

REDOVISNINGSRÅDET

NOVEMBER 2002



Innehållsförteckning	Sid.
INLEDNING _____	3
TILLÄMPNINGSSOMRÅDE _____	3
DEFINITIONER _____	3
VÄRDERING _____	4
<i>Anskaffningsvärdet</i> _____	4
– <i>Inköpskostnader</i> _____	4
– <i>Tillverkningskostnader</i> _____	4
– <i>Andra kostnader</i> _____	5
– <i>Anskaffningsvärdet för lager hos tjänsteföretag</i> _____	5
– <i>Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet</i> _____	6
<i>Beräkningsmetoder</i> _____	6
<i>Nettoförsäljningsvärdet</i> _____	7
REDOVISNING SOM KOSTNAD I RESULTATRÄKNINGEN _____	8
UPPLYSNINGAR _____	8
IKRAFTTRÄDANDE _____	9
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS _____	10
BILAGA	
JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING _____	11



VARULAGER

De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten som är skriven med normalt typsnitt och i sammanhang med Förord till Redovisningsrådets rekommendationer. Där framgår bl.a. att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

I vänstermarginalen refereras till motsvarande punkter i IAS 2, Inventories.

INLEDNING

Syftet med denna rekommendation är att ange hur varor i lager skall behandlas i redovisningen. Den viktigaste frågan gäller beräkningen av det anskaffningsvärde som skall tas upp i balansräkningen till dess en intäkt redovisas i resultaträkningen. Rekommendationen ger praktiska anvisningar för hur anskaffningsvärdet fastställs och hur det senare skall redovisas som kostnad samt, i vissa fall, skrivs ned till nettoförsäljningsvärdet. Den ger även vägledning beträffande metoder för att fördela kostnader på skilda varuslag.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

- 1 *Denna rekommendation skall tillämpas vid redovisning av varor i lager. Rekommendationen omfattar inte* **1**
 - a) *pågående arbeten i form av entreprenaduppdrag (se RR 10, Entreprenader och liknande uppdrag) och*
 - b) *finansiella instrument.*

DEFINITIONER

- 4 *Följande termer används i denna rekommendation med den innebörd som anges nedan:* **2**

Varor i lager utgörs av tillgångar som

- a) *är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten (färdiga varor),*
- b) *är under tillverkning för att bli färdiga varor eller*
- c) *skall användas i tillverkningen av färdiga varor, såsom råvaror, komponenter eller förnödenheter som används i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.*

Nettoförsäljningsvärde är ett uppskattat försäljningspris i den löpande verksamheten med avdrag för beräknade kostnader för färdigställande och beräknade kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.



- 5 Varor i lager innefattar köpta varor för försäljning, inklusive t.ex. handelsvaror som köpts av en återförsäljare för vidareförsäljning samt mark och annan egendom för försäljning. Vidare innefattas färdiga egentillverkade varor eller produkter under arbete samt material och förnödenheter som avses att användas i tillverkningsprocessen. Lagret hos ett tjänsteföretag inkluderar kostnaden enligt punkt 13 för uppdrag för vilka företaget ännu inte redovisat någon motsvarande intäkt (RR 11, Intäkter innehåller detaljerade regler för redovisning av tjänsteuppdrag. Undantag för redovisning i juridisk person anges i RR 11, punkt 36 samt Bilaga 3 och innebär att värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning inte behöver tas upp som tillgång hos tjänsteföretag.).

VÄRDERING

- 6 *Varor i lager skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.*

Anskaffningsvärdet

- 7 *Anskaffningsvärdet innefattar alla kostnader för inköp, kostnader för tillverkning samt andra kostnader för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.*

Inköpskostnader

- 8 I inköpskostnaderna inräknas inköpspriset, tullavgifter och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå från skattemyndigheten), transport- och hanteringskostnader samt varje annan till varan direkt hänförlig kostnad. Varurabatter, bonus och liknande dras av från inköpspriset.

Tillverkningskostnader

- 10 I tillverkningskostnaderna inräknas kostnader som är direkt hänförliga till tillverkade enheter, t.ex. direkt lön. Vidare inräknas systematiskt fördelade fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen av färdiga varor. Fasta omkostnader som avser tillverkningen utgörs av sådana indirekta tillverkningsomkostnader som är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen; exempel är avskrivningar samt underhåll av byggnader och utrustningar liksom kostnader för produktionsledning och produktionsadministration. Rörliga omkostnader är sådana indirekta kostnader för tillverkningen som varierar direkt, eller i det närmaste direkt, med tillverkningsvolymen, t.ex. indirekt material och indirekt lön.
- 11 Fördelningen av fasta omkostnader för tillverkningen baseras på anläggningarnas normala kapacitet. Med normal kapacitet avses den tillverkning som förväntas komma att uppnås i genomsnitt under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden, varvid hänsyn tas till planerat underhåll. Faktisk tillverkningsvolym kan användas om den är en approximation av normal kapacitet. Det totala belopp som hänförs till en enskild tillverkad enhet blir inte högre till följd av låg produktion eller på grund av



att anläggningarna inte utnyttjas. Ej fördelade omkostnader kostnadsförs i resultaträkningen för den period till vilken de hänförs. I perioder med onormalt hög produktion minskas det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet. Rörliga omkostnader för tillverkningen fördelas per producerad enhet på basis av anläggningarnas faktiska utnyttjande.

- 12 I en tillverkningsprocess kan det ske en samtidig tillverkning av mer än en vara, t.ex. när varor tillverkas parallellt eller när det förekommer en biprodukt vid sidan av huvudprodukten. När kostnaderna för tillverkning av varje enskild vara inte är särskiljbara, sker fördelningen av kostnaderna på de olika varorna på ett logiskt och konsekvent sätt. Fördelningen kan t.ex. baseras på det relativa försäljningsvärdet per vara antingen vid det stadium i tillverkningsprocessen då varorna blir särskiljbara eller vid slutet av tillverkningsprocessen. Oftast är biprodukternas värde oväsentligt. De värderas då ofta till nettoförsäljningsvärde, som dras av när huvudproduktens anskaffningsvärde fastställs. Det innebär att huvudproduktens redovisade värde inte avviker väsentligt från dess anskaffningsvärde.

9

Andra kostnader

- 13 Andra kostnader inräknas i anskaffningsvärdet för en vara endast i den utsträckning som de är nödvändiga för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen. Exempelvis kan det vara lämpligt att i anskaffningsvärdet inkludera omkostnader som inte är hänförliga till tillverkningen eller kostnaderna för att utforma varorna för speciella kunder.
- 14 Följande är exempel på kostnader som inte inräknas i anskaffningsvärdet för en vara och som kostnadsförs i resultaträkningen för den period till vilken de hänförs:
- a) Onormalt höga material- eller arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader.
 - b) Lagringskostnader såvida de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen.
 - c) Administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.
 - d) Försäljningskostnader.
- 15 I vissa fall kan räntekostnader inräknas i anskaffningsvärdet för varulager. Dessa fall behandlas i RR 21, Lånekostnader.

10

11

12

Anskaffningsvärdet för lager hos tjänsteföretag

- 16 Anskaffningsvärdet för lager hos tjänsteföretag består huvudsakligen av löner och andra kostnader för personal som är direkt sysselsatt med att tillhandahålla tjänsterna, inklusive arbetsledande personal, samt därtill hänförliga omkostnader. Löner och andra kostnader för försäljnings- och administrationspersonal ingår inte i anskaffningsvärdet för lagret utan kostnadsförs under den period de uppkommer.

13



Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet

- 17 Olika schablonmetoder för att fastställa anskaffningsvärdet för varor i lager, t.ex. standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriset kan av praktiska skäl användas om de resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet. Standardkostnader beräknas med hänsyn tagen till normalsituationer med avseende på material och förnödenheter, lön, produktivitet och kapacitetsutnyttjande. Standardkostnader omprövas regelbundet och revideras när det är nödvändigt, så att hänsyn tas till de aktuella förhållandena. **14**
- 18 Metoder som baseras på försäljningspriset används ofta inom handeln för att värdera sådana enheter i varulagret som förekommer i stort antal med hög omsättningshastighet och i stort sett samma marginaler och för vilka det är ogörligt att använda andra metoder för att fastställa anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet fastställs då genom att ett avdrag görs från försäljningspriset. Avdraget motsvarar en beräknad bruttomarginal. Om försäljningspriset för vissa varor har satts ner i förhållande till ursprungligt pris, tas hänsyn till detta. Som bruttomarginaler används ofta genomsnittliga värden för varje avdelning. **15**

Beräkningsmetoder

- 19 *Anskaffningsvärdet för sådana varor som vanligen inte är utbytbara, samt för varor som produceras för och hålls åtskilda för specifika projekt, skall fastställas med utgångspunkt i de specifika kostnader som går att hänföra till respektive vara.* **16**
- 20 Att fastställa anskaffningsvärdet med utgångspunkt i de specifika kostnader som går att hänföra till respektive vara är ett lämpligt tillvägagångssätt för artiklar som är avsedda för specifika projekt oavsett om de köpts in eller producerats internt. Ett sådant tillvägagångssätt är emellertid olämpligt när det rör sig om ett stort antal enheter som är inbördes utbytbara eftersom metoden att välja ut de enheter som kvarligger i lager då skulle kunna användas för att uppnå en förutbestämd effekt på periodens resultat. **17**
- 21 *Anskaffningsvärdet för andra varor i lager än sådana som avses i punkt 16 skall beräknas genom tillämpning av först-in-först-ut-metoden (FIFU) eller vägda genomsnittspriser.¹⁾* **18**

1) Se kommande uttalande från Redovisningsrådets Akutgrupp baserat på SIC 1, Consistency – Different Cost Formulas for Inventories.



- 22 FIFU-metoden utgår från antagandet att varor som köps in eller tillverkas först även säljs först. Det innebär att de enheter som kvarligger i lagret vid slutet av en period är de som köpts in eller tillverkats senast. Metoden vägda genomsnittspriser bygger på synsättet att kostnaden för varje enhet fastställs ur ett vägt genomsnitt av kostnaderna för liknande enheter vid periodens början och av kostnaderna för de enheter som köpts in eller tillverkats under perioden. Genomsnittstalen kan beräknas periodiskt eller vid varje tillkommande leverans, beroende på förhållandena hos det enskilda företaget. **19**
- Nettoförsäljningsvärdet**
- 25 Det redovisade värdet för varor i lager kan behöva skrivas ned om de utsatts för skada, om de helt eller delvis blivit för gamla eller om försäljningspriset har sjunkit. Värdet kan också behöva skrivas ned om de beräknade kostnaderna för färdigställande eller de beräknade kostnaderna för att sälja varorna har ökat. En justering till nettoförsäljningsvärdet är i linje med synsättet att tillgångar inte skall tas upp till ett värde som är högre än vad som beräknas inflyta vid försäljningen eller värdet av framtida utnyttjande. **20**
- 26 Värdet på varor i lager skrivs vanligen ned till nettoförsäljningsvärdet på basis av en bedömning vara för vara. I vissa fall kan det emellertid vara lämpligt att slå samman likartade eller sammanhängande varor. Detta kan vara fallet när varorna hör till samma produktlinje och används för samma ändamål eller för samma slutanvändning, om de tillverkas och säljs i samma geografiska område och om det är ogörligt att värdera en varutyp åtskild från en annan inom samma produktlinje. Det är olämpligt att göra en nedskrivning av varor i lager med utgångspunkt från hur de har klassificerats, t.ex. färdiga varor eller varor för en viss bransch eller för ett visst geografiskt område. Tjänsteföretag särredovisar vanligen kostnader avseende varje uppdrag för vilket ett separat försäljningspris debiteras. Därför behandlas varje sådant uppdrag som en separat produkt. **21**
- 27 Bedömning av nettoförsäljningsvärdet sker med utgångspunkt i de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid de tillfällen då bedömningarna görs med avseende på de belopp som kommer att inflyta. Bedömningarna tar hänsyn till variationer i priser eller kostnader som har direkt koppling till händelser som inträffar efter slutet av perioden, till den del dessa händelser bekräftar förhållanden som existerade på balansdagen. **22**
- 28 Bedömningar av nettoförsäljningsvärdet tar också hänsyn till syftet med lagerhållningen. Nettoförsäljningsvärdet för t.ex. den del av varulagret, som utgörs av enheter som lagerhålls för en kontrakterad varuförsäljning, baseras på överenskomna priser. Om de överenskomna försäljningarna avser en mindre kvantitet än den lagerhållna, beräknas nettoförsäljningsvärdet för den överskjutande delen med utgångspunkt i allmänna försäljningspriser. Försäljningskontrakt som avser en större kvantitet varor än den som lagerhålls eller inköpskontrakt kan ge upphov till avsättningar eller ansvarsförbindelser. Sådana avsättningar eller ansvarsförbindelser behandlas i RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar. **23**



- 29 Råvaror, komponenter och förnödenheter som innehas för att användas i tillverkningen skrivs inte ned under anskaffningsvärdet, om den slutprodukt i vilken de ingår förväntas kunna säljas till ett pris som överstiger anskaffningsvärdet. Om emellertid en nedgång i priset på insatsmaterial indikerar att tillverkningsvärdet för den färdiga varan kommer att överstiga nettoförsäljningsvärdet, skrivs insatsmaterialet ned till nettoförsäljningsvärdet. Återanskaffningsvärdet kan då vara det bästa tillgängliga måttet för nettoförsäljningsvärdet. **24**
- 30 Nettoförsäljningsvärdet bedöms vid varje bokslutstillfälle. När de förhållanden som tidigare var skälet till att vissa varor skrevs ned under anskaffningsvärdet inte längre föreligger, återförs nedskrivningen så att det nya redovisade värdet är det lägsta av anskaffningsvärdet och det justerade nettoförsäljningsvärdet. Detta inträffar t.ex. när en vara som redovisas till nettoförsäljningsvärdet på grund av att försäljningspriset har gått ned, fortfarande är osåld i en senare period samtidigt som försäljningspriset ökat. **25**

REDOVISNING SOM KOSTNAD I RESULTATRÄKNINGEN

- 31 *När varor i lager säljs skall redovisat värde för dem kostnadsföras i resultaträkningen för den period i vilken motsvarande intäkt redovisas. Justering till nettoförsäljningsvärde och förluster på varor i lager skall redovisas i resultaträkningen för den period till vilken justeringen eller förlusten hänförs sig. En återföring av en nedskrivning till följd av att nettoförsäljningsvärdet ökat skall redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnad för sålda varor.* **26**
- 32 Genom att redovisat värde för sålda varor redovisas som kostnad i resultaträkningen för den period i vilken försäljning sker kommer intäkter och kostnader att matcha varandra. **27**
- 33 Vissa varor kan komma att omföras till andra tillgångskonton, t.ex. lagertillgångar som används som delar i egentillverkade anläggningstillgångar. Värdet av sådana delar periodiseras som kostnad i resultaträkningen under tillgångens nyttjandetid. **28**

UPPLYSNINGAR

- 34 *Uppllysning skall lämnas om följande:* **29**
- a) De redovisningsprinciper som tillämpats för värdering av varulagret, inklusive vilken eller vilka beräkningsmetoder.*
 - b) Varulagrets totala redovisade värde uppdelat på ett för företaget lämpligt sätt.¹⁾*
 - c) Redovisat värde för den del av varulagret som redovisas till nettoförsäljningsvärde.*

1) I uppställningsformen för balansräkningen i ÅRL anges följande uppdelning: Råvaror och förnödenheter, Varor under tillverkning, Färdiga varor och handelsvaror och Pågående arbeten för annans räkning.



- d) *Beloppet för eventuella justeringar enligt punkt 26 till följd av att nettoförsäljningsvärdet har ökat.*
- e) *De omständigheter eller händelser som föranlett justeringen enligt d).*
- f) *Värdet av varor som ställts som säkerhet för lån eller andra förpliktelser.*
- g) *Väsentliga skillnader mellan redovisat värde för varulagret och dess verkliga värde. Skillnadsbeloppet skall anges i not med fördelning på de i balansräkningen upptagna posterna (ÅRL 4 kap. 11 § andra stycket).*
- 35 Upplysningar avseende redovisade värden för olika kategorier av varor i lager samt förändringar av dessa värden är till nytta för användare av finansiella rapporter. **30**
- Kostnader som avser varor i lager skall redovisas i resultaträkningen i enlighet med ÅRL:s uppställningsformer. I bilaga 2 och bilaga 3 till lagen anges två alternativa uppställningsformer:* **31**
- a) *Rapportform med funktionsindelning.*
- b) *Rapportform med kostnadsslagsindelning.*
- 38 Om företaget upprättar funktionsindelad resultaträkning utgörs det belopp som redovisas som kostnad för sålda varor av de kostnader som tidigare inkluderats i värderingen av de varor som sålts under perioden samt av ofördelade omkostnader för tillverkningen och onormala tillverkningskostnader under perioden. I vissa fall kan det finnas omständigheter i företaget som motiverar att även andra kostnader räknas in, t.ex. distributionskostnader. **32**
- 39 I en kostnadsslagsindelad resultaträkning ingår andra belopp än kostnader för sålda varor i resultaträkningen. I detta fall ingår i resultaträkningen periodens kostnader för råmaterial och förbrukningsmaterial, kostnader för arbetskraft och andra rörelsekostnader tillsammans med periodens förändring av varulagervärdet. **33**
- 40 En nedskrivning av varor i lager till nettoförsäljningsvärde kan vara av sådan storlek och art att upplysning härom skall lämnas enligt RR 4, Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål. **34**
- IKRAFTTRÄDANDE**
- 41 *Denna rekommendation skall tillämpas vid upprättandet av finansiella rapporter för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2003.* **35**



ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation (RR 2:02) överensstämmer med International Accounting Standards Committee's rekommendation IAS 2, Inventories utom på följande punkter:

36

- Vad gäller redovisning av varulager i skogs- och jordbruk samt varulager bestående av mineralråvaror anvisar IAS 2 till värdering till verkliga värden enligt IAS 41, Agriculture eller värdering enligt praxis i vissa branscher. Dessa typer av varulager omfattas av de grundläggande principerna i RR 2:02.
- I IAS 2 anges i p. 23, p. 24 och p. 36 LIFU-metoden som ett tillåtet alternativ till FIFU-metoden. Punkterna saknar motsvarighet i RR 2:02.
- Enligt ÅRL 4 kap. 11 § andra stycket skall i vissa fall upplysning lämnas i not om skillnaden mellan redovisat värde på varulagret och dess verkliga värde. Detta krav har införts i RR 2:02, punkt 29 g). Upplysningskravet saknar motsvarighet i IAS 2.

I IAS 2, p. 9 anges en referens till en i IAS 21, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates angiven tillåten alternativ metod för redovisning av vissa valutakursdifferenser. Den alternativa metoden saknar motsvarighet i RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser. P. 9 i IAS 2 saknar därför motsvarighet i RR 2:02.

- RR 2:02 träder i kraft den 1 januari 2003. IAS 2 trädde i kraft den 1 januari 1995.



BILAGA

JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING

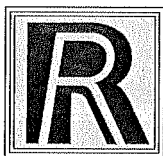
Denna rekommendation, RR 2:02, ersätter Redovisningsrådets rekommendation RR 2, Redovisning av varulager. Den sistnämnda rekommendationen baserades på IASC:s Exposure draft E 38, Inventories och E 40, Capitalisation of Borrowing Costs. RR 2:02 baseras på IAS 2, Inventories och har utformats enligt samma struktur som denna rekommendation innebärande att den innehåller rekommendationstext (fet kursiv stil) samt förklarande text ("background material and implementations guidance"). Detta, samt det förhållandet att vissa frågeställningar som behandlas i RR 2 omfattas av andra rekommendationer som utgivits av Redovisningsrådet efter december 1992, har inneburit vissa skillnader i innehåll och beskrivningssätt mellan RR 2:02 och RR 2. De väsentligaste är följande:

- Enligt RR 2:02, punkt 18 (se även ÅRL 4 kap. 11 §) kan olika metoder (FIFU eller genomsnittspriser) användas för att beräkna anskaffningsvärdet för varor i lager som vanligen är utbytbara eller som inte tillverkats för och hålls åtskilda för specifika projekt. Enligt RR 2, punkt 13 skall anskaffningsvärdet bestämmas enligt FIFU-metoden och vägda genomsnittspriser kan användas endast om dessa ger en god approximation till FIFU-metoden.
- RR 2:02 omfattar, till skillnad från RR 2, inte frågor som rör beaktande av framtida förluster. Dessa frågor behandlas i RR 16, Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.
- RR 2 innehåller ett avsnitt som behandlar inkurans (punkterna 26 och 27). I punkt 6 anges att nettoförsäljningsvärdet skall beräknas med beaktande av inkurans. Detta nämns inte explicit i RR 2:02 men framgår av definitionen av nettoförsäljningsvärdet.
- I RR 2, punkt 12 anges hur anskaffningsvärdet skall beräknas vid inköp i utländsk valuta. Denna fråga behandlas numera i RR 8, Redovisning av effekter av ändrade valutakurser. Motsvarande skrivning saknas i RR 2:02.
- I RR 2, punkt 16 behandlas frågan om redovisning av kostnader för tagande av order. Denna fråga behandlas i RR 10, Entreprenader och liknande uppdrag. Motsvarande skrivning saknas i RR 2:02.
- I RR 2, punkt 24 har särskilt angivits att vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet, hänsyn skall tas till lagringskostnader inklusive beräknad ränta då lagringstiden är lång eller lagret onormalt stort. Beräknad ränta baseras på återstående lagringstid och beräknad kredittid till kund. Syftet med beräkningen är att beakta tidsvärdet av pengar. Motsvarande skrivning har inte intagits i RR 2:02 eftersom frågeställningen inte behandlas i IAS 2.
- I RR 2, punkt 32 behandlas frågan om gränsen mellan kontrakt och varulager. Motsvarande skrivning har inte intagits i RR 2:02 eftersom frågeställningen inte behandlas i IAS 2.

■

© Copyright Redovisningsrådet 2002

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Redovisningsrådets medgivande är förbjudet.



REDOVISNINGSRÅDET

Box 6417 • 113 82 STOCKHOLM
TFN 08 506 112 75 • FAX 08 32 12 50
www.redovisningsradet.se