

Redovisning av varulager

Introduktion

Tillämpning och inriktning

Bokföringsnämnden (BFN) har i sina allmänna råd om redovisning av varulager (BFNAR 2000:3) angett hur Redovisningsrådets rekommendation Redovisning av varulager (RR 2) ska tillämpas i näringsdrivande, icke-noterade företag¹ som inte har valt att tillämpa RR 2 eller RR 2:02. Det allmänna rådet ska dessutom tillämpas när ett sådant företag upprättar koncernredovisning. BFNAR 2000:3 motsvarar RR 2 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak utöver detta är inte avsedd. BFNs allmänna råd samt en sammanställning av de viktigaste skillnaderna jämfört med RR 2 framgår av **Bilaga 1** respektive **Bilaga 2**.

Det finns två grundläggande frågor vid redovisning av varulager. Den ena är om varulagret ska värderas till anskaffningsvärde eller verkligt värde. Den andra är hur dessa värden ska beräknas. Nämndens allmänna råd behandlar dessa och andra frågor som är viktiga för en enhetlig praxis.

I det följande finns en vägledning till de allmänna råden samt exempel på hur redovisning enligt dessa kan se ut. Till grund för de allmänna råden ligger tanken att det är viktigt att varulagret ska kunna redovisas på ett rättvisande sätt utan alltför omfattande arbetsinsatser. Råden innehåller därför ett antal lättnadsregler i förhållande till RR 2. De allmänna råden om varulager ska läsas tillsammans med BFNs allmänna råd BFNAR 2000:2 beträffande tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden. Av dessa framgår bland annat att tillämpning inte behöver ske på oväsentliga poster.

Civilrätt och skatterätt

Civilrättsliga regler om redovisning av varulager finns i 4 kap. 9 och 11-12 §§ årsredovisningslagen (1995:1554). Skatterättsliga regler för värdering av varulager återfinns i 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxering.

Annan svensk normgivning

Redovisningsrådet behandlar i RR 2 Redovisning av varulager hur redovisning tidigare skulle ske i företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har stort allmänt intresse.

¹ Se BFNAR 2000:2 Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden.

Internationell normgivning

International Accounting Standards Committee (IASC) behandlar i International Accounting Standard IAS 2 *Inventories* frågor om varulager och i IAS 23 *Borrowing Costs* frågor om ränteutgifter.

Vägledning

1. Inledning

BFNAR 2000:3 behandlar principer för värdering av varulager och frågor om vilka utgifter för en vara eller tjänst som ska eller kan tas upp som tillgång i balansräkningen.

BFNAR 2000:3 behandlar inte principer för värdering av

- fastigheter,
- värdepapper eller
- råvarukontrakt som har karaktär av finansiell placering.

Redovisningsfrågor avseende entreprenader och liknande uppdrag behandlas inte heller.

2. Definitioner

Varulager är materiella tillgångar, som

- är avsedda för försäljning i den ordinarie verksamheten (färdiga varor),
- är under tillverkning för att bli färdiga varor (varor under tillverkning, halvfabrikat) eller
- ska användas i produktionen av färdiga varor eller tjänster (råvaror, insatsvaror, förbrukningsartiklar)².

Anskaffningsvärde för en tillgång utgörs av utgiften för dess förvärv eller tillverkning. Detta innebär att i anskaffningsvärdet ingår alla utgifter som företaget haft i den normala verksamheten för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.

Verkliga värdet ska som grundregel anses vara nettoförsäljningsvärdet. I vissa fall kan dock återanskaffningsvärdet användas som mått på verkligt värde.

Nettoförsäljningsvärde utgör försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljningskostnader och andra tillkommande kostnader. Nettoförsäljningsvärdet ska beräknas med beaktande av inkurans.

Inkurans innebär att varorna inte kan säljas på normala villkor. Det kan bero på att de har blivit defekta (t.ex. rostskador), omoderna (t.ex. modekläder) eller övertaliga

² Se även BFN U 96:2 Redovisning av förnödenheter.

eller att de på annat sätt blivit svårsålda på grund av andra omständigheter (t.ex. införande av ny teknik)³.

Återanskaffningsvärde (nuanskaffningsvärde) avser det anskaffningsvärde företaget skulle ha haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstillfället.

2.1. Företagskategorier

Näringsdrivande, icke-noterade företag som avses i denna vägledning indelas i mindre och större företag samt mindre och större koncerner. Bokföringsnämnden använder samma definitioner för företagen som i 1 kap. 3 § ÅRL.

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,

2. andelar: aktier och andra andelar i juridiska personer,

3. större företag:

- företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad eller

- företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor.

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

4. mindre företag: företag som inte är större företag,

5. större koncerner: koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

6. mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 5 b och c skall fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

3. Varulagervärdering i mindre företag

Varulager värderas på i princip samma sätt i alla företag, oavsett storlek. För inköpta varor i detaljhandelsföretag och vid egentillverkade varor (hel- och halvfabrikat) skiljer sig dock redovisningen något beroende på om företaget tillhör, enligt definitionerna i denna vägledning, kategorin

³ Se även BFNAR 2001:4 Tillämpning av s.k. inkuranstrappa.

- mindre företag, eller
- större företag.

3.1 Grundläggande värderingsregler

Den grundläggande värderingsregeln för varulager är *lägsta värdets princip*, dvs. varulagret ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. Detta medför att företaget vid värderingstidpunkten måste bestämma såväl anskaffningsvärde som verkligt värde för att kunna avgöra till vilket belopp varulagret ska värderas.

En värdering enligt lägsta värdets princip ska som huvudregel ske *post för post*. Kollektiv värdering är dock tillåten för homogena varugrupper eller då en individuell värdering av kostnadsskäl är svår att motivera. Typexempel på homogen varugrupp utgörs av rå- och stapelvaror. Även inköpskontrakt på homogena varor får värderas kollektivt. Däremot får inte olika varugrupper föras ihop vid värderingen. Ett sänkt värde på en varugrupp får således inte kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp.

Vid värdering av varulager utgår man ofta från respektive företags system för produktkalkylering som utformats med hänsyn till speciella förhållanden i respektive företag och bransch. Förhållandena och syftet med kalkyleringen kan variera, vilket påverkar värderingen. Så kan till exempel en direkt kostnad för ett företag vara en indirekt kostnad för ett annat företag. Med hänsyn till dylika naturliga skillnader är det vid lagervärdering särskilt viktigt att redovisningens grundläggande principer om kontinuitet och konsekvens följs.

3.2 Anskaffningsvärde

Vad som utgör anskaffningsvärde är beroende av om varulagret består av inköpta varor (råvaror, insatsvaror, halv- och helfabrikat) eller av egentillverkade halv- och helfabrikat.

3.2.1 Inköpta varor – råvaror, insatsvaror, halv- och helfabrikat

Består varor i lagret av inköpta varor ska i anskaffningsvärdet inräknas inköpspris, importavgifter, tull, transport- och andra hanteringskostnader och varje annan till varan direkt hänförd kostnad. Avdrag ska ske för återbäring, varurabatter, bonus och liknande. Har varor köpts in i utländsk valuta ska inköpspriset omräknas till valutakursen vid den tidpunkt transaktionen bokförs. Vid terminssäkring får terminskursen användas vid värderingen⁴.

Anskaffas varor av samma slag vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet bestämmas enligt *först in-först ut-principen (FIFU)*. FIFU-principen innebär att om varor av samma slag köpts in vid skilda tillfällen anses de varor som ligger kvar vid räkenskapsårets utgång vara de som har anskaffats sist. Om det är svårt att tillämpa

⁴ Att terminskursen får användas när terminssäkring skett är en lättnadsregel jämfört med BFN R7 punkt 16.

FIFU-metoden i det enskilda fallet kan anskaffningsvärdet i stället erhållas med hjälp av en vägd genomsnittsberäkning under förutsättning att den kan antas leda till ett resultat som nära överensstämmer med vad FIFU-metoden skulle ge.

3.2.2 *Inköpta varor – detaljhandelsföretag och handelsföretag*

För inköpta varor i detaljhandelsföretag krävs ofta av praktiska skäl att anskaffningsvärdet bestäms som försäljningspris (exklusive moms) med avdrag för de pålägg som används i priskalkyler för den aktuella varan. Avdrag ska dock inte göras för den del av pålägget som avser kostnader, vilka enligt ovan utgör en del av anskaffningsvärdet. Om försäljningspriset höjts eller sänkts efter inköpstillfället ska justering göras för denna prisändring.

I verksamhet där det inte är vanligt med renodlade priskalkyler, exempelvis i handelsföretag, kan anskaffningsvärdet alternativt bestämmas som försäljningspris (exklusive moms) med avdrag för använd bruttovinstmarginal. Om försäljningspriset eller bruttovinstmarginalen höjts eller sänkts efter inköpstillfället ska justering göras för dessa förändringar. Detta innebär att använd bruttovinstmarginal ska ge uttryck för den vinstmarginal som företaget faktiskt har på respektive varugrupp i befintligt varulager på balansdagen.

3.2.3 *Egentillverkade varor – halv- och helfabrikat*

Anskaffningsvärdet för egentillverkade halv- och helfabrikat bestäms som huvudregel i en efterkalkyl och består av anskaffningsvärdet för ingående råmaterial och halvfabrikat, andra direkta kostnader som nedlagts på varan samt skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader.

Andra direkta kostnader är sådana kostnader som direkt hänförs till varor eller order såsom lönekostnader (inkl. sociala kostnader), kostnader för legoarbeten m.m. För ordertillverkande företag kan också direkta kostnader för tagandet av erhållna order inkluderas under denna rubrik.

Indirekta kostnader är sådana som inte direkt hänförs till varor eller order. De indirekta kostnaderna klassificeras ofta efter funktioner (t.ex. tillverkning, administration, försäljning) och kostnadsställen varigenom de på ett rimligt sätt kan fördelas på skilda delar av verksamheten. Denna fördelning sker ofta med hjälp av olika fördelningsnycklar (t.ex. direkta kostnader, löner, golvytor, produktionstid). I anskaffningsvärdet ska inkluderas ett pålägg för indirekta kostnader motsvarande den andel av dessa som anses hänförlig till arbete, vilket nedlagts fram till balansdagen. Här ingår endast de indirekta kostnader som hänförs till tillverkningen.

Vid beräkning av pålägget för indirekta kostnader görs detta med utgångspunkt i normalt kapacitetsutnyttjande. Detta innebär att vid såväl normalt kapacitetsutnyttjande som vid över- och underkapacitet ska pålägget för indirekta kostnader beräknas som vid normalt kapacitetsutnyttjande. Med normalt kapacitetsutnyttjande menas en genomsnittlig sysselsättning under en längre period. När sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande och i det fall detta medför att redovisningen kan befaras bli missvisande för

företagets ställning och resultat ska dock pålägget reduceras till faktisk kostnad.

Bland indirekta tillverkningskostnader ska inräknas avskrivningar men inte ränta på anläggningstillgångar som används i tillverkningen. Avskrivningarna ska baseras på anläggningarnas anskaffningsvärde.

Försäljningsomkostnader, allmänna administrationsomkostnader, forsknings- och utvecklingskostnader som inte är direkt knutna till order samt kostnader för lagerhållning av färdiga varor ingår inte bland de kostnader som bringar varan till dess tillstånd och plats och ska således inte inräknas i anskaffningsvärdet.

Vid produktion av varor med kort tillverkningstid ska ränteutgifter under tillverkningstiden inte inräknas i anskaffningsvärdet. Ränta under lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen behöver inte inräknas i anskaffningsvärdet.

Om tillförlitliga efterkalkyler saknas kan anskaffningsvärdet för egentillverkade färdiga produkter och halvfabrikat alternativt fastställas med hjälp av de förkalkyler som företaget upprättat. Anskaffningsvärdet bestäms därvid som kostnaden för ingående råmaterial och halvfabrikat, andra direkta kostnader samt skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader. Se exempel nedan.

En förutsättning för att en förkalkyl ska kunna godtas som underlag för en bestämning av anskaffningsvärdet är att kalkylen är realistisk. För att pröva om förkalkylen är realistisk ska en bedömning göras av de förutsättningar förkalkylen bygger på. Detta ska ske i sådan omfattning att kvalitén i förkalkylsystemet kan bedömas vara tillförlitlig. Om företaget bedömer att förkalkylen är orealistisk ska efterkalkyl upprättas och anskaffningsvärdet fastställas utifrån denna.

Råvaror med en liten upparbeitungsgrad och lågt förädlingsvärde som successivt omsätts kan som alternativ tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. För råvaror som upparbetats till ett större förädlingsvärde måste en bedömning av upparbeitungsgraden göras.

3.3 Verkligt värde

Vad som utgör verkligt värde är även det beroende av hur varulagret ser ut. Består varulagret av färdiga varor (inköpta eller egentillverkade) utgörs verkligt värde av nettoförsäljningsvärdet. Innehåller varulagret i stället råvaror eller halvfabrikat utgörs i praktiken verkligt värde av återanskaffningsvärdet. En beräkning av nettoförsäljningsvärdet för såväl råvaror som halvfabrikat med utgångspunkt från den färdiga varans pris kräver oftast för stor arbetsinsats.

För halvfabrikat bör dock en översiktlig kontroll göras att återanskaffningsvärdet inte är högre än nettoförsäljningsvärdet. Då nettoförsäljningsvärdet behöver fastställas för varor som inte är färdiga att säljas i befintligt skick, t.ex. halvfabrikat och varor under tillverkning måste försäljningsvärdet för färdig vara reduceras med alla återstående kostnader fram till leveransen. Häri ska då även ingå såväl direkta som indirekta tillverkningskostnader.

3.3.1 *Nettoförsäljningsvärde – färdiga varor*

Består varulagret av färdiga varor ska nettoförsäljningsvärdet bestämmas. Detta sker i två steg. Först bestäms försäljningsvärdet och därefter bestäms de försäljningskostnader som ska reducera försäljningsvärdet.

Utgångspunkten är således försäljningsvärdet, som utgör det pris som på basis av information tillgänglig på balansdagen beräknas kunna uppnås i rörelsen vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Bedömningen sker under förutsättning av att företaget fortsätter sin verksamhet. Hänsyn ska dock tas till efter balansdagen tillgänglig information som undanröjer osäkerhet om förhållanden som rådde på balansdagen.

Hänsyn ska även tas till inkurans. För inkuranta varor måste försäljningsvärdet beräknas på det nedsatta försäljningspris, som varorna bedöms kunna säljas för. Detta gäller även om inkuransen beror på övertalighet. Vid övertalighet är det ofta svårt att beräkna ett verkligt värde. Generellt måste underlaget för värdering av denna inkurans vara tillförlitlig. Underlaget kan t.ex. bestå av försäljnings- och lagerstatistik och uppgjorda försäljningsplaner. Trots detta kan företaget i undantagsfall efter en bedömning i det enskilda fallet använda väl underbyggda schablonmässiga kollektiva inkuransbedömningar grundade på försäljningsvärden.

Det bestämda försäljningsvärdet ska reduceras med beräknad försäljningskostnad. Med försäljningskostnad avses den med försäljningen förbundna försäljningskostnaden (särkostnaden) t.ex. varurabatter, bonus och provisioner, medan t.ex. lön till fast personal inte är en särkostnad. Med särkostnad anses en kostnad som i en given valsituation är förenad med och särskiljbar för ett visst handlingsalternativ. Lagringskostnader och ränta under lagringstid och kreditid behöver inte dras av.

3.3.2 *Återanskaffningsvärde – råvaror eller halvfabrikat*

Innehåller varulagret råvaror eller halvfabrikat utgörs i praktiken verkligt värde av återanskaffningsvärdet. Återanskaffningsvärdet beräknas efter samma principer som anskaffningsvärdet men baserat på balansdagens priser. Omräkning av priser i utländsk valuta ska ske till balansdagens kurs. Därutöver måste en bedömning av inkuransen ske och inkuranta varor nedskrivas.

3.4 *Inkurans*

Inkurans beaktas som huvudregel genom tillämpning av lägsta värdets princip. Det är dock vanligt i praxis att lagrets värde i balansräkningen reduceras med skattemässigt tillåtet inkuransavdrag även om detta är högre än bedömd verklig inkurans.⁵ Eftersom inkuransbedömning ofta är förenad med osäkerhet, bör en sådan redovisning kunna tillåtas under förutsättning att avvikelserna från en värdering enligt lägsta värdets princip inte i väsentlig grad påverkar bedömningen av företagets resultat och ställning.

⁵ Se även BFN U 92:1 Redovisning av varulager vid tillämpning av den s.k. 97-procentregeln.

Är däremot skillnaden mellan bedömt värde enligt lägsta värdets princip och det skattemässigt godtagbara värdet väsentligt ska lagret tas upp på balansräkningens tillgångssida till värde beräknat enligt lägsta värdets princip. På skuldsidan redovisas skillnaden mellan detta värde och det skattemässigt godtagbara värdet som lagerreserv under obeskattade reserver.

3.5 *Speciella värderingsfrågor*

3.5.1 *Beaktande av framtida förluster*

Om en order bedöms medföra förlust ska förlusten redovisas då den kan beräknas. Även förluster som överstiger nedlagda kostnader ska beaktas och överskjutande del redovisas som skuld. Reservering för förlust ska likaledes ske då förlust kan förutses på arbeten som kontrakterats men på vilka kostnader icke nedlagts på balansdagen.

För sannolika förluster på varuinköp hänförliga till icke annullerbara inköpskontrakt, dvs. där verkligt värde är lägre än det kontrakterade priset, ska reservering göras, även om varorna inte upptagits som tillgång. Även för icke annullerbara försäljningskontrakt för vilka beräknad anskaffningskostnad är högre än kontrakterat pris ska reservering göras för sannolik förlust.

3.5.2 *Gränsen mellan kontrakt och varulager*

Vid ett bokslut kan det råda oklarhet om vad som ska ingå i ett varulager, eftersom äganderätten till ett varuparti kan vara svår att fastställa t.ex. då varorna är under transport mellan säljare och köpare eller är omhändertagna av tredje man eller ligger kvar hos säljaren. Om, på balansdagen, de risker och rättigheter som är förknippade med de sålda varorna har övergått på köparen, har säljaren fullgjort sin prestation och, i normalfallet, i köprättslig mening, avlämnat varorna och därmed ska dessa ingå i köparens lager. Avtalad fraktklausul har som regel avgörande betydelse för bedömningen.

3.6 *Upplýsningar*

Upplýsningar ska lämnas om värderingsprinciper, varvid det även ska anges i vilken omfattning som kollektiv värdering tillämpats. Upplýsning ska även lämnas om lagrets sammansättning uppdelad på ett för företaget lämpligt sätt.

4. **Varulagervärdering i större företag**

Större företag ska värdera sitt varulager i enlighet med vad som angivits för mindre företag med undantag för avsnitt 3.2.2 och 3.2.3. I avsnitt 4.1 och 4.2 anges vad som tillkommer för större företag.

4.1. *Inköpta varor – detaljhandelsföretag*

För inköpta varor i detaljhandelsföretag krävs ofta av praktiska skäl att anskaffningsvärdet bestäms som försäljningspris (exklusive moms) med avdrag för de pålägg som används i priskalkyler för den aktuella varan. Avdrag ska dock inte

göras för den del av pålägget som avser kostnader, vilka enligt ovan utgör en del av anskaffningsvärdet. Om försäljningspriset höjts eller sänkts efter inköpstillfället ska justering göras för denna prisändring.

4.2 *Egentillverkade varor – halv- och helfabrikat*

Anskaffningsvärdet för egentillverkade halv- och helfabrikat bestäms som huvudregel i en efterkalkyl och består av anskaffningsvärdet för ingående råmaterial och halvfabrikat, andra direkta kostnader som nedlagts på varan samt skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader.

Andra direkta kostnader är sådana kostnader som direkt hänförs till varor eller order såsom lönekostnader (inkl. sociala kostnader), kostnader för legoarbeten m.m. För ordertillverkande företag kan också direkta kostnader för tagandet av erhållna order inkluderas under denna rubrik.

Indirekta kostnader är sådana som inte direkt hänförs till varor eller order. De indirekta kostnaderna klassificeras ofta efter funktioner (t.ex. tillverkning, administration, försäljning) och kostnadsställen varigenom de på ett rimligt sätt kan fördelas på skilda delar av verksamheten. Denna fördelning sker ofta med hjälp av olika fördelningsnycklar (t.ex. direkta kostnader, löner, golvytor, produktionstid). I anskaffningsvärdet ska inkluderas ett pålägg för indirekta kostnader motsvarande den andel av dessa som anses hänförlig till arbete, vilket nedlagts fram till balansdagen. Häri ingår endast de indirekta kostnader som hänförs till tillverkningen.

Vid beräkningen av pålägget för indirekta kostnader måste kapacitetsutnyttjandet beaktas. Pålägget beräknas med utgångspunkt från normalt kapacitetsutnyttjande med vilket menas en genomsnittlig sysselsättning under en längre period. Har sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande ska dock en reduktion ske av pålägget ned till faktisk kostnad. Har sysselsättningen varit lägre än normal ska den del av indirekta kostnader som är hänförlig till icke utnyttjad normal kapacitet, d.v.s. negativa pålaggsdifferenser, belasta periodens resultat.

Större företag får när företagets resultat och ställning inte nämnvärt påverkas av hur värderingen sker av egentillverkade varor – halv- och helfabrikat - tillämpa samma lättnadsregel vid beräkning av pålägg för indirekta kostnader som de mindre företagen. För att lättnadsregeln ska få tillämpas krävs dessutom att egentillverkade varor – halv- och helfabrikat - utgör en oväsentlig del av företagets tillgångar. För att pröva den saken bör företaget upprätta och dokumentera en känslighetsanalys.

Lättnadsregeln innebär att vid beräkning av pålägget för indirekta kostnader görs detta med utgångspunkt i normalt kapacitetsutnyttjande. Detta medför att vid såväl normal kapacitetsutnyttjande som vid över- och underkapacitet ska pålägget för indirekta kostnader beräknas som vid normal kapacitetsutnyttjande. Med normalt kapacitetsutnyttjande menas en genomsnittlig sysselsättning under en längre period. När sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande och i det fall detta medför att redovisningen kan befaras bli missvisande för företagets ställning och resultat ska dock pålägget reduceras till faktisk kostnad.

Bland indirekta tillverkningskostnader ska inräknas avskrivningar men inte ränta på anläggningstillgångar som används i tillverkningen. Avskrivningarna ska baseras på anläggningarnas anskaffningsvärde.

Försäljningsomkostnader, allmänna administrationsomkostnader, forsknings- och utvecklingskostnader som inte är direkt knutna till order samt kostnader för lagerhållning av färdiga varor ingår inte bland de kostnader som bringar varan till dess tillstånd och plats och ska således inte inräknas i anskaffningsvärdet.

Vid produktion av varor med kort tillverkningstid ska ränteutgifter under tillverkningstiden inte inräknas i anskaffningsvärdet. Ränta under lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen behöver inte heller inräknas i anskaffningsvärdet.

Större företag får när företagets resultat och ställning inte nämnvärt påverkas av hur värderingen sker av egentillverkade varor – halv- och helfabrikat - tillämpa samma förenklade metod som mindre företag när det gäller att fastställa anskaffningsvärdet utifrån upprättad förkalkyl. För att den förenklade metoden ska kunna användas måste en bedömning göras av att egentillverkade varor – halv- och helfabrikat - utgör en oväsentlig del av företagets tillgångar. Som ett led i denna bedömning bör en känslighetsanalys upprättas och dokumenteras.

Den förenklade metoden innebär att när tillförlitliga efterkalkyler saknas kan anskaffningsvärdet för egentillverkade färdiga produkter och halvfabrikat alternativt fastställas med hjälp av de förkalkyler som företaget upprättat. Anskaffningsvärdet bestäms därvid som kostnaden för ingående råmaterial och halvfabrikat, andra direkta kostnader samt skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader. Se exempel nedan.

En förutsättning för att en förkalkyl ska kunna godtas som underlag för en bestämning av anskaffningsvärdet är att kalkylen är realistisk. För att pröva om förkalkylen är realistisk ska en bedömning ske av de förutsättningar förkalkylen bygger på. Detta ska ske i sådan omfattning att kvalitén i förkalkylsystemet kan bedömas vara tillförlitlig. Om företaget bedömer att förkalkylen är orealistisk ska efterkalkyl upprättas och anskaffningsvärdet fastställas utifrån denna.

Råvaror med en liten upparbeitungsgrad och lågt förädlingsvärde som successivt omsätts kan som alternativ tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. För råvaror som upparbetats till ett större förädlingsvärde måste en bedömning av upparbeitungsgraden göras.

5. Sammanställning över lagervärdering i mindre företag

Varulagret ska post för post värderas enligt *lägsta värdets princip* till det lägsta av *anskaffningsvärde* och *verkligt värde* i enlighet med följande tabell:

	Inköpta varor	Inköpta varor i detaljhandel & handelsföretag	Egentillverkade varor
Anskaffningsvärde	<p><i>Inköpspris</i></p> <ul style="list-style-type: none"> + <i>Importavgifter</i> + <i>Tull</i> + <i>Transport & andra Hanteringskostnader</i> + <i>annan till varan direkt hänförd kostnad</i> - <i>återbäring</i> - <i>varurabatter</i> - <i>bonus och liknande</i> 	<p><i>Försäljningspris (exkl. moms)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>pålägg i priskalkylen eller i vissa fall bruttovinstmarginal för aktuell vara</i> 	<p><i>Anskaffningsvärde för råmaterial och halvfabrikat</i></p> <ul style="list-style-type: none"> + <i>andra direkta kostnader såsom lönekostnader (inkl. sociala avgifter), kostnader för legoarbeten</i> + <i>skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader inkl. avskrivningar på anläggningstillgångar som används i tillverkningen</i>
<i>Beakta</i>	<i>FIFU eller om praktiskt svårt genomsnittsberäkning</i>	<i>Justera för försäljningsprisändringar och bruttovinstmarginal ändringar efter inköpstillfället</i>	<i>Pålägg beräknas med utgångspunkt i normalt kapacitetsutnyttjande. Justering i visst fall. Tillvägagångssätt: Efterkalkyl alternativt förkalkyl om denna bedöms som realistisk</i>
<i>Avsnitt</i>	<i>3.2.1</i>	<i>3.2.2</i>	<i>3.2.3</i>

	Färdiga varor (inköpta eller egentillverkade)	Råvaror eller halvfabrikat
Verkligt värde	<p><i>Nettoförsäljningsvärde:</i></p> <p><i>Försäljningspris vid normal försäljning i löpande rörelse</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Inkurans</i> - <i>Beräknad försäljningskostnad (särkostnad)</i> - <i>Vid behov avdrag för lagringskostnad & ränta under lagringstid</i> 	<p><i>Återanskaffningsvärde:</i></p> <p><i>Anskaffningsvärde som för inköpta varor men till balansdagens priser.</i></p> <p><i>Priser i utländsk valuta ska omräknas till balansdagens kurs.</i></p>
<i>Beakta</i>	<i>Vid övertalighetsinkurans i undantagsfall schablonmässig kollektiv inkuransbedömning</i>	<i>Inkurans För halvfabrikat stäm av att återanskaffningsvärdet inte är högre än nettoförsäljningsvärdet</i>
<i>Avsnitt</i>	<i>3.3.1</i>	<i>3.3 och 3.3.2</i>

6. Sammanställning över lagervärdering i större företag

Varulagret ska post för post värderas enligt *lägsta värdets princip* till det lägsta av *anskaffningsvärde* och *verkligt värde* i enlighet med följande tabell:

	Inköpta varor	Inköpta varor i detaljhandel	Egentillverkade varor
Anskaffningsvärde	<p><i>Inköpspris</i></p> <ul style="list-style-type: none"> + <i>Importavgifter</i> + <i>Tull</i> + <i>Transport & andra Hanteringskostnader</i> + <i>annan till varan direkt hänförd kostnad</i> - <i>återbäring</i> - <i>varurabatter</i> - <i>bonus och liknande</i> 	<p><i>Försäljningspris (exkl. moms)</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>pålägg i priskalkylen för aktuell vara</i> 	<p><i>Anskaffningsvärde för råmaterial och halvfabrikat</i></p> <ul style="list-style-type: none"> + <i>andra direkta kostnader såsom lönekostnader (inkl. sociala avgifter), kostnader för legoarbeten</i> + <i>skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader inkl. avskrivningar på anläggningstillgångar som används i tillverkningen</i>
<i>Beakta</i>	<i>FIFU eller om praktiskt svårt genomsnittsberäkning</i>	<i>Justera för försäljningsprisändringar efter inköpstillfället</i>	<i>Pålägg beaktar kapacitetsutnyttjande. Under vissa förutsättningar lättadsregel. Efterkalkyl som huvudregel. Under vissa förutsättningar förenklad metod.</i>
<i>Avsnitt</i>	<i>3.2.1</i>	<i>4.1</i>	<i>4.2</i>

	Färdiga varor (inköpta eller egentillverkade)	Råvaror eller halvfabrikat
Verkligt värde	<p><i>Nettoförsäljningsvärde:</i></p> <p><i>Försäljningspris vid normal försäljning i löpande rörelse</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Inkurans</i> - <i>Beräknad försäljningskostnad (särkostnad)</i> - <i>Vid behov avdrag för lagringskostnad & ränta under lagringstid</i> 	<p><i>Återanskaffningsvärde:</i></p> <p><i>Anskaffningsvärde som för inköpta varor men till balansdagens priser.</i></p> <p><i>Priser i utländsk valuta ska omräknas till balansdagens kurs.</i></p>
<i>Beakta</i>	<i>Vid övertalighetsinkurans i undantagsfall schablonmässig kollektiv inkuransbedömning</i>	<i>Inkurans För halvfabrikat stäm av att återanskaffningsvärdet inte är högre än nettoförsäljningsvärdet</i>
<i>Avsnitt</i>	<i>3.3.1</i>	<i>3.3 & 3.3.2</i>

Exempel

Nedanstående exempel är tänkt att åskådliggöra en värdering av färdiga egentillverkade varor hos ett mindre företag som omfattas av BFNAR 2000:3. Exemplet visar det alternativa tillvägagångssättet för egentillverkade produkter och halvfabrikat att låta anskaffningsvärdet bestämmas till de kostnader per produkt som framgår av en förkalkyl, se avsnitt 3.2.3. Tekniken är densamma för större företag när förutsättningarna enligt avsnitt 4.2 är uppfyllda.

Förkalkylen bedöms ge ett realistiskt mått på produkternas anskaffningsvärde. I det enskilda fallet måste val av fördelningsgrund för de indirekta tillverkningskostnaderna m.m. anpassas till företagets produktionsvillkor och branschförhållanden.

Ett företag tillverkar två olika produkter, A och B. Företaget har för sin förkalkyl uppskattat följande kostnader för tillverkningen av produkterna:

Lönekostnad:	150 kr/ timme inklusive sociala avgifter
Materialkostnad:	60 kr/kg

Samma material och arbetskraft används till bägge produkterna.

Produktionen av produkterna kräver:

	A	B
Material:	8 kg/st	5 kg/st
Arbetstid:	2 tim/st	6 tim/st

Företaget uppskattar följande fasta omkostnader:

Tillverkningsomkostnad:	600.000 kr (tjänstemannalön, avskrivningar, övriga indirekta tillverkningskostnader)
Administrationskostnad:	300.000 kr (ekonomipersonal, försäkring, lokalhyra)
Försäljningskostnad:	400.000 kr (broschyrer, reklam, säljfunktion)
Årsarbetstid i produktionen:	20.000 timmar fördelat på 4.000 A-produkter och 2.000 B-produkter

Anskaffningsvärde:

Försäljningsomkostnader och allmänna administrationsomkostnader ska inte inräknas i anskaffningsvärdet.

Skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader kan beräknas genom att tillverkningsomkostnaden fördelas per arbetad timme och sedan via ett timpris påförs respektive produkt:

$$600.000 \text{ kr} / 20.000 \text{ tim} = 30 \text{ kr/tim}$$

Anskaffningsvärde:	A	B
Direkt material:	60 kr /kg x 8 kg/st=480	60 kr/kg x 5 kg/st=300
Direkt lön:	150 kr/ tim x 2 tim/st=300	150 kr/tim x 6 tim/st=900
<u>Tillv.omk.påslag:</u>	<u>30 kr/tim x 2 tim/st=60</u>	<u>30 kr/tim x 6 tim/st=180</u>
Anskaffningsvärde, kr:	840	1380

Verkligt värde:

För färdiga varor utgörs verkligt värde av nettoförsäljningsvärdet, vilket innebär att det bestämda försäljningsvärdet ska reduceras med den med försäljningen direkt förbundna försäljningskostnaden (särkostnaden). Med försäljningskostnad avses varurabatter, bonus, provisioner etc.

Företaget bedömer att försäljningspris, efter beaktande av inkurans, för produkt A är 1000 och för produkt B är 1450. Vid försäljning utgår provision till återförsäljare för produkt A med 3% och för produkt B med 6%. Övriga försäljningskostnader utgör inte särkostnader för försäljningen av varorna och beaktas inte.

	A	B
Försäljningspris	1000	1450
- återförsäljarbonus	3% -30	6% -87
<u>Nettoförsäljningsvärde</u>	<u>970</u>	<u>1363</u>

Varulagrets värde:

Vid bokslut 200X-12-31 har företaget inventerat ett inestående lager av:

	A	B
Antal produkter:	180	300

Varulagret ska värderas *post för post* till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. I exemplet utgör anskaffningsvärdet för produkt A lägsta värdet medan verkligt värde i form av nettoförsäljningsvärdet är det lägsta värdet för produkt B. Varulagrets värde i bokslutet 200X-12-31 beräknas till:

	A
Anskaffningsvärde:	840
<u>Antal produkter:</u>	<u>180</u>
Varulagervärde A:	151 200

	B
Nettoförsäljningsvärde:	1363
<u>Antal produkter:</u>	<u>300</u>
Varulagervärde B:	408 900

Totalt varulagervärde: 560 100

Bilaga 1

BFNs allmänna råd om redovisning av varulager (BFNAR 2000:3)

Näringsdrivande, icke-noterade mindre företag/koncerner (BFNAR 2006:8)

1. Mindre företag¹ får redovisa sitt varulager enligt punkt 2-7 i dessa allmänna råd. (BFNAR 2006:8)
2. Företag som omfattas av punkt 1 i dessa allmänna råd skall tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 2 Redovisning av varulager med undantag för punkterna 2, 11², 12, 19, 21 och 24.
3. I stället för RR 2 punkt 2 skall följande gälla.

I detta allmänna råd behandlas inte principer för värdering av

- fastigheter,
- värdepapper,
- råvarukontrakt som har karaktär av finansiell placering.

Redovisningsfrågor avseende entreprenader och liknande uppdrag³ behandlas inte heller.

4. I stället för RR 2 punkt 12 skall följande gälla.

I anskaffningsvärdet för inköpta varor skall inräknas inköpspris, importavgifter, tull, transport- och andra hanteringskostnader och varje annan till varan direkt hänförd kostnad. Avdrag skall ske för återbäring, varurabatter, bonus och liknande. För varor köpta i utländsk valuta skall inköpspriset omräknas till valutakursen vid den tidpunkt transaktionen bokförs. Vid terminssäkring får terminskursen användas vid värderingen⁴.

5. I stället för RR 2 punkt 19 skall följande gälla.

Vid beräkning av pålägget för indirekta kostnader görs detta med utgångspunkt i normalt kapacitetsutnyttjande. Med normalt kapacitetsutnyttjande menas en genomsnittlig sysselsättning under en längre period. När sysselsättningen varit

¹ Av 1 kap. 3 § ÅRL framgår vad som utgör mindre företag respektive mindre koncerner. (BFNAR 2006:8)

² Att BFNs allmänna råd inte behöver tillämpas på oväsentliga poster framgår av BFNAR 2000:2 varför punkt 11 i RR 2 utgår.

³ Upphävd (BFNAR 2006:8)

⁴ Att terminskursen får användas när terminssäkring skett är en lättnadsregel jämfört med BFN R7 p 16.

högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande och i det fall detta medför att redovisningen kan befaras bli missvisande för företagets ställning och resultat skall dock pålägget reduceras till faktisk kostnad.

6. I stället för RR 2 punkt 21 skall följande gälla.

Vid produktion av varor med kort tillverkningstid skall ränteutgifter under tillverkningstiden inte inräknas i anskaffningsvärdet. Ränta under lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen behöver inte inräknas i anskaffningsvärdet.

7. I stället för RR 2 punkt 24 skall följande gälla.

Vid bestämning av nettoförsäljningsvärdet skall avdrag från försäljningsvärdet ske för beräknad försäljningskostnad. Med försäljningskostnad avses den med försäljningen förbundna försäljningskostnaden (särkostnaden) t.ex. varurabatter, bonus, provisioner. Lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid behöver inte dras av.

Näringsdrivande, icke-noterade större företag/koncerner (BFNAR 2006:8)

8. Större företag⁵ får redovisa sitt varulager enligt punkt 9-14 i dessa allmänna råd. (BFNAR 2006:8)

9. Företag som omfattas av punkt 8 i dessa allmänna råd skall tillämpa Redovisningsrådets rekommendation RR 2 Redovisning av varulager med undantag för punkterna 2, 11², 12, 19, 21 och 24.

10. I stället för RR 2 punkt 2 skall BFNAR 2000:3 punkt 3 gälla.

11. I stället för RR 2 punkt 12 skall BFNAR 2000:3 punkt 4 gälla.

12. I stället för RR 2 punkt 19 skall följande gälla.

Företag som omfattas av punkt 8 i dessa allmänna råd skall som huvudregel tillämpa punkt 19 i RR 2.

Dessa företag får när företagets resultat och ställning inte nämnvärt påverkas av hur värderingen sker av egentillverkade varor – halv- och helfabrikat tillämpa punkt 5 i dessa allmänna råd under den ytterligare förutsättningen att dessa varor utgör en oväsentlig del av företagets tillgångar.

13. I stället för RR 2 punkt 21 skall BFNAR 2000:3 punkt 6 gälla.

² Att BFNs allmänna råd inte behöver tillämpas på oväsentliga poster framgår av BFNAR 2000:2 varför punkt 11 i RR 2 utgår.

⁵ Av 1 kap. 3§ ÅRL framgår vad som utgör större företag respektive större koncerner.

14. I stället för RR 2 punkt 24 skall BFNAR 2000:3 punkt 7 gälla.

15. Företag som tillämpar BFNAR 2000:3 punkterna 2-7 eller 9-14 skall ange detta i tilläggsupplysningarna.

16. Dessa allmänna råd skall tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2001 eller senare och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjats tidigare.

- - - - -

-

BFNAR 2006:8

Detta allmänna råd tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2007 eller senare.

Bilaga 2

Viktiga skillnader mellan BFNAR 2000:3 och RR 2, m.m.

Dessa allmänna råd överensstämmer med RR 2 Redovisning av varulager med undantag av de i punkt 2 och 9 angivna punkterna. Några övriga avvikelser i sak är inte avsedda. Skillnaderna kan kortfattat sägas innebära följande:

Mindre företag/koncerner (BFNAR 2006:8)

- a) Anskaffningsvärde inköpta varor. Bestämmande av detta värde ska ske så som RR 2 anger med två avvikelser. För det första anges inte i BFNAR 2000:3 att avdrag ska göras för den del av inköpspriset som är att betrakta som kompensation för onormalt lång erhållen räntefri eller lågförräntad kredit. För det andra anges att vid terminssäkring får alltid terminskursen användas vid värderingen. (BFNAR 2000:3 punkt 4).
- b) Anskaffningsvärde egentillverkade varor. Bestämmande av detta värde ska ske så som RR 2 anger med två avvikelser. För det första anger BFNAR 2000:3 att vid beräkning av pålägget för indirekta kostnader görs detta med utgångspunkt i normalt kapacitetsutnyttjande. Detta medför att när sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande ska pålägget i regel inte reduceras till faktisk kostnad. En reduktion ska bara ske om redovisningen kan befaras bli missvisande för företagets ställning och resultat. För det andra behöver inte ränta under lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen inräknas i anskaffningsvärdet. (BFNAR 2000:3 punkt 5 och 6).
- c) Nettoförsäljningsvärde. Detta värde ska bestämmas så som RR 2 anger med två avvikelser. För det första följer det av BFNAR 2000:3 att försäljningskostnaden inte inkluderar avdrag för skäligen andel av indirekta försäljningskostnader och allmänna administrationskostnader. Dessutom behöver inte avdrag för lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid ske. BFNAR 2000:3 anger istället att vid bestämmande av nettoförsäljningsvärdet ska endast den med försäljningen förbundna försäljningskostnaden (särkostnaden) reducera försäljningsvärdet. (BFNAR 2000:3 punkt 7).

BFN har dessutom i vägledningen till BFNAR 2000:3 närmare utvecklat sin syn på redovisning av följande delområden:

- d) Inköpta varor – detaljhandelsföretag och handelsföretag. BFN anser att i verksamhet där det inte är vanligt med renodlade priskalkyler, exempelvis i handelsföretag, kan anskaffningsvärdet alternativt bestämmas som försäljningspris (exklusive moms) med avdrag för använd bruttovinstmarginal.

(Vägledningen avsnitt 3.2.2).

- e) Egentillverkade varor – halv- och helfabrikat. BFN anser att när anskaffningsvärdet för egentillverkade färdiga produkter och halvfabrikat ska fastställas och tillförlitliga efterkalkyler saknas kan ett alternativt tillvägagångssätt vara att företaget använder upprättade förkalkyler. En förutsättning för att en förkalkyl ska kunna godtas som underlag för en bestämning av anskaffningsvärdet är att kalkylen är realistisk. (Vägledningen avsnitt 3.2.3).
- f) Nettoförsäljningsvärde – färdiga varor. Vid fastställande av detta värde kan det vara aktuellt att beakta inkurans till följd av övertalighet. Vid övertalighetsinkurans är det ofta svårt att beräkna ett verkligt värde. BFN anser att generellt måste underlaget för värdering av denna inkurans vara tillförlitlig. Underlaget kan t.ex. bestå av försäljnings- och lagerstatistik och uppgjorda försäljningsplaner. Trots detta kan företaget i undantagsfall efter en bedömning i det enskilda fallet använda väl underbyggda schablonmässiga kollektiva inkuransbedömningar grundade på försäljningsvärden. (Vägledningen avsnitt 3.3.1).

Större företag/koncerner (BNAR 2006:8)

- g) Anskaffningsvärde inköpta varor. Bestämmande av detta värde ska ske så som RR 2 anger med två avvikelser. För det första anges inte i BFNAR 2000:3 att avdrag ska göras för den del av inköpspriset som är att betrakta som kompensation för onormalt lång erhållen räntefri eller lågförräntad kredit. För det andra anges att vid terminssäkring får alltid terminskursen användas vid värderingen. (BFNAR 2000:3 punkt 11). Detta överensstämmer med a) för mindre företag/koncerner. (BFNAR 2006:8)
- h) Anskaffningsvärde egentillverkade varor. Bestämmande av detta värde ska ske så som RR 2 anger med två avvikelser. För det första anger BFNAR 2000:3 att större företag får när företagens resultat och ställning inte nämnvärt påverkas av hur värderingen sker av egentillverkade varor – halv- och helfabrikat tillämpa samma lättnadsregel vid beräkning av pålägg för indirekta kostnader som de mindre företagen. Denna lättnadsregel innebär att vid beräkning av pålägget för indirekta kostnader görs detta med utgångspunkt i normalt kapacitetsutnyttjande. När sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande ska pålägget i regel inte reduceras till faktisk kostnad. En reduktion ska bara ske om redovisningen kan befaras bli missvisande för företagens ställning och resultat. För det andra behöver inte heller ränta under lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen inräknas i anskaffningsvärdet. (BFNAR 2000:3 punkt 12 och 13). (BFNAR 2006:8)
- i) Nettoförsäljningsvärde. Detta värde ska bestämmas så som RR 2 anger med två avvikelser. För det första följer det av BFNAR 2000:3 att försäljningskostnaden inte inkluderar avdrag för skälig andel av indirekta försäljningskostnader och allmänna administrationskostnader. Dessutom behöver inte avdrag för lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid ske. BFNAR 2000:3

anger istället att vid bestämmande av nettoförsäljningsvärdet ska endast den med försäljningen förbundna försäljningskostnaden (särkostnaden) reduceras försäljningsvärdet. (BFNAR 2000:3 punkt 14). Detta överensstämmer med c) för mindre företag/koncerner. (BFNAR 2006:8)

BFN har dessutom i vägledningen till BFNAR 2000:3 närmare utvecklat sin syn på redovisning av följande delområden:

- j) Egentillverkade varor – halv- och helfabrikat. Större företag får när företagets resultat och ställning inte nämnvärt påverkas av hur värderingen sker av egentillverkade varor – halv- och helfabrikat - tillämpa samma förenklade metod som mindre företag när det gäller att fastställa anskaffningsvärdet utifrån upprättad förkalkyl. Den förenklade metoden innebär att när anskaffningsvärdet för egentillverkade färdiga produkter och halvfabrikat ska fastställas och tillförlitliga efterkalkyler saknas kan ett alternativt tillvägagångssätt vara att företaget använder upprättade förkalkyler. En förutsättning för att en förkalkyl ska kunna godtas som underlag för en bestämning av anskaffningsvärdet är att kalkylen är realistisk. (Vägledningen avsnitt 4.2). (BFNAR 2006:8)
 - k) Nettoförsäljningsvärde – färdiga varor. Vid fastställande av detta värde kan det vara aktuellt att beakta inkurans till följd av övertalighet. Vid övertalighetsinkurans är det ofta svårt att beräkna ett verkligt värde. BFN anser att generellt måste underlaget för värdering av denna inkurans vara tillförlitlig. Underlaget kan t.ex. bestå av försäljnings- och lagerstatistik och uppgjorda försäljningsplaner. Trots detta kan företaget i undantagsfall efter en bedömning i det enskilda fallet använda väl underbyggda schablonmässiga kollektiva inkuransbedömningar grundade på försäljningsvärden. (Vägledningen avsnitt 3.3.1). Detta överensstämmer med f) för mindre företag/koncerner. (BFNAR 2006:8)
-