

Norsk RegnskapsStandard 1

Varer

(Oktober 1992, revidert september 1998 og september 2009)

1. Innledning – formål og virkeområde

Denne standarden omhandler regnskapsmessig vurdering og spesifisering av varer. 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.

Med varer menes de eiendeler som er anskaffet eller tilvirket for videresalg. Varebegrepet omfatter foruten innkjøpte ferdigvarer (handelsvarer) og ferdig egentilvirkede varer, også lager av varer under tilvirkning, samt råvarer og innkjøpte halvfabrikata mv. som inngår i fremstillingen av den ferdige salgsvaren. Begrepet innbefatter også produksjonsmateriell og reservedeler som er omløpsmidler til bruk i produksjonsprosessen.

Standarden omfatter også serieproduserte varer, herunder der produksjonen er i henhold til kontrakt og selv om den er langsiktig.

Standarden omfatter ikke kjøpskontrakter. For behandling av kjøpskontrakter som er tapskontrakter vises til NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*.

2. Regnskapsloven

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

Periodiseringen av kostnader skal følge sammenstillingsprinsippet i § 4-1 første ledd nr 3, slik at utgiftene ved vareanskaffelsen skal kostnadsføres i samme periode som

tilhørende inntekt. Ved tilvirkning skal beholdningsendringer presenteres i resultatregnskapet, enten på egen linje (jf § 6-1 første ledd nr 3) eller per kostnadsart. Beholdningsendring ved tilvirkning kan ikke presenteres som del av varekostnad.

Det skal etter hovedregelen i § 5-5 første punktum foretas spesifikk tilordning av anskaffelseskost for hver solgte vare. 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.

3. Regnskapsføring av varer

Varer vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi.

3.1 Anskaffelseskost

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

Renteutgifter inngår i tilvirkningskost. Normalt vil omløpshastigheten for varer 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

I denne standard er virkelig verdi operasjonalisert som estimert salgsverdi etter fradrag for beregnede nødvendige utgifter for gjennomføring av salget (netto salgsverdi). Faste kostnader, som f.eks. faste lagrings- og administrasjonsutgifter, anses ikke som nødvendige utgifter for gjennomføring av salget.

Estimater på netto salgsverdi baseres på de mest pålitelige opplysningene om forhold på balansedagen som foreligger når estimatene foretas, om hva varene forventes å innbringe. Dersom det foreligger salgskontrakter som gjelder varer på balansedagen, skal salgskontrakten legges til grunn for beregning av disse varenes virkelige verdi.

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 beregnede gjenstående variable og faste tilvirkningskostnader og beregnede nødvendige utgifter for gjennomføring av salget. I tilfeller med særlig lang produksjonstid er virkelig verdi nåverdien av fremtidig salgsverdi.

Råvarer og annet produksjonsmaterieell som holdes for bruk i produksjonen av varer, nedskrives ikke til en lavere verdi enn anskaffelseskost dersom ferdigvarene de skal inngå i forventes å bli solgt for en pris som tilsvarer eller overstiger anskaffelseskost. Dersom en nedgang i råvareprisene tyder på at anskaffelseskost for ferdigvarene vil overstige netto salgsverdi, nedskrives imidlertid råvarene til netto salgsverdi.

Gjenanskaffelseskost er ikke et selvstendig vurderingsalternativ for virkelig verdi. For råvarer, eventuelt også produksjonsmaterieell/reservedeler, og varer under tilvirkning kan det imidlertid i praksis være stor usikkerhet ved estimering av netto salgsverdi. En praktisk tilnæringsmetode der det foreligger slik usikkerhet, er å vurdere råvarer, produksjonsmaterieell/reservedeler og eventuelt også varer under tilvirkning til gjenanskaffelseskost på balansedagen.

En ny vurdering av netto salgsverdi foretas i hver etterfølgende periode. Når forholdene som tidligere har forårsaket nedskrivning av varer til under anskaffelseskost ikke lenger foreligger, reverseres nedskrivningen slik at den nye balanseførte verdien utgjør den laveste verdien av anskaffelseskost og oppdatert netto salgsverdi.

3.3 Vurderingsenheten og tilordning av anskaffelseskost

I utgangspunktet skal hver enkelt vare vurderes individuelt. En gruppevurdering av varer 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, 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 Spesifikasjon i regnskapet

I artsinndelt resultatregnskap skal endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer spesifiseres i egen post eller fordeles på de respektive arter av tilvirkningskostnader. Nedskrivning av varer er varekostnad. Vesentlig nedskrivning av varer til virkelig verdi bør vises som egen post under driftskostnader.

I balansen vises varer på egen linje under omløpsmidler. Dersom informasjonen om varenes sammensetning er særlig viktig for å kunne bedømme foretakets stilling og resultat, skal balanseposten oppdeles på egnet måte, jf. regnskapsloven § 6-3 første ledd.

3.5 Noteopplysninger

I note skal det gis opplysninger om:

- a) Prinsippene som er anvendt ved regnskapsføring av varer, herunder metode for tilordning av anskaffelseskost.
- b) Balanseført verdi av varer fordelt på råvarer (inklusive halvfabrikata), varer under tilvirkning, egentilvirkede ferdigvarer og handelsvarer sammen med tilsvarende tall fra foregående år. Hvis postene er vesentlige skal det i tillegg gis opplysninger om balanseført verdi av produksjonsmateriell og reservedeler.
- c) Balanseført verdi av varer samlet, 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.

4 Ikrafttredelse

Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2010 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.