

ETT KOMPLEMENT TILL BOKSLUTSBOKEN,
BOKFÖRINGSBOKEN, NYCKELTALEN OCH
THE ACCOUNTING MANUAL.

SVENSK REDOVISNING
BULLETINEN

NUMMER 3

2011

BAS
inte bara en kontoplan

BULLETINEN

Ansvarig utgivare

ISABEL CARENDI

TELEFON: 08-598 191 33

E-POST: ISABEL.CARENDI@WOLTERSCLUWER.SE

Huvudredaktör

PETER NILSSON

Redaktionsråd

MATS BROCKERT

FREDRIK DAHLBERG

ANNIKA LARSSON

E-POST: INFO@BAS.SE

Bulletinen är utgiven för BAS-kontogruppen i Stockholm AB av Wolters Kluwer Sverige AB, 106 47 Stockholm.

Införda artiklar återger författarnas åsikter, vilka inte behöver stödjas av BAS.

Manuskript till artiklar sänds till redaktionsrådet under e-post-adressen: peter.nilsson@lrfkonsult.se

BAS-kontogruppen i Stockholm AB, Klarabergsgatan 33,
111 21 Stockholm

BAS FRÅGESERVICE

Frågor om löpande bokföring i allmänhet och om BAS-relaterade frågor i synnerhet kan, kostnadsfritt och i begränsad omfattning, ställas till info@bas.se.

PRENUMERATION

Bulletinen Nyhetsbrev 1 190 kr exkl. moms

Bulletinen E-post 1 060 kr exkl. moms

Bulletinen utkommer med 4 nummer per år.

Prenumeranter bör omgående anmäla adressförändringar.

Enstaka häften säljs endast i mån av tillgång.

BESTÄLLNINGAR: www.wolterskluwer.se

KUNDSERVICE: telefon 08-598 191 90

ISSN 2001-1652

ISBN 978-91-39-11645-5

SÄTTNING: eddy.se ab, 2017

TRYCK: Williams Lea 2017

Att mångfaldiga innehållet i detta verk, helt eller delvis, utan medgivande av Wolters Kluwer Sverige AB är förbjudet enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Förbudet gäller varje form av mångfaldigande, såsom exempelvis tryckning, kopiering, ljudinspelning liksom elektronisk återgivning eller överföring.



Wolters Kluwer

FÖRORD**3***Peter Nilsson*

ARTIKLAR**4***Lars Hansson*Förslag till ny kontostruktur för
anläggningstillgångar**10***Lisa Levinssom*Huvudkonto 4990 tas bort ur
kontoplanen**13***Peter Berg*Pågående arbeten, del 1 löpande
räkning

**AKTUELLA REDOVIS-
NINGSFRAÅGOR****20***Bulletinens redaktionsråd*

Aktuella redovisningsfrågor

AKTUELLT FRÅN BAS**23***Bulletinens redaktionsråd*

Aktuellt från BAS

3

Förord

Nu är den på plats, vår nya webbplats – www.bas.se. Härigenom underlättas vår kommunikation med er läsare. Bl.a. kommer vi nu att ha ett nyhetsbrev som det redan nu går att teckna sig för.

BAS styrelse har beslutat att stryka huvudkonto 4990, Föändring av lager och pågående arbeten (ofördelad), ur kontoplanen. Beslutet är ett led i att möjliggöra en entydigare lagerredovisning och höja kvaliteten i olika rapporter. I detta nummer av Bulletinen redogörs för detta.

Förutom nyheter på redovisningsområdet och från BAS så presenteras i detta nummer ett förslag till ny kontostruktur för anläggningstillgångar. Nuvarande kontoplan innehåller konton för anläggningstillgångar som inte i alla avseenden är anpassad till årsredovisningens noter, exempelvis saknas konton för uppskrivningar. BAS tar mer än gärna emot synpunkter på förslaget.

Ett område som många uppfattar som problematiskt är redovisning av pågående arbeten. I detta nummer ges en praktisk vägledning om hur den löpande bokföringen av pågående arbeten på löpande räkning görs enligt BAS-kontoplanen för att leda till rätt rubriceringar i årsbokslutet och årsredovisningen.

Peter Nilsson

Ordförande i BAS-intressenternas Förening och huvudredaktör för Bulletinen

13

Pågående arbeten, del 1 löpande räkning

Av Peter Berg

Under mina föreläsningar ser jag ett stort behov av praktisk vägledning om hur pågående arbeten ska hanteras i redovisningen. Jag beskriver därför här hur den löpande bokföringen görs enligt BAS-kontoplanen, för att leda till rätt rubriceringar i årsbokslutet och årsredovisningen.

Beskrivningen görs i två delar. Del 1 handlar om gemensamma frågor och om pågående arbeten på löpande räkning. Del 2 handlar om pågående arbeten till fast pris.

I några fall ser jag luckor i BAS-kontoplanen eller instruktioner som kan förtydligas. Jag tar upp detta i sina sammanhang, utifrån att jag är en varm anhängare av BAS-konceptet, och hoppas kunna bidra till kommande uppdateringar.

1. Allmänt

Vi har några gemensamma utgångspunkter för alla pågående uppdrag, oavsett om de är på löpande räkning eller till fast pris.

1.1 Två målgrupper

Reglerna om pågående arbeten gäller *tjänsteföretag* och *entreprenadföretag*, vilket medför att många företag omfattas.

Många av Bulletinens läsare är redovisningskonsulter och de flesta har säkert ett antal kundföretag som hör till någon av eller båda dessa grupper. Redovisningsbyrån själv omfattas också, det är ju ett tjänsteföretag.

Samma regler gäller för de pågående uppdragene i både tjänsteföretag och entreprenadföretag (6.8 kommentaren första stycket K₂), med två undantag.

Tjänsteuppdrag med ett ”obestämt antal aktiviteter under en bestämd tidsperiod” ska redovisas linjärt över tidsperioden (6.11 K₂, 23.26 K₃).

Entreprenaduppdrag till fast pris får minskas med ett schablonavdrag på 3 % enligt alternativregeln (17 kap. 27 § andra stycket IL, hänvisning från 6.23 kommentaren andra stycket K₂ och från 23.31 K₃).

1.2 Två metoder

Både pågående arbeten på lopande räkning och till fast pris har en *huvudregel* och en *alternativregel* för redovisningen.

Valmöjligheterna begränsas dock beroende på vilket regelverk du tillämpar (K₁, K₂ eller K₃ och RFR 2) och om det gäller en juridisk person eller en koncernredovisning.

Jag beskriver för varje metod när den är tillåten.

1.3 Tre värderingssituationer

Varje uppdrag ska värderas för sig. Värderingen utmynnar i en av tre situationer i respektive uppdrag.

Företaget kan ha uppdrag med *fordran* på eller *skuld* till kund, oavsett om uppdraget går med vinst eller förlust. Dessutom finns det särskilda regler för uppdrag som beräknas gå med *förlust*.

Fordran i ett uppdrag innebär i praktiken att företaget agerar bank åt sin kund, vilket självklart ska undvikas om det går.

Skuld i ett uppdrag innebär att företaget får hjälp av kunden att finansiera verksamheten, vilket är det bästa för företagets ekonomistyrning.

När det gäller pågående arbeten är det alltså eftersträvansvärt att ha en skuld, medan det är en belastning att ha en tillgång (dvs. *fordran*)!

För varje metod kommer jag att beskriva hur var och en av dessa tre situationer bokförs och tas upp i årsredovisningen.

2. Lopande räkning

Pågående uppdrag på lopande räkning debiteras per tidsenhet, alltså per timme etc. Definitionen ”... *arvode per tidsenhet, den faktiska tidså-*

gången och de eventuella faktiska utgifterna..." är ordagrant återgiven i skatterätten och K-reglerna (17 kap. 25 § IL, 6.10 K2, 23 kap., 11 K3).

2.1 Huvudregeln (successiv vinstavräkning)

Huvudregeln för pågående uppdrag på löpande räkning får *inte* tillämpas enligt K1, som i stället ska tillämpa alternativregeln.

Huvudregeln *ska* tillämpas enligt K2, K3 och RFR 2. De får inte tillämpa alternativregeln.

Enligt huvudregeln tas intäkterna upp i takt med att de upparbetas. Upparbetade intäkter, efter avdrag för fakturerade belopp, ska tas upp som *nettofordran* eller *nettorskuld* med motsvarande ökning eller minskning av intäkterna på balansdagen. Resultatet påverkas alltså inte av hur mycket som har fakturerats.

Uppdrag med nettofordran får inte kvittas mot uppdrag med nettoskuld.

Förlust ska kostnadsföras direkt.

Du behöver underlag från företaget för vad som har levererats men inte fakturerats beträffande material, utlägg för underleverantörer och nedlagd tid, samt eventuella delfaktureringar till kunden.

2.1.1 Fordran

Om företaget har levererat mer än vad som har fakturerats har vi en fordran.

Levererat men inte fakturerat material, utlägg för underleverantörer och nedlagd tid redovisas på följande konton, i förekommande fall efter avdrag för delfaktureringar.

- Debet 1620 *Upparbetade men ej fakturerade intäkter*
- Kredit 3xxx Ordinarie intäcktskonto i företaget

Kommentarer till konto 1620 *Upparbetade men ej fakturerade intäkter*: I instruktionen till kontot sägs att det används för *tjänsteuppdrag* enligt huvudregeln, utan hänvisning till vilket konto som ska användas för *entreprenaduppdrag* enligt huvudregeln. Eftersom samma regler gäller för tjänsteuppdrag och entreprenadföretag så förstår jag inte avgränsningen till tjänsteuppdrag för kontot, utan föreslår att kontoinstruktionen ändras till att kontot gäller *tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag* enligt huvudregeln.

Jag föreslår också att kontonamnet ändras till singularis, eftersom singularis används i K2 och även för skuldkontot 2450 *Fakturerad men ej upparbetad intäkt*.

Slutligen bör ”ej” genomgående bytas ut mot det modernare ”inte”. *Ej* är ett ålderdomligt uttryck som sedan åratals utmönstras i svenska språkbruk (se t.ex. *Myndigheternas språkregler*, 2014 åtonde upplagan, s. 18). *Ej* byts också systematiskt ut mot *inte* vid lagändringar, oavsett ämnet för lagändringen.

2.1.2 Skuld

Om företaget har levererat mindre än vad som har fakturerats har vi en skuld.

Levererat men inte fakturerat material, utlägg för underleverantörer och nedlagd tid redovisas på följande konton, i förekommande fall efter avdrag för delfaktureringar.

- Kredit 2420 *Förskott från kunder*
- Debet 3xxx Ordinarie intäktskonto i företaget

Kommentarer till konto 2420 *Förskott från kunder*: I instruktionen anges att kontot kan användas för ”... t.ex. *a contobetalningar för pågående entreprenadarbeten*”. Här har vi alltså motsatt situation jämfört med i föregående avsnitt 2.1 *Fordran*. Entreprenaduppdrag omfattas men inte tjänsteuppdrag. Återigen, samma regler gäller för tjänsteuppdrag och entreprenadföretag så jag förstår inte avgränsningen till entreprenaduppdrag, utan föreslår att instruktionen ändras till att kontot gäller *tjänsteuppdrag och entreprenaduppdrag* enligt huvudregeln.

Det bör också förtydligas att kontot används för uppdrag på löpande räkning enligt huvudregeln med *nettorskuld*, inte bara för ordinarie förskott från kunder i andra sammanhang, med hänvisning till att konto 1620 *Upparbetade men ej fakturerade intäkter* ska användas för samma typer av uppdrag med nettofordran.

En sidofråga är att enligt instruktionen måste förskottet ha betalats av kunden för att kunna klassificeras som förskott i bokslutet. Här känner jag mig lämnad i sticket. Hur gör jag om ett förskott är fakturerat före balansdagen men inte betalat? Jag måste ju ta upp att det finns en kundfordran, men ska ju i det här fallet inte ta upp beloppet som intäkt, fast enligt instruktionen inte heller som förskott från kund? Här ber jag om mer hjälp från BAS-kontogruppen.

Slutligen bör uttrycket ”*a contobetalningar*” i instruktionen ändras till *a conto-betalningar*, med bindestreck, som är den rekommenderade skrivformen (se *Myndigheternas språkregler*, 2014 åtonde upplagan, s. 116).

2.1.3 Förlust

Oavsett om vi har fordran eller skuld i ett uppdrag så kan det visa sig att det beräknas gå med förlust.

K-regler saknas om förlust i uppdrag på löpande räkning, eftersom det knappt ska kunna hända i sådana uppdrag. Om något inträffar som trots allt gör att ett uppdrag på löpande räkning befaras gå med förlust så ska den beräknade förlusten kostnadsförs direkt (6.12 kommentaren fjärde stycket K2).

Kundförluster kan förstås inträffa, men de hanteras i så fall enligt allmänna regler om kundförluster och inte enligt särregler för pågående arbeten.

K2 innehåller regler om under vilka rubriker fordran eller skuld för uppdrag på löpande räkning ska tas upp i årsredovisningen, men inte förlust. En rimlig lösning är enligt min mening att reservera för förlusten såsom en upplupen kostnad, som kostnadsförs under övriga externa kostnader.

- Kredit 2990 *Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter*
- Debet 6330 *Förluster i pågående arbeten*

Kommentarer till konto 2990 *Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter*: Instruktionen bör kompletteras med att befarad förlust i pågående uppdrag enligt huvudregeln, både på löpande räkning och till fast pris, skuldförs här med konto 6330 *Förluster i pågående arbeten* som motkonto.

Kommentarer till konto 6330 *Förluster i pågående arbeten*: Instruktionen bör kompletteras med att befarad förlust i pågående uppdrag enligt huvudregeln, både på löpande räkning och till fast pris, kostnadsförs här med konto 2990 *Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter* som motkonto.

2.1.4 Årsredovisning

I uppställningsformerna för resultaträkning och balansräkning i K2 tas pågående arbeten på löpande räkning enligt huvudregeln upp i följande poster (6.14 K2).

- Fordran
 - RR: Kredit intäkter *Nettoomsättning*
 - BR: Debet omsättningstillgångar *Upparbetad men inte fakturerad intäkt*

- Skuld
 - RR: Debet intäkter *Nettoomsättning*
 - BR: Kredit kortfristiga skulder *Förskott från kunder*
- Förlust
 - RR: Debet kostnader *Övriga externa kostnader*
 - BR: Kredit kortfristiga skulder *Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter*

Om du följer BAS-kontoplanen och använder ett bokslutsprogram så bör du komma rätt automatiskt i deras mallar.

K₃ och RFR 2 har inga egna uppställningsformer utan hänvisar till uppställningsformerna i årsredovisningslagen, ÅRL, med dess krav på och möjligheter till anpassningar i det enskilda företaget.

2.2 Alternativregeln (fakturametoden)

Alternativregeln för pågående uppdrag på löpande räkning ska tillämpas enligt K₁, dessutom för samtliga pågående arbeten oavsett om de är på löpande räkning eller till fast pris (17 kap. 24 § andra stycket IL, 17 kap. 26 § IL, 7.1 kommentaren ”Pågående arbeten” K₁).

Alternativregeln får inte tillämpas enligt K₂, K₃ och RFR.

Enligt alternativregeln tas intäkter och kostnader upp när fakturor sänds ut och tas emot samt när personalkostnader betalas. Resultatet påverkas alltså av hur mycket som har fakturerats, därför ska faktureringen göras på ett affärsmässigt normalt sätt utan hänsyn till när balansdagen infaller. Annars kan en skattemässig justering komma att göras av resultatet (17 kap. 31 § IL).

Ingen åtgärd vidtas för pågående arbeten i bokslutet, eftersom de inte värderas och inte berör balansräkningen (utom vid förskott). Du behöver därför ingen underlag från företaget.

2.2.1 Årsbokslut

I K₁ tas inga pågående arbeten upp i balansräkningen, men i resultaträkningen tas intäkter och kostnader upp på deklarationsbilaga NE.

Intäkterna tas upp i R₁ *Försäljning och utfört arbete*.

Kostnaderna tas upp i R₅ *Varor, material och tjänster*, R₆ *Övriga externa kostnader* och R₇ *Anställd personal*.

Om du följer BAS-kontoplanen och använder ett bokslutsprogram så bör du komma rätt automatiskt i deras mallar.

2.3 Samband redovisning – beskattnings för löpande räkning

För företag som tillämpar *huvudregeln* i redovisningen för pågående arbeten på löpande räkning behöver inte inkomstbeskattningen följa redovisningen. De kan tillämpa alternativregeln i inkomstdeklarationen i stället om företaget vill skjuta upp inkomstbeskattningen (17 kap. 26 § IL, HFD 2011 ref. 20, mål nr 715610 E & Y).

Företag som tillämpar K3 behöver dock tänka på att i så fall beräkna och redovisa uppskjuten skatteskuld (29.13 K3).

För företag som tillämpar *alternativregeln* i redovisningen (K1) följer inkomstbeskattningen redovisningen.

3. Avslutning

I nästa avsnitt behandlar jag redovisningen av pågående uppdrag till fast pris.

Peter Berg är redovisningsexpert hos RedovisningsHuset i Södertälje AB. Wolters Kluwer har gett ut hans böcker "Fastigheter" (2016) och "Resultat- och inkomstplanering" (2015). Han skriver om aktuella ekonomiska frågor i bloggen consultjourney.com. Svensk Skattetidning publicerade hans artikel "Pågående arbeten" i nummer 6-7/2016.

SVENSK REDOVISNING – BULLETINEN

BULLETINEN utkommer fyra gånger per år. Den innehåller nyheter med expertkommentarer främst inom praktisk redovisning. Bulletinen ger dig möjligheter att följa med och delta i debatten om ekonomi- och redovisningsfrågor.

Bulletinen finns i både tryckt och digitalt format och är tänkt som ett nyhetskomplement till Bokföringsboken och Bokslutsboken, men kan även läsas fristående från dessa.

BULLETINENS innehåll tas fram av Srf konsulterna på uppdrag av **BAS-intressenternas Förening**, den organisation som ansvarar för innehållet och kontoplanen. Föreningens medlemmar är branschorganisationer, intresseföreningar och statliga myndigheter. Man får därför här den mest initierade och pålitliga information som finns att få.

SVENSK REDOVISNING är en serie där följande produkter ingår:

BOKFÖRINGSBOKEN

NYCKELTALEN

BOKSLUTSBOKEN

THE ACCOUNTING MANUAL

BULLETINEN

SVENSK REDOVISNING finns även på internet, bland annat som en del i Wolters Kluwers arbetsverktyg **Zeteo – Redovisning**. Bokföringsboken, Bokslutsboken och Bulletinen finns också lätt tillgängliga i **Skatte- & Ekonomiportalen**.

BAS-intressenternas Förening: Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Ekonomistyrningsverket, Elektriska Installatörsorganisationen EIO, FAR, Fastighetsägarna Sverige, Föreningen Företagsekonomiska Institutet 1888, Föreningen SIE-Gruppen, Föreningen Svenskt Näringsliv, LRF Konsult, Näringslivets Regelnämnd (NNR), Riksidrottsförbundet, SABO AB, SCR Sveriges Camping- & Stugföretagares Riksorganisation, Skatteverket, Srf konsulternas förbund, Statistiska centralbyrån, Svensk Energi – Swedenergy – AB, Svenska kyrkan, Sveriges Byggindustrier, Sveriges Kommuner och Landsting SKL, Visita. **Mer information på www.bas.se**



ISBN 978-91-39-11645-5



Beställningar:
Wolters Kluwer Sverige AB
Kundservice 106 47 Stockholm
Tel 08-598 191 90 Vx 08-598 191 00
E-post kundservice@wolterskluwer.se
www.wolterskluwer.se