

Statlig RegnskapsStandard 12

Beholdninger av varer og driftsmateriell

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner.....	3
Måling av beholdninger	3
Anskaffelseskost for beholdninger	3
Metoder for tilordning av anskaffelseskost.....	5
Netto realisasjonsverdi	5
Resultatføring av varekostnad og driftsmateriell	6
Presentasjon i regnskapet	6
Noteopplysninger	7
Ikrafttredelse.....	7
Appendiks.....	8
Endringer fra tidligere utgave	8

Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap.

Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som velger å føre periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet.

Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer (“bruttobudsjetterte virksomheter”), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (“nettobudsjetterte virksomheter”) og statens forvaltningsbedrifter. Disse er heretter kalt virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

Regnskapsreglene i SRS kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om bokføring og rapportering i reglement for økonomistyring i staten og bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003 med senere endringer. SRS kan aldri legitimere disposisjoner som ligger utenfor de fullmakter virksomheten er gitt.

I denne standarden er **fet skrift** benyttet for å fremheve hovedprinsippene, men all tekst har samme autoritet.

Mål

Målsettingen med denne standarden er å beskrive kriteriene for regnskapsføring av beholdninger av varer og driftsmateriell for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

- 1. Denne standarden skal brukes ved regnskapsføring av beholdninger av varer og driftsmateriell. I mange statlige virksomheter vil beholdninger relatere seg til frembringelse av offentlige tjenester, ikke bare varer for videresalg.**
2. Standarden gjelder ikke for eiendeler som skal klassifiseres som anleggsmidler i henhold til SRS 17 Anleggsmidler, transaksjoner som behandles i SRS 11 Anleggskontrakter eller biologiske eiendeler (planter og dyr).

3. 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 Direktoratet for økonomistyring (DFØ).

Definisjoner

4. **Følgende begreper brukes i denne standarden:**

Beholdning av varer og driftsmateriell 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 reservedeler, eiendeler som holdes av strategiske grunner og eiendeler som holdes for å gis bort eller selges til sterkt reduserte priser, som beholdning, jf. punkt d ovenfor.

Eiendeler som defineres som anleggsmidler i henhold til SRS 17 Anleggsmidler, er ikke beholdning av varer og driftsmateriell.

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

Måling av beholdninger

5. **Beholdninger skal måles til laveste verdi av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi.**

Anskaffelseskost for beholdninger

6. **Anskaffelseskost for beholdninger skal omfatte alle kjøpsutgifter, bearbeidingsutgifter og andre utgifter pådratt for å bringe beholdningene til deres nåværende plassering og tilstand.**

Kjøpsutgifter

7. Kjøpsutgiftene for beholdninger omfatter kjøpspris, importavgifter og andre avgifter (unntatt avgifter som virksomheten senere kan få tilbake fra skattemyndighetene eller belaste ordningen for nettoføring av mva. i staten). Videre omfattes transport, håndtering og andre utgifter som er direkte forbundet med anskaffelse av ferdigvarer, råvarer og tjenester. Forhandlerrabatter, prisavslag og lignende fratrekkes ved beregning av kjøpsutgiftene.

Bearbeidingsutgifter

8. Beholdningers bearbeidingsutgifter omfatter utgifter som er direkte knyttet til de produserte enhetene, for eksempel direkte lønnsutgifter. De omfatter også systematisk fordeling av faste og variable fellesutgifter i produksjon av råvarer til ferdigvarer. Faste fellesutgifter i produksjon er indirekte produksjonsutgifter som holder seg relativt konstante uansett produksjonsvolum, for eksempel avskrivning og vedlikehold av fabrikkbygninger og -utstyr samt utgifter til fabrikkledelse og administrasjon. Variable fellesutgifter i produksjon er indirekte produksjonsutgifter som varierer direkte eller tilnærmet direkte med produksjonsvolumet, for eksempel indirekte råvarer og indirekte lønnsutgifter.
9. Fordelingen av faste fellesutgifter i produksjon er basert på produksjonsanleggenes normale kapasitet. Normal kapasitet er forventet gjennomsnittsproduksjon over flere perioder under normale forhold, idet det tas hensyn til tapt kapasitet som følge av planmessig vedlikehold. Det faktiske produksjonsnivå kan brukes dersom det tilsvarer normal kapasitet. Det totale omfang av faste fellesutgifter som fordeles på hver produksjonsenhet, skal ikke økes som følge av liten produksjon eller uvirksomt anlegg. Ikke-fordelte fellesutgifter kostnadsføres i perioden da de har påløpt. I perioder med unormalt stor produksjon reduseres omfanget av faste fellesutgifter som fordeles på hver produksjonsenhet, slik at beholdningene ikke måles til et høyere beløp enn anskaffelseskost. Variable fellesutgifter til bearbeidning fordeles på hver produksjonsenhet på grunnlag av den faktiske utnyttelsen av produksjonsanleggene.

Andre utgifter

10. **Andre utgifter inngår bare i anskaffelseskost for beholdninger i den utstrekning de har påløpt for å bringe beholdningene til deres nåværende plassering og tilstand. Det kan for eksempel være rimelig å inkludere generelle utgifter uten tilknytning til produksjonen, eller utgifter til kundespesifikk produktutforming i anskaffelseskost for beholdninger.**
11. Følgende er eksempler på utgifter som skal utelates fra anskaffelseskost for beholdninger og kostnadsføres i perioden da de har påløpt:
 - a) unormalt høyt svinn av råvarer, unormalt høye lønnsutgifter eller andre bearbeidingsutgifter
 - b) lagringsutgifter, med mindre de er en nødvendig del av produksjonsprosessen før et videre stadium i produksjonen
 - c) fellesutgifter til administrasjon som ikke bidrar til å bringe beholdningene til deres nåværende plassering og tilstand
 - d) salgsutgifter
12. En virksomhet kan ha kjøpt inn beholdninger på avbetalingsvilkår. Når oppgjøret faktisk inneholder et finansieringselement, for eksempel en differanse mellom kjøpspris på vanlige kredittvilkår og beløpet som betales, resultatføres dette elementet som rentekostnad i finansieringsperioden.

Metoder for tilordning av anskaffelseskost

13. **Anskaffelseskost for enheter som vanligvis ikke er innbyrdes ombyttbare, og for varer og tjenester som er produsert og atskilt for særskilte prosjekter, skal tilordnes på grunnlag av en spesifikk identifikasjon av deres individuelle anskaffelseskost.**
14. Spesifikk identifikasjon av anskaffelseskost betyr at spesifikke utgifter henføres til identifiserte enheter. Dette er en egnet metode for enheter som er atskilt for et særskilt prosjekt, uansett om de er innkjøpt eller produsert.
15. Det er ikke krav om å benytte spesifikk identifikasjon av anskaffelseskost når det dreier seg om et stort antall enheter som vanligvis er innbyrdes ombyttbare.
16. **Med unntak av beholdningene omhandlet i punkt 13 skal anskaffelseskost for beholdninger tilordnes ved bruk av metoden først inn, først ut (FIFO) eller metoden for veid gjennomsnitt. En virksomhet skal benytte samme metode for tilordning av anskaffelseskost for alle beholdninger av tilsvarende art og for tilsvarende bruk for virksomheten. For beholdninger av en annen art eller for annen bruk, kan ulike metoder for tilordning av anskaffelseskost være berettiget.**
17. FIFO-metoden forutsetter at de først innkjøpte enhetene selges først, slik at enhetene som er igjen i beholdningen ved periodens slutt, er de enheter som sist ble kjøpt inn eller produsert. Etter metoden for veid gjennomsnitt fastsettes hver enhets anskaffelseskost ut fra det veide gjennomsnittet av lignende enheters anskaffelseskost ved begynnelsen av perioden og anskaffelseskost for lignende enheter innkjøpt eller produsert i løpet av perioden. Gjennomsnittet kan beregnes periodisk eller ved mottak av hver ytterligere leveranse, avhengig av forholdene i den enkelte virksomhet.

Netto realisasjonsverdi

18. Beholdninger nedskrives vanligvis til netto realisasjonsverdi for hver enkelt enhet. I noen tilfeller kan det imidlertid være hensiktsmessig å gruppere lignende eller beslektede enheter. Dette kan være tilfellet med enheter fra samme produktlinje som har samme formål eller bruksområde, som produseres og markedsføres i samme geografiske område, og som det ikke er praktisk mulig å vurdere atskilt fra andre enheter i samme produktlinje.
19. Estimer på netto realisasjonsverdi baseres på de mest pålitelige opplysningene som foreligger når estimatene foretas, om hva beholdningene forventes å innbringe. Ved slike estimer tas det hensyn til svingninger i priser eller utgifter som er direkte knyttet til hendelser som inntreffer etter slutten av perioden, såfremt slike hendelser bekrefter forhold som forelå ved slutten av perioden.
20. Ved estimer av netto realisasjonsverdi tas det også hensyn til formålet med lagerholdet. For eksempel baseres netto realisasjonsverdi for beholdninger som holdes for å oppfylle bindende salgs- eller tjenestekontrakter, på kontraktsprisen.
21. Råvarer og annet produksjonsmaterieell som holdes for bruk i produksjonen av beholdninger, 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 realisasjonsverdi, nedskrives imidlertid råvarene til netto realisasjonsverdi. I slike tilfeller kan råvarenes gjenanskaffelseskost være det beste uttrykket for deres netto realisasjonsverdi.

22. En ny vurdering av netto realisasjonsverdi foretas i hver etterfølgende periode. Når forholdene som tidligere har forårsaket nedskrivning av beholdninger til under anskaffelseskost, ikke lenger foreligger, eller når det klart kan dokumenteres at det foreligger en økning i netto realisasjonsverdi som følge av endringer i økonomiske forhold, reverseres det nedskrevne beløpet (dvs. reverseringen begrenses til omfanget av den opprinnelige nedskrivningen) slik at den nye balanseførte verdien utgjør den laveste verdien av anskaffelseskost og ajourført netto realisasjonsverdi. Dette forekommer for eksempel når en vare som er verdsatt til netto realisasjonsverdi fordi salgsprisen har gått ned, fortsatt ikke er solgt i etterfølgende periode, samtidig som salgsprisen har gått opp.

Resultatføring av varekostnad og driftsmateriell

23. **Beholdninger skal kostnadsføres i den perioden de forbrukes. Nedskrivning av beholdninger til netto realisasjonsverdi og beholdningstap skal kostnadsføres i perioden da nedskrivningen eller tapet oppstår. Reversering av nedskrivning av beholdninger som følge av økning i netto realisasjonsverdi skal føres som reduksjon av det beholdningsbeløpet som kostnadsføres i perioden da reverseringen foretas.**
24. Visse beholdninger kan henføres til andre eiendelsgrupper, for eksempel beholdninger som brukes som komponent i egenproduserte anleggsmidler. Beholdninger som på denne måten henføres til andre eiendeler, føres som kostnad under den aktuelle eiendelens utnyttbare levetid.

Presentasjon i regnskapet

25. **Beholdninger av varer og driftsmateriell presenteres som omløpsmidler i balansen. I resultatregnskapet fordeles beholdningsendringene mellom varekostnader og andre driftskostnader. På regnskapslinjen for varekostnader presenteres kun kostnader knyttet til varer som selges. Endring i beholdninger som benyttes i virksomhetens offentlige tjenesteyting presenteres som andre driftskostnader.**
26. Nedskrivning av beholdning er varekostnad eller annen driftskostnad. Vesentlig nedskrivning av beholdningen til netto realisasjonsverdi bør vises som egen regnskapslinje under driftskostnader.

Noteopplysninger

27. I note skal det gis opplysninger om

- a) **prinsippene som er anvendt ved regnskapsføring av beholdninger, herunder metode for tilordning av anskaffelseskost**
- b) **balanseført verdi av beholdningen fordelt på råvarer, varer under tilvirkning og ferdigvarer sammen med tilsvarende tall fra foregående år**
- c) **balanseført verdi av samlet beholdning 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 beholdninger som er stillet som sikkerhet for forpliktelser**

28. Dersom informasjonen om beholdningens sammensetning er særlig viktig for å kunne bedømme virksomhetens stilling og resultat, skal beholdningen spesifiseres på egnet måte i noten.

Ikrafttredelse

29. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2016 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

Appendiks

Status: Statlig regnskapsstandard

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. SRS 12 behandler også beholdninger av eiendeler som benyttes i eller utgjør en integrert del av virksomhetens offentlige tjenesteyting.

Endringer fra tidligere utgave

- Det er tydeliggjort i tittelen på standarden og gjennomgående i teksten at standarden ikke bare gjelder varebeholdninger, men beholdninger av både varer og driftsmateriell. Videre er det spesifisert at på regnskapslinjen for varekostnader i resultatregnskapet presenteres kun kostnader knyttet til varer som selges. Endring i beholdninger som benyttes i virksomhetens offentlige tjenesteyting kostnadsføres som andre driftskostnader.
- Omtalen av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi er skrevet om slik at de følger hovedlinjene i IAS 2 Beholdninger.
- Omtalen av varekontrakter er tatt ut.