

REKOMMENDATION R19

Förråd, lager mm

November 2022

RKR

RÅDET FÖR KOMMUNAL REDOVISNING

Innehåll

Denna rekommendation ska tillämpas vid redovisning av förråd och lager.

Rekommendationen gäller för redovisningsskyldiga enligt lag (2018:597) om kommunal bokföring och redovisning (LKBR).

Rekommendationen omfattar inte tillgångar som innehas för stadigvarande bruk, då detta regleras i RKR R4 Materiella anläggningstillgångar.

Rekommendationens bindande verkan

Enligt 1 kap. 4 § LKBR ska bokföring och redovisning fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Rådet för kommunal redovisning (RKR) är normgivande organ inom kommunal redovisning och har till uppgift att utveckla god redovisningssed enligt LKBR.

Text markerad med fet stil utgör den normerande delen i denna rekommendation.

Enligt 4 kap. 3 § tredje stycket LKBR ska upplysningar om skälen för avvikelse från denna rekommendation lämnas i en not.

Det är aldrig förenligt med god redovisningssed att avvika från uttryckliga lagregler (prop. 1996/97:52 s. 45).

Lagregler

Redovisning av lager är inte särskilt reglerad i LKBR, men frågan om omsättningstillgångar regleras i 6 kap. 6 § samt 7 kap. 5 § LKBR.

Definitioner

I denna rekommendation betyder

beredskapslager – lager som innehas utifrån beredskapssynpunkt men som inte förväntas omsättas i den löpande verksamheten

inkurans – en minskning av en varas värde på grund av tekniska eller ekonomiska orsaker

kommun – kommun, region och kommunalförbund

lager – materiella tillgångar som innehas för att användas eller förbrukas i verksamheten

verkligt värde – försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad

återanskaffningsvärde – det belopp som motsvarar den utgift för anskaffningen som kommunen skulle ha haft om tillgången anskaffats på balansdagen

överlager – lager som består av tillgångar som omsätts i den löpande verksamheten, men som för att klara t.ex. en krissituation uppgår till större volym än vad som behövs under normala förhållanden.

Klassificering

Enligt LKBR 6 kap. 6 § ska tillgångar som är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav tas upp som anläggningstillgångar. Andra tillgångar ska tas upp som omsättningstillgångar.

Material och förnödenheter som är avsedda att användas i den löpande verksamheten och som uppgår till väsentligt värde klassificeras som omsättningstillgångar.

En bedömning av väsentligt värde får göras utifrån materialet och förnödenheternas totala värde och om värdet är väsentligt utifrån verksamhetens omfattning. Om värdet eller omfattning för verksamheten är ringa kostnadsförs de löpande.

Marknadsföringsmaterial uppfyller inte kriterierna för lager utan kostnadsförs löpande.

Anskaffningsvärde

Enligt 7 kap. 5 § LKBR ska anskaffningsvärdet motsvara utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, enligt 7 kap. 2 § första stycket samma lag, utöver inköpspriset även utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

Direkt hänförliga till förvärvet är

- inköpspris med avdrag för eventuell rabatt
- tullavgifter mm som inte kan återfås
- frakt och transport.

Utgifter som inte ska ingå i anskaffningsvärdet är

- lagringskostnader
- administrativa omkostnader.

Enligt 7 kap. 10 § LKBR ska tillgångar som tagits emot utan ersättning, eller till en ersättning som väsentligt understiger tillgångarnas verkliga värde, redovisas till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten. Med verkligt värde avses i detta sammanhang den utgift som vid anskaffningstillfället skulle ha krävts för att anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång (jfr prop. 2017/18:149 s.132). **Anskaffningsvärdet för en tillgång som förvärvats genom byte av ickemonetär tillgång ska beräknas på samma sätt.**

Värdering

Enligt LKBR 7 kap. 5 § ska omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen.

Undantag får göras för lager som redovisas enligt principen om bestämd mängd och fast värde (se nedan).

Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

Anskaffningsvärdet för lager av liknande tillgångar ska beräknas enligt först-in-först-ut-principen eller genom beräkning av vägda genomsnittspriser.

Med lager av liknande tillgångar avses varor som är utbytbara/homogena. Anskaffningsvärdet för utbytbara varor beräknas med en enhetlig metod.

Hur metoden är utformad får anpassas till de specifika förutsättningar som respektive lagersystem medger.

Bestämd mängd och fast värde

Enligt 7 kap. 8 § LKBR får materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vars sammantagna värde är av underordnad betydelse tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Vid tillämpning av denna bestämmelse aktiveras den ursprungliga anskaffningsutgiften som tillgång i balansräkningen. Någon avskrivning görs inte av denna tillgångspost; i stället kostnadsförs de utgifter som krävs för att ersätta de delar av tillgångsposten som omsätts.

En förutsättning för att få redovisa till bestämd mängd och fast värde är att värdet och/eller sammansättningen av varorna inte varierar väsentligt mellan åren.

Post för post eller kollektiv värdering

Enligt LKBR 4 kap. 4 § punkt 5 ska de olika beståndsdelar som balansräkningens poster består av värderas var för sig.

Principen om post för post-värdering är huvudregeln även vid värdering av varulager.

Kollektiv värdering får endast användas

- a) för homogena material eller förnödenheter**
- b) om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.**

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om varan i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämföras med andra varor i gruppen.

Inventering

Med inventering avses avstämning och kontroll av varje i lagret ingående post av tillgångar eller grupp av liknande material eller förnödenheter.

Inventering ska ske minst en gång per år och redovisas till aktuellt värde på balansdagen.

Vid inventeringen ska en förteckning upprättas som för varje post anger det värde som posten har tagits upp till i balansräkningen på balansdagen.

Lager som redovisas utifrån bestämd mängd och fast värde behöver inte inventeras i enlighet med ovan, men en årlig kontroll ska ske att schablonen inte ger ett väsentligt annat värde än en fullständig värdering.

Inkurans

Inkurans utgörs av en minskning av en varas värde på grund av tekniska eller ekonomiska orsaker.

Exempel på orsaker till inkurans

- tillgången är defekt p.g.a. mekanisk skada eller tillgångens utgångsdatum har passerat, t.ex. om en artikel inte längre kan förbrukas p.g.a. att utgångsdatum passerat
- tillgången har blivit omodern vilket gör att den inte är möjlig att sälja eller förbruka
- övertalighet, lagerhållna artiklar överstiger vad som är möjligt att sälja eller förbruka före utgångsdatum
- tillgången har lagerhållits överstigande en viss tid och bedöms inte kunna säljas eller förbrukas.

Inkuransbedömningen ska enligt huvudprincipen göras post för post. För inkuranta tillgångar av homogen karaktär utförs en kollektiv inkuransbedömning genom uppskattning av hur stor andel av tillgångarna som beräknas kunna omsättas eller förbrukas.

Inkuranta tillgångar värderas till det pris som kan påräknas vid en försäljning eller retur till leverantör. Om det bedöms att det inte går att sälja eller förbruka tillgången uppgår värdet till noll.

Överlager/ Beredskapslager

Överlager ska redovisas enligt samma principer som det ordinarie lager som det tillhör.

Utgifter för anskaffning av beredskapslager ska kostnadsföras direkt.

Inventarier som endast innehas för beredskapsändamål ska redovisas enligt samma principer som övriga inventarier. Med tanke på ändamålet kan det finnas behov av en annan bedömning av nyttjande-perioden.

Tredje man

Till lager räknas även materiella tillgångar som uppfyller kriterierna för lager i de fall de på balansdagen är omhändertagna av tredje man för kommunens räkning.

Noter

Enligt LKBR 9 kap. 4 § ska en upplysning lämnas om principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder.

Upplysning ska lämnas om bedömningar och tillämpning av gränsvärden för redovisning av lager samt vilken princip som används vid värdering av lager.

I de fall principen om bestämd mängd och fast värde tillämpas ska det anges på vilka typer av material eller förnödenheter detta används.

Upplysning ska lämnas om vilka överlager eller beredskapslager som finns utifrån höjd krisberedskap samt vilka risker detta medför, t.ex. risk för ökad inkurans eller ökade lagerhållningskostnader.

Ikraftträdande

Denna rekommendation gäller från och med räkenskapsåret 2023. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Bakgrund

Lager är i normalfallet ingen väsentlig post i kommunens balansräkning, men för vissa verksamheter kan de vara av väsentlig omfattning. Det kan därför finnas grund för att göra en bedömning om dels vad som ska redovisas som lager dels vilka principer som ska tillämpas. För att hantera detta bör kommunen ta fram en dokumenterad rutin.

Överväganden och motiveringar

Det finns inga specifika bestämmelser om redovisning av lager i LKBR, utan dessa följer principerna för omsättningstillgångar. För redovisning av lager är bedömningen att det inte finns någon kommunal särart utan att principerna väl följer motsvarande avsnitt i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning (K3).

RKR bedömer att det ändå finns behov av en rekommendation om redovisning av lager för att ge stöd i syfte att uppnå en rättvisande redovisning som möjliggör jämförbarhet, såväl över tid som mellan olika redovisningsenheter.