

# Hvilke konventioner ligger til grund for årsregnskabet's udformning?

— Et forsøg på en systematisering —

Af FLEMMING JENSEN<sup>1)</sup>).

## 1. *Hvad er regnskabskonventioner?*

Det er hensigtsmæssigt i ethvert praktisk arbejde at have visse vedtagne måder at udføre det på. Som „hævdvundne regnskabsprincipper“ eller „regnskabskonventioner“ betegnes de sædvanemæssigt fastlagte retningslinier, der følges i regnskabspraksis ved de forskellige problemers løsning. Man ser undertiden inden for andre fagområder betegnelsen principper anvendt om almenlydige love, aksiomer. Principper i denne betydning eksisterer ikke i en af mennesker skabt disciplin som regnskabsvæsen. Regnskabsprincipper er udformet af mennesker under deres arbejde med problemerne inden for regnskabsvæsenets område; de er ikke naturlove, man har „opdaget“ under udforskning af regnskabsvæsenets natur.

Kohler<sup>2)</sup> giver følgende definition af en regnskabskonvention:

“A convention, as distinct from an *axiom*, may be said to exist when it is known that an *alternative* equally logical rule or procedure is available but is not used because of considerations of habit, cost, time or convenience”.

Regnskabskonventionernes vigtigste kendetegn er 1) at de er almindeligt akcepterede som praktiske løsninger af konkrete problemer, og 2) at deres brug skyldes et mere eller mindre arbitrært valg blandt flere mulige løsninger på de pågældende problemer.

Regnskabskonventionernes natur er dobbeltsidet. De giver først og fremmest en anvisning på, hvordan dette eller hint regnskabsmæssige problem skal løses; i anden række kan de dog også siges at indeholde

<sup>1)</sup> H.A. og H.D.

<sup>2)</sup> Eric L. Kohler: “A Dictionary for Accountants”, New York 1952, s. 118.

# Hvilke konventioner ligger til grund for årsregnskabet's udformning?

— Et forsøg på en systematisering —

Af FLEMMING JENSEN<sup>1)</sup>).

## 1. *Hvad er regnskabskonventioner?*

Det er hensigtsmæssigt i ethvert praktisk arbejde at have visse vedtagne måder at udføre det på. Som „hævdvundne regnskabsprincipper“ eller „regnskabskonventioner“ betegnes de sædvanemæssigt fastlagte retningslinier, der følges i regnskabspraksis ved de forskellige problemers løsning. Man ser undertiden inden for andre fagområder betegnelsen principper anvendt om almenlydige love, aksiomer. Principper i denne betydning eksisterer ikke i en af mennesker skabt disciplin som regnskabsvæsen. Regnskabsprincipper er udformet af mennesker under deres arbejde med problemerne inden for regnskabsvæsenets område; de er ikke naturlove, man har „opdaget“ under udforskning af regnskabsvæsenets natur.

Kohler<sup>2)</sup> giver følgende definition af en regnskabskonvention:

“A convention, as distinct from an *axiom*, may be said to exist when it is known that an *alternative* equally logical rule or procedure is available but is not used because of considerations of habit, cost, time or convenience”.

Regnskabskonventionernes vigtigste kendetegn er 1) at de er almindeligt akcepterede som praktiske løsninger af konkrete problemer, og 2) at deres brug skyldes et mere eller mindre arbitrært valg blandt flere mulige løsninger på de pågældende problemer.

Regnskabskonventionernes natur er dobbeltsidet. De giver først og fremmest en anvisning på, hvordan dette eller hint regnskabsmæssige problem skal løses; i anden række kan de dog også siges at indeholde

<sup>1)</sup> H.A. og H.D.

<sup>2)</sup> Eric L. Kohler: “A Dictionary for Accountants”, New York 1952, s. 118.

en vis forklaring på, *hvorfor* denne bestemte løsning er valgt. Retfærdigvis må det dog straks understreges, at denne forklaring ikke kan siges at være tilfredsstillende, idet den i regelen ved nærmere eftertanke viser sig at hvile på mindre velovervejede eller endog inkonsekvente antagelser.

Thorkil Kristensen siger om årsregnskabet<sup>3)</sup>, at

„— — ethvert årsregnskab, hvis facit jo er overskudet, i virkeligheden er en teori, en teori om den pågældende virksomhed, — —“.

Det er de ved årsregnskabets udarbejdelse anvendte konventioner, der afgør, hvor realistisk en teori, årsregnskabet fremsætter om virksomheden. Ligger disse konventioner stort set på linie med, hvad en økonomisk-teoretisk betragtning ville diktere, vil årsregnskabet give et godt billede af virksomhedens forhold; er de derimod hovedsagelig udvalgt vanemæssigt uden hensyn til deres manglende teoretiske relevans for de pågældende problemers særlige natur, kan virksomhedens økonomiske situation ikke forventes at være afspejlet i årsregnskabet.

Meget tyder på, at langt de fleste årsregnskaber idag må forkastes som nogen god teori om de pågældende virksomheder. De anvendte konventioner forekommer med få undtagelser uholdbare, bedømt ud fra en økonomisk-teoretisk synsvinkel, og følgerne kan ofte blive alvorlige såvel for virksomhederne som for regnskabslæserne. Over en række årsregnskaber fra en konkret virksomhed har Palle Hansen<sup>4)</sup> udført beregninger, der viser, at regnskabernes overskud og kapitalopgørelse — foretaget på konventionelt grundlag — langt fra kunne kaldes realistiske i økonomisk teoretisk forstand.

Til belysning af regnskabskonventionernes natur er det af betydning at danne sig et overblik over, hvorledes de er opstået. Konventionerne er blevet udformet efterhånden, som de pågældende regnskabsproblemer er blevet aktuelle til dækning af behovet for disse problemers hurtige, forsvarlige og konsekvente behandling. Som illustration kan peges på, at de kraftige svingninger i prisniveauet siden den første verdenskrig har skudt det tidligere ret upåagtede problem i forgrunden, hvordan regnskabsvæsenet på trods af den svingende pengeværdi kan give et pålideligt billede af virksomhedens økonomiske forhold; konventioner i form af forskellige såkaldte reelle vurderingsprincipper for aktiver er fremkommet som et resultat heraf.

<sup>3)</sup>Thorkil Kristensen: „Overskudsbegrebet og samfundets økonomi“, Revision og Regnskabsvæsen 1955, s. 74.

<sup>4)</sup>Palle Hansen: „Bör redovisningspraxis sträva mot ett annat vinstbegrepp?“. Af-färsekonomi 1954, nr. 12, 14 og 20.

Det er karakteristisk for konventionerne på regnskabsvæsenets som på alle andre områder, at de, når de først har vundet hævd som antagelige løsninger på konkrete problemer, opviser stor holdbarhed, selvom problemerne gradvis undergår forandringer. Takket være denne konservatisme i regnskabsverdenen har mange konventioner overlevet sig selv, så begrundelsen for deres brug i den aktuelle situation er svær at få øje på. Et eksempel kan illustrere dette: Salgsomkostningerne lægges normalt ikke „på lager“, d.v.s., de indgår ikke i varelagerprisen, men betragtes som omkostninger, der først opstår, efter at varerne har forladt lageret. Dette synspunkt kan stadig hævdes at gælde for distributionsomkostningerne, men med salgets industrialisering er de egentlige eller salgsfremmende omkostninger kommet ind i billedet, og de repræsenterer ofte største delen af de samlede salgsomkostninger. Og den langt overvejende del af de salgsfremmende omkostninger indsættes på et tidligt tidspunkt, ja ofte inden påbegyndelsen af produktionsprocessen.

Udover spørgsmålet om, ved hvilke anledninger konventionerne knæsesættes, har det også interesse at undersøge, fra hvilke kilder de springer. Her kan peges på en række forhold, som alle i større eller mindre udstrækning har øvet og stadig øver indflydelse på regnskabskonventionernes udformning, som sædvanlig regnskabspraksis på tilgrænsende områder, regnskabsundervisningen, regnskabslitteraturen, regnskabs- og skattelovgivningen samt de mere almindeligt udformede „købmandsprincipper“.

## 2. Grundkonventionerne.

Når man forsøger at hæve sig opover mangfoldigheden af regnskabskonventioner for at få et overblik over området, synes nogle få konventioner at springe i øjnene. De kan – snart den ene, snart den anden – med større eller mindre tydelighed spores bag alle de andre konventioner, således at de med en vis ret kan betegnes „grundkonventioner“.

De er opstået som en følge af regnskabet grundlæggende karakter af en opgørelse, der ikke lader sig udarbejde udfra eentydige, indiskutable retningslinier, der kan betragtes som objektivt rigtige. Regnskabsmanden må på afgørende punkter redegøre for transaktioner, der først udtømmer deres virkninger i fremtidige perioder (brug af faste anlæg, varebeholdninger etc.), og som derfor kun kan opføres med et skønsmæssigt fastsat beløb i regnskabet.

Meget forståeligt viger regnskabsmanden instinktivt tilbage for tanken om at opstille et regnskab, hvor så væsentlige poster er fastsat efter hans

egen subjektive bedømmelse af den fremtidige udvikling (hvilken værdi har det faste anlæg?, hvor lang bliver dets resterende levetid?, og hvilken scrapværdi vil det have ved udskiftningen?, hvilken pris kan varelageret sælges til og med hvilke omkostninger?). Han vægrer sig ved alene at bære ansvaret for et sådant subjektivt regnskab og bestræber sig derfor på at opstille et objektivt og derfor „sikrere“ regnskab; i disse bestræbelser finder han fodfæste i de regnskabskonventioner, der reducerer regnskabsproblemernes løsning til en objektiv måleproces. Ja, regnskabsmanden finder ikke blot det „objektive“ regnskab sikrere end det subjektive men betragter det tillige ofte som et rigtigt regnskab. Littleton's<sup>5)</sup> bemærkninger herom er sikkert dækkende for den almindelige mening blandt udøvende regnskabsfolk:

“A great disservice to a great many people could emerge if we attempted to produce data in financial statement which for a given enterprise would be essentially subjective projections into an unknown future – these data being in exchange for the progress already achieved in making accounting data dependably objective”.

Det kan imidlertid ikke bestrides, at disse konventioners anvendelse lidet formår at løse regnskabet dybere problemer på nogen objektiv rigtig måde, eftersom noget objektivt rigtigt aldrig kan siges om fremtidige hændelser. De repræsenterer kun engang vedtagne faste hypoteser og regler, som anvendes som *surrogater for den virkelige, men uopnåelige objektivitet* ved regnskabet opstilling. Brugen af sådanne surrogater indebærer den fare, at de efterhånden som deres brug bliver almindeligt udbredt, let får et falsk skær af noget objektivt og rigtigt.

Som praktiske udslag af denne brug af „objektivt“ konstateret talmateriale kan for faste anlæg peges på deres opførelse i status med udgangspunkt i den objektivt konstaterede anskaffelsespris; endvidere beregnes afskrivningerne på anlæget ofte på basis af den af skattelovgivningen fastsatte normal-levetid. Tilsvarende opføres varelagre i regelen i status med objektivt konstaterede omkostninger forbundet med varernes køb- og/eller fremstilling.

Alexander peger på objektivitetsprincipets mangler, idet han siger<sup>6)</sup>:

“A valuation must be based on a judgement of the future, it cannot be both *sound* and *objective* at the same time in a world of uncertainty”,

<sup>5)</sup> A. C. Littleton: “Significance of invested cost”, The Accounting Review, XXVII, 1952, s. 171.

<sup>6)</sup> Five Monographs on Business Income, s. 88.

hvorefter han fordømmer hele objektivitetstanken inden for regnskabsvæsenet med ordene<sup>7)</sup>:

“To the extent that the accountant can eliminate guesses, he is substituting something else for income”.

Denne anvendelse af pseudo-objektive regnskabsprincipper går som en rød tråd gennem regnskabspraksis, så at det forekommer rimeligt at tale om et *objektivitetsprincip* som en af de vigtigste – måske den vigtigste – grundkonvention. Bredt formuleret kan objektivitetsprincippet siges at bestå i, at posterne i regnskabet så vidt muligt opføres med beløb, hvis størrelse objektivt er konstateret.

Statusdogmet: „Tag aldrig en fortjeneste, før den er sikker, men tag altid et tab, blot det truer“, er så almindeligt udbredt i regnskabspraksis, at det kan betegnes som regnskabsvæsenets anden grundkonvention, og det falder naturligt at betegne den „*forsigtighedsprincippet*“.

Egentlig udspringer begge grundkonventioner, objektivitets- og forsigtighedsprincippet, af samme forhold, nemlig af regnskabsmandens frygt for gennem en personlig bedømmelse af regnskabstallene at komme til at fremvise uforsvarlige resultater. Men mens objektivitetsprincippet imødegår denne fare ved at diktere anvendelse af faste indiskutable retningslinier, går forsigtighedsprincippet et skridt videre og forlanger, hvor et valg er muligt mellem flere forskellige objektive retningslinier, at den linie følges, der resulterer i det mest pessimistiske regnskabsbillede. Mens objektivitetsprincippet på varelager vurderingens område ville tilsige prisfastsættelse til anskaffelsespris selv under svingende prisforhold, vil forsigtighedsprincippet under faldende konjunkturer gå ind for dagsprisen.

Fortighedsprincippet må betegnes som en inkonsekvens, set på basis af regnskabsmandens grundtankegang repræsenteret ved objektivitetsprincippet. Selvom objektivitetsprincippet ville blive opført i status som varens værdi, forkaster forsigtighedsprincippet denne værdi, hvis købsprisen senere er faldet, ja blot hvis der er udsigt til et fremtidigt prisfald. Dette brud med objektivitetsprincippet viser samtidig det interessante, at regnskabsmanden alligevel inderst inde erkender, at de objektivt konstaterede tal i regnskabet ikke formår at afspejle situationen „rigtigt“ og „objektivt“, især såfremt den økonomiske udvikling bevæger sig i ugunstig retning for virksomheden. Men der er dog ikke tale om, at regnskabsmanden drager den fulde konsekvens af denne erkendelse, hvilket måtte være helt at opgive tanken om et regnskab, op-

<sup>7)</sup> ibidem, s. 7.

bygget af „objektivt“ konstaterede tal, og i stedet – i pagt med den økonomiske teori og visse regnskabssteoretikers anvisninger<sup>8)</sup> – vende sig mod en realistisk regnskabsaflæggelse, hvor alle tal er baseret på regnskabsforfatterens *subjektive vurdering* af den samlede række af fremtidige forhold, der vil øve indflydelse på virksomhedens økonomi. I stedet er der kun tale om under visse omstændigheder at sætte objektivitetsprincippet ud af kraft og „lappe“ på det med forsigtighedsprincippet.

Virkningen af de to omtalte grundkonventioner kan sammenfattende siges at være, at *det konventionelle årsregnskab i sin sammenblanding af det „objektivt“ konstaterede og det „forsigtige“ repræsenterer en historisk redegørelse for indtrufne hændelse, isprængt forventninger om fremtidige hændelser, hvor disse forventninger er mørke.*

Der er imidlertid grund til at betegne yderligere 3 andre regnskabsprincipper som grundkonventioner, omend de klart ligger i et noget andet plan. De er, i modsætning til de 2 allerede omtalte konventioner, ikke af generel natur men har derimod relation til specielle problemer. Det falder derfor naturligt at skelne mellem *generelle* og *specielle grundkonventioner*.

De specielle grundkonventioner vedrører de tre dimensioner eller enheder, hvori ethvert konventionelt regnskab opstilles. Der er tale om at opstille årsregnskabet for 1) en *driftsmæssig enhed* (et aktieselskab, et interessentskab, en kommune, en stat etc.), i 2) en *fælles måleenhed* for alle poster (penge) og over 3) en *tidsenhed* (et år for det eksterne regnskab, et kvartal, en måned eller et endnu kortere tidsrum for det interne). Der ligger her tre aldeles fundamentale regnskabsmæssige problemer vedr. fastsættelsen af det mest hensigtsmæssige omfang af disse regnskabs tre enheder.

Som på så mange andre områder af regnskabsvæsenet har også disse tre problemer fået en hævdvunden løsning, og i overensstemmelse med

---

<sup>8)</sup> *Irving Fisher*: „The nature of capital and income“, New York & London 1906. *John B. Canning*: „The economics of accountancy“, New York 1929. *Eric Lindahl*: „The concept of income“ i „Economic essays in honour of Gustav Cassel“ London 1933. *Thorvald Kristensen*: „Statusteori“, Aarhus 1943. *Carsten Welinder*: „Inkomstbegreppet inom ekonomisk teori och bokföringspraxis“ i „Studier i ekonomi och historia, Tillägnade Eli F. Heckscher“, Uppsala 1945. *Palle Hansen*: „Det regnskabsmæssige overskudsbegreb“, delvis offentliggjort i „Alternative økonomiske overskudsbegreber“ i *Handelsvidenskabeligt Tidsskrift* 1953, s. 209–243, i „Bör redovisningspraxis sträva mot ett annat vinstbegrepp?“, *Affärsekonomi* 1954, nr. 12, 14 og 20, s. 765 ff og i „En analyse og vurdering af vareregnskabs resultatberegning“ i „Festskrift til Christen Møller“, København 1956. *O. Loff*: „Driftsregnskabet. En studie over dets indhold og opstilling“, utrykt manuskript.

disse løsninger kan de tre specielle grundkonventioner betegnes 1) *personifikationsprincippet*, 2) *monetærprincippet* og 3) *periodiceringsprincippet*<sup>9)</sup> For alle tre gælder, at de har vundet hævd for så lang tid siden, at de idag næppe mere opfattes som omstridelige konventioner. Selvom de således i stor udstrækning har fået selvfølgelighedens karakter, vil en nærmere analyse alligevel vise, at de som sande konventioner skylder deres brug et mere eller mindre arbitrært valg blandt flere mulige løsninger.

Ifølge *personifikationsprincippet* ansues alle transaktioner ud fra virksomhedens synspunkt, således at årsregnskabet opstilles, som var virksomheden en selvstændig person, uafhængig af de mennesker, der er parthavere deri: Aktionærer, kreditorer, staten, långivere o. a. Nu skal det med det samme medgives, at det er både er praktisk, realistisk og teoretisk forsvarligt at opstille regnskaber ud fra personifikationssynspunktet, således at denne konvention vel må betegnes som et af de heldigste valg, regnskabspraksis har gjort ved konventionernes udformning. Selvom hensigten med denne artikel i første række er at behandle og systematisere de konventioner, der giver regnskabet dets mangelfulde indhold, er det dog fundet rigtigt også at redegøre for personifikationsprincippet, idet flere af de senere behandlede konventioner er afledt af dette princip.

Den anden af de specielle grundkonventioner *monetærprincippet*, er ligeledes et konkret regnskabsmæssigt problems praktiske løsning, hvoraf man kan diskutere den praktiske hensigtsmæssighed såvel som den teoretiske holdbarhed. Det må uden videre betegnes som praktisk at udtrykke alle regnskabsposter i en fælles måleenhed, og som sådan en måleenhed er penge som den almindeligt benyttede værdimåler utvivlsomt også hensigtsmæssig. Hvorvidt ensbenævnelsen af regnskabs poster i pengeenheder tillige er teoretisk holdbar, sådan som den gennemføres i det konventionelle regnskab, kan ikke uden videre besvares, dertil må monetærprincippets praktiske anvendelse, afspejlet i de af dette princip afledede konventioner, først nærmere undersøges. Men det kan slås fast, at pengeenheder – rigtigt anvendt – kan anerkendes også fra teoretisk hold.

*Periodiceringsprincippet* er den tredje og sidste af de specielle grundkonventioner, og det dækker over den sædvane, at et regnskab aflægges med faste mellemrum, for det externe regnskabs vedkommende en gang om året.

En mulig løsning af regnskabs tidsproblem ville være, side-

---

<sup>9)</sup> Gilman taler tilsvarende om "Entity Convention", "Valuation Convention" og "Period Convention" i "Accounting Concept of Profit", New York 1931, s. 25.



løbende med det konventionelle årsregnskab, aperiodisk at opstille regnskaber over et længere tidsrum. Et sådant regnskab ville have flere fordele, dels at det kunne afsluttes på et tidspunkt, hvor regnskabsafslutningen kan give det mest realistiske billede af virksomheden, nemlig når de uafsluttede transaktioner er på et minimum og når konjunkturerne befinder sig i nogenlunde samme stilling som ved den foregående aperiodiske regnskabsafslutning, og dels ville det bidrage til bekæmpelsen af den opfattelse, at et regnskab eksakt kan opstilles een gang om året; regnskabets sande karakter af en økonomisk prognose mere end en statistisk historieskrivning ville herved fremgå langt klarere.

Den dominerende form for større erhvervsvirksomhed lige fra korstogenes tid og op gennem det femtende århundrede var „ekspeditionen“, der kunne bestå i en skibsrejse, et enkelt stort køb og salg, frembringelse af et større arbejde o. lign. Ekspeditionen, der kunne vare fra nogle få dage til flere år, udgjorde et afsluttet hele, idet der ved rejsens, salgets eller fremstillingens afslutning blev foretaget en total likvidation af alle tilgodehavender og gældsforpligtelser. Denne diskontinuerte erhvervsform krævede ikke udarbejdelse af et årsregnskab, og den eneste nødvendige opgørelse var slutopstillingen af ekspeditionens nettoresultat, selv hvor denne havde strakt sig over flere år. Udarbejdelsen af et perioderegnskab fik først aktualitet, da der i renaissancens fodspor opstod den *kontinuerte erhvervsform*, som vi kender idag. Dennes vigtigste særkende er den udstrakte anvendelse af faste aktiver, muliggjort af selskabsformens fremtrængen, og der kan spores en tydelig tendens i retning af anvendelse af stadig større faste anlæg i takt med mekaniseringen og nu også automatiseringens fremadskriden. Thorkil Kristensen<sup>10)</sup> har påpeget denne udviklings konsekvenser for det årlige regnskab, idet han siger, at årsregnskabet gennem de stigende langfristede investeringer vil indeholde et stadig stigende *vurderingselement* og et stadig aftagende *konstateringselement*. Rent praktisk er det så periodeafgrænsningens opgave at dele disse uafsluttede investeringer mellem det afsluttede og de kommende år, d.v.s. at udparcellere retfærdige andele af det endnu ukendte, urealiserede totalresultat for hele virksomhedens levetid. Det er klart, at denne periodeafgrænsning må blive desto mere unøjagtig, jo længere investeringsperioden er i forhold til regnskabsperioden, her året. Thorkil Kristensen slår derfor til lyd for regnskabsafslutning med længere intervaller, f. eks. kunne man gå ind for Sillén's<sup>11)</sup> forslag om en 7-9 årig periode.

<sup>10)</sup> „Overskudsbegrebet og samfundets økonomi“. Revision og Regnskabsvæsen, 1955, s. 74.

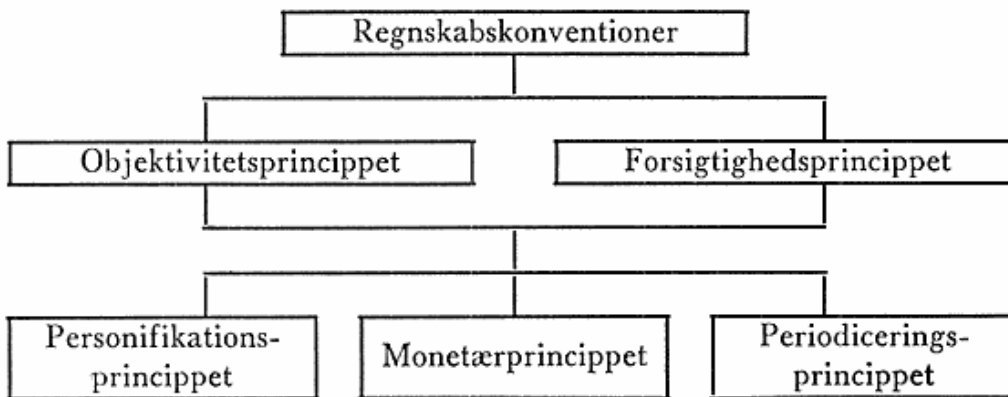
<sup>11)</sup> „Nyare Balansvärderingsprincipper“, 5. Uppl. 1948, s. 52.

Periodiceringsprincippet øver åbenbart afgørende indflydelse på regnskabs indhold, og mange af de senere behandlede konventioner kan direkte henføres til denne grundkonvention.

Det skulle gerne være lykkedes, allerede efter den hittidige fremstilling, at slå fast, at de fem grundkonventioner stort set har afstukket hovedretningslinierne for rammen om indholdet af det konventionelle årsregnskab. Tilbage står for detailkonventionerne, som deres navn antyder, kun at udforme detailreglerne for regnskabspraksis i overensstemmelse med de optrukne hovedlinier.

Sammenfattende vil grundkonventionerne søge at udforme et regnskab, hvis poster i videst mulig udstrækning giver en „objektiv“ og „forsigtig“ redegørelse for virksomhedens økonomiske forhold. Regnskabsform bestemmes af, at virksomheden opfattes som en selvstændig enhed, og det afgrænses i tid i ensartede perioder på eet år. Endelig udformes dets indhold af anvendelsen af en fælles måleenhed for alle poster og af den måde, hvorpå antallet af måleenheder fastsættes.

Til lettelse for dannelsen af et overblik over konventionerne kan en art organisations-skema tegnes. Det vil efter den foreløbige redegørelse se således ud:



Linieføringen mellem konventionerne skal tolkes derhen, at der fra de to generelle grundkonventioner udgår en påvirkning, – snart fra den ene, snart fra den anden – til en række detailkonventioner inden for hver af de tre specielle grundkonventioner. For disse detailkonventioner og deres sammenhæng med grundkonventionerne, vil der blive redegjort i en følgende artikel.