

Prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet

Prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet er et viktig kontrollgrunnlag for skatte- og avgiftsmyndighetene. Artikkelen tar for seg hvilke krav som stilles ved utarbeidelsen av prosjektregnskapet.

Artikkelen er forfattet av:



Registrert revisor
Rune Tystad
Rådgiver i Den norske
Revisorforening
Han er fra 1. oktober ansatt
i Skattedirektoratet.



Registrert revisor
Inger Helene Iversen
Seniorrådgiver i Skattedirektoratet.

Det har lenge vært en plikt å føre prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet, men innholdet i kravet har endret seg noe over tid. Reglene er gitt hovedsakelig av hensyn til skatte- og avgiftskontroll. Revisorforeningen og Skattedirektoratet får flere spørsmål vedrørende forskriften. Artikkelen er en oppfølging av artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 3.2002.

Kravet til føring av prosjektregnskap fremgår av bokføringsforskriften av 1. desember 2004 § 8–1–3 og lyder slik:

«Bokføringen skal innrettes slik at det kan utarbeides egne spesifikasjoner (prosjektregnskap) for prosjekter der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300.000 eksklusive merverdiavgift.»

Selv om forskriftsbestemmelsen er en videreføring av tidligere forskrifter, bl.a. forskrift om føring av særregnskap fra 1986, er det stadig spørsmål om hvordan forskriften er å forstå. Vi vil i det etterfølgende gi våre synspunkter på forståelsen av forskriften. Bokføringsstandardsstyret har i sin gjennomgang av bokføringsregelverket reist enkelte problemstillinger knyttet til

forskriften og foreslått noen forskriftsendringer. Også disse endringsforslagene vil bli omtalt.

Historikk

Reglene om føring av prosjektregnskap har sin bakgrunn i prisforskriften for byggearbeider av 1. juli 1960. Forskriften § 7 første ledd lød slik:

«Den som utfører byggearbeid må foruten hovedregnskap, føre særregnskap for hvert arbeid der prisen utgjør minst kr 5000. For arbeider der prisen er mindre, kan føres et samlet særregnskap.»

Bestemmelsen inneholdt videre regler om hvilke kostnader som skulle inngå i særregnskapet og hvordan posteringene skulle legitimeres. Forskriften var gitt med hjemmel i prislovgivningen, men skattemyndighetene så behovet for at det ble utarbeidet en egen forskrift om føring av særregnskap i bygge- og anleggsbransjen som bedre ivaretok skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollbehov. Bakgrunnen for dette var at prisforskriften ikke var utarbeidet for å tilfredsstille alle sider ved arbeidet med skatte- og avgiftskontroll. Skattedirektoratet foreslo derfor i 1983 at det ble gitt en forskrift om føring av særregnskaper med hjemmel i regnskapsloven 1977 § 22. Prisforskriften ble for øvrig opphevet 17. juli 1983, noe som aktualiserte behovet for en ny forskrift.

Forskrift om føring av særregnskaper for arbeid under utførelse for andres og for egen regning i bygge- og anleggsvirksomhet ble fastsatt av Handelsdepartementet 8. januar 1986 og trådte i kraft 1. februar 1986. I forbindelse med at forskriften ble fastsatt,

ble det gitt ut en pressemelding hvor det bl.a. stod:

«Forskriften medfører ikke noen store forandringer. De fleste virksomheter registrerer allerede i dag de nødvendige opplysningene slik at forskriften fremstår som en formalisering av vanlig praksis. Innholdet i forskriften er basert på § 7 i de nå opphevede prisforskrifter for byggearbeider av 1. juli 1960.

Forskriften er fastsatt for å sikre det kontrollbehov som skattemyndighetene har i bygge- og anleggsbransjen. Det er for øvrig grunn til å anta at de kravene som stilles i forskriften, vil bidra til bedre økonomisk planlegging og oppfølging for de virksomheter som ikke allerede fører egne regnskaper for hvert prosjekt.»

Forskriften ble gitt med hjemmel i regnskapsloven 1977 § 22. Etter denne bestemmelsen kunne det fastsettes regler som var nødvendige av hensyn til regnskapspliktiges skatte- eller avgiftsplikt eller gjennomføringen av lovbestemte kontrolltiltak fra det offentlige side overfor regnskapspliktige.

I regnskapsforskriften av 6. mai 1999 ble kravene i forskriften videreført i § 7–1, men med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 75. Grunnen til dette var at det etter regnskapsloven § 9–1 bare kunne gis regler som utfylte kapittel 2.¹ Etter regnskapsloven ble bokføringsreglene gjort valgfrie ved at de regnskapspliktige i stedet for å følge bestemmelsene i kapittel 2 kunne velge å benytte reglene om registrering og

¹ Regnskapsloven §§ 9–1 og 9–2 er senere blitt §§ 10–1 og 10–2 og kapittel 2 er opphevet.

Regnskap

dokumentasjon av regnskapsopplysninger (bokføring) i regnskapsloven av 13. mai 1977 med forskrifter, jf. regnskapsloven § 9–2².

I bokføringsloven § 16 ble det gitt en forskriftshjemmel til å fastsette ytterligere krav når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. Med hjemmel i denne bestemmelsen ble det i bokføringsforskriften fastsatt en egen paragraf, § 8–1 (§§ 8–1–1 til 8–1–5) om bygge- og anleggsvirksomhet, der kravet til føring av prosjektrengskap ble videreført.

Forskriftsbestemmelsenes virkeområde

Forskriften gjelder den som utfører arbeid for egen og andres regning i bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri, jf. bokføringsforskriften § 8–1–1.

Bygge- og anleggsvirksomhet Generelt

Bestemmelsen gjelder den som påtar seg et fysisk rettet bygge- eller anleggsoppdrag. Virksomheter som leverer håndverkstjenester som snekkerarbeid, taktekking, maling, rørleggerarbeid, muring og elektrisk arbeid omfattes således av forskriften. Dette gjelder både ved ombygging, påbygging, restaurering og vedlikehold av bolighus og forretningseiendommer på lik linje med nybygging. For at et arbeid skal kunne sies å være et fysisk arbeid på et bygg, må det gjelde arbeid på bygget eller elementer som er fastmontert bygget. Reparasjon av løst inventar vil da falle utenfor.

Forskriften gjelder også typisk anleggsarbeid som arbeid på vei, bane, tunnel samt arbeid med utbygging og vedlikehold av olje- og gassfelt. Linjerydding under kraftlinjer for netteier vil også komme inn under begrepet anleggsvirksomhet. Dette vil også gjelde levering og montering av vannrenseanlegg til vannkraftverk, forutsatt at monteringsarbeidet ikke er helt ubetydelig, se nedenfor.

Bygningselementer og andre vareleveranser

Et spørsmål er om virksomheter som leverer bygningselementer mv. til et bygg eller anlegg vil omfattes av bestemmelsen.

I brev av 5. juli 1994 har Skattedirektoratet uttalt følgende om plikten til å føre særregnskap ved montering av takelementer:

«Det synes klart at ren produksjon og levering av elementer ikke vil bli å anse som bygge- eller anleggsvirksomhet. Når et kontraktsforhold også inkluderer montering av elementene, antas imidlertid plikten til å føre særregnskap å foreligge. Et særregnskap må da inkludere verdien av så vel elementene som monteringen, jf. forskrift av 08.01.86 § 3. Det antas at elementenes verdi kan fastsettes og inkluderes i særregnskapet på det tidspunkt monteringen starter.»

I foreliggende sak utgjorde monteringen mellom fem og ti prosent av oppdragets totalsum.

På samme måte må det legges til grunn at annet monterings-/installasjonsarbeid av faste installasjoner på bygg og anlegg, som for eksempel montering av heiser, ventilasjonsanlegg, bilvaskemaskin i en vaskehall mv., kommer inn under bestemmelsen. Det samme vil gjelde ved oppsetting av ferdighus/hytte. Når det gjelder montering av kjøkken, sikkerhetsutstyr og sikringskap, må det vurderes om dette er en fast montering i bygget eller om dette er noe som kan tas ned og monteres opp i et annet bygg. I lov om avhending av fast eiendom (avhendingslova) av 3. juli 1992 står det i § 3–5 om *særskilt tilhørsløse til bustadhus m.m.*:

«Til eit bustadhus og ein bygning til hotell, restaurant, kontor eller anna forretningsdrift, høyrer varig innreiing og utstyr

som anten er fast montert eller som er særskilt tilpassa bygningen. Dette gjeld mellom anna faste anlegg og installasjonar for oppvarming, faste elektriske installasjonar, faste antenner, faste golvteppe, dobbeltvindaug, innebygde kjøkkenapparat og -maskinar og andre innebygde ting.»

Det er bare utstyr som monteres fast, som vil komme inn under bestemmelsen om bygge- og anleggsarbeid fordi det ellers ikke har karakter av å være en del av bygget/anlegget. Det vil i denne vurderingen være naturlig å se hen til hvilke installasjoner en selger etter gjeldene lover og forskrifter ikke har anledning til å fjerne ved et salg.

Dersom verdien av monteringsarbeidet er helt ubetydelig i forhold til vareleveransen, antas plikten til å føre prosjektrengskap ikke å foreligge, idet et slikt tilfelle ikke kan karakteriseres som et bygge- eller anleggsarbeid, men en vareleveranse. Det antas at monteringen må utgjøre mindre enn fem prosent av oppdragets totalsum for å ansees å være helt ubetydelig.

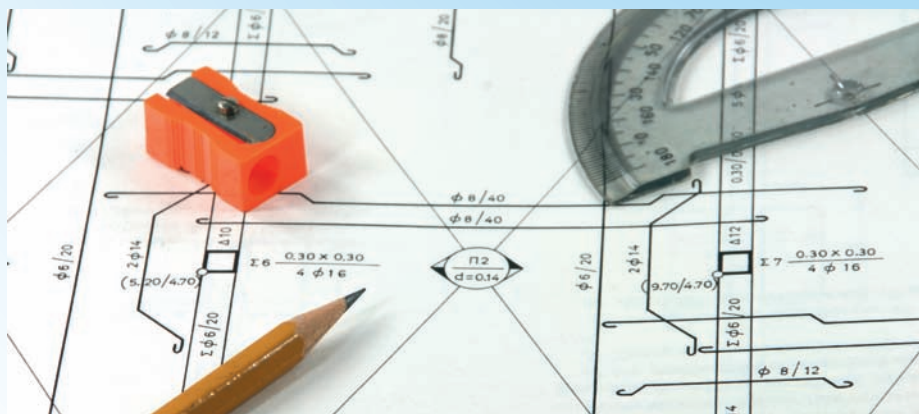
Arkitektoppdrag, byggeledelse, prosjektledelse mv.

Når det gjelder kontrakter om arkitektoppdrag, konsulentoppdrag, oppdrag som byggeleder og prosjektleder, påtar slike yrkesgrupper seg ikke å få utført bygge- eller anleggsarbeid, men de påtar seg visse andre ytelser. Bokføringsutvalget uttaler følgende om dette i NOU 2002: 2:



VIRKEOMRÅDE: Virksomheter som leverer håndverkstjenester som snekkerarbeid, taktekking, maling, rørleggerarbeid, muring og elektrisk arbeid, omfattes av forskriften.

² Bestemmelsen ble opphevet ved ikrafttredelsen av bokføringsloven.



IKKE PROSJEKTREGNSKAP: Plikten til å føre prosjektrekskap gjelder ikke tjenester som ikke kan karakteriseres som fysisk arbeid på bygg eller anlegg.

«Utvalget legger for øvrig til grunn at forskriften er ment å gjelde den som påtar seg et fysisk rettet bygge- eller anleggsoppdrag. Det kreves således ikke prosjektrekskap for arkitekttjenester, konsulenttjenester, byggeledelse eller prosjektledelse når tjenestene leveres isolert.»

Dersom slike tjenester leveres som en del av et bygge-/anleggsarbeid, er det vår oppfatning at dette er en direkte kostnad som skal inkluderes i prosjektrekskapet.

Bruk av underentreprenører

Dersom en entreprenør setter bort alt arbeidet til andre entreprenører, vil virksomheten etter vår oppfatning fortsatt omfattes av bestemmelsen fordi entreprenøren overfor byggherren har forpliktet seg til å levere et byggearbeid. En hovedentreprenør som oppfører et bygg eller anlegg kun ved bruk av underentreprenører vil derfor ha plikt til å føre prosjektrekskap. De tallmessige størrelsene i et slikt prosjektrekskap vil da i hovedsak gjelde prosjektet inntekter samt kostnader til underentreprenører. Også underentreprenørene vil ha plikt til å føre prosjektrekskap, forutsatt at anbudspris eller kalkulert omsetningsverdi overstiger beløpsgrensen.

Gravings- og planeringsarbeid

Virksomheter som driver gravings- og planeringsarbeid, vil omfattes av kravet til prosjektrekskap. Dette vil også gjelde virksomheter som kun foretar asfaltering av vei mv.

Utleie av arbeidskraft

Et foretak som kun driver med utleie av arbeidskraft, vil også falle utenfor bestemmelsen om å føre prosjektrekskap fordi de ikke utfører arbeid i bygge- og anleggsvirk-

somhet. Det vil her gå et skille mellom utleie av arbeidskraft og underentreprise. For eksempel vil utleie av kran med fører normalt anses å være en underentreprise og ikke utleie av arbeidskraft. Det er bare de virksomhetene som driver ren utleie av arbeidskraft, som vil falle utenfor. En virksomhet som har plikt til å føre prosjektrekskap og som leier inn arbeidskraft, skal ta med kostnaden forbundet med dette i prosjektrekskapet.

Verftsindustri

Virksomheter som driver med skipsbygging mv. (verftsindustri), må også føre prosjektrekskap. Når det gjelder verftsindustri, skriver Bokføringsutvalget i NOU 2002 : 20:

«Forarbeidene til forskriften av 8. januar 1986 nr. 4 viser at forskriften var ment å gjelde verft og mekanisk industri. Resultatet ble imidlertid at mekanisk industri ble positivt unntatt fra forskriften. Det bør

derfor kunne legges til grunn at verft, bygging av skip mv., omfattes av forskriften, selv om også verftsindustrien kan kategoriseres som mekanisk industri. Etter utvalgets oppfatning harmoniserer dette med bakgrunnen for forskriften, nemlig å sikre skattemyndighetenes kontroll (av fullstendighet og verdsettelse) med store byggeprosjekter.»

Som det fremgår av forarbeidene, var mekanisk industri positivt unntatt fra forskriften om føring av særregnskap. Selv om dette unntaket ikke ble videreført, er det ut ifra forarbeidene klart at mekanisk industri ikke er ment å være omfattet av begrepet bygge- og anleggsvirksomhet. På den annen side er verftsindustri omfattet av virkeområdet selv om dette kan regnes som mekanisk industri. Et annet spørsmål er om underleveranser som et mekanisk verksted har til et skipsverft, vil bli omfattet. Etter vår oppfatning må en her på samme måte som ved underleveranser til et byggeprosjekt, skille mellom om dette er en ren vareleveranse eller om underleverandøren også foretar fastmontering på skipet. Etter vår oppfatning vil verftsindustri også omfatte reparasjon på båter som ligger ved havn.

Oppsummering

På bakgrunn av ovenstående kan plikten til å føre prosjektrekskap oppsummeres slik:

- graving/planering mv. (maskinentreprenører) og annet anleggsarbeid
- håndverkstjenester på bygg eller anlegg. Dette vil bl.a. gjelde tjenester utført av snekker, taktekker, maler, rørlegger og murer
- monteringsarbeid og installasjon, herunder elektrisk arbeid
- skipsbygging mv. (verftsindustrien)

Partnere søkes!

Velrenommet revisjonsselskap med kontorer i Oslo og Trondheim samt med sterk internasjonal tilknytning, ønsker å utvide virksomheten. Det søkes kontakt med Partnere/Senior Managere som ønsker å bli med på videreutviklingen av selskapet.

Alle henvendelser behandles konfidensielt.

Bill.mrk. 1/2011-7

Regnskap

Plikten til å føre prosjektrekskap gjelder ikke:

- rene vareleveranser
- tjenester som ikke kan karakteriseres som fysisk arbeid på bygg eller anlegg, f.eks. prosjektering, byggeledelse, rådgivende ingeniørtjenester og arkitekt-tjenester, når slike tjenester leveres isolert.
- utleie av arbeidskraft
- mekanisk industri

Grensen for prosjektrekskap

Ifølge bokføringsforskriften § 8–1–3 er grensen for å føre prosjektrekskap kr 300 000 eksklusive merverdiavgift, beregnet ut fra anbudspris eller anslått omsetningsverdi pr. prosjekt.

Flere prosjekter – samme oppdragsgiver

Et spørsmål i den forbindelse er om flere prosjekt for samme oppdragsgiver må sees på under ett. Dersom prosjektene er fysisk avgrenset og anbudsprisen er splittet på de forskjellige prosjektene, er det vår oppfatning at plikten til å føre prosjektrekskap må avgrenses til hvert enkelt prosjekt og ikke til totalentreprisen overfor oppdragsgiver. Det samme vil for eksempel gjelde et foretak som har en underliggende avtale med et større entreprenørselskap om at foretaket skal brukes som underentreprenør. Det vil da være det enkelte prosjektet som utføres som må måles opp mot beløpsgrensen og ikke det totale arbeidet som blir utført for entreprenørselskapet.

Regningsarbeid, herunder tilleggsarbeider

Kravet til føring av prosjektrekskap gjelder uavhengig av om det er et arbeid etter regning eller etter anbud. En virksomhet må ved oppstarten av et prosjekt ta stilling til om plikten til å utarbeide prosjektrekskap vil inntre. Det anbefales at det for hvert prosjekt utarbeides en oversikt der anslått omsetningsverdi fremkommer som dokumentasjon på at virksomheten har vurdert plikten til å utarbeide prosjektrekskap. Det er ikke uvanlig at det i forbindelse med anbudsarbeid er innbakt i kontrakten at det kan påløpe betydelig merarbeid som skal faktureres etter regning. Virksomheten må ta hensyn til slike erfaringstall ved vurderingen av om anslått omsetningsverdi overstiger grensen på kr 300 000. Det forutsettes at anslaget er realistisk.

For et prosjekt som i utgangspunktet er estimert til å komme under beløpsgrensen, men som senere viser seg å overskride grensen, vil det ikke være plikt til senere å utarbeide et prosjektrekskap.

Egen eller fremmed regning

Forskriften skiller ikke mellom om arbeidet utføres for egen eller fremmed regning. Med arbeid for egen regning menes egenregiprojekter med tanke på senere salg. Oppføring av eget driftsmiddel vil derfor ikke omfattes av kravene til prosjektrekskap. Bestemmelsen synes å forutsette at det skal foreligge en omsetningsverdi, noe som ikke vil være tilfelle ved oppføring av eget driftsmiddel. Kontrollbehovet for prosjektrekskap i slike tilfeller er heller ikke til stede i samme grad som ved prosjekter for salg siden kostnadene ved å oppføre et eget driftsmiddel vil fremkomme på egen konto i kontospesifikasjon eller ved bruk av underspesifikasjoner. Dersom det er et bygge- eller anleggsselskap, eller et verft, som oppfører et driftsmiddel, skal de ansatte føre timelister etter forskriften § 8–4–1, jf. § 8–1–2. Etter forskriften § 8–4–1 vil tid som ansatte benytter til oppføring av driftsmidlet, da bli definert som intern tid. Det vil imidlertid være et krav både etter skatteloven og regnskapsloven at verdien av bruk av egen arbeidskraft skal inngå i anskaffelseskost. Vi vil derfor anbefale at de ansatte i slike tilfeller registrerer tiden som har gått med til arbeid på virksomhetens driftsmiddel adskilt fra annen intern tid. Det antas at en slik registrering også vil være hensiktsmessig for i ettertid å slippe å forklare årsaken til en uforholdsmessig høy tidsbruk på intern tid.³

Arbeid som utføres for egen regning, kan i løpet av bygge-/anleggsperioden gå over til å bli arbeid for fremmed regning, ved at det i løpet av kontrakten inngås kontrakt om levering av hele eller deler av bygget/anlegget. Et spørsmål som reises i den forbindelse, er hvorvidt bokføringsforskriften krever at det skal føres prosjektrekskap for hver enhet som inngår i bygge-/anleggsarbeidet, når hver enhet har en kalkulert omsetningsverdi som overstiger kr 300 000.

Eksempel

En entreprenør kjøper en større tomt for oppføring av ti eneboliger. Ved byggestart inngås det kontrakt på fire av boligene, mens fire av boligene selges i løpet av byggeperioden og de to siste boligene selges en stund etter at byggearbeidet er avsluttet. Samtlige boliger har en kalkulert omsetningsverdi som overstiger kr 300 000.

Etter vår vurdering må det føres prosjektrekskap for hver enkelt kontrakt som er

inngått. Dette medfører at det ved byggestart skal føres separate regnskap for hver av de fire boligene det er inngått kontrakt på, mens den resterende del av boligene kan føres som ett prosjekt (egenregi). Det vil imidlertid også være anledning til å skille ut de usolgte seks boligene i egne prosjekter fra starten av. Dersom dette ikke gjøres, må det etter hvert som det inngås nye kontrakter, opprettes nye prosjekt-koder, hvor påløpte kostnader overføres til dette prosjektet. Denne behandlingen samsvarer også med NRS 2 om anleggskontrakter. Iht. standarden punkt 46 skal prosjekt som er igangsatt uten kontrakt, regnskapsføres som anleggskontrakt etter hvert som prosjektet blir solgt. Standarden krever at det ved løpende avregning skal estimeres fullføringsgrad og fortjeneste på inngåtte kontrakter. Kravet til å føre egne prosjektrekskap etter hvert som det blir inngått nye kontrakter, gjelder også små foretak som benytter fullført kontraktsmetode.

Ovenstående eksempel vil også gjelde ved oppføring av et kombinert forretnings- og boligbygg o.l. som starter i egen regi, men hvor enhetene blir solgt etter hvert i byggeperioden.

Monteringsarbeider mv.

I Skattedirektoratets uttalelse av 5. juli 1994 referert ovenfor, synes det å legges til grunn at monteringsarbeidet og takelementene til sammen hadde en verdi over grensen for plikten til å føre særregnskap (nå kr 300 000). Etter vår oppfatning skal forskriften forstås slik at det ikke bare er verdien av monteringsarbeidet som skal vurderes opp i mot beløpsgrensen, men den totale omsetningsverdien for prosjektet, jf. bokføringsforskriften § 8–1–3.

Prosjekter under beløpsgrensen

Tidligere var det et krav om føring av felles særregnskap for de prosjektene som var under beløpsgrensen.⁴ Dette kravet ble ikke videreført i bokføringsforskriften, slik at inntekter og kostnader knyttet til prosjekter under grensen, bare vil fremkomme i bokførings- og kontospesifikasjonene og ikke i en egen spesifikasjon (prosjektrekskap). Se for øvrig nedenfor om sammenhengen mellom prosjektrekskapet og den øvrige bokføringen. Det er verdt å merke seg at plikten til å føre timelister etter bokføringsforskriften § 8–4–1, jf. § 8–1–2, gjelder for alt arbeid som utføres i bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri, uavhengig av plikten til å føre prosjektrekskap.

³ Se Skattedirektoratets uttalelse 4. januar 2006.

⁴ Beløpsgrensen for eget prosjektrekskap etter særregnskapsforskriften var kr 100 000.

Økonomisk styring og kontroll. Punktum.



(K)TIO RETRO Foto: Monkey Business



Finales programmer tar over der økonomisystemene stopper, og hjelper deg videre med årsregnskap, noteopplysninger, ligningsoppgaver, skatteberegning, avstemming, dokumentasjon, analyse- og nøkkeltallrapporter, grafer, perioderapporter, konsernregnskap, avskrivninger, driftsmiddeloversikt, aksjeoversikt, kontantstrømpoppstilling m.m. I tillegg valideres dataene automatisk mens du arbeider, slik at feilføringer avsløres umiddelbart. Gratis demoversjoner finner du hos www.finale.no.

For mer informasjon om Finales programmer send kodeord **Finale** til

26112

eller send e-post til firmapost@finale.no

Regnskap

Hva prosjektregnskapet skal inneholde

Direkte kostnader

Etter bokføringsforskriften § 8–1–4 skal prosjektregnskapet omfatte de direkte kostnadene knyttet til oppdraget. Spesifikasjon av kostnadene skal tilpasses oppdragets art, men skal minst vise lønnskostnader, materialkostnader, kostnader til underentreprenører og andre direkte kostnader. Dette vil i hovedsak tilsvare de kostnadene som skal inngå i skattemessig verdi, jf. skatteloven § 14–5 tredje ledd, jf. annet ledd bokstav a.

Små foretak kan etter regnskapsloven § 5–12 inntektsføre langsiktige tilvirkningskontrakter når kontrakten er fullført. Etter regnskapsloven § 5–4 annet ledd kan anskaffelseskost da kun omfatte variable tilvirkningskostnader. Disse kostnadene tilsvare de kostnadene som skal inngå i skattemessig verdi. Til skattemessig tilvirkningsverdi regnes kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoff og produksjonslønn, jf. skatteloven § 14–5 tredje ledd. Små foretak trenger således bare å foreta en regnskapsmessig og skattemessig aktivisering av direkte og indirekte variable kostnader. Selv om bokføringsforskriften bruker begrepet «direkte kostnader», tilsier hensikten med bestemmelsen at også indirekte variable kostnader bør inngå i prosjektregnskapet, slik at det blir sammenheng mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi og det som skal spesifiseres i prosjektregnskapet. Med indirekte variable tilvirkningskostnader forstås kostnader som ikke kan henføres direkte til tilvirkningen av en enkelt vare, eksempelvis indirekte materialer (hjelpestoffer), jf. NRS 8 punkt 4.1.2.

Andre foretak enn små foretak må følge NRS 2 *Anleggskontrakter* ved regnskapsføring av anleggskontrakter. For disse foretakene kan det da være hensiktsmessig å inkludere ytterligere kostnader i prosjektregnskapet, jf. verdsettingen av en anleggskontrakt. Dette er imidlertid ikke et krav etter bokføringsforskriften. Etter NRS 2 regnes materialer, lønninger, prosjektledelse, underentreprenører, maskinkostnader og avskrivning på prosjektrelaterte driftsmidler som direkte kostnader. I tillegg inkluderes i kontraktskostnader også indirekte kostnader som lar seg fordele på kontraktene. Indirekte kostnader kan være prosjektering, prosjektledelse, ansvarsforsikring av anleggsvirksomheten, kvalitetskontroll og finanskostnader knyttet til utførelsen av kontraktsforpliktelsen.

Alle inntekter

Prosjektregnskapet skal også inkludere alle inntekter spesifisert tilpasset oppdragets art. Etter NRS 2 om anleggskontrakter regnes kontraktsinntekter som:

- kontraktsfestet inntekt, herunder kontraktsfestet tilleggs- og endringsarbeid
- inntekt på tilleggs- og endringsarbeid utenom kontrakt, men etter egen arbeidsordre fra kunden, krav på kompensasjon ut over kontraktsbeløpet og prestasjonsgodtgjørelse (incentive payments), i den utstrekning det er betydelig sannsynlighetsovervekt for at disse vil komme til oppgjør, og det foreligger et pålitelig estimat for dem.

Normalt bør inntektene i prosjektregnskapet deles iht. bokstav a og b – kontraktsfestet inntekt og inntekt utenom kontrakt. Dersom tilleggs- og endringsarbeid utenom kontrakt er uvesentlig, antas det å være unødvendig å vise dette hver for seg.

Spesifikasjon på transaksjonsnivå

Prosjektregnskapet er å anse som en spesifisering av bokførte opplysninger. Dette tilsier at spesifiseringen av kostnader og inntekter må være på transaksjonsnivå. Også andre regnskapsmessige disposisjoner som foretas på grunn av pliktig regnskapsrapportering, må fremkomme av spesifiseringen. Dette kan være periodiseringer av inntekter og kostnader ved bruk av løpende avregningsmetode.

Ikke-økonomiske opplysninger

Det er også krav til at enkelte opplysninger av ikke-økonomisk karakter skal spesifiseres pr. prosjekt. Dette gjelder oppdragsgivers navn og adresse, eventuelt organisasjonsnummer, oppdragets art, oppdragets oppstart og opphør. Disse kravene kom inn i regnskapsforskriften av 1999 og har sin bakgrunn i bestemmelser om oppdragsjournal i en tidligere forskrift gitt med hjemmel i ligningsloven.

I tillegg har Bokføringsstandardstyret i delrapport II foreslått at prosjektkoden skal fremkomme av prosjektregnskapet. Begrunnelsen for dette er et ønske om at kontrollsporet blir bedre synliggjort, jf. nedenfor om sammenhengen med den øvrige bokføringen. Bokføringsstandardstyret har også foreslått en presisering i forskriften om at det skal foreligge et toveis kontrollspor mellom prosjektregnskapet og dokumentasjon av de bokførte opplysningene som inngår i prosjektregnskapet. Delrapport II har vært på høring og er nå til behandling i Finansdepartementet.

Sammenhengen med finansregnskapet og den øvrige bokføringen

Bokføringsreglene har ingen direkte bestemmelser om hvordan sammenhengen mellom prosjektregnskapet og den øvrige bokføringen skal fremkomme. Forskriften § 8–1–3 stiller imidlertid et krav til at bokføringen innrettes slik at prosjektregnskap kan utarbeides. Prosjektregnskap etter § 8–1–4 må da utarbeides på grunnlag av bokførte opplysninger, i likhet med øvrige spesifiseringer av pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsforskriften § 3–1. Kravet til kontrollspor, jf. bokføringsloven § 10, gjelder da også mellom dokumentasjon og prosjektregnskap, og mellom prosjektregnskap og dokumentasjon.

Etter bokføringsforskriften § 3–1 første ledd nr. 1 kreves det at tilordningskoder skal fremgå av bokføringsspesifiseringen. Prosjektkoder – som identifiserer hvilket prosjekt bokføringen angår – regnes som tilordningskoder som skal fremgå for hver enkelt post i bokføringsspesifiseringen. Kravet til toveis kontrollspor mellom dokumentasjon og prosjektregnskap vil da være ivaretatt ved at de bokførte opplysningene kan følges fra dokumentasjonen (bilagsnummer), via bokføringsspesifiseringen (bilagsnummer og prosjektkode) til prosjektregnskapet og motsatt vei. Dette forutsetter at samme bilagsnummer må benyttes i bokføringsspesifiseringen og i prosjektregnskapet. Siden det ikke er noe krav om føring av felles prosjektregnskap for prosjekter under beløpsgrensen på kr 300 000, vil angivelsen av prosjektkode være nødvendig for å kunne kontrollere fullstendigheten mellom prosjektregnskapet og den øvrige bokføringen.

Bokføringsstandardstyret har foreslått at prosjektkoden også skal fremkomme av kontospesifiseringen (på transaksjonsnivå) og som en opplysning i prosjektregnskapet. En slik bestemmelse vil forbedre kontrollmulighetene ved at det på kontonivå vil fremgå hvilke prosjekt kostnadene er henført til og eventuelt hvilke kostnader som ikke er henført til noe prosjekt.

Etter GBS 14 *Bokføring ved bruk av regneark* er det ikke tillatt å benytte regneark i bokføringen dersom virksomheten har mer enn 300 bilag i året. Den 21. mars 2011 ble det gjort en presisering i GBS 14 slik at det klart fremgår at dette også gjelder for utarbeidelsen av prosjektregnskap. Denne presiseringen gjelder for regnskapsår som begynner 1. januar 2012 eller

senere. Det vil si at virksomheter som har over 300 bilag i året og som fører regnskapet manuelt, etter dette tidspunkt ikke vil ha anledning til å utarbeide prosjektrengskapet i et regneark. Kravene ovenfor tilsier også at de som benytter et regnskapsprogram ved bokføringen, bør ha en prosjektmodul som er integrert i regnskapsprogrammet. Dette er imidlertid ikke et krav og det vil være anledning til å føre prosjektrengskapet manuelt på papir dersom kravet til kontrollspor beskrevet ovenfor ivaretas.

Oppbevaring

Bokføringsforskriften § 8–1–5 presiserer at prosjektrengskapet, byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister, ordrelister og inngående pakksedler skal oppbevares i ti år.

Etter ordlyden er det «byggekontrakter med anbud/kalkyler» som er oppbevaringspliktig. Plikten til å oppbevare anbud, kalkyler mv. gjelder således ikke anbud mv. hvor virksomheten ikke har fått kontrakten. Oppbevaringskravet gjelder videre

for alle prosjekter, også de prosjektene som er under grensen for plikten til å utarbeide prosjektrengskap.

I bokføringsforskriften ble den tidligere ordlyden i forskrift om føring av særregnskap av 1986; «andre bilag som forklarer regnskapene», erstattet med «inngående pakksedler». Bokføringsutvalget begrunner dette i NOU 2002 : 20 med:

«Utvalget har kommet til at, med unntak av inngående pakksedler, vil de fleste behov for oppbevaring være ivaretatt ved den spesifikke angivelsen i bestemmelsen for bygg og anlegg samt de generelle oppbevaringskravene omtalt i kapittel 11. Utvalget finner derfor at ordlyden «andre bilag som kan forklare regnskapene» bør erstattes av «inngående pakksedler.»

Denne endringen har skapt stor motbør fra entreprenørbransjen. Bokføringsstandardstyret har vurdert dette kravet i forbindelse med gjennomgangen av bokføringsregelverket, og foreslått at oppbevaringskravet for inngående pakksedler fjernes (delrapport II).

I bokføringsforskriften § 8–1–5 er det også et krav om at originale timelister på papir skal oppbevares i tre år og seks måneder. Dette gjelder selv om timelistene blir overført til andre media for oppbevaring i hele tiårsperioden. Dette er også et nytt krav i forhold til tidligere forskrift og begrunnes slik av Bokføringsutvalget i NOU 2002 : 20:

«Når det gjelder oppbevaring av timelister, finner utvalget at det bør være et krav til å oppbevare også originale timelister av papir. Det vises til at den opprinnelige dokumentasjonen vil gi et sikrere utgangspunkt for etterkontroll enn timer som er registrert i et system i ettertid, basert på manuelt førte lister.»

Bruk av ordene «originale timelister på papir» har vært tolket slik at det ikke er anledning til å skanne disse timelistene for elektronisk oppbevaring. Bokføringsstandardstyret har også på dette punktet foreslått en forenkling slik at manuelt førte timelister skal kunne skannes for elektronisk oppbevaring i tre år og seks måneder.

Sticos Regnskapsmetodikk

- sikker oppdragsstyring



- Full kontroll på oppdragsavtalene
- Ivaretar lovpålagte krav
- Enkelt i bruk

Sticos Regnskapsmetodikk gir deg full kontroll over oppdragsavtaler og oppdragsstyring. Du får en strukturert oppfølging av frister og plikter, samtidig som de lovpålagte krav blir ivaretatt. Enkelt, trygt og effektivt for deg – og for kundene!

Demo eller mer informasjon? Kontakt oss på 7356 0000 eller se www.sticos.no

Regnskap

Konsekvenser ved ikke å føre prosjektrengskap

Skjønnsfastsettelse av inntekt og avgift

Dersom næringsdrivende ikke fører regnskap, herunder prosjektrengskap, kan skatte- og avgiftsmyndighetene fastsette inntekt og avgift ved skjønn.

Etter ligningsloven § 8–2 kan ligningsmyndighetene sette skattyters oppgave til side og fastsette grunnlaget for ligningen ved skjønn når de finner at oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingene på. Etter § 8–2 nr. 1 bokstav a gjelder dette bl.a. når:

«oppgavene lider av feil eller regnskapet som oppgavene bygger på, ikke er ført i samsvar med lov og forskrifter, og disse forhold svekker tilliten til oppgavene eller regnskapet i sin alminnelighet.»

Tilsvarende bestemmelse finnes i merverdiavgiftsloven. Etter mval. § 18–1 første ledd bokstav b kan avgiftsmyndighetene fastsette beregningsgrunnlaget for utgående merverdiavgift og beløpet for inngående merverdiavgift ved skjønn, herunder rette feil i et avgiftssubjekts avgiftsoppgjør, når:

«mottatt omsetningsoppgave er uriktig eller ufullstendig eller bygger på regnskap som ikke er ført i samsvar med gjeldende regnskapslovgivning.»

Bokføringspålegg og tvangsmulkt

Etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven kan skattekontoret gi pålegg om å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med bokføringsreglene. Videre kan skattekontoret ilegge den som ikke etterkommer bokføringspåleggene innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt. Størrelsen på tvangsmulkten skal normalt være ett rettsgebyr (p.t. kr 860) pr. dag frem til utbedring skjer.

Dersom et foretak ikke fører prosjektrengskap iht. bokføringsforskriften § 8–1, eller prosjektrengskapet er mangelfullt, vil dette normalt føre til at skattekontoret gir foretaket et bokføringspålegg. Dersom foretaket ikke innretter seg etter pålegget, vil dette normalt føre til at det ilegges tvangsmulkt.

Straff

Etter bokføringsloven § 15 er det straffbart forsettlig eller uaktsomt å tilsidesette

bestemmelser gitt i eller i medhold av loven. Brudd på bestemmelsen om føring av prosjektrengskap vil derfor være straffbart. Vesentlig overtredelse av loven straffes med bøter eller fengsel inntil tre år. Ved skjerpede omstendigheter kan fengsel inntil seks år idømmes. Annen overtredelse av loven kan straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder.

Straffeansvar for ikke å føre prosjektrengskap er vurdert av Borgarting lagmannsrett i en dom av 27. april 2010. I den aktuelle saken var det ikke ført prosjektrengskap for perioden 2005–2006. For 2005 var det heller ikke foretatt løpende bokføring eller utarbeidet årsregnskap/årsrapport. Retten uttaler blant annet:

«Lagmannsretten finner det klart at X Utvikling AS ikke utarbeidet særregnskap for 2005 som tilfredsstiller lovens krav, og også unnlot å ta de nødvendige skritt for utarbeidelse av forskriftsmessig prosjektrengskap for 2006. Det vises til lagmannsrettens gjennomgang av regnskapsmaterialet ovenfor. Byggeregnskap I og II ble ikke ført slik at det kunne avstemmes mot finansregnskapet. Det vises dessuten til borevisors vitneforklaring om at regnskapsfører Y ikke kunne føre byggeregnskap I og II direkte over til finansregnskapet. De tiltalte bekreftet også at samtlige bilag måtte føres på nytt av Y.

Det er krav etter regnskapsloven § 8–5 første ledd annet straffalternativ jf. tredje punktum og bokføringsloven § 15 første ledd annet straffalternativ jf. tredje punktum at det er handlet forsettlig eller uaktsomt under særdeles skjerpende omstendigheter og at lov eller forskrift er vesentlig overtrådt.

Lagmannsretten er ikke i tvil om at det her foreligger en vesentlig overtredelse av regnskapsloven § 15. Det vises til at det i 2005 verken ble ført løpende finansregnskap eller særregnskap og ikke utarbeidet årsregnskap eller årsrapport som tilfredsstiller lovens krav. Lagmannsretten er også kommet til at det foreligger en vesentlig overtredelse av bokføringsloven § 8–5 for regnskapsåret 2006, ved at forskriftsmessig bokføring og føring av prosjektrengskap ble unnlatt. Lagmannsretten ser det slik at overtredelsene i 2006 må sees i sammenheng med overtredelsene i 2005, og at det på denne bakgrunn også foreligger en vesentlig overtredelse av bokføringsloven med forskrifter. Det vektlegges at selskapet drev en omfattende virksomhet med et

betydelig antall bilag, og at det var innvilget et samlet byggelån på ca. 300 millioner kroner. Dessuten vektlegges at X Utvikling AS i hele driftsperioden neglisjerte kravene til regnskapsførsel.

Lagmannsretten finner også at overtredelsene er skjedd under særdeles skjerpende omstendigheter. Som ovenfor er det lagmannsrettens syn at overtredelsene av regnskapsloven og bokføringsloven må sees i sammenheng. Også her vektlegges at selskapet drev en omfattende virksomhet med et betydelig antall bilag, at det var innvilget byggelån på til sammen ca. 300 millioner kroner, og at forventet omsetningsverdi av leilighetene var høy. X satte store økonomiske verdier i fare ved den mangelfulle regnskapsførselen, idet forskriftsmessig regnskapsførsel er særlig viktig som styringsredskap da selskapet valgte å gjennomføre en byggherrestyrt delentreprise. Det vises dessuten til regnskapenes betydning for fordringshaverne og bankene, samt til hensynet til offentlig myndighetskontroll av skatte- og avgiftsoppgjør.»

Begge de tiltalte ble dømt til fengsel i 90 dager, hvorav 30 dager ble gjort betinget.

Avslutning

Prosjektrengskap i bygge- og anleggsvirksomhet er et viktig kontrollgrunnlag for skatte- og avgiftsmyndighetene. Det er da viktig at det foreligger et toveis kontrollspor mellom prosjektrengskap og dokumentasjon av de bokførte opplysningene som inngår i prosjektrengskapet. Prosjekt-koden må også fremkomme for hver enkelt post i bokføringsspesifikasjonen.

Føring av timelister er også en viktig kilde for å kontrollere fullstendighet av inntektene. Det er verd å merke seg at plikten til å føre timelister gjelder for alle virksomheter der vederlaget er basert på tidsforbruk. Kravet til timelister vil da gjelde for alt arbeid som utføres i bygge- og anleggsvirksomhet uavhengig av plikten til å føre prosjektrengskap. Også virksomheter som driver prosjektering, byggeledelse, rådgivende ingeniørtjenester, arkitektjenester mv. omfattes av plikten til å føre timelister selv om disse ikke anses å drive virksomhet i bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri.