

tilfredsstillende hvitvaskingsrutiner, herunder utpeking av hvitvaskingsansvarlig.

### Andre forhold

Et område hvor det tidligere har blitt avdekket en del funn, er syklisk inspeksjon, jf. ISQC1. Også her observerer vi bedring og det er ved årets kontroll kun fem kontrollerte som har mangler på dette området. Revisorene det gjelder har fått brev om forholdet, og må dokumentere at dette er tilfredsstillende gjennomført innen 31.8.2017.

Finanstilsynet vil bli orientert om hvilke medlemmer som har varslet avvikling/avhending av virksomheten i løpet av 2016, men som fortsatt står registrert med revisorregisternummer ved utgangen av januar 2017.

### Økt fokus på virksomhetsforståelse og revisjon av inntekter

De siste års kontroller viser at revisorene nå har mer fokus på virksomhetsforståelse og revisjon av inntekter enn tidligere. Vårt inntrykk er at revisorene stort sett opparbeider seg tilfredsstillende forståelse av virksomheten de reviderer, noe som er med på å danne grunnlaget for en bedre revisjon av inntekter. Revisjon av inntekter har vært fokusområde ved kontrollene i flere år og Revisorforeningen har arrangert en rekke kurs for å hjelpe revisorene å oppnå en bedre forståelse av hva som kreves og hvordan inntektsrevisjonen praktisk kan innrettes. Denne innsatsen ser ut til å ha gitt resultater og revisjon av inntekter er ikke lenger et område hvor det ved kva-

litetskontrollene avdekkes vesentlige svakheter.

### Kvalitetskontrollen 2017

For kvalitetskontrollen 2017 er følgende fokusområder foreslått:

- Verdssettelse / nedskrivning av anleggsmidler/varelager (også utsatt skattefordel).
- Etterlevelse av hvitvaskingsreglene.
- Attestasjonsoppdrag etter SA 3802, «Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen».

# Revisjon av varelager

I artikkelen kommer jeg med noen tanker om hvordan vi som praktiserende revisorer med noen få enkle grep kan forbedre vår revisjon og dokumentasjon av den utfordrende balanseposten varelager. Artikkelen er delt i to deler – varetelling og verdsettelse.



Statsautorisert revisor  
Asbjørn Nygård  
Partner FSS Revisjon

1. april 2016 ble det avsagt en interessant dom i Kristiansand tingrett. Foranledningen var at en bank hadde saksøkt revisor etter at en av bankens utlånskunder hadde gått konkurs. Banken påstod å ha lidt et tap som følge av mangelfull revisjon av utlånskundens varelager, noe som hadde medført at regnskapene banken la til grunn for utlånsvurderingene var vesentlig feil. Retten ga banken medhold og revisjonsselskapet ble dømt til å betale 9,7 millioner kroner i erstatning.

Det første jeg tenkte da jeg leste dommen, var at dette også kunne ha skjedd med meg. Dernest, hva kan jeg gjøre fremover for å forhindre at så skjer?

Siden revisjon av varelageret hovedsakelig består i å bekrefte antall (eksistens) og verdi pr. vare (verdssettelse), har jeg valgt å

dele artikkelen inn i to deler; varetelling og verdsettelse. Artikkelen omhandler ikke revisjon av varelager i produksjonsbedrifter siden dette temaet ble behørig belyst i Kleppen og Hammertrø sin artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 8–2009. Heller ikke vurdering av ukurans omhandles i denne artikkelen.

### Varetelling

#### Gjeldende regler

ISA 501 – Revisjonsbevis – særlige hensyn knyttet til utvalgte poster pkt. 4 krever at revisor skal være til stede ved den fysiske varetellingen dersom varelageret er vesentlig for regnskapet. Revisors kontrolltelling defineres ofte som en test av kontroll og følgelig må revisor utføre varetellingen med utgangspunkt i ISA 530 – Stikkprover i revisjon. Dersom det oppstår telleavvik, medfører dette en utfordring siden utvalgsstørrelsen som oftest er så liten at man ikke kan ha et eneste telleavvik for å kunne konkludere positivt på testen uten å måtte følge opp med ytterligere tellinger.

### Rettsens vurdering

I dommen fra Kristiansand tingrett erkjente revisor selv å ha kontrolltalt for få av varelagerene og at telleavvik skulle ha vært fulgt opp med ytterligere tellinger. Til tross for disse manglene i revisors kontroll av varelagerets eksistens, fant retten det sannsynliggjort at det ikke hadde vært noe vesentlig avvik i forhold til det reelle varelageret.



## Revisjonsmessige konsekvenser

1. Rettidig gjennomgåelse og kvalitetssikring

Oppdragsansvarlig revisor bør kvalitetssikre dokumentasjonen for varetellinger utført av medarbeiderne like etter at varetellingene er utført for å sikre at eventuelle telleavvik er forsvarlig behandlet og fulgt opp. Dersom oppdragsansvarlig revisor venter til den øvrige årsoppgjørrevisjonen skal kvalitetssikres, vil det ofte være for sent, eller svært vanskelig og tidkrevende, å gjennomføre kompenserende revisjonshandlinger.

## Verdsettelse

### Gjeldende regler

Det finnes ingen spesifikke bestemmelser i revisjonsstandardene om hvilke revisjonshandlinger revisor må utføre for å verifisere verdi pr. vare som inngår på selskapets varelagerliste på balansedagen. Utgangspunktet blir derfor den generelle regelen i *ISA 500 – Revisjonsbevis* pkt. 4 som krever at revisor må utforme og utføre revisjonshandlinger som gir tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. I mangel på absolutte krav i revisjonsstandardene slik som tilstedeværelse på den fysiske varetellingen, overlates således utformingen av type og omfang av revisjonshandlinger i sin helhet til revisors profesjonelle skjønn.

For å kunne utforme revisjonshandlinger som gir tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for verdsettelse av varelageret, er det avgjørende å ha helt klart for seg regnskapsreglene for verdsettelse av varelageret.

I henhold til *Norsk RegnskapsStandard 1 Varer* pkt. 3.1 skal anskaffelseskost ved kjøp av varer settes lik kjøpspris tillagt utgifter tilknyttet varekjøpet som toll, avgifter, provisjoner og transportutgifter. Det skal gjøres fradrag for rabatter og bonuser. Videre fremgår det av standardens pkt. 3.3 at tilordning av anskaffelseskost kan skje ved FIFO-metoden eller gjennomsnittlig anskaffelseskost.

For handelsbedrifter beregnes ofte anskaffelseskost for hver enkelt vare på grunnlag av varens kalkulerede utsalgspris nedjustert med en faktor for beregnet bruttofortjeneste. Når denne alternative metoden benyttes, stiller bokføringsforskriften § 6–1 krav om at varer med forskjellig bruttofortjeneste skal skilles ut og vises som egne grupper, og at det utarbeides god dokumentasjon på bruttofortjeneste pr. vare-

gruppe som dokumenterer at lageret er verdsatt til tilnærmet anskaffelseskost.

### Retten vurdering

I dommen fra Kristiansand tingrett fremgår det at varelageret hovedsakelig var verdsatt ved å ta utgangspunkt i utsalgspris nedjustert med en faktor for beregnet bruttofortjeneste. Retten la til grunn at kravet til revisors kontroll skjerpes når denne alternative metoden benyttes, og klandret revisor for manglende etterkontroll av faktoren som var oppgitt av selskapet. Ifølge retten burde revisor ha kontrollert at den nedkalkulerte varelagerverdien samsvarer med kostpris pluss faktisk frakt-påslag og valutavariasjoner for de enkelte varegruppene siden en slik kontroll ville ha avdekket at varelagerverdien var langt lavere enn det som var bokført.

### Revisjonsmessige konsekvenser

1. Overordnet forståelse og vurdering av mulige feilkilder knyttet til anskaffelseskost

Før revisor utfører pristester på detaljnivå, mener jeg at han bør dokumentere sin overordnede forståelse og vurdering av mulige feilkilder knyttet til anskaffelseskost for varelageret; blant annet:

- Prinsipp for prising av varelageret

Verdsettes varelageret til kjøpspris eller nedjustert utsalgspris?

Hvilke vesentlige varegrupper finnes og hvilket prinsipp benyttes for hver av disse?

- Prinsipp for tilordning av anskaffelseskost

Benyttes FIFO, gjennomsnittlig anskaffelseskost eller annet prinsipp? Er den faktiske bruken av prinsippet egnet til å sikre riktig tilordning av anskaffelseskost?

- Toll, avgifter, provisjoner og transportutgifter

I hvilken grad har selskapet slike utgifter?

Blir de tillagt anskaffelseskost for varen slik NRS 1 krever eller blir de kostnadsført direkte?

- Rabatter og bonuser

I hvilken grad mottar selskapet rabatter og bonuser fra leverandører knyttet til varekjøp?

Blir de ført til fradrag i anskaffelseskost for varen slik NRS 1 krever eller blir de inntektsført direkte?

- Valuta

I hvilken grad kjøper selskapet varer fra utlandet?

Hvilken valutakurs blir benyttet for slike varekjøp og hvor ofte oppdateres valutakursen?

Er anvendt valutakurs tilnærmet lik faktisk valutakurs?

- Rebestilinger/suppleringer

I hvilken grad foretar selskapet rebestilinger/suppleringer av varer?

I hvilken grad er kjøpsprisen eller valutakursen forskjellig fra kjøp til kjøp?

Hvordan håndterer selskapet ulike kostpriser for samme vare i varelagerlisten?

2. Selskapets dokumentasjon iht. bokføringsforskriftens § 6–1

For å kunne verdsette varelageret med utgangspunkt i utsalgspris nedjustert med en faktor for beregnet bruttofortjeneste, er det et absolutt krav iht. bokføringsforskriftens § 6–1 at selskapet har utarbeidet god dokumentasjon på bruttofortjeneste pr. varegruppe som dokumenterer at lageret er verdsatt til tilnærmet anskaffelseskost. Etter min mening bør en slik dokumentasjon, dersom det er mulig, også inneholde en verifikasjon av hvilke komponenter som utgjør forskjellen mellom teoretisk og faktisk bruttofortjeneste, for eksempel rabatter, svinn og ukurans.

Unøyaktig faktor for nedjustering av utsalgspris kan lett medføre at verdsettelsen av varelageret blir vesentlig feil. Revisor bør derfor påse at dokumentasjon iht. bokføringsforskriftens § 6 faktisk finnes. Slik dokumentasjon vil også gjøre det betydelig enklere for revisor å komme i mål med sin etterkontroll av de nedkalkulerte varelagerverdiene.

3. Etterkontroll av priser

For selskaper som verdsetter varelageret til kjøpspris, bør revisor, før han utfører pristester, sammenligne noen av prisene i årets varelagerliste med fjorårets varelagerliste for eventuelt å avdekke om prisene ikke er oppdaterte.

For selskaper som verdsetter varelageret med utgangspunkt i nedjustert utsalgspris, bør revisor på en strukturert og systematisk måte foreta pristester for hver enkelt varegruppe for å verifisere de vurderingene som selskapet har gjort.