsättningarna för markinlösen eller markköp.

I fasen med att planera och utreda möjligheterna till en kommande exploatering tas det fram underlag och en fullskalig exploateringskalkyl med tillhörande tomtpriskalkyl som underlag för finansieringen. Exploateringskalkylen ska spegla vilka utgifter exploateringen kräver samt de förväntade inkomsterna som området förväntas generera.

I denna del av fasen bör också kommunens arbete med detaljplan genomföras om sådan krävs.

Vid behov ska investeringsnivån fastställas av fullmäktige avseende genomförande av exploateringsområdet. I detta skede kan fastställande av investeringsnivåer inbegripa mer exakt information än vad som finns i den inledande fasen.

Om de förväntade utgifterna överstiger inkomsterna ska det följas av ett särskilt ställningstagande av fullmäktige att ändå genomföra framtagandet av exploateringsområdet som ska försäljas.

Planerings- och utredningsfasen, redovisning- och budgetfrågor

I denna fas ansvarar planerings- och exploateringsenheten för att uppföljningar av pågående exploateringsområden görs utifrån det som prioriterats i samband med prioritering av detaljplanerna.

Kostnaderna för utredningar och detaljplaner ska särredovisas på exploateringsområdet. Särredovisningen underlättar i ett senare skede för kommande aktiveringar och fördelningar av olika komponenter.

När detaljplanen är färdigställd och antagen kan marktillgången/markreserven omklassificeras till en omsättningstillgång. Om mark förvärvas för områdets ändamål efter antagen detaljplan kan denna köpeskilling kostnadsföras direkt på omsättningstillgången.

Om det beslutas att exploateringsprojektet inte ska genomföras, eller att projektet av någon annan anledning inte genomförs, ska nettot av de utgifter och inkomster som bokförts på projektet kostnadsföras.

Genomförande- och utbyggnadsfasen

I genomförandefasen hanteras de investeringar som det har beslutats om i planerings- och utredningsfasen så att den framtagna marken kan förädlas och framöver kunna försäljas.

Genomförande- och utbyggnadsfasen, redovisning- och budgetfrågor

I denna fas kan de första investeringsutgifterna uppstå förutom markinköp och tekniska undersökningar. Utgifterna måste bokföras och särredovisas på ett sådant sätt så att projektets utgifter och inkomster tydligt kan särskiljas i redovisningen. Kontering ska ske på särskilt anvisade koder i framtagna kodstruktur i kommunens ekonomisystem.

I genomförande fasen ansvarar planerings- och exploateringsenheten för att detta utförs på ett tillfredställande sätt. Enheten är också ansvarig att uppföljningen sker korrekt och att uppföljningen är tillfyllest. Förvaltningens redovisningsenhet är också behjälpliga med detta arbete utifrån den fastställda strukturen som finns avseende projektets hantering.

Planerings- och exploateringsenheten är också ansvariga för att återrapporteringen till politiken är tillräcklig och tillfyllest i samband med ordinarie uppföljningsarbete. Finns det särskilda skäl att avisera eller signalera politiken att något behöver anpassas eller beslutas om ligger detta initiativansvar på enheten.

I arbetet med det årliga bokslutet ansvarar planerings- och exploateringsenheten och verksamhet ekonomi tillsammans för att en värdering/bedömning görs av varje pågående exploateringsområde som ännu inte avyttrats avsevärt avviker från det upptagna bokförda värdet som finns på exploateringsomsättningstillgången. Om det uppmärksammas en värdoförändring som medför att kommande inkomster är lägre ska den uppkomna förlusten belasta det enskilda året med en nedskrivning.

Om det beslutas att exploateringsprojektet inte ska genomföras eller av någon annan anledning inte genomförs ska nettot av de utgifter och inkomster som bokförts på projektet kostnadsföras.

Avslutning och slutredovisningsfas

Avslut innebär att ett exploateringsprojekt slutredovisas. För att ett exploateringsprojekt ska kunna slutredovisas behöver följande vara uppnått.

- Projektets utbyggnadsutgifter är slutförda och inga ytterligare utgifter beräknas kunna tillkomma.
- Merparten av tomterna eller marken är sålda. Slutredovisning får dock ske senaste två år efter att de sista utgifterna är bokförda och redovisade.

Exploateringskalkyler

En exploateringskalkyl ska redovisa samtliga utgifter och inkomster som relateras till projektet och området. Kalkylen ska innehålla kostnaderna för detaljplanen med tillhörande undersökningar och utredningar. Kalkylen ska vidare innehålla eventuella kostnader för sanering av marken.

Till framtagna exploateringskalkyler ska tillkommande driftkostnader för den färdigställda allmänna platsen bifogas.

Utgifter och inkomster kopplade till anläggande och drift avseende kommunala vatten- och avloppstjänster redovisas i VA-kollektivets budget, investeringar och uppföljning.

Indelning av utgifter

I exploateringskalkylen ska det framgå av kommande utgifter hur stor andel som ska aktiveras för kostnader för iordningställande av allmän platsmark samt vilka utgifter som ska kostnadsföras för möjligheten att försälja marken exempelvis införskaffande av mark, detaljplan, utredningar och konsultkostnader.

Tidsperspektiv

Budgetens samlade utgifter och inkomster ska redovisas när de förväntas uppstå och framgå av kalkylen för det politiska ställningstagandet och kommunens finansiella planering.

Exploateringsbudget

För kommunens strategiska utveckling är framtagande av exploateringsområden viktiga i planeringsprocessen. Den stora kostnadsmassan, för att iordningsställa kommande bostadsområden och verksamhetsmark av olika slag, är viktiga delar i kommunens årliga budget och planeringsprocess (budgetbeslut).

För varje område ska det i kommunens årliga budgetprocess återfinnas upptagna medel för utgifter för iordningsställande av områdena. I samma beslut ska också prognoser göras för när inkomsterna beräknas tillfalla kommunen utifrån antagna förutsättningar om att försälja marken och tomterna.

I budgeten ska utgifterna delas mellan skattekollektivet och VA-kollektivet. Även inkomsterna ska redovisas inom respektive budgetområde. Försäljningsintäkter på skattekollektivet och anslutningsavgifter på VA-kollektivet.

Exploateringsområdets budget avseende totala utgifter och inkomster avgör områdets kassaflöde. Kassaflödet är viktigt för kommunens bedömning av finansieringsalternativ för verksamheten. Ett positivt kassaflöde medför en möjlighet att finansiera kommunens investeringar som görs i form av anläggningstillgångar. Försäljningsinkomsterna bör täcka både kostnader för markinförskaffande med tillhörande kostnader samt kostnaderna för att iordningställa den allmänna platsmarken.

Om ett exploateringsområde inte går ihop vid slutredovisningen behövs ett politiskt ställningstagande om att det finns särskilda skäl att ändå genomföra exploateringen. Anledningen till att det behövs ett ställningstagande från politiken är att nettokostnaden som uppstår påverkar kommunens resultat det året området slutredovisas.

Resultatbudget

Resultatet från exploateringen genomförande består utav budgeterade intäkter och kostnader. När den allmänna platsmarken brutits ut och aktiverats ska försäljningsintäkterna möta kostnaderna för framställningen av råmarken. Eventuellt överskott eller underskott ska intäkt- respektive kostnadsföras i kommunens resultaträkning.

Ambitionen är alltid att det ska uppstå en positiv resultateffekt på den förädlade råmarken, ett exploateringsresultat. Ett positivt resultat av investerade medel är främst för att täcka framtida kostnader för avskrivningar för de investeringsutgifter som aktiverats som allmän platsmark.

Exploateringsresultatet ingår inte i kommunens antagna budget men uppstår överskott är det inkluderat i kommunens finansiella resultat. Således budgeteras det inte med några försäljningsöverskott i den årliga budgeten. Orsaken till att inte budgetera denna typ av intäkter är att exploateringsprocessen ibland medför svårigheter att förutse när de kommer infalla. Ännu viktigare är att avsikten med dessa försäljningsinkomster inte ska vara att finansiera övrig löpande verksamhet. Därmed ska de inte budgeteras.

Balansbudget

I kommunens balansbudget ingår tidigare ackumulerade värden som är aktiverade för exploateringsområdets allmänna platsmark. Specifikation över detta finns i anläggningsregistret.

I balansbudgeten återfinns också pågående exploateringsområden i form av ackumulerade anskaffningsvärden för förädlingen av råmarken. Dessa redovisas under omsättningstillgångar.

Aktivering av utgifter för allmän platsmark i balansräkningen

Den allmänna platsmarken i form av gator, grönytor, torg, lekplatser, parkeringar, gatubelysning och tomter/mark som används för eget bruk kvarstår i kommunens ägor och aktiveras som en anläggningstillgång med eventuellt tillhörande komponenter utifrån bedömda nyttjandeperioder.

Driftbudget

I kommunens drift ska tillkommande skötselkostnader för den allmänna platsen som återfinns i kommunens ägo efter genomförd exploatering budgeteras. Ansvarig nämnd för kommunens skötsel av den dagliga driften hanterar detta i sin internbudgetprocess. Exploateringskalkylen ska innehålla den beräknade årliga merkostnaden i skötsel som ligger till grund för detta behov. Budgeten ska innehålla barmarksunderhåll, vinterväghållning, belysningsdrift och skötsel av eventuella grönytor.

När anläggningstillgången tas i bruk och är aktiverad som en anläggningstillgång betalar samhällsbyggnadsnämnden kapitalkostnader, avskrivning och interränta, för respektive komponent ur nämndens driftbudget.

Redovisning av exploateringsverksamheten

Respektive exploateringsområde styrs oftast av en eller flera detaljplaner i grunden. Exploateringsrådets utgifter för kommungemensamma anläggningar som återfinns i området ska redovisas. I redovisningen kan följande kostnader ingå; markanskaffning, förberedande arbete, detaljplanering, utredningar, kostnader för fastighetsbildningsåtgärder, gator, GC-vägar, parker, grönytor, belysning och administration. Även egenfinansierad tid för projektledare och projektmedarbetare kan redovisas.

Kommunal redovisning och bokföring av exploateringsområden ska präglas av god redovisningssed i redovisningen. Lagstiftningen och redovisningsrekommendationer ska följas.

Avvikelse från detta görs med exploateringsområden vars historia stäcker sig långt tillbaka där kostnadsmassorna inte går att härleda till vad de avser med en rimlig arbetsansträngning där nytta överstiger kommunens kostnad för att reda ut vad som är vad. Dessa områden har tidigare och kommer även fortsättningsvis att resultatföras med ett över eller underskott i samband med att områdena är färdigexploaterade.

Tillgångshantering och klassificering

En god redovisningssed bygger på en rättvisande redovisning vilket medför att marken och andra tillgångar i kommunens ägor klassificeras korrekt. I redovisningen skiljer man således på olika anläggningstillgångar och omsättningstillgångar.

En tillgång som ska förädlas, råmark, för att så snabbt som möjligt försäljas klassificeras som en omsättningstillgång. Värdet på tillgångar som ska kvarstå i kommunens ägo, allmän platsmark, ska hanteras via anläggningstillgångar och skrivas av över lämplig nyttjandeperiod för den enskilda berörda komponenten.

Utgifter för framtagande av mark som inte kan särskiljas mellan omsättningstillgång eller en anläggningstillgång ska beaktas som en gemensam utgift för respektive område och fördelas med ett antagande om en schabloniserad fördelning för respektive område. Exempelvis kan detta uppstå inom detaljplanekostnaderna och utrednings-, projekterings- och konsultkostnader med mera.

Anläggningstillgång

Definitionen av en anläggningstillgång definieras i Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning. I 6 § står följande att en tillgång som är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska tas upp som en anläggningstillgång. Andra tillgångar ska tas upp som en omsättningstillgång.

Som en anläggningstillgång räknas marken som utgör den allmänna platsen, exempelvis gator, parker och infrastruktur för vatten och avlopp med mera. Om området inkluderar fastigheter som kommunen ska vara slutlig ägare för ska dessa också överföras till en anläggningstillgång.

Omsättningstillgång

Definitionen av en omsättningstillgång definieras också i Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning. I 6 § står följande att en tillgång som inte är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav ska tas upp som en omsättningstillgång.

Tomtmarken som iordningsställs med avsikt att så snabbt som möjligt försäljas ska klassificeras som en omsättningstillgång. Även tomter eller mark som är svårsåld över tid ska klassificeras som omsättningstillgång.

När ett exploateringsområde är uppstartat och en fastställd antagen detaljplan finns till grund bör mark som återfinns i markreserven istället klassificeras som en omsättningstillgång.

Anskaffningsvärde/värdering

Hur en tillgång ska värderas definieras i 7 kapitlet, Lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning. I detta kapitel hanteras anskaffningsvärdet på materiella anläggningstillgångar. Även i Rådet för kommunal redovisning återfinns rekommendationer för hur fastigheter ska värderas. Fastigheter som är avsedda att försäljas ska redovisas som en lagertillgång, omsättningstillgång.

Anskaffningsvärde/värdering- anläggningstillgång

I en tillgångs anskaffningsvärde ingår förutom markområdets inköpspris även utgifter som iordningställande, leveranser, installationer, konsultköp av exempelvis arkitekter och ingenjörers kunskaper, lagfartskostnader, rivningskostnader och bortforsling samt återställande av plats.

Administrationskostnader och andra omkostnader får inte räknas i anläggningstillgångens anskaffningsvärde om det inte direkt är hänförliga till anskaffningen.

Markinförskaffning som inte kan kopplas direkt mot ett pågående exploateringsområde skall aktiveras som en tillgång i anläggningsregistret.

Om mark omklassificeras från markreserv till ett exploateringsområde ska omklassificeringen ske utifrån bokfört värde, tidigare anskaffningsvärde för just den aktuella marken. Om marken inte har ett befintligt bokfört värde får annan skälig grund utgöra underlag för beräkningen.

Omkostnader för iordningsställande av mark /plats kan omfattas av utgifter för rivning och miljösanering. Exempelvis om mark införskaffas till ett undervärde med avsikt att kommunen övertar ansvaret för rivning och sanering kan utgifterna som motsvarar mellanvärde aktiveras in i anskaffningen. Åtgärder kan aktiveras in som max för att uppgå till det nya förväntade markpriset som motsvarar marknadspriset.

Utgifter för projektering av allmän platsmark ska räknas i anskaffningsvärdet. Utgifter för framtagande av detaljplan ska också ingå som en del i projekteringen. Om projektet inte bedöms ogenomförbart eller inte blir av ska kostnaderna kostnadsföras när denna insikt eller ställningstagande ägt rum.

Anskaffningsvärde/värdering- omsättningstillgång

Anskaffningsvärde på råmarken som ska förädlas och försäljas i ett exploateringsområde utgörs av alla utgifter för inköp och framställning för att få tillgången säljbar. Om endast en del av införskaffande av mark ingår i området ska endast den del av anskaffningen som avser exploatering utgöra grunden i omsättningstillgången. Delning får således ske utifrån detaljplan och areal.

Projektgem samma utgifter för exploateringen ska delas mellan anläggningstillgångarna och omsättningstillgången utifrån de olika tillgångsslagen samt utifrån skälig grund för indelning.

Kostnader som inte kan inkluderas i omsättningstillgången är onormalt höga arbetskostnader, rimligheten måste finnas. Även andra kostnader kan finnas för framtagande av marken som inte kan värderas i anskaffningsvärdet för omsättningstillgången. Administrativa omkostnader som inte bidrar till tillgången och dess värde på balansdagen får inte inkluderas. Exempel på dessa typer av kostnader är olika försäljningskostnader och marknadsföring.

Mark som införskaffas direkt till ett exploateringsområde ska oavkortat bokföras på omsättningstillgången med dess anskaffningsvärde.

Värdering av tillgångar

Anläggningstillgångar värderas enligt utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet).

Omsättningstillgångar värderas enligt lägsta värdets princip för tillgångens förvärv eller tillverkning på balansdagen, 7 kap, 5 §.

Med verkligt värde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om värdet på tillgången inte uppvägs av kommande försäljningsintäkt ska värde skrivas ned till nivå för det verkliga värde som tillgången förväntas inbringa.

Värdering av tillgångar-anläggningstillgångar

Anläggningstillgångar som har en begränsad livslängd ska skrivas av systematiskt under tillgångens nyttjandeperiod. Tillgångens nyttjandeperiod ska omprövas löpande, särskild vikt

av omprövning finns om insatser eller reinvesteringar krävs under tillgångens nyttjandeperiod. Linjär avskrivning tillämpas som baseras på det bokförda värdet.

Avskrivning tillämpas från den period tillgången överförs till anläggningsreskontran och tillgången tas i bruk. Allmän platsmark börjar skrivas av när tillgången kan börjas nyttjas.

Innehar tillgången en värdenedgång som är större än det upptagna bokförda värdet på balansdagen ska tillgången skrivas ned. Detta ska ske även om värdeminskningen inte kan anses bestående. En återföring av värdet kan bli aktuellt om det finns skäl för detta längre fram.

Värdering av tillgångar-omsättningstillgångar

Lägst värdet av anskaffningsvärde eller det verkliga värdet på balansdagen ska tas upp i bokföringen. Verkligt värde motsvarar tillgångens bedömda värde som kommande försäljningsintäkter förväntas inbringa. Vid värderingstidpunkten ska senaste kända tillförlitliga uppgifter användas för beräkning av det verkliga värdet. Varje område ska värderas var för sig.

Om utgifter finns upptagna som omsättningstillgång men det förväntas att det inte blir någon försäljning framöver ska detta kostnadsredovisas i resultaträkningen.

Överflytt från markreserv till omsättningstillgång ska ske utifrån det bokförda värdet. När utbyggnation har påbörjats ska omklassificeringen äga rum. En upprättad och laga kraft detaljplan för ett exploateringsområde är att beakta som att byggnationen har påbörjats och en omklassificering kan genomföras.

Försäljning

Rådet för kommunal redovisning specificerar i rekommendationen R2 hur intäkter ska bokföras. Försäljningen ska redovisas som en intäkt när den formella äganderätten övergår till köparen. Vid köp av en tomt sker detta i normalfallet när köpebrevet undertecknas. Kostnader för anskaffning och iordningsställande av marken ska enligt matchningsprincipen bokföras när intäkten för såld tomt bokförs. Tillämpningsbart är detta i samband med varje delårs- och årsbokslut. Kommunen genomför dessa transaktioner en gång per år i samband med årsbokslutet.

Försäljning av anläggningstillgångar

Någon försäljning sker i normalfallet inte i samband med ett exploateringsområde.

Försäljning av omsättningstillgångar

När en bearbetad tomt inom ett exploateringsområde försäljs ska det bokförda värdet på den sålda omsättningstillgången regleras. Det innebär att samtliga utgifter för iordningsställande av tomt/marken som är bokförda som en omsättningstillgång på balanskontot och projektet bokas bort och överskottet överflyttas till resultatet. Redovisningen görs brutto med upparbetade kostnader för sig och försäljningsintäkten för sig. Avstämning och årlig rapport för områdena görs i samband med årsbokslutet och finns som underlag för alla transaktioner.

Intäkter och kostnader redovisas

Försåld mark eller tomt intäktsförs när inkomsten eller de ekonomiska fördelar som kommunen får av transaktionen kommer att tillfalla kommunen. I praktiken kommer intäkten bokföras när faktura skickas eller när kommunen mottager en insättning.

Samtliga kostnader som kan matchas mot försäljningen ska bokföras parallellt med intäkten. Principen innebär att när en intäkt för såld tomt eller mark bokförs ska även kostnaderna för anskaffningen och iordningsställande av tomt eller mark bokföras. I praktiken regleras dessa poster i samband med boksluthantering och aktiveringen av anläggningstillgångar. Kommunen genomför inte denna typ av avslut i samband med delårsbokslutet.

Vid försäljning av exploateringsområden eller del av kan det vara svårt att särskilja de exakta kostnaderna för att få fram anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet räknas därför, oftast, fram med en genomsnittlig schablon utifrån skälig grund.

Skillnaden mellan intäkten och den kostnad som redovisats på projektet blir ett överskott eller underskott i resultatet.

Slutredovisning av exploateringsområde

Kommunstyrelsen är ansvarig nämnd för kommunens arbete med exploateringsverksamheten. Avstämning av exploateringsprojektet administreras av planerings- och exploateringsenheten tillsammans med redovisningsenheten för kommunen i samband med varje års bokslut. Aktiveringar av tillgångar som klassificeras som anläggningstillgångar görs för varje område där projektet är färdigutbyggt. Bedömningar avseende hur projektet ska delas in i komponenter som är aktuella görs i samband med aktiveringen. Anläggningsregistret uppdateras så kommunens balansräkning och anläggningsregister stämmer överens.

I kommunens årsredovisning genomförs en årlig redovisning av exploateringsverksamhetens utveckling och förändring. Ett genomfört projekt slutredovisas i sin helhet till kommunfullmäktige.

Uppföljning

Uppföljning av exploateringsverksamhetens investeringsdel görs i samband med budgetuppföljning ett med en utfallsprognos. I delårsrapporten med ett utfall på åtta månader med tillhörande budgetutfallsprognos på helår. Slutuppföljning av verksamhetsåret görs i samband med årsredovisningen i kommunen. Uppföljningen görs på hanteringen av bostäder och hanteringen av verksamhetsområdena. Uppföljningen speglar även varje exploateringsområde var för sig.

På årsbasis tydliggörs, i den årliga jämförelsen hur mycket som värdeförändringen är som påverkar anläggningstillgångarna samt hur värdeförändringen är på omsättningstillgångarna. Den resultatmässiga effekten av den försålda marken i relation till framtagningkostnaden redovisas också som en resultatpåverkande post. Hela redovisningen speglar varje område var för sig.

Till bokslutet upprättas också bokslutsspecifikationer på varje exploateringsområde. Anläggningstillgångarna specificeras utifrån olika konto grupper och bygger på underliggande bokslutlistor där varje aktivering och förändring går att följa under varje bokföringsår.

Slutredovisning

Ett projekt anses vara klart för slutredovisning när 90 procent av tomterna eller marken är slutsålda alternativt när samtliga kostnader och intäkter är kända. För att göra en slutredovisning krävs således inte att alla kostnader eller försäljningsintäkter är bokförda. Om inte allt är bokfört måste en uppskattning göras på återstående del. Om en anpassning görs ska denna del framgå i slutredovisningen och hur de har värderats. En årlig sammanställning av verksamheten görs i samband med årsredovisningen.

Utgifter och inkomster som tillkommer efter det att projektet slutredovisats bokförs direkt i resultaträkningen.

Slutredovisningen ska spegla alla upparbetade kostnader i projektet utifrån en tillfredställande detaljnivå som kan variera beroende på projektets omfattning. Alla redovisade intäkter i projektet ska också speglas. Den ekonomiska slutredovisningen ska ingå i en slutrapport där även uppföljning mot tidsplan, struktur och hållbarhet samt vilken påverkan det kan ha på andra nämnder, exempelvis med ökade driftkostnader för en annan nämnd. Allt för att återge en tydlig bild över projektets genomförande utifrån de förutsättningar som funnits med i projektet.

Projektering och upphandling

I projektering och upphandling ska kommunens olika komponenter speglas för iordningsställande av allmän platsmark. Detta för att kunna genomföra en korrekt indelning av komponenterna som vid områdets färdigställande ska aktiveras i kommunens anläggningstillgångar.

I upphandlingen ska också kostnadsmassan fördelas mellan skattekollektivet och VA-kollektivet. Detta ska dokumenteras och finnas med i avtalsskrivningarna med upphandlad entreprenör.

Uppföljning

Kommunstyrelsen bemyndigas vid behov att revidera riktlinjerna. Kommunstyrelsens förvaltning ska vid behov kunna föreslå anpassningar och revideringar utifrån förändringar i lagstiftning, rekommendationer och allmän redovisningspraxis.