

Til høringsinstansene

29. august 2025

Høring – endringer i GBS 1 og 2

Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) sender med dette på høring forslag til endringer i GBS 1 *Kreditnota – innhold, utstedelse, bokføring og oppbevaring* og GBS 2 *Kjøreskolers plikt til å ha kassasystem og timebestillingssystem*. Høringsutkastene til endrede uttalelser følger vedlagt, både i rene versjoner og endringsmarkert mot gjeldende uttalelser (sist oppdatert i 2014).

Uttalelser om god bokføringsskikk har ikke tidligere vært sendt på høring. Bokføringsstandardstyret ønsker imidlertid innspill til de foreslåtte endringene i GBS 1 og 2, og velger derfor å sende forslagene til endringer på høring.

Bokføringsstandardstyret fortsetter arbeidet med oppdatering av uttalelser om god bokføringsskikk. Bokføringsstandardstyret vil vurdere om det er behov for å sende flere uttalelser på høring.

Generelt om de foreslåtte endringene

Bokføringsstandardstyret foreslår at uttalelsene får en stil som i større grad ligner på bokføringsstandardene, uten logo og vannmerker. Dette bedrer blant annet lesbarheten. For øvrig beholdes strukturen, slik at standardene innledes med det spørsmålet som skal besvares, etterfulgt av omtale av lov og forskrift på området. Til slutt følger Bokføringsstandardstyrets vurdering og konklusjon.

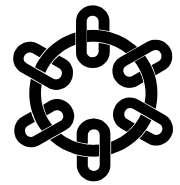
Det er ikke foreslått at uttalelsene angir et konkret tidspunkt for ikrafttredelse. Det skal fortsatt være slik at en uttalelse gjelder fra tidspunktet for publisering.

Høringsutkast til GBS 1 Kreditnota – innhold, utstedelse, bokføring og oppbevaring

Generelt

Bokføringsstandardstyret foreslår en omfattende utvidelse av innholdet i uttalelsen.

Den gjeldende versjonen omhandler i utgangspunktet kun spørsmålet om en feil i et utstedt salgsdokument kan korrigeres i et senere salgsdokument, eller om det må utstedes en kreditnota. I tillegg omtales krav til innhold i kreditnotaer, bokføring av kreditnotaer som separate transaksjoner og ikke som retting, og selgers oversendelse og oppbevaring av kreditnotaer.



I den oppdaterte uttalelsen omhandles også spørsmål om når det kan og skal utstedes kreditnotaer, hvem som skal utstede kreditnotaer, på hvilket tidspunkt kreditnotaer skal utstedes, samt bokføring og oppbevaring av kreditnotaer både hos selger og kjøper. Dette er problemstillinger som Bokføringsstandardstyret erfarer at det kommer en del spørsmål om og hvor praksis er uensartet, slik at det er et behov for klargjøring.

På grunn at det utvidete innholdet i uttalelsen er navnet foreslått endret fra «Utstedelse av kreditnota» til «Kreditnota – innhold, utstedelse, bokføring og oppbevaring».

Punkt 1 Når kan og skal det utstedes en kreditnota?

Bokføringsstandardstyret legger til grunn at alle tilfeller der det kan eller skal utstedes en kreditnota, knytter seg til at ett eller flere tidligere fakturerte salg skal korrigeres, jf. punkt 1.1. Bokføring av en kreditnota medfører dermed alltid en reduksjon av inntektene hos selger og en tilsvarende reduksjon av utgiftene hos kjøper.

I punkt 1.2 til 1.4 fremgår det at kreditnotaer kan benyttes i forbindelse med

- feil eller mangler i salgsdokumentet
- returer, reklamasjoner, rabatter, bonuser mv.
- endringer i merverdiavgiftsberegningen

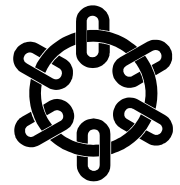
Det legges til grunn at kreditnotaer ikke kan brukes for andre formål enn korrigering av vederlag eller andre opplysninger i tidligere utstedte salgsdokumenter, jf. punkt 1.5.

Punkt 2 Hva skal en kreditnota inneholde?

Uttalelsen viderefører utgangspunktet om at en kreditnota må inneholde de samme opplysninger som et salgsdokument skal inneholde, så langt det passer, jf. punkt 2.1. Det presiseres at kreditnotaer som hovedregel skal utstedes på norsk, svensk, dansk eller engelsk, men at salgsdokumenter for filialer i utlandet likevel kan utstedes på det lokale språket.

Også kravet om en referanse i kreditnotaen til salgsdokument som korrigeres, videreføres i punkt 2.2. Det er fortsatt ikke krav om at salgsdokument som kreditnotaen knytter seg til skal påføres en referanse til kreditnotaen. Hvis det opprinnelige salgsdokumentet ikke var feil eller mangelfullt, kan det være vanskelig å knytte kreditnotaen til ett eller flere bestemte salgsdokumenter. I slike tilfeller må kreditnotaen i stedet angi de ytelser den gjelder og omfanget av disse.

I punkt 2.3 presiseres det at en kreditnota ikke kan ha samme fakturanummer som det opprinnelige salgsdokumentet som korrigeres. Kreditnotaer må enten inngå i samme fakturanummerserie som salgsdokumentene eller ha en egen fortløpende nummerserie. Nummerering av kreditnotaer ved omvendt kreditering omtales. En kreditnota kan heller ikke ha samme dato som det opprinnelige salgsdokumentet som korrigeres, hvis ikke begge dokumentene faktisk utstedes på samme dato. Hovedregelen er at kreditnotaen skal dateres med faktisk dato for utstedelse. Tilbakedatering til siste dato i foregående måned tillates for kreditnotaer som utstedes innen 15 virkedager i måneden, forutsatt at hendelsen som medførte at det utstedes en kreditnota hadde inntruffet innen utgangen av foregående måned.



Punkt 2.4 innleder med å presisere at det ikke stilles særskilte krav til bruken av fortegn på beløpene i en kreditnota. Videre fremgår det at angivelse av vederlag, merverdiavgift og eventuelt andre avgifter i kreditnotaen skal skje i samme valuta og med samme beløp som i det opprinnelige salgsdokumentet som korrigeres. Enkelte problemstillinger knyttet til merverdiavgift ved kreditering i utenlandsk valuta omtales særskilt.

Punkt 3 Hvem skal utstede en kreditnota?

Som for salgsdokumenter, legger den oppdaterte uttalelsen punkt 3.1 til grunn at kreditnotaer skal utstedes av selger, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift. Kreditering ved formidling, herunder bonusformidling, omtales i punkt 3.2, og tilfeller hvor det tillates omvendt kreditering, altså at kjøper utsteder kreditnotaen på vegne av selger, i punkt 3.3. Føringerne anses å være i samsvar med etablert praksis.

Punkt 4 På hvilket tidspunkt skal en kreditnota utstedes?

Bokføringsstandardstyret har kommet til at reglene om tidspunkt for utstedelse av salgsdokumentet, gjelder på samme måte ved utstedelse av kreditnota, jf. punkt 4.1. Fristen knyttes til tidspunktet for den underliggende hendelsen som har medført at det utstedes en kreditnota.

Utgangspunktet er dermed at kreditnotaen skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter den hendelsen som medførte at det utstedes en kreditnota, jf. punkt 4.2. Bokføringspliktige som velger månedlig fakturering av sine leveranser, kan på samme måte velge å utstede sine kreditnotaer innen 15 virkedager i måneden etter hendelsen som medførte kreditering, jf. punkt 4.3. Tjenester som leveres løpende, og varer som leveres i den forbindelse, kan faktureres senest en måned etter utløpet av den alminnelige skattleggingsperioden for merverdiavgift. I slike tilfeller kan også kreditnotaer utstedes senest en måned etter utløpet av den alminnelige skattleggingsperioden for merverdiavgift der hendelsene som medførte utstedelse av kreditnota, oppsto, jf. punkt 4.4.

Punkt 5 Må en kreditnota oversendes til kjøper?

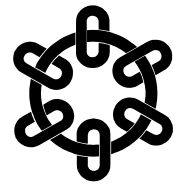
På samme måte som for salgsdokumenter, er utgangspunktet at kreditnotaer uoppfordret skal oversendes til kjøper med mindre annet fremgår av en skriftlig, undertegnet avtale mellom partene eller er bestemt i lov eller forskrift, jf. punkt 5.1.

Ut over dette, viderefører punkt 5.2 føringerne i gjeldende uttalelse:

- Hvis selger oppdager en feil eller mangel i salgsdokumentet før det oversendes til kjøper, trenger ikke selger å sende både opprinnelig salgsdokument, kreditnota og eventuelt nytt salgsdokument til kjøper. Det er tilstrekkelig at selger oversender det nye og korrekte salgsdokumentet til kjøper.
- Hvis feilen eller mangelen oppdages etter at opprinnelig salgsdokument er oversendt til kjøper, må selger sende både kreditnota og eventuelt nytt salgsdokument til kjøper.

Punkt 6 Hvordan skal selger og kjøper bokføre en kreditnota?

Punkt 6.1 er i samsvar med gjeldende uttalelse, slik at en tilleggsfaktura, en kreditnota eller et nytt og korrigert salgsdokument vedrørende en tidligere bokført salgs- eller kjøpstransaksjon, kan bokføres på ordinær måte, uten å følge formkravene om retting. Kreditnotaen skal bokføres på dokumentasjonsdatoen og med et eget og unikt bilagsnummer.



Uttalelsen presiserer nå at selger alltid må bokføre alle utstedte salgsdokumenter og kreditnotaer, uavhengig av om de er sendt til kjøper eller ikke, jf. punkt 6.2.

En bokføringspliktig kjøper må ifølge punkt 6.3 bokføre alle mottatte salgsdokumenter og kreditnotaer, også der kjøper mottar både et opprinnelig salgsdokument med feil eller mangler, en kreditnota som reverserer det opprinnelige salgsdokumentet og et nytt og korrekt salgsdokument. Hvis et mottatt salgsdokument eller en mottatt kreditnota ikke er et resultat av faktisk inntrufne hendelser (er fiktiv) eller ikke vedrører den bokføringspliktige virksomheten, skal salgsdokumentet eller kreditnotaen likevel ikke bokføres i kjøpers regnskapssystem.

Selger og kjøper må bokføre kreditnotaene slik at de kan spesifiseres både i bokførings- og kontospesifikasjonen og i henholdsvis kunde- eller leverandørspefisikasjon, etter de samme reglene som gjelder for salgsdokumenter. Dette følger av punkt 6.4.

Også ved formidlingssalg gjelder de samme retningslinjene for bokføring av kreditnotaer som for bokføring av salgsdokumenter, jf. punkt 6.5.

Punkt 7 Må selger og kjøper oppbevare både opprinnelig salgsdokument, kreditnota og eventuelt nytt salgsdokument?

Siden selger må bokføre alle utstedte salgsdokumenter og kreditnotaer, uavhengig av om de er sendt til kjøper eller ikke, blir alle utstedte salgsdokumenter og kreditnotaer også bilag (dokumentasjon av bokførte opplysninger) for selger. Selger må derfor oppbevare både opprinnelig salgsdokument, kreditnota og eventuelt nytt salgsdokument ordnet og betryggende sikret i fem år etter regnskapsårets slutt.

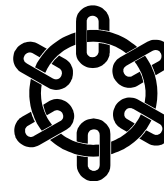
Kjøper må oppbevare alle bokførte salgsdokumenter og kreditnotaer ordnet og betryggende sikret i fem år etter regnskapsårets slutt. Kjøper behøver imidlertid ikke å oppbevare mottatte salgsdokumenter og kreditnotaer som ikke er resultater av faktisk inntrufne hendelser eller som ikke vedrører den bokføringspliktige virksomheten, og som heller ikke er bokført.

Høringsutkast til GBS 2 Kjøreskolars plikt til å ha kassasystem og timebestillingssystem

Uttalelsen er oppdatert med de reglene om dokumentasjon av kontantsalg som trådte i kraft 1. januar 2019, se bokføringsloven § 10 a og bokføringsforskriften delkapittel 5-3 og 5-4. I overskriften er ordet «kassaapparat» endret til «kassasystem».

Følgende utgangspunkter er ikke endret, selv om omtalen i uttalelsen er endret:

- Når kjøreskoler tar imot betaling for praktisk og teoretisk kjøreopplæring fra sine elever etter endt time, er dette kontantsalg. Kjøreskolene har dermed som hovedregel plikt til å registrere og dokumentere salget fortløpende ved bruk av et produkterklært kassasystem, med mindre en av unntaksbestemmelsene i bokføringsforskriften kan benyttes. Det samme gjelder ved kontantsalg av andre varer eller tjenester, herunder opplæringsmateriell mv.
- Hvis kjøreskolen har oppmøtested på skolen og eleven betaler etter endt time, plikter kjøreskolen å ha et produkterklært kassasystem på skolen.



- Hvis kjøreopplæringen starter og avslutter på et annet sted enn på kjøreskolen, er utgangspunktet at kjøreskolen må ha et produkterklært kassasystem på det aktuelle oppgjørstedet (normalt i bilen). Unntaksbestemmelsene for ambulerende eller sporadisk kontantsalg som ikke overstiger 3 ganger folketrygdens grunnbeløp i løpet av et regnskapsår, kan imidlertid komme til anvendelse.
- Bokføringspliktige som tilbyr kjøreopplæring skal følge reglene om dokumentasjon av timebestillinger, jf. bokføringsforskriften § 5-15, men har ikke plikt til å dokumentere medgått tid (føre timelister) etter reglene i bokføringsforskriften § 5-14.

Uttalelsen er utvidet med omtale av adgangen til kontantfakturerings etter bokføringsforskriften 5-4-1 tredje ledd, der det fremgår at kontantsalg ikke kreves registrert i et kassasystem dersom den bokføringspliktige utsteder salgsdokument (kontantfaktura) i samsvar med delkapittel 5-1.

Ved obligatorisk kjøreopplæring skal trafikkskoler og kursarrangører føre elektronisk fortegnelse over alle sine elever, som blant annet skal vise elevens navn og adresse, jf. trafikkopplæringsforskriften § 5-5. Bokføringsstandardstyret har derfor kommet til at slike virksomheter kan utstede kontantfakturaer for salg av obligatorisk kjøreopplæring, uavhengig av om salget gjøres opp på skolen eller andre steder. Dette omfatter både praktisk og teoretisk opplæring. Andre kontantsalg enn de som gjelder obligatorisk kjøreopplæring, kan som hovedregel ikke kontantfaktureres.

Omtalen av kontantfaktura anses å være i samsvar med avgrensningene i Skattedirektoratets prinsipputtalelse 6. januar 2019 om bruk av kontantfaktura som alternativ til kassasystem.

Høringssvar

Høringssvar ønskes levert per e-post til nrs@regnskapnorge.no. Høringsfristen er **30. november 2025**.

Denne utsendelsen er sendt på e-post til høringsinstansene, og er tilgjengelig på våre nettsider (www.regnskapsstiftelsen.no). Høringer fra NRS er åpne for alle interessenter, ikke bare de definerte høringsinstansene. Det gjelder også denne høringssaken.

Innkomne høringssvar vil bli offentliggjort på vår nettside, www.regnskapsstiftelsen.no.

Med vennlig hilsen
Norsk RegnskapsStiftelse

Jan Terje Kaaby
Leder Bokføringsstandardstyret i NRS