

Betragtninger over Begrebet Regnskabstilsøring.

Af Poul Hansen. 1)

Naar Betegnelsen »Regnskabstilsøring« her er foretrukket i Stedet for »Balancetilsøring«, skyldes det, at denne direkte fra Tysk overførte Benævnelse formentlig har været medvirkende til at skabe den Uklarhed over Begrebet, der stadig synes at være fremherskende. »Balance« benyttes i dansk Sprogbrug almindeligvis som Betegnelse for ubearbejdede Uddrag af Hovedbogen, f. Eks. Raabalance, Saldobalance m. m., hvorimod Udtrykket i Reglen ikke anvendes som Betegnelse for Regnskabet. Anvendes Udtrykket endelig i Relation til Regnskabet, som f. Eks. netop i »Balancetilsøring«, tænkes der fortrinsvis paa Statusopgørelsen, og den lidet omfattende Litteratur, der forefindes paa Dansk over dette Emne, beskæftiger sig ogsaa — med Undtagelse af et af Foreningen af Revisorassistenter i Danmark publiceret Foredrag af statsaut. Revisor H. C. Steen Hansen — næsten udelukkende med denne Side af Sagen. Ganske vist er ogsaa Begrebet »Regnskab« omfattende og benyttes som Betegnelse for mangfoldige Arter af regnskabsmæssige Opgørelser — man taler saaledes om f. Eks. Lagerregnskaber, Kasseregnskaber, Driftsregnskaber, Aarsregnskaber o. s. v.; men ved Benyttelsen af Betegnelsen i denne Forbindelse, nemlig som Betegnelse for den regnskabsmæssige Beretning, en Virksomhed aflægges i Form af et Driftsregnskab og en Status, vil der dog næppe kunne opstaa nogen Tvivl om, hvad Begrebet omfatter.

Naar saaledes Betegnelsen »Regnskabstilsøring« er foretrukket, falder det videre naturligt at underdele Begrebet i »Tilsøring af Status« og »Tilsøring af Driftsregnskabet«.

Tilbage bliver imidlertid den største Vanskelighed, nemlig at søge klarlagt, hvad Begrebet »Tilsøring« omfatter.

1) Medarbejder ved Regnskabslaboratoriet ved Handelshøjskolen i København, statsautoriseret Revisor, H. D.

Betragtninger over Begrebet Regnskabstilsøring.

Af Poul Hansen. 1)

Naar Betegnelsen »Regnskabstilsøring« her er foretrukket i Stedet for »Balancetilsøring«, skyldes det, at denne direkte fra Tysk overførte Benævnelse formentlig har været medvirkende til at skabe den Uklarhed over Begrebet, der stadig synes at være fremherskende. »Balance« benyttes i dansk Sprogbrug almindeligvis som Betegnelse for ubearbejdede Uddrag af Hovedbogen, f. Eks. Raabalance, Saldobalance m. m., hvorimod Udtrykket i Reglen ikke anvendes som Betegnelse for Regnskabet. Anvendes Udtrykket endelig i Relation til Regnskabet, som f. Eks. netop i »Balancetilsøring«, tænkes der fortrinsvis paa Statusopgørelsen, og den lidet omfattende Litteratur, der forefindes paa Dansk over dette Emne, beskæftiger sig ogsaa — med Undtagelse af et af Foreningen af Revisorassistenter i Danmark publiceret Foredrag af statsaut. Revisor H. C. Steen Hansen — næsten udelukkende med denne Side af Sagen. Ganske vist er ogsaa Begrebet »Regnskab« omfattende og benyttes som Betegnelse for mangfoldige Arter af regnskabsmæssige Opgørelser — man taler saaledes om f. Eks. Lagerregnskaber, Kasseregnskaber, Driftsregnskaber, Aarsregnskaber o. s. v.; men ved Benyttelsen af Betegnelsen i denne Forbindelse, nemlig som Betegnelse for den regnskabsmæssige Beretning, en Virksomhed aflægger i Form af et Driftsregnskab og en Status, vil der dog næppe kunne opstaa nogen Tvivl om, hvad Begrebet omfatter.

Naar saaledes Betegnelsen »Regnskabstilsøring« er foretrukket, falder det videre naturligt at underdele Begrebet i »Tilsøring af Status« og »Tilsøring af Driftsregnskabet«.

Tilbage bliver imidlertid den største Vanskelighed, nemlig at søge klarlagt, hvad Begrebet »Tilsøring« omfatter.

1) Medarbejder ved Regnskabslaboratoriet ved Handelshøjskolen i København, statsautoriseret Revisor, H. D.

I almindelig Sprogbrug forstaaes ved »Tilsløring«, at et Begreb skjules eller gøres uklart, og man maa derfor ved »Regnskabstilsløring« forstaa en Regnskabsfremstilling, der skjuler Oplysninger, et Regnskab bør give, eller fremstiller disse uklart. Naturligvis er dette en uskarp Afgrænsning, der nedenfor vil blive søgt skarpere optrukket. Allerede her skal dog bemærkes, at der, netop paa Grund af den vanskelige Afgrænsning, findes forskellige Meninger om, hvad Begrebet omfatter, idet især Grænsetilfælde mellem »Regnskabstilsløring« og »falsk Regnskab« volder Vanskeligheder. Ligeledes kan det maaske være tvivlsomt, om Begrebet omfatter Vurderingen og hermed det vanskelige Emne »hemmelige Reserver«. I denne Fremstilling betragtes Vurderingen som et særligt Problem, der falder uden for Begrebet Regnskabstilsløring.

Det vil falde naturligt at søge Afgrænsningen mere konkret belyst, dels ud fra et juridisk, dels ud fra et rent regnskabsteoretisk Synspunkt, idet det er indlysende, at det juridiske Begreb »Regnskabstilsløring« og det rent regnskabsteoretiske Begreb »Regnskabstilsløring« næppe vil være sammenfaldende, og da jeg i den efterfølgende mere konkrete Behandling af Emnet vil søge at belyse dette efter rent regnskabsteoretiske Synspunkter, vil jeg kun ganske kort søge at redegøre for Begrebet i Relation til Lovgivningen.

Begrebet Regnskabstilsløring i Relation til Lovgivningen.

Ordene »Regnskabstilsløring« eller »Balancetilsløring« forekommer ikke i nogen dansk Lov; derimod benyttes i Forbindelse med Omtalen af regnskabsmæssige Forhold Udtrykkene »klart« og »vildledende«, og da Straffeloven skelner mellem »urigtige« og »vildledende« Angivelser, kan det formentlig med Føje antages, at »vildledende« i hvert Fald som Hovedregel maa være synonymt med »tilsløret«.

Lov om Bogføring m. v. af 1912 omhandler næsten udelukkende de med Bogføringen forbundne Forhold, og kun i ringe Grad selve Regnskabsafleggelsen. I Lovens § 2 anføres bl. a., at Bogholderiet skal føres saaledes, »... at deraf klart fremgaar Forretningens Gang...«

Aktieselskabsloven forlanger, at visse Oplysninger skal gives i Regnskabet, men indeholder derudover nu kun Vurderingsbestemmelser, medens den intet direkte Krav stiller til Regnskabets Klarhed. Dog mener Professor Kristian Sindballe¹⁾, at der af Bestemmelsen i Aktieselskabslovens § 42: »Aarsregnskabet skal under omhyggelig Hensyn-

¹⁾ Dansk Selskabsret III, København 1932, Pg. 225.

tagen til tilstedeværende Værdier og Forpligtelser samt under Foretagelse af nødvendige Afskrivninger opgøres, saaledes som ordentlig og forsigtig Forretningsbrug tilsiger....« kan udledes, ».... at Regnskabet maa specificeres og de enkelte Regnskabsposter betegnes paa en Maade, der ikke er urigtig eller virker vildledende«, og han skriver herom: »Herefter maa Egen- og Fremmedkapital ikke sammenblandes f. Eks. ved, at Afskrivningskonti betragtes som Reserver, og det bør kunne ses, i hvilket Omfang Selskabet har likvide Midler. Debitorer og Kreditorer bør ikke sammendrages til en Post, idet Risikoen ved Debitorer i saa Fald helt eller delvis skjules....«

Straffelovens § 296, Stk. 2, der afløste Aktieselskabslovens § 87, indeholder imidlertid Bestemmelser, hvorefter den straffes, som gør »urigtige eller vildledende Angivelser angaaende Aktieselskabers, Andelsselskabers eller lignende Foretagenders Forhold gennem offentlige Meddelelser, i Beretninger, Regnskabsopgørelser eller Erklæringer til Generalforsamlingen eller nogen Selskabsmyndighed, ved Anmeldelse til Handelsregistret eller Aktieselskabsregistret eller i Indbydelse til Dannelse af saadanne Selskaber eller Udbud af Andele i dem«.

Bestemmelsen rammer bevidst urigtige eller vildledende Oplysninger; om disse ogsaa kan medføre Tiltale efter § 279 (Bedrageri) afhænger formentlig af, om det har været Hensigten at vildlede andre til Dispositioner, der medfører Tab for disse, f. Eks. til Ydelse af Laan.

I en Artikel i »Revision og Regnskabsvæsen«, Februar 1934, skriver Statsadvokat Johs. Fischer i Kommentarer til denne Paragraf: »Om Oplysningerne er rigtige eller ikke, maa afgøres ikke blot efter deres formelle Indhold, men ogsaa efter det reelle Billede, de giver af det Forhold, de omtaler«, og Statsadvokaten tilføjer, at ogsaa Unkladelsen kan være vildledende paa strafbar Maade, selv om de meddelte Data hver for sig er rigtige.

I tysk Lovgivning benyttes Udtrykket »tilsløre« (»verschleiern«). Den tyske Aktieselskabslov af 1937, § 296, indeholder saaledes følgende Bestemmelse: »Medlemmer af Bestyrelsen eller Tilsynsraadet eller Likvidatorer straffes med Fængsel, hvis de i deres Fremstillinger eller Oversigter over Selskabets Kapitalforhold, i Oplysninger givet til de Revisorer, der reviderer Aarsregnskabet eller andre Revisorer, eller i Beretning eller Oplysninger over for Generalforsamlingen fremstiller Selskabets Forhold usandt eller tilsløret« (»unwahr darstellen oder verschleiern«).

Den tyske Aktieselskabslov skelner saaledes mellem Begreberne »usand Fremstilling« og »Tilsløring«, og disse Begreber defineres af H. Brehm i »Die Bilanzen der Aktiengesellschaften« saaledes: »Da

Loven foruden Tilsløring særligt omtaler urigtig Fremstilling, maa den ved Tilsløring forstaa den ganske vist rigtige, men bevidst uklare Fremstilling, og skelner saaledes med Hensyn til Status mellem Statusforfalskning som det med Overlæg usande og »Balancetilsløring« som den Fremstilling af Status, der ganske vist svarer til Sandheden, men som forsætlig er gjort uklar¹⁾.

Da der her er Tale om en strafbar Handling, er det naturligt, at der lægges Vægt paa, at Handlingen er begaaet med Forsæt, medens dette Forlangende ikke vil kunne stilles ved en rent regnskabsteoretisk Betragtning af Begrebet.

Heinz Dankmeier²⁾ kommenterer denne Lovbestemmelse saaledes: »Det for »Tilsløring« karakteristiske er, at Angivelser, der i sig selv er sande, gives en utydelig og uklar Form, der ikke muliggør eller i hvert Fald vanskeliggør Erkendelsen af de virkelige Forhold«, og videre: »I Modsætning til de ved Statusforfalskning forekommende Muligheder, kan Tilsløring kun forekomme i Forbindelse med Statusposternes Vurdering og Indhold, medens Muligheden for talmæssig Tilsløring ikke foreligger«.

Regnskabstilsløring, som stridende mod de forskellige Lovgivningers Bestemmelser, maa herefter kunne forklares som en Fremstilling af en Virksomheds økonomiske Forhold, saaledes som den fremtræder i Status og Driftsregnskab, der er talmæssig rigtig, men bevidst utydelig, medens Regnskabsforfalskning er en retsstridig, forsætlig usand Fremstilling af disse Forhold.

Naar Begreberne »Regnskabsforfalskning« og »Regnskabstilsløring« søges adskilt, saa klart som det er muligt, skyldes dette naturligvis, at der her er Tale om to forskellige Begreber, der saavel juridisk som regnskabsmæssigt bør holdes adskilte. Forholdet er imidlertid ikke saa simpelt, at et ukorrekt Regnskab altid lader sig henføre til en af disse Kategorier alene. Dels kan der ved Udarbejdelsen af et Regnskab være begaaet ubevidste Fejl saaledes, at der fremkommer et urigtigt Regnskab, men saadanne Fejl omfattes naturligvis ikke af Lovgivningens Straffebestemmelser. Dels kan »Regnskabsforfalskning« og »Regnskabstilsløring« forekomme hver for sig. Men begge Dele kan ogsaa forekomme inden for den samme Regnskabsopstilling. Saaledes kan saavel et formelt rigtigt som et forfalsket Regnskab tilsløres, ja, Tilsløringen kan lige saa godt have til Formaal at tilsløre de Urigtigheder, Regnskabet indeholder, som at tilsløre de Oplysninger, de i øvrigt rigtige Tal ellers vilde give.

¹⁾ Citeret efter *Heinz Dankmeier: Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, Leipzig 1937.*

²⁾ Anf. Skrift.

Begrebet Regnskabstilsløring set ud fra en regnskabsteoretisk Synsvinkel.

Som ovenfor omtalt kan det regnskabsteoretiske Begreb »Regnskabstilsløring« ikke antages at falde sammen med det Begreb, vi har søgt at uddrage af Lovgivningen; denne forudsætter først og fremmest Forsæt, medens det er uden Betydning ved en regnskabsteoretisk Betragtning af en foreliggende Regnskabsopstilling, hvorledes en Tilsløring er fremkommet.

Det er endvidere nærliggende, at en Del Forhold vil være af en saadan Karakter, at de regnskabsmæssigt vil blive betragtet som Regnskabstilsløring, medens de ikke er af en saadan Art, at de vil være strafbare. Saaledes vil f. Eks. Reserver opført under Kreditorer, hvis dette Forhold f. Eks. i en Generalforsamlingsberetning er oplyst over for Aktionærene, næppe kunne blive betragtet som »vildledende« i Straffelovens Forstand; men det maa regnskabsmæssigt absolut betragtes som Tilsløring af Status. Ligeledes vil en mangelfuld eller uklar Adskillelse mellem primære og sekundære Indtægter som Regel ikke kunne medføre Tiltale efter Loven, men maa uden Tvivl regnskabsmæssigt betegnes som Tilsløring af Driftsregnskabet.

Medens det næppe er tænkeligt, at Straffelovens § 296 eller Aktieselskabslovens § 42 skulde kunne medføre Tiltale for Forhold, der ikke ogsaa regnskabsmæssigt maatte betegnes som Regnskabstilsløring, vil derimod det regnskabsteoretiske Begreb »Regnskabstilsløring« omfatte talrige Forhold, der ikke i Lovens Forstand er »vildledende«.

Skal man søge Klarhed over, hvad Regnskabstilsløring regnskabsteoretisk betragtet omfatter, maa man tage Udgangspunkt i, hvilke Oplysninger et Regnskab bør give, idet man derefter modsætningsvis maa være berettiget til at betegne de Regnskaber som tilslørede¹⁾, der ikke tilfredsstiller disse Krav.

Driftsregnskabet bør — til Belysning af, hvorfra Virksomhedens Indtægter er kommet, og hvortil der er afholdt Udgifter — indeholde Periodens Indtægter og Udgifter samt Angivelse af Periodens Resultat, Nettooverskud respektive Nettounderskud, der fremkommer som Forskellen mellem disse.

Driftsregnskabet bør endvidere udformes saaledes, at der saavel for Indtægternes som for Udgifternes Vedkommende sondres mellem ordinære og ekstraordinære Indtægter og Udgifter. Dette Krav er en naturlig Følge af, at en Sammenblanding af de Indtægter og Udgifter, der er normalt tilbagevendende, med Indtægter og Udgifter af tilfældig Karakter, vil føre til en Tilsløring af de virkelige Forhold, og ganske

¹⁾ Forudsat at de ikke ligefrem er falske.

særligt vanskeliggøre en Sammenligning med tidligere Aars Regnskaber; Regnskabet giver i saa Fald ogsaa et forkert Udgangspunkt ved en Betragtning af de Resultater, der kan forventes i Fremtiden.

Ligeledes bør der skelnes mellem Indtægter og Udgifter vedrørende Virksomhedens Hovedformaal, de saakaldte primære Indtægter og Udgifter, og Indtægter og Udgifter vedrørende anden Virksomhed, de saakaldte Sekundærindtægter og Sekundærudgifter.

Til yderligere Oplysning om, hvorfra Virksomhedens Indtægter er kommet, og hvortil Udgifterne er afholdt, vil det som oftest være nødvendigt at foretage en videre Opdeling, saaledes at de Poster, der i det enkelte Tilfælde maa antages at være af berettiget Interesse for Regnskabets Læsere, anføres specificeret i Regnskabet.

Til Belysning af en Bankmands Krav til Regnskabet kan anføres, at Bankdirektør P. Ingholt i et Foredrag betitlet »Bankerne og de statsautoriserede Revisorer«, som holdtes i Foreningen af statsautoriserede Revisorer den 9. December 1938¹⁾ udtalte: »Det er meget ønskeligt, at Værdien af Omsætningen nævnes, ligesom Varekøb og eventuelle Fremstillingsomkostninger, Arbejds løn o. s. v. — At Størrelsen af Omsætningen anføres, spiller bl. a. en ikke ubetydelig Rolle ved Bedømmelsen af Omfanget af Virksomhedens Varelager og Debitorer. Af Gevinst- og Tabskonto bør naturligvis fremgaa Bruttofortjenesten ifølge Driftskontoen samt de ekstraordinære Indtægter, der ikke hidrører fra Driften, og alle indvundne Renter. Af Udgifterne bør anføres: Lønninger, Handels- og Administrationsomkostninger, ekstraordinære Omkostninger, Renteudgifter, Skatter, Tab paa udestaaende Fordringer og Afskrivninger paa faste Aktiver«.

Statusopgørelsens Formaal er at give Oplysninger om Financieringen af Virksomheden, herunder Oplysninger om Virksomhedens Soliditet og Likviditet.

Til Belysning af Financieringen maa kræves saadanne Oplysninger, at Læseren derigennem kan bedømme Kapitalanskaffelsen og Kapitalanvendelsen. Naturligvis bør den samlede Kapitals Størrelse klart fremgaa, men af Statusopgørelsens Passivside maa ogsaa Summerne for langfristet og kortfristet Kapital kunne udledes, medens Statusopgørelsens Aktivside maa oplyse om Formuens Sammensætning i Anlægsformue og Omsætningsformue. Desuden vil en Specifikation i passende Omfang af de forskellige Arter af Kapitalindskud og Formuebestanddele inden for de nævnte Kategorier være nødvendig til Belysning af Virksomhedens finansielle Dispositioner.

¹⁾ Gengivet i »Revision og Regnskabsvæsen«, Januar 1939.

Soliditeten kan kun bedømmes, naar Egenkapitalen i dens forskellige Bestanddele fremgaar saa klart af Statusopgørelsen, at Læseren derigennem kan overse Størrelsen af de Tab, Virksomheden kan bære, uden at disse rammer Kreditorerne. Herudover maa det kræves, at Aktiverne er opdelt saaledes, at det kan udledes, hvilke Aktiver der kan siges at være risikobehæftede, og hvilke der kan betegnes som risikofri. Naturligvis kan dette ikke forlanges direkte anført i Teksten til de enkelte Aktiver, men disse bør grupperes saaledes, at Læseren kan danne sig et underbygget Skøn derover.

Til Bedømmelse af Likviditeten bør af Statusopgørelsen fremgaa dels Størrelsen og Arten af de Formuede, der kan anvendes til Indfrielse af Gæld, dels hvor stor en Del af Gælden, der forfalder inden for den nærmeste Tid. Det maa derfor kræves, at Omsætningsformuen kan opdeles i Grupper efter likviditetsmæssige Hensyn, og at Gældsposterne kan opdeles saaledes, at Grupperingen viser, hvilke Poster, der forfalder forholdsvis hurtigt, og hvilke, der forfalder til senere Terminer.

I det enkelte Tilfælde maa Regnskabet dog bedømmes ud fra dets egne Forudsætninger, og de Krav, der stilles til det, maa til en vis Grad afhænge af Formaålet med Regnskabsudarbejdelsen og af, hvilke Læsere Regnskabet henvender sig til, idet der i det enkelte Tilfælde maa tages Hensyn til disses berettigede Krav til Regnskabet. De Interessegrupper, der i denne Forbindelse kan være Tale om, vil i første Række være Kreditorer, herunder Banker, for Aktieselskabers Vedkommende Aktionærer og Aktiekøbere, og for Foreningers Vedkommende Medlemmerne.

Af disse Grupper har Kreditorerne berettiget Krav paa gennem Regnskabet at faa et Billede af Virksomhedens økonomiske Forhold, der i hvert Fald ikke fremstiller disse bedre, end de i Virkeligheden er. Aktionærene i et Aktieselskab saavel som Medlemmerne af en Forening har naturligvis Krav paa at blive oplyst om Selskabets eller Foreningens sande Stilling, da dette vil være Forudsætningen for, at de gennem Deltagelse i Generalforsamlingen kan træffe rigtige Beslutninger, f. Eks. vedrørende Fastsættelsen af Udbyttets Størrelse og Valget af Ledelsen, ligesom det er en nødvendig Forudsætning for, at de ved eventuelt Salg af deres Aktier kan vurdere disse rigtigt. Ligeledes vil det være af Betydning, at det aktiekøbende Publikum gennem Regnskabsaflæggelsen faar saadanne Oplysninger om Selskabets økonomiske Stilling, at ogsaa det er i Stand til at foretage en paalidelig Vurdering af Aktierne.

Da disse forskellige Grupper til Dels afvigende Interesser let medfører Krav, der hyppigt kun vil være motiveret ved Hensynet til en bestemt Interessegruppe og ikke altid ved Hensyn til samtlige Interesse-

grupper, er det naturligt, at Regnskabet maa betragtes ud fra dets særlige Forudsætninger, der i hvert enkelt Tilfælde til en vis Grad kan mildne eller skærpe ovenomtalte almindelige Krav til et Regnskab. Naar disse Krav betragtes ud fra denne Forudsætning, maa det kunne hævdes, at et Regnskab, der ikke opfylder dem, selv om det er talmæssigt rigtigt, ud fra en rent regnskabsteoretisk Betragtning maa betegnes som tilsløret, og Begrebet »Regnskabstilsløring« lader sig derefter definere saaledes: »Ved Regnskabstilsløring forstaas, at et Regnskab ved Valg af Poster, Tekst eller Gruppering giver et uklart, maaske direkte vildledende Billede af de økonomiske Forhold, Regnskabet skal udtrykke, uden i øvrigt at være talmæssigt forkert«.

Tilsløring af Driftsregnskabet.

De i Forbindelse med Opstillingen af Driftsregnskabet forekommende Former for Regnskabstilsløring lader sig opdele i følgende Grupper¹⁾:

- I. Valg af Poster:
 - a. Utilstrækkelig Specifikation af Indtægter og Udgifter.
 - b. Ukorrekt Modregning af Indtægter og Udgifter.
- II. Gruppering:
 - a. Ukorrekt Gruppering inden for Resultatopgørelsen.
 - b. Forskydninger mellem Resultatopgørelsen og Overskudsfordelingen.
- III. Tekst:
 - a. Ukorrekt Regnskabstitel, Periodeangivelse o. l.
 - b. Mangelfuldt oplysende eller vildledende Tekst til de enkelte Regnskabsposter.

I. Valg af Poster.

a. Utilstrækkelig Specifikation af Indtægter og Udgifter.

Det maa principielt betragtes som Tilsløring, naar der ikke er foretaget saadanne Specifikationer, at ordinære og ekstraordinære Indtægter og Udgifter er holdt adskilt fra hinanden, og der ydermere er sondret mellem henholdsvis primære og sekundære Indtægter og Udgifter. Dette vil hyppigt forekomme, hvor det offentliggjorte Regnskab fremkommer som et Sammendrag af det oprindelige, mere specificerede Driftsregn-

¹⁾ Sml. *Palle Hansen: »Regnskabsvæsen«*, i Hages Haandbog for Handel og Industri, 6. Udg., København 1944, Pg. 271.

skab. Hvor alvorlig af Karakter denne Form for Tilsøring er, vil i nogen Grad afhænge af, om det af Regnskabet Tekst eller Tekster til de enkelte Regnskabsposter fremgaar, at der har fundet Sammendragning Sted.

Man maa dog gøre sig klart, at denne Adskillelse mellem ordinære og ekstraordinære Indtægter og Udgifter almindeligvis ikke foretages i et saa væsentligt Forhold som ved Opgørelsen af Bruttoavancen. Denne vil ofte, naar der er Tale om Prisstigning eller Prisfald, være paavirket af henholdsvis Konjunkturavance eller Konjunkturtab, der teoretisk burde udskilles, før Driftsregnskabet kan betragtes som klart. De almindeligt anvendte Regnskabssystemer og Vurderingsprincipper giver imidlertid ikke Mulighed herfor, og man vil derfor almindeligvis ikke i Praksis betegne dette Forhold som Tilsøring.

Dette vil derimod være Tilfældet, hvis ekstraordinære Indtægter eller Tab ved Salg af Aktiver, der ikke er bestemt til Salg, ikke opføres som særlige Poster, og det samme gælder f. Eks. Avance ved Indfrielse af Pantegæld før Forfaldstid.

Valget af Poster maa som nævnt imidlertid ogsaa foretages saaledes, at primære og sekundære Indtægter og Udgifter adskilles. Det er saaledes Tilsøring, hvis den i een Post opførte Bruttoavance ikke alene hidrører fra Virksomhedens Hovedformaal, men ogsaa fra en eller flere sekundære Formaal, ligesom det tilsvarende maa betragtes som Tilsøring, saafremt de enkelte Udgifter indeholder saavel primære som sekundære Udgifter.

Det maa ligeledes betragtes som Tilsøring, hvis en sekundær Indtægt som Afkast af Fonds ikke optages som særlig Post, men eksempelvis tillægges Renteindtægter af primær Karakter som Renter fra Debitorer, eventuelt indgaaet Disconto af Veksler etc., eller saafremt Overskud af Udlejningsejendomme ikke opføres særskilt, men f. Eks. indgaar under »Ejendommenes Driftoverskud«, hvorunder er krediteret beregnet Husleje af Fabriksbygninger m. v.

Da Skatter ikke er en for selve Virksomhedens Drift nødvendig Udgift, men er afhængig af ydre Forhold og maaske kan betragtes som det Offentliges Andel af Overskudet, bør denne Post opføres særskilt, saa meget mere som denne Udgift, hvis Størrelse varierer med Skattelovene, ellers vanskeliggør en Sammenligning med tidligere Perioders Driftsregnskaber.

Endelig kan det nævnes, at det maa betragtes som Tilsøring, naar Fortjeneste eller Tab ved Interesser i Datterselskaber ikke vises som særlige Poster.

b. *Ukorrekt Modregning af Indtægter og Udgifter.*

Modregning af Indtægts- og Udgiftsposter er ikke i alle Tilfælde ensbetydende med Tilsøring; et Regnskab kan saaledes være opbygget af saa mange Resultater af forskelligartet Virksomhed, at en specificeret Opdeling af disse i de enkelte Indtægts- og Udgiftsarter vil gøre Regnskabet ganske uoversigtligt. Det maa her opstilles som Hovedregel, at ekstraordinære Indtægter og Udgifter ikke maa modregnes ordinære Udgifter og Indtægter, ligesom sekundære Indtægter og Udgifter ikke maa modregnes primære Udgifter og Indtægter. I hvilket Omfang henholdsvis primære Indtægter og Udgifter og sekundære Indtægter og Udgifter kan modregnes indbyrdes, maa i det enkelte Tilfælde afgøres under Hensyn til, om dette i Betragtning af Posternes Art og Regnskabs Overskuelighed synes forsvarligt.

En ekstraordinær Indtægt som Fortjeneste ved Realisation af Aktiver, bestemt til vedvarende Brug for Virksomheden, maa altsaa ikke modregnes f. Eks. Afskrivninger paa eller Udgifter til Vedligeholdelse af saadanne Aktiver; ligeledes maa et Kurstab paa Værdipapirer ikke modregnes Indtægten ved disses normale Afkastning. En saadan Sammenblanding af ordinære, tilbagevendende Udgifter og Indtægter med tilfældige Indtægter og Udgifter vil i høj Grad vanskeliggøre Sammenligninger med tidligere Aars Regnskaber og give et forkert Udgangspunkt ved en Bedømmelse af de Resultater, der kan forventes i Fremtiden.

Et Eksempel paa Tilsøring foreligger, naar Hovedvirksomhedens Bruttounderskud helt eller delvis dækkes med Bruttoavancer hidrørende fra anden Virksomhed. Som andre Eksempler paa Sammenblanding af Indtægter og Udgifter af primær og sekundær Karakter kan nævnes, at betalt Disconto og Renter af Bankgæld ikke bør fradrages Renter af en eventuel Obligationsbeholdning, ligesom Renter fra Debitorer ikke bør fradrages Renter af f. Eks. en Partialobligationsgæld. De meget blandede Rentekonti, der optræder i mange Regnskaber, indeholder hyppigt saadanne Former for Tilsøring.

Indgaar Overskudet af Udlejeejendomme paa en med Fabriksejendommen fælles Driftskonto og saaledes formindsker Fabrikens Huslejudgift, maa naturligvis ogsaa dette Forhold betegnes som Tilsøring af Driftsregnskabet.

II. *Gruppering.*

a. *Ukorrekt Gruppering inden for Resultatopgørelsen.*

Ogsaa ved Grupperingen er det af afgørende Betydning, at der skelnes mellem almindelig tilbagevendende Indtægter og Udgifter og Ind-

tægter og Udgifter af tilfældig Karakter, ligesom Kravene om Adskillelse mellem Driftsregnskabsposter vedrørende Hovedvirksomheden og vedrørende Virksomhed af sekundær Karakter ogsaa maa iagttages ved Grupperingen. Dog maa der herudover stilles visse almindelige Krav om, at Grupperingen i øvrigt foretages saaledes, at Driftsregnskabet viser en saa korrekt opgjort Bruttoavance som muligt, hvorefter Handels- og Administrationsudgifter kan fratrækkes denne, saaledes at Nettofortjenesten fremkommer.

Da Hovedformaalet med Grupperingen af Driftsregnskabs enkelte Poster er at opnaa Mulighed for Bedømmelsen af ikke alene hele Virksomhedens, men ogsaa de enkelte Virksomhedsarters Rentabilitet, maa det sikkert betegnes som Tilsløring, hvis Bruttooverskudet af Hovedvirksomheden, f. Eks. Rederivirksomhed, og Bruttooverskudet af en sekundær Virksomhed, f. Eks. Fabrikation, opføres i samme Gruppe. Det vil dog være af største Betydning for Bedømmelsen af Tilfældets Karakter, hvor oplysende den ledsagende Tekst er.

I Fabrikvirksomheders Regnskaber dækker Teksten »Bruttoavance« hyppigt meget forskellige Begreber; teoretisk er Bruttoavancen her Forskellen mellem Salgsprisen og Produktionsprisen for de solgte Varer (almindeligvis dog paavirket af Prisændringer paa Varebeholdningerne), idet Egenprisen omfatter saavel Udgifterne til de anvendte Raavarer, den anvendte Arbejds løn og de medgaaede indirekte Produktionsomkostninger, omfattende bl. a. Afskrivninger og Forrentning. Hyppigt forekommer dog Regnskaber, hvor en Del af disse Udgifter først posteres efter »Bruttoavancen«, der saaledes ikke er paavirket af disse, ja, Afskrivninger ses endog, som det senere omtales, opført under Overskudsfordelingen. Hvorvidt dette Forhold kan betegnes som Tilsløring, vil i nogen Grad afhænge af, hvor tydeligt Forholdet i øvrigt fremgaar af det opstillede Regnskab, samt af Kontinuiteten i Behandlingen af Forholdet. Hvis saaledes f. Eks. en betydelig Gage og Tantième til en teknisk Direktør det ene Aar har formindsket Bruttoavancen, men næste Aar opføres som Gage, er dette uden Tvivl Regnskabstilsløring.

b. Forskydninger mellem Resultatopgørelsen og Overskudsfordelingen.

Som omtalt i det foregaaende, bør Grupperingen foretages saaledes, at Begreberne Bruttoavance og Nettoavance fremtræder saa rent som muligt. I et Selskabs Driftsregnskab forefindes imidlertid som oftest yderligere en Gruppe, nemlig Fordelingen af Nettooverskudet. Det er naturligvis en uheldig Form for Regnskabstilsløring, naar der under Resultatopgørelsen anføres Poster, der hører hjemme under Overskudsfordelingen eller omvendt.

Det almindeligste Eksempel herpaa er, at Virksomhedens Ledelse ønsker at reservere et Beløb til Imødegaelse af et forventet Prisfald paa Varelageret. Med dette Formaal for Øje formindskes Bruttoavancen, medens Henlæggelsen korrekt burde have været foretaget under Overskudsfordelingen. Ofte forbindes dette med Dannelsen af en hemmelig Reserve i Status, men dette behøver dog ikke at være Tilfældet, idet Reserven godt kan fremgaa af Status, selv om den ikke passerer Overskudsfordelingen.

Som et andet Eksempel paa Henlæggelser foretaget inden for Resultatopgørelsen kan nævnes følgende: I et Aktieselskabs Driftsregnskab blev Handels- og Administrationsomkostningerne forøget med et ret betydeligt Beløb — der i øvrigt henlagdes under Kreditorer, men ogsaa kunde have været vist som særlig Post i Status —, bestemt til delvis Dækning af Udgifter ved Selskabets Jubilæum, der skulde fejres det følgende Aar. Der burde her have fundet en Henlæggelse Sted, der ikke havde paavirket Resultatopgørelsen. Forholdet maa uden Tvivl betegnes som Tilsøring af Driftsregnskabet.

Det maa derimod synes uvæsentligt, om Kursstigning paa Fonds i Behold henlægges direkte til en Kursreguleringsfond eller Henlæggelsen foretages over Overskudsfordelingen.

Forkert Gruppering i Form af Forskydninger mellem Resultatopgørelse og Overskudsfordeling kan modsat give sig Udtryk i, at Driftsudgifter posteres under Overskudsfordelingen. Denne Form for Tilsøring har været overordentlig almindelig og er stadig hyppigt forekommende. Det er almindeligvis Afskrivningerne, der behandles regnskabsmæssigt ukorrekt. I første Række er der her Tale om ordinære Afskrivninger paa de faste Anlæg, der uanset deres utvivlsomme Karakter af Driftsudgifter dog stadig ses dækket gennem Overskudsfordelingen, et Forhold, hvori maaske den paa dette Punkt uheldige Affattelse af vor nugældende Aktieselskabslov (§ 43) har sin Skyld. Men ogsaa andre Driftsudgifter, som f. Eks. Tab paa udestaaende Fordringer, dækkes ikke sjældent gennem Overskudsfordelingen ved Henlæggelse til en mere eller mindre blandet Delcrederefond.

Ogsaa til Dækning af Skat henlægges der hyppigt af Driftsoverskudet, saaledes at dette ikke paavirkes af denne Udgift. Betragtes Skat som en Driftsudgift, er dette naturligvis urigtigt, men da Skat som ovenfor berørt med nogen Berettigelse kan betragtes som det Offentliges Andel af Overskudet, maa denne Posteringsform dog betragtes som forsvarlig.

III. *Tekst.*

a. *Ukorrekt Regnskabstitel, Periodeangivelse o. l.*

Et Regnskabs Titulatur maa tydeligt angive, hvilken (eller hvilke) økonomisk Enhed det omfatter. Et Driftsregnskab for et personligt Firma indeholder hyppigt Indtægt af Formuedele, der ejes af Firmaets Indehaver, men som ingen egentlig Forbindelse har med selve Virksomheden. Regnskabet omfatter saaledes mere end Firmaets Indtægter og Udgifter; men hvis det ikke omfatter alle Indehaverens Indtægter og Udgifter, er det egentlig ikke Udtryk for nogen bestemt afgrænset økonomisk Enhed. En saadan uklar Regnskabsafgrænsning virker uundgaaelig som Tilsløring, selv om saadan naturligvis forefindes i grovere Form, hvor der er direkte Uoverensstemmelse mellem Titulatur og Regnskabsomraade, f. Eks. hvis Driftsregnskabet, der i Titulaturen angives at være for et personligt Firma, indeholder Renteindtægter vedrørende Obligationer, der tilhører Indehaverens Hustru som Særeje.

Som det vil blive yderligere omtalt under Tilsløring af Status, er det ogsaa Tilsløring, hvis Virksomhedens juridiske Organisation ikke angives rigtigt.

Det maa endvidere som tidligere nævnt tydeligt fremgaa, hvilken Periode Driftsregnskabet omfatter. For Aktieselskabers Vedkommende forekommer Omlægninger af Regnskabsaaret, der medfører, at en Overgangsperiode bliver kortere eller længere end den sædvanlige. Det vil naturligvis være en grov Form for Tilsløring, hvis en 10, 14 eller 16 Maaneders Periode betegnes som f. Eks. »Driftsregnskab for Aaret 1944«.

At opnaa en fuldstændig nøjagtig Periodeafgrænsning, saaledes at alle Indtægter og Udgifter netop svarer til den Periode, Regnskabet Daterer angiver, kan være vanskeligt; men det maa principielt tilstræbes, at der ved Regnskabsaflæggelsen tages Hensyn til alle væsentlige transitoriske og antecipative Indtægter og Udgifter, medens det er almindeligt at se bort fra mindre væsentlige Beløb. Afgørende for, om Ukorrektheder inden for dette Forhold maa betegnes som Tilsløring af Driftsregnskabet, maa dels være, hvor væsentlige Beløb det drejer sig om, og dels om Kontinuiteten er overholdt, saaledes at der ved hver Regnskabsafslutning tages Hensyn til samme transitoriske og antecipative Poster.

b. *Mangelfuldt oplysende eller vildledende Tekst til de enkelte Regnskabsposter.*

Naar man ved Udarbejdelsen af et Regnskab søger at give et Billede af en Virksomheds økonomiske Forhold, benytter man dertil dels Tal,

dels Tekst, og det afhænger derfor ligesaa meget af den valgte Tekst som af de benyttede Tal, om Regnskabet bibringer Læseren det rigtige Indtryk af Virksomhedens økonomiske Stilling.

Det maa saaledes tydelig fremgaa af Teksten, om en Indtægt eller Udgift er ordinær eller ekstraordinær, primær eller sekundær; men ogsaa Indtægternes og Udgifternes Art maa være rigtigt og tydeligt angivet, saaledes at der ikke ved en uklar Tekst skjules Oplysninger, der er af berettiget Interesse for Regnskabet's Læsere.

Det ligger i Sagens Natur, at det almindeligvis er ugørligt at formulere ganske bestemte Krav til den i det enkelte Tilfælde benyttede Tekst. Kun for enkelte Virksomhedsformer er dette gjort, idet det Offentlige har paabudt Benyttelsen af særlige Regnskabsformularer. I denne Forbindelse kan endvidere nævnes de Standardiseringsbestræbelser, der ogsaa herhjemme er udfoldet fra forskellig Side, saaledes af Handelshøjskolens Regnskabslaboratorium ved Udarbejdelsen af »Terminologi for det industrielle Regnskabsvæsen« samt af Akademiet for de tekniske Videnskaber ved Udarbejdelsen af »Terminologi for Omkostninger og Kalkulation med særligt Hensyn til Industrien«. Det vil naturligvis være et betydeligt Fremskridt, hvis disse Bestræbelser engang kunde føre til en saadan fastlagt Terminologi, at enhver Uoverensstemmelse med denne vilde kunne betegnes som Tilsøring af Regnskabet; men indtil da kan man kun kræve, at Teksten i det enkelte Tilfælde giver klart og tydeligt Udtryk for, hvad Regnskabsposten omfatter.

I Selskaber og Foreninger sker det hyppigt, at man træffer en Tendens til at skjule Udgifter til Repræsentation eller Ydelser til Ledelsen under misvisende eller direkte urigtig Tekst, som naar f. Eks. et Tilskud til Direktørens Gage anføres under Teksten »Bilhold«, skønt Direktørens Bil kun anvendes til Privatkørsel.

Som et andet Eksempel paa Tilsøring af Driftsregnskabet ved vildledende Tekst kan nævnes Fremførsel af en Underskudssaldo fra tidligere Aar under Teksten »Kapital Konto« e. l.

Tilsøring af Status.

De i Forbindelse med Udarbejdelsen af Statusopgørelsen forekommende Former for Regnskabstilsøring kan opdeles i følgende Grupper:

- I. Valg af Poster:
 - a. Utilstrækkelig Specifikation af Aktiver og Passiver.
 - b. Ukorrekt Modregning af Aktiver og Passiver.
- II. Gruppering.

III. Tekst:

- a. Ukorrekt Regnskabstitel, Datering o. l.
- b. Mangelfuldt oplysende eller vildledende Tekst til de enkelte Regnskabsposter.
- c. Manglende eller mangelfuldt oplysende Noter.

I. Valg af Poster.

a. Utilstrækkelig Specifikation af Aktiver og Passiver.

Hvis Statusopgørelsen ikke specificeres i tilstrækkeligt Omfang, medfører dette, at der under samme Tekst indgaar uensartede Begreber. Selv om dette fremgaar af Teksten, vil der være Tale om Tilsløring, men Forholdet bliver naturligvis af grovere Karakter, hvis Teksten intet oplyser om Sammenblandingen, hvorved ogsaa Teksten bliver vildledende.

Hovedvægten maa lægges paa, at der som tidligere omtalt foretages en saa omfattende Specifikation, at denne giver Mulighed for at udlede de fornødne Oplysninger om Virksomhedens Financiering, Soliditet og Likviditet.

Financieringen tilsløres saaledes ved de i Praksis desværre ret hyppigt forekommende blandede Afskrivnings- og Reservefondskonti, hvad enten Teksten, som »Reserve- og Fornyelsesfond«, røber den foretagne Tilsløring, eller der benyttes en almindelig Tekst som »Afskrivningskonto«, der slet ikke angiver, at der findes Egenkapital i denne Post. Da Afskrivninger vanskeligt lader sig beregne paa Forhaand, saaledes at de nøjagtigt kommer til at svare til Aktivets Levetid, vil Kontoen, for saa vidt der er afskrevet for meget, indeholde en Reserve, men dette almindeligt forekommende Forhold, der hænger sammen med Vurderingsvanskeligheden, kan næppe betegnes som Tilsløring.

En Delcrederekonto, der dels svarer til virkelig forventede Tab paa udestaaende Fordringer og dels rummer en Reserve, maa derimod betegnes som en højst uheldig Foreteelse.

Tilsløring af Virksomhedens Likviditet forekommer f. Eks., naar Kassebeholdningen ikke alene omfatter kontante Beløb, men ogsaa Bilag, som f. Eks. Gageforskud, der burde udskilles som særlig Post, eller tillægges andre Aktiver af tilsvarende Art som f. Eks. »Laanedebitorer«.

Ligeledes bør Varebeholdninger i Fabrikationsvirksomheder være opdelt i Raavarer, Varer under Fabrikation og Færdigvarer. Hvis Varebeholdningen ogsaa omfatter Beholdninger af Omkostningsvarer eventuelt Reklameartikler i væsentligt Omfang, maa ogsaa dette betegnes som Tilsløring.

Af Hensyn til Oplysninger om saavel Financieringen og Soliditeten som Likviditeten bør Debitorer og Kreditorer være opdelt under Hensyn til Gældsforholdets juridiske og likviditetsmæssige Karakter. Saaledes bør Debitorer opdeles i Varedebitorer og Laanedebitorer og Kreditorer tilsvarende i Varekreditorer og Laanekreditorer. Endvidere maa der skelnes mellem pantesikret og ikke pantesikret Gæld.

Ikke sjældent møder man Teksten »Anlæg«, der omfatter saavel Inventar og Maskiner som Bygninger. Naturligvis er der i saadanne Tilfælde Tale om utilstrækkelig Specifikation; dette er ogsaa Tilfældet, naar »Afskrivningskonto« omfatter Afskrivninger paa forskellige uensartede Aktiver som f. Eks. Maskiner og Bygninger.

b. Ukorrekt Modregning af Aktiver og Passiver.

De Oplysninger, Statusopgørelsen bør give om Virksomhedens Financiering, Soliditet og Likviditet kan endvidere tilsløres ved ukorrekt Modregning af Aktiver og Passiver. Som det foran er omtalt, maa af Statusopgørelsens Passivside Summerne for langfristet og kortfristet Kapital kunne udledes, medens Aktivsiden maa oplyse om Formuens Sammensætning i Anlægsformue og Omsætningsformue, og det er da indlysende, at en ukorrekt Modregning af en Aktiv- og en Passivpost vil medføre, at saavel en af disse Kapital- som Formuegrupper anføres med mindre Beløb end det virkelig er Tilfældet. En saadan ukorrekt Modregning vil naturligvis virke uheldigst, hvis den foretages mellem Anlægsformue og kortfristet Kapital eller mellem Omsætningsformue og langfristet Kapital, da dette fuldstændig kan forvanske Billedet af Virksomhedens Financiering og Likviditet. Men paa Grund af den til Aktiverne knyttede Risiko, vil ogsaa en ukorrekt Modregning af Omsætningsformuen og kortfristet Kapital medføre, at Statusopgørelsen giver et urigtigt Billede af Virksomhedens Soliditet, ligesom Likviditeten, hvis Forfaldstidspunkterne for de ukorrekt modregnede Aktiver og Passiver er forskellige, vil blive ukorrekt fremstillet.

Et især tidligere hyppigt forekommende Eksempel herpaa var »aabne Kasse«. Denne Fremgangsmaade, der tilsigtede at faa samtlige Periodens Indtægter og Udgifter med i Regnskabet, medførte en Modregning af Debitorer og Kreditorer, der kunde forvanske Statusbilledet ved en Bedømmelse af saavel Virksomhedens Likviditet som dens Soliditet. Selv om Egenkapitalen ikke paavirkes, formindskes nemlig ved denne Modregning Beløbene for baade Debitorer og Kreditorer, og dermed regnskabsmæssigt den Risiko, der er knyttet til Debitorerne. Naturligvis kan ukorrekt Modregning af Debitorer og Kreditorer ogsaa være foretaget uden at være foraarsaget af Forholdet aabne Kasse.

Saafrømt samme Forretningsforbindelse optræder baade som Kunde og Leverandør, bogføres disse Mellemregningsforhold ofte baade paa en Debitorkonto og paa en Kreditorkonto. Hvis begge Konti opstaar som Følge af almindelige Vareleveringer og saaledes er modregnelige, maa Modregning naturligvis foretages, da flere og større Forhold af denne Art ellers fortegner Statusbilledet, lige saa vel som den uberettigede Modregning gjorde det.

Den især tidligere forekommende Interimskonto, hvis Saldo opstod ved Modregning af forudbetalte og skyldige Udgifter, er ligeledes et Eksempel paa Tilsløring af Status ved urigtig Modregning.

Da Statusopgørelsens Aktivside som nævnt bl. a. bør vise Anlægsformuen, og Passivside bl. a. den langfristede Kapital, synes det uheldigt at trække Prioritetsgælden fra Ejendommens Værdikonto, hvis Statusopgørelsen er udarbejdet med fortsat Drift for Øje. Hvis dette gøres, uden at det vises af Regnskabet, kan Billedet af Financeringen forvanskes i betydelig Grad, og Forholdet maa da betegnes som Tilsløring.

II. Gruppering.

Ogsaa Grupperingen bør foretages under Hensyn til, at man af Statusopgørelsen bør kunne aflæse Virksomhedens Financierung, Soliditet og Likviditet, og den bør derfor foretages saaledes, at den paa Aktivside viser Omsætningsformue og Anlægsformue, medens Passivside viser kortfristet og langfristet Fremmedkapital samt Egenkapital.

Tilsløring foreligger derfor, hvor Begreber, der i denne Relation er uensartede, forekommer i samme Gruppe.

Det maa saaledes betegnes som Tilsløring af Virksomhedens Financierung og Soliditet, naar Afskrivningskonti med mere eller mindre korrekt Tekstangivelse grupperes sammen med Egenkapitalen. Naar der saaledes i een Gruppe opføres lovmæssig Reservefond, ekstra Reservefond og Delcrederefond, er det Tilsløring af Status, dersom »Delcrederefond« ikke er en egentlig Reserve, men helt eller delvis er en Afskrivningskonto for Debitorer. Det samme gælder, hvis en Fornyelsesfond, der kun er en Afskrivningskonto for Maskiner, grupperes sammen med egentlige Reserver.

Tilsløring af Likviditeten forekommer f. Eks., naar Interesser i Datterselskaber grupperes sammen med »Aktier«, eller naar Udlaan, der har Karakter af Financierung, grupperes sammen med »Debitorer«.

Tilsløringen kan imidlertid ogsaa være foraarsaget af uoverensstemmende Gruppering af formueregulerende Passiver og af de Aktiver,

de skal regulere. Saadan Form for Statustilsøring forekommer, hvor f. Eks. Anlægsformuen er opdelt i Inventar, Maskiner og Ejendomme, medens Afskrivningerne paa disse Aktiver er samlede paa en fælles Afskrivningskonto. Man kan ogsaa møde det omvendte Forhold, at der findes flere Afskrivningskonti, men kun een Anlægskonto. Da dette har til Følge, at Værdiansættelsen af de enkelte Aktiver ikke fremgaar af Regnskabet, og at de foretagne Afskrivninger ikke kan bedømmes, virker Forholdet i høj Grad tilslørende.

III. *Tekst.*

a. *Ukorrekt Regnskabstitel, Datering o. l.*

Som omtalt under Tilsøring af Driftsregnskabet, maa et Regnskabs Titulatur tydeligt angive, hvilken økonomisk Enhed det omfatter. Ved Udarbejdelsen af et Regnskab for et personligt Firma skelnes der ikke altid skarpt mellem Virksomhedens og Indehaverens personlige Formue dele og Forpligtelser. Det bør fremgaa af Titulaturen, om den opstillede Status er for Indehaveren og omfatter samtlige hans Formue dele og Gæld, eller den kun omfatter Firmaets Aktiver og Passiver. Naturligvis er det særlig væsentligt, at den Gæld optages, der vedrører de optagne Aktiver.

Udarbejdes Status for et Interessentskab, bør de ansvarlige Indehaveres Navne fremgaa af Titulaturen, hvilket ogsaa maa være Tilfældet i et Kommanditselskab.

Det er naturligt at forlange, at Titulaturen angiver Organisationsformen korrekt, men det hænder, at Organisationsformen end ikke staar Virksomhedens Ledelse klart. Mange »Andelsselskaber« omfattes af Aktieselskabsloven, og Grænsen mellem Interessentskab og Forening er ikke skarp.

Det er en Selvfølge, at Status bør vise Størrelsen af Virksomhedens Aktiver og Passiver paa det Tidspunkt, som Dateringen angiver. Ofte er det kun Fremgangsmaaden »aaben Kasse«, der støder an herimod. Ved Bogføring inden Regnskabsafslutningen af Indbetalinger og Udbetalinger, der i Virkeligheden først er afholdt efter Regnskabets Dato, opnaas ganske vist, at Indtægter og Udgifter, der vedrører Driftsregnskabet for den afsluttede Periode, tages med i Betragtning; men Status optræder med Beløb for saavel Debitorer og Kreditorer som for Kasse- og Bankbeholdning, der ikke er i Overensstemmelse med Forholdene paa Statusdagen.

b. *Mangelfuldt oplysende eller vildledende Tekst til de enkelte Regnskabsposter.*

En Forudsætning for, at man af Statusopgørelsen kan erhverve sig et paalideligt Indtryk af Virksomhedens Financiering, Soliditet og Likviditet er, at Teksten til de enkelte Regnskabsposter virkelig dækker disses Art og giver de for en Bedømmelse fornødne Oplysninger.

Af Hensyn til Bedømmelsen af Virksomhedens Financiering og Soliditet bør for Anlægsformuedelenes Vedkommende Tilgang og Afgang i Løbet af Regnskabsaaret formentlig vises, og der bør gives saadanne Oplysninger til Bedømmelse af Vurderingerne, som det er muligt. Det er almindeligt, at Ejendomsskyldvurderingen anføres inden for Linien, ligesom Aktiers nominelle Værdi almindeligvis anføres. Derimod er det ikke almindeligt, at der gives nogen Oplysning om, efter hvilket Princip Varelageret er vurderet, uagtet dette vilde være af stor Betydning for Bedømmelsen af Virksomhedens økonomiske Forhold. Hensyn til Konkurrenter, maaske ogsaa skattemæssige Hensyn, har hidtil i saa høj Grad forhindret, at saadanne Oplysninger blev givet, at en Undladelse heraf næppe kan betegnes som Tilsløring.

Med Hensyn til Passivside er det især de formueregulerende Passiver, der optræder med Tekster, som giver Læseren Indtryk af, at der er Tale om Reserver; »Kursreguleringsfond« eller »Fornyelsesfond« som Benævnelser for Afskrivningskonti er almindelige Eksempler herpaa.

I Andelsselskabers Regnskaber er det ofte ganske umuligt at se, hvilken Kapital der hæfter over for Kreditorerne. Teksten giver her sjældent Oplysninger, der giver Mulighed for med Sikkerhed at skelne mellem Selskabsformuen og Medlemmernes Formue; det kan saaledes almindeligvis ikke ses af Teksten, om »Reservefond« eller »Driftsfond« f. Eks. i et Brugsforeningsregnskab er Udtryk for ansvarlig Kapital eller ikke.

Tilsløring af Likviditeten forekommer, naar Bankkonti, der er spærret f. Eks. til Sikkerhed for Vekseldiskontering, anføres i Status, uden at Forholdet fremgaar af Teksten.

c. *Manglende eller mangelfuldt oplysende Noter.*

Hyppigst forekommer Statustilsløring under denne Form som manglende Oplysning om, at et Aktiv er pantsat, eller at en Bankkonto er spærret. Saaledes mangler ikke sjældent Oplysning om udstedte Ejerpantebreve, Akkomodationsobligationer eller Skadesløsbreve.

Uagtet det af Aktieselskabsloven fremgaar, at paatagne ikke særlig

dækkede Kautions- og Garantiforpligtelser skal fremgaa af Regnskabet, savnes ikke sjældent Notat om løbende diskonterede Veksler. Ligeledes viser det sig hyppigt, at der i Regnskabet for et personligt Firma har manglet Oplysning om Kautionsforpligtelser, som Indehaveren personlig har paataget sig.

Der har hersket nogen Uenighed om, i hvilket Omfang Varegarantier skal fremgaa af Status; men der er i hvert Fald næppe Tvivl om, at hvis saadanne Garantier i Art eller Omfang overstiger, hvad enhver branchekendt Læser af Regnskabet forudsætter som almindeligt, skal Omfanget af disse Garantier anføres som Notat paa Regnskabet.

Endelig rejser sig i denne Forbindelse Spørgsmaalet om, hvorvidt løbende Købs- eller Salgskontrakter skal anføres som Notat paa Regnskabet. Dette Spørgsmaal kan formentlig ikke i alle Tilfælde besvares bekræftende. Der er Brancher, inden for hvilke saadanne Kontrakter er saa almindelige, at de af en nogenlunde branchekyndig maa betragtes som saa selvfølgelige, at en Undladelse af at foretage Notat herom paa Regnskabet næppe kan betragtes som Tilsløring. Har imidlertid Konjunkturerne udviklet sig saaledes, at Kontrakterne maa antages at ville medføre Tab, eller hvis de i Art eller Omfang gaar væsentlig ud over det i Branchen almindelige, er det uden Tvivl Statustilsløring, naar saadanne Notater ikke foretages.

Som almindelig Bemærkning skal endelig tilføjes, at manglende Oplysninger i Regnskabet i nogen Grad kan afhjælpes paa anden Maade, f. Eks. gennem Oplysninger i den Generalforsamlingen forelagte Aarsberetning; men her maa tages i Betragtning, at denne kun naar ud til en begrænset Kreds.