

7 Varulager

7.1 RR 2:02 Varulager

**Tillämpnings-
område**

Rekommendationen behandlar principer för värdering av varor i lager. Pågående arbeten i form av entreprenaduppdrag samt finansiella instrument behandlas inte.

Rekommendationen har ersatt RR 2 Redovisning av varulager och gäller fr.o.m. den 1 januari 2003.

Sammanfattning

Syftet med rekommendationen är att ange hur varor i lager ska behandlas i redovisningen. Den viktigaste frågan är hur lagrets anskaffningsvärde ska beräknas och redovisas i balansräkningen fram till dess att en intäkt från varuförsäljning redovisas i resultaträkningen.

Definitioner

Varor i lager utgörs av tillgångar som

- a. är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten (färdiga varor),
- b. är under tillverkning för att bli färdiga varor eller
- c. ska användas i tillverkningen av färdiga varor eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Nettoförsäljningsvärde är ett uppskattat försäljningspris i den löpande verksamheten med avdrag för beräknade kostnader för färdigställande och beräknade kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.

Värdering

Varor i lager ska normalt värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Anskaffningsvärdet

Anskaffningsvärdet omfattar alla kostnader för inköp, kostnader för tillverkning samt andra kostnader för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.

– Inköpskostnader

I anskaffningsvärdet ska inräknas inköpspris, hemtagningsskostnader och varje annan till varan direkt hänförlig kostnad. Avdrag ska ske för varurabatter, bonus och liknande.

– Tillverkningskostnader

I tillverkningskostnaderna ska inräknas direkta kostnader som nedlagts på varan, t.ex. direkt lön. Vidare ska ett pålägg, efter en systematisk fördelning, ske för fasta och rörliga omkostnader. Fasta omkostnader är sådana som är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, t.ex. avskrivningar, underhåll av byggnader och kostnader för produktionsledning. Rörliga omkostnader är sådana indirekta kostnader för tillverkningen som varierar med tillverkningsvolymen, t.ex. vissa material- och lönekostnader.

Fasta omkostnader fördelas utifrån ett normalt kapacitetsutnyttjande. Vid onormalt låg produktion kostnadsförs de ej fördelade omkostnaderna i den period till vilken de hänförs. Vid onormalt hög produktion minskas det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet. Rörliga omkostnader fördelas per producerad enhet på basis anläggningarnas faktiska utnyttjande.

– Andra kostnader

Andra kostnader (förutom inköpskostnader och tillverkningskostnader) inräknas i anskaffningsvärdet endast i den utsträckning som de är nödvändiga för att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.

Följande kostnader är exempel på kostnader som inte ska inräknas i anskaffningsvärdet utan i stället ska kostnadsföras i resultaträkningen för den period som de hänförs till:

Onormalt höga material- eller arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader.

Lagringskostnader om de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen.

Administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess tillstånd och plats på balansdagen.

– Försäljningskostnader

I vissa fall kan räntekostnader inräknas i anskaffningsvärdet. Se avsnitt 25 Lånekostnader.

Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet

Schablonmetoder för att fastställa anskaffningsvärdet för varor i lager kan av praktiska skäl användas om det framräknade beloppet är en god approximation av anskaffningsvärdet, t.ex. standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriset. De sistnämnda används ofta inom detaljhandeln, varvid avdrag görs från försäljningspriset med en beräknad bruttomarginal. Som bruttomarginaler används ofta genomsnittliga värden per avdelning.

Beräkningsmetoder

Anskaffningsvärdet för varor som inte är utbytbara ska fastställas med utgångspunkt i de specifika kostnader som går att hänföra till respektive vara. Anskaffningsvärdet för andra varor i lager ska beräknas genom tillämpning av först-in-först-ut-metoden (FIFU) eller vägda genomsnittspriser.

FIFU-metoden innebär att de enheter som finns kvar i lagret på balansdagen är de som köpts in eller tillverkats senast. Metoden för vägda genomsnittspriser går ut på att kostnaden för varje enhet fastställs ur ett vägt genomsnitt av kostnaderna för liknande enheter vid periodens början och av kostnaderna för de enheter som köpts in eller tillverkats under perioden.

Nettoförsäljningsvärdet

Det redovisade värdet för varor i lager kan behöva skrivas ned om de utsatts för skada, helt eller delvis blivit för gamla, försäljningspriset har sjunkit eller beräknande kostnader för färdigställande eller försäljning har ökat. Detta stämmer överens med synsättet att tillgångar inte ska tas upp till ett högre värde än vad som beräknas inflyta vid försäljningen.

Nedskrivning till nettoförsäljningsvärde sker vanligtvis efter en bedömning vara för vara. Det kan dock i vissa fall vara lämpligt att slå samman likartade varor eller sammanhängande varor. Nettoförsäljningsvärdet bedöms utifrån de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid bedömnings-tillfället avseende de belopp som beräknas inflyta. Man tar hänsyn till variationer i priser och kostnader efter balansdagen om de bekräftar förhållanden som existerade på balansdagen.

Råvaror, komponenter och förnödenheter som innehåses för att användas i tillverkningen skrivs inte ned under anskaffningsvärdet, om slutprodukten förväntas kunna säljas till ett pris som överstiger anskaffningsvärdet. I annat fall skrivs insats-

materialet ned till nettoförsäljningsvärdet. Återanskaffningsvärdet kan då vara det bästa tillgängliga måttet för nettoförsäljningsvärdet.

Nettoförsäljningsvärdet bedöms vid varje bokslutstillfälle. Återföring av tidigare nedskrivningar kan då bli aktuella.

Redovisning som kostnad i resultaträkningen

Vid försäljning av varor i lagret ska redovisat värde kostnadsföras i resultaträkningen i den period då motsvarande intäkt redovisas. Justering till nettoförsäljningsvärde ska redovisas i resultaträkningen den period då justeringen sker. En återföring av en tidigare nedskrivning ska redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnad för sålda varor.

Upplysningar

Upplysning ska lämnas om bl.a. följande:

1. Tillämpade redovisningsprinciper och beräkningsmetoder,
2. Lagrets totala redovisade värde uppdelat på ett för företaget lämpligt sätt. I ÅRL anges följande uppdelning: Råvaror och förnödenheter, Varor under tillverkning, Färdiga varor och handelsvaror samt Pågående arbeten för annans räkning,
3. Redovisat värde för den del av lagret som redovisas till nettoförsäljningsvärde,
4. Väsentliga skillnader mellan redovisat värde för varulagret och dess verkliga värde. Skillnadsbeloppet ska anges i not med fördelning på de i balansräkningen upptagna posterna (4 kap. 11 § andra stycket ÅRL).

Jämförelse med tidigare normgivning

RR 2:02 Varulager skiljer sig från RR 2, Redovisning av varulager, i flera väsentliga avseenden:

Enligt RR 2:02 kan olika metoder (FIFU eller genomsnittliga värden) användas för att beräkna anskaffningsvärdet för varor av samma slag. Enligt RR 2 kan en vägd genomsnittsberäkning användas enbart om det föreligger svårigheter att tillämpa FIFU och om metoden ger en god approximation till FIFU.

RR 2:02 omfattar, till skillnad från RR 2, inte frågan hur framtida förluster ska beaktas. Detta behandlas istället i RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar.

I RR 2 p. 6 anges att nettoförsäljningsvärdet ska beräknas med beaktande av inkurans. Detta sägs inte uttryckligen i RR 2:02 men framgår av definitionen av nettoförsäljningsvärdet.

I RR 2 p. 12 anges hur anskaffningsvärdet ska beräknas vid inköp i utländsk valuta. Frågan behandlas numera i RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser. Motsvarande skrivning saknas därför i RR 2:02.

I RR 2 p. 16 behandlas frågan om redovisning av kostnader för tagande av order. Denna fråga behandlas numera i RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag. Motsvarande skrivning saknas därför i RR 2:02.

I RR 2 p. 24 anges att vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet ska hänsyn tas till lagringskostnader inkl. beräknad ränta då lagringstiden är lång eller lagret onormalt stort. Motsvarande bestämmelser finns inte i RR 2:02. Som skäl har angetts att frågan inte behandlas i IAS 2. Se mera härom i avsnittet Beskattning nedan.

I RR 2 p. 21 anges att räntan i vissa fall ska inräknas i anskaffningsvärdet för en vara. Motsvarande skrivning saknas i RR 2:02.

I RR 2 p. 32 behandlas frågan om gränsen mellan kontrakt och varulager. Motsvarande skrivning finns inte i RR 2:02 eftersom frågan inte behandlas i IAS 2.

Redovisningsrådets akutgrupp har uttalat sig i URA 14 Olika metoder för att fastställa varulagrets anskaffningsvärde.

7.2 RR 2 Redovisning av varulager

T.o.m. utgången av år 2002 gällde rekommendationen RR 2 som ersattes av RR 2:02. BFN hänvisar i sina allmänna råd BFNAR 2000:3, som fortfarande gäller, till RR 2. Även denna rekommendation beskrivs därför i det följande.

Rekommendationen behandlar principer för värdering av varulager och frågor om vilka utgifter för en vara eller tjänst som ska eller kan upptagas som tillgång i balansräkningen. Värdering av fastigheter, värdepapper, pågående tjänsteuppdrag och entreprenader behandlas inte. Rekommendationen har gällt under perioden 1993-01-01–2002-12-31.

Tillämpningsområde

Definitioner

Varulager är materiella tillgångar, som

- är avsedda för försäljning i den ordinarie verksamheten (färdiga varor),
- är under tillverkning för att bli färdiga varor, eller
- ska används i produktionen av varor eller tjänster.

Anskaffningsvärde för en tillgång utgörs av utgiften för dess förvärv eller tillverkning. I värdet ska ingå 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.

Nettoförsäljningsvärdet är försäljningsvärdet efter avdrag för beräknade försäljningskostnader och andra tillkommande kostnader. Inkurans ska beaktas.

Inkurans kan uppkomma genom att varor blir defekta, omoderna, övertaliga eller genom andra omständigheter som medför att varorna inte kan säljas på normala villkor.

Återanskaffningsvärde är det anskaffningsvärde företaget skulle haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstillfället.

Grundläggande värderingsregler

Varulager ska värderas enligt *lägsta värdets princip*, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde. Vid värderingen utgår man från respektive företags system för produktkalkylering som utformats med hänsyn till speciella förhållanden i respektive företag och bransch. Detta medför exempelvis att en direkt kostnad för ett företag kan vara en indirekt kostnad för ett annat. Med hänsyn till sådana naturliga skillnader är det särskilt viktigt att redovisningens grundläggande *principer om kontinuitet och konsekvens* följs.

I enlighet med *väsentlighetsprincipen* kan avvikelser ske från rekommendationen då fråga är om oväsentliga belopp.

Anskaffningsvärde

I anskaffningsvärdet för *inköpta varor* ska inräknas inköpspris, hemtagningskostnader och varje annan till varan direkt hänförd kostnad. Avdrag ska ske för återbäring, varurabatter, bonus och liknande.

Anskaffas varor av samma slag vid olika tidpunkter ska anskaffningsvärdet bestämmas enligt *först in- först ut-principen* (FIFU). Om praktiska svårigheter föreligger att tillämpa FIFU-metoden, kan en vägd genomsnittsberäkning användas, när denna ger en god approximation till FIFU-metoden.

För varulager i detaljhandelsföretag kan av praktiska skäl anskaffningsvärdet bestämmas som försäljningspris med avdrag för de pålägg som använts i priskalkylen för den aktuella varan.

Anskaffningsvärdet för *egentillverkade halv- och helfabrikat* består av anskaffningsvärdet för ingående råmaterial och halvfabrikat, andra direkta kostnader som nedlagts på varan samt ett skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader. De indirekta kostnaderna fördelas på produkterna ofta med hjälp av olika fördelningsnycklar, såsom löner, golvytor eller produktionstid.

Bland de indirekta kostnaderna ska inräknas avskrivningar men inte ränta på anläggningstillgångar som används i tillverkningen. Avskrivningen ska baseras på anläggningarnas anskaffningsvärde.

Vid beräkning av pålägget för indirekta kostnader måste kapacitetsutnyttjandet beaktas. Har sysselsättningen varit högre än vad som motsvarar normalt kapacitetsutnyttjande ska en reduktion ske av pålägget ned till faktisk kostnad. Har sysselsättningen varit lägre än normalt ska den del av indirekta kostnader som är hänförlig till icke utnyttjad normal kapacitet belastas resultatet.

Försäljningskostnader, allmänna administrationskostnader, forsknings- och utvecklingskostnader samt kostnader för lagring av färdiga varor ska inte inräknas i anskaffningsvärdet.

I vissa fall kan ränta och andra lånekostnader inräknas i anskaffningsvärdet.

Verkligt värde utgörs som huvudregel av nettoförsäljningsvärdet. För råvaror och halvfabrikat är ofta återanskaffningsvärdet det enda praktiskt användbara uttrycket för verkligt värde.

Försäljningsvärdet bestäms med utgångspunkt från det pris som på basis av information tillgänglig på balansdagen beräknas kunna erhållas vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Hänsyn ska tas till efter balansdagen tillgänglig information som undanröjer osäkerhet om förhållanden som rådde på balansdagen. Vid övertalighet föreligger ofta svårigheter att beräkna ett verkligt värde. Inom företaget utarbetade konsekvent tillämpade schablonberäkningsmetoder kan då av praktiska skäl behöva användas.

Vid bestämning av *nettoförsäljningsvärdet* ska avdrag från försäljningsvärdet ske för beräknade försäljningskostnader, såsom varurabatter, bonus, provisioner samt skälig andel av indirekta försäljningskostnader och allmänna administrationskostnader. Även lagringskostnader ska avdragas då lagringstiden är lång eller då lagret är onormalt stor varvid vid beräkningen hänsyn bör tas till ränta under återstående lagringstid och under beräknad kredittid. Ränteavdraget beräknas med användande av aktuell marknadsränta.

Inkurans

För färdiga varor beaktas inkuransen genom att nedskrivning sker till nettoförsäljningsvärdet. I de fall det verkliga värdet för råvaror, halvfabrikat och varor under tillverkning bestäms med hjälp av återanskaffningsvärdet ska inkuransen beaktas genom nedskrivning.

Det är vanligt i praxis att lagrets värde i balansräkningen reduceras med skattemässigt tillåtet inkuransavdrag, även om detta är högre än bedömd verklig inkurans.

Speciella värderingsfrågor

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.

För sannolika förluster på varuinköp hänförliga till icke annullerbara inköpskontrakt 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.

Kollektiv eller individuell värdering

Som huvudregel gäller att värdering enligt lägsta värdets princip ska ske post för post. Kollektiv värdering är dock tillåten för homogena varugrupper (t.ex. rå- och stapelvaror) eller då en individuell värdering av kostnadsskäl är svår att motivera. 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.

Gränsen mellan kontrakt och varulager Det kan vara svårt att avgöra äganderätten till ett varuparti om varorna är under transport eller omhändertagna av tredje man eller ligger kvar hos säljaren. Varorna ska dock i normalfallet anses ingå i köparens lager, om de risker och rättigheter som är förknippade med de sålda varorna har övergått på köparen, varvid säljaren har fullgjort sin prestation och i köprättslig mening avlämnat varorna. Avtalad fraktklausul har som regel avgörande betydelse för bedömningen.

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

7.3 BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager

Tillämpningsområde BFN har i sina allmänna råd BFNAR 2000:3 angett hur Redovisningsrådets rekommendation Redovisning av varulager (RR 2) ska tillämpas i näringsdrivande icke-noterade företag, som har valt att inte tillämpa RR 2. BFN:s allmänna råd motsvarar RR 2 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak utöver detta är inte avsedd. BFN har hittills inte gett ut något allmänt råd avseende RR 2:02.

Sammanfattning Pålägget för indirekta kostnader avseende egentillverkade varor ska ske med utgångspunkt från normalt kapacitetsutnyttjande, till skillnad mot RR 2 där kapacitetsutnyttjandet måste beaktas. 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.

Ränta under en varas lagringstid eller andra lagerhållningskostnader under produktionsprocessen behöver inte inräknas i anskaffningsvärdet, vilket är fallet i RR 2 om lagringstiden utgör en väsentlig del av produktionsprocessen (t.ex. vid vin- och ostframställning).

Vid bestämning av nettoförsäljningsvärdet ska avdrag från försäljningsvärdet ske för beräknad försäljningskostnad. Med försäljningskostnad avses de med försäljningen förbundna kostnaderna (särkostnader), t.ex. varurabatter, bonus och provisioner. Enligt RR 2 ska man i försäljningskostnaden även inräkna en skäligen andel av indirekta försäljningskostnader och

allmänna administrationskostnader. Lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid behöver inte beaktas, vilket man måste enligt RR 2 om lagringstiden är lång eller då lagret är onormalt stort. Se mera härom under Beskattning nedan.

För medelstora respektive stora företag (enligt BFN:s definitioner) gäller en begränsning i vad som sagts ovan om att pålägget för indirekta kostnader får beräknas med utgångspunkt i normalt kapacitetsutnyttjande. Dessa företag får använda denna lättnadsregel enbart om dess tillämpning inte nämnvärt påverkar företagets resultat och ställning samt under förutsättning att egentillverkade varor utgör en oväsentlig del av företagets tillgångar.

7.4 BFNAR 2001:4 Tillämpning av s.k. inkuranstrappa

Inkuranstrappor

För att få ett mått på lagrets nettoförsäljningsvärde används ibland s.k. inkuranstrappor. Lagret delas in i grupper – oftast efter ålder – och anskaffningsvärdena skrivs ned för schablonmässig inkurans i respektive grupp. I schablonerna brukar man utgå från varornas omsättningshastighet. Ju längre tid varorna legat i lager desto mer skrivs de ned. BFN har i BFNAR 2001:4 uttalat sig om inkuranstrappornas förenlighet med god redovisningssed.

Den fråga som behandlas i dessa allmänna råd är om, och i så fall under vilka förutsättningar, det är förenligt med god redovisningssed att använda en s.k. inkuranstrappa vid varulagervärdering.

Enligt 4 kap. 9 § ÅRL ska varulager värderas enligt lägsta värdets princip, dvs. till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Redovisningsrådet har i RR 2 Varulager uttalat bl.a. följande om inkurans: "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 angivit följande: "Vid övertalighet är det ofta svårt att beräkna verkligt värde. Generellt måste underlaget för denna inkurans vara tillförlitligt. Underlaget kan t.ex. bestå av försäljnings- och lagerstatistik och uppgjorda försäljningsplaner. Trots detta kan i företaget i undantagsfall efter en bedömning i det enskilda

fallet använda väl underbyggda schablonmässiga kollektiva inkuransbedömningar grundade på försäljningsvärden.”

ÅRL utgår från att värderingen av varulager som huvudregel sker individuellt för varje vara (post för post). I praktiken är det dock ofta omöjligt att tillämpa individuell värdering när antalet artiklar är stort. En kollektiv värdering och schabloniserade metoder kan då komma ifråga. En inkuranstrappa är ett exempel på en sådan metod som används i praxis.

Med inkurans avses en minskning av värdet av en lagertillgång, såsom fysiska defekter eller övertalighet. Vid övertalighet föreligger ett särskilt behov av att använda schablonmetoder vid lagervärderingen då det i regel inte går att identifiera vilka enskilda tillgångar som inte kommer att kunna säljas eller användas i produktionen.

Enligt BFN finns det i princip inget att invända mot att ett företag använder sig av en schablonmetod för att fastställa övertalighet. En förutsättning är dock att det föreligger ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Vidare anser BFN att det måste krävas att tillämpningen av schablonmetoden är konsekvent och kan antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

Det förekommer att inkuranstrappor som beslutats på koncernnivå tillämpas av alla företag som ingår i koncernen. Om en sådan inkuranstrappa innehåller starkt schabloniserade värderingsregler, som inte är anpassade till de särskilda krav som motiveras av verksamheternas inriktning i de olika företagen, kan lagervärderingen ifrågasättas. BFN:s krav på att det ska finnas ett tillförlitligt underlag innebär att det ska kunna visas att den inom koncernen tillämpade inkuranstrappan ger ett rimligt resultat när den tillämpas i det enskilda bolaget.

7.5 Inkomstskatt

De normerna från Redovisningsrådet och BFN som beskrivits ovan behandlar inte värdering av fastigheter, värdepapper, pågående tjänsteuppdrag och byggnadsentreprenader. Det samma gäller nedan. Inte heller behandlas varulagerfrågor i försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag.

Sambandet

I 17 kap. IL finns detaljerade bestämmelser för värderingen av lager vid inkomstbeskattningen. Härigenom kan konstateras att den skattemässiga lagervärderingen inte enbart styrs av god redovisningssed (jfr 14 kap. 2 § IL). Det kan också konstateras

att genom att man i IL hänvisar till redovisningsreglerna för omsättningstillgångar kommer god redovisningssed ändå att i hög grad bli styrande för den skattemässiga lagervärderingen.

I mervärdesskattesammanhang har värderingen av varulagret vid bokslutet ingen betydelse utan mervärdesskatten påverkas endast av den löpande redovisningen av varulagret. Ingående skatt på inköp av varor till varulagret är således normalt avdragsgill i samband med att inköpet görs. Den utgående skatten beräknas på försäljningspriset när varorna faktiskt säljs.

I 17 kap. 3 § IL definieras en lagertillgång som en tillgång avsedd för omsättning eller förbrukning. Denna definition stämmer överens med den redovisningsmässiga definitionen på varulager.

Enligt 17 kap. 3 § IL får en lagertillgång inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. I 17 kap. 2 § IL anges att begreppen anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde ska ha den innebörd som anges i 4 kap. 9 § ÅRL och verkligt värde samma värde som i 4 kap. 14 a §. Varulagret ska enligt 17 kap. 3 § IL värderas enligt FIFU-metoden.

Enligt 17 kap. 4 § IL får lagret alternativt tas upp till lägst 97 procent av anskaffningsvärdet. Denna möjlighet gäller dock inte lager av fastigheter och liknande tillgångar och inte heller lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar. Det förekommer i skattelitteraturen uppfattningen att avdrag enligt alternativregeln skulle vara ett rent deklarationsavdrag, dvs. det skulle inte finnas något krav på motsvarande avdrag i räkenskaperna. Skatteverket delar inte den uppfattningen utan anser att det krävs att motsvarande värdering har gjorts i räkenskaperna för att sådant avdrag ska få göras (se Skatteverkets skrivelse 2005-04-02, dnr 130 234323-05/111).

För djur i jordbruk och renkötsel gäller enligt 17 kap. 5 § IL att dessa istället får tas upp till lägst 85 procent av den genomsnittliga produktionsutgiften. Djuren behöver dock aldrig tas upp till ett högre värde än som motsvarar djurens sammanlagda verkliga värde. Sådana djur anses alltid som lagertillgångar.

Av 14 kap. 4 § IL framgår att de enda lagerreserver som godtas vid beskattningen är reserver enligt de nyss nämnda lagrummen, dvs. 17 kap. 4 och 5 §§ IL.

Enligt 17 kap. 22 § IL får nedskrivning göras av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats (kontraktnedskrivning). Nedskrivning får göras för högst värdenedgången vid beskattningsårets utgång.

Om näringsbidrag erhållits för lageranskaffning (t.ex. lagerstöd) ska enligt 29 kap. 7 § IL den del av lagret för vilken utgiften har täckts av bidraget inte räknas med när tillgångarna värderas.

Enligt lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen ska en förteckning upprättas över i lagret ingående poster och dess värden. Om reglerna i inventeringslagen inte följts ska lämnade uppgifter om lagrets värde inte äga vitsord vid taxeringen. Principerna i inventeringslagen följer i stort redovisningsreglerna.

Enligt inventeringslagen behöver tillgångar enligt 4 kap. 12 § ÅRL inte inventeras, dvs. materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse. Dessa får i stället tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde.

Frågor

Inventering av lagret

Enligt inventeringslagen (se ovan) ska en förteckning upprättas över i lagret ingående poster och dess värden. Betydelsen av lagen är idag mindre än vid dess tillkomst beroende på utvecklingen av god redovisningssed. I enskilda fall kan dock lagen fortfarande ha en viss betydelse.

Ett särskilt problem är hur värdering ska ske av tillgångar som enligt 4 kap. 12 § ÅRL får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde. Frågan har ännu inte fått sin lösning i rättspraxis.

Inneliggande lager

Lager beskrivs i 17 kap. 3 § IL som tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Redovisningsmässigt är lager alltid att anse som omsättningstillgångar, vilket framgår av 4 kap. 1 § ÅRL. Någon särskild reglering av kategorin omsättningstillgångar finns inte i skatterätten utan bedömningen får göras efter redovisningsmässiga grunder.

Förutom ovannämnda definition finns ingen närmare förklaring i redovisningslagstiftningen vad som ska förstås med lager. Viss ledning kan hämtas ifrån förarbetena till gamla BFL där det uttalas att varulagret är vad som över ett räkenskapsårsskifte finns kvar av de produkter som man i rörelsen tillverkar, säljer, tillhandahåller eller gör av med i sin verksamhet. Inneliggande lager är alltså endast sådana tillgångar som finns inneliggande i lagret vid räkenskapsårets utgång.

Det saknas bestämmelser i 17 kap. IL om frågan vid vilken tidpunkt som en lagertillgång ska anses ingå i den skattskyldiges lager och därigenom omfattas av värderingsreglerna för lager.

Både Redovisningsrådet och BFN har i sin normgivning för varulager uttalat att frågan om lagret ska anses inneliggande eller ej normalt ska bedömas enligt köprättsliga regler. I RR 2 anges exempelvis följande beträffande gränsen mellan kontrakt och varulager: ”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 skall dessa ingå i köparens lager. Avtalad fraktklausul har som regel avgörande betydelse för bedömningen.”

Vad som ska förstås med inneliggande lager vid beskattningen har prövats av RR i rättsfallet RÅ 1987 ref.45. I det fall som prövades av RR var det fråga om ett köp från ett annat land (Japan). Varorna sändes från fabriken där för vidarebefordran av varorna med båt till Sverige. Transportvillkoren var cif, dvs. varorna levererades på säljarens bekostnad. Trots detta ansågs varorna avlämnade när de lämnade fabriken för att av självständig fraktförare transporteras till hamnen i Japan. Varorna blev därigenom nedskrivningsbara hos köparen. Denna fråga gällde tolkningen av den dåvarande punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL.

Av ovanstående dom framgår att bedömningen ska göras i enlighet med de motivuttalanden som gjordes i prop. 1945:377 s. 41. Uttalandena innebär att det inneliggande lagret bör anses omfatta varupartier som på balansdagen

- a. omhändertagits av köparen,
- b. omhändertagits av tredje man för köparens räkning, eller
- c. av säljaren avlämnats till självständig fraktförare för transport till köparen.

Ovanstående uttalande har även tillmätts betydelse av RR i rättsfallet RÅ 2002 ref. 88. I detta rättsfall var det fråga om varor som tillverkats av ett bolag i Sverige och som transporterats för bolagets räkning till av bolaget anlidade speditorer i utlandet där de lagrats för bolagets räkning och på bolagets bekostnad till dess kunden avropat varorna. RR ansåg här att oavsett om för kunden bindande order lämnats eller inte skulle varorna ingå i bolagets lager.

Anskaffningsvärdet

I 17 kap. 3 § IL anges FIFO-metoden som enda metod för att vid bestämningen av anskaffningsvärdet avgöra vilka tillgångar som ligger kvar i lagret. Enligt 4 kap. 11 § ÅRL får anskaffningsvärdet beräknas enligt FIFO-metoden, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. SIFU-metoden (sist-in-först-ut) är uttryckligen förbjuden. I RR 2 anges att FIFO-metoden är huvudregeln. När praktiska svårigheter föreligger att tillämpa FIFO kan, enligt rekommendationen, en vägd genomsnittsbereäkning användas när denna ger en god approximation till FIFO-metoden.

Som framgår ovan finns en viss skillnad mellan bestämmelserna i IL och dem i ÅRL. RSV har en skrivelse 1997-01-24 (dnr 389-97/513) behandlat de skattemässiga konsekvenser av ny årsredovisningslagstiftning. Enligt Skatteverket krävs bl.a. att för att få tillämpa genomsnittsbereäkning att varulagret består av identiskt lika eller nästan identiskt lika produkter. Vidare bör med hänsyn till det uttryckliga förbud som finns i 4 kap. 12 § ÅRL för SIFU-principen genomsnittsmetoder som står närmare SIFU-metoden än FIFO-metoden inte få användas.

I praktiken torde åtskillnaden mellan de skattemässiga och redovisningsmässiga reglerna inte vålla några större svårigheter. En riktig tillämpning av vägd genomsnittsbereäkning ska i stort sett motsvara ”rätt” anskaffningsvärde enligt FIFO-metoden, varför även detta torde få godkännas skattemässigt. Har ett företag sin redovisning däremot så upplagd att uppgifter finns både om faktiska anskaffningsvärden och vägda genomsnittspriser, har företaget ingen valmöjlighet utan måste vid beskattningen använda anskaffningsvärdena enligt FIFO vid beräkningen av lagrets värde.

I vissa fall får, som nyss nämnt, råvaror och förnödenheter tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde. Om den regeln

tillämpas i redovisningen och om den ger ett värde som inte är jämförbart med FIFO ska detta korrigeras i deklarationen.

Näringsbidrag

Erhållet näringsbidrag för anskaffning av lagertillgångar ska inte medräknas i anskaffningsvärdet. Har exempelvis lagertillgångar anskaffats för 100 och näringsbidrag för detta erhållits med 40 ska, enligt 29 kap. 7 § IL, lagertillgångarna tas upp till 60 vid beskattningen. Detta överensstämmer inte alltid med redovisningsreglerna (se avsnitt 32 Statliga stöd).

Värdering vid byte av tillgångar

Byte av tillgångar är skatte- och redovisningsmässigt ett oneröst fång. Som framgår av redovisningsnormerna är huvudregeln att anskaffningsvärdet för en genom byte erhållen tillgång ska utgöras av verkliga värdet på den lämnade tillgången. Detta överensstämmer också med vad som gäller inom skatterätten.

Som framgår av redovisningsnormerna kan emellertid i vissa fall anskaffningsvärdet på den erhållna tillgången sättas till redovisat värde på den lämnade tillgången. Detta gäller även om den erhållna tillgången har ett högre värde än den lämnade tillgången. Därigenom uppkommer ingen bokföringsmässig vinst. För det fall god redovisningssed ska tillämpas vid beskattningen skulle det heller inte uppkomma någon skattemässig vinst.

RR har i det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2001 not. 146 prövat motsvarande fråga vid byte av aktier (omsättnings-tillgångar). Trots att god redovisningssed ansågs innebära att det skulle vara samma värde på de tillbytta som de bortbytta aktierna ansåg RR att aktierna skulle värderas till marknadsvärdet, vilket vid utbytet var högre än det bokförda värdet. Domen utvecklas mera under avsnitt 15 Intäkter. En liknande utgång blev det i ett förhandsbesked där de bortbytta aktierna utgjorde omsättningstillgångar och de tillbytta utgjorde anläggningstillgångar. I detta fall beskattades bytet som en vanlig avyttring. RR har i RÅ 2002 not. 133 fastställt förhandsbeskedet.

Kontrollproblem

Det är betydligt svårare att fastställa värdet för egentillverkade varor än för inköpta varor. För inköpta varor är en praktiskt svårighet att använda rätt kurs vid omräkning av leverantörs-

fakturor i utländsk valuta. Enligt RR 2 ska som huvudregel omräkning ske till den kurs som gäller då inköpet bokförs. Detta är i överensstämmelse med skatterätten. Se här vidare under avsnitt 12 Valutakurser och avsnitt 36 Säkringsredovisning. I avsnitt 12 behandlas hur kursdifferenser ska hanteras. Ett annat kontrollproblem som kan nämnas är hur inköpskostnader i form av frakter m.m. hanteras och förekommande avdrag för varurabatter, bonus och liknande.

När det gäller egentillverkade varor är kontrollproblemet svårare och mera av teknisk karaktär, eftersom en granskning kräver en ingående analys av de redovisningsmässiga kalkyleringsprinciper som det enskilda företaget tillämpar. Ett särskilt kontrollproblem är att fastställa vad som är normalt kapacitetsutnyttjande vid beräkning av pålägg för indirekta kostnader och vad som innefattas i indirekta tillverkningskostnader.

Nettoförsäljningsvärdet

T.o.m. 2004 års taxering skulle lagret tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Numera ska lagret enligt huvudregeln tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I stället för nettoförsäljningsvärdet får återanskaffningsvärdet användas om det finns särskilda skäl. De gamla reglerna gäller fortfarande i fråga om beskattningsår som har påbörjats före den 1 januari 2004 (se förra årets handledning). Förändringen innebär dock enbart en anpassning av terminologin till ÅRL och är inte avsedd att innebära några ändringar i sak (se prop. 2003/04:28 s. 28).

Av 17 kap. 2 § IL framgår att med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, återanskaffningsvärde och verkligt värde avses samma sak som i ÅRL.

Det största problemet vid lagervärderingen är beräkningen av nettoförsäljningsvärde. Denna beräkning innefattar flera subjektiva bedömningar som försvårar tillämpningen för både företag och Skatteverket. Motsvarande problem finns även när återanskaffningsvärdet ska bestämmas.

Att beräkningen är problematisk beror framför allt på följande omständigheter:

- a. Försäljningspriset vid tidpunkten för försäljning ska bedömas.

- b. Nettoförsäljningspriset utgörs av ett uppskattat försäljningspris minus beräknad försäljningskostnad. I vissa fall ska nuvärdeberäkning ske.

En bestämmelse som utgår från att ett framtida pris ska beräknas (punkt a. ovan) för tillgångar i varulagret är i det närmaste omöjlig att tillämpa både för företagen och Skatteverket.

Som framgår av punkt b. ovan ska avdrag göras för beräknad försäljningskostnad, vilket också överensstämmer med bestämmelserna i 4 kap. 9 § ÅRL. Några mera detaljerade regler om hur nämnda värde ska beräknas finns inte i ÅRL eller dess förarbeten. Som tidigare nämnts skiljer sig Redovisningsrådets och BFN:s normer åt i fråga om vad som ska ingå i ”beräknad försäljningskostnad”. Även skattemässigt är det osäkert hur nämnda kostnader ska beräknas.

Odiskutabelt är att avdrag får göras för de med försäljningen förknippade kostnaderna, dvs. särkostnaderna. Däremot är det tveksamt om avdrag kan medges för skälig andel av indirekta försäljningskostnader och allmänna administrationskostnader samt lagringskostnader och ränta under lagringstid och kredittid. Vid skatterevisioner har konstaterats att en praktisk tillämpning av beräkning av indirekta lagringskostnader och ränteberäkning ofta inneburit att anskaffningsvärdet för exempelvis övertaliga artiklar eller för reservdelar är konsumerat efter ca 3 år. Sådana orealistiska värden bör inte accepteras skattemässigt. Endast om företaget på ett godtagbart sätt kan visa att beaktande av skälig del av indirekta kostnader leder fram till rätt nettoförsäljningsvärde bör detta beaktas.

Påpekas bör också att i de fall räntefaktor användes för beräkning av nuvärdet på varor med lång lagringstid är räntefaktorn svår att bestämma. Även relativt små ränteskillnader kan få stort genomslag på nuvärdet. Att beakta ränta under beräknad kredittid vid värderingen av ett varulager förefaller också otänkbart. Inte ens någon teoretisk motivering för att kostnader som uppstår efter det att en försäljning genomförts ska påverka ett varulagervärde torde kunna anföras.

Helt naturligt har en beräkning av ett värde motsvarande försäljningspris efter avdrag för försäljningskostnader (punkt a och b ovan) har varit svår att göra i praktiken. För att komma tillrätta med problemen med värdering till verkligt värde använder företagen ofta istället schablonmässiga beräkningar med utgångspunkt från anskaffningsvärdena, vilka beräkningar presumeras motsvara ett nettoförsäljningsvärde. I praktiken har

företagen ganska stort utrymme att välja vilken schablon man vill ha. En mycket vanlig metod är en så kallad inkuranstrappa, vilken konstruerats så att varornas omsättningshastighet utgör grund för den schablonmässiga nedskrivningen av anskaffningsvärdena. Inkuranstrappan kan exempelvis ha följande utseende:

- varor som inte sålts på tre år upptas till 25 procent av anskaffningsvärdena.
- varor som inte sålts på två år upptas till 50 procent av anskaffningsvärdena.
- varor som inte sålts på ett år upptas till 75 procent av anskaffningsvärdena.

Den största svagheten i nämnda beräkningar ligger naturligtvis i att den utgår från anskaffningsvärdena. Det finns av naturliga skäl inget givet samband mellan en lagerposts nettoförsäljningsvärde och en värdering grundad på schablonmässig nedskrivning av anskaffningsvärdet. Å andra sidan kan enligt lydelsen av 4 kap. 9 § ÅRL verkligt värde även fastställas utifrån ”annat värde” varför frågan blir praktiskt ointressant. Huvudfrågan är istället om företagen har rätt att använda sig av en schablon för beräkning av inkurans och verkligt värde.

Normgivningen inom redovisningsområdet godkänner i viss utsträckning att företagen använder sig av schablonmässiga beräkningar. Redovisningsrådet har i sin rekommendation RR 2 Redovisning av varulager beträffande värdering av okuranta varor bl.a. uttalat följande: ”Vid övertalighet föreligger ofta svårigheter att beräkna ett verkligt värde. Inom företaget konsekvent tillämpade schablonberäkningsmetoder kan då av praktiska skäl behöva tillgripas”. BFN har i samband härmed i sin år 2000 utgivna vägledning Redovisning av varulager bl.a. uttalat ”kan företaget i undantagsfall efter en bedömning i det enskilda fallet använda väl underbyggda schablonmässiga kollektiva inkuransbedömningar grundade på försäljningsvärden”.

Bokföringsnämnden har i BFNAR 2001:4 närmare uttalat sig om inkuranstrappornas förenlighet med god redovisningssed. BFN uttalar där att det i princip inte finns något att invända mot att ett företag tillämpar en schabloniserad metod för att fastställa övertalighet. Eftersom denna värderingsmetod är ett undantag från lagens huvudregel om individuell värdering krävs dock för att den ska vara godtagbar;

- att det finns ett tillförlitligt underlag,
- att metoden används konsekvent och
- att en schablonmetod antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

I RÅ 2003 not. 167 prövades om en inkuranstrappa var i enlighet med reglerna för värdering av varulager. Den inkuranstrappa som där användes innebar att reservdelar som hade legat i lager mer än tre år inte togs upp till något värde. Regeringsrätten ansåg, efter att ha tagit in yttrande från BFN, att inkuranstrappan inte var förenlig med god redovisningssed och inkuransavdraget medgavs därför inte.

Lager av djur

Som framgår ovan ska djurlager i jordbruk och renskötsel alltid anses som lagertillgångar vid beskattningen.

Enligt BFL omfattas jordbrukare numera av samma bokföringsskyldighet som andra enskilda näringsidkare. Fram till utgången av 2000 fanns särskilda bestämmelser i jordbruksbokföringslagen för enskilda personer och dödsbo som ägde eller brukade jordbruksfastighet.

I samband med införandet av BFL togs särskilda bestämmelser som underlättar värderingen av djur i enskilt bedrivna jordbruksverksamhet in i ÅRL. Skälet var att en tillämpning av allmänna redovisningsprinciper leder till att djur ibland är att klassificera som anläggningstillgångar och i andra fall som omsättningstillgångar och att gränsdragningen i praktiken kan vara svår att göra (prop. 1998/99:130 s. 209). Bestämmelserna i ÅRL är till skillnad från de äldre bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen inte tvingande, utan är formulerade på ett sådant sätt att, om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet (4 kap. 1 § andra stycket ÅRL) respektive värderas till det värde som fastställts av RSV (4 kap. 9 § femte stycket ÅRL). Värdena vid 2005 års taxering framgår av Skatteverkets föreskrifter resp. allmänna råd SKVFS 2004:34, SKVFS 2004:35 och SKV A 2004:40 (lagervärden för djur i jordbruk och renskötsel).

I samband med regeringens arbete med BFL framfördes önskemål om att den aktuella klassificeringsregeln borde få tillämpas även av aktiebolag och handelsbolag som bedriver jordbruk. Regeringen bedömde att det inte var möjligt att låta

även dessa redovisa djur som omsättningstillgångar, oavsett avsikten med innehavet, eftersom detta skulle strida mot EG:s redovisningsdirektiv (prop. 1998/99:130, s. 209). Konsekvensen av detta är att AB och HB i bokslutet måste göra en bedömning av om ett visst djur är anläggningstillgång eller omsättningstillgång. Utgångspunkten vid denna avsiktsbedömning är att ungdjur normalt hänförs till omsättningstillgång medan bl.a. producerade djur i jordbruk och renskötsel klassificeras som anläggningstillgång.

För det fall att bedömningen leder till klassifikationen anläggningstillgång följer av detta ett krav på planelig avskrivning. När sedan inkomstdeklarationen ska upprättas måste den påverkan i bokslutet som uppstått på grund av gränsdragningen mellan anläggning- respektive omsättningstillgång elimineras. Härefter måste en korrigering göras för att samtliga djur ska redovisas som lager. I deklarationen måste alltså som särskilda deklaraionsposter återläggas i bokslutet gjorda avskrivningar samt eventuellt dras av de värdeskillnader som kan uppkomma genom att djuren behandlas som lager.

Frågan om tillämpningen av räknenskapsenlig avskrivning när djur redovisats som anläggningstillgångar har behandlats av Skatteverket i en skrivelse 2002-09-19, dnr 7431-02/110. Se även avsnitt 16 Materiella anläggningstillgångar.

Som framgår av 4 kap. 9 § ÅRL får AB och HB inte värdera djur i jordbruk eller renskötsel till de värden som fastställts av Skatteverket i föreskrifter resp. allmänna råd (se ovan). Enligt Skatteverkets uppfattning kan emellertid dessa värden användas till ledning vid fastställandet av anskaffningsvärdet för egenproducerade djur.

Inkurans och lagerreserv

Som framgår av ovan kan i vissa fall ett inkuransavdrag medges med 3 procent och för djurlager med 15 procent. Införandet av regeln med inkurans vid beskattningen motiverades i huvudsak av praktiska skäl.

Det schablonmässiga inkuransavdraget kan ge en lägre värdering än som skulle bli fallet om huvudregeln för lagervärdering tillämpade en direkt tillämpning av bestämmelserna i 4 kap. 9 § ÅRL. Enligt redovisningsreglerna är emellertid detta tillåtet. Som framgår av både RR 2 och BFNAR 2000:3 godtas att lagret värderas med ledning av en skattemässig inkurans även om denna är högre än bedömd verklig inkurans. Om en

sådan värdering inte i väsentlig grad påverkat bedömningen av företagets resultat och ställning kan lagret på tillgångssidan tas upp netto efter reducering med det skattemässiga inkuransavdraget även om värdet därmed kommer att understiga ett värde beräknat enligt lägsta värdets princip. Är däremot skillnaden väsentlig ska lagret på balansräkningens tillgångssida tas upp till värde beräknat enligt lägsta värdets princip. På skuldsidan redovisas skillnaden mellan detta värde och det skattemässigt godtagbara värdet som lagerreserv under obeskattade reserver. En sådan lagerreserv är en sådan reserv som är tillåten vid beskattningen enligt 14 kap. 4 § IL.

7.6 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis	– Lagertillgångar eller anläggnings- tillgångar	RÅ 1974 Aa 894
	– Värdering av förbrukningsmaterial och förrådsartiklar (förnödenheter)	RÅ 1981 1:26
	– Lagerredovisning hos köparen av sågat virke som på balansdagen fanns kvar hos säljaren	RÅ 1982 1:41
	– Värdering av ännu ej använt emballage som saknade försäljnings- värde	RÅ 1983 1:7
	– Lagerredovisning av till självständig fraktförare avlämnade varor	RÅ 1987 ref. 45
	– Byte av tillgångar (aktier)	RÅ 2001 not. 146
	– Byte av tillgångar (aktier)	RÅ 2002 not. 133
	– Inneliggande lager hos anlita speditör	RÅ 2002 ref. 88
	– Inkuranstrappan	RÅ 2003 not. 167
	– Anskaffningsvärde för ett försäkrings- företags placeringstillgångar efter övergång till att vara lager	RÅ 2004 ref. 71
BFN:s uttalanden	– Redovisning av varulager vid tillämpning av den s.k. 97-procents- regeln	BFN U 92:1
	– Redovisning av förnödenheter	BFN U 96:2

- | | | |
|---|--|---------------|
| | – Tillämpning av s.k. inkuranstrappa | BFNAR 2001:4 |
| Akutgruppens
uttalanden | – Olika metoder för att fastställa ett
varulagers anskaffningsvärde | URA 14 |
| Skatteverkets
ställningstaganden | – Skatteverkets föreskrifter om beräk-
ning av den genomsnittliga produk-
tionsutgiften för djur i jordbruk att
tillämpas vid 2005 års taxering | SKVFS 2004:34 |
| | – Skatteverkets föreskrifter om beräk-
ning av den genomsnittliga pro-
duktionsutgiften för djur i renskötsel
att tillämpas vid 2005 års taxering | SKVFS 2004:35 |
| | – Skatteverkets allmänna råd om
beräkning av nettoförsäljningsvärden
för hästar i jordbruk | SKV A 2004:40 |
| | – Redovisning av böcker i förlags-
branschen | 1996:6 |
| | – Värdering av produkter i arbete,
olika kostnadskomponenter | 1997:9 |
| | – Värdering av lager i bilhandels-
rörelse | 1998:15 |
| | – Varulagervärdering av transport- och
lagerhållningskostnader | 2000:3 |
| | – Negativt varulager | 2000:2 |
| | – Varulager av reservdelar, beräkning
av nettoförsäljningsvärdet | 2000:6 |
| | – Redovisning av djur i jordbruk och renskötsel, 2002-09-19
(dnr 7431-02/110) | |
| | – Alternativregeln vid lagervärderingen och dess samband
med räkenskaperna, 2005-05-12 (dnr 130 234323-05/111) | |