

FORELØPIG STANDARD

Statlig RegnskapsStandard 12

Varebeholdninger

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner	3
Konkrete problemstillinger	3
Regulering i Norge og internasjonalt	3
Overordnede retningslinjer for regnskapsføring av varebeholdninger	4
Anskaffelseskost.....	4
Netto realisasjonsverdi	5
Vurderingsenheten og tilordning av anskaffelseskost.....	6
Varekontrakter.....	6
Spesifikasjon i regnskapet.....	6
Overgangsbestemmelser.....	7
Iverksettelse.....	7

Versjon: 1.1

August 2008

Innledning

I denne standarden er bestemmelsene satt med **halvfete typer**, mens kommentarer og forklarende tekst er satt med vanlig skrift.

Mål

Målsetningen med denne standarden er å beskrive kriteriene for klassifisering av varebeholdninger i statlige forvaltningsorganer (heretter kalt virksomheter) som fører sine virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet.

Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved klassifisering av varebeholdninger i virksomhetsregnskapene for statlige virksomheter som fører sine virksomhetsregnskaper etter periodiseringsprinsippet i Finansdepartementets pilotprosjekt.**
2. Denne standarden er i denne omgang begrenset til Finansdepartementets pilotprosjekt og vil derfor ikke gjelde for andre virksomheter. Spesielt vil standarden ikke gjelde for statsforetak, helseforetak, særlovselskaper og andre statlige selskaper som fører sine regnskaper i henhold til annet lovverk.
3. Denne standarden omhandler vurdering og spesifikasjon av varebeholdninger. Hovedformålet med vurderingen er å måle varekostnader for å få best mulig sammenstilling av inntekter og kostnader i perioden. Standarden omhandler også varekontrakter. Standarden gjelder varer i varekretsløpet og varer til internt bruk i virksomheten. Varer til internt bruk skal balanseføres i den grad disse er vesentlige og balanseføring er avgjørende for korrekt periodisering av enhetens regnskap. I mange statlige virksomheter vil beholdninger relatere seg til frembringelse av tjenester, og ikke bare anskaffede varer eller varer holdt for videresalg.

I den utstrekning standarden inneholder bestemmelser som går ut over virksomhetens fullmakter, er virksomhetens fullmakter bestemmende for regnskapsføringen.
4. Denne standarden gjelder ikke for eiendeler som kan klassifiseres som anleggsmidler i henhold til SRS 17 Anleggsmidler, poster som behandles i SRS 11 Anleggskontrakter eller biologiske eiendeler (planter og dyr).
5. Denne standarden bygger på NRS 1 Varelager. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Finansdepartementet.

6. Denne standarden angir kriteriene for klassifisering og regnskapsføring av varebeholdninger.
7. Standarden er utarbeidet med hjemmel i punkt 3.2.2 i Bestemmelser om økonomistyring i staten. Standarden kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om regnskapsføring og rapportering i Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003 med endringer, senest 14. november 2006.

Definisjoner

8. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Varer er eiendeler som:

- a) holdes for salg som en del av ordinær virksomhet
- b) er under produksjon med henblikk på salg
- c) i form av råvarer eller produksjonsmaterieell er til bruk i produksjonsprosessen
- d) benyttes i eller utgjør en integrert del av virksomhetens offentlige tjenesteyting

I denne standarden defineres eiendeler som holdes av strategiske grunner (strategiske lagre) og eiendeler som holdes for å gis bort eller selges til sterkt reduserte priser, som varer, jf punkt d ovenfor.

Eiendeler som defineres som anleggsmidler i henhold til SRS 17 Anleggsmidler er ikke varer.

Netto realisasjonsverdi er estimert salgspris i ordinær virksomhet med fradrag for beregnede kostnader til ferdigstilling og beregnede kostnader til gjennomføring av salget.

Konkrete problemstillinger

Regulering i Norge og internasjonalt

9. Regler vedrørende regnskapsføring av varebeholdninger i Norge:
 - Regnskapsloven (Lov om årsregnskap av 17. juli 1998)
 - Norsk RegnskapsStandard 1 Varelager.

Internasjonalt reguleres dette av:

- IAS 2 (International Accounting Standards) Inventories
- IPSAS 12 (International Public Sector Accounting Standards) Inventories

10. I hovedtrekk er prinsippene for måling av varebeholdninger, definisjon av anskaffelseskost, anskaffelseskost ved tilvirkning og tilordning av anskaffelseskost i norsk standardsetting lik de internasjonale bestemmelsene. Felles for standardene er at

varebeholdninger skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi.

Overordnede retningslinjer for regnskapsføring av varebeholdninger

11. Varebeholdninger vurderes til det laveste av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi.
12. Netto realisasjonsverdi er estimert salgspris i ordinær virksomhet med fradrag for beregnede kostnader til ferdigstilling og beregnede kostnader til gjennomføring av salget. Laveste verdis prinsipp anvendes for den enkelte vare eller for grupper av ensartede varer.
13. Anskaffelseskost er kostnader for å bringe varebeholdningen til nåværende tilstand og plassering. Anskaffelseskost for tilvirkede varer er tilvirkningskost, som også omfatter faste tilvirkningskostnader. Anskaffelseskost tilordnes den enkelte eiendel, eller hvor dette ikke er hensiktsmessig eller praktisk, ved FIFO-metoden eller gjennomsnittlig anskaffelseskost.
14. I resultatregnskapet skal endring i beholdning for varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer spesifiseres eller fordeles på de respektive arter av tilvirkningskostnader.
15. I note skal det gis opplysninger om:
 - a) prinsippene som er anvendt ved regnskapsføring av varebeholdninger, herunder metode for tilordning av anskaffelseskost
 - b) balanseført verdi av varebeholdningen fordelt på råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer sammen med tilsvarende tall fra foregående år
 - c) balanseført verdi av samlet varebeholdning fordelt på den delen som er vurdert til anskaffelseskost og den delen som er vurdert til netto realisasjonsverdi
 - d) periodens resultatførte reversering av tidligere perioders nedskrivning og begrunnelse for slik reversering
 - e) balanseført verdi av varebeholdninger som er stillet som sikkerhet for forpliktelser

Anskaffelseskost

16. Anskaffelseskost for en varebeholdning er kostnadene ved kjøp og tilvirkning. I anskaffelseskost for varebeholdningen må alle kostnader som er gått med til å bringe varebeholdningen til den nåværende tilstand og plassering tas med. Generelle salgs- og administrasjonskostnader og forsknings- og utviklingskostnader anses normalt ikke som kostnader knyttet til varebeholdningens tilstand og plassering.
17. Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris og kostnader tilknyttet varekjøpet som toll, avgifter, provisjoner og transportkostnader og indirekte innkjøpskostnader. Det gjøres

fradrag for rabatter, bonuser og kostnadsreducerende tilskudd. Det betyr at også kontantrabatter reduserer anskaffelseskost.

18. For varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer er anskaffelseskost kostnadene ved tilvirkning av varene. Disse kostnadene vil dels være variable, og dels direkte og indirekte faste. Anskaffelseskost for varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer skal være full tilvirkningskost. Full tilvirkningskost omfatter direkte og indirekte, variable og faste tilvirkningskostnader. Bruk av full tilvirkningskost vil i større grad enn variabel tilvirkningskost likebehandle kjøp og tilvirkning av like ferdigvarer.
19. Faste kostnader er bl.a. en funksjon av foretakets produksjonskapasitet. Foretakets kostnader ved å bruke varige driftsmidler fremkommer i regnskapet som avskrivninger. Ved egentilvirkning av varer skal en del av denne kostnaden tilordnes anskaffelseskost for den tilvirkede enheten. Ved tilordning av slike kostnader i tilvirkningskost må det ses hen til kapasitetsutnyttelsen. Ved beregning av indirekte faste kostnader skal normal kapasitetsutnyttelse legges til grunn. Ved større tilvirkning enn normal utnyttelse tillegges virkelig kostnad. I perioder med stor lageroppbygging kan verdien av produksjonskapasiteten være lavere enn det som gjenspeiles ved bruk av full tilvirkningskost. I slike situasjoner skal det utvises varsomhet ved tilordning av faste indirekte tilvirkningskostnader.
20. For varer med lang tilvirkningstid vil rentekostnader inngå i tilvirkningskost. Normalt vil omløpshastigheten for varebeholdninger være så høy at renter ikke tillegges.
21. Ikke forventede kostnader på grunn av feil i tilvirkningen skal behandles som periodekostnader.
22. Dersom produksjonsprosessen innebærer at flere eiendeler produseres parallelt, kan det være problematisk å fordele faste tilvirkningskostnader. I slike tilfeller kan faste kostnader fordeles forholdsmessig etter virkelig verdi av hvert produkt. Beregningen skal skje på en rasjonell og konsistent måte.
23. I produksjonsprosessen kan det forekomme biprodukter. Biprodukter er som regel lite vesentlige i forhold til hovedproduktet. Man kan derfor velge å sette tilvirkningskost for biprodukter til null. Alternativt kan biprodukter balanseføres til netto salgsverdi. I så fall skal verdien av biproduktet komme til fradrag i tilvirkningskost for hovedproduktet.

Netto realisasjonsverdi

24. **Netto realisasjonsverdi** er estimert salgspris i ordinær virksomhet med fradrag for beregnede kostnader til ferdigstilling og beregnede kostnader til gjennomføring av salget. Salgskostnader omfatter i denne sammenheng også lagrings- og administrasjonskostnader. Under forutsetning av fortsatt drift må vurderingen ta utgangspunkt i fremtidig salgstidspunkt. Endring i salgsverdien etter balansedagen er ny informasjon om forhold på balansedagen og fører til endring i estimatet for netto realisasjonsverdi.

25. Ukurante varer skrives ned til forventet fremtidig salgspris. Begrepet netto realisasjonsverdi er derfor det samme for ukurante som for kurante varer.
26. For råvarer og varer under tilvirkning er ferdiggjørelse det normale. Netto realisasjonsverdi beregnes ved å ta utgangspunkt i salgsverdien for ferdig tilvirkede varer. Denne reduseres med gjenstående tilvirkningskostnader og salgskostnader.
27. Gjenanskaffelseskost er ikke et selvstendig vurderingsalternativ for virkelig verdi. For råvarer og varer under tilvirkning kan det imidlertid i praksis være stor usikkerhet ved estimering av netto realisasjonsverdi. En praktisk tilnærming metode er derfor å vurdere råvarer og eventuelt også varer under tilvirkning til gjenanskaffelsespris på balansedagen.

Vurderingsenheten og tilordning av anskaffelseskost

28. I utgangspunktet skal hver enkelt vare vurderes individuelt. En gruppevurdering av varebeholdningen vil innebære at urealisert tap blir motregnet mot urealisert vinning. Normalt styres ikke varer som gruppe og kan generelt ikke vurderes under ett.
29. Anskaffelseskost skal som hovedregel tilordnes den enkelte eiendel. For varer hvor en spesifikk identifisering ikke er praktisk eller hensiktsmessig, for eksempel ved ombyttbare varer, kan tilordning av anskaffelseskost skje ved FIFO-metoden eller gjennomsnittlig anskaffelseskost. Prinsippet om ensartet prinsippanvendelse anses ikke å være til hinder for at tilordning av anskaffelseskost kan skje ved ulike metoder for ulike grupper av varer.

Varekontrakter

30. Varekontrakter består av kjøpskontrakter og salgskontrakter. Futureskontrakter som har tilknytning til varekretsløpet, skal behandles som varekontrakt.
31. Det vil kunne oppstå tap på kjøpskontrakter på samme måte som på varebeholdninger. Tapet måles ved å sammenligne den avtalte kjøpsprisen med netto realisasjonsverdi og om nødvendig foretas en regnskapsmessig avsetning.
32. Salgskontrakter som gjelder varebeholdning på balansedagen, skal legges til grunn for beregning av netto realisasjonsverdi for varebeholdningen.

Spesifikasjon i regnskapet

33. I resultatregnskapet gis opplysninger om solgte varers kost. Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer kan spesifiseres i egen post eller fordeles på de respektive arter av tilvirkningskostnader. Nedskrivning av varebeholdning er varekostnad. Vesentlig nedskrivning av varebeholdningen til virkelig verdi bør vises som egen post under driftskostnader.

- 34.** I balansen vises varebeholdning på én linje. Vanligvis skal spesifikasjon av varebeholdningen fordelt på råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer gis i noter. Dersom informasjonen om varebeholdningens sammensetning er særlig viktig for å kunne bedømme virksomhetens stilling og resultat, skal balanseposten oppdeles på egnet måte.

Overgangsbestemmelser

- 35.** Alle bestemmelsene i denne standarden skal iverksettes fra den dato Finansdepartementet bestemmer, unntatt i relasjon til forhold som ikke er godkjent som følge av overgangsbestemmelser i andre statlige regnskapsstandarter. Opplysningsbestemmelsene i denne standarden kreves ikke iverksatt for slike forhold før de aktuelle overgangsbestemmelsene i andre statlige regnskapsstandarter utløper.

Iverksettelse

- 36.** Denne statlige regnskapsstandarden gjelder for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2008 eller senere.

APPENDIKS SRS 12 Varebeholdninger

Status:	Foreløpig standard
Format:	SRS 12 er gitt samme nummer som tilsvarende IPSAS. Teksten i SRS 12 er redigert etter standardoppsettet i pilotprosjektet. Bestemmelsene er satt med uthevet skrift, mens kommentarer og utdypninger av bestemmelsene er satt som vanlig tekst.
Forholdet til NRS:	Denne standarden er basert på og samsvarer innholdsmessig med NRS 1 Varelager.
Forholdet til IPSAS:	Denne standarden dekker innholdet i IPSAS 12 Inventories.
Avvik fra NRS:	Det er ingen prinsipielle avvik mellom NRS 1 og SRS 12. SRS 12 benytter begrepet netto realisasjonsverdi der NRS 1 benytter begrepet virkelig verdi. I NRS 1 defineres virkelig verdi som ”salgsverdi etter fradrag for salgskostnader (netto salgsverdi)”. Denne definisjonen av virkelig verdi samsvarer i det vesentlige med denne standardens definisjon av netto realisasjonsverdi.