



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# Värdering av varulager

En studie över hur tillverkande företag gör i  
förhållande till reglerna i **BFNAR 2000:3**

**Magisteruppsats i företagsekonomi**  
Extern redovisning och Företagsanalys  
Höstterminen 2006

Författare: Carolina Brorsson  
Linn Kluge

Handledare: Anna Karin Pettersson  
Jan Marton

## Förord

Nu är tio veckors uppsatsarbete till ända och även våra universitetsstudier är komna till sitt slut.

Vi vill först och främst tacka Peter Persson på Ferrocon AB, Rauli Eskola på SMK AB och Kjell Hammar på SA Möbler AB för att de tog sig tid och ställde upp på våra intervjuer. Vi vill även tacka Johan Palmgren på PriceWaterhouseCoopers för den förklarande intervjun.

Ett varmt tack vill vi ge till våra handledare Anna Karin Pettersson och Jan Marton för all hjälp, inspiration och feedback.

Vi vill även tack våra nära och kära för stöd och uppmuntran under uppsatsens gång.

Sist men inte minst vi vill tacka varandra för ett gott samarbete som resulterat i en bra uppsats.

Trevlig läsning!

Göteborg i januari 2007

---

Carolina Brorsson

---

Linn Kluge

# Sammanfattning

## Magisteruppsats i extern redovisning, HT 2006

**Författare:** Carolina Brorsson och Linn Kluge

**Handledare:** Anna Karin Pettersson och Jan Marton

**Titel:** Värdering av varulager- hur gör tillverkande företag i förhållande till reglerna i BFNAR 2000:3?

**Bakgrund och problemdiskussion:** Varulagret i ett tillverkande företag är ofta en väsentlig post och har en betydande inverkan på företagets redovisade resultat. Det uppkommer svårigheter vid värderingen av ett egentillverkat varulager då det är många saker som det ska tas ställning till. Bland annat ska företagen bestämma vilka resurser som ska ingå i värdet, vilka direkta och indirekta kostnader som ska föras till anskaffningsvärdet samt hur dessa ska fördelas. Därför kan samma tillgång få olika värde beroende på hur företagen gör dessa värderingar. Idag kan företagen välja att redovisa sitt varulager enligt flera regelverk men det är nu aktuellt med ett nytt regelverk från BFN som betecknas K2.

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att analysera hur tillverkande företag går tillväga vid värdering av varulager i förhållande till reglerna i BFNAR 2000:3 och samtidigt undersöka vad K2-reglerna kommer att innebära vid värderingen.

**Metod:** Undersökningen har gjorts på tre tillverkande företag i Västra Götaland och då vi ville skapa en djupare förståelse för hur dessa företag går tillväga när de värderar sitt varulager ansåg vi att en kvalitativ metod passade bäst. För att uppnå uppsatsens syfte har vi gjort personliga intervjuer på samtliga företag med den personen som är med och värderar varulagret vid bokslutet. I uppsatsen har vi även gjort en intervju via e-mail med en revisor, denna i ett mer förklarande syfte då vi ville veta vad revisorer har upplevt att tillverkande företag har problem med vid värdering av sitt varulager.

**Slutsats:** Vi kan dra slutsatsen att samtliga företag i uppsatsen redovisar och värderar sitt varulager enligt reglerna i BFNAR 2000:3 även om de inte följer huvudregeln. Vi anser att utifrån hur företagen i uppsatsen redovisar sitt varulager idag fungerar reglerna i BFNAR 2000:3 bra. Om de dock hade följt reglerna till punkt och pricka anser vi att de är alltför omfattande för företagen. K2-regelverket är bra då det inte är så detaljerat och omfattande dock anser vi att skillnaden mot hur de redovisar idag inte blir så stor då företagen har gjort det lätt för sig i dagens regelverk.

**Förslag till fortsatt forskning:** Ett förslag till forskning är att om några år, om K2-reglerna införs, se om eller hur det har påverkat företagens redovisning av varulager. Det kan även vara intressant att göra om samma undersökning på företag i kategorin K3 när det regelverket är klart.

# Innehållsförteckning

<b>1</b>	<b><u>INLEDNING</u></b>	<b>1</b>
<b>1.1</b>	<b>BAKGRUND</b>	<b>1</b>
<b>1.2</b>	<b>PROBLEMDISKUSSION</b>	<b>2</b>
<b>1.3</b>	<b>PROBLEMFÖRMULERING</b>	<b>3</b>
<b>1.4</b>	<b>SYFTE</b>	<b>3</b>
<b>1.5</b>	<b>AVGRÄNSNING</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b><u>METOD</u></b>	<b>4</b>
<b>2.1</b>	<b>VAL AV METOD</b>	<b>4</b>
<b>2.2</b>	<b>VAL AV FÖRETAG</b>	<b>4</b>
<b>2.3</b>	<b>DATAINSAMLING</b>	<b>5</b>
2.3.1	VAL AV INTERVJUPERSON	6
2.3.2	GENOMFÖRANDE AV INTERVJUER	6
<b>2.4</b>	<b>METOD FÖR ANALYS</b>	<b>7</b>
<b>2.5</b>	<b>STUDIENS TILLFÖRLITLIGHET</b>	<b>8</b>
2.5.1	VALIDITET	8
2.5.2	RELIABILITET	8
<b>3</b>	<b><u>REFERENSRAM</u></b>	<b>10</b>
<b>3.1</b>	<b>EGENTILLVERKAT VARULAGER</b>	<b>10</b>
3.1.1	TILLVERKNING MOT ORDER OCH MOT FAST PRODUKTSORTIMENT	10
<b>3.2</b>	<b>CENTRALA BEGREPP OCH PRINCIPER VID VÄRDERING AV VARULAGER</b>	<b>11</b>
3.2.1	RÄTTVISANDE BILD	11
3.2.2	FÖRSIKTIGHETSPRINCIPEN	11
3.2.3	MATCHNINGSPRINCIPEN	11
3.2.4	REDOVISNINGENS KVALITATIVA EGENSKAPER	11
<b>3.3</b>	<b>TILLÄMPNING AV BFNAR VID VÄRDERING AV VARULAGER</b>	<b>12</b>
3.3.1	BFNAR 2000:3 REDOVISNING AV VARULAGER	12
<b>3.4</b>	<b>TILLÄMPNING AV K2-REGLER VID VÄRDERING AV VARULAGER</b>	<b>13</b>
3.4.1	K2-MINDRE AKTIEBOLAG	13
3.4.2	SAMMANFATTNING AV SKILLNADER MELLAN BFNAR 2000:3 OCH K2-REGLERNA	14
<b>3.5</b>	<b>KALKYLER I TILLVERKANDE FÖRETAG</b>	<b>14</b>
<b>3.6</b>	<b>NYTTA OCH KOSTNAD MED REDOVISNING</b>	<b>16</b>
<b>4</b>	<b><u>EMPIRI</u></b>	<b>17</b>
<b>4.1</b>	<b>FERROCON AB</b>	<b>17</b>
4.1.1	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID VARULAGERVÄRDERING	17
4.1.2	SVÅRIGHETER	18
<b>4.2</b>	<b>SMK SKÖVDE MASKINKONSTRUKTIONER AB</b>	<b>19</b>
4.2.1	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID VARULAGERVÄRDERING	19
4.2.2	SVÅRIGHETER	20
<b>4.3</b>	<b>SA MÖBLER AB</b>	<b>20</b>
4.3.1	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID VARULAGERVÄRDERING	20
4.3.2	SVÅRIGHETER	21
<b>4.4</b>	<b>INTERVJU MED REVISOR</b>	<b>21</b>

<b>4.5</b>	<b>SAMMANFATTNING AV EMPIRIN</b>	<b>22</b>
<b>5</b>	<b>ANALYS</b>	<b>23</b>
<b>5.1</b>	<b>ANALYS MELLAN FÖRETAGEN</b>	<b>23</b>
5.1.1	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID VARULAGERVÄRDERING	23
5.1.2	SVÅRIGHETER	26
5.1.3	K2-REGLERNA VID VARULAGERVÄRDERING	27
<b>6</b>	<b>SLUTSATS</b>	<b>29</b>
<b>6.1</b>	<b>SLUTDISKUSSION</b>	<b>29</b>
<b>6.2</b>	<b>FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING</b>	<b>30</b>
<b>7</b>	<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>31</b>

### **Figurförteckning**

Figur 3-1: Skillnader mellan BFNAR 2000:3 och K2-reglerna.....	14
Figur 3-2: För- och efterkalkylens syfte.....	15
Figur 3-3: Fördelning av kostnader.....	15
Figur 4-1: Information om Ferrocon.....	17
Figur 4-2: Information om SMK.....	19
Figur 4-3: Information om SA Möbler.....	20
Figur 4-4: Sammanställning av empirin.....	22
Figur 5-1: Fördelning av kostnader i Ferrocon.....	24
Figur 5-2: Fördelning av kostnader i SMK.....	24
Figur 5-3: Fördelning av kostnader i SA Möbler.....	25

### **Bilaga**

Bilaga 1: Intervjufrågor till företagen och revisor

# 1 Inledning

---

---

*Inledningsvis vill vi presentera en bakgrund och diskussion kring redovisning och värdering av varulager. Därefter följer vår problemformulering samt syfte. Kapitlet avslutas med uppsatsens avgränsning.*

---

---

## 1.1 Bakgrund

Varulager en redovisningspost som har redovisats sedan lång tid tillbaka. Redan på 1600-talet kom lägsta värdets princip, LVP, som används i så gott som hela världen idag. Varulager är en stor och viktig post och därför är det viktigt att specificera posten i årsredovisningen då den kan påverka ett företags resultat avsevärt. (Artsberg, 2003) Enligt Bokföringsnämndens Allmänna Råd, BFNAR, 2000:3 är definitionen på varulager;

*”varulager är materiella tillgångar som är avsedda för försäljning i den ordinarie verksamheten eller är under tillverkning för att bli färdiga varor eller ska användas i produktionen av färdiga varor eller tjänster”(BFNAR 2000:3, 2 Definitioner)*

Varulagrets speciella karaktär och egenskaper har länge varit ett intressant område för företagsekonomer på grund av att posten ofta är av väsentlig storlek (Westermarck 1993). Idag kan företag välja mellan att redovisa enligt BFN:s nuvarande normgivning eller Redovisningsrådets Rekommendationer, RR1-RR29. Företagen kan välja att följa ett av regelverken, BFN eller RR, i sin helhet eller följa BFN:s rekommendationer i sin helhet och då söka vägledning i RR om dessa inte har anpassats av BFN. (www.bfn.se, 2006-12-19d) Vid värdering av varulager kan företag välja att redovisa enligt reglerna i BFN eller Redovisningsrådet. Om ett företag redovisar sitt varulager enligt Redovisningsrådet ska de tillämpa RR 2:02 och om de har valt att tillämpa BFN ska de följa BFNAR 2000:3. (FAR del 1, 2006)

Bengtsson (2004) anser att den valfrihet som finns inom svensk redovisning har blivit ett problem. Företagen är inte speciellt bra på att lämna information om vilka redovisningsprinciper de har följt eller tillämpat i sin redovisning. Detta är viktigt för att den externa intressenten ska kunna tyda årsredovisningen. Bengtsson (2004) menar att resultatet av dessa brister blir ett svårtillämpat regelverk som ger finansiell information vars trovärdighet kan ifrågasättas.

BFN ansvarar idag för utvecklandet av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning. (FAR 2006, BFN Inledning) I april 2004 beslutade BFN, att inte gå vidare med det arbete som bestod av att anpassa Redovisningsrådets rekommendationer, RR, för icke-noterade företag (www.bfn.se, 2006-11-13a). Beslutet innebar att BFN istället skulle arbeta med att ta fram samlade regelverk för fyra kategorier av företag. Det nya regelverket har som syfte att förenkla dagens regler för redovisning och beskattning för företagen. Detta medför att företagen delas in i fyra kategorier, K1 – enskilda näringsidkare, handelsbolag, ideella föreningar med flera, K2- mindre aktiebolag, ekonomiska föreningar, K3 – större aktiebolag, ekonomiska föreningar, K4 – noterade företag som tillämpar IFRS-reglerna. (www.bfn.se, 2006-12-19b) Tillsammans med Skatteverket lade BFN i april 2005 fram förslaget på förenklade regler för redovisning och beskattning för företagen i kategorin K2.

(www.bfn.se, 2006-12-19c) I K2 har BFN samlat nu gällande regler i ett enda dokument samt kompletterat med regler för hittills oreglerade områden. (www.bfn.se, 2006-12-19d) I oktober 2004 tillsatte Regeringen en utredning för att granska sambandet mellan redovisning och beskattning. Deras arbete beräknas vara klart den 30 juni 2007 och innan de lägger fram sitt förslag kring regelverket kommer inte några lagändringar att ske. Därför kan K2-reglerna tidigast börja tillämpas 1 juli, 2007 och då på frivillig basis. (www.bfn.se, 2006-12-19c) Bengtsson (2004) kommenterar K2 och menar att dessa regler kommer att innebära mycket begränsade möjligheter för företagen att välja redovisningsprincip. Som en följd kommer det att ställas lägre krav på företagen att lämna upplysningar om redovisningsprinciper och övriga tilläggsupplysningar.

## 1.2 Problemdiskussion

Det mest tidskrävande för företagen vid bokslutet är enligt Nuteks<sup>1</sup> undersökning kring "Näringslivets administrativa bördor" (2005) att värdera balansräkningen. Nutek (2005) skriver vidare att tillverkande företag oftast har en större administrativ börda än andra företag. Det blir mer omfattande för den sortens företag att upprätta en årsredovisning på grund av att fler värderingar måste göras, till exempel vid värdering av det egentillverkade varulagret. (www.nutek.se, 2006-11-13) Enligt Smith (2006) uppkommer svårigheterna bland annat i samband med att bestämma vilka resurser som ska ingå i värdet på varulagret samt att ta fram redovisningsmaterialet. Westermarck (1993) menar vidare att det är både direkta och indirekta kostnader som ska föras till anskaffningsvärdet för den enskilda tillgången. Det är flera saker som det ska tas ställning till, bland annat vad som ska styra hur kostnaderna ska fördelas. Detta kan skilja mellan olika företag. Falkman (2001) menar därför att samma tillgång kan få olika värde beroende på hur ett företag går tillväga vid värderingen av den. Vad upplever företagen i praktiken för svårigheter i samband med varulagervärderingen? I företag med egentillverkade varor är det kalkyler som ligger till grund för värderingen av varulagret. (BFNAR 2000:3, 3:1) Vi är intresserade av att undersöka om det är för- eller efterkalkyler som ligger till grund vid varulagervärdering? Eller de kanske använder både och? Hur ofta uppdateras kalkylerna och vad det är som styr att företaget anser att de kanske inte är aktuella och behöver uppdateras?

Juth (2004) som är biträdande chefsekonom vid Svenskt Näringsliv menar att dagens regler är för många och för krångliga och innebär totalt sett stora, onödiga kostnader för företagen. Svenska företag vill ha ett regelverk som är konsekvent och enkelt att följa med bra, enkla och stabila regler. Bengtsson (2004) anser vidare att det gamla regelverket har vuxit sig för stort för små och medelstora företag och i Sverige finns det mest företag av den kategorin. Därför behövs det enligt Bengtsson (2004) nya redovisningsregler för den kategorin av företag. De nya reglerna från BFN som betecknas K2, vilken betydelse kan införandet av dessa få för företagen vid värdering av varulager?

---

<sup>1</sup> Verket för Näringslivsutveckling

### 1.3 Problemformulering

Utifrån vår bakgrund och problemdiskussion anser vi att det vore intressant att få svar på följande fråga:

- Hur gör tillverkande företagen vid värderingen av varulagret i förhållande till reglerna i BFNAR 2000:3?

Med utgångspunkt i nya aktuella redovisningsregler vill vi få svar på ytterligare en fråga:

- Vad kommer K2-reglerna att innebära för företagen vid värdering av varulagret gentemot dagens regler?

### 1.4 Syfte

Huvudsyftet med uppsatsen är:

- Att analysera och skapa förståelse för hur tillverkande företag går tillväga vid värderingen av varulagret i förhållande till reglerna i BFNAR 2000:3.

Vidare är syftet:

- Att undersöka vad de nya K2-reglerna kommer att innebära för företagen vid varulagervärderingen gentemot dagens regler.

### 1.5 Avgränsning

I uppsatsen har vi avgränsat oss till att undersöka tre företag med egentillverkat varulager. Vidare har vi valt att geografiskt avgränsa oss till företag i Västra Götaland. Företagen är av kategorin mindre<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Se metod 2.2



## 2 Metod

---

*I metodkapitlet vill vi presentera tillvägagångssättet vid genomförandet av uppsatsen. Vi beskriver närmare val av metod och val av företag samt vårt sätt att samla in data och metod för analys. Avslutningsvis diskuteras uppsatsens tillförlitlighet.*

---

### 2.1 Val av metod

Vi visste på ett tidigt stadium i uppsatsarbetet att onoterade företag var något som vi ville fördjupa oss i. Området varulager som ju ofta är en betydande del av ett företags tillgångar är ett område som är av intresse för oss. Då vår utbildning behandlat den teoretiska delen, det vill säga reglerna kring redovisning och värdering av varulager, tyckte vi att det vore intressant att följa upp och undersöka hur tillverkande företag i kategorin mindre företag går tillväga vid värderingen av sitt varulager i praktiken. Vi började uppsatsarbetet med att diskutera och söka information inom ämnet. Det fanns uppsatser skrivna om varulager men det vi saknade var tidigare studier som undersökt just värdering av varulager i tillverkande företag vilket gjorde det intressant att göra en undersökning på denna sorts företag. Just nu är det aktuellt med ett nytt regelverk, K2, för mindre företag och därför var det även intressant att undersöka vad detta kommer att innebära vid värdering av varulager.

Då uppsatsens syfte är att analysera och skapa förståelse för hur tillverkande företag går tillväga vid värderingen av varulagret i förhållande till reglerna i BNFAR 2000: 3 passar enligt Andersen (1998) en kvalitativ metod bäst för uppsatsen. Andersen (1998) menar att det genom en kvalitativ metod skapas en djupare förståelse för det problem som studeras. I vår undersökning vill vi även se om det går att urskilja att företagen går tillväga på samma sätt eller om de inte gör det och i så fall vad det då är som skiljer dem åt. Enligt Denscombe (2000) handlar just en kvalitativ metod om att identifiera mönster och processer samt gemensamma drag och skillnader. Vi valde att göra mer djupgående intervjuer med tre företag då vi ville skapa en djupare förståelse för hur dessa företag går tillväga vid värdering och redovisning av sitt varulager. Vi har inte för avsikt att göra generaliseringar i form av ett konstaterande att alla tillverkande företag går tillväga på samma sätt vid värdering av varulager utan mer att det sätt som de intervjuade företagen värderar på kan vara så som många andra företag gör. Företagen valdes ut på det sätt som beskrivs under ”val av företag”.

I uppsatsen har vi även valt att intervjua en revisor, detta i ett mer förklarande syfte. Vi ville veta vad revisorer anser att tillverkande företagens har för svårigheter vid varulagervärdering och sedan undersöka om det kunde vara en svårighet i våra utvalda företag.

### 2.2 Val av företag

Enligt Merriam (1994) finns det två grundläggande metoder som används för att göra urval, sannolikhetsurval och icke-sannolikhetsurval. Det icke-sannolikhets urvalet innebär att det inte finns någon försäkran om att varje element kommer att representeras i urvalet, vilket inte krävs när syftet inte är att generalisera. I kvalitativa studier där målet är att upptäcka och förstå är det vanligast med det icke-sannolikhets urvalet. (Merriam, 1994) Vi har valt att undersöka ett begränsat antal företag. Syftet med vår undersökning är inte att generalisera, som nämnts tidigare, utan att skapa djupare förståelse och vi ansåg då att tre företag var tillräckligt för att uppnå syftet. Vi valde företag som har ett egentillverkat varulager och som

kategoriseras som ett mindre företag i uppsatsen, se förklaring till mindre företag sist i avsnittet. Ytterligare ett kriterium var att företagen skulle tillämpa BFN. För att få fram de företag som sedan har intervjuats har vi sökt i databasen Affärsdata. Denscombe (2000) menar att för att personliga intervjuer ska vara möjliga att genomföra måste företagen finnas inom ett område som gör det ekonomiskt och tidsmässigt genomförbart. Vi letade bland företag i Skövde och Göteborg i första hand då det skulle vara möjligt att göra personliga intervjuer. Vi sökte på företag i Skövde med mindre än 50 anställda. Vi fick 655 träffar och började då gå igenom företagens årsredovisningar, utifrån de kriterier som anges nedan, och fick fram två företag, Ferrocon AB och SMK Skövde Maskinkonstruktioner AB, som vi ringde och båda gick med på personliga intervjuer. Vi sökte även i Göteborg men där blev urvalet så stort, över sju tusen träffar, att vi inte fortsatte sökandet där. Istället gick vi lite utanför Skövde och sökte i Tibro då vi vet att det där finns många företag som tillverkar möbler och antalet träffar blev 208 företag. Bland dem hittade vi tre företag som uppfyllde våra kriterier. Vi ringde alla tre företagen men det var bara ett som hade möjlighet att ställa upp på intervju, SA Möbler AB.

I uppsatsen avses mindre företag de företag som enligt BFN är ett medelstort företag och enligt K2-reglerna är ett mindre företag. Med medelstort företag menas ett företag som enligt reglerna i BFN är större än 10/24, vilket innebär att antalet anställda under de två senaste räkenskapsåren i medeltal ska ha uppgått till mer än tio och tillgångarnas nettovärde enligt fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret ska ha uppgått till mer än 24 miljoner kronor. För att inte övergå till att vara ett stort företag enligt BFN får de inte ha tillgångar till ett nettovärde som enligt balansräkningen för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsvärde som motsvarar 1000 gånger prisbasbeloppet. Antalet anställda hos företaget under de två senaste räkenskapsåren får inte heller i medeltal ha överstigit 200 stycken. (BFNAR 2000:3, 2.1) För att få tillämpa K2-reglerna måste företaget vara mindre än 50/25/50. Mindre än 50/25/50 innebär att företaget i medeltal har haft färre än 50 anställda, att företaget har haft redovisade tillgångar som inte har uppgått till mer än 25 miljoner kronor och att företaget inte har haft en nettoomsättning som överstiger 50 miljoner kronor. Företag ses som större om två eller fler av gränsvärdena är överskridna under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren. (www.bfn.se, 2006-12-19f) Sammanfattningsvis innebär detta att för att undersökningen ska kunna inkludera företag för analys av både reglerna i BFN och K2-reglerna är företagen i vår undersökning större än 10/24 och mindre än 50/25/50.

## 2.3 Datainsamling

Datainsamling delas in i två kategorier, primär- och sekundärdata. Primärdata är material som undersökaren själv samlar in och sekundärdata material som samlats in av andra. (Lundahl & Skärvad, 1999) I uppsatsen används både primär- och sekundärdata för att komplettera informationsbehovet.

Vi har valt att göra personliga intervjuer med tre företag och mailintervjuer med en revisor och informationen från dem är det som utgör primärdata. Vi ansåg att intervjuer var det bästa sättet för att få djupare information och då tiden inte räckte till för att göra en personlig intervju med revisorn och den skulle användas i förklarande syfte ansåg vi att intervju via e-mail var ett bra alternativ. Sekundärdata i uppsatsen består av vetenskapliga artiklar, tidningsartiklar, litteratur och information från Internet. De sökord som har använts vid informationssökandet är främst ”varulager, kostnad och nytta, K2 och small business”. Lagar och rekommendationer har även använts och ligger till grund för uppsatsen. Vetenskapliga artiklar hittades i Göteborgs Universitets databaser där olika tidskrifter är tillgängliga. Internet har använts genom besök av hemsidor. Böcker som har använts i uppsatsen har hittats i

Göteborgs Universitetsbibliotek, Varbergs Bibliotek, Skövde Högskolebibliotek samt Skövde Stadsbibliotek. Enligt Lundahl och Skärvad (1999) ska den sekundärdata som utnyttjas granskas kritiskt då de källor som den hämtas ifrån bland annat kan vara partiska, medvetet vinklade och ofullständiga. Vi är medvetna om att litteratur kan vara vinklad av författaren av olika anledningar, bland annat beroende på uppdragsgivare, därför har vi använt oss av böcker från olika författare i uppsatsen. Även de artiklar som har använts kan vara vinklade av författare och beroende på vad de vill komma fram till när de skriver den. Vi har kompletterat äldre böcker med mer aktuella artiklar för att öka bredden på källorna. Den information som vi har tagit till oss har vi granskat kritiskt för att göra uppsatsen opartisk.

### *2.3.1 Val av intervjuperson*

Enligt Merriam (1994) är valet av intervjuperson vid en kvalitativ undersökning beroende på vad intervjuaren vill ha undersökt samt att intervjupersonen har rätt kunskaper och kan bidra med önskvärd information. Vi ville intervju de personer som har kunskaper om företagets varulagervärdering. Vid första kontakten per telefon bad vi om att få tala med den person som arbetade med ekonomin i företaget. Det visade sig att det inte var den personen som arbetade med varulagervärderingen. Resultatet blev att vi fick träffa verkställande direktören i två företag och inköps- och logistikansvarig i ett företag då det var de som hade kunskaper om hur varulagervärderingen och redovisningen på företaget går till. Innan vi bestämde intervjutillfälle säkerställde vi att personen i fråga var väl insatt i vårt intresseområde. Andersen (1998) anser att det finns en del problem med att intervju personer med ledande ställning inom företaget. Sådana personer kan vara svåra att styra under intervjun och vill ofta omformulera frågorna och prata om sådant som intresserar dem och kanske inte det som intresserar intervjuaren. Vi upplevde inga sådana problem under våra intervjuer. De verkställande direktörer var mycket jordnära och så lätta att prata med att intervjuerna kom in på andra områden men det var inget som påverkade svaren på de frågor vi ställde.

Den revisorn som vi intervjuade valdes ut genom att vår ena handledare rekommenderade oss att ta kontakt med honom. Han har stor erfarenhet av att arbeta med företag med egentillverkat varulager.

### *2.3.2 Genomförande av intervjuer*

Enligt Patel & Tebelius (1987) finns det olika grader av standardisering på intervjuer. Vid hög grad av standardisering ställs likadana frågor till alla intervjupersoner och de ställs i samma ordning. Detta är lämpligt när målet är att generalisera. Vid låg grad av standardisering eller vid en helt ostandardiserad intervju ges det mer utrymme för intervjuaren att formulera frågorna under intervjuns gång och ställa dem i lämplig ordningsföljd. Holme & Solvang (1997) menar att i den kvalitativa intervjun ska inte standardiserade intervjuer användas. De anser att intervjuaren ska ha en mall att gå efter men utöver det ska frågor utvecklas under intervjuns gång. I uppsatsen har vi använt oss av förutbestämda mallar för de personliga intervjuerna med utrymme för följdfrågor, det vill säga en relativt låg grad av standardisering då detta överensstämmer med uppsatsens syfte. En ostandardiserad intervju var lämplig då vi inte i förväg visste hur företagen gick tillväga vid sin varulagervärdering vilket innebar att vi var tvungna att vara förberedda på att utforma en del av intervjun under dess gång. I intervjun med revisorn, som skedde via e-mail, kunde vi inte ställa följdfrågor direkt men istället så återkom vi med nya frågor om det var något område som vi ville utveckla eller göra tydligare.

Patel & Tebelius (1987) diskuterar även grad av strukturering som handlar om vilket utrymme intervjupersonen ges att svara inom. I en helt strukturerad intervju ges intervjupersonen lite utrymme att svara inom och i en ostrukturerad intervju ges istället mer utrymme för

intervjupersonen att svara inom. Vi ville ställa samma grundfrågor vid de personliga intervjuerna och ge dem utrymme att utveckla sina svar då de eventuellt kunde skilja sig åt. En ostrukturerad intervju utan några utformade svarsalternativ var därför lämplig för vår undersökning. Enligt Denscombe (2000) är det lättare att upptäcka saker i komplexa frågor om de intervjuade tillåts att säga sin mening rent ut vilket de gör i en ostrukturerad intervju.

De intervjuer vi gjorde med Ferrocon, SMK och SA Möbler gjordes på deras kontor. Vår förhoppning med detta var därmed att intervjupersonen skulle känna sig bekväm med situationen och svara ärligt på alla frågor. Intervjun med revisorn gjordes via e-mail på grund av tidsbrist både från vårt håll och hans håll. Båda författarna deltog vid samtliga personliga intervjuer för att säkerställa att intervjun blev så givande som möjligt, detta dels i form av att vi båda antecknade men även kom med spontana följlfrågor. Vi diskuterade innan intervjuerna om vi skulle använda oss av någon inspelningsfunktion. Vi beslöt att inte göra detta då det enligt Denscombe (2000) kan ha en negativ inverkan på intervjun. Intervjupersoner kan påverkas olika mycket av att bli inspelade och inspelningsprocessen kan inverka på människors sätt att tala öppet. (Denscombe 2000) I och med att båda författarna var med på alla intervjuer minskar risken för att något ska ha feltolkats. Samtidigt kom vi överens med alla intervjupersoner om att det sammanställda materialet skulle e-mailas till dem för att godkännas och eventuellt kompletteras. Alla intervjupersoner gavs även möjligheten att vara anonym. Ingen av de intervjuade personerna valde att vara anonym vilket innebär att både företagets och personens namn används i uppsatsen. Direkt efter intervjuerna sammanställde vi materialet då vi hade det färskt i minnet.

Intervjuer är inte alltid ett enkelt sätt att samla in information på då det kan innebära dolda risker och kan misslyckas fullständigt. Därför måste intervjuerna föregås av en noggrann planering och ordentliga förberedelser. En intervju ger störst utbyte om undersökaren är välinformerad och har förberett sig på de ämnen som sannolikt kommer upp under intervjun. (Denscombe, 2000) Då intervjuerna gjordes tidigt under uppsatsskrivandet var vi inte fullt så pålästa på ämnet som vi borde ha varit vilket gjorde att inte intervjuerna gav så mycket information som vi hade önskat. Vid samtliga intervjuer frågade vi om det gick bra att e-maila ytterliga frågor om det behövdes vilket vi sedan gjorde. Att vi gjorde intervjuerna innan vi var tillräckligt pålästa har gjort att vi i empirin saknar mer detaljerad information inom vissa områden. Vi har via e-mail ställt ytterliga frågor till företagen och fått en del förtydliganden men inte så utförligt som vi hade velat.

## **2.4 Metod för analys**

Att analysera den information som fås vid kvalitativa intervjuer är tidskrävande och en omständlig process. Därför är det viktigt att i förväg ha klart för sig vilka problem som ska analyseras för att få rätt information och inte för mycket information som inte används. När all information är insamlad ska den struktureras och organiseras. (Holme & Solvang, 1997) Vårt insamlade material från intervjuerna till uppsatsen har sammanställts i empirikapitlet som har delats in i företag för företag. Detta för att läsaren ska få en bättre förståelse för ett företag i taget. Vi valde att inte sammanställa intervjuerna i sin helhet utan endast ta med det väsentliga för att göra uppsatsen mer lättöverskådlig. Enligt Holme & Solvang (1997) innebär en helhetsanalys att se helheten i den insamlade informationen. För att empirin från intervjuerna ska få en mening måste de kopplas ihop med det sammanhang som de gjordes. Det handlar om att bestämma vilka problemområden som ska behandlas och sedan arbeta med dem utan att vidröra andra aspekter. (Holme & Solvang, 1997) De frågor vi ställde till företagen har sitt ursprung i referensramen och i analysen har sedan den sammanställda empirin i uppsatsen analyserats mot referensramen. Vi har identifierat likheter och olikheter

mellan praktiken och teorin. Vidare har vi även analyserat empirin från företagen mot varandra för att se huruvida de har samma tillvägagångssätt vid värdering av varulagret eller om de skiljer sig åt. Den information vi fått via intervjun med revisorn har sammanställts i ett eget avsnitt i empirikapitlet och analyseras i analyskapitlet. Den informationen är av mer allmän karaktär och har som syfte att kopplas gentemot företagets erfarenheter.

K2-reglerna analyseras i ett eget avsnitt där en gemensam analys görs av företagen då det är regler som inte är lagstadgade än. Utifrån en gemensam analys över hur företagen redovisar idag vill vi se hur regelverket skulle fungera för dessa då samtliga skulle innefattas av K2-reglerna idag om det var aktuellt.

## **2.5 Studiens tillförlitlighet**

### *2.5.1 Validitet*

Patel och Tebelius (1987) menar att validitet är huruvida själva undersökningen överensstämmer med det som avsågs att undersökas från första början. De anser vidare att det är viktigt att undersökaren med kritiska ögon granskar sin undersökning för att se om den verkligen undersöker vad den ska undersöka. Vi började med att läsa in oss på det område som intervjuerna skulle beröra för att sedan välja vem vi ville intervjua på företagen så att den information vi skulle få skulle vara den som är relevant för uppsatsens syfte. Innan intervjuerna säkerställde vi att personen i fråga hade kunskaper om sådan information som var relevant för vår undersökning samt gav dem tid att ytterligare sätta sig in i vårt intresseområde vilket medför att validiteten höjs. I flera av våra källor har vi funnit samma information och diskussion vilket vi anser ökar uppsatsens validitet.

Denscombe (2000) menar att direktkontakt under intervjun innebär att data kan kontrolleras beträffande riktighet och relevans under tiden som de samlas in vilket ger den hög validitet. Båda författarna deltog vid samtliga personliga intervjuerna vilket gjorde att vi kunde komma med följdfrågor och förtydningar. Detta säkerställde att svaren skulle innehålla den information vi behövde för att sammanställa en innehållsrik empiri. Det har varit en fördel att båda författarna var med på de personliga intervjuerna då vi efteråt har kunnat resonera och diskutera kring tolkningar. Som nämnts tidigare var vi inte så pålästa som vi borde ha varit inför de personliga intervjuerna vilket kanske kan anses minska validiteten men vi anser att detta inte har fått någon avgörande effekt då vi fick svar på ytterligare frågor via mail. Alla intervjupersoner fick godkänna den sammanställda texten innan den ansågs som klar.

### *2.5.2 Reliabilitet*

Enligt Patel och Tebelius (1987) handlar reliabilitet om hur pålitlig undersökningen är. Den ska ju vara så pass tillförlitlig att samma undersökning ska kunna göras om och få så gott som samma resultat. Patel och Tebelius (1987) menar att återtestning kan användas för att testa reliabiliteten. Dock finns det andra faktorer som kan påverka resultatet vid en upprepning av undersökningen, till exempel kan människor förändras från en gång till en annan och då kan svaren vid intervjuerna bli annorlunda beroende på deras nya erfarenheter. Om uppsatsen skulle göras om igen om några år är det inte säkert att de företag vi har använt oss av går att använda. Detta på grund av att SA Möbler under år 2006 har blivit för stort för att omfattas av reglerna i K2, förutsatt att de under kommande år håller kvar den omsättning och det antal anställda de har skaffat sig under året. År 2005, som ligger till grund för vårt urval, överskred de ett av kriterierna i K2-reglerna vilket är tillåtet. Under 2006 överskrider de två kriterier vilket gör att om de även under 2007 gör det måste redovisa enligt K3-reglerna och kan därmed inte användas i samma undersökning.

En intervjuad persons svar kan påverkas av olika omständigheter, till exempel om de känner sig stressade (Lundahl och Skärvad 1999). Då våra intervjupersoner fick bestämma när de hade tid att träffa oss tror vi att stressen över andra arbetsuppgifter minimerades. Vid två av intervjuerna ringde intervjupersonernas mobiltelefoner och vi gav dem möjlighet att besvara samtalet för att få dem att inte känna sig stressade över att eventuellt missa ett viktigt samtal. I och med detta tror vi att intervjupersonerna verkligen försökte göra intervjun givande och inte skynda igenom den. Vid gav alla möjlighet att vara anonyma vilket vi hoppades skulle medföra att de skulle svara ärligt på frågorna.

Denscombe (2000) menar att om en annan undersökare ska kunna komma fram till samma resultat måste det finnas en detaljerad beskrivning av hur undersökningen har genomförts. Det måste även finnas ett resonemang kring de beslut som fattades. (Denscombe, 2000) Tidigare i metodkapitlet har vi försökt redogöra för hur vi har gått tillväga och vilka val vi har gjort under uppsatsskrivandets gång. Vi har även bifogat de frågor vi har använt oss av vid intervjuerna vilket gör att vi anser att en annan undersökare ska kunna göra om undersökningen på samma sätt. Vi vet inte om de personer vi har intervjuat skulle ha svarat annorlunda om någon annan hade ställt samma frågor men det tror vi inte då företagets varulagervärdering förhoppningsvis går till så som de har berättat. I och med att vi också har varit två författare som granskat allt material så ökar uppsatsens reliabilitet.

### 3 Referensram

---

*I kapitlet presenteras vår teoretiska referensram. Inledningsvis beskriver vi närmare egentillverkat varulager och centrala begrepp och principer kring det. Vidare beskriver vi nuvarande lagar och rekommendationer samt aktuella förändringar på området. Avslutningsvis görs en djupare beskrivning av kalkyler samt så diskuteras kostnad och nytta med redovisning.*

---

#### 3.1 Egentillverkat varulager

Enligt Artsberg (2003) ska varulager redovisas enligt LVP, som används idag i så gott som hela världen. Huvudregeln vid värdering av varulager är att det ska värderas post för post. Det är viktigt att specificera posten varulager i årsredovisningen då den är stor och viktig samt att den kan påverka företagets resultat avsevärt. (Artsberg, 2003)

*”För tillverkande företag utgör företagets lager en av de värdemässigt mest betydelsefulla omsättningstillgångarna” (Falkman, 2001 s. 88)*

Ett problem vid varulagervärdering är enligt Falkman (2001) att det slutliga värdet på varulagret är beroende av företagets interna produktkalkyleringssystem eftersom detta används för att fördela utgifter inom verksamheten. Falkman (2001) menar att då det inte finns någon detaljreglering avseende företagets interna redovisning, till exempel i vad som utgör direkta och indirekta utgifter finns det ingen garanti för att olika företag kommer att värdera en omsättningstillgång på samma sätt. Falkman (2001) menar vidare att det är problematiskt att identifiera och klassificera vad som är direkta och indirekta kostnader vid värdering av egentillverkat varulager. För tillverkande företag är anskaffningskostnaden summan av normala direkta kostnader, kostnader för lön och normala indirekta kostnader som kan kopplas till varan (Westermarck, 1993). Fördelar som Westermarck (1993) ser med denna värderingsmetod är till exempel att anskaffningskostnaden är mer tillförlitlig än andra värden. Ytterligare en fördel är att anskaffningskostnaden bygger på en verklig händelse och att den kan verifieras. Nackdelar som Westermarck (1993) ser med anskaffningskostnad är till exempel att den allmänna prisutvecklingen gör den inaktuell. I och med att värderingen av varulagret påverkas av den kalkylmetod som ligger till grund kan det i redovisningen av varulagret uppstå en flexibilitet. (Falkman, 2001)

##### 3.1.1 Tillverkning mot order och mot fast produktsortiment

Enligt Ax et al (2002) klumpas ofta tillverkande företag ihop i en och samma mall vilket inte är helt rätt. Tillverkande företag kan delas in på olika sätt, till exempel beroende på vilken bransch, tillverkningsteknologi och typ av kunder som företaget har. Därefter delas företagen in i två huvudgrupper; masstillverkande företag och verksamheter som jobbar med objektet det vill säga produkt, projekt eller order. (Ax et al, 2002)

Enligt Ohlsson (2001) har vissa företag inget tydligt produktsortiment utan använder sina resurser för produktion av många olika produkter och det är då inte ovanligt att varje kundorder gäller en unik produkt. I den typen av företag innebär produktkalkylering ett löpande arbete då de troligtvis lämnar en offert på en order och därmed har en produktkalkyl för denna. Ett bra förarbete för kommande order kan vara att värdera omkostnadspåläggen, detta är extra viktigt i företag där flera personer sköter den löpande orderkalkyleringen.

(Ohlsson, 2001) I ordertillverkande företag brukar företaget noggrant följa varje order till dess att den är klar att leverera. (Ax et al, 2002)

Ohlsson (2001) redogör för produktkalkylering i tillverkande företag med ett fast produktsortiment. Skillnaden här gentemot tillverkning mot order är att det är fasta kalkylobjekt. Det innebär att arbetet med produktkalkylerna till största delen kommer att handla om uppdateringar och förbättringar. (Ohlsson, 2001)

## **3.2 Centrala begrepp och principer vid värdering av varulager**

Enligt Falkman (2000) är det redovisningens centrala principer som utgör redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Dessa principer inverkar på vad som presenteras i företagens resultat- och balansräkning. (Falkman, 2000)

### *3.2.1 Rättvisande bild*

I ÅRL 2 kap 3 § står det att rättvisande bild innebär att balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska det lämnas tilläggsupplysningar. (ÅRL 2 kap 3 §) Artsberg (2003) anser att rättvisande bild är ett begrepp som sätter läsaren av årsredovisningen i fokus, det vill säga informationen i årsredovisningen ska inte vara vilseledande.

### *3.2.2 Försiktighetsprincipen*

Försiktighetsprincipen har en lång tradition bakom sig i Sverige. Principen bygger på att vid osäkerhet ska en kostnad hellre kostnadsföras istället för aktiveras. (Artsberg, 2003) En värdering ska göras utifrån en rimlig försiktighet, den får dock aldrig inkränkta på kravet om rättvisande bild. (FAR, 2006 Vägledning om årsredovisning i aktiebolag)

### *3.2.3 Matchningsprincipen*

Tanken bakom denna princip är att kostnader, som i framtiden kommer att generera intäkter, ska kostnadsföras i samma period som intäkten, oavsett när den inträffar. Om principen uppfylls kommer periodens rätta resultat att visas. Det svåra med matchningsprincipen är att komma på hur intäkterna ska matchas mot kostnaderna på lämpligaste sätt. (Falkman, 2001) Antingen sker en helt perfekt matchning eller kan intäkter och kostnader under en viss period matchas mot varandra. Om det däremot inte kan fastställas något samband alls ska kostnaderna omedelbart kostnadsföras. (Falkman, 2000)

### *3.2.4 Redovisningens kvalitativa egenskaper*

Redovisningens kvalitativa egenskaper har uppkommit med utgångspunkt i intressenternas informationsbehov. (Smith, 2006) Dessa kvalitativa egenskaper är enligt Artsberg (2003) begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Med *begriplighet* menas att redovisningsinformationen ska vara begriplig, dock ska läsaren vara så insatt i ämnet att ingen information ska utelämnas för att den eventuellt anses vara för komplex. (Artsberg, 2003) *Relevans* innebär att redovisningsinformationen ska bidra med något som inte kändes till innan och som gör det lättare att uppfylla uppställda mål samt att den presenteras vid rätt tillfälle. (Falkman, 2000) För att redovisningsinformationen ska anses vara *tillförlitlig* ska den på ett rättvisande sätt avbilda det som det var tänkt att den skulle avbilda. Detta kan innebära svårigheter då verkligheten i många fall är väldigt komplex och svår att mäta i värde. Informationen ska även vara neutral, det vill säga en redovisare får inte på ett medvetet sätt manipulera med informationen för att uppnå ett särskilt syfte. Alla redovisade transaktioner



måste kunna verifieras, detta för att öka tillförlitligheten. (Falkman, 2000) *Jämförbarhet* innebär att redovisningsinformationen blir mer användbar om den kan jämföras med annan redovisningsinformation. Detta sker dock på bekostnad av tillförlitlighet och relevans. För att kunna jämföra över tiden är det av yttersta vikt att samma redovisningsmetoder används, vid ett eventuellt byte ska detta alltid upplysas om. (Falkman, 2000)

### **3.3 Tillämpning av BFNAR vid värdering av varulager**

BFN grundades 1976 och skulle fungera som tolkare av god redovisningssed. I början var det inte helt klart vilken inriktning BFN:s arbete skulle ha vilket gjorde att de till en början mest hade hand om bokföringstekniska frågor. 1999 gavs dock BFN större befogenheter och blev av staten utsedd till det organ som ska ha det övergripande ansvaret för normgivningen inom redovisningsområdet. (Artsberg, 2003) BFN är numera alltså en statlig myndighet som har huvudansvaret för utveckling av god redovisningssed i Sverige. Det här sker genom att BFN ger ut allmänna råd, BFNAR. Dessa råd är inte formellt bindande men enligt BFL, så ska god redovisningssed efterföljas och att tillämpa BFNAR är god sed. Så indirekt ska dessa råd tillämpas och endast i undantags fall kan det avvika från dem. (www.bfn.se, 2006-11-09e)

#### *3.3.1 BFNAR 2000:3 Redovisning av varulager*

Till grund för detta allmänna råd ligger tanken att det är viktigt att varulagret ska kunna redovisas på ett rättvisande sätt utan alltför omfattande arbetsinsatser.

I BFNAR 2000:3 är den grundläggande värderingsregeln för varulager LVP, det vill säga varulagret ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde. Om varulagret består av färdiga varor, till exempel egentillverkade, utgörs verkligt värde av nettoförsäljningsvärdet. För varor som är halvfabrikat utgörs i praktiken verkligt värde av återanskaffningsvärdet och då bör det alltid kontrolleras att återanskaffningsvärdet inte överstiger nettoförsäljningsvärdet. För varor som inte är färdigtillverkade måste försäljningsvärdet för färdig vara minskas med de återstående kostnaderna, både direkta och indirekta, fram tills leveransen.

Vid värdering av varulager är det normalt företagets egna system för produktkalkylering som ska ligga till grund då det har utformats med hänsyn till de speciella förhållanden som råder inom respektive företag och bransch. Syftet med kalkyleringen kan skilja sig åt vilket i sin tur påverkar värderingen, till exempel kan en direkt kostnad för ett företag vara en indirekt kostnad för ett annat. I och med dessa skillnader är det särskilt viktigt att kontinuitet och konsekvens följs vid varulagervärdering.

Enligt BFNAR 2000:3 är huvudregeln för medelstora företag att anskaffningsvärdet för ett egentillverkat varulager ska bestämmas i en efterkalkyl. I denna efterkalkyl ska det ingå anskaffningsvärdet för material, andra direkta kostnader samt skäligt pålägg för indirekta kostnader. Direkta kostnader är sådana som är direkta hänförliga till varan, ett exempel på det här kan vara lönekostnader. Indirekta kostnader är sådana som inte är direkt hänförliga till varan. I de indirekta kostnaderna ska det till exempel ingå avskrivningar men inte kostnader som inte är direkt hänförliga till varans tillverkning, såsom försäljningsomkostnader och allmänna administrationsomkostnader. De indirekta kostnaderna delas ofta in efter funktioner och kostnadsställen i företaget och fördelas sedan med hjälp av fördelningsnycklar, till exempel golvytor och produktionstid. När det skäliga pålägget för indirekta kostnader ska beräknas är utgångspunkten normalt kapacitetsutnyttjande, det vill säga en genomsnittlig sysselsättning under en längre tid. Har sysselsättningen varit högre än normalt ska pålägget

för de indirekta kostnaderna minskas. Har å andra sidan sysselsättningen varit lägre än normalt ska den delen av de indirekta kostnader som inte har utnyttjats, belasta årets resultat som en kostnad.

Om det är så att företagets ekonomiska ställning inte påverkas av hur lagret värderas eller om varulagret utgör en oväsentlig del av företagets tillgångar kan företagen tillämpa lättnadsregler. För att få tillämpa lättnadsregler bör en känslighetsanalys upprättas. En lättnad innebär att företaget alltid får beräkna indirekta kostnader utifrån normal kapacitet dock ska pålägget fortfarande minskas om kapaciteten varit högre än normalt och det här kan medföra en missvisande bild av företaget. Ytterligare en lättnadsregel är att företag får bestämma anskaffningsvärdet utifrån en förkalkyl. Dock får då åter igen företagets varulager inte utgöra en väsentlig del av de sammanlagda tillgångarna. Denna lättnadsregel innebär att när det saknas tillförlitliga efterkalkyler kan anskaffningsvärdet istället beräknas utifrån de förkalkyler som företaget upprättat. För att få utgå ifrån en förkalkyl krävs dock en bedömning av de förutsättningar som kalkyler bygger på, såsom tillförlitligheten i förkalkylsystemet.

### **3.4 Tillämpning av K2-regler vid värdering av varulager**

Enligt Thorell (2006) har det historiskt sett varit vanligast att normgivande organ har reglerat ett område i taget. K2-reglerna avviker från denna tradition genom att regelverket för en viss kategori företag publiceras komplett vid ett och samma tillfälle. Thorell (2006) skriver att K2-reglerna är ett komplett regelverk för årsredovisningar i mindre aktiebolag. De företag som väljer att tillämpa K2-reglerna får inte avvika från reglerna i något avseende. Thorell (2006) menar att om ett företag som tillämpar K2-reglerna vill tillämpa en mer avancerad redovisning får de välja att redovisa enligt K3-reglerna. Företagen kan inte välja bort reglerna i K2 eller K3 och till exempel endast tillämpa ÅRL. I dagsläget är K2-reglerna endast ett förslag så därför är det ännu oklart om det nya regelverket kommer införas och hur det i så fall slutligen kommer att se ut.

Syftet med K2-reglerna är bland annat att det inte ska ta så lång tid att upprätta en årsredovisning i mindre aktiebolag då alla regler finns samlade i ett gemensamt dokument. Detta skulle kunna medföra mindre administrativa kostnader då det blir enklare regler för företagen. (www.bfn.se, 2006-12-19d) K2-reglerna innehåller förenklingar och de uppnås genom att begränsa de alternativa redovisningslösningarna som finns i praxis och/eller i lag. En central princip i K2-reglerna är försiktighetsprincipen. (Thorell, 2006)

#### *3.4.1 K2-Mindre aktiebolag*

Enligt ett utkast från BFNAR i mars 2006 ska K2-reglerna tillämpas av icke-noterade aktiebolag som är mindre enligt ÅRL och som inte ingår i vad enligt denna lag är en större koncern. Med icke-noterade företag avses företag vars aktier inte är föremål för offentlig handel och som genom sin storlek inte har ett stort allmänt intresse. (www.bfn.se, 2006-12-19f)

En bokföringspost ska i K2-reglerna värderas med utgångspunkt i de verkliga utgifterna eller kostnaderna som är relevanta för värderingsåret. Den schablonlösning som nämns i K2-reglerna innebär att ett företag vid värdering kan använda sig av en schabloniserad värdering. Detta om det är svårt att få fram de riktiga uppgifterna eller om en mer noggrann värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. För att få använda schabloniserad värdering måste det finnas ett relevant och tillförlitligt underlag för värderingen. Tillämpningen måste också vara

konsekvent och den schabloniserade värderingen måste antas ge ungefärligen samma värde som en värdering utifrån årets faktiska kostnader eller utgifter. (www.bfn.se, 2006-12-19f)

Det tolfte kapitlet i utkastet handlar om reglerna kring varulager och egentillverkande varor. I anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång ska utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas med. Utöver inköpspriset för råvaran ska bland annat utgifter för frakt, importavgift och tull inkluderas. Dessutom ska utgifter för lön och utgifter för förnödenheter som är direkt hänförliga till produktionen ingå. Utgångspunkten vid beräkningen är normalt kapacitetsutnyttjande. Oavsett om kostnaden är direkt eller indirekt så får inte ränteutgifter, administrationskostnader, försäljningskostnader eller forsknings- och utvecklingskostnader tas med i anskaffningsvärdet. (www.bfn.se, 2006-12-19f)

### 3.4.2 Sammanfattning av skillnader mellan BFNAR 2000:3 och K2-reglerna

Regler \ Skillnader	1. Regelverkets omfattning	2. Förenklingar i reglerna vid varulagervärdering
BFNAR 2000:3	* Detaljerad	* Lättnadsregel
K2	# Mindre detaljerad	# Schablonlösning

Figur 3-1: Skillnader mellan BFNAR 2000:3 och K2-reglerna

Källa: Egen

1. \* Reglerna är detaljerade angående när det är förkalkylen eller efterkalkylen som ska ligga till grund vid värderingen av varulagret. Det finns också förslag kring vilka fördelningsnycklar som kan användas vid fördelning av de direkta och indirekta kostnaderna. Reglerna är flexibla då de anger att företagens egna system kan ligga till grund och att en kostnad kan vara direkt eller indirekt beroende på förhållandena som råder inom företaget.

# Reglerna är inte lika omfattande och anger inget angående för- eller efterkalkyl. Det anges vad som ska ingå i anskaffningsvärdet för materialet. Reglerna är mer allmänna och reglerar främst vilka direkta och indirekta kostnader som inte ska tas med i anskaffningsvärdet.

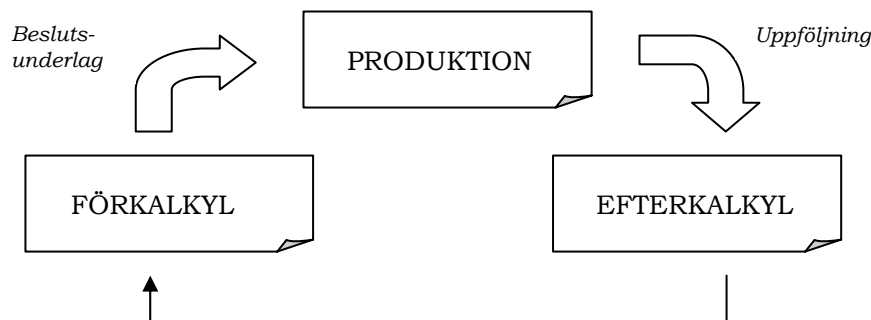
2. \* Det finns lättnadsregler och grundläggande regler som gör att regelverket är anpassat till att passa många typer av tillverkande företag beroende på hur varulagret påverkar företagets resultat och ställning.

# Schablonlösningen är en allmän regel och kan användas vid alla värderingar och inte bara vid värdering av varulager.

## 3.5 Kalkyler i tillverkande företag

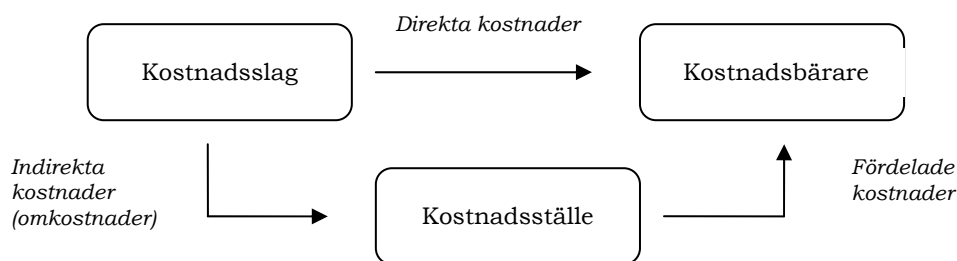
Enligt Andersson (2001) ska en kalkyl återspegla en verklig situation men i och med att det är en modell blir det en förenkling av verkligheten. Själva upprättandet av kalkylen är en avvägning, då kalkylen ska vara enkel att konstruera och hantera men ändå vara så lik verkligheten som det går. För att kunna upprätta en kalkyl måste det finnas en god kännedom om den verkliga resursförbrukningen. (Andersson, 2001) Enligt Holmblad Brunsson (2005) finns det olika kalkylmetoder och vilken som ska användas beror på vem som ska använda den och hur den ska användas. Kalkylmetoder innehåller bedömningar så resultatet beror på dem som gör dessa bedömningar. Resultatet påverkas till exempel av hur företaget skiljer på

olika slags kostnader och hur dessa beräknas. (Holmblad Brunsson, 2005) Det finns både för- och efterkalkyler och enligt Andersson (2001) är en förkalkyl framåtsyftande och den upprättas innan produktionen och en efterkalkyl, precis som det låter, upprättas i efterhand. Syftena med kalkylerna är olika. En förkalkyl ska ge beslutsunderlag för att kunna fatta beslut, till exempel om produktionsvolym medan en efterkalkyls syfte kan vara att följa upp för att sedan kunna göra bättre förkalkyler nästa gång. Andersson (2001) menar även att kalkyler över lag kan användas för att till exempel värdera varulagret.



Figur 3-2: För- och efterkalkylens syfte  
Källa: Egen

I tillverkningsföretag brukar kostnadsslag, som är kostnader av likartad karaktär, delas in i direkt och indirekta kostnader. En direkt kostnad är en kostnad som är direkt hänförlig till en kostnadsbärare, det vill säga ursprunget till kostnaden. Exempel på direkta kostnader är direkt material och direkta lönekostnader. En indirekt kostnad, även kallad omkostnad, är en kostnad som inte kan direkt hänföras till kostnadsbärare men däremot till kostnadsställe, det vill säga en avdelning eller funktion i företaget som utgör någon del av förädlingsprocessen. Exempel på indirekta kostnader är materialomkostnader och tillverkningsomkostnader. De indirekta kostnaderna måste fördelas på något sätt och då kan fördelningsnycklar användas. Det är en mycket svår uppgift att välja fördelningsnycklar som ska samvariera proportionellt med kostnadsförändringar på kort och lång sikt. Självkostnadskalkylering är en kalkyleringsmetod som främst är utvecklad för tillverkande företag. I självkostnaden ingår de kostnader som har nämnts ovan samt administrationsomkostnader, och försäljningsomkostnader. I det slutliga försäljningspriset läggs även vinsten på. Det är en grundprincip inom kalkylering att varje kostnadsbärare ska bära sin del av de totala kostnaderna. Det är samtidigt viktigt att inte kalkylarbetet blir allt för omfattande. (Andersson, 2001)



Figur 3-3: Fördelning av kostnader  
Källa: Modifierad från Andersson (2001)

### 3.6 Nyttan och kostnad med redovisning

I en debattartikel av Bodström et al (2006) diskuteras det att företagandet omges av många olika bestämmelser vilket ofta är nödvändigt för att näringslivet ska fungera på ett bra sätt. Samtidigt är det viktigt att kritiskt granska om nyttan med en bestämmelse överväger den kostnad den medför för företagen. (Bodström et al, 2006) Juth (2004) menar att dagens regler är för många och för krångliga och innebär totalt sett stora, onödiga kostnader för företagen.

Enligt Artsberg (2003) finns det en teori där redovisning ses som en vara som kan säljas och köpas på en marknad. På denna marknad finns det utbud och efterfrågan på redovisningsinformation och denna information kommer bara att produceras så länge det finns utbud och efterfrågan. Artsberg (2003) anser att det alltid ska tas hänsyn till kostnad-nyttan aspekten, det vill säga om nyttan överstiger kostnaden för att ta fram redovisningsinformation eller tvärtom. Smith (2006) menar att det är svårt att mäta om nyttan har överstigit kostnaden och därför måste avvägningen mellan kostnad och nytta ske mer på känsla. Keasey & Short (1990) tar i sin artikel upp tidigare studier på området som dels visar att företagen tycker det är en börda med för omfattande krav på redovisningsinformation men också att vissa företag inte alls upplever det på det viset. Keasey & Short (1990) menar att de företag som inte upplever det så inte är helt medvetna om kostnaden för framtagandet av redovisningsinformationen och att det då ändå kan vara en börda för dem. Det är oftast intressenten som vill ha mer och mer information om ett företag men det är företaget som får stå för alla kostnaderna. (Keasey & Short, 1990) Enligt Friedlob & Plewa (1992) ska lagstiftarna fråga sig vem det är som betalar för att ta fram redovisningsinformation och för vem den gör nytta. När informationen är kostnadsfri för användaren kan mottot bli ”ju mer desto bättre”. (Friedlob & Plewa, 1992)

Enligt Falkman (2001) utgår all redovisningsteori från att redovisningsinformationen underlättar det beslutsfattande som en viss intressentkategori ställs inför. Det är viktigt att intressenterna kan förstå informationen. En mer komplex redovisningsinformation kostar enligt Falkman (2001) mer att producera och det är ytterligare en anledning till att det är onödigt med en sådan information. För att publicera en viss information måste kostnaden för upprättandet av informationen vara lägre än det värde som informationen medför. Det grundläggande är att informationen som publiceras är efterfrågad. (Falkman 2001) Friedlob och Plewa (1992) menar att mindre företag bara ska lämna den information som användaren behöver. Om en användare, till exempel kreditgivare, vill ha ytterligare information ska företaget jämföra vilken nytta denna skulle innebära jämfört med kostnaden för att ta fram den. Slutligen anser Keasey & Short (1990) att om redovisningskraven för mindre företag ska minskas är det viktigt att tänka på både nyttan och kostnaderna som det medför de mindre företagen.

## 4 Empiri

*Kapitlet redogör vi för vårt empiriska material från intervjuerna med de tre valda företagen. Under varje företag inleder vi med att presentation. Därefter redogör vi för deras tillvägagångssätt vid varulagervärdering och avslutar med de eventuella svårigheter som företagen upplever kring värderingen. Sist i kapitlet sammanställs intervjun som genomförts med en revisor samt så sammanställs empirin från företagen i figur.*

De intervjuade företagen skriver i sina årsredovisningar att de upprättat årsredovisningen enligt ÅRL och BFNAR inom de områden vi berör i uppsatsen. Företagen anger även att de vid varulagervärdering använder sig av LVP.

### 4.1 Ferrocon AB

Ferrocon är beläget i Skövde och det startades 1951 av ett byggnadsföretag. Ferrocon har lång erfarenhet av konstruktion och produktion inom olika områden. Sedan flera år konstruerar och levererar de optimerade transportrack till bland annat den svenska fordonsindustrin. Företaget utför även tillverkningsuppdrag av olika slag då främst för den mekaniska industrin. ([www.ferrocon.se](http://www.ferrocon.se))

Bokslut 31/12 2005	
Anställda	26 (29) ST
Nettoomsättning	30 765 (28 388) MSEK
Tillgångar	15 690 (21 301) MSEK

Figur 4-1: Information om Ferrocon  
Källa: Ferrocon AB, Årsredovisning 2005

Vår intervjuperson Peter Persson köpte företaget för två och ett halvt år sedan som då ingick i Westergyllenkongcernen. Persson är verkställande direktör i företaget och hans arbetsuppgifter är allt från att köra sopbilen till att ro i hamn nya affärer. Enligt Persson var Ferrocon från första början mer inriktat på byggnadsdelen men nu på senare tid så är det legotillverkningen som växer.

#### 4.1.1 Tillvägagångssätt vid varulagervärdering

Enligt Persson tillverkar Ferrocon produkter mot order, det vill säga kunden beställer en specifik produkt och sedan tillverkar företaget den. För varje order upprättar de först en förkalkyl så kunden kan få ett pris på produkten. Persson förklarade vidare att om ordern som kunden och företaget kommer överens om kommer att löpa över lång tid, kanske flera år, har Ferrocon en materialklausul i kontraktet som säger att om materialpriset förändras under projektets gång så ska kunden betala mer. Vi frågade Persson om vem som upprättar förkalkylerna och han svarade att det antingen är Persson själv eller två av hans medarbetare. De följer sedan upp förkalkylen till varje order med en efterkalkyl. Efterkalkylen påbörjas redan innan arbetet är klart så de tidigt kan se på ett ungefär hur utfallet kommer att bli. Efterkalkylen kan även användas för att lära sig från eventuella misstag. Det är samma

kostnader i förkalkylen som i efterkalkylen förutom att det i efterkalkylen är företagets faktiska kostnader för att tillverka ordern som redovisas. Ferrocon använder sig av MPS-system<sup>3</sup> där varje order registreras. Ferrocons förkalkyler görs manuellt i Excel-mallar och efterkalkylerna görs i MPS-systemet.

Vi frågade Persson om vilka indirekta kostnader som ingår i kalkylerna och hur dessa fördelas. Persson förklarade att de indirekta kostnader som Ferrocon påför varje produkt är material-, administrations- och försäljningsomkostnader. De indirekta kostnaderna fördelas för det mesta enligt normal kapacitet. Vid enstaka fall när en produkt kräver en större andel indirekta kostnader tas det hänsyn till detta vid kalkyleringen i förkalkylen. Tidigare utfall får styra vid fördelningen. De direkta kostnaderna består av material- och maskinkostnader. Materialet tas upp till nettoinköp plus de pålägg som krävs och arbete kalkyleras med ett försäljningspris per timma. I maskinkostnaden ingår kostnader för kapital, drift och mantid och fördelas på antalet arbetade timmar. Ferrocon särredovisar varje kostnadsställe. Företaget har fem olika verksamhetsgrenar vilka konteras separat vid alla inköp och vid fakturering. De direkta kostnaderna läggs på respektive order. Indirekta kostnader fördelas på respektive kostnadsställe beroende på hur många som arbetar på kostnadsstället. På detta sätt får företaget fram hur respektive kostnadsställe går.

Enligt Persson har Ferrocon två ”sidor”, en utesida vilken är byggsidan och en innesida, där legotillverkningen sker. Till var och en av dessa ”sidor” finns PIA-listor, produkter i arbete. Dessa listor är efterkalkyler som tas fram från vid varje månadsbokslut. I efterkalkylen kan det utläsas exakt hur många timmar som har lagts ner, hur stor materialkostnaden har varit samt hur mycket som är fakturerat till kund. Om det märks i efterkalkylen att en order kommer att innebära högre kostnader än beräknat tas kostnaden med en gång.

Ferrocons varulager består av produkter i arbete samt färdiga, ännu ej levererade, produkter. Vid värderingen av varulagret vid bokslutet är det faktisk nedlagd tid och materialkostnader som utgör värdet på produkterna i arbete. Färdiga produkter som ej är levererade värderas vid bokslutet till 80 procent av ordervärdet som är det samma som försäljningsvärdet.

#### *4.1.2 Svårigheter*

Vi frågade Persson om han har upplevt några svårigheter vid värderingen av varulagret. Persson berättade att han inte upplever några direkta svårigheter med att upprätta kalkylerna som ligger till grund vid värderingen av varulagret. Dock kan det vara svårt, vid upprättandet av förkalkylen, att uppskatta hur lång tid ett arbete kommer att ta. En annan situation som Persson tycker är svår är att fastställa färdigställandegraden på ett projekt som sträcker sig över bokslutet. Persson anser att det är bra med både för- och efterkalkyler. Båda kalkylerna behövs för att följa upp arbetet kontinuerligt.

På frågan om företagets revisorer har haft några invändningar mot deras varulagervärdering så svarade Persson att Ferrocons revisorer har påtalat att det är viktigt att inte övervärdera varulagret vid bokslutet. Han berättade även att den del av varulagret som revisorerna granskar mer är färdigtillverkade men ännu ej levererade varor. De är också mycket intresserade av vilket materialpåslag Ferrocon använder sig av. Persson berättade vidare att revisorerna har påpekat att det är viktigt att de gör likadant från år till år.

---

<sup>3</sup> Material- och produktionsstyrning, MPS, är ett informationssystem för att registrera dataunderlag om produktionsförhållanden och marknadssituationer.

Persson berättade att när det kommer till årsredovisningar och intressenter är det ofta företagen som får betala för att ta fram information fastän det inte är de som har intresse av den. Vid vissa tillfällen tycker dock Persson att det är bra med krav på redovisningsinformation, till exempel när han ska göra affärer med någon. Då kan det vara bra att kolla upp den nya affärsparten. Han anser inte att lagen ställer några orimliga krav då de ändå behöver ha alla de uppgifterna för sitt eget arbete. Däremot kan han tycka att revisionskostnaden i sig är hög.

## 4.2 SMK Skövde Maskinkonstruktioner AB

SMK AB grundades 1979 och produktionen bestod då av gassvetskärror. Företaget ligger i Öm några kilometer utanför Skövde. Utvecklingen av företagets egna produkter görs på en egen konstruktionsavdelning. Specialiteten ligger inom tillverkningen av rör och plåtkomponenter. Idag tillverkar de främst produkter inom luftbehandling, produkter inom VVS-området, transporthjälpmiddel och handikapphjälpmiddel. (www.smkab.se)

Bokslut 31/12 2005	
Anställda	30 (28) ST
Nettoomsättning	30 156 (25 377) MSEK
Tillgångar	17 822 (15 689) MSEK

Figur 4-2: Information om SMK

Källa: SMK Skövde Maskinkonstruktioner AB, Årsredovisning 2005

Den personen vi träffade på företaget var Rauli Eskola och han är inköps- och logistikansvarig.

### 4.2.1 Tillvägagångssätt vid varulagervärdering

Eskola berättade att SMK mestadels tillverkar mot order men att de även tillverkar produkter ur det fasta produktsortimentet. Han berättade vidare att företaget gör förkalkyler på alla produkter. Enligt Eskola är det tre personer som arbetar med att upprätta kalkylerna, VD:n och ytterligare två personer, varav Eskola är en utav dem. Eskola förklarade vidare att all kalkylering, både före och efter, sker i MPS-systemet. Kalkylerna följs upp löpande under året och det görs i MPS-systemet där alla artiklar finns. I MPS-systemet kan SMK ta fram det aktuella PIA-värdet på alla pågående tillverkningsorder.

SMK strävar efter att upprätta efterkalkyler på alla sina produkter. Eskola förklarade att de med hjälp av efterkalkylerna kan se att deras försäljningspriser är rätt. I efterkalkylen är det samma kostnader som i förkalkylen bara att det är de faktiska kostnaderna. De kostnaderna som företaget tar med i sina kalkyler är maskinkostnader och materialkostnader. I maskinkostnaden ingår lön, hyra för fastighet, avskrivning för maskin, investeringskostnad för maskin samt service och underhåll för maskin och fastighet. SMK har kunder som de ingår avtal med för ett år framöver och då uppdateras kalkylerna för de produkterna som avtalet omfattas av vid avtalsskrivandet.

När vi frågade om hur det går till med själva varulagervärderingen förklarade Eskola att de gör månadsbokslut och då är det aktuell förkalkyl som ligger till grund för värdet på varulagret. Vilket innebär att kalkylerna för varor i lager praktiskt taget uppdateras varje månad. Även vid bokslutet berättade Eskola att det är förkalkylen som ligger till grund för



varulagervärderingen. Det är självkostnadspriset som tas upp i bokslutet, vilket är hämtat ur förkalkylen. Det gäller både för färdiga produkter och för produkter i arbete. Självkostnadspriset, som kallas standardpris i SMK:s MPS-system, innebär materialkostnaden \* tio procent. Det påslag på tio procent som görs ska täcka de kostnader företaget har haft för bland annat frakt och materialhantering.

#### 4.2.2 Svårigheter

Vi frågade Eskola om han har upplevt några svårigheter vid värderingen av varulagret. Han berättade att de inte har haft några direkta svårigheter kring redovisning och värdering av varulagret. Företagets revisorer har inte haft något att anmärka på när det gäller värderingen av varulagret. Eskola berättade vidare att revisorerna gör stickprov vid inventeringen och kollar rutinerna kring upprättandet av kalkylerna för att säkerställa att värderingen av varulagret är korrekt.

### 4.3 SA Möbler AB

1896 tillverkade SA Möbler AB de första skrivborden och arbetade sedan främst med bland annat tillverkning av bokhyllor och matsalsmöbler. Företaget är beläget i Tibro, två mil öster om Skövde, som kallas Sveriges Möbelcentrum. 1983 köptes företaget av Kjell Hammar och tillverkningen övergick då till kontorsmöbler och möbler för offentlig miljö. Idag erbjuder företaget ett komplett sortiment av kontors-, konferens- och receptions möbler. (www.samobler.se)

Bokslut 31/12 2005	
Anställda	49 (50) ST
Nettoomsättning	46 862 (45 642) MSEK
Tillgångar	49 612 (50 863) MSEK

Figur 4-3: Information om SA Möbler  
Källa: SA Möbler AB, Årsredovisning 2005

Kjell Hammar som vi träffade vid intervjun är VD och sköter det allmänt övergripande i företaget vilket bland annat innebär budgetering och uppföljning av kalkyler.

#### 4.3.1 Tillvägagångssätt vid varulagervärdering

Enligt Hammar sker 70 procent av SA Möblers tillverkning mot ett fast produktsortiment och resterande 30 procent är tillverkning mot order. Vi bad Hammar först berätta övergripande om hur SA Möbler går tillväga när de värderar sitt varulager. Hammar berättade att SA Möbler använder sig av självkostnads kalkylering och att de har kalkyler för samtliga produkter som de tillverkar. Alla kalkyler upprättas i Excel. Vi frågade Hammar om vem eller vilka som upprättar kalkylerna. Han svarade att underlaget för kalkylerna tas fram av personal på företaget men att det är Hammar själv som följer upp dem. Han förklarade vidare att efterkalkylerna görs löpande under året och då genom stickprov. De produkter som det görs stickprov på är sådana produkter som är frekventa, det vill säga volymprodukterna. Efterkalkyler görs främst för att se hur lång tid det har tagit att tillverka produkten.

Vi frågade Hammar om vilka kostnader som finns med i kalkylen som ligger till grund vid varulagervärderingen. Hammar berättade att kalkylerna består av direkta och indirekta kostnader. De direkta kostnaderna är material och maskin. Allt material som går åt vid

tillverkningen finns dokumenterad i hur många procent material som går åt till varje produkt och kostnaden på material uppdateras hela tiden. Hammar berättade vidare att SA Möbler har ett generellt materialpålägg, som också anges i procent, på grund av det spill som uppkommer vid produktionen. Ytterligare en stor del av kostnaderna är maskinkostnaden, där de har räknat fram procentuellt hur många timmar per dag den är i drift, det vill säga effektiv arbetstid för maskinen. Enligt Hammar är den siffran baserad på en längre tids erfarenhet. I maskinpriset är även elkostnader och avskrivningar inkluderade som är fördelade på maskinens effektiva arbetstid. I kalkylerna är också personal- och administrationskostnaden inräknad. Hur stor del av den administrativa kostnaden som ska räknas till produktionen är procentuellt uträknad och då ihop med revisorerna. SA Möbler är indelat i olika avdelningar vars totala indirekta kostnader summeras ihop och fördelas på avdelningarnas totala produktionstid. Kalkylerna belastas med produktionavdelningens del av denna kostnad.

Vid bokslutet är det efterkalkylen som ligger till grund för varulagervärderingen av färdiga produkter, dock värderas produkter med en lägre omsättning eller av mindre värde till ett skattat snittvärde. Hammar förklarade att vid bokslutet värderas produkter i arbete till den materialkostnad som har gått åt samt hittills nedlagd arbets- och maskintid. Färdigställandegraden på produkterna fastställs genom att se vilken maskin produkten har passerat i tillverkningen.

#### 4.3.2 Svårigheter

Vi frågade Hammar om han hade upplevt några svårigheter i samband med varulagervärderingen vid bokslutet. Han svarade att då värdet på varulagret dels grundas på kalkylerna som företaget behöver i sin verksamhet för att se att priserna är rätt satta så innebär inte bokslutet något merarbete. På frågan om företagets revisorer har anmärkt något på deras varulagervärdering svarade Hammar att det inte har gjort det. Däremot granskar revisorerna alltid att rutinerna kring kalkyleringen är bra när de kommer till företaget vid bokslutet. De gör även stickprov vid inventeringen. Förutom de stickprov som revisorerna gör själva granskar de även de stickprov som SA Möbler har gjort på kalkylerna. Hammar berättade att revisorerna är intresserade av att se att företaget använder samma värderingsprincip varje år. Hammar anser inte att värderingen av varulagret innebär några svårigheter eller att revisorerna ställer några orimliga krav.

#### 4.4 Intervju med revisor

Johan Palmgren är auktoriserad revisor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Han arbetar mycket med tillverkande företag. Vi frågade honom om de svårigheter som kan uppstå vid varulagervärdering i tillverkande företag.

Palmgren menar att företagen generellt sett inte har några svårigheter med att värdera varulagret då de fel som företagen gör oftast inte är påverkar värdet på varulagret. Dock menar Palmgren på att vissa problemområden kan identifieras. Många företag glömmer att inkludera kostnader för hemtagning i anskaffningsvärdet för inköpta artiklar som ska värderas inklusive kostnader för att få dem på sin plats. Kapacitetsutnyttjandet är ett annat område som företagen inte ofta tänker på när de ska värdera varulagret. Vanligtvis räknar företagen utifrån budgeterade kostnader vilka pålägg som ska ingå i varulagerkalkylen, till exempel per produkt. Om det blir så att den verkliga volymen i produktionen avsevärt avviker från den budgeterade volymen är det viktigt att räkna om hur påläggen ska fördelas för att det är inte säkert att kostnaden ändrar sig exakt i takt med volymen, då dessa kostnader ofta kan vara fasta. Företagen måste justera detta i bokslutet för att inte varulagret ska bli övervärderat.

Ytterligare en aspekt inom varulagervärderingen är enligt Palmgren att företagen när de ska bestämma volymen inte bör ändra den varje år om det bara grundar sig i mindre volymändringar i budgeten. Företagen ska i möjligaste mån komma fram till en normal volym som de normalt borde kunna producera utifrån den kapacitet som företaget har. Palmgren menar här att företagen ofta utgår ifrån sin budgeterade volym för kommande år. Detta kan ses som om att företagen utifrån hur stor volym som produceras, ändrar värderingsmetod för varulagret varje år. Själva påläggskostnaden kanske inte varierar lika med volymen och i så fall blir pålägget per produkt fel. Palmgren menar att egentligen borde produktionskostnaden vara relativt lik från år till år.

#### 4.5 Sammanfattning av empirin

Företag	Ferrocon	SMK	SA Möbler
Område			
Tillverkning	Order	Order och fast produktsortiment	Order och fast produktsortiment
Kalkyler	Förkalkyl Efterkalkyl	Förkalkyl Efterkalkyl	Förkalkyl Efterkalkyl
Kalkylsystem	MPS-system Excel	MPS-system	Excel
Direkta kostnader	*Material *Maskin: här ingår även kostnader för kapital, drift och mantid	*Maskin: Lön, hyra för fastighet, avskrivningar för maskin samt service och underhåll för maskin och fastighet *Material	*Material *Maskin: här ingår även kostnader för el och avskrivningar
Indirekta kostnader	Material- försäljning och administrations-omkostnader	Ingår i de direkta kostnaderna	Administration- personal- och övriga indirekta kostnader
Värdering i bokslutet	Färdiga produkter: 80% av ordervärdet Produkter i arbete: Kostnader för nedlagd tid & material	Färdiga produkter & Produkter i arbete Materialkostnaden* 10%	Färdiga produkter: Snittvärde/efterkalkyl Produkter i arbete: Nedlagd material-, maskin- och lönekostnad.
Svårigheter med varulagervärderingen	Nej	Nej	Nej

Figur 4-4: Sammanställning av empirin

Källa: Egen

## 5 Analys

*I kapitlet analyserar vi referensramen gentemot empirin. Inledningsvis analyseras empirin från företagen och revisorn tillsammans gentemot referensramen. Vi applicerar även empiri från företagen på figur 3.3 från referensramen. Avslutningsvis analyseras K2-reglerna gentemot företagen.*

### 5.1 Analys mellan företagen

#### 5.1.1 Tillvägagångssätt vid varulagervärdering

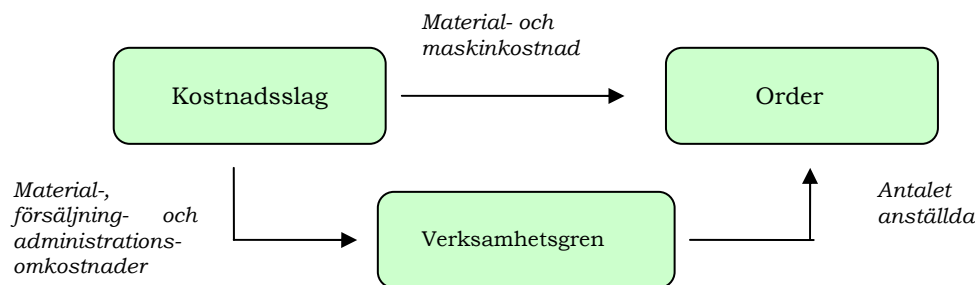
Företag kan enligt Ax et al (2002) delas in på olika sätt, till exempel efter vilken typ av tillverkning de har. Företagen i uppsatsen tillverkar antingen mot order eller mot fast produktsortiment eller en kombination av båda. Ferrocon tillverkar endast mot order medan SMK och SA Möbler tillverkar både mot order och mot ett fast produktsortiment. Tillverkning mot order innebär enligt Ohlsson (2001) att produktkalkyleringen blir ett löpande arbete då det görs offert och kalkyl på varje order vilket är det sätt samtliga företag tillämpar vid ordertillverkning. SMK och SA Möbler tillverkar även mot ett fast produktsortiment och Ohlsson (2001) menar då att arbetet med produktkalkylerna till största del att handla om uppdateringar och förbättringar. Hos SMK uppdateras kalkylerna för varorna i lagret varje månad och för de kunder som företaget ingår avtal med som löper ett år framöver så uppdateras kalkylerna vid avtalsskrivandet. I både Ferrocon, SMK och SA Möbler är det flera personer som upprättar kalkylerna och då menar Ohlsson (2001) att det är viktigt att värdera omkostnadspåläggen. I Ferrocon och SMK är det samma person som upprättar förkalkylen som följer upp den med en efterkalkyl men i SA Möbler är det bara Hammar som följer upp efterkalkylerna.

Falkman (2001) anser att ett problem vid varulagervärdering är att det slutliga värdet är beroende av företagets interna produktkalkyleringssystem. Samtidigt står det i BFNAR 2000:3 att det normalt är företagets egna system som ligger till grund för varulagervärderingen då det har utformats med hänsyn till de speciella förhållanden som råder inom respektive företag och bransch. Två av företagen, Ferrocon och SMK, använder sig av MPS-system för kalkylering. I SMK:s sker all kalkylering i MPS-systemet och i Ferrocon görs endast efterkalkylerna i MPS-systemet. Ferrocon använder sig av Excel-mallar när de gör förkalkylerna vilket är det sätt som SA Möbler tillämpar vid upprättandet av samtliga kalkyler.

Ferrocon, SMK och SA Möbler har både för- och efterkalkyler men använder dem i olika syften. Ferrocon använder förkalkylen i syfte att ge kunden ett pris och i SMK görs förkalkyler på alla produkter vilka enligt Andersson (2001) är framåtsyftande och upprättas innan produktionen för att kunna användas som beslutsunderlag. Andersson (2001) menar vidare att efterkalkylens syfte kan vara uppföljning för att sedan kunna göra bättre förkalkyler nästa gång. Efterkalkylen i Ferrocon används bland annat till att lära sig från eventuella misstag och se vad utfallet blir. Ferrocon påbörjar arbetet med efterkalkylen innan ordern är klar för att se om kostnaden för ordern blir högre än beräknat och i så fall tas kostnaden med en gång vilket kan ses som ett exempel på försiktighetsprincipen. Enligt FAR:s Vägledning ska värderingar göras utifrån rimlig försiktighet och försiktighetsprincipen får aldrig inkräkta på kravet om rättvisande bild. I SMK används efterkalkylen främst i syfte att se om försäljningspriserna är rätt. SA Möbler använder sin efterkalkyl för att se hur lång tid det har

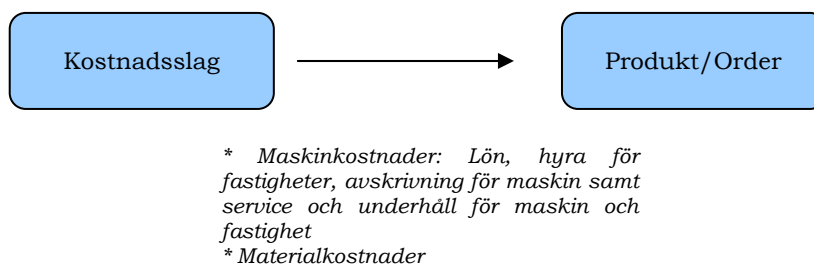
tagit med tillverkningen. I Ferrocon görs det efterkalkyler på varje produkt till skillnad från SMK och SA Möbler som gör det endast genom stickprov.

I självkostnaden ska enligt Andersson (2001) förutom de direkta kostnaderna även omkostnader för administration och försäljning ingå. För att få det slutgiltiga försäljningspriset görs även ett vinstpålägg. Vad som är direkt och indirekt kostnad skiljer sig åt mellan företagen. Hur företagen skiljer på direkta och indirekta kostnader vid kalkyleringen blir enligt Falkman (2001) avgörande för det värde omsättningstillgången får. Ferrocons direkta kostnader är material- och maskinkostnader. I maskinkostnaden ingår kostnaden för kapital, drift och mantid. Ferrocons indirekta kostnaderna består av material-, administrations- och försäljningsomkostnader. Det är samtliga direkta och indirekta kostnader samt vinstpålägget som utgör ordervärdet. De indirekta kostnaderna kan enligt Andersson (2001) fördelas med hjälp av fördelningsnycklar vilket i Ferrocons fall är antalet anställda i respektive kostnadsställe, det vill säga verksamhetsgren. Enligt Andersson (2001) är det en svår uppgift att välja fördelningsnycklar som kan variera med kostnadsförändringar på både lång och kort sikt.



Figur 5-1: Fördelning av kostnader i Ferrocon  
Källa: Modifierad från Andersson (2001)

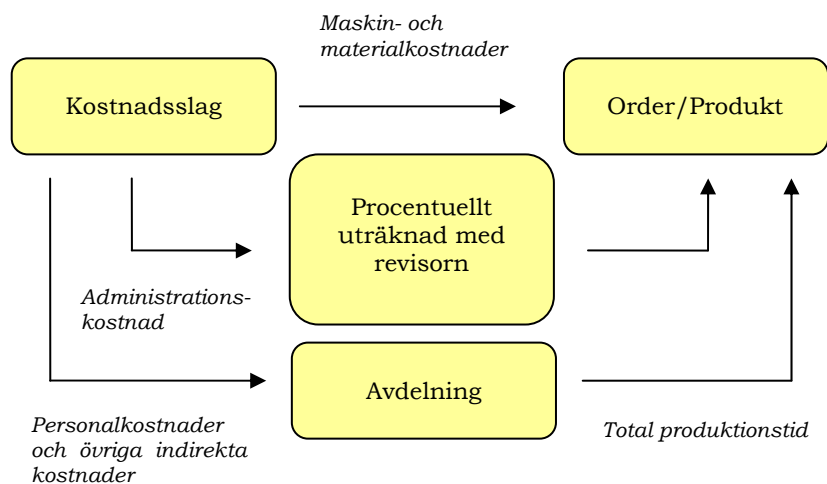
De direkta kostnader som SMK tar med i sina kalkyler är maskinkostnader och materialkostnader. De indirekta kostnaderna för företaget som SMK, enligt Eskola, tar med i sina kalkyler ingår i maskinkostnaden. Dessa är lön, hyra för fastighet, avskrivning för maskin, investeringskostnad för maskin samt service och underhåll för maskin och fastighet.



Figur 5-2: Fördelning av kostnader i SMK  
Källa: Modifierad från Andersson (2001)

SA Möblers direkta kostnader består av material- och maskinkostnader. Materialkostnaden är dokumenterad i hur många procent material som går åt till varje produkt samt ett generellt pålägg som ska täcka det spill som uppkommer vid produktionen. SA Möbler har bra koll på materialkostnaden vilket enligt Andersson (2001) är ett måste för att kunna upprätta en kalkyl då det måste finnas god kännedom om den verkliga resursförbrukningen. Maskinkostnaden är en stor del av kostnaderna och företaget har räknat fram den effektiva arbetstiden procentuellt,

det vill säga drifttiden och den är baserad på en längre tids erfarenhet. SA Möblers indirekta kostnader består av bland annat el och avskrivningar som är inkluderade i maskinpriset. Ytterligare indirekta kostnader är personal- och administrationskostnader samt övriga indirekta kostnader. Enligt Andersson (2001) ska de indirekta kostnaderna hänföras till ett kostnadsställe, det vill säga en avdelning eller funktion i företaget. Den administrativa kostnaden i SA Möbler är procentuellt fördelad med hjälp av företagets revisorer för att de ska belasta rätt kostnadsställe. SA Möblers personalkostnad och övriga indirekta kostnader summeras ihop och fördelas på avdelningarnas totala produktionstid. Palmgren menar att det är viktigt att ta hänsyn till normal produktionsvolym vid fördelning av påläggskostnaderna och att ett vanligt fel är att företagen fördelar enligt budgeterad volym vilket innebär att inte samma värderingmetod för varulagret används mellan åren.



Figur 5-3: Fördelning av kostnader i SA Möbler  
Källa: Modifierad från Andersson (2001)

Hos samtliga företag i uppsatsen är maskin och material en direkt kostnad. De indirekta kostnaderna skiljer sig vad gäller fördelningen av dem samt vart de är inkluderade. Samtliga företag har inkluderat en viss del av de indirekta kostnaderna i maskinkostnaden. I SMK ingår samtliga indirekta kostnader, som är direkt hänförliga till produkten/order, i maskinkostnaden. Både Ferrocon och SA Möbler använder sig av fördelningsnycklar vid fördelningen av de indirekta kostnaderna.

Vid bokslutet värderar företagen enligt reglerna i BFNAR 2000:3 vilket är anpassat till flera olika typer av företag. Huvudregeln vid egentillverkat varulager är att anskaffningsvärdet ska bestämmas i en efterkalkyl. Enligt BFNAR 2000:3 ska kostnader för material och andra direkta kostnader samt skäligt pålägg för indirekta kostnader ingå i efterkalkylen. Ferrocon värderar vid bokslutet produkter i arbete till faktisk nedlagd tid och faktiska materialkostnader. Färdiga ej levererade produkter värderar Ferrocon i bokslutet till 80 procent av ordervärdet. Reglerna i BFNAR 2000:3 anger att i de indirekta kostnaderna ska till exempel avskrivningar ingå, dock ska inte kostnader som inte är direkt hänförliga till varans tillverkning ingå, till exempel allmänna försäljnings- och administrationsomkostnader. För Ferrocons del innebär det att de i värdet vid bokslutet inte kan ta med samtliga kalkylerade kostnader. De indirekta kostnaderna ska enligt BFNAR 2000:3 fördelas med utgångspunkt i normal kapacitet. Enligt Palmgrens erfarenheter är kapacitetsutnyttjande ett område som företagen inte uppmärksammar vid varulagervärdering. Han menar att det är viktigt att ta hänsyn till förändringar i volymen för att påläggerna ska fördelas på rätt sätt, då varulagret inte

får bli övervärderat. När en produkt kräver en större andel indirekta kostnader tar Ferrocon hänsyn till detta i förkalkylen.

Vid SMK:s bokslut är det självkostnadspriset, som hämtas ur aktuell förkalkyl, som används för produkter i arbete och för färdiga produkter. SMK:s självkostnadspris, som i deras interna kalkyleringssystem är det samma som standardpris, innebär materialkostnaden \* tio procent. Påslaget på tio procent görs för att täcka de kostnader som företaget har haft för bland annat frakt och materialhantering. Då SMK värderar varulagret enligt förkalkylen följer de inte huvudregeln i BFNAR 2000:3 som anger att anskaffningsvärdet för varulager ska bestämmas i en efterkalkyl. Anledningen till detta kan anses bero på att det skulle innebära allt för omfattande arbetsinsatser. BFNAR 2000:3 anger lätttnadsregler där det är tillåtet att använda förkalkylen men för att få göra det bör företaget upprätta en känslighetsanalys. Samtidigt får varulagret inte utgöra en väsentlig del av de sammanlagda tillgångarna och företagets resultat och ställning får inte påverkas nämnvärt.

Enligt Hammar är det i SA Möbler efterkalkylen som ligger till grund för varulagervärderingen av färdiga volymprodukter vid bokslutet. Produkter i arbete vid SA Möblers bokslut värderas till den materialkostnad som har gått åt samt hittills nedlagd arbets- och maskintid. För att fastställa färdigställandegraden på produkterna kontrollerar företaget vilken maskin produkten har passerat i tillverkningen. Vid värdering av färdiga produkter av mindre värde eller med låg omsättning så används i SA Möbler ett snittvärde. Resterande produkter värderas vid bokslutet till värdet i efterkalkylen. Till grund för BFNAR 2000:3 ligger tanken att varulagret ska kunna redovisas på ett rättvisande sätt utan alltför omfattande arbetsinsatser vilket kan anses vara anledningen till varför SA Möbler använder sig av snittvärden.

Enligt BFNAR 2000:3 är den grundläggande värderingsregeln för varulager LVP vilken samtliga företag redovisar enligt. Ferrocon och SA Möbler värderar produkter/order i arbete till faktiska kostnader för nedlagd tid, material och maskin vilket innebär att de värderas till anskaffningsvärdet. Färdiga produkter/order värderas hos Ferrocon till 80 procent av ordervärdet och anledningen till varför 80 procent av ordervärdet tas upp är att det totala ordervärdet kan anses bestå av indirekta kostnader som, enligt BFNAR 2000:3, inte får ingå i värdet vid bokslutet, till exempel försäljnings- och administrationsomkostnader samt vinstpåslaget. Därmed kan detta värde anses vara anskaffningsvärdet. Hos SA Möbler värderas produkter/order av mindre värde eller med låg omsättning till ett snittvärde och övriga till värdet i efterkalkylen. SMK värderar vid bokslutet produkter i arbete till materialkostnaden \*tio procent och färdiga produkter till värdet i förkalkylen. Detta tyder på att även SA Möbler och SMK värderar till anskaffningsvärde.

### *5.1.2 Svårigheter*

Enligt BFNAR 2000:3 är grundtanken, som tidigare nämnts, att varulagret ska kunna redovisas på ett rättvisande sätt utan allt för omfattande arbetsinsatser. Ingen av företagen i uppsatsen upplever några direkta svårigheter kring värderingen av varulagret. Detta överensstämmer med Palmgrens erfarenheter från hans arbete med tillverkande företag då han menar att företagen generellt inte har några svårigheter med att värdera varulagret. Ferrocon och SA Möbler tycker inte att värderingen av varulagret vid bokslutet innebär något merarbete då de behöver den informationen i det löpande arbetet resten av året. Persson anser dock att det är svårt att i förkalkylen uppskatta hur lång tid ett arbete kommer att ta samt att fastställa färdigställandegraden på ett projekt som sträcker sig över bokslutet. Artsberg (2001) menar att vid framtagandet av redovisningsinformation måste det tas hänsyn till om nyttan

överstiger kostnaden. I och med att samtliga företag anser att de behöver den redovisningsinformation som de måste ta fram kan det ses som att nytta överstiger kostnaden med att ta fram den.

Företagens revisorer granskar företagens rutiner samt att de värderar varulagret på samma sätt från år till år, vilket kan ses som en åtgärd för att uppnå kravet på rättvisande bild. Även i BFNAR 2000:3 står det att det är viktigt att kontinuitet och konsekvens följs vid varulagervärdering. SA Möblers revisorer granskar företagets rutiner kring kalkyleringen. De gör även egna stickprov vid inventeringen samt granskar de stickprov som SA Möbler gjort på kalkylerna. Enligt Falkman (2000) är det viktigt att redovisningsinformationen är neutral samt så ska alla transaktioner vara verifierbara för att öka tillförlitligheten, vilket kan vara en anledning till revisorernas granskning. För att kunna jämföra redovisningsinformationen över tiden är det enligt Falkman (2000) viktigt att samma redovisningsmetoder används vilket SA Möblers revisorer har uppmärksammat. Även Ferrocons revisorer har uppmärksammat detta och menar dessutom att det är viktigt att inte övervärdera varulagret. SMK:s revisorer kontrollerar rutinerna kring upprättandet av kalkylerna för att säkerställa att värderingen av varulagret blir korrekt.

Persson var den enda av intervjupersonerna som nämnde att det oftast är företagen själva som får ta kostnaden för framtagandet av den information som efterfrågas av intressenterna. Detta överensstämmer med Keasey & Shorts (1990) resonemang kring att företagen får stå för alla kostnader kring informationslämnandet. När informationen är kostnadsfri för en part anser Friedlob & Plewa (1992) att det lätt blir att den parten bara kräver mer och mer utan att tänka på den part som måste ta kostnaden. Falkman (2001) menar att redovisningsinformationen ska underlätta det beslutsfattandet som en viss intressentkategori ställs inför. Då Persson ska upprätta en ny affärskontakt tycker han, som intressent, att det är bra med de krav som ställs på redovisningsinformationen då det underlättar hans beslutsfattande. Enligt Falkman (2001) är det viktigt att intressenterna kan förstå innehållet i årsredovisningen. Artsberg (2003) menar att ingen information ska utelämnas för att den kan anses vara för komplex.

Persson anser inte att lagen ställer några orimliga krav vad gäller redovisningen kring varulager då de behöver alla uppgifter som kalkylen innehåller. I Keasey & Shorts (1990) studie var en av slutsatserna att mindre företag, som Ferrocon, ibland inte upplever framtagandet av redovisningsinformation som något kostsamt men att det ändå kan vara på det viset.

### *5.1.3 K2-reglerna vid varulagervärdering*

Om de nya K2-reglerna blir verklighet kommer Ferrocon, SMK och SA Möbler att hamna i den kategori av företag som ska följa de reglerna förutsatt att de håller sig inom kriterierna för denna kategori. K2-reglerna måste enligt Thorell (2006) tillämpas i sin helhet och det innebär att företagen inte kan avvika från reglerna i något fall. I dag kan företag välja att redovisa enligt BFN eller RR. Enligt Thorell (2006) kan förenklingar uppnås genom att begränsa alternativa redovisningslösningar i K2-reglerna. Syftet med K2-reglerna är att det inte ska ta så lång tid att upprätta en årsredovisning då alla reglerna är samlade i ett gemensamt dokument. Varken Ferrocon, SMK eller SA Möbler har upplevt några direkta svårigheter vid värderingen av varulager i årsredovisningen så därför kommer inte K2-reglerna innebära någon förenkling i det avseendet.

K2-reglerna kommer enligt Thorell (2006) att fungera som ett komplett regelverk för årsredovisningar i mindre företag och försiktighetsprincipen kommer att vara central i



regelverket. Tillgångar ska värderas till anskaffningsvärde. (www.bfn.se, 2006-12-19f) Samtliga företag i uppsatsen redovisar produkter i arbete och färdiga ej levererade produkter till anskaffningsvärde. SA Möbler avviker från detta vid värdering av färdiga ej levererade produkter av mindre värde eller med låg omsättning då de värderas till ett skattat snittvärde. Enligt K2 ska det i anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång ingå sådana kostnader som är direkt hänförliga till tillverkningen samt en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. Detta sätt att beräkna anskaffningsvärdet är samma sätt som Ferrocon, SMK och SA Möbler använder sig av idag.

I K2-reglerna finns det en schablonlösning som kan användas om det är svårt att få fram de verkliga uppgifterna eller om en mer noggrann värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Företagen som är intervjuade i uppsatsen skulle alla kunna tillämpa denna schablonlösning om de har ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen. Schablonlösningen skulle företagen kunna använda inte bara vid värderingen av det egentillverkade varulagret utan vid all värdering i årsredovisningen. Genom denna schablonlösning kan SA Möbler även i fortsättningen värdera en del av sitt varulager till snittvärde.

## 6 Slutsats

---

*I kapitlet svarar vi på våra problemformuleringar och för en diskussion kring slutsatser. Avslutningsvis ger vi förslag på fortsatt forskning.*

---

### 6.1 Slutdiskussion

#### *Hur gör tillverkande företagen vid värderingen av varulagret i förhållande till reglerna i BFNAR 2000:3?*

Uppsatsens företag redovisar sitt varulager enligt reglerna i BFNAR 2000:3 vilket är anpassat för att företag med olika typer av tillverkning ska kunna tillämpa samma regelverk utan att redovisa och värdera varulagret på exakt samma sätt. I BFNAR 2000:3 står det att vid värdering av varulager är det normalt företagets egna system för produktkalkylering som ska ligga till grund, vilket det är i samtliga företag i uppsatsen då de använder sig av egna kalkyleringssystem.

Huvudregeln enligt BFNAR 2000:3 är att värdet på varulagret ska bestämmas utifrån en efterkalkyl. Idag använder företagen i uppsatsen sig av både för- och efterkalkyl i olika avseenden men vid bokslutet är det endast SA Möbler som använder sig av efterkalkylen och då för att fastställa värdet på färdigtillverkade volymprodukter. I BFNAR 2000:3 står det vidare att det är viktigt att varulagret ska redovisas på ett rättvisande sätt utan allför omfattande arbetsinsats. Företagens värde på varulagret i bokslutet kommer från samma kalkyler som används i den dagliga verksamheten, bara det att de kostnader som inte får tas med i bokslutet är borttagna. Vi drar slutsatsen att anledningen till varför samma kalkyler används är för att det annars skulle innebära att företagen får upprätta fler kalkyler varav en egen till bokslutet och därmed är det inte ekonomiskt försvarbart. Vi anser därför att företagen redovisar enligt reglerna i BFNAR 2000:3 även om de inte tillämpar samtliga regler.

Den slutsats vi kan dra angående företagens tillverkning är att beroende på vilken sorts tillverkning företagen har så väljer de att upprätta efterkalkyler på olika sätt och vid olika tillfällen. Vi kan se att syftet med kalkylerna kan skilja sig åt i vissa fall och vara det samma i andra fall. Vi kan konstatera att samtliga företag i uppsatsen har samma grundläggande direkta kostnader, dock kan det i maskinkostnaden inkluderas andra kostnader och detta kan skilja sig åt mellan företagen. Vi anser att företagen vid varulagervärderingen tar med de kostnader som är tillåtet enligt BFNAR 2000:3. I det stora hela verkar det som att företagen har samma åsikter om vad som är indirekta kostnader, det är bara fördelningen av dem som skiljer sig åt.

Slutligen konstaterar vi att samtliga företag i uppsatsen redovisar och värderar sitt varulager enligt reglerna i BFNAR 2000:3 även om de inte följer huvudregeln.

#### *Vad kommer K2-reglerna att innebära för företagen vid värdering av varulagret gentemot dagens regler?*

Om det nya regelverket införs kommer det att innebära att företagen endast kan tillämpa ett regelverk i taget. Väljer företagen att redovisa enligt K2-reglerna har de inte den valmöjligheten som finns idag med att hämta vägledning i andra regelverk. Alternativet till K2-reglerna är K3-reglerna och det regelverk företagen väljer måste tillämpas i sin helhet.

Ytterligare en förändring är att lättnadsreglerna i BFNAR 2000:3 försvinner och ersätts av en schablonlösning som gäller vid all värdering vid bokslutet, det vill säga inte bara vid varulagervärdering. K2-reglerna är inte lika omfattande och anger inget om för- och efterkalkyler vilket innebär att de tre företagen i uppsatsen inte blir lika styrda som de är idag om de hade följt BFNAR 2000:3 fullt ut. K2-reglerna kommer inte att innebära några stora förändringar gentemot dagens redovisningsregler för denna kategori företag vad gäller fastställandet av anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång. Det är samma kostnader som ska ingå vid värdering av varulagret, det vill säga direkta kostnader och en skälig andel indirekta. Samtliga företag i uppsatsen kan därför anses värdera sitt varulager enligt reglerna i K2.

Syftet med K2-reglerna är bland annat att det ska förenkla upprättandet av årsredovisningar i mindre aktiebolag. Företagen i uppsatsen ser inte värderingen av varulager vid bokslutet som en svårighet. Vi anser därför att K2-reglerna för våra företag i detta avseende inte kommer att innebära någon förenkling då det syftet med K2-reglerna redan är uppfyllt i dagens regler vid varulagervärdering. Däremot menar vi att det kommer att vara lättare för intressenterna då företagen endast kommer att tillämpa ett regelverk i sin redovisning.

Vi anser att utifrån hur företagen i uppsatsen redovisar sitt varulager idag fungerar reglerna i BFNAR 2000:3 bra. Om de dock följer reglerna fullt ut anser vi att de är alltför omfattande för företagen. K2-regelverket är bra då det inte är så detaljerat och omfattande, dock anser vi att skillnaden mot hur de redovisar idag inte blir så stor då företagen inte följer BFNAR 2000:3 till punkt och pricka.

## **6.2 Förslag till fortsatt forskning**

Om K2-reglerna införs kan det vara intressant att om några år se hur detta har påverkat företagens redovisning och värdering av egentillverkat varulager. Det kan även vara intressant att göra om samma undersökning på företag i kategorin K3 när det regelverket är klart.

## 7 Källförteckning

### Litteratur

Andersen I., (1998), *Den uppenbara verkligheten*, Studentlitteratur, Lund

Artsberg K., (2003), *Redovisningsteori – policy och praxis*, Liber Ekonomi, Malmö

Ax C., Johansson C. & Kullvén H., (2002), *Den nya ekonomistyrningen*, Liber Ekonomi, Malmö

Denscombe M., (1998), *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*, Studentlitteratur, Lund

Falkman P., (2000), *Teori för redovisning*, Studentlitteratur, Lund

Falkman P., (2001), *Redovisningens reglering*, Studentlitteratur, Lund

Holmblad Brunsson K., (2005), *Ekonomistyrning – om mått, makt och människor*, Studentlitteratur, Lund

Holme I. M. & Solvang B. K., (1997), *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund

Lundahl U. & Skärvad P-H., (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund

Merriam S.B., (1994), *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund

Ohlsson G., (2001), *Företags kalkyler- praktisk handbok i ekonomistyrning*, Björn Lundén Information, Näsviken

Patel R. & Tebelius U., (1987), *Grundbok i forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund

Smith D., (2006), *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, Lund

Westermarck C., (1993), *Varulagervärdering och resultatmätning*, Studentlitteratur, Lund

### Artiklar

Bengtsson A., (2004), Framtidens redovisningsregler för onoterade företag, *Balans*, nr 6-7

Bodström T., Löfstrand J., Stafilidis T & Johansson M., En miljon företag får enklare regler, *Affärsvärlden*, 2006-03-01

<http://www.affarsvarlden.se/art/130841>

Friedlob G.T. & Plewa F.J., (1992), Cost effective financial reporting for small business, *Journal of Small Business Management*, vol. 30 no.1 pp.89-94

Juth P., (2004), Inför kostnadstak för lagar och regler, *Svenskt Näringsliv*, 2004-01-30

<http://tmpweb.svensktnaringsliv.se/kommentaren/article17945.ece>

Keasey K. & Short H., (1990), The accounting burdens facing small firms: an empirical research note, *Accounting and Business Research*, vol. 20 no. 80 pp.307-313

Thorell P., (2006) Är det nya regelverket för mindre aktiebolag olagligt?, *Balans* nr 8-9

### **Lagar och rekommendationer**

FARs Samlingsvolym 2006, Del 1, FAR förlag Stockholm

### **Internet**

[www.samobler.se](http://www.samobler.se) 2006-12-12

[www.ferrocon.se](http://www.ferrocon.se) 2006-12-06

[www.smkab.se](http://www.smkab.se) 2006-12-06

[www.nutek.se](http://www.nutek.se)

<http://www.nutek.se/content/1/c4/35/35/%E5rsredovisningslagen.pdf>, 2006-11-13

[www.bfn.se](http://www.bfn.se), 2006-11-13a, Sökningar ”Dnr 105/04”

[www.bfn.se](http://www.bfn.se), 2006-12-19b, Sökningar ”K2”- Aktuellt/Nyheter

[www.bfn.se](http://www.bfn.se), 2006-12-19c, [http://www.bfn.se/bfn/Remissbrev%20\\_K2.pdf](http://www.bfn.se/bfn/Remissbrev%20_K2.pdf)

[www.bfn.se](http://www.bfn.se), 2006-12-19d, Sökningar ”K2”- K2 Konsekvensanalys

[www.bfn.se](http://www.bfn.se), 2006-11-09e, Om BFN- BFN:s normgivning

[www.bfn.se](http://www.bfn.se), 2006-12-19f, Sökningar ”K2”- Remiss Allmänt Råd K2 mindre aktiebolag

### **Intervjuer**

Eskola Rauli, 2006-12-06, 2006-12-22

Hammar Kjell, 2006-12-13, 2007-01-03

Palmgren Johan, 2006-12-01, 2006-12-12

Persson Peter, 2006-12-06, 2006-12-20

### **Intervjufrågor till företagen**

Vilken är din titel samt dina arbetsuppgifter?

Vilket typ av tillverkning har Ni?

Vem upprättar kalkylerna?

I vilket system sköts kalkyleringen?

Hur går ni tillväga vid värderingen av Ert egentillverkade varulager?

Använder Ni för- och/eller efterkalkyl?

Hur ofta uppdaterar Ni kalkylerna?

Vad används efterkalkylen till?

Vilka indirekta kostnader har Ni som fördelas till det egentillverkade varulagret?

Vilka fördelningsnycklar använder Ni för att fördela de indirekta kostnaderna?

Hur värderas färdigtillverkade produkter och hur värderas produkter i arbete vid bokslutet?

Hur fastställer ni färdigställandegraden?

Upplever Ni några svårigheter med dagens regler i samband med varulagervärderingen och i så fall vilka?

### **Intervjufrågor till revisor**

Har du stor erfarenhet av att arbeta med företag som har egentillverkat varulager?

Har du upplevt att företagen haft svårt att värdera varulagret samt att följa reglerna i BFN?