

Hovedformer for intern Kontrol.

Af Poul Hansen. 1)

I den efterfølgende Fremstilling vil Begrebet Intern Kontrol blive betragtet fra et rent revisionsteknisk Synspunkt; det er saaledes ikke Hensigten at redegøre for Kontrolbegrebet ud fra en bredere erhvervsøkonomisk Betragtningssmaade.

Ud fra det her anlagte Synspunkt vil intern Kontrol kunne defineres²⁾ som den løbende Afprøvning af de forretningsmæssige Dispositioner og Arbejdshandlinger, der, som en Følge af den Maade, hvorpaa Virksomhedens Organisation og Forretningsgang er tilrettelagt, medvirker til at forhindre eller konstatere bevidste eller ubevidste Fejl.

Den interne Kontrol kan have til Formaal at kontrollere, om de Arbejdshandlinger, som trufne Dispositioner giver Anledning til, ogsaa udføres, men dens Formaal vil som Hovedregel være at sikre, at de faktiske Hændelser registreres paa tilsvarende Maade i Regnskabsvæsenet samt at Registreringer, der ikke har Rod i Virkeligheden, ikke forekommer.

Intern Kontrol i dette Begrebs egentlige Betydning forefindes saaledes, hvor alene selve Forretningsgangen medfører Udøvelse af Kontrol af Funktionærernes Handlinger, eller hvor de paa forskellige Stadier af Forretningsgangen foretagne Notater gøres til Genstand for senere Sammenligning eller Afstemning; men selv om en saadan Sammenligning eller Afstemning ikke er indført i Forretningsgangen, vil der alligevel gennem Muligheden for, at de kan foretages, kunne tales om interne Kontrollforanstaltninger set fra en Revisors Synspunkt.

Revisionen har delvis samme Formaal som intern Kontrol, men fore-

1) Lektor, statsaut. Revisor.

2) Statsaut. Revisor H. C. Steen Hansen, Revision I, p. 68 definerer intern Kontrol som »den i Virksomhedens Organisation og Forretningsgang nedlagte Selvkontrol«.

Hovedformer for intern Kontrol.

Af Poul Hansen. 1)

I den efterfølgende Fremstilling vil Begrebet Intern Kontrol blive betragtet fra et rent revisionsteknisk Synspunkt; det er saaledes ikke Hensigten at redegøre for Kontrolbegrebet ud fra en bredere erhvervsøkonomisk Betragtningssmaade.

Ud fra det her anlagte Synspunkt vil intern Kontrol kunne defineres²⁾ som den løbende Afprøvning af de forretningsmæssige Dispositioner og Arbejdshandlinger, der, som en Følge af den Maade, hvorpaa Virksomhedens Organisation og Forretningsgang er tilrettelagt, medvirker til at forhindre eller konstatere bevidste eller ubevidste Fejl.

Den interne Kontrol kan have til Formaal at kontrollere, om de Arbejdshandlinger, som trufne Dispositioner giver Anledning til, ogsaa udføres, men dens Formaal vil som Hovedregel være at sikre, at de faktiske Hændelser registreres paa tilsvarende Maade i Regnskabsvæsenet samt at Registreringer, der ikke har Rod i Virkeligheden, ikke forekommer.

Intern Kontrol i dette Begrebs egentlige Betydning forefindes saaledes, hvor alene selve Forretningsgangen medfører Udøvelse af Kontrol af Funktionærernes Handlinger, eller hvor de paa forskellige Stadier af Forretningsgangen foretagne Notater gøres til Genstand for senere Sammenligning eller Afstemning; men selv om en saadan Sammenligning eller Afstemning ikke er indført i Forretningsgangen, vil der alligevel gennem Muligheden for, at de kan foretages, kunne tales om interne Kontrollforanstaltninger set fra en Revisors Synspunkt.

Revisionen har delvis samme Formaal som intern Kontrol, men fore-

1) Lektor, statsaut. Revisor.

2) Statsaut. Revisor H. C. Steen Hansen, Revision I, p. 68 definerer intern Kontrol som »den i Virksomhedens Organisation og Forretningsgang nedlagte Selvkontrol«.

kommer som en særlig Arbejdshandling, almindeligvis foretaget efter de kontrollerede Arbejdshandlingers og Registreringers Udførelse, medens den interne Kontrol, som indlagt i selve Forretningsgangen, som oftest ikke medfører en særlig Arbejdshandling og som Hovedregel finder Sted samtidig med de kontrollerede Arbejdshandlingers og Registreringers Foretagelse. Som Følge af den principielle Forskel mellem Revision og intern Kontrol falder ogsaa den saakaldte interne Revision udenfor den her benyttede Afgrænsning af Begrebet intern Kontrol, selvom den interne Revisors stadige Tilstedeværelse i Virksomheden muliggør, at hans Kontrol af de faktiske Hændelsers rigtige Udtryk i Regnskabsvæsenet i nogle Tilfælde kan udføres samtidig med at Hændelsen og dennes Registrering foregaar.

For Revisor er Virksomhedens interne Kontrol og Kendskab til denne af overordentlig Betydning. For det første vil en betryggende intern Kontrol formindske en Del af de foreliggende Fejlmuligheder væsentligt, for det andet er den interne Kontrol afgørende for Værdien af en stor Del af det Bilagsmateriale, Revisor benytter sig af ved sin Revision. Den interne Kontrol vil saaledes være i høj Grad bestemmende for Revisionens Omfang og Tilrettelæggelse. Dels maa Revisor sætte stærkest ind paa de Omraader, hvor den interne Kontrol er svagest og Risikoen for Fejl dermed størst, medens en Afvejen af Risikoen med Arbejdets Omfang vil kunne berettige Revisor til at begrænse dette inden for Omraader, hvor den interne Kontrol synes betryggende. Dels vil den interne Kontrols Indflydelse paa Materialets Værdi være afgørende for, hvilket Materiale Revisor vil vælge at benytte, og hvilke Revisionsfremgangsmaader han vil anvende.

Den interne Kontrol forekommer inden for samtlige en Virksomheds Omraader og i talrige Former. I det følgende er der søgt foretaget en systematisk Opdeling inden for følgende Hovedformer:

1. Arbejdets og Ansvarsomraadernes Fordeling paa Funktionærer.
2. Anvendelse af særlige Kontrolorganer.
3. Behandlingen af det skriftlige Materiale.
4. Tekniske Hjælpemidler.
5. Publikums Medvirken.
6. Regnskabsmæssig Kontrol¹⁾.

¹⁾ Til Sammenligning anføres, at H. C. Steen Hansen i Revision I, p. 69—75 omtaler følgende Hovedpunkter indenfor intern Kontrol:

Adskillelse af Aktionerne fra Reaktionen. Adskillelse af Funktionærernes Virksomhedsomraade. Regnskabsmaterialets betryggende Modtagelse, Afsendelse og Opbevaring. Omskiften af Personale. Adskillelse af Posterings- og Afstemningsarbejde. Dobbelt Bogføring eller Kontrolbogholderi. Attestering og Kontrolnotering. Modsætningsinteresser.

1. Arbejdets og Ansvarsomraadernes Fordeling paa Funktionærer.

a. To eller flere Funktionærer inddrages i Udførelsen af hver Transaktion.

En absolut Forudsætning for langt de fleste Former for intern Kontrol er det, at Forretningsgangen tilrettelægges saaledes, at det ikke er muligt for en enkelt Person at gennemføre og registrere en forretningsmæssig Hændelse.

Det er saaledes indlysende, at hvis samme Person er i Stand til at sælge en Vare, pakke og udlevere den, at modtage Betalingen og kvittere for Beløbets Modtagelse, er der betydelig Risiko for, at Registrering ikke foretages, og at Beløbet tilegnes. Hvis derimod en Person sælger Varen, en anden pakker og udleverer den og en tredje modtager og kvitterer for Betalingen, og hver af disse Personer foretager Registrering af Handlingen, vil en Tilegnelse af Beløbet kun kunne foretages uden at dette konstateres, hvis der er Enighed mellem dem alle tre om sammen at tilegne sig Beløbet. Denne Mulighed *kan* naturligvis forekomme, og Revisor maa ikke se bort fra den, i Særdeleshed ikke, hvis der kun forefindes faa Funktionærer, der arbejder i dagligt snævert Samarbejde, eller hvis den ene af Funktionærerne i et gensidigt kontrollerende Forhold er underordnet den anden.

b. Udnyttelse af Modsætningsinteresser.

En Virksomheds hele Omraade lader sig opdele i mindre Aktivitetsomraader, f. Eks. Kasse, Lager, Kundebogholderi m. v., og de fleste Transaktioner medfører en Forskydning af Værdier fra et af disse Omraader til et andet. Saaledes kan nævnes et kontant Salg, hvorved Lageret afgiver og Kassen modtager en Værdi; Salg paa Kredit, hvor Lageret afgiver og Kundebogholderiet modtager Værdien, Indbetalinger fra Kunder, hvor Kundebogholderiet afgiver og Kassen modtager Værdien o. s. v.

Har hvert Omraade sin egen Funktionær, der har Ansvaret for den tilsvarende Beholdning, vil en Transaktion, der medfører Forskydninger mellem disse ikke alene fordre flere Personers Medvirken, men af de to Personer, der mindst maa inddrages, vil den ene (den, der modtager Værdien), have Interesse i, at der ikke foretages for mange Poster, eller Poster med for højt Beløb, medens den anden (den, der afgiver Værdien), vil have Interesse i, at alle Poster foretages, og at de ikke foretages med for smaa Beløb.

Som Eksempel kan nævnes et kontant Salg; der er her Tale om to Virksomhedsomraader, nemlig Kassen, der modtager en Værdi (det be-

talte Beløb), og hvor den, der har Ansvar herfor, nemlig Kassereren er interesseret i, at der ikke foretages urigtige Posterings eller Posterings med for store Beløb, da han skal svare til den regnskabsmæssige Beholdning; dernæst Lageret, der afgiver en Værdi (nemlig den solgte Vare), og hvis Ansvarshavende, Lagerforvalteren, er interesseret i, at Posteringen foretages, og at den ikke foretages med for lille Beløb, da han ligeledes er ansvarlig for sin regnskabsmæssige Beholdning.

c. Handlingens Udførelse adskilles fra den bogholderimæssige Registrering af den.

Det blev foran nævnt, at den interne Kontrolls Formaal var at sikre, at de faktiske Hændelser registreres tilsvarende i Regnskabsvæsenet.

Det er indlysende, at det er lettest forsætligt at hindre Registrering af en Hændelse, hvis det er samme Person, der udfører Handlingen og registrerer denne. Hvis Lagerbogholderiet saaledes føres af Lagerforvalteren, vil denne have Mulighed for at skjule, at han har tilegnet sig Varer, ved at undlade at indføre indgaaede Varer. Det kan opstilles som Regel, at det Regnskabsmateriale (i dette Tilfælde Lagerbogholderiet), der tjener som Kontrol med en Funktionærs Handlinger, ikke maa udarbejdes af denne.

Dette gælder naturligvis ogsaa Kassereren, der ikke samtidig bør fungere som Bogholder, og der maa i denne Forbindelse gøres opmærksom paa, at ogsaa Kassebogen er en Del af Bogholderiet, og at fuld Adskillelse mellem Kasse og Bogholderi ikke er opnaaet, saalænge Kassereren fører Kassebogen. Af arbejdsbesparende Hensyn er det imidlertid kun undtagelsesvis muligt kun at lade Kassereren foretage Ind- og Udbetalinger, medens Registreringen deraf foretages af en anden Person. I Banker og Sparekasser finder Registrering af Ind- og Udbetalinger dog Sted, før (eller efter) at disse udføres, og den foretages af andre Personer end Kassereren. Selv om Kassereren fører Kassebogen, kan Problemet dog — som det senere skal omtales — f. Eks. løses ved, at der før eller efter Kasseekspeditionen foretages Kontrolnotering af en anden Funktionær.

d. Posterings- og Afstemningsarbejder søges adskilt.

Defraudationer foretages ofte under en saadan Form, at de kan konstateres ved en foretaget Afstemning, og det kan derfor være af væsentlig Betydning, at Afstemningen foretages af en anden Funktionær, end den, der har udarbejdet Materialet.

Som Eksempel kan her nævnes Tilegnelse af en Indbetaling fra en Debitor, der af Hensyn til en overordnet Funktionærs Gennemgang

af Kontiene er søgt skjult, ved at der uden Notering i Kassebogen er foretaget en Kreditering paa Debitorkontoen. Hvis Reskontroføreren selv foretager Afstemningen af Debitoruddraget, vil denne Tilegnelse ikke blive opdaget, hvilket derimod vil være Tilfældet, saafremt Afstemning foretages af en anden Funktionær.

Princippet kan naturligvis overføres paa mange andre Omraader, og overordnede Funktionærers Afstemninger af Kasse-, Bank-, Giro- eller Lagerbeholdninger er almindeligt anvendte Former for samme Princip.

e. Funktionærers Virksomheds- og Ansvarsomraade afgrænses.

En Forudsætning for Effektiviteten af de tidligere omtalte Kontrolforanstaltninger er det naturligvis, at de enkelte Funktionærers Virksomheds- og Ansvarsomraader er afgrænsede. Hvis det er muligt for Funktionærer aabenlyst eller skjult at foretage Posterings indend for andres Omraade, eller det er muligt for en overordnet Funktionær at foranledige Posterings foretaget i Materiale, der kontrollerer hans Handlinger, falder den Kontrol bort, der er nedlagt i de forannævnte Principper.

Som Eksempel kan nævnes den Mulighed, en Kasserer, der har Adgang til Bogholderiet, har for gennem urigtige Posterings af f. Eks. Dekorter eller Rabatter at dække over tilegnede Indbetalinger fra Debitorer.

Kontrollen med den enkelte Funktionær vil endvidere vanskeliggøres, hvis hans Virksomheds- og Ansvarsomraade er for omfattende; f. Eks. hvis en Funktionær har Ansvaret for og disponerer over flere forskellige Beholdninger, der maaske vanskeligt lader sig afstemme samtidig. Der vil da altid være en Risiko for, at Mangler i den ene Beholdning dækkes ved Overførsel fra en anden. Ikke mindre farligt er det naturligvis, hvis en Funktionær har Adgang til Beholdninger, der ikke falder ind under hans Ansvarsomraade.

Ogsaa for kortere Tidsrum bør Afgrænsningen gennemføres, og der maa derfor tilrettelægges en tilsvarende betryggende Ordning med Hensyn til Afløsning ved Ferier, Sygdom, Pauser o. l., saaledes at der f. Eks. heller ikke i saadanne Tilfælde gives Kassereren Adgang til Bogholderiet eller Bogholderen Adgang til Kassen.

2. Anvendelse af særlige Kontrolorganer.

a. Kontrolnoteringer.

Et værdifuldt Led i den interne Kontrol er Kontrolnoteringer, d. v. s. en saadan Tilrettelæggelse af Forretningsgangen, at der foruden den

egentlige bogholderimæssige Registrering fremkommer Notater vedrørende Hændelser, der skal registreres paa andre Steder i Virksomheden og foretages af andre Funktionærer.

Saadanne Kontrolforanstaltninger kan forekomme inden for samtlige Virksomhedsomraader. Her skal omtales nogle hyppigt forekommende Eksempler.

Kontrolnoteringer af indgaaet Værdipost.

For at denne Kontrolforanstaltning kan være effektiv er det nødvendigt at sikre sig, at Posten ved Modtagelsen kommer i de rette Hænder, og det vil derfor være hensigtsmæssigt, at Posten afleveres i en aflaaet Brevkasse, hvortil Indehaveren eller en betroet Funktionær, der ikke har Ansvar for Kassen eller Bogholderiet, har Nøglen. Det vil endvidere være heldigst, at Posten aabnes af to Funktionærer i Forning. Den ene af disse indfører den indgaaede Værdipost i en Journal, og det bliver derved muligt ved Sammenholdelse af denne med Kassebogen at paase, at indgaaede Rimesser føres til Indtægt.

Ordreindgangsbog (Ordrekartotek).

Til Kontrol med, at de ved en Ordres Modtagelse foretagne Dispositioner føres ud i Livet og senere medfører tilsvarende Registreringer, er Ordreindgangsbogen et værdifuldt Hjælpemiddel, i Særdeleshed naar de indgaaede Ordre, som det som Regel er Tilfældet, registreres af andre Funktionærer, end de, der er beskæftiget med og har Ansvar for de Beholdninger, der berøres ved Dispositionerne eller registrerer disse.

Kontrolnotering ved kontant Salg.

Hvis der ikke af andre Funktionærer foretages Noteringer vedrørende kontant Salg og de dermed forbundne Indbetalinger, vil der være en nærliggende Mulighed for, at Kassereren kan tilegne sig disse. Dette søges derfor undgaaet ved, at Forretningsgangen tilrettelægges saaledes, f. Eks. ved Benyttelse af Bilagssystem, at der fremkommer Notater andre Steder i Virksomheden, hyppigt hos Ekspedienten og maaske ved Vareudleveringen.

Kontrolnoteringer ved Udskrivning af Kvitteringer for Indbetalinger.

For at denne Kontrolforanstaltning kan gennemføres, maa Fuldmagtsforholdene være tilrettelagt saaledes, at Kassereren ikke kan kvittere for modtagne Indbetalinger. Hvis dette var Tilfældet, vilde Kassereren derigennem have en betydelig Mulighed for at kunne undlade Postering af en tilfældig Indtægt, der er vanskelig at kontrollere, og for at tilbageholde Indbetalinger fra Debitorer.

Denne Risiko undgaas, hvis Kvitteringer foruden af Kassereren skal underskrives af en anden Funktionær, der samtidig med at paaføre Kvitteringen sin Underskrift opnoterer Indbetalingen.

Denne Kontrolnotering kan tilrettelægges paa forskellig Maade, enten saaledes at alle Kvitteringer skal medunderskrives af Kontrolkassereren, der noterer dem i Kontrolkassebogen, efter at Kassereren har modtaget Pengene, eller ved at Kassebogføringen er helt adskilt fra Kasseekspeditionen, idet Ind- og Udbetalinger foregaar paa Grundlag af de af »Kassebogholderen« noterede Bilag, der da opbevares af Kassereren og ved Dagens Slutning afstemmes med Kassebogen og med Kassebeholdningen. Ordningen kan forbindes med, at Kassereren til egen Orientering enten fører en summarisk Kassekladde eller slaar Beløbene op paa et Kassekontrolapparat.

Kontrolnotering af udskrevne, men ikke indkasserede Kvitteringer.

Hvor der periodisk forekommer talrige Indbetalinger (som f. Eks. i Forsikringsselskaber), er det en udmærket Fremgangsmaade, at Bogholderiet udskriver Kvitteringerne, og disses Beløb enten ligefrem debiteres Kassen eller Inkassoafdelingen, eller der i hvert Fald føres et Kontrolregnskab med Beholdningen af disse udskrevne, men ikke indkasserede Kvitteringer.

Tilsvarende Fremgangsmaade kan og bør ogsaa anvendes i Virksomheder, naar der f. Eks. efter en Gennemgang af Debitorerne udskrives Kvitteringer til Inkasso.

Benytter Virksomheden Inkassator, bør Kvitteringerne ligeledes udskrives af Bogholderiet, der f. Eks. samtidig udskriver Fortegnelse i to Eksemplarer over de til Inkassator udleverede Kvitteringer, saaledes at Inkassatoren modtager Kvitteringerne og den ene Fortegnelse, medens den anden forbliver i Bogholderiet. Ved Inkassatorens Hjemkomst afregnes de indkasserede Beløb til Kassen, der oplyser Bogholderiet om de indbetalte Beløb, saaledes at Bogholderiet derigennem kan føre Kontrol med de uafregnede Kvitteringer. Der maa altid foretages saadan fuldstændig Afregning, før der udleveres Inkassator nye Kvitteringer til Inkasso.

Ved disse Fremgangsmaader fremkommer Kontrolnoteringer, der foruden for Virksomheden selv er af betydelig Værdi for Revisor ved Revisionen af disse Indbetalinger.

Kontrolnoteringer af godkendte Udbetalinger.

Som det senere omtales, er det en nødvendig Foranstaltning, at modtagne Regninger undersøges, før Udbetaling foretages, og den Funk-

tionær, der godkender Beløbet til Udbetaling, bør forsyne Regningen med Anvisningspaategning. Da imidlertid disse Anvisningspaategninger ret let lader sig eftergøre, er denne Foranstaltning kun af virkelig Værdi, hvis der samtidig foretages Kontrolnotat herom.

Kontrolnotering af særlige Udbetalinger.

I nogle Tilfælde er den modtagendes Kvittering af forholdsvis ringe Værdi, f. Eks. fordi han er ansat i Virksomheden, og i saadanne Tilfælde maa andre Kontrolforanstaltninger benyttes. Dette er saaledes Tilfældet ved Udbetalinger af Lønninger eller Gager.

Det er derfor almindeligt, at der udenfor Kassen, f. Eks. i Lønningskontoret, foretages Noteringer af de udbetalte Beløb, og disse Kontrolnoteringer kan da benyttes til Kontrol med Kassererens Bogføring.

Kontrolnotering ved Varebestilling.

Naar der afgives Ordre, er det almindeligt, at en Genpart af Rekvitionerne opbevares systematisk ordnet, eller at Ordrene indføres i et Kartotek med Oplysning om Leverandør, Varens Art, Mængde, Kvalitet og Pris. Disse Notater benyttes senere til Kontrol med Fakturaen, naar denne fremkommer.

Udfærdigelse af Modtagelsesrapport.

Naar en Vare modtages, bliver den paa Lageret eller ved en særlig Varemottagelse undersøgt med Henblik paa Art, Mængde og Kvalitet, og der udfærdiges herom en Rapport, der som oftest sendes til Indkøbsafdelingen til Kontrol med Fakturaen. Ogsaa disse Rapporter kan med Fordel anvendes til Kontrol med Registreringen af Varekøbet.

Undertiden fremkommer disse Rapporter i Form af Paategninger paa selve Fakturaen, der paa Lageret har været sammenholdt med Varen. Denne Fremgangsmaade er imidlertid mindre heldig, da kun en Undersøgelse af Varen uden Sammenholdelse med Ledsagedokumenter sikrer, at Undersøgelse virkelig foretages.

Kontrolnotering i Fakturaindgangsbog.

Da det hyppigt er Tilfældet, at Varen først ankommer senere end Fakturaen, og denne iøvrigt, før Bogføring finder Sted, maa underkastes en vis Kontrol, finder Bogføring kun undtagelsesvis Sted straks ved Fakturaens Modtagelse.

For at konstatere, hvis Fakturaen gaar tabt herunder og for at sikre Kontrol med, at samtlige Fakturaer bogføres, føres der derfor — helst af en Funktionær, der iøvrigt ikke er beskæftiget ved Lager eller Bog-

holderi — en Fakturaingangsbog, hvori de modtagne Fakturaer straks ved Modtagelsen indføres med Leverandørens Navn, Fakturaens Dato og Beløb.

Notering i Lagerregnskab ført paa Kontoret.

En Form for Kontrolnotering saavel med Hensyn til Vareindgang som Vareudgang foreligger, hvor der uden for Lageret, og helst af en Funktionær, der heller ikke er beskæftiget med Kassen eller med Føringen af Debitor- og Kreditorbogholderiet, føres et Lagerregnskab paa Grundlag af Fakturaer eller Følgesedler vedrørende indgaaede Varer og paa Grundlag af Fakturagenparter eller Følgeseddelgenparter for udgaaede Varers Vedkommende.

Kontrolnotering ved Udstedelse af Rekvisitioner ved Vareudlevering.

I Fabrikationsvirksomheder udstedes enten af Værkføreren eller helle af Driftskontoret Rekvisitioner, paa Grundlag af hvilke Værkstederne kan faa udlevet de Varer, der er nødvendige til Fabrikationen. Til Kontrol med rigtig Registrering opbevares Genparter af Rekvisitionerne, eller der foretages Kontrolnotering af disse, ligesom Genparter ofte sendes til Lagerbogholderiet.

b. Attestering og Anvisning.

Ved Attestering forstaar man, at en dertil bemyndiget Person efter foretagen Undersøgelse bekræfter Bilagets Udvisende ved en Paategning paa dette. Attesteringen omfatter ofte kun en Del af Bilagets Indhold.

Ved Anvisning forstaar man, at en dertil bemyndiget Person, som Regel ved Paategning paa et Bilag, paatager sig Ansvar for, at en bestemt Handling, som oftest Foretagelsen af en Udbetaling, finder Sted. Ogsaa i dette Tilfælde forudsættes, at Paategningen paaføres Bilaget efter, at Sagen er undersøgt.

I nogle Tilfælde kan de to Begreber falde sammen, saaledes naar en Faktura efter en Undersøgelse af Varens, Prisens og Udregningens Rigtighed paaføres Attestation herfor og dermed anvises til Bogføring, hyppigst ogsaa til Udbetaling.

Det er naturligvis en Forudsætning for Værdien af disse Kontrolforanstaltninger, at de forbindes med virkelige Undersøgelser, foretaget af Funktionærer, der er i Besiddelse af den i de enkelte Tilfælde fornødne Sagkundskab.

Hvis disse Paategninger paaføres Bilaget paa en Maade, der gør Forfalskninger vanskelige (f. Eks. hvis der anvendes Bilagsbeskytter), forøger de Bilagenes Værdi for Revisor meget væsentligt.

c. Tilsyn af andre Funktionærer.

Saadanne Tilsyn forekommer oftest som Eftersyn af Beholdninger, men kan dog ogsaa forekomme blot i Form af Gennemsyn af Regnskabsmateriale.

Uanmeldt Kasseeftersyn.

For at sikre sig mod, at Kassereren tilegner sig en Del af Kassebeholdningen eller foretager midlertidige Laan af denne, bør en overordnet Funktionær ret hyppigt uanmeldt foretage Afstemning af Kassen og samtidig af de likvide Beholdninger, hvortil Kassereren iøvrigt kan have Adgang.

Afstemning af Varelager og andre Beholdninger.

Først og fremmest for at paase, at der ikke foregaar uretmæssig Tilegnelse af en Del af de forskellige Beholdninger, men ogsaa for at konstatere, at Bogføring af Indtægter ved Salg af disse ikke undlades, er det af største Betydning, at de forskellige Værdiers Tilstedeværelse i Overensstemmelse med de forskellige Beholdningsregnskaber og Inventarfortegnelser Udvisende konstateres ved periodiske Eftersyn af en Funktionær, der ikke har Ansvar for disse Beholdninger.

Gennemgang af Debitoronti og Rykning af Debitorer.

Især af Hensyn til Muligheden for Tilbageholdelse af Indbetalinger fra Debitorer bør Virksomhedens Indhaver eller en overordnet Funktionær med Mellemløb gennemgaa Debitorkontiene og paase, at Indbetalinger indgaar i Overensstemmelse med Virksomhedens Salgsbetingelser, og hvis dette ikke er Tilfældet paase, at Rykning foretages. Naturligvis maa en saadan Gennemgang foretages paa Grundlag af et afstemt Uddrag, da Konti paa Løsblade ellers kan være fjernet eller Posteringer foretaget direkte i Rescontroen, uden Notat i Grundbøgerne.

Udstedelse af Saldomeddelelser.

Denne Kontrolforanstaltning staar i nær Forbindelse med foranævnte og er i hvert Fald knyttet til en Gennemgang af Debitorkontiene, under hvilken de udskrevne Saldomeddelelser sammenholdes med disse af en overordnet Funktionær, der paaser, at Saldomeddelelserne afsendes og atter efter eventuel Anerkendelse modtages igen, uden at Kasserer eller Bogholder har Adgang til dem. Formaalet med denne Kontrolforanstaltning er ligeledes at konstatere mulige Tilbageholdelser af Indbetalinger fra Debitorer.

Gennemsyn af Regnskabsmaterialet.

Der vil i denne Forbindelse navnlig være Tale om Kassebogen, og det er i mange Virksomheder en udmærket Skik, at denne daglig gennemgaas af Indehaveren, eller af en overordnet Funktionær, der ved Gennemgang af Korrespondancen og Kendskab til de forskellige Hændelser inden for Virksomheden, er i Stand til med nogen Sikkerhed at paase, om alle Indbetalinger er ført til Indtægt.

En tilsvarende Gennemgang kan naturligvis med nogen Fordel ogsaa foretages af den øvrige Del af Bogføringen.

d. Portkontrol.

En Portkontrolls Opgave ligger fortrinsvis inden for to Omraader, nemlig dels Kontrollen med den Tid, Virksomhedens Arbejdere, maa-ske ogsaa Funktionærer tilbringer inden for denne, dels Kontrollen med Ind- og Udgang af Varer.

Med Hensyn til Kontrollen med Virksomhedens Arbejdere kan denne tilrettelægges paa forskellig Maade; almindeligt er det, at Portvagten paa en Liste noterer Navn, Nummer og Klokkeslet for de Arbejdere, der kommer eller gaar paa usædvanlige Tidspunkter, derimod ikke for dem, der kommer umiddelbart før eller gaar umiddelbart efter normal Arbejdstid.

Kontrollen kan være forbundet med Kontrolur, hvori Arbejdernes Kort stemples med Klokkeslet; men Uret alene er ikke tilstrækkelig Kontrol, da kun Tilstedeværelsen af en Portvagt kan forhindre Arbejderne i at stemple Kort for hinanden.

Det ved Portkontrollen fremkomne Materiale tjener som en udmærket Kontrol med de udbetalte Lønninger, idet det bekræfter dels den samlede Arbejdstid, dels hvormeget af denne, der er Overarbejde.

Med Hensyn til Kontrollen med Ind- og Udgang af Varer finder denne fortrinsvis Sted ved, at Portvagten opnoterer, hvilke Vogne der kører ind og ud af Porten, og hvilke Varer disse medbringer. Portvagten kan yderligere sammenholde Varerne med Følgesedler eller andre Ledsagepapirer, men han kan naturligvis ikke udpakke Varer og kan saaledes ikke kontrollere Indholdet af Kasser, Tønder m. v.

En yderligere Kontrolopgave med Hensyn til Varelageret foreligger, hvor Portkontrollen paaser, at Arbejderne eller andre Personer, der forlader Virksomheden, ikke har tilegnet sig og medfører Varer, der tilhører Virksomheden. For at denne Kontrol ikke skal vække for megen Irritation blandt Arbejderne, er den ofte tilrettelagt saaledes, at hver af de udgaaende Arbejdere ved Udgangen f. Eks. tænder en Lampe, og

naar denne med tilfældige Mellemrum lyser rødt, foretages Visitation af den Arbejder, der trykkede paa Kontakten.

e. Varemottagelse.

I de fleste Virksomheder afleveres indgaaede Varer paa Lageret, og Modtagelseskontrollen udøves af Lagerforvalteren eller hans Medhjælpere. Det er imidlertid indlysende, at denne Ordning er behæftet med visse Mangler, der naturligvis særlig vil være af Betydning, hvor der ikke føres Lagerbogholderi, og der paa Grundlag af dette foretages betryggende Kontrol med Lageret. Selvom Lagerforvalterens Rapport paa Kontoret sammenholdes med Faktura og med afgivne Ordre, vil der dog være Mulighed for, at Lagerforvalteren i Forstaaelse med Leve- randøren anerkender Modtagelsen af flere Varer end modtaget og i Særdeleshed undlader at reagere over for daarligere Kvaliteter. Denne Risiko formindskes væsentligt, hvis der som kontrollerende Mellemed indskydes en særlig Varemottagelse.

f. Vareudlevering.

Saa vel under mindre Forhold i Detailhandelen som under større Forhold ved Engroshandelen vil der være Mulighed for, at Ekspedienten, henholdsvis Lagerforvalteren i Forstaaelse med Modtageren udleverer flere eller bedre Varer, end der betales for eller debiteres. Denne Fejl- mulighed kan søges dækket ved, at der i Detailforretninger mellem Kunden og Ekspedienten indskydes en Pakkeudlevering, der modtager Varen fra Ekspedienten, sammenholder den med Genpart af Notaen, indpakker Varen og udleverer den til Kunden efter at have sammen- holdt dennes Nota med den Genpart, der fulgte Varen. Paa tilsvarende Maade kan der ved Udlevering fra Lagre indskydes en Vareudlevering, der modtager Varen fra Lageret, sammenholder den med Følgesedlen og derefter pakker og afsender den.

3. *Behandlingen af det skriftlige Materiale.*

Ovenfor er omtalt, hvilken Betydning for Bilagsmaterialets Værdi Paategning af Anvisninger og Attestationer har. Ikke mindre Betyd- ning har en betryggende Tilrettelæggelse af Materialets Modtagelse, Opbevaring og Afsendelse.

Regnskabsmaterialets Modtagelse udefra bør tilrettelægges saaledes, at det ved Registrering og Nummerering straks ved Modtagelsen søges sikret, at Materiale ikke kan fjernes, uden at dette kan konstateres. Endvidere bør Materiale, der indeholder Beløbsangivelser, som f. Eks.

Kvitteringer, Fakturaer m. v., søges sikret med Hensyn til dette, eventuelt ved Benyttelse af Bilagsbeskytter.

Sikring mod, at der kan foretages Ændringer af Beløbets Størrelse, har Betydning for saavel Bilagsmateriale, der vedrører Indtægter, som for Materiale, der vedrører Udgifterne, idet f. Eks. en Kasserer ved at ændre Beløb vedrørende Indtægterne i nedadgaaende Retning eller Beløb vedrørende Udgifterne i opadgaaende Retning kan nedbringe sit regnskabsmæssige Tilsvær.

Sikring mod, at Materiale fjernes, har især Betydning med Hensyn til Materiale vedrørende Indtægter, men kan ogsaa have Betydning over for Reklamationer over urigtige Opkrævninger, udsendte Saldomeddelelser e. l., i Tilfælde hvor der sker Tilegnelse eller Tilbageholdelse af Indbetalinger.

Regnskabsmaterialets Gang gennem Virksomheden bør, hvis det er muligt, tilrettelægges saaledes, at flere Personer derigennem gøres bekendt med de Hændelser, der skal registreres, og saaledes at foreliggende Modsætningsinteresser derigennem udnyttes. Hvor der findes forskelligt Regnskabsmateriale eller Genparter af Materialet, bør det tilstræbes, at de enkelte Bilag paa et saa tidligt Tidspunkt af Forretningsgangen som muligt, spredes til de forskellige interesserede Funktionærer, saaledes at en enkelt Mand ikke kommer i Besiddelse af hele Materialet og derved faar Mulighed for at tilintetgøre eller forvanske dette.

Det vil saaledes være betryggende, at modtagne Rimesser og Følgebrevne straks efter Registreringen sendes videre, saaledes at Rimesserne udleveres til Kassereren, medens Følgebrevne gaar til Bogholderiet.

Som andre Eksempler kan nævnes, at Genparter af udskrevne Materialerekvisitioner bør tilsendes Lagerbogholderiet udenom Lageret, samt at Ordresedler bør passere en dertil bemyndiget Funktionær til Godkendelse og eventuel Registrering, før de kommer til Ekspedition.

Regnskabsmaterialets Opbevaring under betryggende Forhold er ligeledes af meget væsentlig Betydning, idet der ogsaa under Opbevaringen kan være Mulighed for Udførelse af Forfalskninger, ligesom ældre Udgiftsbilag, der allerede har dannet Grundlag for bogholderimæssig Postering kan udtages og efter Ændring af Dato anvendes som tilsyneladende Dokumentation for en urigtig posteret Udgift.

Det er ogsaa nødvendigt, at selve de i Bogholderiet benyttede Bøger opbevares saaledes, at kun de Funktionærer, der fører de enkelte Bøger, har Adgang til disse. Den Adskillelse af Virksomhedsomraader, der ovenfor er omtalt, bliver uden virkelig Betydning, hvis de forskellige Funktionærer har Mulighed for at foretage Posteringer eller ændre

foretagne Posterings i Bøger, der henhører under andres Virksomhedsomraade. Det vil saaledes som nævnt ikke være fuldt effektivt at adskille Bogholderi og Kasse, hvis det er muligt for Kassereren at foretage Posterings eller ændre foretagne Posterings i Debitorrescontroen, fordi denne opbevares saaledes, at han kan skaffe sig Adgang til den.

Regnskabsmaterialets Afsendelse er af ikke mindre Betydning for Opnaaelsen af en betryggende intern Kontrol; det gælder om at faa tilrettelagt Afsendelsen saaledes, at det sikres at al udskrevet Korrespondance virkelig afsendes, at Genparter af alt afsendt Materiale forefindes, samt at Genparterne er overensstemmende med det afsendte originale Materiale.

At udskrevet Materiale virkelig afsendes har i Særdeleshed Betydning med Hensyn til Saldomeddelelser, Kontoudskrifter, Rykkerbreve o. l., da det her kan være af Betydning for en Funktionær, der har tilbageholdt eller tilegnet sig Indbetalinger, at forhindre, at dette konstateres ved, at Debitor reagerer over for den fejlagtige Opgørelse. Forretningsgangen bør derfor tilrettelægges saaledes, at Korrespondancen om muligt henlægges til en særlig Afdeling eller i hvert Fald til Personer, der ikke er beskæftiget med og har Ansvar for Bogholderiet, Kassen eller andre Beholdninger, ligesom der bør træffes saadanne Foranstaltninger, at det heller ikke efter, at Korrespondancen er udskrevet og underskrevet, er muligt for deri interesserede Personer at fjerne Dele af denne.

Det er vanskeligt, men meget væsentligt, at skabe Sikkerhed for, at alle Genparter af afsendt Regnskabsmateriale forefindes, og at Genparterne er overensstemmende med det afsendte originale Materiale. Det kan være af Interesse for en Funktionær at fjerne Genparter af Fakturaer eller formindske disses Beløb for senere at tilegne sig den tilsvarende Indbetaling. Nogen Sikkerhed mod, at Genparter af Materialet fjernes, opnaas ved Benyttelsen af særlige, fortløbende nummererede Formularer, med hvis Tilstedeværelse der føres Kontrol. Faktureringen bør henlægges til en særlig Afdeling uden for Bogholderi, Kasse og Lager, og endelig kan Attestering med eventuel Gentaelse af Beløbet med Bilagsbeskytter i nogen Grad sikre mod Ændringer af Genpartens Indhold.

4. Tekniske Hjælpemidler.

Ikke mindst i de senere Aar er en lang Række tekniske Hjælpemidler taget i Organisationens Tjeneste, vel først og fremmest fordi de virker arbejdsbesparende, men hyppigt besidder de samtidig Kontrolmuligheder, der kan udnyttes sideløbende og i nogle Tilfælde har de direkte kontrollerende Formaal.

Bilagsbeskytter

er et hyppigt brugt Hjælpemiddel, hvormed man søger at sikre sig mod Ændringer af Beløb, der forekommer i det anvendte Regnskabsmateriale. Ved Hjælp af Bilagsbeskytteren paaføres Bilaget Beløbet under en saadan Form, at det ikke lader sig fjerne eller ændre. Ved eksternt Materiale bør Bilagsbeskytter anvendes straks ved Bilagets Modtagelse for at forebygge, at Ændringer foretages allerede inden denne Beskyttelse har fundet Sted. Ved internt Materiale, eller ved Genparter af dette, maa Beløbet paaføres snarest efter Udskrivningen, i hvert Fald i Forbindelse med en eventuel Attestation af Materialet, da Beløbet ellers lader sig ændre efter, at Bilagets Rigtighed er undersøgt og Attestation heraf paaført det, men inden Beskyttelsen af Beløbet er foretaget.

Kasseapparat.

Især hvor Personalets begrænsede Antal ikke muliggør den af Kontrolhensyn ønskelige Arbejdsdeling, kan nogen Kontrol dog opnaas ved Benyttelsen af Kasseapparater. Kasseapparatet registrerer det indbetalte Beløb, idet dette indgaar i en automatisk Tæller. Denne kan være aflaaet saaledes, at det kun ved Hjælp af en Nøgle, som alene en overordnet Funktionær bør være i Besiddelse af, kan lade sig gøre at fjerne de Beløb, der er slaaet op paa Apparatet. Samtidig viser Apparatet tydeligt det Beløb, der slaas ind i Tælleren, saaledes at dette kan kontrolleres af den, der indbetaler. Apparatet kan ogsaa — og det er bedre — afgive en Bon, der tjener som Kvittering eller paastemple en Kvittering det Beløb, der slaas op.

Herved skulde der opnaas Sikkerhed mod, at Kassereren undlod at foretage Registrering af disse Indbetalinger eller registrerer dem med for lavt Beløb. Forudsætningen for en effektiv Sikring mod disse Fejlmuligheder er dog, at den, der indbetaler Beløbet, reagerer mod, at dette enten ikke slaas op paa Apparatet, eller at det slaas op med for lille Beløb¹⁾.

Tælleapparater.

Ved Indgangen til Forlystelsesetablissementer, Dyrskuer, Væddeløbsbaner o. l. kan der være anbragt Tælleapparater, der automatisk registrerer hvor mange Personer, der har passeret dem. Hvis Entreen er ens for alle, lader det sig paa dette Grundlag let gøre at kontrollere den Entreindtægt, Kassereren skal svare til. Er Entreen forskellig, maa

¹⁾ Se senere under Afsnittet »Publikums Medvirken«.

der anvendes flere Tælleapparater, og det vil da være nødvendigt, at en Kontrollerer paaser, at de rigtige Tælleapparater benyttes, saaledes at voksne f. Eks. ikke passerer gennem et Tælleapparat for Børn, hvis Entreen for disse er lavere.

Nummerering

anvendes under mange Former i den interne Kontrol; det er allerede nævnt, at man ved Hjælp af Nummerering i nogen Grad kan sikre sig mod, at Genparter af afsendt Materiale, f. Eks. Fakturakopier, fjernes, uden at dette konstateres; men ogsaa med Hensyn til Materiale modtaget udefra er Nummerering af Betydning, da det kan være af ligesaa stor Interesse for en Funktionær at fjerne dette. Man behøver her kun at tænke paa en Kasserers Interesse i at fjerne Rimessebreve.

Medens internt Materiale og Genparter af dette bør udskrives paa særlige fortløbende nummererede Formularer, saaledes at det derigenem er muligt at kontrollere, at alle Numre fremkommer, bør Regnskabsmateriale, der modtages udefra, helst straks ved Modtagelsen forsynes med ligeledes fortløbende Numre. Da imidlertid dette Materiale ved Brugen spredes til forskelligt Formaal, og en Kontrol med, at Numrene forefindes under denne Form, er meget vanskelig, er det almindeligt, at Materialet først nummereres ved Registreringen i Ordremodtagelsen, ved Bogføring i Kassebog eller Journal o. s. v. Nummereringen bør foretages under en saadan Form, at Numrene senere vanskeligt lader sig ændre, og det er heldigst, at Numrene fortsætter f. Eks. for et Aar ad Gangen. Derved skulde der være mindst Mulighed for, at Bilag, der har dannet Grundlag for en Postering, i Defraudationshensigt benyttes igen som tilsyneladende Dokumentation for en urigtig Postering. I mange Tilfælde foreligger der flere Underbilag til et Hovedbilag, og i saa Tilfælde bør disse aldrig skilles, men bør tydelig betegnes som samhørende gennem Nummerering eller Bogstavbetegnelser, saaledes at Hovedbilaget forsynes med Notat om, hvor mange Underbilag der skal foreligge, f. Eks. 21 a—d, og de enkelte Bilag mærkes a, b, c og d. Herved vanskeliggøres det ligeledes for f. Eks. Kassereren senere at benytte et Underbilag som selvstændig Dokumentation for en urigtig Postering.

Hvor der foreligger baade Originalbilag og Kopi bør ogsaa dette anføres paa Originalen, medens Kopien er betegnet eller skal betegnes som saadan. Original og Kopi bør ligeledes opbevares samlede.

Nummerkontrol kan ogsaa anvendes over for selve Varen, naturligvis under Forudsætning af, at der er Tale om forholdsvis værdifulde Enkeltgenstande som f. Eks. Radioapparater, Biler, Maskiner, Klave-

rer, Møbler m. v. Hvis Varen ikke allerede ved Modtagelsen er mærket med Nummer, forsynes den umiddelbart efter denne med et saadant, paaført paa en saadan Maade, at det vanskeligt lader sig fjerne eller ændre. Varen registreres derefter i en Fortegnelse under dette Nummer, og ved Varens Udgang fra Lager foretages ud for Nummeret et Notat med f. Eks. Henvisning til Salgsjournalen eller Følgeseddelnummeret. De aabentstaaende Numre skal saaledes til enhver Tid være paa Lager, og det vil ved Hjælp af de Numre, der er paaført Varerne, være forholdsvis let at overbevise sig om, at dette er Tilfældet.

Foruden ved Kontrol med Beholdninger af Færdigvarer kan Nummerkontrol ogsaa anvendes til Kontrol med Varer under Fabrikation eller ved Kontrol med Beholdninger af ganske andre Arter som f. Eks. Beholdninger af Billetter eller Garderobemærker.

Mærkesystemer

anvendes til Kontrol med Indtægter, hvor disse forekommer med runde og nogenlunde ensartede Beløb. Almindeligt anvendt er Systemet i Sygekasser, hvor det anvendes til Kontrol med Kontingentindtægter; men det lader sig iøvrigt ogsaa anvende ved andre Indbetalingsformer.

Systemet gaar ud paa, at der enten ved Indklæbning af Mærker i en Bog eller Paaklæbning af Mærker paa en Formular kvitteres for Modtagelsen af en Indbetaling svarende til Mærkernes Paalydende. Ved Kontrol med Mærkebeholdningen lige fra Modtagelsen fra Bogtrykkeren til de indklæbes af Kassereren eller Inkassator, skulde der være tilvejebragt en udmærket Kontrol med Indgangen af de tilsvarende Indtægter.

Formularsystemer.

Foran er omtalt den Betydning for den interne Kontrol det har, at Regnskabsbilagene udfærdiges paa betryggende Maade, og det er i denne Henseende en stor Fordel, naar Udfærdigelsen kan koncentreres i enkelte Organer inden for Virksomhedens Organisation, saaledes at Bilagene her udskrives i flere Eksemplarer, der kan anvendes dels ved de forskellige Handlingers Udførelse, dels ved den regnskabsmæssige Registrering af disse. Rettelser i Materialet vil da altid kunne konstateres ved Sammenholdelse med det Materiale, der er tilbageholdt ved Udskrivningen.

Ligeledes er det omtalt, hvilken Betydning det har, at Materialet opbevares betryggende, saaledes at Regnskabsmateriale, der vedrører Tilgang til Beholdninger ikke forsvinder, eller Materiale, der repræsenterer Afgang, ikke forøges beløbsmæssigt.

Det er de moderne Formularsystemers Fordel, at de i væsentligt Omfang dækker disse Fejlmuligheder, idet Bilagene ved Benyttelsen af disse Systemer i een Arbejdshandling udskrives i det nødvendige Antal Eksemplarer, medens en Genpart automatisk kan indføres i et aflaaet Rum. Der opnaas herigennem Sikkerhed for, at de udskrevne Eksemplarer er overensstemmende, samt at den tilbageblevne Genpart opbevares saaledes, at der ikke kan foretages Ændringer af den, før den af en overordnet Funktionær udtages til betryggende Opbevaring. Naar Formularerne anvendes i Forbindelse med en formaalstjenlig Adskillelse af Virksomhedsomraader inden for Køb, Produktion, Salg, Lager m. v. fremkommer der et udmærket skriftligt gensidigt Bekræftelsesgrundlag til Kontrol med Til- og Afgang af Varebeholdninger, Tilgodehavender, Gæld m. v.

5. Publikums Medvirken.

Tvangsmæssig Ekspeditions-gang.

Det er en Forudsætning for en stor Del af de ovenfor omtalte Kontrolforanstaltninger, at Ekspeditionen foregaar under en ganske bestemt Form. Dette er saaledes nødvendigt for at sikre, at der fremkommer skriftlige Kontrolnoteringer hos andre Funktionærer. Der maa derfor ofte tages Hensyn hertil ved formaalstjenlig Indretning af Ekspeditionslokalerne og ved Anbringelse af vejledende Opslag. At den fastlagte Forretningsgang med Hensyn til Ekspeditionen overholdes, bør til Stadighed overvaages saavel af Virksomhedens Ledelse som af Revisor.

Paastempling paa Kvitteringsformularer om Kvitteringernes Ugyldighed, medmindre der findes to Personers Kvittering.

Det er tidligere omtalt, at Kassereren ikke bør kunne kvittere for Kasseindtægter alene, men et Forbud herimod vil naturligvis ikke være virkningsfuldt over for Indbetalere, der ikke kender Forbudet, og Virksomheden kan sikkert ikke med juridisk Virkning henholde sig til, at der ikke er meddelt Kassereren Fuldmagt til at underskrive alene. Forudsætningen for, at Virksomheden kan undgaa at være bundet af Kassererens Kvittering alene, maa formentlig være, at Kravet om at to Personer skal kvittere, maa være saa tydeligt oplyst over for Indbetaleren, at god Tro hos denne ikke kan tænkes at foreligge. Det vil derfor være nødvendigt at gøre Forholdet kendt, og dette sker almindeligvis ved, at Kvitteringsformularerne indeholder Oplysning herom. Da det maaske er tvivlsomt, om selv denne Forholdsregel er tilstrækkelig, suppleres den hyppigt med Opslag ved Kasseindbetalingsstedet eller paa anden Maade.

Kasseapparatets Udvisende af indbetalte Beløb.

Som ovenfor omtalt kan man, hvor Personalets ringe Antal ikke muliggør den af Kontrollensyn ønskelige Arbejdsdeling, opnaa nogen Kontrol ved Benyttelse af Kasseapparater; men Forudsætningen for, at man ved denne Foranstaltning kan dække Mulighederne for, at Postering undlades eller foretages med for lavt Beløb, er, at den, der indbetaler Beløbet, reagerer over for Undladelse af Opslag eller Opslag med urigtigt Beløb paa Kasseapparatet. Kasseapparatet maa derfor anbringes saaledes, at det registrerede Beløb fremkommer let synligt for Indbetaleren, men hvis denne i øvrigt ikke er personlig interesseret, kan man dog i Praksis næppe regne med hans Reaktion. Dette vil derimod være Tilfældet, hvis der enten ydes en Præmie for Konstatning af Fejl, eller hvis Virksomheden gennem Ydelse af en Omsætningsrabat gør Kunden direkte interesseret i at paase, at Beløbet ifølge den afstemplede Bon eller Kvittering, der udleveres ham, stemmer med den virkelig foretagne Indbetaling.

Anvendelse af særlige Formularer.

Det er Forudsætningen for en væsentlig Del af de foran omtalte Kontrolforanstaltninger som f. Eks. Kontrollen med udskrevne Kvitteringer, Kontrollen med Materialets Tilstedeværelse ved fortløbende Nummerering o. s. v., at der benyttes særlige Formularer, med hvis Tilstedeværelse og Benyttelse der kan føres Kontrol. Hvis Kvitteringer udskrives paa almindelige Dags-Dato Kvitteringer eller Fakturaer paa almindelige Regningsformularer, mister disse Kontrolforanstaltninger deres Effektivitet. Blot nogenlunde store Virksomheders Forretningsforbindelser, der er vant til at modtage Regnskabsbilag og Korrespondance fra disse paa særlige Formularer, vil dog formentlig reagere, hvis de i enkelte Tilfælde modtager usædvanlige eller primitivt udseende Formularer. I Særdeleshed vil dette være Tilfældet, hvor det drejer sig om Institutioner som Kommuner, Banker, Forsikringsselskaber m. v., hvis Bilagsformer er almindelig kendt. Publikums Viden om, at Bilaget foreligger paa ganske bestemte Formularer, er i saadanne Tilfælde et væsentligt Led i den interne Kontrol.

6. Regnskabsmæssig Kontrol.

Erhvervsøkonomisk set er Regnskabsvæsenet et vigtigt, maaske det vigtigste Kontrolorgan. Her betragtes imidlertid, som foran omtalt, ikke det almene erhvervsøkonomiske Kontrolbegreb, men kun det regnskabs- og revisionsteoretiske Begreb »Intern Kontrol«, hvis væsent-

ligste Opgave netop er at sikre Overensstemmelse mellem Hændelsen og det regnskabsmæssige Udtryk herfor, og derfor kun kan omfatte Foranstaltninger, der ligger mellem Handlingen og Regnskabet. Dog kan Afsnit inden for en Virksomheds Regnskabsvæsen tilrettelægges og benyttes saaledes, at der derigennem opnaas en betydelig Kontrol med, at selve »Hovedbogholderiet« (Finansbogholderiet) giver rigtigt Udtryk for de Hændelser, det registrerer.

Dog kan selve Hovedbogholderiet i nogle Tilfælde blive det Sted, hvor interne Kontrollforanstaltninger giver sig Udtryk. Dette vil saaledes være Tilfældet, naar Hovedbogholderiet sammenholder Rapporter om Hændelser, der er registreret ad to Veje (f. Eks. Faktureringsafdelingens Rapport om Beløbet af indkomne Fakturaer med det bogførte Salg, eller Lønningsbogholderiets Rapport om Debiteringer paa Driftskontiene med den til Udgift førte Løn iflg. Kassen) eller ved foretagne Afstemninger.

Det interne Regnskabsvæsen giver Mulighed for en betydelig Kontrol med saavel den udbetalte Løn som med de i Produktionen anvendte Raavarer, ligesom det — afhængigt af, hvorledes det er tilrettelagt — giver større eller mindre Mulighed for Kontrol med de øvrige Produktionsomkostninger.

Medens Hovedbogholderiet registrerer de afholdte Omkostninger, registrerer det interne Regnskabsvæsen disses Forbrug og Anvendelse i Produktionen. Da det som oftest er forskellige Funktionærer, der forestaar disse to Regnskabsfunktioner, vil der i en Sammenholdelse af de Talmaterialer, hvormed de arbejder, ligge en betydelig Kontrolmulighed.

Hvis Standardmetoden anvendes, og de forventede Omkostninger saaledes saavel i Mængde som i Beløb indkædes i Bogføringen og stilles over for de Omkostninger, der er registreret i Bogføringen som virkelig afholdte, vil større Afvigelser ikke alene kunne henlede Opmærksomheden paa rent driftsmæssige men ogsaa paa regnskabsmæssige bevidste eller ubevidste Fejl.

Driftsstatistikker.

Af de almindeligt forekommende Statistikker vil det fortrinsvis være Lagerstatistikken, Produktionsstatistikken, Lønningsstatistikken, Indkøbsstatistikken, Salgsstatistikken, Omkostningsstatistikken, Debitorstatistikken og Kreditorstatistikken, der kan være af Betydning for den interne Kontrol. Hvilken Værdi Benyttelsen af disse Statistikker i den interne Kontrols Tjeneste har, vil være afhængigt af, i hvor høj Grad

disse Funktioner er personelt adskilt fra Ekspedition og Bogholderi, samt i nogen Grad af, hvilket Materiale der benyttes ved Udarbejdelsen af Statistikkerne samt dettes Gang gennem Virksomheden. Hvis det statistiske Materiale udarbejdes af Funktionærer, der hverken er beskæftiget med Handlingens Udførelse eller Registreringen af denne, og hvis Materialet udarbejdes paa Grundlag af Bilag, der tilgaar den statistiske Afdeling direkte og udenom Bogholderiet, vil en Sammenholdelse af Bogholderiets og Statistikkens Talmateriale være af største Værdi for den interne Kontrol.

Budgetter.

Foreligger der i en Virksomhed tilstrækkelig detailleret udarbejdede Budgetter, vil ogsaa disse være af betydelig kontrolmæssig Værdi, idet man gennem disse kan sammenligne Resultatet af de registrerede Hændelser med det budgetterede Resultat. Herigennem lader den enkelte Postering sig ganske vist ikke bekræfte eller afkræfte, men større Afvigelser vil dog muligt henlede Opmærksomheden ikke alene paa uheldige eller fejlagtige Dispositioner, der falder uden for det, der her betragtes som den interne Kontrolls Omraade, men ogsaa paa betydeligere regnskabsmæssige Fejl. Dette vil i særlig Grad være Tilfældet, hvor Budgettet har Karakter af Bevilling, og hvor man saaledes maa forvente, at det tilnærmelsesvis overholdes.