

fesso — beschouwd moesten worden als bedrijfslast voor de vennootschap. De vraag of bedoeld onderscheid behoorlijk gefundeerd is, is hier niet aan de orde.

De vraag kan gesteld worden hoe het met de directie-tantièmes moet, indien de vennootschapsbelasting eens zou komen te liggen beneden het gewogen gemiddelde van art. 19, 2e lid van het Invoeringsbesluit Vennootschapsbelasting en de statuten niet waren gewijzigd.

Het is een interessante kwestie, maar ze gaat buiten het principiële om. Even weinig hebben met het beginsel te maken a. het feit, dat een verhoging van het tantième wel eens nadelig zou kunnen werken in verband met het hoge percentage van de inkomstenbelasting en b. de omstandigheid, dat uit gemaakte berekeningen is gebleken, dat het bij bepaalde verhoudingen tussen fiscale winst en van belasting vrijgestelde bedragen op een gegeven moment kan voorkomen, dat de bruto-methode voor de directeuren-tantiëmisten haar aantrekkelijkheid verliest.

Resumerende ben ik van oordeel, dat

directie en verder personeel in daartoe aanleiding gevende gevallen er recht op hebben, dat hun tantième, het variabele salaris, wordt berekend overeenkomstig de bruto-methode op grond van de overweging dat art. 13 van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 uitdrukkelijk bepaalt, dat deze tantièmes als bedrijfslast zijn aan te merken en dat het hieruit voortspuitende fiscale voordeel niet gelijkelijk over alle winstgerechtigden moet worden verdeeld.

dat art. 19, 2e lid van het Invoeringsbesluit Vennootschapsbelasting het voorrecht van belastingvrij tantième, dat de winstbelasting der directie ten onrechte onthield, in voorkomende gevallen slechts beperkt, doch niet ongedaan maakt, hebbende anders in het geheel van bepalingen art. 19, 2e lid voornoemd geen zin.

---

## UIT HET BUITENLAND

### Accountancy in Rusland

In *The Accountants Journal* van September 1947 komt een artikel voor over bovengenoemd onderwerp, vergezeld van een inleiding van de redactie, die ik hier laat volgen:

Wij geloven dat dit artikel — dat de lezers bekend maakt met de ingewikkelde aard van de accountancy in dat land — het eerste is, dat in bijzonderheden het Russische standpunt tegenover ons beroep beschrijft.

De daden van de Sovjet-regering en de gebeurtenissen, die in de U.S.S.R. plaats vinden, zijn altijd met een geheimzinnig was omgeven. Weinig authentieks wordt naar buiten bekend. Daaruit volgt, dat een artikel, dat werkzaamheden in de Sovjet Unie beschrijft, alleen aanvaard kan worden als de auteur zijn inlichtingen uit de eerste hand heeft. Bij het publiceren van dit artikel, dat de functies van de accountancy in Sovjet Rusland beschrijft, hebben wij ons aan dit beginsel gehouden.

De auteur, die de Russische plan-economie bestudeerd heeft met behulp van een beurs, waardoor hij na het behalen van zijn graad in staat gesteld werd een jaar in Rusland te werken, is een eminent leermeester aan een Engelse Universiteit. In Moskou werkte hij een jaar aan het Economisch Research Instituut van het Staats Plan

Bureau en gedurende zijn verblijf aldaar verwierf hij een grondige bekendheid met de Russische economie.

Het artikel geeft niet slechts het fundamentele verschil weer tussen de Engelse en de Russische economie, maar wijst ook op de logische consequentie, dat de middelen, waarvan de economische leiding zich bedient, zoals de accountancy, grotendeels gekozen worden als het resultaat van sociale ontwikkeling. De auteur geeft ons de redenen van het niet bestaan van een onafhankelijk accountantsberoep in Rusland, nl. dat de sociaal-economische ontwikkeling van de laatste honderd jaar de vestiging daarvan niet rechtvaardigde. De feitelijke afwezigheid van een georganiseerd en gevestigd accountantsberoep is echter niet alleen eigen aan Ruslands economie. Hoe verder men oostwaarts komt op het Europees Continent, des te meer aanwijzingen bespeurt men van een onwetenschappelijke benadering van de gewone economische opgaven van het moderne zakenleven, in dit geval van de accountancy. De algemene onverschilligheid en in sommige gevallen vijandigheid tegenover het zakenleven in de 19e eeuw had tot gevolg, dat er slechts een klein aantal ondernemingen ontstond dat behoefte had aan bekwame accountants.

Tot aan het einde der 19e eeuw was de ontwikkeling van de accountancy in de landen, die nu aan de U.S.S.R. grenzen gelijk aan die in Rusland. Door de snelle ontwikkeling nadien van de internationale handel verspreidde zich de waardering voor de accountancy eveneens. De ontwikkeling van het beroep ging echter in geheel andere richting dan in Rusland.

De onafhankelijke public accountant of accountantsfirma als zodanig bestaan niet in de landen van Oost-Europa.

De jaarrekeningen van private ondernemingen, zoals banken of grote industrieën of van ondernemingen, waarvan de staat eigenaar is, worden opgemaakt door de eigen boekhoudafdelingen. De jaarlijkse controle vindt eveneens plaats door een eigen controle-afdeling en de boekhouders, die hiermede belast worden, worden revisors genoemd. De revisors controleren de boeken van maatschappijen twee of vier maal per jaar. De reden voor deze dicht op de voet volgende controle is de noodzaak om een efficiënte bedrijfsvoering te verzekeren.

Zoals uit deze beschrijving van de structuur van de accountancy in Oost-Europa blijkt, zijn de opvattingen en werkwijzen afwijkend van die in Engeland; dit verschil is toe te schrijven aan de verschillende graad van economische ontwikkeling in de afzonderlijke landen.

Nu laat ik de vertaling volgen van het eigenlijke artikel:

Een artikel over de accountancy in Rusland ontmoet een groot aantal moeilijkheden. Enige kennis van het daar geldende systeem op het gebied van zaken in het algemeen en van financiën in het bijzonder is nodig om de positie van een zo belangrijk beroep te kunnen bespreken.

Maar het Russische economische stelsel is te samengesteld en voor ons te ongewoon dan dat een authentieke en duidelijke beschrijving in een paar paragrafen mogelijk zou zijn. Men kan stellen, dat de oorlogstijd en de na-oorlogse gebeurtenissen ons nader hebben gebracht tot de toestand van staatseigendom en planning door de Overheid, zodat het in de U.S.S.R. geldende stelsel gemakkelijker te begrijpen is. Dit is tot

op zekere hoogte waar ten aanzien van de mentaliteit van de twee landen, omdat wij net als de Russen onze nationale problemen zijn gaan zien in termen van efficiency in de productie en net als de Russen een generatie geleden in intenser vorm, staan voor de keuze tussen economische afhankelijkheid en inspanning. Maar het is bijna niet waar ten aanzien van de tegenwoordige economische stelsels. Het onze is in wezen een ongeleide economie met private ondernemingen, terwijl de in Rusland gedurende de laatste dertig jaar opgebouwde economie principiëel nieuw is. De nieuwe Russische economische methodes vroegen nieuwe wegen in de accountancy zowel als op andere gebieden. Een belangrijker verschil ligt in de tradities van de twee landen. Hoe ver hier geleide economie en staatseigendom ook mogen gaan, het overgangsproces en de nieuwe methodes die op het gebied van zaken en financiën ontwikkeld worden, zijn noodzakelijkerwijze het resultaat van onze algemene historische tradities, die een zeer veel oudere en uitgebreidere ervaring in zaken omvatten dan Rusland gehad had. Wij bezitten daarom zulke beroepen als accountancy met hoge standaards van opleiding, integriteit en onafhankelijkheid, waartegenover in Rusland geen direct vergelijkbaar beroep staat. De reden is, dat in Rusland het zakenleven en de maatschappelijke ontwikkeling in 1947 nog niet het stadium bereikt hadden, dat een eeuw vroeger in Engeland het accountantsberoep deed ontstaan, in tegenstelling met dat van boekhouder, een vrij beroep. En sinds 1917 hebben de Russen vele nieuwe instellingen opgebouwd, die onder meer ook de functies vervullen, die hier te lande aan de accountant in het vrije beroep ten deel vallen. Boekonderzoeken bij voorbeeld worden voor verschillende doeleinden verricht door ambtenaren van het Staatsbankstelsel, Ministerie van Financiën, het Ministerie van Staatscontrole (dat de vroegere Inspectie van Werkers en Boeren verving) en door ambtenaren van de Communistische Partijen die op alles letten, en door speciale beambten van de nationale dagbladen, die onderzoeken instellen naar en verslag uitbrengen van plaatselijke misbruiken. Systemen en methodes van boekhouden en kostprijsberekening worden ontworpen door het Centrale Bureau voor de Statistiek (vroeger bekend als het Centrale Bureau van de Nationale Economische Boekhouding) dat ook verantwoordelijk is voor de statistische verslaggeving en waarvan de instructies op dit gebied bindend zijn voor alle beoefenaars van het beroep. Arbitrage, waartoe de public accountant hier te lande vaak geroepen wordt, behoort in Rusland tot de verantwoordelijkheid van staats-arbitrageambtenaren, die daar tevens vele werkzaamheden verrichten, die hier tot de civiele rechtspraak behoren. Maar in zijn vitale functie als een soort bewaarplaats (repository) van de standaards op financieel gebied, waarin de natie vertrouwen heeft, heeft ons zichzelf besturend accountantsberoep geen tegenhanger in Rusland, tenzij zekere aspecten van de vele functies van de Communistische Partij als een ruwe parallel beschouwd worden.

De berichtgeving over Sovjet Rusland heeft veel geleden door te grote vlotheid, en men had de neiging die te gebruiken als een gelegenheid om politieke propaganda voor of tegen een abstracte opvatting van socialisme te maken, in plaats van ernstig studie te maken van een onverzettelijk, werkelijk bestaand, land met zijn eigen enige geschiedenis, behoeften, organisatie en mentaliteit.

De schrijver onderwerpt één van de Sovjet-Verordeningen, betrekking hebbende op de functies en de positie van accountants aan een bespreking, t.w.:

Over de rechten en verplichtingen van Hoofdboekhouders <sup>1)</sup> in Instellingen en Bedrijven van de gesocialiseerden Sector <sup>2)</sup>. Decreet <sup>3)</sup> van de U.S.S.R. regering van 29 September 1932 <sup>4)</sup>.

1. Deze functionaris is ongeveer de tegenhanger van de accountant, die in dienst is van een zaak hier te lande, en zal hier verder „accountant” genoemd worden.
2. De niet gesocialiseerde sector was in 1932 (het einde van het eerste vijfjarenplan) hoofdzakelijk beperkt tot een paar buitenlandse concessies en de speciale gevallen van landbouw en ambachten. Aan de private onderneming was na het einde van de burgeroorlog, om de wederopbouw van het land te stimuleren, een enigszins onzeker maar zeer actief bestaan veroorloofd. Maar zodra de nieuwe staats-industrie en de coöperatieve handel voldoende gevestigd waren, werd de private onderneming vernietigd door confiscatie of door rigoureuze verhoging van belastingen.
- 3/4. Het eerste regeringsdecreet in Rusland op het gebied van het boekhouden gaat reeds terug tot 1823. Het regelde in bijzonderheden de procedure van het boekhouden en rekening- en verantwoording afleggen van fondsen, eigendommen en ondernemingen, die toe behoorden aan de Staat, de keizerlijke familie en verschillende publieke autoriteiten.

De inleiding verklaart, dat de regering boekhouden <sup>5)</sup> van bijzondere betekenis acht in de strijd voor de uitvoering van het plan van de socialistische opbouw <sup>6)</sup> en bij het inprenten van zakelijke rekening en verantwoording <sup>7)</sup>.

5. De letterlijke vertaling uit het Russisch is hier „book-keeping accounting”, waarmede bedoeld is de financiële verslaglegging ter onderscheiding van de statistische verslaglegging en zal hier verder vertaald worden als financiële verslaglegging.
6. Deze uitdrukking geeft enige aanwijzing hoe de Russen hier economische ontwikkeling beschouwen, n.l. als een bijna militaire strijd om een nieuwe maatschappij op te bouwen. De plannen zijn instrumenten in economische zin om het maatschappelijke doel van het socialisme te bereiken, waarbij alle lichamelijk volwaardige personen werken, en betaald worden naar rato van de waarde van hun werk voor de gemeenschap, terwijl niemand persoonlijk van het werk van een ander mag profiteren; deze maatschappelijke grondslag werd geacht in 1936 te zijn doorgevoerd.
7. Dit betekent het principe van verlies en winst boeking zoals wij het kennen, dat is zuiver boekhouden en calculeren met het doel de financiële positie van een onderneming vast te stellen. De Sovjet-autoriteiten trachten „finantiële gezondheid” te maken tot een betrouwbare maatstaf van de efficiëntie door de prijzen van grondstoffen en producten te fixeren en de lonen dusdanig te regelen dat een fabriek, die redelijk goed produceert en zijn plan afwerkt, een „planmatige winst” heeft. Gedurende de 20er jaren bestond er bij de grote staats-ondernemingen, waarvan er vele zwaar werden gesubsidieerd, een sterke tendentie om de finantiële overwegingen te verwaarlozen, zolang de productie werd gehandhaafd. Dit streven was in de laatste oorlog opnieuw merkbaar (zoals trouwens ook tot op zekere hoogte hier te lande). De „strijd om zakelijk verant-

woordelijksgevoel in te prenten" is in Rusland nog steeds een gangbare phrase, maar in de 30er jaren, en ook nu weer, is zij meer gericht tegen de onvoldoende aandacht aan de financiële uitkomsten besteed, dan tegen de volledige verwaarlozing daarvan. Verscheidene methodes zijn aangewend om de belangstelling voor „zakelijke verantwoordelijkheid" te bevorderen, bijvoorbeeld het „directiefonds" dat inhoudt 4 % van de winst volgens „plan" en tot 80 % van de winst „buiten het plan" d.w.z. winsten verkregen door tegen lagere kostprijs dan het „plan" aangeeft te produceren. Dit fonds staat ter beschikking van de directeur voor gratificaties en andere uitgaven ten behoeve van de arbeiders.

- I. In trusts en ondernemingen, die hun eigen balansen <sup>8)</sup> hebben, dient de financiële administratie te worden gescheiden, in een afzonderlijke afdeling, van de statistische verslaglegging <sup>9)</sup>.
8. In kleinere ondernemingen worden inkopen en verkopen opgenomen in de boeken, en de winst of het verlies opgevoerd op de balans van de trust waarvan zij afhankelijk zijn, en deze ondernemingen zijn in de bepalingen van dit decreet niet inbegrepen.
9. De statistische dienst van een fabriek legt de totale productie en kosten vast, analyseert die in reële grootheden, zoals geproduceerde tonnen of eenheden, en kosten per eenheid uitgedrukt in materiaalverbruik, brandstof en stroom, werkuren van geoefende en ongeoeffende krachten etc. en zendt periodiek (in sommige gevallen dagelijks) rapporten aan de Trust of aan het Ministerie en aan de regionale inspecteur der statistieken. Voor productie in geld uitgedrukt worden overeengekomen prijzen gebruikt, gebaseerd op die van 1926—1927 zijnde een jaar vóór het „plan" teneinde deze van jaar tot jaar te kunnen vergelijken. Statistische berekeningen zijn thans in Rusland algemeen en wel overdacht, aangezien zij daar beschouwd worden van meer belang te zijn dan de financiële. Het is interessant in dit verband te wijzen op een tendentie in dezelfde richting in ons land, vide het Jaarverslag Unilever in 1945.
- II. Ministeries <sup>10)</sup> en Instanties die hun middelen uit de Staatsbegroting <sup>11)</sup> putten, moeten speciale onderafdelingen in hun Statistiekafdelingen <sup>12)</sup> inrichten voor toezicht op de bij de aan hen onderhorige trusts en ondernemingen toegepaste boekhoudsystemen.
10. „Volkscommissariaten" in de tekst. In het vorige jaar werd hun naam gewijzigd in Ministeries in overeenstemming met de gewoonte in de Westerse landen, en belangrijk in aantal uitgebreid. Op het ogenblik is er een afzonderlijk Ministerie voor elk der 45 sleutelindustriën. Ten tijde van het decreet waren er slechts een half dozijn. De toeneming is te wijten aan de politiek van decentralisatie, en aan uitschakeling van tusseninstanties als Commissies en Trusts tussen het Ministerie en de Onderneming, en ook aan de expansie van de industrie, die bij het uitbreken van de oorlog 3 tot 4 × zoveel produceerde als ten tijde van het decreet.
11. De fondsen die de Ministeries voor investering ter beschikking hebben, komen ten dele uit de winsten hunner ondernemingen en

hoofdzakelijk uit het Staatsbudget, waar aan de zijde der uitgaven opgevoerd is hoeveel aan ieder Ministerie voor Kapitaalsuitbreiding is toegestaan (en aan elk der 16 republieken als subsidie voor plaatselijke sociale diensten). De inkomsten bestaan hoofdzakelijk uit de opbrengst van zware omzetbelastingen, terwijl de inkomstenbelasting betrekkelijk laag is.

12. In de hogere regionen der industriële administratie, blijft de commerciële rekening ondergeschikt aan de statistische.

III. De uiteindelijke autoriteit met betrekking tot de methodes van financiële verantwoording berust bij het Centraal Bureau voor de Statistiek<sup>13)</sup>, dat overleg moet plegen met het Ministerie van Financiën<sup>14)</sup> en de Staatsbank<sup>15)</sup>, alvorens richtlijnen te geven met betrekking tot de te volgen methode van boekhouden.

13. Dit is een agentschap van de Rijks Commissie voor het Plan, maar met een veel grotere staf dan dit laatste lichaam, hetwelk de gehele nationale en plaatselijke statistische dienst controleert, behalve de fabrieken en de Ministeriële statistische afdelingen. De staf van dit Bureau, bestaande uit ongeveer 40.000 man, verzendt dagelijkse, wekelijkse, maandelijks, jaarlijkse en vijfjaarlijkse gegevens over de gehele economische activiteit in steden, districten, provincies en republieken, en treedt op als een voelhoorn van de regering en de Staats Plan Commissie ten opzichte van de economische polsslag van de natie. Deze statistische dienst is kostbaar en is geneigd verlamdend te werken, maar maakt het aan de andere kant mogelijk dat doorlopend alle gewenste inlichtingen en cijfermateriaal bij de voorbereiding van plannen ter beschikking staan, en dat permanent met grote nauwkeurigheid maatregelen kunnen worden genomen om storingen te voorkomen.
14. Het Ministerie van Financiën bereidt het Staatsbudget voor als een weerspiegeling van de jaarlijkse economische plannen, houdt toezicht op de Staatsbank en haar werkwijze en in het algemeen op de financiële geste inz. de federale belastingen en organiseert de jaarlijkse Staatsloterij (die meer in het laatje brengt dan de inkomstenbelasting) en bereidt de financiële paragrafen der verschillende nationale „plannen” voor in samenwerking met de Commissie voor de Staatsplannen.
15. De Staatsbank behandelt alle rekeningen-courant (behalve dan die van particulieren bij de Staatsbanken) en verstrekt leningen op korte termijn in overeenstemming met de officiële plannen en de leveringscontracten der ondernemingen. Haar filialen zijn in feite boekhoudcentrales voor transacties tussen de Staatsbedrijven en bewaren copieën van alle contracten-facturen enz. Wanbebeer, dat leidt tot abnormaal hoge kosten of vertraagde leveringen, wordt zodoende onmiddellijk door de employe's van de bank in de rekening van een bepaalde fabriek opgemerkt, en hangende het onderzoek kan de rekening worden geblokkeerd. Dit staat bekend als „controle door de roebel”.

Er zijn verschillende banken voor krediet op lange termijn, door welke de Staat de toewijzingen van geldmiddelen voor kapitaaluitgaven laat doen. De voornaamste is de Industrie-Bank, die haar accountants permanent gestationeerd heeft ter plaatse van alle be-

langrijke objecten van nieuwbouw om de uitgaven te controleren. Deze beambten, evenals die bij de Staatsbank, hebben een taak die enigszins met die van onze controlerende accountants kan worden vergeleken, maar hun controle is permanent en hun toestemming wordt vereist voor alle afwijkingen van de officiële uitgaven-plannen, die aangegeven nauwe grenzen overschrijden, die de leider van de fabriek of nieuwbouw zou willen maken.

IV. De accountant is verantwoordelijk voor alles wat op de boekhouding en de financiële gestie van het bedrijf betrekking heeft. Samen met de Directeur is hij verantwoordelijk voor de financiële discipline <sup>16)</sup> en de juiste boekhouding en balansen <sup>17)</sup>.

16. Phrasen als: „financiële discipline”, „productie discipline”, „werk discipline”, en „bolsjewistische discipline”, zijn heel gebruikelijk in de Sovjettaal. Daarmede is bedoeld het zich houden aan de elementaire noodzakelijke normen in zaken, en op sociaal gebied. Het leggen van de klemtoon hierop is noodzakelijk a) omdat er een leemte is in de commerciële, industriële en sociale ervaring, en b) door de afwezigheid van de traditionele negatieve aanwijzingen als faillissement en werkloosheid in de planmatige economie der Sovjet-gemeenschap. Enkele dezer „disciplines” die door de Sovjet-autoriteiten door middel van propaganda, beloningen en straffen worden ingedruppeld, zijn in ons land geruime tijd volkomen vanzelfsprekend geweest bijv. ten aanzien van de principes van boekhouding en accountancy; andere zoals sociale verantwoordelijkheid der werkers en uitvoerende organen, beginnen nu ook in Engeland als nationale problemen te worden gezien.
17. De methode van Boekhouden en van Balans maken is niet noemenswaard verschillend van de hier gebruikelijke, maar het peil van de arbeid is daar veel lager en de methodes enigszins primitief (een vroege Sovjetfilm vertoonde patriotische demonstratie van Londense winkeliers en kantoorbedienden, allen zwaaiende met hun telraam).

Het belangrijke van deze paragraaf is, dat de accountant en de directeur gelijkelijk verantwoordelijk zijn voor de zuiver financiële gestie, hetgeen in vroegere Sovjet-decreten over dit onderwerp niet het geval was. De accountant staat hier voor de moeilijkheid, dat hij ondergeschikt is aan de directeur, en toch een controlerende functie over hem uitoefent in alle financiële aangelegenheden. De rest van het decreet draait om deze moeilijkheid, die, bij afwezigheid van een onafhankelijk beroep met een hoge graad van onkreukbaarheid, toch moet worden opgelost.

De gezamenlijke aansprakelijkheid is een veiligheidsmaatregel, niet alleen tegen verduistering maar ook tegen inefficiëntie. De Directeuren worden hevig in de verleiding gebracht om personeel en goederen aan te trekken (beide zijn zeer schaars sinds het eerste vijf jaren plan, en het ziet er naar uit dat dit nog ten minste een geslacht zal duren) door onwettige zwarte prijzen te betalen, een gebruik, dat zeer gevaarlijk is, indien het sterk verspreid is in een economisch stelsel, dat geheel geleid wordt. Op het ogenblik is aan de directeur iets meer speling gelaten ten aanzien van toeslag op lonen en prijzen, maar altijd nog binnen nauwe grenzen.

V. De accountant is administratief ondergeschikt aan de Directeur, maar wordt benoemd, overgeplaatst of ontslagen door de hoogste autoriteit (Trust of Ministerie) van wie hij ook instructies ontvangt ten aanzien van de op zijn afdeling te volgen werkwijze.

VI.—VII. Al het personeel van de boekhouding van een bedrijf, alsook de accountants met hun assistenten in alle ondergeschikte bedrijven, staan onder bevel van de Chef-Accountant ten aanzien van de uitvoering van hun werk. Ongehoorzaamheid leidt tot disciplinaire maatregelen <sup>18)</sup> of strafrechtelijke vervolging <sup>19)</sup>.

18. Gedurende het eerste vijfjaren plan (1928—1932) hadden de directies de bevoegdheid onder bepaalde omstandigheden de gevangenneming van hun ondergeschikten te gelasten, terwijl een Minister een directeur kon laten arresteren. Er is een merkwaardige tegenpraak (volgens ons standpunt) tussen zulke primitieve aspecten van de Sovjet-administratie, en de meer geavanceerde trekken, zoals de onloochenbare geest van gemeenschappelijk streven naar een sociaal doel, dat in alle Sovjetbedrijven prevaleert.
19. De beampte van de Sovjetstaat heeft de plicht alle wettelijke instructies na te leven. Geschillen omtrent interpretatie worden gewoonlijk beslist door de „Geschillen Commissies” van vertegenwoordigers van Directie en Vakvereniging in de fabriek; zo niet dan komen zij voor het gerecht op speciale „Arbeidszittingen”, waar straffen kunnen worden opgelegd voor onwettige voorschriften of ongehoorzaamheid. De traditionele straf van ontslag is niet afschrikwekkend vanwege het acute tekort aan arbeidskrachten en (sinds 1942) verplichte tewerkstelling. Een gebruikelijke vorm van straffen is „gedwongen tewerkstelling” tegen lagere lonen hetgeen in feite een geldboete is, aangezien de overtreder zijn baan behoudt en thuis kan blijven wonen.

VIII. Alle instructies van de Directeur, die financiële gevolgen hebben, alsmede veranderingen in het personeel van de Boekhouding, zijn niet van kracht, tenzij ze door de Accountant zijn goedgekeurd.

IX. Verschil van mening tussen de Directeur en de Accountant wordt door de hoogste autoriteit (Trust of Ministerie) beslecht.

X. De Balansen worden door Directeur en Accountant samen getekend. Geen financieel stuk is van kracht zonder de handtekening van de Accountant of zijn gemachtigde.

XI. Indien een Accountant een instructie ontvangt, die in strijd is met de wet of de geautoriseerde procedure, vestigt hij daar schriftelijk de aandacht op van hen die de instructies hebben uitgevaardigd. Indien de instructie daarna schriftelijk wordt bevestigd, moet de accountant deze uitvoeren en onmiddellijk het hoofd van de opperste organisatie (Trust of Ministerie) op de hoogte brengen, alsook gelijktijdig het hoofd van het district.



- de stad, of het provinciale departement van financiën<sup>20</sup>) of de Minister van Financiën van de Republiek of de U.S.S.R. al naar gelang de aard der onderneming<sup>21</sup>). (De volgende paragraaf werd bij het decreet van 1935 hieraan toegevoegd).  
„De accountant mag geen order uitvoeren, die indruist tegen het Strafrecht.”<sup>22</sup>)

20. Plaatselijke kantoren voor het Ministerie van Financiën.
21. Staatsondernemingen worden beheerd door plaatselijke autoriteiten, indien hun grondstoffenvoorziening en hun afzetgebied ook plaatselijk zijn. Het merendeel der kleinere fabrieken van consumptiegoederen, steengroeven, plaatselijke transportondernemingen etc. worden op deze wijze gecontroleerd. Grotere ondernemingen, die niet van onmiddellijk nationaal belang zijn, worden door de verschillende republieken beheerd door middel van hun eigen Ministeries.
22. Het standaard Sovjet-handboek voor Accountants bevat een discussie over dit toevoegsel omtrent het verschil tussen inbreuken op het Burgerlijk Recht en het Strafrecht, daarbij naar voren brengend dat het in de praktijk niet altijd makkelijk is dit onderscheid te maken. Verwezen wordt naar een aantal beslissingen van het Gerechtshof en naar de instructies die door de Ministeriën ten aanzien van de Accountantspraktijk zijn uitgevaardigd.

Deze zelfde soort verwijzingen naar jurisprudentie en administratieve precedënten vindt men op vele andere punten van dit decreet.

XII. De accountant kan vervolgd worden voor „inaccurate accounts”.

XIII. Accountants en Assistent-Accountants hebben dezelfde status als technici binnen de termen van het decreet „Over de verbetering van de Voorwaarden voor Technici”.<sup>23</sup>)

23. De leidende krachten onder de verschillende beroepen zijn altijd betrekkelijk goed afgeweest in de Sovjet Unie wat betreft salaris en behuizing, behalve de leden der Communistische Partij, die gedurende enige jaren zich vrijwillig aan een maximum salaris gelijk aan dat van een geofend handwerksman, hielden. De grote meerderheid der beoefenaars der vrije beroepen echter had het tot voor 10 jaar terug heel schraal, toen salarissen van doctoren, accountants, leraren enz. belangrijk verhoogd werden. Daarvoor werden van tijd tot tijd sectiesgewijze verhogingen toegestaan, gewoonlijk in verband met een definitie van de functie en verbetering van omstandigheden.

Het bovenstaande geeft slechts enkele aspecten van het onderwerp, maar is, naar ik hoop, voldoende om aard en wezen van de Accountancy in Rusland aan te geven (daarbij niet uit het oog verliezend dat het gebruikte document gepubliceerd werd in een periode midden tussen de revolutie en thans). De verschillen tussen accountancy daar te lande en hier (Engeland) zijn talrijk. Naar de oorzaak zijn deze verschillen in twee hoofdcategoriën te verdelen. De eerste spruit voort uit het verschil in

economisch systeem, tussen hun gemeenschapsbezit en volledig geleide plan economie en het bij ons dominerende privaatsbezit en voorzichtig tastende leiding bij de economie. Maar de indruk wordt gewekt, dat dit verschil weinig invloed heeft in verhouding tot de andere: het verschil in historische ervaring en traditie tussen beide landen. Evenmin als de Russen tot de 20e eeuw een behoorlijk ingerichte industrie en gestandaardiseerde handelspraktijk hadden opgebouwd, waren zij in staat geweest een corps van mannen in het vrije beroep te kweken, met een hoge graad van oefening, ervaring, gezond oordeel, integriteit en verantwoordelijkheidsbesef als te vinden is bij de Britse Accountancy. Dit land is ondenkbaar, zonder het bestaan van zulke beroepen, en onze Staat en Maatschappij, hetzij die kapitalistisch of socialistisch is, kan zonder hen niet behoorlijk functioneren en zullen noorzakelijkerwijze onder alle omstandigheden veel van hun Britse karakter en kracht aan die vrije beroepen ontfenen.

De Tsaristische Russische Staat functioneerde zonder hen, en inderdaad, doordat hij zo geweldig domineerde en doordrong in alle sferen van openbaar en privaat leven, belette hij de opkomst ervan. Onafhankelijke lichamen van practische mannen met eigenschappen als de bovengenoemde verrezen liever in de vorm van revolutionnaire organisaties dan van eerbare beroepen. Het aankweken van zulke normen van integriteit en bekwaamheid als in vrije beroepen belichaamd zijn, is niet eenvoudig. Het heeft bij ons de drie eeuwen geduurd sinds onze revolutie het middeleeuwse tijdperk in Engeland afdeed, en de Russen hebben sinds hun revolutie slechts drie dekaden gehad, waarvan nog het vierde deel door een bijzonder moeilijke oorlog verloren ging. Terwijl hun standaards van openbare diensten en bevoegdheden gekleurd zijn door de revolutionaire ideologie en militaire noodzakelijkheid, worden de onze tot op zekere hoogte bepaald door het streven naar winst van de enkeling, dat zij hadden te dienen. De revolutie kwijnt in Rusland, en de administratieve ambten van hun geleide economie zijn hard aan het leren. Tegelijkertijd zijn onze accountants en de aan hen verwante beroepen doende hun onvermijdelijke en waardevolle bijdrage te leveren voor de nieuwe vormen van economische administratie die hier beginnen door te breken. Het lijkt me niet al te optimistisch te verwachten, dat in de naaste toekomst alle accountants over en weer lering zullen nemen van hun buitenlandse collega's.

F. H.

### **Vakproblemen in Engeland.**

De Januari-afleveringen van „The accountant”, het weekblad van het „Institute of Chartered Accountants in England and Wales”, bevatten de tekst van een inleiding, welke door Sir Harold G. Howitt is gehouden voor de najaarsvergadering van de Engelse zustervereniging, onder de titel: „The future of the accountancy profession”.

Wie mocht verwachten, een diepgaande verhandeling te vinden over de algemene functie en de specifieke functies en haar beïnvloeding door zich wijzigende maatschappelijke verhoudingen, wordt wel enigszins teleurgesteld.

De inleider geeft meer een jaarverslag van problemen van de meest uiteenlopende aard, zonder zich in de vraagstukken van speculatieve aard werkelijk te verdiepen.

Toch bevat deze inleiding menig gegeven omtrent de vakproblemen.

welke in Engeland worden onderkend en het standpunt, dat hiertegenover wordt ingenomen.

In Engeland is men, wat de wettelijke regeling van het beroep betreft, nu eindelijk zover, dat de verschillende verenigingen, die ook daar naast elkaar bestaan, het, onder behoud van elks zelfstandigheid, eens zijn geworden over een nauwere samenwerking, waarvan het eerste resultaat is, dat aan de Board of Trade een ontwerp-Co-ordination Bill is aangeboden.

De wettelijke regeling van de functie van de controle voor de jaarrekening in de nieuwe Companies Act wordt in dit verband enigszins praematuur geacht. De eisen, die in de voorgestelde Co-ordination Bill voor de uitoefening van het accountantsberoep onder de titel van „Public Accountant” worden gesteld, gaan n.l. verder dan die, welke voor de „auditors of limited companies” in de Companies Act zijn opgenomen.

Er wordt gevreesd, dat in het parlement tegenstand zal worden geboden tegen de Co-ordination Bill, waarbij aan de accountants zal worden verweten, een „closed shop” te willen vormen.

Een ander belangrijk punt, dat door Sir Howitt is genoemd, betreft de beroepsuitoefening door buitenlanders. Volgens de Co-ordination Bill zal elke buitenlandse beroepsorganisatie van accountants in Engeland om „erkenning” kunnen vragen. Wordt deze erkenning verleend, dan zullen de leden van die organisatie het recht hebben, in Engeland de praktijk uit te oefenen onder het praedicaat van „Public Accountant”. Onderdanen van het Britse Gemeenebest kunnen bovendien het recht krijgen te practiseren — onder firma met een lid van het Engelse Instituut of zelfstandig — als „chartered accountant”, mits onder vermelding van het land, waarin zij hun bevoegdheid hebben verkregen. Sir Howitt geeft niet aan, wat deze preferentie voor de onderdanen van het Gemeenebest onder vigueur van de wettelijke regeling zal betekenen.

Men wil bereiken, dat in andere landen wederkerige rechten voor de Engelse accountants worden verkregen, waarbij men zo nodig op steun van de regering rekent.

De inleider wijst vervolgens op enkele ontwikkelingstendenties in het beroep en bespreekt allereerst de toenemende mate, waarin de accountant in bestuursaangelegenheden wordt betrokken. Hij ziet hierin een gevaar voor de openbare accountant, zowel wat betreft zijn deskundigheid als de onafhankelijkheid van zijn positie.

Bij deze opmerkingen blijft het echter. Er ontbreekt de aanduiding van de omstandigheid, dat de bemoeienis met het bestuur een wezenlijk element van de controle is, die juist de problematiek schept, omdat anderszinds die bemoeienis de onbevangenheid bij de controle aantast.

Stellig is de volgende uitspraak te kras.

„As statutory auditors, however, we should resist the suggestion that it is any part of our duty to report on matters of management.”

Is de verklaring ter décharge van het bestuur dan iets anders dan rapporteren over bestuursaangelegenheden?

Sir Howitt signaleert vervolgens een sterkere behoefte aan nationale gegevens betreffende productie, verdeling enz., met de daaraan verbonden enquêteringen. Hij ziet hierin de mogelijkheid van een groei van de functie van de accountant, los van de functie der controle voor de jaarrekening.

In ander verband komt de verhouding tot de overheid ter sprake, n.l.

wat betreft de naleving van de overheidsvoorschriften. De accountant kan hier volgens Sir Howitt ertoe bijdragen, dat conflicten tussen overheid en bedrijfsleven worden vermeden, enerzijds door tegenover partijen de nadruk te leggen op de kwade gevolgen van deze conflicten en anderzijds door instanties te wijzen op vaak voorkomende verschillen in haar beleid.

Een meldingsplicht door de accountant na het constateren van overtredingen wijst Sir Howitt af: „He is not a public informer”.

Toch rust er te dien aanzien naar Sir Howitt's opinie op de accountant een zekere verantwoordelijkheid, buiten die, welke voortvloeit uit zijn functie bij de jaarrekening:

„yet if he finds irregularities which those responsible for his „client's affairs will not give up or rectify, he would be ill advised „to rest solely on his statutory responsibility to report on the accounts to the shareholders, *even if satisfied that all possible penalties have been amply provided for*”.

„In the last resort, the best remedy is probably to resign, with „all the difficulties which such action would present to the client „in finding new auditors”. (cursivering van mij. R).

Wat dit laatste betreft, is de positie van de Engelse accountant, door de wettelijk verplichte balanscontrole, ongetwijfeld sterker dan de onze.

L. R.

---

## BOEKBESPREKING

**Mr. W. L. Haardt: „Hoofdstukken uit het bedrijfsrecht”. N. Samson N.V. — uitgever — Alphen aan de Rijn. Z. j.**

door Prof. Mr. J. Valkhoff

Vooropstellend de „alomtegenwoordigheid van het recht” voor iedere burger in zijn dagelijks leven — in een recente radiorede over de herziening van het Burgerlijk Wetboek legde ik ook nog eens de nadruk hierop — en speciaal voor het bedrijfsleven, geeft de auteur in dit boekje, dat als deel IV in de serie „De moderne onderneming. Bedrijfseconomische vakstudies” verscheen, een uiteenzetting van bepaalde onderwerpen uit het „bedrijfsrecht”, die voor de mensen in het bedrijfsleven speciaal van belang zijn. Onder „bedrijfsrecht” worden hier verstaan al die rechtsregels, waarmee men meer in het bijzonder bij de uitoefening van een bedrijf in aanraking komt. Deze regels zijn talrijk en zij zijn verspreid in het gehele recht te vinden. Al vormen zij inderdaad — gelijk de inleider Drs. M. J. van der Ploeg in het Voorwoord constateert — „geenszins een afgerond geheel met een eigen karakter” (zoals nu reeds wel het arbeidsrecht en het belastingrecht), toch is het wel degelijk mogelijk ze in samenhang uiteen te zetten en te behandelen. Het is er mee, als met het „publiekrecht van het bedrijfsleven”, zoals ik dit thans voor de kandidaten in de economische wetenschappen naast het privaatrecht doceer, en als