

## RR 2 - Birgðir

### Inngangur

Samkvæmt ákvæðum laga skal skrá birgðir við kostnaðarverði eða dagverði, hvort sem lægra reynist. Engin nánari fyrirmæli er að finna í lögum um túlkun á þessari reglu. Af þeim sökum þykir Reikningsskilaráðinu við hæfi að gera grein fyrir því hvernig kostnaðarverð og dagverð skuli ákveðið og öðrum atriðum er varða birgðir. Miklu máli skiptir að skýr fyrirmæli liggi fyrir um framkvæmd þessarar reglu, enda eru birgðir oft afar þýðingarmikill liður í reikningsskilum fyrirtækja.

Í reglum þessum er að finna túlkun á ofangreindum fyrirmælum laga og þeirri meginreglu um skráningu eigna sem er að finna í greinargerð Reikningsskilaráðs um Grundvöll reikningsskila, reglu nr. 1. Þar segir að samkvæmt kostnaðarverðsreglu (reglu 4.1) skuli skrá eignir við upphaflegu kaupverði. Þar segir einnig að til upphaflegs kaupverðs teljist allur áfallinn kostnaður til þess að gera eign arðbæra. Með hliðsjón af varkárnisreglu (reglu 4.8) ber þó að færa eignir til lægra verðs þegar óvissa þykir vera um mat þeirra. Í reglum þeim sem hér fara á eftir verða þessar meginreglur reikningshalds útskýrðar með tilliti til birgða.

Við samningu þessara reglna var aðallega stuðst við erlendar reglur um sama efni, sem komið hafa frá Alþjóðlegu reikningsskilanefndinni<sup>2</sup>, en einnig hefur verið höfð hliðsjón af reglum dönsku<sup>3</sup> og bandarísku<sup>4</sup> reikningsskilanefndanna. Þá hefur að auki verið höfð hliðsjón af framkvæmd þessara mála hér á landi í þeim tilvikum sem hún þykir vera sérstök.

Í meginefni reglnanna, sem fylgja hér á eftir, eru reglur um mat birgða settar fram með *feitu og skásettu letri*. Þar á eftir fer umræða um einstaka liði eftir því sem tilefni er til. Líta ber á þá umræðu sem hluta af reglunum.

Reglur þessar taka til skráningar birgða hjá þeim sem skylt er að fara eftir bókhaldslögum. Reglurnar taka ekki til verkefna í vinnslu hjá verktakafyrirtækjum, enda er það sérstakt mál sem krefst sjálfstæðra reglna. Þær taka ekki heldur til birgðamats hjá fyrirtækjum í landbúnaðarframleiðslu.

1) *Sbr. 28. gr. laga nr. 145/1994, um bókhald, 26. og 27. gr. laga nr. 144/1994, um ársreikninga, og 74. gr. laga nr. 75/1981, um tekju- og eignarskatt.*

2) *Staðall Alþjóðlegu reikningsskilanefndarinnar (International Accounting Standards Committee) tók gildi 1. janúar 1995. Hann er númer 2 og kemur í staðinn fyrir staðal sem settur var 1975. Nýi staðallinn ber heitið Inventories.*

3) *Staðall dönsku nefndarinnar (Regnskabsteknisk Udvalg) 1. júlí 1993. Hann er númer 8 og ber heitið Varebeholdninger.*

4) *Staðall bandarísku nefndarinnar (Financial Accounting Standards Board) tók gildi í júní 1953. Hann var settur af forvera núverandi nefndar og er hluti (4. kafli). álitgerðar númer 43, sem ber heitið Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins.*

### Reglur um birgðir

1. Við gerð reikningsskila fyrir verslunar- og framleiðslufyrirtæki skiptir miklu að birgðir séu rétt skráðar til að tryggja áreiðanlega frásögn af afkomu og efnahag. Það er meginmarkmið um skráningu birgða að rétt lotun fari fram þannig að gjöldum sé jafnað á móti tekjum. Hér á eftir verður gerð grein fyrir þeim atriðum sem þykja skipta máli í þessu sambandi.

*Skilgreining birgða*

**2. Með birgðum er átt við þær eignir sem: a) fyrirtæki hefur til sölu í venjulegum rekstri, b) eru í vinnslu og ætlaðar til sölu síðar og c) eru ætlaðar til nota í tengslum við vöruframleiðslu eða sölu á þjónustu.**

3. Samkvæmt skilgreiningu þessari taka birgðir til verslunarvöru sem keypt er til endursölu hjá heildsölu- og smásöluvyrirtækjum. Birgðir taka einnig til hráefna, vöru í vinnslu og fullunninnar vöru hjá framleiðslufyrirtækjum. Að auki teljast til birgða ýmsar rekstrarvörur. Loks telst til birgða útlagður kostnaður verkefna hjá þjónustufyrirtækjum, enda hafa samsvarandi tekjur ekki verið færðar.

*Meginregla um birgðamat*

#### 4. *Birgðir skal skrá við kostnaðarverði eða dagverði, hvort sem lægra reynist.*

5. Með kaupverði eða kostnaðarverði er átt við upphaflegt kaupverð birgða en ekki endurnýjunarverð þeirra. Dagverð táknað yfirleitt áætlað söluverð að frádregnum kostnaði við að fullgera vöru og áætluðum kostnaði við að selja hana. Nánari skilgreiningu á kostnaðarverði og dagverði er að finna hér á eftir.

#### *Ákvörðun kostnaðarverðs birgða*

6. Kostnaðarverð birgða tekur til alls kostnaðar við kaup á birgðum eða áfallins kostnaðar við framleiðslu þeirra. Auk þess telst til kostnaðarverðs birgða allur kostnaður við að koma birgðum á núverandi stað og í það ástand sem þær eru í.

#### Aðkeyptar vörur

7. Birgðir aðkeyptrar vöru, hráefni og vörur til endursölu skal telja til eignar með öllum áföllnum kostnaði. Til kaupverðs telst allur áfallinn kostnaður við að koma birgðum í það ástand sem þær eru í á reikningskiladegi. Í þessu sambandi skiptir máli að líta til þess hvenær vörukaup og vörusala fer fram, en það hlýtur eðli máls samkvæmt að gerast samtímis; hafi einn aðili selt hlýtur annar að hafa keypt. Með vísan til tekjureglunnar (reglu 4.2) í greinargerð Reikningsskilaráðs um Grundvöll reikningsskila er ljóst að sala (og vörukaup) fer fram þegar seljandi hefur afhent kaupanda vöru. Þar segir einnig að sé afhending háð skilmálum í sölusamningi ráði þeir því hvenær sala (vörukaup) fer fram. Sá sem kaupir vöru með skilmálunum - fob5 - skal skrá vörukaup þegar seljandi afhendir flutningsaðila vöru. Hafi kaupandi á hinn bóginn keypt vöru með skilmálunum - cif6 - þá fara vörukaup fram þegar kaupandi fær vöruna afhenta.

8. Hafi fyrirtæki keypt vöru samkvæmt 7. tölulíð hér að framan, þá verður reikningsfjárhæðin sem greiða þarf seljanda að sjálfsögðu hluti af kaupverði vörunnar. Hafi afsláttur eða önnur lækkun fengist á reikningsfjárhæð skal hún dregin frá kaupverði. Að auki skal telja til kaupverðs birgða annan áfallinn kostnað sem vörunni tengist, svo sem ýmis opinber gjöld, flutnings- og geymslukostnað. Rétt þykir að ræða sérstaklega um hvern þessara kostnaðarþátta.

9. Ákvörðun kaupverðs vöru frá innlendum aðilum veldur yfirleitt engum sérstökum erfiðleikum. Um kaup á vöru frá útlöndum gegnir hins vegar öðru máli. Þá þarf að ákveða hvaða gengi skuli nota við skráningu vörukaupa. Í því sambandi koma tveir kostir til greina og teljast báðir til góðrar reikningsskilavenju. Annar er sá að miða skráninguna við það gengi sem gildi þegar vörukaupin fóru fram og hinn er að miða skráningu á kaupverði við greiðslugengi. Ef fyrri kosturinn er valinn færirst sá gengismunur sem skýrist af gengisbreytingum frá kaupdegi til greiðsludags, til gjalda eða tekna, eftir því sem við á. Í þessu tilviki er lítið svo á að í raun sé um tvenn viðskipti að ræða, vörukaup og kaup á gjaldeyri. Við skilyrði stöðugs verðlags og lítilla gengisbreytinga á þessi aðferð betur við, en sé um verulegar gengisbreytingar að ræða kemur einnig til greina að færa gengismuninn til hækkunar eða lækkunar á birgðamatí7.

10. Hafi vörukaup farið fram þarf að ákveða hvaða kostnaðarþættir, auk reikningsfjárhæðar frá seljanda, bætast við kaupverð birgða. Í því sambandi geta opinber gjöld, þ. e. tollar og vörugjöld, skipt verulegu máli. Meginreglan er sú að eignir skal skrá með öllum áföllnum kostnaði til að gera eign arðbæra, sbr. útfærslu á kostnaðarverðsreglu í Grundvelli reikningsskila. Sú spurning vaknar varðandi tolla og vörugjöld hvenær stofnað er til útgjalda vegna þessara liða. Til þess að fá vöru afhenta er skilyrði samkvæmt lögum að gengið sé frá greiðslu á opinberum gjöldum. Af því má ráða að um leið og vara er komin til landsins falli til sú skylda að greiða þessi opinberu gjöld; skuldbindingin verður því til við það tímamark. Engin greiðsluskylda hvílir á innlendum kaupanda vara til að greiða opinber gjöld af þeim vörum sem á reikningskiladegi eru staðsettar í útlöndum. Þess vegna er eðlilegast að líta svo á að tolla- og vörugjöld skuli færa til hækkunar á kaupverði birgða þegar vörunar eru komnar til landsins; nánar tiltekið stofnast til tollskuldar þegar innfluttar vörur koma inn fyrir tolllögsagnarumdæmi Íslands en það er 12 sjómíflur frá strandlínu. Í framkvæmd þykir auðveldara að miða við að vörunar séu komnar til landsins. Skráning tollskuldar skal miðast við það tollgengi sem gildi í þeim mánuði sem vörur voru fluttar inn.

11. Um flutningsgjöld og geymslugjöld gildir sú regla að þau teljast til kaupverðs birgða þegar flutningur hefur farið fram eða þjónusta hefur verið veitt. Vörur sem keyptar voru með skilmálunum fob-London og eru þar á reikningskiladegi eru eingöngu skráðar við reikningsfjárhæð frá erlendum birgi. Hvorki flutningsgjöld né tollar teljast til kaupverðs vörunnar á reikningskiladegi, enda hefur sá kostnaður ekki enn fallið á vöruna.

#### ***Framleiðsluvörur***

12. Hjá framleiðslufyrirtækjum telst kostnaðarverð framleiddrar vöru samanstanda af eftirfarandi kostnaðarþáttum: a) beinum efniskostnaði, b) beinum launakostnaði og c) óbeinum framleiðslukostnaði, sem bæði getur verið fastur og breytilegur. Óheimilt er samkvæmt þessu að miða kostnaðarverð framleiddrar vöru eingöngu við beinan kostnað; hlutdeild í óbeinum framleiðslukostnaði verður að teljast með við birgðamat framleiddrar vöru. Fastur óbeinn framleiðslukostnaður er t. d. afskriftir fastafjármuna sem notaðir eru í framleiðslu, viðhald framleiðslueigna og kostnaður við framleiðslustjórnun. Breytilegur óbeinn framleiðslukostnaður er kostnaður sem breytist hlutfallslega miðað við framleiðslumagn; dæmi um slíkan kostnað er óbein efnisnotkun og óbein laun.

13. Venjulega miðast útskipting á föstum óbeinum framleiðslukostnaði við eðlilegt framleiðslumagn og er þá gjarnan litið til nokkurra ára. Hátti svo til á einu ári að framleiðslumagn sé mun lægra en framleiðsla á viðmiðunarári, þykir rétt að miða birgðamat við eðlilega framleiðslu fremur en framleiðslu ársins. Samkvæmt því er heimilt að gjaldfæra fastan kostnað vegna ónotaðrar afkastagetu. Á hinn bóginn þykir rétt að leiðrétta birgðamat ef fastur óbeinn framleiðslukostnaður er reiknaður of hár en það gerist þegar framleiðsla er til muna hærri en viðmiðunarframleiðslan sem skráning birgða tæki annars mið af. Breytilegur óbeinn framleiðslukostnaður ætti samkvæmt skilgreiningu alltaf að vera svipað hlutfall af framleiðsluverði birgða án tillits til framleiðslumagns.

14. Til framleiðslukostnaðarverðs telst allur beinn og óbeinn framleiðslukostnaður með þeirri undantekningu sem getið var um í 13. tölulið hér að framan. Að auki skal ekki telja til birgðamats þann kostnað sem til fellur vegna óvenjulegra áfalla við nýtingu á hráefni, mannafla eða annars óvenjulegs framleiðslukostnaðar. Þá telst sölu- og stjórnunarkostnaður hvers konar ekki til framleiðslukostnaðar og ekki heldur fjármagnskostnaður, nema í því undantekningartilviki að framleiðsla taki mjög langan tíma.

#### *Kostnaður við þjónustuverkefni*

15. Kostnaður við þjónustuverkefni telst til birgða ef tekjur hafa ekki verið færðar af verkefninu. Kostnaður þessi tekur til beins launakostnaðar og hlutdeildar í óbeinum kostnaði sem til fellur við að veita þjónustuna. Hið sama á við hjá þjónustufyrirtækjum eins og framleiðslufyrirtækjum að sölu- og stjórnunarkostnaður færist ekki til eignar.

#### *Aðferð við útreikning á kostnaðarverði*

16. Hjá mörgum verslunarfyrirtækjum miðast talning á vörubirgðum við söluverð fremur en kostnaðarverð. Þegar svo háttar til þarf að draga álagningu frá söluverði og einnig virðisaukaskatt, þegar svo ber undir, til þess að komast að kostnaðarverði. Til þess að nálgast kostnaðarverð sem mest er eðlilegast að fyrirtæki flokki vörubirgðir miðað við álagningu. Áður en venjuleg álagning er reiknuð út frá söluverði þarf að taka mið af hækkunum frá venjulegri álagningu eða verðlækkunum. Beiti fyrirtæki þeirri aðferð að miða við meðalálagningu á tilteknu reikningsskilatímabili og draga hana frá söluverði birgða á reikningsskiladegi verður að hafa í huga að sú aðferð á aðeins við þegar svo háttar til að samsetning birgða á reikningsskiladegi er svipuð og sölusamsetning á reikningsskilatímabilinu.

#### ***Kostnaðarverðsreglur***

***17. Kostnaðarverð birgða skal miða við sérgreint kostnaðarverð þeirra þegar því verður við komið. Að öðrum kosti má annaðhvort miða skráningu birgða við reiknað flæði, sem gerir ráð fyrir að elstu vörur séu seldar eða notaðar fyrst (fifo-aðferð), eða aðferð sem miðast við meðalkostnaðarverð. Ekki er heimilt að miða skráningu birgða við þá forsendu um flæði birgða að nýjustu vörur séu seldar eða notaðar fyrst (lifo-aðferð).***

18. Nákvæmasta leiðin til þess að ákvarða kaupverð eða kostnaðarverð birgða er að miða við sérgreint kostnaðarverð þeirra. Í framkvæmd er þó venjulega ekki unnt að beita þeirri aðferð, enda krefst hún þess að mjög nákvæmlega sé fylgst með vöruflæði. Sjálfsagt þykir þó að beita þessari aðferð sé þess nokkur kostur. Fyrirtæki sjá yfirleitt ekki ástæðu til þess að beita svo nákvæmri aðferð sem sérgreint kostnaðarverð er og af þeim sökum hafa komist í framkvæmd ýmsar aðferðir við að meta birgðir, sem byggjast á mismunandi forsendum um vöruflæði. Þessar aðferðir við ákvörðun kaupverðs eru m. a. eftirfarandi: a) fifo<sup>8</sup>, b) vegið meðaltal og c) lifo<sup>9</sup>. Hér á landi hafa fyrri aðferðirnar tvær verið notaðar en lifo-aðferðin hefur líklegast ekki verið notuð. M. a. vegna þess þykir ekki rétt að heimila að þeirri aðferð sé beitt við birgðamat, enda verður að telja líklegt að raunverulegt vöruflæði hjá fyrirtækjum fari ekki fram eins og gert er ráð fyrir samkvæmt aðferðinni. Ennfremur skiptir máli í þessu sambandi að aðferðinni var beitt til lausnar á vandamáli sem skapast við skilyrði verðbólgu. Hér á landi hefur með sérstökum hætti verið tekið á því máli, svo sem grein verður gerð fyrir í 27. tölulið hér á eftir. Af þeim

sökum er ekki þörf fyrir lifo-aðferðina hér á landi. Ástæða þykir til þess að skýra í stuttu máli hvernig fifo-aðferðinni er beitt sem og aðferðinni sem byggist á vegnu meðaltali kostnaðar.

19. Fifo-aðferðin byggist á þeirri forsendu að elstu vörur í eigu fyrirtækis séu seldar fyrst þannig að vörur í birgðum hljóti að vera nýjastar, þ. e. styst sé síðan þær voru keyptar eða framleiddar. Ekki skiptir máli um niðurstöður birgðamats og kostnaðarverðs seldra vara hvort fyrirtæki halda birgðabókhald eða telja birgðir. Kostur við þessa aðferð er sá að líklegast er að raunverulegt vöruflæði samsvari hinu reiknaða flæði, þ. e. á grundvelli fifo-aðferðarinnar.

20. Við birgðamat er einnig heimilt að miða við vegið meðaltalskostnaðarverð. Tvær aðferðir eru þar í boði. Önnur er sú að fyrirtæki beiti aðferðinni á viðskipti frá degi til dags, þ. e. reiknað er út nýtt meðaltalskostnaðarverð í hvert skipti sem nýjar vörur eru keyptar. Kostnaðarverð seldra vara miðast þá við hið nýja meðaltalskostnaðarverð þar til ný vörukaup fara fram. Hin aðferðin miðast við að reikna reglulega út meðaltalskostnaðarverð keyptra vara, t. d. einu sinni í mánuði. Það verð byggist á birgðamati frá fyrra tímabili og kaupverði nýrra vara á næsta tímabili á eftir. Kostnaðarverð seldra vara í þeim mánuði miðast síðan við þetta sama meðaltalskostnaðarverð.

*Dagverð - markaðsverð birgða*

**21. Dagverð birgða táknað yfirleitt áætlað söluverð að frádregnum beinum sölukostnaði og kostnaði við að fullgera birgðir, þegar svo stendur á. Nákvæmari útfærsla er þó sú að dagverð tákni þá fjárhæð sem er miðtalan af þremur stærðum, þ. e. hreinu söluvirði, hreinu söluvirði að frádreginni hæfilegri álagningu og endurkaupaverði sambærilegra birgða.**

22. Við mat birgða ber að athuga hvort dagverð þeirra kunni að vera lægra en kaup- eða kostnaðarverð. Sé svo skal birgðamat miðast við dagverð eða markaðsverð. Áhöld geta verið um það hvernig dagverð er ákveðið og má því búast við að framkvæmd í þessu efni hafi verið nokkuð á reiki. Í því skyni að auðvelda mat á dagverði eru eftirfarandi reglur settar. Dagverð telst vera endurkaupaverð sambærilegra eigna á reikningsskiladegi, nema í tveimur undantekningartilvikum. Í öðru tilvikinu skal miða við svokölluð efri mörk en það er áætlað söluverð varanna að frádregnum beinum sölukostnaði. Ef efri mörkin eru lægri en endurkaupaverðið er dagverð ákveðið jafnt og efri mörkin. Í hinu tilvikinu skal miða við lægri mörk fremur en endurkaupaverð þegar svo háttar til að lægri mörkin eru hærri en endurkaupaverð. Lægri mörkin eru skilgreind sem áætlað söluverð að frádregnum beinum sölukostnaði og hæfilegri álagningu. Sú álagning miðast við þann ágóða sem fyrirtækið ætlaði að hafa af vörunni eða sambærilegum vörum. Af þessu má ráða að miðtalan af þessum þremur stærðum, þ. e. endurkaupaverði, hreinu söluvirði og hreinu söluvirði að frádreginni hæfilegri álagningu, er valin sem fulltrúi dagverðs til samanburðar við kaup- eða kostnaðarverð, þegar reglunni "kostnaðarverð eða dagverð, hvort sem lægra reynist", er beitt. Reglu þessari er heimilt að beita á annaðhvort einstakar vörubirgðir eða einstaka vöruflokkka.

## **Önnur atriði**

23. Birgðir skal sundurgreina í efnahagsreikningi eða skýringum á eftirfarandi hátt eða eftir því sem tilefni er til: a) hráefni og rekstrarvörur, b) vörur í vinnslu og c) fullunnar vörur. Í skýringum skal greina frá því að hve miklu leyti birgðir eru skráðar á dagverði fremur en kostnaðarverði. Ef birgðir í flutningi eru verulegar skal sérgreina þær í reikningsskilum.

24. Þýðingarmikið getur verið fyrir lesanda reikningsskila að fá upplýsingar um að hve miklu leyti birgðamat miðast við dagverð. Krafa er því gerð um það að upplýst sé í skýringum um beitingu dagverðs.

25. Önnur atriði sem máli skiptir fyrir lesendur að fá upplýsingar um í skýringum eru þessi: a) veðsetning birgða, b) helstu flokkar birgða, t. d. hráefni, rekstrarvörubirgðir, vörur í vinnslu og fullunnar vörur, og c) skipting vörubirgða í birgðir í vörugeymslum viðkomandi aðila og í geymslum annarra, t. d. vegna þess að þær eru í flutningi eða í tollvörugeymslum.

26. Loks væri það skýringaratriði að greina frá skuldbindingum um vörukaup fram í tímann, sérstaklega ef þær kynnu að hafa truflandi áhrif á fjármálaumsýslu fyrirtækis á næsta reikningsskilatímabili. Hafi slíkur bindandi samningur verið gerður og verð á vörunum hefur síðan lækkað er nauðsynlegt að færa það tjón sem af samningnum hefur hlotist og færa til skuldar í efnahagsreikningi.

## **Verðlagsbreytingar**

27. Ef tekið er tillit til almennra verðlagsbreytinga í reikningsskilum skal skrá birgðir á framreiknuðu kostnaðarverði eða reiknuðu kaupverði. Ef reikningsskil eru leiðrétt fyrir áhrifum almennra verðlagsbreytinga skal færa verðleiðréttingu á birgðir í liðnum kostnaðarverð seldra vara.

28. Um leið og endurbætur þær sem Reikningsskilanefnd FLE stóð fyrir um útreikning á áhrifum verðbólgu tóku gildi varð birgðamatsreglan í íslenskum reikningsskilum framreiknað kostnaðarverð eða dagverð, hvort sem lægra reynist. Samkvæmt þeirri aðferð skal færa kostnaðarverð birgða til verðlags á reikningsskiladegi eða á reiknuðu kostnaðarverði og er þá almennt við það miðað að það verð sé nánast á verðlagi í lok árs. Þegar þessari aðferð er beitt skiptir máli að kostnaðarverð seldra vara feli í sér leiðréttingu fyrir áhrifum verðlagsbreytinga og er miðað við að það kostnaðarverð sé á meðalverðlagi uppgjörstímabilsins. Hækkun á kostnaðarverði seldra vara og á birgðum á reikningsskiladegi skal síðan færa á endurmatsreikning. Þessi aðferð felur í sér að hin svonefnda verðbreytingarfærsla takmarkast við verðleiðréttingu á peningalegum liðum í efnahagsreikningi. Ef birgðir eru meðhöndlaðar sem peningalegur liður við útreikning á verðbreytingarfærslu er eigi að síður nauðsynlegt að leiðrétta kostnaðarverð seldra vara fyrir áhrifum þess hluta færslunnar sem á rætur sínar í birgðum.

## **Gildistaka**

29. Reglur þessar taka til reikningsskila sem samin eru fyrir tímabil sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.

Reykjavík, 7. júní 1995

Stefán Svavarsson,  
Sigurður Þórðarson,  
Heimir Haraldsson,  
Snorri Olsen,  
Árni Ól. Lárusson.

## **Viðaukar**

I. Hvernig ákvarða skal birgðamat miðað við FIFO-flæði