

Høringsutkast til uttalelse om god bokføringsskikk GBS 10

Dokumentasjon av medgått tid

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

Spørsmål

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 andre regelverk

Lov og forskrift

Bokføringspliktige som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, skal for hver eier og ansatt dokumentere utførte timer, 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.

Bokføringspliktige som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri skal føre timelister på tilsvarende måte, jf. bokføringsforskriften § 8-1-2. 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

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 grunnlaget for prisfastsettelsen mellom nærstående parter. Utgangspunktet for vurderingen er derfor om det er en sammenheng mellom eieres og ansattes tidsforbruk og det vederlaget som kreves for tjenestene.

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 det 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

Kravet om å dokumentere medgått tid må avgrenses mot virksomheter som utfører tjenester etter timebestilling og som derfor skal dokumentere de bestilte timene, jf. bokføringsforskriften § 5-15. Slike virksomheter behøver ikke å dokumentere medgått tid i tillegg. Eksempler på slike typer virksomheter kan være kjøreskoler¹, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie², tannleger, fysioterapeuter, psykologer, veterinærer og homøopater. Forutsetningen er at virksomheten fullt ut utfører tjenester etter timebestilling.

Leger, fysioterapeuter mv. utfører normalt tjenester etter timebestilling. Når slike virksomheter 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-oppfølgning. 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 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 Se GBS 2 *Kjøreskolers plikt til å ha kassasystem og timebestillingssystem*.

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

1.3 Sammenhengen mellom medgått tid og vederlag

Det er kun når vederlaget er basert på tidsforbruk at bokføringspliktige har plikt til å dokumentere medgått tid. Dette innebærer at bestemmelsen ikke gjelder alle typer tjenester, og at det må foretas en konkret vurdering når det gjelder 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.

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 %).

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

1.4 Eksempler på tjenester som normalt omfattes av kravet

Kravet om dokumentasjon av medgått tid gjelder normalt for konsulenter, advokater, regnskapsførere, revisorer, arkitekter og ingeniører. Det samme gjelder for undervisningstjenester der vederlaget beregnes etter medgått tid, utleie av arbeidskraft og lignende, 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.

1.5 Eiendomsmeglere og andre med krav om oppdragsjournal eller lignende

For enkelte bransjer er det særskilte regler for føring av oppdragsjournal, for eksempel for eiendomsmeglere.⁵ Slike eiendomsmeglere har ikke i tillegg plikt til å dokumentere medgått tid. Meglere som ikke har egne regler om oppdragsjournaler eller lignende, omfattes av kravet til dokumentasjon av medgått tid, forutsatt at vederlaget for tjenesten er basert på medgått tid.

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.

1.6 Resultatbaserte vederlag

Tjenester hvor vederlaget er resultatbasert i form av provisjon, royalty eller lignende er ikke omfattet av kravet om å dokumentere medgått tid. Begrunnelsen for dette er at det ikke er en klar sammenheng mellom vederlaget og den medgåtte tiden.

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.

1.7 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 for slike tjenester må det foretas en konkret vurdering av om vederlaget er basert på tidsforbruk.

Forretningsføreroppdrag er, i likhet med for eksempel regnskapsoppdrag, tjenesteoppdrag hvor vederlaget normalt er basert på tidsforbruk. Selv om prisen beregnes ut fra antall bilag, omsetning eller antall leiligheter, er tidsforbruket den vesentligste innsatsfaktoren. 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 oppgaven gjelder mange oppdragsgivere. Forretningsførsel i boligbyggelag og fordeling av kostnader på de tilknyttede borettslagene er et eksempel på dette. Den praktiske gjennomføringen av timeregistreringen kan i slike tilfeller skje ved at de aktuelle timene dokumenteres på en felles timekode.

1.8 Bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri

Bokføringspliktige som utfører arbeid for egen eller fremmed regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri skal ifølge bokføringsforskriften § 8-1-2 dokumentere medgått tid etter bokføringsforskriften § 5-14. Kravet til dokumentasjon av medgått tid gjelder uavhengig av eventuelt krav om prosjektreknskap etter bokføringsforskriften § 8-1-3.

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 bransjereguleringene 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.

1.10 Tjenesteytende næring som bigeskjeft

Enkelte virksomheter som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk, har et annet yrke som hovedyrke. Et eksempel kan være en person med ansettelsesforhold som lærer, som også selv driver en mindre håndverksbedrift. I slike tilfeller legges det til grunn at kravet om dokumentasjon av medgått tid gjelder for den tiden vedkommende faktisk har til disposisjon i håndverksbedriften. De arbeidete timene som lærer kreves dermed ikke dokumentert.

1.11 Interne administrative tjenester i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger

Det er gjort unntak fra kravet om dokumentasjon av medgått tid for administrative enheter i konsern som utelukkende leverer tjenester internt, og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av kostnadsfordeling. 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 interprising i konsern, kan slik dokumentasjon være dekkende også for dette formålet.⁷

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.

1.12 Kombinert virksomhet

Enkelte bokføringspliktige virksomheter har den 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 og eiere som arbeider både med varesalg og salg av tjenester der vederlaget er basert på tidsforbruk, skal dokumentere all sin arbeidstid. Den arbeidstiden som knytter seg til salg av varer skal i slike tilfeller dokumenteres som intern tid.

Intern tid kan unnlates spesifisert hvis omfanget av tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk er ubetydelig. 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 omfanget av tjenester der vederlaget er basert på medgått tid, er ubetydelig. Dokumentasjonen må vise at 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).

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?

2.1 Dokumentasjonens form

Det er ikke stilt formkrav til dokumentasjonen av medgått tid. Det er opp til virksomheten selv å velge et egnet elektronisk eller manuelt system for å dokumentere medgått tid i samsvar med kravene. Hvis dokumentasjonen av medgått tid foreligger både på papir og i elektronisk 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 innrettet slik at det kan foretas kontroll i ettertid. Det vises til de generelle oppbevaringsreglene i bokføringsloven § 13, 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

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

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 kunkoder 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.

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. Det kreves kun at medgått tid fordeles på intern tid og på de enkelte kunder eller oppdrag. Den bokføringspliktige bør likevel vurdere om det kan være hensiktsmessig å foreta en ytterligere spesifisering, for eksempel i tilfeller der den interne tiden er uforholdsmessig høy, eller der det er store avvik mellom dokumentert tid på oppdraget og fakturerbar tid. Formålet er å kunne redegjøre for slike avvik ved en kontroll.

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

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