

2003-06-17

Regeringsrätten  
Box 2293  
103 17 Stockholm

## Yttrande i mål nr [REDACTED] angående inkomsttaxering 1995 för [REDACTED] AB

### YTTRANDE

Det är förenligt med god redovisningssed att använda en schablonmetod vid bedömningen av inkurans på grund av övertalighet i reservdelslager. Vissa krav måste dock vara uppfyllda. Den schablonmetod som [REDACTED] AB använt vid värderingen av reservdelslagret i bokslutet för 1994 är inte förenlig med god redovisningssed, eftersom det inte kan bedömas om schablonmetoden ger ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

### MOTIVERING

#### Frågan

Frågan i det mål som remitterats till Bokföringsnämnden (BFN) från Regeringsrätten gäller värderingen av varulager vid 1995 års taxering. Konkret gäller frågan huruvida ett reservdelslager kan värderas enligt en schablonmetod, när det föreligger inkurans på grund av övertalighet.

De bestämmelserna som är tillämpliga vid 1995 års inkomsttaxering återfinns i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370). Av bestämmelserna framgår följande. Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125).

Bestämmelserna infördes i samband med 1990 års skattereform. Det är frågan om uttryckliga skattebestämmelser, även om bestämmelserna i hög grad knyter an till reglerna i bokföringslagen (BFL). I förarbetena till bestämmelserna görs även vissa uttalanden om innebörden av redovisningsreglerna, bl.a. om post-för-post-värdering (prop. 1989/90:110 s. 672).

Det är inte BFNs uppgift att ta ställning till de i målet aktuella skattebestämmelserna. Utgångspunkten för BFNs bedömning i detta yttrande är därför reglerna i BFL och innebörden av god redovisningssed vid tillämpningen av dessa regler.

### **Förutsättningarna**

[REDACTED] AB (bolaget) är auktoriserad återförsäljare för [REDACTED] och [REDACTED]. Förutom [REDACTED] säljer bolaget bl.a. reservdelar och tillbehör.

Vid värderingen av lagret av reservdelar i bokslutet för 1994 har bolaget använt sig av en metod som utvecklats för [REDACTED] handlare – [REDACTED]-systemet. I [REDACTED]-systemet delas reservdelarna in i fyra olika huvudgrupper.

- |           |   |
|-----------|---|
| Grupp 1   | Reservdelar som rört sig inom 12 månader        |
| Grupp 2   | Reservdelar som rört sig inom 24 månader        |
| Grupp 3   | Reservdelar som rört sig inom 36 månader        |
| Grupp 4-7 | Reservdelar som legat i lager mer än 36 månader |

Vid lagervärderingen åsätts grupp 1,2 och 3 ett värde på 100 procent av anskaffningsvärdet. Artiklarna i grupp 4-7 bedöms som osäljbara och åsätts ett värde av 0 kr.

Bolaget har beskrivit metoden på följande sätt. Utplockning av värdelösa detaljer sker i samband med omdisponeringar av lagerutrymme eller flyttning av större delen av lagret. Utplockning sker även vid [REDACTED] modellbyten då större plats för helt nya typer av reservdelar behövs. Intern kontroll av att detaljer som åsätts 0 kr i värde verkligen är utan verkligt värde framkommer genom att detaljer av visst detaljnummer som åsatts värde 0 – och försålt eller förbrukats internt – flyttas till annan huvudgrupp i systemet och åsätts värde 100 procent av anskaffningsvärdet. Vidare framkommer uppgifter om detaljer som fortfarande kvarligger i lager. Dessa flyttas till annan huvudgrupp t.ex. till reservdelar som rört sig mellan 24-36 månader eller till huvudgrupp för reservdelar som inte rört sig på mer än 36 månader. På detta vis har bolaget en kontroll av att just osäljbara detaljer klassas korrekt till värde 0 kr och att detaljer som det finns efterfrågan på åsätts anskaffningsvärde.

Det sammanlagda anskaffningsvärdet på reservdelarna i bokslutet för 1994 uppgick till 5 967 317 kr. Den nedskrivning till 0 kr som gjorts avseende artiklar som ingick i grupp 4-7 uppgick till – efter avrundning – 647 600 kr.

## Gällande rätt

Värdering av varulager följer bestämmelserna om värdering av omsättningstillgångar i 14 § BFL. Första stycket i paragrafen ger uttryck för lägsta värdets princip, dvs. lägsta värdet av anskaffningsvärdet och verkliga värdet skall användas vid värderingen. I paragrafens andra stycke definieras det verkliga värdet som försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

I förarbetena till BFL konstateras att i formuleringen ”försäljningsvärdet efter avdrag för försäljningskostnaderna” avses med försäljningsvärdet det pris som rörelsen uppnår vid normal försäljning i den löpande verksamheten (prop. 1975:104 s. 221). I förarbetena uttalas dessutom följande angående post-för-post-värdering (s. 223).

”Jag vill i fråga om denna paragraf tillägga att lagtexten ger uttryck för grundprincipen att varje enskild tillgång skall värderas för sig. Därav följer emellertid inte att en kollektiv värdering inte är tillåten när det gäller en homogen varugrupp som framstår som en enhet. Här måste en värdering efter genomsnittspriser eller andra kollektiva principer ofta förekomma av praktiska skäl.”

Det finns inga bestämmelser i BFL som reglerar frågan om inkurans i varulager, oavsett om den beror på övertalighet eller har någon annan förklaring. Frågan är heller inte behandlad i förarbetena till lagen. Däremot har frågan behandlats i den redovisningsmässiga normgivningen vid olika tillfällen.

BFN har i ett brevsvår under 1989 (dnr 761/88) uttalat bl.a. följande beträffande inkurans i lager av reservdelar m.m.

”I det fall ett företag innehar ett reservdelslager som inte bedöms kunna omsättas i sin helhet är det övertaligheten som är orsaken till inkuransen. Det går som regel inte att avgöra vilka enskilda tillgångar av visst slag som kommer att kunna säljas. ----- Schablonmässiga inkuransbedömningar kan endast i undantagsfall accepteras. Generellt gäller att underlaget för värderingen av inkuransen måste vara tillförlitligt. Underlaget kan t.ex. bestå av försäljning och lagerstatistik och uppgjorda försäljningsplaner.”

Redovisningsrådet har i sin rekommendation RR 2 Redovisning av varulager, utgiven i december 1992, uttalat följande angående nettoförsäljningsvärdet (punkt 23).

”För inkuranta varor måste försäljningsvärdet beräknas på basis av det nedsatta försäljningspris, till vilket de kan bedömas bli realiserade. Detta gäller även om inkuransen är förorsakad av övertalighet. Vid övertalighet föreligger ofta svårigheter att beräkna ett verkligt värde. Inom företaget utarbetade konsekvent tillämpade schablonberäkningsmetoder kan då av praktiska skäl behöva tillgripas.”

BFN har i sin vägledning Redovisning av varulager, utgiven i oktober 2000, uttalat följande angående inkurans vid övertalighet (avsnitt 3.3.1).

”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.”

I ett yttrande till Kammarrätten i Stockholm under 2001, i ett mål angående användningen av en s.k. inkuranstrappa vid lagervärderingen vid 1993 års inkomsttaxering, har BFN uttalat bl.a. följande.

”Lagen accepterar därför i viss utsträckning en kollektiv värdering av lagret och att schabloniserade metoder kommer till användning för vissa moment i lagervärderingen. En inkuranstrappa är ett exempel på en schabloniserad metod som används i praxis. ----- Enlig BFNs mening finns det i princip inget att invända mot att ett företag tillämpar en schabloniserad metod för att fastställa övertalighet. ----- Varulagervärdering som innefattar en schablonmässig bestämning av övertalighet förutsätter att det föreligger ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Vidare måste krävas att tillämpningen av schablonmetoden är konsekvent och kan antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning. Är dessa förutsättningar för handen får emellertid en schabloniserad varulagervärdering anses vara förenlig med god redovisningssed.”

Slutsatserna i yttrandet till kammarrätten återfinns även i BFNs uttalande om tillämpning av s.k. inkuranstrappa (med det allmänna rådet BFNAR 2001:4). Uttalandet avser bestämmelserna om värdering av omsättningstillgångar i 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554).

### **BFNs bedömning**

Inkurans i varulager uppkommer när varor blir defekta, omoderna eller övertaliga, eller när det föreligger andra omständigheter som gör att varorna inte kan säljas på normala villkor. Som tidigare nämnts finns det inga bestämmelser i BFL som reglerar frågan om inkurans i varulager. Det får däremot anses följa av lägsta värdets princip att inkurans skall beaktas vid värderingen.

Det är tre frågor som aktualiseras med anledning av Regeringsrättens remiss.

1. Är det förenligt med god redovisningssed att använda en schablonmetod vid bedömningen av inkurans på grund av övertalighet i reservdelslager?
2. Vilka krav bör i så fall ställas på metodens tillförlitlighet?

3. Är den schablonmetod som bolaget använt förenlig med god redovisningssed?

Fråga 1.

Vid värdering av varulager gäller som huvudregel att varje enskild tillgång skall värderas för sig (post-för-post-värdering). På grund av bl.a. den stora mängden artiklar i ett varulager är det i praktiken ofta omöjligt att upprätthålla kravet på individuell värdering. Någon form av kollektiv värdering av lagret blir nödvändig, liksom även schabloninslag för vissa moment. Användningen av schablonmetoder innebär visserligen ett avsteg från huvudregeln om individuell värdering, men ligger i linje med möjligheten till kollektiv värdering enligt BFL.

Det finns ett särskilt behov av att använda schablonmetoder vid bedömningen av inkurans i varulager på grund av övertalighet, eftersom det i regel inte går att identifiera de enskilda varor i lagret som inte kommer att kunna säljas eller användas i produktionen. Behovet är särskilt tydligt när det gäller lager av reservdelar.

I den tidigare beskrivna normgivningen har BFN konstaterat att det finns skäl att använda schablonmetoder vid bedömningen av inkurans i varulager. Det finns därför även grund för slutsatsen att det är förenligt med god redovisningssed att använda en schablonmetod vid bedömningen av inkurans på grund av övertalighet i reservdelslager. Den slutsatsen får anses gälla såväl för 1990, då de i målet aktuella skattebestämmelserna tillkom, liksom för 1994, då den i målet aktuella lagervärderingen gjordes.

Fråga 2.

Avsikten med en schablonmetod är att åstadkomma ett resultat som ligger nära resultatet av en individuell värdering. Samtidigt innebär en schablonmetod ett avsteg från huvudregeln i BFL om individuell värdering.

För att säkerställa att resultatet av schablonmetoden ligger nära resultatet av en individuell värdering, och för att klargöra när avsteg får ske från huvudregeln om individuell värdering, är det nödvändigt att ställa vissa krav på schablonmetoden. Kraven kan, i enlighet med den tidigare beskrivna normgivningen från BFN, sammanfattas på följande sätt.

- Användningen av en schablonmetod förutsätter att det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen.
- En schablonmetod skall användas på ett konsekvent sätt.
- En schablonmetod skall antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

## Fråga 3.

Det torde vara vanligt att schablonmetoder för inkuransbedömningar får formen av s.k. inkuranstrappor. Inkuranstrappor kan vara utformade på olika sätt. En inkuranstrappa kan t.ex. innebära att en viss procentuell nedskrivning skall ske om den utgående balansen uppgår till ett högre belopp än värdet av förbrukningen av en artikel under en viss tidsperiod. Ibland skall nedskrivning ske med olika procentsatser i flera olika ”trappsteg”. En inkuranstrappa kan också innebära att artiklar av ett visst slag skall skrivas ned till 0 kr om inget uttag skett ur lagret under en viss tid.

Den schablonmetod som bolaget använt i detta fall är starkt förenklad och innehåller bara två alternativ – antingen värderas reservdelarna till 100 procent av anskaffningsvärdet eller så värderas de till 0 kr. Det första alternativet gäller för reservdelar i grupp 1-3, dvs. delar som rört sig inom ett intervall på 12-36 månader. Det andra alternativet gäller reservdelar i grupp 4-7, dvs. delar som legat i lager mer än 36 månader.

Den fråga som föranlett domstolsprövningen och överklagandet till Regeringsrätten är om bolaget kan medges avdrag med beloppet 647 600 kr, dvs. huruvida det kan godtas vid inkomstbeskattningen att reservdelarna i grupp 4-7 har värderats till 0 kr i bokslutet. Frågan för BFN är emellertid om lagervärderingen är förenlig med god redovisningssed och nämnden måste därför vid sin bedömning ta ställning till schablonmetoden i sin helhet.

Skälet till att reservdelar placerats i grupp 1-3 är att de rört sig inom ett intervall på 12-36 månader. Det kan antas att vissa reservdelar enbart har varit placerade i grupp 1-3, medan andra reservdelar har flyttats till grupp 1-3 efter att ha först ha varit placerade i grupp 4-7. Utformningen av metoden vad gäller grupp 1-3, med en genomgående värdering till 100 procent av anskaffningsvärdet, ger anledning att ifrågasätta om inte en del av de reservdelarna blivit övervärderade i bokslutet. BFN saknar underlag för en närmare bedömning i den delen eftersom bolaget inte lagt fram någon utredning beträffande reservdelarna i grupp 1-3; det finns t.ex. ingen uppföljning från tidigare år som visar vad som har hänt med de reservdelar som placerats i grupp 1-3.

När det gäller reservdelar som placerats i grupp 4-7 är det rimligt att anta att en del av de reservdelarna har ett lägre värde än anskaffningsvärdet. Rimligheten i ett sådant antagande, men framförallt rimligheten i bolagets eget antagande om att de reservdelarna helt saknar värde, går emellertid inte att närmare bedöma eftersom bolaget inte lagt fram någon utredning. Inte heller i denna del finns det nämligen någon uppföljning från tidigare år som visar vad som har hänt med de reservdelar som placerats i grupp 4-7.

Sammanfattningsvis kan konstateras att bolaget inte lagt fram någon utredning som styrker riktigheten i antagandena i schablonmetoden, dvs. att reservdelarna i grupp 1-

3 har ett värde motsvarande 100 procent av anskaffningsvärdet och att reservdelarna i grupp 4-7 saknar värde. Eftersom det inte går att bekräfta antagandena beträffande reservdelarna i de olika grupperna finns det inte något tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen i bolaget. Det kan därför heller inte bedömas om bolagets schablonmetod ger ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning. Samtliga krav för att en schablonmetod skall anses redovisningsmässigt godtagbar är därmed inte uppfyllda.

---

Detta yttrande har beslutats av BFN i plenum.

Hans Edenhammar  
ordförande

Lars Möller  
föredragande