Vad avses med ”kostnader” vid en tillämpning av självkostnadsprincipen i AB 04?

Av advokaten Oskar Gentele

Vid en tillämpning av självkostnadsprincipen i AB 04 har entreprenören rätt till ersättning för sina ”kostnader” jämte ett påslag. I vissa fall framstår det som klart vad som utgör entreprenörens kostnader. Men i andra fall, exempelvis när entreprenören använder egna hjälpmedel, egen personal eller har hamnat i tvist med sin underentreprenör som resulterat i en förlikning, är det inte lika klart. Artikeln diskuterar vad som närmare ska anses utgöra entreprenörens kostnader i sådana fall.

1 Inledning

Självkostnadsprincipen är en ersättningsform i standardavtalen Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader AB 04 (”AB 04”) och Allmänna bestämmelser för totalentreprenader avseende byggnads-, anläggnings- och installationsarbeten ABT 06 (”ABT 06”).[1] Utgångspunkten i dessa avtal är att parterna kommer överens om en fast ersättning för samtliga kontraktsarbeten (fastprisentreprenad). Självkostnadsprincipen blir då ofta tillämplig vid en reglering av ÄTA-arbeten. Men principen kan också användas för att reglera en hel entreprenad som utförs på löpande räkning.[2]

Enligt självkostnadsprincipen har entreprenören rätt till ersättning för vissa av sina kostnader. Vilka kostnader som entreprenören har rätt till ersättning för anges i 6:9 och 10 AB 04: dels kostnader för material, varor, arbetsledning, arbetare, hjälpmedel, underentreprenader, försäkringar i den mån de avser entreprenörens risk samt avgifter enligt lag och till företagarorganisationer, dels kostnader i övrigt som inte utgör kostnader för räntor och centraladministration.[3] Sådana ersättningsberättigade kostnader benämns i denna artikel för självkostnader.

[1] I det följande kommer hänvisningar att ske endast till AB 04. Men slutsatserna gäller även för ABT 06.

[2] Så kan bland annat ske vid s.k. samverkansentreprenader (även kallat partnering) där självkostnadsprincipen ofta kombineras med en avtalad riktkostnad.

[3] Det anförda framgår av att listan över ersättningsgilla kostnader i 6:9 AB 04 även innefattar ”kostnader i övrigt som inte anges i § 10 p. 2 i detta kapitel” och att det i denna punkt (6:10 p. 2 AB 04) ingår kostnader för ränta och centraladministration. I 6:10 p. 2 AB 04 räknas även vinst upp. Men AB 04 betecknar inte vinst som en kostnad, se förutom 6:10 2 p. AB 04 även begreppsbestämningen till à-pris. Genom 6:10 p. 2 AB 04 klargörs även att vid beräkningen av kostnader ska rabatter som entreprenören kan tillgodogöra sig i entreprenaden avräknas kostnaderna. Detta får anses utgöra en bekräftelse på vad som ändå hade gällt. Det norska standardavtalet NS 8405:2008 saknar en särskild bestämmelse om att rabatter ska beaktas men

Det sägs inte uttryckligen i 6:9 och 10 AB 04 att självkostnaderna måste vara föranledda av de arbeten som självkostnadsprincipen bestämmer ersättningen för. Detta måste emellertid i någon mening gälla ändå.[4] Enligt 6:9 p. 8 AB 04 har entreprenören enligt självkostnadsprincipen även rätt till ett entreprenörarvode, vilket utgör ett påslag beräknat som en procent på självkostnaderna.

Självkostnadsprincipens tillämpning rymmer flera intressanta frågor. Tidigare har jag analyserat under vilka förhållanden entreprenören är berättigad till ersättning för bevisade självkostnader.[5] I denna artikel behandlas en mer grundläggande fråga: när 6:9 AB 04 anger att entreprenören har rätt till ersättning för kostnader, vad avses då med ”kostnader”?

Som beskrivs nedan saknas det en allmängiltig definition av begreppet kostnader som utan vidare kan tillämpas för att avgöra vad som ska anses utgöra entreprenörens kostnader vid en tillämpning av självkostnadsprincipen. Vi behöver därför besvara frågan för att exempelvis klara ut hur vi ska fastställa vad som ska anses utgöra entreprenörens kostnader för egna hjälpmedel och egen personal. Därtill underlättar frågans besvarande en diskussion om andra viktiga frågeställningar; till exempel vilken bevisning som krävs för att entreprenören ska ha bevisat sina självkostnader.

2 Vad betyder Kostnader?

AB 04 innehåller inte någon definition av vad som utgör kostnader vid en tillämpning av självkostnadsprincipen. Den närmare innebörden av begreppet kostnader har inte heller — såvitt kunnat utrönas — analyserats i litteratur eller praxis.[6] Många författare ”preciserar” visserligen begreppet kostnader på så sätt att författaren utgår från att med kostnader i självkostnadsprincipen avses ”faktiska kostnader”.[7] Jag

det anses ändå klart att utgångspunkten ska vara entreprenörens kostnader efter eventuella rabatter. Se Karl Marthinussen m.fl., NS 8405: kommentarutgave til Norsk standard 8405, s. 492.

[4] Historiskt har detta varit uttryckligen uttalat. Se 3 § 9 mom. Svenska Teknologföreningens Formulär 4, Allmänna bestämmelser för entreprenader inom husbyggnads- samt väg- och vattenbyggnadsfacken, Godkänt år 1936 (”Uti självkostnader enligt denna paragraf inräknas icke kostnaderna för entreprenörens centraladministration och räntekostnader men däremot samtliga övriga av ifrågavarande arbeten föranledda kostnader.”) och Sten Källenius, Entreprenadjuridik, s. 53 och 57 (som påpekar att motsvarande regel följer indirekt av Svenska Teknologföreningens Formulär 10, Allmänna bestämmelser för entreprenader inom husbyggnads- samt väg- och vattenbyggnadsfacken, Godkänt år 1954).

[5] Se Oskar Gentele, Entreprenörens rätt till ersättning för bevisade självkostnader enligt AB 04, JT 2020–21 s. 611 ff.

[6] Jfr dock Eilert Andersson, Löpande räkning enligt AB 04, s. 19 f. (Andersson anger att med begreppet kostnad bör avses periodiserad utgift.). Anderssons bok har inte kunnat beaktas vid författande av denna artikel. Per Samuelsson anger i andra upplagan av sitt verk AB 04 En kommentar (s. 408) att det är oklart vad som närmare bestämt åsyftas med kostnad i 6:9 AB 04 och stipulerar därför en definition. Jag har inte kunnat finna att Samuelsson behandlat frågan i tredje upplagan av samma verk.

[7] Uttrycket ”faktiska kostnader” användes av Källenius i hans kommentar till AB 54 (Sten Källenius, Entreprenadjuridik, s. 269), det har använts i motiven till AB 65

har samma utgångspunkt. Samtidigt har jag inte kunnat finna att någon författare närmare förklarat vad denne menat med uttrycket ”faktiska kostnader”.[8] Det innebär att olika bedömare kan vara ense om att självkostnadsprincipen ersätter entreprenörens faktiska kostnader utan att för den skull vara överens om vad det innebär.

Begreppet *kostnad* kan beteckna olika saker i olika sammanhang. Den lexikaliska definitionen är ”(beräknat) sammanlagt ekonomiskt värde av viss tillgång som förbrukas eller lämnas i ersättning vid utövande av viss verksamhet eller utnyttjande av viss förmån ofta angivet per tidsperiod el. i förhållande till något annat värde”.[9] Denna definition ligger åtminstone nära hur begreppet används i redovisningssammanhang. För dessa sammanhang finns det olika formella definitioner av begreppet kostnad. De kan uppfattas som svårtillgängliga.[10] Tillåter vi oss i stället en förenklad beskrivning av den bokföringsmässiga betydelsen av begreppet kostnad kan en sådan med fördel relateras till begreppet utgift: När ett företag köper något uppstår en utgift. Om en entreprenör köper in en ställning den 1 januari 2025 för 300 000 kr uppstår en utgift om 300 000 kr samma dag. Redovisningsmässig kostnad betecknar en utgift fördelad till en eller flera perioder. Många utgifter kostnadsförs direkt, dvs. de tas inte upp som en bokföringsmässig tillgång. Då kan utgiften och kostnaden uppstå med samma belopp i samma period. Andra utgifter aktiveras, dvs. redovisas som en tillgång i balansräkningen och skrivs av över tid. Då uppstår inte utgiften och kostnaden med samma belopp i samma perioder. Antag att entreprenören i exemplet ovan aktiverar utgiften för ställningen och skriver av ställningen linjärt över tre år. Då ska entre-

och AB 72 (Motiv AB 65, s. 157 och Motiv AB 72, s. 185) och det har använts även av andra författare som diskuterat självkostnadsprincipen (se exempelvis Robert Deli, Kommersiella entreprenadavtal i praktiken, s. 122, Samuelsson, a.a., s. 399 ff. samt Ingvarson och Utterström, Självkostnadsprincipen enligt AB 04 och ABT 06, SvJT 2018 s. 542 ff.).

[8] För egen del ser jag uttrycket faktiska kostnader som synonymt med uttrycket verkliga kostnader. I vissa sammanhang har dessa uttryck en närmare innebörd. Ett exempel är när man företar en bedömning utifrån differensprincipen och jämför kostnaderna i det hypotetiska förloppet (hypotetiska kostnader) med kostnaderna i det faktiska eller verkliga händelseförloppet (faktiska eller verkliga kostnader). Men i andra sammanhang, som vid en tolkning av självkostnadsprincipen, är uttrycken för vaga för att i sig ge någon närmare ledning för vad som avses.

[9] Svensk ordbok utgiven av Svenska Akademien (SO), andra upplagan.

[10] K2-regelverket (BFNAR 2016:10 Årsredovisning i mindre företag) definierar kostnad med hjälp av begreppet utgift. Genom punkterna 7.2 och 7.3 definieras utgift som det ett företag lämnar eller kommer att lämna till följd av en transaktion, vilket vid betalning med likvida medel motsvarar det belopp som anges i en faktura, avtal eller liknande handling. Samtidigt definieras kostnad som utgifter som inte leder till att en tillgång ska redovisas. K3-regelverket (BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning) definierar kostnad utan hjälp av begreppet utgift. Kostnad definieras i p. 2.17 som en minskning av ekonomiska fördelar som medför en minskning av eget kapital, dock inte överföringar till ägare; en sådan minskning av ekonomiska fördelar kan ske till följd av utbetalningar, en minskning av tillgångars värde eller en ökning av skulders värde. Det bör i sammanhanget noteras att även K3-regelverket ser kostnader som utgifter som inte tas upp som en tillgång, se exempelvis p. 18.5 (”Utgifter som inte får tas upp som tillgång och som alltid ska redovisas som kostnader är utgifter för […]”).

prenören redovisa en kostnad för ställningen om 100 000 kr år 2025 och lika mycket år 2026 respektive år 2027. Alltjämt har en utgift om 300 000 kr uppstått under år 2025. En kostnad i redovisningssammanhang är alltså en periodiserad utgift.

Periodiseringen av utgifter i ett företags redovisning ska följa god redovisningssed. Denna sed erbjuder inte alltid klara svar för hur periodiseringen ska ske och i vissa fall föreligger i praktiken en valrätt för det redovisade företaget. Generellt sett kan det visserligen sägas att det bokföringsmässiga begreppet kostnad är avsett att spegla att ett företag förbrukar resurser men det finns inget exakt samband mellan att resurser förbrukas och att bokföringsmässiga kostnader uppstår. Det finns inte heller någon allmängiltig definition av vad det innebär att ett företag förbrukar resurser.

I ekonomiska sammanhang kan vi även tala om särskild kostnad, eller särkostnad, vilket betecknar en kostnad som är en logisk följd av ett visst handlingsalternativ; dvs. kostnaden uppstår om handlingsalternativet väljs, men inte annars. En entreprenör som väljer att hyra in en ställning för att måla en fasad får en särkostnad motsvarande hyreskostnaden för ställningen.

Begreppet kostnad kan i ekonomiska sammanhang även användas — och då gärna i formen alternativkostnad — för att beteckna det vi ger upp för att få något annat; det som ges upp kan vara intäkter men också möjligheten att spara utgifter. En entreprenör som väljer att använda sin egen ställning för att måla en fasad ger exempelvis upp möjligheten att hyra ut ställningen under samma period. Den hyresintäkt entreprenören skulle kunna ha fått om han hyrde ut ställningen i stället för att använda den själv, utgör ett exempel på vad som kan utgöra entreprenörens alternativkostnad.

I dagligt tal, avslutningsvis, upprätthåller vi inte alltid skillnaden mellan begreppen kostnader och utgifter. Den som har betalat en miljon kronor för en renovering av sitt hus och säger sig ha haft stora kostnader för sin husrenovering menar sannolikt samma sak som den som har betalat lika mycket och säger sig ha haft stora utgifter för sin husrenovering.[11]

Som framgår ovan är kostnad ett begrepp som kan betyda olika saker i olika sammanhang och som inte ens i ett visst sammanhang alltid har en entydig innebörd. AB 04 saknar en definition av vad som ska anses utgöra kostnader samtidigt som det kan ifrågasättas om AB 04 överhuvudtaget använder begreppet kostnad med någon mer precis innebörd. AB 04 synes exempelvis använda begreppen kostnader och utgifter synonymt, dvs. så som begreppen ibland kan användas i dagligt tal.[12] Samma fenomen syns för övrigt ännu tydligare i det norska

[11] Det kan bland annat bero på att det närbesläktade verbet kostar betyder *ha som pris*. Det är således helt korrekt att säga att renoveringen kostade en miljon kronor även om resultatet av renoveringen inte förbrukats.

[12] Det framgår av att AB 04 generellt använder begreppet kostnader för att i 6:4 AB 04 gå över till begreppet utgifter utan att någon betydelseskillnad synes vara

motsvarande standardavtalet NS 8405:2008; här blandas begreppen utgifter och kostnader friskt utan att någon distinkt betydelseskillnad synes avsedd. Det anförda måste samtidigt inte vara ägnat att väcka förvåning. Det torde endast i begränsad utsträckning vara aktuellt att aktivera de utgifter som entreprenören har för att utföra arbeten under en entreprenad. Den bokföringsmässiga skillnaden mellan utgifter och kostnader är alltså mindre framträdande i dessa sammanhang. Det kan noteras att bokföringsreglerna själva definierar ett uppdrag på löpande räkning som ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska *utgifterna* för arbetet.[13]

Sammanfattningsvis saknas det en tydlig och allmängiltig definition av begreppet kostnader som utan vidare kan tillämpas för att avgöra vad som ska anses utgöra entreprenörens kostnader vid en tillämpning av självkostnadsprincipen. Det måste i stället till en bedömning av vad som i olika fall *bör* anses utgöra en kostnad vid en tillämpning av självkostnadsprincipen. Vid en sådan bedömning *kan* det ha betydelse hur frågan skulle kunna bedömas i andra sammanhang, exempelvis enligt god redovisningssed. Men det måste inte vara utslagsgivande.

Självkostnadsprincipen beskrivs i AB 04 som en ersättningsform för ÄTA-arbeten. Ersättningsformen används enligt AB 04 för att beräkna *värdet* av ÄTA-arbetet (6:6 och 7 AB 04). Entreprenörens kostnader för det ifrågavarande arbetet (med påslag för entreprenörsarvode) är alltså i någon mening ett uttryck för det *värde* det ifrågavarande arbetet har. Detta bör beaktas vid bedömningen av hur entreprenörens kostnad ska bestämmas.

3 Metod

För att utföra ett arbete nyttjar entreprenören insatsfaktorer såsom arbetsprestation, hjälpmedel och material. Dessa insatsfaktorer kan entreprenören tillhandahålla genom den egna juridiska eller fysiska personen eller köpa in från annan juridisk eller fysisk person (tredje man). För att bedöma vad som bör anses utgöra entreprenörens kostnader för dessa insatsfaktorer används i denna artikel följande metod.

Artikeln inleder med ett fall där det framstår som klart vad som bör anses utgöra entreprenörens kostnader. Därefter varieras det klara fallet med olika komplicerande moment varvid artikeln för varje nytt komplicerade moment diskuterar hur kostnaden närmare bör bestämmas. Det sker på så sätt att artikeln inför varje diskussion går tillbaka till det klara fallet och därefter justerar en av förutsättningarna. Avslutningsvis sammanfattas svaren.

avsedd. Detsamma gäller tidigare avtal som generellt sett använder begreppet kostnad men i § 3 mom. 12 AB 36, § 3 mom. 11 AB 54, 6:4 AB 65, 6:2 AB 72 respektive 6:2 AB 92 använder begreppet utgift.

[13] Se K2-regelverket p. 6.10 och K3-regelverket p. 23.11.

4 Det klara fallet

Det klara fallet utgår från en entreprenad enligt AB 04 på löpande räkning som avser målning av fasad. Entreprenören har för att utföra entreprenaden köpt in färg från en färgbutik, hyrt in en ställning från ett ställningsföretag och hyrt in målare inklusive måleriverktyg från en målerifirma. Efter utförd leverans fakturerar färgbutiken, ställningsföretaget och målerifirman (var och en ”underentreprenör”; tillsammans ”underentreprenörerna”[14]) det pris som följer av respektive underentreprenörs avtal med entreprenören varefter entreprenören betalar underentreprenörernas fakturor. Det har alltså uteslutande uppstått särkostnader för entreprenören, dvs. kostnader som utgör en logisk följd av entreprenörens handlingsalternativ att utföra arbetena genom anlitande av underentreprenörerna. Underentreprenörerna är inte närstående till entreprenören och priset är marknadsmässigt. Den inköpta färgen förbrukas under utförandet av arbetena.

Vad entreprenören betalat underentreprenörerna enligt ovan utgör helt klart en faktisk kostnad för entreprenören.[15] Insatsfaktorerna (material, hjälpmedel och arbetsinsats) har förbrukats inom ramen för utförandet.[16] Det pris entreprenören betalat underentreprenörerna är även en god spegling av arbetets värde. Slutsatsen blir således att vad entreprenören betalat underentreprenörerna enligt ovan utgör entreprenörens självkostnader enligt självkostnadsprincipen.

5 Komplikationer

5.1 Entreprenören har inte ännu betalat underentreprenören

Vi ändrar först det klara fallet på så sätt att entreprenören ännu inte betalat ställningsföretaget. Entreprenören har fått en faktura från ställningsföretaget som förfallit till betalning men inte betalat fakturan då entreprenören saknar likvida medel. Entreprenörens betalningsskyldighet enligt fakturan är dock i sig inte ifrågasatt.

Att entreprenören inte (ännu) betalat sina underentreprenörer påverkar inte den bokföringsmässiga bedömningen; det är alltjämt fråga om samma bokföringsmässiga kostnad. Inte håller påverkas värdet av det arbete som entreprenören tillhandahållit beställaren.[17] Slutsatsen är därför att det förhållandet att entreprenören ännu inte har betalat sin underentreprenör inte påverkar vad som ska anses vara entreprenörens kostnader.

[14] I vart fall färgbutiken är leverantör snarare än underentreprenör. Det är emellertid språkligt enklare att tala om alla som underentreprenörer.

[15] Jfr Dag Victors skiljaktiga mening i ”Bilstugan” NJA 2009 s. 441 (”I de fall då parten processat med hjälp av ett fristående ombud bereder bedömningen av den faktiska kostnaden regelmässigt inte några särskilda problem. Den uppgår till det arvode som ombudet debiterat parten.”)

[16] Jfr "Nybropalatset" Svea hovrätt, T 10408-14, s. 9.

[17] Till yttermera visso är det möjligt att entreprenörens bristande likviditet i det enskilda fallet är en följd av att beställaren inte betalat entreprenören. En ordning där entreprenören kan hamna i ett moment tjugotvå där han inte har rätt att kräva beställaren eftersom han ännu inte fått betalt från beställaren (och därför inte kan betala sina underentreprenörer) är inte rimlig.

5.2 Underentreprenören är ett dotterbolag

De ursprungliga förutsättningarna ändras nu i stället på så sätt att ställningsföretaget är ett dotterbolag till entreprenören.

För entreprenören har det uppstått en redovisningsmässig kostnad på samma sätt som om ställningsföretaget inte var närstående. Vad entreprenören betalat — vilket alltjämt antas vara marknadspris — är även alltjämt en god spegling av arbetets värde. Endast det förhållandet att ställningsföretaget är ett dotterbolag till entreprenören bör således inte påverka bedömningen att det ställningsföretaget fakturerat entreprenören för hyran av ställningen utgör en kostnad för entreprenören. Samma uppfattning uttrycks i litteraturen om norsk rätt[18] och synes okontroversiell bland svenska entreprenadjurister.[19]

5.3 Det avtalade priset med underentreprenören är inte marknadsmässigt

De ursprungliga förutsättningarna ändras nu i stället på så sätt att den hyra som entreprenören avtalat med ställningsföretaget överstiger marknadsmässig hyra.

Att hyran överstiger marknadsmässig hyra påverkar i princip inte den redovisningsmässiga bedömningen att vad underentreprenören fakturerat entreprenören i hyra utgör en kostnad för entreprenören. Vad entreprenören fakturerats utgör visserligen inte längre en lika god spegling av arbetets värde. Att entreprenören ingått avtal med en underentreprenör till ett pris som inte är marknadsmässigt kan dock hanteras inom ramen för den efterföljande prövningen av om entreprenören fullgjort sin omsorgsplikt enligt 6:10 1 och 3 p. AB 04, nedan ”omsorgsplikten”.[20] Att underentreprenörens pris inte är marknadsmässigt bör därför inte vara tillräckligt för att ändra slutsatsen att vad underentreprenören fakturerat entreprenören i hyra utgör en kostnad för entreprenören.

5.4 Det avtalade priset med underentreprenören är tvistigt

Ännu en gång går vi tillbaka till det okomplicerade fallet och ändrar det endast på så sätt att det mellan entreprenören och målerifirman förelegat tvist om vilket pris entreprenören ska utge till målerifirman. Målerifirman krävde 1,5 mkr. Entreprenören betalade först endast 1 mkr och bestred ytterligare betalningsskyldighet. Därefter träffade målerifirman och entreprenören en förlikning varvid entreprenören betalade målerifirman ytterligare 0,3 mkr. Beställaren bestrider att entreprenören var skyldig att betala mer än totalt 1 mkr och bestrider

[18] Se Karl Marthinussen m.fl., NS 8405: kommentarutgave til Norsk standard 8405, s. 491.

[19] Uppfattningen synes exempelvis godtas av Byggherrarna (Vägledning om tillämpning av självkostnadsprincipen 2021, s. 18 f.).

[20] Dvs. sin skyldighet att fullgöra sin uppgift så att beställaren erhåller bästa ekonomiska och tekniska resultat respektive att genomföra upphandling till så förmånliga villkor för beställaren som förhållandena medger.

således att det skulle föreligga en skyldighet att betala de av entreprenören ytterligare hävdade självkostnaderna om 0,3 mkr.

Sannolikt får denna situation lösas utifrån motsvarande övergripande principer som i ”Flyttstädningen” NJA 2024 s. 369. Det bör principiellt innebära att det måste föreligga en betalningsskyldighet för entreprenören för att entreprenörens betalning till målerifirman ska utgöra en kostnad i självkostnadsprincipens mening. I detta ligger att förlikningen måste ha varit betingad just av det aktuella arbetet. Om förlikningen avser även andra mellanhavanden eller motiveras av andra intressen än att reglera det aktuella arbetet, kan det påverka i vilken utsträckning entreprenörens betalning ska anses utgöra en kostnad i självkostnadsprincipens mening. (Jfr ”Flyttstädningen” p. 17.) Rätten har alltså som ett led i prövningen av vad som utgör entreprenörens kostnad att ta ställning till om entreprenören har varit betalningsskyldig mot målerifirman. Entreprenören har då som regel att presentera utredning som möjliggör en bedömning av frågan. Det kan dock inte krävas att entreprenören styrker att han skulle ha blivit skyldig att betala ett visst belopp till målerifirman om någon förlikning inte hade kommit till stånd. (Jfr ”Flyttstädningen” p. 25.)

I ”Flyttstädningen”, som rörde frågan om skadestånd, framhåller Högsta domstolen att det av skadebegränsningsplikten följer att ytterligare en förutsättning för ersättningsrätt är att villkoren för förlikningen framstår som skäliga. Det innebär enligt domstolen att villkoren ska ha stått i rimlig proportion till den ekonomiska risk som parten löpte om någon förlikning inte hade ingåtts. (”Flyttstädningen” p. 18.) Skadebegränsningsplikten i skadeståndsfall torde vid en tillämpning av självkostnadsprincipen närmast motsvaras av omsorgsplikten. I linje med vad Högsta domstolen uttalar torde således villkoren för entreprenörens förlikning med målerifirman behöva ha stått i rimlig proportion till den ekonomiska risk som entreprenören löpte om någon förlikning inte hade ingåtts; i annat fall kan entreprenörens rätt till ersättning påverkas. Bedömningen får göras huvudsakligen objektivt utifrån förhållandena vid den tidpunkt då förlikningen ingicks. Av betydelse är om det på goda grunder kan antas att en rationellt agerande entreprenör skulle ha varit beredd att under motsvarande förhållanden acceptera villkoren även om han inte hade kunnat få ersättning från beställaren. (Jfr ”Flyttstädningen” p. 18.) Även för denna fråga torde entreprenören som regel ha att presentera utredning som möjliggör en bedömning av frågan. Det kan dock på samma sätt som ovan inte krävas att entreprenören styrker att han skulle ha blivit skyldig att betala ett visst belopp till målerifirman om någon förlikning inte hade kommit till stånd. (Jfr ”Flyttstädningen” p. 25.)

Slutsatsen av det ovanstående är att om entreprenören var betalningsskyldig mot målerifirman, i vilket ligger en bedömning av om förlikningen varit betingad just av det aktuella arbetet, får förlikningsbeloppet om 0,3 mkr anses utgöra en kostnad för entreprenören. Präv-

ningen av om villkoren för förlikningen stått i rimlig proportion till den ekonomiska risk som entreprenören löpte om någon förlikning inte hade ingåtts får ske inom ramen för prövningen av om entreprenören uppfyllt omsorgsplikten enligt vad som utvecklats ovan.

5.5 Materialet används inte till fullo för de ifrågavarande arbetena

Det klara fallet ändras nu i stället på så sätt att all målarfärg som entreprenören köpt in från färgbutiken inte använts fullt ut för att måla fasaden. Det kan röra sig om att en del målarfärg gått åt som spill och att annan målarfärg blivit över, s.k. överskott.[21] Spill är material som förbrukas vid utförandet av de ifrågavarande arbetena utan att för den delen byggas in i arbetsresultatet. Det kan vara fråga om färg i tråg som kasseras för att färgen stelnat eller för att målningen ska fortsätta med annan färg. Överskott är i detta fall färg som entreprenören köpt in för de ifrågavarande arbetena men som till slut inte behövts för att utföra arbetena. Det kan exempelvis röra sig om oöppnade färgburkar.

Ett visst överskott och spill är ofta tekniskt oundvikligt. Eftersom spillt material förbrukats har entreprenören haft en kostnad för detta material. En invändning om att entreprenören haft för stort spill får därför lämpligen prövas mot omsorgsplikten. Invändningen behöver således inte beaktas redan inom ramen för frågan om vilken kostnad entreprenören har haft. Kasseras överskottet, vilket är det vanliga, gäller samma slutsatser för sådant överskott. Skulle överskottet däremot säljas av entreprenören har entreprenören fått en ytterligare tillgång i bokföringen. I så fall bör entreprenörens kostnad för materialet motsvara utgiften för inköpet av materialet minus intäkten från försäljningen av överskottet efter avdrag för försäljningskostnader. På så sätt har entreprenören, i enlighet med omsorgsplikten, att avgöra om en försäljning eller kassering av överskottet medför totalt sett lägst kostnader för beställaren.

5.6 Entreprenören använder egna hjälpmedel

Vi ändrar nu det klara fallet endast på så sätt att entreprenören använder sin egen ställning i stället för att hyra in en ställning från ställningsföretaget.

När entreprenören använder sin egen ställning kan det inte för entreprenören, i vart fall så länge som ställningen inte försämrats av användningen (dvs. ställningen har inte förbrukats, ens till del), anses ha uppstått en särkostnad. En möjlig slutsats är alltså att en entreprenör vid en tillämpning av självkostnadsprincipen inte måste ha någon kostnad för en ställning som entreprenören tillhandahåller själv. I praktiken skulle emellertid en sådan slutsats innebära två saker: Dels skulle värdet av det utförda arbetet bli högre än entreprenörens rätt till ersättning; en sådan definition av kostnader skulle således spegla

[21] För ytterligare exempel på spill och överskott, se avsnitt 5.3 i Byggherrarnas vägledning om tillämpning av självkostnadsprincipen.

värdet av det ifrågavarande arbetet mindre väl. Dels skulle entreprenörer välja andra vägar för att få avkastning på sina hjälpmedel. Entreprenören kan välja att hyra in en ställning från tredje man och antingen hyra ut sin egen ställning till någon annan alternativt använda sin egen ställning i ett annat projekt med fast pris. Entreprenören kan också välja att föra över ställningen till ett dotterbolag och därefter hyra ställningen från dotterbolaget (i så fall uppstår kostnader för entreprenören motsvarande hyran, se avsnitt 5.2 ovan). Beställaren kommer, oavsett vilket av de beskriva tillvägagångssätten som entreprenören väljer, att tvingas betala för att ställningen används för att utföra arbetena. Utgångspunkten bör således vara att entreprenören ska anses ha kostnader i självkostnadsprincipens mening när entreprenören använder sina egna hjälpmedel. Frågan är då hur kostnaderna ska fastställas.

Ett sätt är att försöka bestämma kostnaden utifrån ett redovisningsperspektiv. Ställningen kan vara föremål för årlig avskrivning varvid den årliga avskrivningen skulle kunna fördelas ut på användningen under året. En sådan fördelning skulle emellertid kunna ske på flera olika sätt utan att det går att säga att ett visst sätt är mer rättvisande än något annat sätt; det öppnar upp för ett visst mått av godtycke. Vidare måste inte avskrivningarna motsvara ställningens faktiska värdeförändring över tid. Det kan innebära att den redovisningsmässiga kostnaden för ställningen under ett visst år överstiger den faktiska minskningen av ställningen värde. Men det kan också innebära det omvända: Om exempelvis den ställning som används redan är helt avskriven uppstår ingen ytterligare bokföringsmässig kostnad för ställningen. Att entreprenören av det skälet inte skulle ha något rätt till ersättning kan dock inte godtas.[22] Ett fastställande av kostnaden utifrån ett redovisningsperspektiv skulle således inte bara öppna upp för visst godtycke utan därtill även kunna framstå som slumpartat och leda till resultat som inte kan godtas. Det skulle inte heller leda till en god spegling av arbetets värde.

En annan utgångspunkt är då att bestämma kostnaden utifrån entreprenörens alternativkostnad, dvs. det värde som ställningen hade gett entreprenören vid den bästa alternativa användningen. Värdet vid den alternativa användningen kan ta sig formen av en intäkt eller besparad kostnad. Ett exempel på det förra är att entreprenören i stället hade kunnat hyra ut ställningen till tredje man. Ett exempel på det senare är att entreprenören i stället hade kunnat använda den egna ställningen i en annan samtidigt pågående entreprenad med fast pris och därigenom sluppit hyreskostnaden för en ställning i den entreprenaden.

[22] Se Karl Marthinussen m.fl., NS 8405: kommentarutgave til Norsk standard 8405, s. 491 (“Dersom avskrivningsfasen er over, er det som nevnt ovenfor klart at entreprenøren likevel skal ha vederlag for utstyr som stilles til disposisjon.”).

Alternativkostnaden utgör visserligen en träffande beskrivning av entreprenörens faktiska kostnader: alternativkostnaden beskriver vad entreprenören faktiskt förbrukar (i meningen ger upp) i form av ökade kostnader eller minskade intäkter när han använder den egna ställningen för arbetet. Att bestämma självkostnaden till den verkliga alternativkostnaden i det enskilda fallet kräver emellertid också en utredning om den verkliga alternativkostnaden i det enskilda fallet. Det kan vara fråga om en utredning som bevisar att entreprenören hade kunnat hyra ut ställningen till en eller flera närmare angivna tredje män för ett visst totalt pris under den period som ställningen användes för det ifrågavarande arbetet eller utredning som bevisar att entreprenören hade kunnat använda ställningen i en annan entreprenad och i så fall sluppit en viss hyreskostnad i den entreprenaden (men som entreprenören nu ådragit sig). Sådana utredningar ökar kostnaden för kontraktsadministrationen samtidigt som det kan ifrågasättas om de genererar motsvarade nytta för parterna. Sannolikt skulle många entreprenörer, om de tvingades säkerställa en utredning av den verkliga alternativkostnaden för sina hjälpmedel, föredra att i stället dela upp sin verksamhet i flera bolag och låta ett koncernbolag hyra in hjälpmedlen från ett annat koncernbolag. Utifrån beställarens perspektiv kan vidare entreprenörens verkliga alternativkostnad i det enskilda fallet komma att framstå som en något slumpartad grund för självkostnadens bestämmande. Även om alternativkostnaden utgör en träffande beskrivning av entreprenörens faktiska kostnader framstår det alltså som mindre praktiskt lämpligt att fastställa entreprenörens faktiska kostnader utifrån entreprenörens verkliga alternativkostnad.

Ett alternativ är då att bestämma kostnaden för egna hjälpmedel utifrån vad det hade kostat att hyra in ett motsvarande hjälpmedel från en extern leverantör på marknadsmässiga villkor. Den lösningen förespråkas i norsk litteratur[23] och den svenska Högsta domstolen har i ”Bilstugan” NJA 2009 s. 441 använt en liknande lösning för att bestämma parts verkliga kostnad för ett rättegångsombud som var anställd av parten. Lösningen kan ses som ett förenklat sätt att bestämma alternativkostnaden, eftersom marknadspriset för att hyra in hjälpmedlet typiskt sett kan antas motsvara den intäkt som entreprenören hade kunnat få eller utgift som entreprenören hade kunnat bespara sig vid en alternativ användning av hjälpmedlet. Metoden kan alltså sägas vila på en träffande teoretisk grund, dvs. alternativkostnaden, men samtidigt undgå de praktiska problem som skulle uppstå om den verkliga alternativkostnaden skulle behöva fastställas. För beställare blir vad som kommer att läggas till grund för entreprenörens kostnad för egna hjälpmedel vidare mer förutsägbart. Metoden innebär även en god spegling av arbetets värde.

[23] Se Karl Marthinussen m.fl., NS 8405: kommentarutgave til Norsk standard 8405, s. 491.

5.7 Entreprenören använder egen personal

Det klara fallet ändras nu endast på så sätt att entreprenören utför målningsarbetet genom egna anställda målare och således endast hyr in måleriverktyg från målerifirman. Frågan är hur kostnaden för dessa arbetare ska fastställas.[24]

Vi antar först att de anställda målarna är timanställda och endast utför det ifrågavarande arbetet. I detta fall får entreprenören tydliga särkostnader vilka måste kunna ligga till grund för entreprenörens kostnader.[25] Vi antar därefter att arbetet i stället utförs av fast anställda målare med fasta månadslöner. Eftersom arbetet utförs av fast anställda målare som inte erhållit något särskild ersättning för det ifrågavarande arbetet (utan har en fast månadslön) har det inte uppstått någon enkelt identifierbar särkostnad för entreprenören;[26] entreprenören hade som utgångspunkt haft lika stora kostnader för sina anställda oavsett om de hade utfört de ifrågavarande arbetena eller ej. Möjligen har det inte heller uppstått någon kostnad utifrån begreppets lexikaliska betydelse. En möjlig lösning är således att en entreprenör vid en tillämpning av självkostnadsprincipen inte ska anses ha någon kostnad för arbete som utförs av egen fast anställd personal med fast månadslön. Av de skäl som anförs om motsvarande situation i förhållande till egna hjälpmedel (se avsnitt 5.6 ovan) kan den lösningen dock inte godtas.

Om nu entreprenören ska anses ha en kostnad även för arbete som utförts av fast anställd personal med en fast månadslön är frågan hur denna kostnad ska bestämmas. Ett sätt är att försöka bestämma de årliga totala kostnaderna för de fast anställda och fördela ut en andel av dessa kostnader på det ifrågavarande arbetet. Att bestämma de årliga totala kostnaderna kan dock vara svårt.[27] Därtill finns det en osäkerhet kring hur de totala årliga kostnaderna ska fördelas ut på sådana mindre tidsenheter, exempelvis kostnad per timme utfört arbete, som kan ligga till grund för debiteringen. För att slå ut de totala kostnaderna för de

[24] Det är ingen enkel fråga. Ofta kommer entreprenören och beställaren därför överens om ett timpris för olika kategorier av arbetare (i entreprenader som utförs under flera år inte sällan med viss indexuppräkning). Då kan det i stället uppkomma frågor kring vad som närmare ingår i timpriset. Eftersom vi i detta fall antar att någon överenskommelse om timpris inte har träffats lämnas sådana frågor därhän med noteringen att de frågorna i viss mån diskuteras i ”Nybropalatset” s. 8 f.

[25] Jfr Tore Sandvik, Entreprenørrisikon, s. 175 f.

[26] Jfr Dag Victors skiljaktiga mening i ”Bilstugan” NJA 2009 s. 441 (”I det nu aktuella målet har If inte haft några särskilda kostnader för ombudsarvode eftersom det ombud som utfört bolagets talan varit en i bolaget anställd jurist som inte erhållit någon särskild ersättning för sitt arbete i målet”).

[27] Jfr de svårigheter som lyfts fram i ”Bilstugan” med den därtill tillkommande gränsdragningsproblematiken mellan vilka kostnader som ersätts som självkostnader och vilka kostnader som anses utgöra kostnader för centraladministration och därför inte ersätts särskilt utan istället genom entreprenörarvodet. Jfr vidare Formulär LR06 utgiven av Byggföretagen som bl.a. bygger på schablonprocentsatser för beräkning av ersättningsgrunder. Byggföretagen tar sedan 2015 inte längre fram sådana procentsatser bl.a. med motiveringen att bolagens kostnader för diverse utgifter ser olika ut och att procentsatserna inte längre ansågs ge en rättvis bild av det enskilda bolagets faktiska kostnader.

fast anställda på enskilda arbeten skulle sålunda entreprenören kunna tvingas till att göra omfattande och mer eller mindre osäkra bedömningar och beräkningar. Det skulle öka kostnaden för kontraktsadministrationen samtidigt som det skulle kunna medföra resultat som kan uppfattas som åtminstone i viss grad godtyckliga.

Ett annat alternativ är då att fastställa kostnaden utifrån vad som utgör entreprenörens alternativkostnad, dvs. det värde som de anställda hade givit entreprenören vid den bästa alternativa användningen. Som anförts ovan kan kostnaden vid den alternativa användningen ta sig formen av en intäkt eller besparad utgift. Ett exempel på det förra är att entreprenören i stället hade kunnat hyra ut personalen till tredje man. Ett exempel på det senare är att entreprenören i stället hade kunnat använda personalen i en annan entreprenad till fast pris och därigenom sluppit kostnaden för att hyra in personal i den entreprenaden.

Vid denna bedömning gör sig motsvarande synpunkter gällande som för hjälpmedel. Alternativkostnaden framstår som en riktig teoretisk utgångspunkt men att bestämma den verkliga alternativkostnaden i varje enskilt fall är opraktiskt. Ett alternativ är då att, analogt med vad som ovan anförts om hjälpmedel och vad Högsta domstolen uttalar i ”Bilstugan” NJA 2009 s. 441, bestämma kostnaden utifrån en måttlig (marknadsmässig) kostnad för att hyra in personal under motsvarande tid från en extern leverantör. Härigenom löses de praktiska problem som uppkommer när alternativkostnaden utgör grund för kostnaden samtidigt som metoden alltjämt har en godtagbar teoretisk grund. För beställaren blir det vidare mer förutsägbart vad som kommer att läggas till grund för entreprenörens kostnad för arbete. Metoden innebär även en god spegling av arbetets värde.

5.8 Entreprenören använder material från eget lager

Vi återgår nu till det ursprungliga fallet och ändrar det endast på så sätt att entreprenören för att utföra de ifrågavarande arbetena använder målarfärg från sitt eget lager i stället för att köpa målarfärgen från färgbutiken.

När entreprenören använder material från eget lager kan samma typ av material ha köpts in vid olika tidpunkter och till olika pris. Även om materialet en gång köpts in från tredje man och nu förbrukas inom ramen för utförandet kan det alltså vara opraktiskt att identifiera vad entreprenören har betalat just för det material som användes för de ifrågavarande arbetena. I vissa fall kan det vara praktiskt taget omöjligt.[28]

Ett alternativ är då att fastställa kostnaden utifrån redovisningsnormgivningen. Redovisningsnormgivningen innehåller detaljerade värderingsregler av lager som skiljer sig något åt mellan olika typer av

[28] Ett exempel är en entreprenör som vid flera tillfällen köpt in samma typ av makadam — men till olika pris — och därefter sammanblandat de olika inköpen i samma upplag.

juridiska personer. Ett väsentligt drag för regleringen är emellertid att företaget ska ha en konsekvent tillämpning och således från ett räkenskapsår till ett annat tillämpa samma principer för värdering av poster och delposter i sin balansräkning (2 kap. 4 § första stycket 2 ÅRL). Kännetecknande för regleringen är därtill att den under vissa förutsättningar tillåter förenklade eller schablonmässiga metoder för att fastställa värdet på varor i ett lager och inte uppställer ett krav på att företaget dokumenterar vilken individuell vara inom en homogen grupp av varor som säljs liksom vilken förvärvskostnad just den varan hade.[29] Redovisningsnormgivningen tillhandahåller således ett objektivt och tydligt sätt att fastställa entreprenörens faktiska kostnad som även bör kunna tillämpas i praktiken. Som utgångspunkt bör denna kostnad även någorlunda väl stämma överens med marknadsvärdet av det material som tas ut från lagret. Det måste då också vara rimligt att bestämma kostnaden av det material som tas ut från lagret utifrån redovisningsnormgivningen.

6 Sammanfattande slutsatser

För många fall är det möjligt att identifiera en definition av kostnader som gör det praktiskt möjligt att objektivt och med ett rimligt resultat bestämma vad entreprenörens faktiska kostnader uppgick till i det enskilda fallet. I dessa fall bör den sålunda identifierade definitionen användas för att bestämma entreprenörens faktiska kostnader. När entreprenören köper in insatsfaktorerna (arbetsprestation, hjälpmedel och material) från tredje man är normalt entreprenörens särkostnader en sådan definition; det gäller även om inköpet sker från en närstående part och även om entreprenören ännu inte erlagt betalning till sin underentreprenör. När entreprenören tar ut varor från eget lager är normalt den bokföringsmässiga definitionen av kostnader en sådan lämplig definition.

I vissa fall är det svårt att identifiera en definition av kostnader som gör det praktiskt möjligt att bestämma vad entreprenörens faktiska kostnader uppgår till i det enskilda fallet. Då kan den bästa lösningen vara att låta entreprenörens kostnader motsvara en måttlig (marknadsmässig) kostnad för att köpa in motsvarande insatsfaktor från en extern leverantör. En sådan lösning gynnar möjligheten att kostnaden som beställaren får betala blir mer förutsägbar och väl speglar värdet av det utförda arbetet samtidigt som kostnadens bestämmande — ett förenklat bestämmande av alternativkostnaden — har en godtagbar teoretisk grund.

Är det slutligen tvistigt vad entreprenören vid en förlikning med sin underentreprenör rätteligen varit skyldig att betala denne finns det

[29] För en översiktlig genomgång av regelverket, se Skatteverkets Vägledning » 2024 » Bokföring & redovisning » Poster i balans- och resultaträkningen » Lager » Varulager.

sannolikt skäl att tillämpa motsvarande övergripande principer som i rättsfallet ”Flyttstädningen”.