

## Regnskabskonventionernes indhold.<sup>1)</sup>

Af FLEMMING JENSEN<sup>2)</sup>

### 3. Detailkonventionerne.

Det vil ved *personifikationsprincippet*s praktiske anvendelse være af interesse at få undersøgt, hvorledes regnskabet for den selvstændige person, virksomheden, opstilles: Som en helhed eller som en sum af enkeltposter. Ifølge den økonomiske teori kan virksomhedens kapitalværdi og overskud kun beregnes som en helhed; en opsummering af de enkelte aktiver og passiver, indtægter og udgifter, kan aldrig føre til den sande størrelse af kapitalværdi og overskud, uanset hvor omhyggeligt den foretages.

Visse tendenser kan spores i retning af at opgøre regnskabet under helhedens synsvinkel, så at man kan tale om, at regnskabspraksis delvis hviler på et *helhedsprincip*.

De af *Sillén*<sup>3)</sup> under *konjunkturudjævningsprincippet* fremsatte synspunkter bunder i virkeligheden i ønsket om at bøde på visse af følgerne af det konventionelle driftsregnskabs enkeltopgørelse. Konjunkturudjævningsprincippet søger at opgøre enkeltposterne under den helhedsbetragtning, at et enkelt år, især på grund af de faste omkostningers stigende betydning i det moderne erhvervsliv, er for kort en periode at opgøre resultatet for. En bevidst udjævning af årsoverskudene anbefales udfra den erkendelse, at de store svingninger mellem årene ofte er urealistiske, og at de afslører den alt for skematiske behandling af vurderings- og periodeafgrænsningsproblemer.

I forskellige udformninger er den helhedstankegang, der ligger bag

<sup>1)</sup> Fortsættelse af „Hvilke konventioner ligger til grund for årsregnskabet udformning?“, Erhvervsøkonomisk Tidsskrift, nr. 2, 1957.

<sup>2)</sup> H. A. og H. D.

<sup>3)</sup> „Nyare Balansvärderingsprinciper“, Sth. 1948, s. 52-56.

## Regnskabskonventionernes indhold.<sup>1)</sup>

Af FLEMMING JENSEN<sup>2)</sup>

### 3. Detailkonventionerne.

Det vil ved *personifikationsprincippet*s praktiske anvendelse være af interesse at få undersøgt, hvorledes regnskabet for den selvstændige person, virksomheden, opstilles: Som en helhed eller som en sum af enkeltposter. Ifølge den økonomiske teori kan virksomhedens kapitalværdi og overskud kun beregnes som en helhed; en opsummering af de enkelte aktiver og passiver, indtægter og udgifter, kan aldrig føre til den sande størrelse af kapitalværdi og overskud, uanset hvor omhyggeligt den foretages.

Visse tendenser kan spores i retning af at opgøre regnskabet under helhedens synsvinkel, så at man kan tale om, at regnskabspraksis delvis hviler på et *helhedsprincip*.

De af *Sillén*<sup>3)</sup> under *konjunkturudjævningsprincippet* fremsatte synspunkter bunder i virkeligheden i ønsket om at bøde på visse af følgerne af det konventionelle driftsregnskabs enkeltopgørelse. Konjunkturudjævningsprincippet søger at opgøre enkeltposterne under den helhedsbetragtning, at et enkelt år, især på grund af de faste omkostningers stigende betydning i det moderne erhvervsliv, er for kort en periode at opgøre resultatet for. En bevidst udjævning af årsoverskudene anbefales udfra den erkendelse, at de store svingninger mellem årene ofte er urealistiske, og at de afslører den alt for skematiske behandling af vurderings- og periodeafgrænsningsspørgsmål.

I forskellige udformninger er den helhedstankegang, der ligger bag

<sup>1)</sup> Fortsættelse af „Hvilke konventioner ligger til grund for årsregnskabet's udformning?“, Erhvervsøkonomisk Tidsskrift, nr. 2, 1957.

<sup>2)</sup> H. A. og H. D.

<sup>3)</sup> „Nyare Balansvärderingsprinciper“, Sth. 1948, s. 52-56.

dette udjævningsprincip, ret udbredt i regnskabspraksis. Det er uomtvisteligt, at der, set fra en økonomisk-teoretisk synsvinkel ligger noget sundt og rigtigt i disse udjævningsbestræbelser, selvom deres motivering i mange tilfælde snarere findes i skatte- og dividendeovervejelser end i hensynet til driftsregnskabet's rigtighed og pålidelighed.

Udover de omtalte eksempler findes der praktisk taget ingen helhedsbestræbelser i det konventionelle regnskab. Hovedreglen er ganske åbenbart, at regnskabsposterne beregnes og opføres enkeltvis („knochenbilanz“). *Enkeltprincippet* må med andre ord betegnes som hovedregelen for regnskabsaflæggelsen, og alene denne konvention gør mulighederne for at gennemføre en realistisk økonomisk regnskabsaflæggelse meget små. Som påpeget bl. a. af Thorkil Kristensen<sup>4)</sup> kan totalværdierne ikke findes ved addition af de tilsvarende grænseværdier eller faktorværdier.

Enkeltprincippet trækker desuden i sit kølvand en række problemer, som slet ikke, eller kun i ubetydeligt omfang ville melde sig ved anlæggelse af en helhedsbetragtning. Først og fremmest støder vi på spørgsmålet om, i hvilken „formation“ enkeltposterne skal opstilles, og siden må der tages stilling til posternes rækkefølge og gruppering. Endelig skal de enkelte poster have betegnelser, der oplyser om deres indhold og eventuelle beregningsgrundlag. Disse problemer vedrørende regnskabet's ydre form løses meget konventionelt; status og driftsregnskab opstilles gerne i en for vide kredse af regnskabslæsere ret uforståelig *kontoform*, der antagelig er en af de væsentligste årsager til den meget ringe værdi, det konventionelle årsregnskab har for aktionærer, arbejdere og offentligheden.

Med hensyn til enkeltposternes gruppering ses adskillelse af primære, sekundære og ekstraordinære poster kun sjældent i det konventionelle regnskab. Dette er særlig uheldigt ved den hyppigt anvendte post „bruttoavance“. Den rækkefølge, enkeltposterne opstilles i, er ligeledes udtryk for sædvane, snarere end omhyggelig hensyntagen til regnskabet's effektivitet som meddelelsesmiddel, og specielt kan den anvendte terminologi som bekendt i grelle tilfælde virke mere vildledende end vejledende. Man behøver blot at tænke på den forvirrende sammenblanding af termer som „fond“, „reserve“, „henlæggelse“ etc. i forbindelse med afskrivningskontoens opførelse i status' passivside.

Som konklusion om personifikationsprincippet's gennemførelse i regnskabet må det altså hævdes, at dette princip ikke får den logiske konsekvens, at regnskabet opstilles som en helhed. Vel er der visse svage

<sup>4)</sup> „Statusteori“, s. 19.

tilløb hertil, men hovedregelen er dog, at regnskabet fremstår som en summation af individuelt beregnede enkeltdele.

*Monetærprincippet* afføder en lang række detailkonventioner i forbindelse med problemerne om, hvorvidt pengeenheden kan antages at have en konstant størrelse samt hvorfra disse pengeenheder hentes, fra fortidige hændelser eller fra fremtidige antagelser.

Det vil ved en undersøgelse af regnskabspraksis hurtigt stå klart, at den fælles måleenhed, i kr. og øre, i langt det overvejende antal tilfælde antages for at være af konstant størrelse, sådan som det naturligvis må kræves af enhver måleenhed. Denne konventionelle opfattelse af pengeenhedens konstans er så indgroet, at selv de kraftige svingninger i pengenes købekraft i de sidste 35–40 år ikke har formået at kuldaste den. Ganske vist har der i regnskabskredse længe stået diskussion om, hvilke forholdsregler der bedst kan modvirke pengeværdisvingningernes tilslørende indflydelse på regnskaberne; men det er stort set blevet ved diskussionen, og regnskabspraksis bygger som hovedregel stadig på *stabilitetsprincippet*, konventionen om en stabil pengeværdi.

For status' indhold betyder stabilitetsprincippet, at de enkelte aktiver og passiver står opført i vidt forskellige pengeværdier, karakteriseret af Silléns<sup>5)</sup> klassiske bemærkning:

„ . . . som om man satte svenska kronor framför en, finska mark för en annan, pesetas för en tredje och sedan summerade dessa heterogena värdebelopp“.

Især statusopgørelsen har mistet i værdi som følge af de sidste årtiers kraftigt faldende pengeværdi, og bedre bliver sagen ikke af, at pengeværdiforringelsen er indtrådt med forskellig styrke for de forskellige statusposter. Størst og hurtigst indflydelse vil prissvingninger, alt andet lige, få på hurtigt omsættelige aktiver og passiver, mens poster af mere langfristet natur vil blive påvirket mindst. Omsætningsformuen vil derfor normalt stå vurderet til nogenlunde aktuelle pengeværdier, undtagen hvor de vurderes efter lifo- eller normallagerprincippet, mens anlægsformuen snarere vil stå opført til ældre, som regel lave, anskaffelsespriser minus foretagne afskrivninger herpå. Denne heterogene sammensætning kan tilsløre finansieringsstrukturen, og hvor varelagrene er opført i overensstemmelse med lifo- eller normallagerprincippet, vil lageromsætningshastigheden blive skæv, idet den fremkommer som forholdet mellem vareforbruget, opgjort i aktuelle priser, og det gen-

<sup>5)</sup> „Nyare Balansvärderingsprinciper“, Sth. 1948, s. 31.

nemsnitlige varelager til lave, gamle priser; ligeledes vil under sådanne omstændigheder driftskapitalen („working capital“), der består i forskellen mellem omsætningsformuen og den kortfristede fremmedkapital, blive fortegnet, idet fremmedkapitalen står opført til sin fremtidige indløsningsværdi, mens omsætningsformuen er vurderet i lave, gamle pengeværdier.

Driftsregnskabet vil også på afgørende måde være påvirket af stabilitetsprincippet. Der er i de senere år opstået betydelige skingevinster på værdifaste aktiver som varelagre, maskiner, bygninger etc., som følge af den voksende afstand mellem anskaffelsespriser og genanskaffelsespriser. Disse skingevinster er som hovedregel blevet inkluderet i det samlede overskud, der herved er blevet kunstigt oppustet med alvorlige følger for virksomhederne, da overskudsudlodningen som regel har fulgt med op, ligesom spekulanter, medarbejdere, kunder og det offentlige kan blive vildledt af de fortegnede resultater.

Et indtryk af problemets størrelsesorden får man af en undersøgelse af skingevinstens samlede størrelse i U.S.A. i højkonjunkturåret 1947, foretaget af United States Department of Commerce. Selv med den betydelige fejlmargin, der må indrømmes en så summarisk beregning, fremgår det med stor tydelighed, at en meget betydelig del af de viste overskud var fiktiv gevinst som følge af prisstigninger. Kun 9,7 milliarder dolars eller ca. 55 % af de samlede overskud i erhvervslivet regnes at have været reel handelsavance.

Årsagen til skingevinstens opståen er naturligvis den udstrakte brug af anskaffelsespriser i regnskabet i forbindelse med de stadig stigende priser. Varelagre og faste aktiver opføres i status på basis af deres anskaffelsespriser, og vareforbrug og afskrivninger indregnes i driftsregnskabet på dette grundlag. Man kan da spørge, hvorfor regnskabspraksis ikke i større udstrækning er gået ind for at anvende genanskaffelsespriser, og begrundelsen er (bortset fra, at lovgivningens bestemmelser stiller sig hindrende i vejen) utvivlsomt at finde i forsigtighedsprincippet frygt for at opføre statusposterne højere end til deres faktiske anskaffelsespris og derved eventuelt komme til at tage en endnu urealiseret fortjeneste til indtægt. Herimod må dog indvendes, at nok viser status ved anvendelse af anskaffelsespriser en lav, „forsigtig“ kapitalværdi, men reversen af medaljen bliver da, at driftsregnskabet kan komme til at vise uforsigtigt store overskud. Opskrivning til genanskaffelsespriser og løbende anvendelse af disse ville derfor ved at inddække mere aktuelle omkostninger i indtægterne være mere i pagt med forsigtighedstanken for overskudets vedkommende, såfremt opskrivnings-

provenuet betragtes som en kapitalgevinst, der ikke indgår i driftsoverskudet men henlægges som en regulering af egenkapitalen.

Der er i de senere år fremsat en række forslag, især fra amerikansk side, til imødegåelse af de svingende pengeværdiers skadelige indflydelse på årsregnskabet. I American Institute of Accountants' rapport<sup>6)</sup> slås til lyd for anvendelse af en særlig form for laveste værdis princip i vareregnskabet, betegnet „lifo or market, whichever is lower“, og for afskrivningerne anbefales en særlig indexregulering. Den amerikanske revisorverdens nestor George O. May, går ind for lifo i vareregnskabet og for korrigering af afskrivningerne efter et købekraftindex, som han kvartalsvis tænker sig udstedt af myndighederne<sup>7)</sup>. Et bemærkelsesværdigt forslag er endelig fremsat af den mere akademisk-teoretiske American Accounting Association<sup>8)</sup>, gående ud på, at man fortsætter brugen af anskaffelsespriserne men samtidig supplerer regnskabet med en speciel rapport, hvori der gives regnskabslæseren oplysninger om prissvingningerne til støtte for hans egen bedømmelse af deres indvirkning på regnskabet tal.

Herhjemme har diskussionen især samlet sig om varelagervurderingen. De såkaldte *nominelle* principper, anskaffelses- og genanskaffelsesværdiprincipperne samt laveste værdis princip og fifo-princippet, er herunder almindeligvis blevet forkastet til fordel for de *reelle* principper, organiske princip, normallagerprincippet, lifo-princippet og indexprincippet udfra den kendte tese, at mens de nominelle principper kun søger at bevare egenkapitalens nominelle beløb, stræber man med de reelle mod at holde dens reelle købekraft intakt trods prissvingningerne. Udover at sætte ind mod varelagervurderingen søger indexprincippet også at korrigere for prissvingningernes indflydelse på de øvrige aktiver, f. eks. maskiner og ejendomme. Hertil må imidlertid bemærkes, at en sådan indexstatus i sig selv er af yderst tvivlsom værdi, idet den ikke tager hensyn til den teknologiske udvikling. Det kan jo ikke være rigtigt at opføre f. eks. den arbejdende maskinpark til, hvad den må antages at koste at genanskaffe på statusdagen, hvis den repræsenterer en tidsvarende teknik, der måske alene i driftsomkostninger excl. afskrivninger er dyrere i drift, end et nyt, tidsvarende anlæg. Den betydelige tekniske udvikling på mange områder synes at godtgøre, at denne anke er af generel gyldighed.

<sup>6)</sup> „Changing concepts of business income“, New York 1952, s. 119.

<sup>7)</sup> *ibid.* s. 120.

<sup>8)</sup> „Price level changes and financial statements“, The Accounting Review XXVI, nr. 4, 1951, s. 468.

Alle disse bestræbelser vil imidlertid ikke, som man i lang tid har været tilbøjelig til at mene, føre til nogen virkelig forbedring af årsregnskabet i dets egenskab af en økonomisk rapport. Selvom man skulle få de nominelle principper, der idag er mest udbredt i praksis, afløst af de mere hensigtsmæssige reelle principper, og selvom statusværdierne reguleres efter et eller andet hensigtsmæssigt prisindex, vil man alligevel ikke komme de virkelige mangler ved årsregnskabet til livs. Disse mangler kan sammenfattes deri, at årsregnskabet, netop som følge af de bagvedliggende konventioner, hverken formår at vise den i virksomheden investerede kapitalværdi eller det indtjente overskud. Regnskabet egenkapital og overskud kan være såvel under- som overvurderede i en sådan grad, at priskorrigeringer kun vil være en lille detalje, der ikke formår at bedre den fundamentale svaghed. Man har utvivlsomt stirret sig blind på stabilitetsprincippet's åbenlyse fejlagthed og ikke været opmærksom på de langt mere alvorlige mangler, andre detailkonventioner medfører for årsregnskabet.

Vigtigst blandt disse detailkonventioner er, hvad man kan kalde „*realisationsprincippet*“. Det står for den konventionelle grundopfattelse, at alle transaktioner skal optages i regnskabet med deres realiserede beløb, d. v. s. det nominelle beløb – eller retten dertil – der udveksledes i forbindelse med den pågældende transaktion. Ordet „realiseret“ skal forstås som „udvekslet med penge, pengerepræsentativer eller retten til sådanne“, eller med andre ord det beløb, der objektivt kan konstateres. Denne konvention er således en direkte afledning af objektivitetsbestræbelserne, samtidig med, at den også er i pagt med de bedste forsigtighedstraditioner, idet det er „forsigtigt“ kun at medtage beløb for de ting, der faktisk er indtruffet og afsluttet, hvorved regnskabspraksis får sit umiskendelige præg af „historieskrivning“. Betegnelsen realisationsprincippet er her benyttet i en videre betydning, end de normalt er tilfældet. Palle Hansen<sup>9)</sup> betegner således som retalisationsprincippet anskaffelsesværdiprincippet for varelagres vurdering.

Som følge af realisationsprincippet's store udbredelse er årsregnskabet hovedsagelig fortidsorienteret, mens den økonomiske teori peger på de fremtidige faktorer som værende de eneste af betydning. Som bekendt går teorien ind for beregning af egenkapitalen gennem tilbage-diskontering af alle virksomhedens fremtidige afkast, og overskudet

<sup>9)</sup> Hages Håndbog, 7. udg. s. 225.

beregnes som den subjektive rente af denne kapitalværdi. Dette betyder, at der over for regnskabspraksis' realisationsprincip står, hvad man kan betegne den økonomiske teori's akkumulationsprincip, der går ud på, at de økonomiske hændelser skal registreres gradvis, efterhånden som de opstår og udvikles – ikke først når de er afsluttet.

Realisationsprincippet får naturligtvis afgørende indflydelse på indholdet af både status og driftsregnskab. Statusopgørelsens og i anden række også driftsregnskabets indhold bestemmes således af den konvention, man kan betegne „*betalingsprincippet*“, og som siger, at kun de poster, der betalt et beløb for, kan optages i regnskabet, mens ikkebetalte poster normalt ikke vises i regnskabet, selvom de kan repræsentere en betydelig værdi. En anden følge af realisationssynspunktet er den opfattelse, at anskaffelsesprisen udtrykker enhver statusposts værdi. Man kan således tale om et „*anskaffelsesprincip*“, der vel at mærke skal forstås som dækkende mere end det føromtalte varelager-vurderingsprincip, anskaffelsesværdiprincippet. Specielt for driftsregnskabet får realisationsprincippet afgørende følger for de tidspunkter, hvorpå indtægter og udgifter indregnes. Hovedsynspunktet for indtægternes indregning er, at en indtægt først opstår på et sent tidspunkt i kæden af produktions- og salgsoperationer, oftest helt fremme ved salgets afslutning, omend andre tidspunkter også finder en vis anvendelse. Det bemærkelsesværdige er imidlertid, at indtægten, og altså overskudet, anses for at opstå på et bestemt tidspunkt og ikke gradvis i takt med produktions- og salgssindsatsens fremadskriden. Dette er i modstrid med den økonomisk-teoretiske opfattelse, der siger, at overskud indtjenes løbende, som en rente, d. v. s. som en kontinuert strøm. Den regnskabsmæssige opfattelse kan derfor betegnes som „*diskontinuitetsprincippet*“ – indtægterne indtjenes „dråbevis“. Endelig betyder realisationsprincippet for udgifterne, at de inddækkes i de indtægter, de anses for at have fremkaldt; der kan således tales om et „*inddækningsprincip*“ for udgifterne. Men lad os nu se lidt nærmere på disse fire afledninger af realisationsprincippet:

*Betalingsprincippet* er måske den detailkonvention, der har mest afgørende indflydelse på årsregnskabets indhold. Dens betingelse for optagelse af aktiver og passiver i status, tilstedeværelsen af en realiseret „anskaffelsespris“, vil nemlig udelukke en række vigtige aktiver og passiver fra statusopgørelsen, som derved kun vil vise et udsnit af de poster, der tilsammen danner virksomhedens virkelige kapitalværdi. De poster, der ikke vises i status, betegnes „usynlige aktiver“ (både positive og negative) eller „*usynlig kapitalværdi*“. En sådan usynlig



kapitalværdi vil ligge bag enhver status, hvad der næppe ville være så uheldigt for regnskabslæseren, hvis han blot havde sikkerhed for, at den altid var positiv, sådan som forsigtighedsprincippet udbredte anvendelse kunne tyde på, og så kunne tage sit bestik derefter. Situationen er imidlertid den, at den usynlige kapitalværdi ligeså vel kan være negativ, således at den konventionelle status kun ved et rent tilfælde kan give regnskabslæseren et pålideligt indtryk af den samlede kapitalværdi. Han er derfor henvist til at bedømme årsregnskabet i sammenhæng med de supplerende oplysninger om virksomheden, han kan få gennem årsberetningen, hvis en sådan da findes, eventuelt public relationsarbejde, brancheudsigter, konjunkturforventninger, virksomhedsledelsens dygtighed og mange andre faktorer, som ikke har fundet udtryk i årsregnskabet.

Af de mange aktiver og passiver, der ligger til grund for den usynlige kapitalværdi, kan her kun peges på nogle af de væsentligste. Værdien af personalets og ledelsens dygtighed vil i vellede virksomheder være et betydeligt – ja måske det største – aktiv, og alligevel opføres det ikke i status. Vedrørende vareregnskabet opføres kun varelageret i status, mens værdien af de bruttoavancer, der vil blive indtjent inden for de kommende regnskabsperioder, ikke finder noget udtryk i status. Tildelte valutaattester under importrestriktioner, korntildeling til maksimalpris, anlæg af en moderne havn nær virksomheden, er af Thorkil Kristensen anført som forhold af betydelig værdi for virksomheden, og alligevel kan de ikke ses af status. Et fordelagtigt lejemål for lokaler, udsigt til licens- eller royaltyindtægter fremover, opfindelser, patenter, reklamekampagner, en gennemført rationalisering, optagne ordrer fra kunder kan nævnes som andre, almindeligt forekommende usynlige aktiver.

Kilde til negativ, usynlig kapitalværdi, d. v. s. usynlige passiver, kan modsætningsvis være såkaldt „*badwill*“, fremkaldt af en kortsynet forretningspolitik, af fremtidige forpligtelser i forbindelse med pensionsordninger og udbyttedeling, af servitutter på virksomhedens besiddelser, pålægning af maksimalpriser og -avancer på virksomhedens produkter og mange andre forhold.

Også for driftsregnskabet får betalingsprincippet betydning. Den usynlige kapitalværdi vil, såvelsom den synlige, give anledning til indtægter og udgifter, som uanset at deres kilde ikke er opført i status vil indgå i driftsregnskabet, hvor de dog ikke vil fremgå synligt, men i stedet som „*usynlige indtægter og udgifter*“ inkluderet i de synlige. Eksempelvis vil kapitalværdien af personalets arbejdsindsats bero på

de mer-indtægter og de sparede udgifter, personalet i kraft af dets dygtighed vil give anledning til. Disse merindtægter og „mindre-udgifter“ vil imidlertid indgå i de synlige poster, omsætning og omkostninger, der herved vil blive henholdsvis større og mindre, end alene den synlige kapitalværdi ville betinge. Det er klart, at tilstedeværelsen af sådanne usynlige indtægter og udgifter afgørende kan forringe regnskabslæserens muligheder for at bedømme overskudet og dets komponenter.

Foruden betalingsprincippet bidrager også *anskaffelsesprincippet* til den usynlige kapitalværdis fremkomst derved, at de synlige statusposter, opført til anskaffelsespriser med fradrag af eventuelle afskrivninger, i de fleste tilfælde vil have en kapitalværdi af en helt anden størrelse. Det kan vel ikke ganske afvises, at der kan være en vis overensstemmelse mellem anskaffelsesomkostningen og den tilbageiskonterede sum af aktivets fremtidige nettoydelse, specielt vil det ofte være tilfældet umiddelbart efter anskaffelsen, men der er ingen grund til at tro, at de senere i aktivets levetid har megen lighed. Canning<sup>10)</sup> siger dette meget rammende: „Cost series and income series may be related, but they are not identities“.

Denne forbindelse mellem anskaffelsesomkostning og kapitalværdi vil, hvor den overhovedet kan påvises, være tydeligst for varelagre og andre hurtigt omsættelige aktiver samt for den kortfristede gæld. Ringe eller slet ingen sammenhæng består for de langsomt omsættelige, faste aktiver af ældre dato, samt for den langfristede gæld.

En følge af anskaffelsesprincippet er den hævdvundne afskrivningspraksis, der består i, at en afskrivningsplan fastlægges ved et aktivs anskaffelse. Heri fastsættes det, dels hvor mange år aktivet forventes brugt, og dels hvor stor en del af anskaffelsesomkostningen, de enkelte år af aktivets levetid skal bære. En så skematisk behandling af en af de væsentligste omkostningsposter kan naturligvis ikke give realistisk økonomisk udtryk for værdinedgangen af aktivet og for omkostningen ved dets brug.

Anskaffelsesprincippet vil således bevirke, at statusværdierne kun kan betragtes som mere eller mindre ufuldkomne surrogater for den virkelige kapitalværdi, og følgen bliver altså en yderligere årsag til den usynlige kapitalværdis opståen.

Det gælder for den samlede usynlige kapitalværdi, at dens tilstede-

<sup>10)</sup> John B. Canning: „The Economics of Accountancy“, New York 1929, s. 219.

værelse bag det konventionelle årsregnskab, fremkaldt både af betalings- og anskaffelsesprincippet, ikke ville være så vildledende, såfremt regnskabslæseren kunne regne med, at den usynlige kapitalværdi stod i et nogenlunde konstant forhold til den synlige. Et sådant proportionalitetsforhold er imidlertid aldrig tilstede. Thi de udsving, der registreres i den synlige kapitalværdi, er både med hensyn til styrke og tidsmæssig fordeling urealistiske, idet de kun er fremkaldt af regnskabsmandens manglende evne – eller vilje – til at antcipere fremtidige hændelser og give dem udtryk i regnskabet. En fornuftigt gennemført antcipering ville nemlig mere eller mindre udviske den fuldkomne urealistiske forskel mellem de regnskabsmæssigt registrerede „gode“ og „dårlige“ år. I de „gode“ år, hvor den synlige kapitalværdi er høj, må den usynlige kapitalværdi uvægerligt blive formindsket som følge af de urealistisk store udlodninger, og tilsvarende vil den usynlige kapitalværdi vokse i de „dårlige“ år i kraft af de små udlodninger.

Der er forskellige tegn på, at regnskabspraksis har opmærksomheden henvendt mod den usynlige kapitalværdi; således sker der ofte en betydelig opsamling af hemmelige reserver og henlæggelse til forskellige konjunkturfonds under opgangsperioder, idet man har en fornemmelse af, at de store overskud, man ellers ville vise, ikke kunne forsvares. Tilsvarende overføres der i nedgangsperioder af disse opsamlede midler til de mindskede periodeoverskud. Det må dog bemærkes, at regnskabsmanden foretager denne udjævning mere udfra et forsigtigheds-synspunkt end udfra ønsket om at foretage en realistisk regnskabs-aflæggelse.

*Diskontinuitetsprincippet* fastlægger det tidspunkt, hvorpå de udgifter genindvindes, der tidligere blev afholdt ved fremstillingen af de solgte varer, samtidig med at det fastslår tidspunktet for indvindingen af det yderligere beløb, fortjenesten. Indtægten anses altså at opstå som et enkelt stort „dryp“, uanset at dråben ikke pludselig er opstået men gradvis er vokset så stor, at den til sidst falder. I årsregnskabet opføres kun de i det forløbne år faldne dråber, mens hverken væksten i eller den øjeblikkelige størrelse af den hængende dråbebestand finder udtryk deri.

Foruden indtægternes indregning i driftsregnskabet styrer diskontinuitetsprincippet tillige på indirekte vis udgifternes indregning. Som det vil blive nærmere uddybet nedenfor under inddækningsprincippet, indregnes indtægter og udgifter så at sige parvis, d. v. s. at de udgifter, der har forårsaget periodens indtægter, indsættes i driftsregnskabet. Men netop denne samhörighed med indtægterne gør, at disses diskon-

tinuerte indregning „smitter af“ på udgifterne. Kun en mindre del af udgifterne undgår denne afsmitning og vil blive indregnet kontinuert i driftsregnskabet.

Som en videreudvikling af diskontinuitetsprincippet har regnskabspraksis opstillet en række hævdvundne, konkrete tidspunkter i varecyklusen, på hvilke indtægter anses for at opstå, realiseres. Langt det hyppigst anvendte indtægtstidspunkt eller indtægtskriterium er salgsbasis. *Salgsbasisprincippet* fastsætter, at indtægten opstår ved ejendomsrettens overgang fra sælger til køber, omend faktureringstidspunktet gerne anvendes som praktisk rettesnor. Ved afbetalingssalg er *kontantbasisprincippet* det almindelige. Det fastslår, at indtægten først kan regnes for tjent ved salgsbeløbets kontante indgang.

*Produktionsbasisprincippet* fastslår, at indtægten opstår allerede i forbindelse med varens produktion. Ofte henføres indtægten til flere forskellige tidspunkter i produktionens løb, f. eks. ved bygning af et hus, et skib og andre større anlægsarbejder. Det drejer sig her om produktionsprocesser, der ofte strækker sig over flere år, og det ville i sådanne tilfælde være åbenbart urimeligt at benytte salgs- eller kontantbasis. Der gøres derfor her en undtagelse fra realisations- og diskontinuitetsprincipperne, og der kan spores en tendens imod at anerkende indtægtsindtjeningen som en kontinuert proces, der skrider fremad i takt med produktionens gang. Udover de tre omtalt indtægtskriterier kan yderligere nævnes en del, der dog kun anvendes i sjældne tilfælde f. eks. *garantiudløbsbasis*, *ordremodtagelsesbasis*, *igangætningsbasis* m. fl.

Uanset hvilket indtægtskriterium der benyttes, kan den regnskabsmæssige indtægtsberegning i bedste fald kun blive en grov tilnærmelse til, hvad en økonomisk-teoretisk renteberegning ville vise. Denne tilnærmelse kan kun blive tilfredsstillende, hvis der består en nøjagtig proportionalitet mellem produktions- og salgsaktiviteten. Svinger de modsat eller blot ude af takt, – og det er vel ofte tilfældet – kan intet bestemt tidspunkt benyttes til beregningen af et blot nogenlunde pålideligt indtægtsbeløb; alvoren heraf understreges af indtægternes store indflydelse på hele driftsregnskabets rigtighed.

Endelig skal om diskontinuitetsprincippet bemærkes, at indtægtskriterierne samtidig med at regulere indtægts- og udgiftsindregningen, også bestemmer visse statusposters størrelse. Som følge af, at udgifterne i modsætning til indtægterne antages at opstå løbende, vil der ved årsafslutningen normalt findes en post udgifter, der er afholdt i forbindelse med køb, forarbejdning og salg af de vareenheder, der endnu ikke har

nået deres indtægtskriterium. Disse udgifter, der ifølge anskaffelsesprincippet angiver de pågældende varers værdi, og som sådan optages i status, vil fremkomme som et residual, efter at det anvendte indtægtskriterium først har afgjort, hvor stor en del af årets samlede udgifter, der skal føres i driftsregnskabet. Konsekvensen af dette „*residualprincip*“ bliver det inkonsekvente, at poster i driftsregnskabet afgør vigtige statusposters indhold, nemlig at hensynet til overskudet dikterer statusværdien – en fremgangsmåde Palle Hansen<sup>11)</sup> betegner som „baglænsregning“. Den økonomiske teori påviser jo netop, at driftsregnskabet overskud bestemmes som en rente af kapitalværdien i status, altså at driftsregnskabsposterne snarere er afledt af status. Der er imidlertid normalt kun tale om, at varelagrenes kvantitative side (person- og maskintimer, kg råmaterialer, kilowatt etc.) fastlægges gennem residualprincippet, hvorimod den kvalitative side, værdiansættelsen, ikke berøres. Under bestemte omstændigheder kan imidlertid også denne blive fastlagt residuelt, f. eks. hvor lifo-metoden anvendes. I den situation vil driftsregnskabet under en prisstigning blive belastet høje, aktuelle værdier, mens lageret omvendt ansættes til lave, ældre værdier; det er her tydeligvis hensynet til driftsregnskabet belastning med det „rigtige“ vareforbrug, der går forud for hensynet til opførelsen af en „rigtig“ lagerværdi i status.

Inden realisationsprincippets sidste afledning, inddækningsprincippet, behandles, vil det falde naturligt først at redegøre for, hvad man kunne betegne realisationsprincippets modsætning, „*anteciperingsprincippet*“, idet denne konvention også øver indflydelse på inddækningsprincippets udformning.

*Anteciperingsprincippet* tilskynder regnskabsmanden til under visse omstændigheder at fravige hovedregelen om indregning på realisationstidspunktet og i stedet at indregne poster i regnskabet, inden de endnu er blevet realiseret, et synspunkt der ligger på linie med den økonomiske teori. Anteciperingsprincippet vil dermed bibringe regnskabet et fremtidselement, omend slet ikke af samme omfang som realisationsprincippets fortidselement. Anteciperingsprincippet er imidlertid kun i ringe omfang udsprunget af ønsket om at tilnærme regnskabspraksis til den økonomiske teori; det har først og fremmest til formål at opgøre regnskabet „forsigtigt“, d. v. s. at tegne et ugunstigere billede af virksomheden, end hvad et sandsynligt skøn ville føre til. Et sådant bevidst

<sup>11)</sup> „Bör redovisningspraxis sträva mot ett annat vinstbegrepp?“ Affärsökonomi 1954, nr. 14, s. 907.

fortegnet billede kan på ingen måde akcepteres af den økonomiske teori, der netop tilstræber en realistisk fremstilling af den økonomiske situation.

Det er fra regnskabsteoretisk side ofte blevet fremført som regnskabspraksis' største svaghed, at fremtidige faktorer kan anteciperes i så ringe omfang. Man kunne derfor vente glæde over den tendens, udviklingen på forskellige områder så småt synes at tage i retning af stadig mere omfattende anteciperings. Imidlertid er denne tendens først og fremmest gået i dybden og ikke i bredden, d. v. s. anteciperingen forsøger kun at række længere og længere ind i fremtiden, mens den har forsømt alle de idag ubehandlede faktorer, der omfattes af de usynlige indtægter og udgifter samt af den usynlige kapitalværdi. Kun ved at forlade denne eensidighed vil anteciperingen have chance for at give regnskabet større økonomisk relevans.

Anteciperingen følger i det konventionelle regnskab to linier. For det første gøres der i enkelte undtagelsestilfælde forsøg på i status at indregne fremtidige indtægters og omkostningers værdi, man kan her tale om et virkeligt „fremtidsværdiprincip“; men som hovedregel foretages anteciperings kun af tabsgivende faktorer, d. v. s. efter et „tabsprincip“.

*Tabsprincippet* er et barn af konventionen om den forsigtige regnskabsaflæggelse, idet det gennem anteciperings fortrinsvis af tabsfremkaldende faktorer tilstræber „forsigtige“ lave statusværdier og overskud. Ved varelagerets vurdering anvendes således „laveste værdis princip“, der ofte i regnskabslitteraturen ses betegnet som „forsigtighedsprincippet“. Denne betegnelse er imidlertid misvisende, idet anvendelse af lave statusværdier alligevel ikke yder nogen garanti for en forsigtig kapitalopgørelse. Der tages nemlig i laveste værdis princip slet ikke hensyn til kapitalværdien af varetransaktionerne i kommende perioder. Ej heller registreres ved brugen af laveste værdi's princip svingningerne i denne kapitalværdi, hvad der kan få de alvorlige følger, at der sker forbrug af denne usynlige kapitalværdi under betegnelsen „overskud“.

Selv i relativ henseende kan laveste værdis princip ikke altid betegnes forsigtigt. Udviklingen i anskaffelsespriser og genanskaffelsespriser kan nemlig godt være forskellig inden for den enkelte regnskabsperiode, og af denne prisudvikling vil det afhænge, hvilket vurderingsprincip der opgør det laveste overskud. I en prisfaldsperiode, hvor genanskaffelsespriserne f. eks. falder mindre end anskaffelsespriserne, vil laveste værdis princip vise et større overskud end, hvis et andet nominelt vurderingsprincip, anskaffelsesværdiprincippet, blev anvendt.

Udover i laveste værdis princip for varelagre manifesterer tabsprincippet sig også på en række andre områder. Nedskrivning af aktiver gennem *accelererede afskrivninger* foretages ofte udfra forsigtighedsdogmet om altid at tage et truende tab. Lovgivningen<sup>12)</sup> tilskynder til en sådan hurtig afskrivning af etableringsomkostninger og goodwill. En økonomisk relevant betragtning ville i stedet kræve goodwill opført i status, beregnet på en helhedsvurdering af virksomhedens kapitalværdi. Endnu mindre end de øvrige aktiver kan goodwill vurderes til status ved hjælp af en skematisk på forhånd lagt afskrivningsplan. Ved kun at tillade afskrivning og ikke, hvor det ville være i overensstemmelse med de faktiske forhold at åbne mulighed for opskrivning af goodwill, demonstrerer lovgiveren – og med ham hævdunden regnskabspraksis – at goodwillposten slet ikke betragtes som et aktiv med værdiskabende evne, men blot som en eengangsudgift, der skal fordeles over de(t) første års driftsregnskab(er).

Tabsprincippet ligger endvidere til grund for den omhyggelige optagelse i status af alle forpligtelser, og hvor der er en fortolkningsmulighed, vælges konsekvent forpligtelsernes maksimale beløb. Selv forpligtelser af usikker natur (eventualforpligtelser) vises i regnskabet som fodnote eler på anden neutral vis.

For statusopgørelsen betyder tabsprincippet altså en bevidst under-vurdering af aktiver og overvurdering af passiver, hvad der går stik imod de bestræbelser for at gøre statusposterne ensbenævnte, der udfoldes i erkendelse af stabilitetsprincippets fejlbarlighed. Mange røster har da også slået til lyd for en forkastelse af laveste værdis princip, der med rette hævdes at være inkonsekvent, ikke blot fordi det eensidigt anerkender anteciperung af usikre tab og ikke af usikre fortjenester, men også fordi det bryder med grundideen om regnskabsaflæggelse på basis af realisation. Hertil kan som nævnt føjes den langt væsentligere anke, at laveste værdis princip ikke – så lidt som nogen af de øvrige, hævdundne vurderingsprincipper – formår at give den usynlige kapitalværdi af varetransaktionerne udtryk i regnskabet.

Som endnu et eksempel på tabsprincippet anføres den forskelsbehandling, der bliver uforudset værditilvækst og værdinedgang på aktiver og passiver til del. Disse *kapitalgevinster* (positive og negative) repræsenterer urealiserede fortjenester og tab, så længe de pågældende aktiver og passiver ikke er solgt resp. indfriet. Realisationsprincippet ville derfor tilskynde til ikke at opføre sådanne poster i status; men tabsprin-

<sup>12)</sup> Aktieselskabsloven § 42, 7.

cippet fortrænger denne konvention, idet der jo for den negative kapitalgevinsts vedkommende er tale om et truende tab. Værdinedgangen vil derfor, såsnart den anes, blive fratrukket det pågældende aktiv (resp. tillagt det pågældende passiv) og fradraget overskudet. Modsvarende vil den positive kapitalgevinst kun få udtryk i en opskrivning af den pågældende statuspost (resp. nedskrivning af den pågældende passivpost), såfremt der er tale om en objektivt konstateret værdiforøgelse. Selv hvor så strenge sikkerhedskrav til værdistigningen må anses for opfyldt, vil den i de fleste tilfælde ikke blive regnet som indtægt, men blive ført direkte på kapitalregnskabet; for aktieselskaber er det ligefrem forbudt at lade en opskrivning komme til udbetaling som overskud<sup>13)</sup>.

Anteciperingsens anden form, *fremtidsværdiprincippet*, er som nævnt betydelig mer sjælden, idet den repræsenterer bestræbelser på at anlægge en økonomisk relevant vurdering, hvori de fremtidige værdiforhold anerkendes som suveræne determinanter for et aktivs nutidsværdi.

Når regnskabsmanden normalt undgår en sådan antecipering, må forklaringen findes i det langt mere subjektive indhold en sådan jugeret ex anteværdi ville få i sammenligning med den objektivt konstaterbare anskaffelsespris. Kun hvor der er god sikkerhed for en senere realisering af den skønnede fremtidsværdi, bryder regnskabspraksis rent undtagelsesvis realisationsprincippet og benytter fremtidsværdien. Dette viser, dels at regnskabsmanden er opmærksom på den mere relevante økonomiske vurderings indhold, dels at han dette til trods er så fast bundet af realisationskonventionen, at han kun under de mest sikre anteciperingsforhold vover at anlægge den rigtigere vurdering.

Det er derfor forståeligt, at vurderingen af færdigvarer er blandt de første områder, hvor fremtidsværdiprincippet har vundet fodfæste, thi færdigvarerne er jo i mange tilfælde deres realisering så nær, at der kun består ringe eller slet ingen risiko for en fejlbedømmelse. Man møder således ret hyppigt i litteraturen og undertiden også i praksis vurdering af færdigvarer til en værdi, der af Thorkil Kristensen<sup>14)</sup> er betegnet „*reduceret salgspris*“. Den fremkommer som færdigvarernes forventede salgspris med fradrag af forventede, endnu ikke påløbne salgsomkostninger på de pågældende varer. Yderligere er der foreslået fradrag for en eventuel prisrisiko, og man kan endvidere hævde, at fremtidsværdiprincippet i sin yderste konsekvens endelig også ville neddis-

<sup>13)</sup> Aktieselskabsloven § 42, 3.

<sup>14)</sup> „Statusteori“, s. 30.



kontere salgsprisen og salgsomkostningerne til vurderingstidspunktet ved hjælp af den subjektive rentefod.

Det er imidlertid tvivlsomt, om vurdering efter den reducerede salgspris kan betegnes et hævdvundet regnskabsprincip, idet den endnu kun benyttes i meget begrænset omfang. Den har dog i de senere år fundet anvendelse i amerikansk landbrug og fødevareindustri, og det må også tages som et tegn på udviklingens retning, at den svenske aktieselskabslov af 1944 tilskynder til vurdering til „det værkkelige værdet“, og at den norske handelslov af 1929 omtaler „den sannsynlige verdi“. Derimod kan den reducerede salgspris ikke betegnes som en konvention, idet det ikke opfylder konventionens kendetegn: at dens brug skyldes et arbitrært valg blandt flere mulige løsninger. Valget af dette princip er tydeligvis ikke arbitrært men truffet ud fra erkendelsen af det økonomiske fremtidsorienterede synspunkts overlegenhed.

Af andre eksempler på fremtidsværdiprincippet kan peges på *opskrivning af aktivers værdi*, f. eks. som følge af afgørende forbedrede markedsforholds forventede indflydelse. Gæld i fremmed valuta kan nedskrives i anledning af den pågældende valutas devaluering. Endelig kan gældsposters optagelse i status til deres pålydende værdi betragtes som en fremtidsvurdering, omend den er af ubevidst natur; skulle fremtidsprincippet imidlertid også tillempes konsekvent for gældsposterne, måtte disse opføres til deres neddiskonterede og ikke deres fulde indløsningsværdi.

Alt i alt er status ikke fremtidsorienteret i nævneværdig grad. Kun sporadiske forsøg gøres for at tilnærme stausposternes vurdering til den økonomiske teori. Men disse få forsøg gør samtidig status endnu mindre konsekvent, end den ville have været, hvis den udelukkende hvilede på sit hovedprincip, realisationsprincippet.

Realisationsprincippets sidste afledning, *inddækningsprincippet*, blev udskudt til efter behandlingen af anteciperingsprincippet, idet det også har rødder i denne konvention. Dette er udtryk for den bemærkelsesværdige forskel i behandlingen af indtægter og udgifter. Indtægternes indregning sker – med en enkelt undtagelse, produktionsbasis – på grundlag af realisation, mens udgifterne indregnes såvel på basis af realisation som anteciperung. Eller sagt med andre ord: Regnskabspraksis regner i overensstemmelse med forsigtighedsprincippet kun med indtægter, der er sikkert konstateret, men gerne med udgifter, selvom de endnu kun er forventede.

Inddækningsprincippet beskæftiger sig med den parring af indtægter

og udgifter, der foretages ved driftsregnskabets opstilling. Indtægterne indregnes som allerede behandlet ifølge diskontinuitetsprincippet. Inddækningsprincippet kan derfor mere rammende beskrives som bestemmelsen af, hvilke udgifter der i et år kan betragtes som inddækket i årets indtægter.

Inddækningen foregår på to forskellige grundlag: Dels på årsagsbasis og dels på købsbasis. Ifølge *årsagsprincippet* inddækkes i et år de udgifter, hvorfra en gensidig årsagsforbindelse tydeligt kan knyttes til periodens indtægter. Der kan i praksis forekomme årsagssammenhæng af forskellig styrke; visse udgifter mener man slet ikke at kunne henhøre til periodens indtægter, selv hvor disse betragtes under eet. Sådanne udgifter vil derfor ikke blive inddækket i periodens indtægter men overføres som aktiver til status, idet de antages i efterfølgende perioder at ville forårsage indtægter, hvori de da vil kunne inddækkes. Ethvert aktiv kan således betragtes som endnu ikke inddækkede udgifter, der venter på, at deres tilsvarende indtægter skal nå deres indtægtskriterium.

En undtagelse fra denne hovedregel gøres for udgifter, der ikke kan antages at forårsage indtægter fremover, og som derfor, trods manglende årsagssammenhæng med indeværende periodes indtægter, vil blive inddækket i disse. Eksempler på sådanne udgifter er udgifter i forbindelse med tyveri, brand etc.

Andre udgifter mener man uden videre at kunne årsagshenføre til indtægterne, nemlig hvad man undertiden betegner som produktomkostningerne. Hermed menes i modsætning til periodeomkostningerne de udgifter, der direkte er forårsaget af de producerede og solgte produkter, og som derfor vil blive inddækket i indtægterne fra disse. Periodeomkostningerne er de udgifter, der afholdes hver periode, uanset omfanget af produktion og salg.

Produktomkostningerne omfatter alle de udgifter, der indgår i varens produktionspris og som derfor „lægges på lager“, hvis den pågældende vareenhed ikke er solgt inden statutidspunktet. Herved antydes disse udgifters årsagssammenhæng med varernes formodede salgsindtægter i kommende periode(r). Periodeomkostningerne vil derimod ikke blive „lagt på lager“ men straks blive modregnet i de løbende indtægter.

Skillelinien mellem de to omkostningskategorier forekommer imidlertid hverken skarp eller for væsentlige udgiftposter rigtigt trukket. I grænseområdet ligger væsentlige administrations- og salgsomkostninger samt afskrivninger. For disse salgsomkostningers vedkommende er det som indledningsvis berørt nærliggende at antage, at deres kon-

ventionelle behandling som periodeomkostninger har sin rod i, at salgsomkostninger tidligere først blev afholdt efter at varerne var solgt og havde forladt lageret. Med det moderne salgsarbejdes fremtrængen afholdes salgsomkostningerne imidlertid i stor udstrækning før produktomkostningerne, og med den betydelige viden, moderne markedsforskning idag har bragt om de forskellige salgsindsatsers indkomstvirkning, forekommer det ikke som en uløselig opgave at henføre store dele af salgsomkostningerne til de indtægter, de har fremkaldt.

For administrationsomkostningerne består der næppe så store muligheder for en årsagshenføring til bestemte indtægtsposter. Meget store dele af denne omkostningskategori er typiske periodeomkostninger: Funktionærlønninger, husleje, udgifter vedr. bogføring, fakturering, korrespondance, incasso etc. Derimod kan det ikke være rigtigt ikke at forsøge en årsagshenføring af forsknings- og planlægningsafdelingens omkostninger, hvis eventuelle samhørende indtægter normalt først vil blive indtjent i senere perioder. Ligeledes må det betegnes som en brist ved inddækningsprincippet praktisering, at gager til funktions- og topledere ikke forsøges årsagshenført, idet sådanne lederes arbejde normalt øver en indkomstvirkning i kommende perioder.

Også afskrivningerne udgør en blandingsform med overvægt snart mod produkt- og snart imod periodeomkostningerne, afhængigt af den benyttede afskrivningsmetode. Hvor der afskrives i takt med produktionsintensiteten, vil afskrivningen være en produktomkostning, da den er beregnet ud fra en vis samhörighedsantagelse med periodens indtægter. Anvendes derimod den almindelige „rette linies metode“, er det som regel udtryk for, at man har opgivet at beregne afskrivningen i forhold til dens formodede indkomstvirkning. Afskrivningen nærmer sig efter denne metode stærkt til periodeomkostningerne.

Den mangelfulde inddækning, der således foretages af en række administrations- og salgsomkostninger samt afskrivninger, bevirker at disse udgifter opføres i driftsregnskabet tidligere, end en nøgtern årsagsbetragtning ville tillade. Der opstår herved en tidsmæssig forskydning af samhørende indtægter og udgifter, der vil forhindre driftsregnskabet i at vise årets indsats og de hermed opnåede resultater. Det vil i stedet delvis indeholde en indsats, hvis resultat først vil fremkomme i senere år, samt resultater, opnået gennem en indsats, der allerede blev redgjort for i et tidligere år.

Den anden basis for inddækningen, *købsbasis*, består i at udgifterne anses for inddækket i det år, hvori de er „købt“, d. v. s. afholdt. Denne

basis anvendes for periodeomkostningerne, for hvilke der slet ikke gøres forsøg på at konstatere nogen årsagssammenhæng.

Men foruden at finde anvendelse ved inddækningen af de periodeomkostninger, hvis indkomstvirkning det er svært at tidsfæste, benyttes den også for de omkostninger, der slet ikke afføder nogen indtægt; eksempler er udgifter ved brand, tyveri, katastrofer etc.

En anden gruppe udgifter har nok modsvarende indtægter, men disse er allerede indregnet i tidligere års driftsregnskaber. Der tænkes her på kapitaltab, der er fremkommet ved afhændelse af et fast aktiv. Var alle omkostninger blevet inddækket allerede ved deres opståen og ikke først ved deres realisering, d. v. s. var aktivets afhændelsværdi og -tidspunkt i tide realistisk anteciperet, ville sådanne kapitaltab slet ikke forekomme. Deres eksistens er altså en manifestation af, at der i tidligere perioder er inddækket for små afskrivninger. Men samtidig bidrager deres for sene inddækning til at mindske den førømtalt tidsforskydning mellem indtægter og udgifter.

I snævrere forstand vedrører inddækningsprincippet kun udgifternes kvantitative side, d. v. s. det fastlægger kun, hvilke udgifter samt hvor stor en del af disse der skal indregnes i driftsregnskabet. Inden denne indregning finder sted, må der imidlertid også tages stilling til udgifternes kvalitative side, d. v. s. hvilken værdi de inddækkede udgifter skal opføres til. Anvendes f. eks. anskaffelsesprincippet ved varelagrenes vurdering, vil det være afgørende, om man vælger at fastsætte vareforbruget i driftsregnskabet efter lifo-, fifo- eller en udformning af gennemsnitsmetoden. Lifo-metoden vil f. eks. være bedst egnet, hvis salgsprisen hurtigt påvirkes af svingninger i reproduktionsudgifterne, mens de to andre metoder vil være mere velegnet, hvor denne påvirkning sker langsommere. Valg af vurderingsgrundlag for udgifterne bør derfor træffes udfra hensynet til inddækningens størst mulige „rigtighed“. Det er sikkert på denne front de største mangler ved inddækningsprincippets tillem্পning kan noteres.

De anførte eksempler skulle være tilstrækkelige til at underbygge det helhedsindtryk af inddækningsprincippets praktisering, at den ikke følger nogen konsekvent linie. Det er åbenbart, at ikke alle udgifter lige let lader sig årsagshenføre til bestemte indtægter, men længe før vanskelighederne bliver uovervindelige, opgives årsagsprincippet til fordel for købsbasisprincippet. Desuden forhindres den konsekvente årsagshenføring i de mange tilfælde, hvor forsigtighedshensyn tilsiger en tidligere indregning af udgifterne, eller hvor der foretages regulering af udgifterne med overskudsudjævning og lignende formål for øje.

Det kan naturligvis hævdes, at spørgsmålet om inddækningens „rigtighed“ er uden betydning, så længe dets basis, diskontinuitetsprincippet, er udformet så uhensigtsmæssigt. Hertil må dog siges, at en konsekvent gennemført inddækning i hvert fald ikke ville øge men sandsynligvis betydeligt formindske konventionernes tilslørende indflydelse på driftsregnskab og status. Som inddækningen nu sker, er det i realiteten økonomisk set ret tilfældigt, hvilke udgifter der belastes driftsregnskabet, og hvilke der via status føres frem til kommende perioder.

Hermed er de detailkonventioner der er afledt af monetærprincippet færdigbehandlet, og tilbage står kun at redegøre for, hvilke detailkonventioner der affødes af den tredje og sidste af de specielle grundkonventioner, *periodiceringsprincippet*. Denne redegørelse er imidlertid stort set allerede givet i det foregående, idet periodiceringen har bidraget til fremkomsten og udformningen af mange af de omtalte detailkonventioner. Der kan således peges på residualprincippet og især inddækningsprincippet, der slet ikke ville eksistere i deres nuværende form, hvis der ikke blev aflagt regnskab med faste mellemrum.

Yderligere skal her kun omtales een betydningsfuld følge af periodiceringsprincippet. Afskrivningsplanen for et aktiv baseres på dettes formodede levetid uanset dennes længde, en praksis der tydeligvis hviler på en stiltiende forudsætning om, at virksomhedens levetid vil være længere end et hvilket som helst aktivs levetid. Man kan passende kalde denne forudsætning for et „uendelighedsprincip“. Normalt vil nogle af aktiverne ikke være helt afskrevet ved en virksomheds ophør, og aktivets salgs- eller overtagelsespris vil da kunne være forskellig fra den bogførte værdi. Der vil i sådanne tilfælde lides et tab eller opnås en fortjeneste, som den sidste regnskabsperiode må bære henholdsvis nyde godt af. Det hævdes, at det er underordnet, hvorledes aktivet disinvesteres over de enkelte år, men hertil må indvendes, at der i tilfælde som det skitserede er risiko for et samlet tab, der kunne være undgået gennem en bedre anteciperung af aktivets levetid. Thi det beløb, der åbenbart er afskrevet for lidt i tidligere perioder, kan være uigenkaldeligt udloddet som overskud, så den oparbejdede „stødpude“ til afdæmpning af tabet på aktivet kan være helt eller delvis forsvundet.

#### 4. Konklusion.

De ovenfor omtalte konventioner kan ikke alle samtidig lægges til grund for behandlingen af een og samme regnskabspost; dels har en del af konventionerne kun aktualitet for visse typer af regnskabsposter,

og dels vil mange konventioner gensidigt udelukke hinanden. Een og samme regnskabspost kan f. eks. ikke både behandles efter realisations- og anteciperingsprincippet, efter helheds- og enkeltprincippet eller efter salgsbasis- og kontantbasisprincippet.

Omvendt gælder derimod, at et årsregnskab godt kan indeholde elementer af samtlige omtalte konventioner. *I det praktiske liv er det utvivlsomt regelen snarere end undtagelsen, at et stort antal konventioner er brugt i samme årsregnskab.* Således kan visse omkostninger være inkluderet på realisationsbasis, andre på anteciperingsprincippet, visse aktiver vil bygge på en helhedsvurdering, andre på en enkeltvurdering, og visse indtægter indregnes på salgsbasis, mens andre beregnet på kontantbasis.

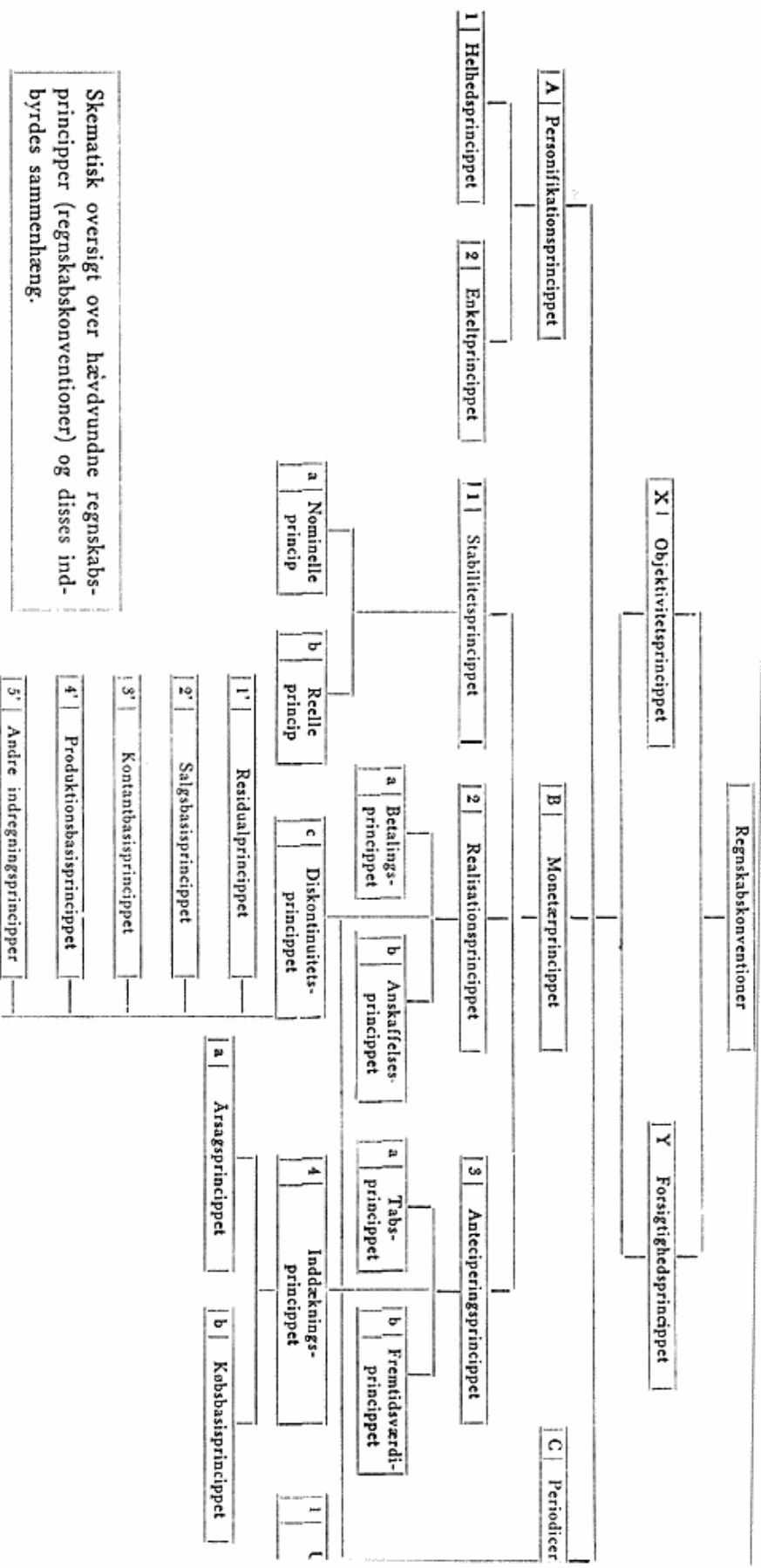
For at lette overblikket over alle de behandlede konventioner er hosstående diagram tegnet. Den foregående fremstilling har nøje fulgt opbygningen i dette diagram. For et så kompliceret område som årsregnskabet må enhver forenklet oversigt uvægerligt blive ufuldstændig. Diagrammet kan derfor kun give et ufuldstændigt billede af den sammenhæng, der består konventionerne imellem. Hovedforbindelsen angives af de optrukne linier, men af hensyn til overskueligheden er det netværk af linier udeladt, der måtte kræves for at få alle de sekundære forbindelser illustreret. Sådanne linier ville f. eks. kunne trækkes mellem diskontinuitets- og inddækningsprincippet, stabilitets- og anskaffelsesprincippet, enkelt- og betalingsprincippet og først og fremmest mellem objektivitets- og forsigtighedsprincipperne på den ene side og de fleste andre konventioner på den anden.

*Regnskabskonventionerne frembyder således ikke noget ensartet mønster, der er logisk koordineret efter en bestemt plan. De udgør et konglomerat af samhørende og modstridende antagelser, hvis samlede netto-virkning på driftsregnskab og status det er vanskeligt umiddelbart at få et indtryk af. Kun gennem en detaljeret analyse og vurdering af de enkelte konventioners indflydelse kan et sådant indtryk dannes.*

Det vil dog uden videre stå klart, at ukendskab til regnskabskonventionernes tilstedeværelse og indhold indebærer en alvorlig fare såvel ved årsregnskabets udarbejdelse som ved dets læsning. Gilman fastslår dette med bemærkningen<sup>15)</sup>:

„In fact, many of the accounting errors that have been made by courts, lawyers, economists, and business men have been due to their failure to realize the fictional element inherent in accounting conventions.“

<sup>15)</sup> Anf. værk, s. 245.



Skematisk oversigt over hævdede regnskabsprincipper (regnskabskonventioner) og deres indbyrdes sammenhæng.