

Høringsutkast til uttalelse om god bokføringsskikk GBS 10

~~Vedtatt 2. februar 2007. Oppdatert 26. september 2014 og 22. april 2015.~~

Dokumentasjon av medgått tid

(Vedtatt 2. februar 2007, oppdatert 26. september 2014, 22. april 2015 og 20. august 2026)

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 Denne uttalelsen omhandler følgende problemstillinger:

1. Hvilke bokføringspliktige har plikt til å dokumentere medgått tid, jf. bokføringsforskriften § 5-14?
2. Hvilke krav stilles til dokumentasjonens form og innhold?

Uttalelsen omhandler ikke

- krav om dokumentasjon av utført arbeid for ansatte som helt eller delvis godtgjøres basert på antall arbeidede timer, jf. bokføringsforskriften § 5-6 femte ledd
- krav om dokumentasjon av timebestillinger, jf. bokføringsforskriften § 5-15
- eventuelle krav om tidsregistrering som følger av dokumentasjonen? andre regelverk

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, jf. bokføringsforskriften § 5-14. Forskriften gir nærmere bestemmelser om innholdet i dokumentasjonen, frist for utarbeidelse og unntak fra reglene. Dokumentasjonen av medgått tid skal oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsforskriften § 7-3 annet ledd.~~

~~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 etter reglene i bokføringsforskriften § 7-3 annet ledd.~~

~~Etter bokføringsforskriften § 8-1-2 skal den Bokføringspliktige som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri dokumentere timeforbruk ved at det skal føresføre timelister etter § 5-14. Bestemmelser om oppbevaring, herunder oppbevaringstid, følger av på tilsvarende måte, jf. bokføringsforskriften § 8-1-52. Slike timelister skal oppbevares i 10 år etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsforskriften § 8-1-5. Det er gitt særskilte regler om oppbevaring av opprinnelige timelister på papir.~~

Vurdering og konklusjon

Hvem skal

1. Hvilke bokføringspliktige har plikt til å dokumentere medgått tid?

1.1 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 grunnlaggrunnlaget for prisfastsettelsen mellom nærstående parter. Utgangspunktet for vurderingen er derfor om det er en sammenheng mellom eiere/eieres og ansattes tidsforbruk og det vederlagvederlaget som kreves for tjenestene.

~~Det~~Kravet om dokumentasjon av medgått tid gjelder også i tilfeller der det er avtalt fast pris, forutsatt at prisen i hovedsak er basert på forventet tidsforbruk.

Nedenfor 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.

Den videre omtalen bygger blant annet på føringene i NOU 2002: 20 Ny bokføringslov, punkt 13.2.1.2, samt delrapport II av Bokføringsstandardstyrets gjennomgang av bokføringsreglene for Finansdepartementet (31.10.08), punkt 18.

1.2 Avgrensning mot timebestillinger

~~I NOU 2002: 20 Ny bokføringslov fremgår det at det~~

Kravet om å dokumentere medgått tid må foretas en avgrensning avgrenses mot bransjervirksomheter som driver sin virksomhet utfører tjenester etter timebestilling, og som vil ha krav til dokumentasjon av timebestillinger etter derfor skal dokumentere de bestilte timene, jf. bokføringsforskriften § 5-15. I denne sammenheng bemerkes at det Slike virksomheter behøver ikke å dokumentere medgått tid i GBS 2 Kjøreskolers plikt til å ha kassaapparat og timebestillingssystem er konkludert med at tilleggs. Eksempler på slike typer virksomheter kan være kjøreskoler har plikt til å dokumentere timebestillinger og ikke medgått tid. Det følger videre av bokføringsforskriften § 8-3-3 annet ledd at¹, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie har plikt til å dokumentere timebestillinger. Det legges således til grunn at en bokføringspliktig virksomhet som², tannleger, fysioterapeuter, psykologer, veterinærer og homøopater. Forutsetningen er at virksomheten fullt ut utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk samtidig som virksomheten er basert på etter timebestilling, kun er forpliktet til å følge reglene om dokumentasjon av timebestillinger.

Leger, fysioterapeuter mv. driver utfører normalt tjenester etter timebestilling og har plikt til å følge bokføringsforskriften § 5-15. Når slike yrkesgruppervirksomheter 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 også 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 dokumentere medgått tid. Hvis 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.

1.3 Sammenhengen mellom medgått tid og vederlag

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. medgått tid. 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. sammenhengen mellom medgått tid og vederlag. Hvis andre innsatsfaktorer enn medgått tid har størst betydning for prisfastsettelsen (mer enn 50 %), er det ikke krav om å dokumentere medgått tid.

¹ Se GBS 2 Kjøreskolers plikt til å ha kassasystem og timebestillingssystem.

² Jf. bokføringsforskriften § 8-3-3 annet ledd.

Skattedirektoratet har omtalt denne avgrensningen i to uttalelser. Den første omhandler vare- og persontransport, der direktoratet konkluderer med at transportmiddelet ofte vil utgjøre den vesentligste innsatsfaktoren ved prisfastsettelsen, og at det derfor ikke er nødvendig å dokumentere medgått tid.³ Den andre uttalelsen gjelder verksteder, der konklusjonen er at tid er den vesentligste innsatsfaktoren og at verksteder derfor må dokumentere medgått tid.⁴

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 Tjenester med resultatbaserte vederlag, vil dette falle normalt falle utenfor kravet om dokumentasjon av medgått tid, ~~derimot~~ det ikke vil være en klar sammenheng mellom vederlag og medgått tid. Se også punkt 1.6.

3.1 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.

1.4 Eksempler på tjenester som normalt omfattes av kravet

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 gjelder normalt for konsulenter, advokater, regnskapsførere, revisorer, arkitekter og ingeniører, hvor. Det samme gjelder for undervisningstjenester der vederlaget er basert på utførte timer, undervisning hvor betalingen avregnes/beregnes etter medgått tid, utleie av arbeidskraft og lignende. Andre eksempler kan være, samt for kulturarbeidere knyttet til produksjon av kulturtjenester, som sceneinstruktører, lydteknikere og lignende. Virksomheter som selger reklametjenester, omfattes i mange tilfeller av kravet. Forutsetningen er at vederlaget for tjenesten er basert på medgått tid.

Når slike bokføringspliktige har avtaler av kort varighet med sine kunder, for eksempel møter, anses de å ha utført tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk og ikke oppdrag etter timebestilling. Slike tilfeller omfattes dermed av kravet til dokumentasjon av medgått tid, og ikke av kravet om dokumentasjon av timebestillinger, jf. punkt 1.2.

1.4.1.5 Eiendomsmeglere og andre med krav om oppdragsjournal eller lignende

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.~~⁵ Slike eiendomsmeglere vil ~~har~~ ikke ~~ha~~ tillegg 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, ~~er~~ oppdragsjournaler eller lignende, omfattes av kravet til dokumentasjon av

³ Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 21.03.06 *Dokumentasjon av medgått tid – transport.*

⁴ Se Skattedirektoratets prinsipputtalelse 15.09.10 *Dokumentasjon av medgått tid – verksteder.*

⁵ Jf. forskrift om eiendomsmegling § 3-2.

medgått tid, forutsatt at vederlaget for tjenesten er basert på ~~faktisk eller estimert tid. Se også punkt 3.4.- medgått tid.~~

~~3.2 Provisjonsbaserte tjenester, royalty mv.~~

~~NOU 2002: 20 angir også at~~

1.6 Resultatbaserte vederlag

Tjenester hvor vederlaget er resultatbasert i form av provisjon, royalty eller lignende er ikke ~~omfattes/omfattet~~ av kravet ~~til/om~~ 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. vederlaget og den medgatte tiden.~~

~~3.3 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.~~

Dette vil for eksempel kunne gjelde omsetningsbasert royalty til forfattere og artister, og ulike typer salgsagenter og kapitalforvaltere. Det samme gjelder resultatbaserte vederlag for reklametjenester.

1.51.7 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/for~~ 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 for eksempel regnskapsoppdrag, tjenesteoppdrag hvor vederlaget normalt er basert på tidsforbruk. Selv om prisen beregnes ut ifra/ fra antall bilag, omsetning, eller antall leiligheter, er tidsforbruket den vesentligste innsatsfaktoren. Slike Andre 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/oppgaven~~ 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/timeregistreringen~~ kan i slike tilfeller skje ved at ~~dissede aktuelle~~ timene ~~registreres/dokumenteres~~ på en ~~felleskode- felles timekode.~~

1.61.8 Bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri Også den

Bokføringspliktige 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. ifølge bokføringsforskriften § 8-1-2 dokumentere medgått tid etter bokføringsforskriften § 5-14. Kravet til dokumentasjon av medgått tid gjelder uavhengig av eventuelt krav om prosjektrengskap etter bokføringsforskriften § 8-1-3.

4. Andre avgrensninger

Bokføringsforskriften delkapittel 8-1 gjelder for den som påtar seg et fysisk rettet bygge- og anleggsoppdrag, for eksempel snekkere, rørleggere og elektrikere. Enkelte typer tjenester omfattes dermed ikke av disse særskilte bransjereglene når de leveres isolert. Dette gjelder for eksempel arkitekttjenester, byggeledelse og prosjektledelse. Levering av slike tjenester vil imidlertid normalt omfattes av de ordinære bestemmelsene om dokumentasjon av medgått tid for virksomheter som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk.

1.9 Produksjon etter ordre, utleie av løsøre og fast eiendom, finanstjenester mv.

Produksjon og salg av varer etter ordre anses ikke som utførelse av tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, men som nettopp vareproduksjon/varesalg. Et eksempel på dette kan være trykkerier. Reglene om dokumentasjon av medgått tid gjelder dermed ikke i slike tilfeller. Tilsvarende gjelder ved utleie av løsøre og fast eiendom mv.

Finansielle tjenester, forsikringstjenester og lignende anses heller ikke som tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk. I stedet baseres vederlaget på for eksempel kapitalstørrelser, bruk av betalingsløsninger eller dekning av risiko. Heller ikke slike virksomheter har krav om dokumentasjon av medgått tid.

1.71.10 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 person med ansettelsesforhold som lærer, som også selv driver en mindre håndverksbedrift. ~~Spørsmålet er da hvilken tid som skal dokumenteres. Det~~ I slike tilfeller legges det til grunn at rammenkravet om dokumentasjon av medgått tid gjelder for timeføringen er den tid tiden vedkommende faktisk har til disposisjon i håndverksbedriften. De arbeidede timene som lærer kreves ~~dermed~~ ikke dokumentert.

4.1 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/oppgaver 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.~~

4.81.11 Interne, administrative arbeidsoppgaver/tjenester i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger

4.1.1—Generelt

Kravet til

~~Det er gjort unntak fra kravet om 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.~~

4.1.1.1 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 for~~ 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~~ Konserndefinisjonen i regnskapsloven § 1-3 legges til grunn.

Med «administrative enheter» forstås, i tillegg til selvstendige foretak, avdelinger, team og andre organisatorisk avgrensede enheter innenfor et foretak. En administrativ enhet kan være en del av et foretak som i tillegg omsetter andre varer eller tjenester. Unntaket gjelder uavhengig av om foretaket som den administrative enheten er en del av, har plikt til å dokumentere medgått tid knyttet til levering av andre tjenester.

Unntaket gjelder på samme måte for administrative enheter i ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål som leverer tjenester internt til ledd innenfor samme organisasjon, og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av kostnadsfordeling. Dette unntaket er avgrenset til tilfeller som omfattes av merverdiavgiftsloven § 3-13 annet ledd om unntak fra merverdiavgiftsloven for omsetning av tjenester fra ideelle organisasjoner og foreninger til ledd innenfor samme organisasjon. Unntaket forutsetter at⁶

- tjenestene er direkte knyttet til organisasjonens ideelle virksomhet,
- tjenestene kun ytes internt (ikke eksternt),
- vederlaget er basert på hel eller delvis kostnadsdekning, og
- tjenestene ikke utføres av et rettssubjekt utenfor organisasjonen eller foreningen,

Bokføringspliktige som er unntatt fra kravet om dokumentasjon av medgått tid skal i stedet dokumentere prisfastsettelsen på annen tilfredsstillende måte, herunder dokumentere de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles, samt fordelingsnøkler og fordelingsmetode. Der annet regelverk stiller krav om dokumentasjon av internprising i konsern, kan slik dokumentasjon være dekkende også for dette formålet.⁷

4.91.12 **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

⁶ Forutsetningene følger av merverdiavgiftsloven § 3-13 annet ledd og merverdiavgiftsforskriften § 3-13-1, jf. § 3-12-8.

⁷ Se for eksempel skatteforvaltningsloven § 8-11 og skatteforvaltningsforskriften § 8-11.

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/ og eiere som arbeider både med varesalg og salg av tjenester som faller inn under bokføringsforskriften § 5-14 der vederlaget er basert på tidsforbruk, skal dokumentere 100 % all sin arbeidstid. Den arbeidstiden som knytter seg til salg av tiden, hvor salgsrelatert arbeid varer skal registreres i slike tilfeller dokumenteres som intern tid.

Det følger av bokføringsforskriften § 5-14 annet ledd at Intern tid kan unnlates spesifisert dersom hvis omfanget av tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, er ubetydelig. Dersom i slike tilfeller er det tilstrekkelig å dokumentere tiden som er brukt på kunder eller oppdrag. Hvis intern tid ikke spesifiseres, skal det dokumenteres at tjenestene hvor omfanget av tjenester der 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 omfanget 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).

4.1.2—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.

I enkelte tilfeller gis det fast pris på en total leveranse, som omfatter både varer og tjenester. I slike tilfeller må vare- og tjenesteleveransene sees hver for seg når plikten til å dokumentere medgått tid vurderes. Det foreligger to ytelser, hvor det må vurderes om medgått tid er den vesentligste innsatsfaktoren i tjenesteleveransen.

2. Hvilke krav stilles til dokumentasjonens 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.

2.1 Dokumentasjonens form

Det er ikke stilt formkrav til timedokumentasjonen, og dokumentasjonen av medgått tid. 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 dokumentere medgått tid i samsvar med kravene. Hvis dokumentasjonen av medgått tid foreligger både på papir og i

elektronisk timeregistreringssystem—form, er det i utgangspunktet tilstrekkelig at en av disse oppbevares. Se likevel de særlige reglene om oppbevaring av opprinnelige timelister på papir innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri, jf. bokføringsforskriften § 8-1-5.

Det systemet som velges for dokumentasjon av medgått tid må være slik innrettet slik at det kan foretas kontroll i ettertid. Det vises til kravene til oppbevaringstid omtalt innledningsvis og de generelle oppbevaringskravene oppbevaringsreglene i bokføringsloven § 13, herunder kravet til betryggende bokføringsforskriften kapittel 7 og NBS 1 Sikring av regnskapsmateriale, herunder kravene til oppbevaringssted, orden, sikring, lesbarhet og mulighet for etterkontroll.

Dokumentasjonen av medgått tid skal være ferdig utarbeidet senest innen utløpet av den etterfølgende måneden. Dette sikrer blant annet at dokumentasjonen er à jour innenfor ajourholdsfristen for bokføringen for den aktuelle perioden.⁸

Hvor hyppig timene skal registreres i løpet av måneden, er imidlertid ikke regulert. Registreringshyppigheten vil variere fra bransje til bransje og være avhengig av hva slags registreringssystem som benyttes. I mange tilfeller vil timene måtte registreres daglig, mens det i andre tilfeller – for eksempel når det arbeides på ett prosjekt over lengre tid – kan være tilstrekkelig med sjeldnere registrering. Hvis timene ikke registreres hver dag i det systemet virksomheten har valgt for dokumentasjon av medgått tid, må virksomheten og den enkelte ansatte ha et betryggende system for å holde oversikt over medgått tid inntil timene blir endelig dokumentert.

2.2 Dokumentasjonens innhold

Kravet om å dokumentere medgått tid på de enkelte kunder eller oppdrag innebærer at kunden må identifiseres i dokumentasjonen, på en måte som muliggjør etterkontroll. Det forutsettes derfor at dokumentasjonen av medgått tid angir kundens (foretaks)navn, og adresse eller organisasjonsnummer. Eventuelt kan det benyttes kudekoder eller lignende i dokumentasjonen av medgått tid, sammen med underliggende dokumentasjon som identifiserer kundene. Også den underliggende dokumentasjonen må i slike tilfeller oppbevares etter de samme reglene som gjelder for dokumentasjon av medgått tid.

Utførte timer skal spesifiseres per dag. Hvis det arbeides på flere kunder eller oppdrag samtidig, stiller det større krav til ajourhold enn om det arbeides på ett enkelt oppdrag.

I enkelte tilfeller kan det likevel aksepteres at tiden spesifiseres for lengre perioder, for eksempel per uke og måned. Det forutsettes at slik spesifisering gir et like godt kontrollgrunnlag som spesifisering per dag. Dette kan for eksempel være tilfellet når den aktuelle personen kun arbeider for én kunde i hele den aktuelle perioden, og de arbeidede timene minst representerer et normalt arbeidsomfang.

Det er faktisk arbeidet tid som skal dokumenteres, ikke hva som er en standardtid/normaltid, eller hva som er bestemt for eksempel i en arbeidsavtale. Arbeidet tid kan dermed variere fra dag til dag. Det er ikke av betydning hvor arbeidet utføres (hva som er arbeidsstedet), for eksempel ved bruk av hjemmekontor. Det er ikke plikt til å dokumentere tid som ikke er brukt på arbeidsoppgaver, herunder ferier, sykdom, permisjoner og annet fravær.

⁸ Jf. bokføringsloven § 7 annet ledd og bokføringsforskriften § 4-1.

Kravet til å dokumentere medgått tid gjelder etter forskriftens ordlyd for eiere og ansatte. I enkelte tilfeller benyttes det kjøp av tjenester, underentreprenør eller innleid arbeidskraft. Kjøper blir da fakturert for disse tjenestene fra en annen virksomhet, og må ta stilling til om anskaffelsen gjelder kjøp av tjenester, bruk av underentreprenør eller innleie av arbeidskraft:

- Ved kjøp av tjenester og bruk av underentreprenører, faktureres oppdragsgiver for levering av bestemte ytelser. 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. Dette skiller seg klart fra et ansettelsesforhold. Oppdragsgiveren plikter i slike tilfeller ikke å dokumentere medgått tid hos leverandøren/underentreprenøren.
- Ved innleie av arbeidskraft mottar innleier kun et salgsdokument for de timene innleide personer har vært i virksomheten. Innleid arbeidskraft som er under innleiers instruksjonsmyndighet, omfattes av kravet om å dokumentere medgått tid.

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

Med intern tid menes timer brukt på arbeidsoppgaver som ikke kan henføres til kunder eller oppdrag, herunder⁹

- personalansvar
- kontorfunksjoner
- intern regnskapsføring
- deltakelse på kurs

Kravet til dokumentasjon av medgått tid gjelder ikke for eiere og ansatte som utelukkende utfører slike interne, administrative arbeidsoppgaver.

Tid som medgår til å utarbeide kalkyler, levere tilbud/anbud og lignende, som er oppstått før oppdraget for kunden er påbegynt, anses som tid brukt på interne administrative arbeidsoppgaver. Personer som utelukkende deltar i slike tilbuds- og anbudsprosesser, kan dermed unnlate å dokumentere medgått tid. Personer som både utarbeider tilbud/anbud og som også utfører arbeid på oppdraget etter at det er påbegynt, må dokumentere medgått tid. Tid som er påløpt før kontrakten ble skrevet, og som kan faktureres, skal enten spesifiseres som intern tid eller på oppdraget.

Tid brukt på arbeidsoppgaver som gjelder andre selskaper i samme konsern er ikke å anse som intern tid, og må som hovedregel dokumenteres på de aktuelle kundene (konsernselskapene). Dette gjelder

⁹ Jf. også brev fra Skattedirektoratet til Finansdepartementet 28.09.05. Finansdepartementet sluttet seg til Skattedirektoratets vurderinger i brev av 23.12.05.

så langt unntaket for administrative enheter i konsern som utelukkende leverer tjenester internt, ikke kommer til anvendelse (jf. punkt 1.12).

HØRINGSUTKAST