

13. Varelager

13.1 Innledning

For mange selskaper utgjør varelager og varekostnad vesentlige beløp og vedrører selskapenes kjerneaktiviteter. I denne artikkelen omtales kravene i IAS 2, med hovedvekt på prinsippene for måling og presentasjon av varelager og varekostnad.

13.2 Virkeområde og definisjoner

I den engelske versjonen av IAS 2 benyttes begrepet «inventories». Dette begrepet blir i enkelte sammenhenger oversatt til *beholdninger*, for eksempel i den norske oversettelsen av standarden. I denne artikkelen har vi derimot valgt å bruke begrepet *varer* eller *varelager*.

Varer er i IAS 2.6 definert som eiendeler:

- Som holdes for salg som del av ordinær virksomhet
- Som er under produksjon med henblikk på slikt salg, eller
- I form av råvarer eller produksjonsmaterieell som vil bli forbrukt i produksjonsprosessen eller ved tjenesteytingen

Definisjonen av varer omfatter mer enn tradisjonelle varer, for eksempel tomter som anskaffes med tanke på videresalg som del av selskapets ordinære virksomhet¹. Det er ikke eiendelens egenskaper som er avgjørende for hvorvidt den skal anses som varelager, men selskapets intensjon med eiendelen. For eksempel kan en bilforhandler ha både personbiler som benyttes i driften av selskapet, og som dermed klassifiseres som driftsmidler under IAS 16, og personbiler på lager for videresalg som klassifiseres som varelager. Artikkelen om driftsmidler i denne boken gir eksempler på grensedragninger mellom varelager og driftsmidler, herunder et eksempel på beholdninger som må splittes i en varelagerdel og en driftsmiddeldel.

¹ Se IAS 2.8 og IAS 40.9a for grensedragning mot investeringseiendom.

Teorieksempel 13.1: Kontorrekvisita

Kontorrekvisita, for eksempel brevpapir, klassifiseres som varelager i regnskapet og måles til det laveste av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi (se kapittel 13.4). For denne typen varelager måles netto realisasjonsverdi basert på gjenanskaffelseskost. Dersom det konkluderes med at beholdningen av kontorrekvisita er uvesentlig, kan den kostnadsføres i sin helhet på anskaffelsestidspunktet. Kontorrekvisita klassifiseres som varelager fordi definisjonen i IAS 2 også omfatter eiendeler som brukes internt i selskapet.

Varelager er eiendeler som benyttes i varekretsløpet i selskapet. I enkelte tilfeller kan det gå mer enn 12 måneder fra anskaffelse til videresalg, men varene klassifiseres likevel som varelager så lenge varene inngår i varekretsløpet.

13.3 Innregning

Varer balanseføres som varelager inntil varene selges. Når en vare selges og tilhørende inntekt innregnes i resultatet, skal balanseført verdi av varen som selges, innregnes som kostnad i resultatet (IAS 2.34). Det er imidlertid mange som i den løpende regnskapsføringen bruker andre praktiske tilnærminger, for eksempel løpende kostnadsføring av varekjøp med regnskapsføring av beholdningsendringer ved periodeslutt.

Teorieksempel 13.2: Beholdningsendring

Selskap A har i løpet av året kjøpt handelsvarer for MNOK 20. Fakturaene for disse kjøpene er løpende regnskapsført som varekostnad. Ved inngangen til året hadde A et lager av handelsvarer på MNOK 2 som ved utgangen av året fortsatt står regnskapsført som selskapets varelager. Selskapets varetelling ved utgangen av året viser at selskapet har et lager av handelsvarer på MNOK 3. Det regnskapsføres en beholdningsendring på MNOK 1 som øker balanseført verdi av varelager og reduserer varekostnad. Årets varekostnad blir etter dette:

$$\text{Varekostnad} = \text{varekjøp} - \text{beholdningsøkning} = \text{MNOK } 20 - \text{MNOK } 1 = \text{MNOK } 19.$$

$$(\text{Alternativt: } \text{Varekostnad} = \text{varelager IB} + \text{varekjøp} - \text{varelager UB})$$

Presentasjon av beholdningsendring kommenteres i kapittel 13.5.

13.4 Måling

Varelager skal måles til laveste verdi av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi (IAS 2.9). Nedenfor vil vi først omtale anskaffelseskost og redegjøre for hvilke utgifter som inngår i anskaffelseskost og hvordan utgiftene tilordnes varene. Deretter omtaler vi netto realisasjonsverdi.

Meglere og tradere av råvarer kan måle sine varelagre til virkelig verdi minus salgsutgifter, som ikke nødvendigvis er det samme som netto realisasjonsverdi (IAS 2.5). Slike varelager er ikke omfattet av målreglene i IAS 2.

13.4.1 Anskaffelseskost

Anskaffelseskost omfatter kjøps-, bearbeidings- og andre utgifter pådratt for å få varelageret til dets nåværende plassering og tilstand (IAS 2.10). *Kjøpsutgifter* omfatter kjøpsprisen, eventuelle avgifter som ikke er refunderbare og transport-, håndterings- og andre utgifter som er direkte henførbare til anskaffelsen (IAS 2.11). Eventuelle prisavslag reduserer kjøpsutgiftene. Bearbeidingsutgifter omfatter utgifter som oppstår i produksjonen (IAS 2.12). Dette dekker både utgifter som er en direkte og en indirekte følge av produksjonen. Bearbeidingsutgiftene varierer i større eller mindre grad med produsert volum. Av og til er også andre *utgifter* nødvendige for å bringe varene til deres nåværende plassering og tilstand. I noen tilfeller vil låneutgifter kunne inkluderes i anskaffelseskost for varelager (IAS 2.17).

Teorieksempel 13.3: Kjøpsutgifter

Selskap A og Selskap B kjøper begge samme kvantum av samme råvare, og begge selskapene betaler NOK 1 000 000 for råvarene. Selskap A har ikke andre kjøpsutgifter som er direkte henførbare til anskaffelsen, mens Selskap B må betale NOK 20 000 i transportutgifter for å få råvarene fraktet til sitt produksjonsanlegg. Selskap B får dermed en anskaffelseskost på NOK 1 020 000 som er 20 000 høyere enn As anskaffelseskost.

Som oftest vil det være enkelt å finne størrelsen på kjøpsutgiftene. Å fastsette størrelsen på bearbeidingsutgiftene og eventuelle andre utgifter krever mer skjønn; utgiftene kan være både direkte og indirekte, og både variable og faste.

Direkte utgifter er direkte knyttet til produksjonen og kan henføres til et bestemt produkt. Størrelsen på direkte utgifter varierer direkte med produsert volum. Et eksempel på direkte bearbeidingsutgifter er akkordlønn eller annen lønn som er direkte knyttet til produsert volum.

Indirekte utgifter kan være både variable og faste. *Indirekte, variable utgifter* vil ofte være trinnvis variable utgifter. Et eksempel kan være oppvarming av produksjonslokalene. Denne utgiften er i hovedsak tidsavhengig og ikke volumavhengig, men en økning i produksjonsvolum kan kreve lengre produksjonstid og dermed øke oppvarmingsutgiftene.

Størrelsen på *indirekte, faste utgifter* vil ofte være faste og uavhengige av produsert volum. Eksempler på slike kostnader er avskrivning av produksjonsmaskiner og lønnsutgifter til fabrikkledelsen.

Begrepet *indirekte utgifter* er i seg selv ikke egnet til å foreta en avgrensning av hvilke utgifter som inngår i anskaffelseskost. Det kan hevdes at alle utgifter har

en direkte eller indirekte tilknytning til produksjonen. For eksempel kan man si at utarbeidelse av årsregnskap er en indirekte følge av at det produseres varer. Slike utgifter anses likevel ikke som del av anskaffelseskost. IAS 2.16 gir noen nyttige eksempler på andre utgifter som *ikke* skal inngå i varers anskaffelseskost:

- Unormalt høyt svinn av råvarer, unormalt høye lønnsutgifter eller andre unormalt høye bearbeidingsutgifter
- Lagringsutgifter, med mindre de er en nødvendig del av produksjonsprosessen før neste steg i produksjonen
- Administrative fellesutgifter som ikke bidrar til å få varene til deres nåværende plassering og tilstand
- Salgsutgifter

Disse eksemplene representerer ikke en uttømmende liste. For enkelte typer utgifter må det anvendes skjønn. Det er blant annet klart at administrasjon som er direkte knyttet til produksjonen, herunder fabrikkleidelse, prosjektstyring og lignende er en del av anskaffelseskost. Det kan imidlertid være vanskelig å avgjøre hvilken del av administrasjonen som bidrar til å få varene til deres nåværende plassering og tilstand. Ofte gir selskapets organisering en indikasjon på dette ved at ressursene som ligger nærmest produksjonen er organisert i egne avdelinger. Det kan også være at selskapets interne rapportering gjenspeiler hvilke ressurser som benyttes i anskaffelsen (herunder bearbeiding) av varer.

Det varierer hvor enkelt det er å allokere de ulike elementene som inngår i anskaffelseskost, til konkrete varer eller vareparti. Kjøpsutgifter og direkte bearbeidingsutgifter er forholdsvis enkle å allokere. Indirekte bearbeidingsutgifter og andre utgifter kan være vanskeligere å allokere til konkrete varer og må allokeres gjennom fordelingsnøkler. De skal allokeres på en systematisk måte. Allokering av faste utgifter skal ta utgangspunkt i normal produksjon hensyntatt planlagt vedlikehold. Når faktisk produksjon er unormalt stor må det allokeres mindre faste utgifter til hver vare enn ved normal produksjon, men når faktisk produksjon er lavere enn normalt, skal man ikke allokere mer til hver vare enn ved normal produksjon (IAS 2.13).

Teorieksempel 13.4: Lavere produksjon enn normalt

Et selskap har en produksjonsprosess som krever omfattende kvalitetskontroll. Selskapets budsjetter viser at kvalitetsavdelingen har et budsjett på MNOK 10. Utgiftene anses som faste. Selskapet forventer å produsere 1 millioner enheter i løpet av året og dette reflekterer det normale produksjonsnivået hensyntatt periodisk vedlikehold. I juni opplever selskapet et lynnedslag i fabrikk. Det tar 2,5 måneder før produksjonen kan settes i gang igjen, og faktisk produksjon i året blir 800 000 enheter. Hvordan skal utgifter i kvalitetsavdelingen fordeles til de produserte enhetene?

Ved bruk av normal produksjon som fordelingsnøkkel vil det bli allokert NOK 10 til hver produserte enhet (MNOK 10 / 1 mill. = 10). Ved bruk av faktisk antall produserte enheter vil det bli allokert NOK 12,50 til hver produsert enhet (MNOK 10 / 800 000 = 12,50). Ifølge IAS 2.13 skal selskapet her legge til grunn normal produksjon og kun fordele NOK 10 til hver produserte enhet. I sum blir da MNOK 8 (800 000 x 10) allokert til anskaffelseskost for produserte varer og kostnadsført som del av varekostnad etter hvert som varene selges. De resterende MNOK 2 blir kostnadsført og kan sees på som en periodekostnad som følge av lynnedslaget.

Når en produksjonsprosess medfører at det produseres flere ulike produkter samtidig, for eksempel salgbare biprodukter i tillegg til hovedproduktet, kan det være problematisk å fordele bearbeidingsutgiftene på produktene. Utgiftene skal i slike tilfeller allokeres på en rasjonell og konsekvent måte. Allokering basert på produktenes relative salgsverdi kan være en akseptabel metode (IAS 2.14).

Teorieksempel 13.5: Relativ salgsverdi

Et selskap produserer 1 000 enheter av produkt A og 500 enheter av produkt B. Salgspris for produkt A og B er henholdsvis NOK 75 000 og NOK 25 000. De to produktene er et resultat av samme produksjonsprosess. Selskapet allokere bearbeidingsutgifter på MNOK 10 i forhold til produktenes relative salgsverdi:

Total salgspris produkt A: 1 000 x 75 000 =	75 000 000	85,7 % ^{*)}
Total salgspris produkt B: 500 x 25 000 =	12 500 000	14,3 % ^{*)}
Total salgspris begge produkter:	87 500 000	100,0 % ^{*)}

^{*)} Andel av total salgspris.

Allokering av bearbeidingsutgifter til produserte enheter av produktene:

A: (10 000 000 x 85,7 %) / 1 000	8 570	NOK/enhet
B: (10 000 000 x 14,3 %) / 500	2 860	NOK/enhet

Mange biprodukter er av natur uvesentlige. I slike tilfeller kan en måle disse til netto realisasjonsverdi og beregne anskaffelseskost for hovedproduktet ved å trekke verdien av biproduktene fra samlet anskaffelseskost (IAS 2.14).

For varer som vanligvis ikke er innbyrdes ombyttbare, og for varer og tjenester som er produsert for konkrete prosjekter, skal anskaffelseskost tilordnes individuelt til hver vare (IAS 2.23). I praksis er dette en uvanlig målingsmetode og den brukes primært når et selskap har relativt få enheter av høy verdi, for eksempel forhandles beholdninger av antikviteter, smykker eller biler. Individuell tilordning av anskaffelseskost er uegnet når et selskap har et stort antall enheter som vanligvis er innbyrdes ombyttbare, noe som er det normale. I disse tilfellene skal man bruke enten FIFO-metoden (først inn, først ut) eller metoden for veid gjennomsnitt (IAS 2.25). LIFO-metoden (sist inn, først ut) er derimot ikke en tillatt metode etter IFRS.

I praksis brukes også andre metoder for løpende regnskapsføring, for eksempel bruk av standardkost. Da kan regnskapsførte verdier avvike fra verdier beregnet etter en av metodene omtalt i forrige avsnitt, og selskapet må vurdere om det er behov for å endre kalkylen for standardkost eller foreta korreksjonsføringer i regnskapet for å komme til en verdi som samsvarer med bestemmelsene i IAS 2.

Praksiseksempel 13.1 Standardkost versus FIFO

Orkla brukte i sitt regnskap for 2022 standardkost og omtalte dette som følger:

Regnskapsprinsipper

Varekostnader påløper i takt med solgte varer etter en prismessig «først inn først ut» tilnærming. Endringer i beholdning av egenproduserte varer vil være tilnærmet resultat- nøytral ut fra en fullkostprising. Vareforbruket er korrelert til salget, og periodisering av vareforbruket skjer gjennom endringer i varelager. Dette gjelder både for innkjøpte råvarer og for handelsvarer. Innkjøpte varer er ikke en kostnad, det er først når varene settes i produksjon at vareforbruket oppstår.

Vareforbruket beregnes og innregnes i hovedsak gjennom standardkostsystemer. Varer på lager kontrolltelles minst én gang pr. år. Endringen i beholdning av egenproduserte ferdigvarer er av vesentlighetshensyn presentert på linjen for varekostnader.

Kilde: Orkla ASA, Årsrapport 2022, utdrag fra note 10.

13.4.2 Netto realisasjonsverdi

Varelager skal nedskrives når netto realisasjonsverdi er lavere enn balanseført verdi (IAS 2.28). Netto realisasjonsverdi er forventet salgspris i ordinær virksomhet med fradrag for forventede gjenværende utgifter for ferdigstillelse og nødvendige utgifter for å gjennomføre salget (IAS 2.6). Salgsutgifter og gjenværende utgifter for ferdigstillelse som reduserer netto realisasjonsverdi, er merutgifter som påløper for å gjennomføre ferdigstillelsen eller salget. Ofte er slike merutgifter direkte utgifter, men det kan ikke utelukkes at også indirekte utgifter kan øke som følge av ferdigstillelsen eller salget.

En nedskrivning av varelager kan skyldes at varene er fysisk skadet, utdatert eller at forventet salgspris er redusert. For varer i arbeid kan gjenværende utgifter til ferdigstillelse ha økt og dermed medført et nedskrivningsbehov. Dersom situasjonen senere endrer seg, skal nedskrivningen reverseres.

I 2021 stilte Finanstilsynet spørsmål om et selskaps vurdering av hva som er nødvendige utgifter for å gjennomføre salget ved estimering av netto realisasjonsverdi. Selskapet hadde lagt til grunn en marginalbetragtning ved identifisering av nødvendige utgifter for å realisere ukurante varer i en kampanjeperiode. Det vil si at selskapet kun hadde vurdert hvor mye ekstra personell de trengte i butikkene

for å kunne håndtere de store kampanjene, i tillegg til ekstra frakt relatert til høyere nettsalg. Utgifter på grunn av mer transport av varer til butikk og markedsføring ble imidlertid ikke inkludert.

IFRS IC adresserte samme problemstilling i en agendabeslutning i juni 2021. I agendabeslutningen klargjorde IFRS IC at IAS 2.28 ikke tillater å begrense nødvendige utgifter for å gjennomføre salget til kun marginale utgifter. Det ble presisert at formålet i IAS 2.28 med å skrive ned varelageret til netto realisasjonsverdi er å unngå at varelageret vurderes til en høyere verdi enn selskapet forventer å innbringe ved salg eller bruk. Selskaper må derfor bruke skjønn for å avgjøre hvilke utgifter som er nødvendige for å gjennomføre salget og ta hensyn til fakta og omstendigheter.

Kilde: Finanstilsynets brev til XXL ASA 13.04 2021 og IFRS IC Agendabeslutning juni 2021.

Dersom en råvare er anskaffet for å brukes i produksjonen av et bearbeidet produkt, vil et fall i salgsprisen for råvaren ikke automatisk medføre nedskrivningsplikt selv om salgsprisen for råvaren er lavere enn anskaffelseskost for råvaren (IAS 2.32). Dersom netto realisasjonsverdi for det bearbeidede produktet som råvaren benyttes i produksjonen av, fortsatt er høyere enn anskaffelseskost for det bearbeidede produktet, skal man ikke skrive ned verdien på råvaren.

Teoriksempel 13.6: Verdifall på råvarer

En akevittprodusent benytter poteter i produksjonen av akevitt. Etter å ha anskaffet et lager av poteter for akevittproduksjon, faller prisen på poteter. Produsenten skriver ikke ned verdien av lagerbeholdningen av poteter fordi akevitten forventes solgt med fortjeneste.

13.5 Presentasjon og noteopplysninger

IAS 2.36 lister opp flere opplysninger om varelager og varekostnad som skal fremgå av årsregnskapet. Det er ikke noe krav om at opplysningene skal gis i note; de kan gis i oppstillingsplanene om dette er hensiktsmessig. Mange selskaper presenterer imidlertid bare én linje for varekostnad i resultatregnskapet og én linje for varelager i balansen, og da er det naturlig at ytterligere opplysninger gis i note. Dersom noen av opplysningene er så vesentlige at man finner det hensiktsmessig å skille dem ut på egne linjer i resultatregnskapet (for eksempel vesentlig nedskrivning) eller i balansen (for eksempel inndeling av varelager i ulike klasser), trenger man i utgangspunktet ikke opplyse det samme i note, men fordi postene er vesentlige, kan det likevel være behov for ytterligere noteopplysninger.

13.5.1 Informasjon om regnskapsprinsipp

Det skal i note opplyses om vesentlig informasjon om regnskapsprinsipper (se artikkel om Presentasjon). Informasjon om regnskapsprinsipper som kun gjengir kravene

i standarden, for eksempel at varelageret regnskapsføres til laveste av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi, vil i de derfor i de aller fleste tilfeller være uvesentlige for brukerne. Regnskapsføring av varer krever bruk av skjønn, for eksempel ved fastsettelse av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi. I samsvar med IAS 1.122 skal man opplyse om skjønnet ledelsen har anvendt når skjønnet har hatt vesentlig innvirkning på finansregnskapet. IAS 2.36 a) krever opplysning om målemetoder. Det innebærer at man skal opplyse om anskaffelseskost for varene er målt individuelt eller for grupper av varer, og i siste tilfelle om FIFO eller veid gjennomsnitt er brukt for allokering av anskaffelseskost. IAS 2.17 beskriver at IAS 23 inneholder begrensede tilfeller hvor låneutgifter skal inkluderes i anskaffelseskost for varelager. Når de er vesentlige bør det også opplyses om hvordan låneutgifter tilordnes anskaffelseskost (IAS 2.17), hvordan renteelementet på kredittkjøp behandles (IAS 2.18), hvordan avsetning for ukurante varer beregnes (IAS 2.28), hvordan man grupperer beholdninger for vurdering av netto realisasjonsverdi (IAS 2.29) med videre.

Praksiseksempel 13.2 Regnskapsprinsipp varelager

Mowi beskrev i 2022-regnskapet sitt regnskapsprinsipp for varelager som følger:

INVENTORY

Inventories mainly comprise feed, goods in progress, packaging materials and finished goods. Inventories of goods are measured at the lower of cost and net realisable value. The cost of finished goods includes direct material costs, direct personnel expenses and indirect processing costs (full production cost). Interest costs are not included in the inventory value- The cost price of purchased goods is the actual purchase price. The cost is based on the principle of first-in first-out, except for feed and value-added-products, where a weighted average is used. If fish farmed by the Group is included in inventory as a raw material for further processing in one of the Group's processing entities, such fish is included in inventory at fair value less cost to sell at harvest.

Kilde: Mowi ASA, Integrated Annual Report 2022, utdrag fra note 2.

13.5.2 Balanseført verdi

Total balanseført verdi av varelager skal fordeles på klasser av varer (IAS 2.36b). IAS 2 har ingen fast inndeling av klasser; det sentrale er at det presenteres en inndeling som gir nyttig informasjon til brukeren. Standarden angir likevel at vanlige klasser av varer er handelsvarer, produksjonsmaterieell, råvarer, arbeid under utføring og ferdigvarer (IAS 2.37).

Meglere og tradere som har varelager balanseført til virkelig verdi fratrukket salgsutgifter, skal opplyse om balanseført verdi for denne delen av varelageret

(IAS 2.36c). Som nevnt tidligere er virkelig verdi fratrukket salgsutgifter ikke det samme som netto realisasjonsverdi.

13.5.3 Kostnad solgte varer og beholdningsendring

Ifølge IAS 1.99 skal selskaper presentere kostnader i en artsinndelt oppstilling eller en funksjonsinndelt oppstilling. I utgangspunktet kan denne oppstillingen gis i resultatregnskapet *eller* i note, men det første alternativet er anbefalt og er også det mest vanlige. Ved en funksjonsinndelt oppstilling vil linjen *kostnad solgte varer* ha et bredere innhold enn kun kostnadsført varelager ved at det også vil inkludere andre utgifter enn de som inngår i varelagerets anskaffelseskost. Ved en artsinndelt oppstilling vil imidlertid disse utgiftene inngå i andre linjer som f.eks kostnad for råvarer og forbruksvarer, lønnskostnader, andre driftskostnader, samt periodens netto endring i beholdninger. Posten *kostnad solgte varer* kan i noen tilfeller inneholde mer enn det som er allokert til varenes anskaffelseskost ved at posten også kan inkludere generelle produksjonsutgifter og unormalt høye produksjonsutgifter som er holdt utenfor varenes anskaffelseskost, og andre utgifter som i situasjonen anses hensiktsmessig å opplyse om (for eksempel distribusjonsutgifter) (IAS 2.38). Ved virksomhetssammenslutninger kan et varelager bli innregnet til en annen verdi enn det overdragende selskapets opprinnelige anskaffelseskost (IFRS 3.18). ESMA² har presisert at når slike varer selges, skal hele den balanseførte verdien kostnadsføres som *kostnad solgte varer*, også den delen av balanseført verdi som avviker fra overdragers anskaffelseskost (merverdien).

Uansett hvilken oppstillingsform selskapet har valgt, er det krav om ytterligere opplysninger som kan gis i note. For selskaper som presenterer artsinndelt oppstilling, krever IAS 2.39 at man gir opplysninger om hvordan *kostnad solgte varer* er fordelt på kostnad for råvarer og forbruksvarer, lønnskostnader, andre driftskostnader og beholdningsendring. For selskaper som presenterer funksjonsinndelt oppstilling krever IAS 1.104 at man også gir artsinndelte opplysninger om kostnadene.

² https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2015/11/2013-1545_14th_extract_from_the_eecs_database_of_enforcement.pdf

Praksiseksempel 13.3 Noteopplysninger varer ved artsinndelt resultatoppstilling

Norbit hadde i sitt regnskap for 2022 en artsinndelt resultatoppstilling og gav opplysninger om hvordan kostnad solgte varer var fordelt.

<i>Amounts in NOK million</i>	2022	2021
Specification of raw materials and consumables used		
Purchase of goods	704.5	455.8
Freight, customs etc.	8.1	6.1
Change of inventories	(163.1)	(98.6)
Total	549.5	363.3

Kilde: Norbit ASA, Annual report 2022, Utdrag fra note 14.

Begrepet *kostnad solgte varer* er et norsk begrep som blant annet er brukt i den funksjonsinndelte oppstillingsplanen i regnskapsloven. IAS 1.103 bruker det engelske begrepet *cost of sales* i forbindelse med funksjonsinndelt oppstilling. I praksis ser man også det engelske begrepet *cost of goods sold*. Noen mener de to engelske begrepene betyr det samme, mens andre bruker det første begrepet i forbindelse med funksjonsinndelte oppstillinger og det andre begrepet i forbindelse med varekostnaden i artsinndelte oppstillinger. Denne uklarheten ved begrepenes betydning kan smitte over på forståelsen av tilsvarende norske begreper. På grunn av denne uklarheten og fordi *kostnad solgte varer* kan inneholde flere kostnader enn de som er allokert til varenes anskaffelseskost, kan det være hensiktsmessig at man opplyser om hvilke type kostnader man har inkludert i *kostnad solgte varer*. Dette kan for eksempel gjøres som del av prinsippnoten.

I praksis blir mange av de utgiftene som inngår i varenes anskaffelseskost løpende kostnadsført, og korrekt periodisering blir gjort gjennom regnskapsføring av beholdningsendring. Ved funksjonsinndelte oppstillinger vil beholdningsendring for alle typer varelager inngå i *kostnad solgte varer*. Ved artsinndelte oppstillinger vil beholdningsendring for råvarer og handelsvarer presenteres på samme linje som den løpende kostnadsføringen av utgifter til varekjøp, mens beholdningsendring for ferdigvarer og varer i arbeid presenteres på egen linje. Denne presentasjonen på egen linje henger sammen med at beholdningsendringer for ferdigvarer og varer i arbeid består av elementer fra mange utgiftstyper som i en artsinndelt oppstilling er presentert på mange linjer.

13.5.4 Nedskrivning og reversering av nedskrivning

Det skal opplyses om størrelsen på nedskrivningen av varer som ligger på lager ved utgangen av perioden (IAS 2.36e). Med nedskrivning menes en reduksjon av balanseført verdi til netto realisasjonsverdi. Det er ikke et eksplisitt krav i IAS 2, men ved vesentlige nedskrivninger bør man gi ytterligere informasjon om nedskrivningen som kan være nyttig for leserne av regnskapet. Dette kan være opplysninger om hvilke produktgrupper nedskrivningen gjelder og hvilke forhold som var avgjørende for nedskrivningsbehovet.

Dersom tidligere nedskrivning blir reversert og følgelig reduserer posten *kostnad solgte varer*, skal man opplyse om størrelsen på reverseringen (IAS 2.36f) og hvilke forhold eller hendelser som ga grunnlag for reverseringen (IAS 2.36g). Dette kan eksempelvis være endringer i markedspriser, endring i valutaforhold eller nye/ endrede markeder for selskapets produkter.

13.5.5 Sikkerhetsstillelse

Det skal opplyses om balanseført verdi på varelager som er stilt som sikkerhet for gjeld (IAS 2.36h).

Praksiseksempel 13.4 Pantsatte eiendeler

Utdrag fra Orklas note om pantsatte eiendeler:

Beløp i mill. NOK	2022	2021
Gjeld sikret med pant	227	62
Pantsatte eiendeler		
Beløp i mill. NOK	2022	2021
Maskiner, transportmidler o.l.	60	1
Bygg og anlegg	407	196
Varelager	2	0
Kundefordringer	13	2
Øvrige eiendeler	26	0
Sum bokført verdi	508	199

Kilde: Orkla ASA, Årsrapport 2022, utdrag fra note 35.