

XI. 5951. - 174/1939-40. - 1940. III. 16. - tétéles - szövs.
XI. 6091. - 314/1939-40. 1940. IV. 22. - történel. - szövs.
XI. 6207. - 67/1940-41. - 1940. XI. 26. - verses - szövs.

Olaszlika, Zeuzler m. 1918. márc. 25. rf.

Avatár-étirat. 4/19/1940-41

fogi; rite."

Hádegy-Karantén

Elfgadás "képe" július 1

D. 940 X/16

Ytchlo

Lzötöbbs. minősítéssel
elfogadom!

Debrecen, 1940. éf. 5.

13-26/1940

A DEBRECENI M. KIR. TISZA ISTVAN TUDOMÁNYEGYETEM
JOG- ÉS ÁLLAMTUDOMÁNYI KARÁ.

152. 1940 / 1941 szám.

Érk: 1940 évi október hó 9-én.

Előirat: _____

drb. melléklet. Utóirat: 419/1940-41

Bírálatra kiadom:

Dr. Székely Zoltán és

Dr. Boróky Ferenc

professzor urat.

Debrecen, 1940. október 10-én.

Gábor György
e. i. dékan.

A KERESKEDELMI MÉRLEG KÖVETELMÉNYEI.



Doktori értekezés a keres-
kedelmi jog tárgyköréből.

Írta:

Dr. Ferenc Szarvas

A 2698



I. Rész.

A mérleg szerepe a kereskedelmi életben.

A mérleg a kereskedelmi törvény értelmében a cégjegyzékbe bejegyzett cégek által évenként készítendő összeállítás, mely a leltár vagyontételeit megfelelő módon csoportosítja és egymással szembeállítja.

A kereskedelmi mérleg a vagyontételeket aktív és passív tételekre osztva tünteti fel; bal oldalon szerepelnek az aktívák, melyeknek főbb csoportjai: a forgó tőke /: készpénz és pénzhelyettesítő eszközök, melyek az üzlet lebonyolításának eszközei, a kintlevőségek, melyek nem az üzletben, hanem mintegy tartalék képpen gyümölcsöznek:/, továbbá az üzemi tőke, a befektetett, vagyis álló tőke és az ingatlantőke. A jobb oldalon a passivákat tartalmazza

a mérleg, melyek az idegen tőkékre /:idegen személyekkel szemben fennálló kötelezettségekre, tartozásokra:/ és saját tőkére, vagyis a tiszta vagyonra oszlanak. Mind e tételek egy meghatározott időpontra rögzítettnek meg, ennél fogva a már megkezdett, de még le nem bonyolított ügyletekből származó tételeket a mérlegben nem lehet bevezetni, ezeket külön átmeneti számlán tüntetik fel. Ezenkívül maga a mérleg adatai is külön mérlegszámlán szerepelnek.

A mérleg készítéséről a Kereskedelmi Törvény 25-26. §-a rendelkezik a kereskedelmi könyvekkel kapcsolatban. Kimondja az idézett §, hogy "Minden kereskedő köteles bekötött, laponként folyószámmal ellátott, átfűzött könyvet vezetni, amely ügyleteit és vagyoni állását feltünteti, emellett köteles leltárt, mérleget készíteni".

A kereskedőt terhelő az a kötelesség, hogy

tehát ő üzlete megkezdésekor és azután évenként leltárt és mérleget köteles szerkeszteni, elsősorban nem a kereskedőnek, hanem azoknak az érdekében vannak megállapítva, akik a kereskedővel jogviszonyba kívánnak kerülni, avagy már jogviszonyban vannak.

Ehhez képest hasonlóan a könyvvezetés tekintetében megállapított általános kötelezettségnek, a mérlegszerkesztési kötelezettség is a köznek az érdekében állapított meg, lényegileg tehát közjogi jellegű kötelezettség, mely azt a célt szolgálja, hogy mindenki, aki kereskedővel jogviszonyba kíván lépni, avagy jogviszonyban áll, a kereskedőnek a mérlegszerkesztés időpontjában fennálló vagyoni helyzetéről pontos tájékozódást, a különböző időben készült mérlegeknek egybevetése útján pedig a kereskedői vállalatnak gazdasági eredményéről áttekintést kapjon.

Ha tehát a mérlegben kimutatott tiszta vagyont a megelőző évi mérlegben kimutatott tiszta

vagyonnal összehasonlítjuk, valamint számításba vesszük a mérlegben szereplő tiszta vagyonnak köbeeső önkéntes növekedését, vagy csökkenését, megállapíthatjuk az elért tiszta üzemi eredményt. Ennek kimutatása érdekében sok vállalat a passzívák oldalára nem a valóságos tiszta vagyont, hanem a könyvszerű tiszta vagyont írja, amikor is a mérleg két oldalának ezután mutatkozó különbségét, a tiszta eredményt a mérleg kisebbik oldalára állítja fel.

A kereskedelmi mérleg felállításának tehát kettős célja van, és pedig egy felől a vagyoni helyzet megállapítása, másfelől az üzemi eredmény meghatározása. Mind a két cél természetesen egyszerre nem érhető el tökéletesen, az egyiket, vagy másikat előtérbe kell helyeznünk a másik rovására. Ha a szóbanforgó vállalatnál ugyanis az üzemi eredmény teljes megállapítása a főcél, mint általában a rendes évi és évközi

mérlegeknél, abban az esetben a kitűzött cél elérésére ugynevezett dinamikus mérleg készítése válik szükségessé, ha pedig a vagyoni helyzet pontos megállapítása a főcél, /: mint pl.: a vállalat felszámolása, vagy csőd esetén, vagy ha egy tag kilép a vállalatból, stb.:/ ebben az esetben célszerűségi szempontból u.n. statikus mérleget készítünk.

A zárszámadással kapcsolatosan elkészített mérleg mindenekelőtt a vállalat tulajdonosainak, illetve vezetőségének adnak tájékozódást a vállalat helyzetéről és jövedelmezőségéről. A mérleg ezen feladatának kétségkívül nagy fontossága van, mert hiszen a vállalat vezetősége felelősséggel tartozik a vállalat minden lépéséért, tevékenységéért s hogy tehát a vezetők a vállalat ügyeit a legjobb belátásuk szerint helyes irányban vezessék, szükséges, hogy mindenkor teljesen tisztában legyenek a vállalatuk vagyoni hely-

zetével, teherbiróképességével, mozgékonyásával, mert ellenkező esetben könnyen megtörténhetne, hogy a vezetők a vállalatra nézve kedvezőtlen lépést tennének, ha nem lennének kellően tájékozódva a vagyoni körülmények felől.

A vagyoni viszonyoknak a megelőző évi zárszámadásokkal való összehasonlítása megmutatja a fejlődés irányát és menetét, alapot ad a multban követett eljárás bírálására, rávilágít arra, hogy hol szükséges javítás, fejlesztés, kiterjesztés. A jövőbeli helyes utakat csak a mult hibáinak kiküszöbölésével érhetjük el, viszont a multban helyesnek talált elvek alkalmazása biztos kiindulási alapul szolgál. Különös alkalmazást kíván ez a megállapítás a vállalatok életében, ahol különös figyelemmel kell lenni a gazdasági élet állandó hullámzására, mert mint tudjuk, a kereskedelem egyik főszajátsága éppen alkalmazkodó ké-

pességében található, mellyel a termeléshez és a fogyasztáshoz idomul. Ugyancsak az alkalmazkodó képességéből következik, hogy a vállalatoknak az idő és alkalom kihasználására kell törekedniök. Mindezek a szempontok azonban a mult tapasztalatok figyelembevételével nélkül nem valósíthatók meg teljes mértékben és a forgalmi élet követelményeinek megfelelően.

A mérleg és eredmény kimutatás helyes megszerkesztése tehát minden vállalatnak saját érdeke. Érdeke azonban a vállalat hitelezőinek is, hogy betekintést nyerjenek az adós vagyoni helyzetébe, mert az ő számukra a kielégítést éppen az adós kedvező anyagi helyzete biztosítja. Ha az adós vállalatok eltitkolják javaik állását, a hitelezők esetleg bizonytalanságot észlelve nem biznának az adós fizetőképességében s így nem hiteleznének, ami viszont a kereskedelmi élet mozgékonyágát csökkentené s a hitel és a pénz-

forgalom elvesztené azt a kiváló jelentőséget, mellyel egyébként a gazdasági életben rendelkezik.

Ezért írja elő a törvény, hogy minden kereskedő köteles évente pontos leltárt és mérleget készíteni. A törvény itt elsősorban a hitelezők tájékoztatására gondol.

Különös jelentőséggel bír ezenkívül a mérleg a részvénytársaságoknál és szövetkezeteknél a tagok szempontjából is. Itt ezeknél a vállalatoknál ugyanis a tagok nem tekinthetnek bele a társaság ügyleteibe és könyveibe, ennek következtében az ő tájékozódásukat a mérleg elégíti ki. Ezek a vállalatok a mérleget a közgyűlés elé terjesztik s ezzel kapcsolatban a közgyűlés előtt mérlegtervezeteket tesznek közzé.

Látjuk tehát, hogy a kereskedelmi mérlegnek nemcsak befelé, hanem kifelé is nagy jelentősége van, sőt tulzás nélkül mondhatjuk, hogy ez utóbbi felülmul-

ja az előbbit. Mivel a mérleg, mint általában a kereskedelmi könyvek is, tájékozódásra szolgál, lényeges körülmény a mérleg helyes vizsgálata és bírálata. A vállalat vagyoni helyzetének megítélésénél nem elég a mérleget csak elolvasni, mert így egyes tételek elmosódva, és talán egyáltalán nem ragadnák meg figyelmünket és egészen bizonyos, hogy ferde képet kapnánk az egész mérleget illetően. A mérleg adatait tehát csak bírálattal és elemzéssel kell elfogadni. Természetesen a kívülálló személyek helyzete ebben a tekintetben eléggé nehéz, mert nem lehet tudni, hogy a mérlegkészítés, különösen pedig a felértékelés milyen szempontok és elvek alapján jött létre. Nem lehet betekinteni a vállalat belső célkitűzéseibe, különösen, ha eme célkitűzések között titkos célok is szerepelnek. Ezek a titkos célok alapján létrejött mérleg esetleg kívülről szemlélve egészen más képet ad, mint

amilyen tényállás a valóságnak megfelel. Ezt a különbséget a vállalat vezetősége nem veszi észre a bizonyos titkos cél tudatában, sőt természetesnek találja, azonban külső szemlélő mindezekről nem tudva, ferde képet kap, ha csak felületesen tekint bele a mérlegbe.

Meg kell tehát vizsgálni részletesen a mérleg egyes tételeit a maguk egyediségében és a többi tételekkel kapcsolatosan is. Célszerű az egyes tételek számszerű adatainak a százalékokban való kifejezése, miáltal az áttekintés és az összehasonlítás lényegesen könnyebb lesz. Egészen könnyen áttekinthető képet kapunk a mérlegről a grafikai ábrázolás segítségével is, mely talán az összes módszerek között a legszemléletesebben nyújtja a tételek egymáshoz és az összeghez, valamint az egyenleghez való viszonyát.

A mérleg az üzem munkálkodásának eredményét egy összegben mutatja ki, a gazdasági helyzet

megítélésénél fontos, hogy milyen tételekből tevődött az össze, minek folytán az eredményeket részletező eredménykimutatás elengedhetetlen és nagy fontosságú. Az eredménykimutatás lehet bruttó, vagy nettó adatokat tartalmazó. A bruttó kimutatás tartalmazza azokat az adatokat, melyek a nyereségekre és veszteségekre vonatkoznak, míg a nettó kimutatás csak a kettőnek a különbségét tartalmazza. A bruttó kimutatás kétségtelenül részletesebb betekintést enged, mivel kimutatja a nyereséget és a veszteséget is, emellett a nettó kimutatás egyszerűbb, mert csak a tulajdonképeni tiszta nyereséget tartalmazza.

A kereskedelmi mérleg szerkezetét tekintve már említettem, hogy két rovatból áll és pedig az egyik oldalon a követelések, illetve javak, a másik oldalon a tartozások vannak feltüntetve. A további beosztás az, hogy az aktívák rovatában a könnyebben

mozgó javak vannak legelőre írva, mint pl.: a váltókövetelések, majd mind hátrább a kevésbé mozgékony javak foglalnak helyet.

A helyzet már most az, hogy tehát fel vannak sorakoztatva két egymás melletti rovaton a követelések és tartozások; a két oszlop végösszegének a különbsége adja az egyenleget /: olaszul: saldo :/, melyet mindig a kisebb oldalra írunk, így az egész összeállítás egyensúlyba jön, mindkét oldal kiegyenlítődik s éppen ezért is nevezzük mérlegnek, mely tulajdonképpen nem más, mint egy tömörített leltár.

A mérleget a kereskedő aláírni köteles, továbbá közkereseti társaságnál az összes tagok, betéti társaságnál az összes beltagok, részvénytársaságnál és szövetkezetnél az igazgatóság és felügyelő bizottság minden tagja, a korlátolt felelősségű társaságnál minden ügyvezető írják alá. Ez az aláírás

az aláírók felelősségét alapítja meg a mérleg helyességéért. A felelősség megállapítása azért fontos, mert mint később látni fogjuk, a mérlegszerkesztéshez bizonyos jogi követelmények és következmények fűződnek.

Miután megvizsgáltuk a mérlegre vonatkozó általános alapelveket, tekintsük át a mérleg történeti fejlődését.

A mai értelemben vett mérleg csak a XVIII. században jelentkezik először a kereskedelmi forgalomban. Kezdetben kisebb lévén a pénz és a hitelforgalom, nem volt szükség a vállalat vagyoni helyzetének a nyilvánosságra hozása s így mérleget nem készítettek. A XVII. században ugyan már találunk mérlegszerű kimutatásokat, azonban ezek csak könyvszerűen, sorban tüntetik fel az adatokat, nem egyenleggel s így ezeket még nem lehet mérlegnek nevezni.

Eleinte a mérlegszerkesztés a vállalatok

magánügye volt, így szabályozás alá nem esett. Az első törvényi rendelkezés és szabályozás az 1807. évi "Code de Commerce"-szel jelentkezik, melynek nyomán az összes későbbi törvények átvették és továbbfejlesztették a kereskedelmi mérlegre vonatkozó közérdekű rendelkezéseket.

Hazánkban a mérlegre vonatkozó törvényes intézkedések csak a Kereskedelmi Törvénnyel /: 1875. évi 37. t.c. :/ foganatosítottak, mely törvény a kereskedőkre nézve kötelezővé teszi az évi mérleg készítését.

A legújabb rendelkezés a mérleget illetően az 1930.évi V. t.c., mely a Kereskedelmi Törvény 199. §.-ában alkalmazott rendszabályokon túlmenően azt mondja ki a korlátolt felelősségű társaságra vonatkozóan, hogy a mérleget a rendes kereskedők által követett elvek szerint annyira világosan és áttekinthetően

kell megszerkeszteni, hogy a tagok abból a társaság vagyoni helyzetéről, különösen pedig a társ saját tőkéje és a tartalék közötti arányról könnyen tájékozódhassanak. A tőzsdei árfolyammal bíró értékpapírt és árut legfeljebb az utolsó évnegyed átlagárfolyamán szabad felvenni, de ha az önköltségi érték kisebb a mérlegértéknél, a különbözetet árfolyamkülönbözeti tartalék címén a terhek közzé kell beállítani.

Külön kell megemlékeznünk az 1924. évi V. t.c. felhatalmazása alapján kibocsátott 4200/1925. sz. pénzügyminiszteri rendeletről, mely a mérleg valódiságáról rendelkezik. A következő részben ennek a részletes tárgyalására kívánok kitérni.

II. Rész.

A mérleg valódiságáról általában.

Az államháztartás egyensúlyának helyreállításáról szóló 1924. évi V. t. c. a mérlegvalódiság helyreállítása végett szükséges rendelkezések megállapítására hatalmazta fel a pénzügyminisztert s ennek megfelelően a "kereskedői mérleg valódiságának helyreállításáról" rendelkezik a 4200/1925. P. M. szám alatt kiadott rendelet. /: Megjelent a Budapesti Közlöny 1925. évi 143. számának mellékleteként. :/

Abból, hogy a törvényhozó a mérlegvalódiságot helyre akarja állítani, két következtetés vonható le. Egyrészt, hogy felfogása szerint a mérlegvalódiság a kereskedelmi jognak és gyakorlatnak oly alapelve, hogy valóban érvényesülő dogmája volt a kereskedelmi mérleg szerkesztésének, másrészt, hogy az említett elvet a törvényhozó olyannak tekinti, amelynek a jö-

vőben is érvényesülnie kell. E két megállapítás együttes meglétének hiányában ugyanis aligha volna értelme annak, hogy a mérlegvalódiság elvének helyreállításáról állapítson meg a törvényhozó rendelkezéseket.

Felmerül ezek után az a kérdés, hogy mit jelent tehát a mérlegvalódiság.

Első pillanatra világosnak látszik, hogy ha a kereskedői mérleg valódisága alatt azt érti valaki, hogy a kereskedő mérlege legyen áttekinthető és világos, az ebben az értelemben vett mérlegvalódiság postulatuma teljesen jogosult. Hasonlóképpen, ha a mérlegvalódiság a kereskedői mérleg teljességét kívánja kifejezni, vagyis azt, hogy a mérlegnek a kereskedői vagyon alkotó elemeiről pontos tájékozódást kell nyújtani, ugy ebben az esetben is teljesen jogosult a mérlegvalódiság postulatuma.

A mérlegvalódiság fogalmát azonban rendszerint a mérleg cselekvő és szenvedő oldalán feltüntetett

egyres vagyontételek értékelésével hozzák kapcsolatba, azt követelvéen meg ettől a szemponttól, hogy a mérleg az egyes vagyontételek értékét helyesen, vagyis a való-
ságnak megfelelően tüntesse fel.

Ennek az elvnek a gyakorlati alkalmazására azonban nem egyöntetű a felfogás. Simon szerint a " mérlegvalódiságot oly célnak kell tekinteni, melyre mindenképpen törekedni kell." /:Die Bilanzen der Aktiengesellschaften. 4.kiad. 474.old. :/ Ennek a nézetnek tulszigoru magyarázata azonban téves állás pont-
hoz vezetne, ez a célkitűzés nincs összhangban azokkal a feladatokkal, melyeket a kereskedői mérleg jogi szempontból betölteni hivatva van.

Az említett értelemben vett mérlegvalódiság ugyanis azt jelentené, hogy a vagyontételek értékelése tekintetében megállapított törvényi rendelkezések oly értelemben kötelezőek, hogy tőlük, illetőleg

az általuk szemelött tartott valóságos értéktől eltérésnek semmi irányban nem lehet helye. Ezt az eltérési tilalmat abban az értelemben kell venni, hogy valamint a vagyon aktív tételeit magasabban, a passzív tételeit pedig alacsonyabban a törvényben megszabott értéknél nem szabad számításba venni, épp úgy az aktivumokat nem lehet a törvényes értéknél alacsonyabbra, a passzívumokat pedig a törvényes értéknél magasabbra értékelni.

Nyilvánvaló ugyanis, hogy az említett értelemben vett mérlegvalódiság nézőszögéből a mérleg nemcsak akkor helytelen az értékelést illetően, ha az aktivumokat a valóságos értéknél magasabb, a passzívumokat pedig ennél az értéknél alacsonyabb értékben veszi számba, hanem akkor is, ha az aktivumokat alacsonyra, a passzívumokat pedig magasabbra értékeli. E felfogás szerint tehát, ha igaz a mérlegvalódiság

teóriája, igaznak kell lennie annak is, hogy a törvényi értékelési szabályokban szem előtt tartott valóságos érték az aktivumok tekintetében nem csupán a felső, hanem az alsó, a passzivumok tekintetében pedig nemcsak az alsó, hanem a felső határt is megszabja. Ez a felfogás azonban semmiképpen sem látszik célszerűnek, mert végletekhez vezet; sokkal inkább helytálló az az érvelés, melyet nemcsak a hazai jogszabályaink, hanem a külföldi törvényalkotások is elismerik, hogy t.i. megengedettnek kell tekinteni az aktivumok tekintetében a valóságosnál alacsonyabb, a passzivumok tekintetében pedig a valóságosnál magasabb értékelést, sőt a törvényhozások irányzata egyes felfogás szerint e szempontból egyenesen arra látszik mutatni, hogy az értékelésnek a valóságtól az említett vonatkozásban eltérő ily módzata a lehetőséghez képest előmozdítassék.

Az általánosan elfogadott álláspont szerint tehát szakítani kell a mérlegvalódiság Simon szerinti szigorú értelmezésével, s sokkal inkább el kell fogadnunk azt az elvet, hogy az aktív tételeknek csak a felső, a passzív tételeknek viszont csak az alsó határra legyen megszabva.

Ezt a nézetet fogadja el Kuncz is, amikor azt mondja a kereskedői mérlegben szereplő egyes tételek értékeléséről, hogy az értékelés tekintetében: "a pesszimizmus megengedett. Tehát nem sérti a törvényes alapelveket az aktívák alacsonyabb és a passzívák magasabb értékelése, az u.n. titkos tartalékok gyűjtése, ha azt a józan üzletvezetés indokolja." /:A magyar kereskedelmi és váltójog vázлата. Bp.1925. 138. lap. :/

Látjuk tehát, hogy az értékelés szabályainak fixálása nem könnyű feladat. Nem könnyű pedig azért, mert az értékelés merőben subjektív feladat. Beszélünk

ugyan objektív értékről is, azonban ez nem minden esetben jöhet számításba, vagy ha számításba jön, vagyis az illető tételt objektív értékben vezetjük be a mérlegbe, akkor semmi különösebb probléma nem merül fel, mivel az objektív érték könnyebben megállapítható és nem ad vitára alkalmat. Sokkal kényesebb azoknak a tételeknek megfelelő értékelése, melyek csak subjektív módon értékelhetők fel, mert nyilván ez nem más, mint becslés, subjektív ítélet, mely csaknem tisztán személyi jellegű. Annak a leszögezése megint nem volna célszerű, ha meghatároznók, hogy mikor kell objektív és mikor subjektív értékelést alkalmazni, mindenesetre azonban annyit leszögezhetünk, hogy az egyes vagyontárgyakat nem a maguk egyediségében és elszigeteltségében kell értékelni, hanem össze kell foglalni az üzleti vagyon egysége alá.

Szükséges volt ez a közbevetés, hogy megért-

sük a mérlegvalódiság elvével kapcsolatosan felmerült kérdéseket. Már az eddigiekből is kitűnik, hogy a mérlegvalódiság elve korántsem érvényesül a gyakorlatban annyira, hogy ezt az elvet megvalósítotttnak lehetne mondani; sőt annyira csorbulást szenved, hogy mint később látni fogjuk, illuzóriussá válik éppen az értékelés előbb hangoztatott bonyolult volta miatt. Lássuk most a mérlegszerkesztés és ezzel kapcsolatban az értékelés jogi vonatkozásait előbb közjogi, majd magánjogi szempontból. /: A kérdést csak az aktívumok szempontjából vesszük vizsgálat alá, mert a passzívumokra ugyanaz áll, mint az aktívumokra, csak ellenkező értelemben. Itt t.i. a törvény a megállapított értékminimumon alul nem enged eltérést. :/

III. Rész.

A kereskedői mérleg közjogi vonatkozásban.

A bevezetésben már utaltam arra, hogy mi a célja a kereskedői mérlegnek a közérdek szempontjából. A mérleg célja azoknak a kívül álló személyeknek a tájékoztatása, akik a kereskedővel jogviszonyba kívánnak lépni, vagy már jogviszonyban is vannak. Ez a cél vezeti a törvényhozót, midőn nem érve be a mérleg szerkesztésére vonatkozó kötelezettségeknek megállapításával, rendelkezéseket állapít meg a tekintetben is, mily mértékben kell a vagyon egyes tételeit a mérleg összeállításában számításba venni.

Az említett cél szabja meg továbbá azokat a következményeket is, amelyeket a törvényhozó az említett kötelezettségek elmulasztásának, vagy nem megfelelő teljesítésének esetére kilátásba helyez s adja meg egyuttal a mérlegszerkesztésre, de különösen a mér-

legben szereplő vagyontételek értékelésére vonatkozóan megállapított törvényi rendelkezéseknek jogi jelentőségét és tartalmát is. Az említett rendelkezésekben megszabott kötelezettségek megszegésének esetére a törvény közvetlen jogkövetkezményt nem ír ugyan elő, minthogy eléggé biztosítottnak látja e kötelezettségeknek pontos teljesítését azzal, hogy a kereskedők saját jól felfogott érdeke fogja indítani a szóbanlevő törvényes intézkedések megtartására, tekintve, hogy rendszeres könyvvezetés és mérlegkészítés nélkül üzleti vállalkozásának célja nem lenne megvalósítható.

Közvetlen szankció megállapítását az említett kötelezettségek megszegése tekintetében a törvényhozó csak annyiban tartotta szükségesnek, amennyiben ennek folytán a könyvvezetéshez és mérlegkészítéshez fűződő közérdekű cél van veszélyeztetve. Tételen jogszabályaink ezt a veszélyt két esetben látják fennfo-

rogni. Az egyik a kereskedő csődje, a másik, amidőn a részvénytársaság, vagy szövetkezet igazgatóságának tagjai a közgyűlésen tett előterjesztésükben a társaság vagyoni helyzetét tudva valótlanul adják elő, vagy eltitkolják, a felügyelő bizottság tagjai pedig az évi számadások, a mérleg és a nyereség felosztása iránt a közgyűlés elé terjesztett jelentésüket tudva valótlan adatokra alapítják.

I. Az első esetet véve figyelembe, megállapíthatjuk, hogy a BTK. 416. §.-ának 2.pontja értelmében a vétkes bukás vétségének tényálladékát állapítja meg az a tény, hogy a könyvvezetésre kötelezett kereskedő kereskedelmi könyveket nem vezetett, a 3. pont szerint pedig, hogy a cselekvő és szenvedő vagyoni állapotról évenként rendes mérleget nem készített. E rendelkezések szempontjából kétséges az, vajjon lehet-e vétkes bukásban való bűnösségről szó akkor, ha a

könyvvezetésre kötelezett kereskedő nem mulasztotta ugyan el a könyvvezetést, vagy a mérlegkészítést, azonban az általa vezetett könyvek, vagy az általa készített mérleg a vagyontételek értékelése szempontjából nem tekinthető rendesnek annyiban, hogy nem felelnek a törvényes értékelési szabályoknak.

Birói gyakorlatunknak álláspontja a kereskedelmi könyveket illetően az, hogy egymagában a rendetlen könyvvezetés nem állapítja meg a vétkes bukás tényálladékát, jóllehet ez az álláspont nincs összhangban a BTK-nak a kereskedelmi könyveket illetően megállapított rendelkezéseivel, mert vajjon mi más, mint a rendetlen könyvvezetés az, ha a könyvek olyanok, hogy azokból a kereskedő vagyonának cselekvő, vagy szenvedő állapota, vagy üzemének vezetése ki nem deríthető. Annyi bizonyos, hogy sem a fenti intézkedésben, sem a BTK. 416. §.-ának 3.pontjában nem lehet olyan normát

látni, mely közvetlen és világos rendelkezést tartalmaz arra az esetre vonatkozóan, ha a mérlegben foglalt vagyontételek értékelése materialiter helytelen, vagyis ha a mérleg nem valódi, még pedig annak folytán, mert benne a javak a valóságnál alacsonyabb értékben vannak számitásba véve.

Ha meggondoljuk, hogy minő érdeket akar a törvényhozó a vétkes bukás cselekményeire kilátásba helyezett büntetőjogi szankciókkal megvédeni, nyilvánvaló, hogy ez a büntetőjogi megtorlás nem érheti azt a kereskedőt, aki vagyonának tételeit /: aktivumait :/ a valóságosnál alacsonyabb értékben állította be a mérlegbe.

A törvényhozó ugyanis az e körbe tartozó büntetőjogi rendelkezésekkel egyrészt azt a magatartást kívánja megtorolni, amellyel a kereskedő vagyoni helyzetének a valóságnak meg nem felelő feltüntetésével

szerzi meg azt a bizalmat, amely másokat arra indít, hogy neki hitelezzenek; de másrészt különösen megto-rolni kívánja azt, hogy a kereskedő most már mint adós, utóbb visszaélt hitelezőinek bizalmával annak folytán, hogy vagyont szándékos, vagy gondatlan eljárásával csökkentve, megkárosítja hitelezőit, vagy legalább is veszélyezteti vagyoni érdeküket. Ámde a javaknak a valóságnál alacsonyabbra értékelése nyilvánvalóan sem az említett értelemben jogtalannak mondható hitelszerzés, sem pedig a vagyonnak csökkentése szempontjából nem eshetik kifogás alá, mert míg egyfelől az ily alacsony értékelése a kereskedői vagyonnak inkább vissza fog tartani mindenkit attól, hogy a kereskedőnek hitelezzen, addig a javaknak s ki-váltképpen a követeléseknek a valóságosnál alacsonyabb értékben szerepeltetése a mérlegben nemhogy károsítaná a hitelezőket, hanem ellenkezőleg előnyös rájuk.

Előnyös pedig annyiban, amennyiben ily esetekben követeléseik kielégítésére tényleg nagyobb fedezet fog rendelkezésre állani annál, amekkorára ők a mérleg adatai alapján számíthattak.

Tekintve ezt, nem lehet kétséges, hogy az aktivitumoknak a valóságnál csupán magasabb, de nem egyszerűs mind alacsonyabb értékelése vonhatja maga után a vétkes bukás büntetőjogi következményeit.

Ha ellenkezőleg állana a dolog, akkor a törvényhozó a kereskedőnek éppen azt eljárását büntetné, mely kiválóan alkalmas elhárítani azokat a káros következményeket, melyeket a törvény a vétkes bukás szóbanlevő cselekményeinek büntetésével távoltartani kíván.

II. Térjünk át most a második kérdés, illetve eset tárgyalására, melyhez a mérlegvalódisággal kapcsolatban a közérdek jogi következményeket fűz.

A Kereskedelmi Törvény 218. §.-ának 3.pontja és a 246. §.-a egyebek között - mint már fentebb érintettük - büntetést szab a részvénytársaság és szövetkezet igazgatóságának tagjaira, ha tudva valótlanul adják elő, avagy eltitkolják a társaság helyzetét a közgyűlésen tett előterjesztésükben. Hogy az utóbb említett előterjesztések alatt a közgyűlés elé terjesztett mérleget is érteni kell, eziránt, figyelembevételül különösen a 219. §. 2. pontjában a felügyelőbizottság tagjait illetően megállapított megfelelő rendelkezést, alig lehet kétség.

Kérdés azonban az, lehet-e eme rendelkezések alkalmazása szempontjából valótlanoknak minősíteni az igazgatóság tagjainak előterjesztését abban az esetben, ha ők a mérleg aktív oldalán szereplő vagyontételeket a valóságnál alacsonyabb értékben állítják be a mérlegbe.

Ha azt vesszük figyelembe, hogy a Kereskedelmi Törvény /: 200., 245. §. :/ a mérleg "helyes felállításáért" teszi felelőssé az igazgatóság tagjait s hogy a mérlegvalódiság nézőszögéből helytelen a mérleg akkor is, ha annak aktív tételeit a valóságosnál alacsonyabbra értékelik, arra a következtetésre kellene jutnunk, hogy minden tudatosan helytelen értékmegjelölés a mérlegben - tekintet nélkül arra, vajjon a feltüntetett érték magasabb-e, vagy alacsonyabb a valóságos aktív értékénél - maga után vonja a megszabott büntetőjogi következményt.

Bármennyire is elfogadhatónak tűnik fel ez a következtetés első látásra, a kérdésnek alaposabb megfontolása az ellenkezőről kell, hogy meggyőzőzön. Ha ugyanis igaz, hogy a kereskedői könyvvezetésnek és mérlegkészítésnek a szabályai céljukat tekintve elsősorban közjogi vonatkozásuak, mert azoknak a vé-

delmét szolgálják, akik a kereskedővel jogviszonyba kívánnak lépni, vagy akik már vele jogviszonyban, pl. hitelezési viszonyban állanak, vagyis, hogy az említett szabályok a nagyközönség és a hitelezők érdekeinek megoltalmazására hivatott normák, akkor a javaknak a valóságosnál csupán magasabb értékben való szerepeltetését lehet oly eljárásnak tekinteni, amely a szóbanforgó büntetőjogi következményeket maga után vonhatja. A valóságosnál alacsonyabb értékelése az aktíváknak ugyanis sem a nagyközönség, sem a hitelezők érdekét nem sérti. Hogy az ily alacsony értékelése az aktíváknak, amely végeredményben az u.n. titkos, vagy rejtett tartalék gyűjtésére vezet, a hitelezők szempontjából nem hátrányos, arra már fentebb utaltunk. De a nagyközönségre sem háromolhatik veszély az említett eljárásból, mert a társaság vagyonának ilyen kedvezőtlen beállítása vissza fog tartani mindenkit attól, hogy

akár mint hitelező, akár mint részvényes, illetőleg tag, a társasággal jogi kapcsolatba kerüljön.

A fentebb előadottakból megállapítható tehát, hogy a mérlegszerkesztési közjogot, amely harmadik személyek megkárosításának elhárítását célozza, - legalább is büntetőjogi vonatkozásban, csak az érdekli, hogy a kereskedő aktívumait a valóságosnál kedvezőbben ne tüntesse fel. Ebből a szempontból a kereskedőt az a közjogi kötelesség terheli, hogy vagyonának aktívumait ne értékelje a valóságosnál magasabbra. Abban azonban, ha a kereskedő vagyonának cselekvő tételeit a valóságnál alacsonyabb értékben, kedvezőtlenebb színben tünteti fel, a közérdek nem lát semmi kivetnivalót.

A mérlegszerkesztés szabályainak egyébként - a most vázolt büntetőjogi vonatkozáson felül - csak annyiban van kényszerítő jellege, hogy a részvénytársaság és szövetkezet igazgatóságának tagjait a cégbíráóság bírsággal szoríthatja az évi mérleg elkészité-

sére és szabályszerű közzétételére. Ez a közrendészeti természetű intézkedés azonban nem nyújt módot arra, hogy a cégbiróság érdemi szempontból vizsgálja felül a mérlegben szereplő értékelést, hanem csak arra vigyáz, hogy a társaság túl ne lépje az aktívák tekintetében a felső, a passzívákat illetően pedig a törvényben előírt alsó értékelési határt.

A mérlegszerkesztés közjogi szabályai tehát az aktívák tekintetében csak felső, a passzívák tekintetében pedig csak alsó határt ismernek, az ezektől való eltérés nemcsak hogy nem érdeklí a közjogot, de nem is nyújt módot arra, hogy a mérleg tartalmára befolyást lehessen gyakorolni.

Mindezekből pedig nyilvánvaló, hogy a mérlegszerkesztés közjoga a szigorú értelemben vett mérlegvalódiságot nem ismeri. Ezt igazolja a Kereskedelmi Törvény 218. §.-ának 3. pontja, valamint a hazai és a külföldi jogi irodalom is.

IV. Rész.

A kereskedői mérleg magánjogi vonatkozásban.

A kereskedői mérlegnek az előbbi részben említett célján felül több más célja is van s miként az előbbieken szem előtt tartott cél a kereskedői mérlegének közjogi szempontból ad jelentőséget, addig a mérlegnek alább érintendő egyéb céljai a mérlegnek magánjogi jelentőségét határozzák meg.

A magánjog szempontjából figyelembe jövő egyik cél annak felel meg, amit a közjog is szem előtt tart, t.i. hogy a mérleg áttekinthetőséget nyújtson a kereskedői vállalkozás gazdasági eredményeiről. Azonban míg a mérlegszerkesztés közjogi szabályai e cél elérését harmadik személyek érdekében kívánja biztosítani, addig a magánjog szempontjából elsősorban arról van szó, hogy a kereskedő, mint a vállalat fenntartója, önmaga is tájékozódhassék a vállalat jövedelmezőségéről, gaz-

daságos, vagy nem gazdaságos voltáról.

Ez a tájékozódás a kereskedőnek magán ügye. s így nem is esik jogi szabályozás alá. Csak akkor van szükség jogi szabályozásra, ha a kereskedő mérlege olyan, hogy mások magánjogát közvetlenül érinti. Ez az eset pedig általában, -minden kereskedőt illetően - akkor áll be, ha a mérleg szerint a vagyon nem fedezi a tartozásokat, a részvénytársaság és a szövetkezet tekintetében pedig azt mutatja, hogy a társaság alaptőkéjének, vagy üzletrésztőkéjének felét elvesztette. Az előbbi eset bekövetkezése ugyanis arra kötelezi a kereskedőt, hogy a csőd megnyílását kérje a Csődtörvény 244. §.-a, a BTK. 416. §.-a, valamint a Kereskedelmi Törvény 187. §.-a értelmében. Az utóbbi említett eset pedig az igazgatóságot a közgyűlés összehívására kötelezi a részvényesek érdekében a végett, hogy a részvényesek a társaság további fennállása, vagy fel-

oszlása tárgyában határozhassanak.

A mérlegnek a most érintett magánjogi vonatkozásain felül vannak még oly szintén magánérdekű céljai, melyek nem magának a kereskedőnek, mint a vállalat fenntartójának, hanem mások érdekeivel vannak összefüggésben. A mérlegnek ilyen szemszögből vett funkciója az, hogy alapja egyrészt harmadik személyeknek, másrészt a kereskedelmi társaságokat illetően a tagoknak, a vállalat nyereségében való részesedésének, továbbá, hogy alapjául szolgál annak a részesedési hányadnak is, amely a társaság feloszlásakor a meglévő vagyontételében a tagokat megilleti.

A mérleg magánjogi vonatkozásaiban közül kétségkívül azok a leglényegesebbek, melyek a vállalat nyereségében való részesedéssel vannak kapcsolatban, ezért az alábbiakban ezt a legfontosabb funkcióját fogjuk megvilágítani a kereskedelmi mérlegnek, ezzel összefüggés-

ben meg kell vizsgálnunk, hogy a magánjogban érvényesül-e a mérlegvalódiság.

Mivel egy kereskedelmi társaság a társasági szerződésen alapszik, mindenekelőtt azt a kérdést kell tisztáznunk, hogy érvényes-e a társasági szerződésben kötött ama megállapodás, vagy - a részvénytársaságok és szövetkezetek tekintetében - az alapszabályoknak az a rendelkezése, mely azt foglalja magában, hogy a társasági javakat /: aktivumokat :/, valamint a tartozásokat /: passzívumokat :/ a törvényben megszabott értéktől eltérő értékben kell a mérlegben számításba venni.

A felől nem lehet kétség, hogy oly szerződésszerű megállapodás, vagy oly alapszabályi rendelkezés, mely a javaknak a törvényben megszabott értékénél, mint az értékelés törvényi felső határánál magasabb értékben való feltüntetését állapítaná meg,

nem lenne érvényes, minthogy beleütköznék a törvényben világosan kifejezésre jutó tilalomba s alkalmas lenne meghiúsítani azt a közérdekű célt, melyet a törvényhozó a mérlegszerkesztés kötelezővételével elérni kíván.

Az említett megállapodás tehát épp úgy nem lenne érvényes, mint az, hogy egyes vagyontárgyakat ne vegyenek fel a mérlegbe.

Még kevésbé lenne érvényes a közgyűlésnek olyan határozata, mely a törvényesen megállapítottnál magasabb értékben venné fel a mérlegbe a javakat. Ily határozat, mint a törvénnyel ellenkező, semmis.

Másként áll a dolog azonban az oly megállapodással, vagy alapszabállyal létesített rendelkezéssel, amely a javaknak a törvényben előírt legmagasabb értéknél alacsonyabb értékelésére vonatkozik.

Felmerül ezzel kapcsolatban az a kérdés, hogy

a javak értékelésénél a forgalmi, vagy a beszerzési értéket kell-e alapul venni. Birói gyakorlatunk abból kiindulva, hogy a mindenkori forgalmi érték feltüntetésének megkivánása veszélyeztetné a mérleg megbízhatóságát, mert a legkülönbözőbb gazdasági tényezőktől függő ez az érték folytonos változásnak lévén kitéve, az ennek alapján készülő mérleg is többé-kevésbé szükségképpen ingadozó, míg a beszerzési árak feltüntetése nemcsak a szolid üzletvezetés követelményeivel van összhangban, hanem megfelel az általánosan elfogadott kereskedelmi szokásoknak is, - nem látja akadályát a beszerzési, vagy előállítási érték feltüntetésének.

A társasági szerződésnek, vagy az alapszabálynak az a rendelkezése, amely a javaknak a valóság-nál alacsonyabb értékben való számbavételét teszi kötelezővé, oly szerződési megállapodás, mely a feleknek a társas viszonytal kapcsolatos jogi helyzetét sza-

bályozza. Azzal ugyanis, hogy az érdekeltek a társasági szerződésbe, vagy alapszabályba ily rendelkezést vesznek fel, voltaképpen a társasági tiszta nyereségnek felhasználását szabályozzák, nem lévén kétséges az, hogy a javakat a mérlegben milyen módon értékelik, döntő befolyással van a tagoknak a nyereség részesedésére vonatkozóan.

Valamint a társasági szerződés a tagok belső ügye, éppen úgy a nyereségben való részesedés sem szabályozható külsőleg kényszerítő erővel. Az a mód azonban, ahogyan a társasági szerződés, vagy alapszabály a tagok nyereségrészesedését szabályozza, különböző aszerint, amint közvetlenül, avagy csupán közvetve állapittatik meg a részesedésnek a mértéke.

Közvetlenül állapítja meg a társasági szerződés, vagy alapszabály az osztalékot, ha akként rendelkezik, hogy a törvényben megszabott értékelési ha-

tárok figyelembevételével kiszámított mérlegszerű tiszta nyereségnek bizonyos részét tartalékalapba kell helyezni, vagy más célra kell fordítani.

Lehetséges azonban, hogy a társasági szerződés, vagy alapszabály közvetlenül nem állapítja meg a nyereségrészesedés mértékét, de valami más módon olyan intézkedéseket fogantatosít, amelyek döntően befolyásolják a törvényes értékelési szabályok figyelembevételével jelentkező valóságos nyereség felszínre bukkanását. Ez az eset pedig éppen akkor van meg, ha az alapszabály akként rendelkezik, hogy az aktívumokat a törvényesen megengedett értéknél alacsonyabb értékben kell a mérlegbe beállítani, vagyis, ha az alapszabály a titkos tartalék gyűjtését rendeli el.

Mint hogy ugyanis az évi nyereség az aktívumok és passzívumok egybevetéséből előálló számszerű eredmény, világos, hogy e nyereség annál nagyobb, minél

magasabb értékben vannak az aktívumok a mérlegben számbavéve, viszont annál kisebb, minél alacsonyabb az aktívumoknak a mérlegben feltüntetett értéke.

A társasági szerződés, vagy alapszabály tehát megállapíthatja, hogy az aktívumok a rendesnél kisebb értékben vétessenek fel a mérlegbe, természetesen ha ez a körülmény egyébként a rendes kereskedői szokásoknak megfelel. Az ilyen rendelkezés jogilag mindenestre érvényes s mint ilyen, kötelező is pl. abban a vonatkozásban, hogy a részvénytársaságnál minden egyes részvényes megtámadhatná azt a közgyűlési határozatot, mint alapszabályba ütközőt, mely a megszabott alacsony értékelés figyelmen kívül hagyásával készült mérleget állapít meg.

Mint hogy tehát a javaknak a törvényesnél alacsonyabb értékben való számbavétele magánjogilag megengedett, tehát ekkor már bizonyos értelemben valótlan

a mérleg, megállapíthatjuk azt, hogy a mérlegvalódiságot a magánjog sem tekinti olyan dogmának, amelynek minden körülmények között érvényt kellene szerezni.

Megerősíti ezt a megállapítást a Kereskedelmi Törvény is, amikor a 199. §. 2.pontjában a részvénytársaságok vagyonának bizonyos alkotóelemei, nevezetesen az árfolyammal bíró értékpapírok tekintetében kifejezetten maximális határként szabja meg az üzleti év utolsó napján jegyzett árfolyamban kifejezésre jutott értéket, világosan jelezvén ezzel, hogy a társaság belső viszonyai, nevezetesen a tagok nyereségrészesedése szempontjából az említett alacsonyabb értékelésnek nem látja akadályát.

Bírói gyakorlatunk is e felé tendál, amikor elfogadja azt az elvet, hogy amennyiben a mérleg szerkesztésekor fennálló érték tetemesen kisebb annál, amely a mérlegezés tárgyát képező üzleti év utolsó nap-

ján fennállott, nem szabad a csökkenés dacára az utóbbi értéket felvenni a mérlegbe s az osztalékot ennek alapján kiszámítani.

Egész más kérdés s ekkor nem is merül fel különösebb nehézség, ha az alapszabály a nyereségnek a megállapítását teljesen a közgyűlésnek tartja fenn, szabad kezet engedve a közgyűlésnek ebben a kérdésben. Ily esetben ugyanis éppen úgy állapíthat meg alacsonyabb értékelést s határozhat el a valóságosnál magasabb leírásokat, ily eljárással éppen úgy létesíthet titkos tartalékot, mint ahogyan mind ezt az alapszabály megtehetette volna.

A nehézség akkor van azonban, ha az alapszabály ilyen teljhatalmat nem ad a közgyűlésnek, hanem úgy intézkedik, hogy ami a mérleg alapján nyereségként jelentkezik, a részvényesek között, mint ilyen, valóban fel is osztassék. Ennek megfelelően a részvényesek

nem kötelesek túrni osztalékjoguknak a valóságosnál alacsonyabb értékelés megállapításával történő csorbitását.

Ez az elv ugyan vitára ad alkalmat, de iróink nagyrésze /: így Nagy Ferenc: Kereskedelmi Jog. Bp. 1909.:/, sőt a Kereskedelmi Törvény 174. §-a is támogatja ezt az álláspontot, mely kimondja, hogy a részvényes megtámadhatja a közgyűlési határozatot, jelen esetben a mérleget, ha az nem csupán a törvénnyel, de az alapszabályokkal is ellenkezik.

Az előadottakból kitűnik, hogy a mérlegszerkesztéssel kapcsolatban cogens szabályokat csak úgy lehet alkalmazni teljes mértékben, hogy a törvény a kereskedőt a mérleg készítésére kötelezi. Arra azonban, hogy milyen keretek között állítsa össze az üzleti nyereséget kimutató mérleget, csak bizonyos tekintetben lehet kényszereszközt alkalmazni.

Az u.n. mérlegvalódiság elve tehát nem érvényesül teljes egészében, mert a törvény, valamint a bírói gyakorlat s nem utolsósorban a kereskedelmi szokások csak azt írják elő, hogy a mérlegben az aktívák ne legyenek a törvényes mértéknél magasabbra, a passzívák pedig alacsonyabbra értékelve.

Láttuk a mérlegnek közjogi s magánjogi vonatkozásait, amelyek egybehangzóan azt az elvet szegezik le, hogy a kereskedelmi mérleg követelményeinek vizsgálatánál a törvény, a bírói gyakorlat és a tényleges szokásokon, mint jogforrásokon kívül az ésszerű kereskedelmi üzemvezetésre is figyelemmel kell lennünk.

.....

T a r t a l o m :

I. Rész.

A mérleg szerepe a kereskedelmi életben .. 3.

II. Rész.

A mérleg valódiságáról általában 18.

III. Rész.

A kereskedői mérleg közjogi vonatkozás-
ban 26.

IV. Rész.

A kereskedői mérleg magánjogi vonatko-
zásban 38.

.....

F o r r á s m ű v e k :

1./ Kuncz Ödön:

A magyar kereskedelmi és váltó jog vázlatja.
Budapest, 1925.-

2./ Nagy Ferenc:

Kereskedelmi jog.
Budapest, 1909.

3./ Sichermann B.:

A mérlegvalódiság helyreállítása.
Budapest, 1924.

4./ Katona L. és Nyulánszky:

A kereskedelmi mérleg valódisága.
Budapest, 1926.

5./ Bozóky Géza:

Magyar kereskedelmi jog.

Budapest, 1926.

6./ Közgazdasági Lexikon IV-V. kötet.

7./ Nyárádi J.:

A zárókimutatás szerkezete.

Budapest, 1926.

8./ Simon:

Die Bilanzen der Aktiengesellschaften.

IV. kiad. Wien, 1926.

9./ Kurucz Ö. és Karch K.:

Aranymérleg.

1926.

10./ Bozóky Ferenc:

Közgazdaságtan.

Debrecen, 1928.

.....

3462 B