



2022-02-14

## Srf U 15

### **Innebörden av att arbetet väsentligen är fullgjort enligt färdigställandemetoden - tillämpas på BFNAR 2016:10, K2 och BFNAR 2017:3, Årsbokslut**

#### **Uttalande**

Ett företag som tillämpar punkt 6.22 i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) Årsredovisning i mindre företag (K2) ska vid bedömningen av begreppet väsentligen fullgjort utgå från ett kundaccept- och realisationsperspektiv och inte ett volymperspektiv. Ett godkännande av uppdragsgivaren innebär alltid att dispositionen över arbetet övergått på kunden. Även om kunden inte har godkänt arbetet kan ur ett realisationsperspektiv intäktsredovisning ske om arbetet överlämnats till kunden och denne kan disponera över arbete på avsett sätt samtidigt som det är sannolikt att arbetet kommer att godkännas.

#### **Frågeställning**

Vad innebär kravet i punkt 6.22 i K2 att en inkomst från ett uppdrag till fast pris ska redovisas som intäkt när arbetet *väsentligen är fullgjort*?

#### **Motivering**

Enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (ÅRL) ska omsättningstillgångar som utgångspunkt tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Enligt 10 § samma kapitel får pågående arbeten för någon annans räkning värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet om det finns särskilda skäl och är i överensstämmelse med god redovisningssed och rättvisande bild av företaget. Genom sistnämnda bestämmelse har det möjliggjorts för företag att tillämpa successiv vinstavräkning av pågående arbete.

Huvudregeln enligt ÅRL är således en värdering enligt lägsta värdets princip som innebär att posten pågående arbete ska värderas till anskaffningsvärdet om inte nettoförsäljningsvärdet är lägre. Detta innebär att ett vinstkontrakt ska inte vinstavräknas successivt utan när vinsten är realiserad.

Någon ytterligare vägledning ges inte i ÅRL utan ledning får sökas i god redovisningssed. Enligt punkt 6.15 i K2 ska uppdrag till fast pris redovisas enligt antingen en huvudregel eller en alternativregel. Alternativregeln bygger på principen om lägsta värdets princip. När det gäller realiseringen av vinsten från det pågående arbetet ska enligt alternativregeln en inkomst från ett uppdrag till fast pris redovisas som intäkt när arbetet väsentligen är fullgjort. Vad som innefattas i detta framgår inte av det allmänna rådet.

I kommentartexten anges emellertid en annan tidpunkt, det anges att inkomsten ska tas upp när arbetet är slutfört. Det finns inte i den övriga kommentartexten egentligt stöd för att väsentligen fullgjort ska ses som att uppdraget måste vara helt slutfört. Som exempel anges att inom



byggbranschen är det vanligt att i samband med slutbesiktning uppstår krav på ytterligare arbete. I dessa fall ska resultatavräkning ändå ske även om mindre justeringar kvarstår. Vår bedömning är att kommentarstexten ska tolkas som att väsentligen fullgjort ligger nära att arbetet är slutfört.

Enligt de allmänna principerna för intäktsredovisning ska en intäkt tas upp om

1. väsentliga risker och förmåner till följd av transaktionen har övergått (på uppdragsgivaren),
2. beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och
3. det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna av transaktionen kommer att tillfalla företaget.

Gemensamt för både den allmänna definitionen av intäkt och skrivningen om väsentligen fullgjort är att det är fråga om ett leverans- (realisations-) perspektiv. En byggentreprenad är "levererad" när arbetet enligt avtalet är väsentligen fullgjort. Utifrån exemplet i kommentarstexten synes väsentligen fullgjort vara en tidpunkt som är väldigt nära att arbetet är slutfört. Det går utifrån detta inte att tolka värdeordet väsentligt enligt gängse språkbruk som i vissa fall är mindre än 50 procent. Särskilt skrivningen i kommentaren om slutfört visar att avsikten är en annan, men även exemplet med byggentreprenaden visar denna avsikt.

Utgångspunkten för intäktsredovisningen är avtalet mellan parterna. Är parterna överens om att ett arbete är färdigställt när vissa omständigheter är för handen ska intäkten redovisas när dessa omständigheter är uppfyllda. Som framgår direkt av ordalydelsen (väsentligen fullgjort) gäller detta även om det kan krävas vissa mindre justeringar av arbetet i efterhand.

Det är inte ovanligt att det inte finns något särskilt reglerat mellan parterna om de närmare villkoren för uppdraget. När det i dessa fall ska avgöras om uppdraget är väsentligen fullgjort kan en utgångspunkt vare ett volymperspektiv. Om en konsult ska utreda fråga A och denne bedömer att uppdraget utifrån den totala tidsåtgången är i det närmaste fullgjort anses inte uppdraget vara väsentligen fullgjort när arbetet inte är levererat till kunden. Att se detta som att arbetet är väsentligen fullgjort torde inte vara i överensstämmelse med realisationsprincipen.

En annan utgångspunkt är kundacceptperspektivet, exempelvis om kunden har godkänt uppdraget och det, som inom byggbranschen, endast kvarstår mindre justeringar ska uppdraget anses väsentligen fullgjort. Utifrån realisationsprincipen torde ett godkännande av kunden jämföras med leverans. Genom godkännandet kan sägas att kunden disponerar över rapporten eller objektet samtidigt som uppdragstagaren har en rätt att få betalt för arbetet. Utifrån exemplet ovan anses konsultens arbete väsentligen fullgjort när ett färdigt utkast skickats till kunden och denne godkänt arbetet eller det efter kundens påpekande endast återstår enstaka justeringar av texten.

Sammantaget är det Srf konsulternas bedömning att begreppet väsentligen fullgjort bör tolkas utifrån ett kundacceptperspektiv. Har kunden godkänt arbetet ska det intäktsredovisas. Även om kunden inte har godkänt arbetet kan ur ett realisationsperspektiv intäktsredovisning ske om arbetet överlämnats



till kunden och denne kan disponera över arbete på avsett sätt samtidigt som det är sannolikt att arbetet kommer att godkännas.

**Tillämpning BFNAR 2017:3 Årsbokslut**

I BFNAR 2017:3 Årsbokslut finns en regel (punkt 5.22) som motsvarar den som behandlas i detta uttalande. Vad som framgår av uttalandet är tillämpligt även då BFNAR 2017:3 Årsbokslut tillämpas. Detta gäller inte om första stycket i punkt 1.7 (K3-reglerna) tillämpas.