

Forskjeller mellom regnskap, bokføring og skatt:

Anleggskontrakter

Artikkelen omhandler regelverket og forskjeller mellom anleggskontrakter/tilvirkningskontrakter etter regnskapsloven, bokføringsloven og skatteloven. Artikkelen viser at ulikhetene i regelsettene medfører at det må gjøres selvstendige vurderinger innenfor hvert område.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Svein Wiig
Partner i KPMG
Han er leder av selskapets
bransjegruppe for Bygg, anlegg
og eiendom.



Statsautorisert revisor
Ruben Bjerketveit
Den norske revisorforening

Det er for eksempel ikke gitt at en anleggskontrakt etter regnskapsloven tilfredsstiller definisjonen til tilvirkningskontrakt etter skatteloven. Bokføringsreglene har på sin side egne regler for prosjektregnskap som ikke sammenfaller med regnskap og skatt. I praksis vil vi tro at regnskapsprodusentene ikke alltid er like bevisst forskjellene. Dersom en skattyter antar at de har en tilvirkningskontrakt etter skatteloven og det viser seg å ikke stemme ved et bokettersyn, kan konsekvensene bli store.

Først vil vi kort beskrive de tre forskjellige lovene; regnskapsloven, bokføringsloven og skatteloven. Så ser vi nærmere på hvordan de forskjellige definisjonene fungerer i praksis. Vi vil også via praktiske eksempler vise hvordan forskjellene gjør seg gjeldende.

Regnskap

Regnskapsloven bruker i paragraf 7–9 og 5–12 begrepet «langsigtig tilvirkningskontrakt», mens NRS 2 og NRS 8 bruker begrepet «anleggskontrakt». Vi legger til grunn at det har samme betydning (i det videre vil vi kun benytte betegnelsen anleggskontrakt). Ifølge NRS 2 er anleggskontrakt «samlebetegnelse på kontraktsfestet tilvirkning av én enkelt eiendel eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet.» Definisjonen av anleggskontrakt er vid, og

som standarden selv sier, «gjelder ikke utelukkende det som i dagligtale omtales som anleggsvirksomhet (for eksempel bygging av vei eller tunnel), men også andre byggeoppdrag, skipsbygging og tilvirkning av store og komplekse produkter eller leveranser. Kontraktsfestet tjenesteyting knyttet til anleggsvirksomhet, eksempelvis byggeledelse, teknisk assistanse eller arkitektoppdrag, omfattes også.» Det er ikke krav at prisen skal være fast, den kan også omfatte kost pluss-kravet er at det skal være inngått en kontrakt. Kontrakten kan være både skriftlig og muntlig. Prosjekter som er igangsatt for egen regning og risiko, vil ikke kunne anses som en anleggskontrakt før kontrakt med eksternt kjøper er inngått.

IFRS regulerer anleggskontrakter gjennom IAS 11 og definerer både fastpriskontrakter og «kost pluss-kontrakter» som anleggskontrakter i henhold til standarden. Det er verdt å merke seg at typiske egenregiprosjekter ikke vil kunne inntektsføres iht. løpende avregning pga. en særskilt regulering gjennom IFRIC 15,¹ og da selv ikke om det er inngått bindende kontrakter med kjøper.

Det normale er at en enkeltkontrakt er vurderingsenhet. I en del tilfeller, og under gitte forutsetninger, kan det være hensiktsmessig å behandle en gruppe enkeltkontrakter under ett – disse vil da til sammen utgjøre et helhetlig prosjekt.

Små foretak kan i motsetning til øvrige foretak velge å inntektsføre anleggskontrakter når kontrakten er fullført (fullført kontrakt-metode).

Hvilke kostnader og inntekter inkluderes i anleggskontrakten?

Ifølge NRS 2 er kontraktskostnader kostnader knyttet direkte til kontrakten og

indirekte kostnader som lar seg fordele på kontraktene. Det vil si alle materialer, lønninger, prosjektledelse, underentreprenører, maskinkostnader og avskrivning på prosjektrelaterede driftsmidler. Fordelbare indirekte kostnader kan være prosjektering, prosjektledelse, ansvarsforsikring av anleggsvirksomheten, kvalitetskontroll og finanskostnader knyttet til utførelsen av kontraktsforpliktelsene. Eksempler på ikke-fordelbare indirekte kostnader er generelle salgs- og administrasjonskostnader, utgifter til forskning og utvikling, avskrivning på ikke-prosjektrelaterede driftsmidler. Disse kan ikke regnes som kontraktskostnader med mindre kontrakten har øremerket en godtgjørelse til dekning av slike kostnader.

IAS 11 har en svært sammenfallende definisjon med NRS 2. IAS 11 konkretiserer også at utgifter som skal dekkes av kunden i henhold til kontraktsvilkårene, regnes som kontraktskostnad. Videre at salg av overskuddsmaterialer og avhending av anlegg og utstyr ved avslutning av kontrakten skal anses som kostnadsreduksjon. Kostnader knyttet til kontaktpvirksomhet generelt (indirekte kostnader) skal henføres til kontraktene ved hjelp av systematiske og rasjonelle metoder, og anvendes konsekvent på alle utgifter som har de samme egenskapene.

Av NRS 2 punkt 14 fremgår det at kontraktsinntekter omfatter kontraktsfestet inntekt, herunder kontraktsfestet tilleggs- og endringsarbeid. I den grad det kan godtgjøres betydelig sannsynlighetsovervekt for oppgjør og pålitelig estimat, omfattes også inntekt på tilleggs- og endringsarbeider utenom kontrakt.

Kontraktsinntekter iht. IAS 11 defineres som det opprinnelige inntektsbeløpet som ble avtalt i kontrakten. Videre tas det i kontraktsarbeid hensyn til endringer, krav og innsatsgodtgjørelser i den utstrekningen

¹ Revisjon og Regnskap 1-2010, Avtaler om bygging av fast eiendom – ny regnskapspraksis. Svein Wiig og Anfinn Fardal.

det er sannsynlig at de vil føre til driftsinntekter og det er mulig å måle disse på en pålitelig måte.

For små foretak som velger å benytte fullført kontrakts-metode, skal påløpte kontraktskostnader (anskaffelseskost) balanseføres som omløpsmiddel (varer). Små foretak kan velge å benytte variabel tilvirkningskost som anskaffelseskost. Alle faste tilvirkningskostnader skal da resultatføres løpende. Som direkte variable kostnader regnes råstoffer, halvfabrikata, produksjonslønn og lignende.

Bokføring

Bokføringsforskriften § 8–1 gjelder for den som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri. Etter § 8–1–3 skal det utarbeides prosjektregnskap når anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300 000 eksklusive mva. Utfyllende kommentarer til bestemmelsen finnes i NOU 2002: 20 punkt 13.3.2. samt en artikkel fra Rune Tystad og Inger Helene Iversen.²

Tystad og Iversen skriver at virksomheter som leverer håndverkstjenester som snekkerarbeid, takteking, maling, rørleggerarbeid, muring og elektrisk arbeid, omfattes av forskriftens krav til å føre prosjektregnskap. Kravet gjelder uavhengig om det er et arbeid utført etter regning eller anbud eller om det er tale om et fremmedregi eller et egenregiprojekt. Videre gjelder kravet til prosjektregnskap både ved ombygging, påbygging, restaurering og vedlikehold av bolighus og forretnings-eiendommer 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, ifølge artikkelen. Er det snakk om ren produksjon eller levering av elementer til bygg og verft, dekkes dette av bestemmelsen om at montering er inkludert og verdien av monteringen overstiger 5 % av den totale verdien av leveransen.

Det følger også av artikkelen til Tystad og Iversen at det må 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 sikrings-skap, må det vurderes om dette er en fast montering i bygget eller om dette er noe som kan tas ned og monteres i et annet bygg. Et viktig moment er at det kun gjelder leveranser som monteres fast, hvis ikke har det ikke karakter av å være en del av «bygget/anlegget. Inventar og andre løse deler er ikke inkludert. Et annet viktig moment er at i tilfeller det er selve heisen, ventilasjonsanlegget, bilvaskemaskinen osv. som leveres, og leverandøren ikke står for monteringen, vil det ikke være krav til prosjektregnskap.

Ifølge NOU 2002 legger utvalget til grunn at forskriften er ment å gjelde den som påtar seg et fysisk rettet bygge- eller anleggsoppdrag. Når tjenestene leveres isolert, kreves det således ikke prosjektregnskap for arkitekttjenester, konsulent-tjenester, byggeledelse eller prosjektledelse. Så lenge det ikke gjøres «fysisk rettet bygge- eller anleggsoppdrag», trenger ikke arkitekten, konsulenten, byggelederen eller ingeniøren lage prosjektregnskap».

Bokføringsforskriften har ikke særskilte regler for små foretak på dette området.

Hvilke kostnader og inntekter inkluderes i prosjektregnskapet?

Bokføringsforskriften § 8–1–4 definerer hva prosjektregnskapet skal inneholde. Kravet er at alle direkte kostnader skal inngå og at spesifikasjon av kostnadene skal tilpasses oppdragets art, men minimum vise lønnskostnader, materialkostnader, kostnader til underentreprenører og andre direkte kostnader.

Tystad og Iversen hevder at hensikten med bestemmelsen tilsier at også indirekte variable kostnader bør inngå i prosjektregn-

skapet slik at det blir sammenheng mellom regnskapsmessig og skattemessig verdi og det som skal spesifiseres i prosjektregnskapet.

Prosjektregnskapet skal være tilpasset oppdragets art og spesifisere og inkludere alle inntekter.

Skatt

Skatteloven benytter ikke begrepet anleggskontrakter, men begrepet «tilvirkningskontrakt». Av skatteloven § 14–5 (3) fremgår at «Tilvirkningskontrakt som ikke er fullført, verdsettes etter reglene for tilvirkning etter bestilling, jf. annet ledd a. Bestemmelsen i foregående punktum gjelder uavhengig av den tidsmessige plasseringen av inntekter og fradrag på slik tilvirkningskontrakt i skattyterens årsregnskap». Det er verdt å merke seg at regelen er en «skal-regel», noe som medfører at skattyter ikke har anledning til å legge regnskapsmessig periodisering til grunn selv om positive resultater ville ha gitt en tidligere beskatning av resultatet.

Tilvirkningskontrakt er ikke nærmere definert i loven eller forarbeider. Lignings-ABC gir en nærmere avgrensning. «Med «tilvirkningskontrakt», jf. sktl. § 14–5 tredje ledd, menes kontrakt om å lage gjenstander, oppføre bygg mv. mot fast pris (ikke regningsarbeid) enten tilvirkeren er eier av objektet frem til levering eller bestilleren fortløpende blir eier. Rene tjenesteoppdrag faller utenfor begrepet «tilvirkningskontrakt.»»

Vi opplever at ligningspraksis ikke legger til grunn begrepet «fast pris» like strengt tolket som det kan leses av Lignings-ABC. I en sak som var oppe i overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SfS),³ ble det lagt til grunn at graden av resultatansvar for tilvirkeren må være et vesentlig moment ved vurderingen av om det foreligger en tilvirkningskontrakt etter skattelovens bestemmelse. Noe strengt resultatansvar kunne dog ikke oppstilles da dette ville innebære en innskrenkende fortolkning av ordlyden. Dette medfører at andre former for sammensatte kontrakter som både har fastpris og variable elementer, kan være tilvirkningskontrakter etter skatteloven.

I saken som var oppe for overligningsnemnda, hadde oppdragstaker krav på tilleggsbetaling hvis det medgikk flere arbeidstimer enn estimert. Det var således ikke avtalt fast pris for oppdraget, men derimot

² Revisjon og Regnskap 7-2011, Prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet, Rune Tystad og Inger Helene Iversen.



PROSJEKTREGNSKAP: Virksomheter som leverer håndverkstjenester som snekkerarbeid, takteking, maling, rørleggerarbeid, muring og elektrisk arbeid omfattes av forskriftens krav til å føre prosjektregnskap.

³ Utv 1997 s. 321.

Regnskap

en prismekanisme som inneholdt et variabelt element. At prisen ikke var fullstendig fast og avklart før arbeidets oppstart, diskvalifiserte ikke kontrakten fra å være en tilvirkningskontrakt for skattemessige formål. I praksis vil etter vår oppfatning derfor eksempelvis kost pluss-kontrakter med begrensingsklausuler kunne være tilvirkningskontrakter etter skatteloven.

Hvilke kostnader og inntekter inkluderes i tilvirkningskontrakten?

Det følger av skatteloven § 14–5 (2) a at «Til tilvirkningsverdi regnes kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoff og produksjonslønn». Bestemmelsen er i de fleste tilfellene en likviditetsmessig gunstig konsekvens for skattyter siden beskatning av et positivt resultat blir utsatt til året for ferdigstillelse.

Når det gjelder hvilke typer kostnader som skal regnes med i tilvirkningsverdien, er lovtoksten i praksis blitt tolket å være uttømmende av ligningsmyndighetene. I en konkret sak har overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (SfS) konkludert med at leie av maskiner og utstyr i tilknytning til utførelse av tilvirkningskontrakter ikke skulle inngå i den aktiveringspliktige tilvirkningsverdien.⁴

Videre vil indirekte kostnader komme til fradrag etter hvert som de påløper uavhengig av den regnskapsmessige behandlingen. Årsaken er at oppramsingen i lovbestemmelsen gjennom ligningspraksis er å forstå som uttømmende. Kostnadsarter som ikke regnes med, kommer følgelig til fradrag ved beskatningen det året de påløper, selv om tilhørende omsetning fra kontrakten først kommer til beskatning det året kontrakten ferdigstilles.

Resultat fra kontrakter som ikke tilfredsstiller den skattemessige definisjonen av tilvirkningskontrakt, beskattes løpende. Dette vil gjelde kontrakter uten klart definert risiko og resultatansvar, for eksempel regningsarbeider etter påløpte timer. Videre for kontrakter som ikke er en tilvirkningskontrakt som gjelder for eksempel rådgiving, konsulent-, ingeniør- og arkitekttjenester. Unntaksvis kan tidspunktet for beskatning utsettes også for denne typen kontrakter. Skattyter må i så fall kunne godtgjøre at vederlaget (eventuelt fortjenesteelementet) for det enkelte tjenesteoppdraget, helt eller delvis, er avhengig av arbeidets utfall eller fullførelse.⁵

Skatteloven har ikke særskilte regler for små foretak på dette området, da skattepliktig resultat korrigeres via midlertidige forskjeller til å bli det samme uavhengig av den tidsmessige plasseringen av inntekt og fradrag på en tilvirkningskontrakt i regnskapet. Det er verdt å merke seg at det i praksis vil være små forskjeller mellom regnskaps- og skattemessig resultat på dette området for et lite foretak som benytter fullført kontraktsmetode og variabel tilvirkningskost som anskaffelseskost i regnskapet. Dette fordi variabel regnskapsmessig tilvirkningskost i mange tilfeller vil være sammenfallende med det som anses som skattemessig tilvirkningsverdi.

Ulikheter

Regelsettene har som beskrevet ovenfor, flere likhetstrekk, men også en rekke ulikheter, noe som hovedsakelig skyldes at de er ment å ivareta ulike formål.

Regnskapsloven og IFRS har til formål å bidra til at det gis et rettviseende bilde av virksomhetens finansielle stilling og resultater for en periode. Bokføringsloven er primært utformet ut ifra et kontrollhensyn, mens skatteloven på dette området har til hensikt å utsette beskatningen av dekningsbidrag fordi det endelige økonomiske utfallet er usikkert.

Vi vil nedenfor konkretisere og eksemplifisere enkelte ulikheter det er viktig å være klar over:

- En anleggskontrakt med krav til prosjektregnskap etter regnskapsloven medfører ikke nødvendigvis krav om prosjektregnskap etter bokføringsforskriften eller at reglene for tilvirkningskontrakt og utsatt beskatning etter skatteloven kan benyttes. Eksempler på dette er kontrakter om byggeledelse, teknisk assistanse eller arkitektoppdrag.
- For tilvirkningskontrakter der anbudspris eller anslått omsetningsverdi er under kr 300 000 eksklusive merverdiavgift, kreves ikke prosjektregnskap etter bokføringsforskriften, men det vil normalt være krav til prosjektregnskap etter regnskapsloven, med mindre det er et lite foretak.
- Et prosjektregnskap etter regnskapsloven vil kunne avvike vesentlig fra et prosjektregnskap etter bokføringsforskriften. Dette fordi prosjektregnskapet etter regnskapsloven har en videre definisjon av kontraktskostnader siden det også skal tas hensyn til fordelbare indirekte kostnader, mens bokføringsforskriften konkret angir direkte kostnader.
- Begrepet «direkte kostnader» har ulikt innhold i lovene. Skatteloven og ligningspraksis legger til grunn en snever definisjon som eksempelvis ekskluderer leie av maskiner og utstyr i tilknytning til gjennomføring av tilvirkningskontrakter. Regnskapsloven og IFRS inkluderer i sitt direkte kostnadsbegrep poster som avskrivninger på anlegg og utstyr benyttet i kontraktsarbeidet, estimerte utgifter ved endring og garantiarbeid samt krav fra tredjemann. Bokføringsforskriftens definisjon er etter vår oppfatning et sted midt mellom skatt og regnskap og forskriftene begrenser seg til å liste opp et antall typiske direkte kostnadsarter, jf. punktet Hvilke kostnader og inntekter inkluderes i prosjektregnskapet, ovenfor.
- Det som defineres som et prosjekt etter regnskaps- og bokføringsbestemmelsene vil kunne anses som flere separate prosjekter som er gjenstand for separat beskatning etter skatteloven. Eksempelvis vil det for hus- og leilighetsprosjekter hvor salg og overlevering til boligkjøpere skjer over et tidsrom, måtte gjøres separate vurderinger i forhold til skatt, selv om det er registrert som et enkelt prosjekt i regnskap og bokføring.

Kostnadsoversikt i de forskjellige regelverkene

Kostnadstype	Inkluderes i «tilvirkningskontrakt» etter Skatteloven	Inkluderes i prosjektregnskapet etter bokføringsloven	Inkluderes i anleggskontrakten etter regnskapsloven
Indirekte kostnader	Nei	Valgfritt	Ja
Kostnader til leie av maskiner og utstyr i forbindelse med kontrakten	Nei	Ja	Ja
Avskrivninger på anleggsmidler som brukes direkte i prosjektet	Nei	Valgfritt	Ja
Forsikringer og garantier	Nei	Valgfritt	Ja

⁴ Urv. 2000 side 613.

⁵ Ot.prp. nr. 19 (1994-95).

Eksempler

I det følgende vil vi bruke noen konkrete eksempler, hvor forskjellene blir illustrert.

Eksempel 1

Bygging av garasje med leveranse av materialer der anbudspris er kr 250 000 eksklusive mva.

Etter skatteloven vil dette være en tilvirkningskontrakt. Bokføringsloven krever ikke prosjektregnskap ettersom beløpet er under kr 300 000. Etter regnskapsloven er dette en anleggskontrakt, dette er også uavhengig av om prosjektet ikke går over et fullt år. Ofte er det slik at disse fullføres over kort tid slik at det ikke blir snakk om forskjeller mellom regnskap og skatt når regnskapet avlegges.

Hvis prosjektet ble startet på høsten år 1 og fullført vinter år 2, vil selskapet i årsregnskapet pr. 31.12 ha en anleggskontrakt og en tilvirkningskontrakt etter skatteloven. Med mindre virksomheten er et lite foretak, skal kontrakten i regnskapet føres til løpende avregning. Skattemessig skal inntektsføringen vente til kontrakten er fullført. Igangværende anleggskontrakter opplyses om i note til regnskapet etter regnskapslovens § 7–9. I praksis må selskapet bokføre en form for prosjektregnskap slik at det kan utarbeides et årsregnskap og riktig skatterapportering. Detaljreglene i bokføringsloven for prosjektregnskap gjelder ikke.

Dette eksempelet er en tilvirkningskontrakt etter skatteloven, anleggskontrakt etter regnskapsloven, men det er ikke krav til prosjektregnskap etter bokføringsloven.

Eksempel 2

Bygging av småkraftverk med leveranse av materialer etter regning. I kontrakten er det avtalt at dersom kraftverket får en totalpris over kr 10 millioner, skal alle kostnader over dette beløpet faktureres til kostpris uten påslag. Entreprenøren er forpliktet til å levere et «nøkkelferdig» funksjonsdyktig kraftverk. Det er anslått at totalkostnaden vil bli rundt kr 9,5 mill. ved oppstart, men det er vesentlig usikkerhet.

I henhold til Lignings-ABC vil dette ikke være en tilvirkningskontrakt siden arbeidet ikke er til fastpris. Ligningspraksis indikerer imidlertid at ordlyden i Lignings-ABC ikke skal legges strengt til grunn. I dette eksempelet har entreprenøren et resultatansvar og det er en tilvirkningskontrakt. Bokføringsloven krever prosjektregnskap

ettersom entreprenøren anslår at verdien kommer til å overstige kr 300 000. Etter regnskapsloven vil dette fortsatt vurderes som en anleggskontrakt.

Dette eksempelet er en tilvirkningskontrakt etter skatteloven, en anleggskontrakt etter regnskapsloven og det er krav til prosjektregnskap etter bokføringsloven.

Eksempel 3

Arkitektkontoret «Regnhetta» vinner et tilbud om å tegne det nye operahuset i London. Verdien av arkitektkontrakten er kr 3,5 mill.

Etter skatteloven er dette ikke en tilvirkningskontrakt. «Regnhetta» har ikke «kontrakt om å lage gjenstander, oppføre bygg mv. mot fast pris», beskatningen skal foretas løpende. Det kan virke uklart om det arkitektkontoret leverer faller inn under ordlyden «arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri» i bokføringsforskriften § 8–1–1. Bokføringsutvalget uttaler følgende om arkitekttjenester og andre tjenester i NOU 2002: 2:

«Utvalget legger for øvrig til grunn at forskriften er ment å gjelde den som påtar seg et fysisk rettet bygge- eller anleggssoppdrag. Det kreves således ikke prosjektregnskap for arkitekttjenester, konsulenttjenester, byggeledelse eller prosjektledelse når tjenestene leveres isolert.» NRS 2 punkt 4 definerer at «begrepet anleggskontrakt gjelder ikke utelukkende det som i dagligtale omtales som anleggsvirksomhet...

Kontraktstestet tjenesteyting knyttet til anleggsvirksomhet, eksempelvis byggeledelse, teknisk assistanse eller arkitektoppdrag, omfattes også.» En arkitektkontrakt av denne typen vil altså være en anleggskontrakt etter regnskapsloven.

Dette eksempelet er ikke en tilvirkningskontrakt etter skatteloven, men en anleggskontrakt etter regnskapsloven. Det er ikke krav til prosjektregnskap etter bokføringsloven.

Eksempel 4

En entreprenør skal bygge garasje til en pris på kr 250 000. Underveis i prosjektet blir garasjen oppgradert til å ha plass til to biler for en tilleggspris på kr 100 000.

Etter skatteloven vil dette være en tilvirkningskontrakt. Ofte vil denne typen prosjekter fullføres over kort tid slik at det ikke blir snakk om forskjeller mellom

regnskap og skatt når regnskapet avlegges. Bokføringsloven krever ikke prosjektregnskap ettersom det forventede beløpet ved oppstart er under kr 300 000. 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 prosjektregnskap. Etter regnskapsloven er dette en anleggskontrakt, dette er også uavhengig om prosjektet ikke går over et fullt år.

Såfremt prosjektet har oppstart høsten år 1 og fullføres vinter år 2, vil selskapet i årsregnskapet pr. 31.12 ha en anleggskontrakt og en tilvirkningskontrakt etter skatteloven. Med mindre det er et lite foretak, skal kontrakten i regnskapet føres til løpende avregning og skattemessig skal inntektsføringen vente til kontrakten er fullført. Igangværende anleggskontrakter opplyses om i note til regnskapet etter regnskapslovens § 7–9. I praksis må selskapet bokføre en form for prosjektregnskap slik at det kan utarbeides et årsregnskap og riktig skatterapportering. Detaljreglene i bokføringsloven for prosjektregnskap gjelder ikke.

Dette eksempelet er en tilvirkningskontrakt etter skatteloven, anleggskontrakt etter regnskapsloven, men det er ikke krav til prosjektregnskap etter bokføringsloven.

Eksempel 5

I forbindelse med et større prosjekt leies kun en kranfører inn til et boligblokkprosjekt i Bjørvika.

Etter skatteloven er dette ikke en tilvirkningskontrakt ettersom det kun er tale om utleie av arbeidskraft. Etter bokførings-



Regnskap

loven vil utleie av arbeidskraft falle utenfor bestemmelsen om å føre prosjektrengskap fordi det ikke utføres arbeid i bygge- og anleggsvirksomhet. Skillet trekkes mellom utleie av arbeidskraft og underentreprise. Etter regnskapsloven blir dette en tolknings sak, det er nærliggende å se på dette som tjenesteleveranser og ikke en anleggs-kontrakt.

Dette eksempelet er ikke en tilvirknings-kontrakt etter skatteloven eller anleggs-kontrakt etter regnskapsloven. Det er ikke krav til prosjektrengskap etter bokførings-loven.

Eksempel 6

AS Helikopterbyggern har fått en kontrakt om å bygge et helikopter til kr 2,5 mill.

Etter skatteloven er dette en tilvirknings-kontrakt. Etter bokføringsloven driver ikke selskapet med bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri, derfor er det ikke krav til prosjektrengskap. Etter regnskapsloven vil dette derimot være en anleggs-kontrakt.

Dette eksempelet er en tilvirkningskontrakt etter skatteloven og en anleggskontrakt etter regnskapsloven. Det er ikke krav til prosjektrengskap etter bokføringsloven.

Til høyre er en matrise hvor vi har forsøkt å skissere noen helt enkle eksempler, med de forskjellige regelverkene som blir obligatoriske.

Eksempel nr.	Type kontrakt/prosjekt/kjennetegn	«Tilvirkningskontrakt» etter Skatteloven	«Den som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri» – bokføringsloven	«Anleggs-kontrakt» etter Regnskapsloven
1	Bygging av vedskjul med leveranse av materialer der anbudspris er kr 250 000.	X		X
2	Bygging av småkraftverk med leveranse av materialer etter regning.	X	X	X
3	Arkitektkontoret «Regnhetta» vinner et anbud om å tegne det nye operahuset i London. Verdien av arkitektkontrakten er kr 3,5 mill.			X
4	Entreprenør skal bygge garasje til en pris på kr 250 000. Underveis i prosjektet blir garasjen oppgradert til å ha plass til to biler for en tilleggspris på kr 100 000.	X		X
5	I forbindelse med et større prosjekt leies kun en kranfører inn til et boligblokkprosjekt i Bjørvika			
6	AS Helikopterbyggern har fått en kontrakt om å bygge et helikopter til kr 2,5 mill.	X		X

Oppsummering

Det er flere likhetstrekk mellom regelsettene for anleggskontrakter innenfor regnskap, bokføring og skatt, men også en rekke vesentlige ulikheter. At dagens regelverket inneholder uklare definisjoner, øker risikoen for at en regnskapsprodusent og skattyter kan gjøre ubevisste feil som vil kunne medføre uheldige konsekvenser, som for eksempel tilleggs skatt.

I et forenklingperspektiv kan man ønske seg større grad av samordning. Vi mener at det ville være bedre om de forskjellige betegnelsene «tilvirkningskontrakt» etter skatteloven, «den som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri» etter bokføringsloven, og det som er definert til å være en «anleggskontrakt» etter regnskapsloven, blir mer enhetlig og klart definert i lov og forskrift. Dette vil bidra til forenkling og at regnskapsprodusenter og skattepliktige kan redusere ressursbruk og risiko knyttet til dette området.

