



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Sofie Ekenberg

Successiv vinstavräkning

—

Hur ska värderingen ske skatterättsligt respektive
civilrättsligt?

JUR092 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

VT 2014

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Syfte och frågeställning	5
1.2 Metod och material	6
1.3 Avgränsning	7
1.4 Disposition	7
2 DEFINITIONER	9
2.1 Tillgångar och skulder	9
2.2 Inbetalning, inkomst och intäkt	9
2.3 Utbetalning, utgift och kostnad	10
3 REGELVERK	11
3.1 Inledning	11
3.2 Inkomstskattelagen	11
3.3 K-regelverket	12
3.4 Det kopplade området	13
4 BOKSLUT	15
4.1 Inledning	15
4.2 Årsredovisning	15
4.3 Inkomstdeklaration	16
5 PÅGÅENDE ARBETEN	18
5.1 Inledning	18
5.2 Både kopplat och icke kopplat område	19

5.3	Arbete på löpande räkning	19
5.4	Uppdrag till fast pris	20
6	VÄRDERING AV SUCCESSIV VINSTAVRÄKNING	21
6.1	Inledning	21
6.2	Arbete på löpande räkning	21
6.3	Färdigställandegraden	22
6.3.1	Utgiftsberäkning	22
6.3.2	Nedlagt arbete	23
6.3.3	Fysisk färdigställandegrad	23
6.3.4	I praktiken	23
6.4	Prognosutgift	24
6.5	Nollavräkning	25
6.6	Indirekta kostnader	25
6.7	Förlustuppdrag	26
7	SKATTEMÄSSIG VÄRDERING AV SUCCESSIV VINSTAVRÄKNING	27
7.1	Inledning	27
7.2	Frikoppling	27
7.3	Fördelar vid frikoppling	28
7.4	Arbete på löpande räkning	29
7.5	Uppdrag till fast pris	32
8	ANALYS	33
8.1	Koppling eller ej	33
8.2	Arbete på löpande räkning	34
8.3	Uppdrag till fast pris	35
8.3.1	Färdigställandemetoden	35
8.3.2	Successiv vinstavräkning	36
8.4	Avslutning	38
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	39

Summary

Over the years the regulations has varied in terms of how work in progress should be valued, both in civil law and in fiscal legislation. Construction companies previously used completed contract method, which can still be used in cases where companies do not apply the percentage of completion method. With completed contract method, the company recognizes income only when the task is essentially completed. Nowadays, the construction industry's recommendation is to use the percentage of completion method, which means that the work in progress in the annual accounts is valued at an amount exceed acquisition value. Profit is deducted during project in progress.

The company's annual accounts are primarily the basis of computation for company taxation. The amount of adjustments that are made by the company depends on its enterprise and if the fiscal legislation and civil law regulations comply or if the regulations are not connected. If it is not connected, the company can or shall adjust the amounts recorded for them to comply with the fiscal legislation.

It is not one of the civil or the tax regulations that obviously is superior than the other. It is rather that the regulations run alongside each other. The problem occurs when there are rules that are not compatible. Typically this occurs when the area is not connected, which means that the civil regulations are governing annual accounts and annual report, and the tax regulations are governing company taxation.

In the valuation of work in progress on a current account is the taxation nowadays not connected from the accounts, according to a relatively new practice, HFD 2011 ref 20. A company can thereby in the accounting records and in the official annual report value the accomplished tasks using the percentage of completion method and in the taxation choose to value the work performed on a current account by the amount invoiced. This means that if a company pushes invoicing ahead of them, it can also postpone the taxation of profits ahead of them.

At accounting and taxation of work in progress with a fixed price contract, there are in the present situation no larger controversy between the civil law and the fiscal legislation. The Supreme Administrative Court in Sweden has on several occasions held that taxation should follow the accounting made by the company. This is also agreed on in the doctrine. The interesting question is rather which accounting method companies choose, the completed contract method or the percentage of completion method. Both methods are allowed for tax purposes, and since the area is connected, taxes will be based on the method selected for the account.

Sammanfattning

Under årens gång har reglerna varierat när det gäller hur pågående arbeten ska värderas, både när det gäller civilrätten och skatterätten. Bland byggföretag användes tidigare färdigställandemetoden, vilken fortfarande kan användas, i de fall företag inte tillämpar successiv vinstavräkning. Färdigställandemetoden innebär att bolaget redovisar resultatet först när uppdraget väsentligen är fullgjort. Numera är byggbranschens rekommendation att använda successiv vinstavräkning, vilket innebär att pågående arbetet i bokslutet värderas till ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet. Vinsten avräknas då under projektets gång.

Företagets bokslut ligger i huvudsak till grund för företagets beskattning. Hur många justeringar som företaget gör beror på företagets verksamhet och om de skatterättsliga och civilrättsliga regelverken följs åt eller om regelverken är frikopplade. Vid de frikopplade delarna kan eller ska företaget justera de bokförda beloppen för att de ska överensstämma med de skatterättsliga reglerna.

Det är inte något av det civilrättsliga eller det skatterättsliga regelverket som självklart väger tyngre än det andra. Det är snarare så att regelverken styr vid sidan av varandra. Problemet uppstår när det är regler som inte är förenliga. Det vanliga är då att området inte är kopplat, vilket betyder att de civilrättsliga reglerna styr bokslut och årsredovisning, och de skatterättsliga reglerna styr företagets beskattning.

Vid värdering av pågående arbete på löpande räkning är beskattningen numera frikopplad från redovisningen, enligt relativt ny praxis, HFD 2011 ref 20. Ett företag kan därmed i bokföringen och i den officiella årsredovisningen värdera det nedlagda arbetet med hjälp av principen om successiv vinstavräkning och vid beskattningen välja att värdera arbetet som utförts på löpande räkning efter hur mycket som har fakturerats. Det innebär att om ett företag skjuter faktureringen framför sig, kan det även skjuta beskattning av vinst framför sig.

Vid redovisning och beskattning av pågående arbete till fast pris, finns i dagsläget ingen större kontrovers mellan de civilrättsliga och de skatterättsliga regelsystemen. HFD har i flera domar ansett att beskattningen ska följa av den redovisning som företaget har gjort. Detta är man även överens om inom doktrinen. Den intressanta frågan är istället vilken redovisning som företagen väljer, färdigställandemetoden eller successiv vinstavräkning. Båda metoderna är tillåtna skatterättsligt, och då området är kopplat, kommer den metod som är vald för redovisningen även beskattningen att grundas på.

Förord

Våren 2001 började jag juris kandidatprogrammet i Lund. Efter åtta terminers juridikstudier och en ekonomie kandidatexamen i företagsekonomi, flyttade jag vintern 2005 hem till Karlshamn och sökte arbete som revisorsassistent. Jag har arbetat som revisor på KPMG i Karlshamn och fått två barn, men knappt åtta år senare hade jag fortfarande inte skrivit uppsatsen, vilket var det enda jag saknade för att kunna ta ut en juris kandidatexamen. Under föräldraledigheten med mitt andra barn, undrade min blivande make Anders om det kanske ändå var dags att göra sista rycket med utbildningen. Äntligen fanns ambitionen och energin att göra slutspurten!

Därför vill jag framför allt tacka Anders och våra barn Ebbe och Alma för att jag har fått tiden och den praktiska möjligheten att skriva denna uppsats. Jag vill även tacka de personer i min omgivning som har uppmuntrat och hejat på i både mot- och medgång samt bistått med tips och råd.

Då jag arbetar som revisor och inom en relativt snar framtid kommer att avlägga prov för auktoriserad revisor, ville jag att ämnet för min uppsats skulle vara något som jag kommer i kontakt med i min vardag, och som jag dessutom skulle ha nytta av att förkovra mig i. Valet hamnade på successiv vinstavräkning. Området är komplext och värderingsmetoder och regler spelar stor roll för bolag i byggbranschen.

Slutligen vill jag tacka min handledare Christina Moëll för givande synpunkter och kommentarer och för att jag fick möjlighet att skriva min uppsats på distans.

Svängsta den 10 augusti 2014

Sofie Ekenberg

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
Dnr.	Diarienummer
FAR	FAR, en branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IFRS	International Financial Reporting Standards, Internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
K	Kategori, avser Bokföringsnämndens K-regelverk
Prop.	Proposition
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådets rekommendation
RÅ	Högsta förvaltningsdomstolens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SKV	Skatteverket
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

För att få fram ett bolags resultat vid tidpunkten för dess bokslut, måste bolagets tillgångar och skulder beräknas. Därför måste till exempel anläggningstillgångar, kundfordringar, likvida medel, banklån och leverantörsskulder beräknas och värderas. För de flesta bolag, och speciellt för de bolag som tillhandahåller tjänster, är vanligen inte allt helt ”färdigt” vid bokslutsdatumet, det vill säga tjänsten är kanske inte till fullo genomförd, fakturerad och betald. Bolagets verksamhet är pågående, den står inte stilla bara för att ett visst datum passerar. Tjänster genomförs, fakturor skrivs ut och betalas. Tjänsten har kanske påbörjats under det gamla räkenskapsåret och fortsätter under det nya, eller så är uppdraget färdigställt men ännu inte fakturerat. Oavsett till vilket år som tjänsten ska hänföras måste det göras en beräkning av det värde som finns vid bokslutsdatumet. Det måste fastställas hur stor del av tjänsten som är genomförd och hur stort dess värde är när räkenskapsåret är slut.

Värderingen av tillgångar och skulder kan i vissa fall vara svår, beroende på vilken typ av tjänst det är fråga om. Regelverket är inte heller enkelt, reglerna står mot varandra. Å ena sidan finns det regler som betonar försiktighetsprincipen och vill dämpa tillgångarnas värde i bolaget och därmed minska resultatet genom att kostnaderna blir högre. Å andra sidan finns det regler som håller uppe tillgångarnas värde och därmed minskar kostnaderna, och följaktligen ökar det beskattningsbara resultatet.

Många regler är tvingande och måste följas. I vissa fall finns det alternativa regler där bolaget kan välja modell. I ytterligare andra fall kan lagstiftningen vara oklar, och företaget kan då välja att tolka reglerna på det sätt som är fördelaktigt för företaget och anpassat till dess situation.

Ett bolag har ofta en egen agenda, som påverkar hur det önskar tolka reglerna. Om det under året har gått bra, och det blir ett stort positivt resultat vid bokslutet, kanske bolaget vill minska tillgångarna och därigenom minska det beskattningsbara resultatet. Det kan även vara så att aktieägarna önskar tillgodogöra sig en stor utdelning. Då kanske de vill ha ett så högt bokfört resultat som möjligt, och önskar därför öka tillgångarnas värde. Att bolaget är högt värderat kan även vara önskvärt vid till exempel en förestående försäljning av bolaget.

1.1 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att utreda gällande rätt vid värderingen av pågående arbete i ett bolags årsredovisning. Fokus ligger härvid på frågor förknippade med användningen av successiv vinstavräkning.

I uppsatsen undersöker jag motsättningarna mellan de civilrättsliga och de skatterättsliga reglerna. Det kan i olika situationer och med olika förutsättningar vara fördelaktigt att tolka reglerna på skilda vis. Följande frågor är av särskilt intresse att besvara.

Väger det ena regelverket tyngre än det andra? Har företag möjlighet att välja mellan regelverken? Eller är regelverken frikopplade så att företag kan använda båda regelverken samtidigt, exempelvis civilrätten i årsredovisningen och skatterätten i inkomstdeklarationen?

Jag undersöker kopplingen mellan redovisning och beskattning vad gäller värderingen av upplupna tjänster. Härvid blir följande frågor viktiga att besvara.

Har den starka kopplingen mellan regelverken minskat så att det idag är två skilda regelverk? Kan det vara så att det egentligen inte finns en motsättning mellan de civilrättsliga och de skatterättsliga reglerna, de kanske kan kombineras? Tillgångarna skulle i så fall ha ett visst värde i årsredovisningen och sedan ett annat värde vid beräkning av det beskattningsbara resultatet.

1.2 Metod och material

Uppsatsen är tvärvetenskaplig, då ämnet ligger i gränslandet mellan juridik och ekonomi/redovisning. Metoden är traditionellt rättsdogmatisk, där jag har utgått från skatterättslig och civilrättslig lagtext och redovisningsrättsliga regler, samt kompletterat med förarbeten, praxis, litteratur och artiklar. Även olika slag av rättsinformation från Bokföringsnämnden och Skatteverket ingår i materialet.

För att koppla uppsatsen till företagens dagliga verksamhet och dagsaktuell praxis och sedvänja, har jag valt att vid vissa avsnitt jämföra med hur några av de största bolagen har gjort enligt respektive bolags årsredovisning för 2013. Urvalet har varit de fem största byggföretagen efter omsättning i Sverige, enligt Sveriges Byggindustrier.¹

I rättskällehierarkin är lagar och författningar generellt sett den viktigaste rättskällan, och sedan kommer förarbetsuttalanden och rättspraxis. Därefter kommer handelsbruk och annan sedvänja samt den juridiska doktrinen.²

Lagrummen för reglering av ett bolag och dess ekonomiska verksamhet finns i huvudsak i ABL, BFL, IL samt ÅRL.

Bokföringsnämnden (BFN) är en myndighet under regeringen med egen instruktion³ och eget anslag. BFN är bemyndigad att utarbeta allmänna råd

¹ Sveriges Byggindustrier, *30 största byggföretagen efter omsättning i Sverige*.

² Bernitz U m.fl., *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s 32-33.

som kompletterar framförallt reglerna i BFL och ÅRL och preciserar innebörden av god redovisningssed.⁴ BFN är även statens expertorgan på redovisningsområdet och yttrar sig till domstolar om vad som är god redovisningssed.⁵

Skatteverket, som lyder under Finansdepartementet, är förvaltningsmyndighet för till exempel beskattning.⁶ Skatteverket ska bland annat meddela föreskrifter om verkställighet av lag samt verka för lagenlighet vid rättstillämpningen genom allmänna råd och uttalanden.⁷

1.3 Avgränsning

Jag har valt att begränsa uppsatsen till att avse bolag som använder det så kallade K3-regelverket⁸. Det är i huvudsak större icke-noterade företag samt de företag som har valt att inte tillämpa reglerna i K1 eller K2.

Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut följer regleringen i K1⁹, vilket även ideella föreningar och trossamfund gör. K2¹⁰ omfattar i första hand mindre aktiebolag och mindre ekonomiska föreningar. K3 omfattar större icke-noterade företag samt de företag som har valt att inte tillämpa reglerna i K1 eller K2. Se vidare i kapitel 3.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med några förhållandevis grundläggande kapitel, vilka är nödvändiga för att läsare som inte har företagsekonomisk bakgrund ska kunna förstå uppsatsens följande kapitel och slutliga analys.

För att ha behållning av en diskussion om till exempel huruvida värdet av arbete på löpande räkning ska värderas som en tillgång i balansräkningen till verkligt värde vid tidpunkten för företagets bokslut eller om värdet ska vara noll kronor, måste läsaren bland annat förstå innebörden av begreppen ”tillgång” och ”intäkt”. Det är också viktigt att förstå innebörden av ett bolags bokslut och årsredovisning och hur det skiljer sig från bolagets inkomstdeklaration.

I kapitel 2 beskrivs en del grundläggande begrepp vid ett företags ekonomiska redovisning, för att läsaren lättare ska förstå kommande kapitel.

³ Förordning (2007:783) med instruktion för Bokföringsnämnden.

⁴ Bokföringsnämnden, *Årsredovisning 2012*, s 5.

⁵ Bokföringsnämnden, *Årsredovisning 2012*, s 2.

⁶ Skatteverket, *Om oss*.

⁷ Skatteverket, *Rättsinformation*.

⁸ K3-regelverket finns i BFNAR 2012:1.

⁹ K1-regelverket finns i BFNAR 2006:1 och BFNAR 2010:1.

¹⁰ K2-regelverket finns i BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1.

I tredje kapitlet redogörs för de mest väsentliga regelverken vid ett bolags ekonomiska redovisning och beskattning.

Fjärde kapitlet behandlar ett bolags skyldigheter att offentliggöra viss ekonomisk information, samt visar att det inte nödvändigtvis är den civilrättsligt offentliga informationen som beskattningen grundas på enligt de skattemässiga reglerna.

I kapitel 5 diskuteras begreppet pågående arbete och dess två huvudtyper, arbete på löpande räkning och uppdrag till fast pris. Dessa företeelser har ett nära samarbete med ämnet för uppsatsen, det vill säga successiv vinstavräkning.

Sjätte kapitlet behandlar de frågeställningar som finns vid värderingen av den successiva vinstavräkningen enligt de civilrättsliga bestämmelserna.

Därefter behandlas i kapitel 7 de frågeställningar som finns vid värderingen enligt de skatterättsliga bestämmelserna.

Avslutningsvis görs en sammanfattande analys i kapitel 8.

2 Definitioner

I detta kapitel beskrivs en del grundläggande begrepp vid ett företags ekonomiska redovisning, för att läsaren lättare ska förstå kommande kapitel.

2.1 Tillgångar och skulder

Begreppet tillgångar och skulder i samband med ett företag och dess bokföring har i princip samma betydelse som i allmänt språkbruk. En tillgång är något som företaget äger, som till exempel en fastighet eller en del av ett lager. Det kan också vara en fordran på någon, som till exempel en kundfordran eller en fordran på någon som har lånat en summa av företaget. Likvida medel, kontanter eller pengar på ett bankkonto, är också en tillgång i företaget. De civilrättsliga bestämmelserna finns bland annat i ÅRL kap 3-4. Närmare definitioner finns i BFNAR 2012:1 kap 2, 4, 13, 17, 18 samt 22.

Skuld är en fordran som någon annan har på bolaget. Det kan vara ett lån hos en kreditgivare eller skulder hos en leverantör, vilket i det fallet är utestående leverantörsskulder.

Eget kapital i balansräkningen är skillnaden mellan ett bolags tillgångar och skulder. Bolagets egna kapital är då en skuld till bolagets ägare. Om bolagets skulder är större än dess tillgångar, så att det egna kapitalet är negativt, är bolaget likvidationspliktigt. Se vidare om likvidationsplikt i ABL 25 kap.

2.2 Inbetalning, inkomst och intäkt

När pengar strömmar in i ett bolag får bolaget en inbetalning. Beroende på anledningen till inbetalningen varierar bokföringen av transaktionen. Om inbetalningen beror på att bolaget har tagit ett lån hos någon, blir det en skuld. Är det istället en kund som betalar en faktura, blir det en minskning av en redan bokförd tillgång samtidigt som likvida medel eller summan på bankkontot ökar, beroende på hur kunden betalar fakturan.

När bolaget har sålt en sak eller utfört en tjänst och sedan skickar en faktura till kunden, har bolaget en inkomst. Bolaget får sedermera en intäkt under det räkenskapsår som saken har sålts eller som tjänsten har utförts.

Vid en försäljning, kan det hända att varan eller tjänsten avser fler än ett räkenskapsår. Det kan exempelvis vara uthyrning av en maskin som börjar i september och varar till februari. Bolaget har vid uthyrningsstarten fått en inkomst på exempelvis 120 tkr. Om bolaget har bokslut i december kan inte

hela summan 120 tkr bokförsas som intäkt för innevarande räkenskapsår, eftersom det endast är 80 tkr som avser användning av maskinen under innevarande räkenskapsår. Kunden skulle teoretiskt sett kunna säga upp maskinhyran siste december och därmed begära och få tillbaka 40 tkr. Alltså är det 80 tkr som är bolagets intäkt för året och resterande 40 tkr är en förutbetalad intäkt, sålunda en skuld vid bokslutet på 40 tkr.

Motsvarande blir det för bolaget som hyr maskinen. Om även det bolaget har bokslut i december, är det en kostnad på 80 tkr under räkenskapsåret för maskinhyran. I bokslutet är det sedan en förutbetalad kostnad på 40 tkr, vilket är en tillgång.

Civilrättsliga bestämmelser för redovisningen av intäkter finns bland annat i ÅRL kap 3 samt i BFNAR 2012:1 kap 5 och 23.

2.3 Utbetalning, utgift och kostnad

När pengar strömmar ut ur ett bolag gör bolaget en utbetalning. Om utbetalningen beror på att bolaget har amorterat ett lån eller betalat en faktura från en leverantör blir det i båda fallen en minskning av skuld. Det är en minskning av ett befintligt lån respektive minskning av en leverantörsskuld.

Om bolaget istället har köpt exempelvis en maskin eller en förpackning pennor, blir det ett inventarium respektive förbrukningsmaterial. Inventariet är en tillgång medan förbrukningsmaterialet är en kostnad. I första fallet är det inte en resultatpåverkan, då likvida medel, som också är en tillgång, byts mot en annan tillgång. I det andra fallet däremot är inköpet av pennorna en kostnad och belastar resultatet med motsvarande summa.

Skulle bolaget däremot vara en butik som säljer kontorsmaterial, skulle pennorna istället vara ett lager vid inköpet. Vid inköpet inträffar ingen resultatpåverkan, eftersom pengarna, som är en tillgång, byts till lager, som också är en tillgång. Påverkan på resultatet sker först när en kund kommer in i butiken och köper pennan. Då kostnadsförs inköpet av pennan genom att lagret minskar och pennan blir en kostnad och i samma stund blir försäljningen av pennan en intäkt. Skillnaden mellan intäkten och kostnaden är resultatet i bolaget.

I exemplet i avsnitt 2.2 om en maskinhyra, blir 120 tkr en utgift när hyresavtalet påbörjas, och även en utbetalning när fakturan betalas. 80 tkr blir en kostnad under innevarande räkenskapsår och 40 tkr är en tillgång i bokslutet. De 40 tkr blir sedan en kostnad påföljande räkenskapsår.

Civilrättsliga bestämmelser för redovisningen av kostnader finns bland annat i ÅRL kap 4 samt i BFNAR 2012:1 kap 25-28.

3 Regelverk

I detta kapitel redogörs för de mest väsentliga regelverken för ett bolags ekonomiska redovisning och beskattning.

3.1 Inledning

I ett företag finns det två huvudsakliga regelverk som styr bolagets ekonomiska redovisning, inkomstskattelagen och K-regelverket.

Bokföringslagen, BFL, reglerar hur den löpande bokföringen ska skötas i företag. BFL (1999:1078) innehåller inga materiella bestämmelser kring bokslutet vad gäller form eller innehåll, till skillnad mot 1976 års bokföringslag. Då BFL enbart är en ramlag, får de normgivande organen en betydande roll. Utfärdade rekommendationer och uttalanden har därmed en stor tyngd.¹¹

Begreppet god redovisningssed har en väsentlig betydelse för såväl redovisning som företagsbeskattning. Begreppet förekommer både i BFL och i ÅRL.¹² Bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed¹³ och årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.¹⁴

Inom skatterätten används termen bokföringsmässiga grunder, vilken relateras till god redovisningssed.¹⁵ God redovisningssed styr i princip när inkomster och utgifter ska redovisas som intäkter och kostnader skattemässigt. Det innebär att inkomst ska beskattas det år då den enligt god redovisningssed ska tas upp som intäkt i räkenskaperna, oavsett om betalning har genomförts.¹⁶

3.2 Inkomstskattelagen

Inkomstskattelagen (IL) trädde i kraft 1 januari 2002 och tillämpades första gången vid 2003 års taxering. I lagen samlades i stort sett alla regler för beräkning av statlig och kommunal inkomstskatt. Den ersatte ett stort antal lagar, i första hand kommunalskattelagen (KL) och lagen om statlig inkomstskatt (SIL).¹⁷

¹¹ Westermark, C, *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen*, s 7.

¹² Westermark, C, *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen*, s 112.

¹³ 4 kap 2 § BFL

¹⁴ 2 kap 2 § ÅRL

¹⁵ Westermark, C, *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen*, s 112.

¹⁶ KPMG, *Skattehandboken 2013*, s 30.

¹⁷ Prop. 1999/2000:2 s 1.

Syftet med den nya lagen var att inkomstskattelagstiftningen skulle bli överskådlig och att språket skulle moderniseras. Avsikten var inte att göra materiella ändringar, utan enbart att rätta till inkonsekvenser eller förbiseenden i tidigare lagstiftning.¹⁸

3.3 K-regelverket

Bokföringsnämnden, BFN, beslutade i februari 2004 att ändra inriktning på normgivningsarbetet, då den hade konstaterat att den normgivning som fanns för icke-noterade företag inte var ändamålsenlig och att det var hög tid att göra vissa förändringar.¹⁹

BFN arbetar nu med att ta fram samlade regelverk som kommer att avse fyra olika kategorier av företag (K1, K2, K3 och K4).²⁰ Systemet är konstruerat så att beroende på storlek och typ av bolag, används olika kategorier av regler. Tidigare var reglerna uppdelade på ämnesområde, t.ex. Redovisningsrådets rekommendation RR 2:02 "Varulager". Numera finns både lagtext, rekommendationer och kommentarer samlade i respektive kategori, som ett heltäckande paket med redovisningsregler. Det är numera typen av företag som avgör vilken av kategorierna som används.²¹

Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut följer regleringen i den första kategorin (K1)²², vilket även ideella föreningar och trossamfund gör²³. Den andra kategorin (K2) omfattar i första hand mindre aktiebolag²⁴ och mindre ekonomiska föreningar²⁵. Den tredje kategorin (K3) omfattar större icke-noterade företag samt de företag som har valt att inte tillämpa reglerna i K1 eller K2.²⁶

K3 är huvudregelverket för att upprätta årsredovisning och koncernredovisning.²⁷ Reglerna i K2²⁸ är ett förenklat regelverk för mindre företag. Om bolaget är ett större bolag enligt definitionen i 1 kap. 3 § ÅRL måste K3-reglerna användas, om bolaget är ett mindre företag enligt samma paragraf kan bolaget välja mellan K2 och K3.²⁹ Flertalet svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar uppfyller kriterierna för att kunna använda K2.³⁰

¹⁸ Prop. 1999/2000:2 s 1.

¹⁹ Dnr 28/04 BFN information, *Ändrad inriktning på normgivningsarbetet*.

²⁰ Bokföringsnämnden, *Årsredovisning 2012*, s 2.

²¹ FARs samlingsvolym, 2014, s. 537.

²² BFNAR 2006:1 punkt 1.1.

²³ BFNAR 2010:1.

²⁴ BFNAR 2008:1 punkt 1.1.

²⁵ BFNAR 2009:1 punkt 1.1.

²⁶ BFNAR 2012:1 punkt 1.3.

²⁷ BFNAR 2012:1 Inledning.

²⁸ BFNAR 2008:1.

²⁹ BFNAR 2012:1 punkt 1.3.

³⁰ Bokföringsnämnden, *Årsredovisning 2012*, s 6.

Huruvida ett bolag är ”större” eller inte beror på om bolaget under de senaste två räkenskapsåren uppfyller minst två av tre kriterier som anges i 1 kap. 3 § ÅRL. Kriterierna är om medelantalet anställda har uppgått till mer än 50, företagets redovisade balansomslutning har uppgått till mer än 40 miljoner kronor, samt företagets redovisade nettoomsättning har uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

När ett företag väljer att använda K2, måste det allmänna rådet BFNAR 2008:1 tillämpas i sin helhet, även om ÅRL tillåter avvikelse för den enskilda frågan.³¹ K3 ska också tillämpas i sin helhet³², men är ett princip-baserat regelverk³³, och är därför inte lika detaljstyrt.

Regelverket K2 ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2009.³⁴ Regelverket K3 ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2013 och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjas tidigare.³⁵

Den fjärde kategorin (K4) avser företag som i sin koncernredovisning följer de internationella redovisningsreglerna International Financial Reporting Standards (IFRS).³⁶ K4 har vid tidpunkten för denna uppsats ännu inte publicerats.

För noterade bolag måste IFRS följas vid upprättandet av koncernredovisningen.³⁷ Icke-noterade bolag får frivilligt tillämpa IFRS vid upprättandet av koncernredovisningen. För noterade bolag och för de bolag som frivilligt tillämpar IFRS i koncernredovisningen, ska moderföretaget tillämpa Rådet för finansiell rapportering RFR 2 i sin årsredovisning.³⁸

3.4 Det kopplade området

Huvudregel i svensk skattelag är att beskattning bygger på företagens bokföring. Det finns sedan en lång tid tillbaka ett starkt samband mellan företagets redovisning och beskattningen, vilket innebär att redovisningen utan större justeringar ska kunna ligga till grund för beskattningen.³⁹

Att civilrätten, bokföringslag och god redovisningssed styr redovisningen och att skatterätten följer dessa lösningar, brukar kallas ”det kopplade området”.⁴⁰

³¹ BFNAR 2008:1 punkt 1.4.

³² BFNAR 2012:1 punkt 1.4.

³³ BFNAR 2012:1 punkt 1.5.

³⁴ BFNAR 2008:1 Ikraftträdande.

³⁵ BFNAR 2012:1 Ikraftträdande.

³⁶ Bokföringsnämnden, *Årsredovisning 2012*, s 7.

³⁷ RFR 2, Inledning.

³⁸ RFR 2, Huvudregel.

³⁹ Westermarck, C, *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen*, s 124.

⁴⁰ Westermarck, C, *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen*, s 127.

Som nämnts i början av detta kapitel, styr god redovisningssed i princip när inkomster och utgifter ska redovisas som intäkter och kostnader skattemässigt. Det innebär att inkomst ska beskattas det år då den enligt god redovisningssed ska tas upp som intäkt i räkenskaperna, oavsett om betalning har genomförts.⁴¹

Avvikelse från grundprincipen om koppling mellan bokföring och beskattning kan uppkomma på flera olika sätt. Vissa inkomster är skattefria och ska sålunda inte tas med vid skatteberäkningen, även om de är intäkter i bolagets verksamhet. På motsvarande sätt är vissa utgifter inte avdragsgilla skattemässigt, trots att de betraktas som kostnader i bolaget.⁴²

Exempel på skattefria inkomster är utdelning från dotterbolag.⁴³ Utgifter som inte är avdragsgilla är exempelvis den del av representationsutgifter som överstiger gränsen för avdragsmöjlighet.⁴⁴

När det finns särskilda skatteregler för värdering av tillgångar och skulder och för hantering av bestämda affärstransaktioner, är det dessa regler som styr beskattningen. Hur bolaget har redovisat spelar i dessa fall ingen roll för beskattningen.⁴⁵

Exempel på särskilda skatteregler är avskrivning av inventarier, där företaget har möjlighet att göra överavskrivningar,⁴⁶ samt kostnadsföring respektive balansering av reparation och underhåll av byggnad.⁴⁷

⁴¹ KPMG, *Skattehandboken 2013*, s 30.

⁴² Westermark, C, *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen*, s 124-125.

⁴³ 22 kap 10 § IL och 42 kap 16 § IL

⁴⁴ 16 kap 2 § IL

⁴⁵ Westermark, C, *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen*, s 193.

⁴⁶ 18 kap 13 § IL

⁴⁷ 19 kap 2 § IL

4 Bokslut

Detta kapitel behandlar ett bolags skyldigheter att offentliggöra viss ekonomisk information, samt visar att det inte nödvändigtvis är den civilrättsligt offentliga informationen som beskattningen grundas på enligt de skatterättsliga reglerna.

4.1 Inledning

Enligt BFL är ett aktiebolag bokföringsskyldigt⁴⁸ och ska löpande bokföra alla affärshändelser, upprätta en balansräkning⁴⁹ samt avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning.⁵⁰

Ett bokslut är ett internt dokument i bolaget och är inte offentligt. Tidigare skulle samtliga bolag upprätta både bokslut och årsredovisning, men numera har kravet på ett formellt bokslut slopats.⁵¹

Juridiskt kan man skilja på skyldigheten att offentliggöra ekonomisk information i en årsredovisning och att till Skatteverket lämna in ekonomisk information som ligger till grund för företagets beskattning.

4.2 Årsredovisning

Beroende på bolagets storlek och betydelse i samhället, har bolagets bokslut och därtill hörande årsredovisning olika vikt. Ett mycket stort bolag, kanske till och med börsnoterat, har ofta många aktieägare och kan ha ett mycket stort värde. På andra änden av skalan har vi de små fåmansbolagen, där ägaren kanske är ensam anställd.

Oavsett bolagets storlek, ska enligt BFL samtliga aktiebolag avsluta varje räkenskapsår med en årsredovisning.⁵² En årsredovisning består av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse.⁵³ I balansräkningen anges hur stora tillgångar respektive skulder som bolaget har på bokslutsdagen.⁵⁴ I resultaträkningen anges hur mycket intäkter och kostnader bolaget har haft under den period som löpt sedan det föregående

⁴⁸ 2 kap 1 § BFL

⁴⁹ 4 kap 1 § BFL

⁵⁰ 6 kap 1 § BFL

⁵¹ Lundén, *Aktiebolag*, s 190.

⁵² 6 kap 1 § BFL

⁵³ 2 kap 1 § ÅRL

⁵⁴ 3 kap 1 § ÅRL

bokslutet.⁵⁵ I ÅRL finns exempel på hur årsredovisningen ska vara utformad.⁵⁶

Informationen i årsredovisningen är viktig av många olika anledningar. Årsredovisningen ska lämnas till Bolagsverket inom sju månader från bokslutsdagen.⁵⁷ Inkommen årsredovisning hos Bolagsverket är offentlig⁵⁸, och kan då läsas av journalister och enskilda som så önskar.

För bolagets aktieägare är årsredovisningen inte bara viktig för att kunna följa bolagets resultat och utveckling, det är också på dessa siffror som möjlig utdelning till aktieägarna beräknas.⁵⁹

Varje bolag har ett antal intressenter, utöver ägarna, som har intresse av att ta del av bolagets ekonomiska information. Det kan vara leverantörer, kunder, fordringsägare eller kreditgivare som har intresse av företagets utveckling. Insynen i verksamheten säkerställs bland annat genom den offentliga årsredovisningen. Det är därför ytterligare en viktig anledning att årsredovisningen ger en så riktig bild av företaget som möjligt.⁶⁰

I årsredovisningen ska bolagets samtliga tillgångar tas upp till det belopp som tillgångarna beräknas ha vid bokslutsdagen.⁶¹ Vissa av bokslutets poster kan vara svårare att värdera än andra, däribland posten pågående arbeten.

4.3 Inkomstdeklaration

Enligt Skatteförfarandelagen, SFL, ska bolag varje år lämna inkomstdeklaration⁶² till Skatteverket⁶³. Det är med hjälp av denna information som Skatteverket beräknar företagets inkomstskatt för räkenskapsåret.⁶⁴ Till grund för inkomstdeklarationen ligger bolagets årsredovisning.⁶⁵

Bolaget ska i inkomstdeklarationen informera om huruvida årsredovisningen har upprättats med hjälp av en uppdragstagare, till exempel en bokföringsbyrå, samt om den har reviderats av en godkänd/auktoriserad revisor.⁶⁶

⁵⁵ 3 kap 2 § ÅRL

⁵⁶ 3 kap 3 § ÅRL samt Bilaga 1-3 i ÅRL.

⁵⁷ 7 kap 10 § ABL och 8 kap 3 § ÅRL

⁵⁸ 8 kap 3 § ÅRL

⁵⁹ 18 kap 6 § ABL

⁶⁰ Lundén, *Aktiebolag*, s 191.

⁶¹ 3 kap 1 § ÅRL

⁶² 30 kap 4 § SFL

⁶³ 32 kap 3 § SFL

⁶⁴ 56 kap 2 § SFL

⁶⁵ 31 kap 9 § SFL

⁶⁶ 31 kap 9 § SFL

Även om bokslutet ligger till grund för företagets beskattning, kan det vara ett antal justeringar som görs i inkomstdeklarationen innan företagets taxerade inkomst kan fastställas och dess inkomstskatt beräknas.⁶⁷ Hur många justeringar som företaget gör beror på företagets verksamhet och om de skattemässiga och civilrättsliga regelverken följs åt eller om regelverken är frikopplade. Vid de frikopplade delarna kan eller ska företaget justera de bokförda beloppen för att de ska överensstämma med de skatterättsliga reglerna.

⁶⁷ Lundén, *Aktiebolag*, s 422.

5 Pågående arbeten

I detta kapitel diskuteras begreppet pågående arbete och dess två huvudtyper, arbete på löpande räkning och uppdrag till fast pris. Dessa företeelser har ett nära samband med ämnet för uppsatsen, det vill säga successiv vinstavräkning.

5.1 Inledning

I bokslutet i tillverkande bolag brukar det vanligtvis finnas en post mellan råvarulager och färdigvarulager, vilken brukar benämnas ”produkter i tillverkning”. För tjänste- och entreprenadföretag i samma situation benämns posten ”pågående arbete”. Det är arbete som har påbörjats innan bokslutet men inte färdigställt och fakturerats innan årets slut. För vissa företag kan ärenden inom posten pågående arbete vara öppna under flera räkenskapsår, till exempel vid större byggprojekt.

Under årens gång har reglerna varierat när det gäller hur pågående arbeten ska värderas, både när det gäller den civilrättsliga och den skatterättsliga aspekten. Bland byggföretag användes tidigare färdigställandemetoden,⁶⁸ vilken fortfarande kan användas,⁶⁹ i de fall företag inte tillämpar successiv vinstavräkning. Färdigställandemetoden innebär att bolaget redovisar en intäkt först när uppdraget väsentligen är fullgjort. Fram till dess redovisar bolaget utgifter för sådana uppdrag som tillgång och fakturerade belopp som skuld. Färdigställandemetoden får dock endast användas om bolaget redovisar samtliga uppdrag enligt denna metod.⁷⁰ Metoden får dessutom endast användas av juridisk person, inte vid koncernredovisning.⁷¹

Ett praktiskt exempel är NCC AB (publ), som redovisar enligt färdigställandemetoden i moderbolaget,⁷² vilket även Svevia AB (publ) gör.⁷³ Intressant att notera är att moderbolaget i NCC AB (publ) omsätter 40 procent av koncernens nettoomsättning. I Svevia AB (publ) omsätter moderbolaget nästan hela koncernens nettoomsättning.

År 2000 kom en uppdaterad rekommendation från Sveriges Byggindustrier. Syftet var att ge anvisningar för en branschgemensam tillämpning av successiv vinstavräkning inom ramen för Redovisningsrådets rekommendation RR 10 ”Entreprenader och liknande uppdrag”.⁷⁴

⁶⁸ Sveriges Byggindustrier, *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*, s 10.

⁶⁹ BFNAR 2012:1 punkt 23.31.

⁷⁰ BFNAR 2012:1 punkt 23.31.

⁷¹ BFNAR 2012:1 punkt 23.31.

⁷² NCC AB (publ), *Årsredovisning 2013*, Not 1.

⁷³ Svevia AB (publ), *Årsredovisning 2013*, Not 2.

⁷⁴ Sveriges Byggindustrier, *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*, s 9.

5.2 Både kopplat och icke kopplat område

Det finns särskilda skatterättsliga bestämmelser i IL som är tillämpliga på pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsult- rörelse.⁷⁵ Det innebär att för dessa områden skiljer sig de civilrättsliga bestämmelserna från de skatterättsliga.

För andra tjänster än pågående arbeten samt för pågående arbeten i andra branscher finns inga särskilda skatterättsliga bestämmelser.⁷⁶ Dessa övriga tjänster hör därmed till det mellan beskattning och redovisning kopplade området och beskattas i enlighet med god redovisningssed.⁷⁷

5.3 Arbete på löpande räkning

Enligt de civilrättsliga bestämmelserna finns det två huvudtyper av pågående arbeten, arbete på löpande räkning samt arbeten beräknade till fast pris.⁷⁸ Uppdrag på löpande räkning definieras som uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt pris per timme, den faktiska tidsåtgången samt de faktiska utgifterna för arbetet.⁷⁹ Denna definition används även skatterättsligt.⁸⁰

Begreppet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” bör enligt Skatteverket betyda att minst 90 procent av ersättningen ska vara bestämd med utgångspunkt i ett pris per tidsenhet och faktiska utgifter för material och dylikt.⁸¹

Det som karakteriserar löpande räkning är att den ekonomiska risken finns hos uppdragsgivaren. Företaget som utför uppdraget står ingen större ekonomisk risk, då det redan är överenskommet att uppdragsgivaren står för alla löpande kostnader. Den risk som entreprenören står är framförallt risken för att kunden inte betalar sina leverantörsskulder. Men den risken finns alltid i en affärssituation, och är inte större bara för att det är ett arbete som utförs snarare än att en vara säljs.

Exempel på uppdrag till löpande räkning kan vara redovisningskonsulten som till ett överenskommet timpris sköter företagets bokföring. Eller kan det vara firman Fixar Allt AB som har i uppdrag att vid behov sköta underhållet för ett par fastigheter, mot ersättning för utlägg och till ett överenskommet timpris.

⁷⁵ 17 kap 24-32 §§ IL

⁷⁶ Lodin S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s 339.

⁷⁷ KPMG, *Skattehandboken 2013*, s 175.

⁷⁸ BFNAR 2012:1 punkt 23.11-12.

⁷⁹ BFNAR 2012:1 punkt 23.11.

⁸⁰ 17 kap 25 § IL

⁸¹ SKV A 2005:2

5.4 Uppdrag till fast pris

Den civilrättsliga definitionen på uppdrag till fast pris är att det är ett uppdrag som inte är på löpande räkning⁸², vilken är samma definition som används skatterättsligt⁸³. Uppdrag som utförs till fast pris kallas även entreprenaduppdrag. En entreprenad är ett uppdrag som pågår under en längre tid och är vanligtvis ett lite större uppdrag.

Exempel på uppdrag till fast pris är bygget av ett hus eller ombyggnad av ett sjukhus. Det kan också vara mindre projekt såsom renoveringen av ett badrum.

För att det ska räknas som om uppdraget är till fast pris måste det i praktiken finnas en ”att göra-lista” som ska utföras till ett överenskommet totalpris. Om det under uppdragets gång uppkommer problem eller nya saker som ska göras, gäller det att gå till avtalet och se hur detta ska lösas. Anses det ingå i den redan avtalade listan som skulle göras eller anses det vara utanför avtalet? Ingår det i listan, då ska entreprenören göra det utan pristillägg. Om det anses gå utanför avtalet, bör ett nytt avtal ingås. Antingen läggs kostnaden för det nya uppdraget till eller så blir tilläggsuppdraget på löpande räkning. För entreprenören gäller det att få betalt för dessa extra arbetsuppgifter och för kunden gäller det att ingå ett så pass täckande avtal att det inte ska komma negativa överraskningar.

I slutändan är allt ändå en förhandlingsfråga. Om kunden skulle begära ett heltäckande skydd vid ett osäkert uppdrag, skulle entreprenören behöva en rejält tilltagen marginal för oförutsedda händelser för att våga ta uppdraget.

⁸² BFNAR 2012:1 punkt 23.12.

⁸³ 17 kap 25 § IL

6 Värdering av successiv vinstavräkning

Detta kapitel behandlar de frågeställningar som finns vid värderingen av den successiva vinstavräkningen enligt de civilrättsliga bestämmelserna.

6.1 Inledning

Successiv vinstavräkning innebär pågående arbete som i bokslutet värderas till ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet.⁸⁴ Vinsten avräknas då under projektets gång, istället för att hela vinsten redovisas när projektet är fakturerat och klart.

Enligt ÅRL måste vissa förhållanden vara uppfyllda för att pågående arbeten för annans räkning ska kunna värderas över anskaffningsvärdet. Det ska finnas särskilda skäl, det ska överensstämja med god revisions sed och det ska ge en rättvisande bild av företaget.⁸⁵ Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, eller om avvikelser från allmänna råd eller rekommendationer sker, ska upplysning lämnas i en not i företagets årsredovisning.⁸⁶

För att få göra en successiv vinstavräkning måste uppdragsinkomsten och färdigställandegraden på balansdagen mätas på ett tillförlitligt sätt. Det ska även vara sannolikt att de ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget, samt att utgifter som uppkommit och som kommer kan mätas på ett tillförlitligt sätt.⁸⁷

Successiv vinstavräkning ska alltid användas vid redovisning i koncern.⁸⁸ En juridisk person får använda färdigställandemetoden.⁸⁹

6.2 Arbete på löpande räkning

När inkomsten i ett företag avser arbete på löpande räkning ska intäkterna redovisas i takt med att arbetet utförs och material levereras eller förbrukas.⁹⁰ Lönekostnad och kostnad för inköp av material tas därmed som en kostnad i bokföringen, och motsvarande inkomster bokförs som intäkter.

⁸⁴ BFAR 2012:1 punkt 23.8.

⁸⁵ 4 kap 10 § ÅRL

⁸⁶ 4 kap 10 § ÅRL, 2 kap 2-3 § ÅRL.

⁸⁷ BFAR 2012:1 punkt 23.18.

⁸⁸ BFAR 2012:1 punkt 23.18.

⁸⁹ BFAR 2012:1 punkt 23.31.

⁹⁰ BFAR 2012:1 punkt 23.17.

Företaget har vanligtvis ett pålägg i sina kalkyler för beräkning av intäkterna, därmed bör de bokförda intäkterna motsvara skickade och kommande fakturor till kund.

Civilrättsligt uppstår inte samma värderingsproblematik för värdering av arbete på löpande räkning som vid värdering av uppdrag till fast pris. För skattemässig värdering av arbete på löpande räkning, se vidare i kapitel 7.

6.3 Färdigställandegraden

För att kunna beräkna värdet av den successiva vinstavräkningen för uppdrag till fast pris måste uppdragens färdigställandegrad på balansdagen beräknas.⁹¹ Det finns olika metoder för att beräkna uppdragets färdigställandegrad och bolaget ska tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet.⁹²

Till exempel kan nedlagda utgifter för utfört arbete i uppdraget jämföras med prognostiserade totala utgifter för detta uppdrag. Det faktiskt utförda arbetet i uppdraget kan också ligga till grund för färdigställandegraden, vilket bedöms med hjälp av gjorda undersökningar. Slutligen kan den fysiska färdigställandegraden för uppdraget bedömas.⁹³

Vad gäller faktiska betalningar eller faktureringar motsvarar de normalt sett inte uppdragets färdigställandegrad för denna typ av uppdrag, vilket betyder att de därför inte kan ligga till grund för att bestämma färdigställandegraden.⁹⁴

6.3.1 Utgiftsberäkning

Det finns för- och nackdelar för samtliga beräkningsmetoder. Den första metoden, utgiftsberäkning, har en stor fördel. Det är att det är mycket enkelt och kostnadseffektivt att beräkna på detta sätt. Om bolaget har ett ekonomisystem som stöder projektredovisning, vilket är viktigt redan när bolaget har relativt låg omsättning, för att kunna beräkna sin lönsamhet för respektive uppdrag, är det mycket enkelt att se hur stora utgifterna är för respektive uppdrag och hur stor den totala projekterade utgiften är. Relationen mellan dessa båda belopp är färdigställandegraden.

Det finns dock även en del nackdelar med att beräkna färdigställandegraden med hjälp av utgiftsberäkning. Om ett projekt är mycket materialtungt, kommer det att bli stora utgifter för material tidigt i projektet. Det innebär att färdigställandegraden anses vara hög, trots att arbetet knappt har börjat.

⁹¹ BFNAR 2012:1 punkt 23.18.

⁹² BFNAR 2012:1 punkt 23.22.

⁹³ BFNAR 2012:1 punkt 23.22.

⁹⁴ BFNAR 2012:1 punkt 23.22.

Det innebär exempelvis att om 40 procent av den totala projekterade utgiften är använd på grund av inköp av materialet, medan bygget endast är färdigt till 20 procent, kommer vinsten i enlighet med successiv vinstavräkning beräknas med 40 procent, istället för de 20 procent som det borde vara med tanke på det faktiska färdigställandet. Samma sak händer om mycket material köps in till ett visst projekt och mellanlagras innan materialet används.

Motsvarande händer också om ett projekt har högre utgifter än prognostiserat. Vid beräkning av färdigställandegraden anses då uppdraget mer färdigt än vad det är i verkligheten. Exempelvis om bygget är färdigt till 80 procent, men 90 procent av utgiften redan är använd.

Om utgiftsmetoden används vid dessa exempel, kommer större vinst att tas i bolaget än vad som är berättigat i förhållande till hur långt uppdragen i realiteten är färdigställda.

Det kan även vara tvärt om att underentreprenören är sen med att fakturera, vilket betyder att mer arbete är utfört än vad som är kostnadsfört, och därmed har färdigställandegraden beräknats för lågt.

6.3.2 Nedlagt arbete

Det faktiskt utförda arbetet kan också ligga till grund för att beräkna färdigställandegraden. Nackdelen är att det inte alltid är nedlagda arbetstimmar som visar hur långt projektet har färdigställts, det kan i vissa projekt istället till mer eller mindre grad vara maskintimmar. Det är dessutom även med denna metod osäkert om den framräknade färdigställandegraden generellt sett överensstämmer med projektens verkliga färdigställande.

6.3.3 Fysisk färdigställandegrad

Den fysiska färdigställandegraden torde vara den metod som mest korrekt anger färdigställandegraden. Nackdelen är att det är svårt att exakt kunna bedöma hur färdigställt ett uppdrag är. Är det 42 procent färdigställt, 44 procent eller kanske 47 procent? Vid uppdrag som har en projektinkomst i mångmiljonklassen, och även ännu högre, spelar några få procentenheter stor roll vid fastställande av färdigställandegraden, då det får stor inverkan på bolagets resultat för året.

6.3.4 I praktiken

Vid beräkning av färdigställandegraden krävs i praktiken en metod där nedlagt arbete vid en given tidpunkt ska kunna avläsas på ett enkelt och

konsekvent sätt för alla projekt.⁹⁵ I byggbranschen till exempel är det praxis att använda nedlagda utgifter för att beräkna färdigställandegraden.⁹⁶ Fördelarna är stora, det är enkelt och kostnadseffektivt att administrera, och nackdelarna bedöms troligen som hanterbara. De två övriga huvudmetoderna, nedlagt arbete och fysisk färdigställandegrad, är dessutom svåra att bedöma till ett exakt tal i verkligheten.

Eftersom det är praxis i byggbranschen att använda principen om utgiftsberäkning för att beräkna färdigställandegraden, blir det en jämförbarhet mellan byggföretagen. Det är ytterligare en fördel för principen.

Ett exempel är Skanska AB (publ), där bolaget i årsredovisningen för 2013 redovisar att det tillämpar successiv vinstavräkning. Projektens resultat redovisas successivt under projektens varaktighet baserat på projektens färdigställandegrad.⁹⁷ Färdigställandegraden beräknas på basis av nedlagda projektkostnader i förhållande till beräknade nedlagda projektkostnader vid färdigställandet.⁹⁸ PEAB AB (publ) har motsvarande information i sin årsredovisning för 2013.⁹⁹

Både Skanska AB (publ) och Peab AB (publ) skriver i sina årsredovisningar om hur viktigt det är att ha effektiva och samordnade system för kalkylering, prognos och intäkts- och kostnadsrapportering, så att projektintäkter och projektkostnader kan storleksbestämmas på ett tillförlitligt sätt.¹⁰⁰

6.4 Prognosutgift

Ett problem med att redovisa enligt successiv vinstavräkning vid uppdrag till fast pris är att den totala prognostiserade utgiften för varje projekt kan vara mycket svår att bedöma. Kommer bolaget att hålla sig inom budget för det enskilda uppdraget? Den prognostiserade inkomsten är betydligt enklare, det kommer vanligtvis att vara om inte exakt den summa som överenskommits med köparen, så i närheten av den. Om parterna har kommit överens om ett visst pris, måste uppdragstagaren visa att det är tilläggsarbeten som går utöver det ursprungliga avtalet för att uppdragsgivaren ska vara villig att betala mer än det ursprungliga beloppet.

Hela branschen bygger på prognoser, det är en del av affärsidén. Företagen ska göra en prognos på vad de tror att projektet kommer att kosta, de lägger på den vinst de vill ha och skickar sedan den offerten till uppdragsgivaren.

⁹⁵ Sveriges Byggindustrier, *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*, s 16.

⁹⁶ Sveriges Byggindustrier, *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*, s 12.

⁹⁷ Skanska AB (publ), *Årsredovisning 2013*, Not 2.

⁹⁸ Skanska AB (publ), *Årsredovisning 2013*, Not 1.

⁹⁹ Peab AB (publ), *Årsredovisning 2013*, Not 1.

¹⁰⁰ Skanska AB (publ), *Årsredovisning 2013*, Not 2 och Peab AB (publ), *Årsredovisning 2013*, Not 2.

Om de får uppdraget, vill de sedan minska utgifterna så mycket som möjligt, för att i slutändan få så stor vinst som möjligt. Problem uppstår i de fall som företagen inte kan hålla sig inom den prognostiserade kostnaden. Då minskar företagets vinst och i värsta fall kanske projektet till och med går med förlust.

6.5 Nollavräkning

Om företaget inte med tillräcklig säkerhet kan fastställa beräknad intäkt eller kostnad för ett projekt, redovisas projektet enligt nollavräkning.¹⁰¹ En intäkt redovisas som motsvarar nedlagda kostnader på balansdagen, under förutsättning att utgifterna sannolikt kommer att ersättas av beställaren.¹⁰²

Så snart det är möjligt att tillförlitligt beräkna upparbetad intäkt och projektresultat, ska projektet istället för nollavräkning redovisas enligt den successiva vinstavräkningen.¹⁰³

Ett praktiskt exempel är Skanska AB (publ), som redovisar i sin årsredovisning för 2013 att om utfallet i ett projekt inte kan beräknas på ett tillfredsställande sätt, redovisas en intäkt som motsvarar nedlagda kostnader på balansdagen. Befarade förluster kostnadsförs omedelbart.¹⁰⁴

6.6 Indirekta kostnader

Indirekta kostnader kan också räknas med vid beräkning av successiva vinstavräkning. Kostnaderna måste dock avse uppdragsverksamhet i allmänhet och kunna fördelas ut på de enskilda uppdragen. Alternativt avser det sådana kostnader som enligt avtal ska kunna debiteras uppdragsgivaren.¹⁰⁵

Exempel på indirekta kostnader som är möjliga att belasta projekten är internt debiterade tjänster från andra enheter inom företaget, exempelvis för användning av maskiner eller ställningar.¹⁰⁶ Administrations- och försäljningskostnader samt andra indirekta tillverkningskostnader är kostnader som normalt inte kan belasta projekten. Det är dock ingen knivskarp gräns, utan kan variera mellan olika projekt och mellan olika företag, beroende på projektens art.¹⁰⁷

¹⁰¹ Sveriges Byggindustrier, *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*, s 16.

¹⁰² BFNAR 2012:1 punkt 23.23.

¹⁰³ BFNAR 2012:1 punkt 23.23.

¹⁰⁴ Skanska AB (publ), *Årsredovisning 2013*, Not 1.

¹⁰⁵ BFNAR 2012:1 punkt 23.20.

¹⁰⁶ Sveriges Byggindustrier, *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*, s 12.

¹⁰⁷ Sveriges Byggindustrier, *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*, s 12.

Det är dock viktigt att företaget har en så pass bra projektredovisning att företaget har koll på samtliga projekts marginaler. Även om det vid första anblicken är möjligt för företaget att lägga till indirekta kostnader på ett projekt enligt civilrättsliga regler, är det inte säkert att det är möjligt sett till helheten. Om projekten inte har utrymme för att lägga till indirekta kostnader utan att gå back totalt sett, kan självklart inte indirekta kostnader läggas på dessa projekt. Resultatet blir att de indirekta kostnaderna som projektet inte har utrymme för inte kan balanseras som en tillgång, utan måste kostnadsföras direkt. Se vidare nedan för förlustuppdrag.

6.7 Förlustuppdrag

Om företaget befarar att ett projekt kommer att gå med förlust, ska hela den befarade förlusten kostnadsföras omedelbart, oavsett om projektet har påbörjats eller inte.¹⁰⁸

Risken för förlustuppdrag är en av anledningarna till att det är mycket viktigt för företaget att ha en bra projektredovisning. Bolaget måste ha koll på hur stor uppdragets budget är och om de verkliga kostnaderna går i fas med budget, eller om kostnaderna har farit iväg. Som nämnts ovan måste bolaget löpande hålla koll på att färdigställandegraden är i fas med budgeterade kostnader. Om kostnaderna är alltför höga redan i början av projektet, kanske projektets vinst äts upp. Vid en sådan händelse måste projektets totala förlust beräknas, oavsett hur långt det är kvar till projektet är färdigställt, och kostnadsföras.

¹⁰⁸ BFNAR 2012:1 punkt 23.24.

7 Skattemässig värdering av successiv vinstavräkning

I detta kapitel behandlas de frågeställningar som finns vid värderingen av den successiva vinstavräkningen enligt de skatterättsliga bestämmelserna.

7.1 Inledning

Det finns flera aspekter att ta hänsyn till när den skattemässiga värderingen av en tillgång ska göras. Om det finns särskilda skatteregler ska dessa självklart styra, då är området inte kopplat, det vill säga att det inte föreligger ett samband mellan redovisning och beskattning.¹⁰⁹

När det *inte* finns särskilda skatteregler ska bokföringen styra hur tillgångarna ska beskattas. Att redovisningen styr beskattningen är en generell beskattningsprincip,¹¹⁰ men även direkt föreskrivet i 17 kap 23 § IL. Svårigheterna blir när det som i fallet med pågående arbete inte är helt klart om området är kopplat eller inte.

7.2 Frikoppling

Det är en huvudprincip i gällande rätt att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut.¹¹¹ En konsekvens av att regelverken till viss del är frikopplade, är att om ett företag väljer att redovisa ett högre värde i bokföringen och ett lägre värde i deklarationen, har företaget en teoretisk möjlighet att dela ut medel som inte är beskattade. Detta hanteras i redovisningen genom redovisning av uppskjuten skatt. Ingblad och Lundqvist anser dock att normgivningen inte är samstämmig avseende huruvida uppskjuten skatt ska redovisas eller inte.¹¹² Exempelvis får företag som följer K2 *inte* redovisa uppskjuten skatt.¹¹³

En utredning av sambandet mellan redovisning och beskattning, SOU 2008:80, föreslog att sambandet skulle slopas.¹¹⁴ Dock var många remissinstanser negativa till förslaget, bland annat på grund av att de ansåg att det skulle bli krångligare. Både Skatteverket och samtliga näringslivsorganisationer var överens om att en frikoppling enligt betänkandet skulle medföra ökad komplexitet och var därför kritiska till

¹⁰⁹ Westermark, C, *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen*, s 193.

¹¹⁰ Westermark, C, *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen*, s 124.

¹¹¹ SOU 2008:80 del 1, s 331.

¹¹² Ingblad och Lundqvist, *Balans 11/2011*, s 44-47.

¹¹³ BFNR 2008:1 punkt 16.4.

¹¹⁴ SOU 2008:80 del 1, s 20.

förslaget. Ingblad och Lundqvist anser dock att förslaget bör genomföras för att slippa fler framtida rättsprocesser av detta slag.¹¹⁵ Utredningen är fortfarande ett pågående ärende hos Finansdepartementet, det har dock inte hänt något och det är inte heller något lagförslag på gång efter utredningen, troligen på grund av att så många av remissinstanserna var så negativa.¹¹⁶

Mats Brockert är kritisk till en total frikoppling mellan redovisning och beskattning. Han skriver att han har studerat hur en inkomstdeklaration skulle kunna utformas vid en total frikoppling, och insåg då att deklaraionsförfarandet kan bli alltför komplicerat vid en frikoppling.¹¹⁷

Brockert ger istället som förslag att genomföra ett ”omvänt samband” där redovisningen skulle styras av skatteregler istället för som det ser ut idag när det är det omvända. Ett annat av Brockerts förslag är att området arbete på löpande räkning ska vara kopplat om posterna redovisas till anskaffningsvärdet. Om de istället tas upp till verkligt värde försvinner sambandet. Det företag som väljer att redovisa till verkligt värde får då ta konsekvenserna av att reglerna blir mer komplicerade och att det blir mer omfattande administration.¹¹⁸

Ingblad och Lundqvist vidhåller att minsta möjliga koppling mellan redovisning och beskattning är det önskvärda. De anser att deklaraionsförfarandets komplexitet beror på hur skattereglerna kommer att utformas. De anser att syftet med redovisningen är betydligt viktigare än huruvida deklaraionsförfarandet är enkelt eller inte. Ingblad och Lundqvist ser ingen framtid i sambandet.¹¹⁹

7.3 Fördelar vid frikoppling

En av fördelarna med att beskattningen inte strikt följer av företagets bokföring, är att företaget har större frihet att välja den redovisning och den beskattning som är bäst lämpad för just det företaget. Det är dock endast i några fall där det finns olika valmöjligheter. Annars innebär ett frikopplat område att det är en viss regel för redovisning och en annan regel för beskattning, inte att det finns ett antal regler som företagen fritt kan välja mellan.

Dock anser Ingblad och Lundqvist att HFD 2011 ref 20 innebär att företag inte längre kan välja att redovisa pågående arbete på löpande räkning till noll i balansräkningen, utan att det ska redovisas till upparbetat värde.¹²⁰

¹¹⁵ Ingblad och Lundqvist, *Balans 11/2011*, s 44-47.

¹¹⁶ Enligt telefonsamtal 2014-08-11 med Bo Lindén, handläggare i ärendet SOU 2008:80 på Finansdepartementet.

¹¹⁷ Brockert, *Balans 2/2012*, s 38-39.

¹¹⁸ Brockert, *Balans 2/2012*, s 38-39.

¹¹⁹ Ingblad och Lundqvist, *Balans 3/2012*, s 40-42.

¹²⁰ Ingblad och Lundqvist, *Balans 2/2012*, s 39-41.

Vid de situationer när det är möjligt att skjuta beskattningen framför sig, och företaget använder sig av den möjligheten, förbättrar det företags kassaflöde. De medel som därmed frigörs, skulle kunna användas i verksamheten, till exempel i investeringar.

7.4 Arbete på löpande räkning

Enligt de skatterättsliga bestämmelserna behöver inte värdet av pågående arbete som utförs på löpande räkning tas upp som tillgång, utan kan istället värderas efter hur mycket som har fakturerats.¹²¹ Det betyder att bolaget kostnadsför utgifterna varefter de uppkommer, däremot bokas inte intäkterna i samma hastighet som arbetet utförs, utan i den takt som fakturering sker. Det innebär att om ett företag skjuter faktureringen framför sig, kan de även skjuta beskattning av vinst framför sig.

Enligt ett avgörande från Regeringsrätten, RÅ 1990 not 101, ska faktureringsintervallet dock vara inom ramen för verksamheten, annars kan företaget upptaxeras. Att ett företag fakturerar regelbundet, månadsvis eller till och med kvartalsvis, kan därmed vara ok, så länge som det sker i linje med verksamheten. Det som inte är möjligt är att senarelägga fakturering för att få oberättigade fördelar i skattehänseende.

Regeringsrätten har i ett förhandsbesked, RÅ 2006 not 17, kommit fram till motsvarande slutsats. Om värdet av pågående arbete som har utförts på löpande räkning i balansräkningen har tagits upp till noll kronor, behöver inte värdet tas upp som tillgång vid beskattningen. Bolaget behöver endast ta upp det belopp som har fakturerats under året.

I ytterligare ett förhandsbesked, RÅ 2006 ref 28, har Regeringsrätten även här angett att då det i balansräkningen inte har tagits upp något värde för nedlagt arbete, behöver bolaget inte ta upp värdet för beskattning, utan det är under beskattningsåret fakturerade belopp som ska tas upp som intäkt. Regeringsrätten har även tryckt på att det enligt 17 kap 23 § IL framgår att den redovisning av pågående arbete som gjorts i räkenskaperna skall följas vid beskattningen, om det inte strider mot bland annat 26 §.

I förhandsbeskedet HFD 2011 ref 20 hade ett företag i balansräkningen redovisat värdet av utfört arbete på löpande räkning som tillgång. Frågan i målet var om detta skulle få genomslag i skattehänseende, så att beskattningen skulle grundas på redovisat resultat, eller om företaget endast skulle beskattas för fakturerade belopp. HFD hänvisade i skälen till RÅ 2006 ref 28, där arbetena inte hade tagits upp som tillgång, och att beskattning skulle ske för fakturerat belopp. HFD ansåg att beskattning skulle ske på samma sätt i detta fall, oavsett utförd redovisning. Det var de fakturerade arbetena som skulle beskattas, även om det i redovisningen hade bokförts upparbetade pågående arbeten som tillgång, vilka dock inte hade

¹²¹ 17 kap 26 § IL

fakturerats. Att beskattningen i det förra målet följde bokföringen, men i det senare målet inte följde bokföringen, betyder att HFD numera anser att en värdering av arbete som är utfört på löpande räkning inte tillhör det kopplade området.

Huruvida det innebar en ändrad praxis eller inte är omdebatterat. Sten-Eric Ingblad och Pernilla Lundqvist skriver i flera artiklar i *Balans* att nämnda dom innebär att pågående arbete på löpande räkning i fortsättningen ska redovisas enligt lägsta värdets princip eller genom successiv vinstavräkning, och att kompletterande normgivning därmed måste ändras för att inte strida mot årsredovisningslagen.¹²²

Tidigare har företag kunnat redovisa pågående arbete till noll kronor med hänvisning till skattereglerna, som tillåtit att något värde inte behövt sättas på ofakturerade pågående arbeten. När nu området genom HFD 2011 ref 20 inte längre är kopplat, anser Ingblad och Lundqvist att om företag vill att beskattningen ska överensstämma med bokföringen, får de välja att beskattas efter redovisningen, det vill säga efter lägsta värdets princip eller successiv vinstavräkning.¹²³

Utfört arbete som ännu inte har fakturerats, måste alltså redovisas som en tillgång i balansräkningen och intäkt i resultaträkningen. Sedan dras detta av vid beskattningen och som skattepliktig intäkt tas endast fakturerade arbeten upp. Uppskjuten skatt måste redovisas i de företag som redovisar uppskjuten skatt. Ingblad och Lundqvist anser vidare att denna dom inte påverkar företagets skattesituation utan enbart påverkar redovisningen.¹²⁴

Margit Knutsson svarar i en artikel i *Balans* att hon anser att det aldrig har funnits en konflikt mellan årsredovisningslagen och inkomstskattelagen. På flera ställen¹²⁵ finns det bestämmelser som innebär att intäktsredovisningen för pågående arbete på löpande räkning får ske i takt med att arbetet faktureras och därmed inte behöver tas upp som tillgång. Främst har regeln, enligt Knutsson, funnits på grund av skatteskal, men också av förenklingsskal för framförallt mindre företag.¹²⁶

Knutsson anser även att HFD redan i RÅ 2006 ref 28 konstaterat att det inte finns något samband mellan redovisning och beskattning vid den skattemässiga behandlingen av pågående arbete på löpande räkning, även om det kvarstod viss osäkerhet efter den domen. I och med HFD 2011 ref 20 har denna osäkerhet numera undanröjts, enligt Knutsson.¹²⁷

¹²² Ingblad och Lundqvist, *Balans* 11/2011, s 44-47, *Balans* 2/2012, s 39-41, *Balans* 3/2012, s 40-42 samt *Balans* 5/2012, s 46-48.

¹²³ Ingblad och Lundqvist, *Balans* 11/2011, s 44-47.

¹²⁴ Ingblad och Lundqvist, *Balans* 11/2011, s 44-47.

¹²⁵ BFAR 2003:3, RFR 2.

¹²⁶ Knutsson, *Balans* 1/2012, s 40-41.

¹²⁷ Knutsson, *Balans* 1/2012, s 40-41.

Som svar på Knutssons artikel skriver Ingblad och Lundqvist att de anser att det inte längre är möjligt att, så som tidigare varit praxis, redovisa pågående arbete på löpande räkning till noll kronor i balansräkningen.¹²⁸

Ingblad och Lundqvist anser vidare att det inte behöver vara så komplicerat att redovisa pågående arbete på löpande räkning till sitt anskaffningsvärde eller enligt successiv vinstavräkning. De anser att det borde ligga i företagets intresse att ha denna vetskap.¹²⁹

Brockert skriver i sin replik till Ingblad och Lundqvist att det ofta är någon som inte är expert på området som upprättar redovisningen eller olika deklarationer, och vill därför understryka vikten av enkla regler. Vidare anser Brockert att då det inte enbart är värdet av utfört arbete som ska aktiveras, utan även nedlagda kostnader, kommer allt fler att göra fel i deklarationen och drabbas av skattetillägg. Han anser att det inte finns skäl att helt avskaffa förenklingsregeln.¹³⁰

Brockert anser dessutom att bokföringslagens grundläggande syfte är att skydda bland annat borgenärer, anställda och det allmänna, och att den som har egentligt intresse av att värdera upp tillgångarna är företaget självt. Därmed finns ingen konflikt mellan intressenternas behov och förenklingsregeln. Dock anser Brockert att det kan finnas skäl att underordnade former se över regelverket som helhet.¹³¹

Ingblad och Lundqvist replikerar att då HFD 2011 ref 20 innebär att redovisning av pågående arbete på löpande räkning är frikopplad från beskattning, bör därmed redovisningen ske enligt sedvanliga redovisningsregler som gäller för områden som inte är kopplade. Ingblad och Lundqvist anser vidare att en resultatredovisning gjord enligt faktureringsmetoden kan leda till för högt redovisade vinster vilket kan utgöra grund för bokföringsbrott. Det strider mot ett antal principer, bland annat periodiseringsprincipen, principen att iaktta rimlig försiktighet och lägsta värdets princip.¹³²

Slutligen poängterar Ingblad och Lundqvist att de inte har något emot förenklingar, men att dessa måste ske inom lagens ramar. De skriver att de inte vill ta bort förenklingsregeln på grund av att den är enkel utan för att den strider mot lagen. De anser att det finns många regler som leder till praktiska problem ute på företagen, men att det inte går att bortse ifrån dem genom att hänvisa till att ”syftet med den trettio år gamla skattelagen är förenkling”.¹³³

¹²⁸ Ingblad och Lundqvist, *Balans 2/2012*, s 39-41.

¹²⁹ Ingblad och Lundqvist, *Balans 3/2012*, s 40-42.

¹³⁰ Brockert, *Balans 4/2012*, s 42-44.

¹³¹ Brockert, *Balans 4/2012*, s 42-44.

¹³² Ingblad och Lundqvist, *Balans 5/2012*, s 46-48.

¹³³ Ingblad och Lundqvist, *Balans 5/2012*, s 46-48.

7.5 Uppdrag till fast pris

Enligt de skatterättsliga bestämmelserna får inte pågående arbete som utförs till fast pris tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet,¹³⁴ vilket brukar kallas ”lägsta värdets princip”.¹³⁵ Pågående arbeten i byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse får dessutom tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet.¹³⁶

Beskattningen ska följa den redovisning som gjorts i företaget av pågående arbete, under förutsättning att redovisningen inte strider mot de särskilda skatterättsliga bestämmelserna.¹³⁷ Denna regel har av Regeringsrätten tolkats i RÅ 1998 ref. 18 som att de skatterättsliga bestämmelserna ska ses som minimiregler, att den upplupna intäkten inte får värderas lägre än ”lägsta värdet”. Det innebär att så länge som det pågående arbetet värderas högre än i redovisningen, att det intäktsförs fortare, kommer redovisningen att kunna ligga till grund för beskattningen. Regeringsrätten kom alltså fram till att successivt framtagen vinst inte strider mot skattebestämmelserna för pågående arbete. Därför kan redovisningen ligga till grund för beskattningen.

I domen RÅ 2002 ref 75 har Regeringsrätten ansett att det är god redovisningssed att intäktsföra ett engångsbelopp över arrendeaftalets löptid som omfattade 25 år. Regeringsrätten konstaterade i domen att det var först vid avtalsperiodens slut som fastighetsägaren ansågs ha fullgjort alla sina avtalsenliga förpliktelser, det saknade därmed betydelse att ersättningen utgjordes av ett engångsbelopp som utbetalades i samband med att avtalet ingicks.

Christer Westermarck ansåg i en artikel i Svensk Skattetidning att målet visar på skattesystemets beroende av redovisningssystemet.¹³⁸ I doktrinen synes man vara överens om att successiv vinstavräkning avseende uppdrag till fast pris kan ligga till grund för beskattningen, att den skattskyldige är bunden av vad som redovisats i räkenskaperna.¹³⁹

¹³⁴ 17 kap 27 § IL

¹³⁵ Lodin S-O m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, s 335.

¹³⁶ 17 kap 27 § IL

¹³⁷ 17 kap 23 § IL

¹³⁸ Westermarck, *Svensk Skattetidning 2003:1*, s 91.

¹³⁹ Brockert, *Balans 2/2012*, s 38-39 och Ingblad och Lundqvist, *Balans 3/2012*, s 40-42.

8 Analys

I detta kapitel finns en sammanfattande analys.

8.1 Koppling eller ej

Det är inte något av det civilrättsliga eller det skatterättsliga regelverket som självklart väger tyngre än det andra. Det är snarare så att regelverken styr vid sidan av varandra. Huvudregeln i svensk skattelag är att beskattning bygger på företagets bokföring. Det finns sedan en lång tid tillbaka ett starkt samband mellan företagets redovisning och beskattningen, vilket innebär att redovisningen utan större justeringar ska kunna ligga till grund för beskattningen. Problemet uppstår när det är regler som inte är förenliga.

När regler inte är förenliga är det vanliga att området inte är kopplat, de civilrättsliga reglerna styr därmed bokslut och årsredovisning, och de skatterättsliga reglerna styr företagets beskattning. Så är fallet med arbete på löpande räkning. Se vidare i avsnitt 8.2. För uppdrag till fast pris har HFD i flera domar ansett att området är kopplat. Här finns det istället flera alternativa sätt att redovisa på. Se vidare i avsnitt 8.3.

Vid de situationer när det är möjligt att skjuta beskattningen framför sig, och företaget använder sig av den möjligheten, förbättrar det företagets kassaflöde. De medel som därmed frigörs, skulle kunna användas i verksamheten, till exempel i investeringar.

En fördel med att beskattningen inte strikt följer av företagets bokföring, är att företaget har större frihet att välja den redovisning och den beskattning som är bäst lämpad för just det företaget. Det är dock endast i några fall där det finns olika valmöjligheter. Annars innebär ett frikopplat område att det är en viss regel för redovisning och en annan regel för beskattning, inte att det finns ett antal regler som företagen fritt kan välja mellan.

Ett generellt problem när beskattningen i ett företag inte följer av bokföringen, är att det oftast blir krångligare för företaget. Om det är en väsentlig skillnad, kan företaget känna sig tvingat att föra dubbla böcker, det vill säga en redovisning för att följa de civilrättsliga reglerna och få fram en årsredovisning och sedan ytterligare en redovisning som ska utgöra underlaget för beskattningen i företaget.

Det är en huvudprincip i gällande rätt att obeskattade vinster inte ska kunna delas ut. En konsekvens av att regelverken till viss del är frikopplade, är att om ett företag väljer att redovisa ett högre värde i bokföringen och ett lägre värde i deklarationen, har företaget en teoretisk möjlighet att dela ut medel som inte är beskattade. Detta hanteras i redovisningen genom redovisning av uppskjuten skatt, vilket ska ske i de flesta fall.

Vid en eventuell försäljning av bolaget, där företaget värderar pågående arbete på ett annat sätt vid beskattningen än vid bokföringen, och det bokförda resultatet därmed inte är beskattat, kan den totala värderingen av bolaget bli felaktig. Detta bör dock inte vara ett problem i praktiken, då det kan tyckas att om någon vill köpa ett bolag bör köparen genomföra en ordentlig due diligence. Vid en grundlig due diligence bör en sådan värderingsproblematik uppmärksammas och tas med vid diskussionen av värderingen av bolaget i sig.

Jag håller med Brockert när han anser att det ofta är någon som inte är expert på området som upprättar redovisningen eller olika deklarationer, och att han därför vill understryka vikten av enkla regler. Men självklart är det viktigt som Ingblad och Lundqvist skriver att det inte går att ha kvar förenklingsregeln enbart på grund av att den är enkel, utan det måste överensstämma med övriga lagar och praxis. Det finns många regler som leder till praktiska problem ute på företagen, men det går inte att bortse ifrån dem enbart för att förenkla.

Frågan är vidare, så som Ingblad och Lundqvist skriver, om en resultatredovisning gjord enligt faktureringsmetoden kan leda till för högt redovisade vinster vilket kan utgöra grund för bokföringsbrott. Det strider mot ett antal principer, bland annat periodiseringsprincipen, principen att iaktta rimlig försiktighet och lägsta värdets princip. Aktieägarna i ett företag skulle kunna få en teoretisk möjlighet att dela ut medel som inte är beskattade. Även om detta hanteras i redovisningen genom att uppskjuten skatt i vissa fall ska redovisas, löser det inte problemet.

Jag anser att lagstiftaren bör se över området för att utröna om lag överensstämmer med praxis, och förvissa sig om att olika lagrum inte strider mot varandra eller gör redovisning eller beskattning onödigt krångligt.

8.2 Arbete på löpande räkning

Enligt relativt ny praxis, HFD 2011 ref 20, är beskattningen numera frikopplad från redovisningen vid värderingen av pågående arbete på löpande räkning. Ett företag kan därmed i bokföringen och i den officiella årsredovisningen värdera det nedlagda arbetet med hjälp av principen om successiv vinstavräkning. Det innebär att pågående arbete i bokslutet värderas till ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet. Vinsten avräknas under projektets gång, istället för att hela vinsten redovisas när projektet är fakturerat och klart.

Eftersom området numera är frikopplat, kan företaget vid beskattningen i och med det välja att värdera arbetet som utförts på löpande räkning efter hur mycket som har fakturerats. Det betyder att bolaget kostnadsför utgifterna varefter de uppkommer, medan intäkterna istället bokas i den takt som fakturering sker. Det innebär att om ett företag skjuter faktureringen framför sig, kan det även skjuta beskattning av vinst framför sig. Dock

endast om faktureringen sker så pass regelbundet att det fortfarande är i linje med verksamheten.

Praktiskt innebär det att utfört arbete som ännu inte har fakturerats, redovisas som en tillgång i balansräkningen och intäkt i resultaträkningen. Sedan dras detta av vid beskattningen och som skattepliktig intäkt tas endast fakturerade arbeten upp. Uppskjuten skatt måste redovisas i de företag som redovisar uppskjuten skatt.

Troligen innebär HFD 2011 ref 20 dessutom att företag inte längre kan välja att redovisa pågående arbete på löpande räkning till noll i balansräkningen, utan att det ska redovisas till upparbetat värde.

En fördel med att redovisa med successiv vinstavräkning är att det redovisade resultatet kommer att vara så nära ”verkligt” resultat som det är praktiskt möjligt att komma. Eftersom företaget sedan vid beskattningen kan välja att ha fakturerat värde som beskattningsunderlag, skjuts beskattningen framåt, vilket innebär ett ökat kassaflöde för bolaget.

8.3 Uppdrag till fast pris

Vid redovisning och beskattning av pågående arbete till fast pris, finns i dagsläget ingen större kontrovers mellan de civilrättsliga och de skatterättsliga regelsystemen. HFD har i flera domar ansett att beskattningen ska följa av den redovisning som företaget har gjort. Detta är man även överens om i doktrinen. Den intressanta frågan är istället vilken redovisning som företagen väljer, färdigställandemetoden eller successiv vinstavräkning. Båda metoderna är tillåtna skattemässigt, och då området är kopplat kommer den metod som är vald för redovisningen även beskattningen att grundas på.

De civilrättsliga reglerna för att redovisa uppdrag till fast pris är relativt klara, för byggföretag finns även en branschpraxis att följa. Även om branschpraxisen förespråkar användningen av successiv vinstavräkning, har företagen möjlighet att använda färdigställandemetoden istället. Av de fem största byggföretagen i Sverige är det två av dem, NCC AB (publ) och Svevia AB (publ) som har valt att redovisa pågående arbetet i moderbolaget genom färdigställandemetoden.

8.3.1 Färdigställandemetoden

Färdigställandemetoden innebär att bolaget redovisar en intäkt först när uppdraget väsentligen är fullgjort. Fram till dess redovisar bolaget utgifter för sådana uppdrag som tillgång och fakturerade belopp som skuld.

När ett företag använder färdigställandemetoden, kommer inte vinsten att redovisas förrän projekten slutförs. Det innebär att om projekten i företaget

visar positiva resultat, syns inte detta i företagets redovisning förrän projekten avslutas. Om företaget konsekvent använder färdigställandemetoden, kommer det hela tiden att visa ett löpande resultat som håller sig ganska nära ”verkligt” resultat. Det ackumulerade resultatet kommer dock att vara lägre än ”verkligt” resultat, då det finns ackumulerat resultat som är ”gömt” i färdigställandemetoden och inte syns förrän projekten slutförs. Företagets ackumulerade resultat är därmed lägre än ”verkligt” resultat, vilket betyder att företaget skjuter beskattningen framför sig.

Att företag som använder färdigställandemetoden inte visar ett resultat som är så nära verkligheten som möjligt, är metodens nackdel. För en betraktare av företagets årsredovisning är det nästintill omöjligt att ungefärligt beräkna företagets ”verkliga” resultat, då betraktaren inte kan veta företagets vinstmarginal i de pågående projekten. Även för företaget, som i och för sig vet sin vinstmarginal, är det svårt att beräkna ”verkligt” resultat, och därmed en nackdel att inte ha mer exakta bokslutssiffror.

En fördel med färdigställandemetoden, är att den är mer försiktig än successiv vinstavräkning. Företaget riskerar inte att redovisa vinst i förskott, som sedan inte kommer att inträffa, ifall projektet inte utföll som planerat. Ytterligare en fördel är att det inte är lika stora praktiska problem med beräkningen av färdigställandegrad och så vidare, som det är med successiv vinstavräkning. Den största praktiska fördelen för företagen är troligen den som redan nämnts, nämligen ett ökat kassaflöde då beskattningen skjuts framåt.

8.3.2 Successiv vinstavräkning

Successiv vinstavräkning innebär pågående arbete som i bokslutet värderas till ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet. Vinsten avräknas under projektets gång, istället för att hela vinsten redovisas när projektet är fakturerat och klart.

En fördel med att redovisa med successiv vinstavräkning är att om företaget har bra projektredovisningssystem och personerna som är anställda på företaget för att skicka offerter och göra uppföljningar på pågående projekt gör ett bra jobb, kommer det redovisade resultatet vara så nära ”verkligt” resultat som det är praktiskt möjligt att komma.

Det finns även några nackdelar med successiv vinstavräkning, vilka jag ska visa med hjälp av några praktiska exempel nedan. Vid användningen av successiv vinstavräkning vid fastprisuppdrag är det vid den praktiska tillämpningen av reglerna som svårigheterna uppkommer. För att illustrera problemet använder jag mig av det fiktiva företaget Bygg AB.

I ett uppdrag som har utförts till fast pris är omständigheterna följande vid tidpunkten för byggföretagets bokslut. Prognosintäkten är 110 mkr,

prognoskostnaden är 100 mkr, vilket ger en vinstmarginal på 10 %. Nedlagd kostnad är idag 70 mkr.

Exempel 1. Bygg AB följer branschpraxis och beräknar därmed färdigställandegraden till 70 % ($70 / 100 = 70 \%$). Intäkterna i projektet beräknas därmed till 77 mkr (70 % av 110 mkr är 77 mkr), vilket ger en vinst enligt successiv vinstavräkning för detta projekt på 7 mkr ($77 - 70 = 7$) för år 1. När projektet avslutas år 2 bokas resterande vinst på 3 mkr ($33 - 30 = 3$), då projektet helt gått enligt planerna.

Exempel 2. Om Bygg AB istället har gjort ett misstag vid beräkningen av offerten eller om projektet har fått oförutsedda kostnader, får det följande effekter. Bolaget har inte tillräckligt bra uppföljning i sin projektredovisning, och upptäcker inte att projektet i verkligheten inte är färdigställt till 70 % som kostnaderna visar, utan bara till 60 %. Vid bokslutet för år 1 redovisar Bygg AB en vinst i projektet på 7 mkr, eftersom bolaget tror att allt har gått enligt planerna. År 2 går allt som planerat och projektet avslutas. Problemet är att projektet endast var färdigställt till 60 % vid årets början och hade alltså 40 % av sina kostnader kvar, vilket blev 40 mkr för år 2. Totalt har projektet därmed gått plus minus noll ($110 - 70 - 40 = 0$). Men genom successiv vinstavräkning har Bygg AB redan redovisat en vinst på 7 mkr för år 1. År 2 måste därför Bygg AB redovisa en förlust på 7 mkr.

Exempel 3. Om Bygg AB i det andra exemplet dessutom hade haft indirekta kostnader på 2 mkr som hänför sig till projektet, fördelade på 1 mkr per år, hade följande hänt. År 1 hade bolaget redovisat en vinst på 6 mkr ($77 - 70 - 1 = 6$). År 2 avslutas projektet, men nu upptäcks att kostnaderna rusat iväg. Kostnaderna blev totalt 112 mkr ($70 + 40 + 2 = 112$) och intäkterna var fortfarande 110 mkr, eftersom bolaget inte kunde ta ut något av de ökade kostnaderna som tilläggsarbete. Totalt sett blir det en förlust med 2 mkr, men då bolaget år 1 redovisat en vinst på 6 mkr, blir det år 2 en förlust på 8 mkr.

Exempel 4. Om bygg AB i det tredje exemplet hade haft en bra projektredovisning och en bra uppföljning, hade bolaget redan år 1 upptäckt att kostnaderna hade rusat iväg. Vid bokslutet för år 1 skulle det alltså istället ha redovisat en förlust om 2 mkr, eftersom bolaget måste kostnadsföra förlusten så fort bolaget befarar att ett projekt kommer att gå med förlust. Vid bokslutet för år 2 går projektet plus minus noll, eftersom bolaget redan har kostnadsfört förlusten.

Trots att Bygg AB hade en relativt stor vinstmarginal när det hade räknat på projektet, slutade det hela med ett projekt som precis gick runt utan vinst, eller gick med förlust, som de sista två exemplen visar. Det visar hur viktigt det är att ha bra projektredovisningssystem och att personerna som är anställda på företaget för att skicka offerter och göra uppföljningar på pågående projekt gör ett bra arbete. Annars kan ett företag som har hög

omsättning och verka vara en vinnare helt plötslig bli en förlorare när projekten avslutas.

Att en värdering görs korrekt är alltid viktigt i ett företag. Men vid successiv vinstavräkning vid uppdrag till fast pris i ett byggföretag är det oftast särskilt viktigt. Ofta är uppdragen stora, det rör sig om mycket pengar och uppdragen sträcker sig oftast över flera räkenskapsår. Det betyder att det kan röra sig om stora summor som kan bli fel, om inte alla felkällor noggrant undviks. Felen rättar inte till sig förrän uppdragen avslutas, och då kan i värsta fall balansräkningen redan vara uppblåst och balanserade vinster utdelade.

8.4 Avslutning

Arbete på löpande räkning ska i årsredovisningen redovisas till upparbetat värde, eller värderas enligt principen om successiv vinstavräkning. Då området inte är kopplat, kan beskattningen grundas antingen enligt redovisat värde eller till fakturerat värde.

Uppdrag till fast pris tillhör det kopplade området, vilket innebär att beskattningen följer av redovisningen. Vid användning av färdigställande-metoden visar företaget troligen en lägre vinst än ”verkligt” resultat vilket betyder att beskattningen skjuts framåt. Om företaget istället använder successiv vinstavräkning, avräknas vinsten under projektets gång. Undviker företaget de nackdelar som är förenade med metoden, kommer det redovisade resultatet vara så nära ”verkligt” resultat som det är praktiskt möjligt att komma.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Lagtext

Aktiebolagslag (2005:551)

Bokföringslag (1999:1078)

Förordning (2007:783) med instruktion för Bokföringsnämnden

Inkomstskattelag (1999:1229)

Skatteförfarandelag (2011:1244)

Årsredovisningslag (1995:1554)

Statens offentliga utredningar

SOU 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet

Propositioner

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Rättsfall

HFD 2011 ref 20

RÅ 1990 not 101

RÅ 1998 ref 18

RÅ 2002 ref 75

RÅ 2006 not 17

RÅ 2006 ref 28

Bokföringsnämnden

Dnr 28/04 Information 2004-05-10 från Bokföringsnämnden: *Ändrad inriktning på normgivningsarbetet*

Bokföringsnämndens allmänna råd

BFNAR 2003:3 Redovisning av intäkter

BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre bolag (K2)

BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (K2)

BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (K1)

BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

Rådet för finansiell rapportering

RFR 2 Redovisning för juridiska personer

Skatteverkets allmänna råd

SKV A 2005:2 (Inkomsttaxering) Skatteverkets allmänna råd om inkomst av pågående arbeten hos skattskyldiga som bedriver byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsultrörelse

Litteratur

Bernitz, Ulf, Heuman, Lars, Leijonhufvud, Madeleine, Seipel, Peter, Warnling-Nerep, Wiweka, Vogel, Hans-Heinrich: *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, tolfte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2012

Bokföringsnämnden, *Årsredovisning 2012*

FARs Samlinsvolym Redovisning 2014, FAR Akademi, Stockholm 2014

KPMG: *Skattehandboken 2013*, femtonde upplagan, KPMG AB, Stockholm 2013. (Författare till kapitel 7 är Helena Böhlmark.)

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, fjortonde upplagan, Studentlitteratur, Lund 2013

Lundén, Björn: *Aktiebolag*, tjugonde upplagan, Björn Lundén Information, Näsvisen 2012

NCC AB (publ), *Årsredovisning 2013*

Peab AB (publ), *Årsredovisning 2013*

Skanska AB (publ), *Årsredovisning 2013*

Sveriges Byggindustrier: *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*, Sveriges Byggindustrier, 2000

Svevia AB (publ), *Årsredovisning 2013*

Westermarck Christer: *Bokföringslagen, revisionslagen och revisorslagen – Samt normer för hållbarhetsredovisning*, tredje upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm 2012

Elektroniska källor

Sveriges Byggindustrier, *30 största byggföretagen efter omsättning i Sverige*, hämtat den 22 juli 2014 från http://www.sverigesbyggindustrier.se/faktaostatistik/30-storsta-byggforetagen_432

Skatteverket, *Om oss*, hämtat den 27 mars 2014 från <http://www.skatteverket.se/omoss/omskatteverket.4.65fc817e1077c25b832800015922.html>

Skatteverket, *Rättsinformation*, hämtat den 27 mars 2014 från
<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/lagrummet.4.39f16f103821c58f680003169.html>

Artiklar

Brockert, Mats: *Komplicerat att frikoppla redovisning och beskattning*, Balans 2/2012

Brockert, Mats: *Får pågående arbete på löpande räkning undervärderas?*, Balans 4/2012

Ingblad, Sten-Eric, Lundqvist, Pernilla: *Skattedom ändrar redovisning av pågående arbeten*, Balans 11/2011

Ingblad, Sten-Eric, Lundqvist, Pernilla: *BFN saknar argument*, Balans 2/2012

Ingblad, Sten-Eric, Lundqvist, Pernilla: *Ska redovisningssedimenten verkligen vara kvar?*, Balans 3/2012

Ingblad, Sten-Eric, Lundqvist, Pernilla: *Varför frånga redovisningens regler?*, Balans 5/2012

Knutsson, Margit: *Skattedom ändrar inte redovisning av pågående arbeten*, Balans 1/2012

Westermark, Christer: *Successiv vinstavräkning under 25 år godkänd av Regeringsrätten*, Svensk Skattetidning 2003:1