Франк Обербринкманн

Современное понимание бухгалтерского баланса



Statische und dynamische Interpretation der Handelsbilanz

Eine Untersuchung der historischen Entwicklung, insbesondere der Bilanzrechtsaufgabe und der Bilanzrechtskonzeption

von
Dipl.-Kfm. Dr. Frank Oberbrinkmann

IDW-Verlag GmbH
Düsseldorf
1990

2727

Франк Обербринкманн

Современное понимание бухгалтерского баланса

Под редакцией профессора Я.В.Соколова

Москва
«Финансы и статистика»
2003

УДК 657.372.01
ББК 65.052
О-14

Лицензионный перевод с немецкого
Я.В. Молоток, С.А. Романовой

Обербринкманн Франк

О-14 Современное понимание бухгалтерского баланса: Пер. с нем./ Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.: ил.

ISBN 5-279-02547-X

Книга посвящена анализу теоретических концепций построения бухгалтерского баланса, сложившихся в Западной Европе и прежде всего в Германии. В ней отражены современные тенденции, связанные с формированием бухгалтерской науки и анализом ее основных категорий.

Для научных работников, студентов, аспирантов, счетных работников совместных предприятий, специалистов в области финансового менеджмента и всех, кто интересуется актуальной тематикой в области учета и финансового анализа.

$\text{О}\ \frac{0607000000-182}{010(01)-2003}\ 254-2003$

УДК 657.372.01
ББК 65.052

ISBN 3-8021-0442-0 (Германия)
ISBN 5-279-02547-X (Россия)

© 1990 by IDW-Verlag GmbH, Düsseldorf
© Я.В. Соколов, предисловие научного редактора, 2003
© С.А. Романова, послесловие, 2003

Предисловие научного редактора

Наша жизнь, наша работа, наши желания состоят из проблем. И книга, которую вы держите в руках, читая это предисловие, не исключение. Она о том, как по-разному можно понимать проблемы бухгалтерского баланса. От того, какие цели ставит перед собой бухгалтер, заполняя и анализируя отчетную форму № 1, такие задачи и решаются, из таких концепций исходят.

Автор книги, да и, как увидит читатель, не только автор, говорит о двух, в сущности, исключающих друг друга подходах – *статическом* и *динамическом*. Выбор подхода зависит от решения простейшей задачи: на какой счет следует отнести результаты переоценки активов? И тут варианты ответов разные: или на счет дополнительного капитала, или на счет прибылей и убытков. В принципе возможен и отрицательный ответ. Выбрав первый ответ, вы становитесь сторонником статической интерпретации баланса, так как будете считать, что актив показывает реальную стоимость имущества, находящегося в собственности фирмы и служащего обеспечением полученных фирмой кредитов. Второй ответ позволит вам, продолжая оставаться в рамках статической интерпретации, увеличивать уже не капитал фирмы, а ее финансовый результат. И только.

Однако если вы полагаете, что любая переоценка активов искажает величину реально вложенного капитала и открывает администрации фирмы «зеленую улицу» для всевозможных манипуляций с прибылью, то вы отдаете предпочтение отрицательному ответу и станете сторонником динамической трактовки бухгалтерского баланса.

Как показал современный французский исследователь Ж. Ришар, эти две тенденции в понимании баланса возникли на заре формирования двойной бухгалтерии: статическая – в Венеции, динамическая – во Флоренции (см. Ж. Ришар. Бухгалтерский учет: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2000). Долгие десятилетия доминировала первая, и только с началом XX в. в России, а потом в Германии – вторая. В России это было связано с трудами нашего выдающегося соотечественника А.П. Рудановского (1863–1934), в Германии – Э. Шмаленбаха (1873–1955) и его последователей. Однако влияние их трудов никогда не признавалось полностью, практика шла опытным путем, который на деле означал накопление как

достижений, так и ошибок. Иногда, как это показал замечательный японский исследователь Ивао Ивата (1905–1955), рекомендовались два баланса: для бухгалтерского (финансового) учета – динамический, для аудита – статический. Первый необходим для оценки эффективности работы администрации предприятия, второй – для оценки его имущественного и в первую очередь финансового положения. Однако этот теоретический вердикт на практике приводил к большой дополнительной работе, поэтому бухгалтеры предпочли и предпочитают до сих пор составлять один традиционный баланс, который совмещает логически несовместимое: различные цели, задачи и концепции учета.

Цель статического баланса – защитить интересы кредиторов, задача – выявить реальную стоимость имущества собственника на день составления баланса. Отсюда вытекает концепция ликвидности предприятия, согласно которой администрация как бы продает фирму, или же, что предпочитается в теории, распродает ее имущество.

Цель динамического баланса – самоинформирование собственника о том, насколько успешно работает нанятая им администрация предприятия. *Задача баланса* сводится к исчислению финансовых результатов за отчетный период, а *концепция* – к принципу непрерывно действующего предприятия. В этом случае нет смысла переоценивать имущество до тех пор, пока оно реально не продано.

Вот эти возможности позволяют исследовать традиционный бухгалтерский баланс с точки зрения цели, его задач и концепций, что приводит к возникновению двух весьма различных аспектов понимания того, к чему мы привыкли. А привыкнуть нам надо к тому, что если анализировать статический баланс, то его содержание оказывается следствием оборотов хозяйственной деятельности, в сущности, это имущество, выпавшее из оборота и представленное активом и пассивом. Однако если рассматривать актив и пассив с точки зрения динамического баланса, то окажется, что имеются в виду будущие расходы и доходы предприятия. В первом случае речь идет о прошлом времени, о том, что было, во втором – о том, что будет, ибо расходы станут сначала затратами, а потом доходами. Разделы баланса – это только меняющиеся кадры одной киноленты, отражающей движение капитала.

Такой двойственный подход крайне необходим не только тогда, когда мы читаем трудные книги и пытаемся вникнуть в их содержание, но и, прежде всего, когда сталкиваемся с нормативными

документами. Сейчас в этом отношении происходит подлинная революция. Раньше бухгалтеры нормативные документы читали только во время ревизии, обвиняя кого-то или оправдываясь. В ежедневном обиходе пользоваться инструкциями не требовалось. Законы были известны, стабильны, действовали не один день, и молодые бухгалтеры, работая, перенимали опыт старших коллег. В настоящее время положение изменилось. Законы меняются постоянно. Их нормы сплошь и рядом противоречат друг другу. Поэтому каждому бухгалтеру следует хорошо подумать, прежде чем применять первичный документ и зафиксировать очередной факт хозяйственной жизни.

Чтобы свободно разбираться во множестве нормативных документов, необходимо знать, как они возникли, как изменились, кому выгодны, а кому нет. Для этого требуется хорошо знать теорию учета и, прежде всего, ее корень – баланс. У наших немецких коллег с XVIII в. есть большой опыт понимания теоретических проблем бухгалтерского учета, их юридического и экономического истолкования. Примером такого подхода служит книга, перевод которой вы держите в руках.

На первый взгляд бухгалтеру-практику от нее никакой пользы нет, но если вы думаете, как жить не по подсказкам других, даже грамотных людей, а своим умом, то эта книга научит многому. И в первую очередь пониманию природы баланса.

Для наших бухгалтеров баланс всегда, и не только по номеру, был отчетной формой №1. Мы регулярно заполняем бланки баланса, которые довольно часто меняются, и если аудиторы, налоговики, банки и биржи не выражают неудовольствия, то мы редко вспоминаем о составленном и представленном балансе. По его данным судят как о финансовом положении фирмы, так и об успешности работы ее руководителей.

При этом мы часто, слишком часто, забываем проанализировать методологию заполнения баланса. А в ней-то и сокрыты основные причины ее финансовых результатов. Отсюда вывод: анализ финансового состояния должен начинаться с анализа методологии, положенной в основу бухгалтерского баланса. Это очень хорошо и давно поняли немцы.

Но главная польза от книги в том, что вы, приобретя новые знания, сможете лучше понимать нормативные документы и разбирать-

ся в них, а, научившись мыслить, всегда найдете приемлемое решение в лабиринте капканов, которые эти документы, увы, очень часто ставят. Ведь логика бухгалтерских рассуждений едина везде и одинакова для всех непредубежденных людей. Отсюда, бухгалтер, изучивший эту книгу, может гораздо увереннее говорить со своими зарубежными коллегами, да и с нашими аудиторами и бухгалтерами, работающими в совместных предприятиях.

Но главная польза от прочтения сводится к тому, подчеркнем это, что она учит думать, а учиться думать и понимать любой нормативный документ так, как нужно, – это великое искусство.

И, наконец, эта книга несет огромную профессиональную культуру. Мы же не спрашиваем, прочитав стихи А.С. Пушкина или роман Л.Н. Толстого: какая мне от этого польза, в чем моя выгода, также и от книги о бухгалтерском балансе – первая польза – радость, а «радостей в жизни таинственно» мало. И среди этих радостей радость познания истины, может быть, самая большая и бесконечно прекрасная.

ЯРОСЛАВ СОКОЛОВ

Введение

1. ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

С возникновением балансового права в счетоведении и юриспруденции обсуждаются такие основополагающие вопросы, как цели составления баланса и его концептуальное представление в теории и на практике. «...Дискуссию о месте отчетности в торговом праве необходимо рассматривать как многолетнюю традицию»[1], а проблемы составления баланса существуют так же долго, как и само балансовое право. Торговое право не конкретизирует развитие такого понятия, как баланс, а также целей, которым, в сущности, служат учет и составление отчетности. Оно не рассматривает эти проблемы с точки зрения экономической науки и права[2]. Если анализировать только конкретные ситуации, связанные с составлением баланса, то они останутся нераскрытыми, так как основные цели, или даже системы целей, не выводятся непосредственно из нормативных актов[3].

Основная проблема балансового права состоит в непосредственном разъяснении целей, задач и концепции баланса. В своей структурированной последовательности они определяют балансовое право в общем и составление отчетности в частности. Цели баланса, установленные в нормативных актах, отражают историко-психологическую волю законодателей или, скорее, те подходы, которые соответствуют их пониманию закона[4] (например, цель закона – предпочтение интересов или кредиторов, или собственников). Это характеризует некоторую преднамеренную направленность законодателей и/или законов, а отсюда и целей регулирования. «Важные решения, принимаемые при таком подходе»[5], выражаются в целях балансового права. «... Какие цели преследует законодатель, определяется тем, какую область хозяйственной жизни он регулиру-

---

[1] Maul (Bilanzlehre), S. 151.

[2] См.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 38.

[3] См. также: Horvath (Steuerlehre), S. 91; Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 150.

[4] См.: Tipke (Auslegung), S. 5. Об объективной и субъективной теории права см.: Larenz (Methodenlehre), S. 301. Методы толкования права в данной книге не рассматриваются.

[5] См.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 34.

ет»[6]. В этом выражается объективная воля законодателя[7]. Смысл закона конкретизируется в задачах баланса, которые служат реализации целей баланса (например, определение стоимости имущества или исчисление финансовых результатов). Цели и задачи баланса образуют причинно-следственную связь. Задачи следуют из целей. Отсюда же выводятся и концепции баланса (например, концепция непрерывной деятельности предприятия или, наоборот, ликвидации его на отчетную дату). Таким образом, формируются количественные и качественные аспекты теории баланса. Трактовка концепции баланса завершает процесс его толкования[8]. Анализ нормативных документов, посвященных составлению баланса, заключается в раскрытии его сущности и вопроса оценки. Так образуются концепция и структура балансового права[9]. Проблема их понимания возникает в связи с неопределенностью нормативных документов и недостаточной ясностью задач самого баланса.

Теория бухгалтерского учета и юриспруденция пытаются конкретизировать понятия бухгалтерского учета и баланса посредством анализа трактовок баланса в системе балансового права. Эти трактовки подразумевают разные возможные способы определения целей, задач и концепции отчетности. В счетоведении рассматриваются различные концепции[10], которые привлекаются авторами при толковании балансового права. Особенно проблематичной, вплоть до принятия Торгового кодекса (HGB) 1986 г., являлась трактовка норм оценки в положениях по ведению торговых книг для всех хозяйствующих субъектов (абз. 2 § 40 HGB 1897 г.). Попытка разрешения вопроса оценки – одна из главных при трактовке баланса. «...Приемы составления баланса трактуются неодинаковым его пониманием и отличаются как объективно, так и чисто формально. Различия заключаются, по существу, в дифференцированном понимании отдельными учеными сущности и задач баланса»[11]. В счетоведении этапы развития балансового права связываются преимущественно с практическими проблемами. Экономическая теория не касается вопросов теории баланса[12], рассматриваемых в балансовом праве. Помимо трактовок баланса, ориентированных на балансовое право, существуют также производственно-экономические теории баланса, значение которых постоянно возрастает[13].

Несмотря на существование многочисленных подходов к интерпретации и толкованию баланса[14], в качестве основных были выдвинуты его статическая и динамическая трактовки. В ходе дискуссии они приобрели определяющее значение при интерпретации задач и концепции баланса. Данные трактовки баланса первоначально были выделены Ойгеном Шмаленбахом. Именно он закрепил за ними названия «статика» и «динамика» и попытался таким способом систематизировать две определяющие интерпретации балансового права, которые развивались с момента возникновения последнего. Анализ, выполненный Шмаленбахом, и дальнейшее развитие его теории баланса занимают значительное место в дискуссии по вопросам баланса. Адольф Мокстер так оценивает вклад Шмаленбаха в теорию баланса: «Пока что не имеется альтернативы этим двум концепциям балансового права»[15]. Помимо спора о целях и задачах баланса в процессе дискуссии всегда возникает вопрос об оценке. Возможность формирования резервов также обсуждается исключительно исходя или из статических, или из динамических критериев[16]. Это противопоставление особенно заметно в HGB 1986 г.[17]. Впоследствии вопросы балансового права рассматривались экономической наукой с точки зрения и статической, и динамической трактовки баланса[18].

---

[6] См.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 41.

[7] См.: Решение BVerfG от 21 мая 1952 г., с. 299.

[8] Мокстер в этой связи отмечает, что в различных инструкциях по составлению баланса раскрываются различные задачи баланса; см.: Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl., Band I), S. 1; Moxter (Stand), S. 15. «...Различия задач баланса и норм его составления (адекватных задачам) приводят к возникновению различных научных теорий баланса», Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl., Band I), S. 1.

[9] Шнайдер в этой связи исходит из природы и целей баланса; см.: Schneider (Betriebswirtschaftslehre), S. 407.

[10] См., например: Bretzke (Problembezug), S. 41.

[11] Heinen (Handelsbilanzen, 1. Aufl.), S. 25.

[12] «...Все теории баланса обосновывают годовой баланс», Antweiler (Bilanz), S. 122. Бетге в этой связи говорит о теории годовой отчетности; см.: Baetge (Möglichkeiten), S. 23, 83.

[13] О парадигмах счетоведения см.: Mattessich (Forschungsprogramme), S. 679.

[14] См.: Schneider (Probleme), S. 5; Ströhlein (Bedeutung), S. 44.

[15] Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 306; Ströhlein (Bedeutung), S. 1, 7.

[16] См.: Jonas (Handelsbilanz), S. 1735; Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 1; Eder (Aufwandsrückstellungen), S. 4.

[17] См.: Söffing (Stetigkeitsgrundsatz), S. 2599; Wagner (Aussagefähigkeit), S. 1601; Weber (Bilanzrichtlinie), S. 1; Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl., Band I), S. 2.

[18] См. многочисленные работы Мокстера о HGB 1986 г.

В Законе об акционерных обществах (AktG) 1965 г. нашло отражение классическое понимание баланса[19]. С этого времени многочисленные ссылки на две основные трактовки баланса доказывают, что научная дискуссия развертывается вокруг антагонизма статической и динамической теорий баланса. В научной литературе отмечается, что «…использование наукой статических и динамических критериев баланса не подкреплено ясным содержанием»[20]. Анализ показывает, что в многочисленных работах Шмаленбаха «статика» и «динамика» раскрываются по-разному. Теории, возникавшие до утверждения AktG 1965 г., хотя и содержали попытки объяснения и варианты интерпретации, являлись недостаточными для раскрытия вопроса о том, что необходимо понимать под статической и динамической трактовкой баланса. В ходе дискуссии зачастую наблюдалась поразительная смена трактовок[21]. Поэтому предпринимались попытки определить критерии статической и динамической трактовки баланса в рамках реконструкции его исторического развития. Многочисленные попытки интерпретации балансового права включали только описания статической и динамической трактовки баланса посредством малознакомых критериев. Полученные выводы сравниваются в последующих работах с более ранними источниками, чтобы указать на неточные определения и ошибки в толковании статической и динамической интерпретации. Поэтому их анализ должен выполняться на основе работ по проблемам балансового права, но с обязательным привлечением научных трудов за два последних десятилетия.

2. ПОРЯДОК ИССЛЕДОВАНИЯ

Чтобы разобраться в статической и динамической трактовках баланса, необходимо провести реконструкцию обеих балансовых интерпретаций. Общие и частные аспекты различных трудов в этой области требуют теоретического осмысления, а затем обобщения единичных элементов, раскрытых в процессе дискуссии. Анализ должен не только объяснить трактовки баланса, но и реконструировать историко-хозяйственные предпосылки статического и динамического баланса, принимаемые во внимание экономической наукой и правом. Данную работу необходимо рассматривать как попытку изучения классического понимания балансового права по следующим критериям: цели, задачи и концепции баланса. Анализ предполагает, по возможности, изучение всех существенных вопросов. Сами теории баланса исследуются по мере того, как этого требует анализ трактовки баланса.

Статическая и динамическая трактовки баланса развивались параллельно с кодификацией торгового права. Поэтому попытки систематизировать научную литературу должны включать, по меньшей мере, анализ Всеобщего германского торгового уложения (ADHGB)[22], где в наибольшей степени отразилось историческое развитие интерпретаций балансового права[23]. Ранние работы по счетоведению, ввиду их значения для раскрытия задач баланса, должны обсуждаться во взаимосвязи с законодательными источниками[24]. Цели, задачи и концепции баланса, содержащиеся в нормативных актах, изложены в первой части работы. «…В настоящее время теория баланса рассматривается с догматической точки зрения, а это не самый лучший подход»[25]. Анализ материалов ADHGB и современной научной литературы подчеркивает значение и важность ранней кодификации торгового права для дальнейшего его развития. Первая часть книги посвящена развитию балансового права от Ordonnance de Commerce (1673) до HGB 1897 г.

Во второй части анализируется статическая и динамическая трактовка. Бурная дискуссия по вопросам толкования баланса возникла в середине 1930-х гг.[26] Поэтому период исследования ограничивается этим временным промежутком. Выводы ученых сравниваются с целями, задачами и концепциями, отраженными в нормативных актах. В ходе анализа делается попытка ответить на вопрос, что необходимо понимать под статической и динамической трактовкой баланса.

В третьей части сравниваются результаты анализа статической и динамической интерпретации баланса в современной экономической

[19] См.: Meyer (Bilanzierung), S. 54.
[20] Moxter (Bilanztheorie), S. 724.
[21] Шнайдер ссылается на различные интерпретации статической и динамической трактовки баланса; см.: Schneider (Bilanzrechtsprechung), S. 1229.
[22] Моктер отмечает, что при реконструкции балансового права авторы зачастую пренебрегают развитием теории баланса вплоть до Шмаленбаха; см.: Moxter (Grundsätze), S. 30.
[23] Lechner (Analyse), S. 156.
[24] См.: Grossfeld / Dickmann (Grundlagen), S. 423.
[25] Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl., Band I), S. 2.
[26] См. также: Moxter (Grundsätze), S. 33.

и юридической литературе. Период исследования (от AktG 1965 г. до HGB 1986 г.) включает статическую и динамическую интерпретацию налогового баланса и его взаимосвязь с коммерческим балансом, концепции Ульриха Леффсона, различные научные комментарии, а также обзор теории Мокстера. Кроме того, приведен анализ статической и динамической интерпретации налогового права и влияние счетоведения на правовое содержание обеих концепций. Освещается дискуссия о целях и задачах баланса после HGB 1986 г. по отдельным вопросам балансового права, выражаемая в издании ежегодных инструкций по составлению баланса для хозяйствующих субъектов в свете статической и динамической трактовок. Особый интерес представляет модификация интерпретаций в различных научных теориях. Новейшее развитие статической и динамической трактовки баланса сравнивается с результатами их исторического анализа.

При раскрытии первых нормативных предписаний по балансовому праву и их комментариев делается попытка избежать недостатков прошлых работ. При анализе более поздних теорий проводятся параллели с ранними интерпретациями[27]. Помимо рационального исследования статического и динамического истолкования баланса, выполненного нашими предшественниками, автором сделана попытка по-новому взглянуть на исторические и общественные подходы к поставленной проблеме[28].

[27] См.: Schanz (Grundfragen), S. 2045; Schmidt (Entwicklung), S. 465; Braun (Selbstverständnis), S. 124; см. также: пример исторической реконструкции торгового права Schulz (Entstehung).

[28] См.: Braun (Selbstverständnis), S. 128.

ПЕРВАЯ ЧАСТЬ

Развитие торгового права как основа интерпретации статического и динамического баланса

А

Положения по бухгалтерскому учету и отчетности в первых кодификациях торгового права до ADHGB, их значение для интерпретации задач и концепции баланса

Б

Примеры кодификации торгового права, необходимые для первоначального анализа статической и динамической трактовки баланса

А. Положения по бухгалтерскому учету и отчетности в первых кодификациях торгового права до ADHGB, их значение для интерпретации задач и концепции баланса

1. ПЕРВАЯ КОДИФИКАЦИЯ ТОРГОВОГО ПРАВА ВО ФРАНЦИИ

1.1. Ordonnance de Commerce (1673) и его значение для бухгалтерского учета и отчетности, первые комментарии Савари

Вследствие мировоззренческих, политических и экономических изменений[1], произошедших во Франции в XVII в., государство стало играть более значительную роль в ее хозяйственной жизни[2]. Усвоение государством этой роли привело к тому, что меркантилизм стал концепцией национального торгового права, которое было кодифицировано выходом Ordonnace de Commerce. Издание его было вызвано неудовлетворительным состоянием кредита, участившимися случаями банкротства и ослаблением торговой конъюнктуры[3].

Ordonnace de Commerce[4], вышедший в 1673 г., состоял из 12 разделов и 122 статей[5]. Так, ст. 1 разд. 3 обязывала всех крупных и мел-

---

[1] См.: Leitherer (Geschichte), S. 35–39; Behrend (Lehrbuch 1896), S. 24.

[2] См.: Löffelholz (Geschichte), S. 217–221.

[3] См.: Ter Vehn (Entwicklung), S. 10, 14; Schulze Zur Wiesch (Grundsätze), S. 17; Zinndorf (Inventur), S. 20; Grossfeld/Diekmann (Grundlagen), S. 420. Шмаленбах усматривает в данных предписаниях по балансовому праву отражение меркантилизма; см.: Schmalenbach (Mängel), S. 282.

[4] О историческом значении Ordonnance de Commerce см.: Wieland (Handelsrecht), S. 16.

[5] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 23, который рассматривает структуру и содержание отдельных статей и разделов; а также Zybon (Einflüsse), S. 27; Müller-Erzbach (Handelsrecht), S. 35.

ких предпринимателей «…вести книгу, которая содержит данные о совершенных сделках, векселях, дебиторской и кредиторской задолженности, а также о деньгах, которые отвлекаются предпринимателем для своих домашних нужд»[6]. Ст. 2 предписывала «…всем ростовщикам и банкирам ежедневно вести книгу о движении денежных средств»[7]. Кроме того, согласно ст. 8 разд. 3, все розничные торговцы каждые два года должны были составлять инвентаризационную опись[8].

Помимо ведения документации и инвентаризации, ст. 2 разд. 11 Ordonnance обязывала должников, приостановивших платежи в связи с ожидаемым банкротством, составлять инвентаризационную опись[9]. Если предприниматель не отразил факт приостановки платежей в своей торговой книге, он подлежал уголовному наказанию по факту ложного банкротства вплоть до смертной казни (ст. 11 и 12 разд. 11)[10]. Ordonnance de Commerce не содержал указаний по оценке или составлению баланса, кроме отдельных требований к документированию фактов хозяйственной жизни и составлению инвентаризационной описи[11]. С изданием Ordonnance de Commerce тесно связано имя Жака Савари (1622–1690)[12]. В 1670 г. он вместе с министром финансов Франции[13] разработал Ordonnance de Commerce. Участие Савари было так значительно, что в кругах специалистов закон называют «Code Savary» («Кодекс Савари»)[14]. Спустя два года

[6] Автор приводит перевод избранных положений Ordonnance de Commerce Барта, Barth (Entwicklung), S. 264 – 268.

[7] См.: Bartke (Rechnungslegung), S. 3 – 5.

[8] Ст. 8, разд. 3: «Каждый розничный торговец через шесть месяцев после начала деятельности обязан составить инвентаризационную опись с подразделением ее объектов на движимое и недвижимое имущество, и на дебиторскую и кредиторскую задолженность. Опись необходимо сверять и обновлять каждые два года».

Зибон в рамках анализа предписаний Ordonnace делает предположение, что «положение об инвентаризации было впервые юридически закреплено именно в этом акте»; Zybon (Einflüsse), S. 28.

[9] См.: Barth (Entwicklung), S. 267; Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 25.

[10] См.: Barth (Entwicklung), S. 268; Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 25.

[11] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 27; Barth (Entwicklung), S. 122; Penndorf (Entwicklung), S. 143; Ter Vehn (Entwicklung), S. 16; Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 77.

[12] О значении Савари для «торгово-экономической» литературы см.: Leitherer (Geschichte), S. 47.

[13] При Людовике XIV министром финансов стал Жан Батист Кольбер, который был выразителем идей меркантилизма.

[14] См.: Lion (Betrachtungen), S. 426; Ter Vehn (Entwicklung), S. 11; Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 77; Penndorf (Geschichte), S. 236; Freericks (Bilanzierungsfähigkeit), S. 40.

после его выхода Савари издал в качестве комментария к нему работу «Le parfait negociant» («Совершенный купец»)[15].

Хотя сам Ordonnance не содержал прямых предписаний по составлению баланса, Савари рассматривал инвентаризационную опись как его основу. Баланс трактуется как составная часть инвентаризационной описи, как завершающий этап, на котором инвентаризационная опись представляется в форме бухгалтерского счета и носит название «Balance du present inventaire» («Представление инвентаризационной описи в виде баланса»)[16].

В гл. 9 и 10 «Le parfait negociant» Савари раскрывает задачи баланса. Баланс отражает, *во-первых*, что получил предприниматель за год (через изменение чистых активов), *во-вторых*, не обворовали ли предпринимателя его рабочие и служащие[17]. Савари отмечал, что «…баланс приносит большую выгоду женщинам и детям, так как позволяет увидеть, что дело их отцов и мужей находится в хорошем состоянии, узнать состав их имущества и на что еще можно надеяться»[18]. Поэтому предприниматели должны и после инвентаризации «…поддерживать свои дела в должном состоянии, чтобы в случае возможного банкротства, опираясь на данные инвентаризации, можно было бы оправдаться перед кредиторами»[19]. Савари выступал за ежегодное составление инвентаризационной описи, так как «на ее основании можно получить общее обоснованное впечатление о предприятии, чтобы увидеть, где что есть…»[20]

Савари подробно высказывался по вопросу оценки. Так, для товарных запасов он требовал «цены затрат», хотя наиболее правильной является более низкая текущая стоимость, возникшая после хранения на складе, в результате изменения моды или другого сниже-

[15] О целях, сущности и значении этих комментариев см.: Bellinger (Geschichte), S. 31; Duscmund (Gewinnbegriff), S. 32 – 44; Schmalenbach (Bilanz, 4. Aufl.), S. 63; Nusko (Bilanz), S. 749. Эрлахер отмечает значение данной работы и для теории баланса, так как идеи меркантилизма стали предзнаменованием появления баланса в его современной форме, Erlacher (Entwicklung), S. 60.

[16] Ter Vehn (Entwicklung), S.16.

[17] Автор приводит перевод комментариев Савари «Le parfait negociant»; Ter Vehn (Entwicklung), S.16.

[18] Ter Vehn (Entwicklung), S.17.

[19] Ter Vehn (Entwicklung), S. 17. О задачах баланса по Савари см.: Lion (Betrachtungen), S. 426; Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 28.

[20] Ter Vehn (Entwicklung), S.17.

ния цен[21]. «…Для Савари имеет принципиальное значение оценка по себестоимости, так как нереализованная прибыль будет исчисляться в следующие годы. Кроме того, цены возмещения затрат (т.е. продажные цены) на отчетную дату зачастую бывают более низкими, чем первоначальные затраты по приобретению»[22]. Убытки по складским запасам из-за снижения продажных цен должны отражаться в учете. В связи с этим Шнайдер видел в Савари первого комментатора, который требует для оценки товаров «принцип неравенства» («принцип наименьших цен»)[23]. Для дебиторской задолженности также необходим принцип наименьших цен[24]. Оценка основных средств у Савари не рассматривалась[25]. Выплаченные авансом заработная плата и жалованье в балансе показывались в активе[26]. Проблему образования скрытых резервов через уценку Савари, как и его литературные предшественники, исследовали только косвенно[27].

[21] См.: Seicht (Bilanz), S. 29; Dusemund (Gewinnbegriff), S. 40; Ter Vehn (Entwicklung), S. 18. Тер Вен дает по данному вопросу следующий перевод комментариев Савари: «Сюда также относится вопрос о том, как устанавливаются цены на товары. Поэтому нужно остерегаться оценивать их выше, чем они стоят на самом деле в данный момент, так как это ведет к тому, что можно стать богатым «только на бумаге», Ter Vehn (Entwicklung), S. 17; а также Grossfeld/Diekmann (Grundlagen), S. 421.

[22] Ter Vehn (Entwicklung), S. 18.

[23] Schneider (Betriebswirtschaftslehre), S. 445.

[24] См.: Penndorf (Entwicklung), S. 144. «Чтобы не ошибиться, дебиторскую задолженность необходимо оценить и разделить на три группы. Первая группа состоит из реальной и легко погашаемой дебиторской задолженности, вторая – из сомнительной, а третья – из той, которая считается нереальной для взыскания и которой уже нельзя распорядиться», Zybon (Einflüsse), S. 32; см. также: Grossfeld/Diekmann (Grundlagen), S. 421.

[25] См.: Dusemund (Gewinnbegriff), S. 40. Шнайдер отмечает, что вплоть до XVIII в. основные средства вообще не отражались в балансе; см.: Schneider (Betriebswirtschaftslehre), S. 103.

[26] См.: Zybon (Einflüsse), S. 32.

[27] См.: Ter Vehn (Entwicklung), S. 18. Савари выделяет две причины применения принципа оценки по затратам:

«1) …если предприниматель при составлении инвентаризационной описи имущества находит его себестоимость, он легче решается снизить цены своих товаров и, следовательно, сможет сбыть их, хотя бы и по этой себестоимости или даже с убытком. Имеются объективные причины составления инвентаризационной описи по наименьшим ценам, товары должны продаваться по таким ценам, которые позднее обеспечат возможность непрерывной торговли, поэтому цены должны планироваться предпринимателем исходя из тех, которые указаны в инвентаризационной описи;

Выводы по составлению инвентаризационной описи и оценке в комментариях Савари выигрывают по сравнению с прочими комментариями к Ordonnance de Commerce. Данные комментарии являются фундаментальным образцом анализа требований Ordonnance и оказали значительное влияние на экономическую литературу XVIII в.[28] В дальнейших исследованиях бухгалтерии и баланса еще не раз будет сказываться влияние комментариев Савари[29].

1.2. Анализ задач и концепции баланса по Ordonnance de Commerce

Дискуссия о положениях по учету и отчетности в Ordonnance de Commerce продолжается с первого анализа Савари и до сегодняшнего дня[30].

Шмаленбах первым проанализировал альтернативные задачи баланса (или точное отражение стоимости имущества и/или исчисление прибыли) по Ordonnance de Commerce и пришел к выводу, что до издания закона «…исчисление финансовых результатов было более важно»[31]. Господствующей формой хозяйственной жизни являлось частное предпринимательство, где инвентаризация служила исключительно задачам контроля[32]. С выходом Ordonnance задачи

2) хотя ценообразование в инвентаризационной описи еще не предполагает, что продавец захочет реализовать свои товары по данным ценам, но он сможет их скорее продать, чтобы получить прибыль, которая в следующем году будет (относительно) выше», так автор переводит комментарии Савари в «Le parfait negociant», Ter Vehn (Entwicklung), S. 18.

[28] См.: Zybon (Einflüsse), S. 34.

[29] Также см.: работы Simon (Bilanzen), S. 34–36; Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 77; Schmalenbach (Bilanzen, 4. Aufl.), S. 63; Jeske (Bilanztheorien), S. 42; Ter Vehn (Entwicklung), S. 16–21; Penndorf (Entwicklung), S. 143–145; Erlacher (Entwicklung), S. 62–67; Walb (Dogmengeschichte), S. 3; Lion (Betrachtungen), S. 413, 420, 425–429; Leyerer (Beitrag), S. 90; Barth (Entwicklung), S. 114; Nusko (Bilanz), S. 749; Zybon (Einflüsse), S. 24–38; Schneider (Entwicklungslinien), S. 159; Freericks (Bilanzierungsfähigkeit), S. 40; Moxter (Bilanzlehre, 2. Aufl.), S. 27; Maul (Bilanzlehre), S. 15; Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 27–32; Seicht (Bilanz), S. 29; Schneider (Betriebswirtschaftslehre), S. 105; Kruse (Grundsätze), S. 201; Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 55.

[30] В более позднее время см.: Grossfeld/Diekmann (Grundlagen), S. 420.

[31] Schmalenbach (Bilanz, 4. Aufl.), S. 62.

[32] См.: Там же, с. 60.

удовлетворения запросов компаньонов и обеспечения преемственности вывели составление инвентаризационной описи на передний план, хотя изначально она не являлась целью отчетности[33].

В Ordonnance и комментариях к нему Шмаленбах видел переход к идее баланса, так как «…он отныне нес в себе задачу отражения инвентаря предприятия»[34]. Полученная же прибыль в условиях двойной бухгалтерии стала только побочным продуктом[35].

Объединение исчисления стоимости имущества и определения прибыли с помощью двойной записи Шмаленбах рассматривал как «…разновидность дуализма, в которой бесцельно сочетается исчисление активов и определение результатов»[36]. Смешение задач баланса (определение стоимости имущества и результатов деятельности), а также использование различных правил оценки он трактовал как ошибку, которая в рамках счетоведения не может иметь места[37].

Тер Вен при анализе Ordonnance формально присоединяется к выводам Шмаленбаха[38], но интерпретирует высказывания Савари о задачах баланса довольно поверхностно. Например, Альберт Тер Вен пишет: «Савари можно представить едва не лучшим представителем динамической трактовки учета, так как цель инвентаризации он видит не только в определении стоимости имущества (количественный контроль), но и в исчислении результатов»[39].

Напротив, Густав Джеске при анализе Ordonnance de Commerce характеризует баланс как инструмент для выявления средств предприятия[40]. Первоначально непосредственное требование определения результатов вообще отсутствовало, так как исчисление и распределение прибыли не связывалось с закрытием счетов Главной книги, т.е. не сводилось к абшлюссу[41]. Господствовало обложение налогом на имущество, которое требовало составления баланса средств предприятия, а финансовые результаты облагались первоначально лишь товарной пошлиной[42]. Выводы Джеске не учитывают особенностей исторического развития экономики. Он не видит всего значения вклада Савари и поэтому приходит к неточным выводам, стараясь усилить роль налоговых аспектов в качестве важной причины, повлиявшей на содержание Ordonnance.

Лион, дискутируя по вопросу задач баланса с мнением Шмаленбаха[43], пришел к следующим выводам: «Исследования показывают, что задолго до Ordonnance получило развитие не только исчисление прибыли или убытка, но и отображение имущества в виде баланса»[44]. В противоположность Шмаленбаху, Лион считает, что еще до Ordonnance de Commerce бухгалтерам были известны и принципы оценки, и исчисление результатов в качестве основной цели составления отчетности[45]. Но метод оценки по наименьшим ценам как динамическую основу баланса, ориентированную на исчисление финансового результата, впервые сформулировал Савари. Этот взгляд господствовал до утверждения ADHGB[46].

Дитер Шнайдер считает, что вплоть до XIX в. прибыль не имела самостоятельного значения[47]. Не привлекая комментариев Савари, он приходит к выводу, что баланс составлялся в тот период как простое следствие периодического абшлюсса, а прибыль представляла собой **«только формальный промежуточный продукт книжного абшлюсса или исчисления стоимости имущества»**[48]. Понятие балансовой прибыли не имело, по его мнению, самостоятельного значения[49]. В целом Шнайдер по своим взглядам приближается к выводам Шмаленбаха.

Грозфельд и Дикманн рассматривают Ordonnance de Commerce как основу европейского балансового права, суть которого они видят в обязанности информирования предпринимателей о состоянии их активов[50]. Возможность исчисления финансового результата авторы оставляют без внимания.

---

[33] См.: Schmalenbach (Bilanz, 4. Aufl.), S. 62.
[34] Там же, с. 63.
[35] См.: Там же.
[36] Там же, с. 64.
[37] См.: Там же.
[38] См.: Ter Vehn (Entwicklung), S. 4–9. Также он ошибочно полагает, что Лион пришел к аналогичным выводам; см.: Ter Vehn (Entwicklung), S. 9.
[39] Ter Vehn (Entwicklung), S. 16.
[40] См.: Jeske (Bilanztheorien), S. 41.
[41] См.: Там же.
[42] См.: Jeske (Bilanztheorien), S. 41.
[43] См.: Lion (Betrachtungen), S. 401–429.
[44] Lion (Betrachtungen), S. 413.
[45] См.: Там же, с. 418–420.
[46] См.: Там же, с. 420.
[47] См.: Schneider (Gewinnbegriff), S. 732.
[48] Там же, с. 733.
[49] См.: Там же.
[50] Grossfeld/Dickmann (Grundlagen), S. 421.

Можно констатировать, что в первой национальной кодификации торгового права и в комментариях к ней выделялись только отдельные аспекты баланса, но он не получил общей интерпретации. Разностороннее понимание задач и концепции баланса в раннем торговом и балансовом праве привело к дальнейшему развитию бухгалтерского учета и учения о балансе (балансоведения).

1.3. Задачи и концепции баланса, вытекающие из целей составления отчетности

Внимание к вопросу о том, преобладало ли, согласно Ordonnance de Commerce, в отчетах предпринимателей и торговых обществ выявление стоимости имущества или финансовых результатов, несколько ослабло в последующих исследованиях. Имеющиеся материалы того времени, а также изучение данного вопроса показывают, что цель отчетности понималась каждым исследователем на основе их собственного опыта[51]. Так, Будт позднее указывал, что на основе Ordonnance нельзя определить, какую цель ставил законодатель перед балансом, но ясно, что с помощью баланса нельзя правильно рассчитать стоимость имущества и величину прибыли одновременно. Главной целью может быть только либо представление имущества, либо отражение прибыли, при этом необходимо исходить из наличия единых принципов оценки.

Положения Ordonnace de Commerce, хотя и регламентировали правила бухгалтерского учета и составления инвентаря, но не содержали возможности наказаний за их неисполнение. Единственное упоминание о санкциях за умышленное банкротство было связано с положением об обязательности ведения торговых книг. Вильфрид Шмидт-Буземанн пришел к выводу, что, несмотря на требование документального оформления фактов хозяйственной жизни для купеческого сословия[52], систематический бухгалтерский учет не был

[51] Будт отмечает, что до издания Ordonnance de Commerce не наблюдалось господства ни баланса имущества, ни баланса прибыли. Основной целью баланса было или представление имущества, или исчисление финансовых результатов по усмотрению предпринимателя. В связи с этим не могло существовать единых принципов оценки; см.: Budt (Bilanz), S. 8.

[52] В Ordonnance были выделены четыре предпринимательских сословия: крупные и мелкие купцы, ростовщики, банкиры.

обязательным[53]. Торговые книги велись отдельными сословиями в соответствии с экономическим значением стоящих перед ними задач[54]. Документальное оформление фактов в торговых книгах обеспечивало, прежде всего, доказательную силу торговых книг в судебных разбирательствах[55]. Крузе отмечает, что «вместо системы коммерческого бухгалтерского учета первоначально было достаточно доказательной силы торговых книг»[56]. Документальное оформление торговых сделок приобрело значение при судебных разбирательствах предпринимателей уже позднее[57]. Техника документирования была различной для разных систем бухгалтерского учета. Уже в конце средних веков развились простая и двойная запись[58]. Во времена Ordonnance большинство предпринимателей и мелких, и крупных, по всей вероятности, использовало простую запись.

В связи с интенсивным развитием предпринимательства, неудовлетворительным состоянием кредита и участившимися случаями банкротств возникла необходимость усилить гарантии правопорядка, а Ordonnance должен был защищать интересы кредиторов[59]. Требования документального оформления фактов хозяйственной жизни и инвентаризации, введенные в Ordonnance, создали условия для самоинформирования предпринимателей об их положении и заложили необходимые предпосылки к защите интересов кредиторов. Выводы Савари о целях составления баланса и инвентаризационной описи и их влияние на законодательство лежат в основе научной дискуссии, продолжающейся до нашего времени. Идея Савари сводится к утверждению, что отчетность составляется для того, чтобы выявить прибыль или убыток, а также возможные имущественные убытки в случае хищений. Кроме того, отчетность служит для ис-

[53] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 30.

[54] См.: Там же.

[55] См.: Kruse (Grundsätze), S. 200; Schmidt-Busemann (Entwicklung), S. 31; Bartke (Rechnungslegung), S. 3–5. О доказательной силе торговых книг см.: Ebeling (Beweiskräft), S. 11–15.

[56] Kruse (Grundsätze), S. 199.

[57] См.: ст. 2–12, разд. XI в Barth (Entwicklung), S. 267.

[58] См.: Schmidt-Busemann (Entwicklung), S. 5.

[59] Крузе отмечает, что «предписания составления баланса, и регулирование банкротства в Ordonnance de Commerce уже были направлены на защиту интересов кредиторов», Kruse (Grundsätze), S. 201; см. также: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 55.

числения стоимости имущества, а также информирования о хозяйственном состоянии предприятия. Его комментарии не подтверждают гипотезу о том, что внутри эти задачи представляют собой иерархию и имеются задачи более или менее важные. Напротив, необходимо принять во внимание тезис Савари о том, что информация, содержащаяся в отчетности, может оцениваться только во всей своей совокупности, не отделяясь от предпринимателя[60]. Интересы кредиторов защищались с помощью самоинформирования о хозяйственном положении. Текущие записи и инвентаризационная опись служили основой для исчисления имущества и финансовых результатов. Эти цели по-разному оформились в разных системах бухгалтерского учета, и даже слова «имущество» и «финансовый результат» понимались по-разному в зависимости от техники учета. Сегодня данные понятия используются не обязательно в этих же значениях.

Остается нераскрытым вопрос о том, осуществлялось ли периодическое составление отчетов о выплатах прибыли участникам торговых обществ и товариществ. Данный аспект имеет значение потому, что торговые общества создавались, как правило, на время и потом распускались (или через некоторое время после введения в действие устава, или когда были достигнуты цели, определенные в уставе)[61]. В качестве дохода «в коммерческом праве, в особенности для торговых обществ, рассматривалась только «общая» тотальная, а не периодическая прибыль»[62]. Участникам общества разрешалось брать средства общества взаймы только для обеспечения себя средствами первой необходимости. На данные выплаты должны были начисляться проценты, как и на обычные займы. Распределение прибыли могло осуществляться только после закрытия общества. По договоренности, в случае получения убытков выплаченные суммы возвращались[63]. Деятельность общества не продолжалась после распределения прибыли[64].

[60] Будт (Bilanz), S. 8, напротив, говорит о том, что Савари выделял принцип наименьшей оценки статей баланса по отношению к исчислению финансовых результатов.

[61] См.: Pöhls (Recht), S. 235–237; Barth (Jahresbilanz), S. 23; Barth (Entwicklung), S. 51–59; Schneider (Gewinnbegriff), S. 731.

[62] Schneider (Gewinnbegriff), S. 731.

[63] См.: Schneider (Gewinnbegriff), S. 731. Пёльс упоминает, что в экономической литературе XIX в. обсуждался вопрос об ограничении периода деятельности акционерных обществ.

[64] См.: Barth (Jahresbilanz), S. 23.

Баланс составлялся как итог всей деятельности общества с целью выявления и разделения прибыли, полученной за весь период его существования. Прибыль исчислялась как разность между доходами и расходами общества за весь период. Окончательное положительное кредитовое сальдо могло разделяться между участниками. Доходы в виде имущества не учитывались, а ежегодные балансы по различным причинам не составлялись. «Тотальный баланс» выполнял роль «заключительного отчета» о судьбе внесенного капитала[65]. Он не служил источником данных для периодического контроля наличия ценностей (имущества)[66].

Особенности задач учета в предприятиях различных организационно-правовых форм позволяют сделать вывод о бухгалтерских концепциях. Исчисление общей прибыли было признаком роспуска, ликвидации предприятия. Периодическое закрытие счетов в свете Ordonnance, напротив, представляется как проявление концепции непрерывной деятельности фирмы. Хотя у нас нет обоснованных доказательств такого вывода, но промежуточные финансовые результаты могли быть рассчитаны только через определение стоимости имущества по концепции непрерывной деятельности. Об этом говорит и требование Савари об оценке по себестоимости или наименьшим ценам. В целом можно сказать, что научный анализ вопросов бухгалтерского учета в предыдущие века и попытки их толкования в последующее время, а также существующие комментарии к Ordonnance de Commerce приводят к мысли, что в законе и комментариях Савари наблюдается несоответствие задач, выполняемых инвентаризационной описью и балансом.

В качестве законодательной цели бухгалтерского учета и отчетности выдвигалось обеспечение выданных гарантий и защита интересов кредиторов. Однако предприниматели в зависимости от особенностей своей деятельности могли сами на основе самоинформирования трактовать обязанность документирования и требования защиты кредиторов[67]. В числе задач, решаемых балансом, нельзя отдать предпочтение исчислению прибыли или стоимости имущест-

[65] См.: Barth (Entwicklung), S. 51.

[66] Шнайдер рассматривает инвентаризационную опись, описанную Савари, в качестве годового отчета, составляемого с целью самоинформирования о состоянии активов; см.: Schneider (Betriebswirtschaftslehre), S. 447.

[67] Леффсон спрашивает: «На основе каких предписаний Ordonnance de Commerce предприниматели должны были составлять годовой отчет?», Leffson (Grundsätze, 7. Aufl), S. 55.

ва. Здесь можно скорее говорить о приоритете обеих задач общего информирования о хозяйственном состоянии фирмы. Эти выводы имеют значение, если учесть предусмотренные санкции в случае банкротства, если предприниматель нарушал положения по бухгалтерскому учету и инвентаризации. Существующие материалы не позволяют составить обоснованное мнение относительно концепции отчетности. Она явно противоречива. Так, если исчисление и распределение прибыли по Ordonnance основано на концепции ликвидации предприятия, то задача составления периодического баланса вытекает из предположения о непрерывности его деятельности. В доказательство таких выводов Савари приводит комментарии об оценке по себестоимости, которые значительно повлияли на научный анализ юридического смысла бухгалтерского баланса.

2. ПЕРВАЯ КОДИФИКАЦИЯ ТОРГОВОГО ПРАВА В ГЕРМАНИИ

2.1. Всеобщее земельное уложение Пруссии (ALR) и содержащиеся в нем положения по отчетности (1794)

Первая кодификация торгового права на территории Германии была проведена в Пруссии, когда было издано Всеобщее земельное уложение Пруссии (ALR)[68]. Закон, вступивший в силу 1 июня 1794 г., содержал нормы гражданского, государственного, церковного и уголовного права, а разд. 8 ч. 2 § 475–2464[69] регулировал торговое, мор-

[68] О разработке и развитии ALR см.: Hattenhauer/Bernert (Landrecht), S. 11–39; об экономических и политических предпосылках см.: Zorn (Handel), S. 531.

[69] См.: Rehme (Geschichte), S. 228. В разд. 8 выделяются следующие подразделы: для купцов (§ 475–712): 1) к кому из купцов относятся данные правовые нормы; 2) допускаются ли в купеческое сословие женщины; 3) о доверенных и уполномоченных лицах; 4) о торговых служащих и учениках; 5) о выдачах товаров наемным работникам; 6) о торговых книгах; 7) о торговых обществах; 8) о коммерческих процентах; 9) о комиссионных; 10) о купеческих рекомендациях; о векселях (§ 713–1249); о торговых билетах и ассигнациях (§ 1250–1304); о посредниках (§ 1305–1388); о капитанах и нанимателях морских судов (§ 1389–1765); об авариях и морском ущербе (§ 1766–1933); о страховании (§ 1934–2358); о грузоперевозчиках (§ 2452–2464); см.: также Penndorf (Geschichte), S. 236; Behrend (Lehrbuch 1896), S. 27.

ское, вексельное и страховое право. В этом заключалась новая организация правового регулирования[70].

Концепция разд. 8 ч. 2 ALR основана на более раннем бранденбургско-прусском законодательстве[71]. Шмидт-Буземанн в результате анализа ALR пришел к выводу, что Ordonnance de Commerce был знаком составителям бранденбургско-прусского законодательства и, следовательно, был примером для прусского ALR[72].

В разделе «О торговых книгах»[73] явно не регламентируется обязанность ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. В разделе «Об учете» мы впервые находим регулирование деятельности торговых обществ[74] и возможность наказаний в случае банкротства[75]. Разд. 20 ч. 2 § 1468 гласит:

«Купец, который не ведет торговые книги в надлежащем виде или не составляет баланс своего имущества как минимум один раз в год и поэтому держит своих контрагентов в неведении относительно состояния своего предприятия, наказывается за халатное ведение хозяйственной деятельности».

Положение обязывало вести бухгалтерский учет и составлять баланс. Предприниматель подлежал наказанию в случае банкротства, если он ежегодно не закрывал счета Главной книги и вследствие этого не представлял данных относительно своего хозяйственного положения. ALR не содержит точного определения инвентаризации, баланса или оценки для всех хозяйствующих субъектов[76]. Предписания по оценке содержатся исключительно в разделе «Особенности совместной торговли»[77] для торговых обществ[78].

[70] См.: Schmidt-Buscmann (Entstehung), S. 38; Schmidt (Handelsrecht), S. 34. Издание ALR прекратило субсидиарную силу общего права в Пруссии, несмотря на то, что, например, муниципальное и уставное право имели только субсидиарный характер; см.: Rehme (Geschichte), S. 229. Предписания в области торгового права о гражданско-правовых отношениях до этого регулировались преимущественно общим правом; см.: Raisch (Abgrenzung), S. 37, 42–44; Raisch (Voraussetzung), S. 49.

[71] См.: Gierke/Sandrock (Handelsrecht 1), S. 14; Rehme (Geschichte), S. 229.

[72] См.: Schmidt-Busemann (Entwicklung), S. 39.

[73] Разд. 6 ч. 2 § 562–613.

[74] Разд. 7 ч. 2 § 617–683; см. также: Schmidt-Buscmann (Entwicklung), S. 41–43.

[75] Разд. 20 ч. 2 § 1452–1487.

[76] См.: Grossfeld/Dickmann (Grundlagen), S. 422.

[77] Разд. 8 ч. 2 § 617–657.

[78] Предписания по оценке имеют следующий вид:

«§ 644. Если в учредительном договоре общества не указываются особые условия, то предприниматели должны использовать при инвентаризации оценку запасов материалов и товаров только по ценам приобретения. Если текущая стоимость к моменту инвентаризации ниже себестоимости, то применяются наименьшие цены».

Пассов в своем исследовании ALR, отмечает по поводу научной трактовки торгового права, что все предусмотрительные предприниматели должны обращать внимание и на предписания, разработанные именно для торговых обществ[79].

Содержащиеся в документе правила оценки представляют собой первый пример законодательной кодификации. Положения[80] требуют ежегодного закрытия счетов[81]; § 644 по образцу Ordonnance предписывает составление инвентаря, не называя его балансом. ALR не имеет характера обязательной правовой нормы, так как закон требовалось применять только в том случае, если «...в учредительном договоре общества не имелось на этот счет особых условий»[82]. В качестве критерия оценки принимались два принципа: себестоимость и оценка по наименьшим ценам. В ALR была зафиксирована также обязанность списания износившихся объектов основных средств и дебиторской задолженности, нереальной для взыскания, в том числе и сомнительной[83].

Предписания о торговых книгах содержат требования по обеспечению их доказательной силы[84]. Торговые книги должны были вестись всегда в ходе деятельности[85], тогда они приобретали доказательную силу при судебных разбирательствах.

«§ 645. На те материалы и товары, стоимость которых после хранения на складе снизилась, а также на инвентарь, используемый в процессе торговли, начисляется износ».

«§ 646. Дебиторская задолженность, нереальная для взыскания, должна списываться полностью, сомнительная дебиторская задолженность – в определенной доле».

[79] См.: Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 79, который цитирует работу Фишера «Preussens kaufmannisches Recht», Breslau, 1856 г., S. 127. Автор не смог составить впечатление о самом первоисточнике, поэтому см.: Fischer (Büchfuhrung), S. 44.

[80] См.: Nusko (Bilanz), S. 751.

[81] См.: § 644 ALR («Составление инвентаря»).

[82] Там же.

[83] См.: Lion (Entwicklung), S. 30; Crüwell (Gewinnermittlung), S. 4; а также Ascher (Steuerbilanz), S. 19. Тер Вен отмечает, что достигнутые экономической наукой успехи в освещении учения об оценке повлияли не только на развитие торговых обществ, но также и на гражданско-правовое регулирование товариществ:

«§ 243. При исчислении прибылей и убытков должна учитываться относительная степень износа и снижения стоимости инструментов и оборудования в результате использования их в процессе производственной деятельности».

[84] См.: Разд. 8 ч. 2 § 566–569, 605–607.

[85] См.: Там же.

2.2. Анализ целей, задач и концепции баланса

Макс Лион[86] исследовал законодательное развитие требований оценки в ALR и проанализировал принцип наименьших цен. Первый проект ALR, так же как и научные труды по оценке, не содержал комментариев по данному вопросу[87]. Во втором проекте закона впервые нашли отражение определения баланса и оценки, которые были использованы и в окончательном тексте закона[88]. Разработкой ALR занимался редакционный совет Госслера[89]. Лион отмечает, что решающее влияние на разработку закона оказала экспертная комиссия[90], и это необходимо учитывать при анализе предписаний ALR[91]. Лион отмечает также, что председатель комиссии профессор Бюш, другие члены комиссии, а также «практикующие» предприниматели не проводили, собственно, законодательной работы[92]. Из этого можно сделать вывод, что положения по бухгалтерскому учету и оценке ALR были последовательно трансформированы из общеизвестных принципов бухгалтерского учета и отчетности, применявшихся в практике того времени.

Данные принципы сложились под влиянием комментариев Савари и их анализа[93]. Обязанность ведения учета косвенно следовала из предписаний наказания в случае умышленного банкротства. Согласно § 1468, предпринимателям надлежало вести бухгалтерский учет и составлять баланс в целях отражения «состояния своих дел». Таким образом, самоинформирование предпринимателей осуществлялось посредством ведения учета и составления отчетов. Требования ведения бухгалтерского учета и отчетности, вызванные санкциями за деятельность, умышленно направленную на банкротство, вытекают

---

[86] См.: Lion (Betrachtungen), S. 429–434.

[87] См.: Там же, S. 430.

[88] См.: Там же. 432.

[89] См.: Там же.

[90] Экспертная комиссия состояла из представителей купеческого сословия: проф. Бюша, Зивекинга, Моллера и Гэдерца; см.: Penndorf (Geschichte), S. 236; Behrend (Lehrbuch 1896 г), S. 28; Zybon (Einflüsse), S. 42; Schneider (Betriebswirtschaftslehre), S. 444.

[91] См.: Lion (Betrachtungen), S. 432.

[92] См.: Lion (Betrachtungen), S. 433, Ter Vehn (Entwicklung), S. 32; Zybon (Einflüsse), S. 43; Pausch (Steuerbilanz), S. 67.

[93] Последнее немецкоязычное издание «Le Parfait negociant» вышло в свет в 1752 г. в Генфе и Дрездене; см.: Zybon (Einflüsse), S. 50.

из необходимости защиты интересов кредиторов[94]. В связи с Ordonnance можно выделить в качестве функций бухгалтерского учета в ALR документирование[95] и придание в судебных спорах юридической силы торговым книгам[96]. Юридическая сила торговых книг была направлена и на подчеркивание роли баланса, цель которого, по ALR, идентична толкованию, сложившемуся, начиная с Ordonnance.

Комментарии Савари о задачах баланса и оценке, вероятно, были уже известны большинству практикующих предпринимателей и поэтому нашли законодательное отражение в ALR[97]. В качестве задачи баланса экспертная комиссия не определила приоритета исчисления стоимости имущества или прибыли[98]. Данные тезисы, а также предписания по вопросу оценки, отмеченные в § 642 ALR, поддерживались и в счетоведении[99]. Таким образом, § 642 предписывал проведение инвентаризации имущества и закрытие счетов в торговых книгах для исчисления прибыли или убытка. Все процедуры должны были выполняться по требованию любого собственника общества. Согласно § 643, в конце каждого календарного года надлежало за-

[94] См.: Pausch (Steuerbilanz), S. 69; Lion (Entwicklung), S. 30.

[95] Schmidt-Busemann (Entwicklung), S. 46.

[96] См.: Bielitz (Kommentar), S. 358.

[97] Гроссфельд и Дикманн рассматривают принципы оценки, которые выделены в ALR; см.: Grossfeld/Dickmann (Grundlagen), S. 422.

[98] См. также: Pausch (Steuerbilanz), S. 69. Шмидт-Буземанн отмечает, что в ALR можно найти «...только положения по исчислению прибыли», Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 45; Шнайдер однозначно определяет «...в качестве задачи годового отчета установление прибыли с целью ее последующего распределения», Schneider (Entwicklungsstufen), S. 159. ALR впервые регулирует составление баланса торгового общества, а также трактует прибыль общества как сумму, возможную к потреблению; см.: Schneider (Betriebswirtschaftslehre), S. 443. Шнайдер отмечает также, что «баланс торгового общества имеет задачу установления прибыли общества как заимствованной суммы, как части дохода» Schneider (Gewinnbegriff), S. 733, без выделения ее в балансе. Какие же дополнительные задачи выполняет баланс, Шнайдер не указывает.

[99] Разд. 8 ч. 2:

«§ 642. Если в учредительном договоре не встречается особенных условий, то каждый участник товарищества может требовать, чтобы в конце года проводилась инвентаризация совместного имущества, а также на основе торговых книг составлялся отчет. После этого полученная прибыль или убыток распределялись».

«§ 643. При отсутствии особых предписаний данные мероприятия должны проводиться в конце декабря каждого года».

крывать счета Главной книги, но не были сформулированы задачи такой процедуры. Это было связано с тем, что представления предпринимателей о порядке отражения их деятельности регулировались задачами баланса. Данные предписания означали отказ от произвольного ведения бухгалтерского учета и исчисления прибыли. Рассмотрение отчетности как необходимого условия для выявления финансовых результатов только при роспуске или ликвидации общества ослабло[100]. Законодатель покончил с разногласиями в вопросах о целях закрытия счетов и о природе прибылей и убытков[101]. Теперь закрытие счетов считается этапом исчисления годовых финансовых результатов.

Концепция баланса предполагала непрерывность деятельности предприятия. Отсюда возникала отчетность, составляемая по периодам, и соответственно исчисление по тем же периодам прибыли или стоимости имущества. В обоих случаях законодатель предлагал оценку по себестоимости или по наименьшим ценам. Густав Билиц оценивает эти предписания как позитивные, так как «...они служат определению реальной прибыли или убытка торгового общества»[102]. Шнайдер выделил также принципы реализации и неравенства в оценке. «...Как дооценка, так и уценка были недопустимы»[103]. Он отмечает, что создание ALR является поворотным пунктом развития отчетности, так как прибыль здесь рассматривается «...именно как сумма, возможная к распределению между собственниками и исчисляется как часть доходов»[104].

Прочие предписания ALR по отчетности созданы в соответствии с традицией Ordonnance de Commerce. Их важнейшее значение – регламентация правил оценки как основы ежегодного исчисления стоимости актива и величины прибыли. Правила оценки являются продолжением Ordonnance и отражают торговую практику того времени. Альфонс Пауш рассматривает ALR как исходный пункт формирования положений современного балансового права[105].

[100] Такие представления в основном господствовали в товариществах и первых акционерных обществах; см.: Pöhls (Recht), S. 235–237; Crüwell (Gewinnermittlung), S. 3.

[101] Эту проблему регламентирует также раздел «О взаимоотношениях собственников друг с другом»; см.: Hattenhauer/Bernert (Landrecht), S. 473.

[102] Bielitz (Kommentar), c. 359.

[103] Schneider (Betriebswirtschaftslehre), S. 444.

[104] Там же, с. 443.

[105] См.: Pausch (Steuerbilanz), S. 69.

Представители счетоведения, которые включают предписания по оценке ALR в динамическую трактовку баланса, не учитывают возможной направленности законодателей и на другие цели, кроме односторонней задачи исчисления прибыли.

3. CODE DE COMMERCE (1808)

3.1. Определение бухгалтерского учета и баланса

Другим примером кодификации балансового права стал Code de Commerce, сменивший в 1808 г. Ordonnance de Commerce[106]. О Code de Commerce по сравнению с Ordonnance[107] можно говорить как о «первом реальном Торговом кодексе»[108], повлиявшем на развитие торгового права.

Предписания Code de Commerce по ведению торговых книг распространялись на все хозяйствующие субъекты[109]. Так, согласно ст. 8, разд. 2 ч. 1 каждому торговцу следует вести ежедневную операционную книгу, в которой должны отражаться все факты изменения активов[110], ст. 9 обязывает каждого предпринимателя «...ежегодно составлять персональную письменную опись движимого и недвижимого имущества, дебиторской и кредиторской задолженности, и регистрировать копии документов в соответствующем журнале».

[106] См.: Rehme (Geschichte), S. 230; Müller-Erzbach (Handelsrecht), S. 37; Wieland (Handelsrecht), S. 18. Code de Commerce состоял из четырех частей и 648 статей. Критика Code de Commerce; см.: Brinckmann (Würdigung 1849), S. 358.

[107] См.: Behrend (Lehrbuch 1896), S. 28.

[108] См.: Rehme (Geschichte), S. 231.

[109] Автор использует перевод Code de Commerce Барта; см.: Barth (Entwicklung), S. 268–272, 278. Code de Commerce является первым законодательным актом, определяющим статус купцов, ст. 1: «Купец – это предприниматель, который имеет торговое дело, и это является его обычной деятельностью».

[110] Ст. 8 разд. 2 ч. 1 гласит: «Каждому купцу предписывается ежедневно вести книгу, содержащую сведения о дебиторской и кредиторской задолженности, о приобретении товаров, о наценке, выдаче и индоссировании векселей и прочих торговых бумаг; обо всем, что он принимает или выдает и в какой форме это осуществляется; в книге ежемесячно подсчитываются доходы, которые используются для покрытия собственных затрат. Книга должна вестись независимо от того, ведутся ли другие книги, которые общепринятые, но не обязательны. Также предписывается собирать все торговые письма и отражать их в книге регистрации корреспонденции».

Предписывается, подобно ранним требованиям Савари, выведение только годовых итогов. Любопытно, что указаний по оценке имущества в инвентаризационной описи Code de Commerce не содержит. Инвентаризационная опись с операционной книгой должны были храниться десять лет[111]. Ужесточение требований Code de Commerce по сравнению с Ordonnance[112] также заключается в том, что «...торговый судья или бургомистр мог просмотреть описи и операционные книги по вопросу аккуратности платежей и расчетов по конкретным контрагентам»[113]. Далее ст. 12 конкретизирует условия обеспечения доказательной силы торговых книг[114]. Заполненные надлежащим образом, они являются средством доказательства, если выполняются требования ст. 11 и 13. Предприниматель, который не вел торговые книги или «...вел их недостаточно аккуратно»[115], в случае реального или ложного банкротства преследовался в уголовном порядке. Данное положение также имело силу, если «...в книгах не отражалось реальное состояние имущества или обязательств»[116]. Данные бухгалтерского учета и инвентаризационная опись должны были давать достоверную информацию о «реальном положении» и состоянии имущества. Дальнейшая конкретизация понятия «реальное положение» в законе не содержится.

Понятие «баланс» упоминалось в уголовном праве в связи с порядком регулирования расчетов, а в Code de Commerce – повсеместно[117]. Предприниматель составлял «...баланс, который является подтверждением его платежеспособности или отражением его активов и пассивов, и должен быть предоставлен в течение 24 часов с момента заключения сделки»[118]. Содержание баланса регулируется ст. 35, согласно которой баланс «...должен отражать состав и стоимость движимого и недвижимого имущества, сальдо прибылей и убытков, а также перечень расходов»[119]. Имеется положение о том, что должник «...обязан заверять правильность баланса у своего кредитора»[120].

[111] Ст. 11 разд. 2 ч. 1.

[112] См.: Schulze Zur Wiesch (Grundsätze), S. 19; Zinndorf (Inventur), S. 25.

[113] Ст. 11 разд. 2 ч. 1.

[114] См.: ст. 12–15.

[115] Ст. 151 разд. 4 ч. 3.

[116] Ст. 158 разд. 4 ч. 3.

[117] См.: Schmaltz (Bilanz).

[118] Ст. 34 разд. 1 ч. 3.

[119] Ст. 35 разд. 1 ч. 3.

[120] Ст. 35 разд. 1 ч. 3

Использование понятия «баланс» и обязанность его составления упоминается в Code de Commerce в связи с предписаниями по банкротству[121]. Закон не содержит конкретных положений по вопросам баланса и оценки[122].

3.2. Анализ целей, задач и концепции баланса в Code de Commerce

Обязательность ведения торговых книг и составления инвентаризационной описи, а также определение условий обеспечения их доказательной силы, введение санкций за отказ от ведения бухгалтерского учета в случае банкротства было отражением функции документирования фактов хозяйственной жизни и придания бухгалтерскому учету юридического статуса. Code de Commerce включает разъяснения законодателей относительно назначения баланса. В этой части закон повторяет нормы, известные со времен Ordonnance de Commerce. Напротив, по сравнению с предшествующими примерами кодификации торгового права (Ordonnance, ALR), Code de Commerce связывает обязательное закрытие счетов Главной книги с ежегодным проведением инвентаризации[123], но при этом конкретных положений о порядке проведения инвентаризации не содержит. Бухгалтерский учет и инвентаризационная опись в ходе исторического развития хозяйственного права послужили основой обеспечения самоинформирования предпринимателя в целях защиты интересов кредиторов. Предписания о санкциях обязывали отражать «хозяйственное состояние» в книгах и ограничивали объем внутренней экономической информации, составляемой в интересах кредиторов. Формулировка «реальное состояние активов», используемая в более позднее время, происходит именно из Code de Commerce. Положение содержит такие общие указания, как обязанность представления информации о состоянии своих активов, хотя и без обозначения конкретных критериев их раскрытия. Попытки концептуального осмысления данного нормативного акта нельзя назвать удачными. Имеющиеся материалы не позволяют конкретизировать задачи и концепцию баланса.

[121] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 35.
[122] См.: Grossfeld / Diekmann (Grundlagen), S. 422.
[123] Ст. 9 разд. 1 ч. 1; см. также: Bartke (Rechnungslegung), S. 5.

Составители закона, будучи недостаточно знакомыми с практическим ведением учета[124], находились под влиянием Ordonnance de Commerce и комментариев Савари. «Реальное состояние» активов должно пониматься как краткое толкование соответствующей балансовой концепции. Самоинформирование о состоянии хозяйства требовало исчисления размера активов и финансовых результатов как задачи отчетности.

В определенной хозяйственной ситуации сообщение о прекращении расчетов должно было обеспечивать предпринимателю статус-кво. При использовании системы двойной бухгалтерии он мог предоставить баланс («…свой баланс, который он составил для извещения о своей несостоятельности») или при простой бухгалтерии – реальную инвентаризационную опись («…или изображение активов и пассивов…»). Этот перечень имущества конкретизировался в определении содержания[125] и в сведениях об оценке[126] исключительно в случаях банкротства[127].

4. РЕЗУЛЬТАТЫ АНАЛИЗА ЦЕЛЕЙ, ЗАДАЧ И КОНЦЕПЦИИ БАЛАНСА ДО УТВЕРЖДЕНИЯ ВСЕОБЩЕГО ГЕРМАНСКОГО ТОРГОВОГО УЛОЖЕНИЯ (ADHGB)

Первые попытки кодификации предписаний бухгалтерского учета об отчетности дали повод для обсуждения вопроса о назначении, задачах и концепции баланса.

Немногочисленные положения Ordonnance de Commerce должны рассматриваться на фоне общего неудовлетворительного состояния экономики того времени; они были попыткой обосновать юридическую силу торговых книг и их ведения в целях защиты интересов

[124] Комиссия, составленная Наполеоном, состояла из семи юристов и предпринимателей; см.: Rehme (Geschichte), S. 230.
[125] Ст. 34 «…представление активов и пассивов…». Ст. 35 «…отражение движимого и недвижимого имущества, …сведения о прибылях и убытках, сведения о затратах».
[126] Ст. 35 «…должна проводиться оценка всех движимых и недвижимых активов…».
[127] Третий том Code de Commerce включает раздел «Уголовные санкции в случае несостоятельности».

кредиторов. Это послужило началом балансового и бухгалтерского права, а также учета и отчетности. В комментариях Савари счетоводство понималось как самоинформирование предпринимателя о его хозяйственном положении. Отчет как профилактический инструмент защиты интересов третьих лиц должен быть ориентирован на отражение имущественного положения и финансовых результатов. Эта задача конкретизируется через закрепление принципов оценки по себестоимости или наименьшим ценам, которые предполагают применение двойной бухгалтерии. При этом отчет исходил из принципа непрерывности деятельности, а не ликвидации предприятия. Поэтому и в дальнейшем отчетность развивалась во взаимосвязи с системой бухгалтерского учета. Если для нее требовалось закрытие счетов (баланс), то использовалась двойная бухгалтерия; если дело ограничивалось составлением инвентаризационной описи – практиковалась простая бухгалтерия. Согласно Ordonnance de Commerce, баланс служил для информирования о распределяемой прибыли, рассчитываемой при ликвидации общества. Первые положения по бухгалтерскому учету и отчетности базировались на осмыслении целей баланса (обеспечение доказательной силы торговых книг и защита интересов кредиторов) и реализации этих целей через задачи бухгалтерского учета и отчетности (документирование, информирование об имущественном положении и рентабельности), а также концептуальном применении принципа оценки по себестоимости.

Положения об отчетности в ALR могут оцениваться как результат дальнейшего развития Ordonnance de Commerce. Помимо уже известных целей баланса, определенных в Ordonnance de Commerce, в ALR было раскрыто практическое применение принципов оценки и поставлена задача составления баланса для информирования об имущественном положении и рентабельности предприятия. Принципы оценки по себестоимости или наименьшим ценам оказывали влияние на все хозяйствующие субъекты, хотя формально должны были применяться в торговых обществах, если отсутствовали особые условия в учредительном договоре. То, что баланс не рассматривался как самостоятельная форма периодической отчетности, было связано с традиционными представлениями, отраженными в Ordonnance de Commerce, которые утверждали, что инвентаризационная опись – это и есть отчет. По концепции баланса даются только

общие соображения, как и в Ordonnance de Commerce. Периодическая отчетность в ALR противопоставлялась исчислению капитала и прибыли. Эти процедуры были обязательны при ликвидации общества.

Под влиянием роста числа злоупотреблений в финансовой сфере законодатель ужесточил требования к бухгалтерскому учету и отчетности в Code de Commerce. Цели и задачи баланса в Code de Commerce взаимосвязаны с Ordonnance de Commerce и ALR. Необходимо обратить внимание на предписание отражать в бухгалтерской отчетности реальное имущественное положение.

Предписания по бухгалтерскому учету, отчетности и санкции в случае их нарушения в перечисленных примерах кодификации должны рассматриваться во взаимосвязи. Цели, задачи и концепция бухгалтерского учета и отчетности могут быть проанализированы и в каждом нормативном акте и с учетом их исторического развития.

Б. Примеры кодификации торгового права, необходимые для первоначального анализа статической и динамической трактовки баланса

1. ВСЕОБЩЕЕ ГЕРМАНСКОЕ ТОРГОВОЕ УЛОЖЕНИЕ (ADHGB) 1861 г.

1.1. История создания и развития ADHGB и трактовка в нем балансового права

1.1.1. Кодификации торгового права в Германии в период от ALR до Нюрнбергской конференции 1857 г. и трактовка балансового права

В XIX в. на территории Германии существовало множество независимых государств. В 1815 г., объединившись в Германский союз, они начали искать пути к сближению, один из которых заключался в унификации торгового права. Убыстрение темпов индустриализации в одних землях и экономический спад в других[128] заставили законодателей сконцентрироваться на улучшении законодательства. Их работа особенно усилилась во времена существования Германского таможенного союза (Deutschen Zollverein)[129], созданного в 1833 г.

Решение, подготовленное на первой Генеральной конференции Германского таможенного союза (1836), прошедшей в Вюрттемберге, гласило: «...Необходимо стремиться к единообразию торгового

[128] См.: Rehme (Geschichte), S. 226–228; Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 48. В отдельных литературных источниках в Европе отражается подобное влияние; см., например: Behrend (Lehrbuch 1896), S. 40; Makower (Handelsgesetzbuch), S. XV.

[129] См.: Von Stubenrauch (Handbuch), S. 7; Behrend (Lehrbuch 1896), S. 40–51; Gareis (Handelsrecht), S. 22; Rehme (Geschichte), S. 237–243; Makower (Handelsgesetzbuch), S. 15; Baums (Entwurf), S. 14–18; о значении Германского таможенного союза см.: Satorius Von Waltershausen (Wirtschaftsgeschichte), S. 58–70.

законодательства»[130]. Однако провести это решение в жизнь было невозможно ввиду местных различий в системе права[131]. В Вюрттемберге была предпринята попытка кодификации на основе «Проекта торгового уложения земли Вюрттемберг» 1839 г.[132]. Концепция, представленная Верховным советом под председательством Хофакера, учитывала состояние развития торговли и базировалась на критическом анализе существующей системы европейского торгового права[133].

В ст. 34–59 проекта содержались предписания о торговых книгах. Так, ст. 36 обязывала купцов ежегодно составлять опись имущества[134]. Правила оценки для торговых обществ, предусмотренные в ALR, здесь не были приняты во внимание[135]. Ст. 206 предписывала торговым обществам исчислять чистый доход и прибыль только после составления инвентаризационной описи[136]. В проекте отмечалось: «Опись составляется, или должна составляться так часто, как должен составляться баланс и исчисляться прибыль или убыток»; § 644–646 комментариев определяли: «...Данное предписание находится в компетенции самих предпринимателей[137], а не указывается каждый раз в нормативном акте. Такой порядок применения распространяется и на правила оценки. Так, существовала традиция списывать износ используемых собственных основных средств, зданий, оборудования в размере примерно 10% в год. Если списывались меньшие суммы, необходимо было разъяснение причин. На здания, не используемые в качестве производственных помещений, это правило не распространялось. Предписывалось остерегаться завышать истинную стоимость затрат на капитальные вложения и строительство»[138].

[130] См.: Rehme (Geschichte), S. 237.

[131] См.: Там же.

[132] Проект Торгового уложения земли Вюрттемберг, 2 части, Stuttgart 1839, 1840.

[133] См.: Raisch (Abgrenzung), S. 71. Раиш дает оценку проекта.

[134] Ст. 36: «Эта инвентаризационная опись имеет произвольную форму и может составляться в виде описи имущества или баланса, и должна содержать пояснения купца относительно состояния его дел».

[135] См.: Проект торгового уложения земли Вюрттемберг, 2 части, Stuttgart 1839, S. 183.

[136] Ст. 206: «Доход, полученный от совместного использования имущества, а также прибыль, исчисляются после итоговой инвентаризации имущества, и отражают, насколько возможна дальнейшая деятельность общества без затруднений».

[137] Выводы касаются предписаний оценки.

[138] См.: Проект торгового уложения земли Вюрттемберг, 2 части, Stuttgart 1839, S. 183.

Альберт Тер Вен после анализа данного проекта пришел к выводу, что такая трактовка амортизации была традиционной[139]. Далее он отмечает, что «более важным является исчисление прибыли, а не стоимости имущества, поэтому законодатель предполагал, что основные средства оцениваются по себестоимости (за минусом износа) и не стремился к исчислению «истинной стоимости» имущества»[140].

Он исходит из ориентации на исчисление прибыли в ALR, Ordonnance de Commerce и комментариях Савари. Закрепление в ст. 36 обязанности составления описи имущества для торговых обществ и исчисления на ее основе финансовых результатов (ст. 206) предполагало, что определение стоимости имущества и финансовых результатов является основополагающими задачами баланса. В соответствии с ALR и существовавшими правилами амортизации предлагались принцип оценки по себестоимости и концепция непрерывной деятельности предприятия. Природу прибыли следует понимать во взаимосвязи с приростом (чистых) активов. Инвентаризационная опись могла использоваться как основа для составления баланса при заполнении статей, отражающих имущество и обязательства.

Кроме того, опись или баланс «...должны давать предпринимателю данные о состоянии его дел. Его книги являются его знанием...»[141]. Эрлахер отмечает, что отчет «...раскрывал предпринимателю информацию о его финансовом положении»[142]. Закрепление в проекте требования информирования было правильным выводом. Однако в проекте не предполагалась такая односторонняя интерпретация задач баланса. Выводы Тер Вена объясняются тем, что он исходил из трактовки понятия «имущество», которая, согласно концепции непрерывной деятельности предприятия, была нацелена на исчисление чистых активов.

Хотя проект земли Вюрттемберг не стал позднее законом, он оказал влияние на развитие счетоводства[143].

---

[139] Ter Vehn (Entwicklung), S. 38.

[140] Ter Vehn (Entwicklung), S. 38; Fischer (Buchführung), S. 44.

[141] Вюрттембергский проект, с. 50.

[142] Erlacher (Entwicklung), S. 69; Эрлахер усматривает в отчете отражение информации о хозяйственном состоянии, что необходимо самому предприятию, Erlacher (Entwicklung), S. 69. Крузе, напротив, делает вывод, что авторы Вюрттембергского проекта исходили из идеи защиты интересов кредиторов; см.: Kruse (Grundsätze), S. 201.

[143] См.: Rehme (Geschichte), S. 238.

Следующий по времени «Проект упорядочивания торговли и вексельного обращения герцогства Нассау»[144], разработанный в 1842 г., похож на Вюрттембергский[145]. Он не содержал правил оценки[146], но, тем не менее, стал значительным шагом в дальнейшем развитии торгового права[147].

Дискуссия об унификации вексельного права наряду с торговым и морским оживилась в 1848 г.[148]. Действуя через секретаря Министерства юстиции Виденманна, министр юстиции Моль создал во Франкфурте-на-Майне комиссию по разработке проекта Всеобщего торгового уложения Германии (ADHGB)[149]. В качестве образцов были взяты Code de Commerce и Вюрттембергский проект[150]. Разработанный проект[151] содержал обязанность ведения бухгалтерского учета, проведения инвентаризации и составления баланса, но не включал правил оценки[152]. Предписания ст. 10 о ежегодном составлении баланса рассматриваются Бринкманном как важные, прежде всего, для случаев банкротства[153].

Положения данного проекта эффективно передают понимание понятия «регулярное ведение книг» в тот период[154]. Регулярное ведение торговых книг следует понимать с учетом торговых традиций и предписаний всех предыдущих нормативных актов. Правило надлежащего ведения книг должно трактоваться предпринимателем в том смысле, что «занимаясь торговой деятельностью, он не должен

---

[144] Проект герцогства Нассау.

[145] См.: Raisch (Abgrenzung), S. 86; Rehme (Geschichte), S. 238; Müller-Erzbach (Handelsrecht), S. 39.

[146] См.: Ter Vehn (Entwicklung), S. 38.

[147] См.: Raisch (Abgrenzung), S. 87.

[148] См.: Rehme (Geschichte), S. 239.

[149] См.: Rehme (Geschichte), S. 239; Raisch (Abgrenzung), S. 87–99; Baums (Entwurf), S. 29–41.

[150] См.: Raisch (Abgrenzung), S. 89. О значении Code de Commerce для данного проекта см.: Brinckmann (Würdigung 1850), S. 73–100.

[151] Проект для Германии см.: в Baums (Entwurf), S. 59–216.

[152] Разд. 2 ч. 2 «О торговых книгах» ст. 10 гласит: «В инвентарной книге купец должен точно регистрировать сведения о начале своей деятельности, остатки и движение основных средств, дебиторскую и кредиторскую задолженность, суммы наличных денежных средств и прочие объекты имущества; он должен каждый год составлять баланс этого имущества и записывать его в инвентарную книгу»; Baums (Entwurf), S. 85; см. также: Barth (Entwicklung), S. 67; Erlacher (Entwicklung), S. 69.

[153] См.: Brinckmann (Würdigung 1850), S. 90.

[154] Проект для Германии см.: в Baums (Entwurf), S. 91.

наносить ущерб контрагентам из-за своей забывчивости или ошибок; он может рассчитать прибыли и убытки своего предприятия, а также оценить общее состояние своих дел, чтобы, по меньшей мере, один раз в год можно было определить, необходимы ли изменения в деятельности, поддерживается ли эффективное соотношение между затратами и доходами. В торговле это интересно не только отдельным предпринимателям, но и широкому кругу сторонних лиц, и может быть осуществлено посредством регулярного ведения торговых книг»[155].

В проекте нашли отражение взгляды практиков и комиссии о целях и задачах как ведения книг, так и их закрытия. Здесь впервые были закреплены требования самоинформирования («...без ошибок отражать положение и результаты работы предприятия»), а также отражения «соотношения между доходами и затратами». Общие требования самоинформирования, сформулированные в комментариях (отражение имущественного состояния и финансовых результатов), были дополнены предписаниями по обеспечению финансово-экономического равновесия[156]. Требования к закрытию счетов отчетного периода учитывали не только интересы предпринимателей, но указывали на необходимость защиты интересов кредиторов. В целях и защиты интересов третьих лиц и профилактики банкротства на предпринимателя накладывалась обязанность самоинформирования. Чтобы «отразить положение и успехи работы предприятия, а также оценить состояние дел как минимум один раз в год», требуется документальное оформление фактов хозяйственной жизни и отражение имущества и финансовых результатов в балансе. Такие положения содержались и в § 1468 ALR, где впервые нашло отражение понятие «самоинформирование предпринимателя».

Накануне Нюрнбергской конференции данный проект явился квинтэссенцией всего 200-летнего развития требований к торговым книгам и отчетам на территории Германии. В целях защиты предпринимателей и третьих лиц были закреплены обязанности документирования и самоинформирования. Баланс рассматривался как выражение задачи информирования об имущественном и финансовом положении. Аугшпург в 1852 г. писал: «Назначение бухгалтерии состоит в определении: 1) как велико было начало и как затем все развилось; 2) какие произошли изменения; 3) как обстоят дела сейчас, какие вопросы решаются, как много могут потребовать третьи лица и сколько третьи лица должны»[157]. С роспуском комиссии стремления к единообразию торгового права несколько ослабли.

[155] Проект для Германии см.: Baums (Entwurf), S. 91.
[156] См.: Erlacher (Entwicklung), S. 69.

1.1.2. Нюрнбергская конференция 1857 г. как совещательный орган для разработки концепции ADHGB

21 февраля 1856 г. правительство Баварии выступило в германском Федеральном собрании с заявлением, что «должна быть воссоздана комиссия по разработке проекта Всеобщего торгового уложения Германского государства»[158]. В качестве решающей силы выступило однодневное Германское национальное собрание во франкфуртской церкви Святого Петра[159]. В результате в 1861 г. было принято Всеобщее германское торговое уложение (ADHGB)[160].

Пока внимание было сконцентрировано на Пруссии, в которой до 1850 г. существовала комиссия по разработке торгового уложения[161], созыв Нюрнбергской конференции откладывался[162]. Депутаты, являвшиеся членами Комиссии, собравшись 15 января 1857 г. в Нюрнберге, определили в качестве своей основной задачи[163]

[157] Augspurg (Buchführung), S. 25.
[158] Von Hahn (Commentar 1871), S. 9; Gareis (Handelsrecht), S. 23.
[159] О политическом развитии Германии перед Нюрнбергской конференцией, о соотношении интересов и коалициях земель см.: Von Delbrück (Lebenserinnerungen), S. 90–92, Schulz (Entstehung), S. 25.
[160] Об историческом развитии ADHGB и его соотношении с Code de Commerce см.: Wieland (Handelsrecht), S. 24.
[161] После изменения политических отношений торгово-правовые трактовки в земельном праве Пруссии стали заменяться заново разрабатываемыми положениями по торговому праву, которые должны были служить обеспечению правового единства Пруссии и Германского союза в качестве модели Всеобщего германского торгового права; см.: Raisch (Abgrenzung), S. 99–102; Schulz (Entstehung), S. 26.
[162] В преддверии готовящихся изменений министр юстиции доктор Рингельманн отмечал, что «город Нюрнберг был выбран в качестве места проведения конференции, потому что торговля Нюрнберга уже на протяжении долгого времени считалась очень развитой и имела большой объем, в результате чего здесь сформировались богатые торговые традиции», Протокол Нюрнбергской комиссии, с. 2.
[163] Основные усилия законодателей были направлены на ограничение компетенции объективной и субъективной сферы деятельности закона. Упразднение предыдущего законодательства и введение свободы торговли и ремесла осуществлялись наряду с отходом от «субъективной системы». Предприниматель как участник торговли понимался как основополагающая фигура права. Сфера примене-

«…соответствующее использование имеющихся материалов и тщательную их проработку»[164] для выработки проекта закона, продвижения и утверждения его Высшим Правительством и введение закона в жизнь[165]. В качестве примеров для обсуждения комиссии были представлены проект торгового уложения Пруссии[166], а также проверенный на практике и одобренный правительством проект австрийского торгового уложения[167]. Более полное содержание прусской концепции сильнее повлияло на решения комиссии. Австрийский проект был учтен только как заслуживающий внимания[168].

1.1.3. Основные законодательные проекты Нюрнбергской конференции

1.1.3.1. Развитие Прусского проекта 1857 г.

Прусский проект был опубликован в двух вариантах. Первый, вышедший в 1856 г., в § 33 содержит похожие на ALR[169] предписания оценки по стоимости приобретения[170]. При обсуждении § 33 предприниматели – члены комиссии высказывали предположения, что

ния торгового права должна изменяться в большинстве случаев вместе с объективным фактическим материалом («объективная система»). Вместе с торговым правом по-новому интерпретировалось и морское право; см.: Raisch (Abgrenzung), S. 116–127; Gierke-Sandrock (Handels- und Wirtschaftsrecht), S. 4.

[164] Протоколы германского Федерального собрания 1856 г., S. 791, а также Von Hahn (Commentar 1871), S. 10.

[165] Rehme (Geschichte), S. 240.

[166] Проект Торгового уложения Пруссии см. в Протоколе Нюрнбергской комиссии.

[167] См.: проекты австрийского торгового права (проверенный и одобренный правительством) в Протоколе Нюрнбергской комиссии. О процессе разработки австрийских проектов см.: Von Stubenrauch (Handbuch), S. 8–20.

[168] См.: Протокол Нюрнбергской комиссии, S. 6.

[169] См.: Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 80.

[170] § 33: «Товары отражаются в инвентаризационной описи или балансе только по ценам приобретения, а если текущая цена к моменту инвентаризации снизилась, то указываются меньшие цены.

По товарам, стоимость которых за время хранения снизилась, по оборудованию, которое используется в производстве, необходимо делать соответствующие скидки. Дебиторская задолженность, которую можно рассматривать как нереальную для взыскания, должна списываться целиком, а по сомнительной – должны проводиться соответствующие вычеты». Шнайдер усмотрел в этих предписаниях распространение принципа наименьших цен на все предприятия, по сравнению с ALR; см.: Schneider (Entwicklungsstufen), S. 161.

«закон не может давать обязательные инструкции по составлению баланса; а может только предписывать, что при составлении баланса активы, товары и прочее имущество следует оценивать по их **истинной стоимости**»[171]. Тем самым перечеркивалась сама идея § 33[172]. В рамках обсуждения на повестку дня был поставлен вопрос о торговых обществах. В связи с отсутствием заинтересованности кредиторов относительно распределенной части прибыли для «открытых обществ» комиссия постановила, что можно не определять в законе, по каким принципам это распределение должно проводиться[173]. Предприниматели и юристы – члены комиссии говорили о том, что «товары должны отражаться по тем реальным ценам затрат, которые они имеют на момент составления баланса»[174]. Для акционерных обществ была отменена персональная ответственность за распределение прибыли перед кредиторами. Эти общества должны были исчислять прибыль по § 33, но распределение должно было касаться только реализованной части прибыли[175].

Барт отмечает, что впервые принцип наименьших цен не был обязательным, а защита интересов кредиторов по-разному трактовалась в зависимости от организационно-правовой формы предприятия[176]. Кроме того, ни протокол, ни прочие материалы не дают представления о том, что понималось комиссией под «реальными ценами»[177]. Тер Вен делает вывод о том, что эксперты «…не видели

[171] Протокол заседания с участием экспертной комиссии, состоявшей из практикующих предпринимателей и юристов; см. в Проектах Торговых уложений Пруссии, Berlin 1856, S. 11. Частично он воспроизведен в работе Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 80.

[172] Шнайдер отмечал, что решающая роль первого проекта заключалась в том, что он обязывал всех предпринимателей составлять баланс, хотя это требование «не было поддержано» всеми участвовавшими экспертами, Schneider (Entwicklungsstufen), S. 160.

[173] См.: Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 80.

[174] Там же, с. 81.

[175] «…Годовая прибыль, полученная к моменту распределения, исчисляется следующим образом. Прибыль, отражаемая в балансе, составляемом по правилам, изложенным в § 33, уменьшалась на определенную сумму, так как было ясно, что текущая цена еще нереализованных товаров на момент инвентаризации бывает выше, чем покупная цена»; см.: Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 81. Вопрос оценки внеоборотных активов не обсуждался.

[176] См.: Barth (Entwicklung), S. 131.

[177] Фишер усматривал в этом отход от принципа оценки по себестоимости к принципу субъективной оценки и не видел различий в двух опубликованных проектах; см.: Fischer (Buchführung), S. 46.

различий между балансом имущества и балансом прибыли и поэтому не добились практической последовательности в раскрытии предписаний по составлению баланса»[178].

Ст. 29–38 разд. 5 «О торговых книгах» первого тома второго проекта, разработанного в 1857 г., предписывали ведение бухгалтерского учета, инвентаризацию и составление баланса. Согласно абз. 1 ст. 29, задачей торговых книг считалась возможность показать положение дел и состав имущества на каждый момент времени. Абз. 1 ст. 30 определял, что перед началом деятельности предприниматель должен отразить в торговой книге основные средства, дебиторскую и кредиторскую задолженность, сумму наличных денег. Далее было необходимо исчислить стоимость объектов имущества и долгов, полученных в процессе хозяйственной деятельности; такой инвентарь и такой баланс должны составляться каждый год[179]. В абз. 1 ст. 31 приводились общие предписания оценки товаров, стоимость которых за период хранения снизилась. По зданиям и оборудованию, стоимость которых уменьшилась вследствие эксплуатации, должны осуществляться соразмерные вычеты, дебиторская задолженность, нереальная для взыскания, должна списываться полностью, по сомнительным долгам делается соответствующий вычет (абз. 2 ст. 31)[180]. На данный проект оказал влияние ALR[181] как в области защиты интересов кредиторов, так и в том, что «проведенная инвентаризация рассматривается как наиболее адекватный метод для оценки истинного имущественного положения»[182]. Принцип оценки по себестоимости, содержащийся в ALR, не нашел продолжения в предписаниях оценки ст. 31. Пассов полагает, что здесь в основном эксперты рассматривали «общие предписания по оценке» (Пассов

[178] Ter Vehn (Entwicklung), S. 41. Тер Вен выделяет необходимость защиты частных предпринимателей от «…обеспечения долгов через имущество актива», Ter Vehn (Entwicklung), S. 42. Будт разделяет понятия «истинная стоимость» для определения стоимости имущества и «реальная стоимость» для исчисления финансовых результатов, без дальнейшей интерпретации этих выводов; см.: Budt (Bilanz), S. 9.

[179] В данном предписании впервые было отмечено, что баланс представляет собой «…соотношение имущества и кредиторской задолженности на момент закрытия счетов».

[180] Шмалленбах интерпретирует эти положения как попытку избежать завышения цен (переоценки); см.: Schmalenbach (Bilanz, 4. Aufl.), S. 353.

[181] См.: сходные положения в § 644 разд. 8 ч. 2 ALR.

[182] Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 82.

интерпретирует их как текущие цены)[183]. Кенигсхофер интерпретирует предписания как подтверждение принципа себестоимости при составлении баланса[184].

Регулирование исчисления прибыли торговых обществ отразилось во втором томе проекта в разделах «О торговых обществах» и «О правовых отношениях участников обществ». В абз. 2 ст. 109 определено, что прибыль и убыток исчисляются посредством инвентаризации и баланса[185]. По сравнению с первым проектом абз. 3 ст. 109 предписывает: «Прибыль или убыток исчисляются тогда, когда составлены баланс и инвентаризационная опись. Прибыль уменьшается на сумму, на которую текущая стоимость активов в инвентаризационной описи превысила покупную стоимость»[186]. Согласно п. 1 абз. 3 ст. 109, исчисляется только реализованная прибыль или убыток, а п. 2 требует применения принципа цен приобретения при исчислении прибыли. Изучение этого принципа на примере товаров должно рассматриваться во взаимосвязи с господствующим значением торговых предприятий[187].

С целью исчисления прибыли и стоимости активов Тер Вен предлагает отражать товары в активе по «реальным ценам», а исчисленную прибыль уменьшать на сумму дооценки еще нереализованных товаров. После такой корректировки баланс дает информацию о размере нереализованной наценки на пассивной стороне счета реализованной прибыли[188].

[183] См.: Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 82. При обсуждении первого проекта предлагалось, что предписания по оценке требуются только для акционерных обществ и товариществ. Балансы этих обществ должны отражать «реальную стоимость» имущества, а чистая прибыль к распределению должна исчисляться за вычетом нереализованной части, полученной от дооценки. Тер Вен, напротив, выводит из текста проекта, что «на основании рекомендаций цена приобретения должна пониматься и как «истинная стоимость», и как «реальная цена», если в более поздних специальных инструкциях для обществ в качестве балансовой стоимости товаров не упоминается «текущая цена»», Ter Vehn (Entwicklung), S. 42. Зайхт также усматривает в проекте влияние принципа оценки по себестоимости; см.: Seicht (Bilanztheorien), S. 9.

[184] См.: Königshöfer (Problem), S. 22.

[185] Абз. 2 ст. 109: «Исчисление прибылей и убытков осуществляется на основе инвентаризационной описи и баланса»; см.: Протокол Нюрнбергской комиссии.

[186] См.: Протокол Нюрнбергской комиссии.

[187] Проблема переоценки основных средств впервые возникла только после начала строительства больших зданий промышленного назначения; см.: Borkowsky (Bilanztheorien), S. 20–23.

[188] Ter Vehn (Entwicklung), S. 40.

Положения ст. 96–113 регулировали внутренние отношения участников общества друг с другом и каждого участника с обществом. Порядок исчисления прибыли по ст. 109 распространяется только на деятельность торговых обществ. Данные положения были развиты в традициях предыдущих нормативных актов. На частных предпринимателей подобный порядок не распространялся. Намерения защиты интересов собственников раскрывались также в других положениях. Так, в абз. 1 ст. 108 обосновывалось право каждого собственника на неограниченный доступ к информации, а также на проверку порядка ведения учетных книг и составления отчетов. В случае необоснованного отказа в распределении прибыли между собственниками ст. 110 предусматривала начисление процентов и распределение оставшейся прибыли по головам. Абз. 1 ст. 111 запрещал исключать члена общества из распределения прибыли по сговору остальных участников. Такая трактовка предполагала для исключенных участников общества продолжение ведения дел в целях дальнейшей защиты их интересов.

Развитие прусского проекта показало, что требования инвентаризации, баланса и оценки оттеснили по своему юридическому значению идеи защиты интересов кредиторов[189]. Если в первом проекте при составлении инвентаря и баланса предписывались принципы оценки по себестоимости или наименьшим ценам, то во втором для некоторых форм предприятий разрешался отход от «общих инструкций». Ориентация на «истинное имущественное положение» или «реальные цены» должна была осуществляться в интересах кредиторов, что и предусматривалось в материалах второго проекта. Отход от принципа оценки по себестоимости при обсуждении ст. 31, соединение исчисления прибыли с применением в балансе текущих цен[190] подтверждали, что «истинное имущественное положение» ориентируется на исчисление текущих цен[191]. Исчисление прибыли,

[189] См.: Budt (Bilanz), S. 9; Kräwel (Handels = Gesetzbuch), S. 48.

[190] Здесь наблюдается отход от ALR.

[191] Другого мнения придерживается Фишер. Он усматривал в проектах ADHGB (учитывает и прусский проект) строгую ориентацию на себестоимость, хотя конкретного анализа предписаний обоих прусских проектов в его работе не содержится. Фишер делает вывод, что законодатели, ученые и практикующие предприниматели «…удачно выделили принцип исчисления затрат и финансовых результатов», Fischer (Buchhaltung), S. 44. Кенигсхофер же видит в формулировке «истинная стоимость» свободу в составлении баланса в рамках «субъективного мнения». Поэтому, не принимая во внимание, что проект «повис в

учитывающее цены приобретения, является всего лишь исключением. Если бы законодатель хотел зафиксировать в предписаниях оценки принцип себестоимости, то требования абз. 3 ст. 109 о порядке отражения разницы между текущими и покупными ценами были бы возможны, но не обязательны.

В основе прусского проекта лежал двойной масштаб оценки, что подтверждается материалами, отражающими развитие балансового права. Хотя опасность, связанная с принципом текущих цен при исчислении и распределении прибыли, осознавалась[192], существовало представление, что защита интересов кредиторов выполняется лучше при ориентации на определение текущей стоимости имущества. Исчисление стоимости имущества в балансе приводило к сравнительному завышению стоимости чистых активов. «Имущественное положение», впервые упоминаемое в ст. 29, рассматривается как нахождение «чистых активов» (брутто-стоимость имущества за вычетом долгов), но не учитывает предположение непрерывности деятельности предприятия. Значение бухгалтерского учета и отчетности как основы самоинформирования предпринимателей, определенное в более ранних материалах[193], в прусском проекте не упоминалось. В качестве задач баланса в этом проекте ADHGB можно указать только исчисление финансовых результатов[194], а также стоимости активов, ориентированной на применение текущих цен. Следовательно, задачи баланса остались в основном неизменными, так как существующие материалы не содержат опровержений этого вывода. В проекте не раскрыто, насколько результативны в смысле защиты кредиторов возможности самоинформирования. Значение и выводы определения «истинного имущественного положения» остались в этой связи нераскрытыми.

Очевидное содержание в прусском проекте противоречивых требований связано с возможной «неуверенностью законодателей»[195].

воздухе», он определяет, что истинная стоимость в проекте понимается как противоположность цен приобретения. Кроме того, он не учитывает особенности исчисления прибыли в торговых обществах (ст. 109), которая заключалась в исключении нереализованной доли наценки; см.: Königshöfer (Problem), S. 34.

[192] Уже Савари отмечал опасность подобного определения финансового положения, когда предприниматель может посчитать себя «необоснованно богатым»; см.: с. 20 этой работы.

[193] См.: анализ Вюртембергского проекта (1839) и проекта Министерства юстиции (1848).

[194] Абз. 2 ст. 109.

[195] Barth (Entwicklung), S. 132.

На фоне изменяющейся структуры экономики и технического развития возрастала неопределенность в оценке основных средств[196]. В связи с этой проблемой проект был отклонен из-за неясной формулировки задач и концепции балансового права.

1.1.3.2. Австрийские проекты

Первоначальный австрийский проект содержал детализированные в § 51–57 указания относительно ведения торговых книг[197]. Абз. 1 § 58 обязывал предпринимателя «…заканчивать год составлением актива и пассива своего предприятия, так называемого баланса, исчислять и регистрировать это в специальной книге (§ 51, п. 3) для определения своего имущественного положения»[198]. По вопросу оценки абз. 3 и 4 § 58 предписывали, что «при составлении инвентаризационной описи и баланса все имущество и дебиторская задолженность должны учитываться по реальной стоимости. Каждый предприниматель обязан ежегодно составлять опись имущества, используемого и не используемого в торговле, в которой актив равняется пассиву»[199].

Утвержденный правительством проект содержал в абз. 4 § 54 только дословный текст абз. 3 § 58 первого проекта[200].

Положений, похожих на ст. 109 прусского проекта, об исчислении «открытыми торговыми обществами»[201] прибыли или убытка на основе инвентаря и баланса оба австрийских проекта не содержали[202].

Влияние австрийских проектов на трактовку инвентаризации и баланса в ADHGB выразилось в закреплении юридической обязанности исчисления «реальной стоимости». В противоположность развитию торгового права по прусскому проекту цены приобретения не являлись предметом дискуссии в Австрии[203].

---

[196] См.: Barth (Entwicklung).

[197] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 2.

[198] Протокол Нюрнбергской комиссии.

[199] Там же.

[200] Там же.

[201] Открытые торговые общества в Австрии были похожи на открытые торговые общества в Германии.

[202] Австрийские проекты в сравнении с прусскими не регулировали внутренние отношения собственников общества.

[203] В материалах, комментирующих развитие ADHGB, австрийские проекты не анализировались.

1.1.4. Нюрнбергская конференция и ее значение для трактовки балансового права

1.1.4.1. Ход конференции

Обсуждение ADHGB происходило в период с 1857 по 1861 гг. в трех чтениях[204].

Первые три части прусского проекта обсуждались на 98 заседаниях с 15 января по 2 июля 1857 г. Второе чтение состояло из 78 заседаний, проходивших с 15 сентября 1857 г. по 3 марта 1858 г., расширило прусский проект с трех частей до четырех[205]. Подготовка к третьему чтению осуществлялась «…по настоятельному желанию привести результаты первых двух чтений в Нюрнберге в более структурированное состояние»[206]. Впоследствии правительство рекомендовало ограничить число существенных изменений «…чтобы избежать затруднений в запоминании закона на память»[207]. В результате третье чтение (19 ноября 1860 г.– 12 марта 1861 г.) включило разработку краткой «памятки» по закону[208].

Нюрнбергская конференция закончилась 12 марта 1861 г. после 589 заседаний, и проект торгового уложения был отправлен на рассмотрение в Федеральное правительство и Федеральное собрание.

1.1.4.2. Развитие трактовки бухгалтерского учета и балансового права при обсуждении ADHGB

В рамках VI заседания первого чтения[209] обсуждалась, прежде всего, ст. 29 прусского проекта. Участники постановили, что в проекте не требуется уточнять, какую конкретно книгу должны вести купцы. Этот вопрос можно было предоставить «партикулярному законода-

---

[204] В последующих чтениях обсуждались вопросы морского права; см.: Schult (Entstehung), S. 46. О ходе конференции см. также: Gareis (Handelsrecht), S. 23.

[205] Второй том в основном обосновывал разделение коммандитных обществ и обычных обществ; см.: Von Hahn (Commentar 1871), S. 15.

[206] Makower (Handelsgesetzbuch), S. XIX.

[207] Von Hahn (Commentar 1871), S. XVII.

[208] О ходе всех трех чтений см.: Thöl (Geschichte), S. XI–XVI.

[209] Основным вопросом шестого заседания, проходившего 27 января 1857 г., стало обсуждение разд. 5 т. 1 прусского проекта.

тельству» (местным органам власти – *примеч. пер.*)[210]. Поэтому может предписываться «…не способ ведения бухгалтерского учета, а обязанность того, чтобы **из торговых книг** без привлечения посторонней помощи можно было увидеть состояние инвентаря и общее имущественное положение предпринимателя **в каждый момент времени**»[211]. Позднее комиссия исключила из текста закона слова «…в каждый момент времени». Редакционная комиссия постановила, что перечень лиц, «…для которых обязательно ведение бухгалтерского учета, должен определятся дополнениями к закону»[212].

На следующем заседании[213] состоялось обсуждение ст. 30 прусского проекта. Члены комиссии пришли к выводу, что составлять баланс следует ежегодно. В качестве неотъемлемой части понятия «надлежащее ведение дел» предполагалось проведение ежегодной инвентаризации. С этим требованием не согласились многие объединения предпринимателей[214]. Кроме того, было высказано мнение, что, если по итогам года составляется баланс, проведение инвентаризации не должно быть обязательным, «…а правильной считается инвентаризационная опись прошлого года, откорректированная с учетом изменений за год»[215]. Из соображений практичности на конференции решили, что, как и в австрийском проекте, можно проводить инвентаризацию раз в два года в том случае, если это «не отразится на качестве ведения дел»[216].

Кроме того, члены комиссии обсудили предписания оценки ст. 31. Как и при обсуждении прусского проекта, возникли возражения, что «положения ст. 31 о цели торгового уложения ограничились инструктивными замечаниями, в то время как разные предприятия применяют различные приемы инвентаризации и составления баланса»[217]. Предложение об отмене ст. 31 на основании того, что инвентаризация может быть успешно проведена в каждом конкретном случае силами самой организации[218], было отклонено одиннадцатью голосами против трех.

Участники оживленно обсуждали текст ст. 31, которая не должна была разрешать уценивать активы в «…случае простого изменения конъюнктуры»[219]. Уценка признавалась возможной только в случае порчи имущества. Кроме того, предписания, касаясь уценки, не принимали во внимание доходы от «увеличения стоимости». Составители окончательно пренебрегли традиционной трактовкой сомнительной дебиторской задолженности. В качестве альтернативы прусскому проекту собрание приняло одиннадцатью голосами против трех новые положения, переданные впоследствии редакционной комиссии:

«1. …При проведении инвентаризации и составлении баланса все активы должны оцениваться по своей истинной стоимости; долги, являющиеся нереальными для взыскания, целиком списываются, а сомнительные – отражаются после соответствующих вычетов. Или:

При составлении инвентаризационной описи или баланса имущество, корабли, здания и инвентарь должны отражаться по своей истинной стоимости. Выставленные счета, нереальные для взыскания, должны полностью списываться, а сомнительные отражаются после соответствующих вычетов.

2. При каждом последующем проведении инвентаризации и составлении баланса все предметы имущества и задолженность отражаются по той стоимости, которую они имеют на текущий момент. Долги, нереальные для взыскания, целиком списываются, сомнительная задолженность отражается по своей наиболее вероятной стоимости (сравнить с § 58 австрийского проекта). (Редакция австрийского депутата доктора Шиндлера.)»[220]

---

[210] См.: Протокол Нюрнбергской конференции, с. 44. Гольдшмидт связывает это положение с тем, что «…общие предписания могут применяться только с учетом различий в ведении деятельности», Goldschmidt (Abschluß), S. 528. Развитие ст. 29 (в первом чтении) исследовал также Stern (Buchführung), S. 39, который в рамках собственного анализа пришел к выводу, что имущественное положение не может быть представлено через данные бухгалтерского учета; см.: Stern (Buchfuhrung), S. 3, 44.

[211] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 44.

[212] Там же.

[213] 7-е заседание проходило 29 января 1857 г.

[214] Например, ясно «…что в машиностроении, текстильном, галантерейном производстве, в аптеке инвентаризация затруднена, а на ее проведение требуется большой период времени»; Протокол Нюрнбергской конференции, с. 46.

[215] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 46.

[216] См.: Протокол Нюрнбергской конференции; Шмаленбах оценивал такую трактовку со ссылкой на стремление австрийских членов комиссии «…по возможности наиболее мягко сформулировать обязанность составления баланса и не противоречить устоявшимся привычкам предпринимателей», Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 4.

[217] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 47.

[218] Там же.

[219] Там же. Необходимо отметить, что в австрийских комментариях данная формулировка отсутствовала; см.: Von Staubenrauch (Handbuch), S. 91.

[220] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 47.

Редакционные переработки коснулись также ст. 32 (формально ст. 31 прусского проекта), которая была сформулирована в следующем виде: «При проведении инвентаризации и составлении баланса все предметы имущества и дебиторская задолженность отражаются по той стоимости, которую они имеют на момент проведения инвентаризации или составления баланса. Сомнительные долги отражаются по своей вероятной для взыскания стоимости, задолженность, нереальная для взыскания, списывается»[221].

Требование оценки предметов имущества и дебиторской задолженности по стоимости, которую они имеют на отчетную дату, было закреплено в проекте благодаря австрийскому ходатайству. Также по австрийскому предложению предписывалась «вероятная стоимость» для сомнительных долгов.

Затем на конференции обсуждали вопросы, связанные с положениями прусского проекта по форме и обеспечению доказательной силы торговых книг[222].

На XXV заседании первого чтения рассматривалась ст. 109 проекта (распределение прибыли в открытом торговом обществе)[223]. После короткого обсуждения единогласно было принято решение об отмене абз. 3 ст. 109[224] и «...согласовании ее со ст. 31 (через переработку прусского проекта), так как положения ст. 109 должны рассматриваться с учетом требования составления инвентаря и баланса»[225].

Протокол позволял сделать вывод, что в рамках исчисления прибыли должны были применяться предписания оценки ст. 31, а не принципы оценки по себестоимости и реализации, отмеченные в проекте («...Прибыль или убыток могут исчисляться тогда, когда они фактически получены. Прибыль определяется за вычетом суммы превышения текущих цен в инвентаризационной описи над покуп-

[221] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 47.

[222] См.: Там же, с. 48–60. Ст. 32–38 содержали положения по надлежащей форме (ст. 32) и обеспечению доказательной силы торговых книг (ст. 34–38); Эндеманн рассматривает вопрос обеспечения доказательной силы торговых книг; см.: Endemann (Beweiskraft), S. 329–375; Röhrig (Beweiskraft), S. 1–13.

[223] XXV заседание состоялось 27 января 1857 г.

[224] Абз. 3 ст. 109: «Прибыль или убыток определяются только в том периоде, когда они фактически получены. В отношении имущества прибыль исчисляется за вычетом суммы превышения текущих цен в инвентаризационной описи над покупными ценами».

[225] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 205.

ными ценами»[226]). В качестве основы при исчислении прибыли, составлении инвентаря и баланса решающими признаются положения ст. 31[227]. Поэтому в тексте ст. 107 (формально ст. 109 прусского проекта) после первого чтения был отражен только абз. 2 ст. 109 прусского проекта[228].

Далее возникла дискуссия о правовых отношениях участников общества с самим обществом[229]. При обсуждении ст. 108 участники постановили, «...что такие правовые отношения невозможны потому, что составление книг и баланса будет подчинено определенным целям собственников, так как ведение книг и составление баланса основываются на относительности целей отчетности»[230].

Результаты первого чтения стали основой для дискуссии и во втором чтении[231]. На CVI заседании рассматривались положения по бухгалтерскому учету и балансу[232]. Предвидя споры, участники постановили, что не будут рассматривать иные положения по бухгалтерскому учету, кроме уже перечисленных, из-за отсутствия времени и достаточной информации. Это поддержало большинство членов комиссии[233].

Депутат от Гамбурга предложил привести абз. 1 ст. 29 в следующей редакции: «Каждый предприниматель обязан надлежащим образом вести торговые книги». Также он предложил полностью исключить абз. 2 ст. 29[234]. Обоснование данного предложения эффектно отражает трактовку бухгалтерского учета и баланса того времени: «...довольно часто появлялись жалобы экспертов и предпринимателей (которые являются обоснованными) об излишнем скоплении деталей в данной статье, и желательно безотлагательное их исключение. То, как организовано ведение учета, больше зависит не от законодательных норм, а от того, применяется простая или

[226] Абз. 3 ст. 109 прусского проекта.

[227] См. также: Kräwel (Handels = Gesetzbuch), S. 134.

[228] Ст. 109 прусского проекта в процессе первого чтения получила номер 107. Абз. 2 ст. 107 имеет вид: «Исчисление прибылей и убытков производится на основе инвентаря или баланса»; см.: Протокол Нюрнбергской конференции.

[229] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 175–207.

[230] Там же, с. 196.

[231] Дицель критически оценивает проект второго чтения; см.: Dietzel (Entwurf), S. 247–343.

[232] CVI заседание состоялось 2 октября 1857 г.

[233] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 932.

[234] Там же.

двойная бухгалтерия, кроме того, методика будет различаться по отраслям производства. Первоначальное определение бухгалтерского учета было неправильным, непрактичным, рискованным и навязанным сверху. Это могло быть рискованно также и потому, что влияло на роль бухгалтерского учета»[235]. Некоторые определения были взяты из Code de Commerce, в основе которого в свою очередь лежал Ordonnance de Commerce[236]. Предложение к ст. 29 насчет абз. 1 был отклонен пятнадцатью голосами против двух, а относительно абз. 2 – четырнадцатью против трех. Решающим же явилось возражение комиссии о том, что предприниматели сами просили законодательно определить положения по бухгалтерскому учету[237]. Ст. 29 прусского проекта и текст первого чтения были приняты дословно; собрание приступило к обсуждению положений ст. 27.

В процессе дискуссии по ст. 30 (прусского проекта и проекта первого чтения) депутаты большинством голосов отклонили предложение по ее сокращению. В абз. 2 еще раз была подчеркнута необходимость ежегодного составления баланса в том случае, если для определения имущественного положения ежегодно не составляется инвентаризационная опись[238]. Такая трактовка в неизменном виде была представлена в ст. 28 проекта второго чтения.

Депутаты рассмотрели вопрос по исключению предписаний оценки в ст. 30 (ст. 31 прусского проекта, ст. 32 проекта первого чтения), так как это было более значимо для торговой науки и счетоведения, чем для права. Предложение было отклонено одиннадцатью голосами против шести[239]. Редакционная комиссия внесла новую формулировку окончательного текста положения об оценке, хотя протокол не отражает мотивы этой формулировки. В соответствии с ней предметы имущества и дебиторская задолженность оцениваются в инвентаризационной описи или балансе по той стоимости, «…которая **предполагается** на момент составления баланса или проведения инвентаризации»[240]. Текстовое изменение (вместо «…которую они имеют на момент проведения инвентаризации или составления баланса» было записано: «…которая предполагается на момент проведения данного приема») не учитывало предложения по

[235] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 932.
[236] Там же, с. 932.
[237] Там же, с. 933.
[238] Там же.
[239] Там же, с. 934.
[240] Там же.

содержательным изменениям предписаний оценки. Напротив, была предположена исключительно семантическая модификация положений по оценке[241].

В рамках CXVIII и последующих заседаний второго чтения[242] рассматривался вопрос о правовых отношениях участников открытых торговых обществ. В контексте обсуждения вопросов распределения прибыли была рассмотрена ст. 107 (формально ст. 109 прусского проекта). Депутаты плохо представляли, что прибыль или убыток должны исчисляться на основе инвентаризационной описи и баланса[243]. Как и в первом чтении, депутаты заново приняли положение о значении предписаний оценки ст. 32 для исчисления финансовых результатов через инвентаризационную опись и баланс:

«…По окончании каждого отчетного года на основе инвентаризационной описи и баланса определяется прибыль или убыток (ст. 32), распределяемые между собственниками»[244].

Положение в сокращенной форме повторяло предписания оценки ст. 32, подготовленные в первом чтении, и тем самым подтвердило отказ от абз. 3 ст. 109 прусского проекта.

В процессе обсуждения проблемы распределения прибылей и убытков между собственниками возникли вопросы о том, «…нужно ли считать исчисление годовой прибыли или убытка как составляющую общих финансовых результатов, полученных за весь период деятельности; отсюда должно вытекать или требование неизменности методов исчисления результатов, или такие расчеты должны трактоваться как периодические, а также как следует рассматривать выплаты распределяемой прибыли: только в качестве аванса по прибыли, которая будет получена за весь период деятельности общества, или в качестве самостоятельной доли прибыли данного отчетного периода»[245]. Таким образом, возник спор о том, что, прибыль или убыток, необходимо рассчитывать только по истечении «отчетного периода» или по окончании деятельности самого предприятия. После обсуждения десятью голосами против пяти было решено, что

[241] Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 6.
[242] CXVIII; заседание проходило 21 октября 1857 г.; см.: Протокол Нюрнбергской конференции, с. 984–1000.
[243] См.: предложения к ст. 106 и 107 проекта первого чтения, Протокол Нюрнбергской конференции, с. 992; к ст. 108, Протокол Нюрнбергской конференции, с. 994.
[244] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 996.
[245] Там же, с. 997.

финансовый результат должен исчисляться «ежегодно законченным»[246], т.е. окончательно рассчитываться после завершения каждого отчетного периода. Так же, как и при дальнейших обсуждениях по другим положениям[247], по данному пункту не возникло сомнений против исчисления прибыли по результатам годового баланса[248]. В результате вопрос о том, должны ли исчисляться доли в прибыли участников общества только после окончания их участия, т.е. «тотально», был закрыт.

После завершения первых двух чтений в третьем чтении[249] поступили предложения по корректировке нескольких положений о торговых книгах (ст. 27–39 второго чтения)[250]. Депутат от Ганновера потребовал, «...чтобы особое внимание было обращено на то, что эти положения частично невыполнимы, а частично детализируются в общем Торговом кодексе, поэтому должны быть снова переработаны»[251]. Кроме того, ст. 29–31 (второго чтения) должны быть полностью исключены, а дальнейшие предписания законов земель о торговых книгах, инвентаре и балансе – оставлены[252]. Земли Гамбург и Курхессен в одинаковой форме заявили о намерениях самостоятельной кодификации данных положений[253].

В предписаниях об исчислении и распределении прибыли в товариществах не встречается новых предложений по исчислению прибыли. Регулирование правовых отношений участников товарищества с самим товариществом осталось нераскрытым.

Приведенные согласования не вызвали большой дискуссии в ходе третьего чтения[254], на котором в основном обсуждались новые статьи. В окончательной редакции они получили следующие формулировки:

«Ст. 29: Перед началом своей деятельности предприниматель должен точно отразить основные средства, дебиторскую и кредиторскую задолженность, сумму наличных денег и прочие предметы имущества, при этом указать стоимость предметов и составить отчет о соотношении имущества и долгов; в дальнейшем ежегодно составлять такую же инвентаризационную опись и баланс своего имущества.

Если предприниматель имеет торговый склад, на котором имущество остается постоянным каждый год, то достаточно, если инвентаризационная опись по товарам данного товарного склада будет составляться раз в два года.

Те же предписания относительно имущества применяются и для торговых обществ.

Ст. 30: Инвентаризационная опись и баланс должны подписываться самим предпринимателем. Если имеется несколько персонально ответственных членов общества, то подписывается каждый из них.

Ст. 31: При составлении инвентаризационной описи и баланса необходимо оценить все предметы имущества и дебиторскую задолженность по той стоимости, которая предполагается на момент проведения инвентаризации.

Сомнительные долги должны представляться по своей вероятной для взыскания стоимости, но без излишних резервов.

Ст. 107: По окончании каждого отчетного года на основе инвентаризационной описи и баланса исчисляется прибыль или убыток этого года и определяется доля каждого участника общества.

Прибыль каждого участника общества должна прибавляться к его доле в имуществе общества, а на сумму убытка доля участника уменьшается».

Санкции в ADHGB не были предусмотрены. Они также не были установлены и в нормативных предписаниях по банкротству[255]. Впервые предписания о наказании в случае банкротства были приняты в Германии в Уголовном кодексе (StGB) 1871 г.

Авторы, рассматривающие юридические вопросы, оценивают ADHGB как произведение законотворчества и наивысшую точку развития торгового права[256].

---

[246] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 999.

[247] См.: обсуждение ст. 105–107, Там же, с. 1020,1023.

[248] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 998.

[249] О ходе третьего чтения см.: Thöl (Geschichte), S. 5–18.

[250] См.: Протокол Нюрнбергской конференции, а также отзыв Гольдшмидта о втором чтении, Goldschmidt (Gutachten), S. 28.

[251] Протокол Нюрнбергской конференции, с. 10.

[252] Там же.

[253] Там же, с. 20.

[254] См.: Протокол Нюрнбергской конференции с. 83, 93, а также Thöl (Geschichte), S. 3.

[255] Нормативные предписания по банкротству по-разному регулировались в отдельных федеральных землях; см.: Von Hahn (Materialien), S. 433.

[256] Раиш рассматривает ADHGB как «...значительное достижение в многочисленном ряду примеров европейской кодификации торгового права», Raisch (Geschichte), S. 259. Фон Дельбрук анализировал трудности, которые необходимо было разрешить ввиду разработки различных правовых систем в Германии; см.: Von Delbrück (Lebenserinnerungen), S. 166; о значении развития либерализма во время Нюрнбергской конференции см.: Müller-Erzbach (Handelsrecht), S. 40, Schmidt (Handelsrecht), S. 35.

1.2. Анализ задач и концепции баланса по ADHGB

1.2.1. Цели счетоводства и балансоведения по ADHGB

1.2.1.1. Соотношение между целями, выделяемыми законодателями и предпринимателями

1.2.1.1.1. Требование документирования как основа обеспечения правоотношений

Цели ведения учета и составления баланса в ADHGB в целом определены не были, так как ни сам закон, ни другие нормативные материалы не давали конкретных толкований по данному вопросу[257]. Кроме того, высказывались мнения, что члены комиссии не были экспертами в области счетоводства, поэтому совершенно не были знакомы с данной проблемой[258]. К тому же в разных местах протокола имеются ссылки на цели, указанные предписаниями о торговых книгах.

Требования к ведению учета конкретизированы в вопросе документирования фактов хозяйственной жизни и бухгалтерских расчетов[259]. Для соблюдения предписаний по обеспечению надлежащей формы и доказательной силы[260] торговых книг закон требовал достаточно несложно отображать (документировать) изменения чистых активов[261] в книгах. Предписания по обеспечению надлежащего ве-

[257] Шмаленбах отмечает, что «отсутствие четкой законодательно определенной цели» является существенным недостатком ADHGB; см.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 8–9; Gerhard (Ertrag), S. 17.

[258] Зибон даст такую же характеристику участников конференции; см.: Zybon (Einflüsse), S. 58. Кроме того, в протоколе имеется ссылка на то, что на состоявшихся заседаниях не принимали участие «компетентные члены», Протокол Нюрнбергской конференции, с. 932.

[259] См.: Bartke (Rechnungslegung), S. 64.

[260] Ст. 28, 30, 32–40.

[261] Требования к ведению книг, регулирующие отражение изменений активов, вызванных коммерческими сделками, впервые были сформулированы только в Торговом кодексе (HGB) 1897 г. Шмидт-Буземанн отмечает, что в бухгалтерском учете должны отражаться все операции, «...и факты внесения или

дения книг[262] содержали формальные аспекты их документального оформления и ведения. «Для обеспечения доказательной силы торговых книг необходимо строго соблюдать эти требования, которые «...могут быть дополнены» принципами, основанными на профессиональной этике самого предпринимателя»[263]. Общая функция обеспечения доказательной силы книг выводилась непосредственно из предписаний закона. «...И все же законодатели не выработали точных положений для выполнения данного требования»[264]. В ADHGB не была определена четкая система документирования. Это предоставило предпринимателям некоторую свободу выбора «...целесообразных с его точки зрения форм документирования»[265] в рамках предписаний ADHGB.

Смысл документирования не ограничивался приведенными комментариями. В инвентаризационной описи и балансе должны были отражаться «...основные средства, дебиторская и кредиторская задолженность, суммы наличных денег и другие предметы имущества»[266] или «...все без исключения предметы имущества и дебиторская задолженность»[267]. Предпринимателю предписывалось ежегодное закрытие счетов и документальное оформление[268]. Такая обязанность относилась ко всем предметам имущества и дебиторской задолженности, а также к сальдо чистых активов (собственного капитала). Балансовое право определило задачи отчета как документа, которые были непосредственно связаны с ведением торговых книг и инвентаризацией[269].

изымания капитала (внешние сделки), и внутренние факты изменения имущественного положения предпринимателя (например, отражение амортизации)», Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 183.

[262] О целях документального оформления фактов при отражении их в торговых книгах и балансе см.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 180–184; см. также: Horvath (Buchhaltung), S. 324.

[263] Абз. 1 ст. 34 ADHGB.

[264] Staub (Kommentar, 1. Aufl.) Art. 28, введение.

[265] Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 59.

[266] Абз. 1 ст. 29 ADHGB.

[267] Там же, ст. 31.

[268] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 203.

[269] О задачах баланса как документа см.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 203–207. Он выделяет разное значение документирования при простой или двойной записи.

В различных научных работах[270], исследующих протоколы обсуждения ADHGB, на передний план ставится взаимосвязь между ведением торговых книг, инвентаризационной описью и балансом[271]. Шмидт-Буземанн, анализируя протоколы конференции, установил, что закон не предписывал определенную систему бухгалтерского учета. Авторы юридической направленности зачастую рассматривали только отдельные элементы системы счетоведения[272]. Поэтому требования ведения торговых книг (ст. 28) и ежегодного составления баланса (ст. 29) интерпретировались не «как часть целого»[273]. Мотивы и цели законодательных требований, связанных с торговыми книгами, инвентарем и балансом, были направлены в первую очередь на обеспечение доказательной силы и рассматривались как «формальные основы документирования»[274].

Далее предписания ADHGB по бухгалтерскому учету и балансу рассматривались в контексте предшествующих кодификаций торгового права. Доказательная сила торговых книг, осуществляемая через обязанность документального оформления фактов хозяйственной жизни и правоотношений[275], и трактовка ее предпринимателями послужили позднее основой оформления правоотношений[276]. Доку-

[270] См.: Behrend (Lehrbuch 1896), S. 40–51, 292–298; Passow (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 83–86; Königshöfer (Problem), S. 21; Schlüter (Wert), S. 172; Barth (Entwicklung), S. 130–138; Schmalenbach (Bilanzen, 4. Aufl.), S. 352–363; Zybon (Einflüsse), S. 55–75; Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 48–73; Seicht (Bilanz), S. 31–35.

[271] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 51–56.

[272] См.: Там же, с. 53.

[273] См.: Там же, с. 54.

[274] Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 54. Шмидт-Буземанн считает, что в ADHGB не был предусмотрен ни порядок документального оформления фактов, ни «обязанность документирования вообще», Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 59; о принципах документирования см.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 157.

[275] Бруннмайер определяет систему документирования как «...1) сбор, обработку и обобщение информации; 2) форму хранения информации; 3) юридическую, так называемую адресно-ориентированную систематическую регистрацию и содержательное отражение информации в связи с таким хранением; 4) создание системы гарантий посредством документов; 5) предоставление результатов документирования пользователям»; см.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 157. Шмаленбах в связи с требованием документирования рассматривал более старые положения по бухгалтерскому учету; см.: Schmalenbach (Mängel), S. 282.

[276] Об обеспечении правоотношений как цели баланса см.: Heinen (Handelsbilanzen), S. 102; Stützel (Bemerkungen), S. 322.

ментальное оформление кредитных правоотношений, наличие кредиторов и дебиторов и осуществление в системе бухгалтерского учета исчисления процентов и арендной платы считаются предпосылкой развития экономических и правовых отношений и средством доказательства в правовых спорах. Если документы и книги, предъявляемые предпринимателем, не отвечали необходимым требованиям, то никакие доводы предпринимателя не заслуживали доверия. Дискуссия о надлежащей форме и доказательной силе торговых книг в процессе первого чтения проходила в рамках целей, определенных законодателями. Целью документирования, на которую в первую очередь обратили внимание предприниматели, является обеспечение оформления правоотношений. Так бухгалтерский учет и отчетность стали выполнять и юридические функции.

Требование документирования фактов хозяйственной жизни вытекает из обязанности оформления правоотношений. С момента принятия ADHGB и до наших дней это требование служит основой прочих целей учета и баланса, хотя в форме принципа бухгалтерского учета оно было сформулировано позже[277].

1.2.1.1.2. Самоинформирование предпринимателя как основа защиты интересов кредиторов

Сомнения законодателей относительно значения самоинформирования предпринимателей с помощью данных бухгалтерского учета и годовой отчетности[278] высказывались как при обсуждении прусского проекта, так и в ходе рассмотрения ADHGB. На функцию защиты интересов кредиторов, выполняемую посредством самоинформирования, было обращено некоторое внимание в рамках обсуждения прусского проекта. Определение истинного имущественного положения основывается исключительно на задаче самоинформирования[279]. В ходе Нюрнбергской конференции участники обсуждали конкретные определения бухгалтерского учета и отчетности, но оставили без внимания основные цели баланса. Значение самоинфор-

[277] См.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 157–172; Adler / Düring / Schmaltz (Rechnungslegung 4. Aufl.), § 149; Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 180–208.

[278] См.: с. 48 этой работы.

[279] Там же.

мирования как профилактического инструмента защиты в случае банкротства, выделяемое с самого начала развития балансового права, на данный момент было признано повсеместно[280]. Для осуществления этого в более ранних кодификациях торгового права предпринимателям предписывалась обязанность ведения торговых книг и их периодического закрытия.

Юридическая обязанность надлежащего ведения книг основывалась на заинтересованности и просьбах самих предпринимателей[281]. Поэтому в соответствии с их запросами была закреплена обязанность ежегодного выявления производственно-экономического состояния[282]. В ADHGB «...наряду с аспектом документирования появился аспект информирования, на основании которого ... предпринимателю была предписана обязанность самоинформирования»[283]. Для ее выполнения требовалось «...чтобы обеспечивалось точное и наглядное отражение информации»[284]. В качестве потребителя информации в ADHGB назван только сам предприниматель. В открытых торговых обществах право на информирование имеют все участники[285].

Система самоинформирования защищала интересы лиц, вступающих в правовые отношения с предпринимателем[286]. Шмаленбах обосновывает необходимость «отображения имущественного состояния» по «более сложной форме»[287] для торговых предприятий, а не для неторговых. На практике зачастую имело место неотражение

[280] «...По какой же другой причине законодатели во всех нормативных актах от Ordonnance de Commerce до § 239 HGB обязали индивидуальных предпринимателей, вообще не ведущих учет, составлять годовой отчет?», Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 55.

[281] См.: Staub (Kommentar, 1. Aufl.), S. 45.

[282] См.: с. 48–50 этой работы.

[283] Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 59.

[284] Там же, с. 208.

[285] О различных требованиях к содержанию информации см.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 208 –214.

[286] Лейхс в 1806 г. видел в качестве цели счетоводства и отчетности именно самоинформирование предпринимателей; см.: Leuchs (System), S. 3. Кристофферс при анализе положений ALR, напротив, отмечает, что законодатели рассматривали функцию защиты интересов кредиторов в годовом отчете как незначительную; см.: Christoffers (Problematik), S. 1650.

[287] Schmalenbach (Mängel), S. 284.

фактов ухудшения финансового положения или банкротства предприятия и вытекающего из этого вреда для кредиторов. Поэтому законодатель закрепил обязанность отражения в системе учета неудовлетворительного состояния предпринимателя[288].

В законе было указано также положение о том, что защита интересов участника общества, не ведущего дела, осуществляется через право на информацию (ст. 105) и право на отчет общества, составленный по данным бухгалтерского учета и баланса[289].

Идея защиты интересов разных лиц, предложенная законодателем, была реализована в требовании оформления правоотношений и защиты интересов кредиторов. Позднее это было определено как главный мотив[290] первичной трактовки бухгалтерского учета и баланса[291]. В ADHGB было закреплено существенное значение защиты интересов кредиторов[292]. Предприниматель, ведущий торговые книги и составляющий баланс, реализует цель защиты кредиторов через обязанности документирования и самоинформирования. Оба эти требования не изолированы друг от друга, а взаимосвязаны[293].

ADHGB не содержал дополнительных предписаний о санкциях, но необходимо было учитывать интерпретацию целей баланса, выделяемых в предписаниях Уголовного кодекса (StGB) 1871 г. В ходе развития торгового права предписания о наказаниях рассматривались в качестве дополнительных положений, учитываемых при определении законодательных целей бухгалтерского учета и отчетности. Согласно § 281 StGB, на предпринимателя налагался штраф «...в случае ложного банкротства, если он умышленно нарушал интересы своих кредиторов, например,

- не вел торговые книги при их обязательном ведении или

[288] См.: Schmalenbach (Mängel).

[289] См.: с. 59 этой работы.

[290] В связи с этим Крузе отмечает, что «идея защиты интересов кредиторов является более старой»; см.: Kruse (Grundsätze), S. 205; см. также: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 42.

[291] Сравните с выводами Ordonnance de Commerce; см.: с. 26 этой работы.

[292] Уже при обсуждении в первом прусском проекте идеи защиты кредиторов отмечалось, что должна распределяться только «реализованная часть» прибыли. Обязанность ежегодного составления баланса в связи с предписаниями оценки появилась во втором проекте для обеспечения «интересов кредиторов»; см.: с. 44 этой работы.

[293] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 208.

• торговые книги были уничтожены или скрыты; или

• вел торговые книги, но фальсифицировал их так, что они не гарантировали адекватного отражения имущественного положения».

Тюремное заключение для предпринимателей предусматривалось § 283 StGB, «…если они…

• не вели торговые книги при их обязательном ведении или книги были скрыты, уничтожены или велись неаккуратно, поэтому не гарантировали адекватного отражения имущественного положения, или

• не выполняли требования торговых законов, а баланс неправильно отражал стоимость имущества на определенный момент времени».

Законодатель с помощью таких санкций хотел заставить предпринимателя выполнять предписания документирования и самоинформирования (надлежащее ведение торговых книг и обеспечение правовых гарантий). Эти требования обеспечивали отражение фактов неплатежеспособности, а также подчеркивали идею защиты кредиторов. Цели бухгалтерского учета и баланса, определенные в ADHGB, выделялись и в более ранних кодификациях. Санкции, применяемые с 1877 г. и содержательно не изменившие порядок банкротства, учитывали существенные положения по бухгалтерскому учету и отчетности по ADHGB.

1.2.1.2. Проблема недостаточной конкретизации документального и информационного содержания годового отчета

При анализе раздела ADHGB «О торговых книгах» необходимо отметить, каким образом законодатель хотел обеспечить эффективное выполнение целей документирования и оформления правоотношений с предпринимателями. В рамках самоинформирования должны были учитываться интересы третьих лиц, которых предприниматель информирует о своем хозяйственном положении посредством данных бухгалтерского учета и баланса. Значение самоинформирования[294], определенное в материалах и комментариях более ранних кодификаций, подчеркивалось и в ADHGB. В качестве примера можно привести мотивы прусского проекта, предложенного Министерством юстиции в 1850 г.[295], в котором особое внимание обращалось на значение финансово-экономической сбалансированности для предотвращения неплатежеспособности.

[294] См.: с. 38 этой работы.

[295] См.: с. 43 этой работы.

Фундаментом любой информации служит документация. Требуется обращать внимание не только на обеспечение оформления правоотношений, предотвращение недобросовестных отношений с контрагентами и подтверждение имущественного положения, но и на выполнение требований информирования как обязательной задачи подтверждения платежеспособности. В этом раскрывается цель защиты интересов кредиторов.

Дискуссия по основным положениям бухгалтерского учета и правилам составления баланса показала, что предписания, сформулированные при обсуждении прусских проектов, за исключением требований для акционерных обществ и товариществ, не содержали конкретных инструкций по составлению баланса[296], что повторилось и на Нюрнбергской конференции. На заключительном этапе обсуждения во время дискуссии по положениям проекта во втором чтении представители некоторых Земель, участвовавшие в конференции, согласились с предложениями, по которым для предпринимателей и обществ не существовало конкретных предписаний по бухгалтерскому учету и составлению баланса. Экономическая наука трактовала данные законодательные предложения в свете идеи развивающегося либерализма в разрешении экономических вопросов[297].

В итоге можно отметить, что трактовка требований по содержанию документирования и самоинформирования в годовом отчете в перечисленных актах осталась неточной. Общие указания ограничивались требованиями отражать в книгах «торговые сделки», а в балансе – «имущественное положение» (ст. 28), а также ежегодно проводить инвентаризацию имущества и кредиторской задолженности, результаты которой формируются в форме «…отчета, отражающего соотношение имущества и долгов» (ст. 29). Требования докумен-

[296] См.: с. 47 этой работы.

[297] Шмаленбах усматривал данную идею и в австрийском проекте «…где обязательность составления баланса была переведена в разряд возможности, которая на практике выполнялась только наиболее прилежными предпринимателями», Schmalenbach (Bilanz, 4. Aufl.), S. 353, в другом месте он отмечает только возможность периодического составления баланса; см.: Schmalenbach (Mängel), S. 284. Гольдшмидт, напротив, интерпретирует австрийский проект как «подходящий пример государственного регулирования торговли», но не принимает во внимание другие предложения, высказанные в ходе дискуссии; см.: Goldschmidt (Gutachten), S. 8.

тального оформления и самоинформирования имели целями обеспечение правового статуса торговых сделок и отражение «...видового, группового и родового соотношения имущества»[298] на счетах и в инвентаризационной описи. В связи с этим обязанность самоинформирования о хозяйственном состоянии предприятия должна осуществляться путем закрытия счетов (абшлюсса) как минимум раз в год[299]. Положение не дает ни определенной правовой трактовки понятия «имущественное положение», ни определенного раскрытия задач и концепции баланса. Кроме того, имелась неопределенность предписаний, регламентирующих отражение информации в отчетности и последующего представления ее предпринимателю, относительно информационных функций отчетности. Неясная правовая трактовка понятия «состояние активов»[300] вытекала из юридической неопределенности системы бухгалтерского учета. Представление активов имело различную форму при простой или двойной записи. Текст закона в определенной комиссией форме дает предпринимателю свободу в разработке системы бухгалтерского учета.

В новой литературе функция документирования конкретизировалась в составе разных подфункций бухгалтерского учета и отчетности. Последующие комментарии выделяли **функцию доказательства** (процесс подтверждения коммерческих сделок, совершенных предпринимателем); **функцию журнала регистрации** (своевременное, хронологическое и полное документальное отражение всех фактов хозяйственной жизни, которые привели к изменению имущественного положения); **функцию контокоррента** (персональные счета как свидетельство всех финансовых операций между предприятиями и других фактов с выделением сумм дебиторской задолженности и выставленных претензий); **функцию Главной книги** в двойной бухгалтерии (информация материальных счетов предприятия об увеличении или уменьшении имущества по видам и группам); **функцию отчетности** бухгалтерского учета. Инвентаризационная

[298] Шмидт-Буземанн сужает оба этих аспекта до требования (само) информирования; см.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 214.

[299] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 214.

[300] При определении понятия «активы» необходимо различать трактовку германского права, которое определяет активы как совокупность вещей и прав, принадлежащих лицу, без учета обязательных вычетов (активы-брутто), и трактовку Римского права, которое определяет стоимость имущества за вычетом долгов (чистые активы); см.: Bartke (Vermögensbegriffe), S. 266.

опись помимо информационной и контрольной выполняет еще и отчетную функцию. Она реализуется в виде составления баланса, в котором в денежном выражении в наглядной и обобщенной форме отражается стоимость всех предметов имущества и долгов, а также собственного капитала предпринимателя. Баланс по своей сущности также является документом, причем значение отчетной документации различается в простой и двойной бухгалтерии[301].

Обязательность самоинформирования с помощью бухгалтерского учета и отчетности, тесно взаимосвязанная с функцией документирования, и конкретизированная в законе только в общем виде, подразумевает информирование о происходящих производственных процессах в целях обеспечения эффективного управления предприятием. Таким образом, создается принципиальное условие существования предприятия. Кроме того, самоинформирование о производственных процессах и прошедших периодах основывается на отчетности самого предпринимателя и его оценке реализации целей предприятия. Наконец, обобщение информации необходимо для подготовки индивидуальных управленческих решений. С помощью данных бухгалтерского учета и отчетности предприниматель должен найти реальную основу для оценки своего имущественного положения, чтобы не ставить под угрозу деятельность предприятия и исключить неадекватное понимание хозяйственной ситуации третьими лицами[302].

Решающим в дискуссии о задачах и концепции баланса было пренебрежение к процессу развития балансового права. Поэтому основные замыслы участников обсуждения и более поздних авторов, высказанные на ранних этапах развития балансового права, были забыты, хотя некоторые основные аспекты анализа использовались и позднее. В научной литературе возникла дискуссия по такому принципиальному вопросу, как неопределенность предписаний оценки ст. 31. Первоначально задачи и концепция баланса интерпретировались одинаково. Но вскоре в качестве интерпретационной модели и примера толкования стали развиваться различные балансовые теории. Объективная необходимость существования счетоведения при неопределенности норм балансового права привела к возникновению множества трактовок.

[301] См.: Schmidt-Busemann (Entwicklung), S. 192.

[302] См.: Там же, с. 208.

Для окончательной оценки требований документирования и самоинформирования отчетности с учетом описанных тенденций, не сформулированных в ADHGB в виде конкретных предписаний по составлению баланса, требуется анализ материалов Нюрнбергской конференции, и даже процесса развития балансового права. Особое внимание при анализе необходимо уделять развитию предписаний оценки, так как в центре дискуссии находилась интерпретация понятия «предполагаемая стоимость».

1.2.2. Задачи баланса по ADHGB

1.2.2.1. Определение стоимости активов как задача информирования

В процессе обсуждения проектов ADHGB и протоколов конференции исчисление стоимости активов рассматривалось как задача отчетности, хотя и без конкретного упоминания об этом. В системе балансового права на тот момент не существовало разногласий при определении задач баланса. Выводы Ordonnance de Commerce однозначно трактовали исчисление активов как одну из целей отчетности[303]. Комментарии Савари хотя и не ограничивались только этой задачей баланса, но детализировали данную функцию отчетности в формулировке «из чего состоят активы предприятия»[304]. Хотя такая конкретизация не нашла отражения в последующих кодификациях и в ALR, но анализ исчисления активов как задачи баланса продолжался по образцу Ordonnance[305]. В Code de Commerce было окончательно закреплено требование о подтверждении «реального состояния имущества»[306]. Вюрттембергский проект содержал перечень составляющих баланса (собственный капитал, здания, оборудование)[307].

Юридическая наука с самого начала поддержала в качестве задачи отчетности исчисление активов. Это объясняет, почему данный вопрос не конкретизировался на Нюрнбергской конференции. Определение стоимости имущества означало исчисление чистых активов, т.е. брутто-имущества, за минусом долгов и подтверждение размера собственного капитала, отраженного в пассиве баланса по каждому участнику общества[308]. Исчисление активов понималось в данный момент как общая оценка предприятия или как окончательная оценка актива.

Текст ст. 28 Code de Commerce выделял в качестве основного требования к ведению торговых книг для предпринимателя наиболее полное отражение «состояния его активов», ст. 29 предписывала, что «...в отчете представляется соотношение имущества и кредиторской задолженности»[309]. В процессе Нюрнбергской конференции были высказаны сомнения относительно необходимости принятия конкретных предписаний по ведению книг и составлению баланса, а не в части требований по исчислению активов, с чем согласилось большинство участников. Интерпретация имущества, включаемого в баланс, в свете дискуссии, возникшей на конференции, должна ограничиваться только анализом точного текста ADHGB. Позднее в литературе возникла проблема установления критериев активов и пассивов, составляющих баланс. Кроме того, различные системы бухгалтерского учета пришли к разным концепциям баланса. В системе двойной бухгалтерии исчислялись чистые активы, ориентированные на принцип оценки по себестоимости, определяемые на основе закрытия торговых книг. Инвентаризационная опись выполняла контрольную функцию. Расчет стоимости активов по принципу цен приобретения концептуально отличался от исчисления имущества в простой бухгалтерии, основанном на временной оценке объектов[310].

В системе простой бухгалтерии стоимость имущества может быть определена только через инвентаризационную опись и выводимый на ее основе баланс, который ежегодно составляется по текущей стоимости. Некоторые неопределенности в законе стали причиной появления различных концепций отражения имущества в обеих системах бухгалтерского учета.

---

[303] См.: с. 25 этой работы.
[304] См.: с. 19 этой работы.
[305] См.: с. 32 этой работы.
[306] См.: с. 35 этой работы.
[307] См.: с. 41 этой работы.

[308] О понятии балансового имущества см.: Bartke (Vermögensbegriffe), S. 275–277, 332–336, 340; см. также: Roland (Begriff), S. 39–45.

[309] Роланд в результате анализа положений HGB 1897 г. пришел к выводу, что в § 39, который похож на ст. 29, «имущество» понималось в более узком смысле, чем активы-брутто или балансовые активы; в § 38, напротив, подразумевается широкая трактовка понятия имущества; см.: Roland (Begriff), S. 44.

[310] О простой бухгалтерии см.: Schmidt-Buscmann (Entstehung) S. 175; Haase (Buchführung), Sp. 1001; Horvath (Buchhaltung) Sp. 335; Bussmann (Buchhaltung) Sp. 337.

1.2.2.2. Исчисление прибыли как задача информирования

Функция исчисления прибыли или финансовых результатов в отчетности существовала с начала развития бухгалтерского учета и балансового права. Выводы Ordonnance de Commerce, комментариев Савари[311], а также их использование в ALR[312] подтверждают неизменную значимость исчисления финансовых результатов[313]. ADHGB также продолжило это направление развития балансового права.

Уже в прусском проекте упоминалась необходимость использования инвентаризационной описи и баланса при выявлении прибыли или убытка[314]. В процессе Нюрнбергской конференции данный вопрос не обсуждался. Ауербах отмечает, что «на Нюрнбергской конференции была признана важность ежегодного определения прибыли или убытка»[315]. При этом норма, содержавшаяся в прусском проекте, предписывающая исчислять реализованную сумму прибыли, не была принята.

Неразрешенными также остались конкретные вопросы расчета финансовых результатов. Помимо выполнения функции информирования предполагалось исчисление годовой прибыли через сопоставление чистых активов[316]. Развитие правоотношений участников открытых торговых обществ отразилось на постановке задач баланса в прусских и австрийских проектах[317]. Такие задачи имели значение потому, что положения по бухгалтерскому учету, которые уже были приняты на тот момент, не устанавливали определенной системы бухгалтерского учета, и, следовательно, предпринимателю не навязывалась система двойной бухгалтерии. Это прямо предусматривалось особыми нормативными актами, учитывающими торговую практику[318]. Различия между системами бухгалтерского учета в определении стоимости имущества распространились и на исчисление финансовых результатов. Сопоставление чистых активов, выводимое из инвентаризационных описей, является инструментом исчисления результатов в системе простой бухгалтерии[319]. В системе двойной бухгалтерии, напротив, доходы и расходы противопоставляются при помощи счетов Главной книги.

Информационная функция отчетности проявляется как при исчислении стоимости активов, так и при определении финансовых результатов. Предприниматель должен получать информацию о своем хозяйственном положении, которая, по замыслу законодателей, будет достаточна для защиты интересов кредиторов. Двойственность информационных задач инвентаризационной описи и баланса, отраженная в Ordonnance de Commerce и комментариях Савари, ALR, примерах законодательных актов Германии, была зафиксирована и в данном нормативном акте торгового права. Позже Шмаленбах трактовал это как проявление «дуализма»[320], наблюдающееся на всем протяжении развития балансового права. Значение информирования и сегодня заключается в прогнозировании возможной неплатежеспособности.

Сосуществование задач исчисления стоимости имущества и определения финансовых результатов, возникшее в положениях Ordonnance, продолжилось во всех примерах кодификации вплоть до ADHGB. Самоинформирование предпринимателя об имущественном положении и рентабельности, предусмотренное законодателями, выводилось из положений Ordonnance de Commerce по бухгалтерскому учету, отчетности и санкций за их неисполнение. Эта законодательно определенная цель была четко установлена в § 1468 ALR, где предпринимателю предписывается предоставлять информацию о своем хозяйственном положении.

1.2.3. Концепция баланса, сформулированная в ADHGB

Участники Нюрнбергской конференции обсуждали и элементы концепции баланса[321]. В центре стоял вопрос оценки компонентов иму-

---

[311] См.: с. 19 этой работы.
[312] См.: с. 32 этой работы.
[313] Относительно Code de Commerce см.: с. 35 этой работы, а также непосредственный анализ закона.
[314] См.: с. 49 этой работы.
[315] Auerbach (Gesellschaftswesen), S. 43.
[316] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 58, 175.
[317] См.: с. 49 этой работы.
[318] См.: с. 58 этой работы.

[319] Камеральное счетоводство можно не принимать во внимание из-за его малого значения для коммерческих предприятий; см.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 173, Von Wysocki (Rechnungswesen).
[320] См.: Schmalenbach (Bilanz, 4. Aufl.), S. 80.
[321] См.: Von Ahsen (Sammelbewertung), S. 105–109. Об определении имущества в ст. 28 и 29 (§ 38, 39 HGB 1897 г.) см.: Bartke (Vermögensbegriffe); Bartke (Bewertungsrecht), S. 306; Roland (Begriff), Von Ahsen (Sammelbewertung), S. 105–107.

щественного положения. Данная тенденция соответствовала общему развитию балансового права.

Принципы оценки по себестоимости или наименьшим ценам[322], раскрытые в комментариях Савари об имущественных запасах, нашли отражение и в ALR, но в связи с обществами и в случае отсутствия прочих условий в учредительном договоре[323]. Концепция баланса в двух первых примерах кодификации бухгалтерского учета и отчетности была ориентирована на предположение непрерывной деятельности предприятия[324].

В Code de Commerce была закреплена решающая роль определения «реального состояния активов»[325], оказавшая влияние на последующие периоды (анализ нормативных материалов не дает наглядных комментариев относительно концепции отчетности).

Вюрттембергский проект в вопросе концепции и задач баланса был продолжением Ordonnance de Commerce и ALR[326].

При анализе ADHGB можно сделать вывод, что первоначальная ориентация на принцип оценки по себестоимости, предложенная в первом прусском проекте[327], в основном была отклонена, но без конкретных «инструкций». Это привело к развитию в данном проекте двойственности критериев оценки, согласно которым в балансе использовались и текущие, и покупные цены, хотя исчисление финансовых результатов было ориентировано только на реализованную долю прибыли. При обсуждении данного проекта участники Нюрнбергской конференции высказались против правил оценки статей баланса, которые не принимали бы во внимание «возрастания цен»[328]. Развитие ст. 32 окончательно убедило, что под «предполагаемой стоимостью» понимается «истинная стоимость», что соответствовало предложениям австрийских участников конференции[329]. Протокол не содержит информации о том, как участники понимали

[322] См.: с. 19 этой работы.
[323] См.: с. 29 этой работы.
[324] См.: с. 28, 33 этой работы.
[325] См.: с. 35 этой работы.
[326] См.: с. 42 этой работы.
[327] См.: с. 46 этой работы.
[328] См.: с. 55 этой работы.
[329] Принцип оценки по себестоимости в Австрии не обсуждался. Шмаленбах отмечал, в процессе конференции «...стало иметь значение, что должны применяться не покупные, или наиболее ранние по времени возникновения цены, а текущая стоимость, так как она могла быть определена наиболее точно», Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 4.

«предполагаемую стоимость»[330]. Уже в первом чтении депутаты отклонили привязку исчисления финансовых результатов к принципу реализации, использованную в прусских проектах. Вместо этого текущие цены в ст. 31 были распространены не только на определение стоимости активов, но и на исчисление финансовых результатов[331]. Последующая дискуссия не внесла изменений в вопросы оценки и исчисления финансовых результатов. Принцип себестоимости, принцип наименьших цен и принцип реализации, развивавшиеся в примерах кодификации вплоть до конференции, не были законодательно закреплены в ADHGB при исчислении стоимости активов и финансовых результатов. Принципы, применявшиеся задолго до ADHGB, были забыты или игнорировались[332]. «...Прибыль или убыток исчислялись с учетом изменения стоимости»[333]. Юридическая трактовка, таким образом, включала две тенденции:

соблюдение интересов неограниченного круга лиц с помощью закрепления обязанности ведения книг и закрытия счетов;

предоставление предпринимателю значительной свободы в вопросах составления отчетности.

Концепция, лежащая в основе ADHGB, опиралась на текущие цены. Отказ от прежней концепции оценки был осуществлен в интересах определения «истинного состояния активов». Исчисление чистых активов как разности актива и пассива базировалось на оценке имущества и кредиторской задолженности по текущим ценам. Важной составляющей исчисления чистых активов являлась его рыночная ориентация, т.е. стоимость имущества требовалось определять не произвольно, а по рыночным ценам.

2. ПОЛОЖЕНИЯ ТОРГОВОГО ПРАВА ПО ВОПРОСАМ ОТЧЕТНОСТИ, ИЗДАННЫЕ ДО 1985 г.

2.1. Торговый кодекс (HGB) 1897 г.

После принятия 20 декабря 1873 г. Имперского закона компетенция имперского законодательства распространилась на общее граждан-

[330] Borkowsky (Bilanztheorien), S. 31; Eschrich (Bilanzierung), S. 62.
[331] См.: с. 55 этой работы; а также Eschrich (Bilanzierung), S. 58.
[332] См.: Tomfohrde (Bilanzauffassung), S. 5.
[333] Roland (Begriff), S. 11.

ское право[334]. В тот же период были пересмотрены торговые уложения, что привело к формированию новой системы частного права[335]. Задачи, связанные с новой кодификацией, «…заключались с одной стороны в необходимости согласования положений Торгового кодекса (HGB) с содержанием Гражданского кодекса (BGB), а с другой стороны были вызваны изменениями в системе торгового права, произошедшими за 30 лет с момента принятия ADHGB»[336].

В ч. 4 т. I проекта 1896 г. [337] содержался раздел «Торговые книги» (§ 34–40) с положениями по ведению книг и составлению баланса, которые перешли в § 37–46 второго проекта и вошли в окончательный текст закона (в § 38–47). В меморандуме отмечалось, что «…изменения содержания касались ст. 28–40 прежнего закона»[338]. Точный текст второго меморандума в целом (с учетом соответствующих изменений) совпадал с первым меморандумом[339].

По поводу § 37 второго проекта в меморандуме содержались высказывания авторов относительно ведения торговых книг[340]. В проекте отказались от определения состава и формы торговых книг[341]. Проект ограничился предписанием, что «в книгах предприниматель должен отражать информацию о торговых сделках и состоянии активов **в соответствии с принципом надлежащего ведения бухгалтерского учета**»[342]: Ссылка на этот принцип, не упоминаемый в прежних нормативных актах, подчеркивала его важность. «…Как показывает

[334] BGB был принят 18 августа 1896 г.; см.: Rehme (Geschichte), S. 254; Wieland (Handelsrecht), S. 32.

[335] См.: Barth (Entwicklung), S. 79; Gierke-Sandrock (Handels- und Wirtschaftsrecht), S. 19. О необходимости новой концепции HGB см.: Wieland (Handelsrecht), S. 31–36; Rehme (Geschichte), S. 255–259; Zybon (Einflüsse), S. 75–79; Schmidt (Handelsrecht), S. 36.

[336] См.: Меморандум II, с. 189.

[337] Проект HGB был опубликован в Меморандуме 1896 г. Из-за многочисленных критических замечаний Министерство юстиции пересмотрело первый проект и представило его в измененном виде 22 января 1897 г.; см.: Rehme (Geschichte), S. 254.

[338] Меморандум II, с. 225; Меморандум I, с. 45.

[339] Берлинер отмечал спорное положение формальных предписаний по бухгалтерскому учету в первом меморандуме и отвергал некоторые предложения, содержавшиеся в законе; см.: Berliner (Buchführung), S. 8–30.

[340] § 37 проекта (§ 38 закона): «Каждый предприниматель обязан вести книги, в которых необходимо отражать все торговые сделки и состояние активов с учетом принципа надлежащего ведения бухгалтерского учета. Он обязан оставлять себе вторые экземпляры (копию или дубликат) отосланной коммерческой корреспонденции и так же аккуратно хранить полученные торговые письма».

[341] См.: Simon (Bemerkungen), S. 72.

[342] Меморандум II, с. 225.

практика, добросовестные предприниматели могут сами оценить, как необходимо вести книги»[343]. Одновременно сохранилась неточность в переработке ст. 28 ADHGB о том, что записи в книгах делаются только «…в случае проведения сделок, приводящих к изменению имущества»[344]. Ссылка на принцип надлежащего ведения бухгалтерского учета сохранила сущность этого положения[345].

В § 38[346] меморандума и закона было дополнено такое существенное положение ADHGB (ст. 29), как составление инвентаризационной описи и баланса не только «каждый год», но и по итогам каждого производственного цикла или даже в пределах значимого (существенного) периода отчетного года [347].

В абз. 2 § 39 проекта[348] (абз. 2 § 40 закона) детально раскрывались правила оценки. Требовалась оценка имущества по стоимости на момент составления описи, т.е. на момент проведения каждой инвентаризации. В проекте также обращалось внимание на то, что кредиторская задолженность может переоцениваться, например, при обязательном начислении процента или при пересчете сумм, выраженных в иностранной валюте[349].

[343] Меморандум II, с 225.

[344] Там же.

[345] Там же.

[346] § 38 проекта (§ 39 закона): «Каждый предприниматель перед началом своей деятельности должен переписать свое имущество, дебиторскую и кредиторскую задолженность, сумму наличных денег, а также все иные активы, определить при этом стоимость каждого актива и составить отчет, отражающий соотношение между имуществом и кредиторской задолженностью.

Позднее он должен составлять такую инвентаризационную опись и такой баланс по окончании каждого отчетного года; причем продолжительность отчетного года не обязательно должна соответствовать двенадцати месяцам. Составление инвентаризационной описи и баланса должно способствовать сохранению надлежащего порядка ведения дел. Если предприниматель имеет товарный склад, на котором проведение инвентаризации каждый год не представляется возможным, то опись может составляться за два года. Обязательность ежегодного составления баланса не пересматривается».

[347] См.: Меморандум II, с. 225.

[348] Абз. 2 § 39 проекта: «При составлении инвентаризационной описи и баланса должна устанавливаться стоимость всех активов и кредиторской задолженности, которую можно предположить на текущий момент».

[349] См.: Меморандум II, с. 226. Беренд в 1896 г. отмечал при анализе ст. 31 ADHGB как источника субсидиарного права для акционерных обществ, что в тексте закона применение слов «активная часть имущества» является узким, так же как и «кредиторская задолженность при определенных обстоятельствах может переоцениваться», Behrend (Lehrbuch, 1896), S. 880.

В HGB 1897 г. впервые встречается такое понятие бухгалтерского учета и балансового права, как «...принцип надлежащего ведения бухгалтерского учета» (GoB), раскрытое с точки зрения критериев возникновения, определения и правовой природы уже позднее[350]. При кодификации положений по бухгалтерскому учету исходили из двух возможностей: или конкретизировать состав и форму основных торговых книг, или вместо детализации единичных предписаний оговорить в законе только основные условия. Вместе с требованием отражать состояние активов в соответствии с GoB законодатели решили оговорить только основные условия ведения книг и составления баланса. Администрация была обязана соблюдать основные, специальные и торговые традиции, т.е. заботиться о надлежащем ведении торговых книг. Формулировка основного условия учитывала и возможность изменения перечня требований к надлежащему ведению учета. Законодатель при разработке нормативных предписаний учитывал сложившуюся к тому времени систему бухгалтерского учета коммерческих предприятий и отражение ее в счетоведении. В экономической науке и праве отмечался обобщенный характер[351] GoB, а также его значение в качестве «...торговой традиции честных и аккуратных предпринимателей»[352].

По поводу соотношения между § 39 HGB и предписаниями оценки в законе об акционерных обществах в меморандуме говорится: «Действующие правила оценки в акционерном праве не дают полноценно применить проект. Обобщение правил оценки может занять несколько страниц; однако по поводу такого обобщения имеются сомнения. Спорные положения, в особенности п. 1 ст. 185a HGB (п. 1 и 2 § 254 проекта), разрешаются следующим образом: на все активы, если их учет регулируется конкретными предписаниями (например, акционерного права), не могут устанавливаться более высокие цены, чем цены приобретения или изготовления. Это необходимо для предотвращения опасного снижения уставного капитала

[350] См. например: Becker (Handkommentar), S. 337; Schmalenbach (Grundsätze), S. 231; Döllerer (Grundsätze), S. 1217; Kruse (Grundsätze), S. 13; Spannhorst (Grundsätze), S. 27; Von Ahsen (Sammelbewertung), S. 18; Roland (Begriff), S. 45; Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 157; Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 52; Heinhold (Grundfragen), S. 45. О составе GoB в HGB 1897 г. см.: Barth (Grundriss), S. 394.

[351] См.: Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 52 и другие ссылки.

[352] См.: Lang (Grundsätze), S. 234. Привязка проекта к акционерному праву была осуществлена Бундестагом 29 октября 1957 г.; см.: Kropff (Aktiengesetz), S. 13.

акционерного общества и распределения еще не реализованной прибыли. Положение имело значение и в связи с таким основополагающим правилом акционерного права, как поддержание размера уставного капитала. Однако в дальнейшем оно не распространилось на прочие торговые общества и частных предпринимателей, так как в них порядок распределения капитала не ограничивался и даже не мог ограничиваться. Поэтому, хотя рассмотренные положения и были для них основополагающими, но практического применения не имели»[353].

Затем законодатели оговорили нераспространение положений об оценке, регламентированных законом об акционерных обществах (AktG), на торговые товарищества и индивидуальных предпринимателей. В меморандуме отмечалось, что уценка проводится через завышение норм амортизации. Это было традиционным правилом, применяемым с целью усиления хозяйственной основы коммерческих предприятий[354]. Обсуждался вопрос и о распространении предписания о максимальных ценах, предусмотренного в § 185a AktG 1884 г., на товарищества. Решающим при анализе являлось отсутствие ограничения ответственности индивидуальных предпринимателей и неограниченная ответственность участников товарищества по долгам предприятия, а также необязательность поддержания суммы собственного капитала для предприятий всех форм собственности, отличных от акционерных обществ. В связи с существованием персональной ответственности индивидуальных предпринимателей и участников товариществ можно сделать вывод, что предполагаемая оценка, приводимая в абз. 2 § 39, должна интерпретироваться не в связи с принципом себестоимости. Поэтому в меморандуме было отмечено, что нет необходимости в распространении положений об оценке п. 3 § 185a AktG 1884 на все организационно-правовые формы предприятий[355]. Правила оценки разумно разъяснены в рамках[356] ст. 31[357]. Ограничения, вытекающие из права акционера на дивиденды и ответственность за это исполнительного органа общества, не требовались[358].

[353] Меморандум II, с. 226.

[354] См.: Там же, с. 49.

[355] См.: Там же, с. 226.

[356] Здесь может быть применена ссылка на ст. 31 ADHGB, а затем на «предполагаемую стоимость» (на момент проведения инвентаризации).

[357] См.: Меморандум II, с. 226.

[358] См.: Там же, с. 227.

В материалах HGB 1897 г. подтверждались выводы, взятые из протоколов ADHGB о том, что законодатели в XIX в. понимали под предполагаемой стоимостью не границу наивысшей цены, ориентированной на принцип оценки по себестоимости. Переоценка должна была проводиться перед составлением баланса. Ссылка на торговый обычай предпринимателей при интерпретации GoB должна рассматриваться в свете развития системы бухгалтерского учета. Отметим, что в системе простой бухгалтерии возможно применение только текущих цен, а в системе двойной бухгалтерии – еще и цен приобретения (с целью образования резервов применялась стоимость приобретения, оцененная на текущий момент). Подчеркнутый отказ от предписаний оценки акционерного права (принцип цен приобретения) был вызван пониманием этого принципа как исключительно занижающего стоимость предприятия. Некоторую неконкретность в разъяснении вопросов оценки в материалах можно объяснить неуверенностью законодателей и спорами, которые ведут и ученые, и юристы относительно вопросов балансового права в HGB[359].

Меморандум не предусматривал принципиального разъяснения торгово-правовых целей баланса[360]. Уголовный кодекс 1877 г., вытекающий из Уголовного кодекса 1871 г., содержательно не изменил порядок банкротства и обязывал предпринимателя к документированию (надлежащее ведение торговых книг) и самоинформированию (данные об активах и составление баланса). Именно эти принципы лежат в основе обеспечения оформления правоотношений и защиты интересов кредиторов в качестве целей бухгалтерского учета и отчетности, предусмотренных законодателями. На примере GoB и правил оценки внеоборотных активов подтверждалась важность надлежащего, аккуратного ведения дел[361]. Анализ меморандума не

[359] Шмидт-Буземанн отмечает несущественное значение материалов и откровенно слабое раскрытие в них вопроса оценки; см.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 116.

[360] См.: Freericks (Bilanzierungsfähigkeit), S. 46; Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 116; Mehrmann (Bedeutung), S. 1494.

[361] Значение индуктивного разрешения проблемы было научно сформулировано параллельно первому проекту, например, Симон в качестве предпосылки надлежащего ведения учета выделяет «...обязательное ведение бухгалтерского учета как неотъемлемую составляющую торговли», Simon (Bemerkungen), S. 73. Беренд отмечает, что помимо общих принципов бухгалтерского учета должны учитываться особенности деятельности предприятия, а затем методом дедукции выделяются наиболее высокие по рангу цели; см.: Behrend (Lehrbuch 1886), S. 295; см. также: Garreis / Fuchsberger (Handelsgesetzbuch), S. 123, Makower

дает поводов для новой трактовки задач и концепции балансового права. Более того, можно констатировать, что предпосылки формирования бухгалтерского и балансового права принципиально сохранили основные положения ADHGB.

2.2. Дальнейшие изменения предписаний об отчетности

Важнейшие изменения и ограничения положений HGB по бухгалтерскому учету и балансоведению были отражены в законах 1965 и 1976 гг. В 1965 г. § 39 HGB был дополнен положениями о возможности непрерывной инвентаризации (абз. 3) и перенесением на более ранний или поздний срок инвентаризаций на определенную дату (абз. 4). Также законодатели расширили положения по оценке § 40 HGB правилами оценки по группам (п. 1 ст. 4) и оценки по неизменной стоимости (п. 2 ст. 4). Введение в действие AkG 1976 г. включило требование проведения выборочной (частичной) инвентаризации в ст. 2а § 39 HGB и положение по ведению (§ 43 HGB) и хранению торговых книг (§ 44 HGB).

В 1976 г. впервые был издан закон о борьбе с экономическими преступлениями[362]. Помимо формального правового регулирования, в Уголовный кодекс были включены новые положения о санкциях, которые, в соответствии с теперешними экономическими отношениями, делали возможной реальную борьбу с правонарушениями в области банкротства[363]. Уголовный кодекс не содержал предписаний о нарушениях правил ведения учета и составления баланса. Предписания о наказании в случаях банкротства (особенно § 239, 240) были приняты в Уголовном кодексе в измененной форме (§ 283, 283а,б). Положения показывают, что законодатели рассматривают правильность ведения бухгалтерского учета как важную предпосылку для ответственного участия в экономических процессах. Для раскрытия § 283б имеет значение регулирование защиты кредиторов через самоинформирование предпринимателей с помощью данных бухгал-

(Handelsgesetzbuch), S. 86. Вилленбюхер рассматривает помимо особых условий деятельности также и «всеобщие, называемые в науке и практике «бухгалтерским учетом», принципы» и предписывает им индуктивное и дедуктивное применение, Willenbücher (Handelsgesetzbuch), S. 41.

[362] См.: Проект первого Закона о борьбе с экономическими правонарушениями (1. WiKG) в Bundestags-Drucksache 7/3441 от 1 апреля 1975 г.

[363] Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 136.

терского учета. «…Надлежащее ведение бухгалтерского учета имеет практическое значение в современной экономике, так как является основной предпосылкой любой экономической деятельности. Отсутствие оценки экономического положения предприятия сохраняет опасность того, что оно сможет работать, ориентируясь на завершение деятельности, но при этом нести инвестиционные и прочие расходы, которые не обоснованы с точки зрения имеющегося капитала. Ввиду разносторонних связей с другими предприятиями отдельное предприятие имеет ограниченное влияние на то, как его экономическое состояние сохранится в будущем»[364]. В целом можно сделать вывод о соответствии средств и целей, достигнутом законодателями как в вопросе самоинформирования предпринимателей, так и защиты интересов кредиторов. Предписания о санкциях учитывают цели баланса, принятые еще в Ordonnance de Commerce.

[364] Обоснование Проекта первого закона о борьбе с экономическими правонарушениями (1. WiKG), in: Bundestags-Drucksache 7/3441 от 1 апреля 1975 г., с. 38.

ВТОРАЯ ЧАСТЬ

Пути развития статического и динамического баланса в ранней литературе и праве

А
Цель, проблематика и методика анализа

Б
Статическая трактовка балансового права

В
Динамические интерпретации отчетности и балансового права

А. Цель, проблематика и методика анализа

1. ЦЕЛИ ИССЛЕДОВАНИЯ

В работе «Entwicklungsstufen der Bilanztheorie»[1] («Этапы развития теории баланса») Шнайдер отмечает, что период до 1919 г., т.е. до появления «Grundlagen dynamischer Bilanzlehre»[2] («Основы теории динамического баланса») Шмаленбаха обойден вниманием в литературе[3]. На самом деле все важнейшие положения более поздних трактовок были сформулированы еще до опубликования труда Шмаленбаха[4]. Более того, в последующих систематизациях первые примеры истолкования баланса были классифицированы и проанализированы весьма сомнительно. Немногочисленные известные работы в той или иной степени разделяют статическую или динамическую трактовку. Кроме того, статические трактовки в свою очередь подразделяются на раннюю и позднюю статическую теорию, а динамические трактовки – на просто динамические, квазидинамические, кассово-динамические[5].

К критике Шнайдера следует добавить, что различные литературные источники недавнего прошлого трактуют понятия «динамической» и «статической» теории очень поверхностно, а цели этих теорий зачастую определены ошибочно[6]. Сам Шнайдер в своих работах[7] упоминает только отдельные моменты, но не пытается улучшить систематизацию, полностью им раскритикованную.

В дальнейшем предпринимались попытки проследить развитие статической и динамической интерпретаций балансового права в экономической науке и праве с момента утверждения ADHGB.

---

[1] Schneider (Entwicklungsstufen), S. 158–164.
[2] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 1–101.
[3] См.: Schneider (Entwicklungsstufen), S. 158.
[4] См.: Там же.
[5] См.: Там же.
[6] См.: Seicht (Bilanz), S. 42–47; Schweitzer (Struktur), S. 12; Moxter (Bilanzlehre, 2. Aufl.), S. 215; Molnar (Bilanzierung), S. 16; Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 7; Schoenfeld (Weiterentwicklung), S. 112; Müller (Stetigkeitsprinzip), S. 1629; Böcking (Bilanzrechtstheorie), S. 53; Hartle (Möglichkeiten), S. 29.
[7] См.: Schneider (Begründer I), S. 288–292; Schneider (Begründer II), S. 584–588; Schneider (Begründer III), S. 40–44; Schneider (Begründer IV), S. 541–545.

Целью исторической реконструкции[8] является конкретизация статической и динамической трактовки в части задач и концепции баланса. Полученные критерии относительно вопроса о том, что необходимо понимать под статической и динамической интерпретацией баланса, должны сопоставляться:

– с развитием системы права и практики ее применения;

– с более поздними интерпретациями теории балансового права.

Исторический анализ может послужить более полному и ясному пониманию ранних трактовок балансового права, которые актуальны и сейчас. «...Такой анализ дает возможность избежать односторонних оценок теории баланса»[9]. Кроме того, должен быть выяснен вопрос о том, насколько эти трактовки баланса соответствуют требованиям балансового права и в какой мере право как основа аргументации может быть привлечено для разрешения вопросов баланса[10]. Опасность преднамеренного или ошибочного толкования, обусловленная ошибочным, неполным и неточным анализом нормативных актов или некритическим отражением соответствующих интерпретаций, может возникнуть при реконструкции интерпретаций только во взаимосвязи с нормативными источниками[11].

Соответствующие попытки в прошлом основывались на анализе отдельных трактовок баланса[12] и ориентировались на профессиональную специализацию их авторов[13]. Единичные попытки, осуществленные в рамках исторической реконструкции развития теории баланса, немногочисленны; кроме того, в отдельных случаях они

[8] О исторических исследованиях развития теории баланса см.: Schanz (Grundfragen) Sp. 2045.

[9] Moxter (Bilanzlehre, 2. Aufl.), S. 213. «...Мы должны толковать балансовое право исходя из общих исторических предпосылок», Schmalenbach (Goldmarkbilanz), S. 5.

[10] Например, важен анализ науки и права вопроса о существенности коммерческого баланса для налогового баланса; см.: Tomfohrde (Bilanzauffassung), S. 41; Hoffman (Bilanz), S. 20; Steuck (Steuerbilanz), S. 151; Leykum (Wirtschaftsgut), S. 399; Linn (Bilanzierung), S. 1; Feuerbaum (Bilanzzweck), S. 428; о значении трактовок баланса при составлении отчетности см.: Ströhlein (Bedeutung).

[11] См.: Künnemann (Unternehmensbewertung), S. 133.

[12] См.: Eiselt (Bilanztheorien), S. 22; Leissle (Einfluss), S. 9. Линхард исследует принципиальное значение понятий «статика» и «динамика» в экономической теории; см.: Linhardt (Begriffe), S. 346–350.

[13] Наука исходит из «юридической трактовки»; см.: Kovero (Bewertung), S. 37, 71, 93; Ter Vehn (Bilanzauffassung), S. 30; Ter Vehn (Entwicklung), S. 50; Schiff (Wertminderung), S. 7; Schmalenbach (Goldmarkbilanz), S. 5.

дают характеристику трактовок баланса без конкретизации задач и концепций баланса[14]. В этом состоит основная ошибка при определении критериев и разграничении интерпретаций.

2. ПРОБЛЕМЫ АНАЛИЗА И МЕТОДИКА ИХ РАЗРЕШЕНИЯ

После того как цели научного анализа и анализа нормативных актов были сформулированы, возникла необходимость выделить основные проблемы развития трактовок бухгалтерского баланса.

В первых научных работах мы не найдем критериев правового определения однозначной и неоспоримой трактовки баланса, которая могла бы рассматриваться в качестве «трактовки баланса в правовом смысле». Основной целью данных работ является интерпретация балансовых предписаний, в особенности понятия «предполагаемая стоимость»[15], которое имеет особое значение для бухгалтерской практики. Поэтому обсуждение трактовок баланса связано в первую очередь с вопросом оценки. Под «теорией баланса» в основном понимали «теорию оценки»[16]. В этом состоит проблематика концепции баланса. Задачи баланса, рассматриваемые в этой связи, не формируются как проблемы истолкования баланса[17] и анализируются вскользь. До начала XX в. проблематика балансового права рассматривалась преимущественно юристами[18], причем в значительной части – юристами налогового права. В XX в. вопросы баланса стали занимать и представителей производственно-

[14] Фойербаум принимает выводы Шмаленбаха; см.: Feuerbaum (Bilanzzweck), S. 426; Heinhold (Grundfragen), S. 34; Hoffmann (Bilanzieren), S. 35; а также Мюнцингер, который изначально анализирует раннюю статическую и динамическую трактовки баланса на основе исторических источников, а позднее некритично перенимает интерпретации Моктера; см.: Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 5–27, 35–41.

[15] Это то, что Хаук называет теорией оценки в теории баланса; см.: Hauck (Bilanztheorien), S. 51; а также Eiselt (Bilanztheorie), S. 15; Лайссле подчиняет отдельные трактовки положениям балансового права; см.: Leissle (Einfluß), S. 8.

[16] См.: Lehmann (Quintessenz), S. 674; Holzer (Axiomatik), S. 59; а также Peddinghaus (Bestand), S. 17; Schigut (Frage), S. 4.

[17] Впервые этот аспект был выделен в работах Шмаленбаха; см.: с. 92 этой работы.

[18] В науке этот факт связывается с понятием «юридического подхода» к теории учета; см.: Leissle (Einfluß), S. 10.

экономической теории[19], но они игнорировали нормативные определения, связанные с балансом.

Развитие статической и динамической трактовок баланса[20] происходило не путем дедукции целей, определенных законодательными материалами, и целей, принимаемых во внимание практикующими предпринимателями[21]. Толкование отдельных норм сначала отражало казуистическое понимание баланса, которое сформировалось в первых интерпретациях предписаний балансового права. И тут нельзя найти конкретную линию развития трактовок баланса. Обсуждение происходило противоречиво и неровно. Поэтому в результате анализа не была сформулирована доминирующая общая трактовка баланса. В качестве цели анализа можно обозначить только определение принципиальных черт развития. Названия «статика» и «динамика», сформулированные в процессе развития счетоведения, используются попарно с целью типизации различных интерпретаций[22].

Для анализа сущности и этапов развития трактовок баланса имеет значение происхождение понятий «статика» и «динамика». Шмаленбах начинает свою динамическую трактовку с критики существовавших до него интерпретаций балансового права, которые он впервые называет «статическими»[23]. До выхода работы Шмаленбаха ни в науке, ни в юриспруденции не существовало таких сформулированных и ясных интерпретаций балансового права, какие были названы в его книге. При этом наблюдается определенное несоответствие в вопросах оценки, ставших актуальными после инициированного Шмаленбахом выделения понятия статической трактовки. Только после выхода работ Шмаленбаха статическая трактовка бухгалтерского учета получила дальнейшее развитие и стала все более удаляться от чисто юридического подхода. Таким образом, в развитии статической трактовки баланса можно выделить три фазы: ран-

[19] См., например: работы Le Coutre (Bilanztheorien), S. 1413; Schmalenbach (Abschreibung), S. 81; Fischer; Osbahr (Bilanz), S. 8; Kovero (Bewertung), S. 54.

[20] Органическая трактовка баланса Шмидта не должна рассматриваться, так как Шмидт формирует свою трактовку не как результат анализа балансового права; см.: Schmidt (Tageswertbilanz), S. 35.

[21] См. также: Leissle (Einfluß), S. 9.

[22] О принципах типизации см.: Künnemann (Unternehmensbewertung), S. 136.

[23] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 11.

няя интерпретация балансового права[24], которую упоминает Шмаленбах (первое применение понятия «статика»), последующее развитие статической интерпретации в рамках экономического подхода и дальнейшее ее развитие независимо от балансового права.

После выхода ADHGB параллельно с развитием статической интерпретации некоторые авторы предлагали другую интерпретацию балансового права, позднее названную динамической трактовкой. Такие тенденции просматриваются в балансовой теории Шмаленбаха, хотя до него они не имели точного названия[25].

Возникновение названий статика и динамика, ставших основным моментом дискуссии, должно основываться на первой работе Шмаленбаха. При этом процесс анализа баланса, рассматриваемого в старой научной литературе и юриспруденции, представляется так, как это требуется для конкретизации задач и концепции самого баланса. Анализ обеих существующих трактовок зачастую заключается в попытке отразить развитие статической и динамической интерпретации балансового права. Эта работа заключается в рассматриваемой Гюнтером Шанцем «...исторической реконструкции развития научных теорий»[26], которые имели значение в недавнем прошлом[27]. Если при анализе невозможно наиболее полно использовать все литературные источники, то их число должно соответствовать требованию обоснованного отбора.

Первый этап ограничивается периодом от 1861 г. до издания работ Шмаленбаха, различающих статическую и динамическую трактовку. Анализ теорий баланса должен быть сконцентрирован на проблемах теории баланса, существовавших в тот момент времени[28].

Неоднородность научных и правовых теорий на стыке веков делает анализ балансового права проблематичным[29]. Поэтому сначала исследуются развитие задач баланса и соответствующая им концепция баланса. Такой метод исследования обусловлен тем фактом, что

[24] Хотя на начальных этапах развития понятие «статика» было неизвестно, эта фаза интерпретации баланса должна также характеризоваться как «статическая».

[25] См.: Seicht (Unhaltbarkeit), S. 589.

[26] Schanz (Grundfragen).

[27] Schanz (Grundfragen); см. также: Schmidt (Entwicklung), S. 465; Braun (Selbstverständnis), S. 124.

[28] См.: Freericks (Bilanzierungsfähigkeit), S. 1.

[29] Лион говорит о «дебрях» и «чащах», через которые нужно пройти, чтобы понять баланс; см.: Lion (Bilanzsteuerrecht), S. 1.

развитие статической и динамической трактовок баланса происходило неразрывно. Леманн отмечает, что в противоположность динамической трактовке статическая первоначально не связывалась с определенными авторами[30]. Обе линии развития были разделены только у Шмаленбаха. Отдельные научные трактовки и нормативные акты не должны категорически соотноситься с той или иной трактовкой. Зачастую в работах можно найти элементы обеих трактовок. Так как определение основных оппонентов дискуссии не противоречит целям исследования, анализ отдельных работ является непроблематичным[31].

3. ЗНАЧЕНИЕ ТРУДОВ ШМАЛЕНБАХА ДЛЯ ОБОСНОВАННОГО РАЗГРАНИЧЕНИЯ ТРАКТОВОК БАЛАНСОВОГО ПРАВА

Цели баланса, определенные законодателями в ADHGB и последующей кодификации (HGB 1897 г.), дополнительно конкретизировались в балансовом праве в положениях об отчетности для частных предпринимателей и обществ[32]. На хозяйствующий субъект возлагалась обязанность самоинформирования, но содержание и объем этого требования не были определены. Отойдя от юридического подхода, законодатели положили в основу аксиоматическую систему правил составления баланса. Таким образом, и наука, и законодательство столкнулись с необходимостью интерпретации и раскрытия теории баланса.

Неопределенность положений балансового права была причиной начала продолжительной дискуссии, которая достигла наивысшей напряженности на рубеже веков в связи с выходом работ Шмаленбаха.

После проведения научного анализа остается признать, что Шмаленбаху принадлежит заслуга обоснования задач баланса[33], упущенных законодателями[34]. Анализ законодательных материалов,

[30] См.: Lehmann (Inhalt), S. 256; Eiselt (Bilanztheorie), S. 15.

[31] О проблеме структурирования развития баланса см.: Bartke (Vermögensbegriffe), S. 268.

[32] Барт интерпретирует этот факт исходя из того, что законодателям был неясен характер баланса; см.: Barth (Grundsätze), S. 394.

[33] Здесь Шмаленбах отождествляет понятия «цели баланса» и «задачи баланса».

[34] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 8; Gerhard (Ertrag), S. 17.

проведенный Шмаленбахом, отражает его усилия разрешить вопросы и проблемы балансового права с помощью телеологической дедукции[35].

В одной из его первых работ по балансовому праву были исследованы задачи и концепция баланса с помощью анализа ADHGB и HGB, а также трактовки баланса, господствовавшие до этого[36]. Шмаленбах установил важность целей баланса, определенных в праве[37], но отмечал, что из-за «...безответственности и некомпетентности создателей всеобщего балансового права»[38] нельзя «...основываться только на отдельных словах»[39] законодателей. Состав имущества в зависимости от поставленных целей может сильно различаться[40]. «...Если оно должно отражать, насколько успешна деятельность предприятия, то при учете и оценке требуются правила, отличные от случая определения прибыли как разности стоимости имущества на начало и конец отчетного периода»[41]. В последнем случае трудность состоит в обеспечении сопоставимости активов на начало и конец периода; баланс в этом случае приобретает относительную, а не абсолютную правильность[42]. «...В первом случае баланс должен быть абсолютно правильным; имущество здесь является не мерилом, оно становится самостоятельной целью отчетности»[43]. Конкретизация «специфических правил» «учета и оценки» выводится из концепции баланса; задачи баланса сводятся к выявлению «успешной деятельности» и исчислению «прибыли». Баланс, составляемый с целью исчисления стоимости имущества, Шмаленбах характеризует как «статический»; балансы, отражающие движение и развитие, в которых имущество является только средством, он называет «динамическими»[44]. Характеристика «статического» и «динамического» баланса, имеющая значение для дальнейшего об-

[35] См.: Jacobs (Bilanzierungsproblem), S. 110.

[36] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 9–18.

[37] См.: Там же, с. 8.

[38] Там же.

[39] Там же.

[40] См.: Там же, с. 10.

[41] Там же.

[42] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 10.

[43] Там же, с. 11.

[44] Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 11. Зайхт на основе анализа ранней научной литературы развивает следующее разграничение в теории целей:

а) цель – исчисление стоимости имущества (статическая теория баланса);

б) цель – исчисление финансовых результатов (динамическая теория баланса); см.: Seicht (Bilanz), S. 46.

суждения балансового права, дается настолько подробно, насколько это допустимо при научном подходе[45].

В рамках дальнейшего анализа Шмаленбах уточняет, что отражение имущества в статической трактовке может служить различным целям и что в балансовом праве не упоминается понятие «имущество» и не дается разъяснений по этому вопросу[46]. Положения балансового права в ст. 107, 108 (исчисление прибыли в открытых торговых обществах), напротив, содержат условие о том, что прибыль должна определяться на основе инвентарной описи или баланса. Положения не только предписывают это, но в них предполагается, «что баланс вытекает из этого условия»[47]. Данные предписания имели силу только для обществ, потому что только здесь регулировался порядок разделения прибыли между собственниками. При этом положения о балансе распространялись на все организационно-правовые формы предприятий, которые не относятся к обществам[48].

Шмаленбах категорически отрицает узкое толкование балансового права, согласно которому в центре – только исчисление прибыли. Также он не признает уменьшение половины основного капитала в акционерных обществах и коммандитных обществах в балансе, где убыток исчислен не по динамической, а по статической трактовке[49]. Прибыль акционерного общества, отраженная в балансе, основана не на «…фактической сумме годовой прибыли, а … на прибыли, представленной в годовой отчетности и предназначенной к распределению …Цели баланса в этом случае статические, а не динамические»[50]. Для акционерных обществ предписывается «…отражение имущества по правилам, отличным от остальных хозяйствующих субъектов. Акционерные общества строят бухгалтерский учет в соответствии со статической, а не с динамической трактовкой баланса»[51]. В своих выводах Шмаленбах ставит задачи баланса в зависимость от организационно-правовых форм

[45] Линард отмечает, что Шмаленбах при описании статического баланса рассматривает только короткий промежуток времени, но подробно, напротив, при анализе динамического баланса из общей оценки выхватываются отдельные моменты; см.: Linhardt (Begriffe), S. 348.

[46] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 11; Gerhard (Ertrag), S. 17.

[47] Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 12.

[48] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 12; Gerhard (Ertrag), S. 18.

[49] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 13.

[50] Там же. S. 14.

[51] Там же.

предприятий. Балансы частных предпринимателей и открытых торговых товариществ он характеризует как динамические, тогда как в акционерных обществах ставятся статические задачи. Балансовое право заменило задачу исчисления стоимости имущества задачей исчисления финансовых результатов отчетного периода. При этом каждый предприниматель может сам определять задачи ежегодного баланса[52].

Исходя из этих выводов, Шмаленбах дал свою динамическую трактовку баланса, которая была изложена в первом издании его работы «Dynamischen Bilanz»[53] («Динамический баланс», 1919). В дальнейшем трактовка была развита в двенадцати переизданиях. Книга предшествовала другим исследованиям, посвященным анализу уже отдельных аспектов его динамической трактовки[54]. Однако Шмаленбах не делал попытки разграничить понятия балансов имущества и финансовых результатов, т.е. статического и динамического балансов[55].

Так как в этой части нашей работы разъяснение статической и динамической трактовки баланса несколько выходит за рамки исследования, остается добавить, что деятельность Шмаленбаха заключалась в формулировке основных определений[56]. В итоге для науки и юриспруденции в дальнейшем статический баланс идентифицируется с балансом имущества, а динамический – с балансом финансовых результатов[57]. хотя статическая интерпретация годовой отчетности акционерных обществ, представленная Шмаленбахом, составлена исходя и из статических, и из динамических аспектов.

[52] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 17. Особенно Шмаленбах выступает против ориентации баланса на предположение ликвидации на отчетную дату в соответствии с балансовым правом.

[53] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 1–101.

[54] Это прежде всего предположение о том, что баланс имеет в качестве задачи исчисление финансовых результатов, а не стоимости имущества, которое было впервые высказано в 1907–1908 гг.; Schmalenbach (Verbuchung), S. 473.

[55] См.: Schmalenbach (Generalunkosten), S. 161–172; Schmalenbach (Mängel), S. 281–301; Schmalenbach (Verbuchung), S. 472–474; Schmalenbach (Abschreibung), S. 81–88; Schmalenbach (Zweck), S. 379–388; Schmalenbach (Vorschrift), S. 244–246.

[56] О номинальных определениях см.: Chmielewicz (Forschungskonzeptionen), S. 49.

[57] Holzer (Axiomatik), S. 3.

Б. Статическая трактовка балансового права

1. ПЕРВЫЙ ЭТАП: РАЗВИТИЕ СТАТИЧЕСКИХ ТРАКТОВОК БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА ДО ШМАЛЕНБАХА

1.1. Первые трактовки балансового права, существенные для развития статической теории бухгалтерского баланса

1.1.1. Цели бухгалтерского баланса – в центре внимания первых научных исследований

Введение ADHGB вызвало ряд комментариев и статей по новым законодательным нормам, причем поначалу лишь в очень немногих из них проблема рассматривалась с точки зрения бухгалтерского учета и требований к балансу. Заметный интерес у авторов вызывал вопрос о доказательной силе бухгалтерских книг и, соответственно, требование надлежащего ведения учетных записей[58]. За пределами этой темы работы в области бухгалтерского учета и баланса преимущественно ограничивались цитированием законодательных норм и иногда – Нюрнбергского протокола.

В немногочисленных комментариях к балансовому праву авторы наряду с проблемой доказательной силы книг затрагивали вопросы целей ведения учета и составления баланса. Предприниматель должен «…получать ... полное представление ... о деятельности предприятия»[59]. В интересах защиты кредиторов предприниматель при привлечении займа обязан представить заимодавцу полный отчет об

[58] См.: Anschütz/Von Völderndorff (Kommentar 1868), S. 215–222; Auerbach (Handelsgesetzbuch), S. 57; Endemann (Handelsrecht), S. 106; Gad (Handbuch), S. 30; Von Hahn (Commentar 1871), S. 116; Koch (Handelsgesetzbuch), S. 247; Von Krăwel (Handels=Gesetzbuch), S. 47; Wächter (Handelsrecht 1865), S. 50; Puchelt (Commentar), S. 59–61; а также первые Решения ROHG, относящиеся к ведению балансового права; см.: Решение ROHG от 28 апреля 1875 г., с. 98.

[59] Von Krăwel (Handels=Gesetzbuch), S. 47.

имуществе, и потому баланс составляется ежегодно[60]. Испокон веков бухгалтерские правила были направлены на «…получение достоверных доказательств и освещение финансового положения предприятия»[61]. Воссоздать ясную картину положения дел по данным бухгалтерских книг «…было бы невозможно без твердой основы и сложно без периодического абшлюсса»[62].

Август Аншутц и фон Фёльдерндорф видели в бухгалтерском балансе «мерило коммерции»[63], показывающее результаты деятельности и жизнеспособность предприятия[64]. В 1863 г. Вильгельм Ауербах говорил, что бухгалтерский учет и баланс обеспечивают «…собственнику предприятия, по меньшей мере, возможность представления юридических доказательств... но также являются основной гарантией привлечения им в будущем кредитов»[65]. Здесь функция информирования, ранее предполагавшаяся лишь для самого составителя баланса и, возможно, его компаньонов, распространяется также на внешний по отношению к предприятию круг пользователей. Идея баланса как средства определения кредитоспособности предполагает возможность удовлетворительной оценки финансового положения предприятия при помощи этого инструмента. В близком к тексту изложении ст. 28 Аншутц и фон Фёльдерндорф уже подчеркивали важность оценки имущества как первоочередной задачи информирования собственника (самоинформирования)[66].

Итак, обязанность документирования фактов хозяйственной жизни лежит на предпринимателе. В соответствии с Нюрнбергскими протоколами документирование служит гарантией доказательной силы и, соответственно, обеспечением правоотношений[67]. Наложение на предпринимателя обязанности отслеживать факты хозяйственной жизни нацелено на исполнение требования по самоинформированию, сформулированного в ходе подготовки ADHGB и ориентированного на защиту интересов кредиторов[68]. Эти выводы

[60] Von Krăwel (Handels=Gesetzbuch), S. 48.

[61] Auerbach (Handelsgesetzbuch), S. 57.

[62] Gad (Handbuch), S. 31.

[63] Anschütz/Von Völderndorff (Kommentar 1868), S. 236.

[64] См.: Там же.

[65] Auerbach (Handelsgesetzbuch), S. 56.

[66] См.: Anschütz/Von Völderndorff (Kommentar 1868), S. 236; Wächter (Handelsrecht 1965), S. 49; Oppenheimer (Lehrbuch), S. 22.

[67] См.: с. 62 этой работы.

[68] См.: Hertel (Lehrbuch), S. 1.

соответствуют законодательной интерпретации целей бухгалтерского баланса и в смысле целей, подразумеваемых законодателем, и в смысле целей, преследуемых предпринимателем (защита интересов кредиторов, обеспечение судебной защиты путем самоинформирования и документирования)[69]. В связи с утверждением ADHGB в научной литературе активизировалось обсуждение положений по бухгалтерскому учету и балансовому праву в части обеспечения доказательной силы и самоинформирования. При этом из внимания комиссии выпал аспект определения задач и концепции баланса. Первые работы по анализу ADHGB касались именно требования самоинформирования. Оценка деятельности предприятия и его кредитоспособности нуждается в информации о его экономическом положении, а это понятие концептуально пока не конкретизировалось.

1.1.2. Первые попытки определения принципов и задач бухгалтерского баланса

В первых научных работах вопрос об оценке, затронутый в ст. 31 ADHGB, комментируется весьма скудно. Первым по данному положению закона высказался в 1863 г. фон Хан со ссылкой на протоколы. По его мнению, при переоценке следовало учитывать не только гибель или порчу имущества, но и изменение конъюнктуры[70]. Кох делает из этого вывод, что во внимание должно приниматься не только уменьшение стоимости имущества, но и «...аналогичным образом, вызванное колебаниями конъюнктуры *увеличение* его стоимости»[71]. Вильгельм Эндеманн трактует предполагаемую стоимость как стоимость, вероятную на момент приобретения[72].

Аншутц и фон Фёльдерндорф подходят к вопросу определения целей и концепции баланса довольно детально[73]. В своих комментариях они одними из первых приводят перечень активов, подлежащих отражению в балансе, а также обращаются к вопросу стоимостной оценки отдельных составляющих имущества[74]. В балансе должны отражаться «...все без исключения предметы имущества, права собственности на движимые и недвижимые объекты, в особенности товарные запасы и векселя, наличные деньги, дебиторская задолженность фирмы»[75]. Кроме того, должны отражаться соответствующие пассивы[76]. Помимо такого разъяснения состава баланса анализируются правила оценки отдельных объектов[77]. По общему правилу, «...за основу всегда берется всеобщая меновая стоимость; для составления достоверного баланса для каждой статьи имущества стоимость следует рассчитывать как *цену, по которой ее можно было бы в данный момент немедленно реализовать*»[78]. Авторы приводят пример оценки недвижимого имущества по цене возможной реализации, однако четко указывают на недопустимость применения цен вынужденной или дружественной (полюбовной) сделки[79]. Общая меновая стоимость движимого имущества, машин и оборудования должна определяться путем амортизации цены приобретения, с тем чтобы учесть износ[80]. В комментарии подчеркивается важность переоценки товарных запасов при снижении цен на них[81]. Повышение цен осмотрительный предприниматель учитывать не станет, хотя протоколы это допускают[82]. Особо подчеркивая, что «реальное повышение цен ... выливается в реальную прибыль лишь через увеличение выручки от продажи, в то время как сама дооценка материальных запасов всегда остается прибылью фиктивной»[83], авторы указывают на опасность возникновения нереализованной прибыли. Таким образом, первоначально сформулированное общее понятие меновой стоимости все более сужается по мере конкретизации его применительно к отдельным составляющим имущества.

---

[69] См.: с. 62 этой работы.
[70] См.: Von Hahn (Commentar 1863), S. 86; Von Hahn (Commentar 1871), S. 123; Koch (Handelsgesetzbuch), S. 248.
[71] Koch (Handelsgesetzbuch), S. 248.
[72] См.: Endemann (Handelsrecht), S. 109.
[73] См.: Anschütz/Von Völderndorff (Kommentar 1867), S. 236.
[74] См.: Anschütz/Von Völderndorff (Kommentar 1867), S. 237.
[75] Там же.
[76] См.: Там же.
[77] См.: Там же, с. 241.
[78] Там же.
[79] См.: Там же.
[80] См.: Там же.
[81] См.: Там же.
[82] См.: Там же, с. 242.
[83] См.: Anschütz/Von Völderndorff (Kommentar 1867), S. 242, Oppenheimer (Lehrbuch), S. 25.

Это первое конкретное обращение к вопросу оценки статей бухгалтерского баланса сводит его цель к определению имущественного положения предпринимателя. Так, фон Крэвель констатирует, что в интересах кредиторов следует установить истинное имущественное положение[84]. Вопрос об исчислении финансового результата остается вне рассмотрения.

Ставя в центр вопросы оценки имущественного положения, исследователи не признают самостоятельного значения функции определения финансового результата в рамках самоинформирования предпринимателя; о ней упоминается исключительно в комментариях к ст. 107 (определение прибыли открытыми торговыми товариществами) ради полноты изложения[85] без какой бы то ни было взаимосвязи с целями составления бухгалтерского баланса. Уже подмеченное нами вскользь предупреждение Аншутца и фон Фёльдендорфа об опасности признания нереализованной прибыли выводится ими не на основе толкования балансового права. Связь между проблемами стоимостной оценки и определения результата деятельности предприятия проводится лишь опосредованно, в рамках оценки имущественного положения, а именно в рамках неопределенного пока понятия предполагаемой стоимости. Чисто арифметическую связь между стоимостной оценкой статей баланса и прибылью авторы игнорируют. Развитие балансового права позволяет, однако, сделать вывод, что функция определения прибыли с целью информирования о финансовом положении предприятия была известна. В то время доминировала простая бухгалтерия[86], позволяющая рассчитать прибыль лишь на основе инвентаризации и определения величины чистых активов[87], т.е. после оценки имущества. Это подтверждает тезис о подчиненности, второстепенной роли функции исчисления прибыли.

Исходя из проблемы оценки имущественного положения предприятия решался вопрос о том, какие активы и пассивы следует включать в баланс. Они, по общему правилу, оценивались по меновой стоимости, содержание которой, применительно к различным частям имущества, понималось неодинаково.

[84] Von Krăwel (Handelsgesetzbuch), S. 48.
[85] См.: Wächter (Handelsrecht 1966), S. 19.
[86] О возрастающем значении двойной записи см.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 227.
[87] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 175, 221.

1.1.3. Истинное имущественное положение фирмы, основанное на меновой стоимости в Решении ROHG (Имперский верховный торговый суд) 1873 г.

Огромную роль в развитии и становлении статической теории баланса сыграло Решение ROHG от 3 декабря 1873 г.[88] Обзор литературы позволяет сделать вывод, что это решение чаще других использовалось при обосновании статической теории баланса. Цитирование и толкование этого решения суда входило в «обязательную программу» в работах, посвященных балансовому праву, причем ссылки на него встречаются и в относительно недавних исследованиях[89].

Предмет судебного разбирательства состоял в следующем. Некое вновь созданное акционерное общество заключило договор с открытым торговым товариществом о приобретении с 1 января 1872 г. бизнеса последнего с передачей всех активов и пассивов по балансовой стоимости. Баланс торгового товарищества на дату передачи должен был быть составлен «...в соответствии с правилами, применявшимися товариществом до указанного момента, и предписаниями ADHGB»[90]. Разногласия возникли по поводу выраженной в валюте стоимостной оценки «золотых депозитов», отраженных в пассиве баланса на 1 января 1872 г. Акционерное общество обвиняло торговое товарищество в завышении оценки этой статьи пассива и требовало возмещения величины раздутой таким образом прибыли.

При обосновании своего решения суд прибегнул к формулировке задач и принципов бухгалтерского баланса по ст. 29 ADHGB. В ней говорилось, что бухгалтерский баланс должен служить цели (здесь в смысле иметь задачи) «...обзора и констатации *имущественного положения* фирмы на определенный момент времени, и тем самым одновременно, путем сравнения балансов *на различные* моменты времени, должен быть средством оценки *результатов деятельности предприятия* за периоды между составлением балан-

[88] См.: Решение ROHG от 3 декабря 1873 г., с. 15–23.
[89] См.: Moxter (Bilanzlehre, 2. Aufl.), S. 217; Von Ahsen (Sammelbewertung), S. 72; Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 62; Roland (Begriff), S. 63; Heinhold (Grundfragen), S. 35; Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 5; Böcking (Bilanzrechtstheorie), S. 55.
[90] См.: Решение ROHG от 3 декабря 1873 г., с. 16.

сов»[91]. Для этого все активы и пассивы, составляющие имущество, должны отражаться по текущей стоимости на дату составления баланса[92].

В решении также сказано, что «баланс должен отражать *объективную* реальность и действительное имущественное положение»[93]. Опираясь на ст. 31, суд постановил: «...из [этого] *расширительного* указания прежде всего надо заимствовать принцип, что бухгалтерский баланс ... должен по возможности наиболее точно отражать объективную реальность ...[94]».

По вопросу оценки суд констатирует, что «под текущими ценами, которые и должны преимущественно отражаться в балансе, ... прежде всего следует понимать *общую меновую стоимость* в противоположность произвольным, субъективным или вовсе основанным на спекулятивных соображениях оценкам, ибо баланс должен *объективно* отражать истинное имущественное положение, из чего следует, что имущественные составляющие (активы или пассивы), имеющие *рыночную, или биржевую, цену* (курс), должны учитываться в балансе по этой цене, в то время как для прочих составляющих имущества допустимы иные методы определения текущей объективной стоимости»[95]. Это основополагающее нормативное правило содержится в ст. 29 ADHGB[96]. Коверо, проведя анализ различных категорий стоимости, обсуждавшихся в связи с этим постановлением суда, пришел к выводу, что под возникшим таким образом и не получившим четкого определения понятием «объективной стоимости» авторы «всегда понимали стоимость реализации»[97].

Из описания категории стоимости суд выводит, какое понятие он вкладывает в баланс: «...Суть бухгалтерского баланса состоит в отражении результатов воображаемой единовременной реализации всех активов и пассивов; при этом, однако, следует исходить из предположения не ликвидации, а *непрерывности деятельности* предприятия, и что при определении и измерении стоимости отдельных объектов следует игнорировать *те* факторы, которые обусловлены *ликвидацией* предприятия»[98].

[91] См.: Решение ROHG от 3 декабря 1873 г., с. 17.
[92] См.: Там же.
[93] См.: Там же, с. 18.
[94] Там же, с. 19.
[95] См.: Там же, с. 18.
[96] См.: Там же.
[97] Kovero (Bewertung), S. 93.
[98] См.: Там же, с. 19.

Охарактеризуем понятие баланса, заложенное в решении суда, с точки зрения критериев задач и принципов баланса.

Предметом иска была юридическая проверка величины отраженной в балансе прибыли. Прибыль, или финансовый результат последнего отчетного периода, определялась путем сравнения вступительного и заключительного балансов, т.е., по сути, путем сравнения соответствующих величин чистых активов. *Чистые активы* – это разность (брутто-)активов и кредиторской задолженности. Под задачей бухгалтерского баланса понималось, таким образом, определение стоимости (чистых) активов на заданную дату и результата деятельности за последний отчетный период как изменения величины чистых активов.

Критерием и мерилом объективности оценки имущества считалась меновая стоимость. Как правило, она выступала в виде рыночной, или биржевой, цены. Термины «объективная оценка», «текущая стоимость» и «меновая стоимость» использовались как синонимы. Цель состоит в полном исключении субъективизма оценщика. Это правило относилось ко всем без исключения активам и пассивам. Нет никакого различия между теми или иными группами активов или пассивов в смысле категории стоимости. Если рыночная цена не соответствует объективной стоимости или рыночная цена неизвестна, общую меновую стоимость следует определить иным способом. Основное положение, высказанное судом, о «...единовременной реализации всех активов и пассивов», соответствует концепции общей меновой стоимости. То ограничение, что оценка должна проводиться из условий не ликвидации предприятия, а непрерывной деятельности, было выдвинуто еще в 1867 г. Аншутцем и фон Фёльдерндорфом[99]. В их комментариях было указано на недопустимость использования цен вынужденной или дружественной сделки для исчисления меновой стоимости[100]. И хотя в решении суда нет ссылок на данные выводы, следует исходить из того, что на фоне молчания прочих авторов того времени по вопросу оценки, этот труд был известен суду. Следовательно, требование исключения при оценке факторов, обусловленных ликвидацией предприятия, следует понимать лишь в смысле комментариев Аншутца и фон Фёльдерндорфа. Для суда имела значение исключительно выручка от реализации, образующаяся в процессе всеобщего обмена. Именно с этой позиции

[99] См.: с. 98 этой работы.
[100] См.: с. 99 этой работы.

предполагалось измерять чистые активы и исчислять прибыль как их изменение. Проблема выплаты нереализованной прибыли не попала в зону внимания в решении суда.

Рассуждения суда об определении результата деятельности путем сравнения чистых активов и о концепции оценки (по меновой стоимости) были основаны на системе простого бухгалтерского учета. В этой системе результат деятельности предприятия рассчитывался как разность чистых активов по данным двух балансов. Инвентаризация и составленный на ее основе баланс отражали меновые стоимости, т.е. возможные цены реализации имущества. Доводы суда позволяют поэтому сделать предположение, что концепция простой бухгалтерии довлела над представлениями о задачах и концепции баланса.

1.1.4. Выводы: цель, задачи и концепция ранней статической интерпретации балансового права

Вышесказанное подтверждает, что в первых исследованиях и комментариях к балансовому праву цели баланса интерпретировались на базе текстов нормативных актов в соответствии с желаниями законодателей. Помимо вопросов доказательной силы торговых книг, вызывавших в ту пору особый интерес, необходимых для нее условий и соответствующих требований к документированию, авторы обращались к теме баланса как инструмента (само)информирования, который и признавался ключевым с точки зрения администрации предприятия, а вскоре и с точки зрения кредиторов.

На данном этапе требования к бухгалтерской отчетности, вытекающие из задачи информирования самого предпринимателя и внешних пользователей, формулируются авторами весьма общо и широко. Лишь с появлением первых конкретных толкований и комментариев к законодательству, опять же базировавшихся поначалу на подробном цитировании нормативных источников, интерпретация задачи информирования концентрируется, прежде всего, на определении стоимости имущества. Об исчислении прибыли упоминают лишь в общих словах и исключительно в связи со ст. 107 (определение прибыли товариществами открытого типа). Самостоятельное значение прибыли как обязательного нормативного показателя впервые было признано лишь в Решении ROHG, но и здесь прибыль понималась лишь как изменение величины чистых активов.

Частично это объясняется преобладанием системы простого учета, в которой прибыль определялась сравнением балансов на разные даты, т.е. сравнением величин чистых активов[101].

Перемена задач в концепции баланса, обусловленная целями баланса, отражала мнение законодателей и вызвана неопределенностью в сфере оценки. Ориентация законодателей на текущую стоимость[102], которая нашла отражение в протоколе Нюрнбергской конференции, повторилась и в интерпретации предполагаемой стоимости как меновой. Отказ от субъективного мнения оценщика служил оценке объективной реальности и реального имущественного положения. Требование объективности и реальности оценки может пониматься только в смысле общей меновой стоимости. Исчисленное таким образом имущественное положение было гарантией ограничения субъективного выбора масштаба оценки, а также исключения обстоятельств, связанных с предположением ликвидации на отчетную дату, например использование цен вынужденной реализации.

Также не следует упускать из виду возможную связь бухгалтерской теории с практикой простого счетоводства. В отличие от системы двойной записи в ней баланс составляется, прежде всего, путем инвентаризации. При этом активы и пассивы регистрируются независимо от данных прошлых лет по фактическому (физическому) наличию или по бухгалтерским записям и получают оценку, которая, в соответствии с требованием объективности, может быть лишь текущей стоимостью или ценой реализации. Тем самым эта концепция всеобщей меновой стоимости, реализованная на основе текущей стоимости, одновременно лишена связи с оценкой предшествующего баланса, т.е. не подразумевает непрерывности оценки.

За исключением классического труда Аншутца и фон Фёльдерндорфа вопрос критериев включения в баланс остается незатронутым на ранних стадиях развития этой теории баланса, что впоследствии получила название статической. Однако заключение ROHG об оценке имущественного состояния с применением меновой стоимости как объективной стоимости подразумевало возможность оценки каждой составляющей имущества в отдельности. Таким образом, опосредованно формулировался критерий признания статей в балансе.

---

[101] О значении системы простой бухгалтерии см.: Drapala (Buchhaltungskunde), S. 44.

[102] См.: с. 55 этой работы.

1.2. Анализ ранних статических трактовок баланса

1.2.1. Интерпретация целей баланса с точки зрения концепции ликвидации предприятия

До конца XIX в. закрепленная законодательно и раскрытая в первых теоретических трудах обязанность предпринимателя в отношении самоинформирования не теряет своего значения как ключевая задача баланса. С принятием в Уголовном кодексе 1871 г. положений об ответственности в случае банкротства возрастает значение задач бухгалтерского учета по документированию, так как в соответствии с § 281–283 StGB 1871 г. предприниматель, не выполняющий обязанностей по ведению бухгалтерских книг и составлению баланса, в случае приостановки платежей по причине ложного банкротства наказывается тюремным заключением. Тем самым положения по ведению счетов и составлению баланса получают силу, которой они не имели с 1861 по 1871 г.[103] Дюрингер и Хахенбург уделяют особое внимание документированию со ссылкой на «...объективное закрепление правоотношений с лицами, связанными с предприятием»[104]. При этом с законодательным положением об обязанности документирования тесно связано требование самоинформирования, так как, в конечном счете, цель всей системы уголовных наказаний состоит в предотвращении банкротств и защите интересов кредиторов[105]. С принятием 10 февраля 1877 г. закона о банкротстве законодатели объединили все существующие в Германии нормативные акты о банкротстве. При этом положения об ответственности в случае банкротства были без изменений перенесены из Уголовного кодекса[106].

Комментарии к законодательству о счетоводстве и составлении баланса при раскрытии обязанности самоинформирования начинают широко использовать вышеупомянутые нормы о банкротстве и ответственности. Карл Гаррайс и Отто Фухсбергер особенно выделяли «...обязанность добросовестного коммерсанта располагать надежными сведениями о своих обязательствах»[107]. Но эти сведения ценны не только для самого предпринимателя, на их основе «...любой компетентный человек получает возможность составить представление о состоянии предприятия»[108]. Подобное расширение круга пользователей бухгалтерского учета с включением в него внешних специалистов относится еще к Вильгельму Ауербаху[109]. Германн Штауб замечал, что это достаточно подробное самоинформирование соответствует и «...собственным интересам и добрым намерениям коммерсанта»[110], так как иначе «...цели значительной части коммерческих предприятий были бы недостижимы»[111]. В работе Нойкампа (1899) особо подчеркивалась роль баланса с точки зрения предотвращения возможного возникновения банкротства, так как предприниматель ориентируется «...по данным баланса в своем имущественном положении»[112] и оценивает «...может ли он еще исполнять свои обязательства или в интересах своих кредиторов и к обоюдному удовлетворению он должен объявить о несостоятельности»[113]. По мнению Шмаленбаха, нормы балансового права, изложенные в HGB, «...в значительной степени связаны с конкурсным производством»[114]. В коммерческом предприятии анализ имущественного положения сложнее, чем в некоммерческом[115]. Упущения при таком анализе зачастую ведут к банкротству фирмы, приносящему убытки кредиторам и наносящему ущерб обществу. Этому и пытались противодействовать законодатели[116].

---

[103] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 67.

[104] Düringer / Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 1. Aufl.), S. 152.

[105] RG (Верховный суд) в большинстве своих решений отмечает слабую связь между предписаниями уголовного права и защитой интересов кредиторов; см.: Решения RG от 30 апреля 1891 г., с. 500; от 25 сентября 1906 г., с. 166; от 23 сентября 1912 г.

[106] См.: Schmidt-Busemann (Entstehung), S. 69.

[107] Garreis / Fuchsberger (Handelsgesetzbuch), S. 122.

[108] Там же, с. 124.

[109] См.: с. 98 этой работы. О значении экспертизы для оценки надлежащего ведения учета см.: Решение RG от 30 апреля 1881 г., с. 121.

[110] Staub (Kommentar, 1. Aufl.), S. 45.

[111] Staub (Kommentar, 1. Aufl.), S. 45; а также Решения RG, в которых баланс рассматривается как инструмент, «...законодательно ориентирующий предпринимателя на подтверждение имущественного положения», Решение RG от 27 апреля 1880 г., с. 423.

[112] Neukamp (Dogma), S. 469.

[113] Там же.

[114] Schmalenbach (Mängel), S. 284.

[115] См.: Там же.

[116] См.: Schmalenbach (Mängel), S. 284; Шмаленбах усматривает в качестве задачи баланса в этот период определение данных об имуществе; см.: Schmalenbach (Mängel), S. 284.

Подобная интерпретация задачи самоинформирования как служащей цели профилактики неплатежеспособности и, тем самым, защите интересов кредиторов, базируется на нормах об уголовной ответственности и их позднейшем переложении в законодательство о банкротстве. Развитие норм ADHGB и HGB обусловило то, что в отличие от узкого взгляда, высказанного Нойкампом, законодательное требование о самоинформировании не ограничивается одной лишь ситуацией уже назревшего банкротства[117]. Законодатель в большей степени предусмотрел меры профилактики несостоятельности в форме общего информирования о деловых отношениях фирмы[118]. Задача самоинформирования, которая в литературе характеризуется как связанная с обеспечением конкурсного производства или ориентированная на ситуацию банкротства, понимается не как составление отчетности в случае несостоятельности, а как информирование предпринимателя в целях предотвращения несостоятельности[119]. С самого начала, опираясь, прежде всего, на нормы ADHGB, авторы в своих комментариях обязанности самоинформирования основное внимание уделяют пенитенциарным нормам, хотя вплоть до ADHGB 1861 г. нормы о счетоводстве, составлении баланса и об ответственности за нарушения регулировались торговым правом.

В 1897 г. с внесением изменений в HGB научные интересы в области необходимости самоинформирования предпринимателей расширяются и охватывают также внешних пользователей[120]. При этом обсуждение вопросов бухгалтерского учета в литературе все меньше базируется на теме банкротства, хотя задачи баланса считались теми же[121]. Ричард Райш и Жозеф Клеменс Крайбиг в работе 1914 г. сделали вывод, что бухгалтерский учет и инвентаризация необходимы

[117] См.: с. 65–67 этой работы.

[118] См.: с. 65 этой работы.

[119] Баллерштедт помимо собственного интереса предпринимателя при составлении инвентаря и баланса усматривает, прежде всего, боязнь санкций уголовного права; см.: Ballerstedt (Bilanzrecht), S. 2; Мокстер интерпретирует задачи документирования и самоинформирования в отчетности исключительно как ориентированные на предотвращение банкротства; см.: Moxter (Bilanzlehre, 2. Aufl.), S. 25.

[120] В своих комментариях налогового права Райш и Крайбиг в 1900 г. еще раз подтверждают преимущества ведения учета в соответствии с GoB для выполнения задачи самоинформирования; см.: Reisch / Kreibig (Bilanz, 1. Aufl.), S. 2; Решение RG от 19 сентября 1912 г., с. 1071.

[121] См.: Schmidt (Buchführung), S. 1; Hertel (Buchführung), S. 1; Reischle (Buchhaltung), S. 1; Spöhrer (Anleitung), S. 3; Schigut (Einführung), S. 153; а также в 1896 г. Neumann (Quintessenz), S. 1.

не только для удобства возможного претендента на имущество банкрота, но, прежде всего, для самого предпринимателя[122]. И тем самым цель, подразумевавшаяся законодателем, подверглась деформации.

1.2.2. Статические задачи баланса

1.2.2.1. Исчисление активов

Исходя из интерпретации цели баланса, ориентированного на предотвращение возможного банкротства, и из выводов ROHG 1873 г. в науке и праве вплоть до Шмаленбаха развиваются две узкие типизации задач баланса, характеризуемые как статические,

Хотя в судебных решениях в качестве задачи бухгалтерского учета наряду с оценкой имущества называлось исчисление прибыли, одно из этих направлений развития теории учета концентрировалось исключительно на оценке имущества. Зигизмунд Эрнст Пухельт отводил инвентаризационной описи всего имущества роль баланса[123]. Хуго Кейсцнер выступал с аналогичным утверждением, ссылаясь на вышеупомянутое решение ROHG, при этом полностью игнорируя замечания об определении прибыли[124]. Гаррайс и Фухсбергер утверждали, что баланс «…отражает соотношение имущества и задолженности после закрытия счетов» с целью «…дать в конце отчетного периода надежную оценку имущественного состояния предприятия»[125]. В том же духе толковали законодательство в отношении оценки имущества Вилленбюхер[126], Пауль Кайзер[127], Шибе и Одерманн[128], Симон[129], Байгель[130] и Отто Кнаппе[131]. Дюрингер и Хахен-

[122] См.: Reisch / Kreibig (Bilanzen, 3. Aufl.), S. 4.

[123] См.: Puchelt (Commentar), S. 62; Puchelt (Commentar, 2. Aufl.), S. 69.

[124] См.: Keyszner (Handelsgesetzbuch), S. 38.

[125] Garreis / Fuchsberger (Handelsgesetzbuch), S. 130; Lehmann (Handelsgesetzbuch), S. 168.

[126] См.: Willenbücher (Handelsgesetzbuch), S. 42.

[127] См.: Kayser (Gesetz), S. 34.

[128] См.: Schiebe / Odermann (Lehre), S. 231. Шибе и Одерманн отмечают, что прибыль или убыток отчетного года не отражались в балансе явно.

[129] См.: Simon (Bemerkungen), S. 73.

[130] Байгель отмечает, что существовали отличия в отчетности акционерных обществ; см.: Beigel (Buchfuhrungsrecht), S. 12, 17.

[131] Кнаппе сомневается в «компетентности экспертов» при обосновании ими требований к балансу; см.: Knappe (Bilanzen), S. 65; Willenbücher (Handelsgesetzbuch), S. 41.

бург указывают, что баланс как расчетный итог инвентаризации и суммарное представление активов и пассивов «...отражает превышение первых над вторыми или наоборот»[132]. По убеждению Симона, значение баланса отдельного предприятия исчерпывается непосредственной целью (задачей) отображения картины имущественного положения[133]. Правда, уже в это время Джулиус Петерсен и Вильгельм Пехманн, а также Хайнрих Брозиус ставили исчисление прибыли в зависимость от применяемой системы бухгалтерского учета и признавали, что в рамках системы двойной записи как дополнение к балансу, возможно исчисление прибыли[134]. Однако эта оговорка не оказала влияния на судебную практику.

Решения суда в период с 1880 по 1906 г. ориентировали задачи баланса исключительно на оценку имущества[135]. Баланс предприятия может выполнять функцию информирования об имущественном положении даже при наличии случайных неточностей. Более того, не всякое численное представление имущества предприятия является балансом с точки зрения законодательства. Цель баланса с позиций закона – «...дать в конце отчетного периода непосредственную надежную оценку имущественного состояния предприятия»[136], равно как и «...действительного имущественного положения»[137]. О задачах баланса суд высказывался в своих решениях весьма кратко, ограничиваясь в основном цитированием закона, и формулировал их только как «...суммарное отражение соотношения имущества и задолженности, или имущественного состояния»[138].

1.2.2.2. Исчисление активов и финансовых результатов

Параллельно с односторонней интерпретацией баланса, ограничивающейся анализом имущества, в научной литературе и в норматив-

[132] Düringer / Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 1. Aufl.), S. 153; Lehmann/ Ring (Handelsgesetzbuch), S. 171.

[133] См.: Simon (Bilanzen), S. 5; автор использовал только третье издание 1899 г.

[134] См.: Petersen / Pechmann (Gesetz), S. 177; Brosius (Bilanz), S. 15.

[135] См.: Решение RG от 27 апреля 1880 г.

[136] См.: Решение RG от 21 июня 1882 г., с. 594; Решение RG от 17 ноября 1880 г.

[137] Решение RG от 5 января 1908 г., с. 3.

[138] См.: Решение RG от 15 декабря 1892 г., с. 78; Решение RG от 8 декабря 1893 г., с. 93; Решение RG от 25 сентября 1906 г., с. 166.

ных актах все более широкую поддержку получает дуалистическое понимание концепции баланса. Согласно ему, баланс, в соответствии с существующим с момента зарождения балансового права понятием закрытия счетов, служит не только оценке имущества, но и оценке финансовых результатов отчетного периода. Возможно, определение понятия финансовых результатов потому и существует в научной литературе в стольких вариациях, что в существующем законодательстве, базирующемся на простой системе учета, оно не может быть дано однозначно.

Маковер, со ссылкой на протокол Нюрнбергской конференции, относил определение прибыли к требованиям, которые необходимо выполнять при составлении бухгалтерского баланса. При этом он подразумевал, что прибыль выявляется в результате сравнения данных инвентаризации с данными прошлого периода[139]. Более широкий подход заключался в сравнении величин чистых активов путем сопоставления балансов на начало и конец периода[140]. Он высказывался и во многих судебных решениях[141]. Многочисленные авторы оставляют это положение без разъяснений, отмечая, что балансы позволяют оценить не только имущественное положение, но и финансовые результаты[142]. Административный суд Пруссии (Preuß. OVG) добавил формулировку о «...достигаемом приросте имущества по сравнению с состоянием на начало года»[143], в то время как Верховный суд (RG) в 1887 г. констатирует, что «баланс, по Торговому кодексу, есть не что иное, как обобщение выявленного путем инвентаризации состояния активов и пассивов с фиксацией резуль-

[139] См.: Makower (Handelsgesetzbuch), S. 87.

[140] См.: Schrott (Lehrbuch), S. 13; Ring (Reichsgesetz), S. 256; Goldschmidt (System), S. 109; Staub (Kommentar, 1. Aufl.), S. 260; Stern (Bilanz), S. 17; Seidler (Vermögensbewertung), S. 410; Scubitz (Anleitung), S. 134; Hesse/Bretemitz (Einführung), S. 49; Rehm (Bilanzwahrheit), S. 41; Hertel (Lehrbuch), S. 10; Stern (Bilanz), S. 19.

[141] См.: Решение RG от 4 мая 1881 г., с. 103; Решение RG от 18 февраля 1885 г., с. 355; Решение Preuß. OVG от 13 декабря 1895 г., с. 244.

[142] См.: Behrend (Lehrbuch 1896), S. 873; Förtsch (Gesetz), S. 98; Maatz (Bilanz), S.102; Drapala (Buchhaltungskunde), S.134; Bergmann (Bücher-Abschluß), S.1; Сайдлер связывает исчисление активов и финансовых результатов посредством баланса с национально-экономическими особенностями народного хозяйства; см.: Seidler (Leitfaden), S.5,9; Simon (Unterweisung), S.48; Brücker (Methode), S. 1.

[143] Решение Preuß. OVG от 1 ноября 1895 г., с. 176; Решение Preuß. OVG от 26 февраля 1900 г., с. 97.

тата, вытекающего из их сравнения»[144]. В более позднем по времени решении (1901) RG подчеркнул, что баланс общества с ограниченной ответственностью играет для руководства роль расчетного инструмента, так как позволяет ему оценить также и величину прибыли или убытка[145]. Еще в одном решении суд называет баланс, составленный в соответствии с § 40 HGB, «...балансом распределения прибыли»[146].

В целом все комментарии и судебные решения в качестве первоочередной задачи баланса выделяли определение величины чистых активов. Исчисление прибыли называется подчиненным, второстепенным результатом составления баланса. Именно в подчеркивании приоритета исчисления чистых активов и имущества как показателей, решающих для предпринимателя, и состоит отличие статической интерпретации баланса от всех прочих балансовых теорий[147]. Но, может быть, потому, что в научной литературе и судебной практике был распространен дуалистический подход, статическая интерпретация баланса, ориентированная исключительно на оценку имущества, должна была встречаться с известным скептицизмом. Весьма спорно, в какой мере этот скептицизм был следствием теоретического осмысления баланса. Очень может быть, что определению финансовых результатов как задаче баланса было отказано в самостоятельном значении бессознательно. По крайней мере, именно об этом свидетельствуют результаты анализа развития балансового права[148].

1.2.3. Концепция статического баланса

1.2.3.1. Значение объективной оценки на основе всеобщей меновой стоимости

Ввел понятие «всеобщая меновая стоимость» ROHG своим постановлением 1873 г., дав тем самым толчок дискуссии, развернувшейся в научной литературе и правовых комментариях по поводу действительного и объективного отображения имущественного положения предприятия в его балансе. Многочисленные публикации и судебные решения повторяют и комментируют рассуждения о меновой стоимости с разнообразнейшими нюансами. Поэтому в нашем анализе приведем лишь трендообразующие высказывания, не претендуя на полноту охвата.

В первых работах тема оценки рассматривалась независимо от состава оцениваемого имущества и использовалось понятие «текущая продажная стоимость»[149]. Со ссылкой на не до конца определенное предписание ст. 31 и на вышеупомянутое решение суда, Берендт указывал на существование понятия «всеобщей меновой стоимости»[150], в то время как Маковер говорил о неурегулированности вопроса оценки в принципе[151].

Постановление ROHG, неизменно приводимое при обосновании значения всеобщей меновой стоимости, цитируется как пример запрета субъективного подхода к оценке[152]. Суд, выступив предвестником статической теории баланса, особенно настаивал на исключении субъективных оценок при составлении баланса[153]. Чтобы предотвратить возможное образование скрытых резервов и спекулятивных результатов[154], меновая стоимость должна была опираться на объективность рынка. Тем не менее Кнаппе допускал, что объективность оценки ни в коей мере не означает «...что статьи баланса будут одинаковы для всех»[155]. Объективная цена возможной продажи, таким образом, в общем случае не является индивидуальной стоимостью[156]. Кнаппе также отрицает непрерывность оценки статей баланса[157].

---

[144] Решение RG от 10 января 1887 г., с. 174.

[145] Решение RG от 24 октября 1901 г., с. 36.

[146] Решение RG от 16 марта 1908 г., с. 126; Решение RG от 8 февраля 1908 г., с. 235.

[147] Симон, напротив, признает задачу исчисления прибыли в балансе только для торговых товариществ; см.: Simon (Bilanzen), S. 5.

[148] Зибон в рамках своего анализа решений Верховного суда приходит к выводу, что во всех решениях предполагается согласование исчисления активов и финансовых результатов; см.: Zybon (Einflüsse), S. 169.

[149] Puchelt (Commentar), S. 64, а также следующие издания, Puchelt (Commentar, 2. Aufl.), S. 71; RG приводит такую интерпретацию в решении от 22 февраля 1909 г., с. 329.

[150] Behrend (Lehrbuch 1886), S. 292; Reischle (Buchhaltung), S. 196.

[151] Makower (Handelsgesetzbuch), S. 88.

[152] См.: Gareis / Fuchsberger (Handelsgesetzbuch), S. 131; Дюрингер и Хахенбург ссылаются на вспомогательную функцию всеобщей меновой стоимости как «важнейшего фактора научно обоснованного повышения стоимости», Düringer/Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 1. Aufl.), S. 156; Beigel (Deutsche Buchführung), S. 67.

[153] Точный текст закона формулирует это положение как истинность баланса; см.: Neukamp (Dogma), S. 450.

[154] См.: Lehmann / Ring (Handelsgesetzbuch), S. 174.

[155] Knappe (Bilanzen), S. 91.

[156] См.: Там же, с. 91.

[157] См.: Knappe (Bilanzen), S. 66.

Наиболее строгое мнение формулируют авторы, прямо отвергающие принцип оценки по себестоимости и требующие ежегодной переоценки по меновой стоимости[158]. RG категорически заявляет в своем решении, что «цена приобретения не может ограничивать оценку»[159] и «...практика ... оставления [в балансе] уплаченной при приобретении цены порочна»[160]. В связи с этим в толкованиях к закону звучат возражения против использования специальных правил оценки для акционерных обществ, отличных от правил для частных предпринимателей и товариществ[161]. В постановлении Верховного суда Гамбурга (OLG Hamburg) прямо запрещается использование «себестоимости», о которой идет речь в § 261 HGB[162].

Виктор Ринг, считавший, что основная цель баланса сводится к отражению «...эффективного имущественного состояния» на конкретную дату и определению прибыли за последний отчетный период, интерпретирует соответствующую стоимость как «цену реализации»[163]. Из природы баланса как инструмента обобщения имущества и задолженности следует, что для покрытия задолженности используется лишь цена реализации, т.е. цена, получаемая при продаже имущества[164]. Эта задача баланса, сформулированная Рингом в 1886 г., упоминается в связи с проблемой оценки без дальнейшего анализа и привлечения законодательных материалов. Густав Сайдлер, в отличие от Ринга, при анализе баланса подчеркивает, что с точки зрения защиты интересов кредиторов такая трактовка недопустима, так как «...баланс в этом случае не отражает стоимости реализации (общей стоимости) предприятия»[165].

[158] См.: Kayser (Gesetz), S. 34; Garcis/Fuchsberger (Handelsgesetzbuch), S. 132; Förtsch (Gesetz), S. 102; Байгель характеризует принципы составления баланса для акционерных обществ и индивидуальных предпринимателей как диаметрально противоположные; см.: Beigel (Buchführungsrecht), S. 14, 24; Ter Vehn (Entwicklung), S. 51; Решение RG от 16 марта 1908 г., с. 126.

[159] См.: Решение RG от 25 июня 1887 г., с. 119.

[160] См.: Решение RG от 25 июня 1887 г., с. 119; см.: Решение RG от 16 марта 1899 г., с. 125

[161] См.: Düringer / Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 1. Aufl.), S. 157; Steiner (Kapital), S. 84.

[162] См.: Решение OLG Gamburg от 26 февраля 1909 г., с. 299.

[163] Ring (Reichsgesetz), S. 256; Simon (Unterweisung), S. 47; RG уже в более ранних решениях упоминает именно эту оценку; см.: Решение RG от 4 мая 1881, с. 104; в более поздних решениях суд утверждает, что в этом случае стоимость «ограничивается и сверху и снизу», Решение RG от 16 марта 1899 г., с. 127.

[164] См.: Ring (Reichsgesetz), S. 256; Schlesinger (Buchführung), S. 1; Сайдлер рассматривает Ринга как приверженца оценки по стоимости реализации; см.: Seidler (Vermögensbilanz), S. 406.

Германн Рем в двух своих публикациях (1909–1910) высказал точку зрения, отличную от идей первых научных трудов статического направления. Он предлагал, исходя из § 40 HGB, опираться исключительно на текущую стоимость[166]. Однако гарантируемая при применении такой оценки и требуемая законодательно положениями HGB относительная истинность баланса[167] не мешала предпринимателю давать завышенную оценку актива и заниженную оценку пассива[168]. В интересах же кредиторов[169] предприятие тем надежнее, чем ниже оценка активов и выше – обязательств в балансе[170]. Допустимость использования текущей стоимости не исключает у Рема принцип наименьших цен. Подобные рассуждения отражают ставшее впоследствии господствующим признание скрытых резервов как вклада в хозяйственное укрепление предприятия и тем самым представляли отход от чистой идеи оценки по меновой стоимости.

1.2.3.2. Понятие «всеобщая стоимость» в постановлениях суда

Понятие «объективной стоимости» как значимого отчетного показателя, закрепленное в постановлении ROHG и развитое в многочисленных толкованиях, связано не только с предписаниями об оценке, данными в ADHGB, но и с более поздними законодательными нормами HGB 1897 г. (абз. 2 § 40)[171]. К этому необходимо добавить многочисленные судебные постановления[172], призывающие оцени-

[165] См.: Seidler (Vermögensbilanz), S. 406.

[166] См.: Rehm (Bilanzwahrheit), S. 41; Rehm (Bewertungslehre), S. 2.

[167] См. Neukamp (Dogma), S. 450; Düringer/Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 1. Aufl.), S. 155; Knappe (Bilanzen), S. 65.

[168] См.: Rehm (Bewertungslehre), S. 2.

[169] См.: Там же, с. 41.

[170] См.: Там же, с. 2.

[171] См.: Thiele (Bilanz), S. 39. Некоторые авторы упоминают рыночные или биржевые цены, известные благодаря предписаниям по отчетности для акционерных обществ, для конкретизации понятия объективной стоимости; см.: Garcis / Fuchsberger (Handelsgesetzbuch), S. 132; Kayser (Gesetz), S. 35; Schmitz (Bücherabschluss), S. 27; о рыночных ценах см.: решение ROHG от 13 апреля 1871 г., с. 194.

[172] См.: анализ решений Верховного суда в Zybon (Einflüsse), с. 152. Зибон исследует решения для анализа статической, динамической и органической теории баланса.

вать активы по «истинной», «действительной»[173], или «текущей»[174], стоимости. Более четкое определение было дано при оценке дебиторской задолженности в связи с обсуждением значения номинальной стоимости и необходимости ее уценки в случае сомнительной платежеспособности должника[175]. По вопросу оценки кредиторской задолженности в литературе и толкованиях законодательства можно найти лишь весьма скудные замечания. Только в работах Дюрингера и Хахенбурга[176], да в одном судебном постановлении 1937 г. [177] высказывается мнение о важности действительной, или истинной, оценки кредиторской задолженности на момент составления баланса.

Оценка по истинной стоимости имела значение, прежде всего, для индивидуальных предпринимателей. Для торговых товариществ истинная стоимость рассматривается со ссылкой на § 109 HGB[178].

Одновременно развивается представление, что, по замыслам законодателей, объективная продажная цена, складывающаяся в результате игры рыночных сил, и есть не что иное, как «всеобщая стоимость»[179]. Такая трактовка, встречающаяся преимущественно в нормативных актах по налоговому праву, вытекала из решений Вер-

[173] См.: Решения ROHG от 10 сентября 1879 г., с. 326; Решение RG от 18 февраля 1885 г., с. 355; от 5 апреля 1886 г., с. 81; от 30 апреля 1891 г., с. 500; от 8 декабря 1893 г., с. 93; от 12 июля 1897 г., с. 36. В данных постановлениях присутствует ссылка на оценку по истинной стоимости с целью защиты интересов кредиторов. Решения RG от 26 октября 1906 г., с. 222; от 15 мая 1907 г., с. 838; от 15 октября 1909 г., с. 36; от 18 января 1918 г., с. 410; от 5 ноября 1918 г., с. 107; от 6 декабря 1918 г., с. 214; от 11 января 1927 г., с. 381; от 17 ноября 1880 г., с. 527; решение Preuß. OVG от 3 февраля 1912 г., с. 270. О значении оценки по истинной стоимости см.: Neukamp (Dogma), с. 468; Bergmann (Bücher-Abschluss), S. 4.

[174] См.: решение Preuß. OVG от 25 ноября 1898 г., с. 150; Решение RG от 26 октября 1906 г., с. 223; текущая стоимость рассматривается как «стоимость в настоящий момент»; см.: Erlach/Mertens (Buchhalter), S. 50; Ortlieb (Buchführung), S. 23.

[175] См.: Решения RG от 10 сентября 1879 г., с. 326; от 28 февраля 1885 г., с. 355; от 5 апреля 1886 г., с. 81; от 8 декабря 1893 г., с. 93.

[176] См.: Düringer / Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 1. Aufl.), S. 158.

[177] См.: Решение RG от 31 августа 1937 г., с. 3161.

[178] См.: Решения RG от 30 апреля 1891 г., с. 501; от 15 мая 1907 г., с. 838.

[179] См.: Решения Preuß. OVG от 17 мая 1897 г., с. 34; от 17 мая 1897 г., с. 42; от 25 ноября 1899 г., с. 86, которые исключают оценку по ликвидационной стоимости; Решения Preuß. OVG от 3 марта 1909 г., с. 273; от 20 октября 1909 г., с. 233; от 27 апреля 1910 г., с. 281; а также Решение OLG Hamburg от 26 февраля 1909 г., с. 300.

ховного суда, в которых в качестве объективной, не подверженной субъективному влиянию категории оценки рассматривается общая стоимость из ALR[180]. Так, § 112 ALR гласит: «Выгода, которую вещь может принести любому владельцу, и есть ее общая стоимость». Исходя из этого, суд определяет общую стоимость как стоимость, которую вещь имеет в силу своих объективных качеств для *любого* владельца, в противоположность субъективной стоимости[181]. Конституирующей чертой всех попыток дать определение такой стоимости является подчеркивание того, что индивидуальные, субъективные элементы связаны с конкретной личностью и потому ими можно пренебречь[182].

Это представление о стоимости[183], доселе мало обсуждавшееся в литературе по счетоводству и балансоведению, преимущественно приравнивает общую стоимость как стоимость объективную к продажной цене[184]. Лишь в некоторых судебных решениях «соответствующая цена» интерпретируется как рыночная или розничная цена, а в случае необходимости – определяемая экспертным путем[185]. Кроме того, OVG Пруссии определил общую стоимость как «[типичную] при обычных (нормальных) обстоятельствах для однородных предметов *цену приобретения*, при отсутствии прочих *объективных* измерителей»[186].

Эти рассуждения ясно показывают, что объективная стоимость, понятие которой развивается в литературе и комментариях к нормативным актам на основе постановлений ROHG, интерпретируется

[180] См.: Решения RG от 19 ноября 1879 г., с. 409; от 11 октября 1880 г., с. 240; от 4 ноября 1893 г., с. 300; Решения Preuß. OVG от 20 апреля 1896 г., с. 69; от 6 июня 1896 г., с. 90.

[181] См.: Решения RG от 11 октября 1880 г., с. 240; от 19 ноября 1879 г., с. 409; решение Preuß. OVG от 20 апреля 1896 г., с. 69.

[182] Шмаленбах рассматривает всеобщую стоимость как «...выгоду, которую может принести вещь любому владельцу, в силу ее удобства, которая может быть оценена каждым владельцем», Schmalenbach (Studie), S. 129.

[183] См.: Förtsch (Gesetz), S. 102.

[184] См.: Решения Preuß. OVG от 6 июня 1896 г., с. 90; от 17 мая 1897 г., с. 32; от 17 мая 1897 г., с. 42; от 25 ноября 1899 г., с. 88; от 3 марта 1909 г., с. 273; от 20 октября 1909 г., с. 233; от 27 апреля 1910 г., с. 281. Коверо резюмирует, что «под объективной стоимостью всегда предполагается продажная стоимость, наилучшим образом это может быть обозначено как принцип оценки по стоимости реализации», Kovero (Bewertung), с. 93, 95.

[185] См.: Решение RG от 11 октября 1880 г., с. 241; о биржевых или рыночных ценах см.: Решение RG от 23 января 1895 г., с. 121.

[186] См.: Решение Preuß. OVG от 20 апреля 1896 г., с. 70.

как общая стоимость, что соответствовало ALR. В связи с этим наблюдалось единодушное стремление оградить баланс от субъективных влияний и произвольных изменений оценок.

В попытках конкретизировать понятие стоимости суды порой принимали противоречивые постановления[187]. В качестве общего для всех элемента можно, однако, выделить игнорирование принципа непрерывности оценки, т.е. отказ от предположения непрерывной деятельности предприятия. Различные определения общей стоимости как цены возможной продажной, текущей стоимости или цены приобретения на дату составления баланса (принцип отчетной даты) позволяют сделать вывод, что красной нитью во всех интерпретациях проходило определение рыночно-обусловленной, независимой от конкретных личностей стоимости на дату составления баланса. Это понятие стоимости, лишенной зависимости от предшествующих оценок и от субъекта оценки, составляет ключевое звено в развитии статической интерпретации баланса вплоть до появления работ Шмаленбаха. Всякое новое определение рыночной стоимости, данное в решении суда или научном труде, должно отвечать сформулированному в постановлении ROHG требованию объективности посредством привязки к сложившимся на отчетную дату рыночным условиям и обеспечения независимости от предыдущих оценок[188].

Анализируя судебные решения с несколько иных концептуальных позиций, Рудольф Мюнцингер пришел к выводу, что под всеобщей меновой стоимостью следует понимать цену, по которой на дату составления баланса в регионе, в котором ведет свою деятельность составитель баланса, совершается достаточно большое число сделок купли-продажи, так как именно такую цену можно считать общепринятой[189].

Возрождавшаяся вновь и вновь дискуссия об общей стоимости, в конце концов, привела к включению этой категории в Государственное положение о налогах (RAO) 1919 г.[190] и в Закон об оценке (RBewG) 1925 г.[191]

---

[187] О несогласованности интерпретаций балансового права в решениях судов см.: Mehrmann (Bedeutung), S. 1494.

[188] См.: Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 398.

[189] См.: Там же, с. 421.

[190] См.: § 138 RAO.

[191] См.: § 8 RBewG 1925 г.

1.2.3.3. Значение амортизации по материалам судебных постановлений

В литературе, ориентированной на рыночную цену, тема амортизации[192] затрагивалась редко[193]. Изолированное рассмотрение содержания баланса на отчетную дату уже само по себе исключает применение предположения непрерывной деятельности предприятия в сфере оценки. Подробно точка зрения по данному вопросу высказывается лишь судами в многочисленных постановлениях, связанных, преимущественно, с оценкой земельных участков, зданий и сооружений. Особый интерес представляет проблема влияния амортизации на финансовый результат и, соответственно, на расчет налогов.

В рамках указанных постановлений суды расценивали амортизацию как учет снижения истинной, общей или текущей стоимости по сравнению с предыдущей датой составления баланса[194]. Ричард Маац, обстоятельно занимавшийся проблемой амортизации, пришел к следующему выводу: «Есть лишь *одно* обоснование амортизации – пониженная оценочная стоимость, подлежащая включению в баланс согласно § 40 HGB»[195]. В связи с этим вновь подчеркивается, что в оценке следует придерживаться «критерия чистой объективности»[196] и избегать субъективности и намеренного искажения[197]. Лишь в отдельных случаях суды, в противоположность общераспространенным убеждениям, высказываются в том смысле, что позволяют составителям баланса «…давать в известной степени свободную оценку на основе коммерческой оценки положения предприятия и расчета, учитывающего природу оцениваемого предмета»[198].

---

[192] «…Из различных трактовок амортизации могут вытекать теории составления баланса», Leonhardt (Entwicklung), S. 34. Предписания п. 3 ст. 185a HGB здесь не принимаются во внимание.

[193] Об амортизации см.: Hertel (Lehrbuch), S. 12; Blaschke (Erläuterungen), S. 57; Willenbücher (Handelsgesetzbuch), S. 43; Lehmann / Ring (Handelsgesetzbuch), S. 173; Düringer/Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 1. Aufl.), S. 157; Brücker (Methode), S. 50; Maatz (Bilanz), S. 103.

[194] См.: Решение OVG от 19 декабря 1888 г., с. 134; Решения Preuß. OVG от 25 ноября 1898 г., с. 151; от 2 июля 1902 г., с. 299; от 3 марта 1909 г., с. 273; от 20 октября 1909 г., с. 233; от 27 апреля 1910 г., с. 281; от 3 февраля 1912 г., с. 269.

[195] Maatz (Bilanz), S. 103.

[196] См.: Решение RG от 15 октября 1909 г., S. 35.

[197] См.: Там же, где разъясняется значение амортизации для акционерных обществ и их акционеров.

[198] См.: Решение Preuß. OVG от 2 июля 1902 г., с. 305.

В 1888 г. Административный суд (OVG), разбирая дело в отношении предприятий горнодобывающей отрасли, не без опоры на ADHGB, постановил, что амортизацию следует определять исходя не из первоначальной стоимости создания или приобретения и не по какой-либо фиктивной цене, а «...лишь исключительно по действительной стоимости на момент составления отчета»[199]. При этом учитывать следует не изначальное, а «*годовое* уменьшение *имущества*»[200]. Понятие амортизации как количественного выражения годового уменьшения имущества повторяется и в постановлении 1909 г.[201]

Объект амортизации суды определяли по-разному. Наряду с изменением действительной стоимости[202], или общей стоимости[203], или цены реализации[204], обсуждался также вариант модифицированной актуальной цены приобретения[205]. Последняя, согласно постановлению 1912 г., может «...служить для расчета амортизации, только если речь идет о существенном снижении стоимости основных средств вследствие их *использования*»[206]. При этом, согласно замечанию ROHG следует принимать в расчет конъюнктуру ликвидационных цен[207]. Цель состоит в корректировке стоимостной оценки, ставшей завышенной[208]. Обзор основных судебных решений показывает, что в обосновании лишь одного из них «...общая стоимость ... по умолчанию полагается равной фактически уплаченной цене приобретения»[209].

В вопросах амортизации судебные постановления дают весьма пеструю картину толкований предполагаемой стоимости. Различные методы ее исчисления приводили к различным результатам отражения остаточной стоимости в балансе, при этом непрерывность оценки

[199] См.: Решение OVG от 19 декабря 1888 г., с. 135; Maatz (Bilanz), с. 109.
[200] См.: Решение OVG от 19 декабря 1888 г., с. 135.
[201] См.: Решение Preuß. OVG от 3 марта 1909 г., с. 267.
[202] См.: Там же от 2 июля 1902 г., с. 305; Решение RG от 18 января 1918 г., с. 410.
[203] См.: Решение Preuß. OVG от 3 марта 1909 г., с. 273.
[204] См.: Там же от 27 апреля 1910 г., с. 282; от 3 февраля 1912 г., с. 270.
[205] См.: Там же от 25 ноября 1898 г., с. 151, в котором предусматривается возможность такой амортизации для отдельных предметов; Решение Preuß. OVG от 20 октября 1909 г., с. 233.
[206] См.: Решение Preuß. OVG от 3 февраля 1912 г., с. 271.
[207] См.: Там же от 27 апреля 1910 г., с. 283.
[208] См.: Там же от 2 июля 1902 г., с. 304.
[209] См.: Там же от 2 апреля 1902 г., с. 311.

в различные моменты времени во внимание не принималась и на снижении текущей стоимости основных средств в форме амортизации никак не сказывалась. Амортизация воспринималась как определенная корректировка оценки основных средств. Мерманн, давая понятие амортизации с точки зрения статической теории, называл ее «...средством не калькуляции затрат, а *оценки*»[210]. Ввиду неопределенности темы научная и юридическая дискуссия сместилась к вопросам нахождения нижней границы стоимости, ее исчисления и анализу риска образования скрытых резервов вследствие занижения оценки[211]. В судебном постановлении 1891 г. было подчеркнуто, что ст. 31 не носит принудительного характера[212]. Отсюда следовало, что закон не запрещал отражать имущество по стоимости ниже действительной[213]. Поэтому и амортизация не могла рассматриваться как выражение взаимосвязи оценок на начало и конец отчетного периода.

1.2.3.4. Критерии признания объектов в балансе

Итак, анализ показывает, что в рассматриваемый период в научных трудах и толковании законодательных норм вопрос оценки обсуждался исключительно в рамках концепции и задач баланса. При этом обоснование объективной рыночной цены охватывало, прежде всего, оценку статей актива[214]. Если не считать судебных постановлений, в которых вопросы балансоведения решались преимущественно казуистически, мы находим лишь отдельные источники, в которых бы глубоко обсуждались возможные критерии признания тех или иных объектов в балансе[215].

Симон считал, что необходимо включать в состав имущества, отражаемого в балансе, всякий предмет «...который может быть объектом правоотношений»[216]. Конкретную способность вещи к отчуждению Симон выдвигает в качестве критерия признания в балансе, уточняя из соображений объективности, что доказательством таковой способности служит приобретение объекта за плату у третьих

[210] Mehrmann (Bedeutung), S. 1499; Leonhardt (Entwicklung), S. 36.
[211] Neukamp (Dogma), S. 450; Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 405.
[212] См.: Решение RG от 30 апреля 1891 г., с. 500.
[213] См.: Там же от 10 мая 1907 г., с. 838.
[214] См.: Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 389.
[215] См.: Roland (Begriff), S. 150. В процессе дискуссии не учитывалось, включается ли собственное имущество предпринимателя в баланс; см. также: Düringer / Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 3. Aufl.), S. 406.
[216] Simon (Bilanzen), S. 167.

лиц[217]. Германн Штауб на основе этого положения развил понятие «объекта правоотношений»[218], общепринятое сегодня.

В одном из решений по вопросу баланса ROHG в 1878 г. сравнительно подробно рассмотрел проблему отражения в балансе будущих обязательств поставки. В соответствии с ним не исключается возможность «...отражения в балансе имущественных прав, вытекающих из договоров поставки»[219]. Однако в нем не были уточнены ни условия признания, ни правила оценки, которые были названы «чисто практической проблемой»[220]. Дюрингер и Хахенбург, анализируя ст. 39 HGB, пришли к выводу, что «в результатах инвентаризации и в балансе должны отражаться *все* имущественные объекты предприятия»[221]. Так понимался принцип полноты. Он также требовал, чтобы в балансе была отражена вся задолженность предприятия, а перечисленные в ст. 39 объекты были приведены лишь в качестве примера[222]. Частично отсюда можно вывести запрет сальдирования дебетовых и кредитовых оборотов по счетам расчетов. Было бы недопустимо показать дебиторскую задолженность за вычетом кредиторской, в балансе должны быть показаны как та, так и другая[223]. Мы должны процитировать абстрактную формулировку Оскара Писко (1907): «...в балансе должны отражаться ... только реальные, самостоятельно существующие, имущественные объекты»[224]. Кроме того, согласно ст. 39 и 40 HGB, отображаемые имущественные объекты должны «принадлежать предприятию на основании закона»[225].

В теоретической бухгалтерской литературе того времени по вопросу возможного содержания баланса царит обстоятельнейшая казуистика. Несмотря на бесчисленные изложения отдельных вопросов, примеры ведения счетов и составления баланса, так и не возникает фундаментальной дискуссии по вопросу критериев признания объектов в рамках балансового права[226].

Постепенно, отчасти в связи с активностью первых представителей динамического направления, возникает дифференцированный подход к удостоверению объектов имущества в зависимости от их применения (например, предметы, предназначенные для переработки или для длительного использования на предприятии)[227].

За рамки проблематики оценки авторы, за исключением Симона, выходили редко[228]. Помимо немногочисленных принципов составления баланса, освещенных, преимущественно, в научной литературе, анализируется также проблема оценки активов. Работы Симона и повсеместное признание «рыночной цены» как мерила оценки в литературе того времени позволяют предположить, что обязательными для отражения в балансе считались лишь активы, которые обладают способностью к отчуждению и могут быть оценены независимо от прочих. Принцип объективности, лежащий в основе применения рыночной цены, означал, что к учету принимались лишь активы, способные быть вовлеченными в обязательственные отношения[229]. Концептуальное решение проблемы отражения в балансе нематериальных активов и нематериальных имущественных прав было сформировано в статической теории значительно позже[230].

При отражении в балансе кредиторской задолженности авторы, к сожалению, как правило, настаивали только на требовании полноты. Это приводит к тому, что пассив включали все без исключения «долги», так как критериев их признания не было.

1.2.3.5. Выводы: статическое понимание баланса до Шмаленбаха

Итак, на первом этапе развития статической концепции баланса (до работ Шмаленбаха) сложились следующие ключевые интерпретации балансового права:

---

[217] См.: Simon (Bilanzen), S. 169; Roland (Begriff), S. 151.

[218] См.: Staub (Kommentar, 6., 7. Aufl.), § 40.

[219] Решение ROHG от 9 сентября 1878 г., с. 73.

[220] Там же, с. 74.

[221] См.: Düringer / Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 1. Aufl.), S. 154; Ritter (Handelsgesetzbuch), S. 67.

[222] См.: Düringer / Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 1. Aufl.), S. 154.

[223] См.: Там же.

[224] Pisko (Unternehmen), S. 80. О трактовке понятия «имущество» в ADHGB и HGB См.: Roland (Begriff), S. 27.

[225] См.: Решение RG от 23 октября 1927 г., с. 23.

[226] См.: Hertel (Buchführung), S. 4; Schiebe/Odermann (Lehre), S. 10; Neumann (Quintessenz), S. 44; Ortlieb (Buchführung), S. 22; Spöhrer (Anleitung), S. 11; Scubitz (Anleitung), S. 11; Huber (Bilanz), S. 9; Hesse/Bretemitz (Einführung), S. 50; решение RG от 9 октября 1913 г., с. 172.

[227] См.: Maatz (Bilanz), S. 63; Kovero (Bewertung), S. 80. Пассов констатирует, что «в законе не содержится общих предписаний по их учету», Passow (Bilanzen, 1. Aufl.), S. 35.

[228] См.: Roland (Begriff), S. 28.

[229] См.: Там же, с. 146.

[230] См.: Düringer / Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 3. Aufl.), S. 416, которые в своих комментариях ориентируются не только на статическую теорию.

с целью защиты кредиторов[231], а также соблюдения принципа объективности как научные, так и нормативные источники содержали единодушные высказывания за рыночную стоимость, хотя она определялась везде по-разному[232]. Предполагаемая стоимость толкуется как текущая стоимость, которая относится ко всем без исключения статьям актива и пассива. Цель такой «истинной», или «действительной», оценки заключалась в недопущении субъективного влияния оценщика и, тем самым, произвольного и злонамеренного искажения оценок статей баланса;

оценка по рыночной стоимости полностью исключала ее непрерывность. Составитель баланса на каждую отчетную дату (принцип отчетной даты) обязан был определить «текущую стоимость» объекта независимо от его оценки в прошлом году[233];

понятие амортизации, связываемое с такой интерпретацией «рыночной стоимости», сводилось к снижению текущей стоимости основных средств в балансе. При этом исключалась возможность последовательного определения стоимости актива из периода в период, взаимосвязанного с амортизацией[234];

в литературе, посвященной торговому праву, проблема оценки рассматривалась вне зависимости от вопроса, как определить круг активов и пассивов, подлежащих отражению в балансе. Также и в судебных решениях тема оценки затрагивалась либо в самых общих выражениях, либо в связи с конкретными статьями баланса. Единодушно признавалось лишь требование полноты баланса. За исключением работ Симона, бесчисленные статьи, посвященные отражению в балансе активов и пассивов, не затрагивали вопросов критерия их признания. Симон вводит в балансоведение понятие способности вещи к отчуждению, что получило название оборотоспособность.

[231] О защите интересов кредиторов и акционеров см.: Решение RG от 15 октября 1909 г., с. 36; решения Preuß. OVG от 2 июля 1902 г., с. 304; от 27 апреля 1910 г., с. 282 в этой связи определяют, что неоправданно завышенная амортизация недопустима и рассматривается как ущемление интересов третьих лиц.

[232] В рамках анализа литературы по оценке Коверо пришел к выводу, что «в области оценки наблюдается некоторая путаница», Kovero (Bewertung), S. 91.

[233] Фальтербаум и Бекманн характеризуют это как пренебрежение к принципу разграничения отчетных периодов; см.: Falterbaum /Beckmann (Buchführung), S. 288.

[234] См.: Hast (Grundsätze), S. 144.

2. ВТОРОЙ ЭТАП: ДАЛЬНЕЙШЕЕ РАЗВИТИЕ СТАТИЧЕСКОЙ ТРАКТОВКИ БАЛАНСА ПРИ ШМАЛЕНБАХЕ

2.1. Комментарии, сокращение и расширение статической теории Шмаленбахом

Значение работ Шмаленбаха для обоснования динамической интерпретации балансового права[235] заключается в основном в критике господствовавших до него научных трактовок[236]. Они использовались им в качестве предпосылки для критики. На основании этого можно представить, что Шмаленбах понимал под статической трактовкой баланса.

В своей первой работе по анализу нормативных документов по бухгалтерскому учету и балансу[237] он рассматривал «сущность»[238] положений по учету и банкротству[239]. В ней Шмаленбах ссылается на присутствующую в нормативных предписаниях по бухгалтерскому учету и балансу тенденцию законодательного определения числа, формы торговых книг и сущности баланса и использования предписаний уголовного права при обосновании необходимости ведения учета. Выводы Шмаленбаха отражают интерпретацию целей счетоводства и баланса, ориентированного на предотвращение банкротства, что было характерно и для развития статической трактовки[240]. Риск банкротства предприятия лежит на его кредиторе и должен минимизироваться посредством отражения информации об имущественном положении данного предприятия. Недостаток информации об имущественном положении зачастую становится причиной краха предприятия[241].

Кроме того, Шмаленбах подверг сомнению возможность совместного проведения уценки с требованиями § 39, 40 HGB, из чего исходили комментаторы, утверждавшие, что имущественное состоя-

[235] См.: с. 94 этой работы.

[236] См.: Kosiol (Formalaufbau), S. 120.

[237] См.: Schmalenbach (Mängel), S. 281.

[238] Там же, с. 283.

[239] См.: Там же.

[240] См.: с. 107 этой работы.

[241] См.: с. 107 этой работы, Schmalenbach (Mängel), S. 284.

ние предприятия можно оценить с помощью его баланса. Трактовка Шмаленбаха была основана на принципе осмотрительности, который предполагает возможность уценки[242]. В итоге дело заключается в том, что «баланс отражает имущественное положение настолько правильно, насколько это возможно. Тот, кто это понимает, сможет исключить опасность того, что в качестве годовой прибыли будет рассматриваться то, что фактически является только увеличением оценки за минувшие годы»[243].

Шмаленбах в своих работах «Die Verbuchung von Reparaturen»[244] («Учет ремонтов») и «Die Abschreibungen»[245] («Амортизация»), обе – 1907–1908 гг., утверждал, что ошибочные представления о коммерческом балансе возникают из установки, что он служит исчислению активов[246]. Так как Шмаленбах не рассматривал в качестве задачи баланса исчисление стоимости имущества, то здесь начинается его критика статической трактовки. Уже в этот период он подчеркивает, что в противоположность существующей теории, задачи учета состоят не в том, чтобы наиболее точно определить стоимость капитала[247]. Так как истинную стоимость может устанавливать сам собственник, то в коммерческом балансе она не будет соответствовать реальной величине[248]. Желая представить свою собственную концепцию, Шмаленбах в более поздних работах характеризует определение стоимости имущества в качестве цели статического баланса[249]. Со ссылкой на поверхностную работу законодателей[250] и недостатки в постановке цели баланса[251] он выделяет различные возможности для интерпретации и раскрытия «имущественного положения» (ст. 28 ADHGB)[252]. Он пишет, что в том случае, когда в балансе необходимо отразить благосостояние хозяйствующего субъекта, «...баланс должен быть абсолютно точным»[253]. Имущество служит

[242] См.: Schmalenbach (Mängel), S. 297.
[243] Там же, S. 298.
[244] См.: Schmalenbach (Verbuchung), S. 472.
[245] См.: Schmalenbach (Abschreibungen), S. 81.
[246] См.: Schmalenbach (Verbuchung), S. 473; Schmalenbach (Abschreibungen), S. 81.
[247] См.: Schmalenbach (Verbuchung), S. 473.
[248] См.: Schmalenbach (Abschreibungen), S. 81.
[249] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 11.
[250] См.: Там же, с. 7.
[251] См.: Там же, с. 8.
[252] См.: Там же, с. 10.
[253] Там же, с. 11.

не мерилом, а самостоятельной целью отчетности. Поскольку понятие имущества в балансовом праве неоднократно и незначительно изменялось[254], Шмаленбах отрицал целевую ориентацию понятия имущества[255], предложенную законодателем. Он считал, что нормативное регулирование бессмысленно. Затем он утверждал, что задачи баланса, характеризуемые им как статические и сконцентрированные на исчислении стоимости имущества, не могут быть выведены из требований закона.

Выступления Шмаленбаха против задачи статического баланса как определения стоимости имущества, которую он связывал с отражением объектов по реальной стоимости[256], проходят красной нитью через все его дальнейшие исследования[257]. Формулировка такой трактовки баланса как статической[258] является основой его взглядов, и отличается от известных или только начинающих авторов. Шмаленбах, в частности, понимал «реальную стоимость» не в смысле рыночной цены, а как будущую капитализированную прибыль[259]. Так как Шмаленбах рассматривал понятие предполагаемой стоимости как несоответствующее господствующей научной трактовке баланса, она остается недосягаемой для статического баланса[260]. В более поздних работах по анализу динамического баланса он откажется от такой трактовки[261].

Пренебрежение задачей исчисления прибыли, существовавшее с момента возникновения балансового права, считается в работах Шмаленбаха большой ошибкой[262]. Статическая трактовка баланса, анализируемая в его работах, и рассматриваемая в дальнейшем, ставит задачей исчисление активов. Дуализм, который изначально существовал в выделении двух задач – исчисления финансовых результатов и определения стоимости имущества, вовсе не оправдывался Шмаленбахом[263].

[254] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht).
[255] Там же, с. 12.
[256] О критике Шмаленбаха оценки по текущей стоимости; см.: Schmalenbach (Goldmarkbilanz), S. 4.
[257] См.: Schmalenbach (Abschreibungen), S. 81; Schmalenbach (Zweck), S. 382; Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 10.
[258] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 11.
[259] См.: Schmalenbach (Studie), S. 129, 137, 147.
[260] См.: Schneider (Bilanzrechtsprechung), S. 1230.
[261] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 65.
[262] Antweiler (Bilanz), S. 122.
[263] См.: с. 109–110 этой работы.

Впервые в 1910–1911 гг. Шмаленбах дал характеристику динамической трактовки баланса в связи с истолкованием амортизации[264]. В статическом балансе имущество представлено на основе «реальных цен» и амортизация исчисляется как разница между реальной стоимостью основных средств на начало отчетного периода и на отчетную дату[265]. Это связано с тем, что согласно статической трактовке баланса, между стоимостью его статей не существует непрерывности оценки[266]. Таким образом, по Шмаленбаху, амортизация в данном случае не нужна.

2.2. Отражение задач и концепции статического баланса в балансовом праве

После анализа проблемы статического баланса Шмаленбахом интерпретация задач и концепции балансового права приняла в дальнейшем широкий размах. Работы, появившиеся в начале XX в., приобрели ярко выраженный научный характер, хотя в них не наблюдалось новых веяний в интерпретации балансового права. Общая дискуссия сводилась к повторению уже известных аргументов. Только в сфере развития производственно-экономического подхода к проблемам баланса, независимого от положений балансового права, наметились некоторые новации, которые, среди прочего, были связаны с проблемой сохранения номинальной стоимости капитала[267]. Так, анализ системы балансового права[268], выполненный Ричардом Пассовым[269] (1910), привел его к обоснованию статической трактовки баланса. Пассов рассматривал в качестве задач баланса получение информации о стоимости имущества-брутто; величине чистых активов; прибыли или убытке, которые рассчитаны через сопоставление чистых активов[270]. Баланс, по Пассову, отражает имущественное положение организации, которое существует на мо-

[264] См.: Schmalenbach (Zweck), S. 379.
[265] См.: Там же, с. 382.
[266] См.: Там же, с. 383.
[267] См.: Nicklisch (Betriebslehre), S. 59; Schmalenbach (Bilanz, 4. Aufl.); Schmidt (Bilanz); Rieger (Einführung), S. 179; Hauck (Bilanztheorien); Ederlen (Bilanz); Le Coutre (Grundzüge); Isaac (Bilanzen); Osbahr (Bilanz); Hax (Substanzerhaltung), S. 7.
[268] См.: Osbahr (Bilanz), S. 92; Fleege-Althoff (Literatur).
[269] См.: Passow (Bilanzen, 1. Aufl.).
[270] См.: Passow (Bilanzen, 1. Aufl.), S. 6; Busse (Inventur), S. 6.

мент составления баланса. Сам баланс отражает только мгновение, «...в какой-то степени моментальную фотографию состояния активов»[271]. Какие-либо данные финансового характера можно получить при сопоставлении балансов за различные периоды[272].

Пассов отводил довольно высокую роль исчислению прибыли в статической интерпретации баланса. Он объяснял это тем, что информация о прибыли или убытке служит основой для дальнейших управленческих решений и оценки того, принесут ли мероприятия, проводимые администрацией, прибыль или нет[273]. Эта информация необходима не только собственникам, но и другим пользователям отчетности[274].

При анализе актива и пассива баланса, а также его структуры выводы Пассова повторяли уже известные взгляды[275]. Так, амортизацию он трактовал как снижение стоимости основных средств[276]. К заслугам можно отнести детальный анализ наиболее трудной и важной, по его мнению, проблемы баланса: оценки[277]. Пассов, рассмотрев все развитие проблемы трактовки оценки до момента своего исследования и проанализировав ее в контексте исторического развития балансового права, пришел к выводу, что история проблемы оценки однозначно подтверждает мнение о том, что законодатели в противоположность практике составления баланса[278] хотели закрепить в абз. 2 § 40 HGB оценку по истинным, объективным продажным ценам. (Только в новой реакции HGB 1897 г. в § 38 присутствует ссылка на систему GoB[279].) Пассов считал, что в нормативных документах не существует предписаний, которые определяют в качестве границы уценки или дооценки[280] цену приобретения объекта[281]. Однако он считал неуместной интерпретацию нормативных материалов в том духе, что предприниматель должен составлять от-

[271] Passow (Bilanzen, 1. Aufl.), S. 7.
[272] См.: Там же.
[273] См.: Там же.
[274] См.: Там же, с. 8.
[275] См.: Там же, с. 34, 55.
[276] См.: Passow (Bilanzen, 1. Aufl.), S. 45; о трактовке амортизации как выражения уменьшения стоимости; см.: Schiff (Wertminderungen), S. 26.
[277] См.: Passow (Bilanzen, 1. Aufl.), S. 83.
[278] См.: Там же, с. 118.
[279] См.: Там же, с. 106.
[280] См.: Там же, с. 111.
[281] См.: Там же, с. 115.

четность исключительно в интересах кредиторов, чтобы предоставить им информацию об имуществе в целях оценки возможного банкротства[282]. В основе оценки, по его мнению, и тут он ссылается на Писко[283], должны лежать «независимые продажные цены». Они и составляют важный критерий баланса[284]. Это было его собственное мнение, но после изучения предписаний оценки § 40 HGB, посвященного оценке по покупным ценам, он отмечал их несоответствие практике, ориентированной на цены приобретения. Из этого Пассов делал вывод, что оценка имущества и кредиторской задолженности, соответствующая принципу надлежащего ведения учета, должна проводиться согласно требованиям HGB[285].

Концепция баланса, высказанная Пассовом, соответствовала статической трактовке баланса, в ее состоянии на тот момент. Его выводы приобрели существенное значение для обоснования статической интерпретации, хотя он и не употреблял слово «статика».

Помимо Пассова и других авторов[286], широкую известность получили трактовки балансового права Илмари Коверо[287], Карла Леманна и Виктора Ринга[288], а также Макса Лиона[289].

Исследуя проблему оценки, Коверо продолжил анализ Пассова, но исходил, прежде всего, из принципиального различия реализованной и нереализованной прибыли (убытка)[290]. Пытаясь изучить «сущность баланса», он пришел к выводу, что суть баланса – «...независимая картина имущества и инвентарь, составленные в денежном выражении на основе специально выработанных приемов»[291]. Такое определение соответствовало не только взглядам ученых, но и было закреплено в законодательстве[292]. На основании данного определения Коверо выводил функции баланса как основы оценки имущественного положения и результатов деятельности с целью оценки шансов продолжения деятельности предприятия[293].

[282] См.: Passow (Bilanzen, 1. Aufl.), S. 108.
[283] См.: с. 123 этой работы.
[284] См.: Passow (Bilanzen, 1. Aufl.), S. 113.
[285] См.: Там же, с. 211.
[286] См.: Kempin (Entwicklung), S. 24; Brand (Handelsgesetzbuch), S. 139.
[287] См.: Kovero (Bewertung).
[288] См.: Lehmann / Ring (Handelsgesetzbuch, 2. Aufl.).
[289] См.: Lion (Bilanzsteuerrecht).
[290] См.: Kovero (Bewertung), S. 1–7.
[291] Там же, с. 29.
[292] См.: Там же, с. 30.
[293] См.: Там же, с. 31, 35, 39.

Выполнению этой задачи служат особая структура баланса, а также специальные правила группировки активов[294]. Коверо рассматривал самоинформирование предпринимателя об имущественном положении, не связывая эту задачу баланса с целями баланса по торговому праву.

Со ссылкой на цель баланса (оценка имущественного состояния предприятия) и материалы Нюрнбергской конференции он делал вывод, что «хотя в них это недостаточно ярко выражено, но подразумевалось использование оценки по реальной стоимости»[295]. Такая оценка, согласно Коверо, оправдывается корректирующей, уточняющей функцией баланса по отношению к самой системе бухгалтерского учета. При любой другой трактовке оценки такая корректировка теряет смысл[296]. Под реальной стоимостью подразумевалась «стоимость на текущий момент», которая учитывает увеличение стоимости. В этом совпадали взгляды юристов и практикующих бухгалтеров[297]. При анализе проблемы оценки Коверо не различает группы имущества, но предполагает «реальность и своевременность оценки»[298]. При расчете[299] объективной меновой стоимости[300] Коверо рассматривал проблему существования рынка приобретения и рынка сбыта. Для производственных предприятий в качестве объективной меновой стоимости может использоваться только себестоимость приобретения, актуальная на момент составления баланса, определение которой представляется единственно возможным[301]. Необходимость выполнения принципов «своевременности» и «единства» оценки баланса предполагает использование цен приобретения, сложившихся на момент составления баланса[302]. Коверо ссылается на связанное с этим понятие нереализованной прибыли[303]. «...Реализованная прибыль или убыток учитывает, в некоторой степени, снижение или повышение стоимости, произо-

[294] См.: Kovero (Bewertung), S. 35.
[295] Там же, с. 55.
[296] См.: Там же, с. 58.
[297] См.: Там же, с. 60.
[298] Там же, с. 62.
[299] Там же, с. 69.
[300] См.: Там же, с. 114.
[301] См.: Там же, с. 115.
[302] См.: Там же, с. 119, 121; а также в 1910 г. – Ritter (Handelsgesetzbuch), S. 68.
[303] См.: Kovero (Bewertung), S. 136.

шедшее под воздействием рыночной конъюнктуры. Изменение оценки станет явным только после совершения акта обмена, хотя стоимость подвергается постоянным изменениям»[304]. Отражение реализованной прибыли может иметь значение для правильной оценки имущественного положения[305]. Коверо в этой связи предлагал разрешить оценку по объективной стоимости приобретения на дату составления баланса с одновременным отражением суммы нереализованной прибыли, относящейся к данной дооценке, в пассиве баланса[306].

В своей трактовке баланса он использовал анализ научных публикаций и существовавшую на тот момент оценку законодательных материалов. Особенность его выводов состоит в выделении рынка приобретения товаров и услуг для определения объективной меновой стоимости, хотя в основном в литературе того времени упоминался рынок сбыта. Значение теории Коверо заключается не только в обширном изучении материалов, но и в возможности использования результатов его исследования в дальнейшем анализе, вплоть до недавнего прошлого[307].

Комментарии Леманна и Ринга, зачастую привлекаемые для анализа материалов HGB 1897 г., в основном повторяли интерпретации задач и концепции баланса, сделанные Пассовом и характерные для статической трактовки баланса[308].

Лион в своей монографии, посвященной классификации торгового и налогового права, отмечал значение баланса для представления чистых активов предприятия на определенный момент времени[309]. Только сопоставление балансов отчетных периодов, следующих друг за другом, делает возможным исчисление прибыли, но сама по себе прибыль не является специальной задачей баланса[310]. Годовой отчет отражает не стоимость имущества, а только одно мгновение в его развитии и его состоянии[311]. Изменение имущественного состояния исчисляется через сопоставление сальдо чистых

[304] Kovero (Bewertung), S. 136.
[305] См.: Там же.
[306] См.: Там же, с. 204.
[307] См.: Schneider (Begründer III), S. 42.
[308] См.: Lehmann / Ring (Handelsgesetzbuch, 2. Aufl.), S. 166.
[309] См.: Lion (Bilanzsteuerrecht), S. 2.
[310] См.: Там же, с. 2.
[311] См.: Там же, с. 2, 6.

активов в балансе[312]. Главная задача баланса – отражение чистых активов предприятия[313]. Эта задача, по Лиону, и регулирует правила оценки[314]. Прибыль можно исчислить через сопоставление чистых активов только при условии продолжения деятельности предприятия[315]. Под «стоимостью» HGB понимает то, «...что необходимо рассматривать как господствующую трактовку при учете различий во мнениях, выраженных о литературе по торговому праву, т.е. реальную, объективную продажную стоимость»[316]. HGB требует «...использования цен коньюнктуры рынка на отчетную дату»[317] и вообще не упоминает цены приобретения или изготовления[318]. Амортизация служит, для того чтобы «объекты отражались по своей реальной стоимости»[319]. Лион сравнивал господствующую трактовку балансового права и практику торгового учета, где баланс составлялся с учетом принципов реализации и неравенства, и констатировал их противоречие в вопросе оценки.

Осбар в рамках анализа «проблем баланса» пришел к выводу, что интерпретации и трактовки вопросов баланса и бухгалтерского учета могут быть сведены в четыре круга проблем: чисто юридические (внимание к предписаниям торгового права, регламентирующим вопросы баланса[320]); круг преимущественно научно-правовых взглядов (учет научных взглядов, но одновременное внимание к трактовке права[321]); научный подход (баланс как проблема счетоведения[322]) и хозяйственно-политический подход (бухгалтерский учет и баланс как инструменты регистрации и контроля[323])[324]. В абз. 1 § 38 HGB законодатели требовали, чтобы каждый хозяйствующий субъект представлял наглядную информацию о своих чистых активах через сопоставление имущества и кредиторской задолженности,

[312] См.: Lion (Bilanzsteuerrecht), S. 2.
[313] См.: Там же, с. 3.
[314] См.: Там же, с. 7.
[315] Там же, с. 9.
[316] Там же, с. 71.
[317] Там же.
[318] См.: Там же.
[319] Там же, с. 199.
[320] См.: Osbahr (Bilanz), S. 38.
[321] См.: Там же, с. 51.
[322] См.: Там же, с. 76.
[323] См.: Там же, с. 86.
[324] См.: Там же, с. 1.

предполагаемое по § 39 HGB[325]. Термин «имущество», используемый в законе, соответствует имуществу в народном хозяйстве[326]. Отражение имущества на соответствующих счетах делает возможным исчисление кредитоспособности предприятия, которую Осбар рассматривал без взаимосвязи с коммерческим балансом[327]. Помимо разъяснения вопросов трактовки имущества, кредиторской задолженности и оценки он рассматривает эти понятия, в отличие от балансового права, «...в качестве всеобщей экономической основы проблемы баланса»[328]. В предписаниях торгового права не дается ссылок на методы оценки разных групп коммерческих активов. Однако в ходе развития выяснилось, что все предметы имущества должны оцениваться по своей объективной продажной цене на дату составления баланса, т.е. по истинной стоимости[329]. Для активов и пассивов не может существовать никаких других оценок, кроме оценки по текущей стоимости; объективная стоимость реализации формирует безусловно правдивый баланс[330]. Амортизация [должна отражать] «...истинное изменение стоимости, т.е. разность между объективной продажной ценой объектов на начало и конец периода»[331]. Результаты своего анализа Осбах относил к кругу преимущественно научно-правовых взглядов (вторая группа)[332].

Понятие «статика» мы впервые находим у Иоганна Фридриха Шера в 1921 г.[333] При этом он ссылается на Шмаленбаха. Парные понятия (динамика и статика) были перенесены из математики в терминологию счетоводства[334]. Под статикой следует понимать баланс имущества[335]. Шер отмечает различия между § 40 и 261 HGB (предписания оценки для акционерных обществ), обсуждаемые в литературе, в том, что статический баланс «ищет смерть предприятия в жизни или, наоборот, жизнь в смерти». Более статическая трактовка им не конкретизируется.

[325] См.: Osbahr (Bilanz), S. 5.
[326] См.: Там же, с. 7.
[327] См.: Там же, с. 8.
[328] См.: Там же, с. 2–38.
[329] См.: Там же, с. 43.
[330] См.: Там же.
[331] Там же, с. 44.
[332] См.: Osbahr (Bilanz), S. 51–62. Прочие точки зрения можно не принимать во внимание, так как положения балансового права не были в них исходных пунктом исследования.
[333] См.: Schär (Buchhaltung).
[334] См.: Там же, с. 8.
[335] См.: Там же, с. 9.

Гроссманн немного позднее рассматривал амортизацию, проводимую с целью доведения оценки в балансе до текущей стоимости, как статическую[336], однако не аргументировал эту трактовку баланса.

В качестве более известного сторонника статической трактовки баланса необходимо упомянуть Франца Финдайзена – создателя производственно-экономической теории налогов[337]. В связи с утверждением Закона о налоге на прибыль (Reichseinkommensteuergesetz) от 29 марта 1929 г. Финдайзен представил концепции прибыли, выводимые из различных трактовок баланса[338]. При статическом подходе прибыль представляет собой прирост (чистых) активов производственного периода; в HGB это понятие прибыли связывается с оценкой по текущей стоимости, требуемой в § 40, и включает также и нереализованную часть прибыли[339]. Прибыль понимается как прирост (чистых) активов, убыток – как снижение (чистых) активов, независимо от того, были ли они реализованы в товарообороте данного периода или представляют собой условную прибыль, полученную через повышение стоимости активов[340]. Финдайзен установил взаимосвязь между статической трактовкой прибыли и простым счетоводством, так как в последнем через сопоставление балансов исчисляется сумма чистого прироста капитала[341].

Эрих Штрайт использовал статическую трактовку баланса при анализе пассива баланса, в особенности резервов[342]. Цель статики состоит в «...получении по возможности наиболее благоприятной картины имущественного состояния»[343] предприятия. При исчислении чистых активов учитываются все имущество и вся кредиторская задолженность[344]. Отражение в балансе резервов основано на статической трактовке баланса, состояние пассивов отражается достоверно. Существенным стал экономический подход, согласно которому

[336] См.: Grossmann (Abschreibung), S. 75.
[337] См.: Wöhe (Steuerlehre), S. 32; Fischer / Schneeloch / Sigloch (Steuerlehre), S. 699.
[338] См.: Findeisen (Unternehmung), S. 81.
[339] См.: Там же, с. 83.
[340] См.: Там же, с. 84.
[341] См.: Там же, с. 115.
[342] См.: Streit (Grundsätze), S. 4.
[343] Там же.
[344] См.: Там же.

должна отражаться не только очевидная, зарегистрированная в книгах задолженность, но и «...такие долги, обязательства, отчисления и нереализованная прибыль, которые являются нагрузкой предприятия и оказывают влияние на его имущественное положение, но при этом не могут быть определены точно по сумме или сроку погашения»[345]. Отказ от отражения этих объектов приводит к недостоверному отражению имущественного состояния предприятия[346].

В качестве примера статической трактовки баланса в литературе можно привести третье издание комментариев Дюрингера и Хахенбурга[347]. Составление баланса, соответствующее абз. 2 § 40 HGB, характеризуется ими как статическое. Они настаивали на учете всех без исключения активов, предметов имущества или по наивысшей возможной стоимости, или по текущей стоимости на отчетную дату[348]. При этом отмечалось, что в § 40 HGB не говорится об амортизации; регламентируется только оценка по текущей стоимости[349]. Если в ранней литературе амортизация трактовалась, по меньшей мере, как разница между некогда более высокой, а теперь более низкой текущей стоимостью, то в данных комментариях в толковании статики последовательно отрицалась взаимосвязь оценок между периодами для некоторых активов, так как «...не предусматривается никакой всеобщей или специальной непрерывности оценки»[350]. Оценка по себестоимости рассматривалась исключительно в «...специальных предписаниях»[351] § 261 HGB (для акционерных обществ).

При анализе оценки по текущей стоимости для отдельных активов в комментариях поясняется, что она допустима в соответствии с § 40 HGB и представляет собой первоначальную стоимость за вычетом амортизации; она не является текущей стоимостью в прямом смысле, но вероятна при условии продолжения деятельности[352].

Концептуальное разделение предположений ликвидации и непрерывности деятельности приводит к противоположному использованию понятия текущей стоимости, которое никак не связано с обоснованием статической концепции.

[345] См.: Streit (Grundsätze), S. 4, 10.
[346] См.: Там же, с. 4.
[347] См.: Düringer / Hachenburg (Handelsgesetzbuch, 3. Aufl.), S. 421.
[348] См.: Там же, с. 422.
[349] См.: Там же.
[350] Там же.
[351] Там же, с. 423.
[352] См.: Там же, с. 424.

Перечисление авторов, анализировавших статические задачи и концепцию баланса, можно продолжать и дальше[353]. Однако для определения и объяснения исторического развития статической трактовки балансового права это не нужно. Из рассмотренных идей важно отметить, что на работы Коверо будет ориентироваться Рем[354] при обосновании оценки по текущим ценам на рынке сбыта. Дюрингер и Хахенбург подчеркнули характер наивысшей оценки для текущей стоимости и допускали уценку. Оценка по себестоимости по концепции непрерывности деятельности на этой стадии обсуждения не имела значения. Имущество, исчисленное по текущей стоимости, при определении разницы чистых активов неизбежно приводит к образованию и учету нереализованной прибыли.

Для продолжения дискуссии основополагающими стали налоговые моменты, в рамках которых Финдайзен рассматривал различные концепции прибыли и трактовки баланса. Вопрос о том, является ли баланс, составленный в соответствии с положениями торгового права, статическим или динамическим, обсуждался исключительно в юридическом аспекте и привел к заключению в обоснованности принципа существенности коммерческого баланса для баланса налогового[355].

3. ТРЕТИЙ ЭТАП: ТЕОРИЯ СТАТИЧЕСКОГО БАЛАНСА В ПРОИЗВОДСТВЕННО-ЭКОНОМИЧЕСКОМ УЧЕНИИ

Помимо возрастающего значения налогового права в тот период отмечается интерес экономической теории к трактовке баланса[356].

Со ссылкой на различное истолкование понятия прибыли Альберт Тер Вен впервые рассматривает это понятие как экономическую категорию статической трактовки баланса[357]. Статический ба-

[353] См., например: Hoffmann (Gewinn), S. 82; Seitz (Buchführung), S. 60, 87; а также Леманна, который характеризует статическую интерпретацию балансового права как «теорию исчисления активов», Lehmann (Quintessenz), S. 675; Peddinghaus (Bestand), S. 39; Hengstl (Bewertungsvorschriften), S. 4; Goetze (Rangfolge), S. 152; Sabel (Bilanz), S. 16.
[354] См.: с. 115 этой работы.
[355] См.: Lion (Bilanzsteuerrecht), S. 1–18.
[356] Заур в этой связи говорит об «ограниченной статической теории», Saur (Aktivierung), с. 25.
[357] См.: Ter Vehn (Gewinnbegriffe), S. 363.

ланс, утверждает он, представляет собой отчет об имуществе, в котором учитывается «нереализованный прирост стоимости»[358]. Вклад Тер Вена выразился в двух работах, в которых он сопоставляет динамическую и статическую трактовки друг с другом и вспоминает формулировку Ойгена Шмаленбаха[359]. В единодушии с другими авторами, прежде всего с Вальтером Ле Кутром[360], он проводит критику динамической концепции Шмаленбаха. Авторы отходят от проблемы толкования балансового права и переводят статическую трактовку на производственно-экономическую основу, которая, по Шмаленбаху, называется статической теорией баланса[361].

Ле Кутр сделал вывод, что баланс, составляемый на практике, непригоден для оценки активов, а исчисляемая прибыль только частично соответствует хозяйственной прибыли отчетного периода[362]. Применяемые принципы оценки необходимы для исчисления прибыли, в перспективе возможной к потреблению, «...которая может быть изъята [собственником], без причинения какого-либо ущерба деятельности предприятия»[363]. Далее прибыль разделяется на полученную и распределяемую. В соответствии со статической трактовкой прибыль представляет собой прирост инвестированного стартового капитала[364]. Капитал, вложенный в предприятие, можно подразделить по видам и правам на часть прибыли[365]. Ле Кутр полностью поддерживал принцип сохранения капитала, который гласит, что капитал, инвестированный в предприятие, должен оставаться неизменным[366]. Его статическая теория баланса, по которой составляется скорее баланс капитала, а не баланс имущества, учитывает производственно-экономические функции имущества и капитала[367]. Поэтому она является не только учением об оценке, но и теории целей управления[368]. При этом учет эффективных активов вести не обязательно, он нужен только для определенных целей[369]. «...Сторонник статической трактовки ставит в центр своих рассуждений баланс остатков [счетов имущества и капитала]»[370]. При использовании оценки по исторической себестоимости[371] возникает интерпретация, отличная от общепринятой статической трактовки коммерческого баланса.

Далее статическая теория баланса[372] складывается как трактовка, отрицающая прежнюю интерпретацию балансового права. Статический баланс – это инструмент, который служит целям управления предприятием, причем сохранение капитала и исчисление капитализированной и распределяемой прибыли – непременное условие. Задача исчисления стоимости имущества, ориентированной на рыночные цены, понимаемая до этого как статическая, и второстепенная задача исчисления прибыли через сопоставление чистых активов в этой теории баланса не учитываются[373]. Хайнен в 1958 г. отмечал, что в статической теории баланса между балансом и отчетом о прибылях и убытках существует не содержательная, а только чисто техническая связь. Финансовые результаты исчисляются при сопоставлении активов двух балансов[374].

4. РЕЗЮМЕ СТАТИЧЕСКОЙ ТРАКТОВКИ БАЛАНСА

Анализ статической трактовки балансового права отражает три этапа ее развития. Первоначально, когда намечаются цели баланса, отмечается строгая ориентация на задачу определения имущества. Исчисление прибыли представляется как второстепенная, подчиненная цель. Выводы Нюрнбергской конференции и требование ведения

[358] См.: Ter Vehn (Gewinnbegriffe), S. 364.
[359] См.: Ter Vehn (Entwicklung); Ter Vehn (Bilanzauffassung).
[360] См.: Le Coutre (Bilanztheorien 1926); Le Coutre (Bilanzauffassung); Le Coutre (Ideengehalt); Le Coutre (Bilanzierung).
[361] См.: Le Coutre (Bilanztheorien 1926), S. 1413, 1419.
[362] Le Coutre (Statische Bilanzauffassung), S. 72; Ter Vehn (Bilanzauffassung), S. 24.
[363] Le Coutre (Statische Bilanzauffassung), S. 72.
[364] Le Coutre (Ideengehalt), S. 416; Le Coutre (Bilanzierung), S. 9.
[365] Le Coutre (Statische Bilanzauffassung), S. 73.
[366] См.: Там же.
[367] См.: Le Coutre (Bilanztheorien 1926), S. 1426; Hänsler (Konjunktur), S. 26; Педдингхаус выделяет чистую статическую и ограниченную статическую трактовки баланса; см.: Peddinghaus (Bestand), S. 20; Mehrmann (Bedeutung), S. 1499.
[368] См.: Le Coutre (Bilanztheorien 1926), Sp. 1426; Seitz (Buchführung), S. 18, 65; Mehrmann (Bedeutung), S. 1499.
[369] См.: Le Coutre (Bilanztheorien 1926), Sp. 1426.
[370] Leissle (Einfluß), S. 7; Lehmann (Quintessenz), S. 539.
[371] См.: Eiselt (Bilanztheorie), S. 26; Thomas (Bewertung), S. 198; Heinen (Handelsbilanzen, 1. Aufl.), S. 29; Lechner (Forderungen), S. 12; принципы оценки по себестоимости и наименьшим ценам, по Педдингхаусу, поддерживаются сторонниками ограниченной статической трактовки; см.: Peddinghaus (Bestand), S. 20, 22.
[372] О понятии «теория баланса» см.: Le Coutre (Bilanztheorien 1956), Sp. 1154.
[373] См.: Ter Vehn (Bilanzauffassung), S. 25; Le Coutre (Bilanztheorien 1956), Sp. 1155; Eiselt (Bilanztheorie), S. 22.
[374] См.: Heinen (Handelsbilanzen, 1. Aufl.), S. 28.

учета, основанного исключительно на объективной истине и отвергающего какую-либо субъективность, нацелены на исчисление истинного имущественного положения. В центре этой концепции находится оценка по всеобщей рыночной стоимости как гарант выполнения требования объективности. Задачи и концепция баланса, вероятно, были связаны с практикой простой бухгалтерии, т.е. с системой бухгалтерского учета, господствовавшей в тот момент.

Дальнейшее развитие и распространение этой трактовки баланса проходило под флагом защиты интересов кредиторов и возникшей позднее задачи предотвращения банкротств. Ученые уделяли внимание трактовке имущества с целью удовлетворения требований кредиторов. Как следует из такого подхода, цель баланса стала рассматриваться как предотвращение неплатежеспособности с помощью отчетных данных. Задачи баланса, направленные на исчисление стоимости имущества, принятые в науке и законодательстве, привели к господству односторонней узкой интерпретации баланса, ориентированной на исчисление активов. Расчет финансовых результатов рассматривался только как следствие определения стоимости активов.

В центре дискуссии того времени находилась оценка по рыночным ценам. Она отождествлялась с понятием «предполагаемая стоимость». По мнению авторов, нет базы, которая связывала бы оценку разных отчетных периодов. Отказ от предположения непрерывной деятельности предприятия обусловливал интерпретацию амортизации как средства уточнения оценки основных средств до их истинной стоимости, или текущей цены.

Развитие проблемы оценки пришло в противоречие с критериями отнесения имущества к активу. Наука и право предполагали здесь два критерия: 1) реализуемость всех активов; 2) оценка отдельных объектов, составляющих этот актив.

Шмаленбах отрицал за статическим балансом возможность исчисления прибыли, что в дальнейшем свело его задачи исключительно к определению стоимости активов.

Принципы статического баланса, сформированные еще до Шмаленбаха, многократно повторялись в дальнейших дискуссиях о задачах и концепции баланса, хотя и с некоторыми нюансами. В основном исследования концентрировались на исчислении активов по рыночной стоимости, которое вытекает из целей баланса. Баланс, как отчет об имуществе на определенный момент времени, не является

шагом к составлению отчета за весь период существования предприятия. Оценка по рыночной стоимости делает возможным увеличение оценки объектов по сравнению с их исторической стоимостью приобретения или заготовления[375].

Сторонники производственно-экономической теории баланса также анализировали статическую трактовку баланса, но в рамках своих исследований балансового права пришли к иному пониманию задач и концепции баланса. Они считали, что баланс служит целям управления предприятием при условии выполнения требования сохранения капитала и исчислении прибыли, которую можно либо изъять из деятельности предприятия, либо капитализировать в нем. Заново сформулированные задачи баланса подтвердили его ориентацию на исчисление и активов, и финансовых результатов. Здесь впервые появилась оценка по себестоимости, что концептуально означало отделение статической теории баланса от статической интерпретации балансового права. Цель управления деятельностью предприятия с помощью статического баланса будет развиваться наукой и в дальнейшем.

Статическая трактовка баланса стала следствием интерпретации системы балансового права, сложившейся на рубеже XIX и XX вв. Однако цели баланса, рассмотренные в ходе развития статической трактовки, согласуются с задачей защиты интересов кредиторов. Решение этой задачи со времен Савари предполагалось через самоинформирование собственников и кредиторов. В противоречии с основной линией анализа целей баланса стояло дифференцированное понимание его задач. Савари в своих комментариях Ordonnance отмечал паритет задач исчисления стоимости имущества и финансовых результатов, в то время как сторонники статики исходят из приоритета исчисления активов или исчисления истинного имущественного положения. Также его комментарии к Ordonnance отличаются от статической трактовки в части концепции баланса, так как Савари поддерживал не оценку по текущим ценам, типичную для статической трактовки балансового права, а только оценку по себестоимости.

Такой антагонизм статической трактовки и комментариев Савари, характерный для интерпретации задач и концепции баланса, наблюдается и при анализе ALR. Законодательное закрепление принципа оценки по себестоимости или наименьшим ценам запрещало использование рыночных цен, что было основным условием стати-

[375] См.: Königshöfer (Problem), S. 27; Engels (Bewertungslehre), S. 197.

ческой трактовки баланса. То же наблюдается и между статической трактовкой баланса и Code de Commerce. Его предписания нацелены на последовательное перенесение целей и задач баланса, вытекающих из Ordonnance de Commerce. Это вызвано концептуальным влиянием Ordonnance de Commerce на всю последующую эпоху.

Примеры кодификации балансового права, изданные в преддверии ADHGB, отражают непрерывную взаимосвязь регулирования бухгалтерского учета и отчетности с положениями Ordonnance de Commerce и ALR. Они предполагали самоинформирование о хозяйственном положении предприятия на основе принципа непрерывности его деятельности. Цель самоинформирования в определении и имущественного положения, и рентабельности. Наряду с этим наблюдается ориентация задач баланса на представление финансового положения предприятия. Вместе с тем статическая трактовка баланса не нашла поддержки в обосновании задач, концепции баланса и в нормативных документах по бухгалтерскому учету и отчетности.

Переворот в обсуждении задач и концепции баланса происходит с утверждением ADHGB. Как показывает развитие балансового права[376], возникает дифференцированная система целей баланса, учитываемых законодателями и поддерживаемых предпринимателями. Одновременно законодательно закрепляются задачи исчисления активов и финансовых результатов. В концепции баланса отказываются от принципов оценки по себестоимости, наименьших цен и реализации, развивавшихся с момента утверждения Ordonnance de Commerce. Интересы третьих лиц и собственников защищаются с помощью оценки по текущим ценам. Цель отражения «...истинного имущественного положения» конкретизируется не в непрерывной оценке, а в текущих (рыночных, продажных) ценах.

Интерпретация предполагаемой стоимости как текущей (рыночной) цены олицетворяет смену системы балансового права. Это правило оценки, ориентированное на рынок сбыта, является основой статической трактовки баланса. Сравнение с целями и задачами баланса, обсуждаемыми в рамках его статической трактовки, а также концепции баланса, выражается в выводе, что истоки этой интерпретации баланса находятся именно в дискуссии, связанной с принятием ADHGB[377]. «...Торговое право, существующее с этого момента, статически интерпретирует баланс»[378].

[376] См.: с. 53–77 этой работы.

[377] Ter Vehn (Entwicklung), S. 431; Freericks (Bilanzierungsfähigkeit), S. 44; Königshöfer (Problem), S. 32.

[378] Gutenberg (Bilanztheorie), S. 13.

B. Динамические интерпретации отчетности и балансового права

1. ВСТУПЛЕНИЕ

Развитие динамической трактовки баланса происходило преимущественно в ходе разбора различными авторами методологии баланса. В противоположность статической трактовке[1], которая была связана с интерпретацией развития балансового права, динамическая трактовка основывается на критике господствовавших в то время концепций[2]. Сейчас при их анализе можно использовать только выводы авторов, но нельзя проследить генетически детерминированное развитие трактовок, которые имели место в то время. В нашей работе необходимо передать основные положения работ этих авторов и раскрыть сопутствующие им предпосылки. В этом анализ динамической трактовки принципиально отличается от реконструкции статики. Трактовки, следующие друг за другом в хронологическом порядке, отражают, в первую очередь, характер антистатической теории баланса, который нашел наиболее яркое выражение в динамическом учении Шмаленбаха и в научном анализе Решения ROHG 1873 г.

Решения суда играли важную роль на начальной стадии формирования динамической теории баланса. Только некоторые решения имели в своем содержании ссылки на отдельные частные аспекты. Значение динамической трактовки баланса для юридического подхода стало ясно только на основании теории Шмаленбаха. Не случайно в центре анализа в первую очередь находятся его работы[3]. Хотя именно Шмаленбах определил понятия «динамика» и «статика», для полноценной реконструкции динамической трактовки баланса необходимо упомянуть авторов, непосредственно ссылающихся на Шмаленбаха.

Основная цель нашей работы сводится к представлению и анализу развития динамической трактовки, проходившей в три этапа. Ин-

[1] См.: Saur (Aktivierung), S. 17.

[2] См.: Leonhardt (Entwicklung), S. 2; Hossfeld (Versuch), S. 42.

[3] «Теория динамического баланса» Шмаленбаха, раскрытая им в тринадцати изданиях книги, здесь не рассматривается, так как наиболее важные выводы содержатся уже в первом издании.

терпретации и трактовки, отличающиеся от ранней статической теории баланса, развиваются до опубликования работ Шмаленбаха[4] (первый этап) и являются основным составляющим элементом второго этапа, на котором доминируют работы Шмаленбаха[5]. Период расцвета динамической трактовки представляет собой этап консолидации, господства динамической теории в различных сферах дискуссии о балансе[6].

Основной интерес исследования должен быть сконцентрирован на определении и конкретизации динамической теории баланса в период первых двух этапов. Именно здесь находятся наиболее важные моменты нашей исторической реконструкции.

2. ПЕРВЫЙ ЭТАП: АНТИСТАТИЧЕСКИЕ ТРАКТОВКИ БАЛАНСА ДО ШМАЛЕНБАХА

2.1. Первая интерпретация задачи баланса как исчисления прибыли по периодам

Уже в 1860 г., еще до окончания Нюрнбергской конференции, возникла первая, ориентированная на экономическую теорию, трактовка счетоведения. Она шла вразрез с концепцией баланса, рассматриваемой на Нюрнбергской конференции, и противоречила господствовавшей научной трактовке баланса.

Первым оппозиционером был Эдуард Лёв, который поставил перед балансом задачи и выдвинул концепцию учета, отличные от принятых на тот момент. Его производственно-экономическая интерпретация учета включала требования по регламентации счетоведения, а выводы еще до выхода работ Шмаленбаха отражали интерпретацию, отличную от статической, ориентированной на балансовое право.

[4] Шмаленбах характеризует этот период как «…истоки динамической трактовки баланса», Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 64.

[5] Наука рассматривает Шмаленбаха присмущественно как основоположника динамической трактовки баланса; см.: Eiselt (Bilanztheorie), S. 15; Leissle (Einfluß), S. 22.

[6] См.: Fuchs (Rechnungsabgrenzungsposten), S. 245.

Лёв[7] рассматривал отчетность как метод расчета стоимости[8], позволяющий в наглядной форме выразить общий масштаб имущества, «…чтобы отразить изменения, произошедшие в этом имуществе, на которые оказывает влияние не только прибыль или убыток, но и понимание выгод и затрат в различных сферах хозяйствования»[9]. При этом задачи отчетности он понимал как средство для расчета изменений (чистых) активов, т.е. как исчисление прибыли или убытка, и выявления причин их образования. Но само исчисление (чистых) активов он не трактовал как самостоятельную цель отчетности. Лёв замечал, что стараниями государственных органов, профессиональных организаций и отдельных лиц не была создана «…система общих принципов по вопросу оценки»[10], при этом он высказывался по поводу принципа «всеобщей формулы»[11]. Таким принципом, по его мнению, должна быть оценка по себестоимости. Цены приобретения имеют преимущество по сравнению с продажными или ценами замещения. Дело в том, что затраты, которые понес собственник на данный объект, известны более точно, чем искусственно найденные продажные цены или цены замещения[12]. Только оценка по себестоимости делает отчетность достоверной. Более того, оценка по себестоимости, опирающаяся на документы, неоспорима в любой инстанции и «…предполагает неизменность бухгалтерской оценки имущества»[13], ибо сколько потратил, столько и потратил. Предприниматель предпочитает сохранять первоначальную фактическую себестоимость до момента возникновения прибыли или убытка[14]. Однако если объекты имущества получены в собственность не в результате приобретения (изготовления), а, например, по договору дарения, Лёв допускал другой метод оценки[15]. Далее утвердилось, что необходимо учитывать не только объекты имущества, но и требования на данные объекты и долги, которые обременяют имущество

[7] См.: Löw (Theorie), S. 7.
[8] См.: Там же, с. 99.
[9] Там же.
[10] Там же.
[11] Там же, с. 100.
[12] См.: Там же, с. 100, 102, 107.
[13] Там же, с. 100.
[14] См.: Там же.
[15] См.: Там же, с. 101.

собственника[16]. Зачастую средства, представленные в балансе, подразделяют на «основной и оборотный капитал»[17]. Учет снижения стоимости объектов должен отражаться посредством постепенного периодического списания первоначальной стоимости на соответствующие доходы, т.е. путем «...амортизации первоначальной книжной оценки»[18].

При исчислении прибыли или убытка Лёв выделял два метода: в простой бухгалтерии – сопоставление (чистых) активов на начало и конец отчетного периода; в двойной – использование счета прибылей и убытков, который делает возможным «...сравнение выручки и затрат[19]»[20]. Оба метода приводят к одинаковым результатам, так как разность выручки и расходов равна разнице между активами на начало и конец периода[21]. Проблематичными остались проблемы стоимостного учета[22] доходов и расходов, связанных с изменением самого имущества[23].

В своих выводах Лёв рассматривал исчисление финансовых результатов как основную задачу баланса, в то время как исчислению стоимости имущества отводилась второстепенная роль. Определение реализованной прибыли, по его мнению, гарантировала оценка объектов до их выбытия по исторической себестоимости. Другой известный автор – Вильгельм Ауербах, при рассмотрении методов исчисления финансовых результатов развил мало известный до того времени принцип разделения отчетных периодов[24]. Несмотря на то, что окончательные результаты хозяйственной деятельности могут быть определены только после ликвидации предприятия, реально и исчисление прибыли за отдельные отчетные периоды[25]. Прибыль, полученная в данном отчетном периоде, отражается в балансе как превышение общих доходов над общими расходами этого периода. Такое исчисление финансовых результатов было рекомендовано и на Нюрнбергской конференции[26].

[16] См.: Löw (Theorie), S. 114.
[17] Там же, с. 115.
[18] Там же, с. 102.
[19] Там же, с. 123.
[20] См.: Там же, с. 128.
[21] См.: Там же, с. 123.
[22] См.: Там же, с. 124, 128.
[23] См.: Там же, с. 124.
[24] См.: Auerbach (Gesellschaftswesen), S. 42.
[25] См.: Там же, с. 41.
[26] См.: Там же, с. 42.

Так как оценка общего финансового результата работы предприятия возможна только после его ликвидации, то, исходя из практических нужд, Ауербах настаивал на разграничении отчетных периодов; соответственно, исчисление финансового результата отчетного периода может производиться регулярно, по окончании каждого периода. Ауербах видел в исчислении прибыли по отчетным периодам основную цель учета. Он разделял процесс исчисления и отражения в учете прибыли отчетного периода на компоненты, которые свободны от дооценки доходов или уценки расходов[27], не связанных с процессами купли-продажи, на чем настаивал Лёв, а это позволяло отражать на счете «Прибыли и убытки» реализованную прибыль.

Грюнут[28] показал, что в качестве дивидендов к распределению может рассматриваться только реализованная прибыль[29], и лишь на нее могут претендовать собственники. Исходя из этого, Грюнут сводил сущность годового баланса[30] к возможности распределить прибыль. Тем более, что исчисление прибыли, некогда ориентированное на общий период существования предприятия, потеряло смысл[31].

Беренд усматривал в повторении инвентаря и баланса по периодам, помимо выполнения функции исчисления стоимости имущества, и исчисление результатов отчетного периода[32]. Беренд оценивал баланс как информационный потенциал, позволяющий как управлять предприятием, так и исчислять его налогооблагаемую прибыль[33]. При этом исчисление финансовых результатов[34], проводимое при ежегодном составлении баланса, интерпретировалось не как цель баланса, а именно как инструмент управления предприятием. Сделанные выводы о задачах и концепции баланса, частично противоречащие балансовому праву, частично соответствующие ADHGB, резко контрастировали с трактовкой, господствовавшей в науке и юриспруденции. Это выражалось в том, что пионеры динамической трактовки баланса в качестве его основной задачи рассматривали исчисление финансовых результатов. Исчисление стоимости имущества перестало быть самостоятельной задачей и стало промежуточным этапом на пути к исчислению финансовых результатов.

[27] См.: Auerbach (Gesellschaftswesen), S. 153.
[28] См.: Grünhut (Recht), S. 376.
[29] См.: Там же, с. 384.
[30] См.: Там же, с. 388.
[31] См.: Там же, с. 395.
[32] Behrend (Lehrbuch 1886), S. 292.
[33] См.: Там же.
[34] Там же.

Одновременно в рамках данного направления возникли правила разграничения отчетных периодов и определения финансовых результатов по периодам[35]. В этом была большая практическая ценность, так как пресекалось распределение еще не созданной и нереализованной прибыли[36], использовалась оценка по себестоимости[37], а снижение стоимости отражалось посредством амортизации. Амортизация основана на предположении непрерывной деятельности предприятия и обеспечивает взаимосвязь оценок отдельных отчетных периодов[38]. В отличие от статической трактовки, где амортизация понимается как корректировка стоимости основных средств, в динамической трактовке ее понимают как средство обеспечения взаимосвязи оценок.

Сам актив баланса включает не только предметы имущества, но и идеальные объекты, права и нагрузки. Перечень активов и пассивов баланса более обширен по сравнению со статической концепцией. Критерии составления баланса, рассматриваемые во взаимосвязи со статической трактовкой, не содержат точного определения содержания баланса.

Итак, начальный этап динамической интерпретации баланса отражает отказ от господствовавшей статической научной трактовки. Выдвижение новых взглядов, как то исчисление финансовых результатов как основная задача баланса, концепция оценки по себестоимости, принцип разграничения периодов и взаимосвязь оценок разных периодов, стали существенными элементами этой трактовки.

2.2. Проблема оценки в балансах железнодорожных компаний

Индустриализация сделала актуальным обсуждение бухгалтерского учета и баланса в железнодорожных компаниях[39]. Здесь трудности были связаны с применением рыночных цен, одобряемых наукой, при оценке железнодородного полотна и/или других крупных внеоборотных активов. Хуго Кейсцнер в 1875 г. пришел выводу, что калькуляция стоимости некоторых видов имущества «...в особенности дорогостоящих активов, например, железнодорожного полотна, невозможна»[40]. Это было обусловлено сложностью самого калькулирования по ценам продажи. И по результатам такого калькулирования нельзя было с уверенностью сказать, может ли быть рассчитана такая стоимость[41]. Дело в том, что баланс железнодорожного общества основан на предположении, что при исчислении годовой прибыли имеют значение только условия перевозок и вопрос о том, какую прибыль эти перевозки дают и какие на них требуются затраты[42]. В итоге Кейсцнер отметил неприменимость принципов ADHGB для балансов железнодорожных обществ; переоценка стоимости отдельных объектов имущества, железнодорожного полотна может не осуществляться. Однако он признавал, что для предприятий горнодобывающей отрасли можно исчислять текущую стоимость имущества, ничего не значащую для оценки их имущественного положения[43]. К таким же выводам пришли Гаррайс и Фухсбергер[44].

Шулер предлагал оценивать все предметы имущества[45] по стоимости, которую они имеют на момент составления баланса[46]. Для этого была необходима ежегодная оценка имущества железной дороги[47], что являлось обязательным для предпринимателей и торговых обществ и соответствовало обычаю. Шулер проанализировал проблему оценки для таких предприятий, которые не занимаются торговлей[48]. Для них имущество, приобретенное не для перепродажи, не должно было иметь оценку по рыночным ценам. Он считал, что такие объекты должны учитываться по цене приобретения[49]. Такой подход к отражению составляющих прибыли не нарушает законодательные предписания, требующие переоценки активов железной

[35] См.: Auerbach (Gesellschaftswesen), S. 42; Behrend (Lehrbuch 1886), S. 292.
[36] См.: Löw (Theorie), S. 100; Auerbach (Gesellschaftswesen), S. 153; Grünhut (Recht), S. 384.
[37] См.: Löw (Theorie), S. 100.
[38] См.: Там же, с. 102.
[39] См.: Leonhardt (Entwicklung), S. 29, который рассматривал проблему балансов железнодорожных обществ достаточно поверхностно; Waldschmidt (Buchaführung), S. 22; Mieles (Erfolgsrechnung).
[40] Keyszner (Aktienzinsen), S. 133.
[41] См.: Там же.
[42] См.: Там же, с. 134.
[43] См.: Там же, с. 138.
[44] Garreis / Fuchsberger (Handelsgesetzbuch), S. 133; Решение RG от 4 декабря 1903 г., с. 437.
[45] См.: Von Strombeck (Grundkapital).
[46] См.: Schüler (Eisenbahn-Bilanzen), S. 66, 268–271, 280–285; Von Strombeck (Grundkapital), S. 69.
[47] См.: Schüler (Eisenbahn-Bilanzen), S. 66.
[48] См.: Там же.
[49] См.: Там же.

дороги. Шулер считал вопрос исчисления текущей стоимости и ее важности для определения финансовых результатов как неразрешимый. Это объяснялось тем, что по большинству активов нет возможности обеспечить достоверность стоимости, ориентированной на рынок[50]. В официальных положениях торгового права, считал Шулер, должна присутствовать норма о том, что объекты имущества, по которым невозможно исчисление рыночной цены и поэтому их нельзя достаточно правильно переоценить, «...в балансе должны отражаться по своей себестоимости»[51]. Шулер не уставал повторять свои выводы во множестве вариантов.

Взгляды Шулера по вопросам учета в акционерных обществах получили широкое признание. Их поддержал Германн Лёвенфельд, который рассматривал методы оценки для железнодорожных обществ и промышленных предприятий[52]. Он исходил из предпосылки, что для акционерных обществ основная сложность заключается в выборе метода оценки, который оправдывает ее величину, и в обеспечении непрерывности исчисления доходов. Именно эти методологические проблемы обусловили исчисление истинной прибыли и оценку «успешности управления предприятием»[53].

Анализ балансов железных дорог[54] подтверждал сомнения, высказываемые в научной литературе, о целесообразности и возможности использования оценки по рыночным ценам. Кроме того, уже появились статьи о том, что в качестве задачи баланса должно пониматься не исчисление активов, а определение финансовых результатов. По сравнению с развитием статической интерпретации баланса, в этих работах обсуждается вопрос о задачах и концепции баланса как важных элементов учетной методологии.

2.3. Производственно-экономическая концепция баланса Шеффлера

В рамках анализа «...формы коммерческого *баланса*, вопросов *амортизации* и *оценки*»[55] Германн Шеффлер выдвинул требование

[50] См.: Schüler (Eisenbahn-Bilanzen), S. 66; Von Strombeck (Grundkapital), S. 71.
[51] Schüler (Eisenbahn-Bilanzen), S. 67.
[52] См.: Löwenfeld (Recht), S. 412.
[53] Там же, с. 409.
[54] См.: Решение ROHG от 9 сентября 1879 г., с. 322.
[55] Scheffler (Bilanzen), S. 1.

представления в балансе идеального актива и пассива. Исходным пунктом своего исследования Шеффлер представляет тезис: «...искусственная система баланса не имеет другой цели, кроме точного представления сумм чистого дохода»[56]. При этом в балансе учитываются и объекты, представляющие собой только идеальные активы и пассивы, а также «...нереальная стоимость, заключенная в них»[57]. Под реальными активами Шеффлер понимал конкретные осязаемые объекты, стоимость которых может быть выражена в деньгах; под реальными пассивами – кредиторскую задолженность, а также требования, которые могут быть предъявлены предприятию третьими лицами при его ликвидации[58]. «...Только те объекты, которые не могут быть реализованы в деньги, которые возникают в результате применения бухгалтерской методологии, или используются в целях управления, или вытекают из требований законодательных актов, могут быть признаны идеальными статьями актива. Эти объекты представляют собой в некоторой степени требования учета имущества предприятия и соответствуют потребности обеспечения определенных идеальных статей пассива, и исчисляются через последние»[59]. «...Долговые требования третьих лиц на наличность предприятия, если они должны быть отражены в пассиве без основания, относятся к идеальным статьям пассива. Они носят характер требований на наличность предприятия»[60]. В качестве примера идеальных статей пассива Шеффлер называет резервный и амортизационный фонды.

Обесценение (снижение стоимости) «используемых объектов»[61] вследствие эксплуатации в производстве, непредвиденных обстоятельств или влияния конъюнктуры должно списываться на финансовый результат того периода, в котором оно возникло. Отход от этого принципа может иметь место только в особых обстоятельствах[62]. При составлении баланса для выполнения условий этого принципа Шеффлер предусматривал две возможности: 1) уценка или убытки

[56] См.: Scheffler (Bilanzen), S. 4.
[57] Там же.
[58] См.: Там же, с. 5.
[59] Там же.
[60] Там же, с. 6.
[61] Там же, с. 13.
[62] См.: Там же, с. 14.

от снижения стоимости имущества отчетного периода относятся на «...изменение чистой прибыли»[63]; 2) амортизация, т.е. «...регулярное ежегодное списание балансовой стоимости на финансовый результат»[64]. Во втором случае амортизационный фонд образуется за счет нераспределенной прибыли[65].

В неопределенности закона[66] по вопросу оценки Шеффлер усматривал «мудрость законодателей»[67]. Отказавшись от единых принципов оценки, он поддерживал оценку по «потребительной стоимости»[68], величина которой, по его трактовке, складывалась из объективных (ценность объекта безотносительно к конкретному потребителю) и субъективных факторов (ценность объекта для определенного потребителя)[69]. Объективные факторы предопределяют оценку активов, учитываемых в балансе длительный период, затрагивают интересы только предпринимателя и имеют для него ту стоимость, которую он на них израсходовал, т.е. себестоимость. Субъективные факторы формируют оценку активов, которые долго не остаются на балансе, а перепродаются и поэтому могут учитываться по цене реализации или продажной стоимости[70].

В анализе Шеффлера исчисление финансовых результатов как задача отчетности рассматривалось в контексте трактовки идеальных активов и пассивов, что соответствовало принципу непрерывно действующего предприятия. В этом случае амортизация обеспечивала взаимосвязь оценок различных отчетных периодов. Шеффлер, в частности, пришел к определению принципа равномерной нагрузки затрат на прибыль по периодам, в которых должно отразиться уменьшение стоимости объектов. Этот принцип составляет теоретическую основу амортизации. Цель равномерного распределения финансовых результатов по отчетным периодам вытекает из принципа непрерывности деятельности предприятия.

[63] Scheffler (Bilanzen), S. 14.
[64] Там же, с. 15.
[65] См.: Там же, с. 16.
[66] См.: Там же, с. 19.
[67] Там же, с. 20.
[68] См.: Там же, с. 21.
[69] См.: Там же.
[70] См.: Там же, с. 24.

2.4. Окончательный отказ от объективной, истинной стоимости

2.4.1. Лаванд о «субъективном мнении» в вопросе оценки

После публикации работы Шеффлера появились статьи, посвященные критике теории объективной оценки статей баланса. При исследовании «основ торговых обществ» Лаванд пришел к выводу, что в отличие от акционерных обществ индивидуальный предприниматель при оценке своего имущества, своих «действующих фондов», «...может беспрепятственно использовать свое субъективное мнение вместо любых принципов, регулирующих оценку»[71]. Закон не интересовал вопрос о том, оценивается ли имущество правильно или неправильно, слишком дорого или слишком дешево. В торговом товариществе участники могут отказаться от оценки по истинной стоимости, так как право не касается правильности оценки[72]. Кроме того, при исчислении прибыли или убытка по отчетным периодам не предполагается соответствие финансового результата «хозяйственным успехам предприятия»[73].

Лаванд интерпретирует содержание баланса без учета его целей по торговому праву и безотносительно к цели предупреждения банкротства. Задача баланса, по его мнению, сводится к исчислению активов и определению финансовых результатов и требует различных методов оценки для имущества и прибыли[74]. Следовательно, не может быть единообразной или объективной оценки. Собственники и кредиторы вкладывают в баланс разную смысловую нагрузку[75], однако информация имеет значение, прежде всего, для руководителя, поэтому может подвергаться субъективной оценке.

Возрастающий интерес к задаче исчисления финансовых результатов, трудности определения текущих цен, особенно в некоторых предприятиях (железные дороги), а также влияние теории Шеффлера привели к появлению предложений, которые не основывались на

[71] Laband (Beiträge), S. 48.
[72] См.: Там же, с. 48.
[73] Там же, с. 50.
[74] См.: Там же, с. 49.
[75] См.: Там же, с. 47.

какой-то конкретной трактовке баланса. В центре развития счетоведения неизбежно наблюдался отход от объективной, истинной, стоимости. С отказом от прежних категорий оценки Лаванд устранил препятствия для появления новой концепции баланса.

2.4.2. «Индивидуальная стоимость» в концепции баланса Симона

Наиболее известным научным трудом, рассматривающим положения балансового права по ADHGB, в котором раскрываются вопросы составления баланса частных предпринимателей, торговых товариществ и акционерных обществ, вплоть до сегодняшнего дня является монография[76] Симона[77].

По Симону, баланс, независимо от правовой формы предприятия и количества собственников, имеет задачей исчисление активов и определение финансовых результатов[78]. В любом случае баланс для Симона представляет обзор имущества[79], рисует его моментальную картину[80].

В рамках обсуждения состава имущества Симон приходит к выводу, что в балансе отражаются дебиторская задолженность, движимое и недвижимое имущество[81], «...права, которые необходимы для их использования, и чисто экономические объекты, которые приобретены за плату у третьих лиц»[82]. Со ссылкой на два решения RG[83] он отмечает, что в балансе учитываются обязательства и вероятные убытки[84].

Исследуя проблему оценки[85], Симон особо подчеркивал, что до выхода первого издания его книги[86] существовало единодушие в

[76] См.: Simon (Bilanzen).
[77] См.: Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl.), S. 5; Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 7; Kussmaul (Nutzungsrechte), S. 2053; Fuchs (Rechnungsabgrenzungsposten), S. 187.
[78] См.: Simon (Bilanzen), S. 5.
[79] См.: Там же, с. 4.
[80] См.: Там же, с. 87.
[81] См.: Там же, с. 171; Simon (Berachtungen), S. 382.
[82] Интересен его анализ пассива баланса акционерных обществ; см.: Simon (Bilanzen), S. 173.
[83] См.: Решения RG от 5 апреля 1888 г., с. 80; от 29 ноября 1890 г., с. 174.
[84] См.: Simon (Berachtungen), S. 389.
[85] См.: Simon (Bilanzen), S. 289–444.
[86] Первое издание вышло в 1886 г.

вопросе интерпретации понятия предполагаемой стоимости как «...той меновой стоимости... за которую предположительно может быть приобретен данный объект»[87]. Утверждение о том, что для оценки статей баланса применяется объективная стоимость, теперь кажется ему неверным[88]. За все время развития балансового права Симон выделяет значение стоимости приобретения. «Перерасчет» стоимости не может иметь место[89]. Подобно Канту, он утверждал, что стоимость объекта «...является не вещью в себе, а только мнением о ней»[90]. Стоимость объекта всегда соответствует только решению об его оценке[91]. На это решение влияют только два фактора: удовлетворение определенных потребностей; цена такого удовлетворения потребностей, которая уже была заплачена различными лицами[92]. Потребности удовлетворяются или прямо (через обладание или использование вещи), или косвенно (через приобретение соответствующего товара или через отдачу ранее приобретенного товара). В первом случае используется потребительская или меновая стоимость. Во втором случае, в зависимости от обстоятельств, различается особенная (частная) или всеобщая стоимость. Особенная зависит от мнения отдельных лиц, всеобщая – от их множества[93]. Симон различал комбинацию факторов особенной и всеобщей потребительной стоимости, всеобщей и особенной меновой, или рыночной, стоимости[94]. Стоимость не может быть исчислена отдельно от субъекта; «...понятие оценки является субъективным и относительным»[95].

Симон рассматривал Решение ROHG 1873 г. как несоответствующее действительности, в особенности предположение о ликвидации предприятия на отчетную дату, о котором ничего не сказано в законе. Баланс, составленный по данному принципу, содержит недостоверную оценку, так как собственник не реализует предприятие по частям[96]. Таким образом, решение о предполагаемой ликвидации

[87] См.: Simon (Bilanzen), S. 290; Seidler (Vermögensbilanz), S. 406.
[88] См.: Simon (Bilanzen), S. 291.
[89] См.: Там же.
[90] Там же, с. 293.
[91] Simon (Bilanzen), S. 294; Grull (Inventur), S. 88.
[92] См.: Simon (Bilanzen), S. 294.
[93] См.: Там же.
[94] См.: Там же.
[95] Там же.
[96] См.: с. 101–104 этой работы.

не принимается во внимание при оценке[97], хотя бы и потому, что продажная стоимость отдельных объектов имущества ниже, чем стоимость, которую можно иметь при передаче права собственности на предприятие в целом[98]. В результате анализа Симон отмечает, что предписания по бухгалтерскому учету и балансу должны соответствовать существующим традициям[99] и что даже Нюрнбергская конференция не захотела их менять[100]. Баланс содержит только индивидуальные оценки, а именно субъективные потребительские или продажные стоимости[101]. Индивидуальная оценка не является произвольной, но нуждается в особом контроле[102]. Цена приобретения не может быть приемлемой для этой оценки[103].

Симон пытался решить вопрос оценки с помощью исторического анализа с предпосылкой изучения не только задач баланса, ориентированных на исчисление прибыли. В результате он констатировал субъективность оценки, уже рассмотренную Шеффлером и Лабандом, которая возникает при использовании потребительной или продажной стоимости. В отличие от Лабанда, Симон трактовал эту индивидуальную оценку независимо от организационно-правовой формы предприятия. В качестве критерия включения в баланс Симон рассматривал факт возмездного приобретения; это означало, что объекты или права на них обязательно должны отвечать такому условию.

Несмотря на неоригинальность интерпретации задач баланса, Симон рассматривал в качестве основной проблемы научной дискуссии вопрос оценки. Балансовая оценка в его понимании не регулируется требованием объективности, а формируется через представления субъекта оценки. Поэтому оценка складывается как за пределами, так и внутри предприятия[104].

Выводы Симона формировались в непосредственной связи с работами Шеффлера и Лабанда[105]. Приняты во внимание не только объективные, но и субъективные аспекты, инициирован отказ от

[97] Simon (Bilanzen), S. 297.
[98] См.: Там же.
[99] См.: Simon (Bilanzen), S. 299; Simon (Betrachtungen), S. 381.
[100] Simon (Betrachtungen), S. 381.
[101] См.: Simon (Bilanzen), S. 303.
[102] См.: Там же, с. 305.
[103] См.: Там же, с. 335.
[104] См.: Schneider (Probleme), S. 33.
[105] См.: Hecht (Verbindlichkeiten), S. 30.

требования объективности в концепции оценки. Идеи Шеффлера и Лабанда Симон попытался дополнить, теоретически их осмыслив.

2.4.3. «Деловая репутация» в концепции Штауба

Свою интерпретацию предписаний ADHGB и HGB по оценке предлагал Германн Штауб, который впервые издал свои комментарии ADHGB в 1893 г.[106] С выходом 14-го издания «Kommentar» (1932) книга получила широкое признание в науке и праве[107]. В анализе проблемы оценки Штауб исходил из того, что закон понимает под предполагаемой стоимостью «...объективную стоимость, которую имеет объект для предприятия, а не общую оценку, которую он получил бы в результате принудительной переоценки, или по субъективному мнению, или на основе чисто субъективных свойств собственников предприятия»[108]. Эту оценку мы находим в Решении ROHG 1873 г. [109] Она может обозначаться или как индивидуальная и общая оценка, или как «хозяйственная стоимость»[110] и исчисляться не при ликвидации предприятия и не на основе субъективной оценки собственников предприятия, а как стоимость реализации по предположению непрерывной деятельности[111]. Штауб считал данную оценку существенной и приемлемой для всех статей баланса. Деловая репутация не совпадает с оценкой по себестоимости[112].

Штауб развивал свою интерпретацию и после утверждения HGB[113]. По вопросу критериев составления баланса в шестом и седьмом изданиях комментариев он, ссылаясь на Симона, делал вывод, что в балансе отражаются все объекты правоотношений – не только вещи, но и права, и экономические ресурсы. Вещи могут постоянно отражаться в балансе, а права только тогда, когда имеется возможность их использования. В качестве условия отражения в балансе чисто экономических продуктов он называл возмездное их приобретение у третьих лиц[114].

[106] См.: Staub (Kommentar, 1. Aufl.), S. 49.
[107] См.: Решения RG от 16 марта 1899 г., с. 127; от 3 ноября 1899 г., с. 158; от 8 февраля 1905 г., с. 235; от 16 марта 1908 г., с. 126.
[108] См.: Staub (Kommentar, 1. Aufl.), S. 49.
[109] См.: Staub (Kommentar, 1. Aufl.), S. 49; Staub (Kommentar, 2. Aufl.), S. 55; Staub (Kommentar, 3, 4. Aufl.), S. 65.
[110] См.: Staub (Kommentar, 1. Aufl.), S. 50; Grull (Inventur), S. 94.
[111] См.: Staub (Kommentar, 1. Aufl.); S. 50.
[112] См.: Там же.
[113] См.: Staub (Kommentar, 6, 7. Aufl.), S. 192.
[114] См.: Там же, с. 193.

Возможность уценки в балансе, воспринимаемая Штаубом как разумеющаяся и проводимая в соответствии с принципом осмотрительности, впервые появилась в восьмом издании при рассмотрении работы Нойкампа[115] о догме истинности баланса[116]. Исходя из концепции деловой репутации, Штауб решительно выступил против аргументов Нойкампа о защите интересов кредиторов[117].

В последнем издании автор вновь сослался на решение ROHG и дополнил его утверждением, что решение не предусматривает непрерывности оценки, а предприниматели связывают оценки следующих друг за другом балансов[118]. В целом Штауб понимал под деловой репутацией стоимость предприятия. При этом она понималась не как оценка актива собственниками предприятия (стоимость активов как итог баланса), а как независимая основа оценки самого предприятия. Штауб провозгласил отказ от дооценки и подтвердил возможность уценки, что было связано с принципом осмотрительности. Но, несмотря на влияние этого принципа, он придерживался первоначальной интерпретации Решения ROHG 1873 г. Кроме различий обеих трактовок баланса в вопросе оценки (объективная оценка – субъективная оценка), Штауб предлагал новую концепцию, важную с точки зрения предприятия. В последнем издании своей книги автор отказался от непрерывности оценки в пользу статической концепции.

2.4.4. Возрастание значения принципа оценки по себестоимости

2.4.4.1. Себестоимость в концепции баланса фон Вильмовского

После опубликования рассмотренных выше работ Бруно фон Вильмовский в связи с комментариями Закона о налоге на прибыль от 24 июня 1891 г. в двух статьях предложил интерпретацию бухгалтерского и налогового права по ADHGB, основанную исключительно на оценке по себестоимости[119].

По фон Вильмовскому, конечная цель коммерческого баланса состоит не в определении абсолютной стоимости имущества, продажной или меновой стоимости предприятия или отдельных его частей, а в исчислении прибыли или убытка, полученных предприятием. Баланс является не балансом имущества, а балансом производственного процесса[120]. Он основывается не на понятии стоимости, а на понятии цены. Оценка по меновой стоимости приводит к неправильному отражению результатов; исчисление прибыли, напротив, требует оценки по себестоимости[121]. Цели баланса требуют такой оценки и для объектов, предназначенных для дальнейшей продажи. Только в том случае, когда продажные цены ниже себестоимости, они должны применяться[122]. Фон Вильмовский характеризует эту оценку как соответствующую коммерческой традиции[123]. Для расчета финансовых результатов необходимо также исчислять соотношение долгов, отражающее не только состояние имущества, но и, например, гарантии погашения задолженности[124]. В исключительных случаях должны быть представлены эти исчисленные методом оценки и «…остающиеся сопоставимыми цифры»[125]. Фон Вильмовский причисляет к этой приписке первых авторов, изучавших балансовое право, которые связывали формирование резервов с целью исчисления финансовых результатов.

Далее фон Вильмовский анализирует практику, соответствующую ст. 31 ADHGB, допускающую при составлении баланса и отчета о прибылях и убытках уценку объектов движимого и недвижимого имущества[126]. Расчет и учет амортизации должны характеризо-

---

[115] См.: Neukamp (Dogma), S. 450.
[116] См.: Staub (Kommentar, 8. Aufl.), S. 214.
[117] См.: Staub (Kommentar, 8. Aufl.), S. 215; см.: Staub (Kommentar, 9. Aufl.), S. 234.
[118] См.: Staub (Kommentar, 14. Aufl.), S. 284.

[119] См.: Von Wilmowski (Abschreibungen), S. 366; Von Wilmowski (Kommentar), S. 66; Ascher (Steuerbilanz), S. 75, который ссылается на мотивы фон Вильмовского при анализе налогового права.
[120] См.: Von Wilmowski (Kommentar), S. 71; Дорнеманн, который отмечает динамический характер трактовки фон Вильмовского; см.: Dornemann (Bedeutung), S. 168.
[121] См.: Von Wilmowski (Kommentar), S. 71; Решение RG от 16 марта 1899 г., с. 127.
[122] См.: Von Wilmowski (Kommentar), S. 73; Feuerstein (Fabriks-Buchhaltung), S. 11.
[123] См.: Von Wilmowski (Kommentar), S. 70.
[124] См.: Там же, с. 79.
[125] Там же.
[126] См.: Von Wilmowski (Abschreibungen), S. 367.

ваться исключительно сроком эксплуатации объектов[127]. Общий убыток от использования предмета «...ежегодно уменьшает сумму доходов, полученных за весь период применения, и рассматривается как производственный расход соответствующего периода. Расходы по внеоборотным активам неразрывно связаны с доходами и представляют собой сумму производственных расходов, распределенных на весь период использования объекта»[128]. Поэтому постепенно происходящее снижение стоимости при исчислении финансовых результатов может приравниваться к производственным расходам[129]. Базой для расчета служат затраты на приобретение или изготовление[130]. Понимание прибыли фон Вильмовским неразрывно связано с себестоимостью. Исчисление активов имеет значение только в рамках простой бухгалтерии с целью сопоставления чистых активов[131]. Строгий отказ от продажной или меновой стоимости и оценку по себестоимости в рамках исчисления финансовых результатов можно объяснить только стремлением исключить учет нереализованной прибыли. Выведенный затем принцип реализации связан с принципом минимальных цен[132]. Амортизация приравнивалась к «производственным расходам» и связывалась с исчислением прибыли по периодам.

2.4.4.2. Двойная запись как образец концепции баланса

2.4.4.2.1. Интерпретация «природы баланса» Сайдлера

При анализе работ, имеющих антистатическую направленность и ориентированных на динамическую трактовку, необходимо выделить концепции[133] Густава Сайдлера[134] и Рудольфа Фишера[135], которые исходили из самой идеи двойной записи[136].

[127] См.: Von Wilmowski (Abschreibungen), S. 368.
[128] Там же, с. 369, 372.
[129] См.: Там же, с. 370.
[130] См.: Там же, с. 371.
[131] См.: Von Wilmowski (Kommentar), S. 69.
[132] Von Wilmowski (Abschreibungen), S. 369.
[133] Штробель в этой связи говорит о «классических концепциях бухгалтерии», Strobel (Diskussion), S. 389.
[134] См.: Seidler (Vermögensbilanz), S. 400.
[135] См.: Fischer (Bilanzwerte), S. 14; Fischer (Grundlagen), S. 6.
[136] См.: Königshöfer (Problem), S. 54; о «теориях бухгалтерии» см.: Sganzini (Grundlegung), S. 27; Leitner (Grundniss), S. 3.

При обсуждении принципов оценки имущества в акционерных обществах Сайдлер критиковал взгляды различных авторов – сторонников оценки по текущей или продажной стоимости. Это, прежде всего, касалось концепции Ринга, а также комментариев Решения ROHG 1873 г., составленных Штаубом и Симоном[137]. При анализе взглядов Ринга Сайдлер отмечал, что исчисление кредитоспособности предприятия посредством баланса не дает результата[138] и легко доказывается, что эта цель не может быть достигнута при составлении баланса, «...так как баланс в данном случае должен отражать общую продажную стоимость предприятия»[139], что достигается только через капитализацию чистой прибыли предприятия за все время его существования[140]. Кроме того, применение двойной записи при составлении баланса не приводит к тому, чтобы объекты имущества отражались обязательно по реальной стоимости. Продажная стоимость с точки зрения формальной теории счетоведения «...неприемлема для оценки баланса»[141]. Природа баланса определяет принцип оценки актива и пассива. Конечная сумма чистых активов вытекает из суммы чистых активов на начало периода плюс чистая прибыль или минус чистый убыток[142]. Бесспорно, при двойной записи начальная стоимость имущества – это себестоимость; поэтому вопрос о принципе оценки вообще не возникает, так как оценка определяется в соответствии с оценкой начальных чистых активов[143]. Сайдлер обосновывает принцип оценки по себестоимости исключительно через систему двойной записи. Изучая проблемы составления баланса в акционерных обществах, он исходил из взаимосвязи между системой учета и концепцией баланса. Кроме того, его выводы касаются и анализа существовавших на тот момент научных работ, которые не выходили за рамки отчетности акционерных обществ. Эти аспекты делали интерпретацию баланса Сайдлера достаточно значимой при реконструкции развития динамической трактовки баланса.

[137] См.: Seidler (Vermögensbilanz), S. 406.
[138] См.: Там же.
[139] Там же.
[140] См.: Там же, с. 407.
[141] Там же.
[142] См.: Там же, с. 410.
[143] См.: Там же.

2.4.4.2.2. Интерпретация баланса как инструмента наглядного информирования о предприятии, выдвинутая Фишером

Похожие выводы сделал и Фишер[144]. Он утверждал, что в основном все работы до Симона основывались на теории объективной оценки[145]. Но, по его мнению, двойная запись привела к применению себестоимости при покупке и продажной цены при реализации[146]. Решения ROHG, напротив, полностью отвергают себестоимость[147]. Цель баланса состоит в представлении прибыли предприятия, полученной в результате хозяйственного процесса[148]. Учет доходов и расходов формирует сумму прибыли, но она не полностью соответствует действительности, если товары, закупленные в течение отчетного периода, не проданы и не оплачены в соответствующем отчетном периоде[149]. Однако из соображений удобства, бухгалтерский учет и баланс предприятия рассматриваются как правильные[150]. Предписания по оценке в ADHGB и HGB требуют применения продажной стоимости, которая непригодна для учета финансовых результатов[151]. Так как итог баланса следует из торговых книг, то принцип правильности баланса, предписанный в § 38 HGB, противоречит §· 40 HGB. Решение ROHG искажает требования § 38 HGB[152].

Фишер, исходя из приоритета двойной записи, считал основной задачей исчисление финансовых результатов и на основе этих данных возможность «…информировать предпринимателя о его финансовом положении»[153]. В этом, по Фишеру, заключается мотив и природа составления баланса[154]. Баланс составляет основу разумного бизнеса, ибо он есть мера финансового состояния[155]. «…Ретроспективная картина представляется через наглядные элементы»[156]. Фишер подчеркивал в первую очередь задачу информирования предпринимателя с помощью отчетности. Обзор научных работ привел его к тому, что он трактовал баланс как наиболее важный элемент отражения информации о предприятии, как его рекламный проспект. Такое понимание оценивает баланс как инструмент управления предприятием, информирования его финансовой политики. Здесь взгляды Фишера идут параллельно с интерпретацией Беренда[157].

[144] См.: Fischer (Bilanzwerte), S. 14; Fischer (Grundlagen), S. 6.
[145] См.: Fischer (Bilanzwerte), S. 14.
[146] См.: Там же, с. 16.
[147] См.: Там же, с. 18.
[148] См.: Fischer (Grundlagen), S. 6.
[149] См.: Там же, с. 8.
[150] См.: Там же, с. 11, 16.
[151] См.: Там же, с. 23, 38.
[152] См.: Там же, с. 39.
[153] Там же, с. 42.
[154] См.: Там же.
[155] См.: Там же.

[156] Fischer (Grundlagen), S. 44.
[157] См.: с. 147 этой работы.

2.4.4.2.3. Выводы: возрастание значения принципа оценки по себестоимости и принципа реализации

Концепции баланса, представленные фон Вильмовским, Сайдлером и Фишером, серьезно подрывали влияние статической трактовки баланса. Так, Шпёрер отмечал, что предприниматели с целью предупреждения банкротства желают получать сведения об успехах предприятия и его деятельности на протяжении года[158]. Многие из них полагали, что переоценивать имущество, по меньшей мере, безответственно. Идея составления баланса по себестоимости[159] получала все большее признание. Принцип оценки по себестоимости упоминался и в других работах по счетоводству и распространялся на все виды имущества[160].

В 1906 г. RG постановил, что для оценки в балансе «…товарных запасов, которые определяются как предметы для дальнейшей перепродажи, можно использовать только стоимость приобретения (изготовления), так как только в этом случае гарантируется, что правильная прибыль будет исчислена только после продажи товаров»[161].

Ричард Райш и Жозеф Клеменс Крайбиг, известные в Австрии авторы, рассматривали достоинства бухгалтерского учета в возможности самоинформирования[162]. Оценку по себестоимости они выводили из условия осмотрительности[163]. Присоединяясь к национальной-

[158] См.: Spöhrer (Anleitung), S. 10.
[159] См.: Там же, с. 11.
[160] См.: Neumann (Quintessenz), S. 44; Brücker (Methode), S. 49; Scubitz (Anleitung), S. 16; Feuerstein (Fabriks-Buchhaltung), S. 11.
[161] См.: Решение RG от 2 марта 1905 г., с. 2.
[162] См.: Reisch / Kreibig (Bilanz), S. 2.
[163] См.: Там же, с. 38.

ной экономической теории (имеется в виду австрийская школа политической экономии – *примеч. пер.*), авторы[164] подтверждали субъективность определения стоимости, которое предполагается законодателями в ст. 31 ADHGB или в § 40 HGB[165]. Предприниматель должен решать сам, как он хочет представить свое положение; при этом оценка по себестоимости рассматривается как известный принцип составления баланса[166]. Финансовый результат, исчисленный посредством отчетности, всегда должен «...быть реализован полностью»[167]. Только осуществленная сделка может служить основой для учетной записи. По не полностью законченным хозяйственным процессам в момент составления отчетности с точки зрения исчисления финансовых результатов товары могут оцениваться только по себестоимости[168]. Вступительный и заключительный балансы должны быть сопоставимы по методам оценки[169]. Однако правильный расчет стоимости имущества, напротив, предполагает оценку по продажным ценам[170].

Эти выводы, нетипичные для науки и права того времени, соответствуют пониманию исчисления прибыли, ориентированного на принцип реализации. Изменение оценки, осуществляемое только после реализации, и повышение стоимости, не обусловленное повышением цен, должны быть основой исчисления прибыли. До момента реализации статьи баланса не влияют на финансовый результат и оцениваются по себестоимости. Принципы реализации и оценки по себестоимости рассматриваются в науке и юриспруденции неразрывно друг от друга.

2.5. Результаты анализа антистатической трактовки баланса до Шмаленбаха

Трактовки баланса Лабанда, Симона и Штауба критикуют объективные оценки и концепцию ликвидации предприятия на отчетную да-

[164] См.: Reisch / Kreibig (Bilanz), S. 254.
[165] См.: Там же, с. 258.
[166] См.: Там же, с. 257.
[167] См.: Reisch / Kreibig (Bilanz), S. 261; Seidler (Leitfaden), S. 12.
[168] См.: Reisch / Kreibig (Bilanz), S. 261; об оценке по себестоимости см.: также Busse (Inventar), S. 57.
[169] См.: Reisch / Kreibig (Bilanz), S. 264; о непрерывности оценки см. также: Knappe (Bilanzen), S. 66.
[170] См.: Reisch / Kreibig (Bilanz), S. 262.

ту[171]. Симон противопоставлял объективной оценке попытку теоретической разработки индивидуальной, постоянной оценки в балансе. Мнения некоторых авторов основывались на отказе от господствующей трактовки задач и концепции баланса. Они непосредственно предшествовали динамической концепции Шмаленбаха[172].

Источниками новой трактовки послужили многочисленные публикации бухгалтеров-практиков. Исчисление финансовых результатов и проблема практической оценки на железнодорожных предприятиях противоречили положениям ADHGB и решениям ROHG, требующим для внеоборотных активов оценки по текущей стоимости[173]. Практики в своих работах отстаивали оценку по себестоимости, которая в процессе дискуссии распространяется на все объекты оборотных средств.

Существенное отличие по сравнению с ранней статической трактовкой баланса заключается в интерпретации задач и концепции баланса. Уже первые трактовки Лёва касались не только отчетности, но и требований к счетоводству на предприятии вообще. Его попытка рассматривать балансовое право с позиций экономической теории выражалась в истолковании исчисления финансовых результатов как функции, важной для всех хозяйствующих субъектов. Исходя из этого, исследовались и цели отчетности. Основные направления интерпретации были сконцентрированы на определении размера результатов, важного для предприятия и его собственников. Исчисление активов упоминается только в связи с простой записью. Эта интерпретация занимала промежуточное место между статической и динамической трактовками.

Важность задачи исчисления прибыли в балансе приводила к выделению понятия «период расчета». Хотя результат предприятия окончательно может быть исчислен только после всего периода его деятельности, из практических соображений получило значение требование разграничения отчетных периодов расчета финансовых результатов. Начальный этап развития антистатической трактовки баланса характеризуют следующие тенденции: отход от анализа положений балансового права при рассмотрении вопросов баланса и понимание задачи баланса как исчисления финансовых результатов по периодам, основанное на экономической теории.

[171] См.: Tomfohrde (Bilanzauffassung), S. 7; Gutenberg (Struktur), S. 510.
[172] См.: Leonhardt (Entwicklung), S. 2; Hossfelder (Versuch), S. 29.
[173] См.: Königshöfer (Problem), S. 39.

Оба элемента (исчисление результатов по периодам и увеличение значения себестоимости, в основном соответствующее запросам практиков) являются исходным пунктом антистатической, динамической трактовки баланса.

Чтобы исключить возможность ошибочного расчета финансовых результатов периода, необходимо было добиться исчисления прибыли, полученной только в результате реализации. Авторы преимущественно производственно-экономического направления требовали применения себестоимости со ссылкой на необходимость определения только реализованной прибыли. В пользу этого говорит надежность и достоверность оценки по себестоимости по сравнению со случайным характером оценки по текущей стоимости. Только объекты, предназначенные для реализации, должны, по мнению некоторых авторов, оцениваться по продажной стоимости, если она ниже затрат на их приобретение. Распределение затрат по периодам их использования, в частности основных средств за счет амортизации, ведет к возникновению принципа оправданности затрат, который предполагает уменьшение стоимости предмета методом списания на затраты в периоды, соответствующие получению доходов. Значение амортизации заключается не только в учете уменьшения стоимости, отличном от статической трактовки, но и в обеспечении непрерывности оценки и взаимосвязи стоимости объектов в отдельные периоды. Наивысшего развития такая трактовка достигла у Шеффлера, выдвинувшего теорию непрерывных финансовых результатов.

Кроме этого, «теоретики счетоведения» подтверждали преимущество принципа оценки по себестоимости. Широкое распространение техники двойной записи на практике и сложность исчисления текущей стоимости сделали принципы реализации и оценки по себестоимости общепринятыми принципами составления баланса. По сравнению со значением системы простой записи для статической трактовки баланса двойная запись выполняла роль важнейшей движущей силы антистатической и позднее динамической интерпретации баланса. Исчисление финансовых результатов служит исключительно выполнению информационной функции отчетности. Принципы реализации и оценки по себестоимости упоминаются в науке в связи с комментариями фон Вильмовским закона о налоге на прибыль. Задача баланса состоит исключительно в определении прибыли, полученной в процессе деятельности.

Критика статической интерпретации баланса конкретизируется и в других концепциях баланса, в которых, исходя не только из задачи исчисления прибыли в балансе, но и из соображений объективности отказываются от применения рыночных цен.

Основное значение такого понимания баланса заключается в толковании объектов баланса. Критерии, предложенные статическим направлением (объективный характер и наличие на отчетную дату) авторы распространяли и на новые составляющие баланса (права и чисто экономические продукты)[174]. Анализ идеальных активов и пассивов Шеффлера впервые приводит к отождествлению статей баланса со счетами Главной книги. В это же время статьи актива разделяются на основной и оборотный капитал, что способствовало не только структурированию баланса, но и обоснованию дифференцированных правил оценки для различных объектов бухгалтерского учета[175].

3. ВТОРОЙ ЭТАП: ДИНАМИЧЕСКАЯ ИНТЕРПРЕТАЦИЯ БАЛАНСА ПРИ ШМАЛЕНБАХЕ

3.1. Теория динамического баланса Шмаленбаха

3.1.1. Вступление

Шмаленбах занимался вопросами толкования балансового права довольно поверхностно. Однако его производственно-экономическая теория баланса существенно повлияла на развитие счетоведения, торгового и налогового права, а понимание задач и концепции баланса, несмотря на ярко выраженный производственно-экономический характер, имеет большое значение для раскрытия балансового права.

---

[174] См.: Grull (Inventur), S. 13.
[175] См.: Seidler (Vermögensbewertung), S. 403.

Исходный пункт теории Шмаленбаха – трактовка отдельного предприятия как части народного хозяйства[176]. Использование этой «общеэкономической теории»[177] облегчает понимание природы баланса, а также «...делает более понятным описание общих идей Шмаленбаха о балансе, а также некоторых деталей»[178].

В данной работе сделана попытка раскрыть не только развитие, но и проанализировать научные работы Шмаленбаха по производственно-экономической теории и налоговому праву. От уже существующих работ необходимо отличать интерпретацию балансового права Шмаленбаха и его последующие работы по обоснованию экономического подхода к теории учета[179]. Мы исследовали первые работы Шмаленбаха по балансовому праву с целью выявления существенных моментов более поздних трактовок, что было необходимо для правильного раскрытия концепции и задач баланса в его теории. Полученные сведения помогают предотвратить возможную ошибочную интерпретацию и недопустимые выводы по вопросу задач и концепции баланса. Анализ влияния изменения стоимости денег, проведенный Шмаленбахом, в книге не рассматривается.

3.1.2. Интерпретация балансового права Шмаленбаха

До первого издания «Grundlagen dynamischer Bilanzlehre» («Основы теории динамического баланса»)[180] и обоснования трактовки баланса, основанной на производственно-экономической теории[181], вышло много работ Шмаленбаха по различным вопросам баланса[182]. Они имеют важное значение для понимания эволюции его учения, так

[176] Вопрос, всегда рассматриваемый в научной литературе, о том, является ли учение Шмаленбаха самостоятельной теорией бухгалтерского учета или только трактовкой баланса, в данной работе не раскрывается.

[177] Königshöfer (Problem), S. 71.

[178] Там же.

[179] «Шмаленбах отказался от раскрытия баланса только в правовом смысле», Fuchs (Rechnungsabgrenzungsposten), S. 245.

[180] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 1.

[181] «Динамический баланс занимал в то время важное место в экономической литературе», Hoffmann (Bilanz), S. 21.

[182] См.: Schmalenbach (Generalunkosten), S. 161; Schmalenbach (Mängel), S. 281; Schmalenbach (Abschreibung), S. 81; Schmalenbach (Zweck), S. 379; Schmalenbach (Vorschrift), S. 244; Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 1.

как содержат выводы по интерпретации задач и концепции балансового права, которые были включены в структуру более поздней теории динамического баланса[183].

Шмаленбах не просто исследует вопрос о том, какие цели преследовали законодатели при обосновании обязательности составления баланса. В рамках этой проблемы он с самого начала рассуждал об аспектах концепции и задачах баланса (последние он обозначает как цели баланса). С самого начала раскрытия трактовки динамического баланса он отмечает, что при разработке предписаний по бухгалтерскому учету и балансу законодатели хотели обосновать условия доказательной силы торговых книг[184]. Между тем она не являлась столь значимой, так как торговые книги в случае спора уже рассматривались как средство доказательства[185].

В работе «Die Abschreibung» («Амортизация») Шмаленбах приходит к выводу, «...что баланс, согласно закону, должен быть, прежде всего, не «картиной имущества», а средством исчисления финансовых результатов»[186]. Шмаленбах связывает исчисление прибыли с оценкой внеоборотных активов (недвижимости, машин), которые не должны оцениваться самим предпринимателем по реальной стоимости, даже если она может быть исчислена[187]. Оценка имущества по торговым книгам не отражает стоимости, а является базой для определения суммы амортизации; амортизация в сторону повышения стоимости не может приниматься во внимание в соответствии с принципами надлежащего ведения учета[188]. Баланс отражает стоимость имущества настолько, насколько это необходимо для исчисления годовой прибыли. Исчисленная «производственная прибыль» (Betriebsgewinn) не должна учитывать изменение стоимости имущества[189]. Предприниматель может не составлять отчет о прибылях и убытках дополнительно к балансу[190], но только в случае составления баланса, в котором не принимается во внимание изме-

[183] См.: Tomfohrde (Bilanzauffassung), S. 3; Muscheid (Schmalenbachs Dynamische Bilanz), S. 4.

[184] См.: Schmalenbach (Buchführung), S. 141.

[185] См.: Там же.

[186] Schmalenbach (Abschreibung), S. 81.

[187] См.: Там же.

[188] См.: Там же.

[189] См.: Там же, с. 82.

[190] См.: Schmalenbach (Zweck), S. 385.

нение стоимости активов[191]. Против баланса имущества говорит, прежде всего, то, что активы собственника в конечном итоге определяются не через стоимость отдельных объектов, а через стоимость предприятия в целом[192].

Эти основополагающие выводы о задачах и концепции баланса Шмаленбах повторил и в других работах по балансовому праву[193]. Ссылаясь на Манфреда Берлинера, он признавал исчисление финансовых результатов в качестве центральной задачи баланса[194].

При раскрытии концепции баланса, предложенной Шмаленбахом, амортизация занимает особое место. Она важна для любой трактовки баланса, так как «...различия между балансом имущества и балансом финансовых результатов в полную силу проявляются при оценке амортизации»[195]. При составлении баланса имущества полностью отпадает необходимость начисления амортизации, так как статьи баланса, определяемые через оценку реальной стоимости имущества, не требуют сопоставления с балансом прошлого года[196]. Стоимость объекта не нужна для того, чтобы определять амортизацию как разницу в оценке на начало и конец периода, напротив, стоимость объекта должна исчисляться через амортизацию[197]. Амортизация внеоборотных активов начисляется в период их использования и включается в состав затрат; нормы амортизации зависят от темпов снижения стоимости и производительности имущества[198]. Амортизация должна начисляться не за все периоды, когда актив фактически находился в составе имущества предприятия, а «в те годы, когда он фактически использовался»[199]. В этом заключается «искусство собственника распределять расходы посредством баланса»[200].

---

[191] См.: Schmalenbach (Zweck), S. 383.
[192] См.: Там же.
[193] См.: Schmalenbach (Zweck), S. 379; Schmalenbach (Theorie), S. 379; Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 1.
[194] См.: Schmalenbach (Zweck), S. 379; в этой связи Шмаленбах впервые вводит понятие «теория баланса».
[195] Schmalenbach (Zweck), S. 388.
[196] См.: Там же, с. 382.
[197] См.: Там же, с. 383.
[198] См.: Schmalenbach (Abschreibung), S. 81.
[199] Schmalenbach (Zweck), S. 386.
[200] Там же, с. 388.

Более поздние работы Шмаленбаха по вопросам общего балансового права содержат историю создания ADHGB[201]. Он приходит к выводу, что система балансового права есть результат «...довольно поверхностной работы»[202], что выражается в «...отсутствии точной, законодательно определенной цели баланса»[203]. Никто из членов комиссии точно не знал, какие функции должен был выполнять баланс[204]. Требование ст. 28 об определении имущественного положения можно толковать по-разному. Кроме того, не определено, трактуются ли вопросы исчисления прибыли предпринимателем самостоятельно или они «выпали» из зоны внимания законодателей[205]. Положения (балансового права) не способствовали раскрытию вопроса о целях баланса; ссылка на ст. 107, 161 и абз. 5 ст. 165 ADHGB (исчисление и распределение прибыли открытых торговых обществ и товариществ) показывает, что прибыль торгового общества должна исчисляться с помощью баланса[206]. Шмаленбах рассматривал информационную задачу[207] как важную цель баланса, ссылаясь на то, что предприниматель, не составляющий баланс, вероятно, проигрывает при отражении состава имущества, без знания которого «...может стать банкротом»[208]. Исходя из неопределенности задач баланса, Шмаленбах сделал вывод, что каждый предприниматель должен сам их определять[209]. Предполагается возможность выбора методов составления баланса, которые наилучшим образом соответствуют целям предприятия; при этом не возникает субъективной свободы, а особенности предприятия характеризуют задачи баланса[210]. Определение «сопоставимого имущественного положения во взаимосвязи с размером финансовых результатов отчетного периода в коммерческой практике в большинстве случаев предполагает необходимость составления баланса»[211]. Шмаленбах утверждал, что нормативные акты не ориентировали баланс на предотвращение

---

[201] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 1.
[202] Там же, с. 7.
[203] Там же, с. 8; а также с. 93 этой работы.
[204] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 8.
[205] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 10; Schmalenbach (Reform), S. 52.
[206] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 12.
[207] См.: Там же.
[208] Там же, с. 15.
[209] См.: Там же, с. 16.
[210] См.: Там же.
[211] Там же, с. 17.

банкротства и соответствующая интерпретация сущности баланса отсутствовала, так как в Пруссии не существовало взаимосвязи между балансовым правом и нормативными актами по банкротству, а порядок банкротства был законодательно утвержден позднее[212].

По поводу предписаний по оценке в ADHGB Шмаленбах делает вывод, что законодатели не захотели предусмотреть оценку по общей или субъективной стоимости[213]. В более поздних работах он повторяет, что в вопросе оценки предприниматель имеет некоторую свободу, т.е. может использовать оценку, необходимую для составления данного баланса[214]. Оценка зависит от вида предприятия, объектов, составляющих баланс, и поставленных задач[215].

Работы Шмаленбаха по балансовому праву привели к следующим результатам.

В качестве важнейшей цели баланса он определил информационную функцию баланса в целях предупреждения возможного банкротства. Профилактика неплатежеспособности как цель баланса должна осуществляться не законодательными актами, определяющими банкротство, а исключительно балансовым правом. Шмаленбах рассматривает развитие целей баланса, ориентированного на предотвращение банкротства, в особенности на значение и влияние § 1468 ALR.

Помимо задач баланса, определяемых самим предпринимателем в зависимости от особенностей предприятия, существует задача «...исчисления финансовых результатов по периодам». Производственная прибыль рассчитывается на основании баланса, не учитывает повышения цен и отражает только реализованную прибыль. Баланс в этой связи выполняет функцию распределения расходов по периодам в зависимости от юридической принадлежности затрат. Функция распределения расходов предусматривает начисление амортизации, которая зависит от цен приобретения и может не учитываться для баланса, отражающего имущественное состояние. Распределение амортизации вытекает из обусловленного временем снижения стоимости объектов и использования производственного потенциала внеоборотного актива.

---

[212] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 17.

[213] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 18; Schmalenbach (Grundsätze), S. 229.

[214] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 20, 29; Решение RG от 4 октября 1902 г., с. 590.

[215] См.: Schmalenbach (Bilanzrecht), S. 20, 29; Schmalenbach (Goldmarkbilanz), S. 5.

Интерпретация балансового права Шмаленбаха характеризуется отказом от господствовавших на тот момент задач и концепций баланса. В его выводах смешиваются результаты анализа нормативных актов и представления о надлежащем ведении учета. В особенном отношении к амортизации как инструменту разграничения расходов по периодам в соответствии с производственным использованием проявляется интерпретация баланса как контрольного отчета, составляемого по отчетным периодам с целью (задачей) исчисления финансовых результатов. Анализ задач баланса заключается в интерпретации различных частных аспектов концепции баланса, например амортизации.

Исследование основной, ориентированной на балансовое право интерпретации показало, что Шмаленбах не предложил новых аргументов[216]. По сравнению с результатами анализа первой фазы рассмотрение целей баланса (функция информирования предпринимателя), задач баланса (исчисление финансовых результатов) и концептуального выражения их (с помощью методов оценки и составления баланса) было сформулировано еще до Шмаленбаха. В противоположность своим предшественникам он избегал ссылок на эти литературные источники. То же относится к выводам о надлежащем ведении учета, предполагающем применение двойной записи для составления отчета о прибылях и убытках. Сложившаяся система бухгалтерского учета была для Шмаленбаха исходным пунктом его рассуждений. Одновременно он пренебрегал, по примеру своих литературных предшественников, значением простой формы бухгалтерского учета. Оригинальность описанной Шмаленбахом динамической концепции имеет значение для антистатической дискуссии, которую вели некоторые авторы на рубеже столетий. Нельзя упускать из вида, что начальные моменты этой трактовки имели место уже в концепции Савари[217], а также в Ordonnance de Commerce и последующих кодификациях.

---

[216] Кенигсхофер в согласии с другими авторами (например, фон Вильмовский и Фишер) отмечает, что Шмаленбах в своей работе достиг большого прогресса; см.: Königshöfer (Problem), S. 70.

[217] См.: с. 19 этой работы.

3.1.3. Производственно-экономическая трактовка баланса Шмаленбаха

3.1.3.1. Экономический подход к теории динамического баланса

Баланс как средство исчисления прибыли, по Шмаленбаху, не совсем точный способ определения доходов собственника[218]. Прибыль как отражение динамики хозяйственной жизни – не выражение заслуг предприятия, а мера рентабельности в народно-хозяйственном масштабе[219]. В совокупности прибыль должна отражать то, как хозяйствующие субъекты используют сырье и рабочую силу, как они выполняют запросы общества[220]. Исчисление финансовых результатов становится техникой определения рентабельности[221]. Исходя из этого, возникает вопрос о том, что разрешает и чего требует закон; какие моменты остаются полностью нераскрытыми[222]. Экономическая функция предпринимателя в масштабе государства не в том, чтобы стать богатым, перед ним стоит задача производить товары, доставлять, хранить и пускать их в оборот[223], только в этом случае он становится составной частью народного хозяйства[224]. Создается «...экономический эффект, если материальные ресурсы не используются самим предпринимателем в процессе производства»[225]. Добавочная стоимость должна формироваться как разница между доходами и затратами; таким образом, добавочная стоимость «...сама образуется в товаре»[226]. Включается ли она предпринимателем в собственный обмен или предприятием в товарообмен государства,

[218] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 3.
[219] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 3. О теории стоимости Шмаленбаха см.: Rieger (Schmalenbachs Dynamische Bilanz), S. 1.
[220] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 3.
[221] См.: Там же, с. 4.
[222] См.: Там же.
[223] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 85.
[224] См.: Schmalenbach (Reform), S. 49; Schönpflug (Betriebswirtschaftslehre), S. 239.
[225] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 85.
[226] См.: Там же.

интересует только теорию микроэкономики[227], а не экономику народного хозяйства[228]. Важно, что добавочная стоимость вообще присутствует[229]. Управляющий предприятием должен получать информацию о том, находится ли предприятие в состоянии застоя, движется ли оно вперед (назад), какие предполагаются изменения в управлении[230]. Как установление финансового положения предприятия имеет народнохозяйственный интерес, так состояние экономики страны зависит от управления каждым конкретным предприятием[231].

Шмаленбах рассматривал предприятие как «орган экономики государства»[232], который обязан эффективно снабжать ресурсами народное хозяйства. По финансовому результату можно судить о том, в какой мере предприятие выполняет свои народно-хозяйственные задачи. Значение исчисления финансовых результатов состоит не в функции исчисления доходов собственника, а в констатации будущего «...направления развития предприятия», необходимой для развития народного хозяйства[233]. Неэффективное управление предприятием не способствует укреплению благосостояния народного хозяйства и оказывает влияние на производительность труда[234].

Теория динамического баланса не ограничивается интересами собственников предприятия и системой балансового права. С точки зрения предприятия, теория основывается на роли баланса в народном хозяйстве[235]. «...Экономист рассматривает вопросы баланса с точки зрения производства»[236]. Точка зрения, ориентированная на производство, служит основой теории динамического баланса.

[227] О методологической основе частной экономики см.: Schmalenbach (Privatwirtschaftslehre), S. 304.
[228] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 85.
[229] См.: Там же, с. 86.
[230] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 49; Münstermann (Schmalenbachs Bilanzauffassung), S. 34.
[231] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 50.
[232] Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 94.
[233] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 94.
[234] См.: Schmalenbach (Goldmarkbilanz), S. 2.
[235] См. также: Hossfelder (Versuch), S. 29, который описывает баланс с этой точки зрения и согласно взглядам первых представителей динамической теории.
[236] См.: Schmalenbach (Reform), S. 49.

3.1.3.2. Задача баланса в учении Шмаленбаха

3.1.3.2.1. Динамическая трактовка прибыли

3.1.3.2.1.1. Прибыль как мера рентабельности

Общая экономическая теория рассматривает баланс как средство исчисления прибыли. Развитие конкретного предприятия влияет на развитие народного хозяйства[237]. Цель исчисления прибыли – контролировать «экономично ли выполняет»[238] предприятие свои народно-хозяйственные задачи. Определение рентабельности должно способствовать движению потоков капитала и «…и по возможности вытеснению экономически непригодных субъектов»[239]. Исчисление финансовых результатов формируется как инструмент управления предприятием[240]; наиболее возможная сумма прибыли имеет место тогда, когда управление осуществляется наилучшим образом[241]. Баланс как инструмент исчисления прибыли не предполагает того, что «абсолютная прибыль определяется наиболее точно»[242]. Эта формулировка должна быть заменена, так как «…относительной точности можно добиться только временами»[243]. Решающее значение заключается в функции прибыли как индикатора. Более высокая эффективность производства приводит к более высокой прибыли, недостаточная предполагает получение меньшей прибыли. Из этого следует, что важнейшее требование при исчислении финансовых результатов состоит в их сопоставимости[244].

3.1.3.2.1.2. Необходимость исчисления финансовых результатов по периодам

«…Финансовый результат от деятельности определяется по доходам, уменьшенным на сумму расходов»[245]. Это правило имеет значение только для общего (тотального) периода деятельности предприятия, но не для отдельного отчетного периода[246]. Для предприятий с краткосрочным периодом существует правило закрытия счетов Главной книги для расчета (тотального) финансового результата. Для предприятий с неограниченным периодом деятельности в течение производственного процесса требуется исчислять финансовый результат с целью оценки качества управления[247]. Необходимость определения прибыли по периодам объясняется функцией финансового результата как индикатора качества управления. Окончательный расчет после роспуска или ликвидации организации также имеет значение для предприятия[248]. Непрерывность деятельности предприятия предполагает расчет финансовых результатов после каждого существенного периода; задачей этого расчета служит исчисление прибыли периода для получения данных об эффективности деятельности и этапе развития предприятия.

Искусственное разделение деятельности предприятия на отдельные отчетные периоды выражено необходимостью расчета финансовых результатов, при этом часть расходов часто связана с доходами другого отчетного периода[249]. Тем самым нарушаются сопоставление и соотношение расходов и доходов и «…расчет финансовых результатов по периодам»[250].

3.1.3.2.2. Принципы разграничения исчисления финансовых результатов

3.1.3.2.2.1. Принципы согласования и непрерывности при составлении баланса и отчета о прибылях и убытках

Исчисление тотального финансового результата удается существенно упростить, рассчитывая финансовые результаты отчетных периодов. Тотальный результат выводится по окончательному сопоставлению доходов и расходов[251].

---

[237] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 50.
[238] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 93.
[239] См.: Там же.
[240] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 50; Münstermann (Kogruenzprinzip), S. 428; Borkowsky (Bilanztheorien), S. 44.
[241] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 51. Шмаленбах рассматривает прибыль предприятия как меру общеэкономической выгоды; см.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 93.
[242] Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 10. Aufl.), S. 15.
[243] Там же.
[244] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 10.
[245] Schmalenbach (Theorie), S. 379.
[246] См.: Schmalenbach (Theorie), S. 379.
[247] Schmalenbach (Bilanz, 4. Aufl.), S. 96.
[248] См.: Schmalenbach (Theorie), S. 381.
[249] См.: Там же, с. 382.
[250] См.: Schmalenbach (Theorie), S. 382; Schmalenbach (Grundlagen), S. 11.
[251] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 97.

Тотальная прибыль предприятия с длительным периодом деятельности не имеет значения на практике, но позволяет подтвердить правильность расчета прибылей отчетных периодов. Прибыль отчетного периода как результат разграничения финансовых результатов представляет собой «...составную часть общей прибыли»[252]. Требование периодизации, основанное на разграничении доходов и расходов, существует потому, что сумма исчисленных финансовых результатов по периодам дает общую прибыль. Это обоснование периодизации принимает во внимание принцип согласования[253]. В сумме финансовые результаты по отчетным периодам образуют «...органическую целостность»[254]. Согласованность прибыли отчетного периода с тотальной прибылью – условие для выполнения функции отчетности как индикатора качества управления[255]. Финансовые результаты[256], заниженные на данном отчетном периоде, будут компенсированы в последующих периодах.

Шмаленбах выделяет три этапа в учете расходов: выплата – приобретение (заготовление) – затраты, а также три этапа в учете доходов: производство – реализация – доход[257]. Прибыль отчетного периода выводится как превышение выручки над затратами или разница между тем, что вложено в предприятие, и тем, что было получено[258]. В отчете о прибылях и убытках затраты и выручка противопоставляются по отчетным периодам[259]. В балансе содержатся расходы и доходы, которые еще не стали затратами и выручкой; кроме того, в баланс включаются затраты и поступления, которые станут расходами и доходами позднее[260]. В качестве инструмента расчета финансовых результатов баланс выступает как «периодический отчет»[261], который содержит данные о расходах и доходах, затратах и выручке с целью разграничения периодов, а также о резервах предприятия. В части принципа согласованности баланс сглаживает несоответствие между расходами и затратами предприятия с одной стороны, и между доходами будущих периодов и выручкой с другой. Шмаленбах в этой связи говорит ... о балансе как средстве помощи бухгалтеру[262]; баланс содержит данные о перспективных и действительных расходах будущих периодов (актив) и доходах будущих периодов (пассив) предприятия[263]. В этом заключается теоретическая функция баланса. Выручка и затраты вытекают из доходов и расходов будущих периодов[264]. Их исчисление не подлежит оценке и ориентировано на финансовые потоки.

Собственно исчисление финансовых результатов, отражается в отчете о прибылях и убытках. В нем отражаются компоненты затрат и выручки соответствующего периода, а не доходы и расходы[265]. В балансе финансовый результат отражается одной суммой, в то время как в отчете о прибылях и убытках приводятся доходы и затраты отчетного периода по отдельности. Поэтому баланс сам по себе служит только «приложением к расчету финансовых результатов»[266].

Принцип согласования в системе динамического баланса является само собой разумеющимся аспектом, необходимым для того, «...чтобы все ресурсы, которые предприятие создает для других или которые получит от сторонних лиц, были учтены либо в прошедшем отчетном периоде, либо в более поздние отчетные периоды, и чтобы никакая продукция (работы, услуги) не остались без внимания бухгалтера»[267]. Шмаленбах связывает это правило с принципом непрерывности и включает в него требования полноты и сопоставимости оценки[268]. Непрерывность баланса означает согласование вступительного и заключительного балансов и их идентичность. Выполнение этого принципа обеспечивает требование согласованности, т.е. согласование сумм прибыли отчетных периодов и тотальной прибыли. Шмаленбах при рассмотрении этих принципов в совокупности

[252] Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 96.
[253] См.: Там же.
[254] Schmalenbach (Grundlagen), S. 12.
[255] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 96.
[256] Там же, с. 97.
[257] См.: Schmalenbach (Theorie), S. 380.
[258] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 100.
[259] См.: Herrmann (Niederschlag), S. 10; Münstermann (Schmalenbachs Dynamische Bilanz), S. 266.
[260] См.: Schmalenbach (Theorie), S. 381.
[261] Там же.
[262] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 118.
[263] См.: Там же, с. 119.
[264] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 98.
[265] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 121.
[266] Tomfohrde (Bilanzauffassung), S. 19.
[267] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz), S. 99.
[268] См.: Herrmann (Niederschlag), S. 12.

отмечает, что принцип согласованности не идентичен, а сходен с требованием непрерывности. «Согласованность предполагает непрерывность, но непрерывность не предполагает согласованности»[269].

3.1.3.2.2.2. Принцип сопоставимости

Основная задача исчисления финансовых результатов состоит в заблаговременном выявлении «проблемного состояния или развития» предприятия[270]. Из необходимости «выявления рентабельности следует требование точного разграничения отчетных периодов»[271]. Это разграничение выполнимо только при условии, что доходы можно привязать к соответствующему периоду. Трактовка прибыли как выражения эффективности работы предприятия не требует абсолютно точных расчетов[272]. Шмаленбах делает вывод, что сопоставимость[273] финансовых результатов имеет решающее значение для того, чтобы своевременно узнать о существенных тенденциях и продолжить работу предприятия в народно-хозяйственном масштабе[274]. Кроме того, только размер общей прибыли может быть абсолютно точным; расчеты по периодам, напротив, могут содержать ошибки и неопределенности[275]. Конкретно это означает, что периоды должны быть сопоставимы друг с другом, некоторые финансовые результаты могут быть учтены не в данном отчетном периоде, а в следующем (сопоставление по периодам (Zeitvergleich)); кроме того, должна быть сопоставимой прибыль разных предприятий (сопоставление по предприятиям (Betriebsvergleich))[276]. «...Сопоставимость обеспечивает правильность расчета прибыли и сравнение деятельности предприятий»[277]. Поэтому баланс направлен на отражение не правильной, а сопоставимой прибыли; такое условие заменяет абсолютность относительностью и ставит сопоставимость выше правильности. Это означает также, что расходы и факты реализации могут быть учтены не только в том периоде, к которому они реально относятся[278]. На примере случайных затрат Шмаленбах поясняет значение формирования резервов и связывает данную интерпретацию со статической трактовкой баланса.

[269] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 98.
[270] Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 107.
[271] Там же.
[272] См.: Там же, с. 106.
[273] О сравнении принципов согласованности и сопоставимости см.: Herrmann (Niederschlag), S. 15.
[274] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 106; Шмаленбах усматривал в сопоставимости «результата влияния современной производственно-экономической теории», Schmalenbach (Buchführung), S. 116.
[275] Münstermann (Dynamische Bilanz), S. 515.
[276] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 107; Schmalenbach (Buchführung), S. 115.

[277] Königshöfer (Problem), S. 72.
[278] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 32. Вопрос трактовки случайных и непериодичных компонентов в балансе здесь не учитывается.
[279] Schmalenbach (Dynamische Bilanz), S. 100.
[280] См.: Там же, с. 109.
[281] См.: Там же, с. 110.

3.1.3.2.3. Принципы, имеющие исключительное значение на практике

3.1.3.2.3.1. Принцип надежности и определенности методов учета

«...В ряде случаев исчисление финансовых результатов на практике затруднено потому, что методы учета теоретически предполагают правильность, но при этом теоретическая правильность обеспечивается через неопределенность методов учета»[279]. Шмаленбах отмечает, что в связи с неопределенностью теоретические методы учета и оценки должны быть заменены на понятные, хотя и не всегда точные методы. Эти методы учета могут применяться только при учете доходов и расходов[280]. Однако не только общая опасность, связанная с неопределенностью при исчислении финансовых результатов, но и возможность произвола, связанного с неопределенностью, говорят в пользу определенных методов[281].

Главным для этих выводов, частично отвергающих применение теоретических методов учета доходов и расходов, является знание о непригодности в практической деятельности методически определенных принципов. Шмаленбах не принимает во внимание практические границы своей динамической концепции и оставляет открытым решение этой проблемы теории учета.

3.1.3.2.3.2. Принцип осмотрительности

С принципом определенности методов учета тесно связан принцип осмотрительности[282]. В ходе развития динамической концепции Шмаленбах придает ему важнейшее значение[283]. Впервые описанный эффект двойственности оценки, заключающийся в том, что если занизить величину прибыли, то в следующем году, несмотря на экономические трудности, это может стать причиной более высокой рентабельности[284], в поздних работах Шмаленбах связывает с определенным риском. В девятом издании «Dynamische Bilanz» Шмаленбах изложил, что неопределенность методов исчисления финансовых результатов и тот факт, что завышение прибыли является опасным для предприятия, так же, как и занижение, говорят в пользу принципа осмотрительности[285].

Комментируя последнее (тринадцатое) издание, Бауер отмечал, что принцип осмотрительности более важен не для прибыли, а как принцип, регламентирующий оценку[286].

Изменение значения принципа осмотрительности позднее стало выводиться из знания о неопределенности будущего. Завышенная прибыль может привести к инвестиционным вливаниям в случае, даже если позднее они будут оцениваться как ошибочные. Заниженная прибыль в зависимости от обстоятельств приведет к отказу от возможности развития предприятия[287]. Все же шанс и риск не могут быть оценены в полной мере, даже если от этого зависит существование предприятия[288].

По сравнению с принципом определенности методов учета принцип осмотрительности ставит под угрозу значение расчета прибыли по отчетным периодам. Принцип осмотрительности концептуально совмещается с методами учета ввиду возможных промахов и опасности в случае неопределенности методов. Принцип осмотрительности в первую очередь предотвращает завышение сумм дивидендов. Он не связан с информационной функцией отчетности.

[282] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 99; Herrmann (Niederschlag), S. 17.
[283] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 111; Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 10. Aufl.), S. 54.
[284] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 111.
[285] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 9. Aufl.), S. 62.
[286] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 98.
[287] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 10. Aufl.), S. 55.
[288] См.: Там же.

3.1.3.2.4. Результаты

Условие общеэкономической эффективности деятельности предприятия как части народного хозяйства является основным исходным пунктом теории динамического баланса. Принципы и требования, рассмотренные Шмаленбахом, конкретизируют общие управленческие задачи баланса при «...ежегодном исчислении финансовых результатов», их значение заключается в важности финансовых результатов как индикатора экономического развития и достижения целей, поставленных перед предприятием[289]. Годовое закрытие счетов Главной книги распределяет общие производственные доходы и расходы в виде выручки (доход) и затрат. Баланс имеет значение временного отчета, который на основе принципов «согласованности», «непрерывности» и «сопоставимости» выражает цель исчисления финансовых результатов в виде распределения общей (тотальной) прибыли по периодам. При этом доходы и расходы (или поступления и затраты) учитываются и распределяются по отчетным периодам[290]. Опасность слишком «благоприятного» исчисления финансовых результатов должна исключаться за счет совместного применения принципов «определенности методов учета» и «осмотрительности». Здесь Шмаленбах сознательно нарушает собственную систему принципов.

3.1.3.3. Концепция баланса в теории Шмаленбаха

3.1.3.3.1. Трактовка оценки в динамической концепции

3.1.3.3.1.1. Принцип единообразия оценки

Основным принципом, регламентирующим вопрос оценки, является принцип ее единообразия[291]. Регламентируется не величина оценки, а постоянство, необходимое для выполнения функции финансовых результатов как индикатора экономического развития, так называемое материальное постоянство оценки или сопостави-

[289] Вольфрам Энгельс рассматривает в этом пункте возможный аспект прогноза; см.: Engels (Bewertungslehre), S. 200.
[290] См.: Münstermann (Dynamische Bilanz), S. 514.
[291] См. также: Herrmann (Niederschlag), S. 18.

мость цен[292]. «Единообразие оценки» имеет принципиальное значение в динамической трактовке баланса[293]. Любой вариант оценки конкретизирует условия информативности баланса. Шмаленбах связывает единообразие оценки с принципом осмотрительности и единой оценкой[294].

Принцип единообразной оценки рассматривается на примере амортизации внеоборотных активов. В интересах «выгодного» исчисления финансовых результатов амортизация может быть завышена или занижена[295]. В этом состоит опасность того, что потребуется искусственная амортизация; искусственная амортизация «...отвратительна для представителей динамической теории, так как они обеспокоены, прежде всего, сопоставимостью финансовых результатов»[296]. Поэтому искусственная амортизация так же неприемлема, как и завышенная (ускоренная) амортизация[297]. На практике видно то принципиальное значение, которое имеет принцип единообразия оценки. Шмаленбах приводит доказательства неточности прибыли в случае изменения оценки. Кроме того, искусственная амортизация, по Шмаленбаху, оказывает отрицательное влияние на функцию прибыли как индикатора развития предприятия, так как в случае завышенной амортизации общий амортизационный фонд используется за меньшее число периодов и становится причиной искажения финансовых результатов. В идеале должно ограничиваться влияние методов манипуляции с оценкой на финансовые результаты[298].

Данная проблема объясняется принципиальной необходимостью расчета годовых финансовых результатов. Значение финансовых результатов, исчисленных в соответствии с теорией динамического баланса, вытекает из необходимости сравнения деятельности по периодам или работы разных предприятий.

[292] См.: Münstermann (Dynamische Bilanz), S. 515.
[293] См.: Herrmann (Niederschlag), S. 19.
[294] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 5; Münstermann (Schmalenbachs Bilanzauffassung), S. 36; Münstermann (Dynamische Bilanz), S. 515.
[295] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 142.
[296] Там же.
[297] См.: Там же.
[298] См.: Münstermann (Schmalenbachs Bilanzauffassung), S. 37.

3.1.3.3.1.2. Принцип реализации при разграничении доходов

Прибыль как разность между выручкой и затратами определяет сумму разницы между тем, что предприятие получило от народного хозяйства, и тем, что оно вернуло в него. Выручка измеряется по доходам; ее исчисление связано с определенными трудностями[299]. «...Если один раз устанавливается правило о том, что до определенной степени реализации прибыль считается ожидаемой, прежде чем она будет принята к бухгалтерскому учету, то, по сути, возникает вопрос, какой момент реализации должен приводить к отражению дохода»[300]. На практике образовались два правила. *Первое* заключается в том, что каждая работа (услуга) до своего завершения должна оцениваться по своей себестоимости (расходам), и только после завершения реализации должна учитываться полученная прибыль[301]. *Второе* состоит в том, что нормальным моментом реализации за границей является отгрузка[302]. При расчете выручки говорят об аспектах определенности и удобства[303]. Опасность, связанная с моментом реализации, преодолевается с помощью метода учета по отгрузке, который приводит к единообразию техники бухгалтерского учета[304]. Шмаленбах однозначно отвергает другие методы учета выручки и прибыли, особенно учет по моменту оплаты. Только момент учета выручки, обозначенный им, соответствует теории динамического баланса[305].

В более поздних работах Шмаленбах характеризует два правила учета выручки и прибыли как принцип реализации[306]. Оценка товаров до момента их реализации осуществляется по ценам приобретения или изготовления. Прибыль в теории динамического баланса возникает тогда, когда наценка получена в результате сбыта (отгрузки) на рынке и может быть исчислена. До этого момента товары ос-

[299] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 124.
[300] Там же.
[301] См.: также Peddinghaus (Bestand), S. 24.
[302] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 124.
[303] См.: Там же.
[304] См.: Там же, с. 125.
[305] См.: Там же.
[306] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 9. Aufl.), S. 39; Münstermann (Schmalenbachs Bilanzauffassung), S. 42; Peddinghaus (Bestand), S. 25.

таются расходами и рассматриваются в балансе как расходы, которые еще не стали доходами. По Шмаленбаху, «...важнейшим методом оценки является оценка по себестоимости»[307].

Проблема реализации финансовых результатов возникла как вытекающая из необходимости распределения общей прибыли по отдельным отчетным периодам[308]. Принцип реализации регулирует то, что считается моментом реализации, т.е. момент признания финансового результата, когда этот результат считается полученным. Во взаимосвязи с принципом оценки по себестоимости принцип реализации образует типичный элемент динамической трактовки баланса.

3.1.3.3.1.3. Принцип причинности при разграничении затрат

Техника учета затрат связана с правилами учета платежных или кредитных операций; учет затрат основан не на потреблении, а на расходах[309]. Поэтому затраты выводятся из расходов[310]. Шмаленбах различает различные группы затрат. Он выделяет виды затрат, которые подразделяются на расходы и затраты на приобретение активов, издержки на производство активов, на создание резервов и транзитные статьи затрат[311].

Первые три группы (издержки на приобретение, производство и прочие затраты) ориентируются на соответствующие расходы[312]. Сюда включаются отражаемые в активе баланса затраты по внеоборотным, оборотным активам по ценам их приобретения или заготовления[313].

Проблемам учета внеоборотных активов и их амортизации Шмаленбах посвящает значительную часть своих выводов, так как в этом пункте он усматривает существенные различия между статической и динамической трактовкой баланса[314]. Амортизация выполняет роль средства распределения затрат и расходов на весь период использования внеоборотного актива[315] и не принимает во внимание снижение стоимости имущества[316]. При этом Шмаленбах исследует различные методы амортизации, которые распределяют затраты на весь период использования по отдельным отчетным периодам. Задачи различных методов амортизации[317] состоят в том, чтобы различными способами распределять затраты в зависимости от принципа причинности, т.е. учитывать затраты на амортизацию в том периоде, в котором они фактически потребляются[318]. В качестве основы начисления амортизации используются цены приобретения или заготовления[319].

Учет затрат на образование резервов необходим, если затраты предшествуют выплатам[320]. В основном резервы образуются, когда может существовать риск для производственной деятельности; в случае если ожидания оправдываются, то затраты отражаются в том периоде, когда возникла причина этих затрат[321]. Шмаленбах приводит в качестве примера резервы на освоение месторождений для горной отрасли[322]. Зарезервированные суммы относятся по периодам не одинаковыми суммами, но списываются пропорционально объему добычи. В период наибольшего объема добычи суммы списания более высокие, чем в периоды с низкой добычей, так как при высокой добыче повышается риск быстрого истощения месторождения. При этом суммы резервов взаимосвязаны с отчетными периодами[323].

---

[307] Lehmann (Bilanz), S. 28.
[308] См.: Müller-Dahl (Problеme), S. 102.
[309] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 41.
[310] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 113.
[311] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 9. Aufl.), S. 44.
[312] См.: Там же, с. 47.
[313] См.: Peddinghaus (Bestand), S. 24.
[314] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 102.
[315] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 138.
[316] См.: Muscheid (Schmalenbachs Dynamische Bilanz), S. 10. Мушайд выделял существенные различия между амортизацией по динамической и статической (где принимается во внимание снижение стоимости на отчетную дату) трактовке баланса; см.: Muscheid (Schmalenbachs Dynamische Bilanz), S. 17.
[317] Шмаленбах принципиально различает амортизацию в соответствии с отдачей актива и по времени; см.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 139.
[318] См.: Münstermann (Schmalenbachs Bilanzauffassung), S. 42.
[319] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 106. Вопросы оценки, по-разному рассматриваемые в различных изданиях, наблюдаются в оценке внеоборотных и оборотных активов, при использовании себестоимости и текущих цен. Результаты данного исследования этой проблемы см.: Muscheid (Schmalenbachs Dynamische Bilanz), S. 50.
[320] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 9. Aufl.), S. 58.
[321] См.: Там же.
[322] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 1. Aufl.), S. 35.
[323] См.: Там же.

Объем добычи или существенное истощение запасов определяют размер резервов. Сумма резервов исчисляется приблизительно[324]. Долгосрочные инвестиции и ремонты должны резервироваться в том периоде, когда возникает соответствующая необходимость[325].

Шмаленбах обосновывает необходимость образования резервов через принцип сопоставимости. Случайные затраты, которые ставят под вопрос сопоставимость баланса, могут или даже должны уравновешиваться. «...Резервы отражают приоритет самострахования»[326].

Образование резервов относится в концепции Шмаленбаха только к учету затрат. Несущественно, принимается ли во внимание при их образовании неопределенность обязательства. Неопределенные обязательства не известны ни по причине, ни по сумме. Их образование служит распределению затрат в зависимости от причины их возникновения, выполнению принципов непрерывности и сопоставимости при исчислении финансовых результатов. Они учитываются на транзитных счетах. Расходы за период, которые должны быть учтены в составе затрат в более поздний период и поэтому не начисляются (например, арендная плата, налоги, проценты), учитываются в балансе по «транзитным статьям» до их фактической оплаты[327]. Принцип причинности при учете затрат при помощи транзитных статей способствует распределению затрат по периодам.

Шмаленбах связывает с исчислением затрат и учет выручки. При этом проявляется причинная связь между учетом доходов и затрат. Принцип реализации рассматривает прибыль как разницу между выручкой и затратами[328]. В случае другой группировки отсутствует причинная связь между выручкой и затратами. Выявление финансовых результатов основывается на самостоятельном и независимом друг от друга исчислении доходов и затрат. В то время как принцип реализации отвечает за учет выручки, принцип причинности регулирует распределение затрат по периодам[329].

[324] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 9. Aufl.), S. 59.
[325] См.: Там же, с. 21.
[326] См.: Schmalenbach (Grundlagen), S. 34.
[327] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 9. Aufl.), S. 59.
[328] Мюллер-Дал характеризует такую одностороннюю реализацию учета финансовых результатов как направленную на исчисление доходов; см.: Müller-Dahl (Problem), S. 105.
[329] Мюллер-Дал характеризует это как изолированное двустороннее толкование финансовых результатов; см.: Müller-Dahl (Problem), S. 106.

3.1.3.3.1.4. Принципы наименьших цен и неравенства как выражение консервативной (осторожной) оценки

Как уже говорилось, принцип осмотрительности также получил отражение в рамках развития динамической трактовки баланса и увеличил свое значение в составе принципов оценки[330]. Для запасов применяется оценка по ценам, наименьшим из цены приобретения или себестоимости, рыночной цены или продажной цены; этот принцип наименьших цен соответствует существующим обычаям и применяется также и в акционерных обществах[331]. Равносильной является трактовка прибылей и убытков с позиций неравенства[332], которая гласит, что, хотя прибыль учитывается по принципу реализации в момент реализации (отгрузка), убыток в баланс включается уже в момент возникновения и еще до реализации (принцип неравенства)[333].

Принцип наименьших цен, как и принцип осмотрительности, чужд идеальной динамической трактовке баланса[334]. Это нарушает концептуальную целостность распределения прибыли по периодам в соответствии с принципом причинности. Тем самым в системе динамической трактовки баланса осмотрительности отдается предпочтение[335].

3.1.3.3.2. Структура баланса по динамической трактовке

Функция баланса состоит в распределении «...данных учета по соответствующим статьям. Это не сводится к простому выделению в активе потенциала предприятия, а в пассиве – обязательств»[336]. Баланс должен быть «хранилищем» потенциала предприятия[337].

Баланс отражает «...образование в соответствии с техникой учета»[338] статей баланса по динамической трактовке; в активе отражаются «расходы будущих периодов», в пассиве – «доходы бу-

[330] См.: с. 182 этой работы; а также Fleege-Althoff (Literatur), S. 31.
[331] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 9. Aufl.), S. 112.
[332] См.: Münstermann (Dynamische Bilanz), S. 515; Fleege-Althoff (Literatur), S. 31.
[333] См.: Münstermann (Schmalenbachs Bilanzauffassung), S. 42.
[334] См.: Herrmann (Niederschlag), S. 21.
[335] См.: Münstermann (Schmalenbachs Bilanzauffassung), S. 42.
[336] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 74.
[337] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 121.
[338] Münstermann (Schmalenbachs Dynamische Bilanz), S. 266.

дущих периодов». Шмаленбах различает следующие виды статей баланса[339]:

Актив:

Ликвидные средства (деньги).

Расходы, но еще не затраты.

Расходы, но еще не поступления средств.

Ценности, но еще не расходы.

Ценности, но еще не доходы.

Пассив:

Капитал.

Затраты, но еще не расходы.

Поступления, но еще не расходы.

Затраты, но еще не ценности.

Доходы, но еще не ценности.

Отчет о прибылях и убытках отражает «…величину потенциала, который выражается как сальдо прибыли»[340].

В вопросе содержания баланса концепция Шмаленбаха связана с категориями затрат и выручки (доходов), или расходов и доходов, а не с имуществом и задолженностью. «…Шмаленбах предлагает отказаться от представления баланса, отражающего деньги и капитал, в пользу категорий GuV (прибыли и убытки)»[341]. В соответствии с критерием разграничения отчетных периодов баланс принимает форму «остаточного отчета», в котором статьи баланса имеют характер переходящих или закрывающихся счетов[342]. Баланс представляет собой систему, с одной стороны – взаимосвязи между исчислением доходов и расходов, с другой стороны – между исчислением затрат и выручки, а также взаимосвязи между обоими расчетами[343]. Такая интерпретация находится в противоречии с пониманием баланса как средства исчисления имущества предприятия[344]. Шмаленбах интерпретирует содержание баланса сокращенно – как доходы и затраты (или доходы и расходы), которые будут сопоставляться друг с другом после «хранения на счетах»[345].

[339] См.: Schmalenbach (Theorie), S. 381; Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 9 Aufl.), S. 35. Проблематика статей «Капитал» и «Ликвидные средства» в данной работе не разъясняется; см.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 9. Aufl.), S. 29.

[340] См.: Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 9. Aufl.), S. 35.

[341] Fuchs (Rechnungsabgrenzungsposten), S. 259.

[342] См.: Muscheid (Schmalenbachs Dynamische Bilanz), S. 10.

[343] См.: Lehmann (Bilanz), S. 35.

[344] См.: Muscheid (Schmalenbachs Dynamische Bilanz), S. 9.

3.1.3.3.3. Выводы

Исходя из идеи общей прибыли как разницы между доходами и расходами предприятия за весь период его существования, в балансе отражаются общие данные о предприятии, т.е. доходы / расходы или поступления / затраты за отчетный период. Поэтому Шмаленбах в свете исчисления финансовых результатов определял активы и пассивы как статьи, необходимые для этого расчета. Баланс связывает исчисление коммерческих финансовых результатов (в отчете о прибылях и убытков) с расчетом доходов и расходов предприятия. Оба расчета различаются тем, что принимают во внимание статьи баланса[346].

Полученные ценности учитываются в балансе до своего списания или момента реализации по себестоимости или фактическим расходам. Учет затрат по различным группам ориентируется, зачастую, на определенные виды расходов. Концепция оценки принципиально ориентированна и зависит от принципа оценки по себестоимости. Однако Шмаленбах не касается принципиальных проблем оценки. Он раскрывает свою концепцию исходя из категорий доходы / расходы или поступления / затраты. Баланс отражает объекты имущества и долги в виде статей для исчисления финансовых результатов. Принцип оценки по себестоимости не является всеобщим, он только прямо регулирует интерпретацию статей баланса для исчисления финансовых результатов.

Принцип единообразия оценки требует постоянства оценки в целях сопоставимости годовых финансовых результатов, необходимой для выполнения функции баланса как индикатора развития предприятия. Принимая во внимание значение этого принципа как гаранта выполнения индикаторной функции баланса, Шмаленбах рассматривал его как важнейший принцип оценки. Для обеспечения сопоставимости оценки статей баланса необходимо выполнение принципа наименьших цен и неравенства. Шмаленбах допускает некоторую

[345] В более поздней литературе эти статьи баланса интерпретируются как «финансовые потоки»; см.: Müller-Dahl (Problem), S. 102.

[346] См.: Brüning (Transformationsprozeß), S. 291.

неравномерность учета прибылей и убытков в целях выполнения принципа осмотрительности. Исходя из практических соображений, он соглашается с данным принципом, концептуально чуждым динамической трактовке.

Задача исчисления прибыли через баланс, осуществляемая с учетом названных принципов, базируется на предположении непрерывности деятельности предприятия. Это конкретизируется в периодизации тотальной прибыли предприятия, так называемом исчислении доходов и расходов (или поступлений и затрат) по периодам. Отчетность, таким образом, служит сопоставимому, всеохватывающему исчислению финансовых результатов предприятия по периодам.

3.2. Отражение динамической трактовки в дискуссии по экономической теории и налоговому праву

3.2.1. Работы по динамической трактовке баланса в производственно-экономической теории

Параллельно с развитием динамической трактовки баланса Шмаленбаха, которая концептуально была выражена в четвертом издании «Dynamische Bilanz» в 1926 г., другие авторы тоже пытались обосновать сходную интерпретацию задач и концепцию баланса[347]. Если выделять существенные элементы, эти работы зачастую ссылаются на выводы Шмаленбаха по обоснованию разницы между динамической и статической трактовкой. Представители юридического направления рассматривали отдельные аспекты антистатической интерпретации баланса, связанные с предположением непрерывности деятельности предприятия[348].

Резонанс вызвали работы Эрнеста Вальба, который со ссылкой на Шмаленбаха[349] развивал трактовку баланса, ориентированную на экономическую теорию[350]. Работа Вальба была сформулирована в соответствии с общеэкономической интерпретацией понятия прибыли как прироста, производимого в народном хозяйстве, который отражает хозяйственные результаты предприятия[351]. Значение «...относительных результатов» состоит в их сопоставимости по годам[352], также требуется однообразный масштаб оценки для всех предприятий[353]. Исчисление финансовых результатов на практике возникло из «...отражения всех фактов хозяйственной жизни два раза»[354], т.е. из двойной записи[355]. При этом баланс рассматривался как остаточный отчет, который выполняет вспомогательные функции при бухгалтерском расчете прибыли[356]. Поэтому прибыль может исчисляться по периодам[357] на основании баланса как разность между выручкой и затратами[358]. Доходы и расходы определяются на основании выручки и затрат, т.е. исторической стоимости приобретения или изготовления (себестоимости). Изменение оценки имущества отражается в учете только при ее снижении[359]. Предписания по оценке в §40 HGB также не ограничиваются оценкой по себестоимо-

[347] См.: Berliner (Theorie), S. 269; Beigel (Theorie), S. 1; Le Coutre (Bilanztheorien 1926), Sp. 1417; о терминах «статика» и «динамика» см.: Schär (Buchhaltung), S. VIII; относительно двойной записи см.: Seitz (Buchführung), S. 64; об амортизации см.: Rehm (Bilanzlehre), S. 3; относительно распределения доходов и расходов, о переходящих и закрываемых статьях см.: Rehm (Bilanzen), S. 67; об отражении поступлений и затрат см.: Mahlberg (Zweck), S. 5; Hänsler (Konjunktur), S. 36; о трактовке задач баланса в праве см.: Heicht (Verbindlichkeiten), S. 20; Högel (Bewertungsgrundsätze), S. 50; о принципе согласования см.: Hascnack (Buchhaltung), S. 76; о применении принципов оценки по себестоимости и наименьшим ценам см.: Hecht (Verbindlichkeiten), S. 48; о применении принципов реализации и неравенства для внеоборотных активов см.: Müller (Erfolgs-Rechnung), S. 178; Zimmermann (Jahresbilanz), S. 205; Högel (Bewertungsgrundsätze); S. 52; об «относительном активе» см.: Berliner (Buchhaltungs- und Bilanzlehre), S. 72; а также другие научные работы Hossfelder (Versuch), S. 35, 42; Le Coutre (Bilanztheorien 1956), Sp. 1161.

[348] О значении непрерывности оценки см.: Решение Верховного суда (Reichsgerecht) от 16 июня 1922 г., с. 42.

[349] См.: Walb (Erfolgsrechnung), S. 5; Walb (Frage), S. 27.

[350] См.: Kosiol (Formalaufbau), S. 120; Engels (Bewertungslehre), S. 201; Fuchs (Rechnungsabgrenzungsposten), S. 244.

[351] См.: Walb (System), S. 103; Walb (Theorie), S. 434; Walb (Erfolgsrechnung), S. 28.

[352] См.: Walb (Unternehmungsgewinn), S. 555.

[353] См.: Walb (System), S. 104.

[354] Walb (Theorie), S. 417.

[355] См.: Walb (Theorie), S. 417; Walb (Bilanz), S. 35; Walb (Erfolgsrechnung), S. 5.

[356] См.: Walb (Bilanz), S. 42; Walb (Erfolgsrechnung), S. 64.

[357] См.: Walb (Erfolgsrechnung), S. 71.

[358] См.: Walb (Theorie), S. 423; Walb (Erfolgsrechnung), S. 37.

[359] См.: Walb (Theorie), S. 435.

сти[360]. Это имеет силу и для нединамической интерпретации предпринимательской прибыли как капитальной ренты[361]. Реализованная прибыль, исчисленная таким способом, по Вальбу, имеет большое значение в счетоведении[362]. Позднее Шмаленбах анализировал эту прибыль, отражающую результаты производственного плана[363].

Феликс Хехт выделял различные концепции статической и динамической трактовки баланса, в первой он отмечал ликвидационный характер, во второй – принцип непрерывности деятельности предприятия. Эти концепции предлагают разное понимание имущества[364].

Борковский в рамках анализа экономической основы хозяйственного развития пришел к выводу, что главная причина перехода от статической трактовки к динамической в преобладании экономического подхода к проблемам баланса и отчетности вместо юридического, что обусловлено развитием теории микро- и макроэкономики[365]. Доминирование исчисления финансовых результатов оттеснило первостепенное значение категорий имущества и кредиторской задолженности в пользу доходов и расходов[366]. Помимо растущего внимания к прибыли как объекту налогообложения, в литературе баланс больше не интерпретировался только как инструмент защиты интересов кредиторов.

Анализ литературы показывает, что задачи и концепция баланса, предложенные в теории Шмаленбаха, на некоторое время получили широкое одобрение в кругу предпринимателей и собственников предприятий. Интерпретацию статей баланса как доходов и расходов будущих периодов предприятия и отказ от критериев баланса, связанных с имуществом и долгами, Шмаленбах отмечал особо[367]. Понимание содержания баланса в литературе того времени было неотделимо от статически обоснованного, объектно ориентированного токования имущества и долгов.

[360] См.: Walb (Tageswert), S. 231.
[361] См.: Walb (Unternehmungsgewinn), S. 547, 553.
[362] См.: Walb (Theorie), S. 442.
[363] См.: Walb (Theorie), S. 443; Walb (Bilanz), S. 35; Walb (Tageswert), S. 235; Walb (Unternehmungsgewinn), S. 553.
[364] Hecht (Verbindlichkeiten), S. 24, 72.
[365] См.: Borkowsky (Bilanztheorien), S. 53; а также со ссылкой на Шмаленбаха; см.: Zimmermann (Jahresbilanz), S. 209.
[366] См.: Borkowsky (Bilanztheorien), S. 54.
[367] См.: Lion (Bilanz), S. 497.

3.2.2. Интерпретация налогового баланса в динамической трактовке

В рамках производственно-экономического учения рассматривалась также интерпретация трактовки баланса в налоговом праве. В соответствии с прусским Законом о налоге на прибыль 1891 г., для исчисления прибыли коммерческих предприятий действовала привязка к выявлению результатов по правилам торгового права и соответствующему определению доходов и расходов[368]. Этот закон стал «...моментом рождения налогового баланса в германском налоговом праве»[369], а принцип существенности коммерческого баланса для налогового баланса начался со ст. 19 Закона о налоге на прибыль. Проблема составления налогового баланса стала широко обсуждаться. В последующей кодификации (прусский Закон о налоге на прибыль, 1906 г.) также присутствовало ограниченное использование исчисления прибыли по правилам торгового права для составления налогового баланса и налогообложения источников доходов[370]. Закон о налоге на прибыль 1920 г. был утвержден как первый налоговый закон всего германского государства. В противоположность предыдущему закону, он создавался не на теории источников получения прибыли, а на концептуальном применении теории прироста имущества[371]. Полученный доход облагался налогом, базой налогообложения служил общий прирост чистых активов отчетного периода с учетом определенных исключений[372]. Такая ориентация при выявлении налоговой базы соответствует статической интерпретации баланса. Преобладающая статическая дискуссия о проблеме оценки в торговом праве (§ 40 HGB) вернула к жизни требование о том, что «для определения прибыли от деятельности в соответствии с Торговым кодексом должны вестись торговые книги, а налогом должна облагаться реализованная прибыль предприятия, исчисленная по

[368] См.: Ascher (Steuerbilanz), S. 67; Barth (Grundsätze), S. 384; Brandl (Begründbarkeit), S. 14.
[369] Ascher (Steuerbilanz), S. 67.
[370] См.: Там же, с. 79.
[371] Findeisen (Unternehmung), S. 78.
[372] См.: Ascher (Steuerbilanz), S. 84, 86.

принципу осмотрительности»[373]. Следующие нормативные акты (Закон о налоге на прибыль, 1925 г.) подтвердили это требование. Без внимания к прежней теории прибыли здесь была заложена основа налогового баланса, которая была продолжена во всех нормативных актах вплоть до сегодняшнего дня[374]. Существенное влияние имели принципы исчисления финансовых результатов (принцип оценки по себестоимости, принципы причинности и реализации), установленные законом и частично обусловленные правом, частично – производственно-экономической теорией[375].

Макс Лион своими комментариями к закону о налоге на прибыль существенно повлиял на концепцию Шмаленбаха[376]. Он рассматривает свою трактовку как «...характерное явление нового производственно-экономического понимания баланса ... которое должно полностью поколебать способы составления баланса и в налоговом, и в коммерческом праве»[377]. В более поздних работах Лион конкретно ссылается на трактовку статической и динамической концепции баланса Шмаленбаха[378].

В качестве задач баланса помимо исчисления стоимости имущества Лион выделил также и отражение доходов предприятия через сопоставление чистых активов с учетом предположения непрерывности деятельности[379]. Разные задачи требуют различных методов определения чистых активов[380]. В качестве важнейшего принципа

[373] Becker (Einkommensteuergesetz), S. 734; см.: Findeisen (Unternehmung), S. 79; см.: Решение RFH от 8 июля 1922 г., с. 116, которое обосновало значение принципов оценки по себестоимости и наименьшим ценам и принципа реализации.

[374] См.: Ascher (Steuerbilanz), S. 88; о налоге на прибыль 1925 г.; см.: Ascher (Steuerbilanz), S. 90.

[375] См.: Ascher (Steuerbilanz), S. 103; Lion (Reichsfinanzhof), S. 1040.

[376] Лион распространяет понятия «статика» и «динамика» на разграничение различных теорий прибыли; см.: Lion (Bilanzsteuerrecht), S. 96, Lion (Bilanzauffassung), S. 26; Findeisen (Unternehmung), S. 78; Helpenstein (Durchbrechnung), S. 177. В балансе частных предпринимателей, составленном в соответствии с нормами торгового права, Лион видит чисто статическую природу; см.: Lion (Bilanzberichtigung), S. 870; Fleege-Althoff (Literatur), S. 35.

[377] Lion (Bilanz), S. 481.

[378] См.: Lion (Bilanzauffassung), S. 24; Lion (Bilanz), S. 481.

[379] См.: Lion (Bilanzsteuerrecht), S. 9.

[380] См.: Там же, с. 10.

коммерческого исчисления финансовых результатов Лион подчеркивает принципы реализации и неравенства[381]. Принцип неравенства[382] имеет глубоко нравственную основу и соответствует интересам народного хозяйства. В связи с этим особое значение приобретает амортизация, так как относится каждый год в соответствующей доле на расходы и снижает остаточную стоимость внеоборотных активов[383]. Амортизация включается в затраты периода и должна отражать снижение стоимости объекта; кроме того, она должна компенсировать соответствующие потери стоимости эксплуатируемых объектов[384]. Принцип наименьших цен является попыткой статической трактовки «примерить на себя» характеристики динамического баланса[385]. Прежде всего, для предпринимателя имеет значение оценка по ценам приобретения или изготовления[386]. Лион отмечает тот факт, что в HGB не уделяется достаточного внимания отчету о прибылях и убытках[387]. Указания на принципы исчисления финансовых результатов (принцип реализации и неравенства) он усматривает не в § 39 и 40 HGB. По его мнению, § 40 содержит отсылку к объективным продажным ценам[388], при этом исключается учет принципов, соответствующих экономическим отношениям.

Лион предлагает интерпретацию задач и концепцию баланса по HGB, похожие на те, что дал Шмаленбах. Исходным пунктом его рассуждений явилось обязательное исчисление финансовых результатов. Хотя интерпретация Лиона не предполагает «...рассмотрения предприятия как части народного хозяйства», его выводы схожи с результатами работ Шмаленбаха. Конечно, в характеристике статей баланса Лион не приравнивает их к статьям исчисления финансовых результатов, которые должны быть отражены в балансе до своего использования. Для актива он предлагает традиционные категории принадлежности к имуществу. Задача исчисления стоимости имуще-

[381] См.: Lion (Bilanzsteuerrecht), S. 67, Lion (Bilanzauffassung), S. 26.

[382] Lion (Bilanzsteuerrecht), S. 67.

[383] См.: Там же, с. 68.

[384] См.: Там же, с. 199.

[385] См.: Lion (Bilanzauffassung), S. 29; Lion (Bilanz), S. 504.

[386] См.: Lion (Bilanzsteuerrecht), S. 69; Lion (Bilanz), S. 487.

[387] См.: Lion (Bilanzsteuerrecht), S. 70.

[388] См.: Там же.

ства в его выводах играет второстепенную роль по отношению к основной задаче – исчислению финансовых результатов.

Выводы Лиона о динамической концепции баланса имели большое теоретическое и практическое значение для дальнейшего обсуждения налогового баланса.

3.3. Резюме динамической трактовки баланса

Историческая реконструкция динамической трактовки баланса заключается в раскрытии трехфазового развития комплексной системы принципов, отражающих задачи и концепции баланса.

Анализ первой фазы характеризуется отказом от господствовавшей ориентации на балансовое право. Производственно-экономические теории отмечают, главным образом, значение исчисления финансовых результатов как информации необходимой для предпринимателя. Исчисление стоимости имущества относится к вспомогательной функции, которая неотъемлема при исчислении финансовых результатов. Так как окончательный расчет финансовых результатов возможен только после завершения деятельности предприятия, основное внимание уделяется исчислению финансовых результатов отчетного периода[389]. Постепенный отход от статической трактовки баланса был вызван обоснованием объективной стоимости. Немногие авторы поддерживали выделение субъективной и индивидуальной оценки, которая обсуждалась как альтернативная концепция рыночных цен. Отношение объекта к субъекту оценки или предприятию формирует различные предложения отражения в балансе имущества собственника или субъективной стоимости этого имущества. Кроме того, существует проблема исчисления текущей стоимости внеоборотных активов, ставящая под вопрос значение баланса как отчета, отражающего состояние имущества.

Из этих проблем вытекает признание оценки по историческим ценам приобретения или изготовления и принципа оценки по себестоимости наиболее приемлемыми. Данная категория оценки связана с принципами реализации и причинности. Отражение в балансе

[389] См.: Gnam («Steuerbilanz»), S. 246.

затрат на приобретение или изготовление объектов по остаточной стоимости, амортизируемых пропорционально периоду использования, взаимосвязано с принципом причинной обусловленности затрат отчетного периода. Интерпретация амортизации становится важнейшим элементом динамической концепции баланса. Существенным аргументом здесь служит система двойной записи, ставшая неотъемлемым условием динамической концепции баланса[390]. Концепция, ориентированная на предположение ликвидации предприятия на отчетную дату, инициированная выходом ROHG, которая предполагает отсутствие взаимосвязи в вопросе оценки между балансами периодов, следующих друг за другом, заменяется концепцией непрерывности деятельности.

Большинство авторов экономического подхода развивали свои работы в рамках названной концепции. Исчисление финансовых результатов по периодам ориентирует содержание баланса в отношении критериев отражения предметов имущества и обязательств на «идеальные» статьи, которые Шеффлер объяснял необходимостью обоснования статей учета.

В выводах Шмаленбаха усматриваются все существенные элементы интерпретации баланса, характеризуемой в дальнейшем как динамическая трактовка баланса. При этом историческая реконструкция опровергает мнение Хайнена о том, что «создателем динамической трактовки баланса является Шмаленбах»[391]. Ранние работы Шмаленбаха по балансовому праву рассматриваются в данной работе непосредственно без привязки к трактовке баланса. Исследование различных вопросов балансового права отражает антистатические выводы о задачах и концепции баланса. Выводы стали основой его более поздней производственно-экономической динамической теории баланса, без систематического выделения задач и концепции баланса. Шмаленбах рассматривает различные проблемные аспекты теории баланса.

Кроме того, на этой стадии наблюдалось пренебрежение, типичное для динамической трактовки баланса, к законодательно определенным целям баланса. Анализ законодательно определенных целей

[390] См.: Fuchs (Rechnungsabgrenzungsposten), S. 42.
[391] Heinen (Handelsbilanzen, 1. Aufl.), S. 36.

баланса, в основном упущенный в работах Шмаленбаха, ограничивается необходимостью предотвращения опасности банкротства и информирования предпринимателя о развитии предприятия. Взаимосвязь между балансовым правом и банкротством Шмаленбах отвергает со ссылкой на хронологию развития права.

После раскрытия задач и концепции динамического баланса ставится вопрос об оценке многочисленных изданий работы Шмаленбаха «Dynamische Bilanz». Заслуга его в систематизированном обосновании цели исчисления финансовых результатов и соответствующей ее концептуальной реализации. Исходя из практической точки зрения, Шмаленбах аргументирует важность понятия общеэкономической эффективности деятельности предприятия, определение которой должно давать возможность сопоставления будущего плана развития по периодам или между разными предприятиями. Значение финансовых результатов заключается в их функции индикатора эффективности деятельности предприятия. Проблема исчисления финансовых результатов по периодам возникает на фоне того, что результаты предприятия могут быть исчислены окончательно и точно только после общего (тотального) периода деятельности как разница общих производственных доходов и расходов. Концептуальные принципы Шмаленбаха выводятся из трудности периодического разграничения доходов и расходов и обеспечения индикативной функции доходов и расходов. Помимо принципов осмотрительности и сопоставимости, неотъемлемой частью динамической трактовки баланса становятся принципы оценки по себестоимости, реализации и неравенства. Структура динамического баланса сокращается, в сущности, до переходящих и незакрывшихся статей учета доходов и расходов. В трактовке баланса Шмаленбах хочет избежать связи между ликвидацией предприятия и исчислением финансовых результатов[392]. По примеру своих литературных предшественников он окончательно установил использование двойной записи, которая соответствует условию надлежащего ведения учета.

Значение книги Шмаленбаха состоит в обосновании принципов бухгалтерского учета. Исходя из общеэкономических задач баланса, он разрабатывает отдельные части общей концепции. Хотя основные

[392] См.: Brüning (Transformationsprozeß), S. 291.

принципы теории баланса Шмаленбаха уже были знакомы, его теория является существенным шагом по сравнению с предшествовавшими научными работами. Сильная сторона теории Шмаленбаха в возможности согласования производственно-экономических и налоговых моментов. Таким образом, его интерпретация баланса может рассматриваться как целостная концепция принципов.

3.4. Динамическая трактовка баланса и ее соотношение с системой балансового права

В литературе уже предлагались различные попытки обоснования динамической трактовки баланса с позиций балансового права, в которых объяснение делается через историческую реконструкцию задач и концепции баланса в системе балансового права[393]. Трактовка финансовых результатов является или догматически привнесенной (например, у Шмаленбаха), или выводится на основании развития динамической трактовки баланса в системе права (например, Лайссле и Айзельт).

О возможности привлечения динамической трактовки баланса для интепретации коммерческого баланса можно узнать только из сопоставления задач и концепции баланса в торговом праве и динамической трактовке баланса.

Как показывают выводы первой части данной работы, интерпретация задач и концепций коммерческого баланса не может быть выполнена только на основании истории развития ADHGB или HGB. Напротив, необходимо учитывать общее развитие балансового права и все примеры кодификации от Ordonnance de Commerce. Не случайно сам Шмаленбах в своих выводах о задачах баланса пытался отразить развитие балансового права.

Анализ Ordonnance de Commerce и ALR относительно целей защиты интересов кредиторов и предотвращения банкротства через самоинформирование взаимосвязан с целями предприятия, обоснованными Шмаленбахом. На уровне постановки целей годового закрытия счетов (абшлюсса) находится защита интересов кредиторов,

[393] См.: Ter Vehn (Bilanzauffassung), S. 24; Leonhardt (Entwicklung); Eiselt (Bilanztheorie); Leissle (Einfluß), Zybon (Einflüsse), S. 22; Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 56.

взамен которой сторонники динамической трактовки обосновывают знание об эффективности работы предприятия. Представители антистатического производственно-экономического направления не учитывают защиту интересов кредиторов при обосновании требования информирования с помощью отчетности. Важным является только обеспечение непрерывности деятельности посредством выявления критических ситуаций, которые могут повлечь за собой банкротство.

Савари в своих комментариях Ordonnance de Commerce помимо задачи определения стоимости имущества выделяет и исчисление финансовых результатов. При анализе требования самоинформирования прослеживается влияние и требований к составлению отчетности и ведению учета в торговом праве, и динамической интерпретации. «Дуализм» торгового права противостоит исчислению финансовых результатов в качестве единственной информационной цели в динамической трактовке. Сначала Шмаленбах согласился с целью исчисления стоимости имущества, так как это требовалось для определения финансовых результатов, но потом усомнился в этом.

Две первых кодификации содержали требования по составлению отчетности только в случае, когда между собственниками предприятия не было специальной договоренности на этот счет. Принципы составления баланса включали принципы оценки по себестоимости или наименьшим ценам, принцип неравенства, разграничение затрат (выплаченная авансом зарплата) и требование амортизации внеоборотных активов, используемых в производственном процессе, содержавшееся в ALR, т.е. типичные элементы динамической концепции. Как и динамическая трактовка баланса, предписания Ordonnance de Commerce и ALR основаны на концепции непрерывности деятельности, хотя помимо двойной записи разрешали использование простой системы бухгалтерского учета. Концепция закрытия счетов предполагала разграничение отчетных периодов, хотя на этой стадии принципы, сформулированные в литературе незадолго до Шмаленбаха, были еще неизвестны. Отрицательная оценка Ordonnance со стороны Шмаленбаха касается и дуализма, содержавшегося в балансовом праве.

Положения Code de Commerce по составлению баланса взаимосвязаны с Ordonnance de Commerce. Они выявляли цели бухгалтерского учета и отчетности. Прочие предписания о задачах и концепции баланса отсутствовали. Баланс упоминался только в связи с предписаниями нормативных актов по банкротству.

Дальнейшей поддержки в системе балансового права динамическая трактовка баланса не нашла.

Проекты Нюрнбергской конференции основывались на задачах и концепции баланса Ordonnance de Commerce и ALR. И проект Вюртемберга, и предложения герцогства Нассау были нацелены на предписания самоинформирования с помощью отчетности. Это предполагало не только отражение имущества и финансовых результатов, но поддержание финансово-экономического равновесия как основы предотвращения банкротства с целью защиты собственников и обеспечения целостности предприятия. Оба проекта включали требования представления общей информации о хозяйственном положении предприятия в традициях Ordonnance de Commerce и ALR. Они были направлены на отражение финансового положения. Тем самым была доказана ошибочность мнения о том, что Ordonnance de Commerce и ALR имели узкую применимость и не учитывали предположения непрерывности деятельности предприятия.

Анализ ADHGB и HGB отражает соотношение между целями баланса, определенными законодателями, и целями, необходимыми предпринимателям. На уровне этих целей должны были реализовываться обеспечение правоотношений и защита интересов кредиторов через документирование и самоинформирование. Сопоставление нормативных актов и примеров динамической трактовки, обоснованных с точки зрения экономической теории, отражает антагонизм целей. Различное понимание баланса в балансовом праве и в производственно-экономической теории динамического баланса не обнаруживается в других вопросах. ADHGB и HGB генетически взаимосвязаны с прежними нормативными актами торгового права. Оба примера кодификации отличаются от динамической трактовки в системе обеспечения защиты интересов третьих лиц (тогда как в динамической трактовке предполагается защита интересов только непосредственных кредиторов).

Разъяснение задач баланса, связанное с ADHGB и HGB, отражает дуализм исчисления стоимости имущества и финансовых результатов. Концепция баланса в рамках обсуждения ADHGB ориентиру-

ется на принцип текущих цен с целью исчисления «истинного имущественного положения». Принципы баланса, обоснованные до принятия ADHGB и отраженные в отдельных кодификациях, остались без внимания. Параллели развития балансового права и динамической трактовки баланса в этом направлении обрываются. Предписания оценки по текущим ценам с задачей отражения в балансе «истинного имущественного положения» противоположны динамическому «исчислению финансовых результатов» на основе предположения непрерывности деятельности и оценки по себестоимости. Поэтому динамическая трактовка баланса не может быть выведена из предписаний по бухгалтерскому учету и отчетности ADHGB. Анализ подтверждает статический характер этой кодификации. Уже после утверждения HGB 1897 г., в котором отразилось значение двойной записи и интерпретации налогового баланса, стал использоваться принцип оценки по себестоимости, существенный для динамической трактовки баланса. Это имело особое значение после придания системе двойной записи в «Директиве по организации счетоводства» 1937 г.[394] обязательного характера. Применение такой системы бухгалтерского учета связано с интерпретацией концепции оценки в торговом праве, предполагающей принцип оценки по себестоимости.

4. ТРЕТИЙ ЭТАП: АНАЛИЗ НОВЕЙШЕЙ ЛИТЕРАТУРЫ И ПРАВОВЫХ ИСТОЧНИКОВ ДО ЗАКОНА ОБ АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВАХ 1965 г.

4.1. Дальнейшее развитие счетоведения и права

Конечно, едва ли другие трактовки баланса имели до утверждения AktG 1965 г. столь значительный резонанс в научных кругах, как динамическая трактовка баланса Шмаленбаха[395].

[394] Текст директивы см.: в Baumbach-Duden (Handelsgesetzbuch, 23. Aufl.), S. 157.

[395] См.: Fuchs (Rechnungsabgrenzungsposten), S. 245.

Ученые часто использовали на выводы Шмаленбаха (например, Эрвин Гельдмахер)[396]. Анализ динамической трактовки баланса провел Ганс Мюнстерманн, который ссылался непосредственно на Шмаленбаха и сделал несколько предложений по развитию его теории[397]. В многочисленных статьях и монографиях формулировалась критика и антикритика теории Шмаленбаха, но не раскрывался вопрос о том, что необходимо понимать под задачей баланса по динамической трактовке[398].

Примером согласованного анализа динамической трактовки можно признать выводы Ганса Адлера, Вальтера Дюринга и Курта Шмальца[399]. Функции годовой отчетности вытекают из практической невозможности отразить результаты деятельности предприятия до его ликвидации; поэтому предприятия составляют отчетность по периодам, при этом выводится соотношение доходов и расходов, поступлений и затрат[400]. Отчет о прибылях и убытках соответствует учету финансовых результатов в отчетном периоде, в то время как «…баланс отражает остатки расходов и доходов, которые будут учтены в будущие периоды»[401]. Поэтому баланс необходим для того, чтобы связывать два периода друг с другом и выполняет функцию разграничения доходов и расходов[402]. Проблема оценки определяется прерогативой исчисления финансовых результатов, которое регулируется принципами осмотрительности и соразмерной и пропорциональной нагрузки доходов периода расходами[403]. Такое понима-

[396] См.: Geldmacher (Wirtschaftsunruhe).

[397] См.: Münstermann (Einführung); Münstermann (Schmalenbachs Bilanzauffassung), S. 33; Münstermann (Schmalenbachs «Dynamische Bilanz»), S. 265; Münstermann (Kongruenzprinzip), S. 426; Münstermann (Dynamische Bilanz), S. 512.

[398] См.: Leonhardt (Entwicklung); Richter (Problem), S. 193; Hasenack (Gewinnberechnung), S. 269; Walb (Dogmengeschichte), S. 1; Peddinghaus (Bestand), S. 23; Lion (Bilanz), S. 481; Ter Vehn (Bilanzauffassung), S. 24; Rieger (Schmalenbachs Dynamische Bilanz); Gnam (Bilanzdenken), S. 599; Gnam ("Steuerbilanz"), S. 245; Schaeffler (Bilanz); Isaac (Bilanzen), S. 6; Eiselt (Bilanztheorie), S. 148; Leissle (Einfluß), S. 22; Lehmann (Bilanz); Muscheid (Schmalenbachs Dynamische Bilanz); Tornfohrde (Bilanzauffassung); Lehmann (Quintessenz), S. 537; Hermann (Niederschlag); Brüning (Transformationsprozeß), S. 290; Seicht (Unhaltbarkeit), S. 592. Дальнейшее развитие динамической трактовки баланса Шмаленбаха в данной работе не рассматривается.

[399] См.: Adler/Düring/Schmaltz (Rechnungslegung, 1. Aufl.), § 129.

[400] См.: Там же.

[401] Там же.

[402] См.: Там же.

[403] См.: Там же.

ние соответствует динамической трактовке баланса и существующей практике[404].

Ссылаясь на практику составления баланса, Гельмут Кох выделяет единственной целью годовой отчетности исчисление годовых финансовых результатов, образующих основу распределения прибыли и поэтому предполагающих оценку по затратам на приобретение или изготовление[405]. Кох ставит в неразрывную связь динамическую задачу баланса (исчисление прибыли) и оценку по затратам на приобретение или изготовление.

Существенное место при анализе динамической трактовки баланса занимают работы по балансовому налоговому праву, включающие комментарии к решениям RFH, BFH, многочисленные статьи и решения по проблемам налогового права[406].

Дальнейшее развитие динамической трактовки баланса продолжил Эрих Косиоль в работе «Pagatorischen Bilanz»[407]. Косиоль интерпретирует положения торгового права в качестве требований к исчислению финансовых результатов, которые должны восприниматься отдельно от юридической базы, как производственно-экономическая основа счетоводства[408]. Он подчиняет балансовое право производственно-экономической теории. Связываясь с процессом платежа, учет финансовых результатов модифицирует понятия доходов и расходов[409]. Так же, как и Шмаленбах, Косиоль разделяет исчисление общей прибыли на отдельные участки[410] и приходит к учету финансовых результатов по периодам.

Со ссылкой на Хорста Альбаха[411] Райнхардт Маттеззих в 1985 г. представил научную основу и парадигму счетоведения по динамической трактовке баланса именно как парадигму разделения результатов по отчетным периодам[412]. Посредством списания или распределения затрат в различные отчетные периоды становится возможной «...соответствующая периодизация прибыли предприятия (с целью

[404] См.: Adler/Düring/Schmaltz (Rechnungslegung, 1. Aufl.), § 129.
[405] См.: Koch (Problematik), S. 3.
[406] См.: Lion (Reichsfinanzhof); Gnam ("Steuerbilanz"), S. 254; Hoffmann (Bilanz), S. 21; Schaeffler (Bilanz), S. 6.
[407] См.: Kosiol (Bilanz).
[408] Там же, S. 113.
[409] См.: Kosiol (Bilanz), S. 114; Kühnau (Systematik), S. 77.
[410] См.: Kosiol (Bilanz), S. 121.
[411] См.: Albach (Rechnungslegung), S. 178.
[412] См.: Mattessich (Forschungsprogramme), S. 681.

контроля)»[413]. Это предполагает использование принципа исторических цен приобретения, исчисление и сопоставление затрат и доходов по периодам, распределение амортизации, возможность контроля отчетности со стороны дирекции и собственников, а также принцип непрерывно действующего предприятия (going concern principle). Так Шмаленбах и его последователи понимали разделение отчетных периодов[414].

4.2. Значение теории динамического баланса для налогового баланса и определения GoB

Научная дискуссия о преимуществе статической или динамической трактовки баланса привела к обсуждению значения коммерческого баланса для баланса налогового. Бóльшая часть сторонников динамической теории баланса интерпретировала налоговый баланс как баланс исчисления финансовых результатов[415]. Различия в объяснении задач и концепции баланса анализировались на основе порядка разрешения финансовых споров. Концепция исчисления финансовых результатов по периодам была предписана финансовым судом[416]. Франц Финдайзен уже в 1923 г. показал невозможность соединения исчислений стоимости имущества и определения финансовых результатов[417]. Он пришел к выводу о большей важности динамической трактовки баланса для налогового баланса, отражающего прибыль предприятия[418]. Лион констатирует, что Министерство финансов (RFH) при оценке актива баланса присоединяется к динамической теории Шмаленбаха[419]. Мерманн установил соответствие основной цели налогового баланса и динамической трактовки[420].

[413] Mattessich (Forschungsprogramme), S. 681.
[414] См.: Там же, с. 681.
[415] См.: Freericks (Bilanzierungsfähigkeit), S. 258.
[416] Первую ссылку на «динамический баланс (составляемый для исчисления прибыли)» см.: Решение RFH от 24 марта 1943 г., с. 450; Zybon (Verhältnis), S. 611; Döllerer (Rückstellungen), S. 3; Linn (Bilanzierung), S. 1; Eibelshäuser (Bundesfinanzhof), S. 56; May (Wirtschaftsgut), S. 73; Kruse (Grundsätze), S. 140; Schreiber (Aufwendungen), S. 59; Moxter (Periodengerechte Gewinnermittlung), S. 448.
[417] См.: Findeisen (Unternehmung), S. 129.
[418] См.: Там же, с. 131.
[419] См.: Lion (Reichsfinanzhof), Sp. 1075.
[420] Mehrmann (Bedeutung), S. 1500. Он рассматривает взаимосвязь между «динамическим характером налогового баланса прибыли» и определением RFH, Mehrmann (Bedeutung), S. 1502.

Фриц Хоффманн в 1954–1955 гг. резюмирует, «...что в последнее десятилетие правовая трактовка изменилась, основные принципы динамического баланса реализуются и в налоговом балансе»[421]. Тем самым динамические принципы составления баланса стали основой для определения GoB[422].

Первое исследование взаимосвязи между принципами надлежащего ведения учета и налоговым балансом прибыли осуществил Франц Хелпенштайн[423]. Он пришел к выводу, что, по существу, налоговый баланс основан на принципах динамического баланса и их влиянии на положения по оценке EStG[424]. Позднее он квалифицирует теорию динамического баланса как господствующую трактовку счетоведения. Данная трактовка баланса рассматривается как всеобщее выражение GoB. Любая другая трактовка баланса не соответствует закону[425]. Клаус-Дитрих Лейкум, обобщая дискуссию, отметил, что динамический баланс является основой налогового баланса[426].

Важность динамической трактовки баланса вытекает из ее значения в качестве основы объяснения и интерпретации налогового баланса и ее последствий для коммерческого баланса, обусловленных принципом существенности. Адольф Зибон рассматривает значение динамической трактовки в связи с представлением, «...что финансовое право высшей инстанции зачастую делает правовые нормы подчиненного ему торгового права в части обоснования динамического баланса основой своих нормативных актов»[427]. Теория баланса Шмаленбаха развивалась как основа, которая хотя и не противоречит, но существенно отличается от конкретизации GoB в литературе и нормативных актах[428]. Дитер Шнайдер резюмирует ретроспективу обсуждения баланса следующим образом: «После длительного, почти сорокалетнего перерыва, снова возрос интерес к принципиальным проблемам отчетности»[429].

[421] Hoffmann (Bilanz), S. 20.
[422] См.: Freericks (Bilanzierungsfähigkeit), S. 258; Kruse (Grundsätze), S. 203, 213.
[423] См.: Helpenstein (Erfolgsbilanz), S. 812.
[424] Hoffmann (Dynamische Bilanz), S. 23.
[425] Hoffmann (Bilanz), S. 22.
[426] См.: Leykum (Wirtschaftsgut), S. 399.
[427] Zybon (Verhältnis), S. 615.
[428] См.: Anderson (Grundsätze), S. 55; Zybon (Verhältnis), S. 621.
[429] Schneider (Entwicklungsstufen), S. 163; Horvath (Steuerlehre), S. 80. В другом месте Шнайдер, напротив, отмечает, что в этот период «...велась оживленная дискуссия по вопросам теории баланса»; см.: Schneider (Bilanzgewinn), S. 457; Albach (Grundgedanken), S. 21.

Одновременно получили распространение и критические замечания, в которых отрицалась идентичность динамической концепции баланса и налогового баланса[430]. Виктор Андерсон при анализе различных решений финансового суда приходит к выводу, что «о важности динамической трактовки баланса для обоснования коммерческого или налогового баланса нельзя говорить без преувеличения»[431], и вообще спорно «...относятся ли используемые в динамической теории принципы именно к принципам надлежащего ведения учета»[432].

К критикам относится также и Георг Дёллерер, который в 1959 г. в развитие работ Энно Беккера[433] рассматривает вопрос происхождения и определения принципов надлежащего ведения учета[434]. Его выводы касаются интерпретации задач и концепции баланса[435]. Дёллерер сделал вывод, что GoB нельзя отнести ни к области торгового права, ни к общему праву[436], а следует воспринимать как правовую норму или вывод из правовых норм нескольких законов[437], как выражение правовой трактовки, но не как результат влияния теории

[430] Штойк предупреждает «...об опасности создания самостоятельных правовых источников», в которых усилено влияние динамической трактовки баланса при исчислении финансовых результатов по периодам; см.: Steuck (Steuerbilanz), S. 150; а также Anderson (Grundsätze), S. 46. Гёце усматривает в годовом балансе юридический баланс, который также должен остаться; см.: Götze (Bilanzauffassung), S. 602. Saage (Grenzen), S. 430; для Сааджа динамический баланс является отдельным видом баланса, отличным от налогового, со своими принципами исчисления финансовых результатов; см.: Saage (Grenzen), S. 444, а также Wilsdorf (Rechnungslegungszwecke), S. 88. Шнайдер принципиально отвергает динамическую трактовку баланса в качестве основы коммерческого или налогового баланса, Schneider (Thesen), S. 1698; также Feuerbaum (Konzeption), S. 1703; Linn (Bilanzierung), S. 1.
[431] См.: Anderson (Grundsätze), S. 67.
[432] См.: Там же.
[433] См.: Becker (Handkommentar), S. 337.
[434] См.: Döllerer (Grundsätze), S. 1217.
[435] «...Зачастую нельзя точно выделить, что подразумевается у Дёллерера под новой, «дедуктивной» интерпретацией GoB в качестве фундамента современного балансового права», Moxter (Realisationsprinzip), S. 1784; Moxter (System), S. 20.
[436] См.: Döllerer (Grundsätze), S. 1217.
[437] О критике интерпретации GoB как отражения правовых норм см.: Kruse (Grundsätze), S. 19, 27.

учета, практики или общей экономической теории[438]. Он считает, что **«принципы надлежащего ведения учета определяются** в первую очередь **не через возвышение статической трактовки, а через осмысление общей теории бухгалтерского учета»**[439]. Это означает, что принципы «надлежащего составления баланса» должны определяться в комплексе с целями, «...которые должен выполнять баланс»[440]. Если рассматривать практические методы, то уже нельзя говорить о принципах надлежащего ведения учета. Нормы HGB 1896 г. основывались на коммерческих задачах учета, однако в настоящее время уже имеются другие методы учета[441]. Дёллерер предлагает отказаться от определения GoB («...добросовестные предприниматели должны сами оценивать, как необходимо вести книги в соответствии со своими принципами»[442]), рассматриваемого экономической наукой и правом. Напротив, он одобряет «надлежащее составление баланса» и определение методов учета, а также значение целей баланса в качестве основы определения GoB в центре рассмотрения[443] задач добросовестных предпринимателей[444].

Дёллерер оценивает динамическую теорию Шмаленбаха как «однозначное руководство»[445] по применению GoB. Однако считает, что не может быть и речи о том, чтобы «теория динамического баланса полностью соответствовала принципам надлежащего составления баланса»[446]. Не случайно Шмаленбах отвергал положение, согласно которому баланс служит и для исчисления стоимости имущества. Это противоречит тому, что годовой баланс отражает прибыль отчетного периода, хотя с точки зрения торгового права и экономической теории необходима определенная осмотрительность[447]. Выводы Дёллерера относительно динамической трактовки баланса отражают некоторое единодушие с работами Шмаленбаха[448].

---

[438] См.: Döllerer (Grundsätze), S. 1218.
[439] Там же, с. 1220.
[440] Там же.
[441] См.: Döllerer (Grundsätze), S. 1220.
[442] Меморандум 1896 г., с. 45.
[443] См.: Kruse (Grundsätze), S. 102.
[444] Имеются различные трактовки юридической природы GoB; см.: Kruse (Grundsätze), S. 13; Roland (Begriff), S. 45; Von Ahsen (Sammelbewertung), S. 18.
[445] Döllerer (Grundsätze), S. 1219.
[446] Döllerer (Rechnungslegung), S. 1405.
[447] См.: Döllerer (Grundsätze), S. 1219.
[448] На это в ранних работах ссылался Дёллерер; см.: Döllerer (Handelsbilanz und Steuerbilanz), S. 104; Schneider (Bilanzgewinn), S. 460; Moxter (Bilanzierung), S. 607.

ТРЕТЬЯ ЧАСТЬ

Отражение статического и динамического баланса в современной литературе

А

Анализ статической и динамической трактовки баланса до утверждения закона о балансовых директивах

Б

Статическая и динамическая трактовка баланса в новом балансовом праве

А. Анализ статической и динамической трактовки баланса до утверждения закона о балансовых директивах

1. ИНТЕРПРЕТАЦИЯ БАЛАНСА С МОМЕНТА ПРИНЯТИЯ AKTG 1965 г.

1.1. Система GoB Леффсона как развитие концепции Шмаленбаха

1.1.1. Цели бухгалтерского учета и баланса как источник GoB

Рассматривая динамическую трактовку баланса и ее интерпретацию в экономической литературе, Ульрих Леффсон в 1964 г. исследовал определение, содержание и структуру системы GoB[1]. Леффсон, так же как и Шмаленбах, говорит об изменениях «в теории GoB»[2] и о разбросе мнений относительно значения понятия «...аккуратный и честный предприниматель» как основы GoB[3]. Леффсон пишет: «Его (Шмаленбаха) тезисы исходят из преимущества теоретических умозаключений перед фактами»[4]. В качестве основы теории баланса Леффсон использует нормативные источники, юридическую и экономическую литературу[5]. С момента издания трудов Шмаленбаха в экономической и юридической литературе отмечается тенденция подобного толкования балансового права[6]. В своих первых работах Леффсон отмечал, что право объективного толкования GoB принадлежит только теории бухгалтерского учета, а не экономической тео-

---

[1] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.).
[2] Там же, с. 9.
[3] См.: Там же, с. 6.
[4] Там же, с. 9.
[5] См.:Там же, с. 11.
[6] См.:Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 37, со ссылкой на Hast (Grundsätze); Krause (Grundsätze), S. 70; Welland (Grundsätze), S. 5.

рии[7]. В пятом издании «Grundsätze» Леффсон впервые ограничивает исключительность компетенции экономической теорией и обосновывает юридические методы толкования GoB[8].

Среди многочисленных целей бухгалтерского учета в торговом праве Леффсон выделяет задачи документирования и составления отчетности в соответствии с GoB[9]. Толкование и обоснование отчетности Леффсон проводит в традициях анализа Шмаленбаха[10]. Защиту интересов кредиторов он рассматривает как побочную цель[11]. То, что отчетность служит, помимо прочего, и средством защиты прав кредиторов, Леффсон изначально понимает как само собой разумеющуюся функцию[12]. Относительно интерпретации задач баланса он почти дословно соглашается со Шмаленбахом. После критического анализа развития балансового права в пятом издании своей работы Леффсон начал рассматривать защиту прав кредиторов как основную, заданную законом цель учета[13]. Отчетность дает информацию о финансовых результатах деятельности предприятия за отдельный период и об изменении используемого капитала[14]. При исчислении прибыли и убытка сопоставляются доходы и расходы текущего периода, а чтобы связать друг с другом баланс и отчет о прибылях и убытках, финансовый результат за период отражается в балансе как сальдо (uno acto). Леффсон видит в таком «сальдовочном» соединении гарантию реализации задач баланса и его информационного значения. При этом требуется применение двойной записи. Тем самым Леффсон учитывает выводы первых представи-

[7] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 39; см. также: Melsheimer (Theorie), S. 12. Критику интерпретации специальной науки как источника права: см.: Kruse (Grundsätze), S. 74; Horvath (Steuerlehre), S. 96.

[8] См.: Leffson (Grundsätze, 5. Aufl.), S. 30.

[9] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 45. Крузе отмечает, что ни один частный предприниматель не был обязан составлять отчетность и что государство не было заинтересовано в составлении отчетности; см.: Kruse (Grundsätze), S. 204.

[10] См.: Schneider (Probleme), S. 32.

[11] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 63. Крузе отмечает пренебрежение к защите прав кредиторов, со стороны законодателей; см.: Kruse (Grundsätze), S. 203.

[12] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 63.

[13] См.: Leffson (Grundsätze, 5. Aufl.), S. 38.

[14] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 48; а также выводы относительно значения GoB Heinen (Handelsbilanzen, 1. Aufl.), S. 57.

телей динамического направления[15]. Эта предпосылка (применение определенной системы бухгалтерского учета) недопустимо сужает аналитическую основу трактовки целей бухгалтерского учета и отчетности в теории Леффсона и дает повод для критики данной концепции.

Леффсон отмечает, что задача отчетности как практического инструмента управления выполняется, если только в точности соблюдается отчетный период. Из подобной постановки целей вытекают принципы точности, полноты и сопоставимости[16]. Отчетность предпринимателя имеет значение не только для него самого, но и для других лиц. Он не должен «...ошибиться, во-первых, при исчислении налогов предприятия, во-вторых, при оценке своего финансового состояния и обязательств, которые будут погашены в будущем. То и другое необходимо, чтобы не стать неплатеже- и некредитоспособным вследствие недостаточности информации»[17]. Эта цель являлась составной частью комментариев Савари и всех последующих положений по бухгалтерскому учету[18].

В первом издании «Grundsätze» Леффсон отмечает, что попытка выведения системы GoB из теории баланса основывается на принципе реализации и «...включает, наряду с ним, различные теории, в особенности при динамической трактовке баланса»[19]. Уже во втором издании работы Леффсон опустил ссылки на теорию баланса при определении и обосновании GoB. Применение экономической теории баланса как аналитической основы GoB связано с трактовкой концепции коммерческого баланса. «...Коммерческий баланс не охватывает всей теории баланса»[20]. Принципы коммерческого баланса независимы от теории баланса, выдвинутой Савари. Но у Савари были описаны принципы цен приобретения (себестоимости), посто-

[15] См.: с. 160–164 этой работы.

[16] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 48.

[17] Там же, с. 49.

[18] Там же.

[19] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 66. Кох при анализе трактовки GoB, содержащейся в книге Леффсона, отмечает относительно попытки обоснования GoB через общие цели составления баланса, что он меньше обращает внимание на цели составления баланса, чем на предположение добропорядочности предпринимателя; см.: Koch (Buchbesprechung), S. 356.

[20] Leffson (Grundsätze, 2. Aufl.), S. 74.

янства и осмотрительности[21]. Леффсон трактует эти принципы как применение постулата сопоставимости в «концепции коммерческого баланса»[22].

1.1.2. Важнейшие принципы составления баланса и оценки

1.1.2.1. Принцип реализации

Раскрывая цели отчетности, Леффсон выделил три группы принципов:

общие принципы (например, правильность – действительность – свобода, ясность, полнота);

ограничивающие принципы (например, объектно-временно́е разграничение, принцип реализации, принцип неравенства);

дополнительные принципы (например, непрерывность, осмотрительность).

Как и Шмаленбах, Леффсон считает, что окончательное и точное исчисление финансовых результатов предприятия возможно только за весь период деятельности (тотальный период). Реализация целей предприятия требует распределения такого тотального результата между промежуточными периодами, за которые составляется отчетность[23]. В вопросе оценки он исходит из предположения непрерывности деятельности предприятия (*англ.* Going-Concern-Concept)[24]. Так как финансовый результат отражает, насколько успешно работало предприятие в текущем периоде, то при исчислении доходов должен применяться принцип реализации. Временно́е разграничение доходов по принципу реализации регулирует одновременно и принадлежность существенной части затрат (разграничение по принадлежности затрат). Леффсон рассматривает доходы и расходы во взаимосвязи. В вопросе интерпретации принципа реализации и его привязки к принципу оценки по себестоимости Леффсон[25] соглашается с доводами Шмаленбаха[26]. Принцип реализации заключается в следующем: **«...на каждой стадии хозяйственного процесса работе предприятия способствует то, что изделия и услуги рассматриваются не как совокупность факторов производства, а как процесс деятельности по их сбыту и превращению в доход»**[27]. Затраты сопоставляются с реализованными в данном отчетном периоде доходами и должны отражаться в том периоде, когда были фактически реализованы соответствующие доходы[28]. «Взаимозависимость» между доходами и затратами не распространяется на причинно-следственные отношения в натуральном хозяйстве. Принцип реализации имеет существенное значение при составлении баланса и обосновании оценки. Он, прежде всего, необходим для подтверждения правильности исчисления финансовых результатов и для разграничения периодов в целях распределения расходов. В вопросе исчисления и распределения затрат Леффсон окончательно приближается к определению реализованного дохода[29], сформулированному Шмаленбахом[30]. Только те доходы и расходы, которые не могут быть окончательно периодизированы в силу своей природы, относятся на те отчетные периоды (разграничение по периодам), которые они охватывают[31]. Это условие находится в согласии с доводами Шмаленбаха. Соответствующие виды доходов и расходов определяются в соответствии с особенностями деятельности предприятия[32].

Таким образом, Леффсон поддерживает идею разделения тотального финансового результата по периодам. В вопросе исчисления доходов и расходов концепция Леффсона базируется на идеях Шмаленбаха. В вопросе исчисления затрат он соглашается с научной дискуссией и критикой[33] «...видов исчисления результатов по периодам»[34].

1.1.2.2. Принцип неравенства

Далее Леффсон рассматривает принцип неравенства, который применяется наряду с принципом реализации и заключается в том, что **«некоторая переализованная часть результатов все же включа-**

[21] См.: Leffson (Grundsätze, 2. Aufl.), S. 74.
[22] См.: Там же, с. 75.
[23] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 129.
[24] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 131; Engelhardt (Implikation), S. 73.
[25] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 145.
[26] См.: с. 184 этой работы.

[27] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 145.
[28] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 135; Bactge (Möglichkeiten), S. 30.
[29] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 134.
[30] См.: с. 186–188 этой работы; Anderson (Grundsätze), S. 43.
[31] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 139.
[32] См.: Там же.
[33] Уже Вальб отмечал трудности распределения доходов и расходов по периодам; см.: Walb (Bilanz), S. 79; см. также: Koch (Problematik), S. 60.
[34] Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.), S. 128.

ется в годовой отчет»[35]. Он принуждает предпринимателя учитывать в текущем периоде будущие расходы, хотя это противоречит принципу реализации. Это не соответствует правильному определению финансовых результатов по периодам и мешает точному разграничению периодов, за которые представляется отчет; поэтому существование принципа неравенства противоречит общим принципам применения GoB[36]. Принцип неравенства необходим для предотвращения завышения дивидендов, а следовательно, для выполнения такой обоснованной цели, как сохранение собственного капитала[37]. Леффсон подчеркивает исключительный характер принципа неравенства; а его последовательное применение способствует предупреждению будущих годовых убытков, хотя противоречит исчислению финансовых результатов, основанному на принципе реализации. Противоречие этих двух принципов явно проявляется, пока существует четкая граница между ними[38]. Задача предотвращения отрицательных финансовых результатов интерпретируется Леффсоном во взаимосвязи с научным анализом проблемы невыполнения двусторонних договоров[39]. Хотя логическое противоречие между принципами реализации и неравенства не может быть устранено, эти принципы сосуществуют друг с другом в системе GoB[40]. Леффсон особенно подчеркивает то, что в статическом толковании баланса, где предполагается текущая оценка, принцип неравенства не дает того, что достигается в системе баланса, составленного с применением принципов реализации, неравенства и оценки по себестоимости в совокупности[41].

Мнение Леффсона совпадает с содержанием принципа неравенства Шмаленбаха. Он видит в принципе неравенства разрыв периодического и непрерывного исчисления финансовых результатов (а затем и противоречие его с принципом реализации), который оправдывается практическими идеями осмотрительности.

[35] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 174.
[36] См.: Там же, с. 181.
[37] См.: Там же, с. 181; а также Saage (Grenzen), S. 437; Koch (Problematik), S. 3.
[38] См.: Там же, с. 185.
[39] См.: Там же, с. 203.
[40] См.: Там же, с. 214.
[41] См.: Там же, с. 177; Мельхаймер отмечает, что принципы реализации, неравенства и осмотрительности относятся, прежде всего, к динамическому балансу; см.: Melsheimer (Theorie), S. 20.

1.1.2.3. Принцип сопоставимости

Ссылаясь на Шмаленбаха, Леффсон отмечает необходимость закрытия счетов с целью оценки развития предприятия за некоторые промежутки времени[42]. Принцип сопоставимости отчетности выделял еще Шмаленбах[43], тогда он еще не включался в систему GoB. Требование сопоставимости существует как принцип отчетности, так как временной числовой ряд может изучаться на предмет развития только в том случае, если отдельные составляющие ряда сопоставимы друг с другом[44]. Неопределенность требования сопоставимости следующих друг за другом годовых отчетов, отмеченная Леффсоном, привела к развитию соответствующих предписаний, а затем и к признанию его в системе GoB[45]. **«...Если годовой финансовый результат должен не только отражать прирост экономических выгод за год, но и быть сопоставимым с результатами прошлых отчетных периодов, то отсюда вытекает, что количество и стоимость отдельных партий товаров должны определяться одинаковым способом. Вытекающий из этого принцип можно назвать принципом постоянства»**[46]. Принципы отчетности должны использоваться в неизменном формальном и объективном содержании[47]. Леффсон анализирует не только требование сопоставимости Шмаленбаха, но его выводы касаются и принципа конгруэнции и непрерывности[48].

1.1.2.4. Принцип осмотрительности

При анализе принципа осмотрительности Леффсон исходит из того, что в распространенной научной трактовке он рассматривался как ограничение остальных принципов, хотя отдельные направления интерпретации привели к точному определению его содержания. В основу принципа положено представление о том, что предприниматели должны считать себя скорее беднее, чем богаче; т.е. преимуще-

[42] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 230.
[43] См.: Там же с. 229.
[44] См.: Там же с. 231.
[45] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 231.
[46] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 232; Baetge (Möglichkeiten), S. 44, 48.
[47] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 233.
[48] См. также: Eisele (Technik), S. 26; Buchner (Buchführung), S. 60; Бетге, который при рассмотрении принципов конгруэнции и непрерывности говорит о сопоставимых финансовых результатах как об индикаторе периодических финансовых результатов; см.: Baetge (Möglichkeiten), S. 25.

ственно занижается стоимость активов и завышается стоимость пассивов. Следовательно, Леффсон приходит к мысли о возможности проведения в некоторых случаях уценки[49]. Шмаленбах, определяя значение принципа осмотрительности, не четко описал границу между осмотрительностью и произволом[50].

Леффсон интерпретирует принцип осмотрительности как попытку предпринимателя защититься от ошибок и предотвратить слишком высокие выплаты дивидендов из прибыли, причем различает исчисление и распределение прибыли[51]. Использование принципа осмотрительности снижает вероятность необоснованных ожиданий в оценке стоимости имущества, которое отражается предпринимателем при составлении годового отчета[52]. При анализе проблемы оценки резервов и периода использования основных средств он предлагает определить предельные значения данных переменных и устанавливать стоимость по основным средствам – по нижней границе, а по резервам – по верхней границе.

Леффсон отделяет принцип осмотрительности от принципа реализации и принципа неравенства. Вопреки распространенному мнению, для обоснования принципа реализации не нужен принцип осмотрительности, так как ответ на вопрос, когда имел место факт реализации, регламентируется правилами составления баланса[53]. Принцип неравенства, по которому некоторые статьи финансовых результатов включаются в более раннюю отчетность, выводится из необходимости обеспечения устойчивого финансового состояния предприятия. Принцип осмотрительности проявляется в ожидании отрицательных финансовых результатов и расходов будущих периодов. Тем самым принцип неравенства преследует те же цели, что и принцип осмотрительности[54].

Анализ принципа осмотрительности, проведенный Леффсоном, частично совпадает с выводами Бауера по поводу обоснования динамического баланса Шмаленбаха. В конечном счете, идея осмотрительности касается исчисления прибыли и предотвращения завышения суммы прибыли[55].

[49] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 265.
[50] См.: Там же, с. 266.
[51] См.: Там же, с. 268.
[52] О проблеме необоснованных ожиданий при оценке имущества см. также: Leffson (Wesen), S. 381; Engelhardt (Implikation), S. 76.
[53] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 273.
[54] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 273; Leffson (Wesen), S. 386.
[55] Schmalenbach (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.), S. 98.

1.1.3. Оценка системы GoB Леффсона

Система GoB Леффсона, сформулированная с позиции экономического подхода, в вопросах раскрытия отдельных принципов в основном совпадает с выводами Шмаленбаха[56]. Однако развитие GoB основывалось не на вышеобозначенной экономической формулировке целей и выводах Шмаленбаха. Леффсон изначально связывает GoB с экономическими целями и рассматривает его только как побочную цель в системе защиты интересов кредиторов. Соотношение юридических и экономических целей баланса исследуется уже в более поздней литературе. Коммерческий баланс, по мнению Леффсона, концептуально базируется не на общей теории баланса, а характеризуется принципами оценки по себестоимости и неравенства, равно как и постулатом сопоставимости.

Годовое закрытие счетов Главной книги «...по своей природе рассматривается в первую очередь как инструмент учета и контроля, необходимый для самого предпринимателя»[57], а также как инструмент документирования и отчетности. Баланс и отчет о прибылях и убытках служат для информирования о произошедших на предприятии событиях, финансовых результатах[58], а также происхождении, виде и правовой форме собственного капитала в его вещественном выражении. В то время как отчет о прибылях и убытках дает непосредственную информацию о периоде отчетности, баланс показывает их соотношение на отчетные даты[59]. Выводы Леффсона не во всем распространяются на годовые финансовые результаты. Задуманная «...система скорее может рассматриваться как единый годовой отчет»[60]. При определенной равноценности двух отчетных форм внутри задач баланса доминирует исчисление результатов[61]. Расчет стоимости активов не упоминается ни как самостоятельная, ни как подчиненная или второстепенная задача баланса.

Несмотря на такую позицию, система GoB Леффсона по большей части совпадает с основами и принципами Шмаленбаха. При

[56] См. также: Heinen (Handelsbilanzen, 1. Aufl), S. 57, который уже в 1958 г. сделал подобные выводы по поводу GoB.
[57] Leffson (Wesen), S. 389.
[58] См.: Там же, с. 390.
[59] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 48.
[60] Leffson (Wesen), S. 390.
[61] См. также: Bettge, который при исследовании основы «...торгово-правовой теории баланса» отмечает, что количество годовых абшлюссов, а также выведения годовых финансовых результатов может быть объективным; см.: Baetge (Möglichkeiten), S. 23, 33, 44.

рассмотрении принципа сопоставимости Леффсон[62] учитывает научную критику Вернера Мушайда[63]. Различные интерпретации содержания баланса (соотношение имущества и долгов) не могут быть объяснены на основе общего анализа. Относительно критериев составления баланса Леффсон не делает определенных выводов. Он окончательно устанавливает, что предприниматель посредством бухгалтерского учета и отчетности добивается «...представления информации о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности и вещного имущества, а также о доходах и затратах отчетного периода»[64].

Хотя Леффсон не сторонник какой-то конкретной трактовки баланса, его выводы соответствуют динамической интерпретации баланса Шмаленбаха. Основные положения первой антистатической интерпретации баланса, рассмотренные Шмаленбахом, продолжились в системе GoB Леффсона.

1.2. Цели бухгалтерского учета и баланса, а также трактовка баланса в комментариях торгового права

1.2.1. Цели бухгалтерского учета и баланса

Торговое право анализируется в рамках изучения сущности бухгалтерского учета и балансового права, а также целей бухгалтерского учета и баланса. Дитер Брюггеманн рассматривает бухгалтерский учет в связи с обязанностью самоинформирования в целях защиты интересов кредиторов[65]. «...Бухгалтерский учет формирует важные внутренние основы каждого коммерческого предприятия. Без надлежащего ведения учета коммерческое предприятие не может работать без нареканий. С помощью учетных книг предприниматель сам составляет отчетность об имуществе, производственных затратах, о

[62] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 230.

[63] См.: Muscheid (Schmalenbachs Dynamische Bilanz), S. 80; а также Фойербаум, который ввиду экспансии предпринимательства и динамики хозяйственной жизни выделяет значение сопоставимости отчетности; см.: Feuerbaum (Konzeption), S. 1698.

[64] Leffson (Grundsätze, 2. Aufl.), S. 75.

[65] См.: Bartke (Rechnungslegung), S. 69.

состоянии дел, а также расходах и доходах и рассчитанном в итоге финансовом результате в виде отчета о прибылях и убытках. Если у предпринимателя отсутствует такая информация, то отсутствуют и данные для полноценной деятельности самого предприятия и нельзя ответить на главный вопрос, необходимый для практической коммерческой деятельности: кредитоспособно или некредитоспособно предприятие»[66]. Брюггеманн отмечает, что предприниматель не должен брать кредит, «...если не уверен, что сможет выполнить взятые на себя обязательства»[67]. Поэтому он имеет юридическую обязанность ведения учета, инвентаризации и составления баланса для «...обеспечения защиты третьих лиц от недобросовестной деятельности»[68]. Брюггеманн ссылается в связи с этим на уголовные санкции, которые возникают в случае невыполнения предпринимателем этой обязанности. Итоги этого анализа, в особенности ссылка на санкции, должны рассматриваться в контексте развития положений по бухгалтерскому учету и отчетности. Уже § 1468 ALR предполагает штраф в случае банкротства при недобросовестном выполнении предпринимателем обязанности самоинформирования.

Шлегельбергер помимо ссылки на требование полноты отмечает особое значение нормы, содержащейся в п. 2 абз. 1 § 149 AktG 1965 г., для всех предпринимателей[69]. Баланс составляется не только в связи с аспектом определения стоимости имущества, но и для исчисления финансовых результатов[70].

Цели бухгалтерского учета и отчетности интерпретируются исходя из идеи защиты интересов кредиторов и заключаются в составлении отчетности для самого себя, для получения информации об имущественном положении и рентабельности. Эта цель бухгалтерского учета и отчетности, которая присутствовала в уголовных предписаниях уже с 1794 г., вытекала и из § 283b StGB[71] и сохраняла, таким образом, неизменное влияние на всем протяжении развития балансового права.

[66] Brüggemann (Handelsgesetzbuch, Grosskommentar), примечания к § 38 HGB.

[67] Там же.

[68] Там же.

[69] См.: Schlegelberger (Handelsgesetzbuch), § 39.

[70] См.: Там же.

[71] См.: Bartke (Rechnungslegung), S. 71.

1.2.2. Развитие статической трактовки баланса

В третьем издании «Großkommentar der Praxis» Дитер Брюггеманн в качестве задачи баланса рассматривает сопоставление имущества и кредиторской задолженности, полученных из инвентаризационной описи, а также определение финансовых результатов, исчисленных как разница стоимости чистых активов[72]. В актив баланса включается все, что было получено за отчетный период и может рассматриваться как имущество предприятия с точки зрения права[73]. При составлении баланса предприниматель оценивает принадлежность предметов имущества в соответствии с экономическим подходом, а не по юридическим критериям[74]. Чистая идеальная стоимость (например, собственной фирмы, собственной клиентуры) может быть отражена в активе, только если фирма продается третьим лицам или оцениваются их приобретенные затраты[75].

Вопрос оценки Брюггеманн рассматривает как крайне спорный[76]. Привлекая меморандум HGB 1897 г., его комментарии повторяют идеи законодателей о распространении положений об оценке для акционерных обществ на всех предпринимателей. Частный предприниматель и торговое товарищество в рамках обязанности самоинформирования не должны проводить дооценку имущества. Необходимость правильного составления отчетности существенна для Брюггеманна потому, что виды оценки зависят от целей составителей отчетности. Существующий масштаб оценки конкретизируется в системе GoB[77]. Основные средства должны оцениваться по наиболее высокой стоимости изготовления или приобретения, которая возникает в результате роста цен. Привязка к ценам приобретения не является абсолютной, но дооценка не может основываться на субъективности или спекуляции[78]. Оборотные средства могут оцениваться по более высоким рыночным ценам, если они превышают затраты на приобретение или изготовление. Переоценка до рыночных цен должна проводиться, если они превысили затраты по заготовление

[72] Brüggemann (Handelsgesetzbuch, Großkommentar), § 39.
[73] Там же.
[74] Там же.
[75] Там же.
[76] См.: Schlegelberger (Handelsgesetzbuch), § 40.
[77] См.: Brüggemann (Handelsgesetzbuch, Großkommentar), § 39.
[78] См.: Там же.

или приобретение[79]. Комментарий ориентируется на установление границы оценки для основных и оборотных средств по ценам замещения. Условия, определенные собственниками общества в учредительном договоре, о том, что «в годовом балансе имущество должно отражаться по его объективной стоимости (objektiv Wert), были ничтожны..., так как в § 40 существует юридическое предписание о запрете представлять активы по их реальной стоимости (wirklich Wert)»[80]. Уценка, напротив, не только не запрещена, а даже традиционна. Она может проводиться посредством образования резервов в виде амортизационных отчислений и резервов под снижение стоимости[81].

Брюггеманн отрицает принцип непрерывности оценки и структуры баланса. Он трактует и задачи предпринимательства, и принципы надлежащего ведения бухгалтерского учета, указывая на их ограниченность[82]. Поэтому комментарии сомнительны и не имеют большого значения для дальнейшего раскрытия формальных и объективных принципов баланса.

При рассмотрении вопросов, связанных с оценкой, Брюггеманн сравнивает их с существующими комментариями к предписаниям торгового права. Шлегельбергер не усматривает в § 40 HGB 1897 г. определенных правил оценки. Принципы оценки выводятся из GoB[83]. В исследованиях Баумбаха-Дудена существенными в первую очередь объявляются положения акционерного права по оценке[84].

Выводы Брюггеманна по вопросам баланса, которые раскрывают первую и вторую редакции HGB[85], в основном совпадают со статической трактовкой задач и концепции баланса[86]. Брюггеманн исхо-

[79] См.: Brüggemann (Handelsgesetzbuch, Großkommentar), § 40; а также Heymann-Kötter (Handelsgesetzbuch), S. 104.
[80] Brüggemann (Handelsgesetzbuch, Großkommentar), § 40.
[81] Там же.
[82] Там же.
[83] Schlegelberger (Handelsgesetzbuch); Bandasch (Kommentar), S. 124.
[84] См.: Baumbach-Duden (Handelsgesetzbuch), S. 141.
[85] См.: Flad (Kommentar, Handelsgesetzbuch); Würdinger (Kommentar, Handelsgesetzbuch).
[86] Мокстер связывает такую трактовку с вопросом о том имеется ли противоречие между юридическим и экономическим пониманием баланса; см.: Moxter (Bilanztheorie), S. 724.

дит из определения стоимости активов и финансовых результатов, ориентированного на защиту интересов кредиторов. Осознанное исключение субъективности в вопросе оценки заключается в ограничении существенности рыночных цен для активов, несмотря на допустимость уценки. В качестве критерия составления баланса применяется понятие имущества, исключающее отражение в балансе расчетных величин. Выводы относительно оценки значимы потому, что предполагаемая стоимость в абз. 2 § 40 HGB 1897 г. понимается как объективная, реальная оценка оборотных средств и, конечно, как наивысшая оценка. Комментарии к первой редакции HGB имеют ссылку на положения ROHG (Reichsoberhandelsgericht) (Постановление Имперского верховного торгового суда) 1897 г.[87] Если привязка к рыночным ценам осуществляется не в строгой последовательности и не отрицается цель отражения реального имущественного положения, то подобный комментарий, несомненно, может рассматриваться как элемент статического толкования баланса. Отмеченное значение формальной и объективной непрерывности при составлении баланса, а также интерпретация амортизации как метода отражения в балансе снижения оценки дополняют эти выводы. Комментарии не содержат ссылок на предположение непрерывности деятельности предприятия, при котором составление баланса и оценка связываются с отчетными периодами. Баланс формируется как инструмент самоинформирования, где посредством закрытия счетов, относящегося к определенной дате, исчисляется стоимость чистых активов с учетом выполненных допустимых уценок и дооценок до исторических цен приобретения или изготовления (т.е. до себестоимости). Так определяются важные критерии статического толкования баланса.

Брюггеманн вкратце комментирует вопрос формирования резервов по сомнительным долгам. В этой связи он рассматривает значение принципа реализации и принципа неравенства[88]. Поэтому интерпретация резервов находится в неразрешимом противоречии с задачами и концепцией баланса.

[87] См.: Flad (Kommentar, Handelsgesetzbuch).
[88] См.: Brüggemann (Handelsgesetzbuch, Großkommentar).

1.2.3. Динамическая интерпретация балансового права

Другие комментаторы торгового права, в отличие от Брюггеманна, исходили не из статической интерпретации балансового права. Так, Баумбах-Дуден рассматривал задачи баланса как средства исчисления прибыли, а статический баланс[89], отражающий имущественное положение или стоимость активов, по его мнению, составляется только при образовании и ликвидации предприятия[90]. Георг Бандаш также считал, что баланс служит исчислению прибыли[91]. Помимо требования достоверности данных бухгалтерского учета должно выполняться правило непрерывности баланса, которое Бандашем понимается как формальный и объективный принцип составления баланса[92]. Гейманн-Кёттер связывает с торговым балансом задачу «отражения состояния активов и финансовых результатов действующего предприятия без приукрашивания в интересах предпринимателя и его кредиторов»[93]. Принципы оценки в AktG 1965 г. соответствуют предположению непрерывности деятельности предприятия[94]. Правила оценки Шлегельбергера должны давать возможность составления «...баланса, отражающего исчисление финансовых результатов»[95]. Этому способствует применение GoB при исчислении финансовых результатов[96]. Относительно оценки Шлегельбергер утверждает, что закон оставляет этот вопрос открытым и отнюдь не склоняется в сторону объективной продажной стоимости, или индивидуальной стоимости потребления или замещения[97]. Вопрос оценки должен регулироваться исключительно GoB. В остальном комментарий ссылается на значение правила непрерывности баланса[98].

Выводы подтверждаются многочисленными комментариями, относящимися к динамической трактовке балансового права, ориентированной на исчисление прибыли. Эта ориентированная на исчисле-

[89] См.: Baumbach-Duden (Handelsgesetzbuch).
[90] См.: Там же.
[91] См.: Bandasch (Kommentar, 2. Aufl.).
[92] См.: Там же.
[93] Heymann-Kötten (Handelsgesetzbuch).
[94] Там же.
[95] Schlegelberger (Handelsgesetzbuch).
[96] См.: Там же.
[97] См.: Там же.
[98] См.: Там же.

ние финансовых результатов точка зрения должна рассматриваться в связи со значением динамической трактовки баланса для налогового баланса и с распространением двойной записи. Динамическая трактовка баланса имеет значение при дальнейшем обсуждении вопросов торгового права.

1.3. Статическая и динамическая трактовка баланса Мокстера

1.3.1. Вступление

На работы Мокстера оказали влияние интерпретации балансового права, представленные в HGB 1897 г., AktG 1965 г., а также HGB в редакции от 19 декабря 1985 г. В этих работах также просматривается влияние выводов Леффсона, ряда положений, высказанных в экономической и юридической литературе. Возрождение статической и динамической трактовки баланса в середине столетия после первого издания трудов Шмаленбаха также повлияло на его труды.

Мокстер создает свою концепцию как результат критики динамической трактовки баланса и торгово-правовой литературы. Анализ его интерпретации балансового права должен включать обзор развития статической и динамической интерпретаций баланса.

1.3.2. Критика динамической трактовки баланса Мокстера

1.3.2.1. Вероятная прибыль против прибыли отчетного периода

В докторской диссертации (1962) Мокстер различает старую и новую статические трактовки[99]. Стремление представителей статической трактовки к практическому применению своей теории привело Мокстера к вопросу, имеются ли вообще различия между статическим и динамическим пониманием прибыли[100]. По Мокстеру, они существуют, однако не там, где предполагает экономическая наука[101], а как определенная предпосылка, лежащая в основе правильного исчисления прибыли и объективного представления активов[102]. Мокстер впервые попытался ответить на вопрос, в каких случаях необходимо знать более подробно о полученных финансовых результатах, а в каких целесообразно исчислять стоимость активов[103]. В итоге он окончательно склоняется к динамической трактовке баланса.

В том же году Мокстер подтвердил свою приверженность взглядам Шмаленбаха и Вальба в вопросе исчисления финансовых результатов[104]. Он отрицает значение финансовых результатов как индикатора производственно-экономического развития, вытекающее из динамической концепции, так как, по его мнению, финансовые результаты отчетного периода основываются на оценке расчетных величин резервов и амортизации[105]. Концепцию доходов и расходов отчетного периода Мокстер представляет в виде принципов исчисления «вероятных финансовых результатов». Третьим лицам, желающим получать информацию о «реальной стоимости» своей доли, Мокстер предлагает определять размер финансовых результатов, скорректированный на темп экономического роста предприятия. Так как истинная прибыль не может быть исчислена в отдельном отчетном периоде, то в счетоведении необходимо отталкиваться от «вероятных» финансовых результатов. Таким образом, финансовый результат определяется на основании суждения составителя баланса (или аудитора), должен исчисляться в той сумме, которая уже однажды была принята как правильная и «...скорректирована в дальнейшем на темп экономического роста»[106]. Компоненты прибыли при составлении баланса должны приниматься во внимание через величину вероятной их оценки[107]. Мокстер отмечает, что в балансе, составленном с учетом принципа осмотрительности, нет необходимо-

[99] См.: Moxter (Einfluß), S. 172.
[100] См.: Там же.

[101] См.: Moxter (Einfluß), S. 177.
[102] См.: Там же, с. 173.
[103] См.: Там же, с. 177.
[104] См.: Moxter (Bilanzierung), S. 607.
[105] См.: Там же, с. 608.
[106] Moxter (Bilanzierung), S. 610. Еще в 1928 г. Ригер отмечал, что предприниматель при составлении баланса «...с самого начала предполагает», что результат отчетного года должен быть исчислен правильно. Относительно оценки Ригер делает вывод, что оценка «...придает денежное выражение и должна определяться на дату составления баланса», Rieger (Einführung), S. 213.
[107] См.: Moxter (Bilanzierung), S. 611.

сти в формировании резервов для исчисления финансовых результатов[108]. Он трактует прибыль отчетного периода, исчисленную с учетом принципа осмотрительности для определения и выплаты дивидендов, как недостаточный индикатор предельной загрузки предприятия[109]. А прибыль для выплаты дивидендов, исчисленную без учета принципа осмотрительности, он оценивает как «особенно плохого советчика»[110]. Мокстер делает вывод о различиях между вероятной прибылью, исчисленной в качестве индикатора экономического роста для целей финансового анализа, и прибылью, определенной по принципу осмотрительности для сохранения капитала в качестве величины для выплаты дивидендов. «…Это значит, что требуется составлять два различных баланса, так как один баланс не может одновременно выполнять функцию индикатора экономического роста и отражать прибыль для расчета дивидендов»[111].

Таким образом, Мокстер пытается опровергнуть господствующую роль динамической трактовки баланса и примирить антагонизм статической и динамической концепций. В рамках своей первоначальной критики концепции Шмаленбаха он не обращает внимания на ограниченный круг потребителей и узкую цель отчетности как индикатора экономического роста. Финансовые результаты, исчисленные в соответствии с динамической трактовкой баланса, должны служить только показателем «развития» хозяйственных отношений предприятия. Это отражение развития хозяйственных отношений необходимо, прежде всего, для информирования аппарата управления предприятием. Информирование о распределении прибыли как цель учета Шмаленбах отклонял[112]. Мокстер также пренебрегает значением принципа сопоставимости. Он заменяет неопределенность многозначных компонентов прибыли на субъективную оценку вероятной прибыли при составлении баланса, от которой ожидает выполнения роли индикатора хозяйственного положения. Связанную с этим проблему проверяемости данных отчетности Мокстер понимает как важнейшую в своей концепции[113]. Здесь, несомненно, находится слабое звено исследования Мокстера, которое приводит к неопределенности его концепции учета.

[108] См.: Moxter (Bilanzierung), S. 625.
[109] См.: Там же, с. 628.
[110] Там же.
[111] Там же, с. 631.
[112] См.: с. 174 этой работы.
[113] См.: Moxter (Bilanzierung), S. 629.

1.3.2.2. Финансовые потоки или экономическая прибыль как цель учета

При обсуждении монографии Леффсона «Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung» Мокстер, признавая значение выводов автора, отметил, что недостаточно вместо теории баланса использовать отдельные принципы надлежащего ведения учета[114]. И добавил: «Я не знаю, что нам могут дать вышеназванные принципы для понимания конкретных положений о бухгалтерской отчетности»[115].

В предпринимательстве Мокстер усматривает возможность для собственника реализовать свои финансовые и нефинансовые цели. Эта постановка целей существует и в частном предпринимательстве, и в коммерческой организации, а также и при покупке или продаже долей предприятия. «…Поэтому степень реализации поставленных целей, если имеется несколько задач, необходимо определить в данном периоде в том документе, который мы называем «…годовой отчет»[116]. Согласно его выводам, финансовые цели должны учитываться в каждой теории баланса[117]. Мокстер также отмечает, что правильная постановка цели предприятия способствует созданию «…защитных основ в условиях окружающей среды»[118]. Кроме того, он делает вывод, что единоличное участие в предприятии наиболее точно свидетельствует о наличии именно финансовых целей[119].

В непосредственной связи с понятием «финансовый целевой поток»[120] Мокстер ставит стоимость предприятия[121]. Балансовая

[114] См.: Moxter (Grundsätze), S. 29; Moxter (Fundamentalgrundsätze), S. 89.
[115] Moxter (Grundsätze), S. 29.
[116] Там же, с. 37.
[117] См.: критику Engels (Bemerkungen), S. 39.
[118] Chmielewicz (Forschungskonzeptionen), S. 122.
[119] Далее Мокстер пишет, что «…стремление **к средствам удовлетворения потребностей** выражается в собственных потребительских желаниях», финансовые цели, наряду с нефинансовыми, имеют значение внутри общего комплекса целей предприятия, Moxter (Präferenzstruktur), S. 11. Соображения получения доходов от продажи акций предприятия представляются второстепенными в сравнении с получением распределенной прибыли; см.: Moxter (Präferenzstruktur), S. 11, Moxter (Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung), S. 119.
[120] Под «целевым потоком» Мокстер понимает будущие платежи между предприятием и индивидуумом; см.: Moxter (Grundsätze), S. 51.
[121] См.: Moxter (Grundsätze), S. 39.

прибыль[122] не дает информации ни об активах в смысле способности отражать расходы потребителя на их получение, ни об изменениях стоимости всего предприятия в целом. «...Балансовая прибыль и балансовые активы не ориентированы на отражение финансовых целей собственников предприятия»[123]. Актив баланса складывается из суммы единичных дооценок и уценок, произведенных по договоренности или обязательно; балансовая прибыль отражает изменение этой суммы по периодам[124]. В итоге Мокстер отмечает, что балансовая прибыль и актив не информируют о финансовых целевых потоках в целях управления и капиталовложений[125]. Мокстер говорит об отсутствии связи между стоимостью предприятия в целом и чистыми активами, исчисленными по нормам торгового права[126]. Надежную информацию о развитии предприятия, по его мнению, дают другие инструменты отчетности, которые могут применяться в годовой отчетности[127].

В результате Мокстер предлагает вместо прежних правил составления баланса использовать финансовый план, который содержит оценку будущих платежей предприятия на определенный период времени и дает собственнику и управляющему информацию о реализуемых целевых потоках и о стоимости предприятия[128]. Эти расчеты имеют, по Мокстеру, следующий недостаток: не позволяют исчислить ни «активы», ни «прибыль отчетного периода». Определение **выплачиваемых** доходов служит исчислению ликвидационной стоимости предприятия, которая представляет интерес для кредиторов. Эту информацию Мокстер оценивает как побочную задачу, так как основной интерес представляет отражение в финансовых расчетах вероятности такой ликвидации[129].

Выводы Мокстера основывались на попытке анализа прибыли в соответствии с динамической трактовкой баланса как мерила рента-

[122] Мокстер рассматривает «балансовую прибыль» с точки зрения динамической трактовки баланса.
[123] Moxter (Grundsätze), S. 43.
[124] См.: Moxter (Grundsätze), S. 43.
[125] См.: Там же, с. 45.
[126] См.: Там же, с. 49.
[127] См.: Moxter (Bilanztheorie), S. 727.
[128] См.: Moxter (Grundsätze), S. 51.
[129] См.: Там же, с. 53.

бельности отчетного периода и как основы для принятия управленческих решений[130]. После утверждения в 1965 г. AktG возникла дискуссия об информационной основе принятия управленческих решений как одной из целей составления годовой отчетности[131]. В ходе дискуссии были высказаны весьма интересные мнения. Шнайдер утверждал, что исчисление сопоставимых финансовых результатов не является больше господствующей целью составления баланса, а контроль хозяйственной деятельности должен оцениваться как цель, установленная законом[132]. Относительно понятия экономической прибыли он отметил, что только при определенных условиях доходы предприятия совпадают с его прибылью[133]. Экономически обоснованная прибыль предполагает учет доходов будущих периодов и принимает во внимание субъективность расчетов[134]. Исчисление экономической прибыли как максимально полученного дохода не отменяет обязательности ведения обычного бухгалтерского учета. Последний служит для сохранения номинального размера капитала и при учете принципа реализации – для защиты интересов кредиторов[135]. Поэтому Шнайдер призывает к исчислению и номинальной, и экономической прибыли. Несмотря на проблему недостоверности будущих оценок и отсутствие единодушия при расчете экономической прибыли, он поддерживает развитие экономически обоснованного счетоведения[136]. Хозяйственное положение отображается как исходный пункт для решения экономических проблем[137].

Герберт Хакс настаивал на приоритете сопоставимости статей баланса, которую он предпочитает стоимости предприятия, исчисленной по доле будущих доходов и платежей, в качестве индикатора развития баланса[138]. Соглашаясь с принципом консервативной (ми-

[130] См.: Schneider (Investition), S. 223; Schneider (Bilanzgewinn), S. 460; Hax (Bilanzgewinn), S. 611; Honko (Probleme), S. 611; Albach (Grundgedanken), S. 21.
[131] См.: Maul (Grundfragen), S. 12.
[132] См.: Schneider (Investition), S. 232.
[133] См.: Schneider (Bilanzgewinn), S. 461; Schneider (These), S. 169; Schneider (Investition), S. 230.
[134] См.: Schneider (Bilanzgewinn), S. 462. Шнайдер отмечал, что в рамках концепции экономической прибыли отрицается принцип реализации, но используется принцип неравенства; см.: Schneider (Bilanzgewinn), S. 464.
[135] См.: Schneider (Bilanzgewinn), S. 466.
[136] См.: Там же, с. 472.
[137] См.: Там же, с. 460, 467.
[138] Hax (Bilanzgewinn), S. 646.

нимальной) оценки, Хакс отмечает опасность применения средней стоимости распределения вероятности как принципа оценки[139].

Хонко, присоединяясь к Шнайдеру, попытался применить экономическую теорию для определения понятия доходов. Так, на день составления баланса должны учитываться будущие доходы и расходы за общий период деятельности предприятия[140]. Хонко отметил различия между прибылью в счетоведении и в экономической теории. Основное отличие заключается во временной определенности обеих концепций. Счетоведение ориентируется на прошлое время, концепция экономической прибыли, напротив, исчисляет прибыль по будущим поступлениям и выплатам на отчетную дату. Также имеют место и другие различия. Например, применение принципа реализации в бухгалтерском учете; необходимость коррекции прибыли на величину будущих ожиданий в экономической теории; поиск объективного базиса оценки в счетоводстве в противоположность понятию ожидания в экономической теории[141].

Взгляды трех названных участников дискуссии Мокстер попытался привести в согласие с динамической трактовкой баланса. Все эти авторы исходили из общей критики и отказа от динамической концепции баланса, отрицали значение динамической балансовой прибыли как индикатора хозяйственной жизни. Экономическая прибыль, осмысленная в соответствии с экономической теорией доходов, отражает прирост капитала, исчисленный по ожидаемому движению платежей. Поэтому прибыль, исчисленная как разность доходов и расходов, не может быть целью управления. «...Экономическая прибыль выполняет задачу измерения платежей, а не информационную функцию»[142]. Это отличается от понимания прибыли в динамической трактовке[143]. Цель баланса – сохранить источник доходов, размер которого определяется как сальдо будущих финансовых потоков. Ненадежность расчета будущих финансовых потоков следует из субъективности оценки.

[139] См.: Hax (Bilanzgewinn), S. 647. Хакс соглашается с тем, что прибыль, исчисленная в соответствии с его концепцией, не может служить основой для выплаты дивидендов; см.: Hax (Bilanzgewinn), S. 651; также Honko (Probleme), S. 628.

[140] См.: Honko (Probleme), S. 613.

[141] См.: Там же, с. 618.

[142] Lechner (Analysen), S. 157.

[143] См.: Там же, с. 157.

1.3.3. Монистическая интерпретация статики

1.3.3.1. Общая стоимость как концептуальный переход к эффективному активу

Как уже было сказано, Мокстер при первоначальном рассмотрении вопросов баланса уделил внимание, главным образом, критике динамической трактовки баланса с позиций экономической теории. В качестве исходного пункта анализа он отметил ненадежность, основанную на многозначности компонентов прибыли, а также наличие различных целей у собственников предприятия. Оба аспекта он противопоставил финансовым результатам отчетного периода в динамическом истолковании баланса и начал свой анализ с балансового права.

Впервые Мокстер детально проанализировал нормы балансового права в комментариях к Торговому кодексу. Еще раз согласившись с «...новыми принципами бухгалтерского учета доходов и расходов», он сравнивал их с положениями § 38 HGB 1897 г. и сделал вывод, что законодательно не закреплено включение данных принципов в GoB, хотя на практике это выполнялось. Оценка экономической прибыли позволяет оптимально понять финансовую ситуацию и исчислять суммы, недоступные для потребления с целью защиты интересов кредиторов[144]. Сказанное соответствует основной норме абз. 1 § 38 HGB 1897 г. об обязанности «...отражать состояние активов»[145]. Положения по составлению баланса в § 39 и 40 HGB 1897 г. не учитывали этого требования. Применение статической или динамической трактовки баланса при расчете прибыли в его понимании плохо сказывалось на анализе хозяйственного положения[146]. По убеждению Мокстера, в теории и практике должны использоваться инструменты «планового мышления», в особенности практика должна оперировать понятными критериями отчетности[147].

Принимая во внимание выводы Брюггеманна, Мокстер приходит к заключению о том, что принципы неравенства и осмотрительности не создают условия для отражения в балансе «экономической», «ре-

[144] Moxter (Bilanztheorie), S. 728.

[145] Там же.

[146] См.: Moxter (Jahresabschlußaufgaben), S. 143.

[147] См.: Moxter (Bilanztheorie), S. 728.

альной» прибыли[148]. Принцип неравенства предполагает включение в состав расходов таких потребленных сумм, которые добросовестный предприниматель не стал бы принимать во внимание при информировании кредиторов[149]. Принцип же осмотрительности мешает отражению «эффективных активов»[150], соответствующих реальному финансовому положению, так как приводит к созданию и использованию скрытых резервов[151].

Эффективный актив[152], полностью нераскрытый в понятии экономической прибыли, при определении которого принимаются во внимание будущие платежи и поступления, а также «идеальные» объекты имущества, имеет целью отражение в балансе дисконтированных расходов и доходов. Эта задача баланса, по мнению Мокстера, может быть и поставлена, и решена. Кроме того, он отходит от принципа неравенства и допускает расчет общей цены предприятия по стоимости раздельной реализации активов, превышающей стоимость их приобретения. В период развития предприятия стоимость его производственного капитала намного больше покупной стоимости активов, а в состав чистых активов включается стоимость исследований и разработок. Поэтому возрастающая стоимость эффективных активов отличается от относительно низкой стоимости балансового имущества[153]. В неблагоприятной экономической ситуации, за исключением чрезвычайных ситуаций, используются принципы оценки по себестоимости и неравенства ввиду отражения в балансе активов по низкой ликвидационной стоимости (по принципу осмотрительности)[154]. В связи с этим наряду с определением общей стоимости предприятия Мокстер пытается достичь отражения в балансе

[148] См.: Moxter (Bilanztheorie), S. 728.
[149] См.: Там же.
[150] См.: Там же, с. 731.
[151] См.: Там же, с. 729.
[152] В более поздних публикациях Мокстер трактует эффективный актив как потенциальную продажную цену, общую стоимость предприятия, исчисленную с учетом ожидаемых доходов и цены этого ожидания (нормы капитализации); см.: Moxter (Gewinn- und Vermögensermittlung), S. 207.
[153] См.: Moxter (Bilanztheorie), S. 731.
[154] В другом месте Мокстер объясняет принцип оценки по себестоимости и составление баланса «…чистых хозяйственных активов» ориентацией на защиту интересов кредиторов или применением правила сохранения номинальной стоимости капитала; см.: Moxter (Grundsätze), S. 54.

эффективных активов. Общая стоимость рассчитывается путем отражения в балансе будущих финансовых потоков. Исчисление общей стоимости является промежуточным шагом к реализации финансовых целей в коммерческом балансе. Мокстер отмечает также, что отход от законодательных правил составления баланса устраняет упомянутые трудности только частично. «…Было бы по-другому, если бы можно было отбросить ненужные концепции баланса в счетоводстве и достичь составления баланса статического, а не динамического»[155]. Мокстер характеризует баланс, ориентированный на цены приобретения и составляемый по принципам неравенства и осмотрительности, как динамический. Концепция баланса, предложенная Брюгеманном, соответствует в понимании Мокстера статической трактовке, но в какой мере Мокстер понимает исчисление эффективного актива и финансовых потоков как чисто статическую цель составления баланса, остается неясным.

1.3.3.2. Реконструкция статической интерпретации балансового права в работах Мокстера

1.3.3.2.1. Цели и содержание баланса

В рамках своего «учения о балансе» Мокстер попытался глубоко проанализировать балансовое право и теорию баланса[156]. В качестве исходного пункта анализа использовалась работа «Standort «statischen» und «dynamischen» Bilanzdenkens im System von Bilanzzielen und Bilanzinhalten»[157] («Принципы «статического» и «динамического» толкования баланса в системе целей и содержания баланса»), где он отметил, прежде всего, решающее значение баланса[158]. Это дало повод к толкованию общего балансового права (§ 38 HGB 1897 г.) и особенностей отчетности в акционерных обществах (§148 AktG 1965 г.). По терминологии Мокстера «цель баланса» и «содержание баланса» являются синонимами используемых в нашей работе понятий «задача баланса» и «концепция баланса».

[155] См.: Moxter (Bilanztheorie), S. 732.
[156] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.).
[157] Там же, с. 6.
[158] См.: Там же.

1.3.3.2.2. Цель баланса: защита интересов кредиторов посредством документирования и самоинформирования

В качестве исходного пункта толкования задач счетоводства Мокстер избрал юридические нормы по защите интересов кредиторов в случае банкротства[159]. Значение положений по бухгалтерскому учету объясняется для Мокстера именно наличием таких юридических норм. Приостановка платежей, в том числе в случае банкротства, влечет за собой наказание тех, кто: 1) вообще не ведет торговые книги; 2) у кого эти книги уничтожены; 3) книги утаиваются; 4) книги ведутся так неаккуратно, что из них не ясно состояние активов; 5) не выполняется требование своевременности бухгалтерского учета[160]. «…Оно [предотвращение банкротства] господствует в балансе единоличного предпринимателя (§ 38 HGB)»[161]. Наличие санкций в случае банкротства, по мнению Мокстера, указывает на всеобщее значение предписаний балансового права о том, что цель бухгалтерского учета состоит в защите тех, кто может понести имущественные убытки в связи с неплатежеспособностью или банкротством должника[162]. Следовательно, защита интересов кредиторов представляет собой законодательную цель бухгалтерского учета.

Защита интересов кредиторов раскрывается, по Мокстеру, в задачах документирования и самоинформирования. Ведение книг осложнится, если предметы имущества погибнут и «**кредиторы лишатся своих прав**»[163]. В торговых книгах предметы имущества задокументированы. Эта задача не получила должного отражения в нормативных документах[164].

---

[159] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 25; Moxter (Aktivierungsgrenzen), S. 822; Мокстер переносит нормы о банкротстве и на отчетность акционерных обществ; см.: Moxter (Aktivierungsgrenzen), S. 823; Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 51.

[160] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 26.

[161] Moxter (Aktivierungsgrenzen), S. 822; Moxter (Einfluss, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1629; Moxter (Jahresabschlußaufgaben), S. 142; Moxter (Aktivierungs-Voraussetzung), S. 1807; Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 346.

[162] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 25.

[163] Там же, с. 26.

[164] Мокстер интерпретирует доказательную силу торговых книг как побочную цель; см.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 26. Мокстер не учитывает принципиальную важность соответствующих предписаний и задач документирования.

Обязательность документального оформления имущества и отражения задолженности в балансе по отчетным периодам позволяет контрагентам взыскать долги. Самоинформирование должно предотвращать случаи неплатежеспособности предпринимателя и убытков кредиторов.

Следовательно, задачи документального оформления и самоинформирования в случае ухудшения финансового положения предприятия просто выводятся Мокстером из истории развития балансового права (Ordonnance de Commerce, Code de Commerce)[165].

1.3.3.2.3. Задача баланса: определение потенциала погашения задолженности

Мокстер понимает имущество по статической интерпретации в узком смысле, прежде всего как потенциал для погашения долгов. Через отражение имущества и кредиторской задолженности баланс информирует о возможности погашения долгов. Соотношение имущества и кредиторской задолженности на определенную дату – важнейший контрольный момент в работе предприятия. Эту задачу баланса Мокстер выводит из ст. 29 ADHGB и § 39 HGB 1897 г.[166] Балансовое право основывается на статическом толковании имущества. Данные о состоянии активов предприятия сопоставляются с данными о кредиторской задолженности. Значение и цель предписаний заключаются в «статической» традиции»[167] сопоставлять потенциал для покрытия кредиторской задолженности с самой задолженностью[168].

Мокстер рассматривает исчисление потенциала погашения долгов или через «…составление актива по предположению ликвидации предприятия на отчетную дату», или через «…составление актива по предположению непрерывности деятельности предприятия». Далее он описывает обе концепции. Актив как потенциал для погашения долгов в первом случае вытекает из предположения ликвидации

---

[165] Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 26; Moxter (Rückstellungskriterien), S. 437; Maul (Bilanzlehre), S. 154.

[166] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 215; Moxter (Bilanztheorien), S. 672; Moxter (Bilanzinterpretation), S. 147; Moxter (Rückstellungskriterien), S. 437; Moxter (Anlagewerte), S. 1106; Moxter (Gewinn- und Vermögensermittlung), S. 222; Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 346; Moxter (Handelsrechtlichen Grundsätze), S. 268.

[167] Moxter (Handelsrechtlichen Grundsätze), S. 269.

[168] См.: Там же.

предприятия на отчетную дату. Обязанность окончательного погашения всех долгов осуществляется через реализацию имущества, раздельную продажу всех объектов имущества[169]. Имущество как потенциал погашения долгов в предположении непрерывности деятельности направляется только на очередные обязательные выплаты. Финансовые потоки за период, изымаемые из хозяйственного товарооборота и финансовых операций, служат для покрытия долгов[170]. Концепции ликвидации и непрерывности деятельности формируют разные подходы к оценке потенциала для покрытия кредиторской задолженности, дополняют друг друга и должны восприниматься в комплексе. «...Такая «двойственно измеримая» трактовка имущества в балансе является, между тем, понятием, чуждым современной науке о балансе»[171], так как в теории встречаются оба аспекта обсуждаемой интерпретации, которые рассматриваются изолированно.

Мокстер упоминает решение ROHG 1873 г. как основание для применения концепции ликвидации предприятия и обобщает его с выводом, что, согласно наивысшей юрисдикции данного решения, баланс должен информировать о погашении долгов в случае ликвидации. Эта цель заключается в объективном отражении реального состояния активов. Исчисление общей продажной стоимости имущества соответствует промежуточной цели составления баланса – получению информации о возможности погашения долгов предприятия, тогда как основная цель – защита интересов кредиторов. Объективность исчисления продажной стоимости имущества в рыночных условиях ограничивается неизбежным субъективизмом[172]. И не случайно еще Симон предлагал перейти от концепции ликвидации предприятия к концепции непрерывности его деятельности. Товары или предметы производства в этом случае оцениваются по цене приобретения или цене потребления (цена приобретения за вычетом износа). Симон сознательно отказался от требования объективности и предлагал сосредоточить внимание на индивидуальном отображении имущества предприятия. Аспект же объективности оценки стал связываться с ценами приобретения[173].

[169] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 216; Moxter (Bilanztheorien), S. 672; Moxter (Anlagewerte), S. 1107.
[170] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 216.
[171] Там же, с. 217.
[172] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 219; Moxter (Bilanztheorien), S. 672.
[173] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 219; Moxter (Bilanztheorien), S. 673.

1.3.3.2.4. Концепции ликвидации или непрерывности деятельности как примеры толкования положений балансового права

С учетом решения ROHG 1873 г. и комментариев баланса, выполненных Симоном, Мокстер анализирует различные концепции актива как примеры статического толкования балансового права, вытекающие из § 38 HGB 1897 г. «...Рассматриваемые статические теории баланса являются интерпретацией § 39 HGB 1897 г. (и даже сегодня полностью не исчерпали своего значения)»[174]. Мокстер не концентрирует внимание на вопросах теории баланса или экономической теории, однако приводит многочисленные примеры толкования баланса. Он начинает с концепции ROHG, которую оценивает как весьма одностороннее толкование баланса. Признавая, что информация о кредитоспособности является значимым аспектом, Мокстер не может согласиться с тем, что финансовые решения принимаются на основе этих данных. Он считает, что концепция непрерывности деятельности предприятия таит для кредитора только чуть большие риски, чем концепция ликвидации[175]. Но вариант расчета показателя кредитоспособности, предложенный Симоном, является по Мокстеру более удачным, так как не содержит ссылок на предположение ликвидации и концепцию непрерывности деятельности. Это должно было постепенно привести Симона к понятию финансового плана, который описывает Мокстер[176]. Баланс Симона не ориентирован на будущие финансовые потоки, поэтому и «...**потенциал погашения задолженности** отражается у него **не лучшим способом**»[177], так как в качестве цели баланса упущен контроль погашения долгов. В системе норм Симона не было и подходящих методов исчисления эффективных активов[178], поэтому его положения по составлению баланса и оказались для Мокстера неприемлемыми. Применение в коммерческом балансе принципа оценки по себестоимости Мокстер считает чуждой конструкцией. Он полагает, что цены раздельной реализации предметов имущества (ликвидационные цены) лучше[179].

[174] Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 230.
[175] См.: Там же, с. 223.
[176] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 223, Moxter (Grundsätze), S. 37.
[177] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 224.
[178] См.: Там же, с. 227.
[179] См.: Moxter (Gewinn- und Vermögensermittlung), S. 222.

16–2752

Акционерному праву он дает статическую интерпретацию, усматривая ее в запрете выплаты завышенных дивидендов по данным годового отчета акционерного общества (AktG 1965 г.)[180]. Хотя эти условия прямо не присутствуют в составе правил составления баланса, тем не менее подобная защита интересов кредиторов в самом акционерном праве подразумевается и никем не оспаривается[181], ибо контроль кредитоспособности в акционерном праве означает не только соответствующую информацию об активах и кредиторской задолженности, но и «...запрет выплаты дивидендов в целях обеспечения кредитоспособности»[182]. Принцип оценки по себестоимости в акционерном праве не противопоставляется ценам раздельной реализации активов в качестве основной оценки при сохранении минимального размера активов. Данный принцип ограничивает оценку сверху и нормирует тем самым цену раздельной реализации активов. Цены раздельной реализации активов ограничиваются минимальным размером выплат акционерам[183].

1.3.3.3. Оценка интерпретации Мокстера

Трактовка баланса, названная Мокстером «неостатической», отражала его мнение относительно примеров толкования в законах понятия «актив»[184], чем оправдывает свое название[185]. Она была результатом критики с экономических позиций динамической теории Шмаленбаха и выводов Леффсона. Вначале при анализе требований к отчетности, заложенных в торговом праве, Мокстер пытался реализовать свою цель – определить эффективные активы или экономическую прибыль – через понятие общей стоимости предприятия. После изучения истории балансового права Мокстер осознал необходимость тщательного анализа целей баланса и толкования балансового права не только с позиций экономической теории. При

[180] Мокстер разделяет задачи годового отчета в акционерном праве между информационным регулированием и регулированием выплат дивидендов акционерам (запрет выплаты дивидендов, минимальный размер выплат); см.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 51.

[181] См.: Там же, с. 415.

[182] Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 416; Moxter (Einfluß, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1629; Moxter (Jahresabschlußaufgaben), S. 245; Moxter (Gewinn- und Vermögensermittlung), S. 222.

[183] Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 417.

[184] См.: Moxter (Bilanztheorien), S. 675.

[185] См.: Там же.

этом, конечно, он не принимает во внимание логическую взаимосвязь между условиями GoB в § 38 и 39, 40 HGB 1897 г. Дело в том, что в § 38 HGB понятие чистых активов и изменения чистых активов определяется так же, как в § 39 HGB, а следовательно, баланс, представляющий имущество (имущество – брутто) и долги, одновременно показывает и чистые активы[186]. Кроме того, Мокстер пренебрегает важностью системы бухгалтерского учета и развитием баланса из инвентаризационной описи в простой бухгалтерии или из закрытия счетов Главной книги в двойной бухгалтерии. Различные концепции оценки, связанные с системой бухгалтерского учета (в простой бухгалтерии – продажные цены, в двойной – цены приобретения), остаются в его интерпретации полностью без внимания. Интерпретация Мокстером баланса как метода исчисления потенциала кредитоспособности при ориентации на предположение возможной ликвидации предприятия является несколько непоследовательной относительно его толкования GoB в абз. 1 § 38 HGB 1897 г., так как здесь он учитывает только составление «отчетности, адекватной цели»[187], однако это слишком общее утверждение.

Бухгалтерский учет, ориентированный на предотвращение банкротства, Мокстер связывает с защитой интересов кредиторов, т.е. нормой, определенной законодателем. Наряду с документированием как целью бухгалтерского учета предприниматель посредством баланса должен получать информацию о своей кредитоспособности.

Развитие балансового права подтверждает задачи баланса, определенные Мокстером, но не оправдывает сужение понятие самоинформирования до определения кредитоспособности[188]. Как показал исторический анализ, в ADHGB законодатель еще не определил принципы выявления банкротства. Немаловажно, что самоинформирование об экономическом состоянии предприятия всегда рассматривалось как профилактика неплатежеспособности[189]. Но из этого не следует, что законодатель считает имущество потенциалом для покрытия долгов[190]. Мокстер в своей интерпретации имущества упускает, что в законе имущество может трактоваться и как имущество-

[186] См.: Baumbach-Duden (Handelsgesetzbuch), § 39.

[187] Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 33.

[188] См.: Bartke (Rechnungslegung), S. 69.

[189] См.: с. 65–68 этой работы.

[190] В науке и праве подобные положения обсуждались еще до Мокстера; см.: Leitner (Grundriss II. Band), S. 23; Решение RFH от 8 июля 1922 г., с. 114; Loitlsberger (Gläubigerschutz), S. 74.

брутто (сумма всех активов), и как имущество-нетто (чистые активы)[191]. На переднем плане стоит требование общего информирования предпринимателя, а не специфическое требование информирования о кредитоспособности с применением концепций ликвидации или непрерывности деятельности[192]. Кроме того, статическая интерпретация имущества как массы для покрытия долгов не учитывает значения имущества как потенциала для получения доходов[193].

Мокстер не только сужает информацию об имущественном положении на определении кредитоспособности, но и полностью пренебрегает исчислением финансовых результатов как задачей баланса[194]. Требование определять задачи баланса в рамках закона, предъявленное Мокстером как основоположником неостатики, не может выполняться вследствие необоснованной односторонней интерпретации понятия имущества (потенциал покрытия долгов) и неправильного исчисления финансовых результатов. Тем самым блокируется понимание задач и концепции баланса.

Мокстер интерпретирует решение ROHG, привлеченное им при анализе, односторонне. Он не полностью учитывает задачу исчисления прибыли с помощью баланса, которая выводится из задачи определения стоимости активов, а она в документе упоминается. Объективная оценка, ориентированная на концепцию ликвидации предприятия, служит только цели предотвращения субъективного влияния[195]. А вот исчисление кредитоспособности в качестве цели баланса решение ROHG не упоминает. Целью составления баланса является истинный чистый актив. Привлечение концепции ликвидации окончательно снижает в учете роль оценки[196], а исчисление чистых активов с учетом продажных цен ослабляет контроль кредитоспособности. Интерпретация Мокстера недооценивает примеры толкования решения ROHG в области задач баланса[197].

[191] См.: Bartke (Vermögensbegriffe), S. 266.

[192] См. также: Дёллерер, который отмечает: «Баланс в юридическом понимании не является приемом представления объектов для кредиторов», Döllerer (Gedanken), S. 199.

[193] См.: Bartke (Vermögensbegriffe), S. 274.

[194] Мауль в этой связи констатирует, что «исчисление годовых финансовых результатов, во всяком случае, не является законодательной целью коммерческого баланса», Maul (Bilanzlehre), S. 157.

[195] См.: с. 102 этой работы.

[196] Moxter (Rückstellungskriterien), S. 438.

[197] Мокстер сам говорит о «...часто неправильно понимаемом решении 1873 г.», Moxter (Rückstellungskriterien), S. 438.

В своих выводах Мокстер также пренебрегает выводами Симона относительно интерпретации задачи баланса как исчисления и стоимости активов, и финансовых результатов[198], при этом он не упоминает исчисление кредитоспособности в числе целей баланса. Мокстер же говорит о законодательном предписании концепции непрерывности деятельности и ее связи с индивидуальной ценой, или ценой приобретения[199], но при этом забывает, что целью Симона было не исчисление кредитоспособности предприятия, а информирование о его хозяйственном положении. Мокстер не принял во внимание историческое развитие источников своего анализа, поэтому осталась нераскрытой статическая задача баланса[200]. Значение работ Симона, который в некоторых источниках упоминается как представитель статической концепции[201], заключается в отходе от объективной оценки в сторону оценки субъективной[202]. Общее понимание статического баланса стало возможным позднее только посредством исторической реконструкции научных работ о балансе.

Далее на основе абз. 2 § 40 HGB 1897 г. Мокстер делает вывод, что данный абзац предписывает оценку по стоимости на отчетную дату, а не конкретный метод оценки[203]. Это толкование использовалось чаще, чем трактовка предписаний по оценке в самом балансовом праве с самого начала дискуссии о задачах и концепции баланса. При анализе предписаний по оценке Мокстер не склоняется ни к оценке по текущим ценам (имущество по концепции ликвидации), ни к оценке по концепции непрерывности деятельности. Кроме того, он упускает детальное определение количественного базиса оценки[204]. Различное содержание активов по концепции ликвидации или непрерывности деятельности не упоминается, но и не отрицается. Во многих работах Мокстер указывает на особенности оценки немоне-

[198] См.: с. 154 этой работы.

[199] См. также: Мокстер (Stand), с. 7.

[200] См.: с. 110 этой работы.

[201] Так, Энгельс отмечает, что Симон применяет динамические элементы, а Шмаленбах в ряде случаев характеризовал Симона как представителя динамического подхода, «...которому мы, как теоретики динамической концепции чрезвычайно многим обязаны»; см.: Engels (Bewertungslehre), S. 197, Schmalenbach (Grundlagen), S. 24.

[202] См.: с. 153–158 этой работы.

[203] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 38.

[204] В этом вопросе объяснения Мокстера похожи на раннюю статику; см.: с. 121–123 этой работы.

тарных объектов[205]. Проблема вытекает из невозможности сосуществования цели определения «потенциала покрытия долгов» и нереализуемости нематериальной стоимости, которая «...улетучится в случае банкротства: если предприятие ликвидируется, большинство нематериальных объектов не будут рассматриваться как составная часть имущества»[206]. В концепции непрерывности деятельности стоимость нематериальных активов, напротив, исчисляется по общей стоимости предприятия[207].

В рамках обсуждения учения Мокстера Карл-Хайнц Мауль приходит к выводу, что ориентация на банкротство в статической концепции определяет возможность раздельной реализации активов в качестве критерия включения их в баланс[208]. Из этого Мауль выводит, что в спорных ситуациях отдельные статьи баланса должны специально переоцениваться в интересах кредиторов[209]. Кропфф возражает против раздельной оценки в качестве критерия включения актива в баланс, так как это несущественно для пользователей. Некоторые труднооцениваемые активы могут быть исключены из баланса в случае передачи кредитору имущества в обеспечение долга или в случае возникновения этих активов после отчетной даты[210].

Статическая интерпретация отчетности акционерных обществ, выведенная Мокстером на основе анализа научных источников и нормативных материалов, не может быть принята полностью. Взаимосвязь между регулированием распределения прибыли для выплаты дивидендов акционерам и определением кредитоспособности, а также использование оценки по ценам приобретения для исчисления цены раздельной продажи имущества нельзя идентифицировать как статические элементы. Основная статическая задача баланса (определение истинного состояния активов) на протяжении развития форм предпринимательства (индивидуальное предпринимательство и общества) никогда не связывалась с исчислением прибыли. А цена раздельной продажи имущества в статической интерпретации понимается как самостоятельная высшая граница оценки, без привязки к ценам приобретения[211].

Мокстер в своем анализе не учитывает значение комментариев Брюггеманна об общей стоимости предприятия (к абз. 2 § 40 HGB 1897 г.) как промежуточного шага к исчислению эффективных активов[212]. Неясное значение экономической прибыли Мокстер не раскрывает. Он обосновывает статическую концепцию главным образом исходя из интересов кредиторов. Экономическая необходимость информирования участников предприятия не является исходным пунктом его рассуждений. Прежние исследования общей стоимости предприятия Мокстера исходят из оценки, не ориентированной на себестоимость. Критикуя динамическую теорию баланса и излагая идею финансового плана, он обсуждал исчисление ликвидационной стоимости предприятия. И это был прямой путь к признанию самой концепции ликвидации предприятия.

Статическая интерпретация Мокстера только частично согласована с результатами проведенного им исторического анализа балансового права[213]. Его попытка уловить в текстах законов смысловую взаимосвязь и проследить историю возникновения[214] задач и концепций баланса потерпела неудачу в связи с излишним вниманием к историческому развитию балансового права, нормативных материалов и многочисленных примеров их анализа как в счетоведении, так и в праве. Догматическая интерпретация решения ROHG и комментариев Симона, напротив, не была составной частью его рассуждений. Трактовка баланса, данная Мокстером, не соответствует в полной мере «статической» трактовке балансового права, рассматриваемой на протяжении развития теории баланса. Анализ не соответствует ни традиционно статической задаче баланса (преимущественное определение стоимости имущества, а не финансовых результатов), ни статической концепции баланса (оценка активов по текущей стоимости, ориентированная на покрытие долгов).

Интерпретация статической трактовки баланса по Мокстеру не нашла единодушного признания в науке. Так, Адольф Герхард Коненберг рассматривает его статическую трактовку баланса как «несоответствующую во всех деталях существующей теории баланса»[215]. В старой трактовке статический баланс понимался как баланс

---

[205] См.: Moxter (Aktivierungsgrenzen), S. 821; Moxter (Aktivierungsvoraussetzung), S. 1804; Moxter (Einfluß, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1631; Moxter (Anlagewerte), S. 1102.

[206] Moxter (Aktivierungsgrenzen), S. 821; Moxter (Einfluß, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1631.

[207] См.: Moxter (Anlagewerte), S. 1106.

[208] См.: Maul (Bilanzlehre), S. 159.

[209] См.: Там же.

[210] См.: Kropff, in: Aktiengesetz, § 149; Döllerer (Leasing), S. 536.

[211] См.: с. 104 этой работы.

[212] См.: с. 235–237 этой работы.

[213] Мокстер сам отмечает, что «статическая конструкция является для представителя динамического направления почти домом», Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 348.

[214] См.: юридические методы исследования Larenz (Methodenlehre), S. 298.

[215] Coenenberg (Jahresabschluß), S. 725.

имущества и отражал состояние активов на определенную дату. Исчисление прибылей и убытков играло подчиненную роль, так как результаты отчетного периода определяются из сопоставления стоимости активов[216]. Такая интерпретация излагается в старых работах авторов юридического направления[217]. Новая статическая трактовка баланса исходит из цели исчисления капитала. Вальтер Ле Кутр интерпретировал баланс как инструмент контроля обеспечения и сохранения капитала, вложенного в предприятие. Годовой отчет отражает финансовую структуру предприятия, которая требует детального отражения потоков капитала, вызванных текущей деятельностью посредством брутто-принципа построения баланса[218].

По Эдмунду Хайнену, задача баланса сводится к «...**исчислению и целесообразному структурированию имущественного комплекса предприятия**»[219]. Стоимость имущества как цель баланса может включать исчисление общей стоимости предприятия или суммирование стоимости отдельных активов. Цель определения раздельной стоимости активов предприятия или в исчислении чистых активов, или в отражении структуры имущества и капитала[220].

Баумбах-Дуден понимает статический баланс как баланс, отражающий стоимость предприятия или его имущества, как, например, начинательный или ликвидационный балансы[221].

Приведенный научный обзор отражает различные оценки интерпретации статической трактовки баланса, выполненной Мокстером.

1.3.4. Интерпретация динамической трактовки баланса Мокстером

1.3.4.1. Балансовая прибыль как индикатор приблизительной доходности

Составление динамического баланса предполагает ориентацию на исчисление прибыли, а именно «финансового результата, называемого «прибылью»[222]. Функция исчисления в балансе прибыли отчет-

[216] См.: Coenenberg (Jahresabschluß), S. 726.
[217] См.: Там же, с. 725.
[218] См.: Там же, с. 726.
[219] Heinen (Handelsbilanzen, 12. Aufl.), S. 36.
[220] См.: Там же, S. 37.
[221] См.: Baumbach-Duden (Handelsgesetzbuch, 23. Aufl.), § 40.
[222] Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 246; Moxter (Bilanzinterpretation), S. 145.

ного периода заключается для Мокстера в объективном определении доходов. По прибыли отчетного периода, основанной на прошлых цифровых данных, нельзя оценить будущее развитие, поэтому финансовый результат отличает ее от доходов[223]. Прибыль отчетного периода отражает не эффективные, а возможные (средние) доходы[224]. Исчисление прибыли отчетного периода основывается, по Мокстеру, на дилемме существования субъективного или объективного ожидания дохода[225].

Прибыль отчетного периода состоит из компонентов доходов и затрат периода. Доходы отчетного периода рассчитываются на основе выручки за период и связанных с ней платежей. Кроме того, учет затрат по отчетным периодам Мокстер определяет как позитивный момент исчисления финансовых результатов. Затраты за период – это те выплаты, которые приняли участие в формировании результата за данный период. Выплаты соотносятся с соответствующими результатами[226].

Мокстер исследует возможность регистрации доходов (в зависимости от условий договора, от результата за период, денежных поступлений) по критериям признания поступления в качестве дохода, объективности и близости ликвидации. В итоге он высказывается о «...результате за отчетный период» как критерии учета дохода[227].

Затраты за период образуются из тех выплат, которые участвовали в формировании результата за данный период в зависимости от того, когда они осуществлялись. Выплаты в счет будущих периодов учитываются в балансе (антиципируются), а не включаются в текущие расходы; расходы, относящиеся к прошлым периоды, включаются в затраты отчетного периода[228]. Мокстер характеризует выручку отчетного периода как основу для определения затрат за период. В концепции имеются два ограничения. Первое возникает в связи с необоснованными или ошибочными оценками в прошлом периоде,

[223] Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 255; Мокстер отвергает концепцию доходов будущих периодов в связи с субъективностью их исчисления; см.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 246–255.
[224] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 255; об определении дохода см.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 246.
[225] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 256.
[226] См.: Там же, с. 258.
[227] См.: Там же.
[228] См.: Там же, с. 263.

которые проявятся при расчете затрат в более позднем периоде[229]. Это может выражаться в завышенной сумме амортизации или резервов на покрытие затрат[230]. Второе ограничение обусловлено необходимостью периодизации учета затрат в зависимости от выручки периода, так как такое разграничение иногда является сомнительным и проблематичным (например, по расходам на рекламу). Нетторезультат за период отражает полученные доходы за минусом затрат, которые участвовали в формировании данных результатов[231]. Мокстер решает эту проблему посредством «объективизации затрат» или с помощью нормирования расходов по отчетным периодам[232].

1.3.4.2. Динамические аспекты бухгалтерского учета в акционерных обществах (по AktG 1965 г.)

По мнению Мокстера, теория динамического баланса получила широкое признание в бухгалтерском учете акционерных обществ, потеснив статические задачи баланса. Цели баланса передвинулись на исчисление прибылей или убытков[233]. Прибыль акционерного общества интерпретируется им как объективный доход. Выделение в качестве задачи годового отчета «информационного регулирования» – результат динамического влияния[234]. «...Основные нормы абз. 1 § 149 AktG 1965 г. отражают динамическую трактовку и содействуют «наглядному отражению» рентабельности»[235]. Влиянием динамической трактовки Мокстер объясняет и наличие регулирования амортизации в акционерных обществах (абз. 1 § 154)[236], размера дизажио обязательств (абз. 3 § 156) и расчета полной себестоимости производственных затрат (абз. 2 § 153)[237]. Предоставление права выбора учетной политики в динамической трактовке, по его мнению, нецелесообразно. Это противоречит основным положениям динамического баланса[238].

[229] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 264.
[230] См.: Там же, с. 266.
[231] См.: Там же, с. 268.
[232] См.: Там же, с. 270.
[233] См.: Там же, с. 416.
[234] См.: Moxter (Bilanzlehre, 1. Aufl.), S. 417; Moxter (Abschreibungen), S. 478; Moxter (Einfluss, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1630; Moxter (Bilanzpolitik), S. 450.
[235] Moxter (Bilanzpolitik), S. 451.
[236] См.: Moxter (Abschreibungen), S. 478.
[237] См.: Moxter (Bilanzpolitik), S. 450.
[238] См.: Там же.

В AktG Мокстер не видит конкретного определения того, что понимается под «состоянием доходов», рентабельностью. «...Вероятно, можно сделать вывод, что оно понимается как «ожидание доходов»; доходы здесь трактуются как максимально возможные»[239]. В связи с этим амортизация должна исчисляться на основе доходов, полученных от использования данного имущества, и средних затрат по приобретению соответствующих активов[240]. Возникает вопрос: какие затраты по приобретению и, следовательно, амортизационные отчисления потребуются в будущем, чтобы также можно было реализовать прошлые доходы в будущем. Амортизационные отчисления понимаются Мокстером как амортизация, связанная с получением дохода, которая может учитывать затраты по ремонту и колебание затрат по приобретению объектов[241]. Амортизация включает существенную часть объективных затрат, которые будут учтены в будущих доходных поступлениях[242]. Отражение по дебету дизажио обязательств влияет на финансовые результаты отчетного периода; неотражение в балансе дизажио обязательств, напротив, искажает исчисление финансовых результатов[243].

1.3.4.3. Оценка интерпретации Мокстера

Мокстер в своей динамической интерпретации продолжает критику старого динамического толкования баланса[244]. По его мнению, цель баланса в исчислении финансовых результатов, приближенных к размеру доходов, которые определяются финансовой заинтересованностью собственников предприятия в информировании о рентабельности. В ранних работах Мокстер исходит из интересов собственников предприятия. Целевая функция понятия «доход» совпадает с задачей баланса, рассматриваемой при экономическом подходе к теории баланса[245]. Его концепция динамической трактовки не совпа-

[239] Moxter (Abschreibungen), S. 479.
[240] См.: Там же, с. 480.
[241] См.: Там же, с. 480; Moxter (Jahresabschlussaufgaben), S. 144.
[242] Здесь поразительно проявляется влияние дискуссии об амортизации. Мокстер подтверждает значение амортизации в теории баланса, определенное в ранней научной литературе; см.: с. 119–121, 168 этой работы.
[243] См.: Moxter (Bilanzpolitik), S. 450.
[244] См.: с. 228–230 этой работы.
[245] См.: с. 231–234 этой работы.

даст с взглядами Шмаленбаха[246]. Мокстер видел цель бухгалтерского учета в отображении финансовых потоков и поэтому критиковал концепции Леффсона[247].

Мокстер не отрицает, что проблемы учета (неоправданность ожиданий, необходимость распределения затрат по периодам) неотъемлемо связаны с динамической теорией, т.е. с исчислением доходов.

Относительно толкования доходов и расходов его выводы не отличаются от рассуждений Леффсона по поводу принципа реализации и разграничения затрат по их принадлежности. Мокстер не уделяет должного внимания определению структуры баланса. В рамках своей концепции он рассматривает только понятие доходов и расходов отчетного периода. Актив и пассив характеризуются как распределение расходов и доходов по отчетным периодам или как расходы и доходы будущих периодов. Выводы Мокстера по данному вопросу напоминают отражение в балансе затрат прошлых и будущих отчетных периодов по Шмаленбаху[248]. В балансе не противопоставляются имущество и долги. Тем самым исключается возможность информирования об имущественном состоянии. Принципы осмотрительности и неравенства[249], рассматриваемые в рамках исследования Брюгтеманна как динамические, в этом случае не включаются в динамическую концепцию.

В своей интерпретации AktG 1965 г. Мокстер в качестве цели бухгалтерского учета в акционерном обществе также считает исчисление доходов. Исходя из требований основной юридической нормы (информирование о рентабельности), он без дальнейших разъяснений рассматривает исчисление доходов как цель бухгалтерского учета. Цифровые данные прошедших периодов представляют собой репрезентативный компонент будущих финансовых потоков.

Выводы Мокстера относительно основных норм акционерного права и вопросов амортизации игнорируют положения прочих нормативных материалов и принятые методы бухгалтерского учета. Они окончательно переводят внимание на исчисление финансовых результатов. Кроме того, Мокстер учитывает только исчисление финансовых результатов, но полностью игнорирует требование отражения имущественного положения. Кроме того, он игнорирует юридическую норму о том, что годовая отчетность должна наиболее адекватно отражать и состояние имущества, и финансовые результаты «...в рамках существующих правил оценки».

Анализ статической и динамической трактовки баланса, по Мокстеру, монистически трактует задачи баланса. Статика означает определение возможности покрытия долгов. Задачи баланса (исчисление стоимости активов, а также прибыли через сопоставление стоимости имущества)[250], раскрытые в исследовании статической линии, в дальнейшем анализе динамической трактовки вообще не принимаются во внимание. Динамическая теория трактуется как исчисление прибыли отчетного периода с целью объективного выявления доходов. При этом упускается определение стоимости активов с целью правильного исчисления прибыли, описанное Шмаленбахом и его литературными предшественниками. Если обратить внимание на развитие динамической интерпретации баланса, то кажется сомнительной характеристика баланса, приближенного к сумме доходов, как динамического. Выводы Мокстера должны пониматься как дальнейшее развитие прежней динамической интерпретации баланса, так как он предлагает научный подход к толкованию баланса[251].

В своем анализе Мокстер бессистемно противопоставляет (статическому) балансу (динамический) отчет о прибылях и убытках. В результате можно сделать предположение, что он предлагает составление двух балансов, так как, исходя из статических и динамических взглядов, цель и задачи баланса понимаются по-разному, хотя прямо на это не указывается. Мокстер в зависимости от трактовки баланса по-разному интерпретирует задачи инструментов отчетности, не обращая внимания на взаимосвязь между балансом и отчетом о прибылях и убытках.

В итоге Мокстер в своем балансовом учении проанализировал проблематику коммерческого баланса и основных вопросов теории баланса. Его можно назвать родоначальником «...дискуссии о проблемах годовой отчетности»[252].

---

[246] При этом Мокстер считает Шмаленбаха, Вальба и Мюнстерманна важнейшими представителями динамического направления см.: Moxter (Bilanzlehre, I. Aufl.), S. 245.

[247] См.: с. 231 этой работы.

[248] См.: с. 189 этой работы.

[249] См.: с. 235–237 этой работы.

[250] См.: с. 109–112 этой работы.

[251] Мокстер остроумно замечает, что «только сторонник статической интерпретации баланса может понять, что, собственно, представляет собой динамический баланс»; см.: Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 348.

[252] Strobel (Diskussion), S. 402.

2. ДИСКУССИЯ О КОММЕРЧЕСКОМ И НАЛОГОВОМ БАЛАНСЕ

2.1. Новое толкование налогового баланса в торговом праве

2.1.1. Отход от динамической трактовки

После опубликования работ Мокстера и Леффсона активизировалась дискуссия о принципах составления налогового баланса. Генрих Байсе по поводу важности принципов коммерческого баланса для налогового баланса (абз. 1 § 5 EStG) говорит о «...повышении значения коммерческого баланса и торгового права»[1]. В результате новой ориентации налогового права динамическая трактовка баланса потеряла свое значение для налогового баланса. Ее место заняли многочисленные труды, раскрывающие статическое толкование баланса.

Наука связывает поворот от динамической трактовки к статической с возрастанием значения коммерческого баланса для составления налогового. Конкретными факторами, повлиявшими на отход от динамической трактовки, являются законодательные предписания AktG 1965 г. и новая редакция § 5 EStG от 16 мая 1969 г.[2] Так, AktG 1965 г. содержит запрет на пропагандируемое динамическим учением включение в баланс созданных организацией нематериальных активов, регулирует образование резервов и правила распределения доходов и затрат между отчетными периодами[3]. Появление объективных правил составления баланса и рост значения правового регулирования олицетворяют отход от динамического, а следовательно, и экономического подхода к определению GoB[4]. Реформа EStG распространила эти нововведения акционерного права и на налоговый баланс, и после утверждения AktG 1965 г. закончилось доминирование динамической трактовки[5].

Вместе с усилением внимания к коммерческому балансу Федеральное министерство финансов (BFH) в бóльшем объеме, чем раньше, стало регулировать вопросы торгового права. Проблема составления коммерческого баланса попала в центр обсуждения. Решающим толчком для смены концепции баланса стало решение BFH от 24 июня 1969 г.[6] Формирование резервов на покрытие будущих требований контрагентов не предусматривалось, так как факты, возникшие после окончания договорных отношений, регулировались в соответствии с законодательной очередностью погашения долгов[7]. Экономическая наука оценила это как отход от динамической трактовки к статической[8]. Точка зрения юридического подхода сложилась под влиянием AktG 1965 г. и EStG 1969 г.[9]

2.1.2. Экономический подход как методологическое выражение решения BFH

Длительное доминирование динамической трактовки балансового права в решениях финансово-налогового суда объясняется использованием экономического (динамического) подхода к балансовому праву[10]. GoB, согласно абз. 1 § 38 HGB и абз. 1 § 5 EStG, интерпретируются в обозначенный период (AktG 1965 г., EStG 1969 г.) именно в смысле динамической трактовки баланса[11]. Решение BFH от

[1] Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 637; Байсе также отмечает: «Мы переживаем ренессанс принципов коммерческого баланса», Beisse (Entwicklungstendenzen), S. 77; см. также Beisse (Tendenzen), S. 243; Wilsdorf (Rechnungslegugszwecke), S. 33; Crezelius (Handelsbilanzrecht), S. 45; Weber (Bilanzrichtlinie), S. 70.

[2] См.: Döllerer (Grundsätzliches), S. 296; Beisse (Bilanzauffassung), S. 189; Clemm (Betrachtungsweise), S. 175; Söffing (Stetigkeitsgrundsatz), S. 2599.

[3] См.: Beisse (Entwicklungstendenzen), S. 76; Müller (Gedanken), S. 127.

[4] См.: Mellwig (Bilanzrechtsprechung), S. 1614. В этой связи достойно внимания противоположное мнение представителей экономического подхода, которые усмотрели в AktG 1965 г. реализацию динамических аспектов; см.: Schneider (Bilanzrechtsprechung), S. 1226.

[5] Альбах в 1967–1968 гг. писал, что «для формирования резервов основополагающей является точка зрения динамического подхода, а также правильное разграничение отчетных периодов», Albach (Bilanzierung), S. 307.

[6] См.: Решение BFH от 24 июня 1969, с. 1028.

[7] См.: Там же, с. 1029.

[8] См.: Beisse (Tendenzen), S. 246; Eibelshäuser (Bundesfinanzhof), S. 58; Nissen (Grundsatzentscheidungen), S. 323; Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 6.

[9] См.: Eibelshäuser (Bundesfinanzhof), S. 56; Beisse (Bilanzauffassung), S. 194; Groh (Bilanztheorie), S. 130; Döllerer (Handelsbilanz und Steuerbilanz), S. 104.

[10] См.: Kruse (Aktivierungsfragen), S. 173; Albach (Bilanzierung), S. 310; Beisse (Entwicklungstendenzen), S. 84; Groh (Bilanztheorie), S. 122; Döllerer (Gedanken), S. 203; Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 2. Об экономическом подходе см. Moxter (Grundfragen), S. 60.

[11] Последнее решение BFH, ориентированное на динамическую трактовку баланса, относится к 17 августа 1967 г. О значении GoB для баланса, составляемого с целью расчета налога на прибыль; см.: Schmidt (Einkommensteuergesetz), S. 244.

24 июня 1969 г. нарушило эту традицию[12]. Оно не содержало прямого требования применения экономического подхода к составлению баланса, а также к трактовке балансового права. «...Так как балансовое право в значительной степени основывается на положениях экономической теории, то возникает вопрос о том, нужно ли рассматривать рост или снижение стоимости актива с точки зрения их влияния на прибыль»[13]. Суд перенес эту проблему на понятие резервов и пришел к выводу, что для составления баланса существенно, формировались ли резервы в отчетном году или нет[14]. Понятие экономической целесообразности[15], рассматриваемое в балансовом праве, в связи с решением BFH трактовалось и экономической наукой, и правом[16] как «...юридический метод как при изучении правовых норм (1), так и при оценке тех фактов, которые регулируются этими правовыми нормами (2)»[17]. Выводы, сформулированные BFH, базируются на экономических методах исчисления прибыли, а также на том, что прибыль не зависит от формально правового момента возникновения дебиторской задолженности или пассива, а также от того, происходило ли экономическое снижение или повышение стоимости производственных активов[18]. Правовые нормы, юридические факты и понятия, используемые в них, истолковываются и развива-

[12] Байссе отмечает, что в вопросах налогового права еще до BFH 1969 г. в качестве юридического метода применялся экономический подход; см.: Beisse (Wirtschaftliche Betrachtungsweise), S. 37. Байссе видит истоки экономического подхода в комментариях Энно Бекера к АО (Положению о налогах) 1919 г.; см.: Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 643; Beisse (Betrachtungsweise), S. 1.

[13] Решение BFH от 24 июня 1969 г., с. 1028. Ранее экономическая наука уже обсуждала понятие «экономической целесообразности» как критерий составления баланса; см.: Adler/Düring/Schmaltz (Rechnungslegung, 3. Aufl.), § 129; и ограничение включения некоторых активов в баланс; см.: Adler/Düring/Schmaltz (Rechnungslegung, 3. Aufl.), § 131. О принципе экономической принадлежности см.: Bartke (Vermögensbegriffe), S. 335.

[14] См.: Решение BFH от 24 июня 1969 г., с. 1028.

[15] О развитии экономического подхода см.: Beisse (Betrachtungsweise), S. 4.

[16] Beisse (Wirtschaftliche Betrachtungsweise), S. 35.

[17] См.: Döllerer (Gedanken), S. 201; Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 643; Beisse (Tendenzen), S. 250; Beisse (Betrachtungsweise), S. 1; Beisse (Verhältnis), S. 9; Schneider (Bilanzrechtsprechung), S. 1225; Schneider (Anmerkungen), S. 177; Schneider (Rechtsfindung), S. 141; Schneider (Gewinnermittlung), S. 1043; Eibelshäuser (Bundesfinanzhof), S. 60; Mellwig (Bilanzrechtsprechung), S. 1613; Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 6.

[18] См.: Döllerer (Grundsätzliches), S. 294.

ются с точки зрения экономического подхода и значения их для практики[19]. В центре толкования стоит экономическая цель закона[20]. Потому экономический подход является одним из возможных методов правового отражения[21] правил составления отчетности[22]. Экономический подход к составлению отчетности долгое время связывался с влиянием динамической трактовки баланса[23].

Байссе установил важность экономического подхода не только для налогового права, но и для торгового балансового права[24]. Истоки такого толкования торгового права можно найти уже в обосновании Дёллерером динамической трактовки и интерпретационной модели GoB. Его попытка определения GoB, ориентированная на цели коммерческого баланса, существенна в преддверии дискуссии о значении экономического подхода для налогового баланса.

Существуют неоднозначные оценки экономического подхода. Германн Клемм отмечает, что «подчеркнутый «экономический» подход относится только к области гражданского права»[25]. Шнайдер, отмечая, что понятие «экономический подход» сформулировано недостаточно конкретно[26], оспаривает отождествление его при составлении отчетности с экономической теорией, а также определением GoB[27]. В рамках экономического подхода BFH указывает не цели и задачи бухгалтерского учета, а только сухую формулировку[28].

[19] См.: Beisse (Betrachtungsweise), S. 1; Beisse (Verhältnis), S. 9.

[20] См.: Tipke (Auslegung), S. 5.

[21] См.: Beisse (Wirtschaftliche Betrachtungsweise), S. 37; Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 643; Beisse (Tendenzen), S. 250; Beisse (Betrachtungsweise), S. 1; Döllerer (Gedanken), S. 201; Woerner (Gewinnrealisierung), S. 769.

[22] См.: Beisse (Wirtschaftliche Betrachtungsweise), S. 36; Beisse (Entwicklungstendenzen), S. 84; Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 644; Nissen (Grundsatzentscheidungen), S. 323; Döllerer (Gedanken), S. 203; Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 6.

[23] См.: Beisse (Wirtschaftliche Betrachtungsweise), S. 77; в другом месте Байссе отмечал, что при идентификации понятия «экономическая целесообразность» необходимо быть осторожным, так как «...экономический подход не является ни общепринятым, ни стандартным», Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 644.

[24] См.: Beisse (Tendenzen), S. 251, Байссе уточняет: «Балансовое право является выражением экономического подхода», Beisse (Betrachtungsweise), S. 12.

[25] Clemm (Grenzen), S. 174.

[26] См.: Schneider (Bilanzrechtsprechung), S. 1225; Schneider (Anmerkungen), S. 177.

[27] См.: Schneider (Bilanzrechtsprechung), S. 1226.

[28] См.: Там же, с. 1231.

Поэтому последующая попытка анализа GoB не удалась из-за ошибочной постановки целей экономического подхода к составлению годовой отчетности в балансовом праве[29].

2.1.3. Экономический подход к статической интерпретации «баланса в правовом смысле»

Вместе с возросшим значением основных принципов[30] и логической формы толкования экономического подхода повысился интерес к традиционным вопросам торгового балансового права. Соотношение налогового и коммерческого баланса рассматривалось не только в абз. 1 § 5 EStG. Прежде всего, Байссе разработал концепцию взаимозависимых и структурированных соотношений в балансовом праве[31]. Помимо уже упомянутых различий в постановке целей для налогового и коммерческого баланса, в экономической науке и праве возникла дискуссия об экономическом подходе к интерпретации «баланса в правовом смысле»[32]. Составление баланса в юридическом смысле влечет повышение внимания, прежде всего, к формулировкам торгового права и к модификации их в налоговом праве. В юридической сфере формируется определенная структура слоев баланса, составленного в соответствии с принципом экономической целесообразности (коммерческий баланс; коммерческий баланс, являющийся основой для составления налогового; налоговый баланс, расходящийся с коммерческим)[33]. Использование формулировок балансового права и принципа экономической целесообразности является характерным элементом баланса именно в правовом смысле. Это

[29] См.: Schneider (Rechtsfindung), S. 141; Schneider (Gewinnermittlung), S. 1047; Schneider (Reform), S. 132. Критические замечания Шнайдера относительно неоднозначного научного толкования целей годовой отчетности, особенностей GoB и экономического подхода в качестве нормы балансового права, утвержденной BFH, нельзя распространять на все учение Шнайдера. В экономической науке не имеется ссылок на то, что рассуждения Шнайдера способствовали развитию данного вопроса.

[30] Beisse (Entwicklungstendenzen), S. 77.

[31] См.: Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 637; Beisse (Tendenzen), S. 243.

[32] См.: Döllerer (Gedanken), S. 195; Beisse (Bilanzauffassung), S. 186; Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 644; Beisse (Tendenzen), S. 243; Schneider (Anmerkungen), S. 177; Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 20; Решение BFH от 17 июля 1974 г., S. 115.

[33] См.: Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 637; Beisse (Verhältnis), S. 4.

подчеркивает строгое ограничение экономического (динамического) подхода в качестве принципа составления отчетности[34].

Узкая правовая ориентация, связанная с балансом в юридическом смысле, предполагает вопрос о целях, задачах и концепции балансового права. Экономическая наука и право ввиду принципиально различной постановки этих вопросов выделяют статическую и динамическую трактовку баланса в качестве интерпретаций балансового права[35]. Обе трактовки баланса не потеряли своей традиционной актуальности. «...Вместе с парными определениями (статические и динамические) обозначились и две противоположные парадигмы баланса. Они были теоретически обоснованы и практически применимы и служат для упрощения применения и разъяснения вопросов балансового права»[36]. В результате некоторые авторы называют основой хозяйственного подхода статическую трактовку баланса в противоположность производственно-экономической, динамической теории баланса[37].

Байссе кратко описывает фазы развития статической и динамической трактовки в истории балансового права[38]. Он считает, что в основе существующего законодательства лежит организованная система статического баланса и, следовательно, задача отражения имущественного состояния, но при этом упускается аспект исчисления финансовых результатов[39]. Байссе характеризует статический баланс как баланс, в котором прибыль исчисляется через определение стоимости активов. Он привлекает концепцию Мокстера о предположении ликвидации предприятия на отчетную дату к интерпретации традиционного коммерческого баланса[40], не обращая внимания на то, что первая прямо направлена на исчисление финансовых результатов[41]. В то время как при составлении коммерческого баланса преобладает принцип раздельной оценки активов предприятия по стоимости реализации (предположение ликвидации предприятия на отчетную дату), для налогового баланса, напротив, существен прин-

[34] См.: Döllerer (Gedanken), S. 195; Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 644.

[35] Критику этих положений см.: Nissen (Grundsatzentscheidungen), S. 324.

[36] Beisse (Verhältnis), S. 2.

[37] См.: Там же, с. 1.

[38] См.: Beisse (Handelsbilanzrecht), S. 644.

[39] Beisse (Entwicklungstendenzen), S. 76; Beisse (Tendenzen), S. 24; Siegel (Rückstellungswahlrecht), S. 415.

[40] См.: Beisse (Verhältnis), S. 2; Beisse (Tendenzen), S. 245.

[41] См.: с. 244 этой работы.

ции непрерывно действующего предприятия[42]. «…Развитие счетоведения идет от статики, применяющей предположение ликвидации предприятия на отчетную дату, к статике, использующей концепцию непрерывности деятельности»[43]. GoB, как дополнительные принципы балансового права, основывались на материальном характере юридических норм, имели статическую природу. Статическое торговое балансовое право конкретизируется в содержании принципов осмотрительности, реализации, оценки по себестоимости или наименьшим ценам и неравенства[44]. Манфред Айбельсхейзер описывает статическую трактовку баланса как ориентированную на предположение ликвидации предприятия на отчетную дату[45]. Винфрид Мелльвиг помимо задачи документирования выделяет задачу информирования о кредитоспособности предприятия[46]. Манфред Гро видит задачу баланса в информировании о результатах деятельности предприятия[47]. Несмотря на отрицание окончательного разделения статической и динамической трактовки, он отводит коммерческому балансу динамические функции, которые, продолжая Мокстера, конкретизируются и подкрепляются через статические элементы[48]. Дёллерер полагает в качестве законодательной цели баланса сначала – представление соотношения между собственным и заемным капиталом[49], затем – исчисление прибыли, основанное на динамической трактовке баланса[50]. Рассуждения Дёллерера отличаются от работ других сторонников динамической трактовки баланса. Прибыль – это прирост собственного капитала[51]. Исчисление прибыли для него не основная, а дополнительной цель к определению собственного и заемного капитала. Трактовка Дёллерера напоминает статические задачи баланса[52], хотя в работе об этом не сказано.

Неоднозначное толкование коммерческого баланса не позволило сделать точных выводов относительно вопроса, что следует понимать под статической и динамической[53] трактовкой баланса. Некоторые авторы в своих рассуждениях объединяют частные аспекты обеих трактовок (например, Гро). Байссе трактует основополагающие элементы динамической задачи баланса (исчисление прибыли) и концепции баланса (принцип оценки по себестоимости или наименьшим ценам, принципы реализации, осмотрительности и неравенства) как статические и окончательно путает две эти трактовки. Здесь сказывается влияние исторического анализа работ Мокстера. Байссе, Айбельсхейзер, Мелльвиг перенимают у Мокстера статические трактовки ликвидации на отчетную дату и непрерывности деятельности предприятия и пытаются совместить их с элементами динамической трактовки (Байссе). Интерпретация статической трактовки баланса Мокстера выходит за пределы дискуссии по вопросам балансового права и раскрывает отличительные черты коммерческого и налогового балансов (Байссе). Возникшая дискуссия о коммерческом и налоговом балансе наглядно подтверждает значение анализа статической и динамической трактовки баланса. Выводы говорят о том, что дуалистический характер отчетности (одновременное исчисление имущества и финансовых результатов), осознаваемый с самого начала развития теории баланса, упускается из вида в связи с изменением приоритетов счетоведения.

2.1.4. Отражение трактовки баланса при обсуждении вопроса образования резервов (по AktG 1965 г.)

Проблема формирования резервов развивалась под влиянием экономической теории и «…нашла отражение в практике торгового учета, а с 1931 г. – и в торговом праве»[54]. Раскрытие понятия «резервы» занимает не последнее место в споре между статической и динамической трактовкой баланса. После утверждения в 1965 г. AktG «…ни к одной другой проблеме составления баланса – ни коммерческого, ни налогового – не привлекалось столько внимания в теории бухгалтерского учета и праве, сколько к статье баланса «Резервы»[55]. При-

[42] См.: Beisse (Verhältnis), S. 8; Beisse (Tendenzen), S. 245.
[43] Beisse (Verhältnis), S. 2.
[44] См.: Там же, с. 7.
[45] См.: Eibelshäuser (Bundesfinanzhof), S. 57, 62, 66.
[46] См.: Mellwig (Rechnungslegungszwecke), S. 1410.
[47] См.: Groh (Bilanztheorie), S. 127.
[48] См.: Там же, с. 128.
[49] См.: Döllerer (Grundsätzliches), S. 293; Döllerer (Gedanken), S. 200.
[50] См.: Döllerer (Grundsätzliches), S. 293; Döllerer (Handelsbilanz), S. 162.
[51] См.: Döllerer (Grundsätzliches), S. 293.
[52] См.: с. 110 этой работы.

[53] О неоднозначном использовании динамической трактовки баланса см.: Kruse (Aktivierungsfragen), S. 184.
[54] Freericks (Bilanzierungsfähigkeit), S. 237; Bartke (Rückstellungen), S. 1; Moxter (Rückstellungskriterien), S. 433; Ludewig (Rückstellungsbegriff), S. 765.
[55] Müller (Gedanken), S. 126.

чина этой дискуссии заключается в двух особенностях предписаний по бухгалтерскому учету. Во-первых, не хватало законодательных актов по данному вопросу[56], во-вторых, оставалась нерешенной проблема оценки и раскрытия резервов в балансе[57].

В предписаниях акционерного права статья резервов имела характер кредиторской задолженности[58]; при этом в составе резервов выделяют неопределенные обязательства, вероятные убытки в случае затруднений в деятельности (п. 1 абз. 7 § 152 AktG 1965 г.); гарантии, выданные без прямого указания на эту обязанность в законе (п. 2 абз. 7 § 152 AktG). Также предписывалось право выбора метода резервирования затрат, упомянутое в расчете на налоговое законодательство (затраты отчетного года по ремонту и демонтажу списываются в следующих отчетных периодах (п. 2 абз. 7 § 152 AktG))[59]. AktG не давал точного определения понятия «резерв». Закон определяет перечень допустимых резервов. Значение этих предписаний возрастает, если связать их с GoB, и в этом случае они применимы для всех существующих форм предприятий[60].

С помощью статической и динамической трактовки баланса экономическая наука и право пытаются «...привнести свет во тьму резервов»[61]. Перечень резервов в абз. 7 § 152 AktG 1965 г. следует понимать как компромисс статических и динамических элементов[62], ряд авторов в своих рассуждениях усматривали статический характер динамических резевов[63].

[56] Müller (Gedanken), S. 126; Bartke (Rückstellungen), S. 2.

[57] См.: Müller (Gedanken), S. 126; Клемм выводит из этого основу для анализа; см.: Clemm (Scheingenauigkeit), S. 7.

[58] См.: Bartke (Rückstellungen), S. 3; Scherbinski (Informationsgehalt), S. 158.

[59] См.: Bartke (Rückstellungen), S. 3; Scherbinski (Informationsgehalt), S. 167. Резервы на погашение гарантийных обязательств, выданные без прямого указания на эту обязанность, в законе по п. 2 абз. 7 § 152, остались без внимания; см.: Scherbinski (Informationsgehalt), S. 181; Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 18.

[60] См.: Schülen (Entwicklungstendenzen), S. 659; Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 22.

[61] См. также: Melsheimer (Theorie), S. 17; Bartke (Rückstellungen), S. 1; Scherbinski (Informationsgehalt), S. 160. Борштелль реконструирует статическую и динамическую трактовки баланса внутри юридического анализа резервов; см.: Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 29. Крецелиус говорит о «...возможности согласования статической и динамической трактовок баланса»; см.: Crezelius (Handelsbilanzrecht), S. 31.

[62] См.: Scherbinski (Informationsgehalt), S. 161.

[63] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 434.

Дискуссия о резервах служит примером совместного использования экономического подхода и элементов статики для интерпретации элементов коммерческого баланса. Манфред Саркс в этой связи говорит о двойной природе резервов[64]. По сравнению с определением GoB экономическая наука и право пытаются разрешить проблему формирования резервов путем совмещения различных целей баланса[65]. Поэтому в дискуссии нашли отражение различные варианты и назначение обеих трактовок баланса.

По динамической трактовке посредством формирования резервов отражаются в составе расходов отчетного периода затраты, когда размер и срок условных будущих выплат не определен. Резервы представляют собой выражение капитализации при исчислении затрат в случае, когда затраты предвосхищают момент фактических выплат. Резервы формируются: 1) по расходам, размер которых не определен по предусмотренному законом перечню обязательств (например, резервы по налоговым платежам); 2) на будущие обязательства (например, в случае возможного причинения вреда); 3) на так называемое покрытие внутренних производственных затрат. В качестве критерия периодизации используется принцип причинности затрат[66]. Хорст Альбах так описывает формирование резервов: «Повод для формирования резервов появляется тогда, когда в отчетном периоде становится известной причина будущих затрат. Когда такая причина проявит себя, должен быть правильно применен принцип разграничения отчетных периодов»[67]. Резервирование затрат влияет на формирование финансовых результатов отчетного периода в случае использования динамической трактовки баланса.

В статическом балансе резервы могут формироваться на покрытие кредиторской задолженности, обязательств и нереализованных убытков, влияющих на имущественное положение предприятия, когда размер и точное время их возникновения не могут быть определены в данный момент[68]. Эта процедура выполняется не для распре-

[64] См.: Sarx (Tendenzen), S. 141; Crezelius (Handelsbilanzrecht), S. 32.

[65] См.: попытку теоретического осмысления понятия целевых отчислений Мельсхаймера, Melsheimer (Theorie).

[66] См.: Bartke (Rückstellungen), S. 2; Müler (Gedanken), S. 128; Albach (Bilanzierung), S. 309; Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 12; Wagner (Aussagefähigkeit), S. 1605.

[67] См.: Albach (Bilanzierung), S. 310; Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 12.

[68] См.: Bartke (Rückstellungen), S. 2.

деления затрат по периодам[69], а для правильного исчисления стоимости активов[70]. Резервирование затрат в статической трактовке баланса не применяется.

Сопоставление обеих концепций показывает, что перечень резервов в динамическом балансе шире, чем в статическом[71]. Составление динамического баланса предполагает помимо отражения резервов с признаком обязательства еще и резервирование затрат.

Дискуссия о балансе в правовом смысле и применение в ходе ее статической интерпретации коммерческого баланса привели к отказу от резервирования затрат, предполагаемому в динамическом балансе[72]. В итоге определенное законом право выбора методов составления коммерческого баланса не распространилось на налоговую сферу[73]. Решение BFH прямо указывает на обязательность образования резервов при задолженности перед третьими лицами, и такая обязательность «экономически оправдана»[74], т.е. «...факт юридического существования обязательства реально возникает до даты составления баланса»[75]. Экономическая оправданность является «...важнейшим критерием включения в баланс в соответствии с экономическим подходом»[76]. Если моменты юридического и экономического возникновения обязательства не совпадают, то оно учитывается при составлении баланса в более ранний из этих моментов[77]. Размер ре-

[69] См.: Jonas (Handelsbilanz), S. 1735; Wagner (Aussagefähigkeit), S. 1603.

[70] См.: Bartke (Rückstellungen), S. 2; Müller (Gedanken), S. 128; Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 11.

[71] См.: Bartke (Rückstellungen), S. 2.

[72] См.: Döllerer (Grundsätzliches), S. 291; Beisse (Tendenzen), S. 246; Wagner (Aussagefähigkeit), S. 1605.

[73] См.: Решения BFH от 3 февраля 1969 г., с. 31 и от 26 мая 1976 г., с. 261.

[74] См.: Beisse (Entwicklungstendenzen), S. 79; Eibelshäuser (Bundesfinanzhof), S. 58.

[75] См.: Решение BFH от 24 июня 1969 г., с. 1029.

[76] Eibelshäuser (Rückstellungsbildung), S. 860; о взаимосвязи между экономическим подходом и экономической целесообразностью см.: Döllerer (Grundsätzliches), S. 294.

[77] См.: Решение BFH от 23 сентября 1969 г., с. 168; Бартке отмечает, что при образовании целевых отчислений не важно, существует ли юридическая обязанность оплатить, и что этот аспект одинаково рассматривается и наукой и правом; см.: Bartke (Rückstellungen), S. 5. Джакоб относительно экономического возникновения кредиторской задолженности говорит, что, согласно решению 1931 г., «...обязательства предпринимателя, которые вытекают из фактов, происшедших в текущем отчетном году, учитываются при составлении отчета посредством включения в пассив баланса... Это необходимо для того, чтобы расходы экономически относились к соответствующему отчетному периоду»; см.: Jakob (Passivierung), S. 976.

зервов также определяется согласно этому правилу. BFH закрепило применявшееся ранее в законодательстве соединение «...предписания абз. 7 § 152 AktG, развивающего статическое толкование баланса»[78] с правилом формирования резервов в случае экономического возникновения факта[79]. «Статические компоненты»[80] были законодательно включены в раздел статей, разграничивающих расходы и доходы[81].

Критерий экономической оправданности, применяемый при составлении баланса, стал спорным после того, как в решении BFH было запрещено резервирование затрат при составлении отчетности. Основанием послужило то, что отчетность составляется и ее аудит проводится после окончания года; при этом должны быть учтены только юридически оформленные обязательства. Однако забывают, что проблема имеет не только юридическую, но и экономическую сторону[82]. Выводы законодательства ограничили возможность создания резервов[83]. Формально правовая интерпретация понятия «экономическая оправданность», рассматриваемая как статическая в экономической науке и праве, может трактоваться как продолжение концепции обеспечения кредитоспособности Мокстера[84]. Проблема формирования резервов широко исследуется в научных работах. Так, Вельф Мюллер выделяет в качестве цели формирования резервов в статической теории баланса контроль кредитоспособности предприятия[85]. Это предполагает не только переработку юридической и экономической теории исчисления прибыли, «...но и разрешение проблемы применения и трактовки закона»[86]. По мнению Мюллера, в основе абз. 7 § 152 AktG 1965 г. лежит статический под-

[78] Решение BFH от 20 марта 1980 г., с. 869.

[79] См.: Там же.

[80] Beisse (Tendenzen), S. 247.

[81] См.: Там же.

[82] См.: Решение BFH от 26 октября 1977 г., с. 287, с. 2876; Moxter (Rückstellungskriterien), S. 435; см. также критическую разработку Института аудиторов (IDW) (Rückstellungen), S. 206. Положения BFH изменены в 1980 г., когда было разрешено формирование целевых отчислений на затраты отчетного периода; см.: Решение BFH от 20 марта 1980 г., с. 1340; а также: Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 7.

[83] Eibelshäuser (Rückstellungsbildung), S. 860.

[84] Сам Мокстер говорит о переходе к статической трактовке резервов Moxter (Rückstellungskriterien), S. 436.

[85] См.: Müller (Gedanken), S. 129.

[86] Там же, с. 131.

ход и задача контроля кредитоспособности[87]. «...Принцип кредитоспособности, который определяет информационную нагрузку актива в интересах кредиторов, требует выполнения правила объективности при формировании резервов. Также принцип определяет понятие «отчетная дата»[88]. Объективность формирования резервов в этом случае Мюллер считает тем более сомнительной, чем чаще возникает вопрос об экономической оправданности затрат[89].

Конкретизация понятия «объективность статей баланса» объясняется формально-правовой аргументацией решений BFH. Смысл контроля кредитоспособности заключается не в исчислении финансовых результатов, а в правильном отражении доли актива, на которую имеют права кредиторы. В решении впервые была юридически закреплена обязанность составления отчетности и проведения аудита по окончании отчетного года. Отменено отнесение статей резервов в балансе на будущие затраты. Резервирование затрат отражает будущие расходы, «...которые не обязательно возникнут (юридически или фактически)»[90], но при этом искажает суммы, на которые будут претендовать кредиторы в случае банкротства.

Мюллер предлагает отмечать при составлении баланса случай, когда экономический подход обязателен. В связи с этим он пишет, что через понятие экономической оправданности затрат динамические элементы находят выражение в статическом балансовом праве[91]. Решение содержит постулат объективности статей баланса[92]. Экономический подход по характеру не идентичен динамическому понятию экономической оправданности[93].

Понятие экономической оправданности, определенное BFH, Мюллер характеризует как постулат объективного характера фактов, вменяемый при составлении баланса, трактуя его как статически ориентированный подход. Айбельсхейзер также объясняет этот критерий составления баланса влиянием статической трактовки баланса, которую он анализирует во взаимосвязи с предположением ликвидации предприятия на отчетную дату[94]. Такая трактовка экономического подхода не изменилась и после принятия новой редакции решения BFH от 20 марта 1980 г., регламентирующей допустимость включения резервов в годовую отчетность[95]. Моктер интерпретирует данную трактовку экономического подхода как ограничение наглядности баланса посредством требования объективности[96]. Вольфганг Джакоб объясняет трактовку экономического подхода использованием принципа осмотрительности и требования защиты интересов кредиторов. И хозяйствующий субъект, и его кредиторы должны быть информированы о кредитоспособности. Это предполагает использование принципа ликвидации предприятия на отчетную дату[97].

На так называемую статическую трактовку баланса повлияла теория статического баланса Моктера. Задача обеспечения кредитоспособности с помощью отчетности является существенным критерием проблемы резервов. Сам Моктер обосновывает нераскрытость понятия резервов в решении BFH тем, что отчетность по замыслу BFH составляется с предположением ликвидации предприятия на отчетную дату[98]. Такая трактовка наблюдается не только в научном анализе, но и в правовом обосновании понятия резервов.

Обоснование Мюллером критерия объективности при составлении отчетности представляет собой традицию статической трактовки баланса[99]. Гро также понимает требования объективности и конкретности как статические элементы составления баланса[100]. Требование объективности элементов отчетности в статической интерпретации направлено на ограничение субъективности баланса. Если проанализировать статическую трактовку, названное требование предполагает, прежде всего, разрешение вопроса оценки в пользу рыночных цен. Мюллер рассматривает данное требование без взаимосвязи с оценкой, а только как основу для составления баланса. Сам Моктер оценивает статическую трактовку решения BFH как недостаточно уточненную[101].

---

[87] См.: Müller (Gedanken), S. 135.
[88] Там же, с. 129.
[89] См.: Там же.
[90] Там же, с. 141.
[91] См.: Там же, с. 137.
[92] Moxter (Rückstellungskriterien), S. 436.
[93] См.: Müller (Gedanken), S. 138.
[94] См.: Eibelshäuser (Bundesfinanzhof), S. 62, 66.
[95] См.: Eibelshäuser (Bundesfinanzhof), S. 62.
[96] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 436.
[97] См.: Jakob (Passivierung), S. 978.
[98] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 439.
[99] См.: с. 112–115 этой работы.
[100] См.: Groh (Bilanztheorie), S. 129.
[101] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 436; Moxter (Handelsrechtlichen Grundsätze), S. 255.

Относительно значения экономического подхода при составлении баланса возникает вопрос о том, может ли применяться этот критерий в статической трактовке. Альбах[102], Адлер, Дюринг, Шмальц[103] и Дёллерер[104], которые понимают экономический подход как результат динамической трактовки баланса, утверждают, что такая постановка вопроса в экономической науке практически неприменима[105]. Айбельсхейзер отмечает поворот характера интерпретации BHF в вопросе толкования экономического подхода. Несмотря на наглядную поддержку понятия «экономический подход», BFH отходит от динамической трактовки и обращает внимание на экономическую сущность обязательств[106].

Экономический подход, рассматриваемый в рамках анализа динамической трактовки в качестве принципа разграничения затрат[107], нацелен на загрузку отчетного периода дополнительными затратами, которые будут фактически понесены в будущем. Это относится и к резервам. Если противопоставить «периодизированный подход»[108] решения BFH 1969 г. («... если факт, который является юридическим обязательством, возник до отчетной даты»[109]) экономическому подходу, то в формулировке BFH проявляется, по меньшей мере, некоторая неопределенность. Цель экономического подхода формулируется с точки зрения динамического подхода. В обоих случаях затраты отражаются в тот период, когда возникает причина более позднего платежа. Статическая трактовка отвергает перераспределение по периодам затрат согласно их экономической природе. Статическая концепция, ориентированная на отчетную дату и не распределяющая затраты по периодам, связана с текущей стоимостью активов и не может соотноситься с экономическим подходом. Критерий составления баланса базируется на соотношении отчетов по периодам. Затраты и выплаты различаются по времени. Экономический подход соответствует динамической концепции. Вывод из нормативных актов, который трактует экономическое распределение

[102] См.: Albach (Bilanzierung), S. 309.
[103] См.: Adler/Düring/Schmaltz (Rechnungslegung, 4. Aufl.), § 152.
[104] См.: Döllerer (Rückstellungen), S. 5.
[105] Moxter (Rückstellungskriterien), S. 439.
[106] См.: Eibelshäuser (Bundesfinanzhof), S. 60.
[107] См.: с. 186–188 этой работы.
[108] Crezelius (Handelsbilanzrecht), S. 33.
[109] См.: Решение BFH от 24 июня 1969, с. 1029.

затрат как подпринцип экономического подхода и статической концепции баланса, основывается на неверном соотнесении статической и динамической трактовки баланса.

2.2. Значение трактовки баланса для определения его цели

После принятия в 1965 г. AktG в литературе высказывались различные мнения по вопросу цели отчетности[110]. С самого начала широко обсуждалась проблема составления отчетности акционерных обществ. В дополнение к традиционной точке зрения по вопросу цели баланса согласно торговому праву научные работы сузили тематику и сконцентрировались преимущественно на цели отчетности акционерного общества. Предписания AktG не изолированы, а рассматриваются в акционерных обществах в контексте норм торгового права. Авторы всегда ссылаются на работы Леффсона и Мокстера[111]. Обе классические интерпретации торгового права используются и как пример толкования вопросов налогового права.

Бетге противопоставляет концепции Леффсона и Мокстера друг другу и отмечает расхождения в интерпретации цели отчетности. В рамках собственного анализа Бетге соединяет выводы этих работ с собственной системой задач отчетности и делает возможным соединение GoB и положений по оценке[112]. Бетге попытался обобщить две цели баланса: предотвращение банкротства и самоинформирование о потенциале погашения кредиторской задолженности (концепция Мокстера)[113]. В результате он подчиняет задачи годового отчета акционерного общества общим задачам баланса, которые конкретизируются в понятиях «...регулирование порядка распределения прибыли для выплаты дивидендов» и «информационное регулирование»[114]. Информационное регулирование заключается в документировании фактов хозяйственной жизни и составлении отчетности.

Генрих Вильгельм Крузе исследует проблему согласования права выбора методов составления баланса с обязательностью системы

[110] См.: Baetge (Rechnungslegungszwecke), S. 13; позднее – закон о балансовых директивах; см.: Wilsdorf (Rechnungslegungszwecke), S. 1.
[111] См.: Baetge (Rechnungslegungszwecke), S. 12; Engels (Bemerkungen), S. 39; Yoshida (Methode), c. 51; Merl (Bilanzierung), S. 89.
[112] См.: Baetge (Rechnungslegungszwecke), S. 17.
[113] См.: Baetge (Rechnungslegungszwecke), S. 15; Merl (Bilanzierung), S. 89.
[114] См.: Baetge (Rechnungslegungszwecke), S. 23.

GoB. В качестве основы для анализа он привлекает работы Мокстера, рассматривая их как выражение современной экономической теории[115]. Правила исчисления потенциала кредитоспособности, разработанные Мокстером, содержат требование точности актива и пассива. По мнению Крузе, Мокстер в соответствии с нормами, предложенными BFH, и работами по теории баланса выступает против права выбора методов составления баланса[116]. Этот вывод Крузе обосновывает ориентацией отчетности на отражение ликвидационной стоимости актива[117]. Концепция баланса Мокстера характеризуется как выражение экономической теории. Цели баланса, вытекающие из концепции Мокстера, Крузе использует для анализа GoB и права выбора методов составления баланса.

Райнхольд Хайбель считает самоинформирование предпринимателей о кредитоспособности обязательной задачей счетоводства[118]. Предприниматель, возможно, нанесет ущерб кредиторам, если не выполнит обязанность информирования о соотношении активов и кредиторской задолженности. Хайбель связывает эту задачу баланса с обоснованием принципа неравенства. При этом складывается интерпретация бухгалтерского учета, ориентированная на информирование о банкротстве или на защиту интересов кредиторов[119]. Вольфганг Райттингер, напротив, полагает возможность отражения кредитоспособности предприятия как следствие отражения имущественного положения[120].

В качестве исходного условия защиты интересов кредиторов Вильгельм Хеммерде понимает запрет на включение в актив баланса некоторых элементов и обязанность отражения в пассиве отдельных источников. Составление годового отчета Хеммерде объясняет не только защитой интересов кредиторов. Баланс должен рассматриваться в аспекте контроля кредитоспособности, т.е. обязательно документальное оформление тех активов, «...которые могут использоваться для покрытия кредиторской задолженности в случае ликвидации, а также по возможности необходимо соотнесение всех этих активов с соответствующей им кредиторской задолженностью...»[121].

[115] См.: Kruse (Bilanzierungswahlrechte), S. 67.
[116] См.: Там же, с. 68.
[117] См.: Там же, с. 71.
[118] См.: Heibel (Bilanzierungsgrundsätze), S. 67.
[119] См.: Там же.
[120] См.: Reittinger (Prüfung), S. 19.
[121] Hemmerde (Insolvenzrisiko), S. 403.

Критерий принятия к учету по экономической природе не может являться критерием составления баланса. В случае ликвидации для оценки кредитоспособности могут использоваться только активы, принадлежащие предпринимателю или обществу на праве собственности, а не те средства, которые причисляются к активу только согласно экономическому подходу.

Вольфганг Балльвизер исходит из анализа теории баланса в балансовом праве[122]. В качестве основы он использует динамические и статические выводы Мокстера (предположения ликвидации предприятия или непрерывности деятельности). В рамках анализа количественной и качественной сторон он приходит к выводу, что в балансовом праве используется статическая тенденция составления ликвидационного баланса, а неодинамическая трактовка и статическая трактовка непрерывности деятельности только упоминаются[123]. В качестве примера интерпретации коммерческого баланса используются выводы Мокстера о задачах и целях баланса. Балльвизер анализирует предписания по составлению баланса и оценке с помощью этих выводов.

Дальнейший анализ литературных источников отражает поддержку авторами обеих концепций баланса, что служит доказательством важности статической (а порой и динамической) интерпретации баланса у Мокстера, которая рассматривается как попытка объяснения целей, задач и концепции баланса. Такое понимание баланса повлияло на дискуссию по вопросам коммерческого баланса. Примеры использования этой статической интерпретации в научных работах в качестве разъяснения балансового права и проблем счетоведения довольно многочисленны[124].

Исключение составляет только критика обсуждаемых целей отчетности Мюллер-Дала[125]. В рамках исследования «системы целей отчетности» он трактует случаи банкротства как пограничную ситуацию, когда существенны данные о потенциале погашения кредиторской задолженности. Только в этом случае статическая трактовка отчетности имеет значение. Интерпретация балансового права Мокстера, ориентированная на банкротство, неправильная, так как

[122] См.: Ballwieser (Generalklausel), S. 1037.
[123] См.:Там же, с. 1038.
[124] См.: Fuchs (Rechnungsabgrenzungsposten), S. 181; Brandl (Begründbarkeit), S. 95; Crezelius (Handelsbilanzrecht), S. 1.
[125] См.: Müller-Dahl (Probleme), S. 54.

«…исчисление активов и кредиторской задолженности второстепенно по отношению к исчислению финансовых результатов»[126]. В концепции непрерывности деятельности предположение ликвидации или банкротства не учитывается при постановке цели отчетности[127]. В научных же исследованиях вопроса формирования актива коммерческого баланса не соблюдается принцип непрерывности деятельности предприятия в пользу применения «…тенденции ориентации предприятия на банкротство»[128].

3. НЕОСТАТИЧЕСКАЯ ТРАКТОВКА БАЛАНСА МОКСТЕРА КАК РЕЗУЛЬТАТ НОВОЙ ОРИЕНТАЦИИ НАЛОГОВОГО БАЛАНСА И БАЛАНСОВОГО ПРАВА

3.1. Концепция непрерывной деятельности предприятия и требование объективности как элементы статической трактовки баланса

Дискуссия о целях, задачах и концепции коммерческого баланса, поставившая на первый план принцип существенности, не осталась без внимания в ходе дальнейшего развития статической и динамической трактовки баланса. Мокстер в своих публикациях приводит аргументы в пользу решения BFH[129].

«Экономический подход» к определению резервов, вытекающий из методологического отражения взглядов экономической теории, дает Мокстеру повод еще раз отметить недопустимость применения динамической трактовки балансового права[130]. Правовая трактовка решения BFH основана на статической интерпретации баланса, по которой налоговый баланс является, прежде всего, картиной имущества, но без ущерба цели исчисления финансовых результатов. BFH уточняет статическую трактовку, а также дает правовое определение требования объективности[131].

[126] Müller-Dahl (Problеme), S. 64.
[127] См.: Там же, с. 69.
[128] Там же, с. 70.
[129] См.: Moxter (Bilanzrechtsprechung).
[130] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 435.
[131] См.: Там же, с. 436.

Решение BFH Мокстер пытается согласовать с концепцией современной статической трактовки баланса. Он интерпретирует требование объективности как существенный признак статической трактовки баланса. Анализируя законодательный источник, Мокстер пишет: «Коммерческий баланс – это, прежде всего, объективный баланс»[132]. Требование объективности, рассматриваемое Мокстером, в основном противоречит его прежнему анализу.

Цель составления коммерческого баланса, по Мокстеру, – предотвращение банкротства, или защита интересов кредиторов[133]. (То есть сохранилась основа его прежних рассуждений.) Исчисление прибыли он трактует не как статическую задачу баланса[134]. «Объективные» правила составления коммерческого баланса ставят задачу самоинформирования о кредитоспособности[135]. В этом смысле предписания балансового права толкуются как «функциональные»[136]. «…Сравнение «имущества» и «кредиторской задолженности», проводимое с учетом требования сопоставимости с целью контроля кредитоспособности, основанное на принципе раздельной оценки активов, сокращенно называется «статическим составлением баланса»[137]. «…Базисом такого составления баланса служит «предположение ликвидации предприятия на отчетную дату»[138]. Но, по мнению Мокстера, ликвидационная оценка не может рассматриваться как достаточно надежная, т.е. объективная. Оценка статей баланса, следующая из принципа объективности, должна выполняться не по ликвидационной, а по «непрерывной» стоимости. Мокстер трактует проблему резервов, вытекающую из решения BFH, с точки зрения концепции непрерывной деятельности предприятия, привлекая в качестве доказательства решение ROHG 1873 г.[139] «…Ни в коем слу-

[132] См.: Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 3.
[133] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 437; Moxter (Jahresabschlußaufgaben), S. 142; Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 220. Мокстер отмечает этот аспект и при анализе развития европейского торгового права; см.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 437.
[134] «…Прибыль как «прирост имущества» является адекватной «статическому» определению прибыли», Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 2.
[135] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 437.
[136] См.: Moxter (Handelsrechtlichen Grundsätze), S. 263.
[137] Moxter (Jahresabschlussaufgaben), S. 142.
[138] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 437; Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 126.
[139] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 438.

чае нельзя считать правильным, что баланс, рассматриваемый в § 38 HGB, ориентируется на «предположение ликвидации предприятия на отчетную дату»[140]. Актив непрерывно действующего предприятия только отдаленно схож с ликвидационным активом[141]. «...BFH предписывает, что контроль кредитоспособности должен ориентироваться не на предположение ликвидации, а на непрерывность деятельности»[142]. Исчисление финансовых результатов Мокстер считает задачей налогового баланса[143].

Согласно принципу объективности, в баланс могут включаться только отчуждаемые средства. Средства, которые нельзя оценить отдельно от предприятия, не могут включаться в баланс[144]. «...Это **требование объективности активов** соответствует как предположению ликвидации предприятия на отчетную дату, так и статической цели баланса»[145]. Так принцип объективности приближается по значению к критерию раздельной оценки имущества; он ограничивает влияние субъективного мнения бухгалтера при составлении баланса[146].

Количественная и качественная основа баланса базируется на объективном требовании составления так называемого однозначного, несубъективного, проверяемого баланса. Мокстер противопоставляет эту трактовку баланса, включающую требование объективности, динамической теории баланса, которая не подчинена защите интересов кредиторов[147] и не является объективной[148]. Невозможно составить объективный баланс и одновременно отразить в нем хозяйственное развитие предприятия[149]. Законодатель может не хотеть иметь крайне объективный баланс; но закон должен быть объективным, иначе проверка отчетности становится невозможной[150]. Поэтому отказ от динамической трактовки в решении BFH понятен, так

[140] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 438; Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 303.
[141] См.: Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 346.
[142] Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 307.
[143] См.: с. 243 этой работы.
[144] Moxter (Jarhresabschlussaufgaben), S. 145; Moxter (Handelsrechtlichen Grundsätze), S. 269; Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 346.
[145] Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 348.
[146] См.: Там же, с. 347.
[147] См.: Moxter (Handelsrechtlichen Grundsätze), S. 265.
[148] См.: Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 347.
[149] См.: Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 301.
[150] См.: Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 348.

как должны существовать правовые гарантии защиты от произвола со стороны составителей баланса[151].

В итоге в функциональной теории баланса Мокстер не ограничивал компетенцию трактовки баланса только определением задач баланса и конкретными вопросами. Он рассматривал ее как теоретическую основу GoB[152], которая «...обусловлена практическими задачами счетоводства XX в. и обеспечивает выполнение коммерческих задач»[153]. Он окончательно определяет, что в балансовом праве преобладают статические принципы[154].

3.2. Принцип осмотрительности как статический принцип

В рамках своей современной статической трактовки баланса Мокстер особое значение придает принципу осмотрительности[155]. Составление баланса с его учетом – это выполнение статической функции предотвращения банкротства[156], другими словами, «...статическая концепция, предполагающая ликвидацию предприятия на отчетную дату, без применения принципа осмотрительности является бессмысленной»[157]. В статической концепции, основанной на непрерывности деятельности предприятия, предписанной законом, эта идея также принимается во внимание: закон определяет актив, составленный по принципу непрерывности через GoB, которые существуют для защиты интересов кредиторов. В законе содержится неявная ссылка на принцип осмотрительности (основанный на защите кредиторов): через принципы неравенства и наименьших цен[158].

Мокстер обосновывает значение принципа осмотрительности при экономическом подходе к составлению отчетности аргумента-

[151] См.: Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 301.
[152] См.: Moxter (Handelsrechtlichen Grundsätze), S. 254. Мокстер допускает, что «статическое имущество» Леффсона должно описываться с точки зрения классической (но «динамически» ориентированной) работы, Moxter (Handelsrechtlichen Grundsätze), S. 276.
[153] См.: Moxter (Handelsrechtlichen Grundsätze), S. 276.
[154] См.: Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 348.
[155] Moxter (Jarhresabschlußaufgaben), S. 142; Moxter (Unternehmenszusammenbruch), S. 349; Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 303.
[156] Moxter (Jarhresabschlußaufgaben), S. 142.
[157] Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 303.
[158] Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 303; Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 132.

ми, которые напоминают выводы комментаторов Ordonnance de Commerce и работы Савари: нельзя считать предпринимателя богатым, пока он не окупил все расходы, и, следовательно, выплата дивидендов должна быть разрешена только тогда, когда все затраты покрываются доходами. Это правило «...не только предписано предпринимателю законом, но и в свете защиты интересов кредиторов должно рассматриваться как само собой разумеющееся»[159]. Мокстер не только делает экскурс в историю, но и аргументирует свои взгляды выводами экономической теории. Он отмечает, что принцип осмотрительности и его законодательное раскрытие приобретают особое значение ввиду важности понятия тотальной прибыли как прибыли, полученной за весь период деятельности предприятия. Прибыль, полученная в прошлые периоды, и распределенная прибыль не могут рассматриваться изолированно; прибыль прошлых отчетных периодов является одновременно и частью будущей прибыли[160]. Решающее же значение приобретает, по Мокстеру, тотальная прибыль; хотя для исчисления финансового результата в налоговом и торговом праве должна использоваться прибыль отчетного периода. «...Прибыль отчетного периода должна исчисляться, несмотря на ее фиктивный характер, а вероятностные ожидания будущих прибылей должны рассматриваться как само собой очевидные»[161]. Принцип осмотрительности, по Мокстеру, обеспечивает выполнение этих условий.

3.3. Принцип реализации как статический принцип

Принцип реализации Мокстер трактует как основополагающий для исчисления актива статического баланса[162]. Предположение непрерывной деятельности предприятия служит для правильного разделения наценки, реализованной на отчетную дату, и той, которая будет

[159] Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 303; Мокстер в этой связи говорит о «практических представлениях», которые не всегда встречаются в потребительских обществах, но для прочих крупных предприятий являются «философией» собственников; см.: Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 303.

[160] См.: Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 2.

[161] Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 303.

[162] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 438.

реализована в будущем[163]. По Мокстеру, статическая концепция непрерывной деятельности предполагает разграничение поступлений и выплат в соответствии с мнением самого предпринимателя[164]. Принцип реализации допускает образование прибыли тогда, когда произошла реализация соответствующих товаров[165], при этом не учитывается принцип осмотрительности. Если рассматривать только экономические факты выплаты прибыли в виде дивидендов, прибыль интерпретируется в узком смысле, как полученная в результате реализации[166]. Концепция «товарооборотной прибыли» обусловливает распределение доходов и расходов по периодам[167]. «...Исчисление доходов и расходов предприятия трансформируется в учет выручки и затрат от реализации»[168].

Мокстер рассматривает значение принципа реализации не только в связи с реализацией выручки. «...Принцип реализации предписывает определение прибыли как дохода от реализации, а расход возникает в тот момент, когда затраты не смогут больше приносить доход: затраты, еще не принесшие доход, отражаются в активе баланса»[169]. Принцип реализации развился в принцип составления баланса как «правило формирования актива»[170]. Затраты отражаются в активе, если они относятся к будущим доходам. Сумма актива рассчитывается по затратам[171]; представление актива как эквивалента затрат ведет к повышению объективности баланса. Тем самым снижается влияние субъективного мнения[172]. Вопрос отнесения затрат в актив баланса регулируется их экономической принадлежностью, а не юридическим подходом; принцип реализации основан на этой экономической предпосылке[173]. Мокстер в этой связи упоминает

[163] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 438.

[164] См.: Там же.

[165] О «товарооборотной прибыли» см.: Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 116.

[166] См.: Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 304.

[167] См.: Там же, с. 307.

[168] См.: Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 6.

[169] Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 305; Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 6.

[170] Moxter (Rückstellungskriterien), S. 438.

[171] Moxter (Gewinn- und Vermögensermittlung), S. 221.

[172] См.: Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 22.

[173] См.: Там же, с. 6.

принцип оценки по затратам на приобретение или изготовление[174]. В соответствии с принципом реализации оценка объектов должна осуществляться при составлении баланса[175]. Статический баланс включает три группы активов: 1) наличные деньги, 2) эквиваленты затрат, 3) расходы будущих периодов[176].

Мокстер рассматривает принцип реализации как результат объединения экономического и формально-правового подходов[177]. Его значение не ограничивается только регулированием актива баланса, требуется также отражение в пассиве источников всех будущих доходов, «…которые не относятся к выручке данного отчетного периода»[178].

Мокстер характеризует принцип реализации как вспомогательную конструкцию, которая необходима для выполнения требования объективности в том случае, если отойти от предположения ликвидации предприятия на отчетную дату[179]. Связанная с этим «концепция исчисления прибыли» является, несомненно, образцом правового регулирования с помощью решения BFH[180].

3.4. Оценка неостатической трактовки баланса

Мокстер пытается проанализировать как статическую, так и «современную статическую» трактовки баланса, рассматриваемые в экономической литературе и законодательных актах. Он противопоставляет их динамической трактовке баланса, которая, по его мнению, не является объективной, и поэтому не соответствует требованиям торгового права. Относительно ориентации предприятия на банкротство при составлении баланса Мокстер придерживается своих первоначальных представлений. Его «современный» анализ задач и концепции баланса содержит анализ динамических элементов. Так, при определении задач баланса он выделяет помимо исчисления стоимости активов еще и исчисление финансовых результатов, значением которого для налогового баланса он больше не пренебрегает по сравнению со своими прежними представлениями[181].

Анализ «современной статической» трактовки баланса включает рассмотрение такого важного элемента счетоведения, как предположение непрерывности деятельности, которое впервые упоминается Симоном[182]. Это является существенным моментом, так как раньше Мокстер оценивал концепцию кредитоспособности Симона как нецелесообразную[183]. Он отходит от концепции ликвидации предприятия и упоминает о старой статике[184], трактующей актив как потенциал покрытия кредиторской задолженности. При этом он упускает из виду, что сам ставил в качестве задачи баланса определение кредитоспособности. То, что Мокстер поддерживает непрерывный актив, имеющий динамическую основу, подтверждает и ссылка на выводы Симона, который работал в традициях ранней динамики[185]. Именно концепция непрерывной деятельности предприятия представляет собой типичную неизменную характеристику динамической трактовки баланса[186].

Мокстер также недооценивает «динамический» характер принципа осмотрительности[187]. Выводы, связанные с ним, основаны на важности тотальной прибыли и фиктивности прибыли отчетного периода. Более четко динамические аспекты его интерпретации описать нельзя. Выводы Мокстера относительно принципа осмотрительности напоминают не только разъяснения Савари («…нельзя считаться богатым»), но и динамическое исчисление прибыли по Шмаленбаху[188].

Подтверждение динамической ориентации в работах Мокстера содержится в толковании им принципа реализации. Данный принцип служит для разграничения доходов и затрат по периодам, исчисления доходов и расходов. Мокстер поддерживает функцию баланса

---

[174] См.: Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 137.
[175] См.: Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 104; 121; 134; 137.
[176] См.: Moxter (Rückstellungskriterien), S. 438.
[177] См.: Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 304; Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 6.
[178] Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 49; Moxter (Rückstellungskriterien), S. 438.
[179] Moxter (Rückstellungskriterien), S. 438.
[180] См.: Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 307.
[181] См.: с. 244 этой работы.
[182] См.: Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 302.
[183] См.: с. 241 этой работы.
[184] Moxter (Wirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 302.
[185] См.: с. 154–157 этой работы.
[186] См.: с. 191 этой работы; Молнар сомневается, что применение предположения ликвидации в качестве критерия объективности баланса достаточно, чтобы обеспечить объективность всей системы бухгалтерского учета; см.: Molnar (Bilanzierung), S. 85.
[187] См.: с. 182 этой работы.
[188] См.: с. 176 этой работы.

по разграничению отчетных периодов[189]. Его аргументы не напоминают статические, в том числе в отношении определения стоимости активов. «*...Общей прибылью является только «реализованная» прибыль. Она представляет собой превышение доходов и прав на доходы, полученных за период в результате торговли и иной деятельности («товарооборот») над затратами, вызвавшими эти доходы, и права на доходы*»[190].

Мокстер переводит свои критические замечания на частные аспекты динамической концепции Шмаленбаха. Его основная критика динамической трактовки направлена на отсутствие объективности в этой теории баланса. Мокстер останавливается на противоречии своего анализа правил исчисления прибыли с выводами Шмаленбаха. Свои правила он комментирует как «...объективные и при этом отвечающие принципу осмотрительности»[191].

Выводы Мокстера дают повод предположить, что он, с одной стороны, не отказывается от цели контроля кредитоспособности, а с другой – хочет добавить к своей концепции принципы составления баланса и оценки (принципы осмотрительности, неравенства, наименьших цен, реализации и экономической принадлежности), упоминаемые в научных и правовых источниках. Несовместимость задачи контроля кредитоспособности и перечисленных принципов вытекает из исторической реконструкции статического и динамического толкования баланса. Предположение ликвидации предприятия на отчетную дату, используемое для контроля кредитоспособности, сильно противоречит концепции непрерывности деятельности, являющейся результатом применения названных принципов. Исчисление актива в соответствии с предположением непрерывной деятельности предприятия, по Мокстеру, не обеспечивает контроля кредитоспособности. В качестве связующего элемента этих противоречащих компонентов различных трактовок баланса Мокстер приводит в различных вариантах требование объективности.

[189] См.: с. 185 этой работы.
[190] Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 158.
[191] Там же, с. 226.

Б. Статическая и динамическая трактовка баланса в новом балансовом праве

1. ПОЛОЖЕНИЯ БАЛАНСОВОГО ПРАВА В ЗАКОНЕ О БАЛАНСОВЫХ ДИРЕКТИВАХ

1.1. Система бухгалтерского учета

Первого января 1986 г. вступил в силу «Закон о введении в действие Четвертой[192], Седьмой и Восьмой директив Совета Европейского сообщества по координации коммерческого права»[193]. С утверждением этих директив 19 декабря 1985 г. отменены прежние предписания HGB 1897 г. о торговых книгах и балансе и введена в действие третья часть «Торговые книги» HGB 1986 г. (§ 238–339). Она содержит положения по бухгалтерскому учету, годовой отчетности, хранению торговых книг и их образцы (§ 238–263). Предписания распространяются на все коммерческие общества и товарищества, зарегистрированные в общем порядке, поскольку следующие главы третьей части не ограничивают данные положения (§ 264–339).

Окончательному переходу к директивам предшествовали проекты Федерального правительства и Бундестага[194]. Итоговый проект объединил оба акта[195]. Таким образом, сформировалась новая нормативная база бухгалтерского учета[196]. Хотя Четвертая директива касается коммерческих обществ (ст. 1), она также по-новому регулирует бухгалтерский учет для предпринимателей, деятельность которых не подпадает под Четвертую и Седьмую директивы[197].

[192] О Четвертой директиве ЕС см.: Biener (AG); о целях Четвертой директивы см.: Weber (Bilanzrichtlinie), S. 19.
[193] О влиянии Четвертой директивы на германское право см.: Herrmann/Knischewski, in: Küting/Weber (Handbuch), S. 1; Börner (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 166. Об обсуждении целей директив см.: Brandl (Begründbarkeit), S. 1.
[194] См.: Busse von Colbe / Chmielewicz (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 289.
[195] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 1.
[196] Бёрнер отмечает, что нормативное регулирование бухгалтерского учета для товариществ было оформлено «...в первый раз на основе ADHGB 1861 г.», Börner (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 168.
[197] См.: Treuarbeit (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 1.

Несогласованность между «Положениями для всех предпринимателей» и «Дополнительными положениями для коммерческих обществ» усилила характер HGB как закона, регулирующего бухгалтерский учет[198]. Исходным пунктом бухгалтерского учета являются предписания для частных предпринимателей и торговых товариществ. Тем самым в концепции бухгалтерского учета осуществляется переход от простого к сложному регулированию[199]. Структура и порядок первой и второй частей HGB включают общую и особую части. Положения по бухгалтерскому учету для частных предпринимателей и торговых товариществ распространяются и на коммерческие общества[200]. Специальные предписания по отношению к ним имеют ограниченное влияние[201]. Распространение положений акционерного права на предпринимателей, определенное в AktG 1965 г., было исключено посредством такого регулирования[202]. Перенесение предписаний по бухгалтерскому учету для коммерческих обществ из соответствующих специальных законов в третью часть HGB привело к тому, что за исключением некоторых положений AktG и GmbHG (GmbH-Gesetz) остались неизменными только нормы по созданию и компетенции организации в зависимости от организационно-правовой формы.

[198] См.: Busse von Colbe/Chmielewicz (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 293. О ходе обсуждения проекта директив см.: Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 4.; Hofbauer/Kupsch (BHR).

[199] Относительно различий регулирования см.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 8.

[200] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 9. О важнейших различиях между предписаниями для предпринимателей и торговых товариществ и коммерческих обществ см.: Hofbauer/Kupsch (BHR).

[201] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 9.

[202] «…Со вступлением в силу закона о балансовых директивах у частных предпринимателей и торговых обществ стало не «больше», а «меньше» обязанностей по составлению баланса. Потому что, если раньше в роли главенствующей формы предпринимательства в торговом праве выступали большие акционерные общества, нормативное регулирование которых распространялось на оставшиеся предприятия, то теперь в качестве среднестатистического предприятия в нормативном документе рассматривается некрупное GmbH (общество с ограниченной ответственностью)», обоснование закона о балансовых директивах см.: Hofbauer/Kupsch (BHR); Moxter (Einfluss, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1629.

1.2. Предписания для всех хозяйствующих субъектов

Предписания для всех хозяйствующих субъектов содержались в § 38 и т. д. HGB 1897 г. и были отредактированы Четвертой директивой и положениями акционерного права. В законодательной комиссии рассматривалось мнение о том, что «…положения первой части HGB имеют силу для всех хозяйствующих субъектов и, благодаря распространению коммерческого баланса для исчисления налогооблагаемой прибыли, могут применяться не только для коммерческих обществ»[203]. Последнее показывает несостоятельность усилий комиссии по максимальной нейтральности положений Четвертой директивы для налогового права. Первая часть третьего тома задумывалась как законодательное развитие предписаний HGB 1897 г.[204].

Положения о торговых книгах и инвентаризации (§ 238–241, 257–261) полностью сохранили в § 38 HGB 1897 г.[205]. В абз. 1 § 238 HGB предписана обязанность всех хозяйствующих субъектов вести книги и отражать в них торговые сделки и имущественное состояние согласно GoB; п. 2 и 3 абз. 1 § 238 HGB вновь повторяют положения абз. 1 § 145 HGB.

Общие положения о годовой отчетности содержатся в § 242–245. В традиции абз. 1 и 2 § 39 HGB 1897 г., § 242 предписывают обязанность представления баланса (абз. 1 § 242) и отчета о прибылях и убытках (абз. 2). В совокупности эти два отчета составляют годовой отчет (абз. 3). Так впервые была введена обязанность составления отчета о прибылях и убытках для всех хозяйствующих субъектов[206]. Являясь основной нормой[207], § 243, повторяя абз. 1 и 2 § 39 HGB

[203] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 8, а также: WP-Handbuch 1985–1986, Bd. II, S. 33.

[204] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 8.

[205] Busse von Colbe/Chmielewicz (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 295; Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 48; Streim, in: Hofbauer/Kupsch (BHR), § 238.

[206] Следовательно, для всех хозяйствующих субъектов двойная запись фактически обязательна, хотя в новом балансовом праве не предусматривается определенная система бухгалтерского учета. Сфера применения простой бухгалтерии ограничилась на немногочисленных и простых предприятиях; см.: Budde/Kunz (Beck Bil-Komm.), § 238; Ellerich в Küting/Weber (Handbuch), § 238.

[207] См.: Baetge/Fey/Fey, in: Küting/Weber (Handbuch), § 243.

1897 г., требует для годового отчета соответствовать GoB (абз. 1 § 243) и быть точным и наглядным (абз. 2 § 243). Особенно необходимо отметить формулировку § 243 о том, «...что требования по составлению годовой отчетности для субъектов не должны ужесточаться»[208]. Согласно абз. 1 § 238 HGB, годовая отчетность должна отражать состояние активов в соответствии с GoB.

Положения о статьях баланса более дифференцированны и обширны по сравнению с положениями HGB 1897 г. Требование полноты абз. 2 § 40 HGB 1897 г. повторилось в абз. 1 § 246 и для баланса, и для отчета о прибылях и убытках. Абз. 2 § 246 запрещает сальдирование статей актива и пассива баланса, доходов и расходов отчета о прибылях и убытках[209]. Новыми являются положения § 247, которые касаются характеристики содержания[210] и структуры баланса[211]. Они определяют рамки, в которых хозяйствующий субъект должен сам формировать актив и пассив. Положения не должны пониматься как строгое структурирование баланса[212]. Абз. 1 § 247 уточняет содержание актива баланса, определенное § 246. Предметы имущества должны подразделяться на внеоборотные[213] и оборотные активы.

Пассив баланса подразделяется на собственный капитал и кредиторскую задолженность. Кроме того, обе стороны баланса содержат статьи, состав которых отдельно регулируется § 250. Абз. 3 § 247 приводит в качестве отдельно регулируемых статей специальные статьи с долей резервов. Расходы по созданию предприятия и формированию его уставного капитала (организационные расходы) могут отражаться как бесплатно полученные нематериальные активы в разделе внеоборотных активов баланса (абз. 1 и 2 § 248). Помимо обязательств в составе привлеченных средств, согласно § 249, долж-

[208] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 58. Подобные требования содержались в § 244 (язык и денежная единица) и § 245 (право подписи).

[209] См.: Döllerer (Handelsbilanz), S. 92. О значении запрета сальдирования см.: WP-Handbuch 1985–1986, Bd. II, S. 42.

[210] См.: Kupsch в Hofbauer/Kupsch (BHR), § 247.

[211] См.: Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 72.

[212] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 74.

[213] «...К внеоборотным активам можно отнести те предметы, которые используются в деятельности предприятия длительный период времени», абз. 2 § 247 HGB 1986 г.; а также Kupsch в Hofbauer/Kupsch (BFH), § 247.

ны отражаться резервы[214]. По этому правилу должны отдельно отражаться резервы на покрытие сомнительных долгов и возможных убытков, вытекающих из неопределенных сделок (п. 1 абз. 1 § 249), затрат по текущему ремонту, неиспользованных в отчетном году, но которые будут списаны в течение трех месяцев следующего отчетного года, затрат по ликвидации объектов, которые будут использованы в следующем году, а также гарантийных обязательств, выданных без законодательного на то предписания (п. 2 абз. 1 § 249). Право формирования резервов на текущий ремонт возникает тогда, когда текущий ремонт будет отнесен на затраты в течение трех месяцев. Кроме того, абз. 2 § 249 содержит право формирования резервов по прочим затратам, не перечисленным в нормативном акте.

Если по сравнению с HGB 1897 г. структура баланса регулируется более детально, то новые предписания об оценке для всех хозяйствующих субъектов (§ 252–256) являются новацией в германском балансовом праве. В предписаниях не учитываются ни организационно-правовая форма, ни размер предприятия, а также нет специальных правил для отдельных организаций[215]. Всеобщий обязательный характер этих предписаний связан с дискуссией о правовой силе специальных законодательных актов[216]. Новая концепция HGB исходит из определенных категорий оценки. Поэтому предписания оценки § 252 соответствуют «всеобщим принципам», которые в прежних дискуссиях интерпретировались с точки зрения GoB[217]. Затем это предписание закона повторилось в ст. 31 Четвертой директивы[218]. Абз. 1 § 252 содержит: 1) принцип тождества данных баланса; 2) требование непрерывности деятельности организации; 3) принцип раздельной оценки объектов; 4) принцип осмотрительности; 5) правило разграничения периодов и 6) принцип постоянства оценки[219]. В то время как первые пять принципов сформулированы

[214] См.: Kupsch, in: Hofbauer/Kupsch (BHR), § 249.

[215] См.: Adler/Düring/Schmaltz (Rechnungslegung, 5. Aufl.), примечания к § 252–256.

[216] См.: Wohlgemuth, in: Hofbauer/Kupsch (BHR), § 252.

[217] См.: различные взгляды в Adler/Düring/Schmaltz (Rechnungslegung, 5. Aufl.), примечания к § 252–256; WP-Handbuch 1985–1986, Bd. II, S. 72; Wohlgemuth, in: Hofbauer/Kupsch (BHR), § 252; Budde/Raff, in: (Beck Bil-Komm.), § 243; Sahner/Schultzke, in: Küting/Weber (Handbuch), § 252; Müller (Grundsätze), S. 6.

[218] Абз. 1 ст. 31 не подчиняется подстатьям.

[219] О принципах оценки, содержащихся в § 252 см.: Adler/Düring/Schmaltz (Rechnungslegung, 5. Aufl.), примечания к § 252; WP-Handbuch 1985–1986, Bd. II, S. 72; Wohlgemuth, in: Hofbauer/Kupsch (BHR), § 252.

факультативно, шестой является обязательным. Абз. 2 § 252 определяет, что в некоторых случаях можно отходить от принципов 1) – 5). В качестве исходного пункта оценки предметов имущества должны применяться цены заготовления или приобретения, которые образуют одновременно и предел оценки (п. 1 абз. 1 § 253 содержит предписания о наивысшей оценке). Предметы внеоборотных активов должны планомерно амортизироваться в течение периода их использования; кроме того, предметы внеоборотных активов могут амортизироваться независимо от фактического использования внепланово до своей наименьшей предполагаемой стоимости (абз. 2 § 253). До наименьшей предполагаемой стоимости также амортизируются предметы оборотных активов, отражаемые первоначально по ценам заготовления и приобретения (абз. 3 § 253). Переоценка, проводимая в виде амортизации, согласно абз. 4 § 253, делает возможным создание скрытых резервов[220]. Последнее продолжает традицию старого права и не связано с новыми правилами учета у предпринимателей или торговых товариществ[221]. Этим «…должно обеспечиваться, чтобы выводы о принципах надлежащего ведения бухгалтерского учета в части оценки не распространялись на деятельность всех предприятий, регулируемых директивами, т.е. на все хозяйствующие субъекты, составляющие баланс»[222]. Так, § 255 содержит определение и разъяснение понятия «затраты на приобретение и заготовление». «…Размер этих затрат определяется по сумме к погашению, достаточной с точки зрения хозяйствующего субъекта, с учетом их фактической стоимости и начисленной амортизации»[223].

Если предписания HGB 1986 г., в общем, не содержат новых правил ведения учета, то для частных предпринимателей и торговых товариществ, в сравнении со старыми нормативными актами, они принесли ясность и правовую защищенность. Обсуждение концепций баланса, вызванное новой интерпретацией понятия «предполагаемая стоимость» в абз. 2 § 40 HGB 1897 г., сошло на нет в связи с обоснованием принципа оценки по стоимости приобретения и прочих правил оценки. «..Закон о балансовых директивах создавался с

[220] Анализ этих положений в научной литературе см.: Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 94, WP-Handbuch 1985–1986, Bd. II, S. 103, Adler/ Düring/Schmaltz (Rechnungslegung), § 253.

[221] См.: Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 96.

[222] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 102.

[223] П. 2 абз. 1 § 253.

целью сохранения важной роли балансового права, раскрытия предписаний и распространения их действия на всех хозяйствующих субъектов»[224].

1.3. Цели и задачи баланса согласно балансовому праву для всех хозяйствующих субъектов

В положениях о годовой отчетности частных предпринимателей и торговых товариществ законодатель отказался от точной формулировки целей годовой отчетности. Поэтому в экономической литературе предпринимались многочисленные попытки анализа целей и задач баланса, определенных HGB 1986 г.[225] Различные варианты формировались под влиянием предположений бухгалтеров-теоретиков и выводов, основанных на теории балансоведения или торговой практике.

Попытка определения целей и задач баланса, предпринятая в нашей работе, имеет другую основу. Предписания для всех хозяйствующих субъектов рассматриваются во взаимосвязи с историческим развитием балансового права и, следовательно, с HGB 1897 г.[226] Исторический метод «…основан на поиске законодательной цели баланса, вытекающей из нормативных материалов»[227], на фоне вопроса о том, много ли нового содержится в HGB 1986 г. по сравнению HGB 1897 г.[228] При этом не нужно выводить цели и задачи баланса непосредственно из главного нормативного акта, отдельных предписаний или GoB. Зачастую в анализе исходят из очередности и зависимости между целями и задачами баланса и их конкретизации в концепции баланса, определенной в старом праве.

Материалы закона о балансовых директивах не содержат определенных ссылок на цели отчетности. Германские законодатели не раскрыли намерений о том, хотят ли они реализовать в балансовом праве только модифицированные или совсем другие цели и задачи

[224] Döllerer (Handelsbilanz und Steuerbilanz), S. 104.

[225] См.: Baetge (Grundsätze); Brandl (Begründbarkeit); Wilsdorf (Rechnungslegungszwecke); Heinen (Handelsbilanzen, 12. Aufl.), S. 25; Moxter (Bilanzlehre, Bd. II, 3. Aufl.), S. 5; Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 35; Böcking (Bilanzrechtstheorie), S. 108; Priess (Devisentermingeschäft), S. 23.

[226] О значении развития балансового права см.: Fey (Imparitätsprinzip), S. 72; Baetge (Grundsätze), S. 5.

[227] Tipke (Auslegung), S. 7.

[228] См.: Döllerer (Handelsbilanz und Steuerbilanz), S. 91.

баланса по сравнению с HGB 1897 г. Как говорилось раньше, необходимо было подтвердить правила HGB 1897 г. для частных предпринимателей и торговых товариществ и только закрепить ранее неизвестные правила (например, принцип постоянства оценки)[229]. «...Первое заключается в переработке § 38 HGB [1897 г.], который был распространен на все хозяйствующие субъекты. Это было подтверждено в Четвертой директиве»[230]. Принципы, содержащиеся в абз. 2 ст. 2[231] директивы и частично в абз. 2 § 243, необходимо учитывать при составлении отчетности и с формальной, и с содержательной стороны.

Юридические материалы доказывают, что исходя из требований HGB 1897 г. в систему общего балансового права должны быть добавлены только нормы, которые и без того являются общепризнанными ввиду важности коммерческого баланса для исчисления налогооблагаемой прибыли. Это особенно важно для кодификации принципа оценки по себестоимости. «...Комиссия постановила, что для всех хозяйствующих субъектов, составляющих баланс, себестоимость является пределом оценки»[232]. Крузе подчеркивает, что принцип оценки по себестоимости соответствует общей правовой направленности и привычной торговой практике[233]. Согласно Леффсону, он соответствует «старым GoB»[234]. Кодификация должна была повысить правовую защищенность и гарантировать точность, ясность, а также системность предписаний по бухгалтерскому учету. Намерения юридической комиссии сохранить прежние правила и не проводить значительных изменений проявляются в отказе от содержащейся в проекте трактовки годовой отчетности как баланса, так и

[229] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 10. Бетге в этой связи ссылается на принцип непрерывно действующего предприятия, который, по его мнению, не является всеобщим; см.: Baetge (Ansatz- und Bewertungsvorschrift), S. 131.

[230] Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 8.

[231] Абз. 2, ст. 2; «...Годовая отчетность должна составляться точной и ясной, она должна отвечать данной директиве».

[232] Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 102.

[233] См.: Kruse (Grundsätze), S. 215.

[234] Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 254.

отчета о прибылях и убытках и приложений к ним[235]. По той же причине при разработке Четвертой директивы комиссия постановила, что годовая отчетность должна отражать фактическое соотношение состояния имущества, финансов и финансовых результатов организации[236]. При этом общая часть не определяет структуру баланса и отчета о прибылях и убытках[237].

Требования концепции общего балансового права допускают вывод, что цели баланса, указанные в HGB 1897 г. лежат и в основе нового балансового права для всех хозяйствующих субъектов. По мнению законодателей (защита интересов кредиторов и обеспечение совершения сделок) и предпринимателей (самоинформирование и документирование)[238], имеют значение результаты, полученные в рамках анализа HGB 1897 г., относительно соотношения целей и средств в балансе. Обязанность самоинформирования и документирования, существующая уже столетие, повторилась как принципиальная цель баланса, значимая для всех хозяйствующих субъектов.

Новое балансовое право по сравнению с HGB 1897 г., более детально учитывает намерения законодателей относительно общепринятых требований, но не принимает во внимание обновление целей баланса. В качестве главного адресата закона на первый план выдвигается предприниматель или собственник общества. Кредиторы, работники и другие внешние пользователи отчетности не исключаются из круга заинтересованных лиц, но им предоставляется второстепенная роль. Попытки вывести круг пользователей отчетности из толкования предприятия как коалиции интересов[239] не были поддержаны в балансовом праве.

То же относится и к задачам баланса. Юридические материалы не дают оснований для изменения прежних положений HGB 1897 г. С учетом функций документирования и информирования отчет трактуется как информация[240] о состоянии имущества и доходности, необходимая для профилактики банкротства. В абз. 1 § 242 в связи с п. 1

[235] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 10.

[236] См.: Там же.

[237] См.: Bohl (Jahresabschluß), S. 30.

[238] См.: с. 62–68 этой работы.

[239] См.: Bretzke (Inhalt), S. 339; Schlidbach (Analyse).

[240] Ссылаясь на факторы капиталистического рынка, Буссе фон Кольбе приходит к таким же выводам; см.: Busse von Colbe (Rechnungslegungsvorschriften), S. 119.

абз. 1 § 238 отмечается не только то, что «...отчетность показывает чистые активы и представляет соотношение имущества и кредиторской задолженности», но и «...отражает сопоставление затрат и доходов каждого отчетного года (отчет о прибылях и убытках)». Исчисление стоимости активов и финансовых результатов рассматривается в качестве задач отчетности[241]. То, что остались неизменными предписания § 120, 161 (абз. 2), 167 (абз. 1) HGB, связано с результатами анализа HGB 1897 г.[242] Дифференцированные нормы HGB 1986 г. по составлению баланса нацелены на применение принципа оценки по себестоимости (§ 253) в связи с концепцией непрерывности деятельности предприятия (п. 2 абз. 1 § 252 предписывает принцип «going-concern» (непрерывности деятельности)). Нераскрытость вопроса концепции баланса, связанная с HGB 1897 г., была устранена. Принимая во внимание положения StGB и предложения п. 1 абз. 1 § 238 «...делать ясным состояние имущества», не остается сомнений, что при отражении хозяйственного состояния предприятия при разграничении отчетных периодов учитывается концепция непрерывности деятельности, ориентированная на принцип оценки по себестоимости[243]. От требования непрерывности и вытекающего из него принципа оценки можно отойти только в том случае, если оно противоречит «...фактическому или юридическому пониманию положения дел» (п. 2 абз. 1 § 252). Исходя из этого конкретизируется концепция имущества. Перечисленные цели и задачи баланса рассматриваются независимо от формы предпринимательства.

Остались без внимания многочисленные попытки сторонников экономического подхода определить годовую отчетность как информационный инструмент с дифференцированным и широким кругом пользователей.

Анализ целей и задач баланса, вытекающих из балансового права для всех хозяйствующих субъектов, проводит Фред Вильсдорф[244]. Он отрицает необходимость исторического анализа развития балансового права, так как старые материалы, по его мнению,

[241] Балльвизер отмечает, что на этом дискуссия о необходимости составления отчета о прибылях и убытках для всех хозяйствующих субъектов была закончена; см.: Ballwieser (Generalklausel), S. 1034.

[242] Это верно для всех обществ по § 231, если коммерческий баланс не упоминается отдельно; см.: Wilsdorf (Rechnungslegungszwecke), S. 14.

[243] Саркс связывает принцип непрерывно действующего предприятия с принципом оценки по себестоимости и с планируемой амортизацией; см.: Sarx (Einzelprobleme), S. 27; Böcking (Bilanzrechtstheorie), S. 117.

[244] См.: Wilsdorf (Rechnungslegungszwecke).

«...отражают многозначность целей баланса, не учитывая при этом сегодняшние цели отчетности»[245]. Вильсдорф подвергает сомнению историческое развитие балансового права и возможность его анализа[246]. С учетом изменений балансового права в законе о балансовых директивах, а также принимая во внимание научные труды по HGB 1986 г., он приходит к выводу, что цели коммерческого баланса подразделяются на «...исчисление финансовых результатов» и «...отражение информации о предприятии»[247].

Вильсдорф не учел тот факт, что неоднозначность точного текста предписаний, а также их частичный перенос из HGB 1897 г. прямо требуют проведения исторического анализа развития балансового права. Его выводы основаны не на правовой трактовке, а на анализе экономической теории. На этом фоне понятно, что Вильсдорф игнорирует дифференцированную систему целей и задач баланса. Его попытка определения целей баланса методом анализа нормативных предписаний[248] потерпела неудачу из-за невнимания к взаимосвязи между задачами и концепцией баланса. Вильсдорф жалуется на отсутствие конкретизации понятия «имущество»[249]. Он упускает, что текст абз. 1 § 238 HGB («состояние своих активов») полностью повторяет абз. 1 § 38 HGB 1897 г. и определяет в качестве цели баланса конкретизацию общей информации о хозяйственном положении предприятия. Попытка анализа целей баланса с отрывом от точного текста нормативных актов, предпринятая Вильсдорфом, потерпела неудачу[250].

2. НАУЧНЫЕ ТРУДЫ ПО ВОПРОСУ ЦЕЛЕЙ, ЗАДАЧ И КОНЦЕПЦИЙ БАЛАНСА

2.1. Отражение кредитоспособности как задача отчетности

И ранее, и в связи с обсуждением закона о балансовых директивах, экономическая наука рассматривала в качестве задачи баланса опре-

[245] Wilsdorf (Rechnungslegungszwecke), S. 13.

[246] См.: Там же.

[247] См.: Там же, с. 17, 37.

[248] См.: Там же, с. 21.

[249] См.: Там же, с. 23.

[250] Вильсдорф проводит свой анализ в рамках обоснования значения торгового баланса для налогового баланса; см.: Wilsdorf (Rechnungslegungszwecke), S. 82; Von Wysocki (Bilanzrichtlinie-Gesetz); Coenenberg (Jahresabschluß), S. 20.

деление кредитоспособности. При этом задачи баланса в директивах соответствуют целям документирования и самоинформирования[251]. Расхождения наблюдаются только в раскрытии этих целей баланса. Часть научных работ повторяет интерпретацию задачи баланса Мокстера как контроля потенциала погашения кредиторской задолженности. Так, на съезде памяти Шмаленбаха (1985) и в ходе обсуждения проекта закона фон Высоцким было высказано предложение о смягчении правил бухгалтерского учета для всех хозяйствующих субъектов в том смысле, что в годовой отчетности должно обеспечиваться, по возможности, наиболее адекватное отражение кредитоспособности предприятия[252]. Клаус фон Высоцкий усматривает существенный недостаток проекта в отсутствии точно сформулированной оговорки, которая может послужить базой для юридического толкования «нормальной отчетности»[253]. Вольфганг Балльвизер отрицает, что ограничение отражения кредитоспособности в статическом балансе, который предполагает ликвидацию предприятия, означает ограничение фактических соотношений баланса[254]. Новое балансовое право должно рассматриваться, по Балльвизеру, на фоне господствующего, если не единственно возможного, составления статического баланса, основанного на ликвидации предприятия. В старом праве, напротив, дается, как правило, описание статики, построенной на предположении непрерывности деятельности, или неодинамики[255].

Джакоб подчиняет принцип осмотрительности, содержащийся в абз. 1 § 252, цели защиты интересов кредиторов[256]. Предотвращение банкротства, подразумеваемое в принципе осмотрительности, нацелено на информирование собственника и его кредиторов о кредитоспособности. Так же понимается и отражение потенциальной ликвидационной стоимости в балансе, составленном с предположением ликвидации предприятия на отчетную дату[257]. Принцип неравенства обеспечивает получение информации об ухудшении кредитоспособности через отражение убытков от изменения стоимости имущества, которое проводится в каждом отчетном периоде[258]. Ульрих Гартманн интерпретирует требование перманентного информирования о кредитоспособности предприятия как «...самозащиту от неплатежеспособности»[259].

Ганс Фридрих Гельгаузен также дает оценку цели баланса с точки зрения защиты кредиторов, так как это отвечает интересам собственников[260]. Защита кредиторов выражается в отражении в балансе потенциала кредитоспособности, а защита собственников предприятия необходима при распределении доходов[261]. О необходимости согласования этих целей Гельгаузен умалчивает.

Михаэль Гайнхольд дифференцирует выражение цели контроля кредитоспособности в зависимости от организационно-правовой формы предприятия[262]. Задачи баланса предприятия с организационно-правовой формой, не ограничивающей ответственность собственников по долгам, нацелены на самоинформирование о возможном банкротстве. В предприятиях с ограниченной ответственностью собственников целью баланса является контроль излишней выплаты дивидендов и сохранение минимальной суммы чистых активов[263]. Отсюда Гайнхольд делает вывод о значении контроля кредитоспособности в зависимости от организационно-правовой формы предприятия в качестве задачи баланса.

Имеются многочисленные примеры интерпретации самоинформирования в целях обеспечения контроля кредитоспособности[264]. Их выводы различаются только некоторыми нюансами. Отдельные

[251] См.: Brandl (Begründbarkeit), S. 170; Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 35.
[252] См.: Cronos (Anpassung), S. 1406; Von Wysocki (Bilanzrichtlinie-Gesetz), S. 740.
[253] Von Wysocki (Bilanzrichtlinie-Gesetz), S. 739.
[254] См.: Ballwieser (Generalklausel), S. 1036.
[255] См.: Там же, с. 1038.
[256] См.: Jakob (Passivierung), S. 973.
[257] См.: Там же, с. 978.
[258] См.: Jakob (Passivierung), S. 973.
[259] Hartmann (Bilanzrecht), S. 16.
[260] См.: Gelhausen (Realisationsprinzip), S. 60.
[261] См.: Там же, с. 62.
[262] См.: Heinhold (Grundfragen), S. 24.
[263] См.: Там же, с. 25. Выделение форм с ответственностью собственников неудачно, так как не существует организационно-правовых форм с полным ограничением ответственности. Во всех организационно-правовых формах собственники отвечают по своим долгам всем имуществом предприятия. У частных предпринимателей и товариществ в сравнении с обществами, кроме того, существует и возможность доступа к имуществу самих собственника(ов).
[264] См.: Münzinger (Bilanzrechtsprechung), S. 38; Wilsdorf (Rechnungslegungszwecke), S. 147; Kraus (Rückstellungen), S. 22, 89; Brandl (Begründbarkeit), S. 178; Gräfer (Jahresabschluß), S. 20; Cisch (Direktversicherung), S. 300; Ludewig (Rückstellungsbegriff), S. 768.

авторы в своих выводах прямо ссылаются на Мокстера. Это объясняется их привязанностью и отсутствием готовности привлекать нормативные материалы к анализу принципиальных вопросов баланса, его задач и целей.

2.2. Статика распределения прибыли в концепции Мокстера

2.2.1. Альтернатива законодательно определенным задачам баланса

Как и другие теоретики балансового права, Мокстер в своих работах комментирует генезис нового балансового права до принятия Четвертой директивы ЕС и утверждения HGB 1986 г. В своих выводах Мокстер снова ссылается и на статическую, и на динамическую трактовку баланса, которую он объясняет на примере HGB 1986 г., и новую «идеологию отчетности»[265]. «…У каждого варианта составления баланса, у каждого законодательного акта, регламентирующего составление баланса, в основе лежит одна или другая интерпретация баланса»[266].

В анализе статической интерпретации Мокстер не дает определения задач и целей баланса, как в выводах о HGB 1897 г. и AktG 1965 г. В связи с принятием Четвертой директивы и утверждением в HGB новой трактовки балансового права для всех хозяйствующих субъектов он значительно изменил свою «правовую» теорию баланса. Мокстер отходит от первоначальной современной статической трактовки баланса, основанной на предположении ликвидации предприятия на отчетную дату, и называет свою новую теорию «…статика распределения прибыли». В качестве исходного пункта рассуждений о задачах баланса он использует свои ранние работы по критике концепции Шмаленбаха. Через 60 лет после издания работ по динамическому балансу и 20 лет открытого пренебрежения динамической интерпретацией торгового и налогового баланса Мокстер, критикуя Шмаленбаха, приводит собственные аргументы. При анализе Четвертой директивы Мокстер исходит из контроля кредитоспособности в балансе[267]. Принимая во внимание условия объективности данных баланса (раздельная оценка объектов, возмездный характер их получения как предпосылка включения в актив), баланс ставится на службу интересам кредиторов. Если отказаться от критерия объективности и ликвидируемого актива в пользу требования документирования фактов хозяйственной жизни, актив будет составляться с учетом требования непрерывности деятельности организации. С учетом своей статической теории непрерывно действующего предприятия Мокстер выделяет аспект ожидания прибылей в качестве критерия составления баланса[268].

Если в предшествующих работах Мокстер трактовал контроль кредитоспособности как важнейшую цель баланса[269], то теперь он признает второстепенную роль этой прежней интерпретации задач баланса по сравнению с требованием абз. 3 ст. 1 директивы. В соответствии с этим требованием годовой отчет должен отражать картину фактического соотношения имущественного, финансового положения и состояния финансовых результатов предприятия. Ссылаясь на п. 1 абз. 1 ст. 1 («Годовая отчетность состоит из баланса, отчета о прибылях и убытках и приложений к ним»), он отмечает невозможность составления баланса, который будет отвечать всем требуемым условиям. Далее он делает вывод, что «излишние инструменты, которые десятилетиями присутствовали в балансовом праве»[270] были бы не нужны, если бы баланс мог удовлетворять всем этим условиям[271]. В балансе должна сохраниться статическая природа (контроль кредитоспособности с целью предотвращения банкротства), «только в инструментах, дополняющих баланс (прежде всего в приложениях или отчетах о деятельности), проявляются «динамические» цели счетоводства»[272]. Только в этих инструментах отчетности могут быть отражены замыслы Шмаленбаха о состоянии финансовых результатов, понимаемых как средние ожидаемые выплаты дивиден-

[265] См.: Moxter (Gefahren), S. 1030.
[266] Moxter (Bilanzinterpretation), S. 145.
[267] См.: Moxter (Einfluß, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1629; Moxter (Anlagewerte), S. 1106.
[268] См.: Moxter (Anlagewerte), S. 1107.
[269] См.: Moxter (Leffson), S. 176; Moxter (Sinn), S. 369.
[270] Moxter (Einfluß, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1630; Moxter (Bilanzpolitik), S. 451.
[271] См.: Moxter (Einfluß, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1630.
[272] Moxter (Einfluß, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1630; Moxter (Bilanzpolitik), S. 451.

дов из прибыли. Динамический аспект (наиболее объективное отражение финансовых результатов)[273], присутствующий уже в основных нормах AktG 1965 г. (абз. 1 § 149), здесь повторяется. Отчет о деятельности предприятия, согласно § 160 AktG 1965 г., составляется с учетом динамического принципа сопоставимости[274]. Баланс, полагающий предотвращение банкротства, корректируется через дополнительные инструменты в соответствии с абз. 2 ст. 2[275]. Мокстер усматривает в этой корректировке стыковку баланса со всей системой бухгалтерского учета; предписания о составе и оценке данных отчетности должны, по его мнению, рассматриваться изолированно[276]. Принцип оценки ст. 31 он интерпретирует как подтверждение своих тезисов, так как картина имущественного положения, отражающая фактическое соотношение элементов, не соответствует принципу неравенства[277].

Его рассуждения базируются на критике динамической трактовки баланса[278]. Ввиду противоречия статической и динамической трактовок, он подчеркивает нереальность баланса, упоминаемого в связи с отражением состояния финансовых результатов. Кроме того, реализация динамических задач баланса не соответствует критерию раздельной реализации элементов актива[279]. Динамическое исчисление прибыли принципиально не гармонирует с требованием объективности в торговом праве[280]. Прибыль, исчисленная в соответствии с нормами торгового права, не обеспечивает гарантии соблюдения законности. Требуемая сопоставимость может осуществляться только через дополнительные инструменты отчетности[281]. «...При отражении состояния финансовых результатов определяющими являются субъективные ожидания»[282]. «Динамическую» прибыль Мокстер упоминает в связи с экономической теорией прибыли как будущую

[273] См.: Moxter (Bilanzpolitik), S. 451. Остальные предписания AktG 1965 г. по структуре и оценке данных отчетности Мокстер интерпретирует в статическом смысле; см.: Moxter (Bilanzpolitik), S. 452; Moxter (Gefahren), S. 1031.

[274] См.: Moxter (Gefahren), S. 1031.

[275] См.: Moxter (Einfluß, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1630.

[276] См.: Там же, с. 1632.

[277] См.: Там же, с. 1631.

[278] См.: Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl. Bd. I), S. 29.

[279] См.: Moxter (Bilanzpolitik), S. 451.

[280] Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 142; Moxter (Gefahren), S. 1030.

[281] См.: Moxter (Gefahren), S. 1032.

[282] См.: Moxter (Bilanzpolitik), S. 454.

среднюю величину доходов[283]. Эту концепцию прибыли он связывает с нормами директивы и формулировкой «true and fair view», перенесенной из английского языка, которую он понимает как составную часть динамической традиции[284].

В начале интерпретации задач баланса как контроля кредитоспособности и отказа от исчисления «сопоставимой прибыли» в смысле динамической трактовки, в первом томе третьего издания своей теории баланса, он определяет статическую трактовку баланса как баланс имущества, который «...в статическом виде служит, конечно, и исчислению прибыли; хотя исчисление прибыли, по статической теории, является неизбежным побочным продуктом годового определения стоимости активов: **прибыль** статически понимается как **прирост актива**»[285]. Правильное исчисление финансовых результатов требует правильного исчисления стоимости активов. Это ставится в противоположность динамической трактовке баланса, согласно которой неправильное определение стоимости активов предполагает правильное исчисление финансовых результатов[286]. Данный принцип Мокстер противопоставляет (без дополнительных выводов и объединений обоих вариантов статической теории)[287] статическим теориям ликвидируемого предприятия и непрерывно действующего предприятия[288]. Он повторяет это и во втором издании, критикуя Симона, и в анализе своей статической теории, основанной на предположении ликвидации предприятия на отчетную дату[289]. Поразительным является его отказ от положений ROHG 1873 г. в пользу статики, т.е. оценки ликвидируемого предприятия.

Исчисление прибыли, сначала проигнорированное, но позднее проанализированное, Мокстер характеризует в связи с прежними выводами как важную задачу баланса в новом балансовом праве; оценка стоимости имущества не трактуется больше как цель отчетности[290]. Мокстер переменил мнение, ссылаясь на принципы реали-

[283] См.: Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 142; Moxter (Einfluss, EG-Bilanzrichtlinie), S. 1630.

[284] См.: Moxter (Gefahren), S. 1030, 1032.

[285] Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl. Bd. I), S. 5.

[286] Там же, с. 6.

[287] См.: с. 278 этой работы.

[288] См.: Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl. Bd. I), S. 6.

[289] См.: Там же, с. 24; Moxter (Stand), S. 6.

[290] См.: Moxter (Fremdkapitalbewertung), S. 398; Moxter (Realisationsprinzip), S. 1782.

зации и неравенства. Он предложил не противопоставлять друг другу статику и динамику[291]. Баланс только условно отражает имущественное положение; определение стоимости имущества не является единственной задачей баланса в новом балансовом праве[292]. Он не отражает эффективные активы ни при предположении ликвидации предприятия, ни при предположении непрерывности его деятельности[293]. При этом возможно только условное исчисление имущества. Смысл и цель отчетности заключаются в исчислении чистых активов (разница между имуществом и кредиторской задолженностью) и затем прироста чистых активов[294]. Цель в этом случае не исчисление шмаленбаховской сопоставимой прибыли периода; «…задача баланса в юридическом смысле ограничивается сегодня отражением распределяемой прибыли»[295]. **«…Предприниматель определяет свои чистые активы и прирост чистых активов, понимаемый как прибыль, чтобы распорядиться о выплате дивидендов собственникам.** Это основывается на старой концепции, разделяющей основу чистого актива и его прирост, и принципиально рассматривающей только прирост чистого актива отчетного года»[296]. Мокстер пытается перевести эту интерпретацию на торгово-правовое регулирование доходов (§ 122, 169 HGB). «Распределяемую прибыль» он понимает как исчисленную консервативно и годную к распределению величину дивидендов акционерам. В отличие от старой «наивной» статики, которая понимала определение стоимости имущества как всеобщую, сформулированную правом задачу баланса, современная статика распределяемой прибыли ставит на это место исчисление объективной прибыли, основанной на принципе осмотрительности, для всех организационно-правовых форм[297]. «…Баланс получил в качестве основной задачи исчисление распределяемой прибыли»[298]. Это «…соответствует традиционному германскому балансовому праву»[299]. Законодатели в рамках реформы баланса 1985 г. определили и для товариществ исчисление прибыли и иму-

[291] См.: Moxter (Fremdkapitalbewertung), S. 398.
[292] См.: Moxter (Realisationsprinzip), S. 1781; Moxter (Stand), S. 17.
[293] См.: Moxter (Realisationsprinzip), S. 1782.
[294] См.: Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl. Bd. II), S. 17.
[295] Moxter (Realisationsprinzip), S. 1782; Moxter (Stand), S. 17; Moxter (Periodengerechte Gewinnermittlung), S. 454.
[296] Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl. Bd. II), S. 17.
[297] См.: Moxter (Realisationsprinzip), S. 1782; Moxter (System), S. 28; Moxter (Bilanzrechtentwurf), S. 1101.
[298] См.: Moxter (Realisationsprinzip), S. 1783; Moxter (System), S. 24.
[299] Moxter (Sinn), S. 368.

щества по принципам реализации и неравенства, **«…а затем пояснили, что целью годовой отчетности независимо от организационно-правовой формы является определение доходов предприятия как прибыли, возможной к распределению»**[300]. Несогласованность цели баланса с динамической прибылью, отражающей развитие предприятия, в основном связана с отходом от требований объективности и осмотрительности[301]. Отчет, отражающий соотношение имущества и кредиторской задолженности, дает «…базу для определения кредитоспособности»[302]. Мокстер не полностью отказывается от контроля кредитоспособности с помощью баланса. Он окончательно различает задачи баланса и их законодательное регулирование без дополнительного анализа последнего.

Мокстер также представляет альтернативы законодательных задач баланса: исчисление прибыли с целью отражения хозяйственного развития предприятия (динамика) или исчисление прибыли с целью консервативной оценки распределения прибыли для выплаты дивидендов (современная статика, статика распределения прибыли). Концепция текущей стоимости, возникшая с утверждением HGB 1986 г., основывается, между тем, на контроле кредитоспособности с помощью баланса[303]. Такие задачи баланса, как контроль кредитоспособности, оценка суммы прибыли к распределению, налогообложение предприятия, основываются на ранжировании их в законе[304]. При этом динамическая концепция прибыли, возможная в рамках Четвертой директивы, не позволяет запутать законодателей[305].

2.2.2. Система GoB

2.2.2.1. Задачи и нормы баланса как взаимозависимая система

Выводы Мокстера по поводу нового толкования баланса показывают, что формулировка задач баланса по новому торговому праву, вытекающая из нормативных материалов, оказывается проблематичной, если не принимать во внимание развитие балансового права

[300] Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl. Bd. II), S. 18.
[301] См.: Moxter (Stand), с. 18; Moxter (Sinn), S. 368.
[302] Moxter (Sinn), S. 374.
[303] См.: Moxter (Leffson), S. 175.
[304] См.: Там же, с. 176.
[305] См.: Moxter (Gewinnkonzeption), S. 275.

и исторический анализ работ по нему. В своем анализе Мокстер колеблется между задачами контроля кредитоспособности и исчисления прибыли, понимаемой в виде прибыли к распределению. Отчасти Мокстер поддерживает сосуществование двух целей баланса во взаимосвязи их с другими инструментами отчетности, эти цели он обозначает не как законодательно определенные задачи, а как «законодательно определенное регулирование».

Относительно статического исчисления прибыли, ориентированного на распределяемую прибыль, Мокстер исходит не из традиционного развития балансового права и не постулирует это в качестве задачи баланса, как определил кредитоспособность в первом издании своей балансовой теории. Он выводит свою «современную» статику из основных принципов балансового права, частично возникших исторически, частично предписанных законодателями или установленных в нормативных актах. Существование фундаментальных принципов основывается, по его мнению, на тезисе взаимозависимости элементов отчетности[306]. «...Законодательно предписанные нормы балансового права и задачи баланса дополняют друг друга»[307]. Вывод положений нового балансового права потребовал раскрытия целей годовой отчетности. Эти цели должны выводиться из нормативных предписаний по годовой отчетности и, следовательно, из положений, «...которые прямо необходимы для представления смысла и целей годовой отчетности в торговом праве»[308]. Мокстер пытается разрешить этот, по его мнению, замкнутый круг, «...поэтому он хочет систематизировать положения по годовой отчетности, чтобы вывести цели отчетности. Только если такая система будет возможна, если можно найти в законе структуру зависимости принципов балансового права друг от друга, можно говорить, что попытка определения смысла и целей отчетности является удачной»[309]. Полученные выводы относительно данной системы влияют на детализацию уже описанных и еще не упоминавшихся GoB[310]. Фундаментальные задачи баланса строятся на нормах балансового

[306] Критически оценивает данную трактовку Вильсдорф, который усматривает между целями отчетности и GoB причинно-следственную связь; см.: Wilsdorf (Rechnungslegungszwecke), S. 100.

[307] Böcking (Bilanzrechtstheorie), S. 113.

[308] Moxter (Sinn), S. 363; Budde/Fröschle (Verhältnis), S. 37.

[309] Moxter (Sinn), S. 363; Moxter (System), S. 21; Moxter (Stand), S. 16.

[310] См.: Moxter (System), S. 21.

права. Альтернатива нормативным задачам баланса должна выводиться в результате анализа законодательных принципов составления баланса, которые не допускают другого смысла и других целей.

2.2.2.2. Принципы реализации и неравенства

Основное содержание законодательных норм по вопросам баланса вытекает, по Мокстеру, из трех принципов: реализации, неравенства, объективности и целесообразности[311]. «...Эти три фундаментальных принципа конкретизируются в многочисленных второстепенных принципах...»[312]. Они сосуществуют внутри системы GoB, которые Мокстер трактует в качестве принципов исчисления прибыли[313].

1. В соответствии с принципом реализации прибыль определяется как реализованный доход. В системе GoB он выполняет функцию разграничения отчетных периодов[314]. Простое превышение продажных цен над затратами по заготовлению и приобретению не образует прибыли, возможной к распределению; только реализация подтверждает такое превышение и затем создает прибыль или убыток[315]. Следовательно, факт реализации служит основанием для исчисления прибыли, что соответствует принципу осмотрительности[316]. Принцип реализации требует отражения в балансе затрат по заготовлению и приобретению вплоть до момента реализации. На этом строится принцип оценки по себестоимости[317].

Так как прибыль исчисляется на основании реализации[318], то наряду с принципом реализации выполняется и принцип разграничения периодов: в момент реализации выручка противопоставляется затратам по данному активу. «...Расходы отчетного периода определяются размером затрат, участвовших в образовании товарооборота отчетного периода»[319]. Прибыль отчетного периода соответствует

[311] См.: Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 217.

[312] См.: Moxter (Leffson), S. 173; Moxter (Sinn), S. 365.

[313] См.: Moxter (Sinn), S. 365.

[314] См.: Moxter (Realisationsprinzip), S. 1780.

[315] См.: Moxter (Realisationsprinzip), S. 1783; Moxter (System), S. 22; Moxter (Sinn), S. 365.

[316] См.: Moxter (Stand), S. 17.

[317] См.: Moxter (Fremdkapitalbewertung), S. 399; Moxter (Realisationsprinzip), S. 1783.

[318] См.: Moxter (Periodengerechte Gewinnermittlung), S. 449.

[319] См.: Moxter (Periodengerechte Gewinnermittlung), S. 449; Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl. Bd. II), S. 23.

товарообороту данного периода. Расходы отчетного периода формируются, соответственно, затратами, участвовавшими в образовании этого товарооборота[320]. Также принцип реализации определяет то, что понимается под имуществом в балансовом праве.

Расходы на отчетную дату, которые будут формировать товарооборот в следующих отчетных периодах, должны отражаться в активе баланса; напротив, затраты, возникшие после отчетной даты, но формировавшие товарооборот прошлых отчетных периодов, должны быть списаны в дебет счета «Реализация»[321]. «...В актив относится стоимость имущества, в котором воплощены экономические выгоды, которые не «использовались» в затратах данного отчетного периода, а принесут будущие прибыли или будут участвовать в формировании товарооборота будущих отчетных периодов»[322]. Принцип реализации регулирует не только правила оценки, но и отражение ее элементов в балансе[323]. Это принцип трансформации исчисления доходов и затрат в исчисление доходов от реализации и расходов; принцип отражения их в активе или пассиве, если они не участвовали в формировании товарооборота отчетного периода[324].

Амортизация также регулируется принципом реализации; затраты на приобретение и заготовление относятся на реализацию в те периоды, когда предметы фактически использовались[325]. Принцип реализации и его подпринципы (принцип оценки по себестоимости, принцип разграничения периодов) посредством привязки к моменту реализации служит объективному и консервативному исчислению финансовых результатов. С его помощью «...осуществляются фундаментальные принципы формирования актива и пассива»[326].

2. Принцип неравенства ограничивает принцип реализации; убытки должны учитываться раньше прибылей и могут не участвовать в формировании товарооборота. Этот принцип действует при условиях реальности актива или пассива и при проведении только нацеленных на убытки изменений оценки. Учет произошедшего или

[320] См.: Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 6.
[321] См.: Moxter (Sinn), S. 365; Moxter (Periodengerechte Gewinnermittlung), S. 453.
[322] Moxter (Periodengerechte Gewinnermittlung), S. 453.
[323] См.: Moxter (Gewinnkonzeption), S. 272; Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 7, 20.
[324] См.: Moxter (Sinn), S. 366.
[325] См.: Там же, с. 366.
[326] Moxter (Realisationsprinzip), S. 1784.

ожидаемого снижения цен основан на преимуществе концепции текущей стоимости над принципом оценки по себестоимости. Более низкая текущая стоимость актива или более высокая текущая стоимость пассива может заменить их оценку по себестоимости[327]. По сравнению с принципом реализации, при использовании принципа неравенства присутствует опережение «убыточных» статей финансовых результатов, которые фактически «реализуются» уже в данный отчетный период. Принцип неравенства подчиняет себе принцип осмотрительности; финансовый результат в соответствии с нормами торгового права настраивается скорее на убыток, а прибыль рассматривается как сумма, возможная к распределению[328]. В ориентации на реальность актива и пассива выражается требование объективности. Прочие убытки не конкретизируются[329].

Принципы реализации и неравенства являются выражением требований осмотрительности и объективности. В системе балансовых норм они служат определению объективной, исключающей дополнительные убытки прибыли от реализации, которая рассматривается как сумма, возможная к распределению между собственниками для всех форм предпринимательства[330]. Однако данные принципы не рассматривают прирост стоимости имущества в качестве прибыли отчетного периода[331].

2.2.2.3. Принцип объективности

3. Проблема учета доходов и расходов, ориентированного на реализацию и регулируемого принципом реализации, требует согласования по периодам[332]. Поэтому Моктер помимо системы принципов осмотрительности, реализации и неравенства выделяет другие принципы, выполнение которых необходимо для надлежащего составления баланса. В комментариях (по вопросам контроля кредитоспособности, современной статической трактовки баланса и статической интерпретации, ориентированной на распределяемую прибыль) он уделяет прочим требованиям немало внимания. Они служат объ-

[327] См.: Böcking (Grundsatz), S. 939.
[328] См.: Moxter (System), S. 23; Moxter (Stand), S. 17; Moxter (Leffson), S. 174.
[329] См.: Moxter (System), S. 24; Moxter (Fremdkapitalbewertung), S. 404.
[330] См.: Moxter (Stand), S. 18; Moxter (Sinn), S. 366.
[331] См.: Moxter (Stand), S. 23.
[332] См.: Böcking (Bilanzrechtstheorie), S. 129.

ективизации исчисления прибыли и ограничению субъективных влияний[333].

Составление баланса согласно торговому праву должно вытекать из необходимости выполнения требования объективности. Ориентация отчетности на защиту интересов кредиторов требует детального регулирования вопросов состава и оценки баланса. Поэтому конкретизация фундаментальных принципов исчисления прибыли концептуально не оставляет места субъективным правилам составления баланса. В вопросе выполнения требования объективности коммерческий баланс противопоставляется производственно-экономическому и динамическому исчислению финансовых результатов[334].

Допуская возможность произвола в учете со стороны составителей баланса, Мокстер выделяет следующие принципы: 1) отчетную дату; 2) раздельную оценку объектов; 3) непрерывность деятельности; 4) постоянство учетной политики[335]; 5) отражение в учете только возмездного приобретения активов[336]. Тем самым можно минимизировать существенные ограничения принципа реализации, например, созданные самой организацией нематериальные активы в балансе не отражаются, хотя они и участвуют в формировании будущих доходов. Принцип унификации, по Мокстеру, запрещает отражение в балансе собственной стоимости предприятия (гудвил) и регулирует ограничивающие статьи баланса.

Присоединяясь к Мокстеру, Мюллер отмечает объективный характер принципа постоянства учетной политики, необходимый для предотвращения манипуляций с помощью оценки[337]. Относительно принципов реализации и неравенства это правило не занимает доминирующего положения, а в конфликтных ситуациях подчиняется принципу осмотрительности. Ссылаясь на Мокстера, Мюллер отрицает значение принципа постоянства как элемента сопоставимого исчисления финансовых результатов, выводимого Шмаленбахом, и комментирует его важность только для статической концепции распределяемой прибыли.

[333] См.: Moxter (Sinn), S. 366.
[334] См.: Moxter (Wirtschafliche Gewinnermittlung), S. 301; Moxter (Bedeutung), S. 134.
[335] См.: Moxter (System), S. 24.
[336] См.: Moxter (Anlagewerte), S. 1103; Moxter (Sinn), S. 367.
[337] См.: Müller (Stetigkeitsprinzip), S. 1634.

2.3. Оценка статики распределяемой прибыли в концепции Мокстера

2.3.1. Взаимосвязь между задачами и нормами баланса

Мокстер создал ряд работ по торговому праву, в которых по новому раскрывается проблематика GoB после утверждения HGB 1986 г.[338]

Интерпретация статики распределяемой прибыли, выполненная Мокстером, выразилась в системе целей и норм баланса. В области торгового права он усматривает взаимосвязь целей и норм баланса. Понимание целей баланса требует познания норм баланса; вывод балансовых норм предполагает определение целей баланса. В рамках построения системы необходимо отметить структуру целей и принципов, не содержащую лишних или заменяемых элементов, которую можно использовать для разрешения всех вопросов. Мокстер в своей интерпретации основывается не на строгой градации целей, концепций и задач баланса, а выводит этот аспект на другой уровень. Он разрывает круг, в который заключил сначала фундаментальные принципы, и затем определяет задачей баланса консервативное исчисление размера прибыли, возможной к распределению между собственниками. Выведенная таким образом задача баланса вытекает из балансовых норм.

Мокстер полагает в качестве фундаментальных принципы реализации и неравенства. С их помощью он трактует свою точку зрения по поводу задачи баланса. Исходя из перечисленных принципов, он пытается создать конструкцию собственной системы. Он не обосновывает, почему только эти принципы служат исходным пунктом его выводов. Мокстер ссылается на ряд работ определенных финансистов и на правовое раскрытие налогового баланса, которое анализируется в аспекте значения коммерческого баланса для налогового баланса в связи с GoB. То, в какой мере принципы коммерческого баланса характеризуют задачи и концепцию баланса, остается под вопросом.

[338] См.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.); Baetge (Grundsätze); Baetge (Ansatz- und Bewertungsvorschriften), S. 126; Ballwieser (Grundsätze), S. 3; Lang (Grundsätze), S. 221; Stobbe (Probleme).

Выводы Мокстера не принимают во внимание тезис взаимосвязи между целями баланса, важными для предпринимателей и преследуемыми законодателями, задачами баланса и конкретизацией этих задач в балансовой концепции.

2.3.2. Оценка балансовой задачи «исчисление размера прибыли, возможной к распределению»

Задача «…исчисления прибыли, возможной к распределению между собственниками» в балансе не нашла подтверждения при анализе развития балансового права. Как показывает анализ целей и задач баланса в HGB 1986 г., балансовое право для всех хозяйствующих субъектов соответствует нормам HGB 1897 г. и общему развитию балансового права. Ссылка Мокстера на то, что с началом балансовой реформы 1985 г. в основу исчисления финансовых результатов и стоимости имущества и для товариществ были положены принципы реализации и неравенства, и при этом основная цель заключалась в определении прибыли к распределению, упускала согласование между принципом реализации и оценкой по себестоимости, господствовавшее в предшествующие десятилетия в экономической литературе[339]. На основе изложенного осуществлялась кодификация перечисленных принципов в нормативных актах. Балансовое право в тот период не содержало обязанности для предпринимателей информировать о возможной сумме прибыли к распределению с целью защиты интересов кредиторов. Такое информирование не осуществлялось в первую очередь ввиду неограниченного права собственника предприятия на доходы данного предприятия[340].

Обоснование принципа оценки по себестоимости в нормах акционерного права 1884 г., связанное с риском завышения сумм прибыли к распределению, требует правовой спецификации защиты прав кредиторов в акционерных обществах. Интерпретация прибыли, возможной к распределению между собственниками, в качестве непосредственной цели баланса смешивает две проблемы: исчисление самой прибыли и ее использование. Накапливаемая и распределяемая прибыли различаются по размерам[341]. Накапливаемая прибыль имеет значение для расчета возможного размера дивидендов, однако аспекты ликвидации, инвестиций и рисков, а также события после отчетной даты могут привести к отклонению ее от прибыли распределяемой. Регулирование в акционерном праве использования годовой прибыли (§ 58 AktG) базируется на разделении исчисления и использования прибыли. При этом определение прибыли к распределению не имеет значения в качестве задачи баланса[342]. Это соответствует содержанию традиционного германского балансового права, защите прав кредиторов как цели отчетности, обеспечению правовых гарантий документирования и самоинформирования об экономической ситуации, осуществляемому через соотношение

«Брутто-активы – Кредиторская задолженность = Чистые активы»,
а также
«Изменение чистых активов = Прибыль или убыток».

Хотя Мокстер снова касается норм традиционного балансового права, он не принимает во внимание развитие балансового права и его интерпретации. Единичные попытки связать свою трактовку с развитием норм акционерного права по бухгалтерскому учету не принимают во внимание различия требований по бухгалтерскому учету для частных предпринимателей, торговых товариществ и акционерных обществ. Кроме того, развитие статической и динамической трактовки баланса доказывает ориентацию на предписания по составлению баланса в HGB.

Интерпретация прибыли в балансе как прибыли, возможной к распределению, может оцениваться как попытка обеспечить сохранение собственного капитала. Поэтому прибыль должна определяться как распределяемая, если добавленная стоимость, реализованная на рынке, достигает размера затрат по заготовлению или приобретению. Принцип оценки по себестоимости обеспечивает независимость финансовых результатов от товарооборота как средства осуществления принципа реализации[343]. Кроме того, в рамках прин-

[339] См.: Kruse (Grundsätze), S. 215; Leffson (Grundsätze), S. 254. Исключения делались только в некоторых комментариях к торговому праву и самим Мокстером.

[340] § 122 и 169 HGB 1986 г. предписывают для торговых товариществ право на доходы, которое могут реализовать собственники в рамках внутреннего распределения прибыли, если «…ее достаточно для покрытия внешних долгов общества».

[341] О проблеме различия размеров накапливаемой прибыли и прибыли к распределению Леффсон писал уже в первом издании своей работы; см.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 55.

[342] См.: Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 55.

[343] См.: Böcking (Grundsatz), S. 935.

ципа неравенства имеют место занижение стоимости и учет возможных убытков до фактической реализации. Мокстер объявляет прерогативу сохранения собственного капитала и согласует это с принципами балансового права.

В особом выделении принципа реализации как принципа оценки и идентификации факта проявляется природа статики распределяемой прибыли. «Прибыль от реализации», раскрываемая в статической теории непрерывно действующего предприятия Мокстера и базирующаяся на принципе реализации, противопоставляет затраты выручке («**от реализации товаров или услуг**»[344])[345]. Такие компоненты финансовых результатов, как прирост запасов или отражение в активе собственных услуг, которые при исчислении результатов по методу общих затрат прямо рассматриваются как статьи, напоминающие доходы, не принимаются во внимание при исчислении расходов. Последнее по концепции Мокстера является несовершенным[346].

2.3.3. Оценка статики распределяемой прибыли в свете статической и динамической трактовки баланса

Мокстер считает, что его третий вариант статики (статика распределяемой прибыли) отражается в новом балансовом праве. Однако остается неясным, можно ли понимать «ориентированную на дивиденды» статическую интерпретацию Мокстера как продолжение или дальнейшее развитие прежней статической трактовки баланса. Реконструкция статической трактовки баланса разрушает доминирование исчисления стоимости имущества и второстепенную роль исчисления финансовых результатов[347]. Мокстер отодвигает на задний план определение стоимости имущества в качестве задачи баланса, но не исключает ее полностью. Он рассматривает определение

[344] См.: Moxter (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung), S. 158.

[345] См.: Moxter (Bilanzlehre, 3. Aufl. Bd. II), S. 23.

[346] Например, для предприятий горной промышленности существует обязанность списания резервов на исчерпывание месторождения даже в том случае, если в отчетном году не было реализации, но осуществлялась добыча. Существенным для формирования резервов является период исчерпывания месторождения, а не фактической реализации продукции; см. об обязанности формирования резервов на исчерпывание месторождений: Bartke (Rückstellungen), S. 5.

[347] См.: с. 110 этой работы.

стоимости имущества как промежуточный шаг к основной цели баланса – исчислению прибыли. Затем развивается задача исчисления прибыли, утверждаемая в современной статической трактовке Мокстера. Ее доминирующее положение в системе анализа противоречит оригинальной статической трактовке, которая исходит из противоположного ранжирования определения стоимости имущества и финансовых результатов. В классической статической трактовке прибыль рассматривается как прирост актива. В общей сложности выводы Мокстера напоминают определение стоимости имущества, описанное Шмаленбахом, которое ориентировано на требование исчисления финансовых результатов.

Реализация концептуально признается важнейшим принципом составления баланса и оценки. Принимая во внимание подпринципы баланса (принцип оценки по себестоимости и разграничения отчетных периодов), принцип реализации идентифицируется у Мокстера с концепцией непрерывности деятельности предприятия. В связи с этим он упоминает понятие прибыли тотального периода, динамический характер данного принципа[348] и связанную с ним трансформацию доходов и расходов в поступления и затраты[349]. Компоненты прибыли и отчет о прибылях и убытках господствуют над балансом. Противоречие статической, ориентированной на отчетную дату и рыночные цены трактовки баланса и исчисления прибыли не может быть значительным. Принцип реализации, ограничивающий правила отражения и периодизации доходов и расходов, интерпретируется исходя из динамической трактовки[350]. Дальнейшую интерпретацию принципа реализации в качестве принципа периодизации затрат осуществляется Леффсоном в виде «разграничения по принадлежности затрат»[351].

Мокстер, так же как и Шмаленбах, комментирует принцип неравенства как исключение из принципа реализации при принятии во

[348] Moxter (Realisationsprinzip), S. 1783; Moxter (Periodengerechte Gewinnermittlung), S. 448.

[349] См.: Moxter (Sinn), S. 365.

[350] См.: с. 199 этой работы; а также Claussen/Korth (Grundsatz), S. 924. Леффсон в своем первоначальном анализе GoB констатирует: «Если попытаться вывести теорию баланса из системы принципов надлежащего ведения учета, то будет ясно, что они определяются принципом реализации и содержат в себе прочие элементы различных теорий, в особенности динамической трактовки», Leffson (Grundsätze, 1. Aufl.), S. 66.

[351] См.: с. 185 этой работы.

внимание снижения цен и убытков[352], которое основано на принципе осмотрительности[353]. Взаимосвязь с принципом реализации имеет место исключительно в динамической трактовке баланса.

Принцип объективизации развивается в старой традиции ограничения субъективных влияний[354]. Отдельные примеры конкретизации, например, принцип постоянства (п. 6 абз. 1 § 252) должны интерпретироваться не как статические, а как динамические, в части сопоставимости[355] отчетности или определения изменения рентабельности[356]. Законодатели стремились обеспечить как сопоставимость годовой отчетности предприятий по периодам, так и сопоставимость между различными предприятиями внутри отрасли. Шмаленбах подчеркивал значение этого принципа для того, чтобы сделать возможным сравнение годовой отчетности[357]. Изменения методов составления баланса и оценки не должны оказывать влияния на наглядность баланса.

Статическая интерпретация балансовых норм, ориентированная на исчисление распределяемой прибыли, развивалась не в традиции первоначальной статической трактовки баланса. Комментарии Мокстера основываются на трактовке концепции баланса, объединяющей статическую и динамическую интерпретацию. Поразительные, зачастую необоснованные и единственные в экономической литературе ограничения теории Шмаленбаха должны рассматриваться как попытка добавить в балансовое право статические нормы и затем продолжить статические традиции, выдвинутые в первом анализе «теории баланса» Мокстера.

В своих выводах Мокстер придает существенное значение ссылке на GoB в § 5 EStG и налоговый баланс. «...Исчисление распределяемой прибыли, как наиболее объективное и уменьшающее возможность дополнительных убытков ... в принципе является целью налогового баланса»[358]. Различная постановка задач коммерческого и налогового баланса, известная с момента анализа Дёллерером исчисления прибыли и юридической природы GoB, остается нераскрытой. Это, прежде всего, объясняется ссылкой на налоговые решения и статьи. «...Принципы объективности и целесообразности развивались меньше наукой и больше законодателями»[359]. Тенденция, начавшаяся в современной статической трактовке баланса, была развита преимущественно в аспекте составления налогового баланса[360]. Эта трактовка не получила развития в реформе баланса. Она противопоставляется трактовке торгового права в экономической литературе.

Отметим позитивные отклики в экономической литературе по поводу концепции распределяемой прибыли Мокстера. Некоторые авторы рассматривают статику распределяемой прибыли как важный пример трактовки балансового права с целью разрешения и других проблем[361].

3. ИНТЕРПРЕТАЦИЯ БАЛАНСОВОГО ПРАВА ЛЕФФСОНОМ КАК ИСТОРИЧЕСКИ НЕОБХОДИМЫЙ КОМПРОМИСС

После издания закона о балансовых директивах Леффсон подготовил седьмое издание своей монографии «Принципы надлежащего ведения бухгалтерского учета» («Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung»). Леффсон сохраняет в качестве важнейших принципов документирование[362] и включение в отчетность[363]. Особо он подчеркивает значение принципа сопоставимости, который «...первоначально был описан Шмаленбахом в качестве главного принципа»[364] и конкретизируется в принципе постоянства[365].

---

[352] См.: с. 301 этой работы.

[353] Мокстер сам отмечает наличие принципа осмотрительности в концепции Шмаленбаха; см.: Moxter (Gewinnkonzeption), S. 273.

[354] См.: с. 140 этой работы.

[355] См.: Vierte EG-Richlinie, S. 1; IDW (SABI-Entwurf), S. 144; Adler/Düring/Schmaltz (Rechnungslegung, 5. Aufl.), § 252; Budde/Ihle in: (Beck Bil-Komm.), § 252; Wohlgemuth in: Hoffbauer/Kupsch (BHR), § 252; WP-Handbuch (1985–1986, Bd. II), S. 75; Claussen/Korth (Grundsatz), S. 922.

[356] Мокстер выделяет значение принципа постоянства для динамической трактовки баланса; см.: Moxter (Bilanzrechtentwurf), S. 1102, Claussen/Korth (Grundsatz), S. 924, а также с. 199 этой работы.

[357] То же со ссылкой на Шмаленбаха и Вальба, см.: Claussen/Korth (Grundsatz), S. 923.

[358] Moxter (System), S. 26.

[359] Moxter (Leffson), S. 174.

[360] См.: Moxter (Bilanzrechtsprechung).

[361] См.: Müller (Stetigkeitsgrundsatz), S. 1629; Böcking (Grundsätze), S. 930; Böcking (Bilanzrechtstheorie), S. 108; Ballwieser (Berichterstattung), S. 316.

[362] См.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 157.

[363] См.: Там же, с. 173.

[364] Там же, с. 179.

[365] См.: Там же.

Леффсон различает цели годовой отчетности и их осуществление посредством задач годовой отчетности. Внутри системы целей он выделяет коммерческие и правовые цели. Коммерческие заключаются в информировании о финансовых результатах отдельных отчетных периодов, размере собственного капитала и структуре заемного капитала[366]. «...Отражение активов, заемных источников средств и собственного капитала должно давать информацию для всех собственников, на основе которой может быть минимизирована вероятность банкротства»[367]. Он трактует самоинформирование собственников о хозяйственном состоянии предприятия как ориентированное на профилактику банкротства[368]. Леффсон считает себя представителем юридического направления, которое принимает во внимание исторические взаимосвязи нового балансового права и первых кодификаций балансового права и подчиняется формулировке целей и задач баланса, необычных для экономической теории. Законодательные цели баланса обязательны для защиты интересов кредиторов и других групп пользователей[369]. Леффсон ссылается также на историческое развитие счетоводства и его доказательной силы[370]. Он отмечает взаимосвязь между защитой интересов кредиторов, счетоводством и самоинформированием собственников.

При этом особо подчеркивается связь между юридическими и коммерческими целями, определенная в HGB 1897 г. Леффсон говорит о плюрализме целей отчетности[371], но рассматривает финансовый результат отчетного периода в качестве главной информационной цели отчетности[372]. Скрытое доминирование исчисления финансовых результатов отчетного периода, отмеченное уже в первом издании его работы, повторяется и в последующих изданиях.

Леффсон рассматривает проблему плюрализма целей отчетности, внутри которой он различает выполнение задач в аспектах «отчетность», «исчисление распределяемой прибыли» и «промежуточные цели»[373]. При такой постановке целей обсуждаются различные задачи баланса (выявление финансовых результатов, информирование о кредитоспособности, объективность). Далее снова упоминается: «...Если спросить, может ли быть выполнена в балансе цель отражения состояния предприятия, в том числе и финансовых результатов отчетного периода, которые информируют о развитии предприятия за год. Для каждого хозяйствующего субъекта прибыль является даже не одной из многих, а важнейшей целью»[374]. В интерпретации прибыли отчетного периода и ее значения Леффсон ссылается на традицию Шмаленбаха. При этом он не соглашается с принятием во внимание других задач отчетности и заменой «сопоставимой» прибыли на «объективную»[375].

Так же, как Мокстер, Леффсон анализирует такую задачу баланса, как «исчисление прибыли, возможной к распределению»[376]. Этот аспект, трактуемый в первом издании как промежуточная цель, превращается, со ссылкой на Мокстера, в основную задачу. Леффсон отмечает, что исчисление прибыли требуется не только по причине составления отчета, но и для расчета размера дивидендов[377]. Леффсон рассматривает функцию прибыли как индикатора успешности деятельности предприятия[378]. При анализе работ Мокстера он понимает GoB не как непосредственные правила исчисления прибыли, возможной к распределению, а как элемент определения прибыли. Поэтому упомянутые принципы применяются не только для расчета выплачиваемых дивидендов.

Леффсон различает защитные функции отчетности, установленные в законе и реализованные на практике, и принципы регистрации и документирования, необходимые предпринимателям. Регистрация и документирование фактов хозяйственной жизни раскрывается во множестве задач баланса, которые он упоминает, рассматривая развитие балансового права и его научный анализ. В этот ряд он включает и функцию расчета выплачиваемых дивидендов, описанную Мокстером. В противоположность Мокстеру Леффсон выводит задачи баланса не из различных принципов, а из защитной функции отчетности. «...Концепция GoB не может быть фундаментом для исчисления прибыли»[379]. Общее информирование предпринимателя

[366] См.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 38.
[367] Там же, с. 55.
[368] Леффсон ссылается в связи с этим на Ordonnance de Commerce и Савари.
[369] См.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 41.
[370] См.: Там же, с. 45.
[371] См.: Там же, с. 59.
[372] См.: Там же.
[373] См.: Там же, с. 63.
[374] Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 70.
[375] См.: Там же, с. 71.
[376] См.: Там же, с. 91.
[377] См.: Там же.
[378] См.: Там же.
[379] Там же, с. 173.

рассматривается не как дополнительная функция, а как основная, фундаментальная цель[380]. Леффсон не пытается вывести из этой системы целей и задач баланса совокупность неоспоримых и всеобъемлющих принципов. «...Коммерческий баланс основан не только на системе принципов, но и на влиянии теории»[381]. Он подчеркивает значение балансового права как компромисса, вытекающего из исторического развития счетоведения, принципы которого берут свое начало от Савари[382].

По сравнению с первым в седьмом издании в систему GoB Леффсон добавил четыре предпосылки (материальность, сопоставимость, going-concern-concept-концепция непрерывно действующего предприятия и отчетный период). Эти предпосылки трактуются как фундаментальные условия составления отчетности в соответствии с системой «Годовой отчет – GoB», но не реализованы в общих правилах составления баланса[383]. Концепцию непрерывно действующего предприятия необходимо рассматривать не как принцип оценки, а как формальный принцип составления баланса[384]. Леффсон включил ее в систему целей баланса в качестве базиса и составного элемента GoB. Определения принципов документирования и включения в отчет являются более основательными и разносторонними по сравнению с первым изданием, но их принципиальная интерпретация не изменилась. Кодификация этих принципов в § 252 HGB 1986 г. сохранила этим принципам характер GoB[385]. Необходимость их кодификации связана с тем, что законодатель определял принципы, содержание которых было особенно важно и которые не были закреплены в нормативных актах ранее.

Леффсон интерпретировал задачи и концепцию баланса в новом балансовом праве в традициях Шмаленбаха. В своих выводах о задаче баланса он отдает предпочтение исчислению финансовых результатов, как и в первом издании. Определение задач баланса учитывает также аспекты объективности и статику распределяемой прибыли Мокстера. Леффсон выделяет в составе балансового права

[380] См.: Leffson (Grundsätze, 7. Aufl.), S. 150.
[381] Там же, с. 151.
[382] См.: Там же, с. 174.
[383] См.: Там же, с. 180.
[384] См.: Leffson (Going-Concern-Prämisse), S. 604; Farr (Insolvenzprophylaxe), S. 165.
[385] См.: Leffson (Vorschriften), S. 5.

основные и второстепенные принципы, направленные на реализацию защитных функций счетоводства. Защита интересов третьих лиц осуществляется через отражение хозяйственного состояния предприятия посредством документирования и регистрации фактов хозяйственной жизни[386]. В своих выводах Леффсон ссылается на историческое развитие баланса. Задачи и основные составляющие его концепции нового балансового права не отличаются от приведенных в первом издании. Можно отметить, что некоторые выводы относительно отдельных принципов не отвечали новым веяниям в законодательстве.

4. ЗНАЧЕНИЕ ДИНАМИЧЕСКОЙ ТРАКТОВКИ БАЛАНСА ПРИ РАСКРЫТИИ ВОПРОСА ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ В АБЗ. 2 § 249 HGB

4.1. Вступление

Статическая и динамическая трактовки баланса не только определяют цели, задачи и концепцию баланса. Проблема регулирования резервов в абз. 1 и 2 § 249 HGB 1986 г. даст повод по-новому раскрыть ее в статической и динамической трактовке.

Перечень резервов в § 249 HGB 1986 г. не содержит собственно понятия резерва. Предписания не содержат правил формирования резервов, вытекающих из абз. 1 и 2. С некоторыми отклонениями было продолжено ранее существовавшее регулирование на основе акционерного права. Дополнительные положения содержатся в § 274 HGB для раскрытия вопросов налогообложения; § 249 HGB распространяется на все хозяйствующие субъекты. Формулировка абз. 1 § 152 AktG 1965 г. относительно значения GoB не учитывалась[387].

Так, абз. 1 § 249 HGB выделяет резервы с характером обязательства (отчисления на покрытие сомнительных долгов, вероятных убытков от нереализованных сделок, обязательное формирование

[386] «...Отражение финансового положения предприятия является полным тогда и только тогда, когда определяются его имущественное состояние и рентабельность», Leffson (Generalnormen), S. 319.
[387] См.: Selchert (Rückstellungen), S. 1541.

которых не предусмотрено нормативными актами[388]) и резервы на покрытие затрат (отчисления на затраты по техническому обслуживанию или демонтажу).

Принципиальное изменение произошло в определении резервов на затраты в абз. 2 § 249 HGB[389]. Законодатели не приняли проект, в основе которого лежал AktG 1965 г., а только предписали строго ограниченные рамки формирования резервов на покрытие затрат. При этом они допустили, со ссылкой на проект закона, в случае необходимости право для стран – членов ЕС, согласно абз. 2 ст. 20 Четвертой директивы, на отражение в пассиве резервов на покрытие затрат[390]. В соответствии с абз. 2 § 249 HGB, «...резервы могут формироваться по затратам, осуществляемым в отчетном году или будущих периодах, размер или момент возникновения которых нельзя определить на отчетную дату».

Регулирование резервных отчислений на покрытие затрат в абз. 2 ст. 20 директивы в виде права государств участников основано на проекте германской делегации. Приняв во внимание налоговые последствия в случае закрепления возможности формирования таких резервов, делегация была не готова согласиться с положением, которое существовало в других странах ЕС[391].

4.2. Динамическая трактовка резервов на покрытие затрат по абз. 2 § 249 HGB

В отчете комиссии по поводу положений абз. 2 § 249 («...по затратам, осуществляемым в отчетном году, или будущих периодах») отмечается, что резервы формируются на покрытие конкретных будущих затрат, которые должны быть отражены в учете в отчетном году или ранее[392]. Резервы на покрытие затрат соответствуют традиционной динамической теории баланса и, следовательно, распределению

[388] В счетоведении выделяют резервы на выданные обеспечения, обязательное создание которых не предусмотрено нормативными актами, и резервы на покрытие затрат; см.: Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 79. В приведенной законодательной трактовке первые называются резервами с характером обязательства.

[389] См.: Ordelheide / Hartle (Rechnungslegung), S. 16.

[390] См.: Biener/Berneke (Bilanzrichtlinie-Gesetz), S. 79.

[391] См.: Biener (AG), S. 71.

[392] См.: Отчет юридической комиссии в Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 82.

затрат по периодам и исчислению финансовых результатов. Бинер и Бернеке специально подчеркивают, что, согласно абз. 2 ст. 20 Четвертой директивы, «...формирование резервов допускается только в динамической трактовке баланса»[393]. Борштелль, соглашаясь с Коененбергом[394] и Буссе фон Кольбе[395], констатирует: «Допущение создания резервов на покрытие затрат в абз. 2 ст. 20 Четвертой директивы ЕС представляет собой элемент динамического составления баланса»[396]. Кроме того, в п. 5 абз. 1 § 252 HGB присутствует динамическое требование периодизации затрат, на основе которого могут формироваться резервы на покрытие затрат[397]. Противоречия текста проекта закона («...отражение затрат будущих периодов...») исчезают, если заменить понятие «затраты» на «расходы». Использование понятия «затраты» основано на первоначальном тексте ст. 20 Четвертой директивы, который предполагает формирование резервов на покрытие затрат, которые «...будут осуществлены в следующих отчетных периодах»[398].

Бинер и Бернеке привлекают эти определения для обоснования динамической теории баланса[399]. Точный текст предписаний ЕС, измененный по инициативе германской делегации, подтверждает вывод о том, что посредством предписаний предоставлялось право выбора отражения в прошлые периоды затрат, которые осуществятся в платежах будущих отчетных периодов, но вероятность их возникла сейчас. Абз. 2 § 249 HGB нужно анализировать во взаимосвязи с дискуссией о динамической трактовке баланса. В этом случае обсуждалась возможность истолковывать сомнительные вопросы в соответствии с прочими подобными предписаниями[400].

В настольной книге аудитора (WP-Handbuch) выделяется четыре конкретных условия, выполнение которых необходимо для образования резервов:

[393] Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 80; Maul (Aufwandsrückstellungen), S. 631; Eder (Aufwandsrückstellungen), c. 22; Kupsch (Bilanzierung), S. 68.

[394] См.: Coenenberg (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 1587.

[395] См.: Busse Von Colbe (Rechnungslegungsvorschriften), S. 198.

[396] Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 48.

[397] См.: Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 53–65.

[398] Biener (AG), S. 71.

[399] См.: Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 81.

[400] Эдер ссылается на германское влияние в вопросе разграничения резервов на покрытие затрат и прочих резервов; на основании этого определяются резервы на покрытие затрат в абз. 2 ст. 20 директивы; см.: Eder (Aufwandsrückstellungen), S. 26.

«… – обязательно должна присутствовать возможность списания затрат (погашаемость затрат);

– причина затрат должна возникнуть в текущем отчетном году (причинность затрат);

– затраты должны быть вероятными или гарантировать расходы (ожидание затрат);

– размер расходов или момент их возникновения должны быть неопределенными (неуверенность затрат)»[401].

Условие 1

Требование «списания затрат» имеет целью соблюдение принципа объективности: резервы, по абз. 2, должны быть по плану включены в затраты, так как «…очевидно предположение конкретных будущих затрат (которые в общем станут расходами)»[402]. Кроме того, упоминается условие о необходимости формирования резервов[403]. Требование обязательного списания затрат должно предотвращать самовольное формирование резервов предприятия.

Условие 2

Трактовка права формирования резервов в тексте закона вызывает разногласия относительно вопроса, должны ли списываться постоянные затраты на будущие или текущие доходы, согласно экономическому подходу.

Условие 3

Предположения, обозначенные в законе, относительно вероятности и гарантированности затрат на отчетную дату интерпретируются в экономической литературе как «достаточно вероятные»[404]. Не каждая ничтожная вероятность может стать основанием для формирования резервов. Для отражения резервов в бухгалтерском учете требуется представить причины, по которым было решено формировать резервы.

Условие 4

Неопределенность размера или момента возникновения расхода – типичное условие формирования резервов. Если согласно договору существует определенность относительно размера и момента возникновения затрат, то недопустимо формирование резервов. Также нет ответа на вопрос о формировании резервов по обязательствам, возникшим из еще несостоявшихся сделок.

[401] WP-Handbuch 1985–1986, Bd. II, S. 68; а также абз. 2 ст. 20 директивы; см.: Sahner (Bilanzierung), S. 168.

[402] Отчет юридической комиссии в Biener/Bernecke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 82.

[403] См.: Siegel (Rückstellungen), S. 304.

[404] Kupsch в Hoffbauer/ Kupsch (BHR), § 249.

Низкая степень конкретизации вопросов, связанных с формированием резервов на покрытие затрат, обусловлена конфликтом между принципами объективности[405] и неравенства (в экономической литературе – принцип причинности). Если по принципу объективности требуется согласованность расходов с доходами и отсутствие субъективности при составлении баланса, то принцип причинности предполагает взаимосвязь только между производственными затратами и расходами[406]. Названные условия являются попыткой конкретизации пограничной области между принципами реализации и объективности. Ввиду необходимости гармонизации директивы и разработки отчета комиссии, хозяйствующим субъектам разрешено формировать резервы по конкретному перечню расходов (затрат) в том случае, если предполагается существование предприятия в обозримом будущем. Однако формирование резервов предполагается не как право выбора, а как обязанность. В этом смысле выводы комиссии являются противоречивыми.

Если принять во внимание обсуждаемые критерии, возникает вопрос, почему законодатели дополнительно утвердили в п. 3 абз. 1 § 249 HGB право формировать резервы на покрытие затрат, вероятность возникновения которых по п. 2 абз. 1 § 249 HGB обозначилась в отчетном году. Так как абз. 2 § 249 HGB допускает принятие во внимание условий формирования резервов, то содержание п. 3 абз. 1 § 249 HGB вытекает из истории происхождения данной проблемы.

4.3. Проблема формирования резервов на капитальный ремонт

Анализ абз. 2 § 249 HGB показывает, что законодатели в первом проекте собирались разрешить создание резервов на капитальный ремонт[407]. В проекте 1980 г. формулировка существенно отличалась от абз. 2 ст. 20 директивы[408]. Так, могли образовываться резервы по

[405] О принципе объективности см.: Eder (Aufwandsrückstellungen), S. 30.

[406] См.: Kupsch, in: Hoffbauer/ Kupsch (BHR), § 249.

[407] О развитии абз. 2 § 249 HGB см.: Eder (Aufwandsrückstellungen), S. 22; Borstell (Aufwandsrückstellungen), S. 44.

[408] См.: Проект закона об использовании Четвертой директивы ЕС для координации коммерческого права (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 36.

затратам, которые возможно списать в будущем, если они вызваны производственным использованием внеоборотных активов. Проект от 29 марта 1985 г. изменил данную трактовку и ограничил возможность образования резервов на капитальный ремонт[409]. Формулировка проекта от 9 августа 1985 г. содержала только улучшение текста закона[410]. Окончательная трактовка закона от 19 декабря 1985 г. распространила порядок формирования резервов в абз. 2 § 249 HGB и на прочие затраты. «...В абз. 2 § 249 HGB только была повторена норма п. 1 абз. 2 § 250 HGB-E о том, что резервы могут образовываться не только на капитальные ремонты»[411].

В экономической литературе обсуждалась юридическая сущность вопроса, является ли допустимым образование резервов на капитальный ремонт на общих условиях. По этому вопросу имеются два различных мнения. Одни авторы отрицают возможность законодательного предписания формирования резервов. Они обосновывают свое мнение ссылкой на принцип причинности, относящийся к исчислению расходов, и принимают во внимание концепцию реализованной прибыли Мокстера. Согласно последней при исчислении финансовых результатов должны противопоставляться доходы и расходы соответствующих периодов, которые можно рассматривать как производственные затраты и доходы от реализации. Это соответствие зависит от «причинной» связи между доходами и затратами относительно их влияния на исчисления финансового результата данного периода, а также имеет значение и для резервов, поэтому затраты, образованные резервом, должны быть «причинно» связаны с доходами текущего или более ранних периодов.

Зигель, выводящий формирование резервов из динамической трактовки баланса с целью аппроксимации доходов, интерпретирует экономическое содержание ремонта как создание необходимой базы на будущие периоды[412]. Ремонт внеоборотных активов не является необходимым в прошлые периоды; поэтому он не может относиться

[409] См.: Проект измененной концепции положений балансовой директивы от 29 марта 1985 г., с. 8.

[410] См.: Проект закона об утверждении Четвертой, Седьмой и Восьмой балансовой директивы Советом ЕС по координации коммерческого права (Bilanzrichtlinien-Gesetz) от 1 августа 1985 г., с. 10.

[411] Отчет юридической комиссии, in: Biener/Berneke (Bilanzrichtlinien-Gesetz), S. 82.

[412] См.: Siegel (Rückstellungswahlrecht), S. 417.

на затраты в периоды, предшествующие ремонту[413]. Так как участие в доходах прошлых периодов должно рассматриваться как необходимое условие образования резервов, «...то резервирование расходов на ремонт необоснованно. Доказательство принадлежности ремонтов к будущим отчетным периодам означает, что резервирование капитальных ремонтов, согласно закону, недопустимо»[414]. В другом месте Зигель ссылается на то, что рационально работающий предприниматель избегает учета затрат, «...если они относятся к будущим выгодам»[415]. Зельхерт рассматривает ремонт с технической точки зрения как результат использования оборудования в прошлом, т.е. в периоды, предшествовавшие самому ремонту. С точки зрения экономического подхода принимается во внимание износ, начисленный в прошлые периоды через амортизацию. Амортизационные отчисления должны учитываться при формировании доходов. Капитальный ремонт, напротив, служит для обеспечения получения доходов в будущем, после ремонта[416]. «...Обоснованность включения в затраты резервов на капитальный ремонт в предшествующие периоды не ясна.... Поэтому включение будущего капитального ремонта в затраты отчетного года не соответствует принципам надлежащего ведения бухгалтерского учета. Из этого следует, что требование обоснованности формирования резервов по данной статье затрат принципиально не выполняется»[417].

В экономической литературе встречается мнение, которое обосновывает причинную связь капитального ремонта не с будущими, а с прошлыми доходами. Ордельхайде и Хартле трактуют резервы на капитальный ремонт как корректировку заниженной суммы амортизации[418]. «...Из этого следует, что они связаны с доходами того периода, в котором возникли. Предварительный расчет капитального ремонта, исходя из свойств оборудования, не может быть обоснованным»[419]. Ордельхайде и Хартле связывают капитальный ремонт с исчислением общих расходов отчетного периода, которое предпринимается в случае линейного метода начисления амортизации по-

[413] См.: Siegel (Rückstellungswahlrecht), S. 417.

[414] Там же.

[415] Siegel (Rückstellungen), S. 304.

[416] См.: Selchert (Rückstellungen), S. 1544.

[417] Там же.

[418] См.: Ordelheide/Hartle (Rechnungslegung), S. 17.

[419] Там же.

средством формирования резервов[420]. Мауль оценивает обоснованность ремонта оборудования по сумме его износа за год[421]. «...Необходимые расходы определяются расходами, принимавшимися при исчислении доходов от реализации в качестве необходимых затрат отчетного периода»[422]. Мауль, со ссылкой на концепцию реализации Мокстера, отрицает правомерность формирования резервов на капитальный ремонт. В обеспечении товарооборота отчетного периода участвуют все (в том числе и будущие) расходы, которые были известны до отчетной даты»[423]. Похоже описывает момент учета ремонта и Майер-Вегелин: «Причиной ремонта предмета имущества является его непосредственное использование, которое повлекло за собой получение доходов. Процесс производства в данный период связан и с затратами на ремонт, понесенными в прошлом, вызванными износом оборудования и необходимостью восстановления его до первоначального состояния»[424].

Паус высказывает другую точку зрения: «Для многих видов затрат невозможно их соотнесение с определенными доходами. При этом необходимо дать другую характеристику принципу причинности. Резервы на покрытие затрат не играют роли в формировании конкретных доходов»[425]. Главное, по Паусу, – это неопределенность самого понятия «причинность». Применение экономических принципов при отражении резервов может помочь, но не является решением проблемы[426]. По Эдеру, капитальный ремонт может интерпретироваться и как вызванный использованием в прошлом, и как относящийся к будущему. Поэтому ссылка на временную определенность резервов на ремонт принципиально не возможна[427].

Мокстер, который интерпретирует принцип причинности как подпринцип принципа реализации, рассматривает отражение резервов на капитальный ремонт без связи с принципом реализации. Соответствующие затраты не связаны с текущим или более ранними

[420] Ордельхайде и Хартле рассматривают проблему резервов и регрессивной амортизации; см.: Ordelheide/Hartle (Rechnungslegung), S. 17.
[421] См.: Maul (Aufwandsrückstellungen), S. 633.
[422] Там же.
[423] См.: Moxter (Bilanzrechtsprechung), S. 49.
[424] Майер-Вегелин в Küting/Weber (Handbuch), § 249; выводы похожи на Шеффлера, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (Beck HdR).
[425] Paus (Probleme), S. 1419.
[426] См.: Там же.
[427] См.: Eder (Aufwandsrückstellungen), S. 107.

отчетными периодами. Капитальный ремонт должен, по Мокстеру, учитываться только как уменьшение начисленной амортизации; поэтому законодатели допустили право формирования резервов. «...Если в первые годы использования дополнительно начисляется (добровольно) резерв на капитальный ремонт, то учет должен трактоваться не из принципа реализации, а из цели оптимизации исчисления прибыли»[428]. «...Смысл и цель резервов на капитальный ремонт в том, что при составлении баланса прибыль отчетного периода по возможности должна **выравниваться**»[429]. Мокстер отмечает уверенность законодателей в том, что предприниматель при планировании конкретных будущих затрат, в особенности капитального ремонта, должен учитывать то, что хочет видеть предприятие продолжающим деятельность. Проект правительства ориентировался на сохранение возможности эксплуатации используемого оборудования, поэтому в резервы включают не только затраты, списываемые на себестоимость. В связи с несоразмерной нагрузкой финансовых результатов соответствующего отчетного года затратами они должны распределяться на большее число отчетных периодов. Обоснование этой идеи следует из наилучшего отражения состояния финансовых результатов. Учет этой особенности в своем проекте комиссия объяснила тем, что «в формировании резервов на покрытие затрат проявляется не только забота о будущем, выраженная в создании резервов, но и предвидение конкретных затрат, которые добавятся в отчетном году или в более ранний период и которых предприниматель не сможет избежать, если хочет продолжать начатое дело»[430]. Кроме того, германские предприятия должны учитывать возможность образования резервов и в интересах гармонизации бухгалтерского учета, «...которая проводится в странах ЕС. Свобода действий при определении политики составления баланса допускается только в пределах зарезервированных сумм»[431].

Проблема образования резервов связана, собственно, не с целями баланса, а, скорее с проблемами гармонизации учета и увеличения конкурентоспособности деятельности германских предприятий в

[428] Moxter (Bilanzlehre, Band II), S. 31.
[429] Там же, с. 30.
[430] Отчет юридической комиссии, in: Biener/Berneke (Bilanzrichtlinie-Gesetz), S. 82.
[431] Отчет юридической комиссии, in: Biener/Berneke (Bilanzrichtlinie-Gesetz), S. 83; WP-Handbuch 1985–1986, Bd. II, S. 67.

Европейском сообществе. Резервы необходимы для того, чтобы крупные затраты в момент их фактического возникновения с точки зрения бухгалтерского учета не очень нагружали финансовый результат предприятия. Это поддерживает финансовые показатели деятельности предприятия за счет эффекта сглаживания[432]. Резервы на покрытие затрат, особенно капитального ремонта, формируются на фоне общего развития процесса трансформации. Выводы нормативных материалов основываются на причинах, чуждых сущности баланса. Вопрос распределения затрат на капитальный ремонт по периодам (между будущими и текущими доходами) несущественен. Принцип причинности при распределении затрат по периодам, приведенный в динамической трактовке баланса, не упоминается, так как законодатели определили главенство сглаживания финансовых результатов, заботы о финансовом положении[433] и обеспечения конкурентоспособности. Следуя замыслам законодателей, положения о формировании резервов были отражены в абз.2 § 249 HGB[434]. С этой же целью в абз. 2 § 249 HGB было закреплено право на формирование резервов, которое преимущественно обосновывалось налоговыми задачами. При этом трактовка концепции резервов на покрытие затрат не учитывала аргументы динамической трактовки баланса.

4.4. Модифицированная динамическая трактовка баланса при рассмотрении проблемы формирования резервов

Обоснование концепции резервов на покрытие затрат по абз. 2 § 249 HGB нацелено на равномерное распределение затрат по отчетным периодам. Как показывает анализ нормативных материалов, принцип причинности при распределении затрат не имеет значения, хотя цель динамической трактовки баланса – исчисление объективных финансовых результатов, была определяющей в смысле конкретной цели законодательного регулирования. Динамическая цель баланса господствует в законодательных замыслах, но при этом принцип причинности, как концептуальный подтекст распределения затрат, остается без внимания.

[432] См.: Biener (AG), S. 73.
[433] См.: Maul (Aufwandsrückstellungen), S. 635.
[434] См.: Selchert (Rückstellungen), S. 1543; Mayer-Wegelin, in: Küting/Weber (Handbuch), § 249.

При рассмотрении резервов на капитальный ремонт ставится вопрос о пренебрежении к требованию временного соответствия доходов и расходов, т.е. вместо выполнения принципа согласованности доходов и расходов формируются резервы. Шмаленбах не обосновывал необходимость взаимосвязи между доходами и расходами. Таким образом, затраты на ремонт должны учитываться в том периоде, когда в нем возникла необходимость[435]. Ориентация некоторых научных работ на выручку от реализации при формировании резервов является спорной. Машины (например, самолеты) ремонтируются зачастую после довольно длительного использования, затраты на ремонт даже не связаны с выручкой от реализации. Напротив, если капитальный ремонт фактически связан с выручкой от реализации продукции, ежегодное формирование резервов определяется по той доле, которую занимают соответствующие доходы в общей планируемой сумме доходов от использования машины до ремонта. Помимо такого исчисления оценочных резервов, ориентированного на затраты, также допустима методика, по которой их размер определяется по числу лет использования машины до ремонта. В каждом случае резервы до их использования должны начисляться в размере ожидаемых затрат на ремонт.

Если причинная связь между затратами на ремонт и доходами, а также принцип причинности при формировании резервов не учитываются, то возникает проблема обоснования соответствующих критериев формирования резервов. В экономической литературе предлагается решение этого вопроса[436]. Принимая во внимание условия, определенные в WP-Handbuch и предлагаемые в экономической литературе, можно было разрешить модифицированную интерпретацию этих критериев, в особенности причинности затрат, соответствующую правилам исчисления расходов. Сохранение задачи баланса – исчисление сопоставимых финансовых результатов – должно было привести исчисление затрат к распределению общих затрат, включая амортизацию и капитальный ремонт, по годам использования. Учет в этом случае зависел бы от мнения законодателей. Произвольному формированию резервов и влиянию на финансовые результаты противодействует требование списания и ожидания затрат. Так как учет затрат не связывается больше с принципом причинности и временной определенностью, то модификация условий образования резер-

[435] См.: Schmalenbach (Grundlagen, 1. Aufl.), S. 21.
[436] См.: Naumann (Bewertung), S. 102.

вов привела к практическим результатам. Затраты на ремонт распределяются пропорционально времени использования объекта. Это правило распространяется не только на капитальный ремонт, но и на другие виды резервов, определенные в абз. 2 § 249 HGB. Такая постановка соответствует динамической трактовке баланса. Резервы включаются в финансовые результаты общего периода использования актива. Так осуществляется сопоставимость исчисления прибыли. Если речь идет о покупке предприятия, то потенциальный покупатель должен учесть стоимость капитального ремонта при исчислении цены предприятия и проверить выполнение критериев формирования резервов Шмаленбаха[437].

5. СТАТИЧЕСКИЕ И ДИНАМИЧЕСКИЕ ЭЛЕМЕНТЫ НОВОГО БАЛАНСОВОГО ПРАВА

Формирование новой системы балансового права привело к перераспределению статических и динамических элементов в вопросах оценки, документирования и составления баланса. При этом нельзя пытаться проанализировать отдельные балансовые нормы в статическом или динамическом аспектах. Наоборот, концепция баланса должна быть подвергнута анализу с точки зрения подхода, принимающего во внимание обе трактовки баланса. Нормативные материалы не отражают сознательное признание позитивных сторон статической или динамической трактовки, но все же оправдывают, с одной стороны, взаимное влияние трактовок баланса в экономической литературе и праве, существующее с начала развития балансового права, а с другой – последующее развитие самого балансового права.

Балансовое право предписывает выполнение критериев составления баланса в части отражения имущества и кредиторской задолженности. Баланс можно рассматривать как укрупненную инвентаризационную опись имущества и долгов. На этом основана статическая трактовка баланса, из нее вытекают обязательность составления (абз. 1 § 242 HGB), требования полноты и точности (абз. 1 § 242 HGB), содержание баланса (абз. 1, 2 § 247 HGB) и всеобщие принципы классификации статей баланса для обществ (абз. 3 § 265 HGB). Активные и пассивные статьи, составляющие баланс по динамической трактовке, принципиально не находят отражения в балансовом

[437] См.: Schmalenbach (Grundlagen, 1. Aufl.), S. 42.

праве. Кроме того, структура баланса, детализированная в абз. 2 § 266 HGB, согласуется со статической трактовкой баланса. В этом пункте сказывается особое влияние статического учения вообще, и работ Ле Кутра в частности. Баланс в такой интерпретации представляет собой подтверждение на отчетную дату имущества и капитала. Критерии составления баланса «вещественная природа» и «хозяйственная принадлежность» нельзя интерпретировать как собственно динамические или статические. В части отражения финансовых результатов критерий экономической принадлежности можно оценивать как динамический. Этот не самый главный в балансовом праве принцип противоположен статическому критерию права собственности. Совокупность права собственности и пользования определяет хозяйственную принадлежность в вопросах формирования баланса. Данный критерий составления баланса определяет аспект исчисления прибыли и соответствует, в первую очередь, динамической трактовке.

Право оценки оказывается сформулированным в первую очередь с точки зрения динамической трактовки. Затраты по заготовлению или приобретению, их планомерное списание в течение периода фактического использования предмета имущества, а также всеобщий принцип оценки в абз. 2 § 252 HGB (предположение непрерывности деятельности, принцип осмотрительности, принципы реализации и неравенства, принцип постоянства) являются составной частью традиционной динамической трактовки баланса. Учет постулата постоянства, необходимый для реализации принципа сопоставимости, требуемого по динамической трактовке, осуществляется в рамках регулирования оценки (п. 6 абз. 2 § 252 HGB) и при составлении баланса и отчета о прибылях и убытках (абз. 1, 2 § 265 HGB). Эта динамическая трактовка фактически стала формальным правилом. Учет уменьшения предполагаемой стоимости имущества через внеплановую амортизацию в части внеоборотных активов (п. 3 абз. 2 § 253 HGB) и стоимости оборотных средств (абз. 3 § 253 HGB) соответствует статической трактовке.

В итоге существенна дуалистическая концепция торгового баланса, в которой сосуществуют статические и динамические аспекты. Хотя это нецелесообразно, так как в большинстве случаев новые нормативные акты присоединяются к понятию «статика», а понятие «динамика» используется только как узкое определение концепции Шмаленбаха.

Резюме статической и динамической трактовки баланса

В результате анализа развития статической и динамической трактовок баланса можно сделать следующие выводы:

1. Статическая и динамическая трактовки баланса (понятия впервые введены Шмаленбахом) развивались параллельно с момента первой кодификации торгового права на основе Ordonnance de Commerce 1673 г. Неопределенность положений по бухгалтерскому учету и балансу привела к попытке объяснить задачи и концепции баланса посредством этих двух трактовок.

2. Определения балансового права до ADHGB составлялись под влиянием Ordonnance de Commerce. Выводы Савари касаются значения бухгалтерского учета и инвентаризации для защиты интересов кредиторов посредством самоинформирования предпринимателя о его финансовом положении. Инвентаризационная опись и баланс должны пониматься как инструменты защиты интересов третьих лиц путем информирования их об имущественном и финансовом положении. Это следует из системно-логической взаимосвязи предписаний по бухгалтерскому учету и уголовному праву. Концепция баланса Савари трактуется как концепция непрерывности деятельности предприятия и базируется на использовании цен приобретения или принципе наименьших цен. ALR также основывается на этих принципах. Code de Commerce впервые ужесточил предписания по бухгалтерскому учету в связи с ростом злоупотреблений в финансовой сфере.

3. Рассмотрение положения об отчетности в ADHGB требует обратить внимание на проекты и процесс их обсуждения. По сравнению с прежними кодификациями в ADHGB присутствует анализ причинно-следственной связи, необходимый для законодателей, и определение целей баланса, важное для предпринимателей. Защита интересов кредиторов и обеспечение правоотношений как цель такой защиты должны осуществляться на уровне составления баланса через самоинформирование и документирование. Проблема анализа заключается в недостаточной конкретизации целей бухгалтерского учета и баланса для предпринимателей. Материалы остаются здесь неопределенными. Положения были сформулированы под влиянием развития балансового права.

Исчисление стоимости активов и финансовых результатов определяется как законодательная задача баланса, принимаемая во внимание предпринимателями, защита интересов кредиторов формирует приоритет исчисления стоимости имущества (чистых активов) над исчислением финансовых результатов. Концепция баланса строится на определении текущей стоимости как «предполагаемой стоимости». Предписания ADHGB по отчетности не учитывают концепцию непрерывности деятельности из предшествующих нормативных актов. Положения HGB 1897 г. повторили эту систему целей, задач и концепции баланса без существенных изменений. В процессе развития в связи с повсеместным применением системы двойной записи принцип текущих цен больше не интерпретируется как предполагаемая оценка. Это место в соответствии с § 40 HGB 1897 г. занимает себестоимость.

4. Статическая трактовка баланса развивалась в три этапа.

На первом, до издания работ Шмаленбаха, самоинформирование служило для защиты интересов кредиторов. Уголовные предписания о наказании в случае умышленного банкротства, содержащиеся в Ordonnance de Commerce и более поздних кодификациях, сформировали ориентированную на банкротство интерпретацию целей баланса; они должны были принудить предпринимателей к самоинформированию. Сначала задача баланса интерпретировалась большинством авторов односторонне, как определение «...истинного имущественного положения», так называемого реального чистого имущества. Большинство авторов и нормативных актов описывали исчисление финансовых результатов, вытекающее из исчисления чистых активов, через сопоставление чистых активов в качестве второстепенной задачи баланса. Коммерческий баланс снова становится дуалистическим. Из задач защиты интересов кредиторов и обеспечения объективного характера данных бухгалтерского учета выводилась концептуальная ориентация на «истинные» цены замещения (текущие цены). Позднее это приведет к полному пренебрежению к правилу непрерывности оценки: текущие цены не связываются с ценами предыдущего года, а амортизация становится методом снижения оценки (уценки основных средств). Перечень активов и пассивов, составляющих баланс, определяется через раздельную оценку объектов по ценам замещения. При этом статическая трактовка означала приоритет исчисления истинного чистого актива над исчислением финансовых результатов, основанным на сопоставлении стоимости чистых активов на отчетные даты.

Второй этап сформировался благодаря Шмаленбаху, который впервые ввел термин «статика», а также сузил статические задачи баланса до определения стоимости имущества. *На третьем этапе* преподаватели экономической теории в высшей школе обратились к статической теории баланса, интерпретируя ее через другие цели и выводя задачи и концепцию баланса из результатов анализа Шмаленбаха. Статическая трактовка была обоснована в более широком смысле, а не как приоритет исчисления имущества над исчислением финансовых результатов, известный до издания ADHGB. Выделение статических элементов в балансовом праве основывается на концепции оценки ADHGB.

5. Развитие динамической трактовки баланса также зачастую представляется в три этапа. Экономическая теория усматривает значение счетоводства в исчислении финансовых результатов отчетного периода. Влияние двойной записи и существование практической проблемы оценки, например в железнодорожных обществах, склонило авторов к констатации принципа оценки по себестоимости. Цель и концепция оценки неизбежно привели к обоснованию принципа реализации. Концепция непрерывности деятельности предприятия дала повод для интерпретации статей баланса в качестве счетов бухгалтерского учета. Шмаленбах усматривает в этой трактовке антистатические аспекты. Исходя из точки зрения действующего предприятия и правильного исчисления тотальной прибыли, Шмаленбах подчеркивал значение исчисления ее по периодам как части определения тотальной прибыли в связи с важностью сопоставимых финансовых результатов отчетного периода для предприятия как части экономики страны. На этом фоне он формулирует принципы составления баланса (согласованность, непрерывность, осмотрительность, принципы реализации, причинности, наименьших цен, непрерывности), которые должны обеспечивать сопоставимость финансовых результатов по периодам. Для исчисления финансовых результатов баланс приобретает второстепенную роль, финансовый результат выявляется сопоставлением доходов и расходов или поступлений и затрат. Актив и пассив интерпретируются как статьи учета. Динамическая трактовка в этом случае не может считаться полностью обоснованной, за исключением некоторых аспектов. Эти динамические аспекты (исчисление финансовых результатов помимо определения стоимости имущества) основываются на концепции Савари. В третьей фазе динамическая трактовка приобретает существенное значение в AktG 1965 г. в виде исчисления финансовых результатов и концепции непрерывно действующего предприятия.

6. Динамическая трактовка баланса в последующее время привлекается в экономическую литературу и право в качестве примера интерпретации налогового баланса, выведенного из коммерческого баланса и GoB. Некоторые комментаторы торгового права, наоборот, склоняются в своих выводах к примату статической теории баланса.

7. Мокстер исходит из динамической трактовки баланса и развивает свою критику статической интерпретации баланса, которую он пытается рассмотреть в рамках исторической реконструкции. Актив он интерпретирует как потенциал покрытия кредиторской задолженности, который может формироваться и с предположением непрерывности деятельности, и по концепции ликвидации на отчетную дату. Ссылаясь на решение ROHG 1873 г., Мокстер сначала склоняется к предположению ликвидации на отчетную дату. Он не обращает внимания на развитие статической трактовки баланса; сужает интерпретацию актива до потенциала погашения кредиторской задолженности, поэтому определение истинного имущественного положения означает исчисление чистых активов на базе цен замещения. Мокстер рассматривает исчисление финансовых результатов как второстепенную задачу баланса. Его концепция в полной мере не соответствует традиционной статической трактовке баланса, а является скорее дуалистической. Мокстер подвергает динамическую трактовку обновленному анализу. Он уделяет внимание производственно-экономическим тенденциям и отвергает первоначальные выводы Шмаленбаха, которые предлагают исчисление прибыли по отчетным периодам.

8. Интерпретация статической трактовки баланса Мокстера привела к переориентации взглядов в экономической литературе и праве, а также к отходу от динамической трактовки баланса к статической интерпретации «баланса в юридическом смысле». Экономический подход, который фактически не является новым, выводится из системы балансового права как критерия составления баланса. Наиболее важным остается вопрос: произошло ли повышение или снижение стоимости (чистых) активов. Результат соответствующей статической интерпретации баланса приводит к ограничению допустимости формирования резервов. Часть авторов принимает во внимание исчисление потенциала кредитоспособности в рамках ана-

лиза целей баланса. В результате научной дискуссии Мокстер формирует свою «современную статическую трактовку баланса», которая учитывает в качестве задачи баланса исчисление финансовых результатов и «объективно существующую» концепцию непрерывности деятельности. Он интерпретирует принцип реализации, требуемый для исчисления прибыли, как статический, а также отходит от своей первоначальной статической трактовки баланса и склоняется к динамической концепции.

9. HGB 1986 г. продолжил исторически развивающиеся цели и задачи баланса в части всеобщего балансового права для всех хозяйствующих субъектов. Ряд авторов интерпретирует основные вопросы баланса на фоне исчисления потенциала погашения кредиторской задолженности.

10. В процессе обсуждения Четвертой директивы ЕС и HGB 1986 г. Мокстер модифицировал свою статическую трактовку. Используя «тезис взаимозависимости», он интерпретирует предписания всеобщего балансового права и круг целей и норм баланса для торгового права с помощью «статики распределяемой прибыли». Согласно старой концепции баланса, различаются чистые активы и прирост чистых активов. Так получается при учете доходов по нормам торгового права. В качестве основного содержания балансовых норм Мокстер описывает принципы реализации и неравенства, которые служат консервативному исчислению прибыли от реализации. Законодатели отразили эти принципы также в балансовых нормах для товариществ и рассматривают исчисление финансовых результатов как цель годовой отчетности для всех организационно-правовых форм. Остальные принципы отражаются в требовании объективности. Консервативное исчисление размера дивидендов отвечает законодательному регулированию современной статики, которая, с одной стороны, развивает «наивную», ориентированную на отражение имущества статику, с другой – соответствует, по Мокстеру, традиционному германскому балансовому праву. Его толкование задач баланса отражает и развитие балансового права, и концептуальные элементы понятия «статика». Он пренебрегает особым выделением принципа оценки по себестоимости. В своей трактовке задач и концепции баланса Мокстер приближается к динамическому толкованию.

11. На примере резервов по абз. 2 § 249 HGB 1986 г. можно рассмотреть значение динамической трактовки баланса. Юридические материалы подтверждают, что образование резервов на капитальный ремонт не зависит от временной взаимосвязи доходов и затрат. Пренебрежение принципом причинности ставит вопрос о критериях образования резервов. Принимая во внимание условия абз. 2 § 249 HGB 1986 г., обсуждаемые в научной литературе, можно предложить модифицированную динамическую трактовку баланса, основанную на исчислении затрат.

12. Результаты реконструкции статической и динамической трактовки баланса показывают, что экономическая наука и право всегда интерпретируют коммерческий баланс как дуалистический баланс (исчисление стоимости имущества и финансовых результатов), при этом на протяжении развития балансового права существовали различные приоритеты. В то время как понятие «динамика» использовалось в основном только Мокстером по отношению к Шмаленбаху, понятие «статика» сохраняет свое значение на всем протяжении дискуссии. Трактовка баланса в правовом смысле как статического нецелесообразна, так как зачастую балансовое право основывается как на статических, так и динамических элементах.

13. Параллельное развитие балансового права и трактовок баланса привело к тому, что вопрос статических и динамических элементов был включен и в новое балансовое право. Баланс, относящийся к имуществу и кредиторской задолженности, имеет статическую основу, тогда как структура баланса и экономическая принадлежность статей баланса – динамическая. Правила оценки также динамические (всеобщий принцип оценки по ценам приобретения или изготовления), правила переоценки – статические. Поэтому новое балансовое право содержит и статические, и динамические элементы.

Послесловие

О ПРИРОДЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Прочитанная вами книга написана известным немецким специалистом в области бухгалтерской науки Франком Обербринкманном. Анализируя историю системы хозяйственного права, он исследовал развитие представлений о природе бухгалтерского баланса в Германии. Полученные результаты автор объединил в четырех частях по следующим направлениям: структура теории; эволюция балансового права; генезис учетных задач; особенности немецкой школы бухгалтерского учета.

Структура теории

Книга состоит из трех частей и как бы повторяет и структуру теории, и эволюцию права в Германии. Первая часть посвящена развитию торгового и балансового права. По мнению автора, в основу германского торгового права положены работы великого французского бухгалтера Жака Савари (1622–1690). Во второй части проанализировано развитие статической и динамической трактовки баланса. В третьей части проведено исследование современного этапа развития счетоведения и системы балансового права в Германии, а также некоторых проблемных тем бухгалтерского учета, в частности обоснование природы капитального ремонта. Теория развития бухгалтерского баланса рассмотрена в трех аспектах – цель, задачи и концепция бухгалтерского учета (табл. 1). Такой алгоритм должен помочь читателям быстрее разобраться в двух основных интерпретациях баланса.

Таблица 1

Две интерпретации бухгалтерского баланса

Аспект	Проблема	Форма баланса
Цель	Самоинформирование	Динамическая
	Защита интересов кредиторов	Статическая
Задача	Исчисление финансовых результатов	Динамическая
	Определение стоимости имущества	Статическая
Концепция	Непрерывно действующее предприятие	Динамическая
	Ликвидация на отчетную дату	Статическая

Под *целью* бухгалтерского учета и / или составления баланса автор понимает то, чего хочет добиться составитель баланса, или то, что в самом общем виде требует от него законодатель. Выделяются две основные цели бухгалтерского учета:

- самоинформирование предпринимателя (собственника) о хозяйственном положении предприятия и происходящих производственных процессах в целях контроля за его эффективным управлением (*нем.* – Selbstinformation);
- защита интересов кредиторов с помощью данных бухгалтерского учета (*нем.* – Gläubigerschütz).

Изначально целью бухгалтерского учета и составления баланса было именно самоинформирование предпринимателя (который и был собственником фирмы), позднее, в результате развития системы кредитования, защита интересов кредиторов стала доминировать. Так, в XX в. юридическую обязанность ведения бухгалтерского учета и составления баланса стали связывать с защитой интересов третьих лиц от недобросовестной деятельности администрации. В результате появилось два понимания бухгалтерского баланса: *динамическое*, при котором в явном и/или неявном виде актив понимается как вложенный капитал, а цель учета сводится к управлению его кругооборотом (отсюда и название – динамический баланс); и *статическое*. Считается, что при статическом понимании актив представляет имущество фирмы, а цель учета в поддержании платежеспособности предприятия (отсюда название – статический баланс).

Обе цели учета не исключают друг друга и чаще всего и в жизни, и в книге упоминаются вместе. Цель составления баланса рассматривается так, что на каждом этапе развития счетоведения она приобретает новые черты, новые грани. Так, если (например, у Савари в Ordonnance de Commerce) цель составления баланса раньше сводилась к контролю («не обворовали ли предпринимателя его работники») и обеспечению в судебных спорах доказательной силы торговых книг, то затем к ней добавились и обеспечение финансово-экономического равновесия хозяйствующего субъекта, и профилактика неплатежеспособности, и выявление прибыли, и раскрытие методов ее распределения, и др.

Под *задачей* бухгалтерского учета и / или составления баланса подразумевается то, с помощью чего составитель баланса может добиться поставленной цели. В книге выделяются две задачи:

♦ исчисление финансовых результатов (*нем.* – Gewinnermittlung);

♦ определение стоимости имущества (*нем.* Vermögensermittlung).

Именно задача баланса в основном определяет интерпретацию, которая используется при его составлении. Задаче исчисления финансовых результатов соответствует динамическая трактовка баланса, задаче определения стоимости активов – статическая. В результате анализа автор приходит к выводу, что в современной системе бухгалтерского учета обе задачи сосуществуют более или менее успешно, хотя в счетоведении они рассматриваются изолированно и исключают друг друга.

Концепция бухгалтерского учета и баланса – эта та парадигма или основная предпосылка, на основе которой составляется баланс. Обербринкманн предлагает две концепции учета:

♦ продолжение деятельности (в России более известна как концепция перманентности – непрерывно действующего предприятия) (*нем.* – Fortführungskonzeption);

♦ ликвидация предприятия на отчетную дату, концепция ликвидности (*нем.* – Zerschlagungskonzeption).

Перманентность предполагает сохранение оценки на всех этапах движения капитала, ликвидность требует текущей оценки имущества на момент составления баланса. Исторически на выбор концепции оказывала влияние система бухгалтерского учета (простая или двойная бухгалтерия). Так, на начальном этапе развития счетоводства в силу распространенности простой записи концепция непрерывно действующего предприятия (перманентности) была неприменима. В системе двойной записи возможны обе концепции, каждая из которых оказывает влияние на систему принципов, представленных в балансе. Например, концепции непрерывно действующего предприятия (перманентности) соответствуют принцип оценки по себестоимости и запрет переоценок, а концепции ликвидности соответствует принцип оценки по текущим (справедливым) ценам и требование проведения переоценок.

Эволюция бухгалтерского права

Германия – страна юристов. Но истоки немецкого бухгалтерского права возникли тогда, когда Германия заимствовала его исходные идеи во Франции. Переняв множество юридических норм на Западе, немецкие бухгалтеры и юристы в дальнейшем добились больших успехов. (Эволюцию законодательных норм можно представить по данным табл. 2.)

Таблица 2

Развитие законодательных актов

Нормативный акт, место и год издания	Цель	Задача	Концепция	Основные положения	Положение по оценке	Принцип
Ordonnance de Commerce, Франция (1673)	Самоинформирование	Четко не определена	Непрерывно действующее предприятие	Ежегодное составление баланса	Для товарных запасов + себестоимость или наименьшая стоимость	1. Оценка по себестоимости 2. Принцип наименьших цен 3. Разграничение отчетных периодов (в качестве предпосылки)
	Предпосылки защиты интересов кредиторов			Инвентаризация имущества каждые два года	Для дебиторской задолженности – наименьшие цены	
ALR, Пруссия (1794)	Самоинформирование	Нет приоритета	То же	По окончании года проводится инвентаризация	Материалы и запасы – по себестоимости или наименьшим ценам	1. Оценка по себестоимости 2. Принцип наименьших цен 3. Разграничение отчетных периодов (в качестве предпосылки) 4. Документирование фактов хозяйственной жизни
	Защита интересов кредиторов			Полученная прибыль распределяется после ежегодного закрытия счетов (абшлюсса)	Дебиторская задолженность – в сумме, реальной для взыскания	

Продолжение

Нормативный акт, место и год издания	Цель	Задача	Концепция	Основные положения	Положение по оценке	Принцип
Code de Commerce, Франция (1808)	Защита интересов кредиторов	Исчисление реального состояния активов	Не понятна	Предприниматель обязан вести торговую книгу, в которой отражаются все факты изменения активов Инвентаризация проводится каждый год	Предписаний по оценке нет	Принципы не перечислены
Проект Нюрнбергской Конференции, Германия (1857)	Самоинформирование	Исчисление стоимости имущества	Непрерывность деятельности не учитывается	Опись и баланс каждый год, амортизация имущества, находящегося в эксплуатации, распределяется только реализованная прибыль	Оценка имущества по истинной стоимости, но более конкретных указаний нет	1. Составление вступительного баланса 2. Документирование 3. Разграничение отчетных периодов
ADHGB, Германия (1861)	Защита интересов кредиторов	То же	Ликвидация на отчетную дату	Ежегодное составление баланса и описи (ее можно составлять раз в два года); опись и баланс подписываются всеми членами общества	Имущество и задолженность оцениваются по стоимости, предполагаемой на момент составления баланса	1. Отчетный период 2. Документирование

Решение ROHG от 3 декабря 1873 г., Германия	То же	– " –	Непрерывно действующее предприятие	Баланс отражает имущественное положение предприятия на определенный момент времени	Оценка по текущим рыночным ценам, биржевой цене реализации	Сущность баланса – отражение результатов всеобщей воображаемой реализации всех активов исходя из концепции перманентности, исключая факторы ликвидации
Уголовный кодекс, Германия (1877)	– " –	–	–	Урегулирован порядок банкротства, закреплена обязанность документирования и самоинформирования	–	–
AktG, Германия (1884)		–	–	–	Для акционерных обществ обязательна оценка по себестоимости с учетом наименьших цен	–
HGB, Германия (1897)	Самоинформирование и защита интересов кредиторов	Исчисление стоимости имущества	Ликвидация на отчетную дату	Баланс и опись каждый год, но отчетный период не обязательно должен быть 12 месяцев	Активы и задолженность оцениваются по стоимости на текущий момент	Принципы надлежащего ведения бухгалтерского учета (GoB)
Закон о налоге на прибыль, Германия (1920)	Защита интересов кредиторов	То же	–	Под прибылью для целей налогообложения понимается общий прирост чистых активов за отчетный период за исключением некоторых моментов	Оценка по текущим ценам	–

Продолжение

Нормативный акт, место и год издания	Цель	Задача	Концепция	Основные положения	Положение по оценке	Принцип
Закон о налоге на прибыль, Германия (1925)	Самоинформирование	Исчисление финансовых результатов	Непрерывная деятельность предприятия	Переход к динамической концепции прибыли, унифицированы правила амортизации	То же	Принципы причинности (связь затрат и доходов), реализации
AktG, Германия (1965)	Защита интересов кредиторов	–	То же	Запрет на включение в баланс нематериальных активов, созданных в организации, правила распределения доходов и расходов	–	–
Изменения HGB 1965 и 1976 гг.	–	–	–	Непрерывная инвентаризация, выборочная инвентаризация	Возможность оценки активов по группам и по неизменной стоимости	–
HGB, Германия (1986)	Самоинформирование	Исчисление стоимости имущества и финансовых результатов	Непрерывная деятельность предприятия	Баланс и отчет о прибылях и убытках каждый год, но отчетный период не обязательно должен быть 12 месяцев	Активы и задолженность оцениваются по себестоимости или наименьшим ценам	Принципы GoB: тождество данных баланса, раздельная оценка объектов, осмотрительность, реализация, разграничение отчетных периодов, постоянство оценки

Автор справедливо исходит из того, что Ordonnance de Commerce является источником немецкого бухгалтерского права. Основными причинами его издания во Франции конца XVII в. были рост роли государства в экономике, неудовлетворительное состояние кредита и общее ослабление экономическое конъюнктуры. Меркантилизм лег в основу коммерческого права. В то время главными пользователями данных бухгалтерского учета были: сам предприниматель, его семья и их кредиторы. Так перед бухгалтерским учетом возникли две цели: самоинформировать первых и обеспечить интересы вторых. Интересы семьи можно было обеспечить записями в учетных регистрах, а перед кредиторами оправдаться с помощью инвентаризационных описей.

Наибольшие сложности при определении задач составления баланса возникали из необходимости исчисления стоимости имущества и выявления финансовых результатов. Отсюда трудности современного прочтения Ordonnance. Так, Э. Шмаленбах (1873–1955) считал, что Ordonnance de Commerce ставит задачей исчисление инвентаря, а определение прибыли рассматривал как следствие этой процедуры. Напротив, Тер Вен считал исчисление прибыли приоритетной задачей. Отметим, что в книге–комментарии к Ordonnance de Commerce – «Совершенный купец» («Le parfait negociant») Савари предлагал оценивать активы или по себестоимости, или по минимальным ценам (принцип консерватизма или осмотрительности). Если вспомнить, что тогда более распространенной была система простой записи, то возникает вопрос, возможно ли было применение подобных принципов оценки? Методология простой записи предполагает, что остатки имущества и финансовый результат находятся на основе инвентаризации товарно-материальных ценностей на конец отчетного периода. Если предприниматель вел в течение отчетного периода натуральный (количественный) учет товаров как полученных, так и проданных, то инвентаризационная опись могла быть составлена по себестоимости, так как это позволяло выявить состав как реализованных товаров, так и оставшихся в запасе. Если же в течение отчетного периода велся только стоимостной (суммовой) учет поступления товаров и выручки, то инвентаризационная опись могла быть составлена сначала в натуральных единицах, а потом каждая такая единица товаров должна была быть оценена по текущей продажной стоимости на дату проведения инвентаризации. Отсюда следует вывод, что Савари, декларируя оценку по себестоимо-

сти, предполагал ведение натурального (количественного) учета поступления и реализации товаров, что было возможно только при небольших объемах продаж.

Предлагая оценивать товары по себестоимости или наименьшим ценам, Савари рассматривал и вопрос оценки дебиторской задолженности. Всю задолженность он делил на три группы: возможную для взыскания – должна отражаться в балансе в полной сумме; сомнительную – в соответствующей доле; нереальную для взыскания – подлежит списанию в полной сумме.

Помимо принципов оценки по себестоимости и наименьшим ценам, в Ordonnance de Commerce был выдвинут еще один принцип – разграничение отчетных периодов, хотя и в зачаточном состоянии. Примером его применения является требование отражения заработной платы, выплаченной авансом, в активе баланса, т.е. вводилось понятие расходов будущих периодов. Однако к обоснованию этого принципа счетоведение шло довольно долго.

Из основных положений, внесенных Савари, отметим принцип обязательного документирования для обеспечения доказательной силы торговых книг в судебных разбирательствах.

Баланс обществ рассматривался отдельно от баланса предпринимателей и понимался как итоговый отчет о деятельности фирмы с целью выявления и распределения прибыли, полученной за весь период существования предприятия. Этот период назывался тотальным, а прибыль, выявленная в этом случае, соответственно, тотальной. Цель баланса обществ сводилась к выявлению судьбы внесенного капитала, а сам баланс (тотальный баланс) рассматривался как заключительный отчет администрации за весь период существования предприятия. Такая трактовка баланса общества просуществовала в германских государствах до 1861 г., когда была изменена при обсуждении проекта ADHGB.

Code de Commerce давал право бургомистрам и судьям проверять торговые книги. Предполагалось, что баланс и инвентаризационная опись должны достоверно информировать о реальном состоянии имущества предприятия, хотя что означало «реальное состояние», не уточнялось. Однако выдвигалось требование в течение 24 часов после совершения сделки предоставить баланс кредитору по его запросу.

Только во второй половине XIX в. в связи с тенденциями к объединению в Германии возникла необходимость создания общего нормативного акта, который регламентировал бы ведение торговых

книг. Таким документом стал ADHGB 1861 г. Его проект был подготовлен на Нюрнбергской конференции 1857 г.

Проект ADHGB не содержал конкретных указаний по оценке активов, но декларировал требование отражения имущества по истинной стоимости. Современные авторы (Тер Вен, Зайхт и Кенигсхофер) трактуют истинную стоимость как себестоимость, но это было не так. Если бы законодатель понимал под истинной стоимостью себестоимость, то не возникло бы такого понятия как *двойственность критериев оценки* (*нем.* – Doppelte Bewertungsmaßtab). Двойственность критериев оценки предполагала, что имущество оценивается по истинной стоимости, но прибыль может распределяться только уже фактически реализованная. Эта двойственность и означала смещение основ статической и динамической трактовок бухгалтерского баланса. Согласно первой, остатки товаров показывались по текущим продажным ценам, а торговая наценка отражалась в пассиве баланса на счете «Нереализованная прибыль». Таким образом, имущество и дебиторская задолженность должны были оцениваться по истинной стоимости, **предполагамой** на момент составления баланса и проведения инвентаризации. Понятие истинной предполагаемой стоимости (*нем.* – Beizulegender Wert) трактуется как цена, которую «**представляют**» части имущества в тот момент, на который составляется инвентаризационная опись. При исчислении стоимости имущества предполагалась концепция ликвидации предприятия, а для исчисления финансового результата – концепция непрерывно действующего предприятия. Инвентаризационная опись рассматривалась как наилучший метод оценки имущественного положения фирмы.

Отметим, что ни Ordonnance, ни последующие нормативные акты не предписывали конкретной формы торговых книг, а содержали только общие требования к их составлению. Так, проект ADHGB предписывал не способ ведения книг, а то, чтобы из них можно было увидеть общее имущественное положение фирмы на определенный момент времени (первоначально была неприменимая формулировка – «на каждый момент времени»).

ADHGB повторяло требование документирования фактов хозяйственной жизни с целью обеспечения их надлежащей формы и доказательной силы, при этом предписывалась свобода выбора «…целесообразной с точки зрения предпринимателя формы документирования». Основным мотивом ранней трактовки бухгалтерско-

го учета и баланса была идея защиты интересов кредиторов посредством документирования и самоинформирования. При этом в ADHGB, согласно Обербринкманну, выделялось пять функций учета: 1) доказательство (первичные документы, подтверждающие коммерческие сделки, совершенные предпринимателем); 2) журнал (своевременная хронологическая и полная регистрация фактов хозяйственной жизни, которые приводят к изменению имущественного положения фирмы); 3) ресконтро (контокоррентные лицевые счета расчетов); 4) Главная книга (в двойной бухгалтерии – информация об оборотах и сальдо синтетических счетов); 5) баланс (основная отчетная форма).

Баланс приобретал убедительность при наличии инвентаризационной описи, которая выполняла три функции: 1) контрольную, заставляя отчитываться лиц, которых теперь называют материально ответственными; 2) информационную, так как именно инвентаризационная опись раскрывала фактический ассортимент ценностей; 3) отчетную, ибо опись подтверждает то, что указано в балансе.

Балансу придавалось решающее значение при ежегодном распределении прибыли. Однако в данном случае возникал вопрос: следует ли считать полученную величину прибыли относящейся к данному отчетному периоду или это только доля тотальной прибыли. Тогда стало ясно, что если рассматривать финансовый результат отчетного периода только как часть тотальной прибыли, то необходимо введение принципа неизменности методов учета. Хотя и в этом случае сумма прибылей за отдельные периоды не будет равна тотальной прибыли, так как не принимаются во внимание другие факторы, например рост цен (прибыль 10 000 руб. сегодня и 15 лет назад – несопоставимые величины). Последнее обстоятельство привело к формированию правила, согласно которому финансовый результат считается *«ежегодно законченным»*, т. е. при исчислении прибыли пришли к ее искусственному разделению по отчетным периодам.

Решающее значение для последующего развития бухгалтерского учета в Германии имеет HGB 1897 г. Он развил традиции предыдущих нормативных документов. Было определено, что «в книгах предприниматель должен отражать информацию о торговых сделках и состоянии активов **в соответствии с принципами надлежащего ведения бухгалтерского учета**» (*нем.* – Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – GoB).

В HGB 1897 г. предписывалась оценка по стоимости на текущий момент времени, т. е. по текущим продажным ценам. Кроме того, были введены принципы, регулирующие учет кредиторской задолженности. Так, кредиторская задолженность могла переоцениваться, когда начислялись проценты за кредит или возникали курсовые разницы. До этого законодатель регламентировал только правила оценки активов и дебиторской задолженности. Кроме того, ст. 29 ADHGB была дополнена положением о том, что инвентаризационная опись и баланс могут составляться не только «каждый год», но и по итогам каждого производственного цикла или даже в пределах значимого (существенного) периода отчетного года. Уже во второй половине XX в. возникла необходимость пересмотра предписаний по балансовому праву, хотя требования HGB непрерывно реформировались. После издания Директив ЕС Торговый кодекс Германии привели в соответствие с ними, что было связано с гармонизацией учета. Оценка по себестоимости и обязанность составления отчета о прибылях и убытках была распространена на предприятия всех организационно-правовых форм. Бухгалтер получил право отклониться от концепции непрерывной деятельности, если ее применение противоречит фактическому или юридическому пониманию положения дел.

В итоге можно констатировать, что в Германии доминирует динамическая интерпретация баланса с учетом принципа консерватизма (осмотрительности), т. е. наименьших цен и неравенства[1], а также некоторых ограничений (регулируются образование резервов и правила распределения доходов и расходов), действует юридическая трактовка критериев включения объектов в баланс.

Отметим еще одну важную особенность германского бухгалтерского права, а именно зависимость принципов оценки объектов имущества от организационно-правовой формы предприятия. В немецком торговом праве помимо разделения предприятий по организационно-правовым формам, как и в нашей стране, существует классификация хозяйствующих субъектов по методам формирования уставного капитала. По этому признаку выделяют общества с вкладом в уставный капитал в виде акций или долей (*нем.* – Kapitalgesell-

[1] Принцип неравенства – разновидность принципа осмотрительности (консерватизма) относится к динамической трактовке и предполагает, что прибыль возникает в момент отгрузки ценностей, а убыток отражается в учете в момент его выявления.

schaft) и общества без вкладов в уставный капитал (*нем.* – Nichtkapitalgesellschaft). К первой группе относятся предприятия, собственники которых отвечают по долгам только в пределах своего вклада в уставный капитал (это акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью); ко второй – предприятия, в которых собственники отвечают по долгам предприятия всем своим имуществом (частные предприниматели и товарищества). Так, еще в соответствии с Законом об акционерных обществах 1884 г. для Kapitalgesellschaft предписывалась оценка по себестоимости, а для Nichtkapitalgesellschaft – общий порядок оценки. Существование дифференцированных принципов оценки было связано с опасностью завышения сумм дивидендов в акционерных обществах (и обществах с ограниченной ответственностью) за счет включения в сумму доходов отчетного периода нереализованной прибыли, полученной в результате переоценки имущества до текущей стоимости. У собственников в Kapitalgesellschaft не существовало сдерживающего фактора при распределении «фиктивной прибыли», так как даже в случае банкротства они несли ответственность по долгам только в пределах своего вклада в уставный капитал. В товариществах и у частных предпринимателей риск завышения дивидендов снижается, так как если они введут своих кредиторов в заблуждение высокими прибылями или завышенными активами, а потом окажутся банкротами, то арест будет наложен и на имущество собственников. Таким образом, у Nichtkapitalgesellschaft баланс нацелен, прежде всего, на самоинформирование о возможном банкротстве, в Kapitalgesellschaft цель – контроль излишней выплаты дивидендов и сохранение минимальной суммы чистых активов. Оценка по себестоимости имела значение в связи с таким основополагающим правилом акционерного права, как поддержание размера уставного капитала. В HGB 1986 г. она была распространена на прочие торговые общества и частных предпринимателей.

На всем протяжении развития торгового права немецкие законодатели пытались разрешить вопрос о том, когда необходимо делать записи в книге. В соответствии с ADHGB в торговых книгах должно отражаться любое изменение активов. В HGB 1897 г. появилось требование отражения в книгах любого изменения активов, вызванного коммерческими сделками. В связи с этим Шмидт-Буземанн предлагает делить все сделки на внешние и внутренние. *Внешние* сделки связаны с изменением капитала, *внутренние* – с изменением имущества. Это соответствует классическому делению фактов хозяйственной жизни на модификации и перестановки. Первые меняют итог баланса, вторые – его структуру. Так, получение кредита меняет объем актива и пассива, а перевод денег из банка в кассу предприятия не изменяет почти ничего.

Генезис учетных задач

Перед бухгалтерским учетом всегда стоят две задачи: определение финансового положения и исчисление финансовых результатов фирмы. Первую задачу считают приоритетной сторонники статической трактовки баланса, вторую – динамической.

Развитие статической и динамической интерпретаций бухгалтерского баланса Обербринкманн в основном связывает с двумя факторами: 1) системой учета (униграфическая или диграфическая); 2) подходом к трактовке баланса (юридический, экономический или смешанный).

На первом этапе изучением проблем баланса занимались, в основном юристы, которые в своих работах анализировали нормативные акты по торговому праву. Постепенно проблема баланса перестала рассматриваться как чисто юридическая, ею заинтересовались и ученые-экономисты. Если вспомнить, что ADHGB и HGB основывались на концепции статического баланса, то отсюда следует вывод, что первый этап развития балансоведения – статический, хотя такое название концепция баланса, отражающего состояние имущества, получила несколько позднее, у Шмаленбаха. На этом этапе еще нельзя говорить о счетоведении, ибо здесь проблемы баланса разрешаются в свете правовой тематики, в рамках которой основной проблемой считается оценка и ее трактовка как «предполагаемой стоимости». Таким образом, теория учета сводилась к теории оценки.

Для истолкования понятия «предполагаемая оценка» представители ранней статической трактовки баланса ввели новое понятие – **всеобщая меновая стоимость** (*нем.* – Allgemeiner Verkehrswert). Оно изучалось многими авторами. Было определено, что всеобщая меновая стоимость – цена, за которую объект может быть реализован в данный момент, но при этом нельзя использовать цены вынужденной или полюбовной сделки. В балансе объекты должны учитываться по всеобщей меновой стоимости на текущий момент времени, однако в то время в нормативных актах не было четких инструкций по оценке. При этом много усилий было потрачено на

трактовку предполагаемой стоимости. Только в 1873 г. было издано Решение Верховного арбитражного суда (ROHG). В нем всеобщая меновая стоимость понималась как рыночная (биржевая) цена реализации, т.е. объективная стоимость. Объективная стоимость – выгода, которую вещь может принести собственнику в силу своих объективных качеств, а индивидуальными, субъективными элементами, связанными с конкретной личностью, можно пренебречь. Рассматривались вопросы о том, как должна определяться меновая стоимость – на рынке приобретения или продажи, самим собственником или другими лицами, нужно ли учитывать при уценке только порчу или гибель имущества, или любое изменение оценки (даже вследствие смены моды). Так как предполагалась ежегодная переоценка имущества до текущей стоимости, то принцип непрерывности оценки игнорировался.

Таким образом, в статической концепции баланса авторы определяли в качестве задачи баланса представление стоимости имущества, но различными методами пытались избежать субъективизма в оценке, хотя уже в то время было ясно, что истинную стоимость имущества может установить только собственник при продаже предприятия. Не случайно в Решении ROHG было записано, что задача баланса – отразить результаты всеобщей воображаемой реализации всех активов исходя из концепции непрерывной деятельности предприятия. Это значило, что при оценке следует игнорировать факторы, обусловленные ликвидацией. Подобное решение было парадоксальным, ибо принцип ликвидности не может сочетаться с принципом перманентности. Поэтому представители ранней статики исходили из принципа ликвидности и предлагали дополнить его при оценке принципом консерватизма (осмотрительности). Так, Рем отмечал, что в интересах кредиторов предприятие тем надежнее, чем ниже оценка его активов, и выше – обязательств. Использование текущей стоимости не исключало принципа наименьших цен.

Создание скрытых резервов оправдывалось как вклад в хозяйственное укрепление предприятия. Баланс уподобляли моментальной фотографии предприятия, которая отражала не стоимость его имущества вообще, а одно мгновение в его развитии. Но что должна изображать эта фотография, было не ясно. Возникло два разных ответа, которые дали две группы исследователей. Одни считали, что единственной задачей баланса является определение реального финансового (имущественного) положения, другие, ссылаясь на предписания

Решения ROHG 1873 г., отмечали, что, наряду с исчислением стоимости активов, определение прибыли также необходимо как следствие абшлюсса – закрытия счетов Главной книги. Причем прибыль может исчисляться как через сравнение инвентаризационных описей, так и путем сопоставления величины чистых активов. Таким образом, отличительной чертой статической трактовки баланса был не полный отказ от исчисления прибыли, а признание ее подчиненной, второстепенной задачей баланса.

В современной литературе проблемами статического баланса занимается немецкий бухгалтер Адольф Мокстер (р. 1929 г.). Имущество он интерпретирует как потенциал погашения долгов, причем выделяются две альтернативы его исчисления: принцип ликвидности – ликвидация предприятия на отчетную дату и принцип непрерывной деятельности предприятия, т.е. делается попытка синтезировать несоединимое: два взаимоисключающих друг друга принципа. В первом случае предполагается погашение всех долгов через реализацию всего имущества; во втором – погашаются только очередные выплаты. Решение ROHG 1873 г. предписывало применять первый вариант, что заведомо ухудшало реальные финансовые показатели предприятия, а ради них и составляется, согласно статической трактовке, баланс. Именно ликвидность как определяющий принцип статики была главным критерием включения объектов в баланс. Так, в статической трактовке в качестве критериев включения в баланс назывались реализуемость и возможность раздельной оценки актива.

Обширное исследование данного вопроса провел Г. Симон, который пришел к выводу, что объект должен включаться в баланс в том, и только в том случае, если он может быть объектом правоотношений или обладает юридической оборотоспособностью (*нем.* – Gegenstand des rechtlichen Verkehrs). В германском торговом праве по сей день сохранилась статическая характеристика, которая акцентирует внимание на способности имущественных объектов к покрытию обязательств (см.: *Бетге Й.* Балансоведение. – М.: Бухгалтерский учет, 2000, С.102), т.е. если объект может быть отчужден (реализован), то он должен быть включен в актив баланса. При этом Бетге выделяет две возможности: конкретную и абстрактную способности к отчуждению. Объект обладает конкретной способностью к отчуждению, если он может быть отчужден вследствие законода-

тельных или договорных отношений. Имущество обладает абстрактной способностью к отчуждению, если оно отчуждаемо по своей природе, а правовые или договорные ограничения в этом случае считаются малозначащими.

Если рассматривать критерии включения объектов в баланс в зависимости от его трактовки, то по статической интерпретации в баланс включаются только те предметы, которые могут быть объектами правоотношений, т.е. обладают конкретной способностью к отчуждению (Симон). Это связано с доминированием юридического подхода к составлению баланса. В динамической концепции, напротив, для включения объекта в баланс достаточно абстрактной способности к отчуждению. Поэтому круг активов, включаемых в баланс, шире, и он требует четкого документирования. В статической трактовке, напротив, как отмечает Хеммерде, обязательно документальное оформление тех активов, которые могут использоваться для покрытия кредиторской задолженности в случае ликвидации. Таким образом, фактическая эксплуатация объектов и их принятие к учету, согласно экономической природе факта, не могут считаться критерием составления баланса, так как в случае ликвидации для покрытия обязательств могут использоваться только те активы, которые принадлежат предприятию на праве собственности. Итак, в целях контроля кредитоспособности победил юридический подход к отражению объектов в бухгалтерском балансе.

Отказ от принципа перманентности (концепции непрерывно действующего предприятия) сводил на нет и роль амортизации в бухгалтерском учете. В статической трактовке баланса ей уделяется мало внимания. Амортизация рассматривается как снижение текущей стоимости имущества по сравнению с предыдущей отчетной датой. В статическом балансе амортизация – это средство не калькуляции себестоимости готовых изделий, а метод оценки активов. Более того, Шмаленбах считал, что в статическом балансе амортизация вообще не нужна, так как статьи баланса, определяемые через оценку реальной стоимости имущества, не требуют сопоставления с балансом прошлого года. Действительно, если в каждом следующем балансе имущество приводится по своей реальной стоимости, зачем связывать переоценку с амортизацией?

В динамическом балансе амортизация вытекает из двух принципов: разграничения отчетных периодов, что приводит к равномерному распределению затрат предприятия по отчетным периодам, и

концепции непрерывной деятельности предприятия (перманентности). Это средство взаимосвязи оценок отдельных периодов, метод списания стоимости актива на затраты отчетного периода. Если в статическом балансе амортизация представляет собой разность между оценками текущего и прошлого периодов, то в динамическом балансе оценка текущего года есть оценка прошлого года за минусом амортизации за год, которая была списана на затраты отчетного периода.

Динамическая трактовка баланса изначально развивалась как критика существовавших на тот момент нормативных документов, составленных в соответствии со статической интерпретацией, т.е. отходом от прерогативы балансового права. Отличительной чертой ранней антистатической концепции являлось признание оценки по себестоимости, на основе чего может быть исчислено изменение имущества, и причины такого изменения. Движущей силой динамической трактовки баланса стало развитие двойной записи. Первая антистатическая трактовка принадлежала Лёву, который вывел *принцип всеобщей формулы:* единственный метод оценки – оценка по себестоимости, так как затраты, которые понес собственник на данный объект, известны более точно, чем искусственно найденные продажные цены или цены замещения. Оценка по себестоимости неоспорима в любой инстанции, ибо сколько потратил в жизни, столько и отразил в балансе. Сам баланс фиксирует информационный потенциал, позволяющий управлять предприятием и исчислять налогооблагаемую прибыль по периодам (Беренд). Исчисление тотальной прибыли потеряло смысл, так как собственники хотят распределять прибыль каждый год. Весь смысл баланса сводится к возможности распределить годовую прибыль.

В рамках динамической теории баланса интересен подход Шеффлера, который в основу оценки положил понятие потребительной стоимости. Она складывается из объективных факторов – ценность объекта безотносительна к конкретному потребителю, и субъективных – ценность объекта для определенного потребителя. Для внеоборотных активов более важными являются объективные факторы, поэтому они должны оцениваться по себестоимости. Объекты, которые участвуют в обороте (перепродаются) могут оцениваться по продажной стоимости, так как для них легче определить потребительную стоимость для конкретного потребителя. То, что при этом теряется сопоставимость в оценке внеоборотных и оборотных активов, не смущает автора.

Вдохновители динамической интерпретации отчетности отвергли Решение ROHG 1873 г. Оценка, предлагаемая в решении, не существует, так как собственник не реализует активы предприятия по частям. Продажная стоимость объектов по отдельности зачастую является более низкой по сравнению со стоимостью, которую они будут иметь при передаче права собственности на предприятие в целом. Даже если руководствоваться предписаниями решения, реальное имущественное положение предприятия отразить в балансе не удастся, стоимость активов, скорее всего, будет занижена. Стоимость предприятия как имущественного комплекса может быть исчислена только через капитализацию чистой прибыли тотального периода всей хозяйственной деятельности предприятия (Сайдлер).

Истоки динамической трактовки баланса прослеживаются в далекой древности (см.: *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2001). Однако ее основоположником, несомненно, был Шмаленбах. Он считал, что бухгалтерский учет – это самостоятельная наука, которая не имеет никакого отношения к праву, рассматривал предприятие как часть народного хозяйства и обосновывал экономический подход к отчетности. Именно он показал, что баланс отражает стоимость имущества только настолько, насколько это требуется для расчета финансовых результатов. Шмаленбах предлагал не составлять отчет о прибылях и убытках в том случае, если в балансе не принимается во внимание изменение оценки активов. Он рассматривал прибыль не как оценку успехов администрации предприятия, а как меру его рентабельности в народно-хозяйственном масштабе. При этом исчисление финансовых результатов важно не столько для исчисления доходов собственника, сколько для определения будущего направления развития предприятия. Важнейшее требование к прибыли, по Шмаленбаху, – не ее точность (так как точности можно добиться только временно), а сопоставимость по периодам и между предприятиями.

Ученые изначально осознавали, что расчленение деятельности предприятия на отдельные периоды зачастую искусственно и вынуждено необходимостью расчета финансовых результатов. Часть расходов не всегда связана с доходами этого периода, что естественно нарушает сопоставимость финансовых результатов. Условием выполнения функции отчетности как индикатора качества управления является **принцип согласования** – согласование прибыли отчетного периода с тотальной прибылью, полученной за весь период деятельности предприятия.

Шмаленбах выделял несколько этапов преобразования финансовых результатов. Первоначально при покупке товаров, материалов, основных средств возникают расходы (*нем.* – Ausgabe), которые отражаются в балансе и представляют собой расходы будущих периодов. После реализации расходы становятся затратами (*нем.* – Aufwand) и списываются на счет прибылей и убытков либо прямо – как товары, либо косвенно – как стоимость основных средств с помощью амортизации. Таким образом, в отчете о прибылях и убытках содержатся данные о затратах и выручке отчетного периода, а в балансе – расходы и доходы, еще не ставшие выручкой и затратами. Баланс у Шмаленбаха – только средство для расчета финансовых результатов, остаточный отчет, где отражаются переходящие и незакрывшиеся статьи расходов и доходов, т.е. доходы и расходы, которые будут сопоставляться друг с другом после закрытия счетов.

Таким образом, для того, чтобы рассчитать финансовый результат отчетного периода, необходимо сопоставить доходы отчетного периода, определенные по принципу реализации (Шмаленбах признает только один момент реализации – отгрузку), и расходы – по принципу равномерности и принадлежности затрат. Для существенной доли затрат проводится их разграничение по принадлежности – данный принцип применяется для прямых затрат, соотносимых с конкретными доходами. Но некоторую долю затрат нельзя прямо сопоставить с конкретными доходами. Если в силу своей природы расходы не могут быть окончательно периодизированы (косвенные затраты), то Леффсон для них предлагает использовать разграничение по периодам – т.е. отнести на те отчетные периоды, к которым целесообразно.

Дело в том, что связывая затраты с доходами, Шмаленбах трактовал затраты как причину доходов (затраты, которые не приносят дохода, считаются потерями), а доходы – как следствие затрат. Отсюда дебет – причина, кредит – следствие. В теории статического баланса предполагается иная трактовка: кредит – причина, как считал Л. И. Гомберг (1866 – 1935), а дебет – следствие.

Наибольшей критике теория динамического баланса подверглась со стороны Мокстера. Он указал на два ограничения, связанных с исчислением прибыли в динамическом балансе: 1) необоснованные и ошибочные оценки в прошлом периоде, проявляющиеся в более поздних периодах (например, завышенные нормы амортизации приведут к тому, что прибыль данного отчетного периода будет занижена); 2) необходимость периодизации затрат в зависимости от вы-

ручки во многих случаях невозможная ибо увязать по периодам соответствие затрат доходам более чем трудно (в качестве примера достаточно привести расходы на рекламу). Предположив, что эти расходы сегодня составили некоторую сумму, можно допустить, что эти расходы принесут доходы, но как их распределить в бухгалтерском учете по отчетным периодам в увязке с когда-то понесенными расходами?

Определенный вклад в критику динамической трактовки внес У. Леффсон, подчеркнув, что граница между осмотрительностью и произволом неизвестна. Хотя в основе динамического баланса и лежит документ, в силу субъективного характера некоторых бухгалтерских процедур (оценка амортизации, резервов, разграничение косвенных затрат, оценка активов по наименьшим ценам) собственник «руками бухгалтера» может влиять на сумму прибыли (главная цель динамического баланса – реальная прибыль, становится недостижимой).

Шмаленбах осознавал недостатки динамической теории, и именно он вывел **эффект двойственности оценки** – если занизить величину прибыли, то в следующем году это может стать причиной более высокой рентабельности, даже несмотря на определенные трудности. Завышение прибыли не менее опасно, чем ее занижение. В связи с этим Шмаленбах соглашается с важностью принципа консерватизма (осмотрительности), хотя по своей природе он не соответствует динамической трактовке баланса, так как ставит под угрозу значение расчета прибыли по периодам. Кроме того, принцип осмотрительности предотвращает завышенные выплаты дивидендов. Взаимосвязан с принципом осмотрительности принцип неравенства – несмотря на то, что прибыль согласно принципу реализации возникает в момент отгрузки, убыток включается в баланс в момент его возникновения и еще до реализации.

Подытоживая сказанное, необходимо прийти к выводу, что неотъемлемыми условиями динамической трактовки баланса являются применение двойной записи (Обербринкманн); разделение результатов по отчетным периодам (Маттеззих), перманентность – концепция непрерывной деятельности предприятия (Леоте). Шмаленбах определил следующие элементы динамической концепции: принцип оценки по себестоимости с учетом наименьших цен (практические соображения), принцип неравенства, разграничение затрат, сопоставление доходов и расходов, амортизация внеоборотных активов.

Набор часто достаточно противоречивых ограничений должен был позволить получить реальный баланс, однако искусственное деление тотального периода на отчетные периоды и включение в прибыль отчетного периода того, что может стать прибылью только в следующем периоде (в силу природы затрат), делало решение этой задачи невозможным. Любопытно, что представители динамического понимания баланса ставили своей целью исчислить «истинную сумму прибыли», но при этом постоянно боялись, что она будет завышенной, поэтому включали в свою концепцию принципы осмотрительности и неравенства, что еще более искажало сумму «истинной прибыли».

Тем не менее такой подход, по мнению многих, предпочтительнее традиционной бухгалтерии, недостатки которой станут еще более ясными, если понять то, что она отражает прошлые данные и тем самым носит исторический характер. Так, Хонко отмечает, что прибыль в экономической теории и в счетоведении различается тем, что счетоведение ориентируется на уже прошедшее время, а экономическая теория и менеджмент – на время будущее. С целью выхода из тупика Мокстер предложил концепцию исчисления вероятных финансовых результатов. В соответствии с ней, чтобы получить информацию о реальной сумме прибыли, необходимо исчислить финансовый результат, скорректированный на темп экономического роста. Так как истинная прибыль не может быть исчислена в отдельном отчетном периоде, в счетоведении необходимо отталкиваться от «вероятных финансовых результатов». В этом случае финансовый результат исчисляется в той сумме, которая уже однажды была принята как правильная и скорректирована на темп экономического роста.

Для наилучшего достижения поставленных целей Мокстер предлагал составлять два баланса (оба – динамические): один – для целей финансового анализа и управления, в нем должна быть представлена вероятная прибыль как индикатор экономического роста; другой – для выплаты дивидендов и сохранения капитала – прибыль с учетом принципа консерватизма (осмотрительности). В своей критике методологии бухгалтерского учета Мокстер идет еще дальше. Он заявляет, что балансовая прибыль и балансовый актив не способны отразить финансовые цели собственников. Это связано с тем, что имущество в балансе представляет собой сумму множества единичных уценок и дооценок, и, следовательно, балансовая прибыль отражает их изменение в искусственно ограниченные периоды. Поэтому в целях управления необходимо исходить не из баланса, а из необходи-

мости финансового плана, содержащего оценку будущих поступлений и платежей предприятия. Таким образом, текущая работа по управлению финансовыми потоками перейдет к финансовому плану, а основная задача баланса сведется к отражению вероятности возможной ликвидности предприятия. И как следствие Мокстер приходит к выводу о том, что составить бухгалтерский баланс, который будет отражать и картину фактического соотношения имущественного и финансового положения, и состояние финансовых результатов, в принципе невозможно.

В условиях статической трактовки упор делается на исчислении «правильной» справедливой стоимости имущества, а прибыль трактуется как прирост чистых активов, однако «правильная» справедливая стоимость находится в результате постоянной переоценки активов, а такая переоценка неизбежно носит субъективный характер. Отсюда и оценка имущества, и величина прибыли носят условный характер. Динамическая трактовка тоже не спасает положение. Хроническая несопоставимость активов, поступивших на предприятие в разное время, делает бессмысленной их общую оценку и лишает актив баланса экономического содержания. Более того, время смешивает себестоимости. Например, предприниматель купил товар за 100 руб., продал за 150 руб.– прибыль 50 руб. Но теперь покупная цена этого товара составила 170 руб., это значит, что на самом деле он вместо прибыли получил убыток 20 руб.

Динамическая прибыль – это только средняя величина, вычисленная как разность между доходами и расходами, периодизация которых весьма часто затруднена, а оценка всегда носит исторический характер. Если в статической трактовке прибыль – неизбежный побочный продукт ежегодного исчисления стоимости имущества фирмы, то и прибыль в этом случае понимается как прирост чистых активов. В динамической трактовке мы сталкиваемся с парадоксом, когда неправильное определение стоимости активов предполагает, якобы, правильное исчисление финансовых результатов.

Осознав, что существующими методами нельзя добиться ни исчисления стоимости активов (никак не оценить объекты актива так, чтобы угадать сумму, которую получат собственники при его продаже), ни определения финансовых результатов, Мокстер пришел к выводу, что задача баланса заключается в консервативном, но исключающем дополнительные убытки исчислении размера прибыли, предназначенной для распределения между собственниками. Такую функцию невозможно закрепить в балансовом праве, так как собственники имеют неограниченное право на доходы со своего предприятия. Отсюда два баланса Мокстера (см. выше) дают разные прибыли: накопленную вообще и «реальную» – распределяемую прибыль. Первая носит вероятностный, вторая – чисто юридический характер. Накопленная прибыль должна быть уменьшена, так как существуют аспекты риска, ликвидации и инвестиций, а также условные факты хозяйственной жизни и события после отчетной даты. Таким образом, регулирование прибыли, в первую очередь, должно базироваться на разделении ее исчисления и использования.

Необходимо отметить связь теории баланса с налоговым учетом. В Германии, согласно закону о налоге на прибыль, действовало положение, по которому правила исчисления прибыли, принятые в торговом праве, распространяются и на прибыль для целей налогообложения. По закону 1920 г. базой налогообложения был общий прирост чистых активов за отчетный период с исключением некоторых моментов. Поскольку в торговом праве того времени господствовала идея статического баланса, постольку и в налоговом праве можно констатировать ориентацию на статическую теорию. Однако когда прибыль стала главным объектом налогообложения, составители нормативных документов приняли динамическую трактовку баланса. Отсюда родилось убеждение, что облагаться налогом должна только реализованная прибыль, исчисленная с учетом принципа консерватизма (осмотрительности). В законе 1925 г. закреплены основные принципы динамической интерпретации баланса: оценка активов по себестоимости, причинность (связь затрат и доходов), реализация. В обязательном порядке унифицированы правила амортизации (амортизация должна отражать снижение стоимости внеоборотных активов и компенсировать соответствующие потери стоимости эксплуатируемых объектов). Дальнейшее развитие налогового права было направлено на ограничение динамической трактовки баланса с целью пресечения попыток занижения налогооблагаемой прибыли. И по сей день, вопреки динамической трактовке, действует запрет на включение в баланс нематериальных активов, созданных самой организацией, установлены четкие регулятивы на образование резервов и распределение затрат и доходов между отчетными периодами.

Особенности немецкой школы бухгалтерского учета

Основная особенность немецкой школы – любовь к процедурам, законам и их реализации. С конца XIX в. в Германии резко возрос интерес к осмыслению этих процедур на научном уровне. Тогда же

появились две теоретические конструкции, позволяющие понять основную учетную категорию или как баланс статический, или как динамический (рис. 1,2).

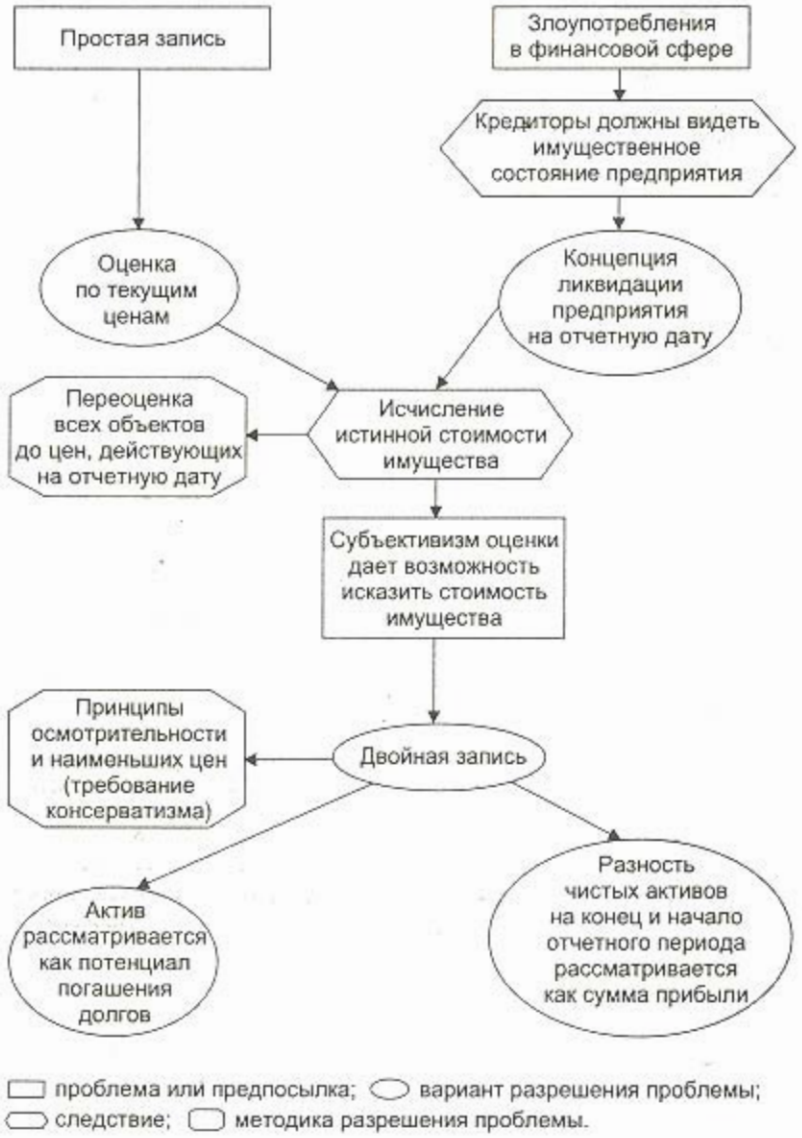


Рис. 1. Развитие статической трактовки баланса

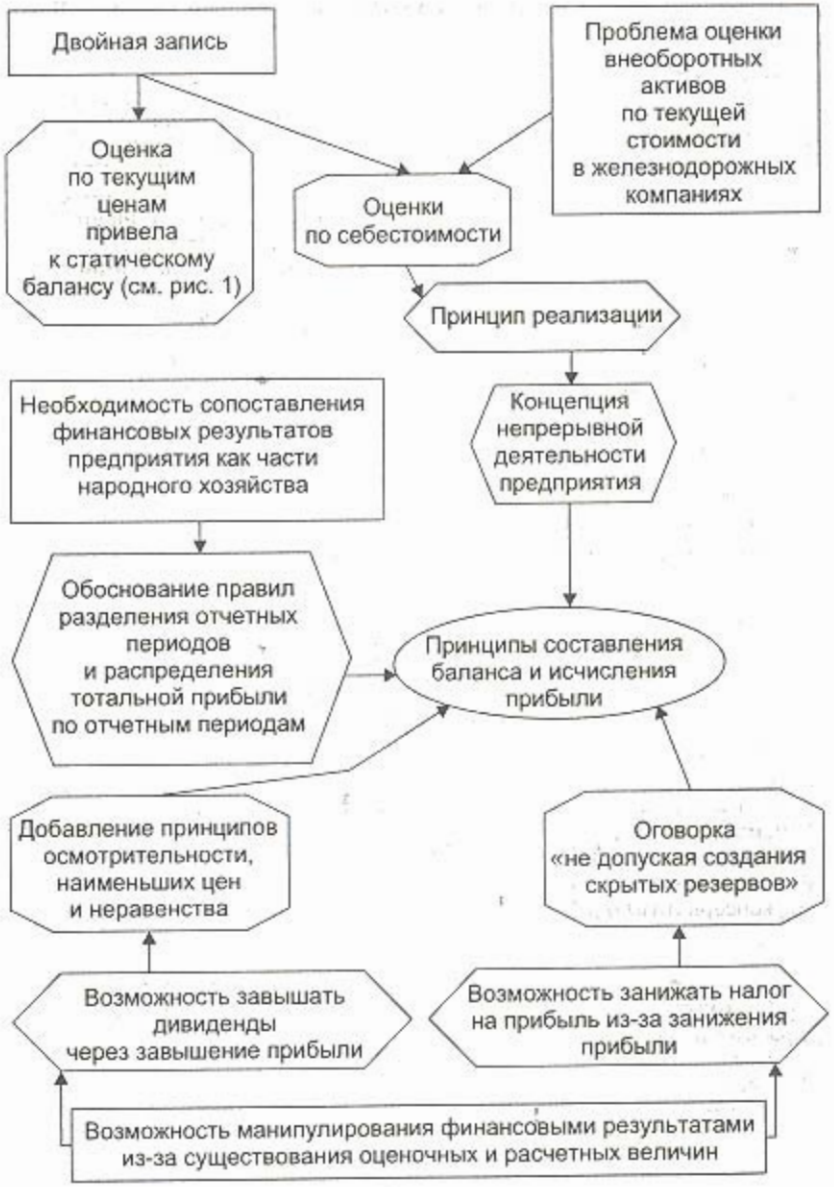


Рис. 2. Развитие динамической трактовки баланса

Сравнивая рис. 1 и 2, можно выделить несколько существенных моментов.

1. Статическая интерпретация баланса исторически первая и возникла как естественное развитие простой записи. Эта запись предполагала использование текущих на момент составления баланса цен. Отсюда каждый случай составления баланса как в простой, так и в двойной бухгалтерии требовал переоценки всех активов и, соответственно, пассивов. Наоборот, двойная запись создала возможность для оценки активов по себестоимости. Статический баланс трактует актив как набор имущества предприятия, принадлежащего ему на правах собственности, динамический – как вложенный (аккумулированный) капитал. Статический баланс позволял решить задачу исчисления финансового положения фирмы, а динамический, искажая финансовое положение, – более точно определять финансовые результаты фирмы и сравнивать их с народнохозяйственными величинами.

2. Основная цель статического и динамического баланса – ограничить на основе принципа консерватизма (осмотрительности) распределение прибыли на дивиденды. При этом статический баланс преследует цели сохранения фактического капитала т.е. дивиденды могут выплачиваться только из прибыли, не задевая реальный объем капитала, динамический баланс предполагает сохранение финансового капитала, поэтому теоретически допускает выплату дивидендов из номинальной величины прибыли, что может привести к оттоку реального капитала.

3. В статическом балансе активы необходимы для покрытия кредиторской задолженности и, отсюда, в основе его лежит принцип ликвидности. В динамическом ставится задача оценить реальные успехи хозяйственной деятельности администрации, он строится по принципу перманентности – постоянно действующего предприятия.

4. В статическом балансе прибыль – разность между активами на начало и конец отчетного периода, в динамическом – разность между доходами и расходами предприятия за отчетный период. Эти величины количественно совпадать не могут.

5. Статической трактовке баланса соответствует юридический подход, так как статическая интерпретация баланса выводится из нормативных актов (ADHGB и HGB). Здесь возникает логическая цепочка: Нормативные предписания = Принципам статического баланса = Юридическому пониманию учетных данных. Таким образом, юридический подход – это подход с позиций норм торгового

(коммерческого) права. Динамической трактовке баланса соответствует антиправовой – экономический подход. Официально провозглашается тезис приоритета содержания (экономики) над формой (нормами права). Отсюда в динамическом балансе актив отражает ту сумму, которую собственники потратили на приобретение имущества и которая фактически является для предприятия расходом будущих периодов. Главный плюс динамической трактовки – то, что ее основу всегда составляет документ. Финансовый результат в динамической трактовке представляет собой доходы за отчетный период за минусом расходов за отчетный период. При этом возникают две проблемы:

- когда поступление считать доходом (далеко не всегда можно определить момент отгрузки);
- когда расходы будущих периодов становятся затратами отчетного периода (некоторые затраты можно отнести к определенным доходам, но существенную часть можно связать либо с каким-то периодом (например, заработная плата АУП), либо вообще ни с чем (расходы на рекламу, гудвил).

Возникает проблема распределения доходов и расходов по периодам и получается, что динамический баланс – это усредненный баланс, в котором динамическая прибыль рассчитывается в результате использования бухгалтером расчетных величин.

6. В статическом балансе актив – это текущая стоимость раздельной реализации имущества, т.е. речь идет не о продаже предприятия, а о продаже его имущества. Отсюда, статической трактовке не может соответствовать концепция непрерывной деятельности предприятия, так как когда оцениваем актив, находим только стоимость замещения каждой единицы имущества на отчетную дату, итог которой может дать только ликвидационную стоимость всего предприятия. Стоимость актива, согласно концепции перманентности – непрерывной деятельности предприятия, можно найти только при продаже предприятия как имущественного комплекса. Таким образом, когда Мокстер предлагает для статического баланса две концепции – и перманентности, и ликвидности, – он констатирует, что кредиторы могут по-разному оценивать как платежеспособность, так и ликвидность. В первом случае определяется, сможет ли заемщик погасить всем своим имуществом только текущие долги, т.е. рассчитывается отношение стоимости имущества к краткосрочной кредиторской задолженности. (*Итог баланса по текущей стои-*

мости / краткосрочные пассивы.) Во втором рассчитывается возможность покрытия всей кредиторской задолженности.

Кроме критериев включения объектов в статический баланс (конкретной способности к отчуждению), можно предложить еще один критерий – возможность оценить актив по текущей стоимости на отчетную дату. В этом случае решается такая проблема, как выбор рынка, по ценам которого необходимо оценивать объект. Например, когда покупаем нематериальный актив и включаем его в актив баланса, то при составлении баланса возможны два варианта: либо оценивать его по цене, за которую он был куплен, либо по той цене, за которую его можно продать в данный момент. Абсолютно ясно, что в первом случае актив баланса будет больше, чем во втором (мы можем найти на рынке, чтобы купить, почти все; но далеко не всякий объект мы в состоянии продать). Однако, если выбрать в качестве критерия включения объекта в актив возможность его переоценки объекта по текущей стоимости (при предположении концепции ликвидации на отчетную дату), проблем выбора рынка можно избежать. В динамическом балансе актив – это только вложенный капитал. Отсюда, даже в условиях инфляции, переоценка актива логически невозможна, в то время как в статическом балансе она необходима и постоянна.

7. Статический баланс, предполагающий юридическую природу бухгалтерского учета, включает в актив только счета собственника, а то, чем он владеет, показывается за балансом. Динамический баланс содержит счета всего имущества, использование которого контролирует администрация предприятия.

8. Для минимизации разрушительных последствий, перечисленных выше, и в статической, и в динамической концепциях баланса требуется использовать принцип консерватизма (осмотрительности). В отношении статического баланса он выливается в принцип оценки по минимальным ценам, в динамическом – в принципы неравенства и осмотрительности. В статическом балансе, составленном по принципу наименьших цен, чистые активы будут отражать, «как минимум», ту сумму, которую собственники получат, если сейчас же реализуют предприятие (в отчетную дату), и, следовательно, ту сумму, из которой могут исходить кредиторы. В динамическом балансе с учетом принципа консерватизма (осмотрительности) существует необходимость делить отчетные периоды и распределять оценочные и расчетные показатели затрат. Таким образом, пока существует предприятие, с помощью определенных методов необходимо распределять доходы и расходы, а когда можно свести все доходы со всеми расходами – предприятия уже нет, и хозяева подсчитывают свои собственные прибыли или убытки.

9. Принципы осмотрительности и соответствия (реализации) возникли тогда, когда двойная запись получила достаточное распространение, т.е. осмотрительность (консерватизм) возможна только в системе диграфической бухгалтерии. При простой записи в учете может быть представлена только продажная цена, ибо покупка товаров фиксируется как расход денег, а продажа – как приход. Но в обоих актах купли-продажи одних и тех же товаров присутствуют разные цены. Именно поэтому консерватизм (осмотрительность) нельзя связывать со статической или динамической трактовкой баланса. Консерватизм – это предпосылка учета, которая может применяться как в статическом, так и в динамическом балансах.

Однако главное – то, что как в статическом балансе можно всегда прийти к любой стоимости актива, так и в динамической – к любой сумме прибыли. Это объясняется тем, что баланс составляют люди, а у людей есть цели. Какие цели ставят перед собой собственники, таким и будет баланс (как статический, так и динамический). Дело осложняется тем, что на показатели может влиять бухгалтер, который является наемным работником. И он далеко не всегда будет отвечать перед законом за свои действия.

И, наконец, нельзя забывать и «человеческий фактор», ибо люди часто ищут «где бы чего взять». В этом смысле динамический баланс, в силу своей усредненности, дает меньше возможности собственникам «оставить с носом» своих кредиторов из-за завышенных сумм распределенной прибыли.

С.А. РОМАНОВА

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

ADHGB (Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch) – Всеобщее германское торговое уложение
AG (Aktiengesellschaft) – акционерное общество
AktG (Aktiengesetz) – Закон об акционерных обществах
ALR (Allgemeines Preußische Landrecht) – Всеобщее земельное уложение Пруссии
Aufl. (Auflage) – издание
BFH (Bundesfinanzhof) – Федеральное министерство финансов
BGB (Bürgersgesetzbuch) – Гражданский кодекс
BGH (Bundesgericht) – Федеральный суд
Bilanzrichtlinie – Gesetz – закон о балансовых директивах
BVerfG (Bundesverfassungsgericht) – Федеральный конституционный суд
Deutschen Zollverein – Германский таможенный союз
DStR (Deutsches Steuerrecht) – германское налоговое право
EG (Europäische Gemeinschaft) – Европейское сообщество (ЕС)
EStG (Einkommensteuergesetz) – закон о налоге на прибыль
GmbH (Gesellschaft mit beschränken Haftung) – общество с ограниченной ответственностью (ООО)
GmbHG (GmbH-Gesetz) – Закон об обществах с ограниченной ответственностью
GoB (Grundsätze ordnungmäßiger Buchführung) – принципы надлежащего ведения бухгалтерского учета
GuV (Gewinn- und Verlustrechnung) – отчет о прибылях и убытках
HGB (Handelsgesetzbuch) – Торговый кодекс
IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer) – Институт аудиторов
KG (Kommanditgesellschaft) – коммандитное общество (общество на вере)
OHG (Offene Handelsgesellschaft) – торговое общество
OVG (Oberverwaltungsgericht) – Административный суд
Personenhandelsgesellschaft – торговое товарищество
Preuß. OVG (Preußische Oberverwaltungsgericht) – Административный суд Пруссии
RAO (Reichsabgabenordnung) – Государственное положение о налогах
RBewG (Reichsbewertungsgesetz) – Закон об оценке
RFH (Reichsfinanzhof) – Министерство финансов
RG (Reichsgericht) – Верховный суд
ROHG (Reichsoberhandelsgericht) – Имперский верховный торговый суд
Reichsjustizministerium – Министерство юстиции
StGB (Strafgesetzbuch) – Уголовный кодекс
WP (Wirtschaftsprüfer) – аудитор

ПРЕДМЕТНЫЙ УКАЗАТЕЛЬ

Актив, составленный по предположению ликвидации предприятия на отчетную дату (Zerschlagungsvermögen) 239
Актив, составленный по предположению непрерывности деятельности предприятия (Fortführungsvermögen) 239
Амортизационный фонд (Erneuerungsfonds) 151
Амортизация (Abschreibungen)119, 128, 133, 150, 159, 170, 197, 226

Баланс в правовом смысле (Bilanz im Rechtsinne) 89, 258, 264, 333
Баланс имущества (Vermögensermittlungsbilanz) 95, 134, 248, 297
Баланс остатков (Beständebilanz) 139
Баланс производственного процесса (Betriebsbilanz) 159
Баланс финансовых результатов (Gewinnermittlungsbilanz) 95, 296
Будущая капитализированная прибыль (Zukunftsertragswert) 127
Будущая прибыль (Zukunftsgewinn) 276

Величина дивидендов (Ausschüttungsrichtgröße) 298
Взаимосвязь оценок (Bewertungszusammenhang, Wertszusammenhang) 136, 148
Всеобщая стоимость (Gemeiner Wert) 112

Двойная запись, двойная бухгалтерия (Doppelte Buchführung) 37, 70, 73, 82, 105, 110, 161, 202
Двойственность критериев оценки (Doppelte Bewertungsmaßtab) 76
Деловая репутация (Geschäftswert) 157
Динамическая трактовка баланса (Dynamische Bilanzauffassung) 90,94,95
Документирование (Dokumentation) 18, 25, 32, 38, 44, 62, 64, 69, 70, 82, 97, 203, 238
Доход от реализации (Umsatzgewinn) 277
Дуализм (Dualismus) 22, 75, 77, 127, 202

Единообразие оценки (Gleichmäßigkeit der Bewertung) 183

Задача баланса (Bilanzaufgabe) 36, 72, 98, 109, 176, 287
Задача документирования (Dokumentationsaufgabe) 214, 238, 260
Запрет сальдирования дебетовых и кредитовых оборотов (Saldierungsverbot) 122
Защита интересов кредиторов (Gläubigerschutz) 65

Имущество-брутто (Bruttovermögen) 128, 243, 244
Имущество-нетто (Nettovermögen) 244
Инвентаризационная опись (Inventarverzeichnis) 19
Интерпретационная модель (Interpretationsmodell) 71, 257
Интерпретация балансового права (Bilanzrechtsinterpretation) 87, 104, 143
Информационная функция (Informationsfunktion) 70, 75, 166, 172, 182, 234
Информационное регулирование (Informationsregelung) 250, 269
Искусственная амортизация (Sonderabschreibung) 184

Истинность баланса (Bilanzwahrheit) 115, 158
Историческая реконструкция (Historische Rekonstruktion) 88, 198, 280
Исчисление активов, стоимости имущества (Statusermittlung, Vermögensermittlung) 93, 109, 110
Исчисление прибыли (Gewinnermittlung) 74, 306
Исчисление чистых активов (Reinvermögensermittlung) 73, 77, 145, 298

Категория стоимости (Bewertungskategorie) 102
Контроль кредитоспособности (Schuldendeckungskontrolle) 242, 244, 265, 270, 280, 293
Концепция баланса (Bilanzkonzeption) 37, 71, 75, 89, 93, 98, 112
Концепция меновой стоимости (Verkehrswertkonzeption) 105
Концепция непрерывной деятельности фирмы (предприятия) (Going-Concern-Concept) 27, 33, 42, 76, 290, 314
Концепция обеспечения кредитоспособности (Schuldendeckungskonzeption) 265
Концепция оценки (Bewertungskonzeption) 77, 104
Концепция прибыли (Gewinnkonzeption) 137
Концепция товарооборотной прибыли (Umsatzgewinnkonzept) 277
Кредитоспособность (Schuldendeckungsfähigkeit) 97, 134, 161, 241, 260, 266, 291
Критерий признания объектов в балансе (Bilanzierungskriterien) 105,121

Ликвидационная стоимость (Zerschlagungswert) 232, 236, 247, 270, 292

Меновая стоимость (Verkehrswert) 99, 101, 115, 131, 155, 159, 347
Методы толкования (Auslegungsmethoden) 214

Налоговый баланс (Steuerbilanz) 137, 194, 203, 228, 254
Неостатическая трактовка баланса (moderiert-statische Bilanzauffassung) 242, 272
Непрерывность оценки (Bewertungskontinuität) 105, 113, 118, 128, 136, 158
Неуверенность затрат (Aufwandsunsicherheit) 318

Обеспечение правоотношений (Sicherheit des Rechtsverkehrs) 97, 202, 328
Обязательность самоинформирования (Selbstinformationspflicht) 71
Ожидание затрат (Aufwandserwartung) 318
Основы документирования (Grundsätze der Dokumentation) 64
Отчетная функция (Abschlußfunktion) 70

Парадигма разделения отчетных периодов (Periodisierungsparadigma) 206
Погашаемость затрат (Aufwandsumschreibung) 318
Потенциал погашения задолженности (Schuldendeckungspotential) 239, 241
Потребительная стоимость (Gebrauchswert) 152
Предписания о максимальных ценах (Höchstwertvorschriften) 81
Предполагаемая стоимость (Beizulegender Wert) 72, 76, 82, 89, 98, 120, 142, 155, 226, 343

Предположение (концепция) ликвидации (Liquidationsfiktion, Zerschlagungsfiktion) 239, 266, 271, 272, 274
Предположение (концепция) непрерывной деятельности предприятия (Fortführungsgedanke, Unternehmensfortführung) 119, 148, 216, 239, 260, 261, 271
Предположение банкротства (Konkursfiktion) 272
Прибыль прошлых отчетных периодов (Vergangenheitsgewinn) 276
Принцип надежности учета (Sicherheit der Rechnung) 181
Принцип наименьших цен (Niederstwertprinzip) 31, 47, 76, 188, 280
Принцип неравенства (Imparitätsprinzip) 20, 131, 216, 217, 235, 252, 260, 270, 280, 292, 300
Принцип объективности (Objektivierungsprinzip) 123, 300, 303
Принцип осмотрительности (Grundsatz der Vorsicht) 126, 158, 182, 189, 195, 216, 219, 252, 275, 279
Принцип отчетной даты (Stichtagsprinzip) 118
Принцип полноты (Vollständigkeitsprinzip) 122, 215
Принцип причинности (Verursachungsprinzip) 186
Принцип реализации (Realisationsprinzip) 33, 160, 184, 185, 198, 215, 216, 301
Принцип согласования (Grundsätze der Kongruenz) 177, 352
Принцип сопоставимости (Vergleichbarkeit) 180, 215, 219, 296
Принцип существенности (Maßgeblichkeitsprinzip) 194, 207, 272
Принцип целесообразности (Vereinfachungsprinzip) 258, 300
Принципы балансового права (Bilanzrechtsprinzipien) 300
Принципы исчисления прибыли (Gewinnermittlungsprinzipien) 301
Принципы надлежащего ведения учета (Grundsätze ordnungmäßiger Buchführung) 130, 206, 344
Причинность затрат (Aufwandsverursachung) 195, 318
Производственная прибыль (Betriebsgewinn) 169
Простая запись, простая бухгалтерия (Einfache Buchführung) 37, 82, 100, 146
Профилактика неплатежеспособности (Insolvenzprophylaxe) 108, 172, 243

Разграничение отчетных периодов (Periodenabgrenzung) 147, 180, 190, 290, 301
Разграничение периодов (Abschnittrechnung) 178
Разграничение по периодам (Abgrenzung der Zeit nach) 217
Разграничение по принадлежности (Abgrenzung der Sache nach) 216
Реализация 56
Резервы (Rückstellungen) 135, 159, 187, 226, 254
Резервы на капитальный ремонт (Rückstellungen für Großreparaturen) 319
Резервы на покрытие затрат (Aufwandsrückstellungen) 250, 316
Рыночная цена (Marktwert) 102

Самоинформирование (Selbstinformation) 25, 38, 44, 66, 69, 71, 82, 106, 108, 238
Система бухгалтерского учета (Buchführungssystem) 38, 64, 70, 110, 131
Содержание документирования (Dokumentationsinhalt) 69
Содержание самоинформирования (Selbstinformationsinhalt) 69

Сохранение стоимости капитала (Kapitalerhaltung) 128
Статика распределения прибыли (Ausschüttungsstatik) 294
Статическая трактовка баланса (Statische Bilanzauffassung) 87, 239
Статическая трактовка ликвидации предприятия на отчетную дату (Zerschlagungsstatik) 261, 275
Статическая трактовка непрерывной деятельности предприятия (Fortführungsstatik) 271
Стоимость реализации (Realsationswert, Veräußerungswert) 102, 157
Субъективность оценки (Bewertungssubjektivität) 156, 234

Текущая стоимость (Gegenwartswert, Tageswert) 49, 73, 115, 134, 161, 197, 247, 299
Теории баланса (Bilanztheorien) 88, 138, 215, 247
Теория прироста имущества (Vermögenszuwachstheorie) 195
Теория целей управления (Gliederungslehre zum Zwecke der Wirtschaftsführung) 138
Тотальная прибыль (Totalgewinn) 26, 177, 276
Тотальный баланс (Totalbilanz) 27
Тотальный период (Totalperiode) 177, 216, 309
Требование документирования (Dokumentationszweck) 62

Финансовый план (Finanzplan) 232, 241, 247
Фундаментальные принципы (Fundamentalgrundsätze) 300, 302
Функция Главной книги (Hauptbuchfunktion) 70
Функция доказательства (Beweisfunktion) 70
Функция документирования (Dokumentationsfunktion) 70
Функция журнала регистрации (Grundbuchfunktion) 70
Функция контокоррента (Kontokorrentfunktion) 70
Функция контроля (Kontrollfunktion) 70
Функция расчета выплачиваемых дивидендов (Ausschüttungsbemessungsfunktion) 313

Цель баланса (Bilanzzwecke) 36, 82, 92, 101, 125, 222, 287
Цель бухгалтерского учета (Buchführungszwecke) 62

Чистые активы (Reinvermögen) 19, 42, 51, 62, 70, 111, 160, 195, 224, 243, 307

Экономическая прибыль (Ökonomischer Gewinn) 231
Экономический подход (Wirtschaftliche Betrachtungsweise) 254, 264
Эффект двойственности оценки (Zweischeidigkeitseffekt der Bewertung) 182, 354
Эффективные активы (Effektivvermögen) 138, 235

ИМЕННОЙ УКАЗАТЕЛЬ

Адлер (Adler) 204, 268
Айбельсхейзер (Eibelshäuser) 260, 266, 268
Айзельт (Eiselt) 200
Альбах (Albach) 205, 255, 263, 268
Андерсон (Anderson) 207
Аншутц (Anschütz) 97, 100, 103, 105
Ауербах (Auerbach) 74, 97, 107, 146

Байгель (Beigel) 109
Байссе (Beisse) 256, 257, 259, 261
Баллерштедт (Ballerstedt) 108
Бальвизер (Ballwieser) 271, 290, 292
Бандаш (Bandasch) 227
Барт (Barth) 34, 47
Бауер (Bauer) 182
Баумбах-Дуден (Baumbach–Duden) 225, 227
Беккер (Becker) 208
Беренд (Behrend) 147, 163
Берлинер (Berliner) 170
Берпеке (Berneke) 316, 317
Бетге (Baetge) 269
Билиц (Bielitz) 33
Бинер (Biener) 317
Борковский (Borkowsky) 193
Борштель (Borstel) 317
Бринкманн (Brinckmann) 43
Брозиус (Brosius) 110
Брюггеманн (Brüggemann) 223–226
Будт (Budt) 24
Буссе фон Кольбе (Busse von Colbe) 317
Бюш (Büsch) 31

Вальб (Walb) 192, 217, 229, 252
Виденманн (Widenmann) 43
Вилленбюхер (Willenbücher) 109
фон Вильмовский (von Wilmowski) 158, 159, 163
Вильсдорф (Wilsdorf) 290–292
фон Высоцкий (von Wysocki) 292

Гайнхольд (Geinhold) 293
Гаррайс (Garreis) 107, 109, 149
Гартманн (Hartmann) 293
Гейманн-Кётгер (Heymann-Kötter) 227
Гельгаузен (Gelhausen) 293
Гельдмахер (Geldmacher) 203
Госслер (Gossler) 31
Гро (Groh) 261, 267
Гроссфельд (Grossfeld) 23
Гроссманн (Grossmann) 135
Грюнут (Grunhut) 147

Дёллерер (Döllerer) 208, 209, 260, 268
Дельбрук фон (Delbruck von) 61
Джакоб (Jakob) 264, 292
Джеске (Jeske) 22
Дикманн (Diekmann) 23
Дюринг (Düring) 116, 204, 268
Дюрингер (Düringer) 106, 109, 122, 136, 137

Зайхт (Seicht) 93
Заур (Saur) 137
Зельхерт (Selchert) 321
Зибон (Zybon) 115, 207
Зивекинг (Sieveking) 31

Кайзер (Kayser) 109
Кейсцнер (Keyszner) 109, 149
Кенигсхофер (Königshöfer) 49, 50
Клемм (Clemm) 257
Кнаппе (Knappe) 109, 113
Коверо (Kovero) 124, 130, 131, 132
Коспенберг (Coenenberg) 247, 317
Косиоль (Kosiol) 205
Кох (Koch) 204
Крайбиг (Kreibig) 108, 163
Крецелиус (Crezelius) 262
Кристоффере (Christoffers) 66
Кронфф (Kropff) 246
Крузе (Kruse) 25, 214, 269, 288
Кровель фон (Krawel von) 100

Лабанд (Laband) 153, 164
Лайссле (Leissle) 200
Лейкум (Leykum) 207
Лейхе (Leuch) 66
Ле Кутр (Le Coutre) 138, 248
Леманн (Lehmann) 92, 130, 132
Леффсон (Leffson) 14, 213–217, 219–222, 228, 231, 252, 288, 307–311, 312
Лёв (Löw) 144, 145, 351
Лёвенфельд (Löwenfeld) 150
Линхард (Linhardt) 88
Лион (Lion) 23, 31, 130, 195

Маац (Maatz) 119
Майер-Вегелин (Meyer-Wegelin) 322

Маковер (Makower) 111, 113
Маттезих (Mattessich) 205
Мауль (Maul) 246, 322
Мельвиг (Mellwig) 260
Мельсхаймер (Melsheimer) 218, 263
Мермани (Mehrmann) 206
Мокстер (Moxter) 11, 14, 228, 229, 231, 232, 234, 237, 238, 241, 245, 246, 267, 275–277, 294, 304–311, 349, 357–362
Молнар (Molnar) 279
Моль (Mohl) 43
Мушайд (Muscheid) 222
Мюллер (Müller) 265–267, 304
Мюллер-Дал (Müller-Dahl) 271
Мюнстерманн (Mnstermann) 203, 252
Мюнцингер (Münzinger) 118

Нойкамп (Neukamp) 107, 158

Одерманн (Odermann) 109
Ордельхайде (Ordelheide) 321
Осбар (Osbahr) 133

Пассов (Passow) 48, 128
Паус (Paus) 322
Пауш (Pausch) 33
Педдингхаус (Peddinghaus) 138
Пехманн (Pechmann) 110
Петерсен (Petersc) 110
Писко (Pisko) 122, 130
Пухельт (Puchelt) 109

Райттингер (Reittinger) 270
Раиш (Raisch) 41
Райш (Reisch) 108, 163
Рем (Rehm) 115, 137
Ригер (Rieger) 229
Ринг (Ring) 132, 161
Рингельманн (Ringelmann) 45
Роланд (Roland) 73

Саадж (Saage) 209
Сайдлер (Seidler) 114, 160, 163
Савари (Savary) 18, 20, 21, 27, 72, 75, 141, 173, 276, 279, 330, 334, 341
Саркс (Sarx) 263, 290
Симон (Simon) 109, 121, 154, 161, 164, 240, 241, 245, 297

Тер Вен (Ter Vehn) 22, 42, 47, 49, 137

Фальтербаум (Falterbaum) 124
Фёльдерндорф фон (Völderndorff von) 97, 98, 100, 103, 105
Финдайзен (Findeisen) 135, 206
Фишер (Fischer) 47, 50, 160, 162, 163
Фойербаум (Feuerbaum) 89, 222
Фухсбергер (Fuchsberger) 107, 109, 149

Хайбель (Heibel) 270
Хайнен (Heinen) 139, 198
Хакс (Hax) 233
Хан фон (Hahn von) 98
Хартле (Hartle) 321
Хахенбург (Hachenburg) 106, 109, 116, 122, 136, 137
Хелпенштайн (Helpenstein) 207
Хеммерле (Hemmerde) 270, 350
Хехт (Hecht) 193
Хонко (Honko) 234
Хофакер (Hofacker) 41
Хоффманн (Hoffmann) 206

Шанц (Schanz) 91
Шер (Schär) 134
Шеффлер (Scheffler) 150, 151–153, 166, 198, 351
Шибе (Schiebe) 109
Шиндлер (Schindler) 55
Шлегельбергер (Schlegelberger) 223
Шмаленбах (Schmalenbach) 11, 66, 75, 90, 125, 126, 127, 138, 143, 167–170, 172, 174, 176, 178, 180, 182–187, 191, 192, 196, 200, 203, 206, 213, 216, 222, 228, 229, 252, 292, 329
Шмальц (Schmaltz) 204, 268
Шмидт (Schmidt) 90
Шмидт-Буземанн (Schmidt-Busemann) 24, 29, 62, 64, 82, 347
Шнайдер (Schneider) 23, 32, 87, 207, 208, 233, 234, 257
Шпёрер (Spöhrer) 163
Штауб (Staub) 107, 122, 157, 161, 164
Штойк (Steuck) 207
Штрайт (Streit) 135
Шулер (Schüler) 149, 150

Элер (Eder) 317, 322
Энгельс (Engels) 183
Эндеманн (Endemann) 98
Эрлахер (Erlacher) 42

ЛИТЕРАТУРА

Литературные источники указаны в тексте с укороченным названием (в скобках)

I. Комментарии, монографии, статьи в журналах и сборниках научных трудов

Adler Hans, Düring, Walter, Schmaltz Kurt: (Rechnungslegung, 1. Aufl.) Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. Handkommentar, Stuttgart, 1938.

Adler Hans, Düring Walter, Schmaltz Kurt: (Rechnungslegung, 3. Aufl.) Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. Handkommentar von Hans Adler / Walther Düring / Kurt Schmaltz, dritte, neubearbeitete Aufl., Stuttgart, 1957.

Adler Hans, Düring Walter, Schmaltz Kurt: (Rechnungslegung, 4. Aufl.) Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. Handkommentar, 4. Aufl., völlig neu bearbeitet von SCHMALTZ, Kurt / FÖRSTER, Karl-Heinz / GOERDELER, Reinhard / HAVERMANN, Hans, Band I Rechnungslegung, Stuttgart, 1968.

Adler Hans, Düring Walter, Schmaltz Kurt: (Rechnungslegung, 5. Aufl.) Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen. Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 5. Aufl., völlig neu bearbeitet von Karl-Heinz Förster Reinhard Goerdeler, Josef Lanfermann, Hans-Peter Müller, Weif Müller, Günter Siepe, Klaus Stolberg, Siegfried Weirich, Stuttgart, 1987.

Von Ahsen, Helge Bernd: (Sammelbewertung) Sammelbewertung des Vorratsvermögens, Wiesbaden, 1977.

Aktiengesetz, Kommentar von Ernst Geßler, Wolfgang Hefermehl, Ulrich Eckardt, Bruno Kropff, Band III § 148–178, München, 1973.

Albach Horst: (Bilanzierung) Die Bilanzierung von Rückstellungen in der Ertragsteuerbilanz, in: StBJb, 1967/68, S. 305–358.

Albach Horst: (Grundgedanken) Grundgedanken einer synthetischen Bilanztheorie, in: ZfB, Jg. 35 (1965), S. 21–31.

Albach Horst: (Rechnungslegung) Rechnungslegung im neuen Aktienrecht, in: NB, Jg. 19 (1966), S. 178–192.

Anderson Viktor: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in der Rechtsprechung der Finanzgerichte, Heidelberg, 1965.

Anschütz August, von Völderndorff: (Kommentar 1867) Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuche, Erlangen, 1867.

Anschütz August, von Völderndorff: (Kommentar 1868) Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuche, Erster Band, Erlangen, 1868.

Antweiler Bruno: (Bilanz) Die dynamische Bilanz, in: ZfhF, Jg. 32 (1938). S. 119–133.

Auerbach Wilhelm: (Gesellschaftswesen) Das Gesellschaftswesen in juristischer und volkswirtschaftlicher Hinsicht unter Berücksichtigung des ADHGB, Frankfurt am Main, 1861.

Auerbach Wilhelm: (Handelsgesetz) Das neue Handelsgesetz, Erste Abtheilung, Frankfurt am Main, 1863.

Auerbach Wilhelm: (Handelsgesetzbuch) Das neue Handelsgesetzbuch systematisch dargestellt, Frankfurt am Main, 1865.

Ascher Theodor: (Steuerbilanz) Die Steuerbilanz, Essen, 1958.

Augspurg G.D.: (Buchführung) Die kaufmännische Buchführung, Erster Theil, Bremen, 1852.

Baetge Jörg: (Ansatz- und Bewertungsvorschriften) Die neuen Ansatz- und Bewertungsvorschriften, in: WPg, Jg. 40 (1987). S. 126–134.

Baetge Jörg: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: DB, Jg. 39 (1986), Beilage Nr. 26.

Baetge Jörg: (Möglichkeiten) Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges, Düsseldorf, 1970.

Baetge Jörg: (Rechnungslegungszwecke) Rechnungslegungszwecke des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von Jörg Baetge, Adolf Moxter und Dieter Schneider, Düsseldorf, 1976. S. 11–30.

Ballerstedt K.: (Bilanzrecht) Bilanzrecht und Unternehmensrechtsform, in: ZfB, Jg. 35 (1965). S. 1–12.

Ballwieser Wolfgang: (Berichterstattung) Zur Berichterstattung des Abschlußprüfers nach neuem Recht, in: BFuP, Jg. 40 (1988). S. 313–329.

Ballwieser Wolfgang: (Generalklausel) Sind mit der neuen Generalklausel zur Rechnungslegung auch neue Prüfungspflichten verbunden?, in: BB, Jg. 40 (1985). S. 1034–1043.

Bandasch Georg: (Kommentar) Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Neuwied, Berlin, Darmstadt, 1960.

Bandasch Georg: (Kommentar, 2. Aufl.) Kommentar zum Handelsgesetzbuch, zweite überarbeitete Aufl., Neuwied, Berlin, Darmstadt, 1973.

Barth Kuno: (Entwicklung) Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts und der auf ihm beruhenden Bilanzauffassungen, handelsrechtlich, und steuerrechtlich. Zugleich mit einem wichtigen Buchführungs- und Bilanzbestimmungen enthaltenden Anhang, Bd. I: Handelsrechtlich, Stuttgart, 1953.

Barth Kuno: (Grundsätze) Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerrechtlich – Ein geschichtlicher Aufriß, in: ZfhF, Jg. 15 (1963). S. 384–397.

Barth Kuno: (Jahresbilanz) Die Jahresbilanz der Unternehmung, Stuttgart, 1950.

Bartke Günther: (Bewertungsrecht) Das neue Bewertungsrecht für Aktiengesellschaften unter bilanzpolitischem Aspekt, in: Gegenwartsfragen zur Unternehmensführung. Festschrift zum 65. Geburtstag von HASENACK, W., hrsg. v. ENGELEITER, H.-J., Herne /Berlin, 1966. S. 301–320.

Bartke Günther: (Rechnungslegung) Rechnungslegung der Aktiengesellschaft, Göttingen, 1983, Nachdruck von 1979.

Bartke Günther: (Rückstellungen) Rückstellungen für Bergschäden, Gruben- und Schachtversatz nach aktienrechtlichen und steuerrechtlichen Grundsätzen, in: DB, Jp. 31 (1978), Beilage Nr. 4.

Bartke Günther: (Vermögensbegriffe) Vermögensbegriffe in der Betriebswirtschaftslehre, in: BFuP, Jg. 10 (1958). S. 262–278, 327–341.

Baumbach-Duden: (Handelsgesetzbuch, 18. Aufl.) Handelsgesetzbuch mit Nebengesetzen ohne Seerecht, begründet von Adolf Baumbach, fortgeführt von Konrad Duden, 18., neubearbeitete Aufl., München, 1968.

Baumbach-Duden: (Handelsgesetzbuch, 23. Aufl.) Handelsgesetzbuch mit Nebengesetzen ohne Seerecht, begründet von Adolf Baumbach, fortgeführt von Konrad Duden, 23., durchgesehene Aufl., München, 1978.

Baums Theodor (Hrsg.): (Entwurf) Entwurf eines allgemeinen Handelsgesetzbuches für Deutschland (1848/49). Text und Materialien, hrsg. und mit einer Einführung versehen von Dr. Theodor Baums, Heidelberg, 1982.

Beck'scher Bilanz-Kommentar (Beck Bil-Komm.): Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerbilanz, bearbeitet von Dieter Budde, Hermann Clemm, Max Pankow, Manfred Sarx, München, 1986.

Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung (Beck HdR), herausgegeben von Edgar Castan, Gerd Heymann, Eberhard Müller, Dieter Ordelheide, Eberhard Scheffler, München, 1987.

Becker Enno: (Handkommentar) Handkommentar der Reichssteuergesetze, II, Teil I, Stuttgart, 1928.

Becker Enno: (Einkommensteuergesetz) Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Stuttgart, 1928/29.

Behrend D.F.: (Lehrbuch 1886) Lehrbuch des Handelsrechts, Erster Band, Abteilung I, Berlin und Leipzig 1886.

Behrend D.F.: (Lehrbuch 1896) Lehrbuch des Handelsrechts, Erster Band, Abteilung I, Berlin und Leipzig 1896.

Beigel R.: (Buchführungsrecht) Das Buchführungsrecht der Aktiengesellschaft, Leipzig o. J.

Beigel R.: (Deutsche Buchführungsrecht) Das allgemeine deutsche Buchführungsrecht, Leipzig, 1900.

Beigel R.: (Theorie) Theorie und Praxis der Buchführungs- und Bilanz-Revision, Dresden, 1908.

Beisse Heinrich: (Betrachtungsweise) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, in: StuW, Jg. 58 (1981). S. 1–14.
Beisse Heinrich: (Bilanzauffassung) Zur Bilanzauffassung des Bundesfinanzhofes, in JbFfSt, 1979. S. 186–199.
Beisse Heinrich: (Entwicklungstendenzen) Steuerliche Entwicklungstendenzen im Bilanzrecht, in: Bericht über die Fachtagung, 1978 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. am 11. Oktober, 1978 in Bonn, Düsseldorf, 1978. S. 75–86.
Beisse Heinrich: (Handelsbilanzrecht) Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in: BB, Jg. 35 (1980). S. 637–646.
Beisse Heinrich: (Tendenzen) Tendenzen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Bilanzrecht, in: DStR, Jg. 68 (1980). S. 243–252.
Beisse Heinrich: (Verhältnis) Zum Verhältnis von Bilanzrecht und Betriebswirtschaftslehre, in: StuW, Jg. 61 (1984). S. 1–14.
Beisse Heinrich: (Wirtschaftliche Betrachtungsweise) Wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: NSt (1978). S. 35–48.
Bellinger Bernhard: (Geschichte) Geschichte der Betriebswirtschaftslehre. Betriebswirtschaftliche Studienbücher, Reihe I: Grundlagen, Stuttgart, 1967.
Bergmann August: (Bücher-Abschluß) Praktischer Kaufmännischer Bücher-Abschluß, zweite Ausgabe, Leipzig, 1902.
Berliner Manfred: (Buchführung) Die kaufmännische Buchführung im Entwurf zum neuen Handelsgesetzbuche, Hannover und Leipzig 1896.
Berliner Manfred: (Buchhaltung- und Bilanzlehre) Buchhaltungs- und Bilanzlehre, II. Band, 4. verbesserte Aufl., Hannover u. Leipzig, 1918.
Berliner Manfred: (Theorie) Zur Theorie der Bilanz, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, Jg. 2 (1909/10). S. 269–276.
Bielitz Gustav: (Kommentar) Kommentar zum allgemeinen Landrechte für die preußischen Staaten, sechster Band, Erfurt, 1828.
Biener, Herbert: (AG) AG-KGaA-GmbH-Konzerne, Köln, 1979.
Biener Herbert, Berneke Wilhelm: (Bilanzrichtlinien-Gesetz) Bilanzrichtlinien-Gesetz, Düsseldorf, 1986.
Blaschke Johann: (Erläuterungen) Erläuterungen des Handelsgesetzbuches, dritte, gänzlich umgearbeitete Aufl., Wien, 1879.
Bleckmann, Albert: (Richtlinie) Die Richtlinie im Europäischen Gemeinschaftsrecht und im Deutschen Recht, in: Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson, Dieter Rückle, Bernhard Großfeld, Köln, 1986. S. 11–28.
Böcking Hans-Joachim: (Grundsatz) Der Grundsatz der Nettobilanzierung von Zero-Bonds, in: ZfbF, Jg. 38 (1986). S. 930–955.
Böcking Hans-Joachim: (Bilanzrechtstheorie) Bilanzrechtstheorie und Verzinslichkeit, Wiesbaden, 1988.

Bohl Werner: (Jahresabschluß) Der Jahresabschluß nach neuem Recht, in: WPg, Jg. 39 (1986). S. 29–36.
Borstell Thomas: (Aufwandsrückstellungen) Aufwandsrückstellungen nach neuem Bilanzrecht, Köln, 1988.
Brand Arthur: (Handelsgesetzbuch) Das Handelsgesetzbuch mit Ausschluß des Seerechts, Berlin, 1911.
Brandl Rainer: (Begründbarkeit) Zur Begründbarkeit handelsrechtlicher Rechnungslegungsnormen, Frankfurt am Main, Bern, New York, 1987.
Braun Wolfram: (Selbstverständnis) Über das historische Selbstverständnis der Betriebswirtschaftslehre, in: Paradigmawechsel in der Betriebswirtschaftslehre?, hrsg. von FISCHER-WINKELMANN, Wolf F., Spardorf, 1983. S. 124–148.
Bretzke Wolf-Rüdiger: (Inhalt) Inhalt und Prüfung des Lageberichts: Anmerkungen zur gegenwärtigen und zukünftigen Praxis der Prognosepublizität, in: WPg, Jg. 32 (1979). S. 337–349.
Bretzke Wolf-Rüdiger: (Problembezug) Der Problembezug von Entscheidungsmodellen, Tübingen, 1980.
Brinckmann C.H.L.: (Würdigung 1849) Würdigung des Entwurfes eines allgemeinen Handelsgesetzbuches für Deutschland, welchen die durch das Reichsministerium der Justiz niedergesetzte Kommission veröffentlicht hat, in: Archiv für die Civilistische Praxis, Band 32, Heidelberg, 1849. S. 356–400.
Brinckmann C.H.L.: (Würdigung 1850) Würdigung des Entwurfes eines allgemeinen Handelsgesetzbuches für Deutschland, welche die durch das Reichsministerium der Justiz niedergesetzte Kommission veröffentlicht hat, in: Archiv für die Civilistische Praxis, 33. Band, Heidelberg, 1850. S. 67–100.
Brosius Heinrich: (Bilanz) Die Bilanz, Leipzig, 1906.
Brücker Christian Herm.: (Methode) Neue Methode der doppelten Buchführung, Berlin, 1901.
Brüggemann Dieter: (Handelsgesetzbuch, Großkommentar) Handelsgesetzbuch, Großkommentar. Begründet von Hermann Staub, weitergeführt von Mitgliedern des Reichsgerichts. Dritte Aufl., neubearbeitet von Dieter Brüggemann u. a., Erster Band, § 1–104, Berlin, 1967.
Bruning Gert: (Transformationsprozeß) Der betriebliche Transformationsprozeß im Modell der dynamischen Bilanztheorie, in: ZfbF, Jg. 30 (1978). S. 290–313.
Buchner Robert: (Buchführung) Buchführung und Jahresabschluß, München, 1988.
Büdde Dieter, Fröschle Gerhard: (Verhältnis) Das Verhältnis des «True and Fair View» zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und zu

den Einzelrechnungslegungsvorschriften, in: Einzelabschluß und Konzernabschluß, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band I, hrsg. von Winfried Mellwig, Adolf Moxter, Dieter Ordelheide, Wiesbaden, 1988. S. 27–45.

Budt Karl: (Bilanz) Die Bilanz der Aktiengesellschaft in der Rechtsprechung des Reichsgerichts, Diss. Köln, 1931.

Busse Max: (Inventur) Inventur, Bücherabschluß und Bilanz, vierte Aufl., Stuttgart, 1920.

Busse von Colbe Walther: (Rechnungslegungsvorschriften) Die neuen Rechnungslegungsvorschriften aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: WPg, Jg. 40, (1987). S. 117–126.

Busse von Colbe Walther, Chmielewicz Klaus: (Bilanzrichtlinien-Gesetz) Das neue Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: DBW, Jg. 46 (1986). S. 289–347.

Bussmann Karl F.: (Buchhaltung) Buchhaltung, einfache, in: Handwörterbuch des Rechnungswesen, hrsg. v. KOSIOL, E., Stuttgart, 1970, Sp. 337 f.

Chmielewicz Klaus: (Forschungskonzeptionen) Forschungskonzeptionen der Wirtschaftswissenschaften, 2. Auflage, Stuttgart, 1979.

Christoffers Rudi: (Problematik) Problematik einer Rechtsform – Abhängigkeit der Bilanzierungsvorschriften, in: DB, Jg. 23 (1965). S. 1649–1657.

Cisch Theodor B.: (Direktversicherung) Die Direktversicherung im Spiegel des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, in: BB, Jg. 41(1987). S. 300–306.

Claussen Carsten P., Korth, H.-Michael: (Grundsatz) Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit in Handels- und Steuerbilanz, in: DB, Jg. 41(1988). S. 921–927.

Clemm Hermann: (Grenzen) Grenzen der zivilrechtlichen Betrachungsweise für das Bilanzrecht – Kritische Würdigung der neueren BFH-Rechtsprechung, in: JbFfSt, 1979/80. S. 173–194.

Clemm Hermann: (Scheingewinngenauigkeit) Die Scheingewinngenauigkeit der steuerlichen Gewinnermittlung, in: Blick durch die Wirtschaft vom 28.1.1988. S. 7, 4.2.1988. S. 7.

Coenenberg Adolf Gerhard: (Bilanzrichtlinien-Gesetz) Gliederungs-, Bilanzierung-sund Bewertungsentscheidungen bei Anpassung des Einzelabschlusses nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: DB, Jg 39 (1986). S. 1581–1589.

Coenenberg Adolf Gerhard: (Jahresabschluß) Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 10., durchgesehene Aufl., Landsberg am Lech, 1988.

Le Coutre Walter: (Bilanzauffassung) Die statische Bilanzauffassung der Praxis ("Kapitalbilanz, nicht Vermögensbilanz"), in: ZfB, Jg. 4 (1927). S. 72–74.

Le Coutre Walter: (Bilanzierung) Zeitgemäße Bilanzierung – Die statische Bilanzauffas- sung und ihre praktische Anwendung, Wien, 1934.

Le Coutre Walter: (Bilanztheorien, 1926) Bilanztheorien, in: HWB, Band I, Stuttgart, 1926, Sp. 1413–1430.

Le Coutre Walter: (Bilanztheorien, 1956) Bilanztheorien, in: HWB, Band I, 3. Aufl., Stuttgart, 1956, Sp. 1153–1177.

Le Coutre Walter: (Grundzüge) Grundzüge der Bilanzkunde, Teil I, vierte durchgesehene Aufl., Wolfenbüttel, 1949.

Le Coutre Walter: (Ideengehalt) Vom allgemein -betriebswirtschaftlichen Ideengehalt der Bilanzauffassungen, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, hrsg. von Karl Meithner, Bd. I, Wien, 1933. S. 406–429.

Cronos W.: (Anpassung) Anpassung des deutschen Rechts an die vierte und siebte Richtlinie – Besorgnis und Nutzen – Bericht über die Schmalenbach-Tagung, 1985 am 22. Mai in Düsseldorf, in: DB, Jg. 38 (1985). S. 1405–1408.

Crüwell Berndt: (Gewinnermittlung) Gewinnermittlung und Gewinnverteilung bei der Offenen Handelsgesellschaft, Diss. Bonn, 1966.

Crezelius Georg: (Handelsbilanzrecht) Das Handelsbilanzrecht in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, in: ZGR, Jg. 16 (1987). S. 1–45.

von Delbrück Rudolf: (Lebenserinnerungen) Lebenserinnerungen, erste und zweite Aufl., Zweiter Band, Leipzig, 1905.

Dietzel G.: (Entwurf) Entwurf eines allgemeinen deutschen Handelsgesetzbuches, nach den Beschlüssen der zweiten Lesung, in: Archiv für deutsches Wechselrecht und Handelsrecht, siebenter Band, Stuttgart, 1858. S. 247–343.

Döllerer Georg: (Bilanz) Statische oder dynamische Bilanz?, in: BB, Jg. 23 (1968). S. 637–641.

Döllerer Georg: (Gedanken) Gedanken zur «Bilanz im Rechtssinne», in: JbFfSt, 1979/80. S. 195–209.

Döllerer Georg: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: BB, Jg. 14 (1959). S. 1217–1221.

Döllerer Georg: (Leasing) Leasing – Wirtschaftliches Eigentum oder Nutzungsrecht? in: BB, Jg. 26 (1971). S. 535–540.

Döllerer Georg: (Grundsätzliches) Grundsätzliches zum Begriff der Rückstellungen, in: DStZ/A, Jg. 63 (1975). S. 291–296.

Döllerer Georg: (Handelsbilanz) Handelsbilanz ist gleich Steuerbilanz, in: Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessen, hrsg. von Jörg Baetge, Düsseldorf, 1983. S. 158–177.

Döllerer Georg: (Handelsbilanz und Steuerbilanz) Handelsbilanz und Steuerbilanz nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: Einzelabschluß und Konzernabschluß, Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band I, hrsg. von Winfried Mellwig, Adolf Moxter, Dieter Ordelheide, Wiesbaden, 1988. S. 91–104.

Döllerer Georg: (Rechnungslegung) Rechnungslegung nach dem neuen Aktiengesetz und ihre Auswirkungen auf das Steuerrecht, in: BB, Jg. 20 (1965). S. 1405–1417.
Döllerer Georg: (Rückstellungen) Rückstellungen in der Steuerbilanz – Abkehr von der dynamischen Bilanz, in: DStR, Jg. 17 (1979). S. 3–7.
Dornemann Richard: (Bedeutung) Über die Bedeutung der Bilanztheorien für das Bilanzrecht, in: BFuP, Jg. 9 (1957). S. 163–169.
Drapala Theodor: (Buchhaltungskunde) Die Buchhaltungskunde, Wien, 1889.
Düringer A., Hachenburg M.: (Handelsgesetzbuch, 1. Aufl.) Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897, Erster Band, Erstes Buch: Handelsstand, Mannheim, 1899.
Düringer – Hachenburg: (Handelsgesetzbuch, 3. Aufl.) Das Handelsgesetzbuch, Erster Band, Allgemeine Einleitung und § 1–104, 3. Aufl., Mannheim, Berlin, Leipzig, 1930.
Dusemund Franz Josef: (Gewinnbegriff) Der betriebswirtschaftliche Gewinnbegriff in seiner historischen Entwicklung, Stuttgart, 1929, Nachdruck Frankfurt am Main, 1967.
Ebeling J.C.C.: (Beweiskraft) Über die Beweiskraft der Handelsbücher, Hamburg, 1815.
Eder Dieter: (Aufwandsrückstellungen) Aufwandsrückstellungen, Bergisch Gladbach, Köln, 1988.
Eibelshäuser Manfred: (Bundesfinanzhof) Der Bundesfinanzhof und die statische Bilanzauffassung, in: ZfbF, Jg. 33 (1981). S. 56–68.
Eibelshäuser Manfred: (Rückstellungsbildung) Rückstellungsbildung nach neuem Handelsrecht, in: BB, Jg. 42 (1987). S. 860–866.
Eisele Wolfgang: (Technik) Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 3., völlig neubearbeitete Aufl., München, 1988.
Eiselt Kurt: (Bilanztheorien) Bilanztheorien und Bilanzrecht, Diss. Frankfurt am Main, 1948.
Emmerich Gerhard, Künnemann Martin: (Lagebericht) Zum Lagebericht der Kapitalgesellschaft, in: WPg, Jg. 39 (1986). S. 145–152.
Endemann Wilhelm: (Beweiskraft) Die Beweiskraft des Handelsbuchs noch einmal, in: Zeitschrift für das Gesammte Handelsrecht, Band 2, Erlangen, 1859. S. 329–375.
Endemann Wilhelm: (Handelsrecht) Das Deutsche Handelsrecht. Heidelberg 1865.
Enderlen Elise: (Bilanz) Nominale und reale Bilanz, Stuttgart, 1936.
Engelhardt Horst: (Implikation) Die Implikation der Unternehmensfortführung im aktienrechtlichen Bestätigungsvermerk – Ein Beitrag zur Objektivierung des Abschlusses -Diss. Berlin, 1979.
Engels Wolfram: (Bemerkungen) Bemerkungen zu den Bilanztheorien von Moxter und Stützel, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von

Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von Jörg Baetge, Adolf Moxter und Dieter Schneider, Düsseldorf, 1976. S. 31–48.
Engels Wolfram: (Bewertungslehre) Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Licht der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen, 1962.
Erlach G., Martens P.Ch.: (Buchhalter) Wie kann man ein guter Buchhalter werden? Leipzig, 1900.
Erlacher Carl: (Entwicklung) Die historische Entwicklung der Bilanzbedeutung in der Privatwirtschaft, München, 1929.
Eschrich Alfred: (Bilanzierung) Bilanzierung als Instrument zum Schutze von Gläubigern. Ein Beitrag zu einer funktionsanalytischen Bilanztheorie, Diss. Saarbrücken, 1969.
Falterbaum Hermann, Beckmann Heinz: (Buchführung) Buchführung und Bilanz, 12. Aufl., Achim, 1987.
Farr Wolfgang: (Insolvenzprophylaxe) Insolvenzprophylaxe durch Wirtschaftsprüfung, Frankfurt am Main, Bern, New York, 1986.
Feuerbaum Ernst: (Bilanzzweck) Der Bilanzzweck in der Bilanztheorie, in: WPg, Jg. 23 (1970). S. 426–436.
Feuerbaum Ernst: (Konzeption) Die Konzeption der dynamischen Bilanz aus heutiger Sicht, in: DB, Jg. 23 (1970). S. 1697–1704.
Feuerstein Eduard: (Fabriks-Buchhaltung) Das Ganze der Fabriks-Buchhaltung, Leipzig, 1902.
Fey Dirk: (Imparitätsprinzip) Imparitätsprinzip und GoB-System im Bilanzrecht, 1986, Berlin, 1987.
Flad Friedrich: (Kommentar, Handelsgesetzbuch) Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts. Bearbeitet von Friedrich Flad u.a. Erster Band, § 1–104 HGB, Berlin, 1940.
Fleege-Althoff Fr.: (Literatur) Die deutsche Literatur der allgemeinen Bilanzlehre, 1925–1930, Stuttgart, 1933.
Findeisen Franz: (Unternehmung) Unternehmung und Steuern, Berlin und Stuttgart, 1923.
Fischer Rudolf: (Bilanzwerte) Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind, Teil I, Leipzig, 1905.
Fischer Rudolf: (Buchführung) Buchführung und Bilanzaufstellung nach Handelsrecht, Leipzig, 1913.
Fischer Rudolf: (Grundlagen) Über die Grundlagen der Bilanzwerte, Leipzig, 1909.
Fischer Lutz, Schneeloch Dieter, Sigloch Jochen: (Steuerlehre) Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung – Gedanken zum 60jährigen «Jubiläum» der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: DStR, Jg. 18 (1980). S. 699–705.
Förtsch K.: (Gesetz) Gesetz, betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Leipzig, 1892.

Freericks Wolfgang: (Bilanzierungsfähigkeit) Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Köln, Berlin, Bonn, München, 1976.
Fuchs Michael: (Rechnungsabgrenzungsposten) Die transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten, Köln, 1987.
Fuisting B.: (Einkommensbesteuerung) Die Einkommensbesteuerung der Zukunft, Berlin, 1903.
Gad Christian: (Handbuch) Handbuch des Allgemeinen Deutschen Handelsrechts, Erster Theil: Engeres Handelsrecht, Berlin 1863.
Gareis Carl: (Handelsrecht) Das Deutsche Handelsrecht, dritte neu durchgearbeitete und vielfach veränderte Aufl., Berlin und Leipzig, 1888.
Garreis Carl, Fuchsberger Otto: (Handelsgesetzbuch) Das Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch, Berlin, 1891.
Geldmacher Erwin: (Wirtschaftsunruhe) Wirtschaftsunruhe und Bilanz, Erster Teil, Grundlagen und Technik der bilanzmäßigen Erfolgsrechnung, Berlin, 1923.
Gelhausen Hans Friedrich: (Realisationsprinzip) Das Realisationsprinzip im Handels-und im Steuerrecht, Frankfurt am Main, Bern, New York, 1985.
Gerhard Valentin: (Ertrag) Der handelsrechtliche, steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Ertrag der Unternehmung, Berlin und Wien, 1928.
Gerstner Paul: (Bilanz-Analyse) Bilanz-Analyse, zweite, neubearbeitete Aufl., Berlin, 1915.
von Gierke Julius, Sdandrock Otto: (Handels- und Wirtschaftsrecht) Handels- und Wirtschaftsrecht, 9. Aufl., Bd. I: Allgemeine Grundlagen. Der Kaufmann und sein Unternehmen, Berlin, New York, 1975.
Gnam Arnulf: (Bilanzdenken) Das Bilanzdenken in kritischer Schau, in: StuW, Jg. 26 (1949). S. 589–614.
Gnam Arnulf: («Steuerbilanz») Ist die «Steuerbilanz» eine dynamische Bilanz?, in: StuW, Jg. 33 (1956). S. 245–258.
Goetze P.: (Rangfolge) Rangfolge und gegenseitiges Verhältnis der Bewertungsvorschriften gemäß § 260 HGB, in: Kongreß-Archiv, 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Fachberichte und Reden des ersten deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesen, Berlin o. J., S. 151–161.
Goldschmidt Levin: (Abschluß) Der Abschluß und die Einführung des allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuches, in: Zeitschrift für das Gesammte Handelsrecht, Band 5, Erlangen 1862, Erster Artikel S. 204–227, Zweiter Artikel, S. 515–584.
Goldschmidt Levin: (Gutachten) Gutachten über den Entwurf eines Deutschen Handelsgesetzbuches nach den Beschlüssen zweiter Lesung, in: Beilagenheft zur Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht Band III, Erlangen, 1860.

Goldschmidt Levin: (System) System des Handelsrechts, vierte verbesserte und durch Einzelausführungen vermehrte Aufl., Stuttgart, 1892.
Götze Hermann: (Bilanzauffassung) Dynamische Bilanzauffassung und bilanzrechtliche Systematik, in: WPg, Jg. 14 (1961). S. 601–607.
Gräfer Horst: (Jahresabschluß) Der Jahresabschluß der GmbH, Herne/Berlin, 1986.
Groh Manfred: (Bilanztheorie) Zur Bilanztheorie des BFH, in: StbJ 1979/80. S. 121–139.
Grossfeld – Diekmann: (Grundlagen) Gemeinsame Grundlagen d europäischen Bilanzrechts, in: WPg, Jg. 41 (1988). S. 419–429.
Grossmann H.: (Abschreibungen) Die ausschließlich wertangleichende oder statische Abschreibung, in: ZfB, Jg. 1 (1924). S. 75–82.
Grull Werner: (Inventur) Die Inventur, Berlin, 1911.
Grünhut L.S.: (Recht) Das Recht auf die Dividende und der Dividendencoupon, in: Zeitschrift für das Privat- und öffentliche Recht der Gegenwart, Bd. 1 (1874). S. 375–401.
Gutenberg Erich: (Bilanztheorie) Bilanztheorie und Bilanzrecht, in: ZfB, Jg. 35 (1965). S. 13–20.
Gutenberg Erich: (Struktur) Die Struktur der Bilanzwerte, in: ZfB, Jg. 3 (1926). S. 497–511, 598–614.
Haase Klaus Dittmar: (Buchführung) Buchführung (Buchhaltung), in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. v. GROCHLA, E./ WITTMANN, W., Bd. 1/1 Stuttgart, 1974. Sp. 998–1011.
Hahn Carl: (Materialien) Die gesamten Materialien zu den Reichsgesetzen. Auf Veranlassung des Kaiserlichen Reichs-Justizamtes hrsg. v. Carl Hahn, Bd. IV: Materialien zur Konkursordnung, Berlin, 1885.
Von Hahn Friedrich: (Commentar 1863) Commentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, Erster Band, Braunschweig, 1863.
Von Hahn Friedrich: (Commentar 1871) Commentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, Erster Band, zweite vermehrte und verbesserte Aufl., Braunschweig, 1871.
Hartmann Ulrich: (Bilanzrecht) Das neue Bilanzrecht und der Gesellschaftsvertrag der GmbH, Köln, 1986.
Hasenack Wilhelm: (Buchhaltung) Buchhaltung und Abschluß, Erster Band: Wesen und Technik, Essen, 1954.
Hasenack Wilhelm: (Gewinnberechnung) Gewinnberechnung und Selbstfinanzierung, in: Der praktische Betriebswirt, Jg. 18 (1938). S. 269–285.
Hast Karl: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Leipzig, 1934.
Hattenhauer Hans, Bernert Günther: (Allgemeines Landrecht) Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten von 1794 - Textausgabe - , Frankfurt am Main, Berlin, 1970.
Hauck Wilhelm Chr.: (Bilanztheorien) Bilanztheorien, eine rechnerische Grundlegung, Bühl-Baden, 1933.

Hänsler Friedrich: (Konjunktur) Konjunktur und Bilanztheorie, Diss. Heidelberg, 1930.
Hax Herbert: (Bilanzgewinn) Der Bilanzgewinn als Erfolgsmaßstab, in: ZfB, Jg. 34 (1964). S. 642–651.
Hax Karl: (Substanzerhaltung) Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen, 1957.
Hecht Felix: (Verbindlichkeiten) Die Verbindlichkeiten einer Bilanz einer offenen Handelsgesellschaft für ihre Interessenten, Diss. Hamburg, 1913.
Heibel Reinhold: (Bilanzierungsgrundsätze) Handelsrechtliche Bilanzierungsgrundsätze und Besteuerung, Berlin, 1981.
Heinen Edmund: (Handelsbilanzen, 1. Aufl.) Handelsbilanzen, Wiesbaden, 1958.
Heinen Edmund: (Handelsbilanzen, 12. Aufl.) Handelsbilanzen, zwölfte, neubearbeitete Aufl., Wiesbaden, 1986.
Hei*nhold Michael*: (Grundfragen) Grundfragen der Bilanzierung, 2., völlig überarbeitete und stark erweiterte Aufl., München, 1987.
Helpenstein Franz: (Durchbrechung) Die Durchbrechung des Grundsatzes der Kongruenz im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz durch Nichtberücksichtigung des Verlustvortrages, in: ZfhF, Jg. 22 (1928). S. 177–191.
Helpenstein Franz: (Erfolgsbilanz) Die steuerliche Erfolgsbilanz und ihre Beziehung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, hrsg. von Karl Meithner, Band I, Wien, 1933. S. 812–859.
Hemmerde Wilhelm: (Insolvenzrisiko) Insolvenzrisiko und Gläubigerschutz: Eine ökonomische Analyse gesetzlicher Normen zur Kapitalaufbringung und Kapitalerhaltung, Thun, Frankfurt am Main, 1985.
Hengstl Ludwig: (Bewertungsvorschriften) Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften und ihre Bedeutung für das Steuerrecht, Berlin, 1932.
Herrmann Renate: (Niederschlag) Der Niederschlag der dynamischen Bilanzauffassung Schmalenbachs im Handels- und Steuerbilanzrecht, Diss. Würzburg, 1969.
Hertel Oskar: (Lehrbuch) Lehrbuch der verbesserten amerikanischen Buchführung, Leipzig, 1900.
Hesse E., Breternitz B.: (Einführung) Einführung in die Praxis der doppelten Buchführung, Langensalza, 1903.
Heymann-Kötter: (Handelsgesetzbuch) Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht) mit Erläuterungen von Hans-Wilhelm Kötter, vierte Aufl., Berlin, New York, 1971.
Hofbauer Kupsch (BHR): Bonner Handbuch Rechnungslegung, hrsg. von Max A. Hofbauer, Peter Kupsch, Werner Albrecht, Gerhard Scherrer, Bonn, 1986.
Hoffmann A.: (Gewinn) Der Gewinn der kaufmännischen Unternehmung, Leipzig, 1929.

Hoffmann Fritz: (Dynamische Bilanz) Die Dynamische Bilanz in der Rechtsprechung des OFH und des BFH, in: NB, Jg.5 (1952). S. 21–23.
Hoffmann Günther: (Bilanzieren) Bilanzieren kein Problem, 7., ergänzte Aufl., Freiburg i. Br., 1987.
Hoffmann: (Bilanz) Die Dynamische Bilanz im Steuerrecht, in: StbJb, 1954/55. S. 19–43.
Högel Erwin: (Bewertungsgrundsätze) Die Bewertungsgrundsätze bei der Bilanz des Einzelkaufmanns, Diss. Köln, 1921.
Holzer Hans: (Axiomatik) Zur Axiomatik der Buchführungs- und Bilanztheorie, Stuttgart, 1936.
Honko Jaako: (Probleme) Über einige Probleme bei der Ermittlung des Jahresgewinns der Unternehmung, in: ZfB, Jg. 35 (1965). S. 611–642.
Horvath Peter: (Buchhaltung) Buchhaltung, kaufmännische, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., hrsg. v. GROCHLA, E./ WITTMANN, W., Bd.I/1, Stuttgart, 1974, Sp. 324–340.
Horvath Peter: (Steuerlehre) Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerreform, Meisenheim am Glan, 1975.
Hossfelder Georg: (Versuch) Versuch einer allgemeinen Bilanztheorie, Diss. München, 1933.
Huber Theodor: (Bilanz) Wie liest man eine Bilanz? Stuttgart, 1904.
IDW: (SABI-Entwurf) Sonderausschuß Bilanzrichtlinien-Gesetz Entwurf einer Verlautbarung: Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) und zu den Angaben bei Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB), in: WPg, Jg. 40 (1988). S. 143–145.
Isaac Alfred: (Bilanzen) Bilanzen und Bilanztheorien, Wiesbaden, 1953.
Jacobs Otto H.: (Bilanzierungsproblem) Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart, 1971.
Jakob Wolfgang: (Passivierung) Passivierung «haftungsloser Verbindlichkeiten», in: BB, Jg. 41 (1986). S. 972–983.
Jeske Gustav: (Bilanztheorien) Betriebswirtschaftliche Bilanztheorien und Steuerbilanzen, Diss. Frankfurt am Main, 1927.
Jonas Heinrich H.: (Handelsbilanz) Die in der aktienrechtlichen Handelsbilanz zulässige Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, in: DB, Jg. 39 (1986). S. 1733–1737.
Kayser Paul: (Gesetz) Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften, vom 18. Juli 1884, Berlin, 1891.
Kempin: (Entwicklung) Entwicklung der Bilanzlehre in der Abschlußtechnik, Düsseldorf, 1910.
Keyszner Hugo: (Aktienzinsen) Aktienzinsen, Dividende und Bilanz, in: Archiv für Theorie und Praxis für das allgemeine deutsche Handelsrecht, Band 32 (1875). S. 99–145.
Keyszner Hugo: (Handelsgesetzbuch) Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch nach Rechtsprechung und Wissenschaft, Stuttgart 1878.

Knappe Otto: (Bilanzen) Die Bilanzen der Aktien-Gesellschaften vom Standpunkt der Buchhaltung, Rechtswissenschaft und der Steuergesetze, Hannover u. Berlin, 1904.

Koch C.F.: (Handelsgesetzbuch) Allgemeines deutsches Handelsgesetzbuch, zweite vermehrte und verbesserte Aufl., Berlin 1868.

Koch Helmut: (Buchbesprechung) Buchbesprechung zu:Leffson, Ulrich: Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: ZfB, Jg. 37 (1967). S. 355–357.

Koch Helmut: (Problematik) Die Problematik des Niederstwertprinzips, in: WPg, Jg. 10 (1957). S. 1–6,31–35, 60– 63.

Koch Helmut: (Realisationsprinzip) Das Realisationsprinzip und die Berücksichtigung von Preissteigerungen im Jahresabschluß, in: ZfbF, Jg. 39 (1987). S. 419–422.

Königshöfer Jonas: (Problem) Das Problem der Bilanzwahrheit und die deutsche Bilanzliteratur, Diss. Leipzig, 1931.

Kosiol Erich: (Bilanz) Pagatorische Bilanz, Berlin, 1976.

Kosiol Erich: (Formalaufbau) Formalaufbau und Sachinhalt der Bilanz, in: Wirtschaftslenkung und Betriebswirtschaftslehre, Festschrift zum 60. Geburtstag von Ernst Walb, Leipzig, 1940. S. 103–132.

Kovero Ilmari: (Bewertung) Die Bewertung der Vermögensgegenstände in den Jahresbilanzen der privaten Unternehmungen, Berlin, 1912.

Kraus Stefan: (Rückstellungen) Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, Bergisch Gladbach, 1987.

Krause Arnold: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Pensionsverpflichtungen, Leipzig, 1935.

von Kräwel Rudolf: (Handels=Gestzbuch) Das allgemeine Deutsche Handels = Gesetzbuch, Halle, 1862.

Kruse Heinrich Wilhelm: (Aktivierungsfragen) Aktivierungsfragen Von der dynamischen zur statischen Bilanzauffassung und zurück?, in: JbFfSt, 1978/79. S. 172–185.

Kruse Heinrich Wilhelm: (Bilanzierungswahlrechte) Bilanzierungswahlrecht und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von Jörg Baetge, Adolf Moxter und Dieter Schneider, Düsseldorf, 1976. S. 65–85.

Kruse Heinrich Wilhelm: (Grundsätze) Grundsätze ordnungmäßiger Buchführung, Köln 1970.

Kuhnau Martin: (Systematik) Zur Systematik der Ertolgsbegriffe in den Periodenerfolgsrechnungen der Unternehmung, in: ZFB, Jg. 29 (1959). S. 77–86.

Künnemann Martin: (Unternehmensbewertung) Objektivierte Unternehmensbewertung, Frankfurt am Main, Bern, New York, 1985.

Küntzel Wolfram: (Bilanzrecht) Das neue Bilanzrecht – Grundlagen und Ziele sowie aktien- und steuerrechtliche Problematik der EG-Bilanzrichtlinie, Diss. Saarbrücken, 1982.

Kupsch Peter: (Bilanzierung) Bilanzierung und Bewertung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB, in: Bilanzrichtlinien-Gesetz, Schriftleiter Horst Albach und Karl-Heinz Forster, ZfB-Ergänzungsheft 1/87, Wiesbaden, 1987. S. 67–81.

Küting/Weber (Handbuch): Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, hrsg. von Karlheinz Küting, Claus-Peter Weber, Stuttgart, 1986.

Kussmaul Heinz: (Nutzungsrechte) Sind Nutzungsrechte Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter?, in: BB, Jg. 42 (1987). S. 2053–2065.

Laband P.: (Beiträge) Beiträge zur Dogmatik der Handelsgesellschaften, in: Zeitschrift für das Gesammte Handelsrecht, Band 31, Neue Folge Band 16, Stuttgart, 1885. S. 1–62.

Lang Joachim: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung I, II, in: Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Leffson Ulrich, Rückle Dieter, Grossfeld Bernhard, Köln, 1986. S. 221–246.

Larenz Karl: (Methodenlehre) Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 5., neu bearbeitete Aufl., Berlin, Heidelberg, New York, 1983.

Lechner Karl: (Analysen) Neue bilanztheoretische Analysen, in: DBW, Jg. 39 (1979). S. 155–163.

Lechner Karl: (Forderungen) Forderungen an eine moderne Bewertungstheorie und Bewertungspraxis, in: Wirtschaftlichkeit, o.Jg. (1967). S. 12–18.

Leffson Ulrich: (Bedeutung) Zur Bedeutung des § 149 AktG und Art. 2 Abs. 3 der 4. EG-Richtlinie, in: ZfbF, Jg. 31 (1979). S. 213–216.

Leffson Ulrich: (Generalnormen) Die beiden Generalnormen, in: Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift zum 65. Geburtstag von Dr. Dr. h.c. Reinhard Goerdeler, hrsg. von Hans Havermann, Düsseldorf, 1987. S. 315–325.

Leffson Ulrich: (Grundsätze, 1. Aufl.) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Düsseldorf, 1964.

Leffson Ulrich: (Grundsätze, 2. Aufl.) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. veränderte und erweiterte Auflage, Düsseldorf, 1964.

Leffson Ulrich: (Grundsätze, 5. Aufl.) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 5. völlig neubearbeitete und erweiterte Auflage, Düsseldorf, 1964.

Leffson Ulrich: (Grundsätze, 7. Aufl.) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf, 1987.

Leffson Ulrich: (Going-Concern-Prämisse) Die Going-Concern-Prämisse bei Unsicherheit über den Fortbestand der Unternehmung, in: WPg; Jg. 37 (1984). S. 604–606.

Leffson Ulrich: (Lage) Lage des Vermögens gem. § 238, in: Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson, Dieter Rückle, Bernhard Großfeld, Köln, 1986. S. 272.

Leffson Ulrich: (Vorschriften) Ausformulierte und nicht ausformulierte gesetzliche Vorschriften im Bilanzrecht des HGB, in: DBW, Jg. 47 (1987). S. 3–7.
Leffson Ulrich: (Wesen) Wesen und Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses, in: ZfbF, Jg. 18 (1966). S. 375–390.
Lehmann M.R.: (Inhalt) Der formelle und der materielle Inhalt der Bilanz, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, Jg. 21 (1928). S. 253–288.
Lehmann Wolfgang: (Bilanz) Die dynamische Bilanz Schmalenbachs, Wiesbaden, 1963.
Lehmann Karl, Ring Viktor: (Handelsgesetzbuch, I. Aufl.) Das Handelsgesetzbuch für das Deutsche Reich, erster Band, Berlin, 1902.
Lehmann Karl, Ring Viktor: (Handelsgesetzbuch, 2. Aufl.) Das Handelsgesetzbuch für das Deutsche Reich, 2. Aufl., Erster Band, Berlin, 1914.
Leissle Fritz: (Einfluß) Der Einfluß der Betriebswirtschaftlichen Bilanzauffassungen auf das deutsche Handelsrecht, Diss. München, 1950.
Leitner Friedrich: (Grundriss) Grundriss der Buchhaltung und Bilanzkunde, I. Band, zweite Aufl., Berlin, 1913.
Leitner Friedrich: (Grundriss, II. Band) Grundriss der Buchhaltung und Bilanzkunde, II. Band, Berlin, 1911.
Leonhardt Arthur: (Entwicklung) Die historische Entwicklung der dynamischen Bilanzlehre, Diss. Hamburg, 1921.
Leuchs Michael: (System) System des Handels, Dritter Band, Theorie und Praxis des Italienischen Buchhaltens und des Nürnberger Buchhaltens, Nürnberg, 1806.
Leyerer Constantin: (Beitrag) Beitrag zur geschichtlichen Entwicklung der Bilanz, in: DB, Jg. 33 (1940). S. 90 f.
Leykum Klaus-Dietrich: (Wirtschaftsgut) Wirtschaftsgut und dynamische Bilanzauffassung in der Steuerbilanz, in: ZfhF, Jg. 15(1963). S. 397–413.
Linn Dieter W.: (Bilanzierung) Dynamische Bilanzierung und steuerliche Gewinnermittlung, in: Finanz-Rundschau, Jg. 28 (1973). S. 1–5.
Linhardt Hanns: (Begriffe) Die Begriffe Statik und Dynamik, in: ZfB, Jg. 3 (1926). S. 338–350.
Lion Max: (Betrachtung) Geschichtliche Betrachtungen zur Bilanztheorie bis zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch. Sonderdruck aus Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, Heft 3/1928, Berlin, 1928.
Lion Max: (Bilanz) Die dynamische Bilanz und die Grundlagen der Bilanzlehre, in: ZfB, Jg. 5 (1928). S. 481–506.
Lion Max: (Bilanzberichtigung) Bilanzberichtigung nach Handels- und Steuerrecht, in: DStZ, Jg. 17 (1928). S. 870–880.
Lion Max: (Bilanzsteuerrecht) Das Bilanzsteuerrecht, Berlin, 1922.

Lion Max: (Reichsfinanzhof) Der Reichsfinanzhof und das Bilanzsteuerrecht, in: StuW, Jg. 7(1928). S. 1035–1094.
Littmann Eberhard: (Gewinnbegriff) Der steuerliche Gewinnbegriff im Lichte statischer und dynamischer Bilanzauffassung, in: StuW, Jg. 25 (1948), Sp. 617–656.
Löffelholz Josef: (Geschichte) Geschichte der Betriebswirtschaft und der Betriebswirtschaftslehre. Altertum-Mittelalter-Neuzeit bis zu Beginn des 19. Jahrhunderts, Bd. 23: Betriebswirtschaftliche Abhandlungen, hrsg. v. LE COUTRE, W. u.a., Stuttgart, 1935.
Loitlsberger Erich: (Gläubigerschutz) Gläubigerschutz und Erfolgsbewertung, in: Der Osterreichische Betriebswirt, Jg. 5/6 (1955/56). S. 71–86.
Löw Eduard: (Theorie) Theorie des Rechnungswesens und systematische Anleitung zur Buchführung, Berlin, 1860.
Löwenfeld Hermann: (Recht) Das Recht der Actien-Gesellschaft, Berlin, 1879.
Ludewig Rainer: (Rückstellungsbegriff) Der Rückstellungsbegriff des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB und seine steuerlichen Auswirkungen, in: DB, Jg. 41 (1988). S. 765–769.
Maatz Richard: (Bilanz) Die kaufmännische Bilanz und das steuerbare Einkommen, dritte vermehrte und verbesserte Aufl., Berlin, 1902.
Mahlberg Walter: (Zweck) Der Zweck der Buchhaltung, Leipzig, 1920.
Mattessich Reinhard: (Forschungsprogramme) Forschungsprogramme und Paradigmen im Rechnungswesen unter Betonung der Agency-Informationsanalyse, in: Information und Wirtschaftlichkeit, hrsg. von BALLWIESER, Wolfgang / BERGER, Karl-Heinz, Wissenschaftliche Tagung des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V. an der Universität Hannover, 1985, München, 1985. S. 677–743.
Maul Karl-Heinz: (Aufwandsrückstellungen) Aufwandsrückstellungen im neuen Bilanzrecht, in: BB, Jg. 41 (1896). S. 631–635.
Maul Karl-Heinz: (Bilanzlehre) Bilanzlehre als Gesetzesinterpretation, in: ZfbF, Jg.27 (1975). S. 150–170.
Maul Karl-Heinz: (Grundfragen) Grundfragen der Rechnungslegung bei Publikums-Aktiengesellschaften, Diss. Frankfurt am Main, 1968.
Makower H.: (Handelsgesetzbuch) Das allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch, achte, vermehrte und verbesserte Aufl., Berlin, 1880.
May Erich: (Wirtschaftsgut) Das Wirtschaftsgut, Diss. Köln, 1969.
Mehrmann: (Bedeutung) Die Bedeutung der einzelnen Bilanzauffassungen, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Jg. 25 (1936). S. 1494–1506.
Mellwig Winfried: (Bilanzrechtsprechung) Bilanzrechtsprechung und Betriebswirtschaftslehre, in: BB, Jg. 38 (1983). S. 1613–1620.
Mellwig Winfried: (Rechnungslegungszwecke) Rechnungslegungszwecke und Kapitalkonten bei Personengesellschaften, in: BB, Jg. 34 (1979). S. 1409–1418.

Melsheimer Hans-Joachim: (Theorie) Die Theorie der Rückstellungen, Diss. Bonn, 1968.
Merl Franz: (Bilanzierung) Die Bilanzierung latenter Steuerverpflichtungen als Problem der Trennung von Handels- und Steuerbilanz, Diss. München, 1979.
Meyer Claus: (Bilanzierung) Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 6. Aufl., Herne, Berlin, 1987.
Mieles Heinrich: (Erfolgsrechnung) Die Erfolgsrechnung der deutschen Eisenbahnen, Diss. Köln, 1930.
Molnar Hans: (Bilanzierung) Bilanzierung aktienrechtlicher Schadensrückstellungen dem Grunde nach, Karlsruhe, 1986.
Moxter Adolf: (Abschreibungen) Über dynamische Abschreibungen, in: WPg, Jg. 31 (1978). S. 478–482.
Moxter Adolf: (Aktivierungsgrenzen) Aktivierungsgrenzen bei «immateriellen Anlagewerten», in: BB, Jg. 33 (1978). S. 821–825.
Moxter Adolf: (Aktivierungsvoraussetzung) Die Aktivierungsvoraussetzung des «entgeltlichen Erwerbs» im Sinne von § 5 Abs. 2 EstG, in: DB, Jg. 31 (1978). S. 1804–1809.
Moxter Adolf: (Anlagewerte) Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, in: BB, Jg. 34 (1979). S. 1102–1109.
Moxter Adolf: (Bedeutung) Bedeutung und Methode betriebswirtschaftlicher Gewinnermittlung, in: DB, Jg. 36. (1983). S. 133 f.
Moxter Adolf: (Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung) Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung, Tübingen, 1982.
Moxter Adolf: (Bilanzierung) Bilanzierung und unsichere Erwartungen, in: ZfhF, Jg. 14 (1962). S. 607–632.
Moxter Adolf: (Bilanzinterpretation) Statische oder dynamische Bilanzinterpretation?, in: WiSU, Jg. 8 (1979). S. 432–436.
Moxter Adolf: (Bilanzlehre, 1. Aufl.) Bilanzlehre, Wiesbaden, 1976.
Moxter Adolf: (Bilanzlehre, 3. Aufl. Band I) Bilanzlehre Band 1: Einführung in die Bilanztheorie, dritte, vollständig umgearbeitete Aufl., München, 1984.
Moxter Adolf: (Bilanzlehre, 3. Aufl. Bd. II) Bilanzlehre Band II: Einführung in das neue Bilanzrecht, dritte, vollständig umgearbeitete Aufl., Wiesbaden, 1986.
Moxter Adolf: (Bilanzpolitik) Bilanzpolitik und Wahlrechtsproblematik, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift für Curt Sandig, hrsg. von Manfred N. Geist und Richard Köhler, Stuttgart, 1981. S. 447–457.
Moxter Adolf: (Bilanzrechtsentwurf) Zum neuen Bilanzrechtsentwurf, in: BB, Jg. 40 (1985). S. 1101–1103.
Moxter Adolf: (Bilanzrechtsprechung) Bilanzrechtsprechung, 2., vollst, umgearb. Aufl., Tübingen, 1985.

Moxter Adolf: (Bilanztheorie) Die statische Bilanztheorie heute, in: ZfbF, Jg. 19 (1967). S. 724–733.
Moxter Adolf: (Bilanztheorien) Bilanztheorien, in: HdWW, Band 1, hrsg. von A. Albers, Stuttgart, New York, Tübingen, Göttingen und Zürich, 1977.
Moxter Adolf: (Einfluß) Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen, 1962.
Moxter Adolf: (Einfluß, EG-Bilanzrichtlinie) Der Einfluß der EG-Bilanzrichtlinie auf das Bilanzsteuerrecht, in: BB, Jg. 33 (1978). S. 1629–1632.
Moxter Adolf: (Fremdkapitalbewertung) Fremdkapitalbewertung nach neuem Bilanzrecht, in: WPg, Jg. 37 (1984). S. 397–408.
Moxter Adolf: (Fundamentalgrundsätze) Fundamentalgrundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaft, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von Jörg Baetge, Adolf Moxter u. Dieter Schneider, Düsseldorf, 1976. S. 88–100.
Moxter Adolf: (Gefahren) Gefahren des neuen Bilanzrechts, in: BB, Jg. 37 (1982). S. 1030–1032.
Moxter Adolf: (Gewinnkonzeption) Karl Lechners Gewinnkonzeption und das neue deutsche Bilanzrecht, in: Rechnungslegung und Gewinnermittlung, Gedenkschrift für KARL LECHNER, hrsg. von Erich Loitlsberger, Anton Egger, Eduard Lechner, Wien, 1987. S. 271–278.
Moxter Adolf: (Gewinn- und Vermögensermittlung) Steuerliche Gewinn- und Vermögensermittlung, in: Handbuch der Finanzwissenschaften, Band II, hrsg. von Fritz Neumark, Tübingen, 1980. S. 203–237.
Moxter Adolf: (Grundfragen) Methodologische Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre, Köln und Opladen, 1957.
Moxter Adolf: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Stand der Bilanztheorie, in: ZfbF, Jg. 18 (1966). S. 28–59.
Moxter Adolf: (Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung) Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, Wiesbaden, 1976.
Moxter Adolf: (Handelsrechtlichen Grundsätze) Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das neue Bilanzrecht, in: ZGR, Jg. 9 (1980). S. 254–276.
Moxter Adolf: (Jahresabschlußaufgaben) Die Jahresabschlußaufgaben nach der EG-Richtlinie: Zur Auslegung von Art. 2 EG-Bilanzrichtinie, in: Die AG, Jg. 24 (1979). S. 141–146.
Moxter Adolf: (Leffson) Ulrich Leffson und die Bilanzrechtsprechung, in: WPg, Jg. 39 (1986). S. 173–177.
Moxter Adolf: (Periodengerechte Gewinnermittlung) Periodengerechte Gewinnermittlung und Bilanz im Rechtssinne, in: Handelsrecht und Steuerrecht, Festschrift für Dr. h.c. Georg Döllerer, hrsg. von Prof. Dr. Brigitte Knobbe-Keuk u.a., Düsseldorf, 1988. S. 447–458.

Moxter Adolf: (Präferenzstruktur) Präferenzstruktur und Aktivitätsfunktion des Unternehmers, in: ZfbF, Jg. 16 (1964). S. 6–35.
Moxter Adolf: (Realisationsprinzip) Das Realisationsprinzip – 1884 und heute, in: BB, Jg. 39 (1984). S. 1780–1786.
Moxter Adolf: (Rückstellungskriterien) Rückstellungkriterien nach neuem Bilanzrecht, in: BB, Jg. 34 (1979). S. 433–440.
Moxter Adolf: (Sinn) Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift für Dr. Dr. h. C. Reinhard Goerdeler, hrsg. von Havermann Hans, Düsseldorf, 1987. S. 361–374.
Moxter Adolf: (Stand) KARL LECHNER-GEDÄCHTNIS-VORLESUNG «Der Stand der Bilanztheorie», gehalten am 29. Oktober, 1984 in der Aula der Universität, Graz, 1985.
Moxter Adolf: (System) Das System der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungmäßiger Bilanzierung, in: Der Wirtschaftsprüfer im Schnittpunkt nationaler und internationaler Entwicklungen, Festschrift zum 60. Geburtstag von Prof. Dr. Klaus v. Wysocki, hrsg. von Gerhard Gross, Düsseldorf, 1985. S. 17–28.
Moxter Adolf: (Unternehmenszusammenbruch) Ist bei drohendem Untemehmenszu-sammenbruch das bilanzrechtliche Prinzip der Unternehmensfortführung aufzugeben?, in: WPg, Jg. 33 (1980). S. 345–351.
Moxter Adolf: (Wirtschaftliche Gewinnermittlung) Wirtschaftliche Gewinnermittlung und Bilanzsteuerrecht, in: StuW, Jg. 60 (1983). S. 300–307.
Müller Gustav: (Erfolgs-Rechnung) Die kaufmännische Erfolgs-Rechnung, Berlin, 1915.
Müller Jürgen: (Stetigkeitsprinzip) Das Stetigkeitsprinzip im neuen Bilanzrecht, in: BB, Jg. 42 (1987). S. 1629–1637.
Müller Weif: (Gedanken) Gedanken zum Rückstellungsbegriff in der Bilanz, in: ZGR, Jg. 10 (1981). S. 126–144.
Müller Weif: (Grundsätze) Die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und ihre Kodifizierung nach neuem Bilanzrecht, in: Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band I, hrsg. von Winfried Mellwig, Adolf Moxter, Dieter Ordelheide, Wiesbaden, 1988. S. 3–26.
Müller-Dahl Frank P.: (Probleme) Betriebswirtschaftliche Probleme der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsfähigkeit, Berlin, 1979.
Müller-Erzbach, Rudolf: (Handelsrecht) Deutsches Handelsrecht, 2. und 3. Aufl., Tübingen, 1928.
Münstermann Hans: (Dynamische Bilanz) Dynamische Bilanz: Grundlagen, Weiterentwicklung und Bedeutung in der neuesten Bilanzdikussion, in: ZfbF, Jg. 18 (1966). S. 512–531.
Münstermann Hans: (Einführung) Einführung in die dynamische Bilanz, Leipzig, 1941.

Münstermann Hans: (Kongruenzpririzip) Kongruenzprinzip und Vergleichbarkeitsgrundsatz im Rahmen der dynamischen Bilanzlehre. Bemerkungen zu Gedankengängen von Hasenack, in: BfuP, Jg. 16 (1964). S. 426–438.
Münstermann Hans: (Schmalenbachs Bilanzauffassung) Schmalenbachs Bilanzauffassung, in: WPg, Jg. 1 (1948). S. 33–43.
Münstermann Hans: (Schmalenbachs «Dynamische Bilanz») Schmalenbachs «Dynamische Bilanz», in: ZfhF, Jg. 6 n.F. (1954). S. 265–272.
Münzinger Rudolf: (Bilanzrechtsprechung) Bilanzrechtsprechung der Zivil- und Strafgerichte, Wiesbaden, 1987.
Muscheid Werner: (Schmalenbachs Dynamische Bilanz) Schmalenbachs Dynamische Bilanz, Köln und Opladen, 1957.
Naumann Klaus-Peter: (Bewertung) Die Bewertung von Rückstellungen, Düsseldorf, 1989.
Neukamp: (Dogma) Das Dogma von der "Bilanzwahrheit", in: Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht, 48. Band (1899). S. 450–507.
Neumann Hermann: (Quintessenz) Die Quintessenz der einfachen und doppelten Buchhaltung, 2. Aufl., Leipzig 1896.
Nicklisch Fritz: (Betriebslehre) Allgemeine kaufmännische Betriebslehre, Leipzig, 1912.
Nissen Karl-Hein: (Grundsatzentscheidungen) Neue Grundsatzentscheidungen des Bundesfinanzhofs zum Bilanzsteuerrecht, in: 50 Jahre Wirtschaftsprüferberuf, Bericht über die Jubiläumsfeier vom 21. bis 23. Oktober, 1981 in Berlin, Düsseldorf, 1981. S. 323–341.
Nusko Hans: (Bilanz) Bilanz und Recht, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, hrsg. v. MEITHNER, Karl, Bd. I. S. 749–775, Berlin und Wien, 1933.
Oppenheimer Adolph: (Lehrbuch) Allgemeines Lehrbuch der Buchführung, Berlin, 1876.
Ordelheide Dieter, Hartle Joachim: (Rechnungslegung) Rechnungslegung und Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, in: GmbHR, Jg. 77 (1986). S. 9–19, 38–42.
Ortlieb Wilhelm: (Buchführung) Die gewerbliche Buchführung, Kalkulation und Wechsellehre, Breslau, 1902.
Osbahr Wilhelm: (Bilanz) Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, dritte Aufl., bearbeitet von H. Nicklisch, Leipzig, 1923.
O.V.: (Eisenbahn-Bilanzen) Die Eisenbahn-Bilanzen in ihrem Verhältnis zum Handelsgesetzbuch, in: Zeitung des Vereins Deutscher Eisenbahnverwaltung, Jg. 19 (1879). S. 268–271, 280–285.
Passow Richard: (Bilanzen, 1. Aufl.) Die Bilanzen der privaten Unternehmungen, Leipzig, 1910.
Passow Richard: (Bilanzen, 3. Aufl.) Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, 3. Aufl., Bd. I, Leipzig, Berlin, 1921.

Paus Bernhard: (Probleme) Probleme der Rückstellungsbildung, in: BB, Jg. 43 (1988). S. 1419–1421.
Pausch Alfons: (Steuerbilanz) Von der Steuerbilanz zur Handelsbilanz – geschichtlich betrachtet, in: DStR, Jg. 17 (1979). S. 59–70.
Peddinghaus Paul: (Bestand) Der eiserne Bestand in der Bilanztheorie, in der Handels-und Steuerbilanz, Diss. Köln, 1939.
Penndorf Balduin: (Entwicklung) Die historische Entwicklung der Bilanz, in: Die Bilanzen der Unternehmungen. Festgabe für Julius Ziegler, hrsg. v. MEITHNER, Karl, Bd.I. S. 125–147, Berlin und Wien, 1933.
Penndorf Balduin: (Geschichte) Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Stuttgart, 1913.
Penndorf Balduin: (Inventar) Inventar, Bilanz und Bewertung in der italienischen Buchhaltung des 14. Jahrhunderts, in: ZfhF, Jg. 24 (1930). S. 489–495.
Petersen Julius, Pechmann Wilhelm: (Gesetz) Gesetz, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften. Vom 18. Juli 1884, Leipzig, 1890.
Pisko Oskar: (Unternehmen) Das Unternehmen als Gegenstand des Rechtsverkehrs, Wien, 1907.
Priess Karl-Heinz: (Devisentermingeschäfte) Devisentermingeschäfte und Jahresabschlußzwecke, Frankfurt am Main, 1988.
Puchelt Sigismund Ernst: (Commentar) Commentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, Leipzig, 1874.
Puchelt Sigismund Ernst: (Commentar, 2. Aufl.) Commentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, zweite vermehrte und verbesserte Aufl., Erster Band, Leipzig, 1876.
Raisch Peter: (Abgrenzung) Die Abgrenzung des Handelsrechts vom Bürgerlichen Recht als Kodifikationsproblem im 19. Jahrhundert, Heft 27: Abhandlungen aus dem gesamten Bürgerlichen Recht, Handelsrecht und Wirtschaftsrecht, hrsg. v. Ballerstedt K., Steindorff E. Stuttgart, 1962.
Raisch Peter: (Voraussetzungen) Geschichtliche Voraussetzungen, dogmatische Grundlagen und Sinnwandlungen des Handelsrechts, Karlsruhe, 1965.
Rehm Hermann: (Bilanzen) Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 2. Aufl., München, Berlin, Leipzig, 1914.
Rehm Hermann: (Bilanzlehre) Allgemeine Bilanzlehre I, in: ZfHwHp, Jg. 2 (1909/10). S. 2–4, 41–43.
Rehm Hermann: (Bilanzwahrheit) Die Bilanzwahrheit und ihr Wesen, in: ZfHwHp, Jg. 1 (1908/09). S. 41–43.
Rehme Paul: (Geschichte) Geschichte des Handelsrechts, in: Handbuch des gesamten Handelsrechts, hrsg. von Victor Ehrenberg, Erster Band, Leipzig, 1913.

Reittinger Wolfgang: (Prüfung) Die Prüfung des Lageberichts nach Aktienrecht und nach den Vorschriften der 4. EG-Richtlinie, Frankfurt am Main, 1983.
Reisch Richard, Kreibig Josef Clemens: (Bilanz, 1. Aufl.) Bilanz und Steuern, Erster Band, Wien, 1900.
Reisch Richard, Kreibig Josef Clemens: (Bilanz, 3. Aufl.) Bilanz und Steuern, Erster Band, dritte Aufl., Wien, 1914.
Reischle M.: (Buchhaltung) Die einfache und doppelte Buchhaltung, zehnte Aufl., Nürnberg, 1908.
Renaud Achilles: (Recht) Das Recht der Actiengesellschaft, zweite vermehrte und verbesserte Aufl., Leipzig 1875.
Richter Hermann: (Problem) Das Problem der Erfolgsspaltung, in: ZfhF, Jg. 22 (1928). S. 193–230.
Rieger Wilhelm: (Einführung) Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Nürnberg, 1928.
Rieger Wilhelm: (Schmalenbach's Dynamische Bilanz) Schmalenbach's Dynamische Bilanz, Stuttgart, 1936.
Ring Victor: (Reichsgesetz) Das Reichsgesetz betreffend die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Aktiengesellschaft vom 18. Juli 1884, Berlin, 1886.
Ritter Carl: (Handelsgesetzbuch) Das Handelsgesetzbuch mit Ausschluß des Seerechts, Berlin, 1910.
Röhrig Wilhelm: (Beweiskraft) Die Beweiskraft ordnungsmässig geführter Handelsbücher und die Anforderungen des allgemeinen deutschen Handelsgesetzbuches an die kaufmännische Buchführung, Stuttgart, 1878.
Roland Helmut: (Begriff) Der Begriff des Vermögensgegenstandes im Sinne der handelsrechtlichen und aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften, Göttingen, 1980.
Saage Gustav: (Grenzen) Grenzen der Anwendung dynamischer Bilanzierungsgrundsätze im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung, in: BFuP, Jg. 13 (1961). S. 430–444.
Sabel G.A.: (Bilanz) Die kaufmännische Bilanz, München, 1908.
Sahner Friedhelm: (Bilanzierung) Die Bilanzierung des Fremdkapitals einschließlich der Rückstellungen, in: Harmonisierung der Rechnungslegung in Europa, Schriftleitung Horst Albach und Günter Klein, ZfB Ergänzungsheft 1/88, Wiesbaden, 1988. S. 167–190.
Sarx Manfred: (Einzelprobleme) Einzelprobleme des Grundsatzes der Unternehmensfortführung, in: Bilanzrichtlinien-Gesetz, Schriftleitung Horst Albach, Karl-Heinz Forster, ZfB- Ergänzungsheft 1/1987, Wiesbaden, 1987. S. 25–49.
Sarx Manfred: (Tendenzen) Tendenzen zur Einschränkung der Rückstellungsbildung in der Steuerbilanz, in: Bericht über die Fachtagung, 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. am 3. und 4. Oktober, 1974 in Hamburg, Düsseldorf, 1975. S. 141–156.

Satorius von Waltershausen A.: (Wirtschaftsgeschichte) Deutsche Wirtschaftsgeschichte, zweite ergänzte Aufl., Jena, 1923.
Saur Hans Rolf: (Aktivierung) Die Aktivierung in der steuerlichen Erfolgsbilanz, betrachtet vom Standpunkt der statischen und dynamischen Bilanzauffassung, Diss. Frankfurt am Main, 1958.
Schaeffler Wilhelm: (Bilanz) Dynamische Bilanz in Beispielen, zweite unveränderte Aufl., Leipzig, 1941.
Schanz Günther: (Grundfragen) Wissenschaftstheoretische Grundfragen der Führungsforschung, in: Handwörterbuch der Führung, hrsg. von KIESER, Alfred, REGER, Gerhard und WUNDER, Rolf, Stuttgart, 1987, Sp. 2039–2047.
Schär Johann Friedrich: (Buchhaltung) Buchhaltung und Bilanz auf wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und Studierende der Privatwirtschaftslehre mit Anhängen über «Bilanzverschleierung» und «Teuerung Geldentwertung und Bilanz», 4. neubearbeitete und erweiterte Aufl., Berlin, 1921.
Scheffler Hermann: (Bilanzen) Ueber Bilanzen, in: Viertelj'ahrschrift für Volkswirtschaft, Politik und Kulturgeschichte, Jg. 16 (1879). S. 1–49.
Scherbinski Michael: (Informationsgehalt) Zum Informationsgehalt der aktienrechtlichen Rechnungslegung, Diss. Göttingen, 1985.
Schiebe – Odermann: (Lehre) Die Lehre von der Buchhaltung, dreizehnte verbesserte Aufl., Leipzig, 1891.
Schildbach Thomas: (Analyse) Analyse des betrieblichen Rechnungswesens aus der Sicht der Unternehmensbeteiligten, Wiesbaden, 1975.
Schiff Emil: (Wertminderungen) Die Wertminderungen an Betriebsanlangen in wirtschaftlicher, rechtlicher und rechnerischer Beziehung, Berlin, 1909.
Schigut Eugen: (Einführung) Einführung in die Buchführung für Juristen, Wien und Leipzig, 1914.
Schigut Eugen: (Frage) Die Frage der Bewertung in der Bilanz, Wien, 1920.
Schlegelber (Handelsgesetzbuch) Handelsgesetzbuch, Kommentar von Ernst Geßler u.a., 5., neubearbeitete Aufl., I. Band § 1–47a, München, 1973.
Schlesiger Emil: (Buchführung) Buchführung in Bildern, Leipzig o. J.
Schlüter K.: (Wert) Der Wert im Sinne des § 40 HGB, in: Kongreß-Archiv, 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Fachberichte und Reden des ersten deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesen, Berlin o. J. S. 171–176.
Schmalenbach Eugen: (Abschreibung) Die Abschreibung, in: ZfhF, Jg. 3 (1908/09). S. 81–88.
Schmalenbach Eugen: (Bilanzrecht) Über das allgemeine Bilanzrecht, in: ZfhF, Jg. II (1916). S. 1–52.
Schmalenbach Eugen: (Buchführung) Die doppelte Buchführung, Köln-Opladen, 1950.

Schmalenbach Eugen: (Dynamische Bilanz, 4. Aufl.) Dynamische Bilanz, 4. Aufl., Leipzig, 1926.
Schmalenbach Eugen: (Dynamische Bilanz, 9. Aufl.) Dynamische Bilanz, Neunte Aufl., Leipzig, 1948.
Schmalenbach Eugen: (Dynamische Bilanz, 10. Aufl.) Dynamische Bilanz, 10. durchgesehene Aufl., Bremen-Horn, 1948.
Schmalenbach Eugen: (Dynamische Bilanz, 13. Aufl.) Dynamische Bilanz, 13. verbesserte und erweiterte Aufl., bearbeitet von Richard Bauer, Köln und Opladen, 1962.
Schmalenbach Eugen: (Generalunkosten) Die Generalunkosten als Produktionskosten in der Bilanz der Aktiengesellschaft, in: ZfhF, Jg. 2 (1907/08). S. 161–172.
Schmalenbach Eugen: (Goldmarkbilanz) Die Goldmarkbilanz, in: ZfhF, Jg. 18 (1924). S. 1–18.
Schmalenbach Eugen: (Grundlagen) Grundlagen der dynamischen Bilanzlehre, in: ZfhF, Jg. 13 (1919). S. 1–101.
Schmalenbach Eugen: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: ZfhF, Jg. 27 (1933). S. 225–233.
Schmalenbach Eugen: (Mängel) Die Mängel des Buchführungsrechts, in: ZfhF, Jg. 2 (1907/08). S. 281–301.
Schmalenbach Eugen: (Privatwirtschaftslehre) Die Privatwirtschaftslehre als Kunstlehre, in: ZfhF, Jg. 6 (1911/12). S. 304–316.
Schmalenbach Eugen: (Reform) Zur Reform der Aktienbilanz, in: ZfhF, Jg. 21 (1927). S. 49–58.
Schmalenbach Eugen: (Studie) Theoretische Studie über den gemeinen Wert, in: ZfhF, Jg. 12 (1917/18). S. 129–151.
Schmalenbach Eugen: (Theorie) Theorie einer Erfolgsrechnung, in: ZfhF, Jg. 10 (1915/16). S. 379–382.
Schmalenbach Eugen: (Verbuchung) Die Verbuchung von Reparaturen, in: ZfhF, Jg. 2 (1907/08). S. 472–474.
Schmalenbach Eugen: (Vorschrift) Gilt die Vorschrift ordnungsmäßiger Buchführung auch für die Bilanz?, in: ZfhF, Jg. 7 (1912/13). S. 244–246.
Schmalenbach Eugen: (Zweck) Über den Zweck der Bilanz, in: ZfhF, Jg. 5 (1910/11). S. 379–388.
Schmaltz Kurt: (Bilanz), in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Band I, I. Aufl., Spalte 1322–1332, Stuttgart, 1926.
Schmid Anton: (Buchführung) Die amerikanische Buchführung, Leipzig, 1902. Schmidt Fritz: (Bilanz) Die organische Bilanz, Leipzig, 1921.
Schmidt Karsten: (Handelsrecht) Handelsrecht, 2. unveränderte Aufl., Köln, Berlin, Bonn, München, 1982.
Schmidt Ludwig: (Einkommensteuergesetz) Einkommensteuergesetz, hrsg. von Ludwig Schmidt, erläutert von Ludwig Schmidt u.a., 6. völlig neubearbeitete Aufl., München, 1987.

Schmidt Reinhard H.: (Entwicklung) Zur Entwicklung der Finanztheorie, in: Paradigmawechsel in der Betriebswirtschaftslehre?, hrsg. von Fischer-Winkelmann, Wolf-F., Spardorf, 1983. S. 464–500.
Schmidt-Busemann, Wilfried: (Entstehung) Entstehung und Bedeutung der Vorschriften über Handelsbücher, Göttingen, 1977.
Schmitz, Heinrich: (Bücherabschluß) Neuer kaufmännischer Bücherabschluß, Leipzig, 1876.
Schneider Dieter: (Anmerkungen) Kritische Anmerkungen zur Bilanzauffassung des Bundesfinanzhofs, in: StbJb 1981/82. S. 175–194.
Schneider Dieter: (Begründer I) Die vernachlässigten Begründer der klassischen Bilanzdiskussion (I): Hermann Veit Simon und Staub's Kommentar zum HGB, in: WiSt, Jg. 3 (1974). S. 288–292.
Schneider Dieter: (Begründer II) Die vernachlässigten Begründer der klassischen Bilanzdiskussion (II): Die Anfänge der Steuerbilanz und die erste dynamische Bilanzauffassung durch B. von Wilmowski, in: WiSt, Jg. 3 (1974). S. 584–588.
Schneider Dieter: (Begründer III) Die vernachlässigten Begründer der klassischen Bilanzdiskussion (III): Die Außenseiter – Rudolf Fischer und Ilmari Kovero, in: WiSt, Jg. 4 (1975). S. 40–44.
Schneider Dieter: (Begründer IV) Die vernachlässigten Begründer der klassischen Bilanzdiskussion (IV): Die Ordner des Wissens – Hermann Rehm, Richard Passow – und die erste Bilanz der Bilanzanschauung durch Wilhelm Osbahr, in: WiSt, Jg. 4 (1975). S. 541–545.
Schneider Dieter: (Betriebswirtschaftslehre) Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 2. überarbeitete und erweiterte Aufl., München, 1985.
Schneider Dieter: (Bilanzgewinn) Bilanzgewinn und ökonomische Theorie, in: ZfhF, Jg. 15 (1963). S. 457–474.
Schneider Dieter: (Bilanzrechtsprechung) Bilanzrechtsprechung und wirtschaftliche Betrachtungsweise, in: BB, Jg. 35 (1980). S. 1225–1232.
Schneider Dieter: (Entwicklungsstufen) Entwicklungsstufen der Bilanztheorie, in: Wist, Jg. 3 (1974). S. 158–164.
Schneider Dieter: (Gewinnbegriff) Der Gewinnbegriff vor der Betriebswirtschaftslehre und die Substanzerhaltungsdiskussion heute, in: ZfbF, Jg. 28 (1976). S. 724–743.
Schneider Dieter: (Gewinnermittlung) Betriebswirtschaftliche Gewinnermittlung oder ökonomische Analyse des Bilanzrechts?, in: ZfbF, Jg. 35 (1983). S. 1040–1065.
Schneider Dieter: (Investition) Investition und Finanzierung, 4., verbesserte Aufl., Opladen, 1975.
Schneider Dieter: (Rechtsfindung) Rechtsfindung und Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus gesetzlichen Jahresabschlußzwecken?, in: StuW, Jg. 60 (1983). S. 141–160.

Schneider Dieter: (Reform) Wozu eine Reform des Jahresabschlusses?, in: Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessen, hrsg. von Jörg Baetge, Düsseldorf, 1983. S. 132–155.
Schneider Dieter: (Thesen) Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, in: DB, Jg. 23 (1970). S. 1697–1705.
Schneider W. Edelfried: (Probleme) Bilanztheoretische Probleme der vierten EG-Richtlinie, Bonn, 1980.
Schoenfeld Hanns Martin W.: (Weiterentwicklung) Die Weiterentwicklung des Rechnungswesens zum flexiblen Steuerungs- und Kontrollinstrument, in: Betriebswirtschaftslehre und Unternehmenspraxis, Festschrift für Bernhard Hartmann zum 70. Geburtstag, hrsg. von Schult, Eberhard und Siegel, Theodor, Berlin, 1986.
Schönpflug Fritz: (Betriebswirtschaftslehre) Betriebswirtschaftslehre – Methoden und Hauptströmungen, 2. erweiterte Aufl., Stuttgart, 1954.
Schreiber Ulrich: (Aufwendungen) Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs, in: Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson, Dieter Rückle, Bernhard Großfeld, Köln, 1986. S. 58–68.
Schrott Josef: (Lehrbuch) Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft, fünfte Aufl. Wien, 1886.
Schülen Werner: (Entwicklungstendenzen) Entwicklungstendenzen bei der Bildung von Rückstellungen, in: WPg, Jg. 36 (1983). S. 658–665.
Schüler W.: (Eisenbahn-Bilanzen) Die Eisenbahn-Bilanzen in ihrem Verhältnis zum Handelsgesetzbuch, in: Zeitung des Vereins der Deutschen Eisenbahnverwaltung, Jg. 19 (1879). S. 65–67, 105–107, 708–710, 791–793.
Schulz Rüdiger: (Entstehung) Die Entstehung des Seerechts des Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuches unter besonderer Berücksichtigung der Bestimmungen über die Reederei, den Schiffer und die Schiffsmannschaft, Frankfurt am Main, Bern, New York, Paris, 1987.
Schulze zur Wiesch Dietrich: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, Düsseldorf, 1961.
Schweitzer Marcell: (Struktur) Sruktur und Funktion der Bilanz, Berlin, 1972.
Scubitz Friedrich: (Anleitung) Methodische Anleitung zum Selbstunterricht in der doppelten Buchführung, dritte, verbesserte Aufl., Leipzig, 1902.
Seicht Gerhard: (Bilanz) Die kapitaltheoretische Bilanz und die Entwicklung der Bilanztheorien, Berlin, 1970.
Seicht Gerhard: (Bilanztheorien) Bilanztheorien, Würzburg – Wien, 1982.
Seicht Gerhard: (Unhaltbarkeit) Die Unhaltbarkeit der dynamischen Bilanztheorie, in: ZfB, Jg. 40 (1970). S. 589–612.
Seidler Gustav: (Vermögensbewertung) Die Vermögensbewertung in den Bilanzen der Aktiengesellschaften, in: Zeitschrift für Volkswirtschaft, Socialpolitik und Verwaltung, Band 14 (1905). S. 400–415.

Seidler Gustav: (Leitfaden) Leitfaden der Staatsverrechnung, Erster Teil, siebente, durchgesehene Aufl., Wien, 1906.
Seitz Herbert: (Buchführung) Buchführung und Bilanz nach Gesetz und höchstrichterlicher Rechtsprechung vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus betrachtet, Bottrop, 1935.
Selchert F.W.: (Rückstellungen) Rückstellungen für Großreparaturen, in: DB, JG. 38 (1985). S. 1541–1546.
Sganzini C.: (Grundlegung) Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, St. Gallen, 1908.
Siegel Theodor: (Rückstellungen) Rückstellungen für ihrer Eigenart nach genau umschriebene Aufwendungen, in: BFuP, Jg. 39 (1987). S. 301–321.
Siegel Theodor: (Rückstellungswahlrecht) Das geplante Rückstellungswahlrecht für Großreparaturen, in: WPg, Jg. 38 (1985). S. 414–418.
Simon Ferdinand: (Unterweisung) Gründliche Unterweisung in der doppelten Buchführung, siebente Aufl., Berlin, 1889.
Simon Hermann Veit: (Bemerkungen) Bemerkungen zu einzelnen Bestimmungen des Entwurfs eines Handelsgesetzbuches, in: Beiträge zur Beurtheilung des Entwurfs eines Handelsgesetzbuches, von H. Makower und H. Veit Simon. Berlin, 1896. S. 66–89.
Simon Hermann Veit: (Betrachtungen) Betrachtungen über Bilanzen und Geschäftsberichte der Aktiengesellschaften aus Anlaß neuerer Vorgänge, zweite, unveränderte Aufl., in: Sonderheft aus der Festgabe der Juristischen Gesellschaft zu Berlin zum 50 jährigen Dienstjubiläum ihres Vorsitzenden, des Wirklichen Geheimen Rats Dr. Richard Koch. Berlin, 1906. S. 379–414.
Simon Hermann Veit: (Bilanzen) Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, dritte Aufl., Berlin, 1899.
Söffing Günter: (Stetigkeitsgrundsatz) Der Stetigkeitsgrundsatz in steuerrechtlicher Sicht, in: DB, Jg. 40 (1987). S. 2598–2603.
Spannhorst Burkhardt: (Grundsätze) Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Münster, 1974.
Spöhrer C.: (Anleitung) Theoretisch-praktische Anleitung für den Unterricht in der einfachen und doppelten, sowie verbesserten einfachen und amerikanischen Buchführung, dritte, verbesserte und sehr vermehrte Aufl., Stuttgart o. J.
Staub Hermann: (Kommentar, 1. Aufl.) Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht), 1. Aufl., Berlin, 1893.
Staub Hermann: (Kommentar, 2. Aufl.) Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht), zweite durchgearbeitete Aufl., Berlin, 1894.
Staub Hermann: (Kommentar, 3., 4. Aufl.) Kommentar zum Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, (ohne Seerecht), dritte und vierte Aufl., Berlin, 1896.

Staub Hermann: (Kommentar, 6., 7. Aufl.). Kommentar zum Handelsgesetzbuch (ohne Seerecht), sechste und siebente Aufl., Erster Band, Berlin, 1900.
Staub Hermann: (Kommentar, 8. Aufl.) StAUB's Kommentar zum Handelsrecht (ohne Seerecht), achte Aufl., bearb. unter Benutzung des handschriftlichen Nachlasses von Könige H., Strantz J., Pinner A., Erster Band. Berlin, 1906.
Staub Hermann: (Kommentar, 9. Aufl.) StAUB's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, neunte Aufl., bearbeitet von Könige Heinrich, Pinner Albert, Bondi Felix, Erster Band. Berlin, 1912.
Staub Hermann: (Kommentar, 14. Aufl.) StAUB's Kommentar zum Handelsgesetzbuch, vierzehnte Aufl., bearbeitet von Pinner Albert, Bondi Felix, Gadow Wilhelm, Heinichen Eduard, Erster Band. Berlin, Leipzig, 1932.
Stern Emanuel: (Buchführung) Die kaufmännische Buchführung und der erste Absatz des Art. 28 des allgemeinen deutschen Handelsgesetzbuches, dritte Aufl., Darmstadt, 1863.
Stern Robert: (Bilanz) Die kaufmännische Bilanz, Leipzig, 1907.
Stern Robert (Hrsg.): (Bilanz, 1917) Stichwort «Bilanz», in: Buchhaltungs=Lexikon, zweite, umgearbeitete und vermehrte Aufl. Wien, Berlin, Leipzig, 1917. S. 305–313.
Steuck Heinz: (Steuerbilanz) Die Steuerbilanz als dynamische Bilanz und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: NB, Jg. 19 (1966). S. 149–158.
Steiner C.: (Kapital) Kapital und Bilanzen der Aktiengesellschaften. Dresden, 1905.
Stobbe Thomas: (Probleme) Offene Probleme des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach dem Steuerreformgesetz 1990, in: DStR, Jg. 26 (1988), Beilage Heft 20.
Streit Erich: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, zweite überarbeitete Aufl. Leipzig, 1936.
Strobel Wilhelm: (Diskussion) Zur neueren Diskussion in der betriebswirtschaftlichen Bilanztheorie -Besprechungsaufsatz-, in: ZfB, Jg. 48 (1978). S. 389–407.
von Strombeck J.: (Grundkapital) Grundkapital, Grundvermögen und Bilanz der AG, insbesondere der Eisenbahngesellschaften, in: Archiv für Theorie und Praxis des allgemeinen deutschen Handelsrechts, Band 37 (1878). S. 1–33, Band 38 (1878). S. 13–107.
von Strombeck J.: (Bilanzaufstellung) Zur Bilanzaufstellung der Aktiengesellschaften, in: Zeitschrift für das Gesammte Handelsrecht, Neue Folge, Band 13, Stuttgart, 1883. S. 459–508.
von Stubenrauch Moritz: (Handbuch) Handbuch des österreichischen Handels-Rechts, Wien, 1863.

Stützel Wolfgang: (Bemerkungen) Bemerkungen zur Bilanztheorie, in: ZfB, Jg. 37 (1967). S. 314–340.
Thiele Friedrich: (Bilanz) Bilanz und Steuerpflicht. Leipzig, 1911.
Thöl Heinrich: (Geschichte) Zur Geschichte des Entwurfs eines allgemeinen deutschen Handelsgesetzbuches. Göttingen, 1861.
Thömas Walter: (Bewertung) Die Bewertung des Vermögens, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, hrsg. von Karl Meithner, Bd. I, Wien, 1933. S. 192–227.
Tipke Klaus: (Auslegung) Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe, in: Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, hrsg. von Ulrich Leffson, Dieter Rückle, Bernhard Großfeld, Köln, 1986. S. 1–11.
Tomfohrde Klaus: (Bilanzauffassung) Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht, Düsseldorf, 1959.
Treuarbeit: (Bilanzrichtlinien-Gesetz) Bilanzrichtlinien-Gesetz, Frankfurt am Main, 1986.
Ter Vehn Albert: (Bilanzauffassung) Was ist unter statischer und dynamischer Bilanzauffassung zu verstehen ? in: ZfB, Jg. 6 (1929). S. 24–32.
Ter Vehn Albert: (Entwicklung) Die Entwicklung der Bilanzauffassungen bis zum ADHGB, in: ZfB, Jg.6 (1929). S. 161–169, 240–253, 329–345, 431–445.
Ter Vehn Albert: (Gewinnbegriffe) Gewinnbegriffe in der Betriebswirtschaft, in: ZfB, Jg. I (1924). S. 361–375.
Wächter Oscar: (Handelsrecht, 1865) Das Handelsrecht nach dem Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, Erster Theil. Leipzig, 1865.
Wächter Oscar: (Handelsrecht, 1866) Das Handelsrecht nach dem Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, Zweiter Theil. Leipzig, 1866.
Wagner Jürgen: (Aussagefähigkeit) Die Aussagefähigkeit von cash-flow-Ziffern für die Beurteilung der finanzwirtschaftlichen Lage einer Unternehmung, in: DB, Jg. 38 (1985). S. 1601–1607,1649–1653.
Walb Ernst: (System) System der Goldrechnung, in: Mitteilungen der Verbandes österreichischer Banken und Bankiers, Jg. 5 (1923). S. 100–104.
Walb Ernst: (Bilanz) Die Bilanz als Mittel der Erfolgsrechnung, in: ZfB, Jg. I (1924). S. 34–44.
Walb Ernst: (Dogmengeschichte) Zur Dogmengeschichte der Bilanz von 1861–1919, in: Festgabe für Eugen Schmalenbach, gewidmet von Schülern und vom Verlag, Leipzig, 1933.
Walb Ernst: (Erfolgsrechnung) Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, Berlin, 1926.
Walb Ernst: (Frage) Zur Frage des Bilanzbegriffs, in: ZfB, Jg. 2 (1925). S. 27–37.

Walb Ernst: (Tageswert) Tageswert oder Anschaffungswert in der Bilanz, in: ZfhF, Jg. 18 (1924). S. 228–240.
Walb Ernst: (Theorie) Zur Theorie der Erfolgsrechnung, in: ZfhF, Jg. 17 (1923). S. 416–443.
Walb Ernst: (Unternehmungsgewinn) Unternehmungsgewinn und Betriebsgewinn, in: ZfhF, Jg. 20 (1926), S, 545–559.
Waldschmidt Walther: (Buchführung) Kaufmännische Buchführung in staatlichen und städtischen Betrieben. Berlin, 1908.
Weber Bernhard: (Bilanzrichtlinie) Bilanzrichtlinie, Transformationsprozeß und Steuerbilanz, Frankfurt am Main, Bern, New York, 1985.
Weber Helmut Kurt: (Rechnungswesen) Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen, 3., neubearbeitete Aufl. München, 1988.
Wieland Karl: (Handelsrecht) Handelsrecht, Erster Band. München und Leipzig, 1921.
Welland Kurt: (Grundsätze) Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Wechsel, Schecks und Akzepte. Leipzig, 1936.
Wichmann Gerd: (Vermögensgegenstand) Der Vermögensgegenstand als Bilanzierungsobjekt nach dem HGB, in: DB, Jg. 41 (1988). S. 192–194.
Willenbücher: (Handelsgesetzbuch) Das allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch, mit Ausschluß des Seerechts, für die Praxis erläutert. Berlin, 1891.
Von Wilmowski Bruno: (Abschreibungen) Die Abschreibungen von Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgeräthschaften u. s. w. sowie fir den Verbrauch der Substanz der Mineralmasse eines Bergwerks nach den Bestimmungen des Einkommensteuer – Gesetzes vom 24. Juni 1891, in: Verwaltungsarchiv, Zeitschrift für Verwaltungsrecht und Verwaltungsgerichtsbarkeit, Band 3 (1895). S. 366–383.
Von Wilmowski Bruno: (Kommentar) Kommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz. Breslau, 1896.
Wilsdorf Fred: (Rechnungslegungszwecke) Rechnungslegungszwecke der Handelsbilanz und Steuerbilanz nach Inkrafttreten des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Frankfurt am Main, 1988.
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1985/86, Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, Band II (WP-Handbuch 1985/86, Bd. II), bearbeitet von Dieter Budde u.a., hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. Düsseldorf, 1986.
Woerner Lothar: (Gewinnrealisierung) Die Gewinnrealisierung bei schwebenden Geschäften, in: BB, Jg. 43 (1988). S. 769–777.
Wöhe Günter: (Steuerlehre) Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Band I, 5. überarbeitete Aufl. München, 1978.
Würdinger Hans: (Kommentar, Handelsgesetzbuch) Kommentar zum Handelsgesetzbuch. Früher herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts. Zweite Aufl., bearbeitet von Hans Würdinger. Erster Band (§ 1–104 HGB und Gesetz über die Kaufmannseigenschaft von Handwerkern). Berlin, 1953.

Von Wysocki Klaus: (Bilanzrichtlinie-Gesetz) Das Bilanzrichtlinie-Gesetz aus der Sicht der Betriebswirtschaftslehre, in: ZfbF, Jg. 37 (1985). S. 735–741.

Von Wysocki Klaus: (Rechnungswesen) Kameralistisches Rechnungswesen, Stuttgart, 1965.

Yoshida Takeshi: (Methode) Methode und Aufgabe der Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von Jörg Baetge, Adolf Moxter und Dieter Schneider. Düsseldorf, 1976. S. 49–63.

Zimmermann H.: (Jahresbilanz) Die Jahresbilanz der Aktiengesellschaft. Zürich-Schnau, 1912.

Zinndorf Gustav: (Inventur) Die permanente Inventur, Offenbach am Main, 1951.

Zorn Wolfgang: (Handel) Handel und Gewerbe 1648–1800, in: Handbuch der deutschen Wirtschafts- und Sozialgeschichte, hrsg. von Hermann AUBIN und Wolfgang ZORN, Band I. Stuttgart, 1971. S. 531–573.

Zybon Adolf: (Einflüsse) Die wechselseitigen Einflüsse zwischen Betriebswirtschaftslehre und dem Handelsrecht in Bilanzfragen. Köln, 1958.

Zybon Adolf: (Verhältnis) Das Verhältnis von der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung zur dynamischen Bilanztheorie, in: ZfbF, Jg. 21 (1969). S. 610–624.

II. Специальные работы IDW

Facharbeit des IDW (Rückstellungen): Hauptfachausschuß: Der BFH lehnt Rückstellungen für Jahresabschluß- und Prüfungskosten ab, in: WPg, Jg. 31 (1978). S. 206 f.

III. Нормативные материалы в хронологическом порядке

Aktiengesetz, Textausgabe des Aktiengesetzes vom 6.9.1965 und des Einführungsgesetzes zum Aktiengesetz vom 6.9.1965 mit Begründung des Regierungsentwurfs, Bericht des Rechtsausschusses des Deutschen Bundestages, Verweisungen und Sachverzeichnis, zusammengestellt von Bruno Kropff, Düsseldorf, 1965.

Berathungen über den Gesetzesentwurf, betreffend die Kommandit= Gesellschaften auf Aktien und die Aktien = Gesellschaften, in: Stenographischer Bericht über die Verhandlungen des Reichstages des Norddeutschen Bundes, I. Legislatur = Periode. – Session, 1870. Zweiter Band. Berlin, 1870. S. 1055–1076, 1180–1183.

Denkschrift zum Entwurf eines Handelsgesetzbuches und eines Einführungsgesetzes (Denkschrift II), abgedruckt in: Die gesammten Materialien zu den Reichsjustizgesetzen, hrsg. von HAHN, C., sechster Band, Materialien zum Handelsgesetzbuch. Berlin, 1897.

Entwurf eines Ersten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität (I. WiKG), in: Bundestags-Drucksache 7/3441 vom 1.4.1975.

Entwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten, Siebten und Achten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinien-Gesetz) vom 1. August, 1985.

Entwurf eines Handelsgesetzbuches für das Königreich Würtemberg mit Motiven, I. Theil Entwurf eines Handelsgesetzbuches, Stuttgart, 1839. II. Theil Motive. Stuttgart, 1840.

Entwurf einer Handels- und Wechselordnung für das Herzogthum Nassau, 1842.

Entwurf eines allgemeinen Handelsgesetzbuches für Deutschland mit Motiven, in: BAUMS Theodor (Hrsg.): (Entwurf) Entwurf eines allgemeinen Handelsgesetzbuches für Deutschland (1848/49). Text und Materialien, hrsg. und mit einer Einführung versehen von Dr. Theodor Baums. Heidelberg, 1982.

Entwurf eines Gesetzes, betreffend die Kommanditgesellschaften auf Aktien und die Aktiengesellschaften, in: Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages des Norddeutschen Bundes, I. LegislaturPeriode. – Session, 1870. Vierter Band. Aktenstück Nr. 158. Berlin, 1870. S. 645–660.

Entwurf eines Gesetzes, betreffend die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Aktiengesellschaft (Januar 1882), in: SCHUBERT, Werner / HOMMELHOFF, Peter: Hundert Jahre modernes Aktienrecht. Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Sonderheft 4. Berlin, New York, 1985. S. 263–287.

Entwurf eines Gesetzes betreffend die Kommanditgesellschaft auf Aktien und die Aktiengesellschaft nebst Motiven, in: Stenographische Berichte über die Verhandlungen des Reichstages. 5. Legislaturperiode. – IV. Session 1884. Dritter Band. Aktenstück Nr. 21. Berlin, 1884. S. 236–388.

Entwurf eines Handelsgesetzbuches mit Ausschluß des Seerechts nebst Denkschrift (Denkschrift I). Berlin, 1896.

Entwurf eines Handelsgesetzbuches, abgedruckt in: Die gesammten Materialien zu den Reichsjustizgesetzen, hrsg. von HAHN, C., sechster Band, Materialien zum Handelsgesetzbuch. Berlin, 1897.

Entwurf einer geänderten Konzeption von Vorschriften des Bilanzrichtlinie-Gesetzes vom 29. März, 1985 (Regierungsentwurf, Bundestag-Drucksache 10/317).

Preußisches Gesetz über die Aktiengesellschaften vom 9.11.1843.

Protokolle der Kommission zur Berathung eines allgemeinen deutschen Handelsgesetz-Buches, hrsg. v. LUTZ, J., 9 Teile. Nürnberg, 1858/63.

Die Vierte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaft über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (EG-Richtlinie) vom 25. Juli 1978 (78/660/EWG), in: DB, Jg. 31 (1978), Beilage 17.

Vorentwurf eines Gesetzes zur Durchführung der Vierten Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaft zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanzrichtlinie-Gesetz) vom 5. Februar 1980.
Zirkularverfügung wegen der bei der Bestätigung der Statuten von Aktiengesellschaften festzuhaltenden allgemeinen Grundsätze (Aktienregulativ) vom 29.3.1856.

IV. Перечень решений судов

Решение Имперского торгового суда (ROHG)

ROHG. Entscheidung vom 13. April 1871, Rep. 130/71, in: ROHGE, Bd. 2. S. 194.
ROHG, Entscheidung vom 3. Decbr. 1873, Rep. 934/73, in: ROHGE, Bd. 12. S. 15–23.
ROHG, Entscheidung vom 28. April 1875, Rep. 445/75, in: ROHGE, Bd. 18, S. 98 f.
ROHG, Entscheidung vom 9. Septbr. 1878, Rep. 829/78, in: ROHGE, Bd. 25, S. 71–74.
ROHG, Entscheidung vom 9. Sptbr. 1879, Rep. 657/79, in: ROHGE, Bd. 25, S. 307–325.
ROHG, Entscheidung vom 10. Septbr. 1879, Rep. 860/79, in: ROHGE, Bd. 25, S. 326–329.

Решения Верховного суда (RG)

RG, Entscheidung vom 19. November 1879, in: Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechts, dritte Folge, Berlin, 1880, S. 409 f.
RG, Entscheidung vom 27. April 1880, Rep. 842/80, in: RGSt, Bd. 1. S. 421–423.
RG, Entscheidung vom 11. Oktober 1880, Rep. V.a. 245/79, in: RGZ, Bd. 3, S. 239–242.
RG, Entscheidung vom 17. Novbr. 1880, Rep. 2526/80, in: Rechtsprechung des Reichsgerichts in Strafsachen, zweiter Band (1880). S. 523–529.
RG, Entscheidung vom 30. April 1881, Rep. 812/81, in: RGSt, Bd. 4. S. 119–122. RG, Entscheidung vom 4. Mai 1881, Rep. I. 19/81, in: RGZ, Bd. 4. S. 102–104.
RG, Entscheidung vom 21. Juni 1882, Rep. 1155/82, in: Rechtsprechung der Deutschen Reichsgerichte in Strafsachen, vierter Band (1882). S. 592–595.
RG, Entscheidung vom 18. Februar 1885, Rep. 1343/85, in: RGSt, Bd. 13. S. 354–362.
RG, Entscheidung vom 5. April 1886, Rep. 652/86, in: RGSt, Bd. 14. S. 80–88.
RG, Entscheidung vom 10. Januar 1887, Rep. 3152/86, in: RGSt, Bd. 15. S. 174–176.

RG, Entscheidung vom 25. Juni 1887, Rep. I. 137/87, in: RGZ, Bd. 19. S. 111–123.
RG, Entscheidung vom 5. April 1888, Rep. 652/86, in: RGSt, Bd. 14. S. 80–88. RG, Entscheidung vom 29. November 1890, Rep. 3160/90, in: RGSt, Bd. 21. S. 172–174.
RG, Entscheidung vom 30. April 1891, VI. 6/91, in: Sächsisches Archiv für Bürgerliches Recht und Prozeß, Erster Band (1891). S. 499–502.
RG, Entscheidung vom 15. Dezember 1892, VI. 165/92, in: JW, Jg. 22 (1893). S. 78. RG, Entscheidung vom 8. Dezember 1893, Rep. II. 200/93, in: RGZ, Bd. 32. S. 91–97.
RG, Entscheidung vom 4. November 1893, Rep. V. 175/93, in: RGZ, Bd. 32. S. 298–305.
RG, Entscheidung vom 23. Januar 1895, Rep. I. 345/94, in: RGZ, Bd. 34. S. 118–123.
RG. Entscheidung vom 12. Juli 1897, Rep. I. 146/97, in: RGZ, Bd. 40. S. 33–37.
RG, Entscheidung vom 16. März 1899, Rep. VI. 428/98, in: RGZ, Bd. 43. S. 123–129.
RG, Entscheidung vom 3. November 1899, III. 176/99, in: Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechts, Jg. 4 (1900). S. 158–160.
RG, Entscheidung vom 24. Okt. 1901, I. 208/01, in: Monatsschrift für Handelsrecht und Bankwesen Steuer- und Stempelfragen, Jg. 1 (1902). S. 36 f.
RG, Entscheidung vom 4. Oktober 1902, I 134/02 und 306/1902, in: JW, Jg. 31 (1902). S. 590 f.
RG, Entscheidung vom 4. Dezember 1903, Rep. 3561/03, in: RGSt, Bd. 36. S. 436–439.
RG, Entscheidung vom 8. Februar 1905, I 446/04, in: JW, Jg. 34 (1905). S. 235.
RG, Entscheidung vom 2. März 1905, Rep. 4331/04, in: RGSt, Bd. 38. S. 1–6.
RG, Entscheidung vom 25. September 1906, V. 425/06, in: RGSt, Bd. 29. S. 165–168.
RG, Entscheidung vom 26. Oktober 1906, IV. 337/06, in: RGSt, Bd. 39. S. 222 f.
RG, Entscheidung vom 15. Mai 1907, 458/06. in: Das Recht, Jg. II (1907), Sp. 838 f.
RG, Entscheidung vom 5. Januar 1908, Rep. I. 197/07, in: RGZ, Bd. 68. S. 1–6.
RG, Entscheidung vom 16. März 1908, 224.07, in: Monatsschrift für Handelsrecht und Bankwesen, Jg. 7 (1908). S. 126.
RG, Entscheidung vom 22. Febr. 1909, II. 279/09, in: JW, Jg. 39 (1910). S. 328 f.

RG, Entscheidung vom 15. Oktober 1909, Rep. II. 717/08, in: RGZ, Bd. 72. S. 33–38.
RG, Entscheidung vom 19. Sept. 1912, 565/12, in: JW, Jg. 41 (1912). S. 1071.
RG, Entscheidung vom 23. Sept. 1912, 531/12, in: JW, Jg. 41 (1912). S. 1071 f.
RG, Entscheidung vom 9. Oktober 1913, Rep. II. 360/13, in: RGZ, Bd. 83. S. 172–176.
RG, Entscheidung vom 5. November 1918, Rep. II 243/18, in: RGZ, Bd. 94. S. 106–109.
RG, Entscheidung vom 18. Januar 1918, Rep. II. 320/17, in: RGZ, Bd. 91. S. 408–411.
RG, Entscheidung vom 6. Dezember 1918, Rep. II. 222/18, in: RGZ, Bd. 94. S. 213–215.
RG, Entscheidung vom 16. Juni 1922, II 621/21, in: RGZ, Bd. 105. S. 40–46.
RG, Entscheidung vom 23. Oktober 1925, II 315/24, in: RGZ, Bd. 112. S. 19–27.
RG, Entscheidung vom II. Januar 1927, II 178/26, in: RGZ, Bd. 115. S. 378–385.
RG, Entscheidung vom 31. Aug. 1937, II. 62/37, in: JW, Jg. 66 (1937). S. 3161.

Решения судов федеральных земель

OLG Hamburg, Entscheidung vom 26. Februar 1909, VI, in: OLGZ, Bd. 19. S. 299 f.

Решения Административного суда Пруссии (Preuß. OVG)

Preuß. OVG, Entscheidung vom 1. November 1895, Rep. V. A. 1908/94, in: Preuß. OVGE, Bd. 4. S. 174–180.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 13. December 1895, Rep. V. 5/95, in: Preuß. OVGE, Bd. 4. S. 241–250.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 20. April 1896, Rep. E. VIII.a. 1/96, in: Preuß. OVGE. Bd. 5. S. 63–85.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 6. Juni 1896, Rep. E.x.c. 4/96, in: Preuß. OVGE, Bd. 5. S. 89–96.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 17. Mai 1897, Rep. E. IX. 84/96, in: Preuß. OVGE, Bd. 6. S. 30–40.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 17. Mai 1897a, Rep. E. XII a. 37/96, in: Preuß. OVGE, Bd. 6. S. 40–47.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 25. November 1898, Rep. V. A. 9/98, in: Preuß. OVGE, Bd. 7. S. 150–154.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 25. November 1899, Rep. V.a.44. 50/99, in: Preuß. OVGE, Bd. 8. S. 85–88.

Preuß. OVG, Entscheidung vom 26. Februar 1900, Rep. IV. b. 206/99, in: Preuß. OVGE, Bd. 9. S. 96–99.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 2. April 1902, Rep. V. A. 79/00, in: Preuß. OVGE, Bd. 10. S. 309–313.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 2. Juli 1902, Rep. V. A. 136/01, in: Preuß. OVGE, Bd. 10. S. 294–309.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 3. März 1909, Rep. VI. A. 5/08, in: Preuß. OVGE, Bd. 14.. S. 266–280.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 20. Oktober 1909, Rep. V. A. 64/09, in: Preuß. OVGE, Bd. 14. S. 231–235.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 27. April 1910, Rep. V. A. 36/10, in: Preuß. OVGE, Bd. 14. S. 281–285.
Preuß. OVG, Entscheidung vom 3. Februar 1912, Rep. V. A. 115/11, in: Preuß. OVGE, Bd. 15. S. 269–271.

Решения министерства финансов (RFH)

RFH. Entscheidung vom 8. Juli 1922. I A 17/22. in: RFHE. Bd. 10. S. 114–119. RFH. Entscheidung vom 24. März 1945. VI 318/42. in: RStBl. 1943. S. 449 f.

Решения Федерального министерства финансов (BFH)

BFH. Urteil vom 17. August 1967, IV 285/65. in: BStBl. II. S. 80 f.
BFH. Entscheidung vom 3.2.1969, GrS 2/68, in: BFHE, Bd. 95. S. 31–37.
BFH. Urteil vom 24:6.1969, I R 15/68, in: BB, Jg. 24(1969). S. 1028 f.
BFH. Entscheidung vom 23. September 1969, I R 22/66, in: BFHE, Bd. 97. S. 164–169.
BFH. Entscheidung vom 17. Juli 1974, I R 195/72, in: BFHE, Bd. 113. S. 115–120.
BFH, Entscheidung vom 26.5.1976, I R 80/74, in: BFHE, Bd. 119. S. 261–264.
BFH. Entscheidung vom 26.10.1977, I R 148/75, in: BB, Jg. 33 (1978). S. 287.
BFH, Entscheidung vom 26.10.1977, I R 124/76, in: BB, Jg. 33 (1978). S. 287 f.
BFH, Entscheidung vom 20.3.1980, V R 89/79, in: BB, Jg. 35 (1980). S. 869 f.

Решения Федерального суда (BGH)

BGH, Entscheidung vom 27. Febr. 1961, II ZR 292/59, in: WPg, Jg. 14 (1961). S. 241–245.

Прочие решения

OVG, Entscheidung vom 19. Dezember 1888, Rep. I. C. 75/88, in: OVGE, Bd. 17. S. 128–139.
BVerfG, Entscheidung vom 21. Mai 1952, 2 BvH 2/52, in: BVerfGE, Bd. I. S. 299–322.

Содержание

Предисловие научного редактора 5
Введение 9
1. Постановка проблемы 9
2. Порядок исследования 12

Первая часть

РАЗВИТИЕ ТОРГОВОГО ПРАВА КАК ОСНОВА ИНТЕРПРЕТАЦИИ СТАТИЧЕСКОГО И ДИНАМИЧЕСКОГО БАЛАНСА

А. Положения по бухгалтерскому учету и отчетности в первых кодификациях торгового права до ADHGB, их значение для интерпретации задач и концепции баланса 17

1. Первая кодификация торгового права во Франции 17
1.1. Ordonnance de Commerce (1673) и его значение для бухгалтерского учета и отчетности, первые комментарии Савари 17
1.2. Анализ задач и концепции баланса по Ordonnance de Commerce 21
1.3. Задачи и концепции баланса, вытекающие из целей составления отчетности 24
2. Первая кодификация торгового права в Германии 28
2.1. Всеобщее земельное уложение Пруссии (ALR) и содержащиеся в нем положения по отчетности (1794) 28
2.2. Анализ целей, задач и концепции баланса 31
3. Code de Commerce (1808) 34
3.1. Определение бухгалтерского учета и баланса 34
3.2. Анализ целей, задач и концепции баланса в Code de Commerce 36
4. Результаты анализа целей, задач и концепции баланса до утверждения Всеобщего германского торгового уложения (ADHGB) 37

Б. Примеры кодификации торгового права, необходимые для первоначального анализа статической и динамической трактовки баланса 40

1. Всеобщее германское торговое уложение (ADHGB) 1861 г. 40
1.1. История создания и развития ADHGB и трактовка в нем балансового права 40
1.1.1. Кодификации торгового права в Германии в период от ALR до Нюрнбергской конференции 1857 г. и трактовка балансового права 40

1.1.2. Нюрнбергская конференция 1857 г. как совещательный орган для разработки концепции ADHGB 45
1.1.3. Основные законодательные проекты Нюрнбергской конференции 46
1.1.3.1. Развитие Прусского проекта 1857 г. 46
1.1.3.2. Австрийские проекты 52
1.1.4. Нюрнбергская конференция и ее значение для трактовки балансового права 53
1.1.4.1. Ход конференции 53
1.1.4.2. Развитие трактовки бухгалтерского учета и балансового права при обсуждении ADHGB 53
1.2. Анализ задач и концепции баланса по ADHGB 62
1.2.1. Цели счетоводства и балансоведения по ADHGB 62
1.2.1.1. Соотношение между целями, выделяемыми законодателями и предпринимателями 62
1.2.1.1.1. Требование документирования как основа обеспечения правоотношений 62
1.2.1.1.2. Самоинформирование предпринимателя как основа защиты интересов кредиторов 65
1.2.1.2. Проблема недостаточной конкретизации документального и информационного содержания годового отчета 68
1.2.2. Задачи баланса по ADHGB 72
1.2.2.1. Определение стоимости активов как задача информирования 72
1.2.2.2. Исчисление прибыли как задача информирования 74
1.2.3. Концепция баланса, сформулированная в ADHGB 75
2. Положения торгового права по вопросам отчетности, изданные до 1985 г. 77
2.1. Торговый кодекс (HGB) 1897 г. 77
2.2. Дальнейшие изменения предписаний об отчетности 83

Вторая часть

ПУТИ РАЗВИТИЯ СТАТИЧЕСКОГО И ДИНАМИЧЕСКОГО БАЛАНСА В РАННЕЙ ЛИТЕРАТУРЕ И ПРАВЕ

А. Цель, проблематика и методика анализа 87

1. Цели исследования 87
2. Проблемы анализа и методика их разрешения 89
3. Значение трудов Шмаленбаха для обоснованного разграничения трактовок балансового права 92

Б. Статическая трактовка балансового права ... 96

1. Первый этап: развитие статических трактовок бухгалтерского баланса до Шмаленбаха ... 96
1.1. Первые трактовки балансового права, существенные для развития статической теории бухгалтерского баланса ... 96
1.1.1. Цели бухгалтерского баланса – в центре внимания первых научных исследований ... 96
1.1.2. Первые попытки определения принципов и задач бухгалтерского баланса ... 98
1.1.3. Истинное имущественное положение фирмы, основанное на меновой стоимости в Решении ROHG (Имперский верховный торговый суд) 1873 г. ... 101
1.1.4. Выводы: цель, задачи и концепция ранней статической интерпретации балансового права ... 104
1.2. Анализ ранних статических трактовок баланса ... 106
1.2.1. Интерпретация целей баланса с точки зрения концепции ликвидации предприятия ... 106
1.2.2. Статические задачи баланса ... 109
1.2.2.1. Исчисление активов ... 109
1.2.2.2. Исчисление активов и финансовых результатов ... 110
1.2.3. Концепция статического баланса ... 112
1.2.3.1. Значение объективной оценки на основе всеобщей меновой стоимости ... 112
1.2.3.2. Понятие «всеобщая стоимость» в постановлениях суда ... 115
1.2.3.3. Значение амортизации по материалам судебных постановлений ... 119
1.2.3.4. Критерии признания объектов в балансе ... 121
1.2.3.5. Выводы: статическое понимание баланса до Шмаленбаха ... 123
2. Второй этап: дальнейшее развитие статической трактовки баланса при Шмаленбахе ... 125
2.1. Комментарии, сокращение и расширение статической теории Шмаленбахом ... 125
2.2. Отражение задач и концепции статического баланса в балансовом праве ... 128
3. Третий этап: теория статического баланса в производственно-экономическом учении ... 137
4. Резюме статической трактовки баланса ... 139

В. Динамические интерпретации отчетности и балансового права ... 143

1. Вступление ... 143
2. Первый этап: антистатические трактовки баланса до Шмаленбаха ... 144
2.1. Первая интерпретация задачи баланса как исчисления прибыли по периодам ... 144
2.2. Проблема оценки в балансах железнодорожных компаний ... 148
2.3. Производственно-экономическая концепция баланса Шеффлера ... 150
2.4. Окончательный отказ от объективной, истинной стоимости ... 153
2.4.1. Лабанд о «субъективном мнении» в вопросе оценки ... 153
2.4.2. «Индивидуальная стоимость» в концепции баланса Симона ... 154
2.4.3. «Деловая репутация» в концепции Штауба ... 157
2.4.4. Возрастание значения принципа оценки по себестоимости ... 158
2.4.4.1. Себестоимость в концепции баланса фон Вильмовского ... 158
2.4.4.2. Двойная запись как образец концепции баланса ... 160
2.4.4.2.1. Интерпретация «природы баланса» Сайдлера ... 160
2.4.4.2.2. Интерпретация баланса как инструмента наглядного информирования о предприятии, выдвинутая Фишером ... 162
2.4.4.2.3. Выводы: возрастание значения принципа оценки по себестоимости и принципа реализации ... 163
2.5. Результаты анализа антистатической трактовки баланса до Шмаленбаха ... 164
3. Второй этап: динамическая интерпретация баланса при Шмаленбахе ... 167
3.1. Теория динамического баланса Шмаленбаха ... 167
3.1.1. Вступление ... 167
3.1.2. Интерпретация балансового права Шмаленбаха ... 168
3.1.3. Производственно-экономическая трактовка баланса Шмаленбаха ... 174
3.1.3.1. Экономический подход к теории динамического баланса ... 174
3.1.3.2. Задача баланса в учении Шмаленбаха ... 176
3.1.3.2.1. Динамическая трактовка прибыли ... 176
3.1.3.2.1.1. Прибыль как мера рентабельности ... 176

3.1.3.2.1.2. Необходимость исчисления финансовых результатов по периодам ... 176
3.1.3.2.2. Принципы разграничения исчисления финансовых результатов ... 177
3.1.3.2.2.1. Принципы согласования и непрерывности при составлении баланса и отчета о прибылях и убытках ... 177
3.1.3.2.2.2. Принцип сопоставимости ... 180
3.1.3.2.3. Принципы, имеющие исключительное значение на практике ... 181
3.1.3.2.3.1. Принцип надежности и определенности методов учета ... 181
3.1.3.2.3.2. Принцип осмотрительности ... 182
3.1.3.2.4. Результаты ... 183
3.1.3.3. Концепция баланса в теории Шмаленбаха ... 183
3.1.3.3.1. Трактовка оценки в динамической концепции ... 183
3.1.3.3.1.1. Принцип единообразия оценки ... 183
3.1.3.3.1.2. Принцип реализации при разграничении доходов ... 185
3.1.3.3.1.3. Принцип причинности при разграничении затрат ... 186
3.1.3.3.1.4. Принципы наименьших цен и неравенства как выражение консервативной (осторожной) оценки ... 189
3.1.3.3.2. Структура баланса по динамической трактовке ... 189
3.1.3.3.3. Выводы ... 191
3.2. Отражение динамической трактовки в дискуссии по экономической теории и налоговому праву ... 192
3.2.1. Работы по динамической трактовке баланса в производственно-экономической теории ... 192
3.2.2. Интерпретация налогового баланса в динамической трактовке ... 195
3.3. Резюме динамической трактовки баланса ... 198
3.4. Динамическая трактовка баланса и ее соотношение с системой балансового права ... 201
4. Третий этап: анализ новейшей литературы и правовых источников до Закона об акционерных обществах 1965 г. ... 204
4.1. Дальнейшее развитие счетоведения и права ... 204
4.2. Значение теории динамического баланса для налогового баланса и определения GoB ... 207

Третья часть

ОТРАЖЕНИЕ СТАТИЧЕСКОГО И ДИНАМИЧЕСКОГО БАЛАНСА В СОВРЕМЕННОЙ ЛИТЕРАТУРЕ

A. Анализ статической и динамической трактовки баланса до утверждения закона о балансовых директивах ... 213

1. Интерпретация баланса с момента принятия AktG 1965 г. ... 213
1.1. Система GoB Леффсона как развитие концепции Шмаленбаха ... 213
1.1.1. Цели бухгалтерского учета и баланса как источник GoB ... 213
1.1.2. Важнейшие принципы составления баланса и оценки ... 216
1.1.2.1. Принцип реализации ... 216
1.1.2.2. Принцип неравенства ... 217
1.1.2.3. Принцип сопоставимости ... 219
1.1.2.4. Принцип осмотрительности ... 219
1.1.3. Оценка системы GoB Леффсона ... 221
1.2. Цели бухгалтерского учета и баланса, а также трактовка баланса в комментариях торгового права ... 222
1.2.1. Цели бухгалтерского учета и баланса ... 222
1.2.2. Развитие статической трактовки баланса ... 224
1.2.3. Динамическая интерпретация балансового права ... 227
1.3. Статическая и динамическая трактовка баланса Мокстера ... 228
1.3.1. Вступление ... 228
1.3.2. Критика динамической трактовки баланса Мокстера ... 228
1.3.2.1. Вероятная прибыль против прибыли отчетного периода ... 228
1.3.2.2. Финансовые потоки или экономическая прибыль как цель учета ... 231
1.3.3. Монистическая интерпретация статики ... 235
1.3.3.1. Общая стоимость как концептуальный переход к эффективному активу ... 235
1.3.3.2. Реконструкция статической интерпретации балансового права в работах Мокстера ... 23
1.3.3.2.1. Цели и содержание баланса ... 23
1.3.3.2.2. Цель баланса: защита интересов кредиторов посредством документирования и самоинформирования ... 238
1.3.3.2.3. Задача баланса: определение потенциала погашения задолженности ... 239
1.3.3.2.4. Концепции ликвидации или непрерывности деятельности как примеры толкования положений балансового права ... 241

1.3.3.3. Оценка интерпретации Мокстера ... 242
1.3.4. Интерпретация динамической трактовки баланса Мокстером ... 248
1.3.4.1. Балансовая прибыль как индикатор приблизительной доходности ... 248
1.3.4.2. Динамические аспекты бухгалтерского учета в акционерных обществах (по AktG 1965 г.) ... 250
1.3.4.3. Оценка интерпретации Мокстера ... 251
2. Дискуссия о коммерческом и налоговом балансе ... 254
2.1. Новое толкование налогового баланса в торговом праве ... 254
2.1.1. Отход от динамической трактовки ... 254
2.1.2. Экономический подход как методологическое выражение решения BFH ... 255
2.1.3. Экономический подход к статической интерпретации «баланса в правовом смысле» ... 258
2.1.4. Отражение трактовки баланса при обсуждении вопроса образования резервов (по AktG 1965 г.) ... 261
2.2. Значение трактовки баланса для определения его цели ... 269
3. Неостатическая трактовка баланса Мокстера как результат новой ориентации налогового баланса и балансового права ... 272
3.1. Концепция непрерывной деятельности предприятия и требование объективности как элементы статической трактовки баланса ... 272
3.2. Принцип осмотрительности как статический принцип ... 275
3.3. Принцип реализации как статический принцип ... 276
3.4. Оценка неостатической трактовки баланса ... 278

Б. Статическая и динамическая трактовка баланса в новом балансовом праве ... 281

1. Положения балансового права в законе о балансовых директивах ... 281
1.1. Система бухгалтерского учета ... 281
1.2. Предписания для всех хозяйствующих субъектов ... 283
1.3. Цели и задачи баланса согласно балансовому праву для всех хозяйствующих субъектов ... 287
2. Научные труды по вопросу целей, задач и концепций баланса ... 291
2.1. Отражение кредитоспособности как задача отчетности ... 291
2.2. Статика распределения прибыли в концепции Мокстера ... 294
2.2.1. Альтернатива законодательно определенным задачам баланса ... 294
2.2.2. Система GoB ... 299
2.2.2.1. Задачи и нормы баланса как взаимозависимая система ... 299
2.2.2.2. Принципы реализации и неравенства ... 301
2.2.2.3. Принцип объективности ... 303
2.3. Оценка статики распределяемой прибыли в концепции Мокстера ... 305
2.3.1. Взаимосвязь между задачами и нормами баланса ... 305
2.3.2. Оценка балансовой задачи «исчисление размера прибыли, возможной к распределению» ... 306
2.3.3. Оценка статики распределяемой прибыли в свете статической и динамической трактовки баланса ... 308
3. Интерпретация балансового права Леффсоном как исторически необходимый компромисс ... 311
4. Значение динамической трактовки баланса при раскрытии вопроса формирования резервов в абз. 2 § 249 HGB ... 315
4.1. Вступление ... 315
4.2. Динамическая трактовка резервов на покрытие затрат по абз. 2 § 249 HGB ... 316
4.3. Проблема формирования резервов на капитальный ремонт ... 319
4.4. Модифицированная динамическая трактовка баланса при рассмотрении проблемы формирования резервов ... 324
5. Статические и динамические элементы нового балансового права ... 326

Резюме статической и динамической трактовки баланса ... 328

Послесловие ... 334

Список сокращений ... 364

Предметный указатель ... 365

Именной указатель ... 369

Литература ... 371

Научное издание

Обербринкманн Франк

СОВРЕМЕННОЕ ПОНИМАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Заведующая редакцией *М.М. Засыпкина*
Редактор *Е.А. Улановская*
Младший редактор *И.П. Ёлкина*
Художественный редактор *Н.А. Щепетнова*
Технические редакторы *И.В. Завгородняя, Т.С. Маринина*
Корректоры *Н.Б. Вторушина, Н.П. Сперанская*
Компьютерная верстка *О.В. Фортунатовой*
Обложка художника *А.В. Алексеева*

ИБ № 4444

Сдано в набор 27.03.2003. Подписано в печать 15.08.2003.
Формат 60x88 1/16. Гарнитура «Таймс».
Печать офсетная. Усл. п.л. 25,48
Уч.-изд. л. 26,12. Тираж 3000 экз.
Заказ № 2752. «С»182

Издательство «Финансы и статистика»
101000, Москва, ул. Покровка, 7
Телефон (095) 925-35-02. Факс (095) 925-09-57
E-mail: mail@finstat.ru http://www.finstat.ru

ГУП «Великолукская городская типография»
Комитета по средствам массовой информации
Псковской области,
182100, Великие Луки, ул. Полиграфистов, 78/12
Тел./факс: (811-53) 3-62-95
E-mail: VTL@MART.RU