

Värdesättning av förrådsmaterial och förrådsartiklar

Av intendenten Hans Markstedt

I ett antal skattetvister har fråga uppkommit om värderingen i balansräkningen av förrådsartiklar och förrådsmaterial. Då inkomst av jordbruksfastighet och av rörelse skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder i överensstämmelse med kommunalskattelagen 41 § har styrelsen för Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) uppdragit åt föreningens redovisningskommitté att ta upp frågan till behandling. Auktoriserade revisorn Sten Berglund har lämnat redogörelse för kommitténs uppfattning om vad som är god köpmannased i detta avseende i tidskriften Balans nr 3/1976. Kommittén ger följande rekommendation till inplacering av tillgångarna i balansräkningen:

”Vissa förrådsmaterial och förrådsartiklar utgör omsättningstillgång, andra anläggningstillgång.

Till den del det gäller omsättningstillgångar, torde det naturliga vara att låta beloppet ingå i varulagerposten, även om varulagerbenämningen vanligen leder tankarna i riktning mot förnödenheter som säljs i befintligt eller bearbetat skick. Alternativet att belasta balansräkningen med en särskild post, som ej skulle öka informationsvärdet, är ej tilltalande.

Såvitt gäller anläggningstillgångar måste redovisningssättet bli en följd av anläggningstillgångens karaktär. Vissa sådana med kortare varaktighetstid redovisas enligt vedertagen praxis ej i balansräkningen, om de kostnadsförts redan vid anskaffningen med stöd av kommunalskattelagens regler om behandlingen av korttidsinventarier.”

Det utsäges emellertid att ”kommittén i och med detta inte gör något uttalande i en beskattningsfråga, det hör inte till dess uppgifter, även om ett indirekt samband existerar”.

Kommunalskattelagen skiljer mellan å ena sidan varulager och å andra sidan inventarier och maskiner. Till varulager räknas hel- och halvfabrikat, råämnen, och andra varor till förädling, förbrukning eller försäljning i förvärvskällan. Reglerna för värdering av varulager för omsättning eller förbrukning återfinns i anvisningarna till KL 41 § och förordningen av år 1955 om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. För värdering av inventarier och maskiner gäller bestämmelserna i anvisningarna till KL 29 § för rörelse och motsvarande bestämmelser i 22 § av inkomst av jordbruksfastighet.

Det som i industrins och jordbrukets redovisning betecknas som förrådsmaterial, förrådsartiklar eller liknande är i många fall en blandning av in-

inventarier och varulager. Till den förra gruppen kan räknas t. ex. reservmotorer, reservdelar till maskiner och verktyg. Till varulager räknas fabrikat och råämnen samt indirekt material som t. ex. smörjolja, trassel, rengöringsmedel och kontorsmaterial. Att både varulager och inventarier av här nämnt slag redovisas som förrådsmaterial har sin förklaring däri att de av praktiska skäl inläggs för förvaring i samma förrådsbyggnad och handhas och redovisas av samma personal. För redovisningen är detta givetvis olyckligt, eftersom olika regler gäller för de båda grupperna. Det riktiga hade naturligtvis varit att redovisa reservdelar och liknande anläggningstillgångar för sig och varulagret för sig, vilket utan svårigheter låter sig göra även om varorna förvaras i samma lokal. Att reservdelar redovisningsmässigt bör behandlas som inventarier är självklart. Skulle reservdelar till en maskin redovisas som varulager, innebär detta att de är nedskrivna till lägst 38 % av anskaffningsvärdet (eller återanskaffningsvärdet om detta är lägre) vid den tidpunkt då maskinen ut rangeras. Detta är icke i överensstämmelse med bokföringslagen eller god köpmannased. När maskinen ut rangeras har i regel så stora tekniska förändringar skett att den endast undantagsvis ersättes med en likadan maskin. Reservdelen kommer därför att vid den tidpunkten ha endast skrotvärde. Reservdelar till anläggningstillgångar bör alltså avskrivas på samma sätt som andra inventarier och maskiner.

För inventarier underkastade hastig förbrukning, vilket vanligen kan anses vara fallet, när de beräknas ha en varaktighetstid av högst tre år, medges avdrag vid taxeringen för hela anskaffningskostnaden (anv. till 29 § 3 a 1 p.) Detta innebär emellertid inte att reservdelar som läggs i förråd får avskrivas med en gång då de anskaffas även om de kan vara underkastade hastig förslitning sedan de tagits i bruk. Det kan nämligen dröja tre år innan de behövs tas i anspråk. Det riktiga är därför att inte bokföra kostnaden förrän den dag då reservdelen tas i anspråk.

Huruvida utbyte av delar i en maskin skall anses utgöra avdragsgill reparation eller sådan ny-, till- eller ombyggnad för vilken avdrag ej medges i deklarationen kan ibland vara svårt att avgöra, då kommunalskattelagen ej har någon anvisning härom. Enda vägledningen är ett uttalande i kommentaren till 29 § i GRS Skattehandbok:

”Beträffande *avskrivningsunderlaget* må framhållas, att reparationer på maskiner och inventarier understundom kan vara av sådan storleksordning (t. ex. totalförstöring av valsens i ett valsverk) att reparationsutgiften icke får omedelbart kostnadsföras utan måste hänföras till nyanskaffning. Avskrivningsunderlaget för valsverket synes därvid böra ökas med saldot mellan utgiften för den nya valsens och det skattemässiga restvärdet å den förstörda gamla valsens (nettometoden). Gränsdragningen mellan reparation och nyanskaffning i förevarande fall är givetvis mycket vanskelig att draga. Dock torde nyanskaffning alltid få anses föreligga om det huvudsakliga i maskinen

utbyts, dvs den del som verkställer maskinens väsentliga arbete, eller om den utbytta delen utgör maskinens huvudsakliga värde.”

Onekligan stöter man här på svårigheter icke blott vid taxeringen utan även i redovisningen enligt den nya bokföringslagen.

Vissa förrådsartiklar av mindre värde, t. ex. kontorsmateriel på ett kontor och viss indirekt material som spik, skruv, trassel, brukar omkostnadsföras genast vid anskaffningen, då det skulle bli alltför kostsamt att redovisa förbrukningen och inventera förrådet. Detta är i överenssämelse med god köpmannased och allmänna bokföringsgrunder och har även godtagits i praxis vid taxeringen. Skall artiklarna ingå i den färdiga produkten och har ett betydande värde, som kan vara fallet i fråga om emballage i den kosmetiska industrin eller rostfri bult och mutter i en mekanisk verkstad, bör de redovisas som varulager.