

VARULAGERVARDERING

-Vad blir konsekvenserna av kostnadsfördelningen i ett tillverkande företag och hur arbetar den externa revisorn för att säkerställa kvalitén på kostnadsallokeringen?

INVENTORY VALUATION

- What are the consequences of cost allocation in a manufacturing company and how does it affect the inventory valuation and how does the external auditor work to ensure reliable quality of the cost allocation?

Examensarbete inom huvudområdet
Företagsekonomi
Grundnivå 15 Högskolepoäng
Vårtermin År 2012

Tobias Elfström
Magnus Jacobson

Handledare: Marianne Kullenwall
Examinator: Jim Andersén

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, grundnivå, 15 högskolepoäng, Högskolan i Skövde, vårterminen 2012.

Titel	Varulagervärdering
Författare	Tobias Elfström & Magnus Jacobson
Handledare	Marianne Kullenwall
Examinator	Jim Andersén

Bakgrund och problem Varulagret kan definieras som tillgångar avsedda för försäljning i den löpande verksamheten och som är under tillverkning för sådan försäljning. Varulagret är vanligtvis en stor post och det finns ett flertal olika metoder för företagen att påverka varulagret, genom olika värderingsmetoder. I ett tillverkande företag finns det olika metoder för att fördela kostnader på produkterna. Kostnadsallokeringen kan skilja sig mycket åt från företag till företag, då de själva tar fram sina produktkalkyler. I och med detta anser vi att ämnet är intressant och därför vill få reda på hur kostnadsallokeringen sker i ett tillverkande företag. Därigenom kom vi fram till följande problemformulering:

Vad blir konsekvenserna av kostnadsallokeringen i ett tillverkande företag och hur påverkar det varulagervärderingen? Hur arbetar den externa revisorn för att säkerställa kvalitén på kostnadsallokeringen?

Syfte Syftet med studien är att undersöka vilka konsekvenser som kan kunna uppstå vid kostnadsallokering hos ett egentillverkande företag. Vidare vill vi utreda revisorns roll inom ämnet och hur de går tillväga för att kvalitetssäkra kostnadsallokeringen.

Metod Vi har valt att använda oss av en kvalitativ metod för att kunna gå in djupare inom ämnet och på så sätt få de svar vi behöver. För att genomföra detta har vi genomfört fyra stycken intervjuer och besökt ett egentillverkande företags produktion.

Analys och slutsats De undersökta företaget använder sig av en traditionell kostnadsfördelningsmetod som har funnits inom företaget en längre tid och är anpassad efter just verksamhetens behov. Även fast ABC-kalkyleringen i teorin är bättre så anser vi att det undersökta företaget traditionella kostnadsfördelningsmetod fördelar väger över de nackdelar som ABC-kalkyleringen medför. Det undersökta företaget internrevision utförs på ett bra sätt och arbetar utefter den externa revisorns behov. Internrevisionen kontrollerar de processer och arbetssätt som berör varulagervärderingen och kostnadsfördelningen.

Nyckelord Varulagervärdering, kostnadsallokering, internrevision, revision, tillverkande företag.

Abstract

Degree in Business Administration, undergraduate, 15 credits, University of Skövde, spring of 2012

Title	Inventory Valuation
Authors	Tobias Elfstrom & Magnus Jacobson
Tutor	Marianne Kullenwall
Examiner	Jim Andersén

Background and Problem Inventories can be defined as assets intended for sale in the ordinary course of business and which is under production for such sale. Inventories are usually a large post and there are several different methods for companies to influence the inventory valuation with various valuation methods. In a manufacturing company there are various methods to allocate costs to products. The cost allocation may differ significantly from company to company as they develop their own product calculations. With that in mind, we believe that the subject is interesting and we want to find out how the cost allocation occurs in a manufacturing company. Thus we came to the following problem:

What are the consequences of cost allocation in a manufacturing company and how does it affect the inventory valuation?

How does the external auditor work to ensure reliable quality of the cost allocation?

Purpose The purpose of this study is to examine the consequences that may occur in the allocation of costs of a manufacturing company. Further, we investigate the auditor's role in the subject and how they ensure the quality of cost allocation.

Method We have chosen to use a qualitative method in order to go deeper in the subject and thus get the answers we need. To accomplish this, we have conducted four interviews and visited a manufacturing company and their production.

Analysis and Conclusion The investigated company uses a traditional cost allocation method that has been in the company a long time and is fit to meet their needs. Although, in theory, ABC calculation is better, we believe that the investigated company's traditional cost allocation method advantages weigh more than the disadvantages of ABC-calculation results. The investigated company's internal audit performed very well and is working along the external auditor's requirements. The internal audit controls the processes and practices related to inventory valuation and cost allocation.

Keyword Inventory Valuation, cost allocation, internal audit, manufacturing companies.

Varulagervärdering

Examensrapport inlämnad av Magnus Jacobson och Tobias Elfström till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för teknik och samhälle.

[2012-06-11]

Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat: _____

Magnus Jacobson 2012-06-11 Skövde

Signerat: _____

Tobias Elfström 2012-06-11 Skövde

Förord

Vi vill tacka de som hjälpt oss under uppsatsens gång och framförallt ett stort tack till följande personer:

- Göran Linbro – För att du hjälpt oss att komma i kontakt med rätt personer inom Scania.
- Per Hedlund – För din gästvänlighet och för att du gjorde resan möjlig. Samt för din medverkan i studien.
- Artur Dunal – För din medverkan i studien och för att du delade med dig av dina stora kunskaper inom området.
- Birgitta Klang – För din medverkan i studien.
- Birgitta Johansson Vognsen – För din medverkan i studien.

Vi vill också rikta ett extra stort tack till vår handledare, Marianne Kullenwall, för dina åsikter och feedback under resans gång.

Förkortningar

ABC-kalkylering	Activity Based Costing
BoM	Bill of Material
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FIFU	Först In Först Ut
IFRS	International Financial Reporting Standards
PIA	Produkter I Arbete
PVA	Price Value Added
R&D	Research and Development
SIFU	Sist In Först Ut

Innehållsförteckning

1.	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.2.1	Revisorns roll	2
1.2.2	Kostnadsfördelning.....	3
1.3	Problemformulering.....	4
1.4	Syfte.....	4
2.	Metod	5
2.1	Metodval	5
2.2	Val av företag.....	5
2.3	Datainsamling.....	6
2.4	Respondenter	6
2.5	Validitet och reliabilitet	7
2.6	Källkritik.....	7
3.	Teoretisk referensram.....	9
3.1	Värdering av varulager	9
3.1.1	Anskaffningsvärde	9
3.1.2	Nettoförsäljningsvärde.....	9
3.1.3	Lägsta värdets princip.....	9
3.2	IFRS	10
3.2.1	IAS 2.....	10
3.2.2	Kvalitativa egenskaper.....	10
3.3	FAR rekommendationer	11

3.4 Varulagervärderingsmetoder	11
3.4.1 FIFU.....	11
3.4.2 SIFU.....	12
3.4.3 Genomsnittsmetoden	12
3.5 Produktkalkylering.....	13
3.5.1 Kostnadsfördelning.....	13
3.5.2 ABC-kalkylering.....	14
3.6 Revisor	16
4. Empirisk undersökning	18
4.1 Intervjuobjekt	18
4.2 Kostnadsfördelning.....	18
4.3 ABC-kalkylering.....	20
4.4 FIFU och SIFU.....	22
4.5 Revisorn.....	22
4.5.1 Interna revisorn	22
4.5.2 Externa revisorn	24
5. Analys	25
5.1 Kostnadsfördelning.....	25
5.2 ABC-kalkylering.....	26
5.3 FIFU-metoden.....	27
5.4 Internrevisor	28
5.5 Extern revisor	28
6. Slutsats	30
7. Källförteckning.....	32
Figur 1.....	34
Figur 2.....	34
8. Bilagor.....	35

8.1 Intervjuguide 1	35
8.2 Intervjuguide 2	37
8.3 Intervjuguide 3	38
9. Reflektioner.....	39

1. Inledning

I studiens första kapitel förs en diskussion om den valda studiens bakgrund samt en kort diskussion om områdets redan kända problem. Detta kommer att mynna ut i en problemformulering och slutligen studiens syfte.

1.1 Bakgrund

Varulager kan definieras som tillgångar som är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten, som är under tillverkning för sådan försäljning och material som eller förnödenheter som skall förbrukas under tillverkningsprocessen. Posten varulager regleras i International financial reporting standards (IFRS) under International accounting standards (IAS) 2. Varulager som post är viktig i ett företags redovisning. Detta då varulager oftast är en vital tillgång i ett företags balansräkning. Även med detta i åtanke har företag försökt att minska varulagret (Marton m fl. 2010).

Med hjälp av varulagret kan företaget påverka dess resultat, genom att värdera lagret enligt olika metoder. Att värdera sitt varulager är inte helt problemfritt då varulagret kan innehålla många komponenter som har införskaffats vid olika tillfällen och till olika värde. Därmed blir varulagret en post som ofta innehåller felaktigheter (Marton m fl. 2010). De kan värdera sitt lager enligt tre metoder, anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde. Den metod som är mest använd är anskaffningsvärdet. Denna metod är baserad på anskaffningspriset på en vara. Detta på grund av att denna metod normalt sätt ger det lägsta värdet på lagret (Marton m fl. 2010).

Varulager i ett tillverkande företag finns i tre olika former (Primrose 1992):

- Råvarulager, material som används för tillverkning av slutprodukten.
- Produkter i Arbete, ej färdigställda produkter som är i tillverkningsprocessen.
- Färdigvarulager, färdiga produkter för försäljning.

Som ovan nämnt finns det alltså tre olika typer av varulager. Om som företagsledare vill påverka resultatet, är det mest vanligt att det sker i produkter i arbete (PIA). Man kan påverka balansräkningen genom att öka produktionen (PIA och färdiga produkter) samtidigt som försäljningen är oförändrad. Konsekvensen av detta är att balansräkningen ser bättre ut, då varulagret värderas som en tillgång. Den finansiella rapporten till både styrelse och intressenter blir därmed missvisande (Taylor m fl. 2004).

1.2 Problemdiskussion

Att komma fram till ett anskaffningsvärde hos ett företag som köper färdiga produkter kan ske relativt problemfritt, då utgår företaget ifrån de utgifter som uppstår när en produkt anskaffats. Detta innebär inte bara priset på produkten, utan även kostnader så som frakt, installation med mera (Marton m fl. 2010).

Mer problematiskt blir det när företaget själva tillverkar produkten. Hänsyn måste då tas till direkta och indirekta kostnader för att färdigställa produkten. De måste då kunna fördela och uppskatta dessa kostnader till den aktuella produkten. De indirekta kostnaderna fördelas på anskaffningsvärdet med hjälp av fördelningsnycklar medan rörliga kostnader kan fördelas på de antal som faktiskt produceras. Fasta kostnader såsom, lokalhyra och avskrivningar fördelas med hjälp av så kallad normal kapacitet. Detta kan skilja sig från företag till företag, även om dessa är i samma bransch och produkterna är likvärdiga. Anledningen till detta är att uppskattningarna baseras på företagens egna produktkalkyler, där de direkta och indirekta kostnaderna beräknas och fördelas. I och med att alla företag har olika produktkalkyler, blir således värderingen annorlunda. Problematiken blir då att värdera lagret vid årets slut om det finns osålda varor kvar, då dessa skall redovisas som en tillgång (Marton m fl. 2010).

1.2.1 Revisorns roll

För att revisorn skall kunna verifiera att varulagret har värderas i enlighet med vad som krävs, finns det olika steg en revisor måste genomgå. För det första måste man analysera och utvärdera de siffror som företaget har kommit fram till, samt att hitta stöd för de framtagna siffrorna. Detta kan göras genom att revisorn gör egna fysiska observationer av varulagret, bekräfta de transaktioner som har skett som rör varulagret samt utfråga berörd personal (Swartley & Hall 1988). I vissa fall kan detta röra sig stora mängder av transaktioner och data som måste analyseras för att fastställa om företaget har värderat sitt varulager på ett korrekt sätt. Den största uppgiften för revisorn ligger i att värdera PIA, då de måste ta hänsyn till olika produktkalkyler i olika etapper i tillverkningsprocessen (Kilpatrick 2000).

En annan problematik som kan komma att uppstå för en extern revisor är att denne måste bedöma trovärdigheten på de rapporter som företaget lämnar ut. Gällande varulagret kan företaget göra mycket svåra och komplicerade transaktioner och uträkningar (Kilpatrick, 2000). Den externa revisorn måste då först avgöra till hur pass hög grad den interna revisorns arbete är relevant och tillförlitlig. Om den interna revisorns objektivitet kan ifrågasättas så måste den externa revisorn lägga extra resurser för att kontrollera posten varulager (Dezoort m fl. 2001).

Gällande den interna revisorns objektivitet så finns det olika faktorer som spelar en stor roll när den externa revisorn skall kontrollera de rapporter denne har till förfogande. Den interna revisorn kan ha olika incitament för att manipulera rapporten på ett visst sätt samt om den interna redovisningen sker inom företaget eller om denna funktion är outsourcad (Desai m fl. 2011). En annan aspekt som kan komma att påverka den interna revisorns objektivitet är beroende på hur pass mycket denna är involverad i företagets övriga funktioner (Desai m fl. 2011).

1.2.2 Kostnadsfördelning

Det har diskuterats kostnadsfördelning fram och tillbaka under en lång tid. En av de vanligaste frågorna gällande detta område är hur de fasta kostnaderna skall fördelas i ett producerande företag som tillverkar mer än en produkt. Ett sätt att lösa detta är med hjälp av olika fördelningsnycklar som tar hänsyn till faktorer som till exempel antal anställda per division som ställs i samband med totalt antal anställda (Doost 1996). I och med att alla företag framställer sina egna fördelningsnycklar blir resultatet olika även för företag i samma bransch (Marton mfl. 2010).

En annan problematik som uppstår är om det är en tillverkningsprocess som utmynnar i fler än en produkt. Frågan är då hur kostnaderna skall fördelas på de enskilda produkterna. De har kommit fram till att de gemensamma kostnader för tillverkningsprocessen fördelas då genom att utgångspunkten ligger i hur mycket den enskilda produkten har belastat tillverkningsprocessen. Till exempel: hur mycket tid en produkt belastar processen, är avgörande för hur mycket av de gemensamma kostnader som skall hänföras till just den produkten (Doost 1996).

Ett argument för att använda sig av kostnadsfördelning är att företag i annat fall kommer att kunna underskatta de kostnader som är hänförliga till produkten samt överskatta den vinst som produkten då genererar. Detta då företaget inte kunnat fastställa de totala kostnaderna som är hänförliga till produkten (Doost 1996).

Det finns även en problematik gällande värdering av PIA. Samtidigt lyfts vikten av en bra värdering fram och dess konsekvenser är tydliga. När beräkning sker, så måste PIA:s värde värderas så nära sanningen som möjligt, annars innebär det onödigt höga kostnader för företagen vid bokslutet. Ett konkret exempel på ämnet är företaget XYZ som har infört ett affärssystem för att öka precisionen på varulagrets värde. I och med införandet av detta system så var det uppenbart att det fanns stora brister. Till en början var precisionen på varulagrets värde 60 %. 18 månader efter implementeringen av detta system kunde de konstatera att de nu istället hade en precision på 98 %. Företagets PIA lager värderades därefter om från två miljoner USD till tre miljoner USD, detta leder till ökade kostnader vid bokslut, då tillgångarnas värde har ökat (Ledbetter m fl. 1993).

De stora utmaningarna ett tillverkande företag kan komma att möta vid kostnadsfördelning är värdering av sina lagertillgångar när varulagervärdering skall ske (Westermark 1993). Enligt Smith (2006) finns det problem gällande matchningen av intäkter till produkten, den så kallade matchningsprincipen. Han tar upp fem aspekter av problemet, bland annat vilka resurser som troligtvis kan vara sammankopplad till en produkt. Smith (2006) tar även upp problemet som Marton m fl. (2010) tar upp gällande kostnadsfördelningen som uppstår i en tillverkningsprocess som utmynnar i fler än en produkt. Westermark (1993) diskuterar förutom de problem som Smith tar upp, problematiken med komplexa redovisningsproblem som kan uppstå när företagen skall beräkna de indirekta kostnaderna.

Som vi ser finns det fortfarande problematik vid värdering av varulager, framförallt vid egentillverkande företag. Det finns inga regelverk som reglerar hur detta skall gå till utan endast riktlinjer (FAR 1993).

De traditionella kostnadsallokeringsmetoderna är utformade för företag med ett begränsat antal produkter i sitt sortiment (Simmons m fl. 2006). Dessa metoder är kritiserade, då de inte alltid gav korrekt information till ledningsgruppen och är därmed inte bra som beslutsunderlag (Maelah, Ibrahim 2007). Som svar på kritiken har det växt fram andra metoder att fördela kostnader på, som exempel ABC-kalkylering. Även denna metod har blivit kritiserat då kostnaderna anses överstiga de ekonomiska fördelarna (Kennett, Durler, Downs 2007). ABC-kalkylering är i teorin genomförbar och ett bra verktyg, men i praktiken har de visat sig vara mycket svårare att tillämpa och många företag har därför valt sluta använda sig av ABC-kalkylering (Stratton m fl. 2009).

Generellt gällande kostnadsfördelningsmetoder är att det behövs bättre sätt att fördela kostnader, fördelningen motsvarar inte hur resurserna har använts, informationen som man får ut är inte alltid aktuell och systemen kan vara svårhanterliga (Stratton m fl. 2009).

1.3 Problemformulering

Med ovanstående i åtanke har vi intresserat oss för nedanstående problematik gällande tillverkande företags varulagervärdering. Mer intressant blir frågan då det inte finns riktiga regelverk som styr, utan rekommendationer.

- ◆ Vad blir konsekvenserna av kostnadsallokeringen i ett tillverkande företag och hur påverkar det varulagervärderingen?
- ◆ Hur arbetar den externa revisorn för att säkerställa kvalitén på kostnadsallokeringen?

1.4 Syfte

Vi vill undersöka vilka problem och konsekvenser på varulagervärderingen som kan komma att uppstå i ett egentillverkande företag då de sker kostnadsallokering för att kunna bestämma en produkts anskaffningsvärde.

Vi vill även undersöka hur revisorn arbetar för att kvalitetssäkra varulagervärderingen då kostnadsallokeringen styrs av rekommendationer.

2. Metod

I studiens andra kapitel förs det en diskussion om studiens tillvägagångssätt och metodval. I detta kapitel sker även en bedömning av bakomliggande orsaker till det valda företaget. Slutligen sker en diskussion om studiens validitet och reliabilitet.

2.1 Metodval

Vi har valt att använda oss av den kvalitativa metoden gällande vår studie. Detta har bestått av observation i form av ett besök på busstillverkningen i Polen. Där har vi även haft individuella intervjuer med berörda personer (Jacobsen 2002).

Studien skulle kunna genomföras med hjälp av den kvantitativa metoden, då vi hade kunnat vända oss mot flera enheter med hjälp av till exempel frågeformulär (Jacobsen 2002). Men med hjälp av den kvantitativa metoden skulle vi inte kunna gå tillräckligt djupt i ämnet och därmed inte kunna fullgöra syftet med studien. Vi tror att den kvalitativa metoden gynnar vår studie mer, då vi får en djupare inblick av ämnet och är bättre lämpad till vårt syfte (Jacobsen 2002). Med hjälp av de individuella intervjuerna har vi kunnat tillmötesgå syftet med studien och erhålla mer relevant information för vår rapport.

Vi har haft intervjuer med ett fåtal utvalda personer som har god inblick inom området och har därmed kunnat svara på de frågor vi haft. Detta gjorde att vi kunde gå djupare in i ämnet (Jacobsen 2002).

Ruane (2006) beskriver fyra olika mål med en studie, exploration, beskrivning, förklaring och utvärdering. Vår studie går under den explorativa forskningssyftet. Vi ville få en djupare insyn i detta ämne och därför så passar vår studie in under det explorativa målet (Ruane, 2006).

2.2 Val av företag

Vår studie behandlar kostnadsfördelning i ett egentillverkande företag, vi sökte därför ett samarbetsvilligt, välkänt företag med tillverkning av flera produkter. Scania uppfyller samtliga krav och kan därmed vara underlag för vår studie.

Vi valde att kontakta företaget Scania främst för att de är ett multinationellt företag med egentillverkning och samtidigt visade sig från första kontakten vara väldigt samarbetsvilliga. De visade även ett stort intresse för vår studie och ville bistå med den information vi behövde. Dessutom har Scania en kostnadsallokeringsmetod som de anser fungerar väl och möter deras krav, med detta i åtanke blir företaget extra intressant ur vårt problemperspektiv. Vi letade efter ett företag som har jobbat med kostnadsallokering en längre tid och Scania är dessutom stora på marknaden vilket gjorde att det fanns skäl att anta att de var väl insatta inom området. Att de även har en egen avdelning som arbetar mycket med internrevision gjorde företaget än mer intressant för studien eftersom vår studie dels grundar sig i hur revisionen går till och hur sedan den externa revisorn kontrollerar detta material.

Scania grundades 1902 genom en sammanslagning av företagen Vabis och Scania och är idag en del av Volkswagen koncernen (www.scania.com). De har funnits på marknaden länge och är även ett tillverkande företag, vilket vår studie skall utgå ifrån.

Efter vidare kontakt med Scania så föreslog de att vi kunde titta närmare på busstillverkningen i Slupsk, Polen. All busstillverkning som Scania har sker på detta dotterbolag. Busstillverkningen hade allt vi behövde för att genomföra vår studie och de var villiga att ge oss all information vi behövde. Därför var busstillverkningen i Polen ett bra val att ha som underlag.

2.3 Datainsamling

Vi har använt oss av både primär och sekundärdata. Primärdata i form av observationer under vårt besök samt de resultat vi fått ut av våra individuella intervjuer. I och med att vi har valt att använda oss av den kvalitativa metoden, så har vi intervjuat de berörda personerna efter det som definieras såsom ostrukturerade intervjuer. Detta innebär att vi har ställt frågor, men låtit personen i fråga tala fritt. Beroende på svaren vi fick, så har följdfrågorna varierat därefter (Larsen 2009). Poängen med denna metod är att vi anser att vi kunde få mer generell och relevant information om vi inte styrde intervjun allt för mycket. Givetvis så har en viss struktur förekommit, i form av en checklista av områden som vi ville diskutera under intervjun (Larsen 2009).

Huvuddelen av vår undersökning kom att ligga i intervjuerna, men som ett komplement så har vi också valt att observera hur tillverkningen sker i praktiken. Detta skedde för att vi själva skulle få en djupare förståelse för var kostnadsfördelningen uppstår och på så sätt kunna ge undersökningen bästa möjliga kvalitet (Larsen 2009).

Sekundärdata har vi samlat in i form av litteratur och artiklar som berör ämnet samt olika rekommendationer som berör ämnet varulagervärdering.

2.4 Respondenter

Följande personer har deltagit i vår studie:

- Artur Dunal, Accounting and controllingmanager på Scania i Polen. Han är även chief accountant med åtta års erfarenhet av finansbranschen. Han är också certifierad internrevisor. Intervjun skedde under två dagar, 11-12 april 2012.
- Per Hedlund, Platschef och VD för Scania i Polen. Detta är hans andra år som VD, tidigare var han logistikchef i två år. Totalt har han varit fyra år i Polen. Intervjun skedde under två dagar 11-12 april 2012.
- Birgitta Klang, group internal audit på Scania CV AB. Hon är involverad i dotterbolaget i Polens internrevision. Intervjun skedde den 3 maj 2012
- Birgitta Johansson Vognsen, auktoriserad revisor på KPMG, med mångårig erfarenhet av revision. Intervjun skedde den 7 maj 2012.

2.5 Validitet och reliabilitet

Enligt Grønmo (2006) kan datakvalitet inte analyseras genom en generell metod. Grønmo förklarar detta såsom ”Kvaliteten måste ses i förhållande till datamaterialet skall användas till. Avsikten med ett datamaterial skall användas för att belysa vissa bestämda problemställningar.” Vidare nämns att kvaliteten är bättre huruvida informationen lämpar sig till de bestämda problemställningarna. För att kvalitetssäkra data måste hänsyn tas till validitet och reliabilitet. I och med att vi har använt oss av den kvalitativa metoden tror vi att vi kan uppnå en högre grad av validitet än om vi hade valt den kvantitativa metoden. Eftersom vi under intervjuerna kunde ställa andra frågor efter vad de svarade så kunde vi vara säkra på att vi ställde de frågor som är viktiga för vår studie. Detta var viktigt ifall vi fick andra svar än vad vi räknat med och en mer flexibel metod var nödvändig för att få ut bästa möjliga resultat av vår undersökning (Grønmo 2006). För att vi skulle kunna öka validiteten ännu mer, så valde vi att spela in intervjuerna för att på så sätt försäkra oss om att viktig data inte går förlorad eller missuppfattas.

För att uppnå en högre reliabilitet valde vi att intervjua personer med god insyn och hög kompetens på området som vi ville undersöka. För att uppnå detta har vi kontaktat Scania i Polens verkställande direktör som i sin tur hjälpt oss komma i kontakt med personer som uppfyller kompetenskraven för vår studie. Eftersom reliabilitet handlar om studiens trovärdighet (Grønmo 2006) menar vi att vi vår studies reliabilitet kommer att vara tillfredställande.

En annan åtgärd vi vidtagit för att säkerhetsställa studiens reliabilitet, är att vid intervjun med revisorn kommer att frågorna vara generella om kostnadsfördelning och inte specifikt för Scania, detta för att få en objektiv bedömning.

2.6 Källkritik

Intervjun med Artur var en väldigt djupgående intervju som pågick i en hel förmiddag. Men vi kontaktade Artur även den andra dagen i Polen och ställde lite följdfrågor för att försäkra oss om att vi hade fått med allt. Detta gjorde att vi fick en grundlig genomgång av de berörda områden vi tog upp. Detta gjorde att vi stärker trovärdigheten på de berörda delarna. Intervjun utfördes på engelska, vilket kan leda till vissa språkliga missförstånd. För att motverka detta så var vi väldigt noga med att få saker vi var osäkra på förklarade. Intervjun spelades in, vilket gjorde att vi kunde försäkra oss om att vi förstätt allting rätt.

Under besöket i Polen fick vi även en rundtur av Per Hedlund, platschef på Scania i Polen. Detta gav oss en ännu djupare förståelse för hur det går till i praktiken och även få se var kostnadsställena uppkommer.

Intervjun med Birgitta Klang skedde via mailkorrespondens. Detta vet vi inte är optimalt för en intervju, men var det enda som var genomförbart för Birgitta. Vi tycker ändå vi fick de svar vi behövde på de områden vi behövde belysa. Dock hade vi föredragit en annan intervjumetod, gärna med ett möte. Intervjun med Birgitta Johansson Vognsen skedde via en telefonintervju som pågick i ungefär 45 minuter. Detta anser vi var tillräckligt för att få ut de svar som vi behövde för studien.

Vi är medvetna om att de frågor som berör företaget Scania kan vara subjektiva, då de har företagets intresse i åtanke. Men frågan om kostnadsallokering anser vi inte vara ett sådant känsligt ämne och utgår ifrån att Scania inte har någon anledning att inte vara sanningsenliga. Dessutom var det även Scania som föreslog ämnet.

För att öka objektiviteten gällande intervjun med den interna revisorn så har vi kontaktat en extern revisor för att få en helt objektiv syn på internrevision.

3. Teoretisk referensram

I studiens tredje kapitel kommer relevant tidigare forskning redogöras och presenteras. I detta kapitel kommer även problematiken med ämnet att lyftas fram.

3.1 Värdering av varulager

Man kan värdera sitt lager enligt olika metoder och IAS 2 tar upp två olika metoder. Dessa två är även applicerbara på vår studie. Dessa två metoder utgår ifrån anskaffningsvärdet samt nettoförsäljningsvärdet (IAS 2 p. 10 och 28).

3.1.1 Anskaffningsvärde

Denna metod är den vanligaste för företag att använda sig av (Marton m fl. 2010) och IAS 2 p. 10 definierar anskaffningsvärdet på följande sätt *”Anskaffningsvärdet för varulager ska innefatta alla kostnader för inköp, kostnader för tillverkning samt andra kostnader för att bringa varorna till deras aktuella plats och skick.”*

I och med att vi skall studera ett tillverkande företag så är anskaffningsvärdet intressant då kostnader för tillverkningen skall fördelas. IAS 2 p. 12 definierar vilka kostnader som skall fördelas på varorna enligt följande *”I tillverkningskostnaderna för varor i lager inneräknas kostnader som är direkt hänförliga till tillverkande enheter, såsom direkt lön. Vidare inneräknas systematiskt fördelade fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen av färdiga varor. Fasta omkostnader som avser tillverkningen utgörs av sådana indirekta tillverkningsomkostnader som är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, såsom avskrivningar och underhåll av fabriksbyggnader och – utrustning liksom kostnader för fabriksledning och – administration. Rörliga omkostnader är sådana indirekta kostnader för tillverkningen som varierar direkt, eller i det närmaste direkt, med tillverkningsvolymen, såsom indirekt material och indirekt lön.”*

3.1.2 Nettoförsäljningsvärde

Enligt IAS 2 p. 6 definieras nettoförsäljningsvärdet såsom följande *”Nettoförsäljningsvärde är det uppskattade försäljningspriset i den löpande verksamheten efter avdrag för uppskattade kostnader för färdigställande och uppskattade kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.”* Vidare kan metoden användas när man tar hänsyn till om produkterna blivit föråldrade eller skadade (IAS 2 p. 28).

3.1.3 Lägsta värdets princip

När varulagret skall värderas skall det ske av det lägsta värdet av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, det vill säga lägsta värdets princip (IAS 2 p. 9).

3.2 IFRS

Dessa standarders har vuxit fram genom tiden då man tidigare reglerat redovisningens utformning nationellt vilket var ett problem då utbyten mellan olika länder blev allt mer vanligt. I och med detta så ville man harmonisera redovisningen och därmed skapades dessa standarders. (Marton m fl. 2010). Detta på grund av att jämförbarheten mellan olika företag som är belägna i olika länder skulle bli mer simplificerad (Marton m fl. 2010).

3.2.1 IAS 2

Denna standard har som syfte att reglera hur varulagret skall redovisas. Den viktigaste delen handlar om hur anskaffningsvärdet skall redovisas (IAS 2 p. 1). Anledningen till att detta är den viktigaste delen är på grund av svårigheten att fastställa anskaffningsvärdet i tillverkande företag (Marton m fl. 2010).

3.2.2 Kvalitativa egenskaper

Varulager ingår i ett företags finansiella rapport och syftet med dessa rapporter är att redovisa företagets nuvarande ekonomiska ställning och eventuella förändringar som skett (IASB föreställningsramen p.12). Vidare nämns de kvalitativa egenskaper som berör den finansiella rapporten, dessa egenskaper gör rapporten nyttig för intressenterna. Egenskaperna är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet (IASB föreställningsramen p. 24).

Begriplighet innebär att innehållet ska kunna förstås av intressenterna men under förutsättning att intressenterna har en grundläggande kunskap inom området. Detta innebär inte att komplexa redovisningsproblem ska utgå ur rapporten då de enbart kan anses vara för svåra att förstå (IASB föreställningsramen p. 25). Informationen som ges i rapporten anses vara relevant om den kan vara till grund för till exempel beslut för intressenter (IASB föreställningsramen p. 26). Då posten varulager kan vara svår att värdera i ett tillverkande företag kan det leda till att posten innehåller felaktigheter (Marton m fl 2010).

Därför är de två senare nämnda kvalitativa egenskaperna särskilt intressanta i studien. För att posten skall anses vara tillförlitlig så krävs det att den inte innehåller felaktigheter samt att den är objektivt framställd (IASB föreställningsramen p. 31). Även om posten är relevant så behöver den inte vara tillförlitlig då posten kan innehålla väsentliga fel, därmed kan den vilseleda intressenterna som använder rapporten som beslutsunderlag (IASB föreställningsramen p. 32).

Varulagret kan således även bli svårt att jämföra med andra tillverkande företag, dels om den innehåller felaktigheter och inte är tillförlitlig, men även då företagen tar fram sina egna produktkalkyler så kan varorna värderas olika i liknande företag (Marton m fl. 2010). Därmed är även jämförbarhet en relevant kvalitativ egenskap som bör beaktas vid varulagervärdering (IASB föreställningsramen p. 39).

3.3 FAR rekommendationer

Svenska bolag kan välja att använda sig av IFRS eller svenska normer vid redovisning av varulager. De svenska alternativen är RR 2:02 och BFNAR 2000:3. Skillnaderna är inte speciellt stora mellan dessa och IAS 2. Men de svenska normerna är lite mer specifika på vissa områden. Skillnaderna rör mest tillverkande företag (Marton m fl. 2010). BFNAR 2008:1 gäller mindre aktiebolag under kategori två (K2).

Svenska företag som inte följer IAS 2 kan välja mellan BFNAR 2000:3 och RR 2:02. Dessa två är relativt likvärdiga, skillnader finns beroende på företagets storlek, vilket definieras i Årsredovisningslagen (ÅRL). För de svenska företagen som följer IAS 2, så behövs hänsyn inte tas till varken RR eller BFNAR (Marton m fl. 2010).

3.4 Varulagervärderingsmetoder

Från början värderades lagret ur en skattesynpunkt och ville påverka beskattningen genom värdering av varulagret. Under senare år har varulagervärderingen blivit viktigare för företag att matcha en inkomst med en kostnad, den så kallade matchningsprincipen. Det kan bli problematiskt att matcha en specifik produkt till en specifik kostnad, därför var det nödvändigt att använda sig av olika värderingsmetoder (Lessard 2007).

3.4.1 FIFU

FIFU står för Först In Först Ut och innebär att de varor som tillverkas eller köps in först, ska också lämna lagret först när lagret värderas. Detta för att ge det utgående lagret det mest dagsaktuella värdet. Detta avspeglar sig även i balansräkningen då lagervärdet ska ge en mer trovärdig bild (Smith 2006). IFRS tillåter två versioner av FIFU. Den ena är bokslutsmetoden och den andra är löpande redovisning. Bokslutsmetoden innebär att justering sker på balansdagen, lagret justeras då efter periodens förändringar. Detta innebär att de varor som köpts in eller tillverkats sist, finns kvar i lagret och de som kom in först har lämnat lagret vid periodens slut. Löpande redovisning innebär istället att lagret justeras efter varje förändring. Följden blir då istället att lagret justeras efter de inköp som skett fram till det tillfället (Smith 2006).

I och med att FIFU-metoden ger en aktuell bild av det utgående lagret i balansräkningen, som anses som en stor fördel, så påverkas resultaträkningen istället med ett mer inaktuellt värde. Detta då man beräknat kostnad sålda varor till det minst aktuella beloppet (Smith 2006).

En nackdel med FIFU-metoden är att i och med att den äldsta produkten skall lämna lagret först vid lagerförändring, så blir konsekvensen att företaget redovisar en vinst som egentligen inte finns. Till ett väldigt förenklat exempel, låt säga att ett företag har köpt in produkter vid olika tillfällen och till olika priser, vid första tillfället köptes produkter in för 20kr/st, vid andra tillfället för 40kr/st.

Vid försäljning säljs produkterna för 50kr/st. Resultatet blir då att med FIFU-metoden gör företaget en vinst med 30kr/st (50kr-20kr) som skall beskattas.

Även om det i verkligheten är så att de har sålt produkter som inköpts för 40kr/st och därmed skulle inneburit en lägre vinst, som skulle medfört en lägre beskattning (Lessard 2007). I

praktiken innebär denna vinst att skatten beräknas på vinsten på 30kr/st, men i själva verket kan den verkliga vinsten vara mindre, i detta exempel, 10kr/st (Lessard 2007).

Hos ett tillverkande företag som använder sig av kostnadsallokering vid beräkning av anskaffningsvärdet på sina produkter, så är principen densamma som vid det vi ovan beskrev. Det vill säga att om produktionskostnaderna ökar under perioden, så fördelas högre kostnader på de senare tillverkade produkter, vilket leder till ett högre anskaffningsvärde. Därmed blir konsekvenserna densamma som ovan. Ur skattesynpunkt innebär FIFO-metoden därför ökade skattekostnader när produktionskostnaderna ökar (Bar-Yosef m fl. 1995). Samma författare menar dock att en av anledningarna till att företag använder sig av FIFO-metoden är att denna är billigare att implementera.

FIFO-metoden lämpar extra bra för branscher där framtida produktionskostnader är relativt osäkra enligt Bar-Yosef m fl. då dessa branscher är beroende av olika faktorer, som till exempel framsteg inom R & D. Vidare säger de att företag med låga produktionskostnader gynnas ur en skattesynpunkt av FIFO-metoden eftersom de är mindre känsliga för förändringar i anskaffningsvärdet.

3.4.2 SIFU

Sist In Först Ut (SIFU) har samma princip till grund som FIFO, men istället för att värdera lagret såsom att de som köpts in först ska lämna lagret först, så fungerar det tvärtom. Alltså att de varor som tillverkats sist ska lämna lagret först vid förändring. SIFU kan också tillämpas enligt både bokslutsmetoden eller löpande redovisning. Det fungerar som beskrivits ovan, fast istället för att de varor som tillverkats först, så utgår man först från de som tillverkats sist (Smith 2006). SIFU är inte tillåten att nyttjas inom IFRS (Marton m fl. 2010).

SIFU-metoden ger en mer aktuell bild av resultaträkningen, då den istället lägger vikt vid posten kostnad sålda varor. Balansräkningen blir då istället mindre aktuell eftersom den istället beräknas med ett mindre aktuella belopp (Smith 2006). I ett tillverkande företag kan SIFU-metoden gynna företaget ur en skattesynpunkt. SIFU-metoden fungerar nämligen tvärtemot FIFO-metoden. När företagets produktionskostnader ökar så leder SIFU-metoden till en lägre redovisat vinst, vilket leder till en lägre beskattning (Bar-Yosef m fl. 1995).

3.4.3 Genomsnittsmetoden

Denna metods syfte är att beräkna fram ett genomsnittspris per produkt när värdering av lager skall ske. Detta kan ske på två olika sätt, antingen vid bokslut eller löpande under periodens gång (Smith 2006).

3.5 Produktkalkylering

3.5.1 Kostnadsfördelning

Självkostnadskalkyler skall hjälpa ett företag att fördela de kostnader som en produkt medför vid tillverkning. Direkta kostnader är sådana kostnader som är direkt hänförliga till kalkylobjektet (produkten). Indirekta kostnader är inte hänförliga till ett kalkylobjekt, utan kan hänföras till kostnadsställen (Andersson 2008). Det går endast att dela in de kostnader som skall fördelas på en produkt i antingen direkta eller indirekta kostnader.

Svårigheten ligger i de indirekta, då de inte är mätbara på samma sätt som de direkta kostnaderna. Detta då de är svåra att mäta och därmed också att fördela rättvist till den tillverkade produkten. Resultatet har blivit att företagen har valt att använda sig av de enklaste metoderna för att hantera dessa typer av kostnadsfördelning (Lambert m fl. 1996). Tidigare har de indirekta kostnaderna utgjort en mindre del medan de direkta kostnaderna har varit den stora kostnadsgruppen att fördela på produkterna. I dagens tillverkande företag har det istället börjat bli tvärtom, i och med automatiseringar som innebär mer maskiner och inventarier så växer den indirekta kostnadsgruppen och behöver få mer utrymme i kostnadsfördelningsmetoderna (Lambert m fl. 1996). Exempel på en indirekt kostnad som är svår att mäta är marknadsföringskostnader. Lösningen till detta blir då att använda sig av en schablonfördelning (Olsson 2005). Begrepp som ofta förekommer i produktkalkyler är olika pålägg. Detta är för att visa att ingen direkt mätning gjorts för att komma fram till de aktuella siffrorna, utan att det rör sig om någon form av schablon (Olsson 2005).

Generellt sätt så använder sig de flesta företag av kostnadsfördelningsmetoder som har funnits i företagen länge. Även fast teknik och utveckling går framåt så görs inga stora justeringar på företagens kostnadsfördelningssystem. Detta medför att det inte tas hänsyn till de förändringar som sker på marknaden. Då kan resultatet bli missvisande eftersom företaget misslyckas med att matcha alla kostnader som är hänförliga till produkten (Gagne, Discenza 1992). Ett annat område som kan bli problematiskt ifall företagen väljer att använda de äldre metoderna, är ifall företaget får mycket specialuppdrag som kräver specialinställningar på exempel maskinerna. Detta kan antas vara mer tidskrävande än vid tillverkning av standardprodukterna. Vilket leder till att vid användning av samma kostnadsfördelningsmetod som om de bara hade tillverkning av standardprodukter, kan bli missvisande vid tillverkning av specialprodukter. Vid jämförelse med konkurrenter som tillverkar likande produkter, så kommer företaget att få lägre kostnader på de specialtillverkade produkterna samtidigt som de kommer att få högre kostnader på standardprodukterna (Lambert m fl. 1996).

Det blir allt vanligare att företag väljer att nyttja ett koncept som kallas ”Just-in-time”. Konceptet innebär att produkter tillverkas enbart vid beställning och resultatet blir då att företaget kommer att ha minsta möjliga lager. Detta får även konsekvenser på företagets kostnadsfördelning. Till exempel, materiella kostnader, som traditionellt sätt varit fördelade över flera olika produkter kan med hjälp av Just-in-time bli direkt hänförliga till produkten. Eftersom tillverkning av produkter endast sker vid beställning så kan kostnaderna för produkten bli direkt hänförliga och därmed sker en kostnadsfördelning som är mer korrekt (Gagne, Discenza 1992).

3.5.2 ABC-kalkylering

ABC-kalkyleringen skiljer sig från de traditionella metoderna då det läggs fokus på de olika aktiviteterna vid tillverkningen av produkten. Det är alltså aktiviteterna som är kostnadsdrivare. Vilket bland annat medför att behandlingen av icke volymberoende kostnader regleras på ett annat sätt i ABC-kalkyleringen (Zhuang, Burns 1992). Det är ofta här som de traditionella fördelningsmetoderna stöter på problem och kan ge en missvisande bild. Exempel på icke volymberoende kostnader är, service-, utvecklings- och marknadsföringskostnader. Anledningen till att de traditionella fördelningsmetoderna stöter på problem just här, är för att de ofta inte tar hänsyn till så kallade engångskostnader. Kostnader av denna karaktär är inte volymberoende utan måste ställas i samband med just den aktuella produkten, produktgruppen eller kunden. Därmed blir volymrelaterade fördelningsnycklar missvisande och kostnadsfördelningen blir felaktig (Andersson 2008).

De traditionella kostnadsfördelningsmetoderna lade en stor vikt gällande direkt lön när fördelningen av kostnaderna skedde. Tekniken utvecklades och processerna kring tillverkningen har blivit mer automatiserade och därmed minskar den direkta lönen. Detta leder till att den direkta lönen minskar samtidigt som tillverkningskostnaderna ökar, vilket medför att pålägget vid prissättningen blir missvisande (Andersson 2008). En annan nackdel med utgångspunkten i den direkta lönen är att vissa processer är mer hänförliga till direkt lön än andra. Som till exempel, om en maskin skulle gå sönder så tar det givetvis tid att reparera/starta om denna maskin, vilket leder till att produktionen står still, men den direkta lönen beräknas ändå såsom att produktionen fortfarande var i bruk. Detta kan leda till att vissa produkter får för höga kostnader tillfördelade medan andra produkter kan få för låga (Zhuang, Burns 1992).

ABC-kalkyleringen togs fram då företagen efterfrågade en mer felfri metod som skulle kunde användas som beslutsunderlag. Detta på grund av att konkurrensen på marknaden generellt har blivit mycket hårdare och vikten på prissättningen blir mer värdefull. Bra produktkvalité räcker generellt inte längre för att hålla sig konkurrenskraftig på marknaden, utan en bra prissättning krävs. Därför växte ABC-kalkyleringen fram och den skulle ge företagen ett bättre beslutsunderlag (Maelah, Ibrahim 2007). Eftersom ABC-metoden fördelar kostnader efter aktiviteter blir det är lättare för företagen att uppdatera och förbättra sina processer. Företagsledningen får en bredare bild av samtliga aktiviteter och kan se var de behöver införa åtgärder för att då bli så kostnadseffektiva som möjligt (Eggers, Bangert Jr. 1998). I och med användandet av ABC-kalkylering så ger det även en chans för företaget att kunna analysera

och utvärdera varje produkt bättre, då det blir lättare att se kostnaden jämfört med vinsten på produkten (Stratton m fl. 2009).

ABC-kalkylering är en kostnadsfördelningsmetod som har fått ta emot mycket kritik den senare tiden. Det har diskuterats om det överhuvudtaget är någon skillnad på de olika metoderna, grunden för traditionella fördelningsmetoder och ABC-metoden är densamma, nämligen att ge underlag för beslut om bland annat prissättning och produktion (Andersson, 2008). ABC-metoden togs fram för att ge beslutfattarna en specificerad bild, då de traditionella fördelningsmetoderna under den tiden fick ta emot stor kritik för att de inte gav en tillräckligt felsäker information till beslutsfattarna (Andersson, 2008). Vidare kan de traditionella metoderna leda till att ett företag förlorar uppdrag åt konkurrenter i en marknad med hård konkurrens. Anledningen är att om konkurrenten använder sig av en bättre och mer aktuell kostnadsfördelningsmetod, så kan denna konkurrent ge ett mer rättvist pris (Lambert m fl. 1996).

Vidare har det diskuterats om fördelarna med ABC-kalkylering överstiger de kostnader som ABC-kalkyleringen medför vid implementering och utveckling (Andersson 2008). I en undersökning som gjorts av Kennett, George och Downs (2007) där respondenterna var stora amerikanska städer, kom de fram till att de som redan är användare av ABC-kalkyleringen generellt tycker att de har gett resultat i form av kostnadsbesparingar. Respondenter som inte nyttjar ABC-kalkyleringen ställer sig dock skeptiska till att denna metod skulle ge en relevant kostnadsbesparing (Kennett m fl. 2007). De företag som övergett ABC-metoden lyfter ofta fram den tid som behövde läggas ner för att identifiera alla aktiviteter samt att avgöra hur mycket kostnader som varje aktivitet krävde, detta är en process som behövde kontrolleras regelbundet (Stratton m fl. 2009). Implementeringen av ABC-kalkyleringen kan också vara komplicerad och tidskrävande för företagen. I och med att alla processer måste övervakas och personalen måste ha en god inblick i de olika processerna (Maelah, Ibrahim 2007).

En annan problematik med ABC-kalkylering är att företag ofta har chef per avdelning, vilket kan göra det svårt för ledningen att fördela ansvar efter aktivitet (Andersson, 2008). ABC-kalkylering har även fått kritik för svårigheten att kunna koppla de kostnader som hör till en viss aktivitet. Detta då vissa kostnader kan härledas till flera olika aktiviteter (Andersson, 2008).

3.6 Revisor

Med hjälp av posten varulager, finns det möjligheter för företagen att påverka utfallet av sina finansiella rapporter (Marton m fl. 2010). I och med detta så blir revisorns roll viktig. Denna måste därmed kunna utvärdera den interna revisorns arbete. Revisorn måste ta hänsyn till vissa aspekter såsom den interna revisorns objektivitet, kompetens och arbetsinsats. Efter detta måste revisorn avgöra till hur pass hög grad denna kan lita på den interna revisorns arbete (Dezoort m fl. 2001). Den externa revisorn måste kunna finna bevis för de siffror som presenterats av rapporten, för att kunna godkänna den finansiella rapporten (Swartley, Hall 1988).

När den externa revisorn utformar sin planering gällande varulager så skall fem olika frågor besvaras (Swartley, Hall 1988):

- Att varulagret fysiskt existerar.
- Att alla komponenter i varulagret finns redovisat i rapporten.
- Att företaget faktiskt äger de varor som redovisats i lagret.
- Att lagret är bokfört till rättvist värde.
- Att varorna är klassificerade på ett korrekt sätt.

Tidigare forskning visar att den interna revisorn kan ha olika incitament för att påverka de finansiella rapporterna och då för att redovisa de så pass bra som möjligt. Exempel på incitament för den interna revisorn kan vara en pengabonus vid uppnått mål. Ett annat incitament kan vara att företagsledningen vill uppnå ett visst resultat för att göra sina aktieägare nöjda. Ett sätt för den interna revisorn att uppnå detta mål kan vara genom posten varulager. Det genomförs då med hjälp av komplicerade former och gör det därmed svårare för den externa revisorn att utvärdera validiteten av varulagret (Dezoort m fl. 2001). För att motverka detta, har de externa revisorerna framställt olika datasystem som gör det lättare för dessa att se om det finns felaktigheter i det värderade lagret. De olika avancerade system har som syfte att analysera den stora mängd transaktioner och komplicerade uträkningar som existerar i ett tillverkande företags lager (Kilpatrick 2000).

En annan aspekt som den externa revisorn måste ta hänsyn till är att den interna revisorn idag kan ha flera arbetsuppgifter inom företaget, och därmed bli mer involverad i företagets verksamhet. Det här kan leda till att den interna revisorns jobb kan komma att mista sin objektivitet som i sin tur leder till att den externa revisorn har extra anledning att granska dennes arbete (Ahlawat & Lowe, 2004). Ett exempel på andra uppdrag som en intern revisor kan ha som gör att dess trovärdighet kan komma att minska, är om denna även ansvarar för till exempel företagets olika skatttjänster (Desai m fl. 2011).

Därför har den externa revisorn lättare att utvärdera och lita på den interna revisorn om denna funktion är outsourcad. Men samma problematik kan komma att uppstå även här, trovärdigheten kan komma att minska ifall samma konsult även har hand om till exempel företagets skattetjänster (Desai m fl. 2011). Samma författare har dock kommit fram till en tredje variant som då kan vara bättre lämpad. Istället för att outsourca hela funktionen, kan de istället välja att behålla vissa tjänster inom företaget. Det blir då en blandning av outsourcing och in-house tjänster (Desai m fl. 2011).

En undersökning som gjorts av Duane M. Brandon (2010) påvisar att de externa revisorerna kan komma att tappa förtroendet för en intern revisor som är outsourcad om denne har fler än just den funktionen. Som ovan nämnt kan de interna revisorerna tappa sin objektivitet om de blir för involverade i företagets övriga verksamhet (Brandon 2010).

4. Empirisk undersökning

I detta kapitel sker en presentation av våra intervjuobjekt. Sedan presenteras våra resultat av vår empiriska undersökning och en redogörelse sker av hur Scantias kostnadsfördelning går till. Kapitlet avslutas med ett avsnitt om gällande revision, där objektiviteten i ämnet diskuteras.

4.1 Intervjuobjekt

Vi har kommit i kontakt med Artur Dunal, han jobbar som accounting och controllingmanager och är även chief accountant på Scania i Polen. Han har åtta års erfarenhet av finansbranschen, de fyra första åren under hans karriär jobbade han på Ernst & Young som revisor och de fyra senaste har han haft denna position på Scania. Artur är även en certifierad intern revisor. Han är således väldigt insatt och kunnig inom de områden som är intressant för vår studie.

För att få ut än mer av vårt besök i Polen, så har vi fått en personlig rundtur i produktionen, av Per Hedlund, för att se hur det går till. Per Hedlund är platschef för Scania i Polen och har varit verksam i Polens verksamhet de senaste fyra åren. Han har även agerat som ett bollplank under studiens gång för att säkerhetsställa att vi fick ut bästa möjliga.

Vidare har vi intervjuat Birgitta Klang som jobbar med Group Internal Audit på Scantias huvudkontor i Södertälje. Hon är delaktig i den interna revisionen för Scania i Polen.

Vi har även intervjuat Birgitta Johansson Vognsen, auktoriserad revisor på KPMG, som tidigare varit ansvarig för stora delar av Scantias revision och känner således till företaget väl.

4.2 Kostnadsfördelning

Busstillverkningen på Scania i Polen fungerar så som att bussarna monteras ihop i olika led. Chassierna kommer färdiga till Polen från tillverkningen i Södertälje, Sverige och därefter monterar produktionen i Slupsk ihop bussen. Bussen levereras sedan direkt till kund från Polen. Man producerar fem olika bussar där den minsta är 12 meter lång och den längsta är 18 meter lång. Alla bussar kan dock konfigureras något efter kundens önskemål. Till exempel kan kunden välja vilka säten bussen skall ha och hur dörrarna skall vara placerade och så vidare. Detta medför att alla bussar blir unika. Förutom vid stora beställningar från samma kund, då denna ofta beställer fler bussar av samma specifikation.

När detta är utfört kommer Scania i Polen skicka en faktura till moderbolaget i Sverige där de tar betalt för alla kostnader för bussen plus ett tillägg på 5 %. Scania i Sverige tar sedan i sin tur betalt av kunden.

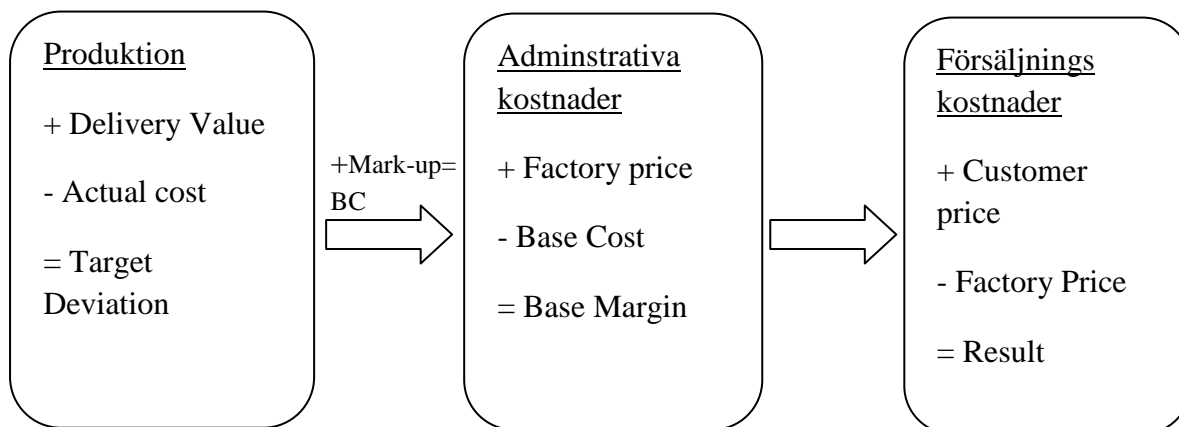
Kostnadsfördelningen på tillverkningen i Polen är en traditionell kostnadsfördelningsmetod som har funnits i företaget sedan 1998. På tillverkningen i Polen använder de sig av en metod som de själva kallar för delivery value. Detta är ett värde som räknas fram för att kunna ta ett så pass korrekt pris ifrån moderbolaget i Sverige. Fördelningen av kostnaderna baseras på

standardkostnader. Man räknar då med att en standard buss på 12 meter är 1 unit och en 18 meters buss räknas som 1,5 units. Fördelningen av kostnaderna baseras på dessa units. De har även delat upp sina kostnader i två olika slag: Material (direkta kostnader) och Price value added (indirekta kostnader). När de gäller Material costs så har de standardpriser på de olika busstyperna. Det vill säga att till exempel en 18 meters buss har alltid samma material cost oavsett hur de konfigurerats efter kundens önskemål. Price value added fungerar så som att man tittar på de totala kostnaderna för denna post under en period. Därefter fördelas dessa kostnader på antal produkter som producerats under samma period.

Som ett exempel: låt oss säga att man under en period tillverkat 60st bussar, varav 30 är 12 meter och resterande är 18 metersbussar. De totala price value added kostnaderna för denna period har uppgått till 30 miljoner kronor. Då har vi totalt 75 units ($30 * 1 + 30 * 1,5$). Nu är det möjligt att räkna ut price value added kostnaderna per unit. Det vill säga $30 \text{ miljoner kronor} / 75 \text{ unit} = 400\,000 \text{ kr/unit}$. Nu har de räknat ut vad de indirekta kostnaderna per unit är, men nu skall hänsyn tas till de olika modellerna. I och med att en 18 meters buss tar mer tid och därmed mer mantimmar så skall de bära mer kostnader än till exempel en 12 meters buss. Därav användningen av unit-systemet. För att nu kunna fördela dessa kostnader på en 18 meters buss så tar de grundkostnaden per unit, 400 000 kr, och multiplicerar detta med bussens unitmängd, som i detta fall är 1,5. Resultatet blir då $(400\,000 * 1,5) 600\,000$ kronor för en 18 meters buss.

Nu har price value added kostnaderna fördelats och det är nu möjligt att räkna ut delivery value. Detta görs genom att ta price value added ökat med material costs för en 18 meters buss.

Fig. 1 Delivery Value Model (Scania)



Figuren ovan beskriver hur resultatet räknas fram per lastbil och försäljning. Ruta ett är mest relevant för tillverkningen i Polen, eftersom de endast sysslar med tillverkning. De andra två rutorna beskriver vad som händer efter att de har sålt produkten vidare till moderbolaget i Södertälje. Vad som händer därefter rör inte längre Scania i Polen utan de har gjort sin del och sålt produkterna till moderbolaget i Södertälje. Kostnader som kan tillkomma efter att de

skickat iväg produkten kan vara till exempel försäljningskostnader. Efter försäljning i ruta tre så fördelas resultatet så att inte hela vinsten stannar på försäljningsavdelningen.

Delivery value är endast en kostnad som beräknas i förväg och är baserad på standardpriser och unit-systemet. Avvikelse kan därför förekomma, i figuren justerar de därför delivery value med actual cost som alltså är de verkliga kostnaderna. I och med att de har standardkostnader på alla bussar och inte tar hänsyn till så kallade specialbeställningar, där kunden har modifierat bussen med exempel andra dörrar eller säten, därför är avvikelser inte ovanligt. Actual cost beräknas efter en mall som kallas Bill of Material där en prislista på de olika specialdelarna finns och kan därmed räknas fram. För att motverka allt för stora avvikelser så uppdaterar de sina standardkostnader regelbundet, detta sker en gång per år.

Sista delen i ruta ett som rör tillverkningen i Polen är att ett så kallat Mark-up tillägg tillkommer. Tillägget är på 5 % av tillverkningskostnaderna. Då har de fått fram Base Cost (BC) som alltså är tillägget + de kostnader som uppkommit under tillverkningen (Actual cost).

Scania i Polen har aldrig färdiga bussar i lager, utan använder sig av en form av JIT-management där bussarna tillverkas på beställning ifrån kund. Detta medför att kostnaderna blir lättare att allokera på produkterna, då man kan hänföra de kostnader direkt till den beställda produkten. Artur berättar vidare att de dock inte använder sig av JIT-management mot sina leverantörer, de har således ett lager med råmaterial. Detta då vissa delar har en leveranstid som kan uppgå till flera månader och därmed skulle det bli svårt att hålla acceptabla leveranstider gentemot kunden.

4.3 ABC-kalkylering

Scania i Polen har som ovan nämnt valt att använda sig av en traditionell kostnadsfördelningsmetod. Detta då Scantias nuvarande kostnadsfördelningsmetod har funnits inom koncernen under en lång tid och har fungerat väl. Under intervjun med Artur Dunal tog han upp de flesta av de nackdelar som redan nämnts i tidigare forskning, såsom att det kräver mycket tid. I och med att Scania är ett så pass stort företag, skulle det innebära en stor mängd aktiviteter. Bara att få fram alla aktiviteter skulle kräva en stor analys. ABC-kalkylering kommer även att kräva fler och mer ingående uppdateringar som skulle kräva mycket mer jämfört med den nuvarande metoden.

Artur berättade även att för just Scania i Polen så berörd personal insatt i den nuvarande kostnadsfördelningsmetoden och är väl införstådda i denna. Att ombilda personalen som jobbat med den nuvarande metoden i flera år skulle inte bara ta lång tid utan skulle även påverka arbetsflödet då det under inlärningsprocessen skulle ta allt längre tid att utföra arbetsuppgifter rörande kostnadsallokering. Men den främsta orsaken som Artur framhåller är det faktum att utbilda personal och införa ABC-kalkylering är en stor kostnadsfråga för företaget. Vidare berättade han om ett uttryck som kallas för "Materiality level", vilket kortfattat betyder hur viktigt något är i olika sammanhang. För att koppla detta till Scania i Polen menar Artur att Scania i Polen är endast en liten del av den totala Scania koncernen. Vid en eventuell implementering av ABC-kalkylering skulle det givetvis innebära vissa

skillnader vid värderingen av varulagret men det skulle vara så pass små skillnader i det stora sammanhanget, det vill säga för hela Scania koncernen. Artur menar även att detta inte enbart gäller Scania koncernen, utan även varulagret i Polen då det är på en så pass nivå att eventuella skillnader med ABC-kalkylering även här skulle innebära små differenser. Detta då Scania i Polen använder sig av en form av JIT-mangement som gör att de kan hålla ett mindre lager. En annan kostnad som kan komma att uppstå, förutom de som vi ovan nämnt, är enligt Artur en ökad personalkostnad. I och med att ABC-kalkylering är mer omfattande och tar mer tid så skulle detta innebära att Scania i Polen eventuellt måste anställa mer personal för att klara av ABC-kalkyleringen. Denna del omfattar anställning av kvalificerad arbetskraft med utbildning inom området, vilket givetvis kommer kosta för Scania i Polen. Även denna personal måste gå igenom en upplärningsprocess för att sätta sig in i just Scantias processer.

Som tidigare nämnts i det teoretiska kapitlet är en av fördelarna med ABC-kalkylering att det underlättar att mäta de icke-volymbärande kostnaderna, så som exempelvis marknadsföringskostnader. Scania i Polen har ingen marknadsavdelning utan deras huvuddel är produktion. Detsamma kan sägas om försäljningsavdelning, som inte finns i Polen. Därmed så menar Artur att en av de främsta fördelarna med ABC-kalkylering går förlorad och detta är en av anledningarna till att Artur är tveksam till ABC-kalkylering.

Artur Dunal framhävde dock även fördelarna med ABC-kalkylering och sade att de skulle få en bättre kontroll om denna metod hade tillämpats. Han säger vidare att med den nuvarande metoden så får företaget ut skäligt med information men att det inte hade skadat om de skulle kunna få ut än mer. Scania koncernen skall använda sig av samma typ av fördelningsmetoder på grund av bland annat enkelhetsskäl. Exempelvis om de olika dotterbolagen använder sig av olika fördelningsmetoder, så blir det svårare och mer jobb för moderbolaget att sammanställa och jämföra de olika resultat de får från de olika enheterna. Artur menar då att implementera ABC-kalkylering inom hela koncernen skulle kräva ännu större insatser och resurser i form av arbete, utbildning och resurser.

Som vi tidigare nämnt i studien, är ABC-kalkylering en fördel med tanke på den stora tekniska utvecklingen där allt mer processer blir automatiserade och därmed blir den direkta lönen mindre aktuell. Under vårt besök i Polen fick vi en grundlig rundtur av tillverkningen av Per Hedlund, platschef och VD på Scania i Polen. Han pratade då om de olika linor bussen går igenom vid tillverkningen. Han berättade vidare att tillverkningen av en buss kan jämföras vid ett badrumsbygge och är därmed mer ett hantverk. Därmed kan inte produktionen automatiseras med hjälp av maskiner, de maskiner som fanns på plats var istället hjälpmedel såsom kranar och diverse verktyg. Därmed förlorar ABC-kalkyleringen en av sina fördelar och de egna kostnadsfördelningsmetoderna är bättre lämpade ur denna synvinkel.

Sammanfattningsvis bekräftar Artur den tidigare forskning som påstår att ABC-kalkylering är bättre i teorin och skulle ge bra med information till beslutsunderlag med mera. Men att få det att fungera i praktiken samt att implementera skulle bli allt för kostsamt och kräva för mycket resurser.

4.4 FIFO och SIFU

Scania i Polen använder sig av IFRS när rapportering sker till koncernen, men även av en så kallad Polish GAAP när rapportering sker i Polen. Denna blir dock allt mer och mer lik IFRS. Men i och med att de använder Polish GAAP så har de där möjligheten att använda även SIFU-metoden. De har dock valt att använda sig av FIFO-metoden rakt igenom. De använder sig av bokslutsmetoden och uppdaterar lagret månadsvis.

Vidare menar Artur att FIFO-metoden är bäst lämpad för just Scania i Polen och han är införstådd med de olika för- och nackdelar med de olika metoderna. Men han tycker personligen att FIFO generellt sätt är bättre och enklare att använda. Tidigare forskning tar upp fördelen gällande FIFO om kostnadsförändringar är oklara. Då ska företaget gynnas av FIFO, detta instämmer Artur om. De har handel i många olika valutor och valutavinst/förlust beräknas månadsvis och dessa förändringar går givetvis inte att förutspå. Därför menar Artur att FIFO gynnar företaget bäst. Under rundturen med Per Hedlund berättade han vidare att beställningsfrekvensen är relativt osäker men beställningarna oftast är väldigt omfattande. Detta leder i sin tur att valutakursförändringar kan medföra stora skillnader i produktionskostnaderna.

Artur lyfter även fram att veta vilken metod som skulle passa bäst för alla företag och situationer. Detta då de olika metoderna har sina fördelar som lyfts fram efter vissa specifika situationer och i vissa lägen kan den ena vara bättre än de andra. Ett exempel kan vara att i vissa lägen vill företaget visa så högt resultat som möjligt, till exempel innan en nyemission, medan i andra lägen vill de visa så lågt resultat som möjligt, till exempel av skattemässiga skäl. Därför menar han att de är svårt att avgöra vilken metod som är bäst.

4.5 Revisorn

4.5.1 Interna revisorn

Scania i Polen har ingen intern revisor på plats, utan all intern revision sker på huvudkontoret i Södertälje. De har då en avdelning som sysslar med intern revision för Scaniakoncernen istället för att varje enhet skall ha sin egen internrevision. I och med att Scania är ett så stort företag, så kan denna enhet endast fokusera på den interna revisionen och samtidigt inte bli allt för involverade i övriga delar som berör företaget.

Generellt sett så menar Artur att posten varulager är en viktig del av redovisningen och därmed att kostnadsallokeringen är en viktig sak att ta hänsyn till. Olika typer av kostnadsallokering kan ge olika företag möjligheter att påverka sina finansiella rapporter. Samtidigt menar Artur att det beror på ur vilken synvinkel problemet lyfts fram, alltså om det pratas om hela Scania koncernen eller endast Scania i Polen. Artur pratar om ett begrepp som han kallar materiality level. De han menar är hur pass vitalt varulagret egentligen är för den totala redovisningen. Han jämför med om han skulle hålla en kopp varmvatten i Östersjön, temperaturen skulle ändå förbli densamma. Han menar att på samma sätt så måste varje del av redovisningen rangordnas i en materiality level. Han håller med om att kostnadsallokering och varulagervärderingen är viktiga delar men att Scania i Polen är en liten del i den totala

koncernen. När det kommer upp i det stora hela med enorma volymer så blir varulagret i Polen inte lika prioriterat. Låt säga att varulagret har en avvikelse med 1 miljon kronor och felet rättas till, så är den totala koncernredovisningen nästintill oförändrad, varav exemplet med varma koppen i havet.

Artur är noga med att påpeka att varulagret inte är en post att ignorera men att det är olika prioriterat olika beroende på ur vilken synvinkel de ser på det. För Scania i Polen är varulagret en större del av totala redovisningen och därför blir varulagret ändå en prioriterad post. Även fast Scania i Polens redovisning är en liten del av den totala redovisningen i Scaniakoncernen, så är det för den orsaken inte oviktig, då Scania i Polen även måste rapportera till myndigheterna i Polen.

Vidare berättar Artur att han personligen, med bakgrund inom revision, att han gärna hade sett att de lade ner mer resurser på värderingen av varulagret för att få ett mer exakt värde. Men han förklarar även att de måste tänka på kostnad kontra nytta. Som ovan nämnt så går detta hand i hand med materiality leveln.

Vid intervjun med Birgitta Klang på Scania så berättade hon att de försöker att inte fokusera så mycket på siffrorna, utan de försöker istället att fokusera på varuflödet och få en helhetsbild. De jobbar mycket med att kvalitetssäkra alla de processer kring värderingen av varulagret. De områden som de tittar på gällande varulagervärderingen är följande:

- *Goods reception* – Hur mottagandet av material sker, viktigt att allt blir registrerat och till rätt värden.
- *Inventory transfers* – Transaktioner mellan olika avdelningar/enheter.
- *Shipping* – Hur transporten av materialet sker och dess kostnad.
- *Inventory costing, valuation and availability* – Varulagrets kostnader, värdering och tillgänglighet.
- *Stock taking* – Vad som fysiskt finns i varulagret.
- *Production* – Produktionen och dess kostnader.
- *Master files* – Specifikationer av varulagrets komponenter. Som exempel, mått, vikt och antal.

Birgitta Klang berättar vidare att de kontrollerar så att alla enheter inom Scaniakoncernen har implementerat dessa områden på ett bra och korrekt sätt samt att enheterna har utfört säkra interna kontroller av områdena. Viktigt är även att det har skett en bra och säker arbetsfördelning.

Den interna revisionen handlar mestadels om att säkerhetsställa alla olika processer som berör revisionen. De externa revisorerna är mer intresserade av siffrorna och de får även ta del av de interna revisorernas rapporter. Birgitta berättade vidare att de även har en del möten med de externa revisorerna. I och med arbetssättet hon beskrivit och den regelbundna kontakten med revisorerna, så tycker Birgitta att objektiviteten inte är något problem gentemot de externa revisorerna.

Förutom rena revisionsuppdrag agerar även de interna revisorerna som bollplank i olika sammanhang inom organisationen.

4.5.2 Externa revisorn

Vid intervju med Birgitta Johansson som är extern revisor, så menar hon att de normalt sätt inte helt förlitar sig på den interna revisorns arbete. Men att detta beror helt på vilken bransch det handlar om. Vissa branscher menar Birgitta, är mer riskutsatta än andra och kräver då en mer utförlig kontroll. Som exempel på detta tar hon upp bank- och finansföretag som oftast har en mycket utförlig internrevision med mer kontakt med de externa revisorerna, i dessa branscher är den interna revisionen mer tillförlitlig för de externa revisorerna. Det är vanligtvis inte alls lika säkert att de externa revisorerna kan tillförlita sig på den interna revisionen vid exempelvis tillverkande företag. Den interna revisionen i sådana företag var en viktigare del av verksamheten för ca.20 år sedan, men avtog senare och blev inte lika omfattande. Birgitta berättade vidare att kraven för internrevision har ökat de senaste 5-10 åren och medför att den interna revisionen växer mer och mer. Men trots detta så är den interna revisionen inte alls lika omfattande som den är i bank- och finansbranschen.

Gällande objektiviteten och trovärdigheten på den interna revisorns arbete, så tar Birgitta givetvis alltid del av dess arbete, rapporter och kontrollerar dess rutiner. Dessa är alltid till hjälp vid revisionen och för att avgöra trovärdigheten/objektiviteten men ibland så har de interna revisorerna annat syfte med revisionen än vad de externa revisorerna har. Vissa företag har en mer omfattande internrevision än andra företag, med exempelvis fler interna kontroller och regelbunden kontakt med de externa revisorerna. Detta är givetvis aldrig fel, då detta medför att den externa revisorn kan förlita sig mer på den interna revisionen. Hon är dock noga med att påpeka att den externa revisorn aldrig helt kan förlita sig på den interna revisionen, hon förklarar den externa revisorn som en självständig pelare som arbetar för de olika intressenternas intressen. Vid frågan om hur objektiviteten påverkas då de interna revisorerna har flera uppdrag inom företaget, så menar Birgitta att den påverkas negativt. Men de tar fortfarande del av dess arbete men trovärdigheten sjunker och vilket leder till att den externa revisorn får göra ett mer omfattande jobb än om de interna revisorerna inte hade haft flera uppdrag inom företaget. Gällande frågan om olika incitament som en internrevisor kan ha för att uppnå ett visst resultat så säger Birgitta att detta är något hon inte upplevt och finner det ovanligt att detta skulle förekomma.

Om företagen väljer att outsourca den interna revisionen så menar Birgitta att det finns både för- och nackdelar. En fördel är att objektiviteten förstärks men samtidigt så har de inte samma insyn i processerna i företaget som en internrevisor på företaget kan tänkas ha. Men detta beror också på vilken verksamhet det gäller och hur stora risker det finns i branschen. Till exempel om risken finns för manipulation, så förstärks objektiviteten med en outsourcad intern revisor, enligt Birgitta.

Scania har sin internrevision på moderbolaget i Södertälje, för alla enheter. Birgitta tycker att detta är en bra lösning så länge de interna revisorerna är väl insatta i de olika dotterbolagen och dess verksamhet. Anledningen till att Birgitta tycker att det är en bra lösning är för att det blir en mer omfattande tjänst som gör att internrevisorn endast kommer jobba med internrevision. Detta påverkar således inte trovärdigheten under förutsättning att de har en bra insyn i hela verksamheten.

5. Analys

I detta kapitel jämförs resultaten från den empiriska undersökningen, med den tidigare forskning som presenterats under teoretiska referensramen. Vi kommer således att föra en diskussion med utgångspunkt i den teoretiska referensramen och den empiriska undersökningen.

5.1 Kostnadsfördelning

Svårigheten med kostnadsfördelning ligger i att fördela de indirekta kostnaderna på ett bra och korrekt sätt (Andersson 2008). Som tidigare nämnts så är dessa kostnader inte lika mätbara och svåra att hänföra till den enskilda produkten. Företagen väljer ofta att lösa dessa problem med äldre kostnadsfördelningsmetoder som ofta funnits i företaget en längre tid. Anledningen är att detta är det enklaste sättet att hantera problemet (Lambert m fl. 1996). Scania's tillverkning i Polen är inget undantag. Deras lösning på de indirekta kostnaderna ligger i unit-systemet. Det här en metod som funnits inom företaget en längre tid.

Scania gör så att de tar de indirekta kostnader (Price value added) för en viss period och delar de rakt av på antal units som de tillverkade bussarna under samma period är värda. Detta är en förenklad lösning på fördelning av de indirekta kostnaderna. Som tidigare forskning säger så är detta inte ovanligt att företag väljer just sådana enklare metoder. Scania är alltså inte ensamt om att göra såhär, men nackdelen med en sådan förenklad metod är att de ofta inte får ut riktigt så mycket information som de kunde fått. Sådan information som kunde användas för att förbättra processer vid tillverkning, då de lätt kunde ha sett vart i tillverkningsprocessen som de går åt extra mycket resurser. Ett annat exempel är att de kunde använt den utförligare informationen som underlag vid olika beslut, som till exempel prissättning. Vid vår intervju pratade vi som tidigare nämnts om detta och de är medvetna om att de kunde ha fått ut mer information med en annan kostnadsfördelningsmetod, men samtidigt menar de att den nuvarande är godtagbar för deras ändamål.

En annan aspekt på kostnadsfördelning är hur ofta systemet uppdateras. Det är framförallt om företagen har en äldre kostnadsfördelningsmetod så kan denna vara inaktuell. På så sätt att den inte tar hänsyn till de förändringar som skett på marknaden (Gagne, Discenza 1992). Scania uppdaterar sina standardkostnader årligen så att dessa ska ha ett så aktuellt värde som möjligt, men detta rör framförallt de direkta kostnaderna såsom materialkostnader. Kritiken gäller framförallt de indirekta kostnaderna då de äldre metoderna ofta använder sig av direktlön som bas (Andersson 2008). Men detta gäller främst tillverkande företag med en tillverkningsprocess som har blivit mycket mer automatiserad med hjälp av maskiner. Hos Scania i Polen är detta inte ett lika stort problem då deras processer inte är speciellt automatiserade, utan deras tillverkning ses mer som ett hantverk.

Äldre kostnadsfördelningsmetoder får ofta kritik för att de inte tar hänsyn till så kallade specialprodukter, resultatet blir då att standardprodukterna får bära för höga kostnader medan

specialprodukterna får bära för lite kostnader (Lambert m fl. 1996). Scania använder sig av standardpriser för de olika bussmodellerna och tar alltså inte hänsyn till specialbeställningar. Det hade dock blivit svårt på grund av att varje buss är unik med olika specifikationer. Resultatet blir således att vissa bussar får bära lite mer eller mindre av kostnaderna. Detta justeras när actual value beräknas och de använder sig av bill of material.

5.2 ABC-kalkylering

I ABC-kalkylering ligger fokus på de olika aktiviteter som ingår i företaget. Till skillnad från de traditionella kostnadsfördelningsmetoderna som inte riktigt bryter ner så här djupt (Zhuang, Burns 1992). Från vår empiriska undersökning framgår det att Scania i Polen instämmer om att ABC-kalkylering är bättre i teorin och för med sig en mängd fördelar. Såsom bättre kontroll och mer information till beslutfattare. I grunden så togs ABC-kalkyleringen fram för att företagen efterfrågade en mer felfri och informationsrik kostnadsfördelningsmetod (Maelah, Ibrahim 2007). Men trots detta så har Scania inte valt att använda sig av ABC-kalkylering. Det beror på samma anledningar som nämns i tidigare forskning. Den främsta anledningen är att det är en kostnad kontra nytta fråga, där företagen får avgöra om de fördelar som ABC för med sig, överstiger den kostnad det tar att implementera och underhålla systemet. I den empiriska undersökningen kom det fram att Scania i Polen inte har en marknadsföringsavdelning eller försäljningsavdelning, där så kallade icke-volymbärande kostnader kan uppstå som ABC hanterar bättre och är en av de stora fördelarna med ABC-kalkylering. Då förlorar ABC-kalkyleringen en stor fördel för Scania i Polen och i kostnad kontra nytta perspektivet, så minskar nyttan medan kostnadssidan fortfarande är hög. Under vår intervju så pratade Artur mycket om kostnaderna som ABC-kalkyleringen medför. Det skulle kosta mycket att implementera metoden på Scania och med tanke på att de skulle få behöva implementera ABC-kalkylering på hela Scania koncernen så skulle det, med tanke på Scanias storlek, krävas ännu större insatser. Det skulle även krävas stora mängder resurser för att underhålla systemet för att få ut den maximala nyttan. Exempel på ökade kostnader är som togs upp i den empiriska undersökningen, att personalkostnaderna skulle öka för att möta det ökade kravet som ABC-kalkyleringen medför.

Gällande frågan om automatiserad tillverkning, så gynnas företagen av ABC då denna metod tar hänsyn till dessa omständigheter (Andersson 2008). Men som tidigare nämnts så är just busstillverkningen mer ett hantverk med få automatiserade processer i tillverkningen, utan de maskiner som finns är mer till som ett hjälpmedel för att underlätta tillverkningen, till exempel vid tunga lyft. Därför så har inte denna aspekt lika stor inverkan på Scanias busstillverkning och dess kostnadsfördelning. Återgår vi till kostnad kontra nytta perspektivet så minskar nyttan även här.

Som nämnts i den empiriska undersökningen så använder Scania i Polen en form av Just In Time management. Även detta försvarar Scanias val av kostnadsfördelningsmetod eftersom fler kostnader blir direkt hänförliga till produkterna vid användning av JIT (Gagne, Discenza 1992). Detta har annars varit ett argument för ABC-kalkylering, eftersom kostnader blir lättare att allokera till produkterna (Andersson 2008). I och med att JIT gör så att de kan hålla ett mindre lager så blir lagret en mindre del i det stora hela för Scania i Polen. Därmed blir

skillnaden mellan ABC-kalkyleringen och den traditionella kostnadsfördelningen ännu mindre för Scania i Polen. Här kommer även materiality leveln in i bilden då skillnaderna mellan de två olika metoderna blir för små.

Många av de fördelar som presenterats i teorin och empirin, som exempelvis bättre kontroll och mer information till beslutsfattare, skulle även vara till fördel för Scania i Polen men som ovan nämnts så försvinner även många stora fördelar på grund av hur verksamheten är uppbyggd. Det betyder att kostnaden fortfarande är väldigt hög för att implementera och underhålla en lyckad ABC-kalkylering medan fördelarna blir färre.

Då internrevisorerna på Scania kontrollerar de processer och arbetssätt som Scania arbetar efter, så skulle en ABC-kalkyleringsmetod innebära mer data och processer att analysera och kontrollera. Som nämnts i den teoretiska referensramen och den empiriska undersökningen så är ABC-kalkylering mer omfattande jämfört med de traditionella metoderna. Vilket i sin tur innebär mer jobb även för internrevisorn på Scania. Den interna revisorn skall se till så att alla processer är säkra och implementerade på ett korrekt vis. Vid en implementering av ABC-kalkylering så skulle detta leda till att den interna revisorn, som är väl insatt i den nuvarande metoden, vara tvungen att sätta sig in i den nya metoden och därefter kvalitetssäkra den. Detta kan komma bli kostsamt för Scania då det innebär mer jobb för den interna revisorn.

Då den externa revisorn kontrollerar den interna revisorns jobb och själva sätter sig in i de processer företaget använder, så blir detta även mer jobb för den externa revisorn om ABC-kalkylering skulle införas på Scania. Men en fördel som kan gynna den externa revisorn är att i och med de allt fler processer som ABC-kalkylering lyfter fram, så kan det bli enklare för den externa revisorn att avgöra om varulagret är korrekt värderat. Det här är framförallt då den externa revisorn får mer data som berör kostnadsallokeringen, vilket leder till att det underlättar dennes jobb att kvalitetssäkra kostnadsallokeringen.

5.3 FIFU-metoden

FIFU-metoden är obligatorisk för börsnoterade koncerner, vilket innefattar Scania. Enligt tidigare forskning så är FIFU-metoden mest gynnsam för företag som har svårt att förutse de framtida produktionskostnaderna (Bar-Yosef m fl. 1995).

FIFU-metoden är alltså den metod som är bäst lämpad för Scania i Polen då de handlar med ett flertal olika valutor, som i princip gör det omöjligt för Scania att förutse de exakta produktionskostnader som tillverkningen medför. Scania i Polen har även möjligheten att använda sig av SIFU-metoden när det gäller den inhemska rapporteringen, då denna metod är tillåten i Polen. Artur menar ändå att FIFU-metoden är bäst lämpad i och med enkelheten. Dessa två olika metoder har sina för- och nackdelar, det förs en diskussion i diverse artiklar som berör ämnet, om vilken metod som är bäst generellt. Artur ifrågasätter denna diskussion och menar att omständigheterna bestämmer vilken metod som är bäst. Han menar vidare att ibland känner han personligen att det mest optimala hade varit den andra metoden. Detta är dock en omöjlighet då det inte är tillåtet att hoppa mellan de två olika metoderna och att SIFU-metoden inte är acceptabel inom ramarna i IFRS.

5.4 Internrevisor

Tidigare forskning tar fram hur den externa revisorn går till väga i sitt arbete och det sker bland annat i en planeringsfas där fem frågor skall besvaras (Swartley, Hall 1988). Sätts dessa i samband med Scantias arbetsrutiner för den interna revisionen, så ser vi direkt vissa liknelser (se fig. 2).

Fig. 2

<u>Extern</u>	<u>Intern</u>
<ul style="list-style-type: none">• Att varulagret fysiskt existerar.• Att alla komponenter i varulagret finns redovisat i rapporten.• Att företaget faktiskt äger de varor som redovisats i lagret.• Att lagret är bokfört till rättvist värde.• Att varorna är klassificerade på ett korrekt sätt.	<ul style="list-style-type: none">• Goods reception• Inventory transfers• Shipping• Inventory costing, valuation and availability• Stock taking• Production• Master files

Exempelvis så kan den externa revisorns fråga att *varulagret fysiskt existerar* kopplas samband med Scantias *Stock taking*. Fråga två kan kopplas ihop med *Goods reception*. Fråga tre och fyra hör ihop med *Inventory costing, valuation and availability*. Fråga fem kan kopplas ihop med *Master files*. Likheter finns även med de övriga punkterna i den interna revisorns arbetssätt. Med andra ord så finns stora likheter med Scantias rutiner och den externa revisorns sätt att arbeta och dess krav.

Tidigare forskning påpekar att en internrevisor som har fler än ett uppdrag inom verksamheten kan göra att denne mister sin objektivitet gentemot den externa revisorn (Ahlawat, Lowe, 2004). De interna revisorerna på Scania jobbar mestadels med internrevision inom verksamheten. Scania har valt att ha en sektion på moderbolaget som ansvarar för hela koncernens internrevision och med tanke på Scantias storlek och omfattning blir denna tjänst ett heltidsuppdrag. Hade Scania i Polen haft en internrevisor på plats hade detta uppdrag troligtvis inte varit lika omfattande och därmed skulle denne även kunnat tänkas ha ett annat uppdrag samtidigt. I och med det, så ökar risken för att internrevisorns objektivitet brister.

5.5 Extern revisor

Den externa revisorns uppgift är att granska företagen och se till så att tillförlitlig information ges ut i de finansiella rapporterna. Här ingår att granska den interna revisorns arbete och måste därmed avgöra till hur pass hög grad den kan lita på dess arbete (Dezoort m fl. 1988). Tidigare forskning tar upp olika faktorer som spelar in när den interna revisorns objektivitet skall fastställas. Förutom om de har fler arbetsuppgifter än enbart internrevisionen så kan företaget välja att outsourca detta uppdrag (Desai m fl. 2011). Då kan den interna revisorns objektivitet öka något, men Scania har som sagt inte valt att outsourca detta. Utan den sker på moderbolaget i Södertälje för alla enheter i koncernen. Birgitta Johansson tycker att outsourcing av dessa tjänster är en bra lösning, under förutsättning att de har bra insyn och förståelse för företaget i sig, samt den bransch de är verksamma inom. Hon talar bland annat

om att vissa branscher har andra riskförutsättningar än andra och det är viktigt att ha förståelse för detta.

Scanias lösning av internrevisionen sker som sagt på moderbolaget i Södertälje. I och med det så uppstår samma dilemma som vid den outsourcade lösningen, alltså om insynen på de olika enheterna. Vi kan anta att de har samma förståelse för branschen, men det är viktigt att de även har god insyn i hur verksamheten ser ut i de olika enheterna. Eftersom internrevisionen sker på en avdelning som bara ägnar sig åt detta, så har de goda förutsättningar för att sätta sig in i just detta. Det menar Birgitta är en stor fördel, om det sker under dessa goda förutsättningar. Tidigare forskning skriver om ett tredje tillvägagångssätt, förutom outsourcing och så kallad in-house internrevision, det är istället en blandad variant av de två metoderna. Detta leder till att vissa delar outsourcas menas andra behåller företaget internt, med andra ord så outsourcar de inte hela uppdraget utan bara delar (Desai m fl. 2011). Detta leder till att vissa nackdelar som finns med de två metoderna kan undvikas, som till exempel insynen i företaget kan hållas god (Desai m fl. 2011). Det finns vissa likheter med denna metod och med Scanias lösning av internrevisionen. I och med att Scanias internrevision inte sker på plats i Polen så är de internrevisorerna således inte involverade i verksamheten på samma vis som om de hade varit på plats i Polen. Men de är ändå fortfarande anställda av Scania och inom samma bransch, vilket leder till att de har en godare förståelse och bra insyn i koncernen för den här uppgiften.

6. Slutsats

I detta kapitel presenteras våra slutsatser på det vi kommit fram till under studiens gång och en kortare diskussion sker om de främsta anledningarna till detta.

Vad blir konsekvenserna av kostnadsallokeringen i ett tillverkande företag och hur påverkar det varulagervärderingen?

Scania använder sig av en traditionell kostnadsfördelningsmetod, som sedan länge funnits inom verksamheten. Som framgått av vår empiriska undersökning, använder sig Scania av en modell som baseras på ett så kallat unit-system. Detta system utgår från längden på de olika bussarna och en längre buss är värd mer units än en kortare buss. Detta är ett standardkostnadssystem för bussarna och varje längd får samma unit tilldelad oavsett övrig konfiguration, så menar vi att det finns vissa brister. Dyrare bussar med specialbeställda uppsättningar får samma kostnader allokerade till sig som en vanlig buss utan specialuppsättning. Detta kan ge en missvisande bild av kostnadsallokeringen då de vanliga bussarna får bära onödiga kostnader samtidigt som specialbussarna får bära för lite kostnader. Detta är det största problemet med Scantias kostnadsfördelningsmetod menar vi, då det blir svårare att jämföra med konkurrenter.

En annan nackdel som kommit fram är att med denna metod får de inte ut samma mängd information som skulle kunna vara användbar i till exempel beslutsfattande. Dessa problem skulle kunna förbättras med hjälp av ABC-kalkylering men vi anser inte att de fördelar som kommer med ABC-kalkylering väger upp den insats som krävs. Det kostar allt för mycket att implementera ABC-kalkylering på grund av den enorma mängd data och processer som måste kalkyleras och analyseras. För detta måste personal utbildas och eventuellt måste nyanställningar göras för att möta de ökade kraven som ABC-kalkyleringen medför. Dessutom måste ABC-kalkyleringen uppdateras oftare vilket också kräver mer resurser. I teorin är ABC-kalkylering en bra metod som för med sig många fördelar, men i praktiken så krävs det allt för mycket som beskrivs ovan. I Scantias fall har de en metod som fungerar bra och skulle de välja ABC-kalkylering så skulle det kosta allt för mycket jämfört med den nytta som ABC medför. Scania i Polen är en liten del av hela Scantias koncern och de tillverkar sina produkter på beställning, vilket gör att de hela tiden har små lager. Så även om ABC-kalkyleringen skulle ge en mer exakt värdering, så skulle skillnaden inte bli så pass omfattande så att det skulle väga upp kostnaderna. I den empiriska undersökningen kommer det fram att flera av de stora fördelarna med ABC-kalkyleringen går förlorad för Scania i Polen då de till exempel inte har någon marknadsföringsavdelning och försäljningsavdelning, detta gör att nyttan med ABC sjunker ytterligare medan kostnadssidan fortfarande är hög. Tidigare forskning har redan nämnt att företagen är skeptiska till att fördelarna ska väga upp de kostnader som ABC medför. Försvinner då en eller flera stora fördelar på grund av

företagets uppbyggnad, som i Scania i Polens fall, så minskar nyttan med ABC ytterligare och det blir ännu svårare för företagen att välja ABC-kalkylering.

Scania använder sig av FIFU-metoden och det är den enda tillåtna enligt IFRS. I och med Scantias osäkra marknad, med bland annat många valutor, så tycker vi att FIFU-metoden är den bästa för deras verksamhet. Eftersom den passar bättre när de framtida produktionskostnaderna är osäkra. FIFU- och SIFU-metoderna har olika för- och nackdelar och de förs diskussion om vilken metod som är bäst. Men vi tror, precis som Artur Dunal, att det är situationsbaserad fråga. Där det hade varit bäst om företagen kunde hoppa mellan de olika metoderna, men detta är inte tillåtet.

Hur arbetar den externa revisorn för att säkerställa kvalitén på kostnadsallokeringen?

Scantias internrevision sker inte på plats hos de olika enheterna utan sker centralt på moderbolaget i Södertälje. Detta är en bra lösning under förutsättning att det sker på rätt sätt. Detta kan ha likheter med en outsourcad internrevision. Där frågan om insyn i verksamheten är en viktig fråga och det gäller att internrevisorn på Scania har god förståelse för hur verksamheten fungerar i de olika enheterna. Det anser vi att Scania har lyckats med, då de har god förståelse för den bransch och företaget eftersom de själva jobbar i samma. Vi har förstått att objektiviteten sjunker markant om den interna revisorn har flera uppdrag inom företaget och risken för detta sjunker i och med att de har all internrevision på moderbolaget eftersom det då blir en heltidssysselsättning. Därmed tycker vi att Scantias lösning av att ha internrevisionen på moderbolaget, är den bästa möjliga. Främsta orsaken är för att det tar fram det bästa ur två metoder, alltså av outsourcad internrevision och att ha den på plats. De är på ett sätt involverade i de olika enheternas verksamhet eftersom de tillhör koncernen, men ändå inte. Eftersom de jobbar åt moderbolaget och blir därmed lik en outsourcad internrevisor fast med bättre insyn.

Den externa revisorn skall vara självständig i sitt arbete och göra sin egen bedömning. Men deras arbete underlättas av den interna revisorns arbete. Till hur pass hög grad den externa revisorn kan lita på den interna revisorns arbete, beror mycket på olika omständigheter. Scantias internrevision gällande varulagret har många likheter med den externa revisorns arbetsgång, de har regelbunden kontakt med de externa revisorerna och därmed menar vi att de har bättre förutsättningar att möta den externa revisorns behov. De externa revisorerna kontrollerar de rutiner och processer som företaget har för att se att allt skett på ett godtagbart vis. Här spelar valet av kostnadsfördelningsmetod in, då till exempel ABC-kalkyleringen ger mer information om fler processer kan det ge den externa revisorn en större bild av hela kostnadsfördelningen och varulagrets värde. Scantias internrevision jobbar mot samma mål, då de fokuserar på de rutiner och processer företaget har. Detta menar vi leder till att de externa revisorernas arbete underlättas samt att Scania själva har möjlighet att identifiera eventuella brister.

7. Källförteckning

Ahlawat, S. & Lowe, J. (2004) An examination of internal auditor objectivity: In-house versus outsourcing. *Auditing: A journal of practice & theory* 23, 2, s. 147-158

Andersson, G (2008) *Kalkyler som beslutsunderlag- Kalkylering och ekonomisk styrning*. Lund: Studentlitteratur.

Bar-Yosef, S., Hughes, P., Venezia, I (1995) The LIFO/FIFO choice as a signal for future costs. *Journal of management accounting research* 7, s. 52-60

Brandon, D (2010) External auditor evaluations of outsourced internal auditors. *Auditing: A journal of practice & theory* 29, 2 s. 159-173

Desai, N., Gerard, G., Tripahty, A (2011) Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors. *Auditing: A journal of practice & theory* 30, 1, s. 149-171

Dezoort, T., Houston, R., Peters, M (2001) The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary accounting research* 18, 2, s. 257-281

Doost, R. (1996) Cost allocation: what purpose does it serve? *Managerial auditing journal* 11.8, s. 14-22

Eggers, J. & Bangert, C. (1998) Activity based costing. *American water works association journal* 90, 6, s. 63-69

FAR Samlingsvolym.(2011), Stockholm: Far Akademi

FAR, IFRS-Volymen.(2011), Stockholm: Far Akademi

FAR, *Testa den interna kontrollen*.(1993), Stockholm: FAR/ Föreningen auktoriserade revisorer

Gagne, M. & Discenza, R. (1992) Accurate product costing in a JIT environment. *Journal of supply chain management* 28, 4, s. 28-32

Grønmo, S. (2006) *Metoder i samhällsvetenskap*. Malmö: Liber

Jakobsen, D (2002) *Vad, hur och varför : om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur

Kennett, D., Durler, G., Downs, A (2007) Activity-based costing in large U.S cities: Costs and benefits. *The journal of government financial management* 56,1, s. 20-28

Kilpatrick, T. (2000) Auditing manufacturing costs. *The internal auditor*, 57,3, s. 25-27

Lambert, S., Chen, K., Lambert, J (1996) Overhead cost pools. *The internal auditor* 53, 5, s. 62-65

Larsen, A. (2009) *Metod helt enkelt - En introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Malmö: Gleerups Utbildning.

Ledbetter, M., Snyder, C., Gardiner, S. (1993) Work-in-process inventory control for repetitive in an MRP environment: A case study. *Production and inventory management journal*, 34,2, s. 48-52

Lessard, S. (2007) Giving life to LIFO: adoption of the LIFO method of inventory valuation by income tax code. *The tax lawyer* 60.3, s. 781-806

Maleah, R & Ibrahim, N. (2007) Factors influencing activity based costing (ABC) adoption in manufacturing industry. *Investment management & financial innovations* s. 113- 124

Marton, J., Lumsden, M., Pettersson, A., Rimmel, G., Lundqvist, P., (2010) *IFRS- i teori och praktik*. Stockholm: Bonnier utbildning

Olsson, U. (2005) *Kalkylering för produkter och investeringar*. Lund: Studentlitteratur

Primrose, P. (1992) The value of inventory savings. *International journal of operations & production management* 12.5, s. 79-85

Ruane, J. (2006) *A och O I samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur

Scania

<http://scania.se/om-scania/historia/> 2012-01-30

Simmons, C., Wright, M., Jones, V. (2006) Full costing of business programs: benefits and caveats. *The international journal of educational management* 20,1 s. 29-41

Smith, D (2006) *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur

Stratton, W., Desroches, D., Lawson, R., Hatch, T. (2009) Activity based costing: is it still relevant? *Management accounting quarterly* 10, 3, s. 31-40

Swartley, A & Hall, J. (1988) Inventory auditing: A manufacturing perspective. *Production and inventory management journal*, 29,4, s. 20-22

Taylor, L., Nunley, A., Flock, M. (2004) WIP inventory: Asset or liability? *Cost engineering* 46,8, s.19-25

Westermarck, C. (1993) *Varulagervärdering och resultatmätning enligt internationella respektive svenska redovisningsnormer*. Lund: Studentlitteratur

Zhuang, L & Burns, G. (1992) Activity based costing in non-standard route manufacturing. *International journal of operations & production management* 12.3, s. 38-44

Figur 1

Delivery value model som vi fick av Scania i Polen. Figuren har bearbetats något då rubrikerna har översatts till svenska. Sida 19

Figur 2

En figur framtagen av författarna för att visa likheterna mellan Internrevisorn, Birgitta Klangs arbetssätt, med den externa revisorns arbetssätt enligt Swartley och Hall, 1988. Sida 28

8. Bilagor

8.1 Intervjuguide 1

Denna intervjuguide är den som användes vid besöket i Polen och intervjun med Artur Dunal.

General questions

What is your title and what are your duties?

How long have you worked at Scania?

How long have you worked in the finance industry?

Scania in Poland

What do you produce in Poland?

How many different products do you produce?

What regulations do you follow? (IFRS)

Cost allocation

How do you allocate the costs on your products?

Are you using activity based costing or traditional costing methods?

Why / why not?

Cost versus benefit?

For / disadvantages?

How often do you update your calculations?

Do you feel that you get the information you need with you cost allocation?

FIFO / LIFO - method

Which method do you use?

For / disadvantages?

Which method would you prefer to work with, if you could choose and why?

Internal auditing

How important is it for you to give such an accurate picture of the inventory as possible?

How do you work to strengthen your objectivity against the external auditor?

Is your internal auditing within the company or this service is outsourced?

The person / persons who work with this, does he/she have more duties within the company?

8.2 Intervjuguide 2

Denna intervjuguide användes vid intervjun med Birgitta Klang.

Ser du några svårigheter med att granska posten varulager och dess kostnadsallokering? Och varför?

Hur stor vikt lägger ni vid att ge en så pass rättvisande bild av varulagret som möjligt?

Hur arbetar ni för att stärka er objektivitet gentemot den externa revisorn?

Ni som arbetar med internrevision på Scania, har ni några andra uppdrag inom företaget?

8.3 Intervjuguide 3

Denna intervjuguide användes vid intervjun med Birgitta Johansson Vogsen.

Hur kan den externa revisorn fastställa den interna revisorns objektivitet och trovärdighet?

Hur påverkas objektiviteten och trovärdigheten hos den interna revisorn om denne har flera uppdrag inom företaget?

Incitament för intern revisorers arbete förekommer enligt tidigare forskning, hur upplever du detta?

Tidigare forskning visar att objektiviteten hos den interna revisorn kan bli högre om man outsourcar de uppdragen. Vad är din åsikt om detta?

Vad är din åsikt om internationella koncerner som väljer att ha sin internrevision centralt på moderbolaget istället för på plats hos de olika enheterna?

9. Reflektioner

Tobias Elfström

Under uppsatsens början var egentligen det stora intresset för både mig och Magnus att skriva om IFRS, som vi stötte på i både externredovisning III och externredovisning IV. Vi diskuterade ett flertal områden inom IFRS där varulagervärdering var ett av ämnena. Efter kontakt med Scania så kom vi tillsammans med Scania fram till att varulagervärdering var ett bra och intressant ämne. Dock kom vi tillslut fram till att varulagervärdering med fokus på kostnadsallokering var mer intressant än att skriva om IFRS och hur de påverkade varulagervärderingen. Vid fördjupning av ämnet så kom både jag och Magnus fram till att detta ämne var intressant. Detta då uppsatsen kommer att komma att handla en del om ekonomistyrning som vi båda tycker är ett bra ämne.

Jag deltog i metodkursen till att börja med, för att komma igång ordentligt med uppsatsen. Där fick jag en bättre överblick om hur en c-uppsats skulle vara utformad. Där fick jag även en mycket bättre kunskap om betydelsen av valet av metod. Under uppsatsens början var det även en hel del sökande av vetenskapliga artiklar som ledde till att jag lärde mig att utveckla mitt sökande efter relevanta artiklar som tillför studien någonting bra. Även att tyda och förstå dessa vetenskapliga artiklar är något som jag utvecklat enormt under studiens gång.

Under den empiriska undersökningen så fick man lära sig hur det kan fungera i praktiken och därmed få en ännu djupare förståelse för ämnet, än det man redan fått genom diverse litteratur. Under de här tre åren på skolan har man stött på ett stort antal olika begrepp och metoder och att sedan få se hur detta tillämpas i praktiken gav en ännu större förståelse för ämnet. Ett exempel på detta var när vi intervjuade Artur på Scania om ABC-kalkylering. Han tog då upp alla de för- och nackdelar vi redan stött på i litteraturen, men utifrån ett företags perspektiv. Under den empiriska undersökningen fick vi även möjligheten att åka till Polen för att utföra en del av den empiriska undersökningen. Där fick man se hur verksamheten såg ut i ett annat europeiskt land.

I och med att allt ansvar under studiens gång ligger på oss författare har jag även lärt mig hur viktigt det är att ha framförhållning och planera allting i god tid. Vi hade vissa brister gällande detta när vi skulle kontakta den externa revisorn, då vi höll intervjun lite väl sent in i studiens gång, vilket ledde till att vi fick jobba extra mycket under den senare tiden av uppsatsen. En annan viktig del i uppsatsskrivandet var samarbetet mellan mig och Magnus. Man var då tvungen att planera så att det skulle fungera bra för oss båda. Vi har inte stött på några problem gällande detta, då vi båda fort förstod att man var tvungen att kompromissa för att få tiden att gå ihop.

Det som utvecklats mest under studiens gång har varit att jobba under en press. Detta har medfört att vi har, under studiens gång, blivit mer och mer tidseffektiva och haft en bra struktur på vårt arbete. Jämför man vårt arbetssätt på arbetet i början på studien och med arbetssättet senare in på studien, så har vi båda utvecklat och blivit mycket mer effektiva i vårt arbete.

Magnus Jacobson

Jag och Tobias fick ett intresse för IFRS under externredovisningskurserna och visste att det var något inom detta område som vi ville fördjupa oss inom. Vi listade de områden inom IFRS som vi tyckte var intressanta och efter samtal med Scania kom vi gemensamt fram till att det var lagervärdering som passade bäst. I slutändan blev det inte IFRS som vi har utgått ifrån utan vi fokuserade helt på kostnadsallokering. Desto mer vi satte oss in i ämnet, så blev det mer och mer intressant eftersom vi upptäckte att ämnet fortfarande hade mycket att skriva om. Att vi dessutom kom in lite på ekonomistyrningsområdet, uppskattades av båda då vi sedan tidigare gillade ämnet. Så vi såg det hela tiden som en fördel att vi kunde blanda redovisning med ekonomistyrningen.

Till en början handlade det mesta om att hitta bra vetenskapliga artiklar. Detta tyckte jag var en utmaning som absolut utvecklade mitt sätt att söka relevant och bra information. Det gällde dessutom att kritiskt granska den information som hittades. Även om man hittar något som låter bra så är det viktigt att ifrågasätta varifrån författaren har hittat informationen som låg till grund för påståendet, något som vi fick lära oss i externredovisningskurserna.

Metodkursen har varit till stor hjälp för mig. Speciellt i början då jag och Tobias snabbt kom igång med arbetet, mycket tack vare kursen. Kursen hjälpte oss dessutom att få en tredje åsikt om vårt arbete, förutom handledare och examinatorns. Dessutom lärde jag mig hur viktigt det är med metodval och metodbeskrivning, då man kan nå olika resultat beroende på vilken metod som valts. Vilket gjorde att vi valde kvalitativ metod.

Jag tycker att det har varit extra roligt och intressant att få se att de begrepp och metoder vi har läst om under de här tre åren, faktiskt förekommer bland företagen ute i riktiga världen. Något som vi upptäckte under vår empiriska undersökning. Ett uttryck som ofta återkom, var kostnad kontra nytta, ett uttryck som passade bra in på vår studie om kostnadsallokering. När man kom ut för att göra sina intervjuer hade vi läst en mängd antal artiklar och annan litteratur som handlade om tidigare forskning om området, vilket ledde till att vi fick ut mer av intervjuerna då vi hade fördjupat oss inom området. Det var dessutom extra intressant att få ett företags perspektiv på de problemområden som diskuterats i den tidigare forskningen. Att vi även fick möjligheten att åka utomlands och göra större delen av vår empiriska undersökning i Polen har varit en mycket rolig och intressant upplevelse. Jag fick därmed se vårt problemområde ur ett internationellt perspektiv vilket jag menar har vidgat min syn på ämnet.

Examensarbetet har inneburit ett samarbete på en helt ny nivå jämfört med tidigare grupparbeten. Jag och Tobias har lärt oss att noga planera och strukturera vårt arbetssätt för att hinna med allt och samtidigt få ut mesta möjliga av den tiden vi haft. Även här har vi haft hjälp av metodkursen som hade många deadlines i början av terminen vilket gjorde att när det var deadline inom examensarbetet så var vi väl förberedda och hanterade stressen bra.

Arbetsfördelning.

Under hela studiens gång har vi alltid träffats och skrivit tillsammans på arbetet. Vi har alltså inte fördelat arbetsbördan på något sätt, utan vi har mer eller mindre gjort allting tillsammans. Alla intervjuer som skett har gjorts tillsammans och vi har även kommit fram till de frågor som ställts vid intervjuerna tillsammans. Detta var ett medvetet val då vi båda anser att arbetet får en bättre kvalitet om man skriver det tillsammans. Även om det bara är en som kan skriva så har den andre alltid suttit bredvid och kommit med kommentarer och kommit med andra infallsvinklar som den som skrivit kanske missat.

Magnus har varit bra på att hitta relevanta och bra artiklar till studien, medan Tobias har varit bra på att läsa och förstå artiklarna. Liknande scenarios har skett på fler av uppsatsens områden, vilket leder till att vi fått ut det bästa från varandra och på så sätt kunnat ge uppsatsen en god kvalité.

Vi har hela tiden under studiens gång tagit hänsyn till varandra. Har en av oss varit lite trött och seg en dag så har den andre styrt upp arbetet för dagen. Vi planerade också allt i förväg så att vi alltid kunde träffas de dagar vi kommit fram till, vilket har skötts bra av oss båda, då ingen av oss missat ett avtalat möte.

För att summera arbetsfördelningen så har vi gjort i princip allting tillsammans och därmed fått en väldigt bra och rättvis arbetsfördelning på uppsatsen.