

FORELØPIG STANDARD

Statlig Regnskaps Standard 12

Veiledningsnotat for regnskapsføring av beholdninger i pilotfasen

Innholdsfortegnelse

1. Problemstilling	2
2. Regulering i Norge og internasjonalt	2
3. Virkeområde.....	2
4. Regnskapsbestemmelser	2
5. Konklusjon.....	3
6. Vedlegg	4

Dato: 7. desember 2005

Versjon: 1.0

1. Problemstilling

Denne veiledningen omhandler vurdering og spesifisering av beholdninger, herunder varelager for videresalg. Målet med veiledningen er å beskrive den regnskapsmessige behandlingen av beholdninger basert på historisk kost. Et sentralt forhold i forbindelse med regnskapsføring av beholdninger er å måle kostnaden for å få best mulig sammenstilling av kostnader og inntekter i perioden basert på historiske kost.

2. Regulering i Norge og internasjonalt

Varelager reguleres i Norge av:

- Regnskapsloven (Lov om årsregnskap av 17.juli 1998)
- NRS 1 Norsk RegnskapsStandard *Varelager*.

Internasjonalt reguleres dette av:

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

I hovedtrekk er prinsippene for måling av varelager, definisjon av anskaffelseskost, anskaffelseskost ved tilvirkning og tilordning av anskaffelseskost i norsk standardsetting lik de internasjonale bestemmelsene. Felles for standardene er at varelager skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. IPSAS 12 synes å legge til grunn en videre definisjon hvor andre beholdninger inkluderes. En vesentlig forskjell er: i IPSAS skal gjenanskaffelseskost anvendes i spesielle tilfeller hvor varen overføres vederlagsfritt eller uten fortjeneste.

3. Virkeområdet

Denne veiledningen gjelder for alle statlige forvaltningsorganer (heretter kalt virksomheter) som fører sin virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet i Finansdepartementets periodiseringsprosjekt. Veiledningen gjelder ikke for statsforetak, særlovselskaper og andre statlige selskaper. Veiledningen er et 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. Veiledningen er utarbeidet med grunnlag i pkt. 3.2.2 i Bestemmelser om statlig økonomistyring.

4. Regnskapsbestemmelser

Beholdninger skal følge de generelle vurderingsreglene i regnskapsloven. Beholdninger klassifiseres som omløpsmiddel . Beholdninger skal vurderes til laveste verdi av anskaffelseskost og virkelig verdi. Laveste verdis prinsipp anvendes for den enkelte enhet eller for en gruppe av like enheter.

Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter. Anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter variable og faste tilvirkningskostnader. (full tilvirkningskost). Anskaffelseskost skal som hovedregel tilordnes den enkelte eiendel. For beholdninger hvor en spesifikk identifisering ikke er praktisk, eller hensiktsmessig, kan tilordning av anskaffelseskost skje ved FIFO- metoden (først inn, først ut) eller gjennomsnittlig anskaffelseskost, § 5-5.

Virkelig verdi for varelager, ment for videresalg, er salgsverdi etter fradrag for salgskostnader (netto salgsverdi). Salgskostnader omfatter i denne sammenheng også lagrings- og administrasjonsutgifter. Ukurante varer skrives ned til forventet fremtidig salgspris. For beholdninger anskaffet til internt bruk eller hvor omsetning skjer uten vederlag, vil gjenanskaffelsesverdi benyttes som estimat på virkelig verdi.

Det er utarbeidet norsk regnskapsstandard for varelager, se vedlegg NRS 1 for varelager. Standarden gir praktisk veiledning for verdsettelse av varelager og hvorledes varelager og varekostnad skal spesifiseres i resultatregnskapet, balansen og noter.

Definisjon

1. Beholdninger består av de eiendeler som er anskaffet eller tilvirket med hensikt på videresalg og til internt bruk¹ i virksomheten. Beholdninger omfatter foruten innkjøpte ferdigvarer, råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer. Beholdninger til internt bruk skal balanseføres i den grad disse er vesentlige og balanseføring er avgjørende for korrekt periodisering av enhetens regnskap. Ved balanseføring er det et krav at det skal eksistere tilfredsstillende systemer for oppfølging og verdsettelse av beholdningene. Varer under tilvirkning er varer som ligger i selve produksjonsprosessen. De er bare delvis ferdigprodusert. Ferdig tilvirkede varer ligger som ferdige produkter på lager, klare for salg til kundene eller til internt bruk. Beholdninger inkluderer også materialer og forsyninger som venter på å bli anvendt i produksjonsprosessen. I mange statlige virksomheter vil beholdninger relatere seg til frembringelse av tjenester, og ikke bare anskaffede varer eller varer holdt for videresalg.
2. I tillegg til privat sektor kan varelager i statlig sektor kan inkludere.
 - a) Strategisk lagre (for eksempel energireserver).
 - b) Kursmaterialer i forbindelse med utdanning/trening; og
3. I de tilfellene hvor staten har beredskapslager av forskjellige reserver, så som energireserver (for eksempel olje), for bruk i krisesituasjoner eller andre situasjoner, betraktes disse som beholdninger og håndteres tilsvarende.

Unntak fra virkeområdet i denne veiledningen

1. Arbeid under utvikling i forbindelse med anleggskontrakter, inklusive entreprenøravtaler (SRS 11 Anleggskontrakter).
2. Finansielle instrumenter.
3. Beholdninger av buskap, landbruks- og skogprodukter, og metaller.
4. Arbeid under utvikling i de tilfellene hvor varene overføres vederlagsfritt eller uten fortjeneste.

5. Konklusjon

Norsk Regnskapsstandard 1 varelager, med tillegg av forslag til statsspesifikke forhold i dette veiledningsnotatet, iverksettes for statlige virksomheter som deltar som piloter i prosjektet for utprøving av periodiseringsprinsippet fra og med 1. januar 2005 for regnskapsføring av beholdninger.

¹ Omfatter ifølge NRS 1 kun varer i varekretsløpet.

Beholdninger av vedlikeholdsmaterialer og reservedeler for anlegg og utstyr klassifiseres sammen med **Varige driftsmidler**. Se eget veiledningsnotat.

6. Vedlegg

Norsk RegnskapsStandard 1 Varelager

(Oktober 1992, oppdatert september 1998)

1. Innledning

Denne standarden omhandler vurdering og spesifikasjon av varelager. Hovedformålet for vurderingen er å måle kostnader solgte varer for å få best mulig sammenstilling av inntekter og kostnader i perioden basert på historisk kost. Standarden omhandler også varekontrakter. Standarden gjelder varer i varekretsløpet. Lager av reservedeler og driftsmateriell er ikke omhandlet.

2. Norsk regnskapslov og IAS

2.1 Norsk regnskapslov

Regnskapsføring av varelager er regulert av regnskapslovens generelle vurderingsregler og grunnleggende regnskapsprinsipper. Regnskapsføring av vareanskaffelse skal følge bestemmelsen om anskaffelseskost i § 5-4. Her skilles det mellom anskaffelse ved kjøp, hvor anskaffelseskost er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter, og anskaffelse ved tilvirkning, hvor anskaffelseskost omfatter variable og faste tilvirkningskostnader (full tilvirkningskost).

Varer er omløpsmidler, jf klassifiseringsbestemmelsen i § 5-1. Varelageret skal etter den generelle vurderingsregelen for omløpsmidler i § 5-2 vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi (laveste verdis prinsipp). Balanseført varelager skal i note spesifiseres på råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer, jf § 7-10.

Periodiseringen av kostnader skal følge sammenstillingsprinsippet i § 4-1 nr 3, slik at utgiftene ved vareanskaffelsen skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. Ved tilvirkning kan sammenstillingen skje ved å føre beholdningsendringer i resultatregnskapet, jf § 6-1 første ledd nr 4. Det skal etter hovedregelen foretas spesifikk tilordning av anskaffelseskost for hver solgte vare, jf § 5-5 første punktum. Det er imidlertid tillatt med tilordning av gjennomsnittlig anskaffelseskost eller tilordning etter FIFO-metoden når spesifikk tilordning ikke er praktisk eller hensiktsmessig, jf annet punktum.

For små foretak inneholder loven visse unntak fra det ovenstående. Ved tilvirkning av varer kan små foretak anvende variabel tilvirkningskost i stedet for full tilvirkningskost som anskaffelseskost, jf § 5-4 annet ledd annet punktum. Små foretak er ikke omfattet av notekravet i § 7-10, og de behøver derfor ikke spesifisere lager på råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer.

2.2 IAS

IAS 2 forutsetter at full tilvirkningskost benyttes som anskaffelseskost. I samsvar med de generelle prinsipper for regnskapsføring av låneutgifter i IAS 23 skal låneutgifter i begrenset utstrekning kunne inngå i tilvirkningskost. Anbefalt løsning i IAS 23 er at låneutgifter kostnadsføres, men balanseføring er tillatt dersom bestemte kriterier er

oppfylt. Den tillatte løsning samsvarer med denne standard.

Anskaffelseskost som ikke kan tilordnes den enkelte vare, skal som anbefalt løsning etter IAS 2 tilordnes etter FIFO-metoden eller veiet gjennomsnitt. LIFO-metoden er tillatt benyttet.

Virkelig verdi er etter IAS 2 lik netto salgsverdi.

Kravet til noteopplysninger etter IAS 2 samsvarer med de krav som gjelder for store foretak etter denne standard.

3. Drøftelse

3.1 Anskaffelseskost

Anskaffelseskost for et varelager er kostnadene ved kjøp og tilvirkning. I anskaffelseskost for varelager må alle kostnader som er gått med til å bringe varelageret til dets nåværende tilstand og plassering tas med. Generelle salgs- og administrasjonsutgifter og forsknings- og utviklingsutgifter anses normalt ikke som kostnader knyttet til varelagerets tilstand og plassering.

Anskaffelseskost ved kjøp er kjøpspris og utgifter tilknyttet varekjøpet som toll, avgifter, provisjoner og transportutgifter og indirekte innkjøpskostnader. Det gjøres fradrag for rabatter, bonuser og kostnadsreduserende tilskudd. Det betyr at også kontantrabatter reduserer anskaffelseskost.

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.

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.

For varer med lang tilvirkningstid vil renteutgifter inngå i tilvirkningskost. Normalt vil omløpshastigheten for varelager være så høy at renter ikke tillegges.

Ikke forventede kostnader på grunn av feil i tilvirkningen skal behandles som periodekostnader.

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.

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.

3.2 Virkelig verdi

Virkelig verdi er salgsverdi etter fradrag for salgskostnader (netto salgsverdi).

Salgskostnader omfatter i denne sammenheng også lagrings- og administrasjonsutgifter. 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 virkelig verdi. I tilfeller med særlig lang lagringstid er virkelig verdi nåverdien av fremtidig salgsverdi.

Ukurante varer skrives ned til forventet fremtidig salgspris. Begrepet virkelig verdi er derfor det samme for ukurante som for kurante varer.

For råvarer og varer under tilvirkning er ferdiggjørelse det normale. Virkelig verdi beregnes ved å ta utgangspunkt i salgsverdien for ferdig tilvirkede varer. Denne reduseres med gjenstående tilvirkningskostnader og salgskostnader.

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 salgsverdi. En praktisk tilnærningsmetode er derfor å vurdere råvarer og eventuelt også varer under tilvirkning til gjenanskaffelseskost på balansedagen.

3.3 Vurderingsenheten og tilordning av anskaffelseskost

I utgangspunktet skal hver enkelt vare vurderes individuelt. En gruppevurdering av varelageret vil innebære at urealisert tap blir motregnet mot urealisert vinning. Normalt styres ikke varer som gruppe og kan generelt ikke vurderes under ett.

Anskaffelseskost skal som hovedregel tilordnes den enkelte eiendel. For varer hvor en spesifikk identifisering ikke er praktisk eller hensiktsmessig, for eksempel ved ombyttbare varer, følger det av regnskapsloven § 5-5 at tilordning av anskaffelseskost kan skje ved FIFO-metoden eller gjennomsnittlig anskaffelseskost. Prinsippet om ensartet prinsippapplikasjon anses ikke å være til hinder for at tilordning av anskaffelseskost kan skje ved ulike metoder for ulike grupper av varer.

3.4 Varekontrakter

Varekontrakter består av kjøpskontrakter og salgskontrakter. Futureskontrakter som har tilknytning til varekretsløpet, skal behandles som varekontrakt.

Det vil kunne oppstå tap på kjøpskontrakter på samme måte som på varelager. Tapet måles ved å sammenligne den avtalte kjøpsprisen med virkelig verdi og om nødvendig foretas en regnskapsmessig avsetning.

Salgskontrakter som gjelder varelager på balansedagen, skal legges til grunn for beregning av virkelig verdi for varelageret.

3.5 Spesifikasjon i regnskapet

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 varelager er varekostnad. Vesentlig nedskrivning av varelager til virkelig verdi bør vises som egen post under driftskostnader.

I balansen vises varelager på én linje. Vanligvis skal spesifikasjon av varelager på råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer gis i noter. Dersom informasjonen om varelagerets sammensetning er særlig viktig for å kunne bedømme foretakets stilling og resultat, skal balanseposten oppdeles på egnet måte, jf regnskapsloven § 6-3 første ledd.

3.6 Små foretak

Små foretak kan benytte variabel tilvirkningskost som anskaffelseskost. Variabel tilvirkningskost vil være tilnærmet lik skattemessig inngangsverdi for tilvirkede varer. Små foretak kan unnlate å gi noteopplysninger om varelager såfremt slike opplysninger ikke er nødvendige for å bedømme foretakets stilling og resultat.

4. Standard

4.1 Vurdering

Varelager vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi.

Anskaffelseskost er kostnader for å bringe varelageret til nåværende tilstand og plassering. Anskaffelseskost for tilvirkede varer er tilvirkningskost, som også omfatter faste tilvirkningskostnader.

For varer med lang tilvirkningstid inngår rentekostnader i tilvirkningskost. Anskaffelseskost tilordnes den enkelte eiendel, eller hvor dette ikke er hensiktsmessig eller praktisk, ved FIFO-metoden eller gjennomsnittlig anskaffelseskost.

Virkelig verdi er netto salgsverdi på fremtidig salgstidspunkt. Netto salgsverdi er estimert salgsspris med fradrag for gjenstående tilvirkningskostnader og salgskostnader.

Laveste verdis prinsipp anvendes for den enkelte vare eller for grupper av ensartede varer.

4.2 Varekontrakter

Tap på kjøpskontrakter skal måles på samme måte som tap på varelager ved anvendelse av laveste verdis prinsipp og skal kostnadsføres. For varelager hvor det er salgskontrakter, legges den avtalte salgssprisen til grunn for virkelig verdi.

4.3 Spesifikasjon i regnskapet

I resultatregnskapet skal endring i beholdning for varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer spesifiseres eller fordeles på de respektive arter av tilvirkningskostnader.

4.4 Noteopplysninger

I note skal det gis opplysninger om:

a) prinsippene som er anvendt ved regnskapsføring av varelager, herunder metode for tilordning av anskaffelseskost;

SRS 12 - Beholdninger

- b) balanseført verdi av varelager fordelt på råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer sammen med tilsvarende tall fra foregående år;
- c) balanseført verdi av samlet varelager fordelt på den delen som er vurdert til anskaffelseskost og den delen som er vurdert til virkelig verdi;
- d) periodens resultatførte reversering av tidligere perioders nedskrivning og begrunnelse for slik reversering;
- e) balanseført verdi av varelager som er stillet som sikkerhet for forpliktelser.