Vad är god revisionssed vid granskning av varulager?
Sammanfattning

Examensarbetets titel: Vad är god revisionssed vid granskning av varulager?

Författare: Patricia Zajdel

Handledare: Krister Moberg

Fem nyckelord: Revision, god revisionssed, varulager, existens och värdering

Syfte: Syftet med uppsatsen är att utreda vad som är god revisionssed vid granskning av varulager.

Metod: Rättskälleläran. Revisionsstandarder, doktrin och disciplinärenden har studerats och analyserats för att besvara syftet med uppsatsen.

Teori: I teorin presenteras allmänt om revision och revisorn och vad god revisionssed är. Detta följs av en fördjupning i ämnet granskning av varulager och hur en revisor enligt god revisionssed granskar lagrets existens, tillhörighet och värdering.

Resultat: God revisionssed vid granskning av varulager innebär att revisorn för det första ska vara införstådd med den reglering och de standarder som gäller för lagrets granskning. För det andra ska de genomföra tillräckliga och ändamålsenliga revisionsåtgärder för att kunna fastställa lagrets existens och värdering. Lagrets existens och värdering ska revisorn granska genom att både kontrollera bolagets interna kontroll för lagerredovisning och genom att närvara vid en fysisk inventering. Vid den fysiska inventeringen ska revisorn själv genomföra granskningsåtgärder på lagret i form av stickkontroller och beräkningar. God revisionssed vid granskning av varulager innebär att revisorn har använt sitt professionella omdöme när han genomfört sin revision på lagret.
Abstract

Title: What is generally accepted auditing standards when auditing a company’s inventory.

Author: Patricia Zajdel

Advisor: Krister Moberg

Key words: Auditing, generally accepted auditing standards, inventory, existence and valuation.

Purpose: The purpose of this thesis is to investigate what is generally accepted auditing standards when reviewing the inventories.

Methodology: Right source doctrine. Auditing standards, doctrine and discipline issues have been studied and analyzed to answer the purpose of the thesis.

Theory: In the theory chapter there is a presentation about auditing and the auditor and what are generally accepted auditing standards. This is followed by an in-depth examination of inventories and how an auditor under generally accepted auditing examines the inventories existence, membership and valuation.

Result: Generally accepted auditing standards in reviewing the inventory means that the auditor of the first should be aware of the rules and standards governing the store review. Second, they must carry out sufficient and appropriate audit steps to determine the store's existence and valuation. Generally accepted auditing standards in reviewing the inventory means that the auditor has used their professional discretion when he conducted his audit of inventory.
Förkortningslista

**A-son, B-son, C-son med flera** – påhittad förkortning på revisorerna i varje fall för att lättare kunna särskilja dem.

**Dnr** – Diarienummer, disciplinärendens beteckning

**FAR SRS** – Förening Auktoriserade Revisorer och Svenska Revisorsamfundet / Branschorganisationen för revisorer och rådgivare

**RN** – Revisorsnämnden

**RR** – redovisningsrådets rekommendationer

**RS** – revisionsstandard

**SUT** – systematisk uppsöksande tillsyn
Innehållsförteckning

1 INLEDNING ................................................................................................................................. 1
  1.1 Bakgrund .................................................................................................................................. 1
  1.2 Problemformulering ................................................................................................................ 1
  1.3 Syfte .......................................................................................................................................... 1
  1.4 Metod ....................................................................................................................................... 2
  1.5 Avgränsning ........................................................................................................................... 2

2 ALLMÄNT OM REVISION OCH REVISORN .............................................................................. 3
  2.1 Vad är revision? ....................................................................................................................... 3
    2.1.1 God revisionssed .................................................................................................................. 4
    2.1.2 Revisionsprocessen ........................................................................................................... 4
    2.1.3 Planering ........................................................................................................................... 5
    2.1.4 Granskning ........................................................................................................................ 5
    2.1.4.1 Revisionsbevis ................................................................................................................. 6
    2.1.5 Rapportering ....................................................................................................................... 8
    2.1.6 Dokumentation .................................................................................................................... 8
  2.2 Revisornsämndens uppgifter ................................................................................................... 9

3 GOD REVISIONSSED VID GRANSKNING AV VARULAGER .................................................. 10
  3.1 Vad är varulager ...................................................................................................................... 10
  3.2 Revision av varulager en introduktion .................................................................................. 11
    3.3 Existens .................................................................................................................................. 12
      3.3.1 RS och doktrin .................................................................................................................... 12
      3.3.2 Praxis .................................................................................................................................. 14
      3.3.2.1 Ej närvarat vid fysisk inventering .................................................................................. 14
      3.3.2.2 Redovisningsskonsult granskat lagrets existens ....................................................... 18
      3.3.2.3 Närvaro vid inventering vid annat tillfälle än balansdagen ......................................... 20
      3.3.3 Sammanfattning ................................................................................................................. 23
    3.4 Rättighet och förpliktelser ................................................................................................... 24
      3.4.1 RS och doktrin .................................................................................................................... 24
      3.4.2 Praxis .................................................................................................................................. 25
      3.4.3 Sammanfattning ................................................................................................................. 27
  3.5 Värdering och mätning .......................................................................................................... 28
    3.5.1 RS och doktrin .................................................................................................................... 28
    3.5.2 Praxis .................................................................................................................................. 28
    3.5.2.1 Värdering av lagret utifrån försäljningspris .................................................................... 28
    3.5.2.2 Otolämplig granskning av lagrets värde ..................................................................... 31
    3.5.3 Sammanfattning ................................................................................................................. 34

4 SLUTSATS ................................................................................................................................... 35

5 Källförteckning ............................................................................................................................ 38
1 INLEDNING

1.1 Bakgrund


1.2 Problemformulering


1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda vad som är god revisionssed vid granskning av varulager.

Vad är god revisionssed vid granskning av varulager?
1.4 Metod

För att besvara min frågeställning behöver jag använda mig av en metod som hjälper mig att samla in den information jag behöver. Då det är en uppsats inom det juridiska området har jag haft möjlighet att använda mig av antingen rättskälleläran, juridisk metod eller rättsvetenskaplig metod. Rättskälleläran kan anses som det snävaste begreppet som brukas för att analysera gällande rätt. Läran om rättskällorna tar upp de rättskällor som skall, bör och får beaktas, det vill säga lag, lagförarbeten, rättspraxis och doktrin. Det som utmärker rättskälleläran är att begreppet även omfattar rättskällleprinciper som till exempel oskrivna principer, lagtolkning och rättsfallstolkning samt analogier.\(^1\)

Rättskälleläran har använts i uppsatsen vilket innebär att jag analyserat gällande rätt såsom god revisionssed vid granskning av varulager, doktrin samt rättspraxis i form av disciplinfall från Revisornsämnden, RN\(^2\). Ett större antal disciplinfall har analyserats, klassificerats och sammanställts för att ligga till grund för uppsatsens slutsats, vad som är god revisionssed vid granskning av varulager. Då disciplinfallen behandlar omständigheter där revisorn har agerat felaktigt i sin granskning och därmed åsidosatt god revisionssed har jag fått använda mig av denna information och utifrån deras bristande agerande kunnat dra slutsatser om vad som kan anses uppfylla god revisionssed vid granskning av varulager.

1.5 Avgränsning

Då god revisionssed är ett uttryck som ej är lagreglerat kan svaret på vad som är god revisionssed vara oändligt. Lagstiftarna har medvetet inte angett punktligt vad som anses vara god revisionssed just på grund av att en revisor ska kunna anpassa sig efter de olika omständigheter som uppkommer för varje revisionsuppdrag. För att jag ska kunna dra några slutsatser om vad som är god revisionssed vid granskning av varulager inom denna studie måste jag begränsa mig till delar av området. För att revisorn ska kunna fastställa bolagets resultat- och balansräkning måste han uttala sig om att lagret är korrekt rediviserat och värderat. Den huvudsakliga granskningen som varje revisor måste genomföra för att kunna göra detta uttalande är att granska lagrets existens och värdering. Därför har jag valt att fokusera på dessa områden i min uppsats för att komma fram till vad som är god revisionssed vid granskning av varulager.

---

\(^1\) Sandgren, Claes (2006), "Rättsvetenskap för uppsatsförfattare", sid 36

\(^2\) A.a. sid. 37
2 **ALLMÄNT OM REVISION OCH REVISORN**

### 2.1 Vad är revision?

"Revision är att med professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning."³

Branschorganisationen för revisorer och rådgivare, FAR SRS anger att huvudsyftet med revision är att en revisor säkerställer att årsredovisningar är upprättade enligt gällande regler, att de ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning samt att revisorn granskar och uttalar sig om styrelsens och VD:s förvaltning.⁴ De ovan nämnda definitionerna på begreppet revision behandlar de grundläggande faktorerna som ingår i en revision.

Ordet revision kommer från det latinska ordet revidere som betyder ”att se tillbaka”. Avsikten med revisionen är att i just efterhand kontrollera och granska ekonomiska rapporter som ett bolag presenterar. Revisorn ska därefter ge ett avyttrande i frågan om styrelsen, VD:ns eller andra personer som åtagit sig uppdrag åt bolaget, har agerat enligt lag och i enlighet med åtagandens skyldigheter. Allt detta ska genomföras enligt god revisionssed som är ett uttryck som beskriver hur revisionen ska utföras i praktiken enligt utgivna rekommendationer och uttalanden. God revisionssed kommer att behandlas djupare längre fram i uppsatsen.⁵

Målet med revisionen är enligt RS 200 "att revisorn ska lämna en revisionsberättelse". I denna får revisorn möjlighet "att uttala sig om dels huruvida årsredovisningen, i alla väsentliga avseenden, har upprättats enligt tillämplig lag och därmed ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning enligt god redovisningssed..." samt "huruvida någon i företagsledningen har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon förrättelse som kan föranleda ersättningsskyldighet mot företaget."⁶

Den information som ett bolag presenterar för allmänheten får högre trovärdighet om den blivit granskad av en revisor. För att ett företags intressenter ska kunna använda denna information som beslutsunderlag är revisorns professionella arbete viktig för att kvalitetssäkra

³ FAR (2006), ”Revision - En praktisk beskrivning” sid. 19
⁴ http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38300&_dad=portal&_schema=PORTAL, tillgänglig 25/11
⁵ Moberg, Krister (2006), ”Bolagsrevisorn” sid. 34
⁶ FAR (2009), ”RS 200 Mål och generella principer för en revision” sid. 202
den information som bolaget lämnar. Revisorn fungerar som en kontrollant som granskar att bolaget verkligen disponerar över det resultat och den ställning som det utger sig för att göra. Detta gör att intressenten själv inte behöver utföra någon genomgång av bolagets räkenskaper för att veta om det är pålitligt eller ej. Det granskade bolagets verksamhet får därmed en högre tilltro av allmänheten genom en revision.7

2.1.1 God revisionssed

God revisionssed är ett begrepp som används för att klargöra hur en revision ska genomföras. I Revisionslagen 5§ samt Aktiebolagslagens 9 kapitel 3§ anges att "Revisorern skall granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver".8 God revisionssed är därmed en sed som erfarna och professionella revisorer agerar efter. En professionell revisor får förtroende från allmänheten då han har hög kompetens inom sitt område, är oberoende och har tystnadsplikt.9 De rekommendationer och uttalande som finns angående god revisionssed är inte detaljerade instruktioner. Det är istället meningen att revisorn ska kunna anpassa sin granskning efter de olika förhållande som råder inom olika företags verksamheter, samt kunna följa med i utvecklingen inom revisionens teorier och praxis. FAR SRS presenterar därmed rekommendationer och uttalandet i revisionsfrågor som revisorn anpassar sig efter i det aktuella fallet för att kunna uppnå god revisionssed i sitt arbete.10

2.1.2 Revisionsprocessen

Från revisionens start till dess att en revisionsberättelse lämnas kallas revisionsprocessen och kan delas in i följande moment:

1. Planering
2. Granskning
3. Rapportering
4. Dokumentation11

---

7 Moberg. Krister (2006), "Bolagsrevisorn" sid. 34
8 Revisionslagen (1999:1079) 5 §
9 http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38330&.dad=portal&.schema=PORTAL 6/10
10 Moberg. Krister (2006), "Bolagsrevisorn" sid. 36
11 A.a. sid. 110-111
2.1.3 Planering


"Information är väsentligt om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet..."  

Revisorn beaktar i sin planering vilka poster i årsredovisningen som kan vara felaktiga på ett sätt som är väsentligt. Utifrån detta beslutar han sedan om vilka särskilda saldon och poster som ska granskas och vilka metoder som ska användas. När revisorn samlat in relevant information och uppskattat riskerna för väsentliga fel ska han skapa en övergripande revisionsplan. Denna är anpassad så att de väsentliga felen verkligen upptäckts och granskas samtidigt som oväsentliga avvikelser inte ska behöva ingå i granskningen. När revisorn har färdigställt sin planering och fastställt vilka granskningsåtgärder som ska genomföras leder detta till att revisionsrisken förväntas minska till en acceptabel nivå.

2.1.4 Granskning

Som tidigare nämnt ska revisorn granska ett bolags årsredovisning, bokföring samt styrelsens och VD:s förvaltning. Granskningen är revisorns huvudsakliga uppgift och det som kräver

---

12 FAR (2009), "RS 300 Planering” sid. 243  
13 FAR (1998), "Vad gör en auktoriserad revisor?” sid. 14-15  
14 FAR (2009), "RS 320 Väsentlighet vid revision” bestämmelse 8  
15 A.a. bestämmelse 3  
16 A.a. bestämmelse 9  
17 FAR (2006), "Revision - En praktisk beskrivning” sid.51
mest arbete och tidsåtgång. Syftet med granskningen är att revisorn ska kunna ge underlag för sina uttalanden i revisionsberättelsen. Revisor uttalar sig om den bedömning han gjort angående om:

- de uppgifter som finns i resultaträkningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat,
- de redovisade tillgångarna och skulderna i balansräkningen verkligen existerar och är rätt värderade,
- de uppgifter som finns med i resultat- och balansräkningar stämmer överens med bolagets räkenskaper,
- förvaltningsberättelsen och övriga uppgifter innehåller de uppgifter som krävs av lag och god redovisningssed
- åtgärder eller försommelse av styrelse eller VD som kan leda till ersättningsskyldighet och
- överträdelser av ABL, Årsredovisningslag samt bolagsordningen.\footnote{FAR (2006), ”Revision - En praktisk beskrivning” sid. 57-58}

En effektiv granskning genomförs med olika metoder beroende på vilken granskningsåtgärd som passar bäst. De metoder som en revisor använder sig av är granskning av kontroller där det säkerställs att de interna kontrollerna fungerar som de ska; substansgranskning där revisorn granskar innehållet i resultat och balansposter, samt redovisnings och bokföringsposter; och analytisk granskning där trender analyseras och jämförs med olika nyckeltal från olika år eller med andra företag.\footnote{Föreläsning, Moberg Krister}

För att genomföra ovanstående granskningmoment fordras insamling av revisionsbevis. Dessa samlas in genom granskningsåtgärderna inspektion, observation, förfrågan och bekräftelse, beräkning och analytisk granskning.

**2.1.4.1 Revisionsbevis**

Revisionsbevis är information som revisorn skaffar fram genom de ovan nämnad revisionsåtgärderna. I RS 500 anges det att ”revisor ska skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis för att kunna dra betryggande slutsatser att basera sina uttalanden i revisionsberättelsen på”\footnote{FAR (2009), ”RS 500 Revisionsbevis ” bestämmelse 2} Revisionsbevis omfattar de källdokument och bokföringsmaterial som byggt upp årsredovisningen samt information från andra källor som
God revisionssed vid granskning av varulager?

varit till stöd av uppstållandet av årsredovisningen. Revisorn ska i sin insamling av revisionsbevis ta ställning till hur tillräckliga och ändamålsenliga bevisen anses vara för att kunna använda dessa som stöd för räkenskappspåståendena. Med räkenskappspåståenden menas de påståenden som företagsledningen ger uttryck för i årsredovisningen, som till exempel att varulagret är av en viss storlek. För varje räkenskappspåstående krävs det åtminstone ett revisionsbevis. RS 500 anger att räkenskappspåståendena kan delas in enligt följande kategorier:

a) "existens: en tillgång eller skuld existerar ett givet datum,
b) rättigheter och förpliktelser: en tillgång eller skuld hänför sig till företaget vid ett viss datum,
c) inträffande: en transaktion eller händelse ägde rum vilken hänför sig till företaget under perioden,
d) fullständighet: det finns inga tillgångar, skulder, transaktioner eller affärshändelser som inte är bokförda eller poster som det inte har lämnats upplysning om,
e) värdering: en tillgång eller skuld är bokförd och värderad enligt lag och god redovisningssed,
f) mätning: en transaktion eller affärshändelse är bokförd till rätt belopp och en intäkt eller kostnad är hänförd till rätt period samt
g) presentation och upplysning: en post är upplyst om, klassificerad och beskriven enligt lag och god redovisningssed."

Revisionsbevisen har olika värde beroende var de kommer ifrån och var de är inhämtade. Några exempel är följande; det revisorn själv har iakttagit är mer vart än uppgifter som kommer från andra; skriftliga uppgifter har större värde än muntliga; uppgifter från flera håll som är samstämmiga är mer värda än en enskild uppgift; om ett företag har goda interna kontroller har deras uppgifter större värde och de uppgifter som kommer från källor utanför företaget har större värde än de som kommer från källor inom företaget.

---

21 FAR (2006), "Revision - En praktisk beskrivning" sid. 64-65
22 FAR (2009), "RS 500 Revisionsbevis" bestämmelse13
23 FAR (2006), "Revision - En praktisk beskrivning" sid. 66
2.1.5 Rapportering

Revisionens mål är att revisorn ska lämna en revisionsberättelse där han gör uttalanden om granskningen av bolagets årsredovisning, bokföring och styrelsens och VD:s förvaltning. De uttalanden revisorn lämnar är om han fastställer resultat- och balansräkningen, om vinsten disponeras enligt förslaget i förvaltningsberättelsen samt om styelseledamöterna och VD beviljas ansvarsfrihet. Revisionsberättelsen blir en offentlig handling då den ska vara med i bolagets årsredovisning. En revisionsberättelse ska utformas enligt en standardmall som anges i RS 709. Om granskningen som genomförts resulterat i att årsredovisningen visar en rättvisande bild av företaget, skriver revisorn en ren revisionsberättelse, det vill säga utan några fel anmärkta. Stöter revisorn däremot på brister som är väsentliga måste han tydligt anmärka på detta i sin revisionsberättelse, vilket resulterar i en oren revisionsberättelse. Det finns möjlighet för revisorn att i förväg göra påpekanden åt styrelsen då det förekommer fel, så att de kan åtgärda bristerna och på så sätt undvika en anmärkning.24

Revisionsberättelsen är inte den enda rapporten en revisor lämnar. Under revisionens gång lämnas både muntliga och skriftliga rapporter till beslutsfattare i företaget. Dessa löpande rapporter kan innehålla synpunkter och förslag. Revisorn arbetar däremot ofta i förebyggande syfte.25

2.1.6 Dokumentation

Allt det revisorn genomför under sin granskning och revision måste dokumenteras. Dokumentationen fungerar som underlag för revisorns uttalanden och ska därmed visa de väsentlighets- och riskbedömningar som gjorts, vad som har granskats, hur granskningen utformats och i vilken omfattning. Iakttagelser och bedömningar som legat till grund för de slutsatser revisorn tagit ska tydligt framgå samt vilka åtgärder som gjorts.26

En bevarad dokumentation över revisorns genomförda granskning från planering till rapportering är betydelsefull för andra än revisorn själv. Medrevisorer, tillsynsverksamheter eller domstolar får genom dokumentationen möjlighet att i efterhand kunna gör bedömningar av revisorns arbete. En bristande dokumentation innebär därför att det för utomstående ej går att göra bedömningar av revisorns arbete om detta skulle behövas. Det anses därför som ett

---

24 FAR (2006), ”Revision - En praktisk beskrivning” sida. 93 - 103
25 Ibid
26 FAR (2006), ”Revision - En praktisk beskrivning” sida. 78
God revisionssed vid granskning av varulager?

allvarligt fel att inte föra ordentlig och tydlig dokumentation. Riktlinjer för hur dokumentationen ska upprättas finns i RS 340.27

2.2 Revisorssämndens uppgifter

Revisorssämnden (RN) är en statlig myndighet som behandlar revisionsfrågor. Deras uppgifter är att godkänna revisorer och på så sätt se till att det finns kvalificerade revisorer i samhället och att ombesörja tillsyn av revisorerna för att det ska upprätthållas en hög kvalitet av yrket och för att ekonomisk brottslighet ska bekämpas.28

RN ger ut föreskrifter och uttalande om god revisors- och revisionssed i olika revisionsfrågor. Deras uttalanden finns framförallt i de beslut de fattat om disciplinära åtgärder som publiceras i RN:s praxis. Deras tillsyn av kvalificerade revisorer innebär att de prövar anmälningar som kommer in på revisorer. Anmälningar kan komma från både privatpersoner eller myndigheter. Utöver detta genomför även RN en systematisk uppsökande tillsynsverksamhet, SUT.29 RN genomför löpande kvalitetskontroller på de revisorer som är medlemmar i FAR SRS genom stickprov på genomförda granskningar varje år. SUT verksamheten inriktar sig på olika projekt som anses behöva ytterligare kontroll. Framförallt utför de kontroll på de revisorer som inte är medlemmar i FAR SRS och på så sätt undvikit att kunna utsättas för deras kvalitetskontroll. Om det i en kontroll framkommit att en revisor brustit i sin verksamhet öppnas ett disciplinärende.30 När RN har öppnat ett disciplinärende ska revisorn yttra sig i frågan, därefter tar RN ställning till om de ska avskriva ärendet eller om de ska dela ut en disciplinär åtgärd då revisorn anses ha åsidosatt sina skyldigheter som revisor.31 De disciplinära åtgärderna som en revisor kan utsättas för är för mildare omständigheter en erinran. Då en revisor åsidosätter sina skyldigheter genom att bryta mot revisionslagen eller god revisionssed kan RN meddela denne en varning. I de fall då revisorn genom grov försammelse och oaktksamhet uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet kan RN upphäva dennes godkännande eller auktorisation.32

28 http://www.revisorssamnden.se/rn/om_rn_4706.html, 4/1
29 Ibid
30 http://www.revisorssamnden.se/rn/tillsyn/mer_om_systematisk_och_uppsokande_tillsyn_och_kvalitetskontroll.html, 4/1
31 http://www.revisorssamnden.se/rn/tillsyn/mer_om_disciplinar.html 4/1
3 GOD REVISIONSSED VID GRANSKNING AV VARULAGER


3.1 Vad är varulager

I bolagets årsredovisning finns det både anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. För att kunna värdera dessa rättvist måste dessa tillgångar skiljas åt. Anläggningstillgångar är tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Övriga tillgångar anses vara omsättningstillgångar. I redovisningsrådets rekommendation RR 22 p.56 anges att en tillgång klassificeras som omsättningstillgång när den är avsedd att innehas för försäljning i företagets normala verksamhetscykel och när den beräknas omsätts inom det närmaste året. Årsredovisningslagen delar in omsättningstillgångarna i fyra grupper där varulager utgör en av dem. Vidare definierar RR 2:02 varor i lager tillgångar som

- ”är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten (färdiga varor);
- är under tillverkning för att bli färdiga varor eller
God revisionssed vid granskning av varulager?

- **skall användas i tillverkningen av färdiga varor, såsom råvaror, komponenter eller förnödenheter som används i tillverkningsprocessen vid tillhandahållandet av tjänster.**

### 3.2 Revision av varulager en introduktion


Revisor måste fastslå att samtliga räkneskapspåstående om varulagrets existens, rättigheter och förpliktelser, inträffande, fullständighet, värdering, mätning och presentation och upplysning är korrekt.

---

33 http://www.bfn.se/redovisning/RADET/RR/RR2-02.pdf, tillgänglig 1/12
34 FAR (2006), ”Revision - En praktisk beskrivning” sid. 138
35 FAR 2009 ”RS 501 Revisionsbevis - ytterligare övervägande beträffande särskilda poster”
3.3 Existens

3.3.1 RS och doktrin


37 FAR 2009 ”RS 501 Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster” bestämmelse 4-5
utan det räcker att han är med en eller flera gånger. Emellertid är det desto viktigare för revisorn att granska att den interna kontrollen i lagerbokföring är god.\textsuperscript{38}

I de fall då revisorn ser att företaget använder sig av interna kontroller och det därmed är låg risk för att det ska finnas varor i lagret som egentligen inte existerar, kan det vara förnuftigt att börja med att testa dessa kontroller. På detta sätt kan han fastslå om lagerhanteringen är god kan han reducera sin insatts av substanskontroll gällande existensen av varulagret. Dock är kontrollen av inventeringen fortfarande det viktigaste momentet när det gäller granskning av varulagets existens.\textsuperscript{39} I de fall då revisorn finner att de interna kontrollerna inte fungerar tillfredsställande bör han i princip endast basera sin revision på substansgranskning. Han kan då genomföra analytiska substanskontroller där han jämför med beräkningar från tidigare år eller med bolag i samma branscher. Detaljerad substanskontroll där han själv väljer ut varor ur lagerlistan och kontrollerar att dessa verkligligen existerar är förmodligen den mest tillförlitliga metoden.\textsuperscript{40}

Då företaget genomför en fullständig inventering av sitt varulager jämförs den ihopräknade volymen med den registrerade volymen i lagersystemet för att sedan justeras om det behövs. Revisorn granskar strukturen på inventeringen för att kunna fastslå att tillvägagångssättet för att bestämma kvantiteten genom fysisk inventering och för att sedan uppdatera registret fungerar tillfredsställande. Revisorn observerar hur inventeringen går till och att instruktionerna följs. Dessutom väljer han ut några stickprov i olika varuslag för att göra egna beräkningar som han jämför med bolagets inventerade resultat.\textsuperscript{41}

I följande stycke kommer jag presentera disciplinärenden där revisorer har bruttit i sin granskning av varulager. Vidare kommer jag att analysera fallen för att utreda vad som är god revisionssed vid granskning av varulager.

\textsuperscript{38} FAR (2006), ”Revision - En praktisk beskrivning” sid. 138
\textsuperscript{39} Gulden (2000), ”Revisjon – teori og metode” sid. 326
\textsuperscript{40} A.a. sid. 329
\textsuperscript{41} A.a. sid. 327
3.3.2 Praxis

3.3.2.1 Ej närvarat vid fysisk inventering

För att styrka mina påståenden kommer jag sammanfatta ett antal rättsfall som visar att revisorer har på liknande sätt brutit i sin granskning när det gäller att de ej har närvarat vid någon fysisk inventering, vilket är den åtgärd en revisor ska genomföra enligt både RS och god revisionssed.

Ett antal disciplinärenden\textsuperscript{42} tar upp omständigheten att revisorn ej har närvarat vid bolagets fysiska inventering. I samtliga fall har posten varulager bestått av en väsentlig post och revisorerna har själva angett att de ej närvarat vid den faktiska inventeringen. Istället har de angett olika anledningar till varför de ej närvarat. Kommentarer som ”sett att lagret finns”, ”varit och tittat på lagret” och ”lagrets existens bedöms uppnått utifrån att ha sett några foton av lagret” har angivits. Revisorerna har själva ansett att detta varit tillräckliga granskningsåtgärder för att fastställa lagrets existens. I disciplinärendet med diarenummer, Dnr 2009-555 har revisorn svarat RN på frågan om hur han kunnat fastställa lagrets existens att han gjort kontroller som styrkt att varorna fanns i lagret och att bolaget har lämnat uppgifter om att lagret stämmer. I Dnr 2009-157 där revisorn har fastställt lagrets existens genom att ha sett fotografier av lagret som bestod av kartonger ansåg han att det var tillräcklig att se dessa bilder och sedan besikta lagret genom att räkna några av kartongerna. Revisor i Dnr 2008-250 har inte någon gång under de senaste räkenskapsåren närvarat vid bolagens fysiska inventeringar då han inte ansåg att detta skulle tillföra honom något väsentligt. Inventeringarna har utförts av bolagets egen personal och revisorn ansåg att det var tillräcklig att skaffa sig information om när, av vem och på vilket sätt inventeringen gjorts för att kunna fastställa lagrets existens. Samtliga revisorer i nämnda fall har på uppmaning från RN svarat att de utfört olika kontroller som till exempel gjort stickprover, rimlighetsbedömningar, analysberäkningar och genomgång av lagerlistor. Inte i något av fallen finns det dokumentation som kan bekräfta dessa påståenden.

\textsuperscript{42} Dnr 2009-555, Dnr 2008-250, Dnr 2009-157, Dnr 2008-653
God revisionssed vid granskning av varulager?

Fördjupning i Dnr 2006-1556

Bakgrund


De svar A-son lämnat angående granskning av varulager i de olika bolagen är enligt följande.

I ett vitvarubolag har posten lager tagits upp till 59 procent av balansomslutningen. A-son har antecknat att han ”gått igenom butiken” tillsammans med bolagets VD samt räknat vitvaror och jämfört priserna med kataloger. Han har i efterhand på RN:s begäran skickat in ett lagerintyg där den enda anteckning utgjordes av ett OK. Några övriga handlingar som verifierar att det utförts någon granskning av lagret finns däremot inte. Postern varulager i ett bensinbolag, som bestod av 57 procent av balansomslutningen, har han granskat genom att han ”stannat till” hos bolaget och gått igenom butiken och några förråd och tagit några stickprover. Den enda dokumenteringen som tillställts RN angående granskning av varulagret har varit ej undertecknade lagerintyg. Alltså finns det inte här heller några dokument som visar vare sig inriktning eller omfattning av eventuella kontroller eller resultatet av eventuellt utförd granskning. I ett byggbolag har revisorn antecknat att han ”gått med vid inventeringen under en timme” och då kontrollerat tio lagerlistor. Då det även här fattas dokumentering av eventuellt granskning har A-son tillagt att han vet vad han har gjort, och hade han vetat att RN ville ha hans noteringar så hade han sparat dem. RN har kontrollerat ytterligare tre av A-son granskade bolag med samma resultat som ovan. Det finns inga handlingar alls som visar att han utfört någon granskning av bolagens varulager. I ett av bolagen har han antecknat att han inte närvarat vid inventeringen men att han ”gått igenom listorna och sett efter att prissättningen verkar rimlig”. Han uppgjer dessutom att han inte har någon ”anledning att ifrågasätta bolagets inverteringsrutiner”.

15
God revisionssed vid granskning av varulager?

RN:s bedömning

RN konstaterar att A-son inte i något av ovan nämnda fall har visat eller ens gjort sannolikt att han utfört någon godtagbar granskning av posten varulager. A-son har hävdat att han granskat lagerposterna men inte kunnat verifiera sina uppgifter med någon dokumentation. Han har även sagt rakt ut att han förlitit sig på respektive företagslednings ord. A-son har genom sina underlåtelser allvarligt åsidosatt god revisionssed.

Kommentar


Jag anser att A-son hade agerat enligt god revisionssed om han istället för att endast stanna till vid bolaget och snabbt gå igenom butiken eller lagret, tagit sig tid att verkligen planera och varit med vid en fysisk inventering. Jag anser att det inte finns några omständigheter som gör att han inte kunnat närvara och han borde därför använt sig av denna metod. Posten varulager har som tidigare sagts varit en väldigt väsentlig post och måste noga granskas för att revisorn ska kunna fastställa att resultatet som bolaget redovisat är rättvisande. De kontroller han påstått sig utfört, som till exempel räknat vitvaror och jämfört med kataloger, gått igenom förråd och gjort stickprov och kontrollerat anskaffningsvärde, borde han noga ha dokumenterat för att uppnå god revisionssed. En revisor borde veta att dokumentationen är en viktig del av revisionsarbetet och en kommentar som A-sons lämnade, ”hade han vetat att RN velat ha hans noteringar hade jag sparat dem” anser jag innebära stor okunnighet och ignorans.
God revisionssed vid granskning av varulager?


3.3.2.2 Redovisningskonsult granskat lagrets existens

Lagrets existens ska fastställas genom att revisorn är närvarande vid en fysisk inventering. I följande fall har revisorerna brutit i sin revision genom att de har godtagit att någon anlitad av bolaget kontrollerat lagrets existens. Revisorn har därmed förlitit sig på en internt anställdens ord om att lagret stämmer och utifrån detta fastställt lagrets existens.

Flera fall har behandlat hur en revisor har låtit en redovisningskonsult granska lagret och själv låtit bli att genomföra någon egen granskning av bolagens mest väsentliga och riskfyllda post. En revisor har helt enkelt angett tidsbrist som förklaring till att han anlitat bolagets redovisningsbyrå för att kontrollera lagret. En annan revisor har svarat ja på frågan om närvaro vid inventering och på en notering efter har det dock tilllags ”inte gjort av oss”. Vem som varit närvarande framgår inte.

Fördjupning i Dnr 2008-802

Bakgrund


43 Dnr 2009-158, Dnr 2006-1542, Dnr 2006-1590
framgår inte. I det material som sänds till RN finns det inget som visar vare sig inriktning eller omfattning av eventuell kontroll av lagrets existens.

RN:s bedömning

Då B-son i sin granskningsplan har angivit att posten varulager hade hög väsentlighet ankom det på honom att skaffa godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om dess existens. Varken han själv eller någon av hans revisionsmedarbetare har någon gång närvarat vid någon fysisk inventering i bolaget. Istället har han hänvisat att kontrollerna utförts av den personen som också var anlitad av bolaget som redovisningskonsult. RN anser att de kontroller som utförts av bolagets redovisningskonsult är att anse som en del av bolagets interna kontroll. B-son kunde i sin planering av revisionsåtgärder tagit hänsyn till dessa kontroller men fick inte enligt god revisionssed helt underlåta att utföra egna kontroller av lagrets existens. På grund av att han inte gjort några egna kontroller har han inte kunnat visa att han haft grund för sitt uttalande om lagrets existens.

Kommentar

använda denna information till att förstärka sina egna revisionsbevis. Kontrollen av en anställd i bolaget betraktas som den interna kontrollen då redovisningskonsulter själv är anställd av bolaget och kan ha samma incitament som nämnts ovan. Revisorn måste själv närvara och kontrollera inventeringsrutinerna för att granska varulagret enligt god revisionssed. Enligt god revisionssed tycker jag dessutom att revisorn ska ha den professionella kunskapen om granskning och väsentlighet att han ska veta att det krävs ytterligare övervägande vid särskilda poster, bland dessa ett bolags varulager. För att revisorn ska kunna uttala sig om lagrets existens och fastställa resultat- och balansräkningen måste han ha grund för sitt uttalande i samlade revisionsbevis. Jag tycker att B-son enligt god revisionssed borde förstått att han inte kunde överlåta kontrollen av inventeringen av någon inom bolaget. Han hade kunnat använda redovisningskonsultens resultat av inventeringen, som visade sig vara utan anmärkningar, i sin planering av granskningen för att fastställa om företaget hade god intern kontroll och att lagerbokföringen stämde överens. Detta hade då möjligen visat att det var låg risk för att varulagret var felredovisat och han kunde då planera att reducera sin substansgranskning av lagret. Hade B-son gjort detta och dessutom själv varit närvarande vid en fysisk inventering där han granskat strukturen på inventeringen och gjort stickprov för egna beräkningar för att fastslå att tillvägagångssättet för att bestämma kvantiteten är god, anser jag att han hade uppfyllt god revisionssed vid granskning av varulagret.

3.3.2.3 Närvaro vid inventering vid annat tillfälle än balansdagen

Har revisorn inte möjlighet att närvara vid den fysiska inventeringen vid den tidpunkt som planerats, ska han närvara eller föranstalta om inventering vid en annan tidpunkt och granska mellanliggande transaktioner.44

I följande disciplinärenden45 har revisorerna inte närvarat vid inventeringen på balansdagen. I Dnr 2006-1374 har revisorn antecknat att han inte haft möjlighet att närvara vid inventeringen då han blev invald sent i bolaget och inventeringen redan skett. I efterhand har han dock haft en genomgång med bolagets företrädare angående varulagret. De diskuterade då lagret och gick tillsammans igenom många av inventeringslistorna och kontrollerade mot några stickprov. En annan revisor har i Dnr 2007-319 påstått sig besökt klienten och gått igenom inventeringen

44 FAR 2009 ”RS 501 Revisionsbevis – ytterligare överväganden beträffande särskilda poster” bestämmelse 6
45 Dnr 2006-1374, Dnr 2007-319
God revisionssed vid granskning av varulager?

vid ett datum. Enligt en anteckning på en checklista skedde bolagets egen inventering två
dagar innan. Han menar att han gjort en helhetsbedömning av vad som upptagits på
inventeringslistan och vad som fanns i butiken vid besöket. Han gjorde även en jämförelse av
lagret med föregående års inköpsfakturor. Inventeringen tycktes därför "rimligen stämma
hyfsat" med vad som fanns i butiken. Det gjordes inga större inköp under tiden mellan
inventeringen och besöket. Revisorerna i båda fallen har inte kunnat verifiera sina uppgifter
med någon dokumentation eller förklarat vilken grund de haft för att uttala sig om lagrets
existens.

Fördjupning i Dnr 2008-33

Bakgrund

Revisor C-son har varit föremål för Revisorstämmandes kvalitetskontroll. Då det bedömts att
C-son inte anses bedriva sin verksamhet enligt god revisionssed har det öppnats ett
disciplinärende för att göra en utredning. I två av de bolag, grossistbolag och däckbolag, som
C-son varit vald revisor har RN funnit brister i hans granskning av dess varulager. Den enda
dokumentationen som finns angående granskning av bolagens varulager är för grossistbolaget
en halv sida sammanfattning av inventering per balansdagarna 31 december. Det finns dessutom
en anteckning som lyder "Medv. Lageravstämning 31/5, ok, u.a." och C-sons signatur. I det
andra bolaget, däckbolaget, har C-son gjort anteckningar som lyder "medv. lageravstämning
30/11 2006". Utifrån detta har han godtagit lagrets existens per balansdagen den 30 april
2007. RN har bett C-son att förklara hur en eventuell närvaro vid andra tidpunkter än
respektive balansdag kunde verifiera existensen på varulaget per balansdagen. På detta svarar
C-son att han när det gäller grossistbolaget vid sin medverkan vid inventeringen jämförde den
fysiska inventeringen med lagerbokföringen och gjorde stickprov motsvarande ca 30 procent
av antalet varor i bolaget. Året efter stödde han sitt uttalande om lagrets existens på
föregående års inventering och konstaterade att det under året inte hade skett några avvikelser
av väsenlighet. Vad gäller däckbolaget har C-son yttrat att lagrets existens "syntes utan
särskild ansträngning" och att värdet bedömdes med utgångspunkt från lagerreddovisningen,
priskalkyler med mera. Han har även sagt att han "medverkade" vid stickprovsganskning och
fortydligat att lagret varit väl synligt eftersom det bestod av däck som låg i staplar. Inte för
något av bolaget har C-son bekräftat sina uppgifter med någon dokumentation.
God revisionssed vid granskning av varulager?

RN:s bedömning

I båda bolagen var posten varulager en väsentlig post och som framgått är dokumentationen bristfällig. RN har bett C-son att förklara vilken grund han haft för att kunna godta lagrets existens. C-son har inte besvarat hur han kunnat verifiera lagrets existens mer än fem månader efter inventeringen fram till per balansdagen. RN konstaterar att det varken av C-sons svar eller dokumentation går att utläsa att han gjort några godtagbara kontroller av bolagens varulager. Eftersom posten varulager i båda bolagen motsvarande upp till halva balansomslutningen har C-son inte haft grund för att tillstyrka fastställandet av vare sig resultat- eller balansräkningar. Genom att ändå göra detta har han åsidosatt god revisionssed.

Kommentar


I båda bolagen har revisorn angett att han närvarat vid en fysisk inventering vid ett annat tillfälle än balansdagen. I däckbolaget gjordes detta hela fem månader innan balansdagen vilket innebär att C-son har granskat varulaget för knappt ett halvår och utifrån detta fastställt lagrets existens för hela räkenskapsåret. Utifrån de svar C-son gett till RN anser jag inte att han genomfört några egentliga åtgärder för att fastställa lagrets existens. Att däcken ”syntes utan särskild ansträngning” betyder inte att han genomfört någon acceptabel granskning av lagret. Inte heller går det att utläsa på vilket sätt han har ”medverkat” vid stickprovstagningsarna av lagret, utan han verkar tycka att lagrets existens kan verifieras utifrån att han tydligt kunde se däcken uppstaplade. Jag anser för det första att han egentlichen
God revisionssed vid granskning av varulager?

inte skaffat sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis vid det tillfället han påstår sig närvarat vid en inventering. För det andra har han inte på något sätt visat att han gjort några kontroller på mellanliggande transaktioner eller granskat lagerbokföringen för att se om denna är fullständig. På grossistbolaget menar C-son att han vid sin medverkan jämfört den fysiska inventeringen med lagerbokföringen och utfört stickprover. Detta kan anses som okej om han kunnat visa dokumentation över sina åtgärder. Att han året efter sen stödde sitt uttalande om lagrets existens på föregående års inventering genom att konstatera att det inte skett några avvikelser under året angående lagrets väsentlighet är ej på något sätt godtagbart genomförda revision. För att C-son ska genomfört sin granskning enligt god revisionssed anser jag att han för det första skulle angett i sin dokumentation anledningen till varför han ej kunnat närvara vid den fysiska inventeringen på balansdagen. För att det ska vara godtagbart att han fastställer lagrets existens utifrån en inventering flera månader innan skulle han genomgående behövt granska bolagens varulagerredovisning och rutinerna för hantering av lagret. Hade han då kommit fram till att lagerbokföringen sköts korrekt och att det inte finns några väsentliga risker för fel, hade hans revision kunnat uppnå god revisionssed om han visat att han granskat de mellanliggande transaktionerna genom att genomföra andra åtgärder för att samla in revisionsbevis för lagrets existens. Det kan tänkas att bolagen använder sig av rullande inventering och då behöver inte revisorn medverka vid alla tillfällen. Dock är det här lika viktigt att han granskar att den interna kontrollen i lagerbokföringen är god för att han ska kunna fastställa lagrets existens per balansdagen. En revision utförs årsvis och hela revisionsprocessen ska genomföras på nytt för varje nytt år. En revisor som varit vald revisor i ett bolag under flera år får inte hänvisa sin revision till föregående års granskning. Han kan visserligen använda sig av tidigare års material i sin planering av revisionen. Men att dra slutsatser och uttala sig i årets revisionsberättelse utifrån tidigare års granskning anser jag inte på något sätt vara i enlighet med en kvalificerad revisors yrkesverksamhet eller god revisionssed.

3.3.3 Sammanfattning

För att uppnå god revisionssed vid granskning av varulagrets existens måste en revisor visa att han skaffat sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis föra att ha grund för sina uttalanden. Det står tydligt angett i revisionsstandarden att en revisor ska närvara vid en fysisk inventering för att kunna fastslå lagrets existens. God revisionssed innebär just att standarder

Om en revisor avger en ren revisionsberättelse betyder detta att han tillstyrkt bolagets resultat- och balansräkning. För att göra detta måste han enligt god revisionssed bland annat fastställt lagrets existens på de sätt som jag ovan nämnt.

3.4 Rättighet och förpliktelser

3.4.1 RS och doktrin

Rättighet och förplikelse innebär att revisorn fastställer att de varor som finns i lagret verkligen tillhör företagets egendom.\(^{46}\) Varor är lösöre och tillhör som huvudregel den som har varorna i sin besittning vid den aktuella tidpunkten. Dock finns det företag som förvarar varor åt andra i sitt lager genom att till exempel hyra ut lagerplats och dessa varor får då inte räknas med som varulager.\(^{47}\) För att kunna avgöra vilka varor som tillhör bolaget kan revisorn

\(^{46}\) FAR (2006), ”Revision - En praktisk beskrivning” sid. 139
\(^{47}\) Gulden (2000), ”Revisjon – teori og metode” sid. 329
i första hand granska inköpsfakturorna. Revisorn kan även behöva kontrollera dokument för de varor som förvaras på företagets uthyrda lager samt förhöra sig genom förfrågningar och bekräftelser inom bolaget för att kunna bestyrka sina bevis. Det är viktigt att bolaget noggrant beräknar vilka varor som verkligen tillhör deras varulager. Tar de med andra varor i sina beräkningar kommer detta att ge väsentliga utslag på deras resultat. Detta kontrollerar revisorn lämpligast genom att granska hur bolaget hanterar varorna som tillhör dem själva eller andra.

3.4.2 Praxis


Fördjupning i Dnr 2008-34

Bakgrund

Revisor D-son har varit föremål för Revisornsämndens kvalitetskontroll och har i denna inte ansett bedriva sin verksamhet enligt god revisorssed. Därmed har detta disciplinärende öppnats för att göra en kompletterande utredning. När det gäller D-sons granskning av ett textilbolags varulager har följande inträffat. Textilbolagets varulager består av 48 procent av

48 FAR (2006), ”Revision - En praktisk beskrivning” sid. 139
49 Gulden (2000), ”Revisjon – teori og metode” sid. 330
50 Dnr 2009-802, Dnr 2007-389
God revisionssed vid granskning av varulager?

balansomslutningen. Varulaget anges vara upptaget till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkligt värde och att inkuransrisk har beaktats. Av en lagerlista framgår att lagret bestod av möbler och textiler. D-son har inte visat att han gjort några kontroller av lagret. Han har själv uppgett att bolagets lager framförallt består av ett visningslager där de ”tunga möblerna kvartår från tidigare år”. Han har inte varit närvarande vid textilbolagets inventering utan menade att med sin kännedom om vad som fanns i butiken kände han sig nöjd. I efterhand hade han kontrollinventerat alla soffor som dessutom året efter fortfarande fanns kvar då de rörde sig om visningsexemplar. Dessa kunde realiseras när modellen utgått ur bolagets sortiment. Dokumentationen är bristfällig.

RN:s bedömning


Kommentar

För att tillgångar ska anses utgöra varor i lager måste de uppfylla vissa kriterier. Dessa är främst att de ska vara avsedda för försäljning i den löpande verksamheten, det vill säga färdiga varor, eller är under tillverkning för att bli färdiga varor. Textilbolaget bedriver handel med textil och möbler och bolagets lager kan därmed bestå av både textiler och möbler. Bolaget har beräknat att alla de varor som funnits i lager varit omsättningstillgångar. Det har framkommitt i fallet att det funnits möbler i lagret som inte var till försäljning utan endast skulle användas som visningsexemplar. Då dessa möbler funnits i bolaget under flera år anser jag inte att dessa är en omsättningstillgång. Inte heller tycker jag att de kan räknas till varulagret då möblerna inte var som avsikt att säljas i den löpande verksamheten. D-son har uppmärksammat dessa omständigheter och borde genomfört en grundligare granskning av vad
som tillhör lagret eller ej. För att göra det skulle han för det första närvarat vid en inventering där han kunnat kontrollera lagrets existens och sett att det kanske stod gamla möbler i lager eller ute i butiken för uppvissning. Dessutom utgör lagret av en väsentlig post och det är viktigt att han kontrollerar att de varor som utgör av lager verkliga tillhör lagret. Att ta med varor som inte tillhör lagret ger väsentliga utslag på resultatet. Bolaget har i sina beräkningar tagit med utställningsexemplaren till full anskaffningskostnad och därmed övervärderat lagret. Enligt god revisionssed borde D-son utifrån sina observationer genomfört fler åtgärder för att fastställa om de varor som bolaget tagit upp som varulager verkliga borde tillhöra lagret. Det är möjligt att revisionen hade kommit fram till att varulagret var rätt värderat ändå, men då det uppenbarligen fanns misstankar om att lagrets rättigheter inte stämde måste detta ingå i planeringen av revisionsarbetet att extra åtgärder bör genomföras. Utifrån dessa åtgärder kan han sedan fastställa om möblerna som varit utställningsexemplar ska ingå som varulager eller ej och på detta sätt ha underlag för sitt uttalande om lagrets rättighet och förpliktelse.

### 3.4.3 Sammanfattning

För att bolaget ska kunna ta upp varorna som en tillgång i lagret är det en förutsättning att de för det första tillhör bolaget, och för det andra att varorna uppfyller kraven för att vara en omsättnings tillgång i lager. I fallen ovan har det funnits problematik där revisorn inte gjort tillräcklig granskning i ett bolag som arbetar med pågående arbete. Värderingen av denna verksamhetstyp är komplicerad och revisorn bör enligt god revisionssed granska att posterna verkliga tillhör det bolaget har redovisat dem som och till rätt värde. Det kan finnas drivkrafter för ett bolag att värdera sitt varulager högt om de vill manipulera med sitt resultat. Ett högt värderat varulager innebär en lägre vinst för bolaget att skatta. Det är därför viktigt att revisorn som är en utomstående och oberoende part även kontrollerar vid en närvaro på inventeringen att de varor som existerar i lagret verkliga ska tillhöra och får räknas med som varulager. God revisionssed vid granskning av varulagrets rättighet och förpliktelse kan anses vara att revisorn är medveten om att de varor som rent fysisk står i lagret inte alltid tillhör lagret. Revisorn bör alltid genomföra en kontroll som kan styrka att varorna som bolaget redovisat som tillgängspost tillhör dem själva, och inte nöja sig med att endast kontrollera lagrets existens och värdering. Att varorna existerar måste i första hand kontrolleras och för att värderingen ska anses vara korrekt bör revisorn kunna styrka sitt uttalande om lagrets rättighet med godtagbara revisionsbevis.
3.5 Värdering och mätning

3.5.1 RS och doktrin


Värdet på varulagret kan räknas ut genom att multiplicera antal produkter med pris per produkt. Kvantiteten granskar revisorn när han genomför kontroller på varornas existens och priset granskar han genom att både kontrollera att de använt rätt pris och att uträkningarna är korrepta. Företaget kan mäta och värdera sina varor manuellt eller med något IT-system. Revisorn får anpassa sin granskning efter detta och använda sig av både substansgranskning av de manuella beräkningarna och eller systemgranskning av IT-systemet.

Årsredovisningslagen anger i fjärde kapitlet värderingsregler om omsättningstillgångar och varulager. I 9§ anges att ”omsättningstillgångar skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen”. Anskaffningsvärdet är de utgifter som finns för tillgångens förvärv eller tillverkning, och nettoförsäljningsvärdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. 11§ anger vidare att ”anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip”. 

3.5.2 Praxis

3.5.2.1 Värdering av lagret utifrån försäljningspris

I detta avsnitt kommer ett flertal rättsfall att presenteras där revisorn i respektive fall har brustit i sin granskning av lagrets värdering. I ett flertal fall har revisorerna granskat lagrets värdering genom att godkänna bolagets uträkningar utan ytterligare kontroll. Bolagen har

51 FAR (2006), ”Revision - En praktisk beskrivning” sid. 139-140
52 Gulden (2000), ”Revisjon – teori og metode” sid. 330
53 Årsredovisningslag (1995:1554), 9, 11 §§
54 Dnr 2009-555, Dnr 2008-250, Dnr 2007-1672, Dnr 2006-1590

**Fördjupning i Dnr 2006-1542**

**Bakgrund**

Revisor E-son har genom systematisk och uppsökande tillsyn uppmärksammat ha brustit i sin verksamhet. Med hänsyn till vad som har framkommit i SUT-ärendet har RN beslutat att överföra detta till ett disciplinärende.

God revisionssed vid granskning av varulager?

**RN:s bedömning**

E-son har vare sig genom sin dokumentation eller genom sina svar på RN:s frågor gjort troligt att han själv utfört någon granskning av bolagets varulager trots att lagret varit bolagets mest väsentliga post och enligt hans egen bedömning också den mest riskfyllda. RN meddelar att omsättningstillgångar enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) som huvudprincip ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. I maskinbolagets årsredovisning har det angetts att varulagret har värderats till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen. Det framgår utifrån E-sons dokumentation att lagervärdet dock har beräknats utifrån försäljningspriset med avdrag för 15 procent. E-son verkar inte ha reflekerat över om den av maskinbolaget faktiskt tillämpade värderingsprincipen stämde överens med de principer som angavs i årsredovisningen.

Sammanfattningsvis konstaterar RN att E-son inte har visat eller ens gjort troligt att han granskat posten varulager i bolaget på ett godtagbart sätt och har därmed på ett allvarligt sätt åsidosatt sina skyldigheter som revisor.

**Kommentar**

För att bolagets resultat ska bli korrekt är det viktigt att posten varulager som ofta utgörs av en väsentlig post, är rätt värderad. Årsredovisningslagen anger att ett bolag ska värdera sina omsättningstillgångar, vilket varulager är, till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Maskinbolaget har angett i sin årsredovisning att de jämfört det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Det verkliga värdet är som grundregel nettoförsäljningsvärdet och bolaget har angett att de använder sig av rätt metod enligt lag. I vissa fall kan även återanskaffningsvärdet användas som mått på det verkliga värdet. Revisorn har redan i sin granskningsplanering angett att det fanns en väsentlig risk med att bolaget använts sig av försäljningspriser för att beräkna värdet på lagret. Utifrån detta borde E-son enligt god revisionssed utökat sin granskning av varulagret och genomfört ytterligare åtgärder för att kontrollera lagrets värdering. Det går även att utläsa av E-sons dokumentation att han uppmärksammat att bolaget beräknat lagrets värde genom att ta försäljningspriset med avdrag för 15 procent, vilket motsvarar vinstpålägget. Då det står tydligt i lagen hur ett varulager ska värderas anser jag att E-son som revisor borde känna till dessa metoder. Hade han vetat att lagret ska värderas till antingen lägsta av anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet borde han gjort kontroller på om bolaget har
God revisionssed vid granskning av varulager?


3.5.2.2 Otillräcklig granskning av lagrets värde

I de flesta fallen saknas det helt enkelt någon dokumentation som kan påvisa att revisorerna genomfört någon granskning av lagrets värde. Revisorerna har påstått sig utföra några mindre kontroller och utifrån dessa fastställt lagrets värde. Även de påstådda åtgärderna har varit otillräckliga för att kunna fastställa att lagret är rätt värderat och utifrån detta fastställa bolagens resultat- och balansräkning. Jag har funnit flertalet fall där revisorernas enda dokumentation som ska stärka deras påstående bestått av lagerlister som bockats av utan att det framgått vad bockarna skulle innebära. Revisorerna har anmärkt att de till exempel granskat inköpsfakturor eller gått igenom olika kalkyler. En revisor har påpekat att han ansåg sig ha genomfört en tillfredsställande kontroll av lagrets värdering då han granskat inköpsfakturorna och genom sin ”allmänna kunskap om bolagets verksamhet och processer”. I ett av fallen har bolagets varulager ökat avsevärt jämfört med föregående balansdag. Den enda dokumentationen som revisorn framställt bestod av en kort sammanställning över

55 Dnr 2008-802, Dnr 2007-1527, Dnr 2008-653, Dnr 2008-33, Dnr 2009-313
God revisionssed vid granskning av varulager?

Lagerposter där det endast angavs det totala värdet på lagret. Revisorn har kommenterat att ”posten synes rimligt redovisad” fast att det inte funnits några uppgifter om antal produkter och pris per antal. Då revisorernas dokumentation i fallen är bristfällig eller obefintlig går det inte att utläsa att revisorerna genomfört några godtagbara kontroller av bolagets prissättning och därmed värdering av posten varulager.

Fördjupning i Dnr 2006-1374

Bakgrund

RN:s bedömning

RN påpekar att varulagret var metallbolagets mest väsentliga tillgångspost och det ankom därför på F-son att skaffa sig godtagbara revisionsbevis för att kunna uttala sig om lagrets existens och värde. Av F-sons dokumentation framgår det inte att han har tagit ställning till om bolagets redovisning av värdet på varulagret har skett i enlighet med då gällande bestämmelser i lagen. En revisor som underläter att dokumentera sina revisionsåtgärder har bevisbördan för ett påstående om att vissa revisionsåtgärder ändå har utförts. De uppgifter som F-son har lämnat om sina stickprovskontroller verifierar inte att han skulle ha gjort någon fullgod granskning av metallbolagets varulager. På grund av ovan nämnda händelser har F-son inte haft grund för att tillstyrka fastställandet av metallbolagets resultat- och balansräkning. Genom att ändå göra detta har F-son åsidosatt god revisionssed.

Kommentar

God revisionssed vid granskning av varulager?


3.5.3 Sammanfattning

God revisionssed vid granskning av ett varulagers värdering innebär för det första att revisorn kontrollerar att bolaget följt lagen om hur ett varulager ska värderas. Lagen säger att lagret ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet och standarden säger att en revisor ska skaffa sig ändamålsenliga och tillräckliga revisionsbevis för att kunna fastställa att värderingen är korrekt. Om revisorn samlar in godtagbara revisionsbevis för att kunna påvisa att han genomfört kontroller på lagrets värdering och dokumenterat dessa väl uppfyller hans arbete god revisionssed. En revisor måste vara uppmärksam när det gäller varulagrets värdering och måste agera med extra insatser om det finns någon som helst osäkerhet eller otydlighet när det gäller hur bolaget har värderat sitt lager. De varor som revisorn har bekräftat existerar i ett bolags lager ska han göra kontroller på prissättningen som använts, kontrollera de beräkningar bolaget utfört, granska att den interna kontrollen fungerar korrekt och utifrån detta genomföra substantspråklig granskning i den mån det behövs. Att varulagret är rätt värderat är en förutsättning för att det redovisade resultatet ska vara rättvisande och det kan därför förväntas av en revisor att han vidtar extra åtgärder på denna post.
4 SLUTSATS


Vad som anses vara god revisionssed går även att utläsa från RN:s beslut i de disciplinärenden de har behandlat. Utifrån ärenden där revisorer har brustit i sin granskning av varulager har jag samlat information och analyserat fram vad jag anser är god revisionssed vid granskning av varulager.

För att en revisor ska kunna fastslå ett bolags resultat- och balansräkning ska han samlat revisionsbevis som ligger till grund för hans uttalande. Revisorn bör gransa varulagret och detta gör han främst genom att kontrollera att de redovisade lagret existerar, att de varor som är upptagna som lager verkligen tillhör bolaget och att lagret är rätt värderat. Lagrets existens ska alltid kontrolleras genom att revisorn själv är närvarande vid en fysisk inventering. RS 501 anger att revisorn då ska kontrollera bolagets redovisningssystem, riskerna med lagret och

Då en revisor är en utomstående granskare som är helt oberoende får denne aldrig underlåta att genomföra egna kontroller på grund av att han förlitats på att någon inom bolaget har påstått att lagret stämmer.

God revisionssed vid granskning av varulager?

Det är en förutsättning att ett bolags varulager är rätt värderat och redovisat för att resultatet som visas upp för allmänheten visar en rättvisande bild av bolaget. Det är revisorns roll att granska att posterna i årsredovisningen är korrekt upptagna. Då varulager ofta är en väsentlig post är detta en post som i princip alltid behöver en djupare granskning. Utöver vad som anges i standarderna att en revisor bör genomföra är det viktigt att han använder sitt professionella omdöme. En granskning av varulager innebär mer än att pricka av att kontrollen gjorts. Är lagret felvärderat innebär detta att det blir ett väsentligt fel i resultatet. Denna risk måste revisorn minska genom att genomföra ändamålsenliga granskningsåtgärder. God revisionssed vid granskning av varulager är därmed främst att revisorn verkligen genomför de kontroller som standarden anger. För det andra är det viktigt att han genomgående arbetar för att minska risken för att det finns fel i lagrets existens och värdering.
5 Källförteckning

Litteratur

- "FARs Samlingsvolym 2009, Revision" (2009), FAR Förlag
- Moberg, Krister (2006), "Bolagsrevisorn", Nordstedts juridik AB, tredje upplagan
- "Revision- En praktisk beskrivning" (2006), FAR förlag

Elektroniska källor

FAR SRS, "God Revisionssed", tillgänglig
http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38330&_dad=portal&_schema=PORTAL

RR 2:02, tillgänglig

FAR SRS, "Om branschen", tillgänglig
http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,38300&_dad=portal&_schema=PORTAL

Disciplinärenden

Dnr 2009-157 (2009-06-11), "D 09"
Dnr 2009-158 (2009-04-29), "D 18/09"
Dnr 2009-313 (2009-06-11), "D 09"
Dnr 2009-555 (2009-06-11), "D 09"
Dnr 2008-33 (2009-02-05), "D 5/09"
Dnr 2008-34 (2009-06-11), "D 09"
Dnr 2008-250 (2009-04-29), "D 15/09"
Dnr 2008-391 (2008-06-17), "D 34/08"
Dnr 2008-653 (2008-09-10), "D 40/08"
God revisionssed vid granskning av varulager?

Dnr 2008-802 (2008-11-06), "D 46/08"
Dnr 2007-89 (2008-06-17), "D 28/08"
Dnr 2007-245 (2007-12-06), "D 07"
Dnr 2007-319 (2007-09-13), "D 07"
Dnr 2007-389 (2008-02-14), "D 7/08"
Dnr 2007-925 (2009-06-11), "D 09"
Dnr 2007-1527 (2008-11-06), "D44/08"
Dnr 2007-1672 (2009-03-19), "D 8/09"
Dnr 2006-1374 (2008-06-17), "D 26/08"
Dnr 2006-1542 (2007-02-08), "D 9/07"
Dnr 2006-1556 (2007-02-08), "D 10/07"
Dnr 2006-1590 (2007-03-22), "16/07"