
417

Pågående arbeten

AV PETER BERG

I. INLEDNING

Hur ska tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag som inte är klara på balansdagen värderas, redovisas och beskattas?

Den 9 juni 2016 beslutade Bokföringsnämnden (BFN) att upphäva alternativregeln för pågående arbeten på löpande räkning för mindre aktieföretag respektive mindre ekonomiska föreningar.¹ Skälet var att alternativregeln för denna typ av arbeten ansågs vara oförenlig med EU-rätten. Ändringen ska tillämpas på räkenskapsår som avslutas efter den 10 juli 2016.

Upphävandet ritar om kartan över alternativ för redovisning av pågående arbeten enligt de olika regelverken. Det motiverar en aktuell översikt, dock med fokus på K3 och RFR.²

1. 6 kap. 13 K2 ÅR Årsredovisning i mindre aktieföretag (BFNAR 2008:1) och 6 kap. 14 K2 ÅR Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (BFNAR 2009:1), version 2016-06-09 i bägge fallen.

2. K3 Årsredovisning och koncernredovisning (BFNAR 2012:1) version 2014-11-17. RFR Rådet för Finansiell Rapportering, RFR 2 Redovisning för juridiska personer version januari 2016.

2. REDOVISNINGSMETODER

2.1 TILLGÄNGLIGA METODER

Efter BFN:s beslut den 9 juni 2016 gäller följande alternativ.

Huvudregeln för uppdrag till fast pris och på löpande räkning, kallas också *successiv vinstavräkning*. Intäkter och därmed *vinst* redovisas i proportion till hur mycket av uppdraget som är färdigställt, *förlust* redovisas direkt.

Alternativregeln för uppdrag till fast pris, kallas också *färdigställandemetoden* eller *slutförändemetoden*. *Vinst* redovisas först när uppdraget är i huvudsak färdigställt. *Förlust* redovisas direkt.

Alternativregeln för uppdrag på löpande räkning används bara i förenklat årsbokslut och behandlas inte närmare här.

2.2 VÄRDET AV ATT HA FORDRAN OCH SKULD

Beräkningarna för varje uppdrag visar om företaget har en fordran eller skuld i uppdraget, oavsett metod.

Värt att notera är att för pågående arbeten är det ingen fördel att ha en tillgång, tvärtom. En tillgång innebär att företaget har lagt ner högre utgifter i projektet än vad som har fakturerats, faktureringen är baktung. Det innebär indirekt att företaget är bank åt kunden. Tillgångar i pågående arbeten är därför en finansiell varningssignal.

Däremot ligger företaget rätt om det har en skuld i pågående arbeten. Det innebär att företaget har fakturerat i högre takt än utgifterna har lagts ner i projektet, faktureringen är framtung. Kunden hjälper i det här fallet till att finansiera projektet, vilket alltid bör eftersträvas.³

Det är med andra ord värdefullt att ha en skuld och en belastning att ha en tillgång i pågående arbeten.

2.3 BYTE AV METOD

Verksamhet som tillämpar alternativregeln får alltid byta *till* huvudregeln. Tvärtom, byte *från* huvudregeln till alternativregeln, får dock bara göras om det finns särskilda skäl. Anledningen är att huvudregeln ger en bättre redovisning enligt BFN. Som exempel på särskilda skäl nämner BFN i K3 ny ägare som inte tillämpar huvudregeln, eller att de administrativa resurserna har minskat så de inte längre räcker för beräk-

3. Peter Berg *Resultat- och inkomstplanering* (Wolters Kluwer 2015, s. 42).

ningar enligt huvudregeln, till följd av att verksamheten har minskat i betydande omfattning.⁴

Jag håller med BFN om att huvudregeln ger bättre redovisning. Alternativregeln påverkar resultatet slumpmässigt beroende på vilket år uppdrag med väsentlig vinst färdigställs och resultatavräknas. Jag förordar därför huvudregeln.⁵

Byte av metod ska normalt tillämpas framåt i tiden, bara för nya transaktioner. Just byte mellan alternativregeln och huvudregeln tillämpas dock i praktiken bakåt i tiden, eftersom samtliga transaktioner för ett pågående arbete ska redovisas på samma sätt även om uppdraget inleddes ett tidigare år.

Metodbytet innebär *ändrad princip* för värdering och då ska större företag räkna om jämförelsebelopp från föregående år så de blir jämförbara med innevarande år. Mindre företag *behöver* inte räkna om jämförelsebeloppen enligt ÅRL, men ska då i stället upplysa i not om den bristande jämförbarheten.⁶

K3 nämner inget om omräkningar och upplysningar vid byte av metod i reglerna om fast pris för juridisk person (det är bara där ett byte av metod kan förekomma), utan reglerna finns i kap. 10 *Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel*. Här sägs att byte mellan alternativregel och huvudregel för uppdrag till fast pris är ett byte av redovisningsprincip och att det ska redovisas med retroaktiv tillämpning. Större företag ska räkna om jämförelsetalen för föregående år enligt den nya principen. Flerårsöversikten behöver inte räknas om men då ska upplysning lämnas om att omräkning inte har gjorts.⁷

3. TJÄNSTEUPPDRAG OCH ENTREPRENADUPPDRAG

Reglerna om pågående arbeten gäller tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag men inte andra typer av leveranser som kan vara pågående – alltså inte varuförsäljning, löpande provisionsintäkter etc.

4. 23 kap. 37 K3 *Årsredovisning och koncernredovisning* (BFNAR 2012:1) version 2014-11-17.

5. Peter Berg *Resultat- och inkomstplanering* (Wolters Kluwer 2015, s. 39 f. och 41 f.).

6. 3 kap. 5 § andra och fjärde stycket ÅRL, *Årsredovisningslagen* (1995:1554) version 2016-01-01.

7. 10 kap. 3–7 och kommentarerna K3.

Tjänsteuppdrag är t.ex. uppdrag som utförs av en redovisningskonsult, revisor, jurist eller advokat. Den skatterättsliga benämningen är konsult- rörelse.⁸ K3 saknar definition av begreppet tjänsteuppdrag.

Entreprenaduppdrag är uppdrag att uppföra en byggnad, markanläggning etc. Den skatterättsliga benämningen är byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse.⁹ Följande definition finns i K3.

”Entreprenadavtal är ett särskilt framförhandlat avtal om ett uppdrag som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.”¹⁰

Tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag redovisas enligt samma regler, med undantag för att avdrag för schabloninkurans får göras för entreprenaduppdrag men inte för tjänsteuppdrag.¹¹ K3 innehåller utöver detta bara en särregel, nämligen om intäktsredovisning för tjänsteuppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en bestämd tidsperiod.¹²

4. ÅRSREDOVISNING OCH INKOMSTDEKLARATION

K3 har ingen egen uppställningsform för resultaträkning och balansräkning utan hänvisar till ÅRL, men med tillägg för t.ex. uppskjuten skatt.¹³

IFRS-företag ska upprätta resultaträkning och balansräkning enligt IAS 1, men inom ramen för ÅRL:s uppställningsformer.¹⁴

Observera att uppställningsformerna i ÅRL har ändrats på flera punkter den 1 januari 2016, vilket inte återspeglas i just nu gällande K3 utan först när uppdateringarna som är ute på remiss har fastställts hösten 2016. RFR 2 är dock uppdaterad till ÅRL version 2016-01-01.¹⁵

Årsredovisning upprättad enligt K3 och IFRS rapporteras i deklara- tionsbilagan INK2R *Räkenskapschema*, i förekommande fall med korri- geringar i bilagan INK2S *Skattemässiga justeringar*.

8. 17 kap. 23 § IL.

9. 17 kap. 23 § IL.

10. 23 kap. 10 K3.

11. 17 kap. 27 § IL.

12. 23 kap. 26 K3.

13. Bilaga 1–3 ÅRL. 4 kap. 3 kommentaren K3.

14. RFR 2 IAS 1.

15. Nyhetsbrev oktober – december 2015, RFR.

5. BRUTTO ELLER NETTO

Bruttoredovisning är en grundläggande redovisningsprincip i ÅRL. Det innebär för balansräkningen att tillgångar inte får kvittas mot avsättningar eller skulder, samt för resultaträkningen att intäkter inte får kvittas mot kostnader.¹⁶

5.1 KVITTNING INOM ETT UPPDRAG

Frågan är inte aktuell för uppdrag på löpande räkning och till fast pris enligt *huvudregeln*, eftersom dessa regler fokuserar på intäktsredovisningen.

Fast pris enligt *alternativregeln* bygger dock på att både intäkter och kostnader tas bort från resultaträkningen och redovisas i balansräkningen tills uppdraget är klart. Här är det uttalat att *intäkter och kostnader* får kvittas mot varandra i balansräkningen, som ett undantag från kravet på bruttoredovisning. Värdet av respektive uppdrag beräknas till en nettofordran eller nettoskuld.¹⁷ I resultaträkningen, däremot, kvarstår kravet på bruttoredovisning. Intäkterna justeras i posten *Nettoomsättning* och kostnaderna i posten *Förändring av pågående arbete för annans räkning*.

K3 har en generell regel som säger att *intäkter* ska beräknas som ett netto för varje uppdrag, mellan upparbetade intäkter och fakturerade belopp.¹⁸

5.2 KVITTNING MELLAN UPPDRAG

K3 har en generell regel för pågående arbeten som säger att uppdrag med nettofordran inte får kvittas mot uppdrag med nettoskuld, utom för uppdrag från samma uppdragsgivare under samma tidsperiod.¹⁹

Varje uppdrag ska värderas för sig.²⁰

16. 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL.

17. Bilaga 1 D.3 ÅRL, med hänvisning från 23 kap. 31 kommentaren första stycket K3.

18. 23 kap. 27 K3.

19. 23 kap. 27 K3.

20. 23 kap. 13 K3.

6. UPPDRAG PÅ LÖPANDE RÄKNING

6.1 ALLMÄNT OM LÖPANDE RÄKNING

Uppdrag på löpande räkning faktureras per timme eller motsvarande. Följande definitioner finns i K₃ och IL.

”... ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.”²¹

”Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.”²²

Bara uppdrag med arvode per tidsenhet (samt nedlagda utgifter) är uppdrag på löpande räkning. Arvode för en tidsperiod eller annan enhet innebär att uppdraget är till fast pris, t.ex. arvode per månad eller per kvadratmeter.

Inkomstbeskattningen behöver inte följa redovisningen för pågående arbeten på löpande räkning. Det beskrivs närmare i kapitel 9 *Inkomstbeskattning*, avsnitt 9.1 *Löpande räkning*.

6.2 LÖPANDE RÄKNING ENLIGT K₃ OCH RFR

6.2.1 TILLÅTNA METODER

K₃ och RFR medger bara tillämpning av *huvudregeln* för uppdrag på löpande räkning.

Frågan om byte av metod faller därmed för bägge regelverken.

Alternativregeln får dock användas vid inkomstbeskattningen oavsett tillämpade regler för redovisningen av pågående arbeten på löpande räkning

6.2.2 LÖPANDE RÄKNING ENLIGT HUVUDREGELN

Uppdrag på löpande räkning tas upp som intäkt i takt med att arbetet utförs och material levereras.²³ Det har alltså ingen betydelse om uppdraget har fakturerats eller inte.

21. 23 kap. 11 K₃.

22. 17 kap. 25 § IL.

23. 23 kap. 17 K₃. IAS 11 punkt 22. IAS 18 punkt 20.

En av tre typsituationer uppstår för varje uppdrag. Företaget kan ha en fordran eller skuld i uppdraget och ett uppdrag kan komma att gå med förlust.

Om arbete har utförts och material levererats, men helt eller delvis inte fakturerats, så finns en *fordran* på kunden. Fordran ökar posten *Nettoomsättning* i resultaträkningen och tas upp som omsättningstillgång i posten *Upparbetad men inte fakturerad intäkt* i balansräkningen.

I motsatt fall, om fakturering till kund har gjorts men arbete och material helt eller delvis inte har levererats, har företaget en *skuld* till kunden. Skulden minskar posten *Nettoomsättning* i resultaträkningen och tas upp som kortfristig skuld i posten *Förskott från kunder* i balansräkningen.

Uppdrag på löpande räkning faktureras typiskt sett i takt med att uppdraget utförs, därför är det sällsynt att sådana uppdrag går med *förlust*. Om det trots allt inträffar så medför den grundläggande försiktighetsprincipen i ÅRL att förlusten ska kostnadsföras direkt.²⁴ Samma gäller också uttalat enligt IFRS.²⁵

7. UPPDRAG TILL FAST PRIS

7.1 ALLMÄNT OM FAST PRIS

Uppdrag till fast pris definieras negativt som uppdrag som inte är på löpande räkning. Uppdrag till fast pris faktureras per uppdrag eller deluppdrag, t.ex. pris per byggnad eller per årsredovisning. Följande definitioner finns i K3 och IL.

”Uppdrag till fast pris är ett uppdrag som inte är ett uppdrag på löpande räkning.”²⁶

”Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.”²⁷

Inkomstbeskattningen följer redovisningen för pågående arbeten till fast pris. Det beskrivs närmare i kapitel 9 *Inkomstbeskattning*, avsnitt 9.2 *Fast pris*.

24. 2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL.

25. International Financial Reporting Standards (IFRS), med International Accounting Standards (IAS). IAS 11 punkt 26. IAS 18 punkt 21.

26. 23 kap. 12 K3.

27. 17 kap. 25 § IL.

7.2 FAST PRIS ENLIGT K3 OCH RFR

7.2.1 TILLÅTNA METODER

K3 medger bara tillämpning av *huvudregeln* för uppdrag till fast pris i *koncernredovisningen*.²⁸

Både huvudregeln eller alternativregeln är dock tillåtna för *juridisk person*, men samma metod ska tillämpas i den juridiska personen för samtliga uppdrag.²⁹

RFR har samma alternativ som K3, enbart huvudregeln för *koncernredovisningen*, men huvudregeln eller alternativregeln får användas i *juridisk person*.³⁰

Beträffande byte av metod se kap. 2 *Redovisningsmetoder*, avsnitt 2.2 *Byte av metod*.

7.2.2 FAST PRIS ENLIGT HUVUDREGELN

Huvudregeln för fast pris bygger på att resultatavräkning görs med upparbetad intäkt, inte fakturerat belopp.

7.2.2.1 Resultatavräkning

Huvudregeln för fast pris innebär att intäkter och kostnader (dvs. resultatet) för ett uppdrag redovisas det år arbetet utförs och materialet används. Intäkter från uppdraget tas upp i proportion till hur mycket av uppdraget som är färdigställt och kostnader tas upp i takt med att de förbrukas.³¹ Det har alltså ingen betydelse om uppdraget har fakturerats eller inte.

Årets intäkt ska beräknas utifrån färdigställandegraden på balansdagen, minskad med intäkter från uppdraget redovisade tidigare år.³²

Färdigställandegraden kan beräknas på olika sätt, men den valda metoden ska användas för alla uppdrag. En vanlig metod är att ställa nedlagda kostnader mot totalt beräknad kostnad för uppdraget.³³

Om metoden för att beräkna fastställandegraden ändras ska det hanteras som en *ändrad uppskattning och bedömning*. En sådan ändring ska redovisas framåtriktat, dvs. ingen omräkning ska göras av jämförelsetal. Om ändringen är väsentlig ska upplysning lämnas om ändringen och

28. 23 kap. 18 K3.

29. 23 kap. 31 K3.

30. RFR 2 IAS 11. RFR 2 IAS 18.

31. IAS 11 punkt 22. IAS 18 punkt 20.

32. 23 kap. 18 K3.

33. 23 kap. 22 K3. IAS 11 punkt 30. IAS 18 punkt 24.

effekten på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader under året som ändringen görs.³⁴

7.2.2.2 Skäligt pålägg för indirekta kostnader

Beräkningen av intäkter och kostnader för uppdraget avser direkta intäkter och direkta kostnader. Utöver detta brukar ett skäligt pålägg för indirekta kostnader beräknas och ÅRL medger att pålägget tas med i anskaffningsvärdet.³⁵ Pålägget ska göras enligt K3, men kravet gäller bara uppdrag till fast pris.

Enligt K3 omfattar utgifterna för ett uppdrag bl.a. ”... utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget ...”,³⁶ alltså pålägg för indirekta kostnader.

Rent matematiskt behövs inte pålägget för att beräkna färdigställandegraden. Pålägget ökar ju beloppet för nedlagda kostnader i procent lika mycket som beloppet för beräknade totala kostnader. Du kan därför hoppa över resten av detta avsnitt om du inte behöver hantera beräkningar av pålägg av andra skäl.

Beräkningen av pålägget kan höra till vad som upplevs svårast med successiv vinstavräkning, mycket eftersom regler för beräkningen saknas, men principen är att summan av företagets direkta kostnader för ett räkenskapsår ställs mot summan av de indirekta kostnaderna. Då erhålls en procentsats som för pålägg för indirekta kostnader.

Om ett företag har exempelvis 70 tkr i indirekta kostnader och 1 mkr i direkta kostnader blir pålägget för indirekta kostnader 7 procent. En låg procentsats eftersträvas, som ett tecken på effektiv verksamhet med låga administrativa kostnader. Min erfarenhet som redovisningskonsult är att lönsamma kunder brukar ha pålägg *under fem procent*, medan pålägg på uppemot tio procent bör analyseras som en signal om bristande effektivitet i verksamheten. Här finns säkert synpunkter från läsarna!

7.2.2.3 Löpande omprövning och redovisning av förlust

Totalt beräknad intäkt och kostnad för varje uppdrag ska omprövas löpande.³⁷

För uppdrag som beräknas gå med förlust ska förlusten redovisas direkt, oavsett hur mycket av uppdraget som är utfört.³⁸

34. 10 kap. 3 kommentaren K3, 10 kap. 9–10 K3.

35. 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL.

36. 23 kap. 20 b K3 (huvudregeln), 23 kap. 32 andra stycket b K3 (alternativregeln).

37. 23 kap. 21 K3.

38. 6 kap. 18 K2 ÅR. 23 kap. 24 K3, IAS 11 punkt 26, IAS 18 punkt 21.

7.2.2.4 Beräkning upparbetad intäkt

Om särskilt programstöd saknas kan upparbetad intäkt beräknas i ett kalkylark, t. ex. på följande sätt. Avrunda gärna till åtminstone tusentals kronor. I kolumner med *kursiv* stil görs automatiska beräkningar.

1. Uppdrag	2. Nedlagd kostnad	3. Total kostnad	4. Färdigställandegrad (%)	5. Total intäkt	6. Upparbetad intäkt	7. Fakturerad intäkt	8. Justering	
A		90	120	75 %	180	135	125	+10
B		90	120	75 %	180	135	150	-15
C		90	200	45 %	180	81	0	+81
								-11

Nedlagda kostnader (2) ställs i relation till beräknade totala kostnader (3), vilket ger färdigställandegraden (4) för uppdraget. Den beräknade totala intäkten (5) multiplicerad med färdigställandegraden visar vilken upparbetad intäkt (6) som finns för uppdraget, dvs. hur mycket företaget har gjort sig förtjänt av att fakturera. Den upparbetade intäkten ställs slutligen mot fakturerad intäkt (7) och mellanskillnaden justerar resultatet (8) genom ökning eller minskning av redovisad intäkt.

Precis som för uppdrag på löpande räkning kan en av tre typsituationer uppstå för varje uppdrag, nämligen att företaget har en fordran eller skuld i uppdraget och att ett uppdrag kan komma att gå med förlust.

Om upparbetad intäkt är högre än fakturerad intäkt så finns en *fordran* på kunden (uppdrag A i tabellen ovan). Fordran ökar posten *Nettoomsättning* i resultaträkningen och tas upp som omsättningstillgång i posten *Upparbetad men inte fakturerad intäkt* i balansräkningen.

I motsatt fall, om upparbetad intäkt är lägre än fakturerad intäkt, så har företaget en *skuld* till kunden (uppdrag B). Skulden minskar posten *Nettoomsättning* i resultaträkningen och tas upp som kortfristig skuld i posten *Fakturerad men inte upparbetad intäkt* i balansräkningen.

Oavsett om det finns en fordran eller skuld i uppdraget så kan totalkalkylen visa en *förlust* (uppdrag C). Först ska fordran eller skuld i uppdraget beräknas och redovisas som vanligt, på samma sätt som för uppdrag A eller B, men därefter ska hela den återstående förlusten kostnadsföras direkt.

I exemplet för uppdrag C redovisas en upparbetad intäkt med 81 tkr och nedlagda kostnader med 90 tkr, alltså påverkas resultatet negativt med 9 tkr. Den beräknade förlusten för uppdraget är dock 20 tkr (total intäkt 180 tkr – total kostnad 200 tkr) så ytterligare 11 tkr (beräknad för-

lust 20 tkr – bokförd förlust 9 tkr) behöver belasta resultatet för att uppfylla kravet på direkt redovisning av förlust.

Om förlusten kan härledas så ska den fördelas på respektive post i resultaträkningen, annars tas den upp i posten *Övriga externa kostnader*. I balansräkningen görs en motsvarande reservering bland kortfristiga skulder i posten *Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter*.

7.2.3 FAST PRIS ENLIGT ALTERNATIVREGELN

7.2.3.1 Resultatavräkning

Alternativregeln innebär att alla intäkter och kostnader (dvs. hela resultatet) av ett uppdrag redovisas först när det är *väsentligen* färdigställt.³⁹

Innebörden av "väsentligen" är att förhållandevis små kvarvarande justeringar etc. inte ska vara skäl för att vänta med resultatavräkning.

7.2.3.2 Löpande omprövning och redovisning av förlust

Totalt beräknad intäkt och kostnad för uppdraget ska omprövas löpande.⁴⁰

För uppdrag som beräknas gå med förlust ska förlusten redovisas direkt, oavsett hur mycket av uppdraget som är utfört.⁴¹

7.2.3.3 Redovisning av pågående uppdrag

Om programstöd saknas kan beräkningen av intäkter och kostnader för uppdrag som ska balanseras (alltså lyftas av från resultaträkningen) göras i ett kalkylark på följande sätt, gärna avrundat till åtminstone tusentals kronor. I kolumner med *kursiv* stil görs automatiska beräkningar.

1. Uppdrag	2. Nedlagd kostnad	3. Fakturerad intäkt	4. Fordran/skuld	5. Total intäkt	6. Total kostnad	7. Totalt resultat	8. Justering
A	135	125	+10	180	150	+30	0
B	135	150	-15	180	150	+30	0
C	135	150	-15	160	170	-10	-10

För uppdrag som beräknas gå med vinst räcker det att fylla i kolumn 1–4.

Nedlagda kostnader (2) ska ökas med skäligt pålägg för indirekta kostnader.

39. 23 kap. 31 K3.

40. 23 kap. 32 kommentaren K3.

41. 23 kap. 32 K3, IAS 11 punkt 26, IAS 18 punkt 21.

Kolumn 5–8 behövs för att identifiera uppdrag som befaras gå med förlust. Om totala intäkter (5) överstiger totala kostnader (6) går uppdraget med *vinst* (7) och ingen justering görs av redovisningen (8).

Vid *förlust* (uppdrag C i tabellen) ska däremot justering göras, genom att nedlagda kostnader (2) minskas med hela förlustbeloppet.⁴² Effekten blir indirekt att ett lägre belopp lyfts av från kostnaderna och därmed försämras resultatet med samma belopp, dvs. förlusten.

I entreprenaduppdrag får de nedlagda kostnaderna därefter minskas med schablonavdrag för inkurans, tre procent, men inte i tjänsteuppdrag.⁴³

Observera att åtgärderna som beskrivs ovan behöver göras i just denna ordning för att det ska bli matematiskt korrekt – pålägg för indirekta kostnader, avdrag för eventuella förluster, samt eventuellt schablonavdrag för inkurans (underlaget för schablonavdraget påverkas ju av eventuell förlust, medan förlusten inte ska påverka underlaget för pålägg för indirekta kostnader).

Nu är det dags att lyfta av nedlagda kostnader och fakturerade intäkter av från balansräkningen.

Nedlagda kostnader (2) minus fakturerad intäkt (3) resulterar i en fordran eller skuld (4) för uppdraget (uppdrag A och B). Fordran ökar och skuld minskar posten *Förändring av pågående arbete för annans räkning* i resultaträkningen. Uppdrag med fordran tas upp som omsättningstillgång och uppdrag med skuld tas upp som kortfristig skuld, i bägge fallen i en post benämnd *Pågående arbete för annans räkning* i balansräkningen.

7.2.3.4 Redovisning av färdigställt arbete

När ett uppdrag är väsentligen färdigställt ska det resultatavräknas.⁴⁴ Intäkter, kostnader och därmed resultatet för uppdraget ska tas in i resultaträkningen samtidigt som fordran eller skuld för uppdraget i balansräkningen ska nollställas.

Resultatavräkningen av uppdrag A–C i föregående avsnitt redovisas på samma sätt, men i motsatta tecken. Nu kommer hela intäkten och hela kostnaden för uppdraget in i resultaträkningen och därmed också hela resultatet för uppdraget, till skillnad från huvudregeln där resultatet påverkas successivt i takt med uppdragets färdigställande.

Om mindre justeringar återstår i uppdraget ska det ändå resultatavräknas, samtidigt som reservering ska göras för tillkommande kostna-

42. 23 kap. 32 K3.

43. 17 kap. 27 § andra stycket IL, med hänvisning från 23 kap. 31 K3.

44. 23 kap. 31 K3.

der.⁴⁵ De tillkommande kostnaderna tas upp i resultaträkningen, fördelat på posterna *Råvaror och förnödenheter*, *Övriga externa kostnader* och *Personalkostnader*. I balansräkningen reserveras för beloppet i posten *Övriga upplupna kostnader*.

8. ÖVERSIKT REDOVISNING

Redovisningen för K₃ och RFR sammanfattas till följande, med beaktande av att posternas benämningar både får och bör anpassas till vad som krävs för förbättrad förståelse i det enskilda fallet.⁴⁶

Situation	R: Resultaträkning B: Balansräkning
	Löpande räkning, huvudregeln
Tillgång	R: Nettoomsättning B: Upparbetad men inte fakturerad intäkt
Skuld	R: Nettoomsättning B: Förskott från kunder
Förlust	R: Övriga externa kostnader B: Upplupna intäkter och förutbetalda kostnader
	Fast pris, huvudregeln
Tillgång	R: Nettoomsättning B: Upparbetad men inte fakturerad intäkt
Skuld	R: Nettoomsättning B: Fakturerad men inte upparbetad intäkt
Förlust	R: Övriga externa kostnader B: Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
	Fast pris, alternativregeln
Tillgång – förlust	R: Förändring av pågående arbeten för andras räkning B: Pågående arbeten för annans räkning
Skuld + förlust	R: Förändring av pågående arbeten för andras räkning B: Pågående arbeten för annans räkning
Tillkommer ^a	R: Respektive rad före rörelseresultat B: Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

a) Tillkommande kostnader efter resultatavräkning.

45. 6 kap. 21–22 kommentaren K2 ÅR.

46. 3 kap. 4 § andra stycket ÅRL.

9. INKOMSTBESKATTNING

Jag bortser här från reglerna för koncernredovisning, eftersom koncerner inte är självständiga skattesubjekt.

9.1 LÖPANDE RÄKNING

I juridisk person måste huvudregeln tillämpas för redovisning av pågående arbeten på löpande räkning, både enligt K3 och RFR.

Vid inkomstbeskattningen får dock alternativregeln tillämpas, om företaget begär det, vilket för uppdrag på löpande räkning innebär faktureringsmetoden. Intäkter och kostnader tas upp i takt med fakturering, även om huvudregeln har tillämpats i redovisningen.⁴⁷ Här finns alltså *inte* samband mellan redovisning och beskattning.

Frågan har behandlats i rättsfall. Ernst & Young AB hade tagit upp pågående arbete på löpande räkning för 147 mkr som tillgång (alltså ofakturerade belopp) 2007, men yrkade i taxeringen 2008 att bara fakturerade belopp skulle beskattas som intäkt. I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN) 2010-11-22 fick bolaget rätt, bolaget skulle bara beskattas för uppdrag på löpande räkning som har fakturerat under året. Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) fastställde förhandsbeskedet 2011-04-11.⁴⁸

Pågående arbeten på löpande räkning enligt huvudregeln kan alltså, om företaget vill, undantas från beskattning så länge de är ofakturerade. I bilaga INK2R tas tillgång upp enligt redovisningen i ruta 2.22 *Upparbetad men inte fakturerad intäkt*, men undantas sedan från beskattning genom skattemässig justering av resultatet i bilaga INK2S ruta 4.5 *Bokförda intäkter som inte ska tas upp*, alternativ c. *Andra bokförda intäkter*.

Detta är en smaklig kombination. Att tillämpa huvudregeln i redovisningen höjer resultat och eget kapital utan ökad inkomstskatt – åtminstone första året.

Faktureringen får dock inte vara ”taktisk”. I ett rättsfall kom HFD fram till att ett företag, som utförde uppdrag på löpande räkning och fakturerade förskott under året, skulle ta upp en intäkt motsvarande det under året utförda arbetet.⁴⁹

47. 17 kap. 26 § IL.

48. HFD 2011 ref. 20 (mål nr 7156-10).

49. RÅ 1990 not. 101.

Enligt K3 ska en *uppskjuten skatteskuld* beräknas och redovisas för den temporära skillnad som uppstår när pågående arbeten på löpande räkning tas upp enligt huvudregeln i redovisningen men enligt alternativregeln vid inkomstbeskattningen.⁵⁰

Möjligheten att ta upp pågående arbeten på löpande räkning enligt alternativregeln vid inkomstbeskattningen har inte påverkats av att alternativregeln slopades för mindre företag i somras.

9.2 FAST PRIS

I juridisk person ska huvudregeln tillämpas i första hand för pågående arbeten till fast pris, men både K3 och RFR medger redovisning enligt alternativregeln i stället.

Valet av metod påverkar inkomstbeskattningen, eftersom uppdrag till fast pris normalt beskattas utifrån redovisningen. Här är det alltså samband mellan redovisning och beskattning, till skillnad från pågående arbeten på löpande räkning.

Vid tillämpning av *huvudregeln* grundas inkomstbeskattningen på redovisningen. HFD har godkänt att ett företag som resultatavräknade pågående arbeten i takt med att arbetet utfördes skulle beskattas enligt redovisningen.⁵¹

Även vid tillämpning av *alternativregeln* grundas inkomstbeskattningen på redovisningen. Här är dock slutredovisningen avgörande för både redovisat resultat och skattepliktig inkomst, därför finns en spärrregel som träder in om slutredovisning inte har gjorts ”i betydande omfattning” trots att den hade kunnat göras enligt god redovisningssed. I sådana fall ska vad som hade kunnat slutredovisas tas upp som skattepliktig intäkt.⁵²

50. 29 kap. 13 K3.

51. RÅ 1998 ref. 18.

52. 17 kap. 31 § IL.

IO. ÖVERSIKT BESKATTNING

Sambandet redovisning – beskattning sammanfattas till följande.

Redovisning	Beskattning
	Löpande räkning, huvudregeln
Krav i K ₃ och RFR	Följer redovisningen enligt huvudregeln <i>eller</i> beskattas enligt alternativregeln
	Löpande räkning, alternativregeln
Tillåts inte i K ₃ eller RFR	Tillåts vid beskattningen (se ovan!)
	Fast pris, huvudregeln
Krav i K ₃ och RFR	Följer redovisningen
	Fast pris, alternativregeln
Tillåts i K ₃ (juridisk person) och RFR (juridisk person)	Följer redovisningen

Peter Berg är auktoriserad redovisningskonsult från RedovisningsHuset i Södertälje AB, föreläsare och författare utgiven av Wolters Kluwer. Han skriver om aktuella ekonomiska frågor i bloggen consultjourney.wordpress.com.