

2010-09-13

Regeringsrätten
Box 2293

103 17 Stockholm

Yttrande i mål nummer [REDACTED]

YTTRANDE

Enligt Bokföringsnämnden (BFN) var det vid bokslut år 2003, och är det fortfarande, god redovisningssed att betrakta varje enskilt bokexemplar som en post vid värdering av böcker i ett varulager hos ett bokförlag som säljer böckerna styckvis. Skulle böckerna endast säljas i partier som omfattar ett visst antal böcker är varje parti en vara och därmed en post.

MOTIVERING

Frågan

Regeringsrätten har förordnat att BFN ska avge yttrande i målet.

Frågan som remitterats till BFN är om det är förenligt med god redovisningssed att vid värdering av böcker i ett varulager hos ett bokförlag betrakta varje enskilt exemplar som en post.

Förutsättningarna

Bokförlaget har i samband med bokslut betraktat varje enskilt bokexemplar som en post och värderat enligt lägsta värdets princip. Varje bok som företaget bedömt kunna säljas har värderats till anskaffningsvärde. Anskaffningsvärdet har bestämts till totalt anskaffningsvärde för boktiteln fördelat på antal tryckta böcker. Böcker som bedömts vara övertaliga har värderats till nettoförsäljningsvärdet noll.

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör varje boktitel av en bok en post, dvs. alla exemplar av en viss artikel bildar en post. Eftersom ett nettoförsäljningspris på de säljbara böckerna inte kunnat fastställas anser Skatteverket att varje boktitel ska värderas till anskaffningsvärdet för det kvarvarande (inklusive de övertaliga) antalet böcker per titel med avdrag för en schabloninkurans på tre procent. Detta även i de fall där hela alla exemplar av en boktitel har bedömts vara övertaliga.

Bolaget anger att de har tillämpat normgivning från BFN.

Lagregler och kompletterande normgivning

Lag och förarbeten

Tillämplig lag i det aktuella målet är årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. I 2 kap. 4 § ÅRL finns de grundläggande redovisningsprinciperna lagfästa. Enligt försiktighetsprincipen i 2 kap. 4 § 3 ÅRL ska värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Enligt principen om post för post-värdering i 2 kap. 4 § 5 ÅRL ska de olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av värderas var för sig.

Enligt 4 kap. 9 § ÅRL ska, i den lydelse som gällde 2003, omsättningstillgångar som huvudregel tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen (lägsta värdets princip). Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

De grundläggande redovisningsprinciperna härrör från det fjärde bolagsrättsliga direktivet och beskrivs i prop. 1995/96:10 del 2, sid. 15 på följande sätt:

”Värderingen skall ske med iakttagande av rimlig försiktighet (”försiktighetsprincipen”). Därvid skall särskilt beaktas att endast per balansdagen konstaterade intäkter tas med, att hänsyn tas till alla förutsebara risker eller möjliga förluster som har uppkommit under detta eller tidigare räkenskapsår, även om de blir kända efter balansdagen men före upprättandet av balansräkningen, och att hänsyn skall tas till värdenedgång vare sig räkenskapsårets resultat är en vinst eller en förlust. --- Posternas beståndsdelar skall värderas var för sig (”post för post-värdering”).”

När det gäller principen om post för post-värdering anges följande i nämnda förarbeten (sid.184-185):

”Tillgångs- och skuldposternas beståndsdelar skall enligt punkten 5 värderas var för sig. Med beståndsdel kan avses t.ex. varje fordran som ingår i posten Kundfordringar eller varje maskin som ingår i posten Maskiner och andra tekniska anläggningar. En tillgång får således inte värderas för högt under hänvisning till att en annan tillgång har värderats för lågt (såsom kan bli fallet vid s.k. portföljvärdering). I normalfallet

är det inte heller tillåtet att göra en samlad bedömning av värdet av ett helt tillgångs-
slag.”

Normgivning

Tillämplig normgivning är främst BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager och BFNAR 2001:4 Tillämpning av s.k. inkuranstrappa.

I BFNs Vägledning till BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager finns en definition av varulager. *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).

Vid bestämmande av nettoförsäljningsvärdet är utgångspunkten, enligt vägledningen, det pris som på basis av information tillgänglig på balansdagen beräknas kunna uppnås i rörelsen vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Hänsyn ska tas till inkurans. För inkuranta varor beräknas försäljningsvärdet på det nedsatta försäljningspris som varorna bedöms kunna säljas för. Detta gäller även om inkuransen beror på övertalighet.

I BFNs Uttalande BFNAR 2001:4 Tillämpning av s.k. inkuranstrappa anges att ÅRL utgår från att värderingen av varulager som huvudregel sker individuellt för varje vara (post för post). I uttalandet anges också att det vid inkurans på grund av övertalighet finns ett särskilt behov att använda sig av schabloniserade metoder för varulagervärdering, eftersom det i regel inte går att identifiera de enskilda tillgångar som inte kommer att kunna säljas. Vidare anges att det följer av försiktighetsprincipen att inkuranta varor ska skrivas ner och att en sådan nedskrivning är företagets skyldighet likväl som dess rättighet.

Bedömning

Begreppet post har i ÅRL olika innebörd beroende på i vilket sammanhang det nämns. En post i balansräkningen utgörs av en viss tillgång eller skuld i balansräkningsschemat men vid lagervärdering är det lagrets beståndsdelar som utgör posterna. Ett bokförlags lager av böcker är, enligt BFNAR 2000:3, lager av färdiga varor. Beståndsdelarna i ett sådant lager utgörs av de enskilda varor som företaget avser sälja i den ordinarie verksamheten. En post för post-värdering innebär att varje vara som ska säljas ska värderas för sig enligt lägsta värdets princip. För varje vara ska anskaffningsvärdet jämföras med det nettoförsäljningsvärde som varan bedöms kunna säljas för, efter att hänsyn tagits till inkurans. Detta gäller även om inkuransen beror på övertalighet. Enligt BFNAR 2001:4 kan antalet övertaliga varor beräknas enligt en schablon. Även om ett företag inte kan identifiera varje enskilt övertalig vara är en post för post-värdering möjlig eftersom anskaffningsvärdet per vara är känt och nettoförsäljningsvärdet på de övertaliga varorna är noll.

En värdering av övertaliga varor till anskaffningsvärde med motiveringen att exakt likadana varor kan säljas till ett värde som totalt för alla varor i gruppen ger ett högre nettoförsäljningsvärde än det totala anskaffningsvärdet står i strid med försiktighetsprincipen och att värdering ska ske post för post.

BFNs bedömning är att en post utgörs av den enskilda vara som företaget ska sälja. Utifrån det material som BFN haft tillgång till i det aktuella fallet, bl.a. lagerinventeringslistor, förutsätter BFN att bokförlaget säljer böckerna styckvis, varför varje bok ska anses som en post. Skulle böckerna endast säljas i partier som omfattar ett visst antal böcker är varje parti en vara och därmed en post.

Detta yttrande har beslutats av BFN i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Gunvor Pautsch
föredragande