



Uttalelse om god bokføringsskikk GBS 10

Vedtatt 2. februar 2007. Oppdatert 26. september 2014.

Dokumentasjon av medgått tid

Spørsmål

Kravene til dokumentasjon av medgått tid i tjenesteytende næringer, herunder krav til føring av timelister i bygge- og anleggsvirksomhet, har reist følgende spørsmål:

- Hvem skal dokumentere medgått tid?
- Hvilke krav stilles til form og innhold av dokumentasjonen?

Lov og forskrift

Bokføringsforskriften § 5-14 stiller følgende krav til dokumentasjon av medgått tid i tjenesteytende næringer:

Bokføringspliktige som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, skal for hver eier og ansatt dokumentere utførte timer. Timene skal spesifiseres pr. dag fordelt på intern tid og på de enkelte kunder eller oppdrag. Dokumentasjonen skal være utarbeidet senest innen utløpet av den etterfølgende måned. Med intern tid menes timer brukt på arbeidsoppgaver som ikke kan henføres til kunder eller oppdrag. Bestemmelsene gjelder også i tilfeller hvor det er avtalt fast pris.

Intern tid kan unnlates spesifisert dersom omfanget av tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, er ubetydelig. Dersom intern tid ikke spesifiseres, skal det dokumenteres at tjenestene hvor vederlaget er basert på medgått tid, er ubetydelig.

Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke eiere og ansatte som kun utfører interne, administrative arbeidsoppgaver. Bestemmelsene gjelder heller ikke administrative enheter i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål som utelukkende leverer tjenester internt, og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av kostnadsfordeling. Slike bokføringspliktige skal dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte, og herunder dokumentere de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles samt fordelingsnøkler og fordelingsmetode.

Dokumentasjonen av medgått tid skal oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsforskriften § 7-3 annet ledd.

Etter bokføringsforskriften § 8-1-2 skal den som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri dokumentere timeforbruk ved at det skal føres timelister etter § 5-14. Dokumentasjonen skal oppbevares i 10 år, jf. bokføringsforskriften § 8-1-5.

Vurdering og konklusjon

Hvem skal dokumentere medgått tid?

1. Generelt

Kravet til å dokumentere medgått tid er stilt for å kunne kontrollere fullstendighet og riktig periodisering av inntekter, samtidig som det gir mulighet for å kunne kontrollere grunnlag for prisfastsettelsen mellom nærstående parter. Utgangspunktet for vurderingen er derfor om det er en sammenheng mellom eiere/ansattes tidsforbruk og det vederlag som kreves.

Det gis nedenfor en nærmere avklaring av bestemmelsenes rekkevidde, herunder en vurdering av om bestemmelsene kommer til anvendelse overfor enkelte konkret nevnte yrkesgrupper. Uttalelsen vil også være retningsgivende i forhold til yrkesgrupper som ikke er nevnt.

2. Avgrensning mot timebestillinger

I NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov* fremgår det at det må foretas en avgrensning mot bransjer som driver sin virksomhet etter timebestilling, som vil ha krav til dokumentasjon av timebestillinger etter bokføringsforskriften § 5-15. I denne sammenheng bemerkes at det i GBS 2 *Kjøreskolers plikt til å ha kassaapparat og timebestillingssystem* er konkludert med at *kjøreskoler* har plikt til å dokumentere timebestillinger og ikke medgått tid. Det følger videre av bokføringsforskriften § 8-3-3 annet ledd at frisørvirksomhet og skjønnhetspleie har plikt til å dokumentere timebestillinger. Det legges således til grunn at en bokføringspliktig virksomhet som fullt ut utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk samtidig som virksomheten er basert på timebestilling, kun er forpliktet til å følge reglene om dokumentasjon av timebestillinger.

Leger, fysioterapeuter mv. driver normalt etter timebestilling og har plikt til å følge bokføringsforskriften § 5-15. Når slike yrkesgrupper tilbyr *bedriftshelsetjeneste* utstedes det salgsdokument til den enkelte bedrift, ofte basert på en underliggende avtale om å gi bistand i systematisk HMS-arbeid, inkluderende arbeidsliv og AKAN-oppfølging. Også en del av bedriftshelsetjenesten kan skje etter timebestilling, for eksempel årlige helsekontroller og synstester, likevel slik at det er den enkelte bedrift som blir fakturert. Hensynet til å kunne kontrollere fullstendighet og korrekt periodisering tilsier at bokføringspliktige som tilbyr bedriftshelsetjeneste skal følge bokføringsforskriften § 5-14. Dersom deler av bedriftshelsetjenesten drives etter timebestilling, kan det være en praktisk løsning å benytte et timebestillingssystem med funksjonalitet til å ta ut rapporter på den enkelte bedrift.

3. Sammenhengen mellom medgått tid og vederlag

3.1 *Generelt*

Det er kun når vederlaget er basert på tidsforbruk at bokføringspliktige har plikt til å dokumentere timeforbruk på de enkelte kunder/oppdrag i samsvar med bokføringsforskriften § 5-14. Dette innebærer at bestemmelsen ikke gjelder alle typer tjenester, og at det må foretas en konkret vurdering når det gjelder sammenheng mellom medgått tid og vederlag. Skattedirektoratet har i en uttalelse av 21. mars 2006 *Dokumentasjon av medgått tid – transport* uttalt at bestemmelsen forutsetter en klar sammenheng mellom tidsforbruket og det vederlaget som kreves, og at det normalt ikke er en slik sammenheng når det gjelder *varetransport og persontransport*. I slike

tilfeller vil transportmiddelet ofte utgjøre den vesentligste innsatsfaktoren som basis for prisfastsettelsen. Skattedirektoratets uttalelse må anses som retningsgivende også for andre typer tjenester hvor det er andre innsatsfaktorer enn medgått tid som har størst betydning for prisfastsettelsen. I uttalelse av 15. september 2010 *Dokumentasjon av medgått tid – billakkeringsverksteder* konkluderer Skattedirektoratet med at også billakkeringsverksteder i utgangspunktet er underlagt kravene i § 5-14, og at det ikke er grunnlag for å fortolke reglene slik at de ikke gjelder i denne bransjen.

Et utgangspunkt for å vurdere sammenhengen mellom medgått tid og vederlag kan ellers være å skille mellom volumbasert og resultatbasert vederlag. Et volumbasert vederlag vil være basert på medgått tid selv om de kvalitative beregningsstørrelsene ikke er timer/tidsenheter, men andre volumbaserte størrelser som antall bilag, **beløpsstørrelser**, antall enheter osv. Her må det likevel vurderes om tiden er den vesentligste innsatsfaktoren (mer enn 50 %).

Når det gjelder resultatbasert vederlag, vil dette normalt falle utenfor kravet om dokumentasjon av medgått tid, da det ikke vil være en klar sammenheng mellom vederlag og medgått tid.

3.2 Liberale yrker, undervisning, utleie av arbeidskraft mv.

Bestemmelsen i bokføringsforskriften § 5-14 erstatter tidligere krav om oppdragsjournal for enkelte tjenesteytende næringer i forskrift 23. desember 1983 nr. 1841 § 4. Kravet om oppdragsjournal for disse næringene ble ikke videreført. I stedet ble det innført krav til dokumentasjon av medgått tid for alle tjenesteytende næringer hvor vederlaget er basert på tidsforbruk. Det fremgår av NOU 2002: 20 at kravet typisk vil gjelde innen de liberale yrker som konsulenter, advokater, regnskapsførere, revisorer, arkitekter og ingeniører, hvor vederlaget er basert på utførte timer, undervisning hvor betalingen avregnes etter medgått tid, utleie av arbeidskraft og lignende. Andre eksempler kan være kulturarbeidere knyttet til produksjon av kulturtjenester, som sceneinstruktører, lydteknikere og lignende.

3.3 Eiendomsmeglere

For enkelte bransjer er det fortsatt særskilte regler for føring av oppdragsjournal, for eksempel for eiendomsmeglere, jf. forskrift om eiendomsmegling av 23. november 2007 § 3-2. Slike eiendomsmeglere vil ikke ha plikt til å dokumentere medgått tid etter bokføringsforskriften § 5-14. Det fremgår av NOU 2002: 20 at meglere som ikke har egne regler for oppdragsjournal, bør omfattes av kravet til dokumentasjon av medgått tid, forutsatt at vederlaget for tjenesten er basert på faktisk eller estimert tid. Se også punkt 3.4.

3.4 Provisjonsbaserte tjenester, royalty mv.

NOU 2002: 20 angir også at tjenester hvor vederlaget er resultatbasert i form av provisjon, royalty eller lignende ikke omfattes av kravet til å dokumentere medgått tid. Begrunnelsen for dette er at det ikke er en klar sammenheng mellom vederlag og medgått tid. Dette vil for eksempel kunne gjelde ulike typer salgsagenter og kapitalforvaltere.

3.5 Reklametjenester

I NOU 2002: 20 fremgår det også at virksomheter som selger reklametjenester hvor forbruk av timer er den vesentligste innsatsfaktoren for fastsetting av pris, omfattes av kravet om å dokumentere medgått tid. Selv om enkeltoppdrag kan være priset resultatbasert, vil hovedregelen

normalt være at det er sammenheng mellom vederlaget og medgått tid slik at medgått tid må dokumenteres.

3.6 Forretningsføreroppdrag mv.

For de fleste typer tjenester er prisen for leveransen en kombinasjon av tidsforbruk og andre faktorer/ytelser. Ett eksempel på dette er eiendomsforvaltning. Også i forhold til slike tjenester må det foretas en konkret vurdering av om vederlaget er basert på tidsforbruk. Det vises til uttalelse fra Skattedirektoratet av 21. mars 2006, jf. punkt 3.1.

Det har konkret vært reist spørsmål om boligbyggelag som forestår forretningsførsel for borettslag og boligsameier til fast pris har plikt til å dokumentere medgått tid. Etter bokføringsforskriften § 5-14 første ledd siste punktum gjelder bestemmelsen også i de tilfeller hvor det er avtalt fast pris. Forretningsføreroppdrag er, i likhet med mer ordinære regnskapsføreroppdrag, normalt tjenesteoppdrag hvor vederlaget er basert på tidsforbruk. Selv om prisen beregnes ut ifra antall bilag, omsetning, antall leiligheter, er tidsforbruket den vesentligste innsatsfaktoren. Slike volumbaserte beregningsgrunnlag kan ses som et middel for å estimere tidsforbruket.

Enkelte typer virksomheter har mange små arbeidsoppgaver som hver tar svært kort tid, samtidig som den enkelte oppgave gjelder mange oppdragsgivere. Forretningsførsel i boligbyggelag og fordeling av kostnader på de tilknyttede borettslagene er et eksempel på dette. Den praktiske gjennomføringen av slik timeregistrering kan skje ved at disse timene registreres på en felleskode.

3.7 Bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri

Også den som utfører arbeid for egen eller fremmed regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri skal dokumentere medgått tid i samsvar med bokføringsforskriften § 5-14. Dette fremgår uttrykkelig av bokføringsforskriften § 8-1-2. Bokføringsforskriften delkapittel 8-1 er ment å gjelde den som påtar seg et fysisk rettet bygge- og anleggsoppdrag, f.eks. snekkere, rørleggere og elektrikere. Enkelte typer tjenester omfattes ikke av disse bestemmelsene når de leveres isolert. Dette vil for eksempel gjelde arkitekttjenester, byggeledelse og prosjektledelse. Slike tjenester vil imidlertid normalt omfattes av bestemmelsen om tjenesteoppdrag i forskriften § 5-14.

4. Andre avgrensninger

4.1 Tjenesteytende næring som bigeskjeft

Enkelte bokføringspliktige virksomheter som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, har et annet yrke som hovedyrke. Et eksempel på dette kan være en lærer som også driver en mindre håndverksbedrift. Spørsmålet er da hvilken tid som skal dokumenteres. Det legges til grunn at rammen for timeføringen er den tid vedkommende faktisk har til disposisjon i håndverksbedriften. Timene som lærer kreves da ikke dokumentert.

4.2 Innleid arbeidskraft

Kravet til å dokumentere medgått tid gjelder etter forskriftens ordlyd "eiere og ansatte". I enkelte næringer og bransjer er det ikke uvanlig at det i perioder benyttes innleid norsk eller utenlandsk

arbeidskraft. Den bokføringspliktige virksomheten blir da fakturert for disse tjenestene fra en virksomhet som driver utleie av arbeidskraft, og de aktuelle personene er ansatt i utleiefirmaet. Norsk bokføringspliktig virksomhet som driver utleie av arbeidskraft vil ha krav til å dokumentere medgått tid.

Spørsmålet er om timene som utføres av denne arbeidskraften i tillegg må spesifiseres på kunder/oppdrag hos den som leier arbeidskraften. Her må det foretas en avgrensning mellom kjøp av tjenester, bruk av underentreprenør/utlegg og innleie.

Ved kjøp av tjenester/bruk av underentreprenører faktureres oppdragsgiver bestemte ytelser som belastes prosjektene. Oppdragsgiver har i slike tilfeller ingen instruksjonsmyndighet over det arbeidet som utføres, og vil motta et salgsdokument som beskriver hva som er utført og eventuelt hvor varene/tjenestene er levert (prosjekt). Dette skiller seg klart fra et ansettelsesforhold.

Ved innleie av arbeidskraft mottar innleier kun et salgsdokument på timene vedkommende har vært i virksomheten, og det er opp til innleier å benytte arbeidskraften på de aktuelle prosjektene. Innleid arbeidskraft som er under instruksjonsmyndighet av innleier, skiller seg dermed i liten grad fra arbeidskraft som er ansatt i virksomheten. Bokføringsforskriften § 5-14 skal som nevnt bidra til blant annet å kunne kontrollere fullstendighet og riktig periodisering av inntekter. Sett hen til formålet, er det uten betydning om arbeidet er utført ved hjelp av egne ansatte eller innleid arbeidskraft. Ordlyden "ansatte" i bokføringsforskriften § 5-14 må derfor tolkes slik at den også omfatter innleid arbeidskraft som er under innleiers instruksjonsmyndighet.

4.3 Interne, administrative arbeidsoppgaver

4.3.1 Generelt

Kravet til dokumentasjon av medgått tid gjelder ikke eiere og ansatte som kun utfører interne, administrative arbeidsoppgaver, jf. bokføringsforskriften § 5-14 tredje ledd. I et brev til Finansdepartementet av 28. september 2005 har Skattedirektoratet gitt følgende eksempler på interne, administrative arbeidsoppgaver:

- personalansvar
- sentralbord
- kontorfunksjoner
- intern regnskapsføring

Finansdepartementet har i brev av 23. desember 2005 sluttet seg til Skattedirektoratets vurderinger.

Eiere og ansatte som dels utfører interne, administrative arbeidsoppgaver og dels tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, skal dokumentere den tiden som medgår til interne, administrative arbeidsoppgaver som intern tid. Med intern tid menes timer brukt på arbeidsoppgaver som ikke kan henføres til kunder eller oppdrag, jf. § 5-14 første ledd. Dette kan for eksempel være de samme typer administrativt arbeid som nevnt over. Det er ikke plikt til å dokumentere ferie, sykdom og permisjoner.

4.3.2 Tjenester for konsernselskap mv.

Det understrekes at fritaket for å dokumentere interne administrative arbeidsoppgaver gjelder tjenester som utføres innenfor den bokføringspliktige enheten. Dersom slike oppgaver utføres av et konsernselskap overfor et annet selskap innen det samme konsernet, vil dette ikke være å regne som interne administrative arbeidsoppgaver i forhold til bokføringsforskriften, og kravet til å dokumentere medgått tid vil gjelde.

Kravet gjelder likevel ikke administrative enheter i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål som utelukkende leverer tjenester internt, og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av kostnadsfordeling. Slike bokføringspliktige skal dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte, og herunder dokumentere de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles samt fordelingsnøkler og fordelingsmetode.

4.3.3 Kombinert virksomhet

Enkelte bokføringspliktige virksomheter har den alt overveiende delen av inntektene fra varesalg. I forbindelse med varesalget kan det også tilbys enkelte tjenester hvor vederlaget er basert på medgått tid. Et eksempel på dette kan være salg av maskin- og programvare og tjenester tilknyttet opplæring og support i den forbindelse. Ofte vil det være de samme personene som forestår salgsarbeidet og eventuell opplæring og support.

Det legges prinsipielt til grunn at ansatte/eiere som arbeider både med varesalg og salg av tjenester som faller inn under bokføringsforskriften § 5-14, skal dokumentere 100 % av tiden, hvor salgsrelatert arbeid skal registreres som intern tid.

Det følger av bokføringsforskriften § 5-14 annet ledd at intern tid kan unnlates spesifisert dersom omfanget av tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, er ubetydelig. Dersom intern tid ikke spesifiseres, skal det dokumenteres at tjenestene hvor vederlaget er basert på medgått tid, er ubetydelig. Det legges til grunn at dokumentasjonen må vise at leverte tjenester der vederlaget er basert på medgått tid er ubetydelig, både i forhold til totalinntektene i selskapet (mindre enn 5 %) og for den enkelte ansatte i virksomheten (mindre enn 10 % av den totale arbeidstiden).

4.3.4 Ett enkeltstående, langsiktig oppdrag

Det er reist spørsmål om de som kun arbeider på ett oppdrag over lengre tid også må dokumentere medgått tid, eller om disse kan behandles på lik linje med administrativt ansatte, jf. punkt 4.3.1. Det legges til grunn at når de oppgaver som utføres er å betrakte som direkte kostnader på et prosjekt, vil det alltid være krav om timeregistrering. Når det gjelder grensedragningen mot administrative arbeidsoppgaver, må den bokføringspliktige virksomheten foreta en konkret vurdering av tjenestens karakter.

Hvilke krav stilles til form og innhold av dokumentasjonen?

Arbeidede timer bør som hovedregel spesifiseres pr. dag. Dersom det arbeides på flere kunder/oppdrag samtidig, stiller det større krav til ajourhold enn om det arbeides på ett enkelt oppdrag. I enkelte tilfeller, for eksempel hvis det arbeides full dag på ett oppdrag over lengre tid,

kan det være akseptabelt at tiden spesifiseres for lengre perioder. Det forutsettes at slik spesifisering gir et like godt kontrollgrunnlag som spesifisering pr. dag.

Det er ikke stilt formkrav til timedokumentasjonen, og det er opp til den bokføringspliktige virksomheten selv å velge et egnet elektronisk eller manuelt system for å holde orden på timene. I større virksomheter skjer dette normalt i et elektronisk timeregistreringssystem. Systemet som velges må være slik innrettet at det kan foretas kontroll i ettertid. Det vises til kravene til oppbevaringstid omtalt innledningsvis og de generelle oppbevaringskravene i bokføringsloven § 13, herunder kravet til betryggende sikring av regnskapsmateriale.

Det er ikke krav om å spesifisere arbeidsoppgavene i dokumentasjonen, kun en spesifisering av timene fordelt på intern tid og de enkelte kunder/oppdrag. Den bokføringspliktige bør imidlertid vurdere om det likevel kan være hensiktsmessig å foreta en ytterligere spesifisering i tilfeller hvor den interne tiden er uforholdsmessig høy, eller hvor det er store avvik mellom registrert tid på oppdraget og fakturerbar tid. Dette av hensyn til å kunne redegjøre for slike avvik i forbindelse med en senere kontroll av virksomheten. Tilsvarende anbefaling er lagt til grunn i nevnte brev fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet av 28. september 2005.