# Några synpunkter på värdering av pågående uppdrag i konsultföretag

*Av auktoriserade revisorn Ragnar Wenneborg*

Frågeställningarna kring värdering av pågående uppdrag i konsultföretag har under senare år aktualiserats, framför allt genom den granskning av byggkonsulternas rörelser som skett från såväl skattemyndigheternas som pris- och kartellnämndens sida. Skattemässigt och företagsekonomiskt betraktelsesätt synes i vissa fall divergera och avsaknaden av klara riktlinjer har inte minst för de enskilda företagarna medfört stor osäkerhet.

Jag har nedan sammanfattat några synpunkter på dessa problem utan att "hårddraga" några definitioner samt räknat med att läsaren har viss insikt i problemställningarna. Min avsikt är sålunda att, mot bakgrund av en "historik" och några exempel, ge min syn på principfrågor rörande värdering av pågående uppdrag och framföra mina synpunkter på redovisningsteknisk behandling samt finansiella frågor. Avslutningsvis har jag givit uttryck för några egna reflektioner beträffande den skattemässiga bedömningen.

---

åtgärder emellertid kunde bli mer vanligt förekommande. Departementschefen förklarade i detta sammanhang att lagstiftningen i fråga blev av intresse för de större industriföretagen och att bestämmelserna endast avsåg sådana fall då vinsterna och nyinvesteringarna är av betydande storlek. Han tillade också att lagstiftningen måste ses som ett provisoriskt arrangemang. Efter en tids erfarenheter fick man ta ställning till frågan om denna typ av fondavsättning skulle bibehållas och, om så var fallet, om eventuella ändringar borde göras i detaljbestämmelserna.

## Historik

Under 1962 behandlades frågan inom en av föreningen auktoriserade revisorers s. k. diskussionsgrupper för aktuella frågor. Någon rekommendation gjordes inte, men de synpunkter, som kom fram, kan i allt väsentligt sammanfattas så

att det ur redovisningssynpunkt syntes riktigast att redovisa erhållna à conto-arvoden som förskott och att aktivera nedlagda kostnader på uppdragen (direkt lön + skäligt omkostnadspålägg + uppdragskostnader),

att i praktiken någon egentlig aktivering av pågående uppdrag ofta ej förekom, medan däremot erhållna à conto-arvoden helt eller delvis upptogs som intäkt,

att denna redovisningsmetodik kunde accepteras, om revisorn kunde konstatera, att såsom intäkt upptagna arvoden icke översteg vad som enligt god köpmannased skulle kunnat aktiveras samt att vid resultatberäkningen förändringar i värderingsprinciper beaktades samt



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:12

att den skattemässiga bedömningen synts oklar, men att viss nedskrivning torde vara tillåten.

Samma år hade jag i uppdrag av SAR Centralkontoret att utarbeta ett nytt redovisningssystem för konsultföretag, i första hand för arkitekter. Detta redovisningssystem omfattade förslag till kontoplaner och rapporter samt råd och anvisningar i olika frågor. Beträffande den skattemässiga värderingen av pågående uppdrag nämndes bl. a., att alla helt avslutade uppdrag skulle ha fakturerats och att à conto-fakturering skulle ha verkställts i sådan omfattning, att vad som kvarstod ofakturerat skulle stå i rimlig proportion till det balansmässiga värdet av samtliga pågående uppdrag. Att detta uttalande icke preciserades närmare berodde på den stora osäkerhet som förelåg i praxis. Det ansågs dock givet att ett icke oväsentligt skapande av dolda reserver i pågående uppdrag (varulagerreserv) kunde få ske.

I samband med pris- och kartellnämndens undersökning av vissa förhållanden i byggkonsultbranschen försökte man upprätta en "rikslikare" för att få en jämförbar bedömning av resultat och ekonomisk ställning inom byggkonsultbranschen, och då uppstod ånyo problemet med värderingen av pågående uppdrag.

För att i skattemässigt hänseende få nödvändig reda i begreppen har Sveriges Arkitekters Riksförbund (SAR) i maj 1966 ingivit en skrivelse till Riksskattenämnden med anhållan att anvisningar måtte utarbetas rörande inkomstberäkningen i konsult/arkitektrörelser, speciellt vad avser

1) tillämpning av bokföringsmässiga grunder
2) bestämmande av tidpunkten för uppdrags avslutande
3) möjligheter att skapa reserv (garantifond) för avslutade uppdrag samt
4) regler för värdering av pågående uppdrag.

För att ta ställning till de frågor som gäller utarbetandet av förenämnda anvisningar avser Riksskattenämnden att tillsätta en särskild arbetsgrupp. Det är säkert ett väsentligt önskemål för alla parter att denna kommer till ett beslut inom en snar framtid.

Synpunkter på den skattemässiga bedömningen av pågående arbeten och à-contobetalningar i konsultföretag har framförts i en artikel i Skattenytt 1966:9 av lektor Ragnar Helgesson. Däri behandlades bl. a. periodiseringsproblem och frågor rörande företagsekonomisk och skattemässig resultatutjämning samt framfördes förslag till "kompromisslösning". I allt väsentligt instämmer jag i den principiella inställning till problemen, som Helgesson redovisat.

## Några exempel på aktuella problem

Genom en ökad efterfrågan på kredit från vissa uppdragsgivare, har fakturering i större omfattning än tidigare blivit nödvändig i förhållande till det totala värdet av pågående uppdrag. Detta innebär i praktiken, att de (balansmässiga och/eller kalkylmässiga) reserver som förelegat nu helt eller delvis faktureras fram och redovisas som vinst och/eller förskott. Endast i undantagsfall torde detta redovisas öppet i balans- resp. vinst- och förlusträkningen med angivande av att förändring skett av dold reserv eller värderingsprincip.

I andra fall har såväl omsättning, som volym av pågående uppdrag minskat. De



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:12

balansmässiga och/eller kalkylmässiga reserverna i relation till vad som totalt upparbetats, kan då ha kommit att öka.

Vissa företag har, trots avmattningen i konjunkturen, god sysselsättning och redovisar goda resultat. Det kan ur företagsekonomisk synpunkt vara väsentligt att företagen får disponera sina överskott för bl. a. reserveringar, för att möta eventuella framtida nedgångsperioder och risker i pågående uppdrag.

Fråga uppstår då i vilken mån förskott föreligger, i vilken omfattning konsolidering får ske, om reserver får bibehållas vid tillfällig nedgång av pågående uppdrag, om avsättning får ske till garantireserv för avslutade uppdrag etc., d. v. s. fråga uppstår hur värdering skall och får ske från såväl företagsekonomisk som skattemässig synpunkt.

## Några olika principer beträffande värdering av pågående uppdrag

Inledningsvis må framhållas, att det är väsentligt att avgöra när ett uppdrag är avslutat, d. v. s. när slutfakturering skall ske och vinsten kan realiseras. Jag avser inte att här närmare gå in på denna gränsdragningsfråga utan förutsätter att vad som rubriceras som pågående uppdrag är ostridigt. Vidare förutsättes, att också s. k. löpande räkningsuppdrag ingår i pågående uppdrag och betraktas såsom avslutade först när uppdragen i sin helhet — det må sedan vara etappen, byggnaden eller projektet — slutförts. Innan uppdragen är helt avslutade får icke någon del av vinsten realiseras. Fram till dess synes värdering av pågående uppdrag kunna ske på olika sätt, beroende på syftet.

*Kalkylmässigt värde:* På uppdragen nedlagda kostnader för direkt lön, med tillägg av förkalkylerat omkostnads- och vinstpålägg, i förekommande fall korrigerat till det värde uppdragen beräknas ha vid en jämförelse mellan totalarvode och utförd prestation.

*Balansmässigt värde:* På uppdragen nedlagda kostnader för direkt lön, med tillägg för skäligt omkostnadspålägg (avseende aktiverbara omkostnader och sålunda exklusive t. ex. ränta på eget kapital).

*Skattemässigt värde:* Det (lägsta) värde till vilket pågående uppdrag enligt skattelagstiftningen får tas upp, endera direkt genom aktivering i balansräkningen, eller indirekt genom att à conto-fakturering intäktsbokföres i sådan omfattning, att vad som kvarstår ofakturerat motsvarar (högsta) skattemässigt tillåten reserv.

Jag har nedan exemplifierat dessa olika värderingsprinciper och vidare, genom att förutsätta viss fakturering respektive nedskrivning, visat hur beräkning kan ske av förskott respektive dolda reserver.

*Exempel I*

| | Alt. 1 Kalkylmässig värdering | Alt. 2 Balansmässig värdering | Alt. 3 Skattemässig värdering |
|---|---|---|---|
| Direkt lön | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| Omkostnadspålägg | 850 | 700 | 700 |
| Summa | 1.850 | 1.700 | 1.700 |
| Vinstpålägg | 185 | 0 | 0 |
| Summa | 2.035 | 1.700 | 1.700 |



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:12

| | | | |
|---|---|---|---|
| ± Korrektion | + 65 | 0 | 0 |
| Summa | 2.100 | 1.700 | 1.700 |
| Nedskrivning (cirka 30 %) | 0 | 0 | ./. 500 |
| Summa Tkr | 2.100 | Tkr 1.700 | Tkr 1.200 |
| Därav fakturerat Tkr | 1.800 | Tkr 1.800 | Tkr 1.800 |
| *Balansposter* | | | |
| "Förskott" | (100) | 100 | 100 |
| Reserv i pågående uppdrag | — | — | 500 |

I exemplet har antagits att till pågående uppdrag hänförlig direkt lön uppgått till 1 miljon kronor och att de kalkylmässiga påläggen utgjort 85 % + 10 % (omkostnadspålägg + vinstpålägg), medan de aktiverbara omkostnaderna motsvarat ett pålägg av 70 %. För åskådlighetens skull har jag i exemplet bortsett från debiterbara utlägg.

*Det kalkylmässiga värdet* uppgår sålunda till 2.035.000 kronor (lön 1 miljon kronor + omkostnadspålägg 85 % + vinstpålägg 10 %). Härtill kommer en korrektionspost på 65.000 kronor, vilken utgör skillnaden mellan den utförda prestationen i förhållande till totalarvodet och nedlagda kostnader. Detta framgår närmare av nedanstående exempel på en sammanställning av pågående uppdrag.

*Exempel II*

| Uppdrag | Beräknat arvode för uppdr. | Utfört till % | Utfört till Kronor | Arb.-kostn. inkl. pålägg | Fakt. arvoden | Saldo före korrektion | Korrektion | Anm. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| A | 360 | 50 | 180 | 198 | 180 | 18 | ./. 18 | |
| B | 1.100 | 72 | 790 | 687 | 700 | ./. 13 | + 103 | |
| C | ca 1.000 | 85 | 850 | 850 | 740 | 110 | — | Löp. räkn. |
| D | ca 200 | 75 | 150 | 170 | 110 | 60 | ./. 20 | Löp. räkn. |
| E | ca 200 | 65 | 130 | 130 | 70 | 60 | — | Löp. räkn. |
| | Tkr 2.860 | | 2.100 | 2.035 | 1.800 | 235 | + 65 | |

Jag vill i detta sammanhang påpeka nödvändigheten av att en sådan genomgång utav samtliga pågående uppdrag verkligen sker löpande. Inte minst ur revisorns synpunkt är det nödvändigt att sådan uppföljning göres, i varje fall till bokslutet, så att möjlighet finnes att avgöra storleken av förskott och eventuella reserver i förhållande till det balansmässiga värdet.

*Det balansmässiga värdet* enligt exempel 1 uppgår till 1.700.000 (direkt lön + aktiverbara kostnader 70 %), vilket enligt min mening är det högsta belopp, som bör intäktsbokföras. Av fakturerade arvoden — oavsett om de influtit eller ej — bör sålunda 100.000 kronor upptagas såsom förskott. Skulle beloppet ifråga intäktsbokföras, innebär det ett diskonterande av en vinst på ett ännu ej avslutat uppdrag



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:12

(= uppskrivning av omsättningstillgång), ett förfarande som icke kan anses överensstämma med god köpmannased.

*Det skattemässiga värdet* av pågående uppdrag i exempel I är 1.200.000 kronor, innebärande att det balansmässiga värdet har nedskrivits med ungefär 30 %. Det föreligger sålunda en reserv i pågående uppdrag på 500.000 kronor, vilken kan jämställas med varulagerreserv.

**Redovisningsteknisk behandling**

Beträffande den redovisningstekniska behandlingen vill jag föreslå, att såväl pågående uppdrag som förskott och eventuella reserver redovisas öppet. Nedan intagna exempel torde belysa den riktigare information, som den öppna redovisningen ger. (Exemplet förutsätter en värdering enligt alt. 3 i exempel I.)

*Exempel III*

| | Alt. 1 | Alt. 2 | Alt. 3 |
|---|---|---|---|
| Tillgångar | | | |
| Kassa | 200 | 200 | 200 |
| Kundfordringar | 800 | 800 | 800 |
| Pågående arbeten | — | 1.200 | 1.700 |
| Anläggningstillgångar | 100 | 100 | 100 |
| | Tkr 1.100 | 2.300 | 2.800 |
| Skulder | | | |
| Kortfristiga skulder | 200 | 200 | 200 |
| Avräkning pågående uppdrag (förskott) | 600 | 1.800 | 1.800 |
| Långfristiga skulder | 200 | 200 | 200 |
| Eget kapital | | | |
| Obeskattat (reserv i pågående uppdrag) | — | — | 500 |
| Beskattat | 100 | 100 | 100 |
| | Tkr 1.100 | 2.300 | 2.800 |

| | Ing. balans | Per dato |
|---|---|---|
| Kalkylmässigt värde | 1.900 | 2.100 |
| ./. Balansmässigt värde | ./. 1.600 | ./. 1.700 |
| Kalkylmässig reserv | 300 | 400 |
| ./. Varav fakturerat | — | ./. 100 |
| | Tkr 300 | Tkr 300 |

Vid en jämförelse mellan de olika alternativen framgår

att i alt. 1 har i balansräkningen endast redovisats vad som fakturerats av pågående uppdrag utöver vad som intäktsbokförts,

att i alt. 2 på aktivsidan redovisats det bokförda värdet av pågående uppdrag (det balansmässiga värdet ./. nedskrivning) medan på passivsidan bruttobeloppet av à conto-fakturering redovisats samt

att i alt. 3 det balansmässiga värdet av pågående uppdrag redovisats bland



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:12

tillgångarna medan nedskrivningen av pågående uppdrag redovisats öppet under eget kapital.

Under balansräkningen i exempel III har jag sammanställt kalkylmässigt och balansmässigt värde vid ingången av räkenskapsåret och per dato. Härigenom erhålles en uppfattning om utvecklingen av den kalkylmässiga reserven och hur mycket som fakturerats därav, d. v. s. vad som utgör förskott.

I detta sammanhang vill jag påpeka att pågående uppdrag i ett företag med dålig räntabilitet, förorsakad av höga omkostnader, till synes kan komma att få ett högre balansmässigt värde än i ett företag med låga omkostnader. Värdering (fakturering eller aktivering = intäktsbokföring) får då högst ske till debiterbar lön + ett "normalpålägg", d. v. s. med iakttagande av lägsta värdets princip.

## Finansiella frågor

Finansieringsfrågorna för konsultföretag har ofta varit svårlösta. Rörelserna kräver ett förhållandevis stort (eget) kapital, då svårigheter har förelegat att ställa säkerhet för krediter utöver normala, kortfristiga rörelsekrediter. Kreditfrågan torde bli lättare att lösa sedan lagförslaget om företagsinteckningar trätt i kraft, även om det i sin tur torde medföra ett ökat krav på en riktig och fullständig redovisning av pågående uppdrag. Rörelserna har sålunda i övrigt — förutom med ett oftast blygsamt eget, beskattat kapital — finansierats med förskott och/eller reserver i pågående uppdrag. Redovisningen härav har varit mycket varierande och förskott har ofta intäktsbokförts beroende på bristande kännedom om den rätta karaktären av influtna likvider. Likviditeten har ofta varit ansträngd, speciellt över bokslutstillfällena, då faktureringen "anpassats" efter önskat resultat respektive medelsbehov.

I och med att kravet på kreditgivning till uppdragsgivare ökat och konsultföretagen utvecklats mot större enheter ökar kapitalbehovet ytterligare. Det är sålunda ur finansiell synpunkt betydelsefullt i vilken mån förskott kan erhållas respektive reserver kan få skapas t. ex. genom nedskrivning av pågående uppdrag. En entydig avgränsning mellan förskott och reserver (nedskrivning) är nödvändig och kravet härpå kan framföras med lika stort berättigande av både borgenärer och skattemyndigheter.

## Skattemässig bedömning

I avvaktan på att anvisningar utarbetas av Riksskattenämnden har jag under hand tagit kontakt med representanter för skattemyndigheterna för att om möjligt få en uppfattning om hur man nu ser på den skattemässiga bedömningen av pågående uppdrag. Skattemyndigheterna har dock inte velat binda sig för något uttalande. Det må därför vara mig tillåtet att avslutningsvis ge uttryck för några egna reflektioner om den framtida skattemässiga bedömningen. Under förutsättning att avgränsningsproblemen mellan pågående och avslutade uppdrag funnit sin lösning och att det fastställts, vad som skall aktiveras för att få ett riktigt balansmässigt värde, borde följande principer kunna tillämpas:

1. För under räkenskapsåret avslutade uppdrag får avsättning ske till garantireserv.
2. Vad som à conto-fakturerats av pågående uppdrag, utöver det balansmäs-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:12

siga värdet skall regelmässigt upptagas såsom förskott.

3. Reservering och/eller nedskrivning av det balansmässiga värdet tillåtes med belopp som i realiteten också innebär en konsolidering, d. v. s. bildande av en reserv i pågående uppdrag (varulagerreserv) motsvarande i varje fall omkostnadspålägget.
4. Redan bildade reserver får bibehållas vid en tillfällig nedgång av pågående uppdrag i analogi med varulagervärdering enligt supplementärregel I.
5. Sådana övergångsbestämmelser skapas att skattekonsekvenserna icke blir onödigt betungande för dem, som i brist på klara riktlinjer tillämpat en förhållandevis fri skattemässig vinstberäkning.

Med de synpunkter som här framförts hoppas jag ha skapat ett visst underlag för en diskussion, som kan leda fram till en lösning av ett problemkomplex med många aspekter och där förvånansvärt stor oklarhet synes föreligga. Jag tänker eventuellt återkomma med några synpunkter på gränsdragningsfrågor och definitioner beträffande när ett uppdrag kan betraktas som avslutat, respektive vad som konstituerar ett balansmässigt värde. Jag är nämligen ej helt säker på att den företagsekonomiska och skattemässiga synen här låter sig lätt förenas.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:03:12