

# STADIER PAA REGNSKABSVÆSENETS VEJ MED SÆRLIGT HENBLIK PAA DEN INDUSTRIELLE KONTOPLAN<sup>1)</sup>

At Palle Hansen.

For ca. 2 Aar siden holdt Professor *Hirsch* her i H. A. Sammenslutningen et Foredrag »Driftsøkonomien og det praktiske Erhvervsliv«. Dette Foredrag, der i Dag i en noget udvidet Form fremtræder som en Pjece, der med Rette er betegnet som en »Appetitsild« til de Retter, Læreanstalten indenfor sine forskellige Omraader byder paa, redegør, som Titlen udtrykker, for de Krav, der fra Praksis stilles til Erhvervsøkonomien og for de Metoder, der bringes i Anvendelse for at tilfredsstille disse Krav.

### *Erhvervsøkonomiens Hovedproblemer.*

Professor *Hirsch* nævner, at der stadig i Praksis er opstaaet nye vanskelige Problemer i Forbindelse med:

1. Kapitalen, dens rigtige Vurdering, Anvendelse og Fornyelse.
2. Værdierne, der er blevet mere og mere ustabile.
3. Prisdannelsen, der i Dag afgørende influeres af de faste Omkostningers stadigt tiltagende Betydning.
4. Kontrollen med Bedriften, der bliver desto vanskeligere, men ogsaa desto vigtigere, jo større Foretagendet bliver.
5. Læren om Virksomhedernes og Foretagendernes Organisation.
6. Den videnskabelige Driftsledelse (scientific management).
7. Læren om Markedet og Afsætningen, Markedsanalysen og Reklamen.
8. Læren om Svingningerne i det økonomiske Liv (d. v. s. den driftsøkonomiske Konjunkturlære).

### *Erhvervsøkonomiens Arbejdsmetoder.*

De Arbejdsmetoder, Erhvervsøkonomien maa bringe i Anvendelse for at være Praksis behjælpelig, sammenstilles ifl. *Hirsch* i tre:

<sup>1)</sup> Foredrag holdt i H. A. Sammenslutningen den 31. Marts 1939. Afsnittet om moderne Kontoplaner er af Hensyn til Tidsskriftets Læsere udvidet væsentligt.

1. **Indsatsen for at forbedre Forholdet mellem Udgift og Indtægt (Aufwand und Ertrag), der atter sker paa tre Angrebepunkter:**
  1. Læren om de faste Omkostningers Betydning.
  2. Organisationslæren og
  3. Læren om den stigende Betydning af det tilsyneladende ubetydelige.
2. **Det direkte Eksperiment i Økonomien og**
3. **Sammenligning af Virksomhederne og Arbejdsydelserne ved Hjælp af Normtal.**

#### *Regnskabsvæsenets voksende Betydning.*

Praktiseringen af disse Metoder kan naturligvis ikke ske paa tilfredsstillende Maade, uden at man har et Hjælpemiddel til at maale og registrere Metodernes Indflydelse.

Som Astronomen har sin Kikkert, Kaptajnen sit Kompas og Biologen sit Mikroskop, saaledes har Erhvervsøkonomen sit Regnskabsvæsen.

Jo større Krav Biologen stiller til sin Analyse, jo finere Instrumenter maa han tage i Brug; jo større Krav Erhvervsøkonomen stiller til den nøjagtige Registrering af sin Indsats, desto finere og mere udførligt maa hans Regnskabssystem være udbygget.

Paa denne Maade bliver det saakaldte uproduktive Fag Regnskabsvæsen i vore Dage et meget nødvendigt — ja — i mange Tilfælde et for Erhvervsøkonomens Eksistens livsvigtigt Omraade.

#### *Regnskabsvæsenets Udvikling.*

Med den hastige Udvikling Erhvervsøkonomien gennem de sidste Aartier har taget, er det derfor naturligt, at der er sket store Ændringer, saavel indenfor Regnskabsvæsenets Teori som indenfor dets praktiske Fremgangsmaader, og Faget har kunnet glæde sig over i sine Rækker at tælle mange dygtige, praktisk indstillede Mænd, der klart har indset Nødvendigheden af en til den erhvervsøkonomiske Udvikling svarende Ændring i Regnskabsaflæggelsen.

En Gennemgang af »Stadier paa Regnskabsvæsenets Vej« bliver derfor i det væsentlige en Paavisning af, hvorledes Regnskabsvæsenet har tilpasset sig til de Krav, Erhvervsøkonomen gennem Tiderne har stillet til »sit Mikroskop«.

#### *Det dobbelte Bogholderis Princip udarbejdes.*

Den første betydningsfulde Fase paa Regnskabsvæsenets Vej indledtes omkring Aaret 1494, da Munken *Pacioli*, som en af de første,

beskrev det dobbelte Bogholderis Princip, saaledes som det i det væsentlige anvendes i vore Dage.

Professor Hirsch siger om denne Begivenhed:

»Paa et beundringsværdigt tidligt Tidspunkt blev selve Idéen i det dobbelte Bogholderi fuldstændig udarbejdet, og vi staar hermed ved Driftsøkonomiens første store Resultat. Den enestaaende Betydning af det, Driftsøkonomien her skabte i sin første Ungdom, kan ikke drages i Tvivl.«

Dermed var det grundlæggende Materiale til Sammenstillingen af Mikroskopet eller Kompasset, om man vil, fremstillet, og Forfiningerne kunde tage deres Begyndelse, efterhaanden som Behovet for mere indgaaende Oplysninger meldte sig.

Paa Pacioli's Tid var det dog trods alt smaat med Behovet for særlig eksakte talmæssige Oplysninger, og Pacioli's Afhandling er derfor i det væsentlige en Beskrivelse af det, vi i Dag kalder Bogføringsteknik.

#### *De første periodiske Statusopgørelser.*

Visse spredte Ytringer om Vurderingsproblemer fremsattes dog, men da de fleste Forretninger dengang blev gennemført paa kort Sigt, fremkom der intet særligt Behov for de periodiske Statusopgørelser. Foretoges saadanne, var det i Reglen paa tilfældige Tidspunkter, ofte med mange Aars Mellemlum, og næsten udelukkende af ordensmæssige Grunde.

F. Eks. skriver Pacioli i sin Bog:

»Det er imidlertid altid godt at afslutte hvert Aar, særlig for de der handler i Kompagni, overensstemmende med Ordsproget:  
»Hyppigt Regnskab(saflæggelse) bringer langt Venskab.«

og et andet Sted siger Pacioli:

»Efter det vi nu har lært, maa man angive den Maade, hvorpaa man kan overføre fra den ene Bog til den anden, naar man skal skifte Bog, fordi den er skrevet ud, eller naar et nyt Aar begynder, saaledes som det er Skik paa navnkundige Pladser (Byer) og hos store Købmænd.«

Bortset fra Bogføringsteknikens stadige Udbygning gik der 200 Aar, før man kan sige, at et nyt væsentligt Stadium i Regnskabsvæsenets Historie indledtes. Aarsagen hertil var, at den fremadskridende Stabilisering af de politiske og økonomiske Forhold i Løbet af det 16.—17. Aarhundrede førte til mere varige Forbindelser mellem de enkelte Købmænd, der holdt Lager, som kunde strække sig over længere Tid, havde udestaaende Fordringer, Mellemlværender paa andre Pladser m. m.

Som Følge af denne Udvikling blev det vanskeligere at registrere Resultatet af de enkelte Handelstransaktioner; ligeledes opstod Nødvendigheden af at registrere de forskellige Forskydninger i Kapitalforholdene for den enkelte Købmand mere regelmæssigt, for at han kunde se, hvor han »var henne«.

Behovet for den regelmæssige Afslutning af Bøgerne blev derfor aktuelt, og dermed traadte Statusopgørelserne og med dem Vurderingsproblemerne i Forgrunden.

#### *Første Statuslovgivning.*

I 1673 saa »Code de commerce« Dagens Lys i Merkantilismens Frankrig. Denne Lov, hvis Bestemmelser var forfattet af Grev Savary, stillede bl. a. Krav om Statusopgørelse hvert andet Aar, foretaget efter ganske bestemte Principer. Her var det saaledes ikke alene Erhvervsøkonomiens Indflydelse, der førte til et væsentligt Fremskridt indenfor Regnskabsvæsenet, men især Samfundets Krav, og Aarsagen var de mange bedrageriske Bankerotter, der fulgte i Kølvanet paa Datidens franske Finanspolitik.

Naar man almindeligvis nævner 1673 som et betydningsfuldt Aar i Erhvervsøkonomiens Historie er Aarsagen den førnævnte, at det ad lovmæssig Vej blev gjort obligatorisk at foretage en Statusopgørelse med tilhørende Opgørelse af Vinding og Tab. Desuden blev der i Aarene umiddelbart efter 1673 af samme Savary udgivet en Bog: »Parfait négociant«, som i enkelte af Bogens 67 Kapitler indgaaende beskæftigede sig med Rentabilitetsproblemer og Kommentarer til den nye Statuslovgivning.

#### *Den statiske Balanceopfattelse.*

Da »Code de commerce« væsentligt var fremkommet under Indflydelse af Kreditorinteressen og havde relativt stabile økonomiske og sociale Forhold til Forudsætning, var Vurderingspørgsmaalet i høj Grad behandlet under Hensyntagen til Likviditeten, altsaa med Realisationsværdien af Aktiverne for Øje. Vurderingens Indflydelse paa Overskudsberegningen traadte derimod helt i Baggrunden. Den Tids Regnskabsaflæggelse var derfor »statisk« præget — en Tankegang og Teori, der har haft afgørende Indflydelse paa Lovgivning om Regnskabsaflæggelsen i de forskellige Lande og i øvrigt paa Regnskabsfolks Tankegang helt op i vor Tid.

#### *Perioden efter »Code de commerce«.*

Paa dette »statiske« Grundlag befandt Statusteorien sig saaledes langt ind i den industrielle Periode, der tog sin Begyndelse i Slutnin-

gen af det 18. Aarhundrede, og som vel især kan siges at kendetegne vor Tid.

Regnskabsmandens Problemer var derfor i det væsentlige stadig kun de rent vurderingsmæssige efter Savarýs Recept, og Regnskabsvæsenets Alfa og Omega var Statusopgørelsen og den deraf følgende Aarsafslutning.

*Industriepokens erhvervsøkonomiske Betydning.*

De nye Foretagender — Industrivirksomhederne — der opstod i Køl- vandet af den industrielle Revolution, bevirkede imidlertid, at Erhvervsøkonomien efter en længere Perodes Hensygnen atter vaagnede op for at beskæftige sig med de store Problemer, der nu meldte sig. Det karakteristiske i økonomisk Henseende ved disse Foretagender var, at Formueforhold og Likviditet traadte tilbage overfor Rentabiliteten. I Modsætning til den købmandsmæssige Handelsbedrift, hvis Kapital blev omsat forholdsvis hurtigt, regnede den industrielle Bedrift med langsommere Omsætning af Anlæggene, hvis Værdi i Status derfor kun blev af sekundær Interesse, medens Rentabilitetsforholdet og dets Relation til Driftsresultatet blev det primære.

Trods den ændrede saglige Stilling for den i den industrielle Bedrift virkende Driftsherre, blev den teoretiske Opfattelse af Bogføringens og Balancens Opgaver dog stadig paavirket af Savarý. Samtlige Vurderingsspørgsmaal blev behandlet ud fra et økonomisk Ligevægtssynspunkt. Status blev i Teorien opfattet som en Formuebalance, og Driftsregnskabet blev erklæret for en sekundær Foreteelse.

*Kalkulationsproblemerne opstaar.*

Dog skal her nævnes et Par Eksempler paa, at de industrielle Omkostnings- og Kalkulationsproblemer allerede paa et tidligt Tidspunkt optog Sindene her og der.

Saaledes opstiller Joachim Darias i sin Bog »Erste Gründe der Cameralwissenschaft«, der udkom i Jena i 1756, Egenprisens Elementer i følgende fortræffelige Punkter:

1. Raamaterialer
2. Rente heraf, indtil Færdigvarerne er solgt
3. Værdien af Maskiner og Værktøj
4. Rente og Afskrivning af samme
5. Arbejdsløn
6. Rente af samme
7. Forrentning af Bygninger
8. Salgs- og Administrationsomkostninger.

Naar man betænker, at Opstillingen er 180 Aar gammel, maa man indrømme, at den er overordentlig vel gennemtænkt.

Professor Sillén beretter om den i det 18. Aarhundrede meget højtstaaende svenske Bruksbogføring, d. v. s. Bogføringen i de dengang typiske svenske Virksomheder, der var en Kombination af Landbrug, Skovbrug, Savværk og Jern- eller Kobberindustri, at man allerede omkring 1740 havde fortræffelige Kontoplaner, der ikke overtræffes før henimod Aar 1900.

Eksempelvis skal her nævnes et Uddrag af en skriftlig Rapport fra en Bruksrevisor over Regnskabsaflæggelsen i et saadant Bruk, specielt vedrørende Konto for Langtømmer:

»Hvis der ikke sælges Langtømmer kontant eller paa Kredit, kan og bør der jo aldrig opstaa nogen Avance paa denne Konto.

Det er forkert, ved Postering af Tømmer til Brukets eget Behov, at kreditere Konto for Langtømmer for mere end Tømmeret har kostet, for hvad man ved dette Regnestykke vinder, taber man jo derigennem, at Bygningen bliver dyrere end tilbørligt. Imidlertid fremtræder Gevinsten alligevel, skønt den ikke er virkelig, men kun indbildt.«

I samme Beretning anføres lidt senere:

»Avancen, som her er opført, er ikke virkelig, men indbildt. Hvad er det værd at tage Avance paa Materialer, som medgaar til Nybygninger og Brukets eget Behov. Det er jo som at spise sit eget Spyt.«

#### *Den dynamiske Balanceopfattelse affattes.*

Vi skal imidlertid helt op til vore Dage, nemlig til Aaret 1919, før en virkelig Udformning af en til de ændrede økonomiske Forhold svarende Regnskabsteori fremkom. Det var den af Professor Schmalenbach fremsatte dynamiske Opfattelse af Balancen, der lyder saaledes:

»Naar en Balance (Statusopgørelse) har den Opgave at udfinde den i en Virksomhed værende Kapital, saa giver man derved Balancen den Opgave at udtrykke noget Hvilende.

At dette Hvilende kun for et kort Tidsrum, maaske kun for et Øjeblik, er hvilende, har intet at betyde.

En saadan Balance kalder vi en »statisk« Balance.

Det hjælper ikke, at man ved Siden af tillægger denne Balance andre Formaal, saalænge Hovedformaallet ikke bliver paavirket heraf.



En Balance, der tjener Konstateringen af Driftsresultatet (die Erfolgsrechnung), har en helt anden Funktion.

Ogsaa den udtrykker noget Hvilende, idet der af Bevægelsen gribes et flygtigt Øjeblik for at gengive dette i et Talbillede. Her drejer det sig imidlertid ikke om Erkendelsen af det Hvilende, men om Erkendelsen af den Bevægelse, der har fundet Sted imellem flere saadanne Øjeblikke.

Den Bevægelse, vi søger at opfatte, er i det foreliggende Tilfælde en Virkning af Kræfter, af en Ydelse (Leistung) paa den ene Side og af et Opbud af Kræfter (Aufwand) paa den anden Side.

En saadan Balance, der tjener Erkendelsen af dette Spil af Kræfter, kalder vi en dynamisk Balance.«

Forinden man naaede saa vidt, at man fik klarlagt den afgørende Forskellighed imellem den statiske og dynamiske Balanceopfattelse, var der naturligvis sket Ændringer i Regnskabsvæsenet svarende til den af Forholdene fremkaldte Opfattelse af Driftsregnskabet's Betydning.

#### *Kalkulationsproblemerne bliver aktuelle.*

Arbejdet med den industrielle Kalkulation, saavel For- som Efterkalkulation og selve den samlede Overskudsberegning, der var Resultatet af den skærpede Konkurrence, havde gradvis medført, at Fabrikledelsen maatte støtte sine Beregninger — ikke paa traditionelle Kalkulationsmetoder — men paa Metoder, der støttede sig paa Virksomhedens egne Tal.

At dette Syn paa Kalkulationens Individualisering først er trængt rigtig frem i vor Tid, faar man et tydeligt Indtryk af fra Professor Robert Kristenssons Bog »Industrielle Självkostnader«, hvori nævnes et Tilfælde fra Højkonjunkturaarene, der blot er et af de mange:

»Fabriken var beskæftiget med Tilvirkning af diverse Maskiner, mest Værktøjsmaskiner. I Fabriken brugte man den almindeligt forekommende Form for Kostberegning, at Arbejds løn og Materiale udregnedes for hvert Fabrikat. Til disse direkte Kostelementer lagdes et konstant Procenttillæg paa 150 % af den direkte produktive Løn, der indgik i Tilvirkningen af hvert enkelt Fabrikat. Disse 150 % skulde dække de indirekte Omkostninger, som i det hele hang sammen med Fabrikation og Salg. Tillæget var det samme for alle Arbejder, uanset i hvilken Afdeling de foregik. Støberi, Smedie, Maskinværksted, Monteringsafdeling — alle havde samme Tillæg. Ved Kontrolberegning viste det sig, at Arbejderne i Maskinværkstedet var beregnede med Tab, Støberiets Arbejder derimod med 100 % Gevinst og Smedie og Monteringsafdelingens med omtrent samme betydelige Gevinst. Da Ledelsen var uden Kendskab til denne Tingenes Gang og uden nøjagtig Selvkostberegning, havde man udvidet Maskinværkstedet, men derimod ikke udvidet Støberiet, som gik bedst (og havde lige saa stor Efterspørgsel som Fabrikprodukterne)«.

For praktiserende Revisorer er dette Tilfælde langt fra ukendt herhjemme selv i store Virksomheder. Saaledes har jeg fra min egen Praksis en Del tilsvarende Erfaringer.

For faa Aar tilbage medvirkede jeg ved en Omlægning af en herværende større Fabriks Bogholderi. Ved denne Lejlighed drøftede jeg Virksomhedens ret enkle Kalkulationssystem med Bogholderen, og jeg spurgte ham, hvorledes han netop var kommet til et Procenttillæg paa 50 % paa Materialer og 50 % paa Løn, hvortil han svarede, at det havde man altid brugt indenfor denne Branche. (Det maa her bemærkes, at den paagældende Virksomhed var en industrialiseret Haandværksbedrift). Den Kalkulationssædvane Bogholderen nævnede, stammede fra de gamle Haandværksvirksomheders Erfaringer. Ved en Undersøgelse af Størrelsen af Virksomhedens indirekte Produktionsomkostninger viste det sig, at Procenttillægget kun udgjorde  $\frac{2}{3}$  af det, Virksomheden ifølge sine indirekte Omkostninger burde anvende. En Efterkalkulation paa det nye Grundlag førte til, at Fabrikationen af en Række af Virksomhedens Produkter blev indstillet, medens andre blev fremstillet med en anden Behandling og med andre Raavarer, medens der samtidig blev sat al Kraft ind paa at formindske de indirekte Produktionsomkostninger saa meget som muligt.

#### *De udbytteregulerende Aktivers og Passivers Opstaaen.*

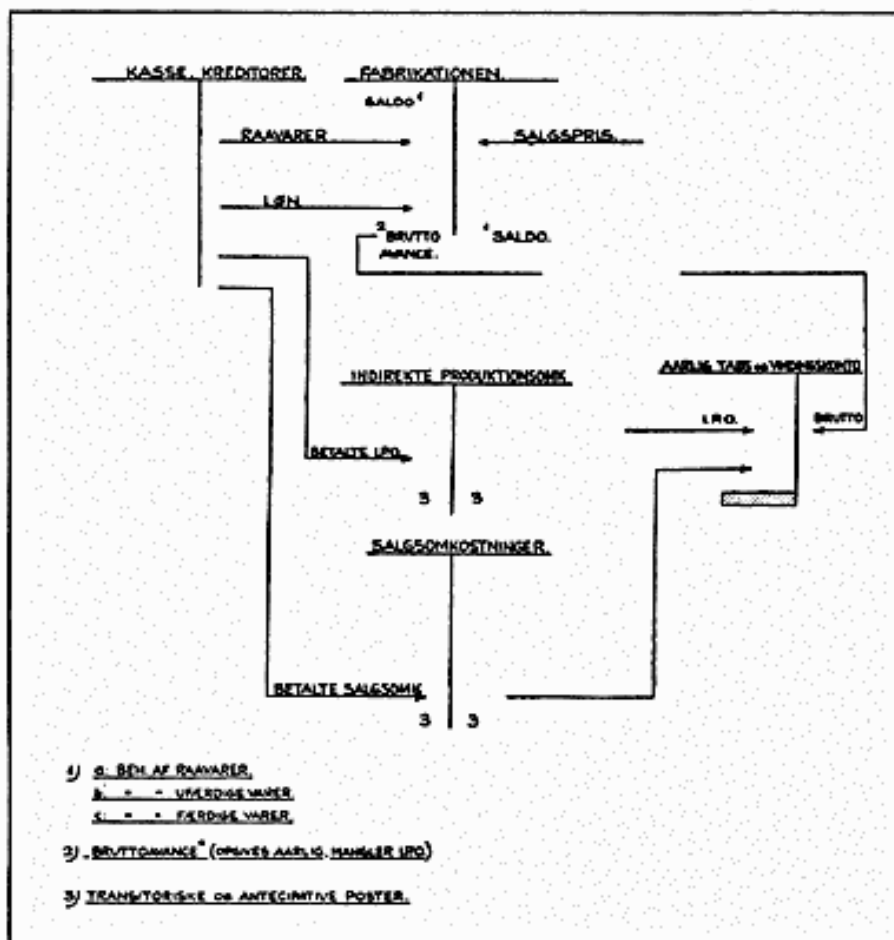
Først gennem den vaagnende Erkendelse af Kalkulationens Individualisering skete i Virkeligheden i Praksis den førømtalte principielle Ændring i Regnskabsopfattelsen. Det viste sig nemlig at være nødvendigt ved Aflæggelsen af et rigtigt aarligt Driftsregnskab til Brug for Kalkulationer at betragte Indtægter og Udgifter for at fastslaa, om de til Indtægt bogførte Poster nu ogsaa alle vedrørte den afsluttede Driftsperiode, eller om nogle Poster eventuelt skulde transiteres til den efterfølgende Periode. Endvidere maatte det fastslaaes om alle bogførte Udgifter vedrørte den Periode, der aflagdes Regnskab for, eller om de eventuelt rakte ind i den efterfølgende Driftsperiode.

Det blev i Særdeleshed ved Omkostningernes Behandling, at Hensynet til Driftsregnskabet og dets Indvirkning paa Statusopgørelsen gav sig det klareste Udtryk. En Række Omkostninger af mere retmæssig Karakter, der betaltes forud for en Periode, f. Eks. Husleje, Forsikringer, Renter m. m., blev under almindelige statiske Regnskabsaflæggelser ikke optaget som Værdi for Virksomheden i Statusopgørelsen. Men da Hensynet til et Driftsregnskab, der kun skulde indeholde Udgifter og Indtægter netop vedrørende den Periode, som Regnskabet aflagdes for, traadte saa stærkt frem, saa man sig nu nødsaget til at foretage de saakaldte transitoriske Poster; d. v. s. man overførte ved Hjælp af Statusopgørelsen (Balancen) forudbetalte Omkostninger til næste Aar ved at opføre dem som Aktiv. Da det tillige ofte hændte, at der ved en Regnskabsperiodes Slutning manglede Bogføring af skyl-



dige Beløb for Kraft og Lys, Renter, Kontingenter m. m., blev man ogsaa her nødsaget til at foretage Posteringer for at berigtige Driftsregnskabet, saaledes at alle Udgifter, der vedrørte den forløbne Periode, blev medtaget i Regnskabet. Denne saakaldte Antecipering og før-omtalte Transitering af Poster, der i Balancen gav sig Udtryk i de blandt Regnskabsfolk saa bekendte »Udbytteregulerende Aktiver og Passiver«, blev saaledes Regnskabsvæsenets første væsentlige Indsats til Støtte for Erhvervsøkonomens Arbejde i den nyere Tid. (Se Konto-plan I).

Kontoplan I.



Ifølge denne Kontoplan registreredes Resultatet af Fabrikationen paa en Fabrikations Konto. Dette kunde almindeligvis kun ske een Gang aarlig, idet man nødvendigvis maatte foretage en Optælling af Raavarebeholdningen, af Beholdningen af ufærdige Varer og af færdige Varer og prisansætte disse, før man kunde udregne det regnskabsmæssige Resultat, idet samtlige indkøbte Raavarer debiteredes direkte paa Fabrikations Konto, der i øvrigt krediteredes for solgte Varer til Salgspris. Desuden maatte der af Hensyn til det rigtige Driftsregnskab foretages Transitering og Antecipering af Driftsomkostninger og Salgsomkostninger, for at man med Sikkerhed kunde sige, hvad det endelige Aarsresultat var.

En væsentlig Svaghed — udover forannævnte — opstod for Virksomheder med Enkeltfabrikation derved, at Kontrollen med Forkalkulationerne, der skete ved Hjælp af Efterkalkulationer, ofte viste sig lidet effektiv, idet saadanne Efterkalkulationer maatte udarbejdes paa Grundlag af Talmateriale hentet udenfor det egentlige Bogholderi.

*Differentierede Kalkulationsmetoder.*

Den regnskabsmæssige Transitering og Antecipering af Driftsregnskabet's Poster var kun Optakten til de mange Fremstød indenfor det industrielle Regnskabsvæsen.

Som før nævnt var det især Kalkulationsproblemerne, der optog Erhvervsøkonomerne, og dette Forhold medførte, at man efterhaanden arbejdede med forskellige Kalkulationsmetoder afpasset efter de enkelte Virksomheders Behov. Der opstod paa denne Maade bl. a. Begreberne Divisionskalkulation og Fordelingskalkulation, eller som vi plejer at benævne dem, Massekalkulation og Enkeltkalkulation samt Seriekalkulation. Indenfor disse Hovedformer benyttedes Metoderne efterhaanden i mangfoldige Variationer.

Udgangspunktet for disse Metoders Anvendelse var den regnskabsmæssige Terminologi, der delte Omkostningerne i de saakaldte direkte og indirekte Produktionsomkostninger.

De direkte Produktionsomkostninger er saadanne Omkostninger til Raamaterialer og Arbejds løn, der direkte kan henføres til den producerede Genstand eller det producerede Kvantum. De indirekte Produktionsomkostninger er derimod den store Gruppe af Omkostningsarter: Afskrivninger, Renter, Husleje, Reparationer og Vedligeholdelse m. fl., der ikke direkte kan henføres til de fremstillede Produkter, men maa fordeles ved Hjælp af en eller anden af de nævnte Kalkulationsmetoder.

Nu viste det sig snart — og i vore Dage særdeles tydeligt — at Omkostningerne for den enkelte Virksomhed ikke alle var af en saadan Beskaffenhed, at en forøget Produktion fordrede proportionalt stigende Omkostninger, og omvendt at en formindsket Produktion fordrede et dertil svarende faldende Omkostningsbeløb.

Nej — en Række af de Omkostningsarter, der netop var opstaaet som en direkte Følge af, at Industrivirksomhederne i Modsætning til Handelsvirksomhederne havde store faste Anlæg, maatte betegnes som faste Omkostninger, der i stor Udstrækning skulde afholdes, uanset om der i øvrigt var noget at producere eller ej. Dette gjaldt især Afskrivninger paa faste Anlæg, Renter af Kapital bundet i Anlæg og Omkostninger ved at holde Anlægget klar til Produktion etc.

Disse Forholds store Betydning for Virksomhedernes Prispolitik førte til en meget nøje Kontrol med Omkostningsregnskabet og Værdierne.

*Efterkalkulationen indkædes i Bogføringen.*

Det er klart, at for større Virksomheders Vedkommende tog saadanne Kontrollforanstaltninger Tid, og naar hertil kom, at det ofte

konstateredes, at man alligevel ikke havde opnaaet det regnskabsmæssige Resultat, man syntes, der burde være naaet i Henhold til de foretagne Forkalkulationer, saa laa det nær at sige: »Vi maa have Hold paa vore Kalkulationer; vi maa have Sikkerhed for, at alle Udgifter systematisk kommer til Udtryk i vore Efterkalkulationer; vi maa tilrettelægge Bogholderiet saaledes, at Ledelsen i Aarets Løb kan »pejle Situationen«.« Det vilde i denne Forbindelse sige, at Ledelsen i Aarets Løb maatte have Tal, der ikke alene kunde give Udtryk for Fabrikationens Gang, Beholdning af ufærdige og færdige Varer, men ogsaa, om der var kalkuleret paa tilfredsstillende Maade i Forkalkulationerne, saaledes at Kritik og Kontrol kunde udøves.

Desuden maatte der skabes Grundlag for en effektiv Kontrol med de ofte store Værdier, der laa paa Lager som Raavarer, ligesom det af Bogføringen skulde kunne udledes, om de indkalkulerede Beløb var tilstrækkelige til Dækning af de paaløbne indirekte Produktionsomkostninger, og endelig maatte man være sikker paa, at det Resultat, som optraadte i Aarsregnskabet, kunde analyseres; og hermed gled man i Regnskabsvæsenet over i en særdeles vigtig Fase, nemlig den, der kan betegnes med Udtrykket:

»Efterkalkulationen indkædes i Bogføringen«.

Kontoplanen for Virksomheden kom herefter til at se ud som vist i Kontoplan II. (Side 184).

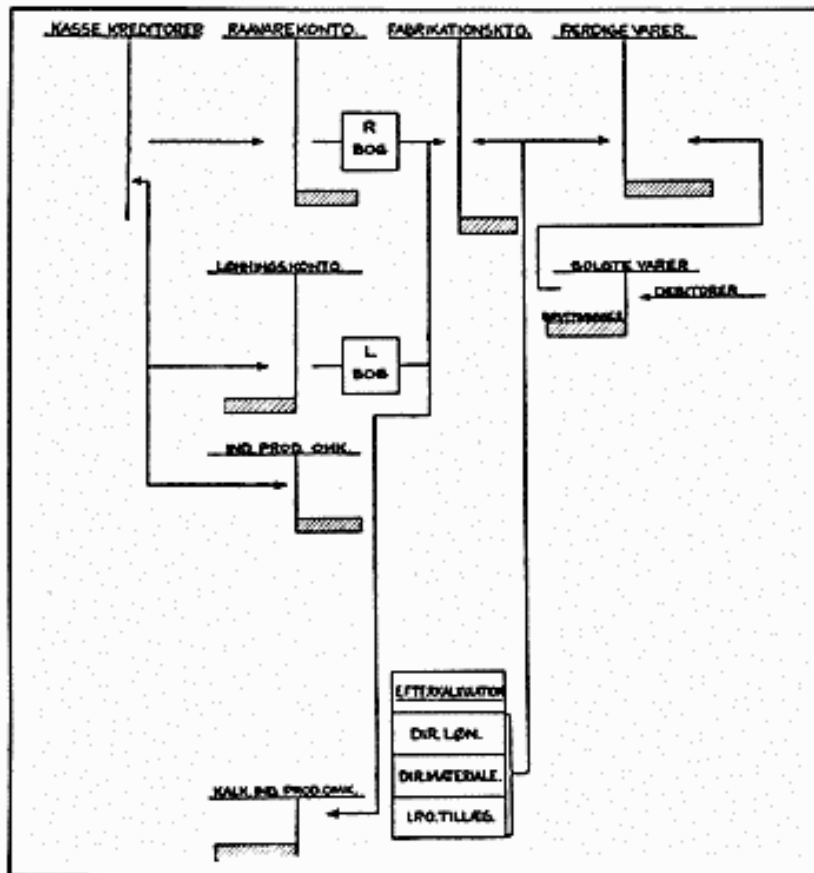
#### *Kravet om maanedligt Driftsregnskab rejses.*

For større industrielle Virksomheders Vedkommende viste det sig dog snart, at man maatte se Resultater og have et sikkert Overblik over Situationen oftere end een Gang aarlig for at være sikker paa at holde den rette Kurs, og man stillede derfor Krav om at faa Resultatet af den egentlige Drift forelagt, f. Eks. hvert Kvartal og for en hel Del Virksomheders Vedkommende hver Maaned.

For at tilfredsstille disse Krav kom Regnskabsmanden atter ud for forskellige »Nødder«, der skulde knækkes, og heraf opstod »det maanedlige Driftsregnskab«, hvorved et nyt Stadium paa Regnskabsvæsenets Vej indledtes.

Arbejdet indenfor Regnskabsvæsenet blev imidlertid af disse Aarsager ofte af et saadant Omfang, at det før nævnte Omraade med Efterkalkulationens Indkæden i det egentlige Bogholderi i Forbindelse med Kravet om maanedligt Driftsregnskab førte til, at man udskilte disse mere interne Foreteelser af det egentlige Bogholderi, og hermed opstod de to særskilte Regnskabsomraader, Driftsbogholderiet og Finansbogholderiet (Hovedkontorets Bogholderi).

## Kontoplan II.



Kontoplan II — »det klassiske Kontosystem« — løser en Del af de Mangler, som opstaar ved Anvendelsen af Kontoplan I.

I Kontoplan II indtræder nemlig Efterkalkulationen som organisk Led i Bogholderiet, idet Beløbet for de samlede Debiteringer af saavel direkte som indirekte Produktionsfaktorer, der posteres paa Fabrikationskonto, automatisk medfører en tilsvarende Debitering paa de enkelte Efterkalkulationsark, der herigennem bliver afstemmelige Underkonti til Fabrikationskonto.

De afsluttede Efterkalkulationsark giver Udtryk for de færdige Varers kalkulerede Produktionspris, og Summen af disse Arks Paalydende bogføres da ogsaa periodevis til Debet for Konto for færdige Varer.

Som det fremgaar af Kontoplanen, optræder Raavarekonto, Fabrikationskonto og Færdigvarekonto som rene Beholdningskonti, idet ovennævnte Indkæden af Efterkalkulationen automatisk skaber Afstemningsgrundlag og Kontrol med disse Beholdninger.

De to Konti vedrørende indirekte Produktionsomkostninger rummer Systemets »svage Punkter«.

Konto for indirekte Produktionsomkostninger bliver i Aarets Løb debiteret, efterhaanden som Udgifterne opstaar, uden Hensyn til, hvilke Perioder de vedrører.

Konto for kalkulerede indirekte Produktionsomkostninger bliver krediteret for de i hel- og halvfærdige Varer ved Hjælp af Normaltillæg indkalkulerede Beløb til Dækning af de indirekte Produktionsomkostninger.

Ved Statusopgørelsen, naar alle indirekte Produktionsomkostninger er debiteret Konto for indirekte Produktionsomkostninger (herunder Renter og Afskrivninger), og Transitering og Antecipering har fundet Sted, udviser Differencen mellem disse to Konti Aarets Kalkulationsdifference; men før dette Tidspunkt giver de to Konti ingen Oplysninger af Værdi til Belysning af, om Kalkulationstillægene har været tilfredsstillende, eller om Forhold hidrørende fra Beskæftigelsesgradens Svingninger eller Udsving i de faktiske Omkostninger burde bevirke Ændringer i Virksomhedens Prispolitik (subsidiært Kalkulationstillæget).

De i Kontoplanen markerede Bøger er: R.Bog = Raavareudleveringsbog,  
L.Bog = Lønningsbog,  
Efterkalkulation = Kalkulationsbog.

De af Kravet til det maanedlige Driftsregnskab opstaaede Ændringer koncentrerede sig især om de indirekte Produktionsomkostninger, som fik Ledelsens større og større Bevaagenhed.

Man kunde nu ikke klare sig paa »gammeldags« Vis med blot at bogføre betalte indirekte Produktionsomkostninger i Aarets Løb og saa ved Aarsafslutningen at »lappe« paa de debiterede Beløb ved Hjælp af antecipative Poster og overføre til den kommende Driftsperiode ved Hjælp af transitoriske Poster. Nej — nu maatte de virkelig paaløbne indirekte Produktionsomkostninger, bl. a.:

Renter af Kapital bunden i Produktionen  
 Afskrivninger paa Maskiner og Inventar  
 Husleje og Varme  
 Drivkraft og Lys  
 indirekte Materialer (Hjælpestoffer)  
 indirekte Løn (Rengøring, Transport)  
 Ferieløn  
 Vedligeholdelse og Reparationer  
 Brand- og Tyveriforsikring  
 Kontingenter  
 Garantiomkostninger,

konstateres for hver Maaned, og dette Krav til Regnskabsvæsenet førte til Indbygningen af det saakaldte  $\frac{1}{12}$  System« i Bogføringen.

Forinden jeg omtaler  $\frac{1}{12}$  Systemet mere indgaaende, vil det være mest praktisk at se paa den nu opstaaede Kontoplan for et maanedligt Driftsregnskab — aflagt i et særskilt Driftsbogholderi afstemmeligt med Finansbogholderiets Noteringer.

#### *Adskillelse i Drifts- og Finansbogholderi.*

Som det fremgaar af Kontoplan III Side 186, er de væsentlige Forskelligheder fra det før omtalte Regnskabssystem:

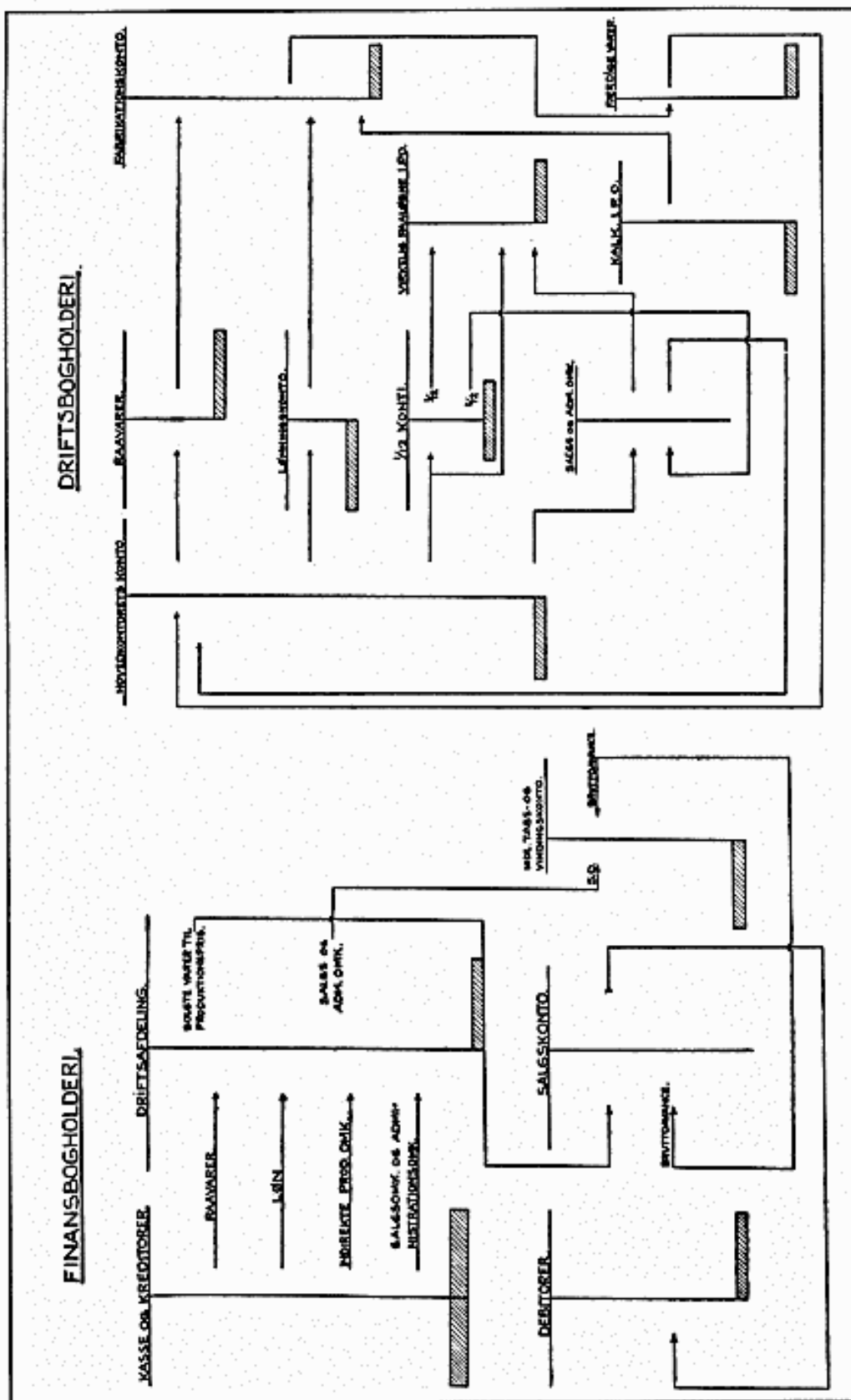
1. Adskillelsen i Drifts- og Finansbogholderi.
2. Indførelsen af  $\frac{1}{12}$  Systemet.

Som før nævnt var det Kravet om at faa de interne Regnskabsomraader indenfor Produktionen henført til et særskilt Bogholderi, som kunde arbejde uafhængigt af det øvrige Bogholderi, der førte til Adskillelsen i Finansbogholderi og Driftsbogholderi.

Dette sidstnævnte overtog herefter Regnskabet med Raavarebeholdning, Lønninger, Indirekte Produktionsomkostninger, Efterkalkulationen og Beholdningerne af Ufærdige og Færdige Varer.

I sin reneste Form etableres et Mellemregningsforhold mellem de to

Kontoplan III.



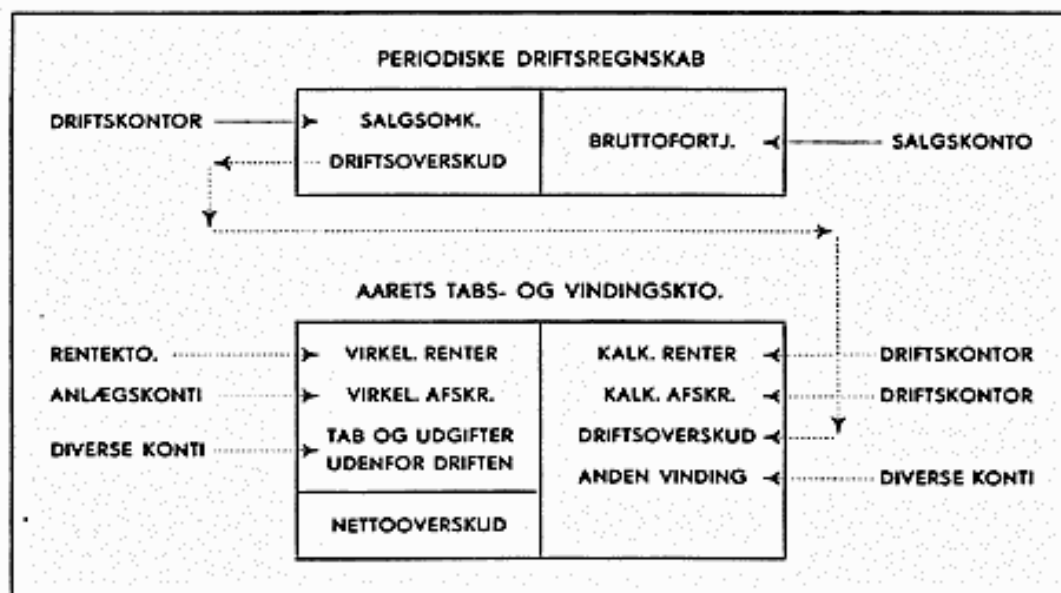


Bogholderier saaledes at forstaa, at Finansbogholderiet, der har Regnskabet med Leverandører og Kassen, afgiver de indkøbte Produktionsfaktorer (Raavarer, Løn og indirekte Produktionsomkostninger) til Driftsbogholderiet ved Hjælp af Posterings til Debet for en særlig Mellemløbsregningskonto.

I Driftsbogholderiet oprettes paa tilsvarende Maade en særskilt Konto for Finansbogholderiet, der krediteres for Værdien af de modtagne Goder. Herefter forløber den regnskabsmæssige Behandling af Produktionen paa almindelig Vis i Driftsbogholderiet, der ved de fremstillede Produkters Salg debiterer Hovedkontoret for solgte Varer til Produktionspris. Naar modsvarende Postering nu foretages i Finansbogholderiet, vil det medføre, at Saldoen paa Driftskontoets Konto i Finansbogholderiet til enhver Tid vil vise Værdien af de Produktionsfaktorer, der er placeret i Produktionsafdelingen.

I Driftsbogholderiet vil Saldiene paa de enkelte Konti give Oplysning om, hvorledes de i Produktionsafdelingen bundne Midler fordeler sig. De maanedlige Driftsresultater opsamles herefter paa »Mdl. Tabs og Vindingskonto« i Finansbogholderiet, der ved Aarsafslutningen behandles som vist paa Fig. I.

Fig. I. Maanedlig og aarlig Tabs- og Vindingskonto.



Det vil af Kontoplanen for Driftsbogholderiet ses, at der, udover de ordinære Konti for et Fabriksbogholderi, er oprettet en Konto benævnt »<sup>1</sup>/<sub>12</sub> Konti«.

Bag denne nyoprettede »Konto for forudbetalte og forudberegne

Omkostninger« befinder der sig et særskilt Bogholderi, der nødvendig- gøres af Hensyn til Fordringen om til Konto for virkelig paaløbne indirekte Produktionsomkostninger og til Konto for Salgs- og Admini- strationsomkostninger at kunne overføre netop den Del af Virksom- hedens Omkostninger, som vedrører den paagældende Maaned.

Dette Forhold medfører, at der for hver enkelt Omkostningsart maa oprettes en særlig Konto i en speciel Rescontro, benævnt f. Eks. »Res- contro for forudbetalte og forudberegne Omkostninger«.

Denne Rescontro, der i sin Funktion virker paa samme Maade som Rescontro for Debitorer eller Kreditorer, indeholder altsaa alle de Debiteringer og Krediteringer, der har fundet Sted paa Konto for forudbetalte og forudberegne Omkostninger, men specificeret ud paa særskilte Konti for hver enkelt Omkostningsart.

Jeg vil gerne opholde mig lidt ved dette Omraade, da jeg anser det for at være af stor praktisk Værdi, at dette  $\frac{1}{12}$  System kommer i An- vendelse, hvor det paa nogen Maade kan indføres, især da Fremgangs- maaden er forholdsvis nem.

Ser vi paa nogle af de Arter af Omkostninger, jeg nævnte før, vil Behandlingen af dem med Henblik paa dette Forhold blive saadan:

Driftskontoret modtager fra Hovedkontoret Specifikation af de debi- terede Omkostninger vedrørende f. Eks.:

Husleje  
Ferieløn  
Forsikringer  
Kontingenter  
Vedligeholdelse og Reparationer  
Drivkraft og Lys.

De respektive Beløb posteres i een Sum i Driftsbogholderiet til Kredit for Hovedkontorets Konto og til Debet for »Konto for forudbetalte og forudberegne Omkostninger«.

Herefter indføres Beløbet i sine enkelte Bestanddele paa de respek- tive Konti i Rescontroen altsaa:

paa Konto for Husleje  
»    »    » Ferieløn  
»    »    » Forsikringer  
»    »    » Kontingenter  
»    »    » Vedligeholdelse og Reparationer  
»    »    » Drivkraft og Lys.

Der vil paa denne Maade i Debetsiden af de enkelte Konti blive regi- streret de betalte eller de ifølge Faktura bogførte Omkostninger.

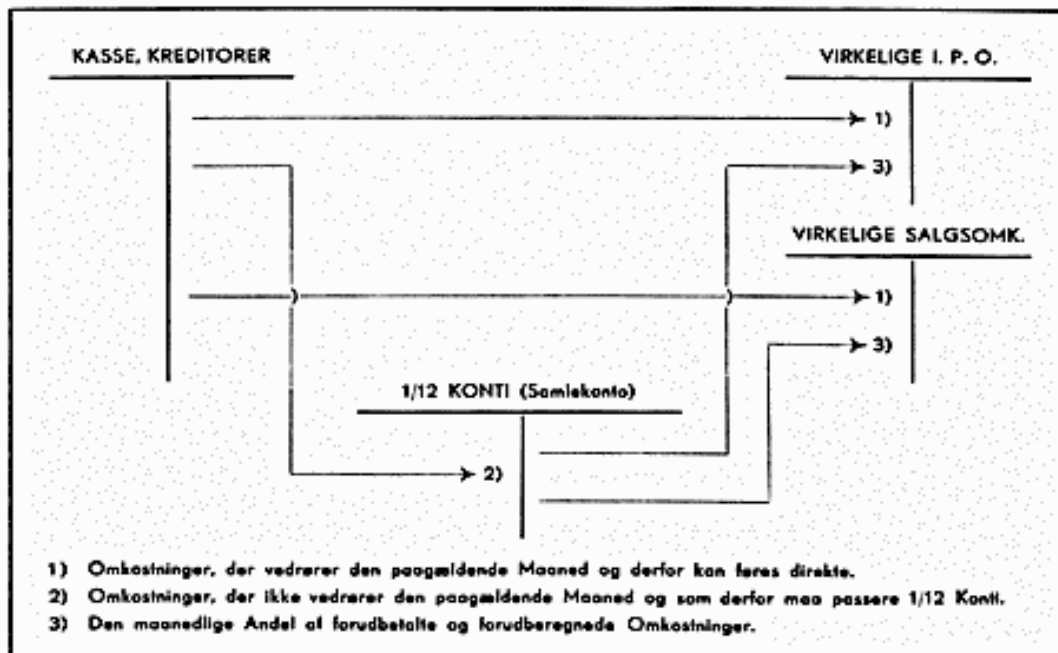
Naar det derefter drejer sig om at konstatere den maanedlige Andel af saadanne betalte Omkostninger, maa man være opmærksom paa, at en Række af disse Omkostninger betales for en Periode, der strækker sig udover den paagældende Maaned.

Ser vi f. Eks. paa Husleje, saa vil en saadan Post almindeligvis betales for en længere Periode frem i Tiden (1 Kvartal eller  $\frac{1}{2}$  Aar). Det vil derfor være nødvendigt at postere den betalte Husleje paa Konto for forudbetalte eller forudberegnete Omkostninger og derefter overføre den enkelte Maanedes Andel til Konto for virkelig paaløbne indirekte Produktionsomkostninger. Da Husleje, Forsikringer, Renter og Afskrivninger og en Række andre Omkostningsarter imidlertid vedrører baade Produktionsafdelingen og Salgsafdelingen, maa der (se Fig. II) tillige finde en Fordeling Sted mellem Konto for virkelige Indirekte Produktionsomkostninger og Konto for virkelige Salgsomkostninger.

Hvis Forholdet nu blot var det, at en Række Omkostninger betaltes for en Periode udover den paagældende Maaned, var den rent regnskabsmæssige Behandling jo ret nem, men der indtræder naturligvis ogsaa en Række Forhold, hvor der maa posteres til Debet for virkelig paaløbne indirekte Produktionsomkostninger og Konto for Salgsomkostninger, før Omkostningerne overhovedet er betalt. Dette gælder i det væsentlige Omkostningsarter som

Ferieløn	Vedligeholdelse og Reparationer
Kontingenter	Drivkraft og Lys.

Fig. II. 1/12 Systemet.



Om disse Omkostninger gælder det, at de »forbruges«, før de betales, med andre Ord:

Drivkraft og Lys er brugt og gaaet ind i Produktionen, ofte længe før Kommunens Aflæser har konstateret Forbruget heraf og Belysningsvæsenets Regning er modtaget og betalt. I saadanne Tilfælde maa Driftsbogholderiet ved hver Maanedes Udgang foranledige Maalerne aflæst, Forbruget udregnet i Beløb og posteret til Kredit for »Konto for forudbetalte og forudberegnete Omkostninger« og til Debet for Konto for virkelig paaløbne indirekte Produktionsomkostninger resp. Salgsomkostninger. Det vil heraf forstaaes, at ser man paa en Konto i Rescontroen af denne Art, der krediteres hver Maaned for det skyldige Beløb for Kraft og Lys og først debiteres f. Eks. hver 3. Maaned, vil Kontoen altid optræde med en Kreditsaldo svarende til den løbende Gæld til Belysningsvæsenet. Fig. III viser Eksempler paa Underkonti til Konto for forudbetalte og forudberegnete Omkostninger.

Fig. III.

KONTO FOR HUSLEJE (aarlig Kr. 2400)		Resc. Nr. 17.	
1/1 SALDO (1/1-15/4)	700,-	31/1 HUSLEJEANDEL JANUAR	200,-
15/1 HUSLEJE FOR TIDEN		28/2 - FEBRUAR	200,-
15/4-15/7	600,-	31/3 - MARTS	200,-
Saldo pr. 31/3 = Kr. 700,- forudbetalt Husleje for Perioden 1/4-15/7.			
KONTO FOR KRAFT OG LYS		Resc. Nr. 31.	
8/3 BETALT FOR TIDEN		1/1 SALDO	216,-
7/12-8/3	903,-	31/1 IFØLGE MAALER	319,-
		28/2 -	288,-
		31/3 -	322,-
Saldo pr. 31/3 = 1145,- + 903,- = 242,- skyldig for Kraft og Lys for Tiden 9/3-31/3.			
KONTO FOR KALK. AFSKRIVNINGER		Resc. Nr. 42.	
		31/1 MAANEDLIG ANDEL AF	
		SAMLEDE BEREGNEDE AF-	
		SKRIVNINGER	1216,-
		28/2 -	1216,-
		31/3 -	1216,-
Saldo pr. 31/3 = 3648,- svarende til 1 Kvartals Andel i Afskrivninger paa Maskiner og Inventar, der paa denne Maade er posteret paa Konto for virkelige, indirekte Produktionsomkostninger.			

Som det vil forstaas, maa man derfor maanedlig behandle hver Omkostningsart for sig, for at konstatere hvor en stor en Andel der skal paalignes Konto for virkelig paaløbne indirekte Produktionsomkostninger.

Det er derfor nødvendigt at supplere Bogholderiet med en helt ny Grundbog — en Journal — (Fig. IV), der paa systematisk Maade kan optage de mange Poster, der kan blive Tale om.

Fig. IV.

Journal for forudbetalte og forudberegne Omk. for Jan. 19—.

Resc. Nr.	Omkostningsarter	Ialt	I. P. O.	Salgsomk.
17	HUSLEJE	200,—	150,—	50,—
31	KRAFT OG LYS	319,—	289,—	30,—
42	AFSKRIVNINGER	1216,—	1080,—	136,—
o.s.v.	o.s.v.	o.s.v.	o.s.v.	o.s.v.
	Ialt ...	5916,—	4134,—	1782,—
	Pr. Virkelige I. P. O.		Kr. 4134,—	
	- Salgsomk.		Kr. 1782,—	
	An Konto for forudbetalte og forudberegne Omk.		Kr. 5916,—	
	Beregne Omkostninger for Januar Maaned 19—.			

I herværende Virksomheder, hvor jeg har haft Lejlighed til at følge de meget udpenslede maanedlige Driftsregnskaber, har jeg saaledes set » $\frac{1}{12}$  Bogholderier« med op til 50 Omkostningsarter, hvorover der maanedlig maa udregnes den forbrugte Andel.

De Synspunkter, der her gør sig gældende ved Konstatering af de maanedlige Andele, er følgende:

For Huslejens Vedkommende er det  $\frac{1}{12}$  af den aarlige Leje.

For Brandforsikring ligeledes  $\frac{1}{12}$  af Aarspræmien.

Lys- og Kraftforbrug samt Vand og Gas maa aflæses fra Maaler.

Feriepenge maa udregnes som 4 % af Arbejdslønnen.

Kontingent til Arbejdsgiverforeningen maa udregnes som en Procent af Lønnen.

Reparationer og Vedligeholdelse maa jugeres med et maanedligt Beløb ansat paa Grundlag af Erfaringer.

To særlige og i Reglen væsentlige Omkostningsarter falder ogsaa ind under  $\frac{1}{12}$  Synspunktet, nemlig Renter og Afskrivninger, d. v. s. Renter af den i Produktionsvirksomheden bundne Kapital og Afskrivninger paa faste Anlæg.

Uden at jeg i øvrigt vil komme ind paa Spørgsmaalet: Renten som Kalkulationsfaktor — kan det nævnes, at beslutter man sig til at indkalkulere Rente af saavel Fremmed- som Egenkapital i Egenprisen, bliver Fremgangsmaaden den, at man maa beregne, hvor meget Renten andrager af den Kapital, der er bundet i Aktiverne vedrørende Produktionen og i Aktiverne vedrørende Salgsafdelingen. Herefter oprettes i førømtalte Rescontro en særlig Konto for kalkulerede Renter. Kontoen krediteres maanedlig for  $\frac{1}{12}$  af det beregnede aarlige Beløb. Beløbet anføres i førnævnte Journal sammen med øvrige  $\frac{1}{12}$  af andre Omkostninger og tælles paa denne Maade med i det Beløb, der posteres til Kredit for Konto for forudbetalte og forudberegnete Omkostninger og til Debet for Konto for virkelig paaløbne indirekte Produktionsomkostninger og Konto for Salgsomkostninger.

Paa samme Maade som nævnt for Renters Vedkommende maa der for Afskrivninger paa det faste Anlæg foretages en Forudberegning af den forventede aarlige Afskrivning. Det fremkomne Beløb posteres ligeledes med  $\frac{1}{12}$  maanedlig.

Ved Aarsafslutningen fremtræder disse to Konti: »Konto for kalkulerede Renter« og »Konto for kalkulerede Afskrivninger« med Kreditsaldi i Rescontroen.

De to Kreditsaldi viser, at der i Bogføringen er ført saavel Renter som Afskrivninger til Udgift, og der skal derfor ikke ved Aarsafslutningen foretages nogen særskilte Posterings i den Anledning bortset fra nogle rent bogholderitekniske Overførsler, der behandles nærmere i Afsnittet om »Kontoplaner«.

Som tidligere nævnt vil Samlekontoens Saldo kunne afstemmes med et Uddrag af Saldiene paa de enkelte Omkostningsarters Konti.

Ved Aarsafslutningen opføres disse Saldi, der repræsenterer udbytte-regulerende Aktiver og Passiver, der nu er bragt ind i det dobbelte Bogholderis Systematik, som henholdsvis Aktiver og Passiver i Statusopgørelsen.

Det var i korte Træk en Redegørelse for  $\frac{1}{12}$  Systemets Indførelse og Behandling i Driftsbogholderiet.

Den umiddelbare Fordel, som disse Posterings medfører, er, at man til enhver Tid kan aflæse de virkelig indtil Dato paaløbne Omkostninger i Modsætning til de tidligere Fremgangsmaader, som viste det tilfældige Tal for betalte Omkostninger, der intet sagde os, idet det dels



indeholdt en Række forudbetalte Beløb og dels manglede de ofte væsentlige Beløb, der skulde udtrykke forbrugte, men ikke betalte Omkostninger.

Har vi derimod som nævnt det virkelige Tal for hver Maaned og stiller dette overfor de indkalkulerede Beløb, der fremgaar af Konto for kalkulerede indirekte Produktionsomkostninger, faar vi et klart Indtryk af, om vi ved det anvendte Kalkulationstillæg har faaet Dækning for de indtil Dato paaløbne Omkostninger. Hvis det indkalkulerede Tillæg ikke er i Overensstemmelse med de virkelig paaløbne indirekte Produktionsomkostninger, kan det have to væsentlige Aarsager:

- 1) at de faktiske Omkostninger er blevet større eller mindre, end man antog den Gang, man udregnede Procentsatsen eller Time-tillæget til Kalkulationsbrug,
- 2) at den anslaaede Beskæftigelsesgrad ikke har holdt Stik.

Da de indirekte Produktionsomkostninger som bekendt ikke alle stiger og falder proportionalt med Beskæftigelsesgraden, men derimod en væsentlig Del (f. Eks. Afskrivninger, Renter, faste Gager m. fl.) er de saakaldte faste Omkostninger, vil en Svingning i Beskæftigelsesgraden derfor bevirke, at der bliver Uoverensstemmelse mellem virkelige og indirekte Produktionsomkostninger og de indkalkulerede Omkostninger.

#### *Funktionssynspunktets Betydning for Regnskabsvæsenet.*

Det er selvfølgelig af den største Værdi at kunne holde sig à jour med dette Forholds Udvikling; men en Nødvendighed bliver <sup>1</sup>/<sub>12</sub> Systemet først paa det næste Stadium af det industrielle Regnskabsvæsens Vej, der karakteriseres ved, at man, især af Hensyn til den virkelig tilfredsstillende Kalkulation, maatte betragte Virksomhedens interne Drift udfra Funktions- eller Afdelingssynspunktet, d. v. s. underdele en Industrivirksomhed i de Funktioner, der medvirker ved Fremstilling og Salg af Varen.

Man maatte nu ikke alene indrette sit Regnskabsvæsen paa en saadan Maade, at det registrerede Beløbet for de enkelte Omkostningsarter maanedlig, men tillige saaledes, at disse Omkostningsarter henførtes til særskilte Afdelingskonti (Kostenstellen).

For en Maskinfabriks Vedkommende skulde man f. Eks. kunne udlede Omkostningerne maanedlig for:

Indkøbsfunktionen  
Ejendommens Drift

Lysanlæg  
 Kraftanlæg  
 Tegnestue  
 Administration og for

de egentlige *Produktionsafdelinger*:

Maskinværksted  
 Drejerværksted  
 Montageværksteder  
 Kedel- og Grovsmedie

samt Omkostningerne ved *Hjælpeafdelinger*:

Snedkerværksted  
 Malerværksted  
 Elektrikerværksted

og endelig *Salgsfunktionerne*:

ofte opdelt efter særlige Salgsafdelinger.

Paa denne Maade fik man i Aarets Løb et værdifuldt Indblik i de enkelte Funktioners Rentabilitet, og hvad der især var af Betydning, et langt bedre Kalkulationsgrundlag, idet man nu var i Stand til at paaligne de enkelte fremstillede Genstande eller Serier af Genstande et specielt Tillæg for hver af de Afdelinger, hvori de havde undergaaet Behandling. (Se nærmere herom under Afsnittet om Kontenrahmen).

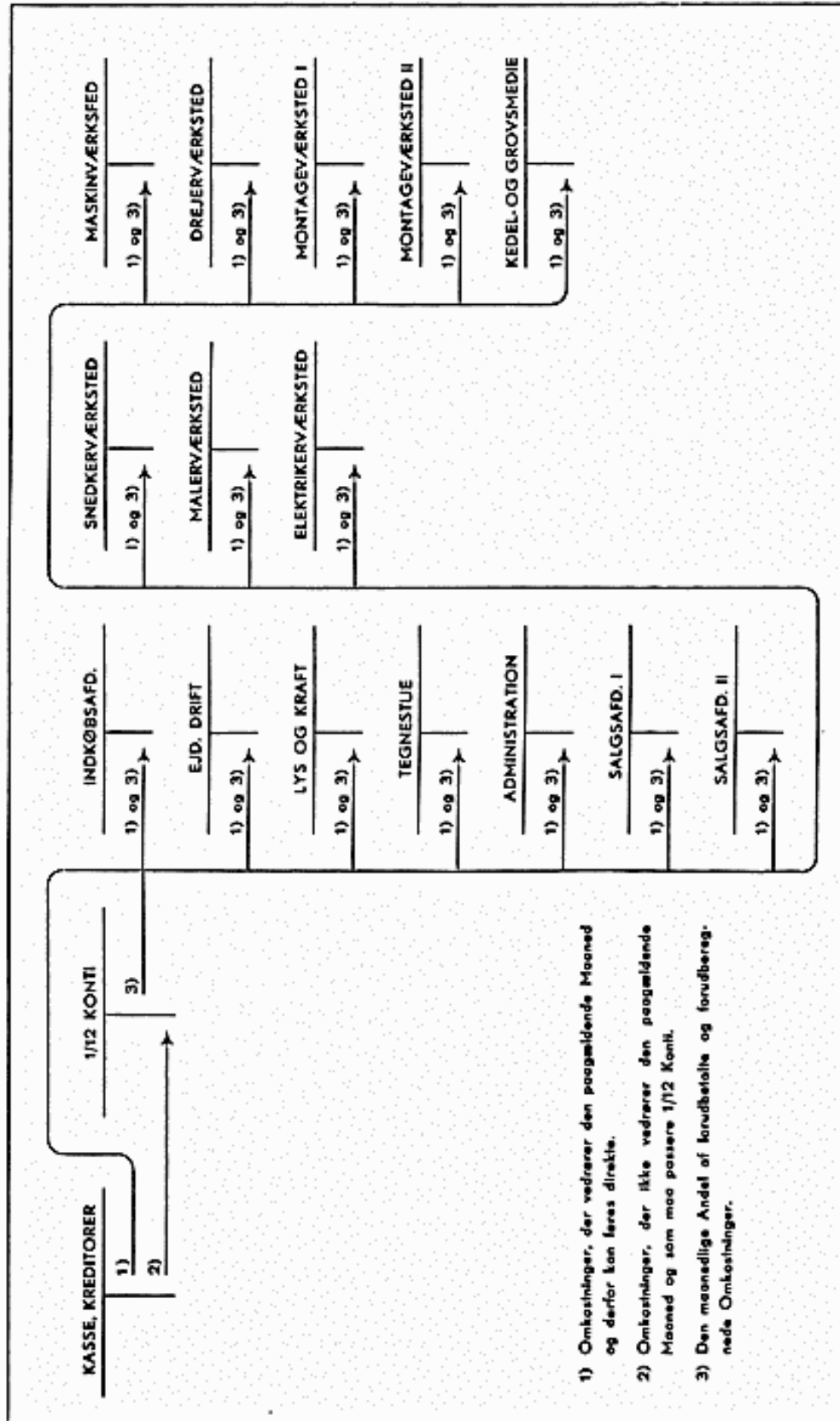
Det var altsaa i Realiteten en Opdeling af Posterne paa Konto for indirekte Produktionsomkostninger, der fandt Sted, og den regnskabsmæssige Fremgangsmaade blev herefter som anført i Fig. V.

#### *Kontoplanernes Historie.*

De værdifulde Oplysninger man kunde uddrage af Bogføringen, naar denne indrettedes efter Kostenstellenssynspunktet, satte Gang i Arbejdet med at udbygge de mest rationelle Kontoplaner for de forskellige Virksomheder, og her var det især Tyskerne og specielt Professor Schmalenbach i Köln, der — med sine gennemtænkte, logisk opbyggede »Kontenrahmen« — gik i Spidsen. Forinden Schmalenbachs Kontenrahmen i den endelige Form saa Dagens Lys, var der dog gaaet en Aarrække med Diskussion herom i Tyskland.

I 1922—1923 indeholdt det tyske Tidsskrift »Organisation« en Række Artikler om Konten- und Kostenpläne. Professorerne Schär,

Fig. V. Oversigt over Behandlingen af Indirekte Produktionsomkostninger ved Anvendelse af »Kostestellen« og 1/12 Konti i en Maskinfabrik.



Fritz Strauch, Theodor Stephan og Penndorf beskæftigede sig i de Aar med Kontoplaner i deres videnskabelige Arbejder.

I 1921 blev der under det tyske Rigsøkonomiministerium oprettet et »Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (R. K. W.)«, der bl. a. i 1925 nedsatte et Udvalg benævnt »Ausschus für wirtschaftliche Verwaltung (A. W. V.)«. Dette Udvalg skulde beskæftige sig med Forholdene indenfor Køb og Salg, Kalkulation, Bogføring, Bedriftsstatistik, Normering etc. Udvalget udgav et Tidsskriftindex, og et af Udvalgets Fagudvalg: »Fachausschus für Rechnungswesen« fik Professor Schmalenbach til Formand og Industrimanden Direktør H. Peiser til Næstformand.

Som et Led i Arbejdet indenfor dette Udvalg udgav Professor Schmalenbach i 1927 sit grundlæggende Værk »Der Kontenrahmen«, der dannede Grundlaget for de Standardbogføringer (Einheitsbuchführungen), A. W. V. senere har udarbejdet for forskellige Bedrifter.

I Februar 1930 fremkom et andet Arbejde udsendt af »Verein Deutscher Maschinenbauanstalten« med Titlen: »Normal-Kontenplan für Fabrikbetriebe« og udarbejdet med særligt Henblik paa Maskinindustrien. Denne Normalplan lagde en anden Ordning til Grund for Inddelingen af Kontiene end Schmalenbach, men i Realiteten er Forskellen den, at Schmalenbachs Kontoplaner er brede anlagt, medens »V. D. M.«s Kontoplaner specielt er udarbejdet for Virksomheder med Enkelt- og Seriekalkulationer.

Hvad i øvrigt den historiske Side af Sagen angaar kan nævnes, at vi netop herhjemme staar midt i Arbejdet med Kontoplaner, medens f. Eks. Svenskerne allerede gennem nogle Aar har haft saavel Omkostningsterminologi som Kontoplaner udformet. Den svenske Terminologi og de svenske Kontoplaner, der er udarbejdet af S. I. S. Kommissionen, er dog under meget stærk Paavirkning af Schmalenbachs grundlæggende Arbejde.

### *Schmalenbachs Kontenrahmen.*

#### I.

Schmalenbach har i Kontenrahmen vist, hvorledes de Tanker og Idéer, der er nedlagt i hans Bøger: »Dynamische Bilanz« og »Selbstkostenrechnung und Preispolitik«, kan finde Udtryk i logisk opbyggede Kontoplaner, navnlig for industrielle Virksomheder og Handelsvirksomheder af højst forskellig Art og Størrelse. Schmalenbach udtaler om Kontenrahmen, at de, der vil benytte dem med Udbytte, maa være gennemtrængt af den Overbevisning, at Regnskabsvæsenet er det vig-

stigste Hjælpemiddel for Organisation og Ledelse indenfor praktisk arbejdende Virksomheder. Ved Indførelse af et godt udarbejdet Regnskabssystem kan man opnaa, at alle, der arbejder i Virksomhedens Tjeneste lige til Formænd og Arbejdere, gør deres Arbejde bedre og hurtigere end tidligere; et godt Regnskabsvæsen er i Stand til at rydde op i gammel Slendrian og belønne de arbejdsvillige Kræfter. Det skal ganske vist der, hvor det ikke kan gaa paa anden Maade, virke som en Pisk, men maa i det store og hele føre til, at det opfylder alle gode Kræfter med Glæde over deres Arbejde og derigennem faa dem til at præstere mere. Et godt Regnskabsvæsen maa dog ikke udarte til Pedanteri, men stadig holde det store Maal for Øje. Et Regnskabssystem, der fortaber sig i alt for smaa Enkeltheder, er ikke godt, thi det vil alt for let tillade, at det uvæsentlige tilslører det væsentlige.

## II.

Indenfor Kontenrahmen anvendes i det store og hele de Synspunkter for industriel Regnskabsaflæggelse, som har fundet Udtryk i Begrebet Kostenstellenregnskab; herved forstaas som tidligere nævnt den interne Konteringsform, som herhjemme benyttes ved Afdelingsregnskaber eller Værkstedregnskaber, og som gaar ud paa ikke at betragte en Virksomheds Omkostninger som en samlet Omkostningsmasse, men regnskabsmæssigt at gruppere disse efter de Afdelinger eller Omkostningssteder, hvortil de hører. De væsentligste Aarsager til at foretage en saadan Sondring i Kostenstellen (Afdelinger) ligger som tidligere nævnt dels i, at det ellers er umuligt at kontrollere en større Virksomheds Forretningsgang, og dels i, at det i mange Tilfælde ikke er muligt at konstatere den nøjagtige Kalkulationspris for Fabrikater, der paa deres Vej i Produktionsprocessen undergaar uensartet Behandling i en Virksomheds forskellige Afdelinger. Endvidere nævner Schmalenbach den særlige Betydning, som Afdelingsregnskabet faar, hvis man paa en fornuftig og virksom Maade gennemfører »Førerprincippet« i en Virksomhed. Professor Schmalenbach gør sig flere Steder til Talsmand for »Das dezentrale Verwaltungssystem«, der lægger det fulde Ansvar paa de enkelte Funktionærer indenfor deres Virksomhedsomraader. Herved opnaar man, at den enkelte Afdelingsleder arbejder mere intenst og under forholdsvis friere Rammer end i de Virksomheder, der anvender »Das zentrale Verwaltungssystem«, d. v. s. lader den øverste Ledelse gribe betydeligt mere ind i Ledelsen af de enkelte Underafdelinger, hvorved man fratager de enkelte Funktionærer Følelsen af Selvstændighed og gør disse bureaukratisk indstillede.

Synspunkterne for Inddelingen i »Kostenstellen« kan være f. Eks.

*Lokaliteternes Omraade*; gør man f. Eks. et Drejerværksted til en »Kostenstellen« (Afdeling), saa forudsættes det, at Drejerværkstedet er placeret samlet i et eller flere Lokaler, saaledes at man uden større Vanskeligheder kan overføre den Andel i Virksomhedens indirekte Produktionsomkostninger, som vedrører dette Værksted, til Drejerværkstedets Konto. Et andet Synspunkt vedrørende Adskillelse i »Kostenstellen« opstaar, naar man lægger *Funktionsomraadet* til Grund; antager man f. Eks., at nogle enkelte Drejebænke ikke er placeret i Drejerværkstedet, men i det Lokale, hvor Fræsemaskinerne staar, vil det være naturligt at forlade »Lokalitetssynspunktet« og medtage de indirekte Produktionsomkostninger, der falder paa de nævnte Drejebænke, under den Konto, der samler Omkostningerne ved de øvrige Drejebænke, der er placeret i Drejerværkstedet. Saadanne Overgange fra stedprægede Kostenstellen til Funktionskredse er sandsynlige og ofte uundgaelige ved alle interne Driftsregnskaber, der er anlagt efter Kostenstellenssynspunktet.

Da Organisationen i visse Virksomheder er tilretteligt paa den Maade, at en enkelt Afdelingsleder kan have flere Funktionskredse under sig, kan Synspunktet for Inddeling i Kostenstellen for det tredje være Afdelingsledernes *Styreomraade*. Naar man vil lægge denne Betragtning til Grund for en Virksomheds Kontoplan, maa Hensynet til Kontrollen med den enkelte Afdelingsleders samlede Indsats altsaa veje tungere end Hensynet til den — regnskabsmæssigt set — mere effektive Efterkalkulation, der uden Tvivl fremkommer ved at anvende Funktionssynspunktet som Grundlag for Opdeling af en Virksomheds Kostenstellen.

### III.

Om selve Tanken med Kontoplanerne siger Schmalenbach følgende:

Den, der for første Gang skal anlægge et Bogholderi for en større Virksomhed, har mange Vanskeligheder at overvinde. Der er altfor mange Synspunkter og Midler, og hvad der til Slut kommer ud af det, er i Almindelighed et uorganisk (usammenhængende), tilfældigt Produkt. Øvede Organisatorer har det meget lettere; de gaar med større Sikkerhed løs paa Maalet, og den færdige Plan bliver i langt højere Grad en sammenhængende Enhed.

Forskellen skriver sig fra, at den erfarne og øvede Organisator arbejder med en udtænkt eller skriftligt udformet Kontoplan, maaske oven i Købet med en Slags Normalplan, der kun behøver en Tilpasning efter de øjeblikkelige Forhold.

Saadanne Kontoplaner bringer Orden og Oversigt i Kontienes Mang-



foldighed; de samler Konti af beslægtet Art i Grupper og deler, hvis det er nødvendigt, disse igen i Klasser.

Ved Tilrettelæggelsen af Kontoplanerne er Schmalenbach gaaet ud fra, at det samlede Regnskabsvæsen i en Virksomhed i alle sine enkelte Dele skal udgøre en Helhed. Alle Noteringer, hvad enten de sker paa Basis af det dobbelte Bogholderis Regler i de egentlige »Bøger«, eller de foretages i Form af Statistik i umiddelbar Forbindelse med det praktiske Arbejde, falder indenfor Bogholderiets Rammer og maa af den Grund følge de samme Retningslinier og sigte mod det samme Maal.

Man kan altsaa foretage sine Optegnelser paa forskellig Maade, enten som egentlige Posterings eller som Notater, men det dobbelte Bogholderis store Fortrin, den systematiske Opfattelse af den Maade, hvorpaa Bevægelserne foregaar, maa man aldrig opgive. Alt hvad der gaar ind det ene Sted skal gaa ud et andet Sted; hvad der det ene Sted er »Ertrag« (Indtægt), er det andet Sted »Aufwand« (Udgift, Omkostning), hvad der det ene Sted er »Gutschrift«, er det andet Sted »Belastung«. En systematisk Notering, Optegnelse eller Postering maa tage Hensyn til begge disse Bevægelser og aldrig nøjes med den ene. Den, der er fortrolig med det dobbelte Bogholderis egentlige Væsen, ved, at denne systematiske Tankegang ikke blot har kontroltekniske Fortrin, men den hjælper os ogsaa til at tænke regnskabsmæssigt rigtigt. Dette Synspunkt, der er saa fuldkommen rigtigt, maa man nøje mærke sig, naar man vil forstaa Schmalenbachs Udredning og Gennemgang af Kontenrahmen. I mange Tilfælde, hvor der nævnes en Konto, er der slet ikke Tale om en Konto i hovedbogsmæssig Forstand, men kun om et »Sted«, en Optegnelse, hvor Beløbet kommer fra et andet i Produktionsprocessen foranliggende »Sted« eller Trin, og atter alene eller sammen med andre Beløb i ændret eller uændret Form og Størrelse gaar videre til et efterfølgende »Sted«; dette kan volde Praktiskere Vanskeligheder ved Gennemførelse af Kontoplanerne, idet der kun gives de store Retningslinier, uden at disse ledsages af nogen egentlig Arbejdsplan eller nogen nøjere Oplysning om, hvornaar der er tænkt oprettet Hovedbogskonti for den paagældende Kontoklasse, eller hvornaar denne udtrykkes ved statistiske Optegnelser, Kartotek-kort, Bibøger e. l. Spørgsmaalet om Tilvejebringelsen af det nødvendige Grundlag for Posteringsplanerne, nemlig Bilagene og disses Vandring fra det ene Sted til det andet og lignende praktiske Spørgsmaal, maa den enkelte selv tage Stilling til: disse Forhold vil selvfølgelig ogsaa være specielle for de enkelte Virksomheder.

Den organiske Sammenhæng mellem Regnskabsvæsnets forskellige

Dele, den her skildrede faste Retningslinie for og den systematiske Opbygning af Kontosystemet, skal da tjene til at opnaa følgende:

- I. Et nøjagtigt Omkostningsregnskab, der skal kunne forsyne Kalkulationen med de Tal, den skal bruge.
- II. Et paalideligt maanedligt Driftsregnskab, der hurtigt kan gøres færdigt.
- III. Konstatering af Aarsagen til heldigt eller uheldigt Resultat af Virksomheden, d. v. s. af Arbejdet paa de forskellige Omraader.
- IV. Spaltning af Omkostninger i faste og bevægelige Omkostninger.
- V. En Kontrol med de forskellige Afdelinger, Værksteder etc. (jfr. III).
- VI. Mulighed for at sammenholde Omkostninger og Tal fra flere Virksomheder indenfor samme Omraade med hverandre (Betriebsvergleich).

## IV.

Som det fremgaar af Fig. VI, er Kontenrahmen inddelt i 10 Klasser, idet det decimale System lægges til Grund for Opbygningen heraf. Schmalenbach forudsætter, at der inden for de enkelte af de 10 Klasser kan anvendes op til 100 Konti, saaledes at Kontenrahmen spænder over 1000 Konti, hvilket jo skulde være rigeligt for de fleste Virksomheder,

Fig. VI.

Der Kontenrahmen									
Ru- bende Konten	Bewegte Konten								
	Finanz- konten	Konten der innerbetrieblichen Vorgänge							
		Nicht- Aufwand, Neutraler Aufwand, Neutraler Ertrag	Konten der Betriebsgebarung, Kalkulation u. Monats- erfolgsrechnung						Verkaufs- kosten, Erlöse, Gesamt- abrech- nung
			Aufwandarten- bzw. Kostenarten- verrechnung	Frei	Kostenstellen		Kosten- träger		
	nur der Jahres- rechnung angehörend, falls Monats- erfolgsrech- nung nicht den Ge- samterfolg der Unter- nehmung ausweist	Allge- meiner Auf- wand	Beson- derer Auf- wand (z. B. in Neben- buchhal- tungen aufge- zeich- net)		Hilfs- betriebe	Haupt- betriebe	Halb- u. Fertig- fabri- kate		
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Finanzbuchhaltung		Betriebsbuchhaltung					wahlweise: Finanz- od. Betr.- Buchh.	

i hvert Fald for vore hjemlige Forhold. Om Værdien af denne »Decimale Spændetrøje« hersker der ikke Enighed, idet det med Rette kan anføres, at Virksomhedernes regnskabsmæssige Struktur ikke altid harmonerer med denne Inddelingsform.

Schmalenbach foreslaar, at samtlige Konti nummereres, idet han nævner, at et saadant Nummer, der har Relation til den specielle Opbygning af Kontosystemet, kan udtrykke mere end Teksten alene om en Kontos Natur og Formaal. Bogholderen behersker Systematiken bedre, naar han bogfører efter Numre, end hvis han kun arbejder med Kontonavne, ligesom Revisoren kan hjælpe sig selv mere, saaledes at han ikke behøver at opholde Personalet. Direktionsmedlemmer og den øvrige overordnede Ledelse, som ikke har direkte Tilknytning til Bogholderiet, behøver ikke mere at huske paa saa meget som før, naar de kan henholde sig til Nummergrupperingen.

Hovedinddelingen af Kontoklasserne er foretaget efter følgende Synspunkter:

1. *Efter regnskabsmæssig Konteringskrav:*
  - a. Hvilende Konti (Klasse 0).
  - b. Bevægelige » ( » 1—9).
2. *Efter Forbindelsesretning:*
  - a. Forbindelse udadtil (Finanskonti, Klasse 1).
  - b. » indadtil (Klasse 2—9, Konti for ordinære og ekstraordinære Omkostninger samt ordinære og ekstraordinære Indtægter).
3. *Deling efter Regnskabsterminologi og Regnskabsperioder:*
  - a. Poster, der vedrører den aarlige Tabs og Vindings Konto, d. v. s. Ekstraordinære Udgifter og Ekstraordinære Indtægter (Klasse 2).
  - b. Egentlige Omkostnings- og Kalkulationsregnskab (Klasse 3—8).
  - c. Maanedlig Tabs og Vindings Konto (Klasse 9 delvis).
4. *Deling efter Produktionens Gang og praktisk Kontrolbehov:*
  - a. Omkostningsarter (Klasse 3—4).
  - b. Omkostningssteder ( » 5—7).
  - c. Omkostningsbærere ( » 8).
  - d. Salgsomkostninger (Resten af Klasse 9).

Bogføringen er for større Virksomheders Vedkommende tænkt ind delt i 2 Omraader, nemlig Finansbogholderiet (Finansbuchhaltung) og Driftsbogholderiet (Betriebsbuchhaltung) saaledes, at Driftsbogholde-

riets Bogføring omfatter Regnskabet med den egentlige Produktionsproces og Regnskabet med ufærdige og færdige Varer, medens Finansbogholderiets Omraade vedrører Regnskabet med de faste Aktiver, de forskellige Kapitalkonti, Debitorer, Kasse, Bankmellemværende og Mellemværendet med Kreditorer samt de Udgifter, der af forskellige Aarsager ikke kan betragtes som egentlige Produktionsomkostninger, men som specielt vedrører den aarlige Gevinst og Tabs Konto.

Desuden vil man ofte finde Regnskabet med Salgs- og Administrationsomkostningerne samt den maanedlige Gevinst og Tabs Konto under Finansbogholderiets Kontoomraade. Schmalenbach foreslaar vedrørende dette, at man kan foretage en Deling, saaledes at den maanedlige Gevinst og Tabs Konto henføres under Hovedkontorets Omraade, medens Salgsomkostningerne føres i Driftsbogholderiet.

I øvrigt inddeles de 10 Kontoklasser som anført efter regnskabsmæssige Konteringskrav i 2 Hovedgrupper, hvoraf Klasse 0 vedrører de saakaldte »ruhende Konten«, d. v. s. Konti, paa hvilke der i Aarets Løb i Almindelighed ingen Bevægelser finder Sted, medens de øvrige Klasser 1—9 omfatter de bevægelige Konti.

For de bevægelige Kontis Vedkommende sondres der af Hensyn til Forbindelsesretninger imellem Kontoklasserne 2—9, der omfatter de Konti, der har med Virksomhedens indre Regnskab at gøre (Konten der innerbetrieblichen Vorgänge) i Modsætning til Kontoklasse 1, der omfatter de saakaldte Finanskonti, d. v. s. de Konti, der omfatter Virksomhedens Mellemværende udadtil, især Debitorer og Kreditorer samt Kasse- og Bankkonti etc.

Af Hensyn til Kravet om Deling efter Regnskabsterminologi og Regnskabsperioder adskiller Kontoklasse 2 sig fra de resterende Kontoklasser 3—9 derved, at de optager de Udgifter, der ikke vedrører det egentlige Driftsbogholderi, men som omtalt ovenfor Udgifter, der skal bæres af den aarlige Gevinst og Tabs Konto. Desuden opsamles i denne Kontoklasse Tilgang paa faste Aktiver, der ved Aarsafslutningen tænkes overført til Kontoklasse 0 (ruhende Konten) samt Indtægter udover egentlige Driftsindtægter, f. Eks. Renter af Værdipapirer, Udbytte af Kapital investeret i andre Virksomheder o. l. Denne Kontoklasse betegnes derfor med Teksten: »Nicht-Aufwand«, »Neutraler Aufwand«, »Neutraler Ertrag«.

Først med Klasse 3 begynder de Kontogrupper, som har med den egentlige Produktionsproces at gøre.

Af Hensyn til Produktionens Gang og det praktiske Kontrolbehov inddeles Kontoklasserne 3—8 saaledes, at Klasserne 3—4 optager de forskellige Omkostningsarter, medens Klasserne 6—7 indeholder de

saakaldte Kostenstellen, Omkostningssteder«, det vil i Realiteten sige de forskellige Konti for Afdelingernes indirekte Produktionsomkostninger. Efter Funktionsarten er disse endvidere inddelt i Konti for Hjælpeafdelinger og Konti for Hovedafdelinger. Kontoklasse 5 har Schmalenbach i den sidste Udgave af Kontenrahmen betegnet som »Freie Klasse«, idet det ifølge hans Erfaringer har vist sig, at der i de forskellige Virksomheder ofte er Trang til en Kontoklasse, hvor man kan henhøre de Konti, der hverken kan betegnes som Omkostningsarter eller som Omkostningssteder«.

Naar man paa denne Maade i Driftsbogholderiet har konteret fra Omkostningsarter (herunder saavel direkte som indirekte Produktionsomkostninger) til visse Hjælpekonti (Kl. 5), Konti for Hjælpeafdelinger (Kl. 6) og til de enkelte Afdelingers Konti for indirekte Produktionsomkostninger (Kl. 7), foretages Posteringerne til Fabrikationskonto for de direkte Produktionsomkostninger (Raamaterialer og Løn) samt for de indirekte Produktionsomkostninger i Kontoklasse 8, der benævnes Kostenträger, »Omkostningsbærere«. Denne Kontoklasse omfatter tillige Konto for færdige Varer, medens Salgs Kontoen samt Konti for Salgsomkostninger og den maanedlige Gevinst og Tabs Konto findes i Kontoklasse 9, hvis Konti som tidligere nævnt efter Omstændighederne kan henføres til Finansbogholderiets eller Driftsbogholderiets Omraade.

#### V.

Af Fig. VII Side 204/05 fremgaar det, hvilke Konti der i det væsentlige falder inden for de enkelte Kontoklasser. For overhovedet at undgaa Posteringer i Kontiene under Klasse 0, foreslaas det, at man for Tilgang eller Afgangs Vedkommende i Aarets Løb anvender de Konti, der falder ind under Klasse 2, Numrene 200—219 saaledes, at Udgifterne ved eventuelle Nyanskaffelser debiteres paa en særlig Konto herunder for derefter ved Aarsafslutningen, eller for Nybygningers Vedkommende ved den Aarsafslutning, der følger efter Færdiggørelsen, at blive overført til de Konti i Klasse 0, hvortil de hører. For saadanne Udgifters Vedkommende, om hvis Aktivering man er i Tvivl, f. Eks. Ombygninger, større Reparationer o. l., foreslaas det, at disse foreløbig bogføres under Klasse 3. Schmalenbach nævner herom, at paa den Maade bliver Konto for faste Aktiver fri for Tilbageførsler for eventuelle for meget debiterede Beløb. Schmalenbach er opmærksom paa, at der under Kl. 0 naturligvis maa føres Konti for mange uensartede Elementer, idet disse Kontis fælles Egenskab, at der i Aarets Løb ikke bogføres noget paa disse Konti, er fælles for mange Arter af Aktiver og Passiver; men han foretrækker den Kontosystematik, der tilfredsstiller de

Fig. VII.  
Beispiel einer Unterteilung des Kontenrahmens.

Klasse 0		Klasse 1		Klasse 2		Klasse 3		Klasse 4	
Ruhende Konten		Finanzkonten		Nicht-Aufwand, Neutraler Aufwand, Neutraler Ertrag		Aufwand (nicht anderen Klassen angehörend)		Magazin- und Lohnkonten	
0	Grundstücke und Gebäude	10	Kasse, Sorten, Schecks	20 und 21	Konten, deren Saldo in der Jahrbilanz aktiviert oder passiviert werden soll (Neubau, Versicherungszahlungen usw.)	30 und 31	Konten ohne Saldo, Durchlaufende Posten	40—43	
1	Maschinen, Geräte, Fuhrpark usw.	11	Bankkonten	22—24		32	Konten mit teilweise auf Aktiva abzubuchenden Salden		Magazine einschließlich etwaiger Werkzeug- und Ersatzteilmagazine
2	Patente, Rechte, Vorauszahlungen	12	Wechsel			33 und 34			
3	Sonderanlagen	13	Devisen		Neutrale Aufwendungen (z. B. Steuern, Kapitalkosten, Debitorenverluste)		Konten mit Sollsaldo		44 und 45
4	Aktive Beteiligungen	14	Kasseneffekten und andere Kassenanlagen	25—27					Konten mit Vorratsmeldungen
5	Dauerdarlehen	15	Debitoren in heimischer Währung		Neutrale Erträge		Konten mit Habensaldo		46 und 47
6	Avale	16	Debitoren in Fremdwährung			37	Konten mit wechselndem Saldo		Löhne, soziale Lohnlasten
7	Transkoren, Unkosten- und Gefahren-Rückstellungen, Korrektivkonten	17	Dubiose	23 und 29		38			48
8	Kapital, Reserve-Fonds, Spezialreservefonds	18	Kreditoren, Akzepte		Ausgleichskonten		Nebenerlöse ohne Saldo		Gehälter, soziale Gebältenlasten
9	Dauerschulden, G. u. V.-Konto, Bilanz-Konto	190—198 Dividenden- und Zinsendienst, 199 Geheimbuchkonto				39	Nebenerlöse mit Saldo		49
									Konsumantalkten und Kantinen



Klasse 5	Klasse 6	Klasse 7	Klasse 8	Klasse 9
Freie Klasse	Hilfsbetriebe	Hauptbetriebe Kostenarten der Kostenstellen	Halb- und Fertigfabrikate	Verkaufskosten, Erlöse, Gesamtabrechnung
	60 Verwaltungsbetriebe	0 <i>Leitung, fixe Zinsen, fixe Anteile v. Hilfsbetrieben usw.</i>	80—84	90 Allgemeine Verkaufskosten durchlaufend
	61 Betriebe zur Erhaltung u. Über- wachung der Betriebsanlagen	1 <i>Kraft, Raum, Maschinen- unterhaltung</i>	Halb- und Fertigfabrikate	91 Allgemeine Verkaufskosten mit Saldo
	62 Betriebe für Wärme, Kraft, Licht, Betriebswasser usw.	2 <i>fixe Löhne</i>		92 Gebiets-Verkaufskosten
	63 Reparaturwerkstätten, Werk- zeugmacherei	3 <i>Material</i>		93 Sorten-Verkaufskosten
	64 Förderbetriebe	4 <i>Hilfsmaterial</i>		940 Verkaufs-Einzelkosten 941—949 Rücksendungen, Abzüge
	65 Lagerverwaltungen	5 <i>proportionale Löhne</i>		95 und 96
	66 Arbeiterannahme, Lohnbüros	6 <i>Werkzeugverschleiß</i>		Erlösrechnungen
	67 Funktionsmeister, Revision und fliegende Hilfsbetriebe	7 <i>Revision</i>		97 und 98
	68 Wohlfahrtsbetriebe	8 <i>Fehlerbeit</i>		Aufwand-Sammelkonten
	69 Verschiedene	9 <i>Verschiedenes; Sammel- konto, Gutschriften</i>		990—998 Ertragsammelkonten 999 Monats-Gewinn- und Verlust-Konto
				87 und 88 Vorräte in Verkaufsteilen
				85 und 86 Fertigfabrikate, Handelsware

praktiske Krav i større Grad, end en Inddeling, der er mere logisk i Henseende til Kontienes indre Sammenhæng.

Afskrivning paa faste Aktiver behandles af Hensyn til Kravet om det maanedlige Driftsregnskab paa den Maade, at der i Aarets Løb maanedlig debiteres de respektive Konti for indirekte Produktionsomkostninger (Kostenstellen), Beløb for kalkulerede Afskrivninger, der krediteres en særlig Interims Konto under Klasse 3. Den egentlige aarlige Afskrivning foretages ikke direkte paa de faste Aktiver under Kl. 0, men derimod i Klasse 2 i Gruppen »Neutraler Aufwand«. Paa denne Maade opnaar man i Aarets Løb at kunne postere et Beløb for kalkulerede Afskrivninger i det interne Regnskab, der ikke behøver at være i Overensstemmelse med det Afskrivningsbeløb, der ved Aarsafslutningen opføres i Driftsregnskabet. Et saadant Forhold kan f. Eks. opstaa, hvis en Virksomhed har faste Aktiver (Maskiner eller Inventar), der er nedskrevet til Nul, selvom disse Maskiner stadig »kører« og af den Grund har en Nytteværdi for Virksomheden. Det kan derfor være naturligt blandt de indirekte Omkostninger at regne med en Omkostning for Anvendelsen af disse Maskiner, medens man ved Regnskabsaflæggelsen, paa Grund af Maskinernes delvise eller fulde Afskrivning, ikke behøver en saadan Driftsudgift.

Schmalenbach berører under Omtalen af Kapital Kontiene under Klasse 0 det Forhold, at man maatte ønske en Hemmeligholdelse overfor Personalet om Virksomhedens Kapitalforhold. I saadanne Tilfælde kan man selvfølgelig for »ruhende Konten«s Vedkommende lade disse bogføre i en særlig hemmelig Hovedbog og lade Saldoen paa disse Konti fremgaa af en særlig Konto, der foreslaas oprettet under Klasse 1, Finanzkonten, og som i Fig. VII er benævnt Konto 199, Geheimbuchkonto. I øvrigt fastslaar Schmalenbach, at hans Kontenrahmen ikke skal opfattes som et »stift« Skema, hvori en Virksomheds Konti bør presses ind uden Hensyntagen til de særlige Forhold, der maatte være tilstede; saaledes fremhæves, at man i Virksomheder, hvor Ønsket om Hemmeligholdelse af visse Konti er særlig fremherskende, kan forlade den foreslaaede Adskillelse i hvilende Konti og Finans Konti, og f. Eks. trække de hemmelige Konti, hvorunder ogsaa kan tænkes saadanne, der i Kontenrahmen er opført under Finans Konti over i Klasse 0, medens visse Konti, der her er opført under Klasse 0, kan glide over i Klasse 1. Paa denne Maade vil man dog være udsat for, at Virksomhedens Konti for likvide Aktiver kan fremgaa baade af Konti i Klasse 0 og i Klasse 1, hvilket Forhold man saa maa tage i Betragtning i sine Likviditetsoversigter.

Om Begrebet Finanzkonten gør Schmalenbach i øvrigt opmærksom

paa, at dette Udtryk bruges i en snævrere og mere udvidet Betydning. Det snævraste Begreb udelukker Konti vedrørende Virksomhedens Gældsforhold, et mere udvidet Begreb omfatter disse, og et endnu mere udvidet Begreb omfatter endog de »ruhende Konten«. Schmalenbachs Opfattelse af Begrebet Finanzkonten dækker, som det fremgaar af Fig. VII, Virksomhedens Omsætningsformue med Undtagelse af Varelageret samt hurtig forfalden Gæld.

Schmalenbach underdeler i øvrigt Klasse 1 efter Likviditetssynspunktet, saaledes at de mest likvide Aktiver indeholdes i Grupperne 10—14, medens Grupperne 15—19 omfatter Konti for Debitorer, herunder dubiøse Debitorer samt Konto for Kreditorer og Akcepter. Adskillelsen af den kortfristede og den langfristede Gæld i Klasserne 1 og 0 har været kritiseret, og det har været foreslaaet at samle Virksomhedens Gældsforhold i Klasse 1, saaledes at de under Grupperne 05 og 09 opførte langfristede Tilgodehavender og Gæld burde overføres til Kontiene i Grupperne 15 og 18. Denne Afvigelse gør naturligvis ingen nævneværdig Afbræk i den normale Systematik's Fortrin.

Kontiene i Klasse 2 »Nicht-Aufwand, Neutraler Aufwand, Neutraler Ertrag« er med Henblik paa Virksomhedens Driftsregnskab af en særlig Interesse, idet de er et direkte Resultat af Schmalenbachs Opfattelse af Begrebet Omkostninger, som han definerer saaledes: »Kosten sind die in der Selbstkostenrechnung anzusetzenden Werte der für Leistungen verzehrten Güter«. Denne Definition of Omkostningsbegrebet fører til en skarp Adskillelse imellem Begrebet »Aufwand« og Begrebet »Kosten«. Begrebet »Aufwand«, hvortil vi ikke i den danske Regnskabsterminologi har noget eksakt Udtryk, dækker saavel direkte som indirekte Produktionsomkostninger samt Handelsomkostninger. Desuden hører herunder de Udgifter, der maa afholdes over Virksomhedens Gevinst og Tabs Konto, før Nettooverskudet fremkommer: f. Eks. Skatter, Udgifter til Formaal, der ligger udenfor Virksomhedens egentlige Omraader (Gaver og Understøttelser etc.) og Tab paa Kapital investeret i fremmede Selskaber. Disse Udgifter betegnes: Neutraler Aufwand. Desuden vil der under denne Betegnelse som nævnt forekomme de ved Aarsafslutningn afholdte faktiske Afskrivninger, idet Afskrivningerne gennem den maanedlige kalkulatoriske Postering er bogført som indirekte Produktionsomkostninger.

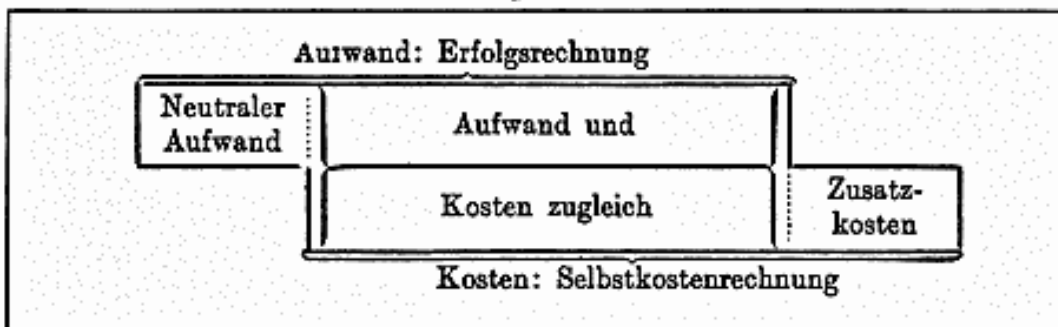
Dette Forhold gælder tillige for Renter, idet de af Virksomheden virkelig afholdte Renter posteres som »Neutraler Aufwand«, medens der under Klasse 3, paa lignende Maade som nævnt for Afskrivninger, posteres de i Bogføringen indkalkulerede Renter.

Paa denne Maade vil Virksomhedens Udgifter, som det fremgaar af

Fig. VIII, kunne opdeles i saadanne, der kan betegnes som »Neutraler Aufwand« og saadanne, der kan betegnes som egentlige Produktions- og Handelsomkostninger. Om begge disse Omkostningsarter gælder det, at de er Udgifter set i Relation til Virksomhedens samlede Aarsregnskab.

Foruden de afholdte Udgifter, der kan betragtes som egentlige Omkostninger for Virksomhedens Driftsbogholderi (Aufwand und Kosten zugleich), vil der, som det fremgaar af Fig. VIII, blive Tale om de af

Fig. VIII.



Schmalenbach betegnede Zusatzkosten, hvorved skal forstås, f. Eks. de før nævnte kalkulerede Afskrivninger, der ikke behøver at være i Overensstemmelse med de ved Aarsafslutningen foretagne faktiske (officielle) Afskrivninger. Desuden henhører under Zusatzkosten de eventuelle indkalkulerede Renter af Egenkapitalen. Schmalenbach skriver herom i »Selbstkostenrechnung und Preispolitik«:

»Wie es Aufwand gibt, der nicht Kosten darstellt, so gibt es Kosten, die nicht Aufwand sind. Dazu gehören Abschreibungen, wenn die Erfolgsrechnung nicht alle Abschreibungen erfasst, Zinsen für eigenes Kapital und nötigenfalls kalkulierte Prämien für Zufallskosten. Diese Kosten findet die Selbstkostenrechnung bei dem verbuchten Aufwand nicht, sie muss sie nach eigener Überlegung den Selbstkosten zusetzen. Ich bezeichne sie daher als »Zusatzkosten«.

Ligesom der i denne Terminologi findes Udgifter, der ikke kan betragtes som Omkostninger, vil der i en Virksomhed kunne findes Indtægter hidrørende fra Kilder, der ikke har nogen direkte Relation til Virksomhedens egentlige Formaal, f. Eks. Renter af Obligationer, Udbytte af Kapital investeret i andre Virksomheder og indgaaede Beløb fra tidligere afskrevne Debitorer. Disse Indtægtsarter betegnes som »Neutrale Erträge«, og som det fremgaar af Fig. VII, er der hertil reserveret Gruppe 25—27.

Gruppe 28 og 29 er reserveret de saakaldte »Ausgleich Konten«,

hvorved f. Eks. skal forstås den Prisdifference Konto, som maa indskydes, naar en Virksomhed anvender Dagspris eller Normalpris for Debiteringen paa Fabrikations Konto af Raavareforbruget. Posteringsprincippet i saadanne Tilfælde er f. Eks. dette, at Raavare Konto debiteres for de indkøbte Raavarer til Anskaffelsespris. Ved Forbrug af Raavarer til Fabrikationen krediteres Raavare Konto til Anskaffelsespris og Konto for Prisdifference debiteres; herefter krediteres Konto for Prisdifference til Debet for Fabrikations Konto for de anvendte Raavarer til Dagspriser. Paa denne Maade vil Saldoen paa Prisdifference Konto udvise den Konjunkturavance eller det Konjunkturtab, Virksomheden har haft, og som — naar det drejer sig om væsentlige Beløb — bør udskilles fra Virksomhedens egentlige Driftsresultat.

Med Overgangen til Kl. 3 forlader vi Finansbogholderiets Omraade og gaar ind i Driftsbogholderiets, der som tidligere nævnt omfatter Kontoklasserne 3—8 (eventuelt 9), d. v. s. Konti for Drift, Administration, Kalkulation og Maanedsopgørelser.

I Kl. 3 samles de Omkostninger, vi betegner som indirekte Produktionsomkostninger og Handelsomkostninger samt Vedligeholdelses-, Fornyelses- og Reparationsudgifter, der dels repræsenterer Omkostninger, dels Aktiver, der først ved Aarsafslutningen overføres til eventuelle Ombygnings Konti under »ruhende Konten«. Naar de indirekte Produktionsomkostninger og Handelsomkostningerne først opsamles i Kl. 3, forinden de videreføres til de respektive Kostenstellen, de vedrører, er Aarsagen, som anført under Afsnittet om  $\frac{1}{12}$  Konti, at der ved Aflæggelsen af maanedligt Driftsregnskab maa tages Hensyn til den Række af Omkostninger, der betales for en Periode, der strækker sig udover den Maaned, hvori de betales, og til de Omkostninger, der er forbrugte, men som først betales i en efterfølgende Maaned. Af denne Grund maa disse Omkostninger posteres i en samlet Gruppe i Kl. 3 paa »Konto for forudbetalte og forudberegnete Omkostninger«.

Visse Omkostninger som f. Eks. faste Gager og Portoudgifter vil ved Udbetalingen kunne henføres til den Maaned, hvori de betales. Man kan derfor enten føre disse Beløb direkte ud paa de respektive Kostenstellen eller føre dem som Gennemgangs Konti under Kl. 3. Til Brug for disse Konti er reserveret Grupperne 30—31. Gruppe 32 er reserveret de Poster, der som nævnt før muligvis skal aktiveres ved Regnskabsperiodens Udgang. Grupperne 33—34 er reserveret de før omtalte forudbetalte Omkostninger, hvoraf f. Eks. kan nævnes Husleje, større Reparationer og diverse Forsikringer, der almindeligvis rækker betydelig længere end den Maaned, hvori de betales. Grupperne 35—36 reserveres forudberegnete Omkostninger, hvoraf kan nævnes elektrisk

Lys og Kraft, Gas og Vand, Ferielønninger, Kontingenter til Arbejdsgiverforeningen, skyldige Renter m. fl.

Af særlig Interesse i denne Kontogruppe er de to Konti for kalkulerede Renter og kalkulerede Afskrivninger, der er det synlige Resultat af Schmalenbachs Terminologi.

Som tidligere omtalt debiteres de virkelig betalte Renter i Aarets Løb paa en særlig Konto i Kl. 2, ligesom de ved Aarets Udgang virkelig foretagne Afskrivninger debiteres i Kl. 2. Det er saaledes de kalkulerede Renter for hele den i Virksomheden placerede Kapital, der posteres til Kredit for en Konto under Kl. 3 og til Debet for de Kostenstellen, Beløbene skal paalignes.

Det samme gælder for Afskrivninger. Paa denne Maade vil samtlige Posteringer vedr. Afskrivninger f. Eks. kunne komme til at se saaledes ud:

Pr. Konto Nr. 228 (Konto der Jahresabschreibungen).

An Verschiedene Anlagekonten:

005 (Wohngebäude).

006 (Fabrikgebäude).

011 (Maschinen).

012 (Fuhrpark).

Derefter posteres:

Pr. Konto Nr. 098 (Jahres Gewinn- und Verlust Konto).

An Nr. 228 (Konto der Jahresabschreibungen).

De kalkulerede Afskrivninger er derimod ved hver Maanedes Udgang posteret paa følgende Maade:

Pr. Verschiedene Kostenstellen Konten:

Nr. 600 Verwaltung.

621 Kraftzentrale.

700 Dreherei.

710 Montageabteilung.

An Konto Nr. 358 (Konto der Monatsabschreibungen).

Paa denne Maade vil der ved Aarets Udgang i Kreditsiden af Konto Nr. 358 være opsamlet 12 kalkulerede Afskrivningsbeløb. Da dette Beløb jo ikke har nogen Interesse paa den aarlige Gevinst og Tabs Konto som kalkuleret Indtægt, debiteres Beløbet paa Konto Nr. 358 til Kredit for den maanedlige Gevinst og Tabs Konto Nr. 999, hvis Saldo saaledes bliver forøget med Beløbet for de kalkulerede Afskrivninger, der, ved i Aarets Løb at være debiteret Kostenstellen Konto og videreført i Form af en Forøgelse af Produktionsomkostningerne for de færdige solgte Varer, har formindsket Overskudssaldoen herpaa. Paa



samme Maade som nævnt for Afskrivninger behandles Konto for kalkulerede Renter, hvorefter den maanedlige Gevinst og Tabs Kontos Saldo repræsenterer det egentlige Driftsoverskud exclusive de virkelige Afskrivninger, der som før nævnt blev overført til Konto Nr. 098 (Jahres Gewinn- und Verlust Konto) og exclusive de betalte Renter, der ligeledes overføres fra Kl. 2 til den aarlige Gevinst og Tabs Konto. Ved at overføre Saldoen fra den maanedlige Gevinst og Tabs Konto (999) til Kredit for den aarlige Gevinst og Tabs Konto (098) fremkommer det virkelige Driftsresultat, der, forøget med neutrale Erträge og formindsket med neutrale Aufwände, udviser Virksomhedens Nettooverskud.

For de, der beskæftiger sig med maanedlige Driftsregnskaber, vil det være bekendt, at Konti for forudbetalte og forudberegne Omkostninger maa behandles med særlig Omhyggelighed, for at man kan undgaa ubehagelige Overraskelser ved Aarsafslutningen i Form af ikke afskrevne Debetsaldi eller for lidt forudberegne Beløb for anvendte ikke betalte Omkostninger.

Som omtalt tidligere, er Klasse 4 reserveret de Omkostninger, hvortil der hører et særligt »Underbogholderi«. Her tænkes i første Række paa Materialer og Løn, der selvfølgelig i Virksomheder, der driver Enkeltfabrikation, almindeligvis maa behandles særlig omhyggelig regnskabsmæssigt, ikke alene af kontrolmæssige Hensyn, men især af Hensyn til den rigtige Fordeling af forbrugte Materialer og anvendt Løn paa de enkelte Efterkalkulationer.

Vi vil ikke her gaa nærmere ind paa, hvorledes saadanne »Underbogholderier« kan være tilrettelagt, kun skal det anføres, at det direkte Forbrug af Materialer og Løn for de nævnte Virksomheders Vedkommende vil være at overføre til Kl. 8 (Kostenträger) paa de dertil specielt indrettede Konti for direkte Materialer og direkte Løn. Beløbene for de saakaldte indirekte Materialer og indirekte Løn, d. v. s. Materialer og Løn, der ikke direkte kan henføres til en bestemt Ordre, men som anvendes til Reparationer og som Vedligeholdelsesmaterialer samt for Lønningernes Vedkommende til Arbejdere, der har med Transport og Rengøring at gøre, konteres derimod ud paa de Kostenstellen Konti, hvor de hører hjemme.

Kl. 5, der af Schmalenbach betegnes »Freie Klasse«, er som tidligere nævnt reserveret for de Virksomheders Vedkommende, der behøver en særlig Klasse for Administrations og Forvaltnings Konti ved Siden af en særlig Klasse for øvrige Hjælpeafdelinger. De egentlige Hjælpeafdelinger, hvortil f. Eks. hører Afdelinger for Varme, Kraft, Lys, Reparationsafdelinger, Lagerforvaltning, teknisk Kontor, Konto for Udgifter ved Lønnings Kontoret m. fl., samles i Kl. 6.



Disse Hjælpeafdelinger er nær beslægtet med de egentlige Hovedafdelinger (Værksteder), men den principielle Forskel, der altsaa finder sit Udtryk i, at der skelnes mellem Hjælpeafdelinger og Hovedafdelinger (Klasse 6 og 7), ligger i, at der i Hjælpeafdelingerne ikke finder nogen egentlig Produktion Sted, men at disse Afdelingers Mission er at tilføre de egentlige Produktionsafdelinger de Hjælpebidler (Kraft, Lys, Reparationer m. m.), der kan sætte disse i Stand til at udføre Produktionen.

Som det fremgaar af Fig. VII, er der afsat Plads til 10 Hovedgrupper af Hjælpeafdelinger. Disse er naturligvis kun tænkt som et Forslag, der i de enkelte Tilfælde kan varieres efter Behov.

Fordelen ved at lade de indirekte Produktionsomkostninger passere over Hjælpeafdelinger og Hovedafdelinger er indlysende, idet man herved opnaar at samle disse netop paa de Funktioner, hvor de hører hjemme og derigennem opnaar Mulighed for en langt bedre Oversigt over »Omkostningskilderne«s Udspring.

Betragter man en af de nævnte Hjælpeafdelingers »Konto«, vil der altsaa her opsamles:

Lønninger til Arbejdere og Funktionærer,  
 Materialeforbrug,  
 Vedligeholdelsesudgifter,  
 Udgifter til Kraft og Lys,  
 Afskrivninger paa Maskiner og Inventar,  
 Renter af den i Afd. bundne Kapital  
 m. fl.

Først naar den samlede maanedlige Omkostning for de enkelte Hjælpeafdelinger er konstateret, foretages — efter et eller andet Fordelingssynspunkt — (se herom senere) Overførsler til Klasse 7 til de forskellige Hovedafdelingens Konto, der paa denne Maade bliver paa-lignede deres Andel i Udgifterne til Hjælpeafdelingerne paa retfærdigste Maade.

Klasse 7 omfatter de egentlige »Kostenstellen« — d. v. s. Konti for produktive Afdelinger, der naturligvis maa være af forskellig Art eftersom hvilken Branche, der er Tale om.

Som nævnt opsamles de forskellige Omkostninger (for Virksomheder, der driver Enkeltfabrikation eksklusiv direkte Raamaterialer og direkte Løn) paa disse Kostenstellen, og som det fremgaar af Fig. VII, er der i de 10 Kontoklasser, der kan benyttes til hver Kostenstellen, foretaget en Opdeling efter Fixkosten og Proportionalkosten, d. v. s. efter faste og bevægelige Omkostninger.

Hensigten hermed er at skabe Grundlag for eventuelt at benytte den særlige Kalkulationsform, Schmalenbach betegner som »Betriebswertrechnung«. Denne Kalkulationsform vil blive omtalt i Tilknytning til Gennemgangen af det talmæssige Eksempel, der ledsager denne Redegørelse, og til den samlede Kritik af Kontenrahmen.

Klasse 8 omfatter Fabrikationskonto og Konto for færdige Varer, medens Klasse 9, som det fremgaar af Fig. VII, opsamler Konti for Salgs- og Administrationsomkostninger samt maanedlig Gevinst og Tabs Konto.

## VI.

For at anskueliggøre, hvorledes Professor Schmalenbach i Praxis behandler Konteringen i en Fabrikvirksomhed med »Kostenstellenrechnung«, anføres i Fig. IX en grafisk Fremstilling af Konteringen i en Maskinfabrik med enkelt Kalkulation, maanedligt Driftsregnskab og Kostenstellenrechnung.

Jeg henviser desuden til Fig. X, der illustrerer i Original Schmalenbachs Tegnterminologi, der af Nemhedshensyn anvendes ved Illustration af Kontoplaner.

Som det fremgaar af Kl. 5—7 i Eksemplet, har Virksomheden regnskabsmæssigt inddelt Produktionsprocessen i 17 Kostenstellen. I Kl. 5 opsamles Omkostninger vedrørende Vedligeholdelse af Bygninger, Maskiner og Værktøj; i Kl. 6 er oprettet Konti for Virksomhedens 7 Hjælpeafdelinger, nemlig: Drivkraft I—II, Belysning, Diverse Driftsudgifter, »Wohlfart«, Teknisk Forvaltning og Administration. Kl. 7 omfatter Kostenstellen for Virksomhedens produktive Afdelinger, nemlig: Kedelsmedie, Svejseri, Konstruktion, Smedie, Maskinbygning I—II samt Modelsnedkeri. Den regnskabsmæssige Fremgangsmaade for Produktionsprocessen og Regnskabet med ufærdige og færdige Varer samt Salgsomkostninger og den maanedlige Gevinst og Tabs Konto er i øvrigt følgende: (der ses i Eksemplet bort fra samtlige Konti under Kl. 0, ruhenden Konten og neutrale Aufwände, neutrale Erträge etc., der hører hjemme i Kl. 2, idet den væsentligste Interesse i denne Forbindelse knytter sig til Virksomhedens interne Driftsregnskab, d. v. s. Posteringserne paa Konti indenfor Kl. 3—9. Diverse Finanskontoen anføres dog for en Ordens Skyld).

I Kl. 3, Aufwand (nicht anderen Klassen angehörend), er i dette Eksempel kun anført »Konto for kalkulerede Afskrivninger«. Da der under Kl. 3 føres samtlige forudbetalte og forudberegnedede Omkostninger, vil man i Almindelighed kunne forvente betydelig flere Konti herunder, saa snart der er Tale om maanedligt Driftsregnskab, idet en Række Omkostningsarter som tidligere anført betales for Perioder, der rækker længere end en enkelt Maaned, medens andre Omkostnings-

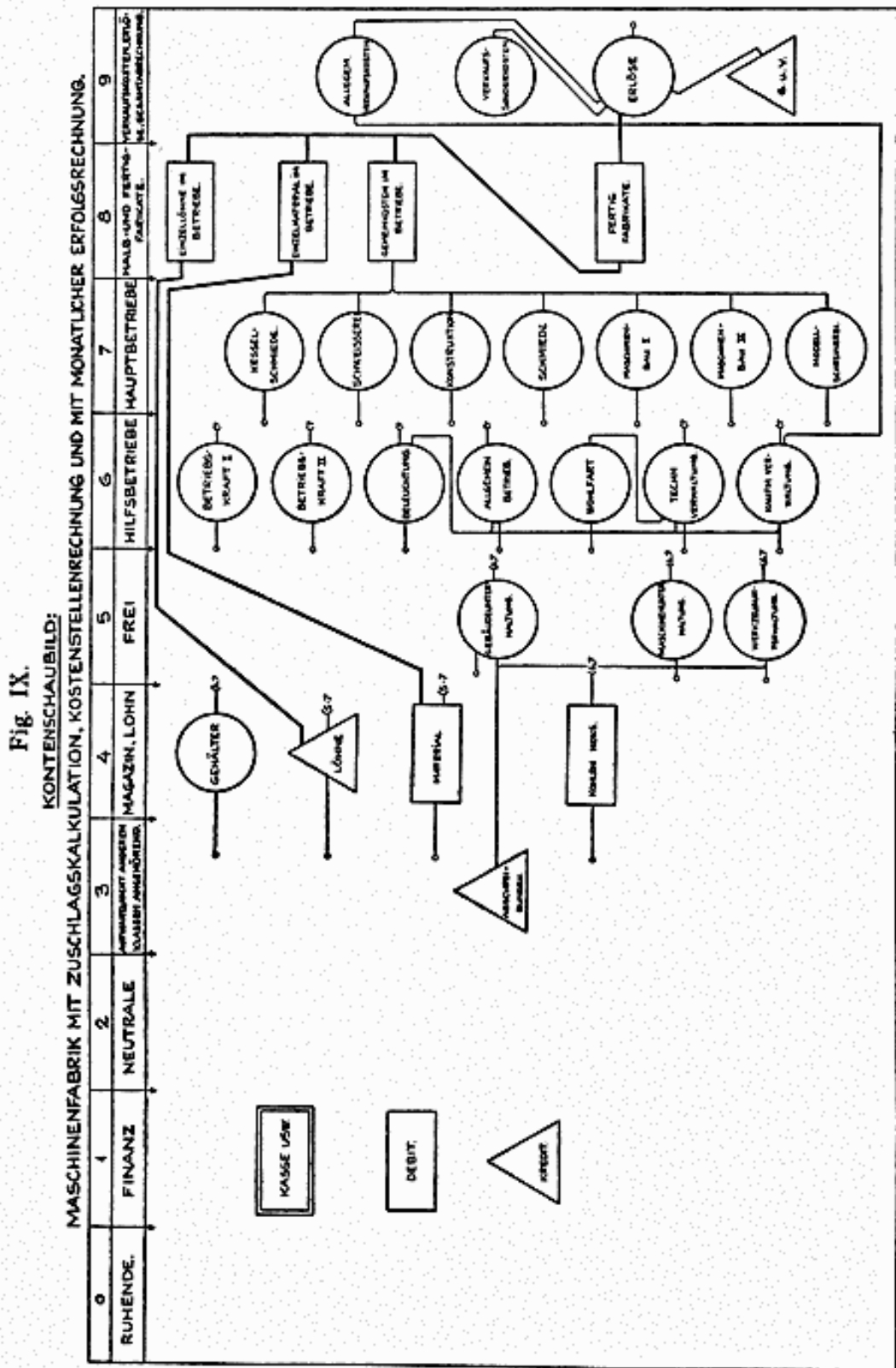
arter først krediteres Kreditorers Konto paa et senere Tidspunkt end den Maaned, hvori de bør indgaa i Virksomhedens maanedlige Driftsregnskab.

Som det fremgaar af Eksemplet, debiteres de kalkulerede Afskrivninger maanedlig paa de i Kl. 5 anførte tre Vedligeholdelses Konti, nemlig Konto for Vedligeholdelse af Bygninger, Konto for Vedligeholdelse af Maskiner og Konto for Vedligeholdelse af Værktøj. Man ønsker altsaa i denne Virksomhed at opsamle samtlige Udgifter (herunder Afskrivninger) vedrørende Ejendommens Drift og Vedligeholdelse af Maskiner og Værktøj paa særlige Konti, forinden man foretager den maanedlige Fordeling til Debet for de Kostenstellen (Hjælpeafdelinger og Hovedafdelinger), hvor disse Udgifter hører hjemme.

Som det fremgaar af den grafiske Fremstilling, er Konto for kalkulerede Afskrivninger illustreret med en Trekant, der angiver, at der er Tale om en Kreditsaldo. Denne Saldo overføres i Aarets Løb til den efterfølgende Maaned, saaledes at der ved Aarets Udgang er opsamlet de 12 Maaneders kalkulerede Afskrivninger. Dette Beløb overføres derefter til Kredit for den maanedlige Gevinst og Tabs Konto, forinden Saldoen paa den sidstnævnte Konto overføres til Aarets Gevinst og Tabs Konto, saaledes som tidligere anført.

Under Kl. 4, der som tidligere nævnt omfatter de Omkostningsarter, hvorover der føres et særskilt Underbogholderi, er i denne Virksomhed oprettet Konti for Gager, Lønninger (Ugelønninger til Arbejdere) Konto for Materialer (saavel direkte som indirekte Materialer) samt Konto for Kul og Koks. Konto for Gager er en »Gennemgangs Konto«, der fra »Finanzkonten« (Kasse Konto) »modtager« de maanedlige udbetalte Beløb til administrativ og teknisk Ledelse og Funktionærer paa Kontor og Fabrik. Beløbene føres ved Maanedens Udgang over til de forskellige Hjælpeafdelingers og Hovedafdelingers Konti, hvilket er illustreret saaledes: — (6,7).

Konto for Lønninger »modtager«, som det fremgaar af Eksemplet, Beløb for udbetalte Lønninger fra Kasse Konto. Paa Grundlag af det særlige Lønningsregnskab, der føres i Virksomhedens Driftskontor, opgøres det maanedlig, hvormeget den anvendte direkte og indirekte Arbejds løn andrager. Dette Beløb vil, naar Virksomheder anvender maanedligt Driftsregnskab, i Reglen ikke være i Overensstemmelse med de udbetalte Beløb for Lønninger, idet Dagen for Maanedsafslutningen ikke behøver at falde sammen med den sidste Dag i Arbejdsugen. Der vil af den Grund kunne blive Tale om at medregne eventuelle overskydende Dages skyldige, men ikke udbetalte Arbejds løn i Virksomhedens Fabrikationsregnskab. For-



skellen imellem den anvendte og udbetalte Løn vil være identisk med skyldig Arbejds løn ved Maanedens Udgang, af hvilken Grund Lønnings Konto i den grafiske Fremstilling er illustreret med Symbolet for Konti med Kreditsaldo. Den væsentligste Del af Lønningsbeløbet vedrører direkte Arbejds løn, og i Virksomheder, der driver Enkeltfabrikation og derfor anvender Enkeltkalkulationsprincippet, overføres dette Beløb uden om Kostenstellen direkte paa Fabrikations Konto. I Kontoplanen er der endog oprettet en særlig Konto for direkte Løn vedrørende ufærdigt Arbejde; denne Konto er sammen med Konto for direkte Materialer vedrørende ufærdigt Arbejde og Konto for indirekte Produktionsomkostninger i ufærdigt Arbejde placeret i Kontoklasse 8 »Halb- und Fertigfabrikate«. Den øvrige anvendte Løn vedrører Arbejde, der ikke direkte kan henføres til bestemte Ordrenumre (indirekte Arbejds løn). Disse Beløb overføres til de respektive Hjelpe- og Hovedafdelingens Konti, herunder de tre Vedligeholdelses Konti i Kl. 5, hvorfra de sammen med de øvrige Omkostninger overføres til førnævnte Konto for indirekte Produktionsomkostninger i ufærdige Varer.

Konto for Materialer vedrører Virksomhedens samlede Raamaterialer og indirekte Materialer med Undtagelse af Kul og Koks. Kontoen belastes for kontante Køb og for Beløb ifølge krediterede Fakturaer, og ifølge det særlige Lagerregnskab udregnes det maanedlige Forbrug, der for det væsentligste Beløbs Vedkommende paa samme Maade som nævnt for Arbejds løn overføres til Fabrikations Konto, det vil i dette Tilfælde sige den særlige Konto for direkte Materialer i ufærdige Varer. Indirekte Materialer, der anvendes til Reparations- og Vedligeholdelsesarbejde, overføres i Henhold til Lagerregnskabet til Kontiene i Kl. 5—7. Da den anførte Virksomhed debiterer og krediterer Kontoen til Anskaffelsespriser, bliver der altsaa ikke her Tale om at indskyde den tidligere omtalte Prisdifference Konto under Kl. 2. Konto for Materialer har naturligvis en Debetsaldo, saaledes som det fremgaar af Symbolet; dette gælder ogsaa Beholdningskontoen for Kul og Koks.

Om Krediteringen af forbrugt Kul og Koks gør der sig i Modsætning til de forbrugte Materialer det Forhold gældende, at Forbruget konstateres ved Hjælp af den retrograde Beregningsmaade, d. v. s., at man ved Hjælp af Beholdning primo + Tilgang i Maanedens Løb og med Fradrag af Beholdningen ultimo konstaterer Maanedens Forbrug af Kul og Koks, der derefter i Henhold til en Fordelingsnorm, der er udregnet paa Grundlag af Erfaringer for Forbrug i de forskellige Afdelinger, overføres til de Hjelpeafdelinger og Hovedafdelinger, der forbruger Kul og Koks.

Fig. X.

### Zeichenerklärung

#### Kontenfiguren:



Sollbestandskonten (in der Bilanz als Aktivkonten erscheinend)




Habenbestandskonten (in der Bilanz als Passivkonten erscheinend)



Durchgangskonten (in der Bilanz nicht erscheinend)



Konten mit wechselndem Saldo


Doppelte Umrandung der Kontenfigur (z. B. ): mehrere derartige Konten

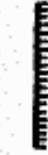
#### Buchungslinien:

Links in der Kontenfigur eingehende Linie: Sollbuchung  
Rechts aus der Kontenfigur herausgehende Linie: Habenbuchung

Oben oder unten in die Kontenfigur gehende Linie: Je nach den Umständen Soll- oder Habenbuchung

 laufende und Monatsbuchungen

 Abschlußbuchungen



Stufungslinie: Kennzeichnung von Fixkosten



fette Linien: dienen der Hervorhebung jeweils bemerkenswerter Buchungen



Endigung der Buchungslinie in einem schwarzen Punkt: Die Gegenbuchung erfolgt auf einem Finanzkonto



Die Gegenbuchungen erfolgen im Haben eines Kontos der Klasse 6 bzw. im Soll des Kontos 390

Bilanzbuchungen werden nicht gezeichnet, weil sie sich aus den Kontenfiguren ergeben



De tre Vedligeholdelses Konti i Kl. 5, der er debiteret for saavel Afskrivninger som indirekte Løn og indirekte Materialer, debiteres tillige for de kontante Udgifter eller Fakturabeløb, der direkte kan henføres til disse Vedligeholdelses Konti uden at behøve at passere Kl. 3 (Omkostningsarter), og der bliver paa denne Maade ved Maanedens Udgang opsamlet samtlige Beløb, der vedrører Vedligeholdelse af henholdsvis Bygninger, Maskiner og Værktøj.

Beløbet for Vedligeholdelse af Bygninger, der er identisk med Virksomhedens Husleje for den paagældende Maaned, fordeles derefter paa samtlige Hjælpe- og Hovedafdelinger i Forhold til det Areal, Afdelingerne optager. Beløbet for Vedligeholdelse af Maskiner overføres ifl. Schmalenbach til Hjælpe- og Hovedafdelingerne med et Beløb svarende til Forholdet mellem Anskaffelsespriserne paa de i Afdelingerne placerede Maskiner.

Beløbet for Vedligeholdelse af Værktøj bliver i denne Virksomhed fordelt paa Hjælpe- og Hovedafdelinger i et Forhold, der svarer til den direkte Løn, der vedrører de respektive Afdelinger. De forskellige Kostenstellen (Afdelingernes Konti for indirekte Produktionsomkostninger) er herefter paa den beskrevne Maade debiteret for Gager, indirekte Lønninger, indirekte Materialer, Andel i Forbrug af Kul og Koks, Andel i Husleje, Vedligeholdelse og Afskrivninger paa Maskiner og Værktøj. Naar Kontiene derefter, som det fremgaar af Eksemplet, bliver debiteret for de Omkostninger, der gennem Kasse- og Købsbog direkte har kunnet henføres til de enkelte Kostenstellen, vil hver enkelt Hjælpe- og Hovedafdelings Konto udvise den paagældende Maanedes indirekte Produktionsomkostninger for den paagældende Afdeling, og denne Virksomhed vil af sit Regnskabsvæsen kunne udlede Omkostninger ved Drivkraftafdeling I og II, Belysningsudgifter, Diverse Driftsudgifter, »Wohlfahrt«, teknisk Forvaltning og Administration.

Drivkraftafdeling II, der udelukkende betjener Afdelingerne for Maskinbygning I og II, krediteres for det samlede Omkostningsbeløb, der i Henhold til det udmaalte Kraftbeløb fordeles paa de 2 nævnte Hovedafdelingers Konti.

De øvrige Hovedafdelinger: Kedelsmedie, Svejseri, Konstruktion, Smedie og Modellsnedkeri modtager Kraft fra Drivkraftafdeling I, hvorfor Omkostningsbeløbet paa denne Konto overføres til disse Afdelinger i Henhold til deres Kraftforbrug.

Belysningsudgifterne overføres til Hovedafdelingernes samt til Hjælpeafdelingernes Konti med Undtagelse af Konto for Drivkraft I og II i Henhold til Antallet af Lampesteder. Professor Schmalenbach gør opmærksom paa, at der naturligvis ogsaa anvendes Lys i Drivkraftafde-



ling I og II, men af Hensyn til den specielle Fremgangsmaade, der anvendes i Kontenrahmen, vanskeliggøres Tilbageførslen til Kostenstellen, hvorfra samtlige Beløb engang er ført bort, af hvilken Grund der maa ses bort fra dette formentlig uvæsentlige Forhold.

Samtlige Udgifter til »Wohlfahrt« overføres til teknisk Forvaltning, idet Fordelingsnormen til Hovedafdelingen for disse 2 Afdelingers Vedkommende er den samme.

For Administrationskontoens Vedkommende fordeles Beløbene imellem de produktive Afdelinger og Salgsafdelinger, i dette Tilfælde for  $\frac{1}{3}$  Vedkommende paa Produktionsafdelingernes Konti i Henhold til Afdelingernes direkte Løn. De resterende  $\frac{2}{3}$  af det debiterede Beløb overføres til Diverse Salgsomkostningers Konto i Kl. 9. Man har paa denne Maade faaet opsamlet samtlige indirekte Produktionsomkostninger med Undtagelse af de kontant betalte eller de ifølge Fakturaer bogførte Beløb paa hver enkelt Hovedafdelings Konto for indirekte Produktionsomkostninger. Naar de sidstnævnte Beløb derefter bliver belastet Kontiene, fremgaar det af Konto for: Kedelsmedie, Svejseri, Konstruktion, Smedie, Maskinbygning I—II og Modelsnedkeri, hvor meget den paagældende Maanedes indirekte Produktionsomkostninger har andraget. Disse Beløb overføres i denne Virksomhed i sin Helhed til Konto for indirekte Produktionsomkostninger i ufærdige Varer (vedrørende denne Fremgangsmaade se senere).

Virksomhedens Regnskabsvæsen udviser herefter ved Maanedens Udgang samtlige debiterede Produktionsomkostninger fordelt paa de nævnte Konti for direkte Løn, direkte Materialer og indirekte Produktionsomkostninger. Paa Grundlag af Kalkulationsbogens Slutsummer, der udviser Produktionsomkostningerne for de færdigfremstillede Ordrenumre, krediteres disse Konti til Debet for Konto for færdige Varer for Maanedens Produktion, og der vil saaledes paa de tre nævnte Konti ved Maanedens Udgang forblive en Debetsaldo, der udviser Beløbene for henholdsvis direkte Løn, direkte Materialer og indirekte Produktionsomkostninger i ufærdige Varer.

Konto for færdige Varer krediteres paa Grundlag af Salgsbogens Udvisende for Produktionsprisen for de i Maanedens Løb solgte Varer.

Dette Beløb overføres i denne Virksomhed til en Konto for »Erlöse«. Denne Konto debiteres tillige for Diverse Salgsomkostninger samt for direkte Salgsomkostninger, d. v. s. Salgsomkostninger, der kan henføres direkte til specielle solgte Varer. Konto for »Erlöse« krediteres for Salgsbeløbet til Debet for Debitorer, og Saldoen paa Kontoen, der er lig med Maanedens Nettoavance hidrørende fra Driften, overføres til den maanedlige Gevinst og Tabs Konto, der i Eksemplet er betegnet med Symbolet for Konti med Kreditsaldo.

De paa Side 199—200 anførte Formaal med Opbygningen af en Virksomheds Regnskabsvæsen efter Principperne i Kontenrahmen skulde herefter kunne opnaas for den her omtalte Maskinfabriks Vedkommende.

I. Kravet til »*et nøjagtigt Omkostningsregnskab, der skal kunne forsyne Kalkulationen med de Tal, den skal bruge*«, skulde være løst gennem Opsamlingen af de indirekte Produktionsomkostninger paa Kostenstellen, og Opsamlingen af Salgsomkostningerne paa særlige Konti.

II. Kravet til »*et paalideligt maanedligt Driftsregnskab, der hurtigt kan gøres færdigt*«, skulde kunne tilfredsstilles gennem den specificerede maanedlige Gevinst- og Tabskonto, der indeholder Indtægter og Udgifter vedrørende den egentlige Drift netop for den Maaned, Regnskabet aflægges.

III. og V. »*Konstatering af Aarsagen til et heldigt eller uheldigt Resultat af Virksomheden, d. v. s. af Arbejdet paa de forskellige Omraader*« og »*En Kontrol med de forskellige Afdelinger, Værksteder etc.*« skulde kunne foretages ved Hjælp af det Sammenligningsmateriale, der skabes igennem Regnskabet med Omkostningerne ved de enkelte Kostenstellen i Forbindelse med en Gennemgang af de afsluttede Efterkalkulationers regnskabsmæssige Udvisende, for hvis Rigtighed, der er skabt Sikkerhed igennem disse Efterkalkulationers Indkæden i det systematiske Bogholderi.

IV. »*Spaltning af Omkostningerne i faste og bevægelige Omkostninger*«, der som nævnt bl. a. gøres af Hensyn til Benyttelsen af »*Betriebswertrechnung*«, har iøvrigt den store Mission at advisere Ledelsen om de eventuelle Strukturforandringer, der kan ske ved en ekstraordinær Tilgang af fast Anlæg, og som bør have Ledelsens fulde Opmærksomhed.

VI. Om »*Muligheden for at sammenholde Omkostninger og Tal fra flere Virksomheder indenfor samme Omraade med hverandre (Betriebsvergleich)*« kan her anføres, at i Tyskland, hvor Branchesammenlutningerne allerede i en Aarrække har arbejdet med det Materiale, der stilles til Raadighed ved Benyttelsen af standardiserede Kontoplaner, har dette Forhold sin store Betydning. For vore Forhold vil Værdien af de rationelle Kontoplaners Indførelse i Virksomhederne indtil videre være at søge i Tilfredsstillelsen af de fem forannævnte Krav.

(fortsættes.)

I Fortsættelse af denne Artikel vil der, udover en Behandling af de nyeste Problemer indenfor det industrielle Regnskabsvæsen, blive givet et talræssigt Eksempel paa Regnskabsaflæggelse og Kalkulation efter Principperne i Kontenrahmen og endvidere en samlet Kritik heraf.