

Bokföringsnämndens kommunsektion, 6.6.1997

10. Utlåtande om tillämpningen av bokföringslagen vid värderingen av omsättningstillgångar

Begäran om utlåtande

En samkommun för ett sjukvårdsdistrikt har centrallager, läkemedelslager och kantinlager bland sina omsättningstillgångar. I centrallagret hålls vård- och andra konsumtionsförnödenheter. Det sammanlagda lagervärdet uppgår till ca 20 milj. mk och varje år görs inköp till lagret för över 150 milj. mk. De konsumtionsförnödenheter som finns i lager har prissatts enligt medelprismetoden och de medicinska förnödenheterna enligt dagsprismetoden. I lagervärdet ingår inte fraktkostnader eller kostnader för transportförsäkringar för de varor som finns i lager och inte heller läkemedelsförsörjningens arbetskostnader för läkemedelstillverkningen, vilka utgör ca 0,5 milj. mk på årsnivå och således inte utgör något betydande belopp. Dessa kostnader har bokförts som kostnad på respektive lagers kostnadsställe, vilket överensstämmer med försiktighetsprincipen i bokföringen.

Det datasystem som sjukvårdsdistriktet använder tillåter inte prissättning enligt FIFO-principen och i det är det inte heller möjligt att styra frakt- m.fl. kostnader till varupositioner i lagret. Konsumtionsförnödenhetslagrets värde bestäms därför enligt medelprismetoden och läkemedelslagrets enligt dagsprismetoden. I anskaffningsutgiften ingår inte frakt- m.fl. kostnader.

Sjukvårdsdistriktet skall snart förnya sina adb-system. Det nya systemet tas i bruk i centrallagret i början av 1998 och i läkemedelsförsörjningen under 1999. I de system som är i bruk för närvarande kan man inte göra en värdering av omsättningstillgångarna enligt bokföringslagen.

Motivering

Eftersom värderingen av omsättningstillgångar och behandlingen av omsättningstillgångar i bokföringen är av vidare intresse, och inte enbart begränsar sig till det fall som är föremål för utlåtandet, har kommunsektionen beslutat ge ett allmänt utlåtande om hur omsättningstillgångarna skall behandlas i kommunernas bokföring och bokslut.

Enligt 16 § 3 mom. bokföringslagen aktiveras anskaffningsutgiften för de omsättningstillgångar som återstår vid räkenskapsperiodens utgång, men om den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlåtelsepriset för omsättningstillgångarna vid räkenskapsperiodens utgång är lägre än anskaffningsutgiften skall skillnaden upptas som kostnad.

Enligt 13 § 1 mom. bokföringslagen avses med anskaffningsutgift de rörliga utgifterna för anskaffning och tillverkning av en nyttighet. Dylika utgifter är också frakt-, speditiöns-, försäkrings- o. dyl. utgifter som har uppstått på grund av anskaffningen av en nyttighet.

I gällande bokföringslagstiftning fastställs inte i vilken ordningsföljd överlåtna nyttigheter tas i bruk. Den s.k. FIFO-principen (First In First Out) har främst på grund av skattelagstiftningen vunnit hävd också som god bokföringssed. Enligt FIFO-principen antas att enheter av samma varuslag har överlåtits eller använts i den ordningsföljd som de har anskaffats, om inte den bokföringsskyldige påvisar annat. Andra konsekventa metoder, som med beaktande av väsentlighetsprincipen leder till ett tillräckligt noggrant resultat vid bestämmande av anskaffningsutgiften, anses också överensstämma med god bokföringssed.

I datasystem som uppdaterar anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar per nyttighet har man vanligen använt ett vägt medelpris, där den mängd som finns kvar i lager och dess vägda medelpris samt den nyanskaffade mängden och dess anskaffningsutgift tillsammans, vägda med mängderna, bildar det nya vägda medelpriset. De tekniska och ekonomiska faktorer som sammahänger med byggandet av datasystem motiverar att man använder denna förenklade prissättning.

Om man använder det senaste prisets princip, som även kallas dagsprisprincipen eller LIFO-principen (Last In First Out) får man ett riktigt värde på omsättningstillgångarna om man beaktar väsentlighetsprincipen, förutsatt att omsättningstillgångarnas omsättningshastighet är stor och prisutvecklingen på de köpta nyttigheterna är sjunkande eller prisförändringarna är små. Det enklaste alternativet är att använda det senaste priset som värderingsmetod för omsättningstillgångarna. Metoden lämpar sig särskilt väl i sådana fall då mängden omsättningstillgångar är liten och man inte har någon möjlighet att offra resurser på datasystem.

Enligt bokföringslagen skall frakt-, speditors-, försäkrings- m.fl. anskaffningskostnader aktiveras om de uppgår till betydande belopp jämfört med de omsättningstillgångar som återstår vid bokslutet. Tekniskt sett kan anskaffningskostnaderna läggas till anskaffningsutgiften för nyttigheten med hjälp av en s.k. anskaffningskostnadskoefficient, eftersom det ofta är onödigt invecklat och arbetsdrygt att styra kostnaderna för varje affärshändelse till respektive anskaffning. Anskaffningskostnadskoefficienten innehåller de genomsnittliga kostnader som uppstår för en nytting vid ett visst leveranssätt. I allmänhet får man den pålitligaste koefficienten om man fastställer kostnadskoefficienten särskilt för varje leverantör, men också i det fallet måste man minst en gång under räkenskapsperioden försäkra sig om att kostnadskoefficienten är riktig. Om dylika anskaffningskostnader för omsättningstillgångarna endast har liten betydelse i kommunens bokslut, kan man med beaktande av väsentlighets- och försiktighetsprincipen låta bli att addera dem till omsättningstillgångarnas värde.

Bokföringsnämnden har 15.3.1993 gett en allmän anvisning om hänförandet av utgifter som uppstår i samband med anskaffningen och tillverkningen av nyttigheter till anskaffningsutgiften. Kommunsektionen anser att det i allmänhet inte är nödvändigt att aktivera fasta utgifter för omsättningstillgångarna i kommunernas bokslut.

Om den sannolika anskaffningsutgiften eller det sannolika överlåtelsepriset för omsättningstillgångar vid utgången av räkenskapsperioden är lägre än den/det ursprungliga, skall skillnaden upptas som kostnad. Detta inkuransavdrag skall göras per nytting. För att förenkla det praktiska bokslutsarbetet kan man också använda en förenklad metod, där avdraget beräknas enligt nyttighetens ålder eller någon annan grund som sänker priset.

I synnerhet då den bokföringsskyldige förenhetligar sina metoder och samtidigt utvecklar god bokföringssed kan man under övergångsskedet använda metoder som teoretiskt sett är sämre. Vid behov kan man rätta det lagervärde som datasystemet producerar innan det tas upp i bokslutet, om man kan anta den använda metoden leder till betydande fel i lagervärdet. Rättelsen kan göras i hela lagervärdet utan att den specificeras per varuposition. Grunderna för en sådan affärshändelse skall dock specificeras och dokumenteras med hjälp av en uträkning eller dylikt på bokföringsverifikatet.

Kommunsektionens utlåtande

Kommunen och samkommunen kan för värderingen av omsättningstillgångarna använda FIFO-metoden, vilken utgår från ordningsföljden vid överlåtelse- och användning och/eller metoden med vägt medelpris som grundar sig på samma princip.