



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# Värdering av råvarulager i större tillverkande företag

---

Magisteruppsats i företagsekonomi  
Externredovisning och Företagsanalys  
Höstterminen 2006  
Handledare:  
Jan Marton  
Anna-Karin Pettersson  
Författare:  
Eric Ragnarson 810409  
Maja Wasielewska 810722

---

---

## SAMMANFATTNING

*Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Externredovisning och Företagsanalys, Hötterminen 2006.*

**Författare:** Eric Ragnarson, Maja Wasielewska

**Handledare:** Jan Marton, Anna-Karin Pettersson

**Titel:** Värdering av råvarulager i större tillverkande företag

**Bakgrund och Problem:** För tillverkande företag utgör företagets lager en av de värdemässigt mest betydelsefulla tillgångarna. Värderingen av denna balanspost har därför stor påverkan på företagets resultat vilket innebär att det är av stor vikt att värderingen blir så korrekt som möjligt från första början, det vill säga redan i råvarulagret. Detta för att få så små avvikelser som möjligt på det som går in i PIA, där de största värderingsproblemen uppstår. I uppsatsens inledning var vi i kontakt med ett större tillverkande företag som värderar sitt råvarulager utefter förutbestämda standardkostnader. Problemet med denna metod grundar sig i att varje komponent i råvarulagret värderas till den standardkostnad som ligger fast i systemet även om det verkliga anskaffningsvärdet fluktuerar. Detta innebär att den förutbestämda standardkostnaden sällan stämmer överens med det verkliga anskaffningsvärdet. Dessutom är företagets råvarulager så pass omfattande att de upplever det problematiskt att identifiera exakt vilken komponent som lyfts från råvarulagret in i produktion. De anser i och med detta att tillämpandet av standardkostnadsmetoden i en del fall kan medföra vissa svårigheter ifråga om att uppfylla de externa kraven på värdering av lager till anskaffningsvärde.

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att undersöka hur tillverkande företag, med många artiklar i sitt råvarulager, går tillväga för att fastställa anskaffningsvärdet på komponenterna. Vidare är syftet att få en uppfattning om det i praktiken går att följa lägsta värdets princip samt först in förs ut principen vid värdering av råvarulager. Vårt syfte är även att se till hur revisorerna tolkar de regler som finns vid värdering av varulager.

**Avgränsning:** Vi har avgränsat oss till att endast fördjupa oss i tillverkande företags värdering av sitt råvarulager. Vidare har vi endast beaktat de lagar och rekommendationer som de utvalda företagen tillämpar, det vill säga ÅRL, Bokföringsnämndens allmänna råd samt Redovisningsrådets rekommendationer.

**Metod:** Undersökningen bygger på en kvalitativ metod. Till en början har sekundärdata samlats in genom att vi tagit del av lagar, rekommendationer, litteratur samt vetenskapliga artiklar. Därefter har vi samlat in primärdata genom att utföra intervjuer med tre olika företag samt tre olika revisorer. Intervjuerna har sedan jämförts sinsemellan samt även ställts mot den sekundärdata som återges i referensramen.

**Resultat och Slutsats:** Under uppsatsens gång har vi kunnat fastställa att hur företagen väljer att värdera sitt råvarulager, är direkt beroende av kapaciteten på deras interna system samt hur deras kalkyler är uppbyggda. Vi har även kunnat dra slutsatsen att den bästa metoden för att beräkna ett rättvist värde på råvarulagret oavsett värderingsmetod, är att beräkna ett snitt på anskaffningsvärdet. Vidare handlar det i praktiken om en avvägning mellan kostnad och nytta, då ett system som klarar de beräkningar som krävs skulle bli oerhört komplext och kostsamt.

---

---

## FÖRORD

Vi vill med detta förord tacka alla de personer som har medverkat till att denna uppsats gick att genomföra.

Till att börja med vill vi tacka våra handledare Jan Marton och Anna-Karin Pettersson för all hjälp och vägledning genom arbetets gång. Vi vill även ge ett stort tack till de respondenter som tagit sig tid och visat engagemang för uppsatsen. Sist men inte minst vill vi även tacka alla våra seminariekamrater som bidragit med många goda råd på vägen.

Göteborg 12 januari 2007

Eric Ragnarson

Maja Wasielewska

---

---

---

---

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>1</b>	<b>INLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund .....	1
1.2	Problemdiskussion.....	2
1.3	Problemformulering .....	3
1.4	Syfte.....	3
1.5	Avgränsning .....	3
<b>2</b>	<b>METOD .....</b>	<b>4</b>
2.1	Val av metod.....	4
2.2	Kvalitativ metod .....	4
2.3	Urval .....	5
2.4	Datainsamling.....	5
2.4.1	Referensram .....	5
2.4.2	Intervjuernas genomförande.....	6
2.4.3	Intervjuernas efterarbete.....	7
2.5	Analys.....	7
2.6	Källkritik.....	8
2.6.1	Validitet och reliabilitet.....	8
<b>3</b>	<b>REFERENSRAM .....</b>	<b>9</b>
3.1	Extern och intern redovisningsinformation.....	9
3.2	Lagervärdering .....	9
3.3	Principer och värderingsmetoder.....	10
3.3.1	Lägsta värdets princip .....	11
3.3.1.1	Anskaffningsvärde .....	11
3.3.1.2	Verkligt värde.....	12
3.3.1.3	Standardkostnad .....	12
3.3.2	FIFU- och genomsnittsmetoden.....	13
3.4	Inkurans .....	14
3.4.1	Försiktighetsprincipen.....	14
3.5	Nytta vs kostnad .....	14
<b>4</b>	<b>EMPIRI.....</b>	<b>16</b>
4.1	Presentation av företag och intervjurespondenter .....	16
4.2	Värderingsmetod .....	16
4.2.1	Företag A.....	17
4.2.2	Företag B .....	17
4.2.3	Företag C.....	19
4.2.4	Öhrlings PWC .....	19
4.2.5	Ernst & Young .....	21
4.3	LVP och FIFU .....	22

---

---

4.3.1	Företag A.....	22
4.3.2	Företag B.....	23
4.3.3	Företag C.....	23
4.3.4	Öhrlings PWC.....	24
4.3.5	Ernst & Young.....	25
<b>5</b>	<b>ANALYS.....</b>	<b>26</b>
5.1	Värderings metod.....	26
5.1.1	Uppföljning.....	27
5.1.2	Hantering av prisdifferenser.....	28
5.2	FIFU och LVP.....	29
5.3	Inkurans och inventering.....	30
<b>6</b>	<b>AVSLUTANDE DISKUSSION OCH SLUTSATS.....</b>	<b>32</b>
6.1	Avslutande diskussion.....	32
6.2	Slutsats.....	33
6.3	Förslag till fortsatt forskning.....	34

## **REFERENSLISTA**

## **BILAGOR**

- Bilaga 1 – Intervjumall till företagen
  - Bilaga 2 – Intervjumall till revisorerna
-

## 1 INLEDNING

*I inledningen börjar vi med att ge läsaren en bakgrund för att klargöra ämnesvalet i uppsatsen. Vidare för vi en problemdiskussion som leder till den problemformulering vi ställt oss. Därefter förklarar vi syftet med uppsatsen samt vilken avgränsning vi har gjort.*

---

### 1.1 Bakgrund

Den externa redovisningens syfte är enligt Smith (2006) att förmedla information om företagets ekonomi till externa intressenter genom att avbilda vissa aspekter av verkligheten i företaget. Med den externa redovisningen skall företagen således återge de händelser som inträffat under perioden. Bokslutsarbetet har enligt Johansson m.fl. (2004) fokus på balansräkningen. Thorell (2003) menar att det handlar om att mäta och värdera tillgångar, konstatera förändringar i företagets tillgångar och skulder samt att genom periodiseringar hänföra förändringarna till rätt period.

Beroende på vilken typ av företag det rör sig om har olika tillgångskategorier varierande betydelse. För tillverkande företag utgör företagets lager en av de värdemässigt mest betydelsefulla omsättningstillgångarna (Falkman, 2001). Värderingen av denna balanspost har därför stor påverkan på företagets resultat. För att kunna ge företagets olika intressenter en rättvis bild av företaget är det således av stor vikt att lagrets värde redovisas så korrekt som möjligt. (Skrikanth, 1996) I balansräkningen kännetecknas lagret av en mängd egenskaper, som exempelvis schablonartade och ungefärliga lagerredovisningssystem. Detta medför att det många gånger blir svårt för såväl företaget, deras revisorer samt övriga externa intressenter att helt kunna förlita sig om riktigheten i det redovisade lagervärdet. (Westermarck, 1996) För att lättare få en överblick över varulagret kan det vid värderingen därmed delas in i olika delar beroende på vad det är för typ av lager. När Westermarck (1996) diskuterar varulager i tillverkande företag delar han därför in det i tre delar nämligen råvaror, produkter i arbete (PIA) och färdigvarulager.

Hur företag skall presentera lagrets värde i de externa rapporterna anges i lagar och rekommendationer. I Sverige är huvudregeln att varulagret skall värderas enligt lägsta värdets princip (LVP) (ÅRL 4 Kap 9§). Om varulagret dock består av varor av samma slag som har anskaffats vid olika tillfällen till olika priser, måste företaget vid värderingstidpunkten först fastställa från vilka partier de kvarvarande produkterna härstammar. Detta kan dock ofta vara problematiskt. För att underlätta får företagen i förekommande fall fastställa anskaffningsvärdet enligt först-in-först-ut-principen (FIFU), eller enligt vägda genomsnittspriser (ÅRL 4 kap 11 §). I den interna redovisningen finns det emellertid inga lagar för hur företaget skall gå tillväga vid värderingen. Ofta väljer företagen därmed att värdera råvaror och komponenter efter egna bedömningar avseende vilka styreffekter värderingsmetoden ger. Många tillverkande företag använder sig i detta fall av standardkostnader för att fastställa anskaffningsvärdet. Av praktiska skäl får vissa företag, i de fall det resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet, även tillämpa standardkostnaderna i den externa redovisningen för råvaror och komponenter (RR2:02 p. 14).

I uppsatsens inledande skede var vi i kontakt med ett större tillverkande företag och diskuterade med dem angående hur de värderar sitt varulager. Detta företag tillämpar just standardkostnadsmetoden. Deras lager utgör stor del av de totala tillgångarna. Med tanke på diskussionen som fördes ovan angående varulagrets inverkan på resultatet anser de att det

därför är av stor relevans att värderingen blir rätt redan i råvarulagret. Detta för att få så små avvikelser som möjligt på det som går in i PIA, där enligt Westermarck (1996) de största värderingsproblemen uppstår. Företaget vi varit i kontakt med beräknar anskaffningsvärdet på sina produkter genom en självkostnadskalkyl. Den beräknade tillverkningskostnaden ligger sedan även till grund för prissättningen av produkterna gentemot kund. Om inköpta råvaror och komponenter går in i råvarulagret till verkligt anskaffningspris, har samma komponent med största sannolikhet olika priser beroende på inköpstillfället. Skulle företaget värdera det material som lyfts från råvarulagret in i PIA till verkligt anskaffningsvärde, blir effekten att tillverkningskostnaden i sin tur ändras löpande. Det är av denna anledning som detta specifika företag valt att tillämpa standardkostnader för prissättning av råvaror och komponenter i sin produktkalkylering. På så sätt ligger kostnaderna för direkt material fast och eventuella avvikelser kan därför hänföras till kostnaden för direkt lön.

## 1.2 Problemdiskussion

Under rubriken redovisningsprinciper i sin årsredovisning anger företaget vi har varit i kontakt med att varulagret är värderat till det lägsta av anskaffningsvärde och verkligt värde enligt FIFO. En grundläggande förutsättning för att ett företag skall kunna tillämpa FIFO är emellertid att företaget kan fastställa exakt vilken artikel som går ut ur råvarulagret (Brännström, 2001). Dessutom skall varje artikel matchas mot sitt verkliga anskaffningsvärde. Att fastställa anskaffningsvärdet för råvaror i lager är något som anses vara relativt enkelt eftersom anskaffningsvärdet grundar sig på en faktisk affärshändelse och därför kan verifieras med hjälp av fakturor. (Smith, 2006) Vi ställer oss dock frågande till om det är så enkelt som det beskrivs i litteraturen. Större tillverkande företag har ofta ett mycket stort antal specifika artiklar i sitt råvarulager. Det företag vi var i kontakt med har ett råvarulager om cirka 9 400 stycken komponenter. Om de skall kunna fastställa exakt vilken komponent som lyfts från råvarulagret till produktion samt till vilket pris denna var anskaffad, ställs det höga krav på lagerredovisningssystemet. Dessutom skulle det bli väldigt kostsamt (Brännström, 2001). Företaget var vidare vid implementeringen av sitt system tvungna att välja om de ville lägga in respektive komponent till inköpspriset på fakturan eller till standardkostnad. Detta eftersom systemet inte klarar av att hantera båda. Vad företag måste beakta vid sådana här tillfällen är enligt Smith (2006), att kostnaden för att förbättra redovisningsinformationen inte får överstiga den nytta som uppkommer i och med den mera rättvisande informationen.

Trots att tillämpandet av standardkostnadsmetoden innebär en administrativ förenkling förklarade det företag vi förde en diskussion med att den kan medföra vissa problem. Problemet grundar sig i att varje komponent i råvarulagret värderas till den standardkostnad som ligger fast i företagets system under hela året. På grund av fluktuationer dels i valutakurser och dels i marknadspriset på råvarorna, är det emellertid sällan den förutbestämda standardkostnaden stämmer helt överens med det verkliga anskaffningsvärdet under en hel period. Detta leder till prisdifferenser mellan standardkostnaden och det verkliga anskaffningsvärdet. Företaget vi talat med anser i och med detta att tillämpandet av standardkostnadsmetoden i en del fall kan medföra vissa svårigheter ifråga om att uppfylla de externa kraven på värdering av lager till anskaffningsvärde.

Vi ställer oss mot bakgrund av ovan förda diskussion frågande till om det finns någon bättre metod än standardkostnadsmetoden vid värderingen av råvarulagret. Vi anser därför att det vore intressant att genom denna uppsats jämföra företag, i samma bransch, hur de fastställer anskaffningsvärdet för sina råvaror och komponenter i lager samt hur de väljer att värdera de i bokslutet. Dessutom är vi intresserade av att undersöka hur tre revisorer tolkar de regler som gäller vid värdering av råvarulager.

### 1.3 Problemformulering

Eftersom det verkliga anskaffningsvärdet påverkas av förändringar i marknadspriser och valutakurser fluktuerar det i förhållande till de internt satta standardkostnaderna. Mot bakgrund av den diskussion som har förts med företaget, tyckte vi att det skulle vara av intresse att undersöka följande fråga:

→ *Hur går tillverkande företag, med ett stort antal komponenter i sitt råvarulager, tillväga för att säkerställa att värderingen av råvarulagret resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet?*

### 1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur tillverkande företag, med många artiklar i sitt råvarulager, går tillväga för att fastställa anskaffningsvärdet på komponenterna. Vidare är syftet att få en uppfattning om det i praktiken går att följa lägsta värdets princip samt först in förs ut principen vid värdering av råvarulager. Vårt syfte är även att se till hur revisorer tolkar de regler som finns vid värdering av råvarulager.

### 1.5 Avgränsning

Vi har avgränsat oss till att endast fördjupa oss i tillverkande företags värdering av sitt råvarulager. Vidare har vi endast beaktat de lagar och rekommendationer som de utvalda företagen tillämpar, det vill säga ÅRL, bokföringsnämndens allmänna råd samt Redovisningsrådets rekommendationer.



## 2 METOD

*Detta kapitel börjar med en motivering till metodvalet. Därefter redovisar vi för hur urvalet av företag samt intervjurespondenter har gått tillväga. Läsaren får även en inblick i hur datainsamlingen utförts. Därmed presenteras bland annat intervjuernas genomförande och efterarbete. Till sist beskriver vi hur analysarbetets process samt hur validitet och reliabilitet uppnåtts.*

---

### 2.1 Val av metod

Valet av metod är av central betydelse då metoden utgör författarnas redskap för att uppnå syftet med undersökningen (Holme & Solvang, 1997). Det viktiga är således att välja den metod som passar bäst för undersökningens problem och dess innehåll (Darmer & Freytag, 1995). I litteraturen diskuteras två olika angreppssätt, nämligen kvantitativ och kvalitativ metod. Den viktigaste skillnaden mellan de båda är hur siffror och statistik används. Kvantitativa metoder omvandlar informationen till siffror och mängder varefter författaren genomför statistiska analyser. Inom den kvalitativa metoden är det forskarens uppfattning eller tolkning av informationen som är det primära, vilka inte kan eller bör omvandlas till siffror. (Holme & Solvang, 1997)

### 2.2 Kvalitativ metod

Den kvalitativa metodens primära syfte är enligt Holme och Solvang (1997) att skapa förståelse. I en undersökning som denna, vilken avser att undersöka hur företag väljer att hantera ett problem samt varför de har valt just denna lösning, ansåg vi att den kvalitativa metoden därför var mest lämplig. Kvalitativa metoder baserar sina slutsatser bland annat på attityder, värderingar och föreställningar (Lundahl & Skärvad, 1999). Därför valde vi att genomföra ett antal intervjuer för att samla in information. Valet av intervjuform styrs enligt Lantz (1993) av vilken typ av kunskap som söks samt av hur mycket förkunskap som finns om det som skall belysas. En datainsamlingsmetod som till exempel en strukturerad intervju eller enkät används då undersökaren vill finna ett samband mellan fenomen eller förklaringar om vad som orsakar fenomen. Vill undersökaren få en förståelse för fenomenet och hur det uppfattas väljs istället en mer ostrukturerad intervju. (Lantz, 1993) Enligt Lundahl & Skärvad (1999) syftar den ostrukturerade intervjun till att locka fram respondentens föreställningar och värderingar av situationen. Vi antog att olika företag har valt att handskas med det problem vi är ute efter att undersöka på det sätt de finner bäst, varför vi tyckte att det vore intressant att låta dem förklara så fritt som möjligt. Vi valde därför att genomföra ostrukturerade intervjuer där vi försökte hålla oss till övergripande frågor.

Holme och Solvang (1997) menar vidare att förståelsen för problemet ökar genom att undersökaren håller sig till ett fåtal undersökningenheter. Respondenten får enligt Lantz (1993) i en sådan situation själv beskriva sin bild av verkligheten och de faktorer respondenten anser vara betydelsefulla för fenomenet, vilket ger intervjuaren data som ökar förståelsen för människors subjektiva erfarenheter. Det är dock mycket viktigt att som intervjuare ha i åtanke att respondenten alltid kommer att ha vissa förväntningar i fråga om vilka svar han tror att intervjuaren är ute efter (Holme & Solvang, 1997).

## 2.3 Urval

När en undersökning genomförs med hjälp av en kvalitativ metod är det mycket viktigt att välja kriterier för urval av företag och respondenter. Undersökaren måste därför göra klart för sig vilken typ av information han är intresserad av för att kunna uppnå syftet med uppsatsen. (Lanz, 1993) Vår uppsats syftar till att undersöka hur tillverkande företag, med många artiklar i sitt råvarulager, redovisar sitt råvarulager samt hur de säkerställer att värderingen ger en god approximation till anskaffningsvärdet på komponenterna. Ett kriterium vi har valt att beakta vid val av företag har därför varit att de skall ha ett stort råvarulager. I första hand var vi vidare intresserade av att intervjua företag i samma bransch eftersom det lättare skulle ge oss en möjlighet att jämföra och tolka eventuella problem. Under diskussionen med det företag som vi utgick från i inledningen gav de oss förslag på företag att kontakta, vilket vi även gjorde.

Det är vidare viktigt att identifiera vem på företaget som är intressant att intervjua, vem som kan ge oss den information vi är ute efter. Detta eftersom informationen intervjuaren får kommer att vara mer eller mindre vinklad av respondentens syn på verkligheten (Lanz, 1993). Det område vi har valt att undersöka är relativt komplicerat, och involverar flera olika funktioner i ett företag, allt från inköp och produktion till projektledare och ekonomiavdelning. Vi valde att undersöka tre företag och ansåg därmed att det skulle bli allt för omfattande att följa hela kedjan i varje företag. Eftersom ekonomichefen har det övergripande ansvaret och därmed störst inblick i helheten, bestämde vi oss att intervjua denne på respektive företag. För att få ytterligare en vinkel av problemet valde vi att även intervjua revisorer. Detta för att sedan kunna jämföra hur företagen hanterade problematiken med hur revisorer anser att den bör hanteras. Vid val av revisorer var det därför av yttersta vikt att de hade praktisk erfarenhet inom området. Detta ledde till att vi tog kontakt med och intervjuade två revisorer från Ernst & Youngs kontor i Göteborg. De har båda många års praktisk erfarenhet av revision i tillverkande företag dessutom undervisar de även i värdering av varulager. Vi intervjuade även en tredje revisor från Öhrlings PWC i Göteborg. Han har många års praktisk erfarenhet av tillverkande företag och därmed värdering av råvarulager.

Alla respondenter har erbjudits anonymitet. Då en av en av ekonomicheferna ville vara anonym valde vi att i empirin och analysen hålla företagen samt ekonomicheferna anonyma, Således benämns de Företag A-C samt Respondent A-C i empirin och analysen.

## 2.4 Datainsamling

För att genomföra en undersökning måste data samlas in. Enligt Wallén (1996) kan datakällor delas in i primärdata och sekundärdata. Genom att utföra intervjuer för undersökningens ändamål har vi samlat in primärdata (Lundahl & Skärvad, 1999). Insamlingen av primärdata gav oss således information om hur företagen går tillväga för att värdera sitt råvarulager, hur de säkerställer att värderingen av råvarulagret resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet samt hur de hanterar de problem som kan komma att uppstå. Den gav oss även information om revisorers praktiska erfarenhet av frågan samt hur de tolkar de regler som finns gällande lagervärdering. Sekundärdata är material som hämtas från redan befintlig litteratur, så som böcker, artiklar, rapporter och uppsatser (Lundahl & Skärvad, 1999).

### 2.4.1 Referensram

Uppsatsens referensram bygger på olika typer av sekundärdata som vi har ansett vara av vikt för att ge både oss och läsaren en djupare förståelse för ämnet kring råvarulagervärdering. Vi har därför valt att noga studera och presentera de lagar och rekommendationer som behandlar varulager, tillsammans med grundläggande redovisningsteori samt olika typer av

värderingsmetoder. Samtliga företag i undersökningen anger i sin årsredovisning att de tillämpar ÅRL och BFNAR. Under intervjuerna angav dock två av företagen att de dessutom hämtade vägledning ur RR2:02. Mot bakgrund av detta har vi därför valt att presentera vissa punkter ur denna rekommendation. Vi ansåg även att det var av vikt att komplettera med teori kring hur standardkostnad hanteras i tillverkande företags interna redovisning och produktkalkylering. För att kunna föra ett resonemang har vi också valt att presentera vetenskapliga artiklar som berör kostnad-nytta, standardkostnadsmetoder samt inventering. Informationen har hämtats ur tryckt litteratur på Handelshögskolans bibliotek i Göteborg samt vetenskapliga källor som funnits då vi sökt kring ämnet i databaser. De databaser vi har använt oss av är FAR Komplet, Business Source Premier samt Emerald Insight, där vi använt sökorden varulagervädering, råvarulager, anskaffningsvärde, verkligt värde, standardkostnader, inventering, kostnad vs nytta samt ordens motsvarighet på engelska.

## 2.4.2 Intervjuernas genomförande

Enligt Eriksson & Wiedersheim-Paul (2006) kommer undersökaren genom att utföra intervjuer åt information som inte tidigare finns dokumenterad. I litteraturen kring intervjuer diskuteras olika tekniker en undersökare kan tillämpa för att samla in information. Valet av intervjuform beror helt på vilken typ av information undersökaren är ute efter (Lantz, 1993). Eftersom vi i vår undersökning är ute efter att skapa förståelse för hur företagen går tillväga för att värdera råvarulagret, samt hur de hanterar de problem som kan komma att uppstå valde vi att utföra besöksintervjuer. Fördelarna med besöksintervjuer är att forskaren erhåller en kontrollerad intervjusituation, där intervjuaren kan följa upp frågor. Vidare ger det intervjuaren en möjlighet att läsa av respondenten och avgöra om denne är kunnig på sitt område. Nackdelarna kan vara att det är svårt att ställa känsliga frågor. Dessutom kan intervjuaren och respondenten påverka varandra så att det uppstår intervju effekter. Det kan vidare vara svårt att få tid för intervju som passar både respondenten samt intervjuaren. (Lanz, 1993)

På grund av att det var svårt att hitta just en tid som passade alla parter, samt tidsbegränsning och geografisk spridning ledde det till att vi utförde en telefonintervju samt en e-postintervju, som kompletterades med en telefonintervju. Fördelen med en telefonintervju och e-postintervju är att de ofta är billigare än en besöksintervju då intervjuaren inte måste ta sig till en specifik plats där respondenten befinner sig. Genom telefon- och e-postintervjuer behöver således inte intervjuaren begränsa urvalet av respondenter på grund av geografiskt läge. Nackdelarna är dock att det inte går att tyda ansiktsuttryck och kroppsspråk samt att intervjun oftast blir kortare än en besöksintervju. Vad gäller e-postintervju är en annan fördel att respondenten inte behöver känna sig stressad utan kan svara när denne har tid samt att han kan ta god tid på sig att tänka över frågorna. Detta kan dock även vara en nackdel då det kan hända att respondenten lägger för mycket fokus på att svara "rätt" på frågorna, istället för att komma med spontana svar. En annan nackdel är att intervjuaren inte kan ställa följdfrågor och att svaren kan bli relativt korta. (Kylén, 2004) För att försöka undvika några av dessa nackdelar har vi, då ytterligare frågor uppstått, kompletterat med dessa till respondenten samt pratats vid över telefon för att förtydliga eventuella oklarheter och ställa följdfrågor.

Beroende på syftet med undersökningen kan intervjuaren använda sig av mer eller mindre standardiserade intervjuer. Enligt Patel och Davidsson (2003) bör intervjuerna ha en viss grad av standardisering om en jämförelse skall kunna göras av de olika respondenternas svar. Vid intervjuerna använde vi oss därför av en intervjumall till företagen och en till revisorerna, vilka har bifogats som bilagor i uppsatsen. Intervjumallarna utformades efter samma frågeområden, men ur olika perspektiv för att försöka fånga upp både den interna och den

externa aspekten av frågan. Respektive respondent i varje kategori fick samma frågor eftersom vi var intresserade av att kunna jämföra svaren. I de fall vi utförde besöksintervjuer samt telefonintervju valde vi att skicka intervjufrågorna till respondenten i förväg. Anledningen till detta var för att respondenten inte skulle känna sig stressad och ha allt för kort betänketid under intervjun. (Kylén, 2004) Tillsammans med intervjufrågorna skickade vi även med en kort introduktion som presenterade syftet med undersökningen. Enligt Eriksson & Wiedersheim-Paul (2006) kan ett välformulerat följebrev höja svarsfrekvensen avsevärt. De menar vidare att om intervjupersonen har fått frågorna i förväg kan intervjun användas för att få svar på mer komplicerade frågor.

Vid genomförandet av våra besöksintervjuer hade en huvudansvaret och drev intervjun framåt, medan den andra förde anteckningar. Eftersom vi var ute efter att fånga respondentens tankar och kunskaper kring problemet fick den intervjuade berätta fritt kring varje fråga. Samtalet styrdes endast vid behov när vi märkte att respondenten på ett eller annat sätt var på väg från ämnet eller inte riktigt besvarade frågan. Den andra intervjuaren gav även ytterligare kommentarer för att förtydliga då något var oklart. Förutom att föra anteckningar spelades intervjuerna in. Kylén (2004) menar att en inspelning kan innebära vissa nackdelar, så som att det kan hämma respondenten. Vi valde dock att se till fördelarna med att kunna gå tillbaka och höra vad som verkligen blev sagt och därmed kunna komplettera förda anteckningar. Dessutom ger en inspelning möjlighet att undvika att eventuella missuppfattningar uppstår (Kylén, 2004).

### 2.4.3 Intervjuernas efterarbete

Omedelbart efter intervjuerna gick vi igenom vad vi skrivit och kompletterade med det vi fortfarande kunde minnas. På så sätt minimerade vi risken att glömma bort eventuella tankar som uppstod under intervjun. (Patel och Davidsson, 2003) Därefter lyssnade vi av inspelningarna från intervjuerna och skrev ner ord för ord vad som sades. Detta så att inga missuppfattningar skulle uppstå. När detta arbete var avslutat sammanställdes intervjuerna och kortades ner så att det som var irrelevant för uppsatsen sållades bort. Samtliga respondenter gavs slutligen möjlighet att läsa igenom den sammanställda intervjun. Detta för att de skulle få chansen att kommentera eventuella missuppfattningar som kan ha uppstått.

Empirin är uppdelad i två delar, vilken den första behandlar de värderingsmetoder respektive företag tillämpar. Andra delen beaktar hur FIFU, genomsnittsmetoden och LVP hanteras i praktiken samt hur inkurans och inventering behandlas. Båda delarna börjar med en inledande text vilken beskriver vad som kommer att diskuteras under den berörda delen. Därefter har företagen ställts upp var för sig. Detta för att det på ett enklare sätt skall kunna uttydas vem som sagt vad. Svaren har inte särlagts efter frågorna som ställdes utan har under varje del bakats ihop till en text. Varje del avslutas med revisorernas erfarenhet på området samt hur de tolkar de regler som finns. Det ges även en inblick i vilka eventuella problem som revisorerna anser kan uppstå vid råvarulagervärdering och hur dessa problem i sådana fall skall hanteras. Vi anser att detta sätt att ställa upp empirin har varit det bästa för vår undersökning. Detta för att på ett enkelt sätt både kunna jämföra företagen emellan samt göra en jämförelse mellan hur företagen går tillväga och hur revisorerna anser att de borde gå tillväga.

## 2.5 Analys

Analysen har delats upp utifrån samma områden som empirin. Dessa områden har dock även delats upp ytterligare för att ge läsaren en klarare blick över de olika aspekter som påverkar värderingen av råvarulagret. Under respektive område ställs teorin mot empirin. Vi har bland annat jämfört hur värdering av råvarulager skall ske och hur eventuella problem skall hanteras

utifrån lagar, rekommendationer och teori, med hur företag går tillväga i praktiken. Vi har även ställt företagen mot varandra för att se om värderingen och problemen hanteras på ett likartat sätt eller om det utgörs skillnader. Detta har sedan jämförts med hur revisorerna tolkar lagarna, hur de anser att företagen bör gå tillväga vid råvarulagervärdning samt hur de anser att eventuella problem skall hanteras. Genom att utföra dessa jämförelser har vi skapat en god grund att stå på vid genomförandet av våra slutsatser.

## **2.6 Källkritik**

Eriksson & Wiedersheim-Paul (2006) menar att i undersökningar jämför författaren ständigt respondenternas tankar om verkligheten med data som redan finns om verkligheten. Detta genom att teoretiska begrepp ställs mot empiriska resultat. De anser därför att det är ytterst viktigt att författaren prövar validiteten och reliabiliteten genom att kritiskt granska källuppgifterna. (Eriksson & Wiedersheim-Paul, 2006) Vi har med detta som bakgrund kritiskt granskat våra källor genom att jämföra dem med varandra. Eftersom det finns relativt lite aktuell litteratur vad det gäller värdering av råvarulager, har vi bland annat varit noggranna med att jämföra befintlig litteratur med nya lagar och rekommendationer angående varulager. Vi har i största möjliga mån använt oss av den senaste upplagan av den litteratur som referensramen bygger på.

### **2.6.1 Validitet och reliabilitet**

För att uppnå validitet i en undersökning förutsätts, enligt Lundahl & Skärvad (1999), att forskaren mäter det han avser att mäta. I varje undersökning finns det dock en risk att mätfel uppstår i samband med datainsamlingen. Syftet med denna undersökning är att skapa förståelse för ett fenomen genom att ta del av både företags och revisorers syn på hur fenomenet behandlas eller bör behandlas var. Det således av största vikt att vi ställde rätt frågor till respondenterna. Genom att först sätta oss in i ämnet för att skapa oss en god teoretisk grund att stå på kunde vi arbeta fram ett frågeformulär. Vi tog även hjälp av våra handledare för att stämma av att frågorna var relevanta för undersökningen. Minst lika viktigt var det att vi intervjuade rätt personer. Kravet var att de respondenter som intervjuades på företagen hade stor inblick i företagets värderingsprocess av råvaror. Vad det gäller revisorerna var det av stor vikt att de hade praktisk erfarenhet från värdering av varulager. Således har vi gjort det vi har kunnat för att stärka undersökningens validitet, även om forskaren aldrig kan uppnå samma validitet i en kvalitativ studie som i en kvantitativ (Lundahl & Skärvad, 1999).

Det är även viktigt att se till undersökningens reliabilitet vilket innebär att den är pålitlig och inte har stora slumpmässiga mätfel. En undersökning med hög reliabilitet kännetecknas av att själva mätningen inte påverkas av vem som utför mätningen eller de omständigheter under vilka den sker. (Lundahl & Skärvad, 1999) Situationen skall enligt Trost (2005) vara standardiserad för att det skall kunna pratas om hög reliabilitet. Således är kvantitativ undersökning lämpligast för att uppnå reliabilitet (Trost, 2005). I denna undersökning har vi varit intresserade av att fånga respondenternas bild av verkligheten för att på så sätt öka vår förståelse. Intervjuerna har därför kännetecknats av att respondenten har fått berätta fritt kring fenomenet. Eftersom vi lever i en föränderlig omvärld är det osäkert om samma undersökning skulle ge samma resultat om några år. Det är därför enligt Trost (2005) svårt att tala om reliabilitet eller tillförlitlighet i fråga om kvalitativa intervjuer. Något som dock höjer reliabiliteten är att vi vid intervjuerna följde en standardiserad intervjumall som angav de problemområden som var av intresse. Med hjälp av intervjumallen kan intervjuerna därför upprepas och få liknande resultat.

### 3 REFERENSRAM

*I referensramen behandlas till en början extern och intern redovisningsinformation. Därefter diskuteras syftet med lagervärdering. Det ges längre fram en inblick i de olika principer samt värderingsmetoder som behandlas vid lagervärdering. Kapitlet avslutas med en diskussion vad det gäller nytta- vs kostnads- problematiken vid redovisning.*

---

#### 3.1 Extern och intern redovisningsinformation

Redovisning handlar dels om resultatberäkning och dels om att förse olika intressenter med information (Artsberg, 2003). Vilken typ av information som är intressant för beslutsfattande beror på om användaren är intern eller extern. De kostnader som förekommer i den externa redovisningen, så kallade bokföringsmässiga kostnader, och som definieras som periodiserade utgifter, skiljer sig på några punkter från de kalkylmässiga kostnaderna som registreras i den interna redovisningen. (Ax m.fl., 2002)

Värderingsfrågan handlar om hur resurser ska värderas, det vill säga prissättningen av dem. För resurser där anskaffning och förbrukning ligger nära varandra i tiden som exempelvis kostnader för löner, energi- och lokal-, inventarie- och maskinhyra, stämmer ofta bokföringsmässiga och kalkylmässiga principer överens. (Drury, 2004) Utbyte av bokföringsmässiga värden mot kalkylmässiga värden aktualiseras enligt Johansson & Samuelsson (1997) mest frekvent gällande råmaterial.

Den externa redovisningen är omgärdad av lagar och rekommendationer som måste följas. Detta betyder till exempel att en extern värdering av råvaror skall ske enligt LVP, vilket innebär att företaget i bokslutet skall redovisa det lägsta av anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde. (ÅRL 4 kap 9 §) För att fastställa anskaffningsvärdet på råvaror av samma slag som köpts in vid olika tillfällen får, enligt externa redovisningsregler och rekommendationer, företag tillämpa FIFU eller vägda genomsnittspriser (ÅRL 4 Kap 9§).

I den interna redovisningen värderas resurserna dock inte utefter ovan nämnda externa rekommendationer. Istället väljer företagen ofta att värdera råvaror och komponenter baserade på företagets egna bedömningar avseende vilka styreffekter värderingsmetoden ger (Ax m.fl., 2002). Istället för att använda FIFU eller vägda genomsnittspriser använder många tillverkande företag standardkostnader för att beräkna anskaffningsvärdet. Med ett standardkostnadssystem förenklas problemet med att fastställa anskaffningsvärdet avsevärt, vilket diskuteras mer ingående senare i kapitlet. (Drury, 2004)

I de flesta länderna tillåter även den externa redovisningens regler att olika typer av schablonmetoder, så som exempelvis standardkostnader, tillämpas för varulagervärdering i de externa rapporterna om de ger en tillräckligt god approximation av anskaffningsvärdet. (Drury, 2004) Så är fallet även i Sverige (RR2:02 p. 14). Det verkliga värdet måste emellertid beräknas under perioden och jämföras med standardkostnaden så att företaget inte ligger helt fel. (Drury, 2004)

#### 3.2 Lagervärdering

Det vanligaste syftet med varulagervärdering är att ställa periodens kostnader mot dess intäkter för att beräkna vinsten. Därmed måste en viss kostnad för lagret hänföras till intäkterna under perioden. Lagret måste därvid värderas på grundval av de resurser som

upppoffrats vid anskaffandet, och av denna värdering måste en viss andel kostnader hänföras till de sålda varorna. Ett annat syfte med varulagervärdering är att presentera information för externa intressenter om företagets framtida kassaflöden. (Westermark, 1996)

I BFNAR 2000:3 definieras varulager som materiella tillgångar som

- Är avsedda för försäljning i den ordinarie verksamheten (färdiga varor),
- Är under tillverkning för att bli färdiga varor (varor under tillverkning, halvfabrikat) eller
- Ska användas i produktionen av färdiga varor eller tjänster (råvaror, insatsvaror, förbrukningsartiklar).

Skillnaden mellan lagertyperna ur värderingssynpunkt är att lager av råmaterial har föregåtts av en extern ekonomisk transaktion i samband med anskaffningen vilket inte gäller direkt för de övriga. Visserligen har produktionsresurser anskaffats externt för uppkomsten av dessa lager, men problemet är att avgöra i vilken grad de har förbrukats. Det innebär att lager av halv- och helfabrikat värderas med utgångspunkt från den förbrukning som den interna redovisningen visar, det vill säga till tillverkningskostnad. (Gröjer, 2002)

Enligt Westermark (1996) är värderingen av varulagret en erkänt svårbedömbart balanspost. Det är en känslig del av bokslutsarbetet, särskilt i tillverkande företag. Detta beror på att varulagret ofta utgör en betydande del av tillverkande företags tillgångar (Westermark, 1996). Det är därmed av stor relevans att värderingen blir rätt från början, det vill säga redan i råvarulagret. Detta för att få så små avvikelser som möjligt på det som går in i PIA, där de största värderingsproblemen uppstår.

Enligt Smith (2006) delas lagervärdering upp i två olika moment. Han menar att för det första måste det bestämmas hur stor kvantitet som finns i lagret. Därefter skall denna kvantitet värderas. Detta är även något Wells (2001) diskuterar. Han menar att det ofta är svårt att fastställa kvantiteten på lagret eftersom varor köps och säljs konstant, förflyttas mellan olika platser samt bearbetas i tillverkningsprocessen (Wells, 2001). Information om lagrets kvantitet hämtas ur företagets lagerredovisningssystem som beskriver inlägg i och uttag från lagret. Tillförlitligheten i informationen beror dels på hur avancerat systemet är, och dels på hur utförlig lagerredovisning företaget har. För att säkerställa lagrets fysiska existens samt konstatera eventuellt spill och inkurans kompletteras informationen från lagerredovisningssystemet även med fysiska inventeringar. Detta är den metod som Wells (2001) anser vara det mest tillförlitliga sättet för att bekräfta lagrets kvantitet. En inventering innebär att alla artiklar förtecknas, räknas och värderas var för sig. Ballard (1996) menar vidare att inventeringen främst är en redovisningsfunktion som är mest intressant ur ett lagervärderingsperspektiv snarare än hur logistiken skall effektiviseras. De följande två avsnitten kommer att behandla det andra momentet som Smith (2006) nämner, nämligen hur den fastställda kvantiteten skall värderas.

### **3.3 Principer och värderingsmetoder**

För att den komplicerade och subjektiva värderingen av varulagret inte skall leda fram till en oacceptabel värdering finns det lagar, rekommendationer och krav på att företag skall tillämpa enhetliga värderingsprinciper (Thorell, 2003). Nedan presenteras de principer samt värderingsmetoder som tillämpas vid värdering av råvarulagret.

### 3.3.1 Lägsta värdets princip

Huvudregeln vid värdering av varulagret är LVP. För att följa denna princip måste företaget vid värderingstidpunkten bestämma såväl anskaffningsvärde som nettoförsäljningsvärde (ÅRL 4 kap 9 §).

Tanken bakom LVP är enligt Thorell (2003) att företag skall beakta eventuell värdeminskning som ägt rum fram till och med balansdagen. Genom att företagen förbjuds att ta upp tillgångar till högre värden än anskaffningsvärdet förhindras att ej intjänad vinst redovisas. Att tillgångarna inte heller får tas upp över det verkliga värdet medför å andra sidan att en förlust, som uppstått genom att värdet på tillgångarna sjunkit, måste redovisas även om den ännu inte definitivt realiserats (Brännström, 2001). Värdering enligt lägsta värdets princip innebär således att försiktighetsprincipen kommer till uttryck. Vidare skall värderingen enligt LVP som huvudregel ske post för post. Kollektiv värdering är dock tillåten för homogena varugrupper eller då en individuell värdering av kostnadsskäl är svår att motivera. Som typexempel på homogen varugrupp anges rå- och stapelvaror. (Smith, 2006)

Trots att LVP utgör huvudregel vid värdering av varulager kritiseras den av vissa. Westermark (1996) är en av dem som riktat kritik mot principen. Han anser att lägsta värdets princip är inkonsekvent och ologisk som varulagervärderingsmetod. En av bristerna han uttrycker är att principen i vissa fall innebär att redovisningen avspeglar nettoförsäljningsvärdet medan den i andra fall avspeglar anskaffningsvärdet. Detta eftersom dess syfte är att skjuta upp vinstens redovisning och beakta även latentarealiserade förluster. Westermark (1996) menar härmed att principen medger ett byte av värderingsmetod såväl mellan redovisningsprinciper som mellan lagerposter. Metoden har även kritiserats för dess överdrivna försiktighet (Gröjer, 2002).

#### 3.3.1.1 Anskaffningsvärde

Anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång består av inköpspriset samt de utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet (4 kap 3§ 2 st ÅRL). Anskaffningsvärdet innefattar alla kostnader för inköp som består av inköpspriset, tullavgifter och andra skatter exklusive moms med avdrag för varurabatter och eventuell bonus. Dessutom skall transport- och hanteringskostnader samt andra direkt hänförliga kostnader räknas in. (RR2:02 p. 5-6)

Fördelen med anskaffningsvärdet är att det är en kostnad som grundar sig på en faktisk affärshändelse som kan verifieras. Den största nackdelen är dock att metoden inte tar hänsyn till om tillgångens värde har förändrats efter anskaffning, på grund av prisförändringar och teknologisk utveckling, bortsett från den värdeminskning som är en följd av dess användning. (Gröjer, 2002) Enligt Kam (1990) finns det många som har varit negativa till användandet av anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet försvaras dock med att det är relevant för att ta ekonomiska beslut. Ledningen tar beslut som berör framtiden och behöver därmed data om historiska transaktioner. Dem måste helt enkelt kunna granska historiska satsningar och mätningen på dessa satsningar, vilket därmed är anskaffningsvärdet. (Kam, 1990) Problemet med anskaffningsvärdet är dock att det i balansräkningen kan komma att avvika från tillgångens aktuella värde (Edenhammar & Thorell, 2005).

För ett tillverkande företag med många specifika komponenter i lager kan det vara mycket arbetskrävande att beräkna anskaffningsvärdet för varje liten komponent. Vissa företag får därför av praktiska skäl tillämpa olika schablonmetoder för att fastställa anskaffningsvärdet för varor i lager. De schablonmetoder som nämns är standardkostnadsmetoder, som behandlas mer ingående senare i kapitlet, eller metoder som baseras på försäljningspriset. Vid



beräkningen av dessa schabloner tas hänsyn till normalsituationer med avseende på material och förnödenheter, lön, produktivitet samt kapacitetsutnyttjande. Standardkostnaderna skall omprövas regelbundet och revideras när det är nödvändigt så att hänsyn tas till de aktuella förhållandena. (RR2:02 p. 14)

Då råvaror och komponenter av samma slag har köpts in vid skilda tillfällen till olika priser kan det vara svårt att avgöra anskaffningsvärdet på de varor som ligger i lager vid bokslutstillfället (Smith, 2006). Problemet grundar sig i svårigheten att bestämma från vilka partier de kvarvarande produkterna härstammar (Gröjer, 2002). I dessa fall får varulagrets anskaffningsvärde enligt ÅRL beräknas enligt FIFU, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip, vilka behandlas senare i detta kapitel. Lagstiftaren uttrycker speciellt att sist-in-först-ut-principen inte får tillämpas. Om det värde som räknas fram med hjälp av FIFU eller vägda genomsnittspriser väsentligt avviker från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen skall detta belopp anges i not. (ÅRL 4 kap 11 §)

### **3.3.1.2 Verkligt värde**

Tidigare nämndes att ett problem med anskaffningsvärdet är att det i balansräkningen kan avvika från tillgångens aktuella värde. Det går därmed att värdera råvarulagret till verkligt värde som alternativ till anskaffningsvärdet, i de fall det verkliga värdet är lägre, i enlighet med LVP. (Edenhammar & Thorell, 2005)

Med verkligt värde på ett varulager avses i första hand det bedömda framtida nettoförsäljningsvärdet. För råvaror och halvfabrikat är det dock inte möjligt att erhålla ett nettoförsäljningsvärde. Istället får återanskaffningsvärdet användas som substitut. (ÅRL 4 Kap 9 § 1 & 3 st) Orsaken till detta är att nettoförsäljningsvärdet skall beräknas med utgångspunkt från den färdiga varans pris. För halvfabrikat är en sådan beräkning svår att utföra med rimlig arbetsinsats, och för råvaror är den oftast omöjlig. (Brännström, 2001) Råvaror och komponenter samt vissa halvfabrikat ingår dessutom ofta i en tillverkningsprocess och är inte ens avsedda att säljas separat, varför de inte har något egentligt försäljningsvärde (Falkman, 2001). Om återanskaffningsvärdet används som verkligt värde, beräknas det på motsvarande sätt som anskaffningsvärdet men till balansdagens priser (ÅRL 4 kap 9 § 4 st.). Någon form av kontroll måste emellertid göras så att återanskaffningsvärdet inte väsentligt överstiger nettoförsäljningsvärdet.

### **3.3.1.3 Standardkostnad**

Standardkostnader används i mycket stor utsträckning i tillverkande företag (Johansson & Samuelsson). Att bestämma resursers anskaffningsvärde vid varje kalkyltillfälle kan vara mycket arbetskrävande. Därför används i praktiken ofta standardkostnader som utgörs av på förhand bestämda värden av förbrukning och prestationer. (Ax m.fl., 2002) I en studie genomförd av Ask och Ax som undersökte varför företag använder sig av standardkostnad angav 82 % av företagen att den främsta anledningen var för att standardkostnader underlättar produktkalkyleringen, medan 65 % angav att det var för att metoden underlättar lagervärderingen (Ask & Ax, 1997). Andra fördelar som brukar tillskrivas tillämpandet av standardkostnader är arbetsmässiga besparingar vid budgetering och redovisning (Johansson & Samuelsson, 1997).

För planerings- och prissättningsändamål samt för kostnadskontrollen skall standardkostnader så bra som möjligt överensstämja med de verkliga kostnaderna (Johansson & Samuelsson, 1997). Standardpriset sätts normalt så att det motsvarar det förväntade anskaffningspriset under en kommande period. (Drury, 2004) Användningen av standardkostnader som

anskaffningsvärde för råvaror och komponenter ställer dock krav på att de standardvärden som används ligger i paritet med det senast kända inköpspriset (Ax m.fl., 2002). Normalt upprättas en standardprislista med förteckning över alla materialslag och standardpriserna för dessa. Priset kan bestämmas med utgångspunkt i till exempel aktuella avtal med leverantörerna. Dessa kan utgöras av de avtal som faktiskt slutits eller av leverantörens prislister. (Johansson & Samuelsson, 1997) Det verkliga värdet kan skilja sig från standardkostnaden dels genom förändringar i verkligt anskaffningspris, dels genom valutafluktuationer. Vanligtvis sker en omräkning av standardkostnaden vid periodens slut för att kontrollera att avvikelsen inte är för stor. Standardkostnaden ändras först när den avviker så mycket från marknadspriset, att differensen får väsentlig inverkan på produktkostnaden. (Drury, 2004) Om standardkostnaderna inte uppdateras löpande riskerar företaget att värdera lagret enligt inaktuella förutsättningar (Westermarck, 1996).

När standardkostnader används kommer växlingar i materialpriserna inte att inverka på produktkalkylerna. De prisdifferenser som uppkommer genom att standardpriset avviker från anskaffningspriset, redovisas istället på ett särskilt prisdifferenskonto. (Johansson & Samuelsson, 1997) Även när materialpriserna är förhållandevis stabila, lönar det sig rent arbetsmässigt att använda standardpriser för materialkalkyleringen, särskilt i företag med blandad tillverkning och ett stort antal materialslag (Ax m.fl., 2002). Enligt Westermarck (1996) passar dock standardkostnader bättre för styrning och kontroll än för värderingsändamål. Han menar att standardkostnader kan ses som olämplig värderingsmetod av principiella skäl, eftersom standardkostnader varken presenterar aktuell eller historisk kostnad.

### **3.3.2 FIFO- och genomsnittsmetoden**

Väljer företagen att tillämpa FIFO utgår de från antagandet att de varor som köps in först även är de varor som säljs först. Detta innebär således att de enheter som ligger kvar i lagret vid periodens slut också är de varor som köpts in senast. (BFNAR 2000:3 3.2.1 2 st)

Effekten av FIFO är att det utgående lagret kommer att värderas till de mest aktuella priserna. Balansräkningen kommer således att ge en aktuell bild av lagervärdet. Kostnaden för sålda varor kommer däremot att värderas till de minst aktuella priserna och resultaträkningen kommer därför att ge en mindre aktuell bild av kostnaden för de varor som sålts under perioden. I tider av stigande priser kommer FIFO att ge relativt höga lagervärden i balansräkningen och relativt låga värden på kostnaden för sålda varor i resultaträkningen. (Smith, 2006) En grundläggande förutsättning för tillämpning av FIFO är emellertid att företaget kan identifiera samtliga lagerartiklar. Vissa företag kan dock med tanke på omfattningen av lagret, enligt Brännström (2001) ha svårt att särskilja när varje unik artikel anskaffades samt till vilket pris. Han menar att det för dessa företag skulle krävas komplexa lagerredovisningssystem, något han dessutom påpekar skulle bli väldigt kostsamt (Brännström, 2001).

Tillämpning av FIFO kan ibland vara svårt på grund av vissa praktiska problem. I dessa fall får företag använda sig av en vägd genomsnittsberekening när den ger en god approximation till FIFO (BFNAR 2000:3 3.2.1 2 st) Vid bokslutet beräknas ett genomsnittspris för varje artikel genom att summan av ingående lager och inköp under perioden divideras med motsvarande kvantitet. Såväl kostnaden för sålda varor som det utgående lagret värderas till detta genomsnittspris. (RR2:02 p. 19) Vid värdering av lagret till den genomsnittliga anskaffningskostnaden kan det krävas att en viss rimlighetskontroll görs. Med stigande inköspriser blir lagret övervärderat och vid sjunkande priser undervärderat. I de fall då lagret

består av mycket olikartade produkter, exempelvis med olika omsättningshastighet, inköpspris eller valuta, bör urval göras från flera olika varugrupper (Brännström, 2001)

### **3.4 Inkurans**

Med inkurans menas enligt Skatteverket (2006) att en vara, på grund av tekniska eller ekonomiska orsaker, har utsatts för en värdeminskning fram till balansdagen. Det kan handla om att varan har blivit defekt, omodern eller att lagret är större än vad som är möjligt att sälja inom normal lagringstid, det vill säga övertaligt (skatteverket 2006).

Inkuransbedömningen skall enligt Skatteverket (2006) göras inom ramen för reglerna i 4 Kap 9 § ÅRL, det vill säga genom tillämpning av LVP. Detta står även uttalat i BFNAR 2000:3 p. 3.4 och uttrycks enligt Engshagen (2003) underförstått genom definitionen av nettoförsäljningsvärdet i RR2:02 p. 20. För färdigvaror, och ofta för halvfabrikat och PIA, bestäms det verkliga värdet vanligtvis till nettoförsäljningsvärdet. Om detta är lägre än anskaffningsvärdet beaktas inkuransen genom värderingen till nettoförsäljningsvärdet. (Skatteverket 2006) En nedjustering av värdet är i linje med synsättet att tillgångar inte skall tas upp till ett värde som är högre än vad som beräknas inflyta vid försäljningen eller värdet av framtida utnyttjande (RR2:02 p. 20). För råvaror, komponenter och förnödenheter som innehåses för att användas i tillverkningen sker ingen nedskrivning under anskaffningsvärdet, om den slutprodukt i vilken de ingår förväntas kunna säljas till ett pris som överstiger anskaffningsvärdet (RR2:02 p. 24).

Inkuransbedömningar är i hög grad subjektiva och därmed är det svårt för en utomstående att avgöra huruvida gjorda bedömningar är realistiska (Thorell, 2003). Westermarck (1996) poängterar att det finns en mängd olika tolkningar av ordet inkurans och hur inkuransen bör påverka lagervärderingen. Inkuransbedömningen måste grundas på tidigare erfarenheter och företagsspecifikt kunnande och även präglas av det försiktighetsynsätt som redovisningsteorin och lagstiftningen föreskriver. Thorell (2003) menar vidare att företagen, genom att beräkna anskaffningsvärdet på ett visst sätt varje år samt ha utvecklade rutiner för inkuransbedömningar, neutraliserar godtycket i värderingen och resultaten för olika år blir därmed jämförbara.

#### **3.4.1 Försiktighetsprincipen**

I ÅRL står ordagrant att värderingen skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet (ÅRL 2 Kap 4 § p. 3). Försiktighetsprincipen innebär att när det finns en viss osäkerhet om tillgångens värde skall det lägsta värdet väljas. Företaget ska med andra ord värdera sin tillgång hellre för lågt än för högt (Johansson m.fl., 2004). Företagen är skyldiga att beakta om tillgången har minskat i värde och när värdeförlusten bedöms skall den ske med rimlig försiktighet (Thorell, 2003). En strikt tillämpning av principen leder till att resultatet i de flesta fall blir lägre än det ”verkliga resultatet”, det vill säga en del av resultatet skjuts på framtiden (Gröjer, 2002). Försiktighetsprincipen får dock inte drivas för långt. Försiktigheten skall vara rimlig, det vill säga lagen tillåter inte medveten undervärdering. En alltför långt gående försiktighet kan komma i konflikt med kravet på att redovisningen skall ge en rättvisande bild (Westermarck, 1996).

### **3.5 Nyttan vs kostnad**

I IASB:s föreställningsram för utformning av finansiella rapporter (2006) diskuteras att nyttan med den presenterade informationen i redovisningen bör vara större än kostnaden att tillhandahålla den. Smith (2006) diskuterar att själva utformningen av redovisningsinformationen är en ekonomisk aktivitet som har en intäkts- samt en

kostnadssida. Intäktssidan beskriver han som värdet av de förbättrade besluten som fattas på grund av att informationen är tillgänglig. Kostnaderna som uppstår består av att producera, kommunicera och använda informationen. Smith (2006) menar med detta att det inte räcker att förbättra redovisningsinformationen, som ska leda till bättre beslut utan det krävs dessutom att värdet av de förbättrade besluten är större än kostnaden för att utöka eller förbättra informationen.

Kostnaderna faller inte alltid på den part som drar nytta av informationen. Nyttan kan ibland tillfalla även andra än för vilka informationen är avsedd och därmed blir intäkterna och kostnaderna ojämnt fördelade mellan företagets intressenter. Exempelvis kan företaget vältra över kostnaderna för den förbättrade informationen på kunderna medan det är andra intressenter som drar fördel av de förbättrade besluten. (Smith, 2006) Det är därmed svårt att göra en kostnads- och nyttojämforelse i det enskilda fallet. Både normgivare och de som upprättar eller använder finansiella rapporter måste dock vara medvetna om problematiken. (IASB:s föreställningsram, 2006)

Även Falkman (2000) diskuterar kostnads- och nyttoproblematiken. Förutom att redovisningsinformationen skall vara användbar måste informationens fördelar överväga kostnaderna för att ta fram den. Informationens tillförlitlighet och relevans måste därmed kompromissas när den är allt för kostsam att producera. Falkman (2000) menar att när en teoretiskt fulländad redovisning är allt för kostsam att producera är den inte längre till någon fördel då beslutsfattarna inte kan ta den till sig.

Det är användarnas behov av redovisningsinformation som ska styra kraven i de allmänna råden på redovisningens innehåll och utformning (BFNAR 2000:2). Friedlob och Plewa (1992) menar dock att de externa intressenterna oftast efterfrågar en utökad mängd finansiell information snarare än en minskad sådan. Därmed måste företagen fråga sig om det är värt att ta kostnaden för att ge intressenten den information som dem efterfrågar. (Friedlob & Plewa, 1992) Detta är även något Lippitt & Oliver (1983) anser. De diskuterar vidare att kostnaden eller nyttan kan variera från bransch till bransch samt även från företag till företag.

## 4 EMPIRI

*Empirin börjar med att ge en kort presentation av de valda företagen samt intervjurespondenterna. Därefter presenteras den information som har samlats in i samband med intervjuerna, vilket har delats upp i två delar. Varje del presenterar till en början vad som behandlas under respektive avsnitt. Därefter framläggs respondenternas svar var för sig. Detta för att det på ett enklare sätt skall kunna utgöras vad som sades vid respektive intervju.*

---

### 4.1 Presentation av företag och intervjurespondenter

Företag A som uppsatsen utgår ifrån, hade år 2005 en omsättning på 785 miljoner kronor och 394 anställda. De tillämpar de regelverk som är avsedda för onoterade företag i Sverige, det vill säga ÅRL och BFNAR. Dessutom hämtar de i vissa fall vägledning ur RR. Företagets råvarulager består av cirka 9 400 stycken komponenter och utgör cirka 60 % av det totala lagret och 10 % av de totala tillgångarna. Vid värdering av råvarulagret använder sig Företag A av standardkostnader. På Företag A intervjuade vi deras ekonomichef (Respondent A) som har varit anställd på företaget i elva år.

Företag B hade år 2005 en omsättning som uppgick till 3 miljarder kronor och 1 200 anställda. De tillämpar regelverken ÅRL samt BFNAR, och precis som Företag A hämtar de vägledning ur RR. Råvarulagret utgör cirka 30 % av deras totala lager och 10 % av de totala tillgångarna. Även här tillämpas standardkostnader vid värdering av råvarulagret. På Företag B intervjuade vi ekonomichefen (Respondent B) som varit anställd på företaget i 29 år.

Företag C hade år 2005 en omsättning på 257 miljoner kronor och 159 anställda. De tillämpar ÅRL och BFNAR. Företagets råvarulager består av cirka 16 000 stycken specifika komponenter som utgör cirka 85 % av det totala lagret och 40 % av de totala tillgångarna. Vid värdering av sitt råvarulager använder Företag C sig av senast kända inköpspris. Vi har intervjuat deras ekonomichef (Respondent C) som är nyanställd på företaget sedan år 2006. Trots att Företag C använder sig av senast kända inköpspris har ekonomichefen även erfarenhet av företag som tillämpar standardkostnader.

Vidare har vi intervjuat Johan Palmgren som är auktoriserad revisor på Öhrlings PWC. Han har arbetat som revisor i åtta år och har under dessa år fått en lång erfarenhet av revision i tillverkande företag.

Vi har även intervjuat Urban Rudén och Morgan Ericsson från Ernst & Young. Rudén är godkänd revisor och har arbetat med revision i 34 år. Ericsson är auktoriserad revisor och har arbetat som revisor i 17 år. Både Rudén och Ericsson har praktisk erfarenhet av revision i tillverkande företag dessutom undervisar de i värdering av varulager.

### 4.2 Värderingsmetod

I detta avsnitt tas det upp vilken metod respektive företag använder sig av vid värderingen av sitt råvarulager samt vilka för- och nackdelar de ser med metoden. Vidare diskuteras vilka uppföljningar företagen gör av anskaffningsvärdet under året samt hur variationerna hanteras i redovisningen. Vi har även frågat företagen om de anser att deras metod för värdering av råvarulagret leder till en rättvisande bild. Avsnittet avslutas med revisorernas perspektiv vad det gäller tillämpningen av respektive metod.

#### 4.2.1 Företag A

Respondent A förklarar att en produkt består av dels direkt material och dels av direkt lön, vilka är de två variablerna i PIA. För att kunna mäta effektivitet och kapacitetsutnyttjande är det enligt Respondent A viktigt att direkt material har samma pris när det går in i PIA som när det går ut ur PIA. Hon menar att om det uppstår differenser i kostnaden för det som går in i PIA, blir konsekvensen att det uppstår differenser i det som går ut ur PIA som företaget får svårt att analysera. Respondent A förklarar att om de använder sig av standardkostnad för direkt material så ligger materialets del av tillverkningskostnaden fast. De vet därmed att eventuella variationer beror på kostnaden för direkta löner. Detta menar hon underlättar uppföljning och analys av bruttomarginalens utveckling.

Företag A:s produktionsekonom fastställer standardkostnaden för komponenterna en gång om året baserat på det senast kända inköpspriset som finns registrerat i systemet. Därefter görs uppföljningar varje kvartal då standardkostnaden jämförs med det senast kända inköpspriset. Skulle det visa sig att det finns stora differenser förekommer en omräkning av standardkostnaden för dessa komponenter. Hur stora differenser de accepterar innan en omräkning av standardkostnaden sker är inget Respondent A anser att det finns något generellt svar på. Företaget har ingen uttalad procentsats. Istället ser de till hur viktig varje enskild komponent är samt hur stor del av lagervärdet den påverkar. Hon förtydligar att de ser till hur väsentlig en komponent är i förhållande till hela råvarulagret och inte alltid till hur stor avvikelsen är mellan standardkostnad och senast kända inköpspris. Ett problem hon nämner i sammanhanget är så kallade "last time buys", det vill säga sista tillfället för företaget att köpa en komponent innan leverantören slutar tillverka den. I dessa fall är det inte ovanligt med en stor prishöjning. Samtidigt måste de köpa på sig ett tillräckligt stort antal för att kunna täcka framtida produktion samt eventuella reparationer. Hon menar att det i detta fall, är viktigt att inte räkna om de komponenter som redan ligger i lager till samma höga pris.

Respondent A förklarar att komponenterna läggs upp i företagets system till den gällande standardkostnaden vid varje inköp. Eventuella differenser mellan det verkliga anskaffningsvärdet som står på fakturan och standardkostnaden som komponenten finns upplagd till i systemet bokförs och följs sedan upp på ett särskilt kostnadskonto. Via detta konto har ekonomiavdelningen uppsikt över prisutvecklingen på komponenterna. En noggrann uppföljning av kontot görs sedan månadsvis. Respondent A nämner nedgången i dollarkursen som exempel i detta sammanhang. Standardkostnaden för de komponenter som köps in i dollar ligger fast till en växelkurs som är högre än den kurs vi har idag. Följden blir att företaget köper in billigare än standardkostnaden vilket betyder att de får en minuspost, en intäkt. Detta hanterar de genom att göra en reservering av en klumpsumma i redovisningen istället för att följa kursen och göra ständiga omräkningar av standardkostnaden.

#### 4.2.2 Företag B

Företag B:s tillverkning baseras på projekt. Enligt Respondent B är det för varje projekt viktigt att kunna kontrollera kostnaderna så att projekten värderas korrekt. Detta underlättas genom att direkt material och direkt lön värderas till en förutbestämd standardkostnad, som för komponenterna i råvarulagret fastställs internt i slutet av varje år. Standardkostnaden bestäms genom en omräkning där den som är inköpsansvarig utgår från senast kända inköpspris, med hänsyn till beräknad framtida prisutveckling. Dessutom inräknas även pålägg för frakt och tullkostnader samt ett materialkostnadsålägg för hanteringen i produktionen. Den fastställda standardkostnaden ligger sedan fast ett år i taget. Respondent B menar att det helt enkelt handlar om att på bästa sätt uppskatta vad det kommer att stå på fakturan från leverantören kommande år. Han berättar att det har förts en diskussion angående huruvida de

skall uppdatera standardkostnaden oftare eller inte, men han menar att det samtidigt vore problematiskt eftersom många av deras projekt löper över relativt lång tid. Ofta har de två till tre år på sig att leverera från det att kunden har lagt sin order.

För att förenkla uppföljning av prisutvecklingen och valutakurser samt beräkning av standardkostnaden har Företag B delat in komponenterna i olika komponentfamiljer. Varje enskild komponent har sitt nummer och sitt pris i systemet. Eftersom alla komponenter registreras då de levereras in i lager underlättas en matchning av verklig anskaffningskostnad och standardkostnad. Detta medför att det genast blir synligt om en väldigt stor avvikelse uppstår. Eventuella prisdifferenser bokförs och analyseras, men standardkostnaden ändras däremot inte under året. Respondent B menar dock att avvikelserna mellan fastställd standardkostnad på inköpsmaterial och verkligt anskaffningsvärde vanligtvis inte är stora. Det rör sig om några miljoner kronor vilket inte anses väsentligt i sammanhanget. Något han dock nämner som skulle kunna orsaka problem är så kallade "last time buys" då leverantören ofta höjer priset avsevärt. Han menar att det här gäller att vara uppmärksam så att inte tidigare inköpta komponenter som ligger kvar i lager värderas till detta högre pris.

Den främsta anledningen till varför Företag B tillämpar standardkostnader för sina komponenter, är enligt Respondent B för att det underlättar både projektkalkyleringen och redovisningen. Han förklarar att varje projekt har en viss struktur på vilka komponenter som ingår. Projektledaren vill kunna beräkna bruttomarginalen i slutet av varje projekt, eftersom det avtalade priset gentemot kund är fast. Han poängterar att det är svårt om projektledaren har en kalkyl som ska gälla med ett pris gentemot kund, om det hela tiden ändras i ena änden. Med för många osäkerheter blir kalkylen väldigt komplex. Är då kostnaden för komponenter fastställda i förväg underlättas detta arbete. Respondent B förklarar att projektledaren får ett pris på en komponent av inköpsavdelningen, sen är det upp till inköp att hålla denna kostnad.

Nackdelen Respondent B ser med standardkostnadsmetoden är de fall då priset inköp har lämnat till projektledaren inte kan hållas på grund av stora variationer i den verkliga anskaffningskostnaden. Han förklarar att många av de projekt Företag B har löper över flera år. Om det har köpts in ett antal komponenter som skall användas i ett projekt och marknadspriset på de komponenterna har stigit i slutet av året så kommer standardkostnaden att revideras. Följden av detta blir att de komponenter som redan låg i råvarulagret och som var inköpta till en lägre standardkostnad värderas om. När projektledaren sedan behöver komponenterna till ett projekt, finns de upplagda i systemet till den nya högre standardkostnaden och kostar således mer än vad han hade kalkylerat med. Eftersom priset är fast gentemot kund innebär denna högre kostnad för materialet att bruttomarginalen blir lägre än den beräknade.

På frågan om Respondent B anser att en redovisning av råvarulagret till standardkostnad leder till ett rättvisande värde, svarar han att det kan diskuteras, men att han i huvudsak tycker att det är rättvisande. Han är även nöjd med metoden i övrigt, men tillägger att han inte har erfarenhet av någon annan metod än standardkostnader. Han påpekar att det alltid finns en differens mot det verkliga värdet. Han anser emellertid att då differenserna inte är alltför kraftiga överväger fördelarna, framförallt enkelheten med metoden. Han nämner att det har förts en diskussion på företaget ifråga om de skall byta metod till verkligt värde, men han menar att det faller på att kalkyleringen skulle bli alltför komplex.

### 4.2.3 Företag C

Företag C värderar sina råvaror och komponenter i lager till senast kända inköpspris, något Respondent C tror är ovanligt för företag av deras storlek. Anledningen till att de hållit fast vid metoden, är för att företaget har ett mycket gammalt system som saknar stöd för någon annan metod. Under år 2007 skall de emellertid byta system och därmed värderingsmetod till standardkostnader. En stor fördel hon ser med senast kända inköpspris är emellertid att det är en oerhört enkel metod ifråga om arbetsbelastning i jämförelse med exempelvis standardkostnadsmetoden. Vidare menar hon att standardkostnadsmetoden kräver kontinuerlig uppföljning, medan senast kända inköpspris uppdaterar sig själv automatiskt.

Respondent C beskriver att de på företaget har fasta avtal med leverantörer på komponenterna, men att det i vissa fall kan vara svårt att få tag på en del komponenter. Lösningen blir då att gå ut och köpa på spotmarknaden, vilket hon menar kan leda till att priserna varierar med flera hundra procent mellan olika inköpstillfällen. Dessutom förklarar hon att en stor del av inköpen utförs i utländsk valuta, något som också bidrar till att inköpspriset varierar. Variationer i anskaffningsvärdet får enligt Respondent C stora konsekvenser för företag som värderar sitt råvarulager till senast kända inköpspris eftersom komponenter av samma typ, som redan ligger i lager, värderas upp eller ner utefter det nya priset. Trots enkelheten med metoden leder den således till ett mindre rättvisande värde i vissa fall. Detta är dock något de har accepterat och levt med på Företag C. De antar helt enkelt att eftersom råvarulagret omfattar så stora volymer så försvinner de komponenter som är köpta till spotpris i mängden. Hon förtydligar ytterligare med att det helt enkelt handlar om att se till det stora hela, hur väsentliga variationerna är totalt sett. Ett par hundra tusen kanske inte är så mycket sett till helheten. I och med att de har 16 000 specifika artiklar, som rör sig olika mycket, menar hon även att det blir en fråga om rimlighetsbedömning. Respondent C gör därför kontinuerliga uppföljningar varje månad, främst på de värdemässigt största posterna, för att kontrollera att det inte förekommer några felaktigheter. När revisorerna granskar utför de i sin tur stickprov. Hon menar att detta är det enda de kan göra för att hantera förändringarna i lagervärdet.

För att få ett rättvist värde på ett lager som består av ett stort antal specifika komponenter, som har anskaffats vid olika tillfällen, menar Respondent C att det handlar om att beräkna ett snitt på anskaffningsvärdet. För att underlätta detta använder sig många företag enligt henne därför av standardkostnader, en metod hon anser ger ett mer rättvisande värde än senast kända inköpspris. Hennes erfarenhet är dock att de avvikelser som uppstår vid tillämpandet av standardkostnadsmetoden kräver ett mycket komplext system som klarar av att räkna individuellt för varje komponent. Detta för att det skall kunnas beräkna ett korrekt värde på lagret. Hon har dock aldrig stött på något sådant system. Hennes erfarenhet är att oavsett vilken metod ett företag tillämpar, handlar det om att se till det stora hela. Respondent C menar dock att deras nuvarande sätt att värdera råvarulagret är så bra det kan bli med det system de har. Hon förklarar vidare att exempelvis en revisor aldrig kan tvinga ett företag att byta system.

### 4.2.4 Öhrlings PWC

Palmgren uppskattar att cirka hälften av företagen i den storleksordning som denna uppsats behandlar, använder sig av standardkostnadsmetoden vid värdering av sitt råvarulager. Fördelen han ser med metoden är att den ger företagen möjlighet att följa upp prisdifferenser, det vill säga prisförändringen mellan standardpriset och inköpspriset på fakturan för råvarorna. Detta ger enligt Palmgren företaget möjlighet att analysera olika avvikelser i utfall av produktionskostnaden. Det vanligaste är därför att företaget fastställer standardkostnaden



genom att låsa priset vid någon förutbestämd vecka året före det att räkenskapsåret börjar. Detta pris gäller sedan för värdering under kommande år.

Hur ofta den fastställda standardkostnaden bör ändras är det enligt Palmgren svårt att ge ett entydigt svar på. Han menar att en närmare analys av varianserna får besvara frågan. Han påpekar dock att priset som huvudregel skall revideras endast om det skulle visa sig att priserna är felaktigt inmatade i systemet, eller om de har förändrats radikalt gentemot plan. Palmgren anser därför att om inga väsentliga varianser uppstår räcker det att företaget följer upp standardpriserna årsvis. Dock är han mycket noga med att i detta sammanhang poängtera att hänsyn måste tas till vilket mål företaget har med användandet av standardkostnadsmetoden. Är det främsta syftet å ena sidan att kunna följa prisutvecklingen bör inte någon ändring av standardkostnaden ske under året, förutsatt att det inte är uppenbart att variansen beror på att standardkostnaden är fel inmatad i systemet. Han menar dock att vid kraftiga prisförändringar bör företaget emellertid resonera kring en eventuell uppdatering av standardkostnaden. Är det främsta syftet å andra sidan att använda standardkostnaderna som ett stöd för säljarnas kalkyler anser han att större noggrannhet krävs. Detta eftersom det är mycket viktigt att säljarna utgår från aktuella inköpspriser på råvarorna så att de inte sätter för låga försäljningspriser.

Variansen mellan standardpriset och det verkliga inköpspriset skall enligt Palmgren bokföras på ett specifikt konto. Därefter omvärderas lagret med hänsyn till prisvariansen i resultaträkningen vid respektive rapporttidpunkt. Omvärderingen beräknas enligt honom genom att omsättningshastigheten för råvarulagret räknas ut. På så sätt får företaget reda på hur mycket av prisvariansen som skall bokföras som lager istället för som kostnad för sålda varor.

I samband med diskussionen kring omvärderingen kommer Palmgren även in på de nackdelar han ser med standardkostnadsmetoden. Han menar dels att metoden ställer höga krav på att företagen, genom ett välutvecklat system för analys av varianser, har en gedigen uppföljning. Dessutom påpekar han att metoden kräver en större insats för att värdera lagret korrekt, eftersom prisdifferenserna skall påverka det utgående lagervärdet. Som revisor lägger han därför ner tid på att kontrollera detta och analysera varianserna i samband med revisionen. Dessutom genomför han ett så kallat avgränsningstest, som innebär att revisorn kontrollerar vilka varor som ligger kvar i lager.

På frågan om det är vanligt att företag använder sig av senast kända inköpspris svarar Palmgren att det är vanligt speciellt i mindre företag. Han är dock noga med att påpeka att metoden inte ger något rättvisande värde. Han menar att senast kända inköpspris inte tar hänsyn till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet, vilket innebär att LVP inte blir tillämpbar. Det är viktigt att företaget hela tiden kontrollerar hur mycket priset ändras och tar hänsyn till det. Detta innebär enligt Palmgren att det måste göras en lagerreservering samt en justering för skillnaden i bokslutet. Han anser emellertid att metoden har en mindre negativ påverkan på ett företag som har en hög omsättningshastighet än på ett företag med en låg omsättningshastighet. Anledningen till detta är enligt Palmgren att det vid en hög omsättningshastighet ständigt finns komponenter som är nyinköpta i lager, varför det senast kända inköpspriset är komponenternas rätta värde.

Fördelen Palmgren ser med senast kända inköpspris är att det är en enkel och hanterbar metod, eftersom företaget grundar sina lagervärden på direkta inköpspris. Dessutom menar han att den gör det lättare för företagen att följa upp prisdifferenser. Däremot kan det snabbt

bli oerhört många uppföljningar. Han är därför noga med att poängtera att metoden främst är tillämplig i mindre företag. Vidare anser han inte att det blir något direkt merarbete med metoden. Palmgren menar att det tar tid att mata in varje pris men att det är något som ändå måste göras för att kunna se till prisdifferenserna.

#### **4.2.5 Ernst & Young**

Rudén nämner att det i första hand är de stora företagen som använder sig av standardkostnader, då han påpekar att det krävs att företagets interna system är avancerat och väl utvecklat för att standardkostnadsmetoden skall kunna tillämpas på ett tillförlitligt sätt. Ericsson menar vidare att den främsta fördelen med standardkostnader är att det underlättar det praktiska arbetet med företagets produktkalkyler. Han förklarar att standardkostnaden fastställs efter budgeterat inköpspris, då företaget tar i beaktning hur råmaterialpriser, valutor etcetera kommer att utvecklas över tiden.

Ericsson nämner vidare att företagens standardkostnader säkerställs genom pristester. Detta för att se till att standardkostnaderna är relevanta. Han anser att dilemmat med standardkostnadsmetoden kan vara om företaget inte har den interna kontrollen som krävs. Han tydliggör att det är viktigt att det i företaget finns en som ansvarar för hela kalkyleringskedjan. Alternativet är att det finns en bra kommunikation mellan den person som sköter förkalkyleringen och den som ansvarar för efterkalkyleringen. Rudén utvecklar diskussionen och förklarar att företagen kan fatta fel beslut om inte standardpriserna höjs i samma takt som inköpspriset ökar. Han menar därför att företagen med jämna mellanrum måste kontrollera standardkostnaden mot det verkliga anskaffningsvärdet. Det är även oerhört viktigt att eventuella avvikelser följs upp och analyseras när de konstateras. Detta för att företagets kalkyler skall återspegla verkliga förhållanden.

Hur ofta uppföljningar bör ske beror enligt Rudén dels på hur stora prisfluktuationer som förväntas och dels på vilka råvaror som finns i lager. Generellt sett anser han att en översiktlig uppföljning kan ske månadsvis och att en mer noggrann uppföljning kan göras kvartalsvis, eller i samband med delårsrapporteringen. Ericsson poängterar att om en uppföljning endast görs en gång om året, kan det få konsekvensen att resultatet under året blir missvisande i de fall standardkostnaden skiljer sig väsentligt åt från den verkliga prisutvecklingen. Han påpekar dock att det även handlar om erfarenheter. Brukar företaget i fråga ha differenser är det än viktigare att det sker en kontinuerlig avstämning och uppdatering. Företaget måste helt enkelt ta hänsyn till tillförlitligheten historiskt. När företagen har inköpskontrakt som omfattar en längre tidsperiod och/eller valutasäkring krävs det en mindre uppföljning.

Rudén förklarar att årsredovisningen, till minst 95 %, skall återge en rättvisande bild av företagets resultat och ekonomiska ställning. Hur stora differenser av varulagervärdet som kan accepteras beror på flera faktorer, till exempel hur stor andel av balansomslutningen som utgörs av varulagret. Han menar dock att vid rätt hantering så leder en värdering av råvarulagret till standardkostnad till ett rättvisande värde. Han anser även att när hela systemet byggs upp runt standardkostnader finns det förutsättning för en mer lättbearbetad redovisning. Rudén förklarar vidare att när revisorerna bedömer risken för väsentliga fel vid värderingen av råvarulagret, tar de även hänsyn till hur den interna kontrollen fungerar. De kontrollerar att det har skett prisavstämningar löpande under året och att det finns dokumentation som styrker att bolaget följer de formella rutiner som beslutats av företagsledningen. Desto bättre rutinerna fungerar krävs det i regel en mindre insats jämfört med det företag där den interna kontrollen brister. Han menar vidare att historisk kunskap påverkar planeringen av revisionsinsatsen.

Rudén och Ericssons erfarenhet är att senast kända inköpspris är en relativt ovanlig värderingsmetod som främst förekommer i mindre företag vars lagerredovisning inte är så välutvecklad. De menar vidare att det är en viss skillnad mellan serietillverkande och ordertillverkande bolag. Under förutsättning att kalkylerna uppdateras med senast kända inköpspris per automatik kan företaget vid beslut, angående att tacka ja till en order eller inte, dra nytta av att alltid ha tillgång till ett aktuellt inköpspris på råvaror och komponenter.

En nackdel de ser med metoden uppstår emellertid i de fall företagets verksamhet bygger på så kallad serietillverkning. Har företaget inte hög omsättning på råvarulagret och/eller om komponenterna i fråga varierar stort i inköpspris, finns det stor risk att lagervärderingen blir felaktig. De förklarar vidare att i företagets externa redovisning hanteras varje enskilt inköp enligt mottagen faktura, det vill säga att det är det verkliga inköpspriset som bokförs. Vid lagerredovisningen måste företaget sedan göra en åldersanalys av de enskilda artiklar som utgör väsentliga värden. Detta är något de menar är speciellt viktigt avseende de artiklar som har haft stora prisförändringar under perioden de anskaffades och som fortfarande finns kvar i lager. I de fall företaget har ett jämnt utflöde av råmaterial anser de att en genomsnittsvärdering tillämpas. Annars menar de att en individuell prissättning är den bästa metoden.

De anser dock inte att senast kända inköpspris nödvändigtvis behöver innebära en större administrativ kostnad än exempelvis standardkostnadsmetoden. De påpekar att även då företagen tillämpar standardkostnadsmetoden måste de utföra en viss kontroll mot verkligt anskaffningsvärde för att försäkra sig om att det ineliggande lagret inte övervärderas. Både Rudén och Ericsson menar vidare att en eventuell merkostnad för ett företag ifråga om ett mer avancerat system kan motiveras av bättre information för beslut. De är dock noga med att påpeka att det måste vara inom rimliga gränser. En eventuell investering i ett nytt system är något de menar måste ge ett mervärde för företaget i likhet med alla andra investeringar de gör.

### **4.3 LVP och FIFU**

I avsnittet diskuteras hur företagen säkerställer vilka varor som finns kvar i lagret. Det kommer även att föras ett resonemang kring vilka praktiska svårigheter företagen ser med FIFU och LVP samt om företagen anser sig följa FIFU. Avsnittet behandlar även genomsnittsmetoden, inkuransbedömningar samt inventering. Därefter avslutas även detta avsnitt med revisorernas synvinkel vad det gäller de svårigheter de upplever förekomma med FIFU, LVP, inkurans samt inventering.

#### **4.3.1 Företag A**

Respondent A förklarar att de har en rullande inventering så att de i slutet av året har gått igenom hela lagret. Hon menar dock att det kan vara svårt att veta vid vilket tillfälle komponenterna som ligger i lager är anskaffade eftersom det rör sig om så många specifika komponenter. Detta anger hon som en av anledningarna till varför de har valt att tillämpa standardkostnadsmetoden. Även om Respondent A anser att det kan vara svårt att följa FIFU till punkt och pricka i alla transaktioner, tycker hon att standardkostnadsmetoden leder till att värdet blir tillfredsställande. Hon menar att det inte brukar bli några större differenser. Dessutom påpekar hon att de har en hög omsättningshastighet på sitt råvarulager. Därför menar hon att inget i lagret blir liggande eller åsidosatt, utan de flesta komponenterna ses som nyanskaffade.

Ifråga om inkuransbedömningen tittar Företag A till hur stor förbrukning de har. Visar det sig att de har lager för mer än två års förbrukning skriver de ner efter en koncernintern inkuranstrappa. Detta tycker Respondent A kan vara lite problematiskt. Vissa komponenter de har i lager för reparationsverksamheten kan ligga orörda under en lång tid. Hon menar att detta inte behöver betyda att de är av mindre värde för företaget eftersom det kan finnas ett behov av komponenterna även efter det att produktionen lagts ner.

#### **4.3.2 Företag B**

Respondent B anser att de följer FIFU. Han förklarar att det mesta som köps in på något sätt är öronmärkt till ett projekt, varför de vanligen inte upplever några stora problem att fastställa vilka komponenter som finns i lager. Företag B försöker även i största möjliga mån att optimera inköpstillfället och i de fall det är möjligt samköpa. Vid en stor kundorder vet projektledaren vilka komponenter som skall ingå i projektet och gör därmed en reservation för de i systemet. Inköparna ser sedan till att dessa komponenter finns i lager. Vidare påpekar han att det dock finns komponenter som är mer generella, det vill säga gemensamma för olika projekt. För dem anser han att det kan vara lite mer problematiskt att säkerställa att de följer FIFU.

Företag B har en rullande inventering som sker löpande under året, vilket innebär att hela lagret är inventerat vid årets slut. Varje månad får de även rapporter i ekonomisystemet som visar månadens differenser. Här fångas flera olika typer av differenser upp, bland annat inventerings- och prisdifferenser. Det sker inga omräkningar under året men det utförs däremot en omräkning inför det legala bokslutet. Respondent B menar att det helt enkelt handlar om att inte övervärdera lagret när det har blivit dyrare att köpa in. I redovisningen hanteras därför dessa differenser så att de i praktiken justerar kostnad sålda varor. Företag B har efter bruttomarginal ett, i resultaträkningen, en post där de olika differenserna samlas under benämningen "Adjustment to cost of sales".

Respondent B förklarar vidare att de har en post i sitt system som kallas trögrörliga komponenter, där han kan se hur frekvent komponenterna förbrukas. Om han finner komponenter som företaget uppskattar att de inte har något behov av så omvärderas inte komponenterna. Han menar vidare att om komponenterna ligger kvar orörda under lång tid, summeras komponenterna och läggs upp i en saneringsreserv. Anledningen till att de inte skrotas är för att det kan visa sig att dessa komponenter blir värdefulla reservdelar i framtiden.

#### **4.3.3 Företag C**

Eftersom Företag C har så många specifika komponenter sker inventeringen rullande under året. När det kommer till frågan om Respondent C anser att företaget följer FIFU poängterar hon dock att många av de komponenter som de använder sig av i sin produktion saknar möjlighet till spårbarhet. Dessutom medför det stora antalet specifika komponenterna och inköpen praktiska svårigheter att följa FIFU. Att veta om de verkligen har använt de komponenter som legat längst i lager är därför mycket svårt. Istället genomför de stickprov på vissa dyra komponenter för vilka de beräknar ett genomsnitt. De fastställer därmed vilken kvantitet som finns i lager, vid hur många tillfällen komponenten har köpts in samt inköpspriset vid varje inköpstillfälle. Därefter görs en jämförelse mot senast kända inköpspris.

När det kommer till den redovisningsmässiga inkuransbedömningen, har Företag C valt att göra stickprov och ta fram en inkuransschablon. Detta eftersom Respondent C menar att det är omöjligt att gå igenom alla 16 000 komponenter. Hon förklarar att företaget rent praktiskt ser till de 50 komponenter med störst värde som de sedan utför en inkuransbedömning för.

Den procentsats de får fram genom denna bedömning tillämpar de sedan på resten av råvarulagret. Dessutom utför de en verklig inkuransbedömning efter en lista över komponenter som inte har rört sig under året, som sedan följs upp fysiskt av Respondent C.

#### 4.3.4 Öhrlings PWC

Palmgren anser att det är fullt möjligt för företag att tillämpa FIFO, även i de fall de använder sig av standardkostnadsmetoden. Rent praktiskt menar han att detta görs genom att hänsyn tas till råvarulagrets omsättningshastighet. Han förtydligar med ett mycket förenklat exempel: ”Om omsättningshastigheten på råvarulagret är sex gånger per år, så innebär det att de två senaste månadernas prisvarianser är de som skall påverka lagervärdet vid bokslutet”. Han menar att företaget med detta handlande tar hänsyn till de sist inköpta komponenternas prisvarianser vid värderingen av råvarulagret. Detta innebär att det som ligger i lager vid bokslutstillfället värderas utifrån de sista två månadernas inköp.

Vid tillämpning av senast kända inköpspris anser Palmgren att det är praktiskt svårt att tillämpa FIFO. Det går inte att veta vilken vara det är som företaget använder sig av och därmed är det svårt att veta vilken vara det är om skall bokas ut. Han anser att ett snittpris borde bokas ut istället. Han menar att det inte är helt ovanligt att företag tillämpar genomsnittsmetoden för fastställandet av anskaffningsvärdet på råvarulagret, eftersom det är en enkel metod för bolagen att hantera. En nackdel han ser är dock att det inte alltid finns ett bra systemstöd för genomsnittsmetoden. Konsekvensen kan då bli att lagret värderas till det sista kända inköpspriset, vilket innebär att redan inköpt lager värderas om utifrån sista registrerade inköpspris. Detta är inte bra enligt Palmgren eftersom råvarulagret skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde.

Oavsett om företaget har värderat sitt råvarulager till det exakta anskaffningsvärdet på fakturan eller till standardkostnad med hänsyn till prisvarianser för den sista perioden, blir LVP fullt tillämplig. Det handlar enligt Palmgren helt enkelt om att fastställa återanskaffningsvärdet på råvarulagret vid bokslutstillfället och sedan jämföra detta med tidigare bokfört värde.

Värderingen av råvarulagret medför enligt Palmgren inte några större problem eftersom det vanligtvis är tillämpligt med anskaffningsvärde om inget nedskrivningsbehov föreligger. Som revisor medverkar han vid inventeringen för att säkerställa lagrets existens, men i samband med bokslutsarbetet genomför han även kontrollinventeringar. Dessutom utförs en rutingsgranskning, som innebär att han som revisor granskar företagets interna kontroll i rutinen för inköp av råvaror. I de fall företaget redovisar sitt råvarulager till anskaffningsvärdet, genomförs pristester för att säkerställa att artiklarna är inlagda till rätt pris i lagersystemet. För de företag som tillämpar standardkostnader i sin redovisning, menar han att det istället handlar om analys av varianserna samt en beräkning av hur mycket som bör ligga i lagret.

Ett område som kan skapa problem för företagen vid värderingen av råvarulagret är enligt Palmgren inkuransbedömningen. Orsaken till detta är att det krävs stor kunskap kring trögrörliga artiklar samt tänkt framtida förbrukning av råvaror. Detta för att kunna göra en bedömning av nedskrivningsbehovet på råvarulagret. Som revisor genomför han därför en mer ingående inkuransanalys, vilket innebär att han undersöker företagets bedömningar samt kvaliteten på varor i lager.

#### 4.3.5 Ernst & Young

På frågan om användning av standardkostnader som värderingsmetod kan innebära svårigheter vid tillämpning av FIFO, svarar Rudén att han kan tänka sig att det kan vara problematiskt. Han menar att det inte finns några garantier för att FIFO blir tillämpbar i praktiken. Ericsson förklarar att både FIFO och genomsnittsmetoden accepteras i teorin men att det i praktiken i vissa lägen kan bli tvivelaktigt, exempelvis vid stora prisfluktuationer eller då någon komponent funnits i lager under en längre period. Han menar vidare att genomsnittsmetoden oftast tillämpas i mindre eller medelstora företag. Rudén förklarar att genomsnittsmetoden bygger på att olika inköpspris hanteras under en avgränsad period. Han påpekar att den här typen av beräkningar emellertid kräver oerhört komplexa ekonomisystem. Oftast är det enligt honom därför sista inköpspris som hanteras i systemet. Han menar således att det finns risk för att ekonomisystemet kan sätta begränsningar och därmed styra vilken metod företaget tillämpar. Nackdelen som Ericsson ser med genomsnittsmetoden, är att det vid en tillfällig prishöjning finns risk för att de komponenter som redan ligger i lager felaktigt uppvärderas.

Varken Rudén eller Ericsson anser att ett företag som värderar sitt råvarulager till senast kända inköpspris följer FIFO i de fall stora prisfluktuationer förekommer eller då stora kvantiteter som anskaffats vid olika tillfällen finns kvar i lagret. De menar att en individuell värdering istället måste göras i detta fall. För att ett företag rent praktiskt skall kunna värdera sitt råvarulager enligt LVP vid tillämpning av senast kända inköpspris, krävs det enligt Rudén och Ericsson att företaget först genomför en individuell prissättning efter kontroll mot inköpsfakturor. Detta pris skall sedan ställas i relation till återanskaffningsvärdet. Dessutom skall en kontroll genomföras så att de produkter som komponenterna ingår i, fortfarande kan avyttras över sitt anskaffningsvärde.

Vad gäller granskningen av råvarulagret talar både Rudén och Ericsson om att lagrets existens skall verifieras på något sätt. Som revisorer kontrollerar de inventeringarna under året. Ericsson nämner att på större företag skall hela produktionskedjan granskas, det vill säga rutiner från det att komponenten levererats till företaget, till färdig produkt. Han menar att det därmed är av stor vikt att se till hela flödet. Rudén tycker att det vid granskning av råvarulagret är vanligt att företagen brister i dokumentationen. Hur mycket tid som läggs ner på granskningen av råvarulagret är dock omöjligt att ge ett generellt svar på menar han. Ericsson förklarar att lagret ofta är en av de största balansposterna i tillverkande företag, varför det kan handla om väsentliga värden i resultatpåverkan om det uppstår felaktigheter i värderingen. Han menar därför att det är naturligt att mycket fokus bör läggas på denna post. Rudén säger att granskningen är något som ligger löpande under året. Han tydliggör att revisorer granskar och kontrollerar bland annat kalkylerna. Detta för att se till att de uppdateras samt stämmer överens med verkligheten. Utöver kontrollen av kalkyler nämner han att revisorerna, vid granskning av lagret, även bedömer eventuell inkurans. När det gäller inkuransfrågan kan historisk statistik ge vägledning vid värderingen.

## 5 ANALYS

*I detta kapitel har vi ställt referensramen mot den information som samlats in med hjälp av intervjuerna. Utöver detta har vi sett till och diskuterat de skillnader och likheter som uppstår mellan intervjurespondenterna.*

---

### 5.1 Värderingsmetod

Alla tillverkande företag brottas enligt Palmgren med problemet angående hur de skall gå tillväga för att värdera sitt råvarulager på bästa sätt. Enligt Johansson & Samuelsson (1997) måste företagen dels ta hänsyn till de interna intressenterna men samtidigt måste de även ta hänsyn till att informationen skall användas i den externa rapporteringen. De menar vidare att råvaror och komponenter är den post som företag mest frekvent väljer att värdera enligt kalkylmässiga kostnader, istället för i överensstämmelse med bokföringsmässiga kostnader. Företagen värderar helt enkelt råvaror och komponenter i lager baserade på bedömningar avseende vilka styreffekter värderingsmetoden ger (Ax m.fl., 2002).

Palmgren uppskattar att omkring hälften av de företag som är av den storlek som denna uppsats behandlar, tillämpar standardkostnadsmetoden vid värderingen av sina komponenter i lager. Detta är enligt Rudén dock en metod som ställer höga krav på företagets interna system. Det är användarnas behov av redovisningsinformation som ska genomsyra kraven på redovisningens innehåll och utformning (BFNAR 2000:2). Falkman (2000) diskuterar att informationens tillförlitlighet och relevans måste kompromissas i de fall den blir alltför kostsam att producera. Samtliga revisorer menar att det främst är större företag som har resurser nog att tillämpa standardkostnadsmetoden. Av de tre företag vi har varit i kontakt med använder sig Företag A och Företag B av standardkostnader medan Företag C däremot använder sig av senast kända inköpspris.

Anledningen till att Företag C tillämpar senast kända inköpspris, är enligt Respondent C att företagets system är mycket gammalt och att det därför inte stöder någon annan metod. Senast kända inköpspris är vidare en metod som Revisorerna menar i första hand tillämpas i mindre företag. De anser precis som Respondent C att fördelen med metoden är att den är väldigt enkel och hanterbar. Respondent C, som även har erfarenhet från företag som tillämpar standardkostnadsmetoden, menar att enkelheten kommer sig av att senast kända inköpspris uppdaterar sig själv automatiskt. Rudén och Ericsson menar att i de fall kalkylerna uppdateras med senast kända inköpspris per automatik kan företaget vid beslut angående att tacka ja till en order eller inte, dra nytta av att alltid ha tillgång till ett aktuellt inköpspris på råvaror och komponenter.

Den största fördelen som såväl Respondent A som Respondent B ser med standardkostnadsmetoden, och som de även framhåller som främsta orsak till varför de tillämpar metoden, är att den underlättar företagets produktkalkylering. Det var även denna orsak som övervägande andelen av de företag som deltog i Asks och Ax (1997) undersökning angav som anledning till varför de tillämpade standardkostnadsmetoden. Eftersom både Företag A och Företag B använder sina produktkalkyler vid prissättning gentemot kund, menar de att det är oerhört viktigt för dem att kunna kontrollera kostnaden för de resurser som går in i produktion. Detta för att veta att de har rätt värde på den färdiga produkten och således sätter ett korrekt pris gentemot kund. Genom att värdera råvaror och komponenter till

standardkostnad ligger det direkta materialets del av tillverkningskostnaden fast, vilket enligt Respondent A underlättar uppföljning och analys. Respondent B menar att en tillämpning av verkliga priser hade lett till att det blivit svårare att få grepp om kalkylerna.

Då företag tillämpar standardkostnadsmetoden i sin produktkalkylering menar Johansson & Samuelsson (1997) att det är viktigt att standardkostnaderna så bra som möjligt stämmer överens med de verkliga kostnaderna. Drury (2004) anser att standardkostnaden skall sättas så att den motsvarar det förväntade anskaffningspriset under en kommande period, något som även Respondent B poängterar. Enligt samtliga revisorer är deras erfarenheter att företagen låser priset strax innan räkenskapsåret börjar. Det är även så det fungerar på Företag A och Företag B. De utgår från det senast kända inköpspriset, vanligtvis från aktuella avtal med leverantörer, vid ett på förhand bestämt datum. Därefter lägger de till uppskattade kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet.

### **5.1.1 Uppföljning**

Enligt gällande lagstiftning i Sverige är standardkostnadsmetoden tillämpbar även i den externa redovisningen i de fall den ger en tillräckligt god approximation av anskaffningsvärdet. Ett krav som ställs är dock att standardkostnaden skall omprövas regelbundet och revideras när det är nödvändigt så att hänsyn tas till de aktuella förhållandena. (RR2:02 p. 14) Även Drury (2004) diskuterar vikten av att företagen beräknar det verkliga värdet under perioden och jämför det med standardkostnaden så att de inte ligger helt fel. Hur ofta uppföljningar bör ske är svårt att få något entydigt svar på. Rudén menar att det dels beror på hur stora prisfluktuationer som förväntas och dels på vilka komponenter som finns i lager. Han anser dock att det generellt sett är lämpligt att genomföra en översiktlig uppföljning månadsvis och sedan en mer noggrann kvartalsvis eller i samband med delårsrapporteringen. Hur Företag A och Företag B har valt att göra skiljer sig lite åt. På Företag A görs noggranna uppföljningar varje kvartal, medan Företag B har valt att genomföra mer ingående uppföljningar en gång per år.

Möjligheten till uppföljning av prisdifferenser, det vill säga prisförändringen mellan standardpriset och inköpspriset på fakturan för råvarorna, är en av de fördelar Palmgren nämner med standardkostnadsmetoden. Han menar dock, precis som Rudén och Ericsson, att detta ställer höga krav på att företagen har en gedigen uppföljning av prisutvecklingen på råvaror och komponenter samt att de har ett välutvecklat system för analys av eventuella varianser. Detta är något både Företag A och Företag B anser sig ha via sina system. Respondent A och Respondent B nämner båda att eftersom alla komponenter registreras i systemet vid leverans, kan inköpsavdelningen enkelt göra en matchning av verklig anskaffningskostnad och den standardkostnad som komponenten finns upplagd till i systemet. På så sätt blir det genast synligt om en väldigt stor avvikelse uppstår. Att se till företagets interna kontroll och följa upp att det har skett löpande prisavstämningar under året är även något som Rudén nämner som en viktig uppgift för honom vid granskningen. Han anser dock att det i denna fråga handlar om tidigare erfarenheter, hur tillförlitligheten har varit historiskt. I de fall företagen vet med sig att de brukar ha differenser menar han att det är viktigt att uppföljning sker mer kontinuerligt.

Ifråga om senast kända inköpspris anser Respondent C att en stor fördel är att ”det uppdaterar sig själv”. Enligt Palmgren är det även lättare att följa upp prisdifferenser med metoden. Han påpekar dock att dessa uppföljningar kan bli oerhört många. Enligt Respondent C blir det för Företag C, vilka har 16 000 specifika artiklar i sitt råvarulager som rör sig olika mycket, fråga om en rimlighetsbedömning. Hon utför därför kontinuerliga uppföljningar varje månad,



främst på de värdemässigt största posterna, för att kontrollera så att det inte förekommer några felaktigheter.

### 5.1.2 Hantering av prisdifferenser

Johansson & Samuelsson (1997) menar att när standardkostnader används kommer inte företagens produktkalkyler att ändras då anskaffningsvärdet på materialet fluktuerar. De anser att prisdifferenserna som uppkommer mellan standardkostnaden och det verkliga inköpspriset istället skall redovisas på ett särskilt prisdifferenskonto, vilket görs både på Företag A och Företag B. Differenskontona följs sedan upp och analyseras. På Företag A sker det varje månad medan det på Företag B utförs vid varje inköp. Enligt Palmgren omvärderas lagret sedan med hänsyn till prisvariansen i resultaträkningen vid respektive rapporttidpunkt. Han beskriver att omvärderingen skall beräknas med utgångspunkt i råvarulagrets omsättningshastighet. Detta för att ta reda på hur mycket av prisvariansen som skall bokföras som lager istället för som kostnad sålda varor. När det kommer till en värdering enligt senast kända inköpspris är samtliga revisorer emellertid av en annan åsikt. De menar att i de fall det är stora variationer i anskaffningsvärde för vissa komponenter, uppstår problem för företag som tillämpar senast kända inköpspris. Denna problematik är även något Respondent C diskuterar ingående. Hon menar att metoden resulterar i att komponenter som är av samma typ och redan ligger i lager vid inköpet, värderas upp eller ner utefter det nya priset. Såväl Respondent C som revisorerna är därför av åsikten att metoden inte leder till ett rättvisande värde. Revisorerna förklarar dock att metoden har en mindre negativ påverkan på ett företag som har en hög omsättningshastighet, än på ett företaget med en låg omsättningshastighet. Detta eftersom det vid en hög omsättningshastighet ständigt finns komponenter som är nyinköpta i lager, vilket innebär att det senast kända inköpspriset är komponenternas rätta värde. Palmgren menar att företaget hela tiden måste ha uppsikt över hur mycket priset ändras och ta hänsyn till det. Detta innebär att det måste göras en lagerreservering samt en justering för skillnaden i bokslutet. Respondent C menar dock att Företag C sätt att värdera råvarulagret är så bra det kan bli med det system de har. Företagen måste fråga sig om det är värt att ta kostnaden för att ge den information som intressenterna efterfrågar (Friedlob & Plewa, 1992). Både Rudén och Ericsson menar emellertid att en eventuell merkostnad för ett företag ifråga om ett mer avancerat system kan motiveras av bättre information för beslut. De är dock noga med att påpeka att det måste vara inom rimliga gränser. Lippitt & Oliver (1983) diskuterar vidare att kostnaden eller nyttan kan variera från bransch till bransch och från företag till företag. Rudén och Ericsson menar att en eventuell investering i ett nytt system är något som måste ge ett mervärde för företaget i likhet med alla andra investeringar de gör. Respondent C påpekar dock att exempelvis en revisor aldrig kan tvinga ett företag att byta system.

I samband med diskussionen kring hur prisdifferenserna hanteras väcks även frågan angående hur stora differenser som kan accepteras innan standardkostnaden bör revideras. Westermarck (1996) anser att om standardkostnaderna inte uppdateras löpande så riskerar företaget att värdera sitt råvarulager utefter inaktuella förutsättningar. Enligt Drury (2004) skall standardkostnaden dock ändras först när den avviker så mycket från marknadspriset att differensen får väsentlig inverkan på produktkostnaden. Palmgren anser att det måste ske en närmare analys av variansen och menar därmed att det är svårt att ge ett entydigt svar på frågan. Han påpekar dock att som huvudregel skall priset endast revideras om det skulle visa sig att priserna är felaktigt inmatade i systemet, eller om de har förändrats radikalt gentemot plan. Han är emellertid noga med att poängtera att det helt beror på vilket mål företaget har med standardkostnadsmetoden. Han anser att en större noggrannhet bör iakttagas om det främsta syftet är att ha standardkostnaderna som ett stöd för säljarnas kalkyler. Detta är även något som Rudén och Ericsson diskuterar. De menar att om företagen inte uppdaterar sina

kalkyler regelbundet kan konsekvensen bli att de fattar fel beslut eftersom priset på produkten i sådana fall inte höjs i samma takt som inköpspriset på komponenterna ökar. På Företag B ändras inte standardkostnaden under året, utan de nöjer sig med att analysera avvikelserna. Respondent B menar å andra sidan att avvikelserna för direkt material vanligtvis inte är så stora. Enligt Respondent A gör de en omräkning av standardkostnaden för de komponenter som visar stora differenser. Detta görs dock inte för alla komponenter, utan endast för de som är väsentliga i förhållande till hela råvarulagrets värde.

## 5.2 FIFU och LVP

En tillämpning av FIFU innebär att företaget antar att de varor som köps in först även är de varor som säljs först (BFNAR 2000:3 3.2.1 2 st). En viktig utgångspunkt för att FIFU skall kunna följas i praktiken är därför att företaget kan identifiera samtliga lagerartiklar. Enligt Brännström (2001) ställer det även väldigt höga krav på företagets system och kan därför bli mycket kostsamt. Detta är något som både Respondent A och Respondent C diskuterar. De upplever att det är problematiskt att fastställa vid vilken tidpunkt varje komponent anskaffades respektive togs ur lager, samt till vilket pris den var anskaffad, på grund av råvarulagrets omfattning. Respondent C påpekar vidare att många av de komponenter de har i lager saknar spårbarhet. På Företag B tycks de dock inte uppleva den här typen av problematik. Respondent B menar att eftersom de delar in sin produktion i olika projekt är de flesta komponenterna som köps in på något sätt öronmärkta till ett projekt. I och med detta menar han att de vet vilka komponenter som finns i lager. Respondent A poängterar att trots svårigheterna de ser med att följa FIFU till punkt och pricka i alla transaktioner, anser de att den metod de tillämpar leder till att värdet blir ungefär detsamma. De menar vidare att eftersom de har en hög omsättningshastighet på sitt råvarulager blir inget liggande eller åsidosatt, vilket innebär att de flesta komponenterna ses som nyanskaffade.

Palmgren anser att det teoretiskt är fullt möjligt för företag som tillämpar standardkostnadsmetoden att följa FIFU. Han förklarar att utgångspunkten är att räkna ut omsättningshastigheten för råvarulagret. Med hjälp av omsättningshastigheten beräknar företaget sedan hur mycket av prisvariansen som skall bokföras som lager istället för som kostnad sålda. På så sätt värderas det som ligger i lager vid bokslutstillfället utifrån de sista månadernas inköp. Han instämmer dock med Rudén i att det inte finns några garantier att FIFU faktiskt blir tillämpbar i praktiken. Ericsson förklarar att problemen i praktiken uppstår vid höga prisfluktuationer eller vid trögrörligt lager. Palmgren poängterar också att det kan vara svårt för företaget att veta exakt vilken vara det är de faktiskt använder sig av. Både Rudén och Ericsson påpekar att samma praktiska problem förekommer även i de företag som värderar komponenterna efter senast kända inköpspris. De menar att en individuell värdering istället måste göras i detta fall.

För att få ett rättvist värde på ett lager som består av ett stort antal specifika komponenter som har anskaffats vid olika tillfällen menar både Respondent C och Palmgren att det krävs att företaget beräknar ett snitt på anskaffningsvärdet. Detta får företagen göra i de fall en tillämpning av FIFU innebär svårigheter på grund av vissa praktiska problem samt då metoden ger en god approximation till FIFU (BFNAR 2000:3 3.2.1 2 st). På Företag C genomförs till exempel stickprov på vissa dyra komponenter där de fastställer vilken kvantitet som finns i lager, vid hur många tillfällen komponenten har köpts in samt inköpspriset vid varje inköpstillfälle. Detta pris jämförs sedan med senast kända inköpspris. Enligt Ericsson är genomsnittsmetoden dock vanligast i mindre och medelstora företag. Brännström (2001) menar vidare att en nackdel med metoden är att lagret kan bli övervärderat vid stigande inköspriser och undervärderat vid sjunkande priser. Rudén förklarar att genomsnittsmetoden

bygger på att olika inköpspris hanteras under en avgränsad period. Precis som Palmgren påpekar han att den här typen av beräkningar emellertid kräver oerhört komplexa system, vilket är ytterligare en nackdel. De menar att följden blir att det istället är sista inköpspris som hanteras i systemet. Rudén påpekar således att det finns risk för att ekonomisystemet kan sätta begränsningar och därmed styra vilken metod företaget tillämpar.

Revisorerna menar vidare att för att ett företag rent praktiskt skall kunna värdera sitt råvarulager enligt LVP då de tillämpar senast kända inköpspris, krävs det att företaget först genomför en individuell prissättning efter kontroll mot inköpsfakturor. Detta pris skall sedan ställas i relation till återanskaffningsvärdet. Dessutom skall en kontroll genomföras så att de produkter som komponenterna ingår i fortfarande kan avyttras över sitt anskaffningsvärde. Detta kan vara problematiskt i praktiken. Oavsett om företaget har värderat sitt råvarulager till det exakta anskaffningsvärdet på fakturan eller till standardkostnad, med hänsyn till prisvarianser för den sista perioden, anser Palmgren att LVP blir fullt tillämpligt. Han menar att det helt enkelt handlar om att fastställa återanskaffningsvärdet på råvaror vid bokslutstillfället och sedan jämföra detta med tidigare bokfört värde.

### 5.3 Inkurans och inventering

Inkuransbedömningen skall enligt Skatteverket (2006) göras inom ramen för reglerna i 4 Kap 9 § ÅRL, det vill säga genom tillämpning av LVP. Thorell (2003) menar dock att inkuransbedömningar i hög grad är subjektiva och att det därmed är svårt för en utomstående att avgöra huruvida gjorda bedömningar är realistiska. Detta instämmer revisorerna med och poängterar att de är extra försiktiga vid granskningen av inkuransen. Rudén menar vidare att det inte går att värdera ner något som kan bli mycket värdefullt i framtiden. Detta är något som även Respondent A diskuterade. Hon förklarar att i lagret för reparationsverksamheten kan det finnas komponenter till produkter som inte tillverkas längre. Detta kan skapa problem vid värderingen eftersom komponenterna som i dagsläget inte är värda något, kan bli värdefulla reservdelar i framtiden. Även på Företag B förekommer detta dilemma, vilket Respondent B anger som en anledning till varför komponenterna inte kan skrotas utan att de istället lägger upp en saneringsreserv.

Rudén nämner vidare att det är viktigt att vid inkuransbedömning ha en historisk statistik. Thorell (2003) poängterar även att företagen måste ha utvecklade rutiner för inkuransbedömningar. På Företag C har de valt att göra stickprov samt att ta fram en inkuransschablon. Respondent C förklarar att anledningen till att de gör på detta sätt är att det är omöjligt att gå igenom alla 16 000 komponenter. De ser först till de 50 komponenter som har störst värde och utför en inkuransbedömning av dessa komponenter. Därmed får de fram en procentsats som de sedan tillämpar på resten av råvarulagret. De utför även en verklig inkuransbedömning över de komponenter som inte rört sig under året, vilket sedan följs upp fysiskt av Respondent C. Det viktiga är att värderingen av lagret inte är högre värderat än vad som kan fås vid försäljning av komponenterna (RR2:02 p. 20). Försiktighetsprincipen kommer härmed i beaktande då den innebär att när det finns en viss osäkerhet om tillgångens värde skall det lägsta värdet väljas. Företaget ska med andra ord värdera sina tillgångar hellre för lågt än för högt (Johansson m.fl., 2004). I enlighet med detta har Företag B därför värderat ner sitt varulager ett fåtal gånger.

I och med de problem som kan uppstå vid inkurans genomför samtliga revisorer en inkuransanalys vid revision, vilket innebär att de undersöker företagets bedömningar samt kvaliteten på varor i lager. Samtliga revisorer påpekar även att de medverkar vid inventeringen för att säkerställa lagrets existens. De menar att detta är det enda sättet för

revisorn att säkerställa att lagret faktiskt existerar. Även Wells (2001) anser att fysisk inventering är det sätt som är mest tillförlitligt, i och med bekräftandet av lagrets kvantitet. Detta på grund av att informationen om lagrets kvantitet hämtas ur företagets lagerredovisningssystem och tillförlitligheten i det beror dels på hur avancerat systemet är och dels på hur utförlig lagerredovisning företaget har. (Wells, 2001) Förutom att säkerställa lagrets existens förklarar revisorerna att de granskar företagets interna kontroll i rutinen för inköp av råvaror. Ericsson nämner att på större företag skall hela produktionskedjan granskas, det vill säga rutiner från det att råvaran levererats till företaget, till färdig produkt. Han menar att det därmed är av stor vikt att se till hela flödet. Ericsson tycker att vid granskning av råvarulagret är det vanligt att företagen brister i dokumentationen.

## 6 AVSLUTANDE DISKUSSION OCH SLUTSATS

*I uppsatsens slutliga kapitel presenteras en avslutande diskussion där det förs ett resonemang kring uppsatsens erhållna resultat. Här besvaras även vår problemformulering. Avslutningsvis ges det förslag till fortsatt forskning.*

---

### 6.1 Avslutande diskussion

Vid en första anblick kan värderingen av råvarulagret anses relativt oproblematiskt, eftersom anskaffningsvärdet för inköpta råvaror och komponenter enkelt kan verifieras med hjälp av respektive faktura. I praktiken ser det emellertid annorlunda ut. Med tanke på råvarulagrets omfattning i större företag kan det vara problematiskt att identifiera exakt vilken komponent som lyfts från råvarulagret in i produktion. Svårigheten som uppstår är således att sätta ett korrekt pris på de råvaror och komponenter som ligger i lager vid årets slut.

Den övergripande frågan i uppsatsen har därför varit:

→ *Hur går tillverkande företag, med ett stort antal komponenter i sitt råvarulager, tillväga för att säkerställa att värderingen av råvarulagret resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet?*

Under uppsatsens gång har vi kunnat fastställa att hur företagen väljer att värdera sitt råvarulager, är direkt beroende av kapaciteten på deras interna system samt hur deras kalkyler är uppbyggda. Två av de företagen vi utfört intervjuer på väljer att värdera sina råvaror och komponenter efter förutbestämda standardkostnader som bygger på egna bedömningar. De värderar således i enlighet med kalkylmässiga kostnader istället för i överensstämmelse med bokföringsmässiga kostnader. Det tredje företaget värderar däremot sina råvaror och komponenter till senast kända inköpspris. Gemensamt för de tre företagens system är följaktligen att de inte hanterar det verkliga anskaffningsvärdet utan att de istället hanterar någon typ av schablon.

Efter att ha genomfört intervjuer med både företag och revisorer kan vi konstatera att företagen fastställer standardkostnaderna så att de i största möjliga mån stämmer överens med de verkliga priserna. De fastställs i praktiken vid ett förutbestämt datum utefter senast kända inköpspris och de kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet. Anskaffningsvärdet på komponenterna ligger emellertid sällan fast. I verkligheten fluktuerar de under året dels beroende på förändringar i marknadspriset och dels beroende på valutakursförändringar. Oavsett om företagen värderar råvaror och komponenter till standardkostnader eller till senast kända inköpspris, uppstår det på grund av fluktuationerna varianser mellan råvarornas värde i lager och det verkliga anskaffningsvärdet. Vilken möjlighet företagen har att identifiera specifika artiklar via sina system, samt hur de hanterar de prisdifferenser som uppstår är därför något vi har uppmärksammat som avgörande för huruvida värderingen av råvarulagret resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet eller inte.

För att standardkostnadsmetoden skall leda till ett rättvisande värde av råvarulagret krävs det att företagen har en gedigen uppföljning av prisutvecklingen på respektive komponent, samt att de har ett välutvecklat system för analys av prisdifferenserna. De två företag som tillämpar metoden i vår undersökning registrerar alla komponenter i systemet vid leverans. På så sätt

kan de mycket enkelt göra en matchning mellan verklig anskaffningskostnad och den standardkostnad som komponenten finns upplagd till i systemet. Prisdifferenserna som uppkommer mellan standardkostnaden och det verkliga anskaffningsvärdet redovisas på ett särskilt prisdifferenskonto som sedan följs upp och analyseras. Det har vidare i intervjuerna med revisorerna framkommit att de anser att företag som tillämpar standardkostnadsmetoden kan fastställa anskaffningsvärdet på råvarulagret enligt FIFU även i de fall de har svårt att identifiera samtliga råvaror och komponenter i lager. Teoretiskt sker detta genom att företaget, med hjälp av omsättningshastigheten, beräknar vilka prisdifferenser som är hänförliga till de varor som ligger i lager respektive till de som har gått in i produktion. På så sätt värderas råvarulagret utifrån de senaste månadernas inköp. Vi kan även efter intervjuerna med revisorerna konstatera att det i praktiken finns några faktorer som försvårar tillämpandet av FIFU, nämligen då det är stora prisfluktuationer på en komponent eller då någon komponent är trögrörlig. Huruvida FIFU är tillämpbar i samband med senast kända inköpspris är dock mer tveksamt.

Med hjälp av intervjuerna har vi kunnat dra slutsatsen att den bästa metoden för att beräkna ett rättvist värde på råvarulagret oavsett värderingsmetod, är att beräkna ett snitt på anskaffningsvärdet. På det företag i undersökningen som värderar sitt råvarulager till senast kända inköpspris gör de stickprov på vissa värdemässigt väsentliga komponenter som de sedan beräknar ett genomsnitt för. Praktiskt går det till så att de fastställer vilken kvantitet som finns i lager, vid hur många tillfällen komponenten har köpts in samt inköpspriset vid varje tillfälle. För att kunna genomföra den här typen av beräkningar för ett helt råvarulager av den omfattning som företagen i denna uppsats har, krävs det dock oerhört komplexa system. Om systemet inte klarar av att beräkna ett genomsnitt har det under intervjuerna med revisorerna konstaterats att det istället är senast kända inköpspris som hanteras.

Inget av de företag vi intervjuade hade något ingående eller förklarande svar angående huruvida de värderade sitt råvarulager enligt LVP eller inte. Under intervjuerna med revisorerna fick vi dock förklarat för oss hur det skulle kunna gå till i teorin. De menade att då ett företag tillämpar senast kända inköpspris krävs det att de först genomför en individuell prissättning efter kontroll mot inköpsfakturer. I de fall företagen tillämpar standardkostnadsmetoden handlar det istället om att se till det bokförda värdet, det vill säga standardkostnaden med hänsyn till prisdifferenser. Detta pris skall sedan sättas i relation till återanskaffningsvärdet. Dessutom skall en kontroll genomföras så att de produkter som komponenterna ingår i fortfarande kan avyttras över sitt anskaffningsvärde. Detta kan vara problematiskt i praktiken.

I samband med värderingen av råvarulagret skall företagen även ta hänsyn till inkurans, något som enligt skatteverket görs genom tillämpning av LVP. Inkuransbedömningen är ett område som samtliga respondenter har framhållit som problematiskt. Ett problem som två av företagen ser med inkuransbedömningar är när de vid värderingstillfället har råvaror i lager som inte utgörs av något större värde, men som kan bli värdefulla reservdelar i framtiden. Ett av företagen har valt att inte skrota dessa komponenter. Istället lägger de upp dem i en saneringsreserv. Vi kan efter intervjuerna med revisorerna fastställa att historisk statistik ger vägledning vid värderingen. Dessutom krävs det mycket god kunskap kring trögrörliga artiklar och tänkt framtida förbrukning av råvaror.

## 6.2 Slutsats

Efter att ha genomfört denna undersökning kan vi konstatera att det som i många fall avgör hur pass nära företagen hamnar det verkliga anskaffningsvärdet vid värderingen av sitt

råvarulager, beror på hur komplext system de har. Vi kan vidare dra slutsatsen att de företag som tillämpar standardkostnadsmetoden är nöjda med sin värdering och anser att de hamnar så nära anskaffningsvärdet det går. Standardkostnadsmetoden är även en metod som revisorerna anser ger en rättvisande värdering. De påpekar dock att det krävs en gedigen uppföljning och ett välutvecklat system för analys av prisdifferenser. Genom att värdera råvarulagret till standardkostnad med hänsyn till prisdifferenserna utifrån komponentens omsättningshastighet, anser revisorerna att metoden ger ett rättvisande värde. Det företag som tillämpar senast kända inköpspris är dock inte lika övertygade om att de hamnar rätt. Anledningen till att de använder sig av metoden är att deras system inte kan hantera exempelvis standardkostnadsmetoden. De anser dock att de hamnar så nära de kan med det system de har idag. De beräknar ett genomsnitt för de värdemässigt största komponenterna och hoppas i övrigt att de inte är helt snett ute. De påpekar dock att de skall byta system och därmed metod till standardkostnader under år 2007.

Vi kan med vår undersökning som bakgrund konstatera att det i själva verket handlar om en avvägning att fastställa att värderingen av råvarulagret resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet. Ett mer avancerat system kostar vanligtvis mer pengar. En sådan investering måste emellertid ge ett mervärde för företaget i likhet med alla andra investeringar. En eventuell merkostnad för ett företag ifråga om ett mer avancerat system, kan eventuellt motiveras av bättre information för beslut. Företagen måste därför fråga sig om det är värt att ta den kostnaden för att förbättra informationen.

### **6.3 Förslag till fortsatt forskning**

Vi anser att ett förslag till vidare forskning skulle kunna vara att utföra en liknande studie med en fördjupning i värderingsprocessen av hela varulagret.

## REFERENSLISTA

- Artsberg, K. (2003). *Redovisningsteori: -policy och -praxis*. Upplaga 1. Malmö: Liber ekonomi.
- Ask, U., & Ax, C. (1997). *Produktkalkylering i litteratur och praktik – En beskrivande och förklarande studie av svensk verkstadsindustri*. Grafikerna i Kungälv.
- Ballard, R.L. (1996). *Methods of inventory monitoring and measurement*. Logistics Information Management. Vol. 9. Issue. 3. pp.11-18.
- Brännström, D. (2001). *Föreläsningssanteckningar*
- Darmer, P., & Freytag, P.V. (1992). *Företagsekonomisk undersökningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur.
- Drury, C. (2004). *Management and cost accounting*. Sixth edition. London: Thomson learning.
- Edenhammar, H., & Thorell, P. (2005). *Företagens redovisning – Att förstå årsredovisningar*. Upplaga 5. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Engshagen, I. (2003). *Nyheter inför bokslutet 2003*. FAR INFO nr. 11
- Eriksson, L.T., & Wiedersheim-Paul, F. (2006). *Att utreda forska och rapportera*. Upplaga 8. Malmö: Liber AB.
- Falkman, P. (2000). *Teori för redovisning*. Lund: Studentlitteratur.
- Falkman, P. (2001). *Redovisningens reglering*. Lund: Studentlitteratur.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR. (2004). *FARs Revisionsbok*. Stockholm: FAR FÖRLAG AB.
- Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR. (2006). *FARs samlingsvolym*. Stockholm: FAR FÖRLAG AB.
- Friedlob, T. & Plewa, F. (1992). "Cost effective financial reporting for small business". Journal of small business Management, vol. 30, nr 1, pp 89-94.
- Gröjer, J-E. (2002). *Grundläggande redovisningsteori*. Upplaga 5. Lund: Studentlitteratur.
- Holme, I.M., & Solvag, B.K. (1991). *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Upplaga 2. Lund: Studentlitteratur.
- Johansson, C., Johansson, R., Marton, J., & Pautsch, G. (2004). *Externredovisning*. Upplaga 1. Stockholm: Bonnier Utbildning AB.
- Johansson, S-E., Samuelson, L.A. (1997). *Industriell kalkylering och redovisning*. Stockholm: Norstedts i juridik.
-



- Kam, V. (1990). *Accounting theory*. Upplaga 2. New York: John Wiley & Sons.
- Kylén, J-A. (2004). *Att få svar, intervju, enkät, observation*. Upplaga 1. Stockholm: Bonnier Utbildning AB.
- Lantz, A. (1993). *Intervjumetodik*. Lund. Studentlitteratur.
- Lippitt, J.W. & Oliver, B.L. (1983). *Big GAAP, little GAAP: financial reporting in the small business environment*. Journal of small Business Management. Vol. 21. Issue, 3. P.52-57.
- Lundahl, U., & Skärvad, P-H. (1999). *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Upplaga 3. Lund: Studentlitteratur.
- Patel, R., & Davidson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder*. Upplaga 3. Lund: Studentlitteratur.
- Smith, D. (2006). *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur.
- Srikanth, M.L. (1996). *Inventory valuations*. CMA Magazine, Vol. 70. Issue, 6. p.19.
- Thorell, P, (2003). *Företagens redovisning – grundläggande räkenskapsförståelse*. Upplaga 4. Uppsala: Iustus Förlag AB.
- Trost, J. (2005). *Kvalitativa intervjuer*. Lund: Studentlitteratur.
- Wallén, G. (1996). *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*. Upplaga 2. Lund: Studentlitteratur.
- Wells, J. T. (2001). *GhostGoods: How to spot Phantom Inventory*. Journal of accounting, Vol. 191. Issue. 6. pp. 33-36.
- Westermarck, C. (1996). *Varulagervärdering och resultatmätning enligt internationella respektive svenska reedovisningsnormer*. Lund: Studentlitteratur.
-

## BILAGA 1 – INTERVJUMALL TILL FÖRETAGEN

### Inledande frågor

- Vilken omsättning har företaget?
- Hur många anställda har företaget?
- Vilken är er befattning?
- Hur länge har ni varit anställd på företaget?
- Vilket regelverk tillämpar ni?
- Hur stor del av det totala lagret utgörs av råvaror?
- Hur stor del av de totala tillgångarna utgörs av råvarulager?
- Vilken metod tillämpar ni vid värderingen av ert råvarulager?

### Standardkostnader

- Varför tillämpar ni standardkostnader?
  - Vilka fördelar ser ni med standardkostnad?
  - Vilka nackdelar ser ni med standardkostnad?
- Vem ansvarar för standardprissättningen?
- Vad baserar ni standardkostnaden på?
- Hur ofta sker uppföljningar av standardkostnaderna under året?
- Vad påverkar prissättningen?
- Hur stor avvikelse accepteras innan standardkostnaderna revideras?
- Hur hanteras avvikelserna i redovisningen?
- Anser du att en värdering av råvarulagret till standardkostnad leder till ett rättvisande värde?
- Är ni nöjda med värderingsmetoden eller tror ni att det går att värdera på ett bättre sätt?

### Senast kända inköpspris

- Varför tillämpar ni senast kända inköpspris?
  - Vilka fördelar ser ni med metoden?
  - Vilka nackdelar ser ni med metoden?
- Hur stora variationer brukar det vara i anskaffningsvärdet för en specifik artikel mellan olika inköpstillfällen?
- Hur påverkas produktkalkylerna av att materialkostnaden varierar?
- Hur hanteras avvikelserna i redovisningen?
- Tror du att värderingsmetoden medför en större administrativ kostnad än om ni hade tillämpat exempelvis standardkostnad?
- Motiveras en eventuell merkostnad av bättre information för beslut?
- Är ni nöjda med värderingsmetoden eller tror ni att det går att värdera på ett bättre sätt?
- 

### FIFU och LVP

- Hur säkerställer ni vilka varor som finns kvar i lagret?
  - Vem/vilka ansvarar för inventeringen och hur ofta inventeras lagret?
  - Förekommer det differenser i lagervärdet mellan det inventerade och det beräknade?
  - Hur behandlas differenserna i årsredovisningen?
  - Anser ni att ni följer FIFU?
  - Vilka praktiska svårigheter ser ni med FIFU/LVP?
  - Hur säkerställer ni att värderingen resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet?
-

### **Genomsnittsmetoden**

- Varför tillämpar ni genomsnittsmetoden?
  - Vilka fördelar ser ni med genomsnittsmetoden?
  - Vilka nackdelar ser ni med genomsnittsmetoden?
- Hur fastställer ni att genomsnittsmetoden ger en god approximation av FIFO?
- Hur beräknar ni anskaffningsvärdet enligt genomsnittsmetoden? Görs det periodiskt eller vid varje tillkommande leverans?

### **Inkurans**

- Hur görs inkuransbedömningar?

### **Revisorns roll**

- Brukar revisorn ha några synpunkter på ert sätt att värdera råvarulagret?
  - Har ni någon uppfattning om hur mycket tid revisorn lägger ner på att säkerställa att råvarulagret är värderat korrekt?
-

## BILAGA 2 – INTERVJUMALL TILL REVISORERNA

### Inledande frågor

- Hur länge har ni jobbat som revisorer?
- Vad har ni för erfarenhet av tillverkande företag?
- Vilka är de vanligaste problem ni stöter på vid värdering av råvarulager i tillverkande företag?
- Vilken metod anser ni är bäst för att bestämma anskaffningsvärdet för råvaror i tillverkande företag?

### Standardkostnader

- Hur vanligt är det att tillverkande företag tillämpar standardkostnader vid värdering av sitt råvarulager?
- Vilka fördelar ser ni med standardkostnad?
- Vilka nackdelar ser ni med standardkostnad?
- Hur bör standardkostnaden för råvaror fastställas?
- Hur säkerställer ni att företagens standardkostnader är tillförlitliga?
- Hur ofta anser ni att uppföljningar av standardkostnaderna skall ske under året?
- Hur stor avvikelse kan accepteras mellan verkligt anskaffningsvärde och standardkostnad innan standardkostnaderna bör revideras?
- Hur bör eventuella differenser mellan verkligt anskaffningsvärde och standardkostnad hanteras i redovisningen?
- Anser ni att en värdering av råvarulagret till standardkostnad leder till ett rättvisande värde?

### Senast kända inköpspris

- Hur vanligt är det att företag tillämpar senast kända inköpspris?
  - Vilka fördelar ser ni med metoden?
  - Vilka nackdelar ser ni med metoden?
- Hur bör variationer i anskaffningsvärdet för en specifik artikel mellan olika inköpstillfällen hanteras i redovisningen?
- Tror du att värderingsmetoden medför en större administrativ kostnad än exempelvis standardkostnad?
- Motiveras en eventuell merkostnad av bättre information för beslut?
- Anser ni att ett företag som värderar sitt råvarulager till senast kända inköpspris följer FIFO?
- Vilka praktiska svårigheter kan uppstå vid tillämpandet av FIFO?
- Ifråga om råvaror/komponenter hur sker en värdering enligt LVP rent praktiskt vid tillämpandet av senast kända inköpspriset?

### FIFU & LVP

- Vid användning standardkostnad som metod för att fastställa anskaffningskostnaden för råvarorna, blir FIFO tillämplig då?
- Om anskaffningskostnaden fastställs för råvarorna genom en standardkostnadsmetod, blir LVP då tillämplig?

### Genomsnittsmetoden

- Hur vanligt är det att tillverkande företag tillämpar genomsnittsmetoden vid värdering av sitt råvarulager?
  - Vilka fördelar ser ni med genomsnittsmetoden?
-

- Vilka nackdelar ser ni med genomsnittsmetoden?
- Hur beräknar företagen anskaffningsvärdet enligt genomsnittsmetoden? Görs det periodiskt eller vid varje tillkommande leverans?

**Revisorns roll**

- Hur går ni tillväga vid granskning av företagens råvarulager?
  - Hur mycket tid lägger ni ner vid en revision för att säkerställa att råvarulagret är värderat korrekt?
-