

Bog anmeldelser

Niels Petersen: Revisionslæren i Grundrids. Almindelig Del. G. E. C. Gads Forlag. 1943. 275 + 6 Sider.

I April Maaned d. A. udkom endelig den længe ventede og stærkt savnede Lærebog i Revisionsteknik forfattet af Revisions- og Forvaltnings-Institutets Direktør, statsaut. Revisor Niels Petersen.

Bogens Tilblivelse skyldes et prisværdigt Initiativ, taget af Revisions-Institutet allerede for mange Aar tilbage. Ved Institutet, der under og efter forrige Verdenskrig voksede med Stormskridt, indsa man nemlig hurtigt, at skulde man præstere førsteklases Arbejde, maatte Revisorpersonalet, der blev rekrutteret direkte fra Regnskabsverdenen, nødvendigvis underkastes en Skoling i revisionsmæssig Tænken ved Siden af den rent praktiske Øvelse, Personalet fik under dygtige Lederes Ansvar. Hertil kom, at der med Revisorloven af 15/4 1930 og den dertil knyttede Eksamensordning skete ret indgribende Forandringer i Vilkaarene for Revisorprøven. Disse Ændringer gav hele Prøven en mere teoretisk Karakter, og det blev derfor i endnu højere Grad nødvendigt at udforme en Undervisning, der kunde give Revisormedarbejderne fornøden teoretisk Ballast til Brug ved Revisoreksamen. Herom skriver Direktør Niels Petersen i Forordet til sin Bog:

»Ved Revisions- og Forvaltnings-Institutet havde der allerede gennem flere Aar været afholdt Kursus og Foredrag af fagligt Indhold enten for Personalet som Helhed eller for den ældre Del deraf; nu besluttede man herudover at paabegynde en egentlig Undervisning i Revisionsteknik for de Medarbejdere, som agtede at indstille sig til Revisorprøven. Da der ikke fandtes nogen til Undervisning anvendelig Bog paa Dansk, maatte der først opbygges et Undervisningsgrundlag. Dette blev gjort i en Række Timer, som formede sig paa den Maade, at Undervisningslederen først gav en Oversigt over det Emne, der skulde behandles, saaledes at Hovedlinierne herigennem blev trukket op, og derefter blev Emnet gjort til Genstand for fri Diskussion. Det indledende Foredrag og Diskussionen blev stenograferet ned, og disse stenografiske Referater har været Udgangspunktet for den Fremstilling, der indeholdes i nærværende Bog.«

For den, der som Anmelderen har deltaget i en Aarrække i disse Undervisningstimer i »Kælderen«, som vi kaldte det udmærkede Undervisningslokale, Revisions-Institutet havde indrettet i Mødesalen i Kælderetagen, fremkalder dette nøgterne Referat af den anvendte Arbejds- og Undervisningsmetode en Række Minder, som det er fristende at fordybe sig i. Ikke mindst for derigennem at faa en kærkommen Lejlighed til at bringe Direktør

Bog anmeldelser

Niels Petersen: Revisionslæren i Grundrids. Almindelig Del. G. E. C. Gads Forlag. 1943. 275 + 6 Sider.

I April Maaned d. A. udkom endelig den længe ventede og stærkt savnede Lærebog i Revisionsteknik forfattet af Revisions- og Forvaltnings-Institutets Direktør, statsaut. Revisor Niels Petersen.

Bogens Tilblivelse skyldes et prisværdigt Initiativ, taget af Revisions-Institutet allerede for mange Aar tilbage. Ved Institutet, der under og efter forrige Verdenskrig voksede med Stormskridt, indsaa man nemlig hurtigt, at skulde man præstere førsteklases Arbejde, maatte Revisorpersonalet, der blev rekrutteret direkte fra Regnskabsverdenen, nødvendigvis underkastes en Skoling i revisionsmæssig Tænken ved Siden af den rent praktiske Øvelse, Personalet fik under dygtige Lederes Ansvar. Hertil kom, at der med Revisorloven af 15/4 1930 og den dertil knyttede Eksamensordning skete ret indgribende Forandringer i Vilkaarene for Revisorprøven. Disse Ændringer gav hele Prøven en mere teoretisk Karakter, og det blev derfor i endnu højere Grad nødvendigt at udforme en Undervisning, der kunde give Revisormedarbejderne fornøden teoretisk Ballast til Brug ved Revisoreksamen. Herom skriver Direktør Niels Petersen i Forordet til sin Bog:

»Ved Revisions- og Forvaltnings-Institutet havde der allerede gennem flere Aar været afholdt Kursus og Foredrag af fagligt Indhold enten for Personalet som Helhed eller for den ældre Del deraf; nu besluttede man herudover at paabegynde en egentlig Undervisning i Revisionsteknik for de Medarbejdere, som agtede at indstille sig til Revisorprøven. Da der ikke fandtes nogen til Undervisning anvendelig Bog paa Dansk, maatte der først opbygges et Undervisningsgrundlag. Dette blev gjort i en Række Timer, som formede sig paa den Maade, at Undervisningslederen først gav en Oversigt over det Emne, der skulde behandles, saaledes at Hovedlinierne herigennem blev trukket op, og derefter blev Emnet gjort til Genstand for fri Diskussion. Det indledende Foredrag og Diskussionen blev stenograferet ned, og disse stenografiske Referater har været Udgangspunktet for den Fremstilling, der indeholdes i nærværende Bog.«

For den, der som Anmelderen har deltaget i en Aarrække i disse Undervisningstimer i »Kælderen«, som vi kaldte det udmærkede Undervisningslokale, Revisions-Institutet havde indrettet i Mødesalen i Kælderetagen, fremkalder dette nøgterne Referat af den anvendte Arbejds- og Undervisningsmetode en Række Minder, som det er fristende at fordybe sig i. Ikke mindst for derigennem at faa en kærkommen Lejlighed til at bringe Direktør

Niels Petersen en fortjent, men desværre sjældent udtalt Tak for det store, uegennyttige Arbejde, han præsterede i flere Aar som eneste Undervisningsleder. Det skal ikke nægtes, at for mange var det en drøj Skole, efter endt Arbejdsdag at deltage i den nævnte »frie Diskussion«, der ofte formede sig som en skarp og skaanselsløs Eksamination; men for den, der gik til disse Undervisningsaftener med Trangen til at suge teoretisk Viden i koncentrerede Vitamindoser, var Mødet med Niels Petersen af stor Værdi. Aldrig gik han paa Akkord med det Princip, der ledede hans Indsats i disse Aar: at trænge til Bunds i ethvert revisionsteknisk Problem, det være sig stort eller lille. Enhver nok saa periferisk Bemærkning fra Tilhørerne blev underkastet den grundigste Prøvelse ved Hjælp af Kontraspørgsmaal og supplerende Bemærkninger hentet fra Direktør Petersens Reserver af indhøstede Erfaringer fra mange Aars Revisionsvirke. Paa dette Sted skal der derfor lyde en hjertelig Tak for de udmærkede Aftener i »Kælderen«, der for mange nuværende praktiserende statsautoriserede Revisorer blev det Fundament, hvorpaa de byggede deres teoretiske Viden om det komplicerede Revisionsarbejde op.

Igennem flere Aar arbejdede Direktør Niels Petersen med det fra Møderne i »Kælderen« stenograferede Materiale for at omforme det til den Bog, der i Aar har set Dagens Lys. Til Tider er Arbejdet hermed skredet rask fra Haanden, til andre Tider gik det maaske knapt saa stærkt. Hastværk havde Niels Petersen aldrig. Her var hans Ledestjerne: ikke at aflevere noget Arbejde, før det var saa gennemarbejdet og helst gennemdrøftet med flere Kolleger, at man fuldt ud kunde forsvare at slippe det. I Dag foreligger dette Værk da ogsaa i en Form, som de Indvendinger, der altid vil kunne anføres, til Trods, maa siges at være et Mønsterarbejde.

»Revisionslæren i Grundrids« er opbygget efter en Linie, der svarer til den Arbejdsgang, som almindeligvis maa benyttes ved den saakaldte *fuldstændige reelle Revision*.

Herefter behandles først Revision af Grundposterne, d. v. s. Revision af Kasseposter og Journalposter, derefter Raabalancens Revision og endelig Revision af Driftsregnskab og Status. Uden om denne Kærne er føjet Afsnit om Begrebet Revision, Revisorerhvervets forskellige Organisationsformer, Revisorvirksomhedens indre Organisation, et udmærket Kapitel om elementære Revisionsarbejder (Efterregning, Eftertælling, Afkonferering, Afstemninger og Fejlfinding) samt en Redegørelse for Fremgangsmaaden ved Beholdningseftersyn. Til Slut er der redegjort for Revisionens Afslutning og Revisionserklæringens Indhold. Herunder fremsættes interessante Betragtninger over Forhold, der kan give Anledning til Forbehold i Revisionserklæringen eller føre til, at man supplerer denne med en særlig Beretning eller Revisionsprotokol.

Formentlig paavirket af en Række af de »klassiske« udenlandske Forfattere (Gerstner, Dicksee, Montgomery, Dybwad m. fl.) møder man ogsaa hos Niels Petersen til Indledning en Række moraliserende Betragtninger over Revisors saakaldte personlige Egenskaber og Optræden. Man støder paa Bemærkninger som: »Revisor maa ikke forsømme at tilægge sig saadanne Kundskaber, som falder ind under Begrebet Almindelighed. Revisor maa være udrustet med Interesse og Sans for Detaljer. Uden at være i Besiddelse af aandelig Bevægelighed og Kombinationsevne

bliver man ikke en fremragende Revisor. Revisor maa optræde strengt korrekt i sin Berøring med de mange forskellige Mennesker, han træffer under sin Gerning. Overdreven Elskværdighed eller endog Fratenering med Personalet er af det Onde. Revisionens Gennemførelse lettes, hvis Revisor tillige har et behageligt og taktfuldt Væsen« o. s. v. o. s. v. Gudskelov møder vi ikke Bemærkningen — vistnok fra Dybwad — om, at Revisor endelig maa huske at medbringe eget Vidskelæder ved Udførelse af sit Hverv, da det gør et daarligt Indtryk, saafremt han — maaske endog hos Kassereren — maa skride til at laane et saadant. Naturligvis maa specielt Revisor være meget vaagen over for Begrebet faglig Etikette, hvorfor det kan siges, at det er udmærket for den unge Revisormedarbejder at faa indprentet disse Forhold. Dette har — saa vidt jeg er orienteret — ogsaa været Aarsagen til, at Direktør Petersen har skrevet det omtalte Afsnit om Revisors personlige Egenskaber og Optræden, der vel strengt taget ikke hører hjemme i en Lærebog om Revisionsteknik eller ved Undervisning i dette Fag.

Paa den anden Side er det imidlertid Niels Petersens store Fortjeneste, at han i de *væsentlige* Afsnit har bygget sin Fremstilling op paa en Maade, der maa betegnes som dogmefri og dermed overordentlig værdifuld. Jeg tror ikke, man inden for andre Fagomraader støder paa Lærebogslitteratur, der normalt er saa dogmefyldt som den revisionstekniske. Selvom den foreliggende Lærebog efter min Opfattelse i endnu højere Grad kunde være bygget op i ren teoretisk Aand, er det dog befriende at læse en Bog, der ikke stadig indeholder de kendte Sætninger, Revisor *maa* undersøge dette eller hint, Revisor bør ikke undlade at... o. s. v., uden at man faar nogen eller kun en utilstrækkelig Forklaring paa, *hvorfor* man bør gøre saadan eller saadan. Ved Behandlingen af de enkelte Punkter har Niels Petersen nemlig benyttet en Disposition, der sikrer, at der ikke alene udtales et *hvorledes* men ogsaa et *hvorfor*, hvilket maa være det afgørende for, om en revisionsteknisk Lærebog er af Værdi.

Selvom Direktør Petersens Behandling af Stoffet ikke helt følger nedenævnte Punkter, kan det dog siges, at Gennemgangen af de enkelte Afsnit i det væsentlige følger denne Disposition, der søger at give Svar paa følgende Spørgsmaal:

1. Hvilke Fejl kan der forekomme inden for det paagældende Omraade (Kasseudgiftsposter, Indtægtsposter, Varesalg o. s. v.)?
2. Hvilke Formaal maa Revisionen derfor stille sig?
3. Hvilken Værdi kan man under Hensyntagen til de under Punkt 1 fastslaaede Fejlmuligheder tillægge det almindeligt forekommende Bilagsmateriale?
4. Hvilket Materiale kan der yderligere stilles til Revisors Raadighed, og hvorledes dækker det de forskellige Fejlmuligheder?
5. Hvilke Revisionsprincipper kan man herefter bringe i Anvendelse over for det paagældende Punkt?

Eksempelvis finder man Revision af Vareindkøb paa Kredit, der omtales under Afsnittet om Revision af Journalposteringer over personlige Conti, behandlet paa følgende Maade.

Først fastslaaes *Fejlmulighederne*, der iflg. Direktør Petersens Systematik kan inddeles i fire:

1. *Uberettiget Kreditering eller Kreditering med for højt Beløb.*
Saadanne Fejl kan være *hændelige* Bogholderifejl eller begaaet *forsættlig*, for derigennem at skabe Grundlag for en senere uberettiget Udbetaling.
2. *Manglende Kreditering eller Kreditering med for lavt Beløb.*
Foruden *hændelige* Bogføringsfejl, herunder manglende Kreditering af Indkøbsfakturaer, som Følge af, at disse bortkommer eller ikke kommer frem til Bogholderiet til Postering, forekommer ogsaa *forsættlig* Undladelse af at bogføre Forpligtelser for herigennem at skabe bedre Statusbillede og Driftsregnskab eller for at dække over Mangler i en fysisk Beholdning, f. Eks. Varelageret.
3. *Kreditering paa fejlagtigt Tidspunkt, nemlig enten for sent eller for tidligt særlig i Forhold til Regnskabets Afslutningsdato.*
Bortset fra hændelige Fejl forekommer forsættlige Fejl for at henholde *Oplysninger* om u hensigtsmæssige eller uberettigede Dispositioner f. Eks. uforholdsmæssigt store Vareindkøb eller for at fremkalde et bedre, henholdsvis daarligere Statusbillede og Driftsregnskab.
4. *Konteringsfejl.* Disse kan være *hændelige* eller *forsættlige*. De sidstnævnte for at skjule urigtige eller uberettigede Dispositioner eller for at fremkalde et urigtigt Aarsregnskab.

Ud fra disse Fejlmuligheder udspringer herefter *Formaalet* med Revision af Varekøbsposter over Journalen. Dette maa være at sikre, at alle til Virksomheden i en Regnskabsperiode indgaaede Varepartier bogføres netop i denne Periode, med det rigtige Beløb og paa de rigtige Konti. Herefter foretages en Bedømmelse af den *Værdi*, man kan tillægge almindeligt forekommende Indkøbsfakturaer. Det understreges at selv om man omhyggeligt har gennemgaaet foreliggende Indkøbsfakturaer *er der ikke herved skabt Sikkerhed, hverken for at den ifølge Indkøbsbilagene præsterede Ydelse virkelig har fundet Sted, eller for at der ikke mangler Indkøbsposteringer.* Det omtales, at Bilag kan være fingerede eller forfalskede og særlig fremhæves Betydningen af, at en Vurdering af et foreliggende Bilagsmateriale for Vareindkøb kun kan foretages, naar Forretningsgangen ved Indkøb og Varemodtagelse samt Bogføring kort sagt *den interne Kontrol* undersøges. Der lægges saaledes Vægt paa at fastslaa det meget væsentlige, at et Bilags Værdi for Revisor er direkte afhængig af den Maade, hvorpaa den bagved liggende Forretningsgang er tilrettelagt. Efter denne kritiske Vurdering af det almindeligt forekommende Bilagsmateriale gennemgaaes Punkt 4 i ovenstaaende Disposition, idet der redegøres for, hvilket *Materiale, der yderligere kan stilles til Revisors Raadighed* ved Revision af Vareindkøb paa Kredit. For det første nævnes foromtalt Undersøgelse af den interne Kontrol, desuden omtales Fakturaindgangsbogen, Konto Kuranter fra Kreditorer, Fragtkvitteringer, Told- og Kørselsbilag vedr. indgaaede Varer, Lagerbøger, Posteringer i efterfølgende Regnskabsperiode, Bruttoavancens Afstemning o. s. v.

Ud fra denne Omtale af det øvrige Revisionsmateriale konkluderes, at *Principperne for Vareindkøbsrevision* maa være: Bilagsrevision suppleret

med Gennemgang af Forretningsgang, Kæderevision, Kilderevision, Afstemninger ved Aarsafslutning, herunder Gennemlæsning af Bogføringen for Tiden efter Aarsafstemningen, Gennemgang af Kontokuranter, Bruttoavanceafstemning etc.

En saadan Opbygning af Revisionsteknikken maa efter min Opfattelse siges at være yderst værdifuld, fordi den paa en Gang sikrer en fuldt tilfredsstillende Behandling af Emnet og animerer Læseren til selvstændig revisionsteknisk Tænken.

Der er af Pladshensyn og især af Hensyn til, at Læseren ikke skal tabe Overblikket over Stoffet principielt givet Afkald paa at ledsage Fremstillingen med konkrete Eksempler hentet fra Praksis, hvorfor saadanne kun findes i mindre Omfang. Tanken er, at den revisionskyndige Læser eller Manuduktør efter eget Skøn kan indpasse Eksempler til Understregning og Hjælp ved Forstaaelsen af de revisionstekniske Principper.

Man kunde maaske kritisere, at det særlige Afsnit om Beholdningseftersyn ikke er kædet sammen med Revision af Statusposterne. Som det nu er, har Forfatteren ikke kunnet undgaa nogen »overlapping« og gensidige Henvisninger; men paa den anden Side kan det ikke nægtes, at Beholdningseftersyn, selvom man herunder, som det er Tilfældet i denne Bog, ogsaa finder Eftersyn af Varebeholdninger, Maskiner og Inventar m. fl., er et særligt fra Statusrevisionen mere eller mindre løsrevet Revisionsarbejde.

Man har fra enkelte Sider anket over Direktør Niels Petersens Trang til Systematisering, der f. Eks. giver sig det Udslag, at Diverse Journalposter opdeles i følgende Grupper: Rettelsesposter, Tilbageforselsposter, Differenceposter, Fordelingsposter, Samleposter, Egaliseringsposter, Transitoriske og antecipative Poster, Sammendragende Opstillinger, Risikoposter, Afsluttende Poster over Gevinst og Tabs Konto og Balance Konto.

For mangen Praktiker er det uden Tvivl en haard Mundfuld, men det forekommer mig, at det er yderst prisværdigt, at Forfatteren gør Forsøg paa en saadan principiel Opdeling af denne brogede Gruppe af Poster. En systematisk Gruppering af et Stof vil altid være af Værdi for Læseren, selvom han af denne Grund møder visse Betegnelser, der føles fremmede.

En Anmelder af »Revisionslæren i Grundrids«, Direktør, statsaut. Revisor Busch-Sørensen, der ligesom undertegnede eksaminerer ved Revisoreksamen, har udtalt, at det i Bogen behandlede Stof burde udgøre Eksamensstoffet til teoretisk Del af Revisoreksamen. Jeg er enig med Revisor Busch-Sørensen, men vil dog tilføje, at dermed være ikke sagt, at Eksaminanderne skal eksamineres i Betegnelser af denne Art. Det er underordnet. Det væsentlige er naturligvis altid, at Eksaminanden dokumenterer, at han har Evnen til at tænke revisionsteknisk, hvilket naturligvis ikke paa nogen Maade er identisk med at være i Stand til at gengive et læst Stof og derunder at benytte særlige Termer, naar han ikke samtidig kan dokumentere en sikker Forstaaelse af Spørgsmaalet. Medlem af Revisorkommissionen, statsaut. Revisor C. Jespersen, har i sin Tid paa saa udmærket Maade formuleret Eksamenskommissionens Opgave ved det kendte »Slogan«: »Det gælder om at undersøge, om Manden er Revisor«, og heri ligger naturligvis ikke noget Krav om specielle Evner i Retning af at kunne

konsumere særlige Betegnelser, men derimod om at kunne tænke revisions-teknisk, hvilket blot vil sige forstandigt.

Det er naturligvis Revisorkommissionen, der har det afgørende Ord at skulle have sagt i Spørgsmaalet om Eksamensstoffets Afgrænsning. I Paren-tes bemærket vilde det være velsignet for saavel Eksaminatorer som for Eksaminander, om der snart maatte foreligge en officiel Betænkning om dette saa vigtige Spørgsmaal. Her vilde det efter min Opfattelse være en stor Behagelighed, om Indholdet af Niels Petersens Bog maatte blive rekom-manderet som i det væsentlige repræsenterende Stoffet til Revisoreksamens teoretiske Del, hvad angaar Faget Revisionsteknik.

Bogen bliver sammen med udvalgte Afsnit af statsaut. Revisor H. C. Steen Hansens Bog: »Revision I« og et af Lektor i Revision, statsaut. Revisor K. G. Jensen og undertegnede udarbejdet Bilagsmateriale benyttet som Lærebog ved Handelshøjskolen. Det til Slut tilføjede Afsnit om Regne-nemheder, der har haft Direktør Petersens særlige Bevaagenhed, dog und-taget. Er det ikke saadan, at Princippet i de fleste Regnenemheder er saa vanskelig at huske, at Nemhederne ofte faar Karakter af det modsatte?

Alt i alt maa det om Direktør Petersens Bog udtales, at vi har faaet et længe savnet Standardværk, som vil være til overordentlig Gavn ved Studiet af Revisionsteknikkens Principper. Den af Direktør Peter-sen bebudede specielle Del, indeholdende Beskrivelser af Revisions-fremgangsmaaderne paa forskellige særlige Omraader hilses derfor vel-kommen i Bevidstheden om, at vi da med disse to Bøger vil faa et Materiale i Hænde, der i hvert Fald for en Aarrække vil sikre os nogen Ro om det altid aktuelle Spørgsmaal: Fremskaffelse af Studiemateriale til Revisor-medarbejderne.

Palle Hansen.

Leif H. Skare: Selvkostberegning og Bokføring i Industrien. J. W. Cappelens Forlag, Oslo. 1943. 215 Sider.

Den flittige og initiativrige norske Handelskandidat Leif H. Skare har i Aar udgivet en Bog om Industriens Regnskabsvæsen med ovennævnte Titel.

Stoffet i denne Bog er, bortset fra en Række mindre Forandringer, hentet fra en Foredragsserie, som blev afholdt i Efteraaret 1942 for Medlemmer af Forretningsøkonomisk Forening i Oslo. Formaålet har været at give Læseren en Oversigt over moderne Industribogføring, herunder Kalkulation, i en Form, som direkte kan være til Nytte i det praktiske Arbejde.

Bogen bør derfor vurderes ud fra denne Synsvinkel og ikke ud fra et rent regnskabsteoretisk Synspunkt, og til Brug for praktiske Formaal maa det siges, at Skares Bog er ganske fortrinlig.

I indledende Afsnit præsenteres de forskellige Typer af Omkostninger, herunder lægges der Vægt paa at vise Beskæftigelsesgradens Indflydelse paa Omkostningsforløbet og Betydningen af at kalkulere paa Basis af Tal-lene hentet fra en Periode med normal Beskæftigelse og normale Om-kostninger.

Derefter præsenteres i særlige Afsnit de væsentligste direkte og indirekte Omkostninger: Raamaterialer, Løn, Afskrivninger og Renter, hvorefter For-