

Varetelling og dokumentasjon av varelager

Foretakets varelager skal telles hvert år, og både varetellingen og verdien av varelageret i balansen skal dokumenteres. I denne artikkelen ser jeg nærmere på hvilke krav som stilles til varetelling og dokumentasjon av varelager.



Statsautorisert revisor og autorisert regnskapsfører
Jan Terje Kaaby
Senior Manager, fagavdelingen i BDO
Han er forfatter av «Bokføringsloven med kommentarer» (Fagbokforlaget).

Varetellingen

I foretak som ikke løpende fører et lagerregnskap, er det primære formålet med varetellingen å beregne årets vareforbruk og gjøre riktig periodisering av varekostnaden.¹ Dette baserer seg på følgende enkle beregning:

$$\begin{aligned} & \text{Inngående balanse varelager} \\ & + \text{Tilgang (kjøp eller tilvirkning)} \\ & - \text{Utgående balanse varelager} \\ & = \text{Varekostnad} \end{aligned}$$

I foretak som løpende fører et lagerregnskap, er ikke dette formålet relevant. I stedet fungerer varetellingen som en kontroll av at den teoretiske varebeholdningen ifølge lagerregnskapet stemmer med den faktiske/fysiske varebeholdningen. På denne måten kan avvik korrigeres slik at både varelageret i balansen og varekostnaden i resultatregnskapet blir korrekt.

I begge tilfellene har varetellingen ytterligere ett formål, nemlig å identifisere varer som er skadete, ødelagte eller ukurante, og som derfor må nedskrives regnskapsmessig.

Gode rutiner, instruksjoner og systemer er viktig

For at varetellingen skal gi reell, fullstendig og nøyaktig informasjon, er gode rutiner og instruksjoner sentralt.

Det må ikke være tvil om hvilke lagerlokasjoner som skal telles av hvem og når. Hvordan tellingen skal gjennom-

føres og dokumenteres må være tydelig kommunisert til de som skal gjennomføre tellingen, herunder hvordan relevante skannings- og registreringssystemer skal benyttes. Det må også eksistere rutiner for oppfølging av gjennomførte tellinger, kontroll av at telleresultatene er fullstendige mv.

Rutiner, instruksjoner og systemer er imidlertid ikke hovedfokus i denne artikkelen.

Hva skal telles?

Bokføringsforskriften² § 6-1 første ledd krever at *varelager* skal telles. En naturlig forståelse av dette, er at varetellingen skal omfatte de eiendelene som i årsregnskapet presenteres på regnskapslinjen *Varer* i balansen.³

Norsk regnskapsstandard NRS 1 *Varer* punkt 1 gir følgende veiledning om hva som omfattes:

«Med varer menes de eiendeler som er anskaffet eller tilvirket for videre salg. Varebegrepet omfatter foruten innkjøpte ferdigvarer (handelsvarer) og ferdig egentilvirkede varer, også lager av varer under tilvirkning, samt råvarer og innkjøpte halvfabrikata mv. som inngår i fremstillingen av den ferdige salgsvaren. Begrepet innbefatter også produksjonsmateriell og reservedeler som er omløpsmidler til bruk i produksjonsprosessen.»

For bokføringspliktige som ikke er regnskapspliktige,⁴ må den skattemessige definisjonen av varelager legges til grunn. Se Skatte-ABC 2021 under emnet *Varebeholdning* punkt 1 *Hva er varebeholdning* (gjengis ikke her).

I det videre legger jeg til grunn at det er fysiske varer som beskrevet ovenfor, som omfattes av kravet om varetelling. Varetellingen skal omfatte alle varer som foretaket eier,⁵ også varer som det antas ikke kan selges.

Kravet til varetelling gjelder uten hensyn til hvor varen rent fysisk befinner seg. Varetellingen må derfor omfatte eventuelle varer eid av foretaket som oppbevares hos andre og varer eid av foretaket som er under transport fra leverandør eller til kunde.

Fakturerings- og betalingstidspunkter er uten betydning. Forskuddsfakturerte og forskuddsbetalte varekjøp skal ikke medtas i varetellingen, hvis ikke varen faktisk eies av foretaket på talletidspunktet. Varer som eies av foretaket, skal tas med i varetellingen selv om det ikke er mottatt en inngående faktura fra eller gjort noen betaling til leverandøren på talletidspunktet.

Det er ikke anledning til å benytte stikkprøvebasert varetelling eller å

⁴ Jf. bokføringsloven 19.11.04 nr. 73 § 2.

⁵ Forstås normalt slik at det har funnet sted en overføring av risiko (varens gevinst- og tapspotensial) og kontroll (beslutningsmyndighet og råderett over varen) til foretaket, se blant annet veiledning NRS(V) *Regnskapsføring av inntekt* punkt 2.1.

¹ Jf. sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven 17.07.98 nr. 56 § 4-1 første ledd nr. 3 (utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt).

² Forskrift 01.12.04 nr. 1558.

³ Regnskapsloven § 6-2 første ledd bokstav B romertall I.



I foretak som ikke løpende fører et lagerregnskap, er det primære formålet med varetellingen å beregne årets vareforbruk og gjøre riktig periodisering av varekostnaden.

avgjøre hvilke varer som skal telles basert på en vesentlighetsbetraktning.⁶

Når skal varetellingen gjennomføres?

Hovedregelen er at varelageret skal telles ved regnskapsårets slutt. For bokføringspliktige som ikke har avvikende regnskapsår eller som ikke er regnskapspliktige, sammenfaller dette med kalenderårets slutt.⁷

Hvis varetellingen ikke kan gjennomføres i tidsrommet mellom siste beholdningsendring i regnskapsåret og første beholdningsendring i påfølgende regnskapsår, må den bokføringspliktige dokumentere hvilke lagerbevegelser som har forekommet mellom talletidspunktet og regnskapsårets slutt.

For bokføringspliktige som løpende fører et betryggende lagerregnskap, tillates det at varetellingen skjer i løpet av året i stedet for ved regnskapsårets slutt. En slik løsning forutsetter at lagerregnskapet på en tilfredsstillende måte dokumenterer lagerbevegelsene fra talletidspunktet til regnskapsårets slutt.

Enkelte slike foretak benytter såkalt rullerende telling, for eksempel ved at 1/4 av lageret telles hvert kvartal. Rullerende telling kan også skje ved at en varetype telles hver gang det plukkes fra lageret (gjenværende antall kontrolleres fysisk og dokumenteres), mens eventuelle varer som ikke er omsatt siste år, telles særskilt på et gitt tidspunkt.

Merk at unntaket kun gjelder *tidspunktet* for varetellingen. Det er ikke gjort unntak hva gjelder varetellingens omfang – samtlige varer må fortsatt omfattes av de tellingene som gjøres i løpet av året.

Det er etter dette ikke tilstrekkelig med ankomstregistrering av varer, hvor varene bare telles og dokumenteres når de legges på lager. Dette må eventuelt suppleres med telling av varer som har ligget på lager i mer enn et år, og som derfor ikke har vært gjenstand for telling i løpet av det siste året. Det er heller ikke tilstrekkelig bare å telle varer hvis enten teoretisk eller fysisk beholdning viser null (det er tomt for den aktuelle varen). Dette må på samme måte suppleres med telling av varer som det ikke har vært tomt for i løpet av det siste året.

Hvordan skal varetellingen skje?

Bokføringsforskriften stiller utvilsomt krav om en *fysisk optelling* av samtlige varer hvert år.

Det kreves imidlertid ikke at den fysiske opptellingen gjøres av mennesker. Opptelling ved bruk av for eksempel roboter, må dermed kunne aksepteres. Dette kan særlig være aktuelt for foretak med helautomatiserte lagre, der det i enkelte tilfeller ikke engang er mulig for mennesker å bevege seg blant de lagrede varene for å foreta tellingen.

Begrepet «telling» kan i noen tilfeller være misvisende. En varetelling kan omfatte både måling av lengde, måling av areal, veiing av tyngde og andre måter å beregne varelagerets omfang på – ut over å telle antall varer.

Det sentrale er at faktisk/fysisk lagerbeholdning kontrolleres og dokumenteres minst én gang i året.

Hvordan skal varetellingen dokumenteres?

Den gjennomførte varetellingen skal alltid dokumenteres, enten ved bruk av manuelle tellelister på papir eller ved bruk av elektroniske løsninger for dokumentasjon av telleresultatene (for eksempel ved skanning av strekkoder eller QR-koder).

Dokumentasjonen av varetellingen må minst inneholde informasjon om varens art (hvilken vare som er talt) og kvantum (telleresultatet), samt angivelse av måleenheten for kvantumet (stk, kg, meter osv.). Det er viktig å være presis i beskrivelsen av varens art og hvordan måleenheten skal forstås.

Eksempel: Et foretak har på lager 12 esker som hver inneholder 100 skruer, totalt 1200 skruer. Hvis det er eskene som skal telles, bør varens art beskrives som «Skruer (antall esker á 100 skruer)». Deretter noteres 12 stk. ved varetellingen. Hvis varen kun er beskrevet som «skruer», er det risiko for at den som utfører tellingen noterer 1200 stk. skruer i stedet for 12 stk. esker. Dette vil i sin tur medføre feil i verdsettelsen av varelageret. Hvis hver eske har en anskaffelseskost på kr 80, er korrekt verdi av skruene kr 960. Hvis antall skruer noteres i stedet for antall esker, blir verdien i stedet kr 96 000.

⁶ Hvis hele varelageret i balansen er ubetydelig, følger det imidlertid av regnskapsloven § 11 første ledd at kravet om dokumentasjon av balanseposten ikke gjelder. Se nærmere om dette i norsk bokføringsstandard NBS 5 *Dokumentasjon av balansen* punkt 5.

⁷ Se regnskapsloven § 1-7 om regnskapsår og skatteforvaltningsforskriften 23.11.16 nr. 1360 § 8-2-2 og § 8-9-4 om skattleggingsperiode.

En svært enkel telleliste kan for eksempel se slik ut (ferdig utfylt):

Art	Kvantum	Måleenhet
Vare 1	60	Kg.
Vare 2	5	Kg.
Vare 3	43	Kg.
Vare 4	20	Stk.
Vare 5	1	Meter

Dokumentasjonen skal være datert og det skal fremgå hvem som har foretatt varetellingen. Det er ikke krav om at dokumentasjonen skal være signert/underskrevet, heller ikke hvis det benyttes tellelister på papir.

Hvis tellelister på papir benyttes, skal de være nummerert før tellingen foretas. På denne måten kan det kontrolleres om alle tellelister er levert tilbake og har blitt inkludert i dokumentasjonen. Eventuelle tellelister på papir skal alltid oppbevares som regnskapsmateriale, selv om telleresultatene i ettertid registreres i andre systemer. Tellelistene kan imidlertid skannes for elektronisk oppbevaring; det er informasjonen i de opprinnelige tellelistene på papir som er av betydning, ikke oppbevaringsmediet i seg selv.⁸

Dokumentasjonen av varetellingen oppbevares som en del av dokumentasjonen av balansen, se nærmere om dette nedenfor.

Dokumentasjon av varelager

Når varetellingen er gjennomført og eventuelle korreksjoner av bokført varelager er utført, må den endelige regnskapsførte saldoen på varelageret dokumenteres.⁹

Dette er, sammen med den underliggende varetellingen, en del av dokumentasjonen av balansen som kreves etter bokføringsloven § 11:

«Ved utarbeidelse av årsregnskap og næringsoppgave skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skattemessige verdier som ikke er dokumentert i øvrige skattemeldinger etter skatteforvaltningsloven.

Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om dokumentasjon av de enkelte balansepostene.»

Formålet med dokumentasjonen er å underbygge balansepostenes fullstendighet, realitet (eksistens) og nøyaktighet (herunder verdsettelse). Dokumentasjonen skal særlig ivareta behovene ved ekstern kontroll av regnskapet (bokattersyn, revisjon mv.).¹⁰

Innhold i dokumentasjonen

Dokumentasjonen av varelageret i balansen skal inneholde en spesifisert oppstilling over følgende:

- Varens art (beskrivelse av varen)
- Kvantum (med angivelse av måleenhet)
- Verdi for hver enkelt vare (pr. enhet) – se nærmere om dette nedenfor
- En summeringskolonne for den totale verdien av hver varetype

Også den totale verdien av det samlede varelageret må nødvendigvis fremgå av dokumentasjonen. Eventuelle avvik mot beløpene i årsregnskap og skatteskjemaer må avstemmes og enten korrigeres eller forklares.¹¹

Dokumentasjonen av varelageret, herunder dokumentasjonen av varetellingen, skal utarbeides på norsk, svensk, dansk eller engelsk.¹²

Et enkelt eksempel på dokumentasjon av varelageret kan etter dette se slik ut:

Art	Kvantum	Måleenhet	Ansk. kost pr. enhet	Ansk. kost totalt	Regnsk. nedskr.	Regnsk. verdi	Varegruppe
Vare 1	60	Kg.	130	7 800	0	7 800	Ordinær
Vare 2	5	Kg.	135	675	0	675	Ordinær
Vare 3	43	Kg.	75	3 225	0	3 225	Ordinær
Vare 4	20	Stk.	200	4 000	-2 000	2 000	Ukurant
Vare 5	1	Meter	175	175	0	175	Ordinær
SUM				15 875	-2 000	13 875	

Særskilt om verdsettelse

Dokumentasjonen av varelageret skal angi verdien for hver enkelt vare og den totale verdien av hver type vare. Hvilket verdibegrep er det som skal legges til grunn – hva skal beløpet være?

Anskaffelseskost som utgangspunkt

Utgangspunktet er at dokumentasjon av varelageret skal angi varenes *anskaffelseskost*. Anskaffelseskost er et regnskapsmessig begrep.¹³ Anskaffelseskost ved kjøp av varer er kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter. Anskaffelseskost for varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer omfatter både variable og faste tilvirkningskostnader (full tilvirkningskost). Små foretak¹⁴ kan likevel unnlate å ta med faste tilvirkningskostnader, og dermed benytte variabel tilvirkningskost.

¹⁰ Norsk bokføringsstandard NBS 5 Dokumentasjon av balansen punkt 3.

¹¹ Norsk bokføringsstandard NBS 5 Dokumentasjon av balansen punkt 10.

¹² Bokføringsloven § 12 og norsk bokføringsstandard NBS 5 Dokumentasjon av balansen punkt 9.

¹³ Se regnskapsloven § 5-4, norsk regnskapsstandard NRS 1 Varer punkt 3.1 og norsk regnskapsstandard NRS 8 God regnskapskikk for små foretak punkt 4.4.1.1, jf. punkt 4.1.

¹⁴ Jf. regnskapsloven § 1-6.

⁸ Bokføringsforskriften § 6-1 femte ledd.

⁹ Bokføringsforskriften § 6-1 annet til fjerde ledd.

Varens kalkulerede utsalgsverdi kan alternativt angis som verdi for hver enkelt vare, forutsatt at varelagerets anskaffelseskost på tilfredsstillende måte kan beregnes på grunnlag av denne verdien. Det skal i så fall fremgå av dokumentasjonen hvordan anskaffelseskosten er beregnet. Varer som etter sin art er fritatt for merverdiavgift ved salg eller avgiftsberegnes med forskjellige satser, skal i slike tilfeller skilles ut og vises som egne grupper. Det samme gjelder varer med forskjellig bruttofortjeneste.

Det skal fremgå av dokumentasjonen hvilken beregningsmåte som er benyttet for de spesifiserte verdiene.

Nedskrivninger må dokumenteres særskilt

Varer som er verdsatt til virkelig verdi, skal vises som egen gruppe i dokumentasjonen av varelageret. Dette vil hovedsakelig være relevant for regnskapspliktige som har nedskrevet varer til netto salgsverdi etter laveste verdis prinsipp, for eksempel grunnet skader eller ukurans.¹⁵ For at dokumentasjonen skal underbygge balanseført verdi av varelageret i årsregnskapet, er det nødvendig å spesifisere nedskrevne varer.

På denne måten underbygges også den midlertidige forskjellen mellom regnskaps- og skattemessig verdi som oppstår ved regnskapsmessig nedskrivning, jf. skjema RF-1217 *Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier* post 31 og 32.¹⁶

Skattemessig verdi må også dokumenteres

Både regnskapsmessig og skattemessig verdi av varelageret skal fremgå av dokumentasjonen.

For regnskapspliktige som også er skattepliktige, er det derfor ikke alltid tilstrekkelig å dokumentere regnskapsmessig anskaffelseskost. I tillegg må

den skattemessige anskaffelses- eller tilvirkningsverdien fremgå av dokumentasjonen, hvis den avviker fra regnskapsmessig anskaffelseskost.¹⁷

For bokføringspliktige som ikke er regnskapspliktige, er det selvsagt tilstrekkelig at bare den skattemessige verdien fremgår av dokumentasjonen.

Det kreves ikke dokumentasjon av formuesverdi, men for varelager vil formuesverdien uansett samsvare med skattemessig verdi.¹⁸

Dokumentasjon av verdsettelsen

Både regnskapsmessig anskaffelseskost, virkelig verdi ved regnskapsmessig nedskrivning og skattemessig anskaffelses- eller tilvirkningsverdi kan være basert på kalkulasjoner, forutsetninger, estimater og skjønn. Dette gjelder blant annet ved beregning av tilvirkningskost/tilvirkningsverdi for varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer.

Av hensyn til muligheten for å kontrollere verdien av varelageret, er det nødvendig at dokumentasjonen av balansen også omfatter de kalkyler og beregninger som ligger til grunn for verdsettelsen, herunder opplysninger om anvendte beregningsmetoder og de forutsetninger som beregningene bygger på.¹⁹

Oppbevaring av dokumentasjonen

Dokumentasjon av gjennomført varetelling og varelageret i balansen skal som hovedregel oppbevares ordnet og betryggende sikret i Norge i fem år etter regnskapsårets slutt, som en del av dokumentasjonen av balansen.²⁰ Oppbevaringsreglene forstås på samme måte som for dokumentasjon av bokførte opplysninger (bilag) mv.

Bokføringsforskriften § 6-1 fjerde ledd stiller et særskilt krav om at dokumen-

tasjon av varetelling og varelager skal være ordentlig og oversiktlig. Det skal være enkelt å finne frem i og forstå dokumentasjonen i hele oppbevaringsperioden, særlig med henblikk på ekstern kontroll. Dokumentasjonen må tydelig vise det innholdet som kreves, og enkelt la seg kontrollere mot regnskapsmessig verdi i årsregnskapet og skattemessig verdi i skatteskjemaene (kontrollspor).

Oppsummering

Ved utarbeidelse av årsregnskap og næringsoppgave, må bokføringspliktige som har varer på lager, dokumentere både gjennomført varetelling og verdien av varelageret i balansen ved regnskapsårets slutt.

Alle varer som eies av foretaket, må telles, som hovedregel ved regnskapsårets slutt. Hvis det føres et betryggende lagerregnskap, tillates det at tellingen skjer på et annet tidspunkt. Gode rutiner, instruksjoner og systemer er viktig for at varetellingen skal gi reell, fullstendig og nøyaktig informasjon om varene som ligger på lager.

Både regnskaps- og skattemessig verdi av varelageret skal dokumenteres. Dokumentasjon av kvantum baserer seg på varetellingen og eventuelt registrerte lagerbevegelser i perioden mellom varetellingen og balansedagen. Dokumentasjon av verdsettelse kan være mer utfordrende, særlig hvis verdsettelsen er basert på kalkulasjoner, forutsetninger, estimater og skjønn.

Dokumentasjon av gjennomført varetelling og varelageret i balansen skal som hovedregel oppbevares ordnet og betryggende sikret i Norge i fem år etter regnskapsårets slutt, som annet regnskapsmateriale.

¹⁵ Omløpsmidler skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf. regnskapsloven § 5-2. Se nærmere om beregning av virkelig verdi i norsk regnskapsstandard NRS 1 Varer punkt 3.2 og norsk regnskapsstandard NRS 8 God regnskapskikk for små foretak punkt 4.4.1.1, jf. punkt 4.2.2.

¹⁶ Jf. norsk bokføringsstandard NBS 5 Dokumentasjon av balansen punkt 4.

¹⁷ Jf. skatteoven § 14-5 annet ledd b. Se nærmere om skattemessig verdi i Skatte-ABC 2021 under emnet Varebeholdning punkt 3.3 Verdi av varebeholdning ved årets utgang.

¹⁸ Skatteoven § 4-17 første ledd, se også Skatte-ABC 2021 under emnet Varebeholdning punkt 2 Formue.

¹⁹ Jf. også bokføringsforskriften § 6-4 og norsk bokføringsstandard NBS 5 Dokumentasjon av balansen punkt 7.

²⁰ Jf. bokføringsloven § 13, bokføringsforskriften kapittel 7 og norsk bokføringsstandard NBS 5 Dokumentasjon av balansen punkt 11.