

RR 10

**ENTREPRENADER OCH
LIKLANDE UPPDRAG**

REDOVISNINGSRÅDET

JULI 1999

Innehållsförteckning	Sid
INLEDNING _____	3
TILLÄMPNINGSOMRÅDE _____	3
DEFINITIONER _____	3
ETT ELLER FLERA UPPDRAG _____	4
UPPDRAGSINKOMST _____	4
UPPDRAGSUTGIFTER _____	4
REDOVISNING AV UPPDRAGSINKOMSTEN OCH UPPDRAGSUTGIFTERNA _____	4
REDOVISNING AV BEFARADE FÖRLUSTER _____	4
ÄNDRADE BERÄKNINGAR AV UPPDRAGSINKOMSTEN OCH UPPDRAGSUTGIFTERNA _____	4
UPPLYSNINGAR _____	4
UNDANTAG VID REDOVISNING I JURIDISK PERSON _____	4
IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSREGLER _____	4
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS _____	4
BILAGA 1	
EXEMPEL _____	4
BILAGA 2	
ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL _____	4
BILAGA 3	
JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING _____	4
BILAGA 4	
ÄNDRINGAR I RR 2 REDOVISNING AV VARULAGER _____	4

ENTREPRENADER OCH LIKNANDE UPPDRAG

De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten, som är skriven med normalt typsnitt och i sammanhang med Förord till Redovisningsrådets rekommendationer. Där framgår bl. a. att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

INLEDNING

Syftet med denna rekommendation är att ange hur inkomster och utgifter i entreprenader och liknande uppdrag (i det följande benämnda entreprenaduppdrag) behandlas i redovisningen. Sådana uppdrag karakteriseras bl. a. av att de vanligtvis påbörjas och slutförs i skilda redovisningsperioder. Den grundläggande frågan gäller hur inkomster och utgifter skall periodiseras under de redovisningsperioder arbetet sker.

1

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas av det företag som utför en entreprenad eller ett liknande uppdrag.

2

DEFINITIONER

Följande termer används i denna rekommendation med de betydelser som anges nedan:

3

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

Ett fastprisuppdrag är ett entreprenaduppdrag där avtal slutits om ett fast pris för hela uppdraget eller per producerad enhet och där priset kan höjas på grund av klausuler om kompensation för prisstegringar.

Ett uppdrag på löpande räkning (cost plus contract) är ett entreprenaduppdrag där ersättning utgår för de utgifter som omfattas av avtalet samt med ett procentuellt tillägg på dessa utgifter eller med ett tillägg i form av ett fast belopp.

Ett entreprenadavtal kan avse produktion av ett enskilt objekt, t. ex. en bro, byggnad, damm, pipeline, väg, fartyg eller tunnel. Ett entreprenaduppdrag kan också avse produktion av flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra. Exempel är uppdrag som avser uppförande av raffinaderier och andra komplexa objekt. Vidare kan ett uppdrag enligt entreprenadavtal avse produktion av objekt med tillhörande system. Ett exempel på denna typ av uppdrag är produktion av ett kommunikationssystem. I definitionen av ett entreprenaduppdrag anges föremålet för uppdraget som "ett eller flera objekt". Även uppdrag som omfattar produktion av en del av ett objekt skall redovisas enligt rekommendationen.

4

Enligt denna rekommendation innefattar ett entreprenaduppdrag följande:

5

- Tillhandahållande av tjänster som har ett direkt samband med produktionen av ett objekt, exempelvis tjänster utförda av projektledare och arkitekter.
- Rivning eller restaurering av objekt samt restaurering av omgivande miljö efter rivning eller skrotning av objekt.

Ett entreprenadavtal kan utformas på olika sätt. I denna rekommendation sker en uppdelning i fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. Vissa uppdrag kan ha karaktär av både fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning, exempelvis ett uppdrag på löpande räkning med ett avtalat maximipris. I dylika fall beaktas samtliga villkor i punkterna 23 och 24 vid bedömningen av i vilka perioder uppdragsinkomsten och uppdragsutgiften skall redovisas som intäkt respektive kostnad.

6

ETT ELLER FLERA UPPDRAG

Vad som föreskrivs i denna rekommendation tillämpas normalt på varje enskilt entreprenaduppdrag. I vissa situationer är det nödvändigt att tillämpa rekommendationen på delar i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna för att innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna skall kunna återges.

7

När ett avtal omfattar flera objekt skall produktionen av varje enskilt objekt behandlas som ett separat uppdrag i de fall

8

- *separata anbud har lämnats för varje enskilt objekt och*
- *varje enskilt objekt har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive objekt samt*
- *uppdragsutgifterna och den totala uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive objekt.*

Flera avtal skall, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som ett uppdrag i de fall

9

- *avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet och*
- *avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en vinst som relateras till avtalen sammantagna samt*
- *produktionerna enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.*

Ett avtal kan innehålla en möjlighet för beställaren att beställa produktion av ytterligare ett objekt. Ett sådant tillägg skall behandlas som ett separat uppdrag när

10

- *objektet skiljer sig avsevärt från det objekt som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion eller*
- *överenskommelsen om det tillkommande objektets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.*

UPPDRAGSINKOMST

Uppdragsinkomsten skall omfatta

11

- *den ursprungligen avtalade ersättningen och*
- *justeringar av den ursprungligen avtalade ersättningen på grund av ändringar i omfattningen av uppdraget, incitamentsersättningar och särskilda anspråk gentemot beställare eller tredje part i den utsträckning*
 - *det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster och*
 - *justeringarna beloppsmässigt kan mätas på ett tillförlitligt sätt.*

Uppdragsinkomsten motsvarar det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas. Att fastställa uppdragsinkomstens storlek är förenat med osäkerhet beroende på framtida händelser. Inkomstkalkylerna behöver därför ofta revideras när utfallen av sådana händelser blir kända och osäkerheten därmed minskar eller upphör. Följaktligen kan uppdragsinkomsten öka eller minska från den ena redovisningsperioden till den andra. Exempelvis kan

12

- *parterna komma överens om ändringar i omfattningen av uppdraget eller om ersättningar för uppdragstagarens särskilda anspråk som leder till att uppdragsinkomsten ökar eller minskar under efterföljande perioder,*
- *den avtalade uppdragsinkomsten enligt ett fastprisuppdrag öka till följd av indexuppräknningar,*
- *uppdragsinkomsten minska till följd av ersättning till beställaren på grund av dröjsmål som orsakas av uppdragstagaren eller*
- *uppdragsinkomsten öka om antalet producerade enheter ökar och uppdraget är ett fastprisuppdrag där ersättning utgår med ett fast pris per producerad enhet.*

En ändring i omfattningen av uppdraget är resultatet av en instruktion från beställaren. Ändringen kan leda till att uppdragsinkomsten ökar eller minskar. Exempel är ändringar av specifikationer samt ändringar av objektets utformning eller av kontraktstiden. Justeringar av ersättningen på grund av sådana ändringar ingår i uppdragsinkomsten när

- det är sannolikt att beställaren kommer att godkänna ändringen av uppdraget och därmed justeringen av uppdragsinkomsten och
- beloppet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

13

Särskilda anspråk gentemot beställare eller tredje part utgörs av ersättningar för utgifter som inte ingår i den avtalade ersättningen. Anspråken kan till exempel härröra från av beställaren orsakade dröjsmål, felaktigheter i specifikationer eller angiven utformning samt tvistiga ändringar i uppdragets omfattning. Uppskattningar av de inkomster som härrör från sådana anspråk kan vara behäftade med stor osäkerhet och de slutliga beloppen är ofta beroende av utfallet av förhandlingar. Justeringen av ersättningen på grund av särskilda anspråk ingår i uppdragsinkomsten endast när

- förhandlingarna är långt framskridna och det är sannolikt att beställaren kommer att godkänna uppdragstagarens särskilda anspråk och
- beloppet kan mätas på tillförlitligt sätt.

14

Incitamentsersättningar är tilläggsbelopp som uppdragstagaren erhåller om denne uppnår eller överträffar specificerade prestationsnormer. Exempelvis kan ett avtal stipulera att sådana ersättningar skall utgå om uppdraget slutförs före en viss tidpunkt. Incitamentsersättning ingår i uppdragsinkomsten när

- uppdraget är tillräckligt långt framskridet för att det skall kunna bedömas att det är sannolikt att specificerade prestationsnormer kommer att uppnås eller överträffas och
- beloppet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

15

UPPDRAGSUTGIFTER

Uppdragsutgifter skall omfatta

- *utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,*
- *utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas på enskilda uppdrag och*
- *sådana övriga utgifter som enligt entreprenadavtalet kan debiteras beställaren.*

16

Utgifter som har direkt samband med ett enskilt uppdrag innefattar

- utgifter för arbetskraft inklusive utgifter för arbetsledning,
- utgifter för material,
- avskrivningar på maskiner och inventarier som används i uppdraget,
- utgifter för flyttning av maskiner, inventarier samt material till och från arbetsplatsen,
- utgifter för hyra av maskiner och inventarier som används i uppdraget,
- utgifter för utformning och teknisk hjälp som är direkt hänförliga till uppdraget,
- beräknade utgifter för korrigerande av felaktigheter och beräknade utgifter enligt lämnade garantier samt
- utgifter till följd av anspråk från tredje man.

I de fall det inte är praktiskt möjligt att beräkna utgifter för lämnade garantier för ett enskilt uppdrag redovisas dessa utgifter som gemensamma utgifter i verksamheten. Enstaka inkomster från exempelvis försäljning av överblivet material, avyttring av maskiner och inventarier och andra liknande inkomster som kan uppkomma då uppdraget avslutats och som inte ingår i uppdragsinkomsten kan reducera uppdragsutgifterna.

Utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas på enskilda uppdrag innefattar

- utgifter för försäkring,
- utgifter för utformning och teknisk hjälp utan direkt anknytning till ett enskilt uppdrag samt
- gemensamma utgifter för uppdragsverksamheten.

Utgifterna fördelas på ett systematiskt sätt där den valda metoden tillämpas konsekvent på alla utgifter av samma slag. Fördelningen baseras på den normala aktivitetsnivån i verksamheten. I det fall företaget tillämpar en redovisningsprincip som innebär att vissa ränteutgifter aktiveras, ingår sådana ränteutgifter som kan hänföras till ett enskilt uppdrag i de utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet.

Utgifter som enligt entreprenadavtalet i särskild ordning kan debiteras beställaren kan innefatta vissa allmänna administrationsutgifter och utvecklingsutgifter.

Utgifter som inte kan hänföras till uppdragsverksamhet i allmänhet eller till något enskilt uppdrag ingår inte i uppdragsutgifterna. Denna typ av utgifter innefattar

- allmänna administrationsutgifter utom i de fall ersättning härför skall utgå enligt entreprenadavtalet,
- försäljningsutgifter,
- forsknings- och utvecklingsutgifter utom i de fall ersättning härför skall utgå enligt entreprenadavtalet och
- avskrivningar på maskiner och inventarier som inte används i något

uppdrag.

Bland uppdragsutgifterna ingår de utgifter som hänför sig till uppdraget från den tidpunkt då avtal träffats till dess uppdraget färdigställs. I uppdragsutgifterna ingår även utgifter som är direkt hänförliga till uppdraget och som uppkommer i samband med att uppdragstagaren försöker erhålla detta. En förutsättning är emellertid att dessa utgifter kan identifieras separat och mätas på ett tillförlitligt sätt samt att det är sannolikt att uppdraget erhålls. Om utgifter, som uppkommit i samband med att uppdragstagaren försöker erhålla uppdraget, tidigare har redovisats som kostnad inräknas de inte i uppdragsutgifterna i de fall uppdraget erhålls under en efterföljande period.

21

REDOVISNING AV UPPDRAGSINKOMSTEN OCH UPPDRAGSUTGIFTERNA

När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. En befarad förlust på uppdraget skall omedelbart redovisas som kostnad i enlighet med punkt 36.

22

För ett fastprisuppdrag kan utfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt om samtliga följande villkor är uppfyllda:

23

- Den totala uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt.*
- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne.*
- Såväl de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.*

De uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget kan klart identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt så att jämförelse med tidigare beräkningar kan göras.

För ett uppdrag på löpande räkning kan utfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt om följande båda villkor är uppfyllda:

24

- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne.*
- De uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget, även om de inte anges i avtalet, kan klart identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt.*

Metoden att redovisa uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen benämns ofta successiv vinstavräkning. Enligt metoden matchas uppdragsinkomsten mot uppdragsutgifterna på basis av det arbete som utförts till och med balansdagen. Metoden resulterar i att intäkter, kostnader och därmed

25

resultat hänförs till den redovisningsperiod under vilken arbetet utförts.

Vid successiv vinstavräkning redovisas uppdragsinkomsten som intäkt i den redovisningsperiod då arbetet utförs. Uppdragsutgifterna redovisas i normalfallet som kostnad i den redovisningsperiod då det arbete som de avser utförs. Om de totala uppdragsutgifterna bedöms överstiga den totala uppdragsinkomsten, redovisas den befarade förlusten omedelbart som kostnad i enlighet med punkt 36.

26

En uppdragstagare kan i sin redovisning ha tagit in uppdragsutgifter som avser framtida arbete på uppdraget. Dessa utgifter redovisas som en fordran på beställaren under förutsättning att de kommer att ersättas av denne.

27

Utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt först då det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redovisats som intäkt, redovisas det belopp som inte sannolikt kommer att erhållas som kostnad och således inte som ett avdrag från intäkten.

28

En uppdragstagare kan i allmänhet göra tillförlitliga beräkningar när överenskommelse träffats med beställaren som fastställer

29

- uppdragstagarens och beställarens rättigheter avseende det objekt som skall produceras,
- den ersättning som uppdragstagaren skall erhålla och
- villkoren för den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

Det är vanligtvis också nödvändigt för uppdragstagaren att ha ett effektivt internt system för kalkylering och utfallsrapportering för att på ett tillförlitligt sätt löpande kunna beräkna utfallet av uppdraget. Med utgångspunkt i ett sådant system följer – och vid behov reviderar – uppdragstagaren beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna under uppdragets gång. Behovet av sådana revideringar är inte nödvändigtvis en indikation på att utfallet av uppdraget inte kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Färdigställandegraden för ett uppdrag kan fastställas på olika sätt. Uppdragstagaren tillämpar den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter det utförda arbetet. Beroende på typ av uppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av

30

- förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete på balansdagen och beräknade totala uppdragsutgifter samt
- utfört arbete på basis av genomförd besiktning eller granskning eller fysisk färdigställandegrad för uppdraget.

Delbetalningar och förskott från beställaren motsvarar ofta inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt.

Då färdigställandegraden fastställs på basis av nedlagda uppdragsutgifter inräknas endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete. Följande utgifter är exempel på utgifter som inte inräknas:

31

- Utgifter som avser framtida arbete, t.ex. utgifter för material, komponenter etc. som har levererats till en arbetsplats eller avskiljts för uppdragets räkning, men som ännu inte har installerats eller använts. Dock inräknas utgifter för material, komponenter etc. som tillverkats speciellt för uppdraget.
- Förskottsbetalningar till underleverantörer för arbete enligt underleverantörsavtal.

När utfallet av ett uppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt skall

32

- *intäktsredovisning endast ske med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren och*
- *uppdragsutgifter redovisas som kostnader i den period då de uppkommer.*

En befarad förlust på ett uppdrag skall omedelbart redovisas som kostnad i enlighet med punkt 36.

I inledningsskedet av ett uppdrag kan det förekomma att utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta hindrar inte att det ändå kan vara sannolikt att beställaren kommer att ersätta uppdragstagaren för uppkomna uppdragsutgifter. Redovisad intäkt begränsas därför till ett belopp som motsvarar de uppdragsutgifter som uppdragstagaren bedömer kommer att betalas av beställaren. Eftersom utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas ingen vinst. I de fall det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala entreprenadinkomsten redovisas överskjutande belopp omedelbart som kostnad i enlighet med punkt 36.

33

Om det inte är sannolikt att uppdragsutgifter kommer att ersättas av beställaren redovisas de som kostnad omgående. Exempel på omständigheter då en sannolikhetsbedömning enligt ovan kan behöva göras är då ett entreprenadavtal

34

- inte kan göras gällande fullt ut, dvs. avtalets giltighet är allvarligt ifrågasatt,
- för sitt fullgörande är beroende av utfallet av ännu ej avgjorda rätts tvister eller tolkning av lagstiftning,
- avser arbeten för en beställare som inte är i stånd att uppfylla sina åtaganden eller
- avser ett uppdrag där uppdragstagaren inte är i stånd att slutföra uppdraget eller inte på annat sätt kan uppfylla sina åtaganden enligt entreprenadavtalet.

När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av uppdraget inte längre föreligger, skall uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna redovisas i enlighet med punkt 22 istället för i enlighet med punkt 32.

35

REDOVISNING AV BEFARADE FÖRLUSTER

Då det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten, skall den befarade förlusten omgående redovisas som kostnad i sin helhet.

36

En befarad förlust på ett uppdrag beräknas utan beaktande av

- om arbetet har påbörjats eller inte,
- uppdragets färdigställandegrad eller
- förväntade vinster på andra uppdrag än sådana som behandlas som *ett* uppdrag enligt punkt 9.

37

ÄNDRADE BERÄKNINGAR AV ENTREPRENADINKOMSTEN OCH UPPDRAGSUTGIFTERNA

Vinstavräkning sker i varje redovisningsperiod på basis av den senaste beräkningen av den totala uppdragsinkomsten och de totala uppdragsutgifterna. Effekten av en ändrad bedömning av den totala uppdragsinkomsten eller av uppdragsutgifterna eller effekten av en ändring av det beräknade slutliga ekonomiska utfallet för uppdraget skall redovisas som effekt av ändrade uppskattningar och bedömningar i enlighet med RR 5, Byte av redovisningsprincip. Effekten av en ändrad bedömning eller ändrad uppskattning skall således redovisas i den period ändringen sker. De aktuella bedömningarna används för att beräkna intäkter och kostnader för den aktuella perioden samt för efterföljande perioder.

38

UPPLYSNINGAR

Uppllysningar skall lämnas om

- a) summan av de uppdragsinkomster som redovisats som intäkt under redovisningsperioden,*
- b) de metoder som använts för att fastställa uppdragsintäkter under redovisningsperioden och*
- c) de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal.*

39

Följande upplysningar skall lämnas på balansdagen för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal: **40**

a) Summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (med avdrag för redovisade förluster).

b) Erhållna förskott.

c) Av beställaren innehållna belopp.

Information enligt punkt 39 a, 40 a och 40 b framgår normalt av resultaträkningen respektive balansräkningen. När så inte är fallet, när t.ex. förskott avseende entreprenader redovisas tillsammans med andra förskott i balansräkningen, lämnas informationen i not. "Av beställaren innehållna belopp" avser belopp som har delfakturerats enligt fastställd plan och som beställaren innehåller enligt kontraktsvillkoren tillsammans i kontraktet specificerade villkor har uppfyllts. Delfakturerings enligt fastställd plan avser fakturering som sker på basis av utfört arbete, oavsett om betalning erhållits från beställaren eller inte. Förskott är belopp som uppdragstagaren erhållit innan motsvarande arbete utförts. **41**

I balansräkningen skall redovisas

a) fordringar på beställare för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal och **42**

b) skulder till beställare för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal.

Fordringar på beställare av uppdrag enligt entreprenadavtal utgörs av summan av **43**

– uppdragsutgifter t. o. m. den aktuella redovisningsperioden och redovisade vinster med avdrag för

– redovisade förluster och delfakturerade belopp

för alla pågående uppdrag för vilka uppdragsutgifter och redovisade vinster efter avdrag för redovisade förluster överstiger fakturerade belopp.

Skulder till beställare av uppdrag enligt entreprenadavtal utgörs av summan av **44**

– uppdragsutgifter t. o. m. den aktuella redovisningsperioden och redovisade vinster med avdrag för

– redovisade förluster och delfakturerade belopp

för alla pågående uppdrag för vilka fakturerade belopp överstiger uppdragsutgifter och redovisade vinster efter avdrag för redovisade förluster.

UNDANTAG VID

REDOVISNING I JURIDISK PERSON

Kommunalskattelagen innehåller särskilda regler för beskattning av vissa slag av uppdrag enligt entreprenadavtal som för sin tillämpning förutsätter en annan redovisning än som följer av denna rekommendation. Mot bakgrund av sambandet mellan redovisning och beskattning kan därför uppdrag i juridisk person redovisas inom ramen för kommunalskattelagens regler. **45**

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSREGLER

Denna rekommendation skall tillämpas för del- och helårsbokslut som upprättas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning av rekommendationen uppmuntras.

46

Tillämpning av denna rekommendation kan innebära ett byte av redovisningsprincip. Byte av redovisningsprincip behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip.

47

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation, RR 10 överensstämmer med IAS 11, Construction Contracts (revised 1993) utom på följande punkter:

48

- IAS 11 p. 45 innehåller – genom en hänvisning till IAS 10, Contingencies and Events After the Balance Sheet Date – krav på tilläggsupplysningar om sådana eventuella vinster och förluster som kan bedömas först då utfallet av framtida händelser blir känt. En svensk motsvarighet till IAS 10 finns inte idag. IAS 11 p. 45 saknar därför motsvarighet i RR 10.
- RR 10 p. 45 behandlar undantag vid redovisning i juridisk person. Denna punkt har sin grund i sambandet mellan redovisning och beskattning i Sverige och saknar därför motsvarighet i IAS 11.
- Ikraftträdandetidpunkten för IAS 11 är den 1 januari 1995. RR 10 träder ikraft den 1 januari 2001, se punkt 46.

BILAGA 1

Bilagan utgör inte en del av rekommendationen.

EXEMPEL

Denna bilaga syftar till att åskådliggöra rekommendationens tillämpning. Exempel 1 visar hur färdigställande kan beräknas och hur information om tillämpade redovisningsprinciper kan lämnas. I exempel 2 behandlas vissa tilläggsupplysningar.

EXEMPEL 1

Förutsättningar

- En uppdragstagare har slutit ett avtal om ett fastprisuppdrag avseende en byggnation. Kontraktssumman uppgår till 9 000. Enligt uppdragstagarens kalkyl uppgår kostnaderna för arbetet till 8 000. Byggnationen beräknas pågå under tre år.
- Vid utgången av år 1 visar en reviderad kalkyl att kostnaderna beräknas stiga till 8 050.
- År 2 träffas en överenskommelse om en avvikelse från ursprungsavtalet som resulterar i en ökning av kontraktssumman med 200. Motsvarande kalkylerade tilläggskostnader uppgår till 150.
- Vid utgången av år 2 ingår bland utgifterna 100 som avser material som förvaras på arbetsplatsen och som skall användas i den byggnation som sker under år 3.
- Under år 1, år 2 och år 3 har uppdragstagaren fakturerat beställaren 2 700, 4 500 respektive 2 000.
- Nedlagda kostnader vid årets utgång år 1, år 2 och år 3 är 2 093, 6 168 respektive 8 200.

Beräkning av färdigställandegrad

Uppdragets färdigställandegrad beräknas av uppdragstagaren genom att nedlagda uppdragskostnader för utfört arbete vid periodens utgång jämförs med de beräknade totala uppdragskostnaderna. En sammanfattning av de ekonomiska uppgifterna för vart och ett av de tre åren har följande utseende:

	År 1	År 2	År 3
Uppdragsintäkt			
enligt ursprungsavtal	9 000	9 000	9 000
enligt tilläggsavtal	<u>—</u>	<u>200</u>	<u>200</u>
Total uppdragsintäkt	<u>9 000</u>	<u>9 200</u>	<u>9 200</u>
Nedlagda uppdragskostnader vid periodens utgång	2 093	6 168	8 200
Beräknade återstående uppdragskostnader	<u>5 957</u>	<u>2 032</u>	<u>—</u>
Beräknade totala uppdragskostnader	<u>8 050</u>	<u>8 200</u>	<u>8 200</u>
Beräknad vinst	950	1 000	1 000
Färdigställandegrad	26%	74%	100%

Färdigställandegraden år 1 beräknas genom att nedlagda uppdragskostnader för utfört arbete vid periodens utgång jämförs med kalkylerade uppdragskostnader för hela arbetet, $[2\,093/8\,050 = 26\%]$. Färdigställandegraden år 2 beräknas genom att nedlagda uppdragskostnader för utfört arbete vid periodens utgång, dvs. nedlagda kostnader med avdrag för 100 som avser material som förvaras på arbetsplatsen för senare användning, jämförs med kalkylerade uppdragskostnader för hela arbetet, $[(6\,168 - 100)/8\,200 = 74\%]$.

Redovisning i resultaträkningen

Uppdragsintäkter, uppdragskostnader och vinster redovisas i resultaträkningen under de tre år som arbetet pågår med de belopp som anges nedan:

	Vid årets utgång	Redovisat tidigare år	Redovisas för året
År 1			
Uppdragsintäkter (9 000 x 0,26)	2 340		2 340
Uppdragskostnader (8 050 x 0,26)	<u>2 093</u>		<u>2 093</u>
Vinst	247		247
År 2			
Uppdragsintäkter (9 200 x 0,74)	6 808	·/· 2 340	= 4 468
Uppdragskostnader (8 200 x 0,74)	<u>6 068</u>	·/· <u>2 093</u>	= <u>3 975</u>
Vinst	740	·/· 247	= 493
År 3			
Uppdragsintäkter (9 200 x 1,00)	9 200	·/· 6 808	2 392
Uppdragskostnader (8 200 x 1,00)	<u>8 200</u>	·/· <u>6 068</u>	= <u>2 132</u>
Vinst	1 000	·/· 740	= 260

Redovisning i balansräkningen

	År 1	År 2	År 3
Uppdragsutgifter vid periodens slut	2 093	6 068	8 200
Vinst t.o.m. perioden	<u>247</u>	<u>740</u>	<u>1 000</u>
	2 340	6 808	9 200
Delfakturerat	<u>2 700</u>	<u>7 200</u>	<u>9 200</u>
I balansräkningen redovisas som skuld	360	392	–

Tilläggsupplysningar

Upplysning om tillämpade redovisningsprinciper

Uppdragsintäkter från fastprisuppdrag redovisas med tillämpning av successiv vinstavräkning. Beräkningen sker på basis av utfört arbete vid periodens utgång i förhållande till det beräknade arbetet för hela uppdraget.

EXEMPEL 2

Förutsättningar

En uppdragstagare har avslutat sitt första verksamhetsår. Samtliga nedlagda uppdragskostnader har reglerats kontant. Delbetalningar och förskott har erhållits kontant. Nedlagda uppdragskostnader för uppdragen B, C och E inkluderar kostnader för material som anskaffats för uppdragen, men som ännu ej använts. För uppdragen B, C och E har beställarna erlagt förskott till uppdragstagaren för arbete som ännu ej utförts.

Läget avseende pågående uppdrag vid årets utgång framgår av nedanstående sammanställning (i högermarginalen anges referenser till punkter i rekommendationen):

	A	B	C	D	E	S:a	
Uppdragsintäkter	145	520	380	200	55	1 300	22
Uppdragskostnader	-110	-450	-350	-250	-55	-1 215	22
Befarade förluster	-	-	-	-40	-30	-70	36
Intäkter minus kostnader och befarade förluster	35	70	30	-90	-30	15	
Uppdragsutgifter under perioden	110	510	450	250	100	1 420	
Under perioden redovisade uppdragskostnader	-110	-450	-350	-250	-55	-1 215	22
Uppdragsutgifter avseende framtida aktiviteter, redovisade som fordran	-	60	100	-	45	205	27
Uppdragsintäkter (se ovan)	145	520	380	200	55	1 300	
Delfakturerat	-100	-520	-380	-180	-55	-1 235	41
Ej fakturerade uppdragsintäkter	45	-	-	20	-	65	
Förskott	-	80	20	-	25	125	41

Upplysningar om pågående uppdrag

Upplysning skall enligt rekommendationen lämnas om nedan angivna belopp. I den mån beloppen inte direkt framgår av posternas rubricering i resultat- och balansräkningen lämnas upplysningen i not.

Uppdragsinkomster som redovisats som intäkt under räkenskapsperioden (punkt 39 a)	1 300
Akkumulerade uppdragsutgifter och redovisad vinst (minus redovisade förluster) för pågående uppdrag vid räkenskapsperiodens slut (punkt 40 a)	1 435
Erhållna förskott (punkt 40 b)	125
Fordringar hos beställare avseende pågående uppdrag – redovisade som fordran enligt punkt 42 a	220
Skulder till beställare avseende pågående uppdrag – redovisade som skuld enligt punkt 42 b	20

De belopp som man skall lämna upplysning om enligt punkterna 40 a, 42 a och 42 b beräknas enligt följande:

	A	B	C	D	E	S:a
Uppdrags- utgifter under perioden	110	510	450	250	100	1 420
Intäkter minus kostnader och befarade förluster	35	70	30	-90	-30	15
	145	580	480	160	70	1 435
Delfakturerat	-100	-520	-380	-180	-55	-1 235
Fordringar hos beställare	45	60	100		15	220
Skulder till beställare				20		20

Det belopp som man skall lämna upplysning om enligt punkt 40 a är identiskt med beloppet för innevarande räkenskapsperiod, eftersom upplysningarna avser det första verksamhetsåret.

BILAGA 2

Bilagan utgör inte en del av rekommendationen

ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL

I det följande lämnas en redogörelse för vissa av de överväganden som gjorts vid utformningen av rekommendationen (RR 10). Vidare kommenteras vissa delar i rekommendationen.

REDOVISNING ENLIGT ÅRSREDOVISNINGSLAGEN

Enligt årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL), 4 kap. 10 §, får ett pågående arbete värderas till ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och lagens krav på rättvisande bild. ÅRL behandlar således frågan om successiv vinstavräkning med utgångspunkt från hur balansposten Pågående arbete värderas. I IAS 11 och därmed i föreliggande rekommendation är ansatsen annorlunda. Den innebär att utgifter och inkomster knutna till ett pågående uppdrag fortlöpande redovisas i resultaträkningen. Det saldo som uppkommer mellan å ena sidan fakturerade belopp och å andra sidan summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster – efter avdrag för redovisade förluster – redovisas som fordran/skuld. Rådets bedömning är att den redovisning som rekommendationen anger är förenlig med ÅRL. En motsvarande bedömning framgår av det uttalande som gjorts av EU-kommissionens kontaktkommitté i samband med den jämförelse mellan EG-direktiven och IAS som gjordes år 1996. IAS 11 ingår bland de rekommendationer som omfattas av jämförelsen och någon konflikt i förhållande till direktiven har inte identifierats.

REDOVISNING AV PÅGÅENDE UPPDRAG I JURIDISK PERSON

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370; KL) gäller i fråga om skattskyldiga som bedriver byggnads-, hantverks- anläggnings- eller konsultrörelse att den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten godtas vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med övriga bestämmelser i anvisningspunkten. Såvitt gäller pågående arbeten som utförs till fast pris och för vilka slutredovisning inte har skett följer av anvisningspunkten att arbetena inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet och – såvitt gäller byggnads-, hantverks- och anläggningsrörelse – att den s.k. 97-procentsregeln får tillämpas. Har den skattskyldige erhållit ersättning för ett pågående arbete skall beloppet inte redovisas som intäkt utan som skuld till beställaren. Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning enligt KLs definition behöver enligt anvisningspunkten inte tas upp som tillgång. I stället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret.

RR 10 har utformats så att undantag görs för redovisningen i juridisk person såvitt avser sådana uppdrag som regleras i KL. Redovisningen kan härigenom i juridisk person ske inom ramen för KLs regler i dessa fall.

BENÄMNING PÅ DET SOM PRODUCERAS ENLIGT ENTREPRENADAVTALET

I IAS 11 används "asset" som benämning då föremålet för uppdraget enligt entreprenadavtalet skall beskrivas. Vid översättningen av "asset" har alternativen tillgång, anläggning och objekt diskuterats inom Rådet. Det är väsentligt att den benämning som används är så bred att alla typer av "föremål" som skall produceras enligt entreprenadavtal kan inrymmas i benämningen. Enligt Rådets bedömning har "tillgång" och "anläggning" ansetts vara alltför snäva benämningar för de olika typer av uppdrag som kan omfattas av entreprenadavtal. Rådet har därför i översättningen stannat vid benämningen "objekt".

BILAGA 3 JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING

Redovisning av pågående arbeten behandlas i FARs rekommendation nr 2 Varulagervärdering.

Nedan jämförs denna rekommendation med RR 10.

Enligt FARs rekommendation nr 2 är huvudregeln för värdering av pågående arbeten lägsta värdets princip. Avsteg från denna princip kan ske om särskilda omständigheter föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed. En värdering enligt lägsta värdets princip innebär att vinst på ett uppdrag redovisas först då uppdraget slutförts och att erhållna inbetalningar och gjorda utbetalningar under produktionstiden redovisas som skuld respektive tillgång i balansräkningen.

För att ett kontrakterat pågående arbete skall få tas upp till ett högre värde än anskaffningsvärdet måste totala intäkter och återstående kostnader kunna bedömas med stor säkerhet. Detta är i allmänhet inte möjligt förrän arbetet nått en viss färdigställandegrad. Vidare måste krävas att intäkter och kostnader kan tillförlitligt bedömas samt att det finns ett utvecklat kalkyl- och redovisningssystem så att jämförelse kan ske mellan nedlagda och kalkylerade kostnader.

Om dessa förutsättningar är uppfyllda får objektet tas upp till anskaffningsvärdet plus så stor del av beräknad vinst som motsvarar de per balansdagen nedlagda kostnadernas andel av beräknade totala kostnader. Ibland kan andra mått på färdigställandegraden användas.

Enligt Rådets rekommendation RR 10 skall pågående uppdrag redovisas med tillämpning av successiv vinstavräkning från den tidpunkt då överenskommelse om uppdraget träffats.

Enligt RR 10 skall, då utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas i resultaträkningen som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. När utfallet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas uppdragsutgifter som kostnad i den period de uppkommer och intäktsredovisning sker med belopp som motsvarar de uppdragsutgifter som redovisats som kostnad.

BILAGA 4

ÄNDRINGAR I RR 2 REDOVISNING AV VARULAGER

I och med att Redovisningsrådets rekommendation RR 10 Entreprenader och liknade uppdrag ges ut ändras punkt 2 i Rådet rekommendation RR 2 Redovisning av varulager enligt följande:

Tidigare lydelse:

I rekommendationen behandlas inte principer för värdering av

- fastigheter,
- värdepapper,
- råvarukontrakt som har karaktär av finansiell placering eller
- pågående tjänsteuppdrag.

Ej heller behandlas redovisningsfrågor avseende pågående byggnadsentreprenader och andra arbeten med lång tillverkningstid. Dessa, liksom frågor rörande redovisning av pågående tjänsteuppdrag, avser Rådet att behandla i särskild rekommendation. För pågående byggnadsentreprenader och andra order med lång tillverkningstid gäller tills vidare FARs rekommendation nr 2 Varulagervärdering.

Ny lydelse:

I rekommendationen behandlas inte principer för värdering av

- fastigheter,
- värdepapper eller
- råvarukontrakt som har karaktär av finansiell placering.

Ej heller behandlas redovisning av entreprenader och liknande uppdrag som behandlas i RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag.

RR 10 skall tillämpas för del- och helårsbokslut som upprättas för räkenskapsår som påbörjas fr. o. m. den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning av rekommendationen uppmuntras. Ändringen av RR 2 gäller från och med den 1 januari 2001. För företag som tillämpar RR 10 före den 1 januari 2001 gäller ändringen i RR 2 fr. o. m. tidpunkten för tillämpningen av RR 10.

