Računovodstveni sustav u Njemačkoj

Zimakijević, Jelena

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **RRiF College of Financial Management / RRiF Visoka škola za financijski menadžment**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:198:176863

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT U ZAGREBU

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE

Jelena Zimakijević

ZAVRŠNI RAD

RAČUNOVODSTVENI SUSTAV U NJEMAČKOJ

Zagreb, 2018.

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINANCIJE

ZAVRŠNI RAD

RAČUNOVODSTVENI SUSTAV U NJEMAČKOJ

Ime i prezime studenta: Jelena Zimakijević

Matični broj studenta: 392/14-1

Mentor: dr. sc. Tamara Cirkveni Filipović, prof. vis. šk.

Zagreb, 2018.

ZAHVALA

Prije svega želim se zahvaliti svojoj mentorici dr. sc. Tamari Cirkveni Filipović, profesorici Visoke škole RRiF, na ukazanom povjerenju prilikom prihvaćanja mentorstva za ovaj završni rad, na davanju uputa, strpljenju i vremenu posvećenom izradi ovog rada.

Veliko hvala i svim profesorima RRiF Visoke škole i stručnom osoblju koji su mi omogućili ugodne trenutke stjecanja znanja i iskustava koje možemo svakodnevno primijeniti u našim poslovima i životu.

Za vrijeme studija stekla sam puno novih prijatelja i kolega uz čiju podršku i pomoć nije bilo teško savladati sve izazove koje ovaj studij nosi sa sobom. Zbog toga im se od srca zahvaljujem i nadam da ćemo imati još puno prilika za zajedničku suradnju.

Ipak, najveću zaslugu za završetak mog preddiplomskog studija imaju moj suprug Vladimir i moja dva sina Zlatko i Vedran. Hvala im na neizmjernoj podršci, strpljenju i razumijevanju u zadnje tri godine.

RAČUNOVODSTVENI SUSTAV U NJEMAČKOJ

SAŽETAK

Svaka zemlja ima razvijen računovodstveni sustav i može se reći da ne postoje dvije zemlje koje imaju istu računovodstvenu praksu. Na razvoj računovodstvenog sustava utječe veliki broj čimbenika, od ekonomskog razvoja do povijesnih činjenica koje su utjecale na razvoj same države i načina poslovanja. Računovodstveni sustav čini računovodstvena regulativa tj. zakoni i propisi koji se ugrađuju u zakone (npr. direktive) te nacionalni i međunarodni računovodstveni standardi.

Cilj ovog rada je prikazati računovodstveni sustav u Njemačkoj, jednoj od najrazvijenijih europskih zemalja.

KLJUČNE RIJEČI: računovodstveni sustav, Njemačka, računovodstvena regulativa, Njemački komitet za računovodstvene standarde, financijski izvještaji, računovodstveni standardi

GERMAN ACCOUNTING SYSTEM

SUMMARY

Every country has a developed accounting system and it could be said that there are no two countries which have the same accounting practice. The development of an accounting system is influenced by a number of factors, ranging from economic development to historic facts which affected the development of the country itself and the way the business is conducted there. The accounting system is composed of accounting legislation, i.e. the laws and regulations similar to laws (e.g. directives), and national and international accounting standards.

The goal of this thesis is to present the accounting system in Germany, one of Europe's most developed countries.

KEY WORDS: accounting system, Germany, Accounting regulation, The Accounting Standards Committee of Germany, Financial reports, Accounting standards

SADRŽAJ

1. UVOD 1
2. Prikaz povijesti računovodstva 4
3. Propisi i računovodstvena načela 9
   3.1 Pravni i porezni propisi 9
   3.2 Pojam računovodstvenih načela 13
   3.3 Izvori računovodstvenih načela 14
   3.4 Načela pravilnog računovodstva 15
   3.5 Načela bilanciranja 20
4. Financijski izvještaji na kraju poslovne godine 22
   4.1 Bilanca 22
   4.2 Funkcije bilance 22
   4.3 Izgled bilance 23
   4.4 Račun dobiti i gubitka 24
   4.5 Postupci izrade računa dobiti i gubitka 25
   4.6 Bilješke 27
   4.7 Izvještaj o stanju društva 27
   4.8 Izvještaj uprave 27
5. Okviri financijskog izvještavanja u Saveznoj Republici Njemačkoj 28
   5.1 Modernizacija bilančnog prava 30
   5.2 Primjena EU smjernica 31
6. Računovodstveni instituti 37
   6.1 Njemački komitet za računovodstvene standarde 37
   6.2 Institut revizora (IDW) 40
7. Objava financijskih izvještaja 42

7.1 Opseg obveza za objavu 42
7.2 Objava financijskih izvještaja koncerna 45
7.3 Obveza objave za sektor koji se bavi preradom sirovina 46
7.4 Kazne i sankcije kod prekršaja obveze objave 46
7.5 Vraćanje u prethodno stanje 47
8. ZAKLJUČAK 49
9. POPIS LITERATURE 51
10. POPIS TABLICA 53
11. POPIS SLIKA 54

1. UVOD

Računovodstvo u njemačkom sustavu podrazumijeva prikaz ekonomskih stanja i procesa izraženih u novčanim vrijednostima i služi dokumentiranju poslovnih događaja te daje osnovu za donošenje poslovnih odluka. Cjelokupno poslovanje bilježi se računski tako što za svako količinsko i vrijednosno kretanje postoji račun. Računsku obradu, kontrolu i planiranje nazivamo poslovnim računovodstvom.

Računovodstvo u poduzeću ima 4 osnovne zadaće:

- Dokumentiranje – svi poslovni događaji dokumentiraju se na osnovu računa
- Priprema informacija – računovodstvo priprema informacije potrebne za izvještavanje prema poreznoj upravi i za izradu završnog računa
- Kontrolna funkcija računovodstva – kontrola isplativosti i likvidnosti
- Planiranje, dispozicijska zadaća – priprema podataka za bitne odluke i planiranje za budućnost.[1]

Računovodstvo služi za bilježenje poslovnih događaja. Osim toga pomoću računovodstva vrši se nadzor i vrednovanje poslovnih procesa. U poslovne procese ubrajamo npr. kupnju sirovina, prodaju proizvoda ili proizvodnju robe. Razlikujemo interno i eksterno računovodstvo. Jezgra eksternog računovodstva je knjigovodstvo društva. Knjigovodstvo obuhvaća sve primitke i izdatke društva kao i stanja i promjene u imovini. Osim toga knjigovodstvo pruža potrebne informacije vanjskim primateljima izvješća kao npr. Porezna uprava, Zavod za zdravstvo ili banke. Osnovni izvor informiranja je godišnji financijski izvještaj koji se u pravilu sastoji od bilance, računa dobiti i gubitka i izvješća o stanju.

Sva društva obvezna su voditi poslovne knjige, ali sva društva nisu obvezna voditi dvojno knjigovodstvo.

[1]Rechnungswesen – verstehen. URL: https://www.rechnungswesen-verstehen.de/grundlagen-rechnungswesen/aufgaben-rechnungswesen.php (pristupljeno 27.01.2018.)

U velikim tvrtkama knjigovodstvom se bave specijalizirani odjeli. Najčešći od njih su:

- Financijsko knjigovodstvo
- Knjigovodstvo imovine
- Knjigovodstvo kupaca
- Knjigovodstvo dobavljača.

Interno računovodstvo koristi podatke knjigovodstva za interne analize i izradu izvještaja. Ove podatke u pravilu obrađuje odjel kontrolinga i često služe kao osnova za izradu cjenovnih kalkulacija za proizvode i robu. Interno računovodstvo nije zakonski propisano i ne postoji u svakom poduzeću tako da u manjim poduzećima obično ne postoji odjel kontrolinga i praćenja troškova.[2]

U ovom radu je prikazan računovodstveni sustav u Njemačkoj od njegovih početaka do trenutnog stanja. Računovodstveni sustav u Njemačkoj doživio je znatne promjene osobito nakon drugog svjetskog rata. Okosnica računovodstvenog sustava u Njemačkoj nalazi se u Zakonu o trgovačkim društvima. Osnovna obilježja njemačkog računovodstvenog sustava su:

1. Zakon o trgovačkim društvima strogo regulira računovodstvo
2. Na računovodstvo u SR Njemačkoj izrazit utjecaj imaju i porezni zakoni
3. Glavno obilježje njemačkog računovodstvenog sustava je zaštita vjerovnika
4. Njemački računovodstveni sustav oslanja se i na odluke sudova
5. Konzervativnost je jedno od glavnih obilježja njemačkog računovodstvenog sustava

[2] bwl24.net. URL: https://www.bwl24.net/blog/2010/08/17/rechnungswesen-und-buchhaltung/ (pristupljeno 27.01.2018.)

6. Njemački računovodstveni sustav ima značajan utjecaj na druge zemlje osobito na Francusku, Japan i bivše kolonije u Africi.[3]

[3] Prezentacija, Dr. sc. Tamara Cirkveni Filipović, kolegij Međnarodno računovodstvo, RRiF visoka škola

2. PRIKAZ POVIJESTI RAČUNOVODSTVA

Povijest računovodstva seže daleko u prošlost. Načela koja danas vrijede razvila su se još u davna vremena. Na razvoj računovodstva i knjigovodstva utjecala je crkva i država koje su tražile razna porezna davanja, a od kasnog srednjeg vijeka sve više je dolazilo do razvoja trgovine i poduzetništva. Danas je računovodstvo centralni instrument za vođenje društva. Isporučuje informacije za financijsko ekonomsku kontrolu poslovanja i kontrolu postizanja zadanih ciljeva, a pored toga važno je i za proces planiranja.

U sljedećoj tablici prikazan je kratki prikaz razvoja računovodstva:

Tablica 1**: Povijesni razvoj računovodstva i knjigovodstva**

Godina / Razdoblje	**Opis događaja**
3000. prije Krista	Egipat – prvi tragovi „duguje i potražuje“ na rolama papirusa.
5. stoljeće prije Krista	Grčka – u petom stoljeću zabilješke o počecima obračuna blagajni.
4. stoljeće prije Krista	Rim- Forum Romanum – polazišta za izračun poreza, izjave o imovinskom stanju i obiteljskim odnosima.
2. stoljeće prije Krista	Kina – dokazi o primjeni prvih naprava s brojevima 1-9.
105. n. Krista	Otkriće papira pod carem Ho-Tijem. Papir su u Europu donijeli Arapi i počinje se koristiti za porezne i poslovne knjige. Arapi donose i nove znamenke u Europu.
700. n. Krista	Računovodstvo u crkvama i samostanima.

Godina / Razdoblje	Opis događaja
795. n. Krista	Uredba Karla Velikog o krunskim dobrima. Propisan je izvještaj o stanju imovine pri čemu je dvor propisao predloške za uporabu.
12. stoljeće n. Krista	Papir stiže u Europu i ima sve veću primjenu u računovodstvu.
1200.-1300.	U rimskim i grčkim kulturnim krugovima – uporaba potraživanja i obveza u računovodstvu.
1340.	Počeci dvojnog knjigovodstva u Đenovi, Veneciji, Firenci i Lübeck-u.
1383.	**U Regensburgu – trgovačka knjiga vođena na njemačkom jeziku.**
1458.	Benedikt Kotruljević napisao je djelo ***Della mercatura et del mercante perfetto***, koje se smatra prvim europskim priručnikom o trgovini i knjigovodstvu. Prva kopija danas se drži u Nacionalnoj malteškoj knjižnici.
1494.	Paciolija se često naziva "ocem računovodstva" jer je u svom djelu iz 1494. Sve o aritmetici, geometriji, proporcijama i proporcionalnosti (Summa de arithmetica, geometria, proportioni, et proportionalità) objavio detaljan opis sustava dvojnog knjigovodstva.
1500.-1600.	**1511. sastavljena jedna od prvih bilanci. Matthaus Schwarz, koji se školovao u Italiji razvija iz talijanskog - „njemačko“ računovodstvo. U ovoj bilanci nedostaju pokretnine iako su izlistane u inventaru. U cijeloj Europi u 16. stoljeću nastaju djela vezana za računovodstvo. Sadrže koncepte za primitke izdatke i prihode.**
1642.	Izumljen je stoj za računanje koji je predstavio učenik Pascal pod nazivom „Pascaline“. Radilo se o velikom stroju koji je radio na principu zupčanika i preko kojeg je bilo izvedivo zbrajanje i oduzimanje.
18. stoljeće	Razvijen Engleski sustav – dnevna knjiga podijeljena u tri dijela s kreditorima, debitorima i ukupnim iznosom.

Godina / Razdoblje	Opis događaja
1723.	**U Brandenburgu – Pruska kod najviše porezne ustanove osnovan statistički odjel koji je koristio usporedive brojke iz poreznih zapisa.**
1794.	**Pruska uvodi obvezu bilanciranja. Opće zemaljsko pravo 1794. odredilo je da ako trgovac ne vodi ili netočno vodi svoje knjige i namjerno ne prikazuje svoju imovinu bit će valjano kažnjen.**
19. stoljeće	Baldwin, Leibniz, Polenus, Thomas pripremili su put za standardne stolne strojeve za računanje koji su u drugoj polovici 19. stoljeća krenuli u serijsku proizvodnju.
1800.	Prelazak s ručnog na strojno računovodstvo. Nakon poboljšanja tehnike uveza postupno dolazi do razvoja industrije poslovnih knjiga.
1807.	Code de Commerce (Napoleon) Ovaj trgovački zakon bio je osnova za izradu trgovačkih zakona u ostalim europskim državama (Belgija, Nizozemska, Njemačka, Švedska itd). To je ujedno početak ili prva faza procesa harmonizacije računovodstvene regulative na europskoj razini.
1861./1897.	**Nastanak Trgovačkog zakonika (HGB) iz 1861/1897. čije odredbe u osnovnim crtama vrijede i danas. Prema njima godišnji financijski izvještaji sastoji se od bilance koja pokazuje odnos imovine i obveza, koja se dopunjuje dvojnim knjigovodstvom, računom dobiti i gubitka koji prikazom prihoda i rashoda dovode do istog rezultata.**
1884.	Zbog pravila osnivanja dioničkih društava dolazi do stvaranja novih signala u trgovačkom pravu – Dionička novela iz 1884. Povećanja načela izrade bilance zakonski su ograničena, uvedena je kazna ako se trgovci ne pridržavaju načela – trgovci se obvezuju na načelo ispravnog bilanciranja.
1890.	Njemački Amerikanac Hermann Hollerith, zaslužan za tehnički razvoj Census ureda, istovremeno je stavio smjernice za automatizaciju računovodstva. Pomoću stroja sličnog pisaćem stroju podatke je tiskao na kartice, načinio na njima rupe i sortirao ih po grupama.
1891./1893.	Miquelska porezna reforma – pobjednički pohod progresivnog poreza na dohodak. Johannes von Miquel – utemeljitelj poreza na dohodak.
1902.	Prvi uspješni električni pisaći strojevi se pojavljuju na tržištu, slijede ih odgovarajući strojevi za automatsko saldiranje, zbrajanje i izradu kontnih kartica.

Godina / Razdoblje	Opis događaja
1911.	U Njemačkoj društvo za proizvodnju boja Bayer osnovalo je vlastiti odjel za kartice, na taj način su mogli uštedjeti trećinu svojih troškova. Dok su se troškovi računovodstva smanjivali, rastao je drugi faktor troškova – porez.
1918.	**U Münchenu osnovan Reichsfinanzhof – najveće njemačko tijelo za presude i odluke u pravnim temama između 1918. i 1945.**
1922.	Standardno djelo za pravilno knjigovodstvo - Max Lions.
1923.	Prva mjerenja i usporedbe između nadzora i poreznog savjetovanja donijela je inflacija u 1923. godini.
1925.	**Poslije početnih nasumičnih provjera i kontrola najbitnijih točaka prelazak na potpune provjere velikih poduzetnika 1925. godine. To je dovelo do prilagodbe trgovačke i porezne bilance na periodične bilance za provjeru. Velika porezna reforma s uvođenjem trogodišnjeg turnusa provjere za velike poduzetnike.**
1931.	Jasan signal postavljen je specijalnim državnim programom zbog svjetske krize 1931., koje je povezao poreznu amnestiju s uvođenjem obvezne provjere završnih računa akcijskih društava.
1933.	**Objava prvog zakona za priznate „Savjetnike za porez od 6. ožujka 1933. godine.**
1937.	Objavom Načela za knjigovodstvene smjernice utemeljena je jedinstvena struktura današnjih 4 glavnih ogranaka računovodstva: Knjigovodstvo i bilanca, Troškovno računovodstvo, Statistika i usporedba, planirane. tj. prognoziranje.
1951./1952.	**U Saveznoj Republici Njemačkoj prerađen je Računovodstveni koncept iz 1937. godine novim načelima i smjernicama i kontnim okvirima.**
1964.	Prva "Computer obitelj " za računovodstvo: „das IBM System 360“ sa tehnikom mikrošaltera.

Godina / Razdoblje	Opis događaja
1966.	**Računovodstveni centar u Nürnbergu uvodi korištenje modernih informatičkih tehnologija u poreznu praksu.**
1971.	1971. je komisija saveza predstavila novi kontni okvir za industriju koji je trebao dovesti do preciziranja, pojednostavljena i internacionalne harmonizacije računovodstva. Težište je i dalje na računovodstvu koje se vodi prema kontima i završnom računu i koje isporučuje osnovne podatke za cjelokupno računovodstveno poslovanje.
2002.	**Vijeće Europske unije propisalo je uredbu o primjeni Internacionalnih računovodstvenih standarda od 2005. za koncerne i društva koja kotiraju na burzi. Njemačka se okreće od dosadašnjih načela iz Trgovačkog zakonika i okreće se u prvoj liniji angloameričkim pravilima bilanciranja.**
2005.	Primjena jedinstvenih računovodstvenih standarda svih članica Europske Unije za društva koja kotiraju na burzi IAS/IFRS.
2009.	**Zakon o modernizaciji bilančnog prava (BilMoG) stupio je na snagu. Težište ovog zakona leži u deregulaciji i smanjenju troškova u korist srednjih i malih poduzetnika. Najveća bilančna reforma u posljednjih 20. godina.**

Izvor: Vlastita izrada prema podacima s interneta. Debitoor. URL: https://debitoor.de/blog/die-geschichte-der-buchhaltung-von-ihren-anfaengen-bis-heute, (pristupljeno 14.06.2018.)

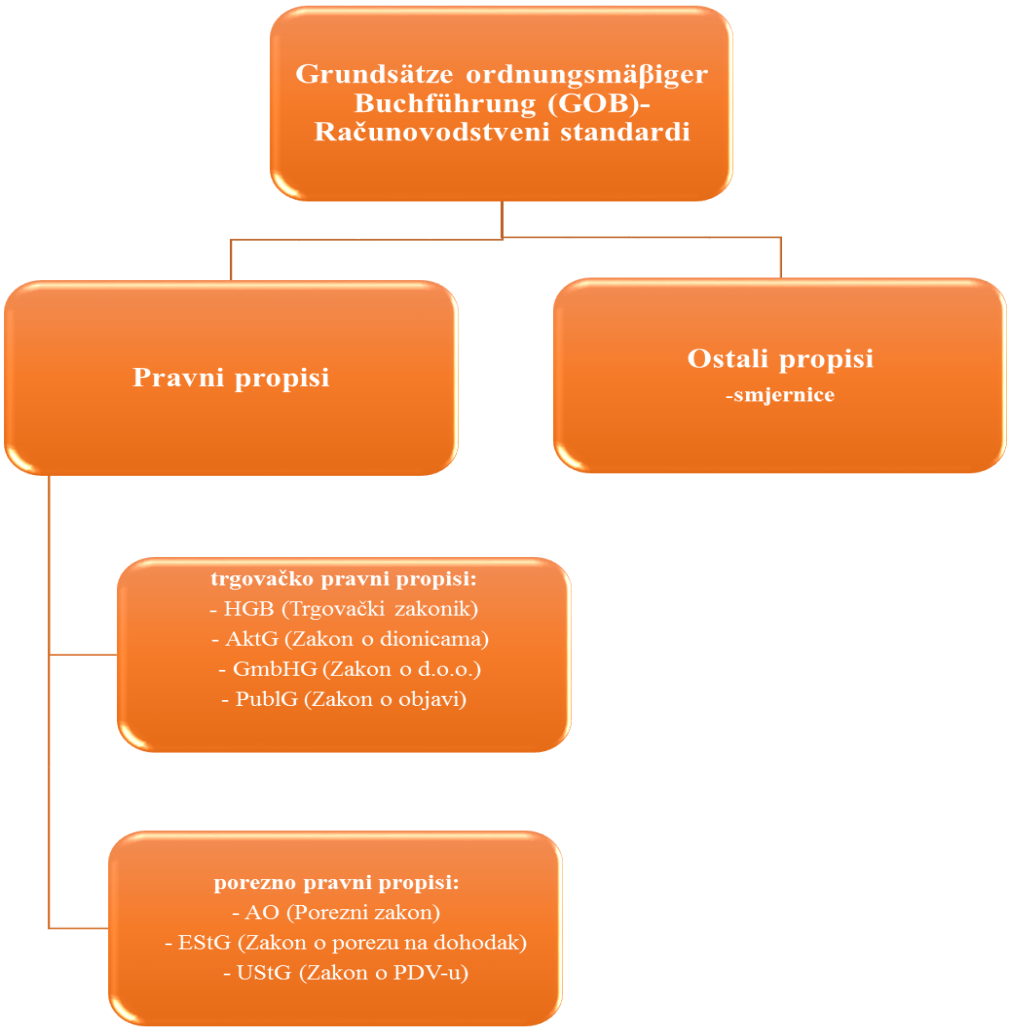
3. PROPISI I RAČUNOVODSTVENA NAČELA

Trgovački propisi vezani za računovodstvo dijele se na pravne propise i ostale propise. Daljnja je podjela pravnih propisa na trgovačko pravne propise i porezno pravne propise.

3.1 Pravni i porezni propisi

U nastavku se daje slika koja prikazuje podjelu pravnih propisa na trgovačko pravne i porezno pravne propise.

Slika 1: **Računovodstveni propisi**[4]



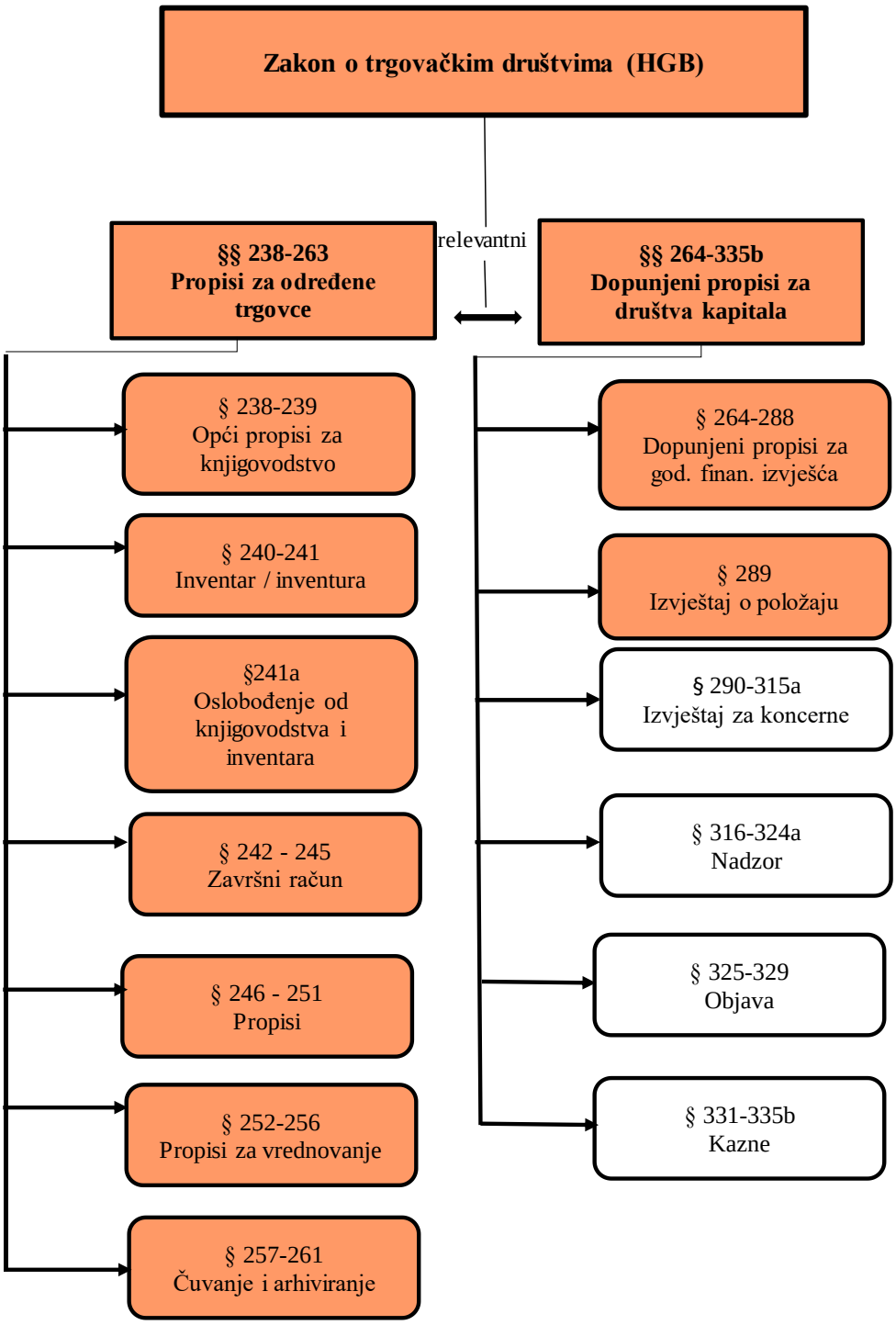
Izvor: Vlastita izrada, prilagođeno prema https://debitoor.de/lexikon/grundsaetze-ordnungsmaessiger-buchfuehrung-gob, (pristupljeno 18.06.2018.)

[4] G.Nath, H. Stoeckmann. (1993.) 8.izdanje. Buchführung für steuer- und wirtschaftsberatende Berufe. Köln München: Stamm Verlag

U Saveznoj Republici Njemačkoj računovodstvo strogo regulira Zakon o trgovačkim društvima. Svaki trgovac u smislu Trgovačkog zakonika (HGB) ima obvezu voditi poslovne knjige. Obveza vođenja knjiga prema trgovačko pravnim propisima proizlazi iz § 238. stavka 1. Trgovačkog zakonika. Prema novim odredbama Zakona o modernizaciji bilanciranja nema više općenite obveze vođenja knjiga za sve trgovce koji po § 241. a i 242. stavak 4. podliježu oslobođenju vođenja knjiga, također su oslobođeni izrade godišnjih financijskih izvještaja u obliku bilance i računa dobiti i gubitka. § 241. a: Trgovci koji dvije godine za redom ne prelaze sljedeće vrijednosti: 600.000 eura prometa i 60.000 dobiti nemaju obvezu vođenja knjiga i ne moraju popisivati inventar.[5]

[5] HGB (Trgovački zakonik). Dostupno na: https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/, pristupljeno 19.06.2018.

Slika 2: **Trgovačko pravni propisi prema Trgovačkom zakoniku HGB**



Izvor: Wiwiweb.URL: https://www.wiwiweb.de/externes-rechnungswesen/organisation-des-rechnungswesens/handelsrechtliche-vorschriften.html, (pristupljeno 14.06.2018.)

Svi ostali trgovci obvezni su voditi knjige. Kako je vidljivo iz gornjeg pregleda na slici 1. podjela se odnosi na određene trgovce i društva kapitala (npr. akcijsko društvo, društvo s ograničenom odgovornošću i sl.).

Propisi i zahtjevi prema društvima kapitala su stroži i opsežniji. Određena pravila računovodstva čine opću osnovu za trgovačko pravno bilanciranje i trebaju osigurati zakonsku svrhu koja je povezana s izradom i objavom godišnjih financijskih izvješća.

Slika 3**: Pregled propisa za sve trgovce**



Izvor: Vlasita izrada prilagođeno prema: https://www.teialehrbuch.de/Kostenlose-Kurse/Rechnungswesen-mit-Beispielen-aus-Lexware-und-DATEV/4.1.4-Gesetzliche-Grundlagen-zur-Buchf%C3%BChrung.html, (pristupljeno 19.06.2018.)

Svi poslovni događaji u svom nastajanju i razvoju moraju biti popraćeni odgovarajućim računima. Obveza vođenja poslovnih knjiga i obveza izdavanja računa sadržane su u § 238. Trgovačkog zakonika, a u § 239. nalaze se propisi za način i formu vođenja poslovnih knjiga.

Na slici broj 4 je kratak sažetak općih propisa za trgovce.

Slika 4: **Opći propisi za sve trgovce**

Obveze vođenja knjiga	**Oblik**
(§ 238 Stav.1 Trgovačkog zakonika)	(§ 239 Stav. 1. Trgovačkog zakonika)
• Svaki trgovac obvezan je voditi knjige • Poslovne knjige služe za prikaz položaja društva	• Knjige moraju biti vođene na razumljivom jeziku • Sve skraćenice moraju biti popisane i objašnjene
Obveze izdavanja računa	**Propisi o urednom unosu**
(§ 238 Stav.1 Trgovačkog zakonika)	(§ 239 Stav. 2. Trgovačkog zakonika)
• Razumijevanje svih poslovnih događaja mora biti moguće • Svi računi se čuvaju prema zakonskim rokovima • Postoji obveza praćenja rokova čuvanja računa	• točni • uredni • potpuni unosi
	Ispravci
	(§ 239 Stav. 3. Trgovačkog zakonika)
	• Izvorni sadržaj mora biti utvrdiv

Izvor: Vlastita izrada, prema: https://www.teialehrbuch.de/Kostenlose-Kurse/Rechnungswesen-mit-Beispielen-aus-Lexware-und-DATEV/4.1.4-Gesetzliche-Grundlagen-zur-Buchf%C3%BChrung.html, (pristupljeno 19.06.2018.)

3.2 Pojam računovodstvenih načela

Njemačka računovodstvena načela - Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) su općenita pravila za računovodstvo u SR Njemačkoj. Ova načela izvode se iz zakonskih propisa, ali i iz praktičnih primjera iz prakse. Ova načela sastoje se djelomično iz pisanih smjernica koje su utvrđene u Trgovačkom zakoniku, djelomično su to također nepisana pravila koja se mogu razlučiti iz primjera iz prakse.[6]

Računovodstvena načela predstavljaju općenito priznata pravila o načinu vođenja poslovnih knjiga i izradi završnog računa. Oni predstavljaju dopunu Trgovačkog zakona i služe za pojašnjavanje slučajeva kada postoje nejasnoće u zakonskim odredbama.

[6] Debitor. URL: https://debitoor.de/lexikon/grundsaetze-ordnungsmaessiger-buchfuehrung-gob, (pristupljeno 16.06.2018.)

Načela imaju za razliku od njemačkih računovodstvenih standarda (Deutsche Rechnungslegungs Standards (DRS)) karakter pravnih normi, znači da ih se mora pridržavati ako postoje rupe u zakonu, nedoumice kod tumačenja zakona i ako se mora provesti pravna prilagodba na promijenjene ekonomske prilike. U Trgovačkom zakoniku (HGB) 1985. zakonodavac je prvi put pojedinačno uvrstio u zakon određena načela koja su već duže vrijeme bila priznata kao pravno valjana načela računovodstva.

Kod definiranja načela računovodstva u literaturi se spominju tri metode:[7]:

- Induktivna metoda
- Deduktivna metoda
- Hermenutika.

Prema induktivnoj metodi računovodstvena načela (GOB) izvode se iz uobičajene prakse. Kod deduktivne metode u primjeni je pokušaj da se računovodstvena načela stvaraju iz svrhe računovodstva tako da je prema mišljenju koje prevladava ova metoda točna i izvlači pravila iz teorija zasnovanih na znanosti računovodstva. Deduktivna metoda je postupak interpretiranja i pronalaženja za razliku od induktivne metode koja se zasniva na praktičnim vježbama trgovaca.

Daljnji razvoj ove dvije gore navedene metode je hermeneutika. Ona pokušava kao jedinstvena metoda udovoljiti različitim svrhama godišnjih financijskih izvještaja. Ova metoda podrazumijeva oblikovanje načela iz sveobuhvatnog shvaćanja zakona i njegovih tumačenja. Područja primjene računovodstvenih načela (GOB) mogu se prema mišljenju koje prevladava podijeliti u načela inventure i načela bilanciranja.

3.3 Izvori računovodstvenih načela

Izvori računovodstvenih načela nalaze se u :

- Trgovačkom pravu (§§ 238.–263. Trgovački zakonik - HGB)
- Poreznom pravu (§§ 140.–148., 154., 158. AO (Porezni zakonik); §§ 4. ff. EStG (Zakon o porezu na dohodak);

[7] IBID

- Preporukama, objavama, vještačenjima raznih ustanova i udruga
- Uobičajenoj praksi[8]

3.4 Načela pravilnog računovodstva

Načela pravilnog računovodstva predstavljaju okvirna pravila kojih se trebaju pridržavati poslovni subjekti prilikom sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja. Računovodstvena načela ugrađena su u zakonsku regulativu i tada imaju karakter pravnih normi, to znači da ih se trgovačko društvo mora pridržavati ako se u određenim područjima nalaze rupe u zakonu te kod pojave određenih sumnji i nedoumica.

Pregled računovodstvenih načela i izvori navedeni su u sljedećoj tablici:[9]

Tablica 2: **Pregled računovodstvenih načela i izvori**

Načelo	Opis	HGB – Zakon o trgovačkim društvima
Jasnoće i preglednosti	Knjigovodstvo se mora voditi jasno i pregledno tako da treća stručna osoba može shvatiti poslovne događaje. Knjigovodstvo i godišnji financijski izvještaji moraju prema ovom načelu biti razumljivi. Poslovni događaji trebaju biti prikazani u kontinuitetu, označeni i pregledno prikazani. Bilanca i račun dobiti i gubitka moraju biti raščlanjeni pregledno.	**§ 238 St. 1,** **§ 243 St. 2**

[8] https://www.rechnungswesen-info.de/gob.html, (pristupljeno 25.06.2018.)

[9]Buchhaltung lernen. URL: https://buchhaltung-lernen.de/grundsaetze-ordnungsgemaesser-buchfuehrung-gob.html (pristupljeno 16.06.2018.)

Točnosti i isključenja proizvoljnosti	Svi poslovni događaji moraju se stvarno dogoditi i moraju biti izvedeni iz odgovarajućih računa. Prema ovom načelu svi poslovni događaji moraju odgovarati činjenicama i moraju biti u skladu s odgovarajućim računovodstvenim propisima. Isključenje proizvoljnosti posebno je od značaja kod procjena vrijednosti. Prema ovom načelu procjene vrijednosti trebaju se uzeti na osnovu realnih pretpostavki.	**§ 239 St. 2**
Potpunosti	Računovodstvo mora biti potpuno. Načelo potpunosti zahtijeva da svi sadržaji koji su obvezni u knjigovodstvu moraju biti uzeti u obzir u godišnjem financijskom izvještaju. Obvezni poslovni događaji koji moraju biti knjigovodstveno obrađeni su svi događaji koji utječu na promjenu imovine tj. kapitala. Prikaz inventara svodi se na načelo potpunosti. Za pojedinačne dijelove godišnjeg financijskog izvještaja ovo načelo znači da se sadržaji moraju prikazivati u potpunosti. U bilanci je potrebno navesti imovinu, obveze i vremenska razgraničenja. Račun dobiti i gubitka mora prikazivati	**§ 239 St. 2, § 246 St. 1**

	prihode i rashode. Referentni dan za uzimanje u obzir sadržaja koji su obvezni za knjigovodstvenu obradu je dan bilanciranja. Okolnosti koje su postojale na dan bilanciranja, ali su postale poznate nakon datuma bilanciranja trebaju se također uzeti u obzir.	
Zabrane saldiranja	Zabrana saldiranja (prijeboja) govori o tome da se u bilanci ne smiju saldirati stavke aktivne strane sa stavkama pasivne strane. U računu dobiti i gubitka zabranjeno je saldirati prihode i rashode. Ovo načelo podržava i zahtjev za jasnoćom.	**§ 246 St. 2**
Bilančnog identiteta	Načelo bilančnog identiteta govori da vrijednosti u početnoj bilanci moraju odgovarati vrijednostima zaključne bilance iz prethodne poslovne godine.	**§ 252 St. 1 Nr. 1**
Neograničenosti vremena poslovanja	Prema ovom načelu koji se naziva još i princip Going Concern polazište kod procjene predmeta imovine i obveza u godišnjem financijskom izvještaju je da postoji neograničenost poslovanja ako nema jasnih pravnih i činjeničnih okolnosti koje ukazuju na suprotno. Ovisno o tome polazi li se od toga posluje li poduzetnik neograničeno ili se nalazi pred prekidom poslovanja, vrijednost nekog dijela imovine može biti različita. Ako se planira prekid poslovanja	**§ 252 St. 1 Nr. 2**

	vrijednost imovine bit će drugačija nego kod nastavka poslovanja.	
Pojedinačnog vrednovanja	Predmeti materijalne imovine u bilanci moraju se vrednovati pojedinačno. Načelo pojedinačnog vrednovanja ograničeno je u slučajevima kada pojedinačno vrednovanje nije moguće iz praktičnih razloga ili vodi do velikog utroška vremena izrade. Zbog toga se smiju uzeti u obzir određena olakšanja koja su dozvoljena kod inventure.	**§ 252 St. 1 Nr. 3**
Opreznosti	Prema načelu opreznosti imovina i obveze trebaju se vrednovati oprezno. To znači da se aktivne pozicije trebaju po mogućnosti prikazivati nižim, a pasivne pozicije višim vrijednostima kako bi se izbjegla kriva predodžba o poslovanju poduzetnika. Međutim, načelo opreznosti ne smije dovesti do toga da se imovina prikazuje ispod vrijednosti. Načelo opreznosti sprovodi se načelom realizacije i impariteta.	**§ 252 St. 1 Nr. 4**
Realizacije	Načelo realizacije govori o tome da se dobici mogu prikazivati tek onda kada su realizirani tj. kad se ostvare prodajom ili izuzimanjem. Primjer: Društvo Hader d.o.o. je krajem 2010. proizvela proizvod za 1500 EUR-a i prodala ga početkom 2011. s dobiti od 500 EUR-a. Proizvod treba prikazati u bilanci 2010. s iznosom od 1500 EUR-a.	**§ 252 St.1 Nr. 4**

	Dobitak je ostvaren tek 2011. jer je realiziran prodajom u 2011.	
Impariteta	Za razliku od dobiti, nerealizirani gubici se trebaju odmah uzeti u obzir. ***Primjer:*** Sadržaj kao i u primjeru od ranije, samo s razlikom da vrijednost proizvoda na dan bilanciranja iznosi 1.300 EUR-a i da je proizvod u 2011. prodan s 200 EUR-a gubitka tj. za 1300 EUR-a. Proizvod treba prikazati u bilanci na 31.12.2010. s vrijednošću 1.300 EUR-a. Gubitak je realiziran s prodajom u 2011., ali se treba prikazati u bilanci 2010.	**§ 252 St. 1 Nr. 4**
Periodičnog ograničenja	Ovo načelo govori o tome da se svi prihodi i rashodi trebaju dodijeliti onoj poslovnoj godini u kojoj su nastali. **Primjer** *Plaćanje najamnine npr. 29.12.2010. za siječanj 2011. Najamnina je nastala u 2011. i pribraja se trošku 2011.*	**§ 252 St. 1 Nr. 5**
Kontinuiteta metoda procjene	Načelo kontinuiteta metoda procjene govori o metodama procjene. Poduzetnik ne može proizvoljno mijenjati metode vrednovanja nego mora zadržati postupak koji je odabrao za vrednovanje.	**§ 252 St. 1 Nr. 5**

	Samo iznimno može ih mijenjati ako ima razumne razloge za promjenu metoda. Ovo načelo pruža mogućnost usporedbe godišnjih financijskih izvještaja kroz godine.	

Izvor: Vlastita izrada prema podacima na Buchaltung lernen. URL: https://buchhaltung-lernen.de/grundsaetze-ordnungsgemaesser-buchfuehrung-gob.html, (pristupljeno 20.06.2018.)

3.5 Načela bilanciranja

Načela bilanciranja su smjernice koje se moraju uzeti u obzir kod izrade godišnjeg financijskog izvještaja. Ova načela su dio nacionalnog zakonodavstva i proizlaze iz stručnih mišljenja, preporuka i običaja.

Cilj načela bilanciranja je omogućiti usporedivost godišnjih financijskih izvještaja.

Glavna načela bilanciranja su:

1. načelo jasnosti
2. načelo istinitosti
3. načelo kontinuiteta
4. načelo opreznosti
5. načelo pojedinačnog vrednovanja
6. načelo realizacije
7. načelo impariteta.

U tablici br. 3 se daje pregled načela bilanciranja.

Tablica 3: **Pregled načela bilanciranja**

Br.	Naziv načela	Opis
1	Načelo jasnosti	Načelo jasnosti treba osigurati da je godišnji financijski izvještaj za primatelja jasan i razumljiv. Pri tome posebno treba uzeti u obzir raspored bilance i računa dobiti i gubitka (§ 266., § 275. Trgovačkog zakonika). Generalno vrijedi zabrana saldiranja aktivne i pasivne strane kao i prihoda i rashoda.
2	Načelo istinitosti	Načelo istinitosti govori o tome da se vrijednosti u godišnjem financijskom izvještaju moraju prikazivati točno i potpuno. Godišnji financijski izvještaj mora adresatu godišnjeg financijskog izvještaja (vjerovnik, dioničar, porezna uprava) pružati točan prikaz stanja društva.
3	Načelo kontinuiteta	Kontinuitet bilance treba omogućiti čitatelju da iz godišnjeg financijskog izvještaja razazna poslovni razvoj i da može usporediti godišnje financijske izvještaje.
4	Načelo opreznosti	Centralnoeuropsko knjigovodstvo obilježeno je načelom opreznog vrednovanja. To znači da se rizici i gubici moraju pokazivati s višim vrijednostima, a dobici se smiju bilancirati tek kad su realizirani.
5	Načelo vrednovanja najnižom vrijednosti	Ovo načelo govori o tome da za bilančne pozicije aktive vrijedi najviša vrijednost. Razlikuje se blaži i stroži princip najniže vrijednosti. Za dugotrajnu imovinu vrijedi blaži, a za kratkotrajnu imovinu stroži princip. Tako se npr. strojevi (npr. stroj koji smo sami napravili) mogu prikazati samo u visini troškova proizvodnje. Zakonodavac je propisao koji troškovi se mogu pribrojiti troškovima proizvodnje.
6	Načelo realizacije	Načelo realizacije govori da se smiju bilancirati samo dobici koji su realizirani unutar poslovne godine. Osim toga moraju se prikazati rizici i gubici koji su poznati između dana bilanciranja i dana izrade godišnjeg financijskog izvještaja. Međutim, rizici i eventualni gubici koji su poznati između dana bilanciranja i završetka godišnjeg financijskog izvještaja moraju biti uzeti u obzir. Također se moraju uzeti u obzir gubici koji će vjerojatno nastati npr. u obliku rezervacije.
7	Načelo impariteta	Načelo impariteta govori o tome da se dobici mogu prikazivati samo kad su realizirani. Gubici se nasuprot tome moraju prikazati i kod vjerojatnosti njihova nastajanja. Npr. ako društvo ima vrijednosne papire ne smije knjižiti prihod od tečaja, ali u slučaju tečajnog gubitka smanjenje vrijednosti mora biti provedeno.

Izvor: Vlastita izrada prema podacima: Rechnungswesen verstehen. URL: https://www.rechnungswesen-verstehen.de/jahresabschluss/bilanzierungsgrundsaetze.php (pristupljeno: 18.06.2018.)

4. FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI NA KRAJU POSLOVNE GODINE

Sa godišnjim financijskim izvještajima zatvara se jedno poslovno razdoblje koje je u pravilu poslovna godina. Trgovački zakonik u § 242. propisuje izradu godišnjih financijskih izvještaja. Ovim izvještajima mjeri se ekonomski uspjeh jednog društva i ona predstavljaju osnovu za buduća planiranja i odluke, osim toga na osnovu godišnjih financijskih izvještaja stječe se uvid u financijski položaj društva. Podaci godišnjih financijskih izvještaja omogućuju poreznu osnovicu za utvrđivanje porezne obveze. Kod društva i društava osoba u obvezne izvještaje ubrajaju se bilanca i račun dobiti i gubitka. Kod društava kapitala npr. d.o.o. ili d.d. postoji još obveza predavanja jednog dodatka sukladno članku 246. Trgovačkog zakonika kao i izvještaja o stanju društva koji moraju objavljivati.

4.1 Bilanca

Bilanca predstavlja pregled imovine jednog društva kao i porijeklo kapitala. Ona čini srce dvostrukog knjigovodstva. Da bi odgovarala zahtjevima dvostrukog knjigovodstva bilanca ima dvije strane. U aktivi se prikazuje imovina, u pasivi se može iščitati porijeklo imovine. Struktura bilance opisana je u § 266. Trgovačkog zakonika

4.2 Funkcije bilance

Načelno se može govoriti o tri funkcije bilance:

Funkcija informiranja – objašnjava se samim nazivom. Davanjem podataka iz bilance može se brzo i pouzdano objasniti aktualno stanje društva. Ciljne skupine mogu biti npr. razne ustanove, banke ili investitori.

U okviru funkcije dokumentiranja bilanca služi za kontrolu poslovnih događaja prije svega da udovolji svim pravnim propisima.

Kod funkcije izračuna dobitka moguće je izračunati rezultat određenog razdoblja.

Uspoređuje se vrijednost vlastitog kapitala na početku i na kraju razdoblja.

4.3 Izgled bilance

Aktiva je sastavljena prema načelu rastuće likvidnosti što znači da se najprije navode stavke koje je teže unovčiti. Na kraju su navedene pozicije koje predstavljaju čisti novac (blagajna). Pasiva se sastavlja prema načelu padajuće ročnosti što znači da se najprije prikazuju pozicije koje dospijevaju u što dužem roku počevši od stavki kapitala, zatim kratkoročne i dugoročne obveze.[10]

Slika 5: **Izgled bilance**

Bilanca			
Aktiva		**Pasiva**	
A. Dugotrajna imovina		**A. Kapital**	
I.	**Nematerijalna imovina**	**I.**	**Upisani kapital**
	1. Stečena prava i vrijednosti	**II.**	**Pričuve kapitala**
	2. Koncesije i slična prava kao i licence		
	3. Goodwill	**III.**	**Zadržana dobit**
	4. Plaćeni predujmovi		
			1. Zakonska pričva
II.	**Materijalna imovina**		2. Pričuva na udjelima
	1. Zemljišta		3. Statutarne pričuve
	2. Tehnička postrojenja i strojevi		4. Ostale pričuve
	3. Uredska oprema		
	4. Plaćeni predujmovi i objekti u izgradnji	**IV.**	**Prijenos dobiti /gubitka**
		V.	**Dobit/Gubitak poslovne godine**
III.	**Financijska imovina**		
	1. Udjeli u povezanim poduzećima	**B.**	**Rezerviranja**
	2. Dani zajmovi povezanom podzećima		1. Rezervacije za mirovine i ostale obveze
	3. Udjeli		2. Rezervacije za poreze
	4. Pozajmice poduzećima povezanim sudjelujućim interesem		3. Ostale rezervacije
	5. Vrijednosni papiri		
	6. Ostali zajmovi	**C.**	**Obveze**
			1. Zajmovi
B.	**Kratkotrajna imovina**		2. Obveze prema bankama i drugim financijskim institutima
I.	**Zalihe**		3. Primljeni predujmovi
	1. Sirovine, pomoćna sredstva i goriva		4. Obveze prema dobavljačima
	2. Nedovršeni proizvodi, neobavljene usluge		5. Obveze od primitka mjenice i izdavanje vlastite mjenice
	3. Gotovi proizvodi i roba		6. Obvezhe prema povezanim društvima
	4. Predujmovi		7. Obveze prema društvu sa kojim postoji sudjelujići interes
			8. Ostale obveze
II.	**Potraživanja i ostala imovina**		9. Obveze za poreze
	1. Potraživanja iz isporuka dobara i obavljanja usluga		10. Obveze za socijalna davanja
	2. Potraživanja prema povezanim društvima		
	3. Potraživanja prema drutšvima sa sudjelujućim interesom		
	4. Ostala imovina	**D.**	**Vremenska razgraničenja**
III.	**Vrijednosni papiri**	**E.**	**Pasivni latenti porezi**
	1. Udjeli na povezanim društvima		
	2. Ostali vrijednosni papiri		
IV.	**Blagajna, novac u banci i čekovi**		
C.	**Vremenska razgraničenja**		
D.	**Aktivni latentni porezi**		
E.	**Aktivni iznos iz obračuna imovine**		

Izvor: Vlastita izrada prema: https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/__266.html, (pristupljeno 27.06.2018.)

[10] G.Nath, H. Stoeckmann. (1993.) 8.izdanje. Buchführung für steuer- und wirtschaftsberatende Berufe. Köln München: Stamm Verlag

4.4 Račun dobiti i gubitka

Račun dobiti i gubitka predstavlja izvještaj koji pokazuje uspješnost poslovanja i sadrži prikaz prihoda i rashoda i ostvareni financijski rezultat u određenom razdoblju. Račun dobiti i gubitka daje podatke o visini, vrsti i izvorima promjena vlastitog kapitala. Pri tome račun dobiti i gubitka ne uzima u obzir promjene vlastitog kapitala od strane davatelja kapitala koje ne utječu na rezultat.

Iz računa dobiti i gubitka može se iščitati poslovni rezultat. Ako prihodi nadmaše rashode društvo posluje s dobiti, u protivnom ako rashodi nadmaše prihode društvo ostvaruje gubitak.

Račun dobiti i gubitka predstavlja prihode i rashode jednog određenog razdoblja, većinom jedne poslovne godine. Pošto se radi o računu pasivne strane bilance, prihodi se knjiže na potražnoj strani, a rashodi na dugovnoj. Na kraju godine prikazuje se dobit ili gubitak poslovne godine koji se prenosi na račun dobiti poslovne godine.

Račun dobiti i gubitka treba biti sastavljen u stepenastom obliku.

Kod prikaza računa dobiti i gubitka u stepenastom obliku, sve pozicije prikazuju se jedna ispod druge.

Slika 6: **Pregled računa dobiti i gubitka u stepenastom obliku**

	Račun dobiti i gubitka - postupak troškova prometa
1.	**Prihodi od prodaje**
2.	**Troškovi proizvodnje**
3.	**Bruto rezultat od prihoda**
4.	**Troškovi distribucije**
5.	**Opći troškovi administracije**
6.	**Ostali prihodi**
7.	**Ostali rashodi**
8.	**Prihodi od udjela**
9.	**Prihodi od vrijednosnih papira i zajmova**
10.	**Ostale kamate i slični prihodi**
11.	**Otpisi financijske imovine i vrijednosnih papira**
12.	**Kamate i slični troškovi**
13.	**Rezultat iz uobičajene djelatnosti**
14.	**Izvanredni prihodi**
15.	**Izvanredni rashodi**
16.	**Izvanredni rezultat**

17.	**Porez na dobit**
18.	**Ostali porezi**
19.	**Dobit/gubitak tekuće godine**

Izvor: Vlastita izrada, prema https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/__275.html, (pristupljeno 27.06.2018.)

4.5 Postupci izrade računa dobiti i gubitka

Račun dobiti i gubitka može se izrađivati prema principu ukupnih troškova i troškova prometa. Oba postupka uzimaju kao osnovu promet. Postupak prema ukupnom trošku suprotstavlja sve rashode odgovarajućim prihodima. Smanjenje stanja knjiži se kao rashod, a povećanje stanja kao prihod. Osim toga kod ovog načina troškovi se raščlanjuju prema vrsti troškova (trošak materijala, osoblja itd.)

Kod troškova prema trošku prometa uzimaju se samo oni troškovi koji su stvarno nastali za prodane proizvode ili obavljene usluge. Na ovaj način raščlanjuju se troškovi prema područjima u kojima nastaju (prodaja, proizvodnja i sl.). Način prema ukupnom trošku prometa više je u uporabi.

Najvažniji propisi za račun dobiti i gubitka nalaze se u Trgovačkom zakoniku. Prema ovom zakoniku račun dobiti i gubitka je obvezni dio godišnjih financijskih izvještaja trgovaca (§ 242. III HGB).

Načelno je moguće primjenjivati i oblik računa i stepenasti oblik kao i postupak ukupnih troškova i troškova prodaje. Bitno je da se oblik koji je jednom odabran koristi i u narednim godinama.

Slika 7: **Postupci za račun dobiti i gubitka**

Postupak prema ukupnom trošku	**Postupak prema trošku prometa**
Prihodi od prodaje +/- Promjena stanja + druge aktivne vlastite usluge + ostali polovni prihodi = Ukupni učinak - Trošak materijala - Trošak osoblja - Otpisi - Ostali troškovi poslovanja	Prihodi od prodaje - Troškovi proizvodnje obavljenih usluga za postizanje prihoda od prodaje - Troškovi prodaje - Troškovi administracije + ostali poslovni prihodi - Ostali poslovni rashodi
= Poslovni rezultat	**= Poslovni rezultat**
+ prihodi od udjela iz vrijednosnih papira i financijskih zajmova + ostale kamate i slični prihodi - Otpisi iz financijske imovine i vrijednosnica kratkotrajne imovine - Kamate i slični troškovi	+ prihodi od udjela iz vrijednosnih papira i financijskih zajmova + ostale kamate i slični prihodi - Otpisi iz financijske imovine i vrijednosnica kratkotrajne imovine - Kamate i slični troškovi
= Financijski rezultat	**= Financijski rezultat**
+ izvanredni prihod - Izvanredni rashodi	+ izvanredni prihod - Izvanredni rashodi
= izvanredni rezultat	**= izvanredni rezultat**
+/- porez na dobit +/- ostali porezi	+/- porez na dobit +/- ostali porezi
= Porezni rezultat	**= Porezni rezultat**

Izvor: Schmidt, S. (2006). Vor- und Nachteile des Umsatz- und Gesamtkostenverfahrens. Braunschweig Doc Player. URL: https://docplayer.org/23418790-Vor-und-nachteile-des-umsatz-und-gesamtkostenverfahrens.html, pristupljeno: (18.06.2018.)

4.6 Bilješke

Svrha ovog izvještaja je pružiti dodatna objašnjenja o imovini i financijskom stanju društva, osobito kroz detaljne kvantitativne i kvalitativne informacije koje nisu sadržane u bilanci i računu dobiti i gubitka.

4.7 Izvještaj o stanju društva

Jednu od glavnih komponenata poslovnih izvještaja predstavlja zakonski propisan izvještaj o stanju društva On daje informaciju o najvažnijem razvoju u poduzeću za prethodni period. Uglavnom se sastoji od sljedećih dijelova:

- Ekonomski izvještaj
- Razvoj poslovanja
- Financijski, imovinski položaj prihoda
- Izvještaj o mogućnostima i rizicima
- Dodatni izvještaj
- Izvještaj o predviđanju.

Izvještaj o stanju u poduzeću je kod srednje velikih i velikih društava kapitala uz godišnji financijski izvještaj s bilancom i računom i dobiti i gubitka obvezni dio godišnjih izvještaja. Izvještaj pokazuje trenutnu i buduću situaciju vezano za prilike i rizike u budućnosti.

4.8 Izvještaj uprave

Ovaj izvještaj je jedan od najuvaženijih izvještaja. Predsjedavajući upravnog vijeća odnosno poslovoditelj informira o najvažnijim događajima u poslovnoj godini. Osim toga u ovom izvještaju daje se prognoza za bližu i dalju budućnost.

5. OKVIRI FINANCIJSKOG IZVJEŠTAVANJA U SAVEZNOJ REPUBLICI NJEMAČKOJ

U srpnju 2002. u Europskoj uniji je donesena uredba da će sva europska društva koja kotiraju na burzi (uključujući banke i osiguravajuća društva) morati od 01. siječnja 2005. godine sastavljati konsolidirane izvještaje prema međunarodnim računovodstvenim standardima. Pojedine zemlje imale su sljedeće mogućnosti:

- Dopustiti ili zahtijevati međunarodne računovodstvene standarde za tvrtke koje ne kotiraju na burzi
- Dopustiti ili zahtijevati međunarodne računovodstvene standarde u nekonsolidiranom godišnjem obračunu društva majke
- Poduzećima koja na burzi posluju samo s gubitkom dozvoliti pomicanje primjene međunarodnih računovodstvenih standarda do 2007. godine.
- Poduzećima koja kotiraju na burzama izvan Europe i koja nisu radila završne račune prema europskim načelima računovodstvenog izvještavanja (u većini slučajeva radilo se o US GAAP standardima) produžiti primjenu IFRS do 2007.

Odredba za Međunarodne računovodstvene standarde ne vrijedi samo za 28 zemalja Europske Unije, nego i za zemlje članice Europskog gospodarskog pojasa koje nisu članice Europske unije: Island, Lihtenštajn i Norveška.

Njemačka je članica Europske Unije. Zbog toga su sva njemačka društva koja kotiraju na nekoj od europskih burzi morala od 2005. sastavljati konsolidirane izvještaje prema Međunarodnim računovodstvenim standardima. U srpnju 2014. Europska komisija je objavila rezultat četvrte studije (poslije 2005., 2008. i 2010.) o primjeni četiri gore navedene opcije od strane svih članica Europske unije.

Prema važećem EU pravu dozvoljena je primjena međunarodnih računovodstvenih standarda za društva koja ne kotiraju na burzi u godišnjim financijskim izvještajima koncerna, u pojedinačnim financijskim izvještajima to je zabranjeno. U rujnu 2011. objavljen je izvještaj od strane Europske komisije o primjeni opcija u okviru smjernica za računovodstveno izvještavanje. Ovaj izvještaj sadržavao je aktualizaciju koja je određivala u kojem opsegu su preuzete mogućnosti sadržane u smjernicama.

Njemačka je usvojila sljedeće propise koji su u skladu s EU smjernicama, a koji su prikazani u tablici 4.

Tablica 4: **Propisi u SR Njemačkoj koji su u skladu s EU smjernicama**

Vrsta izvješća	Društva koja kotiraju na burzama	Društva koja su podnijela zahtjev za burzu	Društva koja ne kotiraju na burzama
Konsolidirano izvješće	Obvezna primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda financijskog izvještavanja od 01. siječnja 2005.	Obvezna primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda financijskog izvještavanja od 01. siječnja 2007.	Izbor između Trgovačkog zakonika i Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja od 01. siječnja 2003.
Posebno izvješće	Sva društva moraju sastavljati pojedinačne godišnje financijske izvještaje prema Trgovačkom zakoniku. U svrhu informiranja mogu biti sastavljeni i izvještaji prema MSFI. Od 01. siječnja 2005. veliki poduzetnici smiju primjenjivati MSFI umjesto Trgovačkog zakonika za javnu objavu svojih pojedinačnih izvještaja u Saveznom službenom listu		

Izvor:URL: https://www.iasplus.com/de/jurisdictions/europe/country35-de, pristupljeno 18.03.2018.

Temelji harmonizacije različitih europskih računovodstvenih sustava postavljeni su još krajem 60.-tih godina. Zakonsko uporište stvoreno je tek 1978. s Četvrtom europskom direktivom nakon koje je 1983. uslijedila Sedma europska direktiva. Cilj obje direktive bio je harmonizacija bilančnog prava tadašnjih zemalja članica. Svrha direktiva bila je ujednačavanje propisa bilanciranja za društva i koncerne unutar Europske unije.

Pošto direktive EU nisu ostvarile potrebnu razinu transparentnosti i usporedivosti 2002. je donesena Uredba europskog parlamenta i vijeća 1606/2002 prema kojoj su sva društva koja sastavljanju konsolidirane financijske izvještaje obvezni primjenjivati MSFI.

Međunarodni standardi financijskog izvještavanja u primjeni su u većini zemalja i daju značajan doprinos povećanju harmonizacije. U većini zemalja Međunarodni standardi obvezni su kod društava koja kotiraju na tržištu. US GAPP-ovi su standardi koji olakšavaju usporedivost financijskih izvještaja i primjenjuju se na svjetskoj razini.

Na slici broj 8 prikazana je harmonizacija računovodstvenog sustava u Europi i svijetu.

Slika 8: **Harmonizacija računovodstvenog sustava u Europi i svijetu**

Harmonizacija unutar Europske unije	Harmonizacija u svijetu
1967 prvi koraci harmonizacije računovodstvenog izvještavanja EU smjernicom (1978-1983)	1973: IAS prvi pokušaj harmonizacije pravog internacionalnog računovodstvenog izvještavanja
Nova računovodstvena strategija od 1995.	2000: Priznanjem od strane IOSCO – raste značaj Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja
	2002: Pojačanje zbog kotirajućih društava od 2005. godine
Obvezna primjena MSFI za kotirajuća društva od 2005. godine	Širenje US GAAPova – prihvatljivost u cijelom svijetu najviše zbog pristupa američkom tržištu kapitala
Modernizacija smjernica za bilanciranje i kompatibilnost s MSFI	Budućnost: mogućnost međusobnog priznavanja između US GAAPova i MSFI-ja odnosno njihova konvergencija

Izvor: Börstler, C. (2006) Zur Zukunft der externen Rechnungslegung in Deutschland. Wiesbaden: Gabler Edition Wissenschaft

5.1 Modernizacija bilančnog prava

Sa zakonom o modernizaciji bilančnog prava (BilMoG) uslijedila je najopsežnija modernizacija trgovačkog bilančnog prava od Zakona o pravu trgovačke bilance 1985. godine. Novim zakonom uslijedile su brojne mjere dereguliranja u obliku modificiranja brojnih prava izbora u pogledu vrednovanja, izbora itd. Ciljevi reforme bili su: smanjenje birokracije, niži troškovi i veća transparentnost. Ovom reformom otvorila se mogućnost uštede oko milijardu eura za srednja društva.[11]

[11] https://www.kpmg.de/Themen/2631.htm, (pristupljeno 18.03.2018.)

Bundestag je donio zakon 26. ožujka 2009. godine, 03. travnja ga je usvojilo Savezno vijeće, a objava zakona uslijedila je 28. svibnja 2009. godine.

Cilj zakona bio je približavanje s jedne strane internacionalnim metodama računovodstvenog izvještavanja. Na taj način postigla se usporedivost sadržaja godišnjih financijskih izvještaja. Osim toga bilanciranje srednjih društva u mnogim se dijelovima približila internacionalnim uobičajenim načelima računovodstvenog izvještavanja. S druge strane ostao je Trgovački zakonik i dalje kao osnovica za izračun porezne dobiti.

U fazi donošenja zakona Vlada je postavila jasne granice za internacionalizaciju. Prvobitni nacrt zakona predvidio je da srednja društva prema vremenskoj vrijednosti trebaju bilancirati financijske instrumente stečene u svrhu trgovanja. Tako da fair value princip ne bi vrijedio samo kod negativnog razvoja u smislu niže vrijednosti, nego i kod prvotne nabavne vrijednosti. Doneseni zakon ne sadrži više ovo pravilo. Od 2010. vrijedi novi zakon o bilanciranju.

U početku je bilo predviđeno da novi Zakon stupi na snagu s 01. siječnjem 2008. godine. Pošto je reforma više puta odgađana, odlučeno je da se propisi prema novom zakonu počnu primjenjivati za poslovne godine nakon 31. prosinca 2009. Društva su mogla birati hoće li promijenjene propise početi primjenjivati već za poslovne godine poslije 31. prosinca 2008. godine. Pojedini povoljniji propisi mogli su se retroaktivno primijeniti za poslovne godine koje počinju nakon 31.prosinca 2007. godine. Ovo se osobito odnosi na oslobođenje od obveze vođenja knjiga i bilanciranja za pojedine poduzetnike i povećanja većih klasa u smislu § 267. Trgovačkog zakonika.

5.2 Primjena EU smjernica

Pored propisa za računovodstveno izvještavanje novi Zakon o bilanciranju sadržavao je i mnoga pravila koja se odnose na primjenu više EU smjernica za Corporate Governance (smjernice za promjenu). Ova pravila vrijedila su za poslovne godine koje počinju nakon 31. prosinca 2008. godine. Dakle s novim zakonom o modernizaciji bilanciranja stupila je u svibnju 2009. na snagu najveća reforma bilanciranja u posljednjim desetljećima. Cilj zakonodavca bio je smanjiti troškove, internacionalizirati nacionalne godišnje financijske izvještaje i tako povećati sadržajnost završnog računa, a da se pri tome uzmu u obzir i uobičajeni nedostaci IFRS izvještavanja (kompleksnost, puno vremena, veliki troškovi).

Nova pravila zakona donijela su mnogim područjima računovodstvenog izvještavanja velike promjene od kojih su najbitnije sljedeće:[12]

- Mali poduzetnici prema § 241a Trgovačkog zakonika mogu biti oslobođeni postojeće obveze vođenja knjiga. Malim poduzetnicima smatraju se oni koji su dvije godine za redom na dan bilanciranja imali prihode manje od 500.000 € i čiji dobitak nije bio veći od 50.000,00 €.

- Za društva kapitala povećani su kriteriji za mala, srednja i velika društva za 20%. S tom odredbom mnoga društva su ušla u niže kategorije i oslobođena su normi.

- Obaveze transparentnosti za društva koja su orijentirana prema burzi su pojačana: sva kotirajuća društva morala su proširiti svoj godišnji financijski izvještaj za pregled vlastitog kapitala čak i ako ne pripadaju koncernu. Znatno su proširene obveze izvještaja.

- Ukida se takozvana Obrnuta mjerodavnost. Porezne vrijednosti nemaju više važnosti za trgovačko pravno i računovodstveno izvještavanje. S druge strane ostaju mjere bilance prema trgovačkom zakoniku za porezni izračun dobiti.

- Plaćena poslovna vrijednost društva promatra se kao vremenski ograničena imovina i treba se aktivirati. Moguće ju je otpisati redovno i izvanredno.

- Vlastita nematerijalna imovina (patenti i sl.) smiju se od sada (pravo izbora) bilancirati u vrijednosti troškova razvoja. Ovo ne vrijedi za uslužne marke koje nisu stečene kupnjom, izdavačka prava, tiskane naslove, liste kupaca ili sličnu nematerijalnu imovinu kao i opće troškove istraživanja.

- Izvanredni otpisi imovine dopušteni su samo kad se radi o trajnom smanjenju vrijednosti (§ 253. Stav. 3 Trgovačkog zakonika). Ako se radi samo o prolaznom smanjenu vrijednosti kod ulaganja u financijsku imovinu postoji pravo izbora. Također nije moguće provoditi otpise po poduzetničkim procjenama. Ne postoji obveza vraćanja vrijednosti ako više nema osnova za izvanrednu amortizaciju i ako se ne radi o poslovnoj vrijednosti.

[12] http://www.iww.de/astw/archiv/-bilmog--alle-wesentlichen-aenderungen-im-ueberblick-f50323, (pristupljeno 18.03.2018.)

- Ako postoje razlike između trgovačko pravnih polaznih vrijednosti predmeta materijalne imovine, obveza i pozicija vremenskih ograničenja i njihovih poreznih vrijednosti koje će se vjerojatno isknjižiti u kasnijim godinama ili se očekuje obračun poreznih prijenosa gubitaka u idućih pet godina, potrebno je u tom slučaju staviti u bilancu porezno opterećenje kao pasivni latentni porez. Dozvoljen je i prijeboj obadvije pozicije.

- Predmeti imovine koji služe isključivo za podmirenje dugoročnih obveza i na koja drugi vjerovnici nemaju prava, mogu se neposredno obračunati s odgovarajućim obavezama. Pri tome slijedi vremensko vrednovanje odgovarajućih materijalnih premeta uz razgraničenje latentnih poreza i prikaz iznosa koji prelazi obračunate obveze u posebnoj poziciji aktive pri čemu se istovremeno uzima u obzir zabrana isplate dobiti.

- Zabranom isplate dobiti prema § 268. HGB zakonodavac želi omogućiti zaštitu vjerovnika. Ako se vlastita nematerijalna dobra dugotrajne imovine u smislu § 246. članak 2 HGB prikazuju u bilanci, predviđena je zabrana isplate dobiti. Istovremeno vrijedi zabrana isplate dobiti za aktivirane latentne poreze ako ovi iznosom nadmašuju pasivne latentne poreze. [13]

Sljedeća najveća promjena od Zakona o modernizaciji bilanciranja dogodila se 2016. godine kada je stupila na snagu najveća reforma Trgovačkog zakonika (HGB). Savezna vlada je s novim zakonom sprovela propisane norme EU smjernice 2013/34. Za sve poslovne godine nakon 31.12.2015. poduzetnici su morali raditi svoje bilance prema pravilima novog zakona (BilRUG). Neka pravila poduzetnici su mogli prema izboru primijeniti i za ranije poslovne godine:

- Više pragove kod podjele poduzetnika (§ 267. Trgovačkog zakonika)

- Nova definicija prihoda (§ 277. Trgovačkog zakonika)

- Novi zakon o primjeni smjernice za bilanciranje promijenio je oko 80 članaka Trgovačkog zakonika. Najbitnije promjene navode se u nastavku:

[13] IBID

Viši pragovi za veličinu poduzetnika

Novim zakonom porastao je značajno broj malih poduzetnika. Zakonodavac je podigao pragove za svrstavanje poduzetnika u odgovarajuće kategorije. Prema nekim procjenama revizora procijenjeno je da je na nivou cijele države 7000 društava postalo malim poduzetnicima koji automatski ne spadaju pod zakonsku obvezu revizije.[14]

Tablica 5: **Novi pragovi za poduzetnike nakon uvođenja novog zakona**

	Ukupna aktiva (u tisućama eura)	**Prihodi (u tisućama eura)**
Mali poduzetnici	< 6.000 prije: 4.840	< 12.000 prije: 9.680
Srednji poduzetnici	< 20.000 prije: 19.250	< 40.000 prije: 38.500
Veliki poduzetnici	> 20.000 prije: 19.250	> 40.000 prije: 38.500

Izvor: Vlastita izrada prema podacima: Rechnungswesenportal. https://www.rechnungswesen-portal.de/Fachinfo/Jahresabschluss/BilRUG-Die-wichtigsten-Neuregelungen-im-Bilanzrecht.html, pristupljeno 19.03.2018.

Broj zaposlenih ostao je nepromijenjen:

Mali poduzetnici zapošljavaju u prosjeku do 50 radnika.

Srednji poduzetnici zapošljavaju do 250 radnika.

Poduzetnici koji u prosjeku zapošljavaju više od 250 radnika ubrajaju se u velike.

Zakonodavac je također podigao pragove za sastavljanje godišnjih obračuna koncerna i izvještaja o stanju u § 293. Trgovačkog zakonika:

[14] https://www.rechnungswesen-portal.de/Fachinfo/Jahresabschluss/BilRUG-Die-wichtigsten-Neuregelungen-im-Bilanzrecht.html, (pristupljeno 19.03.2018.)

Tablica 6: **Novi pragovi za sastavljanje godišnjih obračuna koncerna i izvještaja o stanju**

	Ukupna aktiva (u tisućama eura)	**Prihodi (u tisućama eura)**
Bruto metoda	> 24.000 prije: 23.100	> 48.000 prije: 46.200
Neto metoda	> 20.000 prije: 19.250	> 40.000 prije: 38.500

Izvor: Vlastita izrada prema podacima: Rechnungswesenportal. URL: https://www.rechnungswesen-portal.de/Fachinfo/Jahresabschluss/BilRUG-Die-wichtigsten-Neuregelungen-im-Bilanzrecht.html, (pristupljeno 18.03.2018.)

Poduzetnici su novim zakonom mogli biti svrstani u višu kategoriju, a razlog za to su prihodi u § 277. čl. 1 Trgovačkog zakonika. Ukinulo se razlikovanje između „uobičajene djelatnosti“ i „uobičajene ponude usluga“. Zbog toga postoji mogućnost proširenja prihoda. Također i dosadašnji izvanredni prihodi mogli bi se ubrojiti pod prihode od prodaje. Međutim, nova pravila donose poduzetnicima i olakšicu, ne trebaju više provjeravati trebaju li proizvodi ili usluge biti uvršteni u djelatnost.

Izvanredni prihodi i rashodi

Prema novom zakonu o bilanciranju poduzetnici nemaju obvezu prikazivati izvanredne prihode i rashode. Umjesto toga obvezni su u prilogu navoditi iznimno velike prihode i rashode prema veličini ili značaju.

Nematerijalna imovina

Novi zakon regulirao je vlastite predmete nematerijalne imovine. (§ 248. st. 2 Trgovačkog zakonika). Pri tome se može raditi npr. o softwareu koji je poduzetnik sam programirao ili o patentima. Ako se vijek trajanja ovih predmeta nematerijalne imovine ne može pouzdano procijeniti, onda je prema novom Zakonu moguće navesti vijek trajanja od 10 godina. Isto pravilo vrijedi i za kupljenu vrijednost tvrtke (§ 246. st. 1 reč. 4 Trgovačkog zakonika).

Obveze objave

Novi Zakon o primjeni smjernice za bilanciranje pojačava zahtjeve za objavom godišnjih financijskih izvještaja. Poduzetnici su do sada mogli objavljivati nerevidirane godišnje financijske izvještaje kako bi se mogli pridržavati rokova za javnu objavu. Revizorsko mišljenje mogli su naknadno dostaviti. Novi zakon zabranjuje ovakav način objave. Zbog toga društva mogu doći u ozbiljne poteškoće jer im se oduzima mogućnost pribavljanja svježeg kapitala s nerevidiranim godišnjim financijskim izvještajem.

Ostala nova pravila

- Vijek trajanja obveza: prema novom zakonu moraju se navoditi i dugoročne obveze (§ 268, st. 5 reč. 1 HGB).
- Društva kapitala moraju napraviti uvod u svojim godišnjim financijskim izvještajima. Ovaj dio treba sadržavati tvrtku, sjedište, broj u trovačkom registru kao i sud kod kojeg je društvo registrirano.
- Novi zakon donosi i olakšanja za najmanja društva kapitala. Tako oni više ne moraju objavljivati imena članova uprave i nadzornih odbora ili eventualnih sudjelujućih društava.
- Čista holding društva ne smiju koristiti olakšice za najmanja društva
- Novi zakon propisuje brojne promjene. U pravilu radi se o većem broju podataka u bilanci i prilogu.
- Obveze za holding društva ne vezuju se više na visinu udjela (20%), nego na trajanje namjere sudjelovanja u društvu.
- Osim toga poduzetnici su obvezni u prilogu izračunati utjecaj promjena metoda bilanciranja i vrednovanja. (§ 284. st. 2 Trgovačkog zakonika)

6. RAČUNOVODSTVENI INSTITUTI

6.1 Njemački komitet za računovodstvene standarde

Njemački komitet za računovodstvene standarde (DRSC) utvrđuje nacionalne standarde u području računovodstva koncerna u Njemačkoj. Osnovan je 15. ožujka 1998. godine kao neovisna i samostalna udruga sa sjedištem u Berlinu. Ugovorom od 03. rujna 1998. godine nakon kratkog prekida u 2010. godini ponovno je priznat 02.12.2011. od strane Ministarstva pravosuđa kao privatni odbor za računovodstveno izvještavanje u smislu § 342. Trgovačkog zakonika.[15]

Komitet je osnovan sa sljedećim ciljevima:

- Daljnje razvijanje računovodstva u cjelokupnom ekonomskom interesu uz suradnju stručno zainteresirane javnosti osobito sudionika u računovodstvenom izvještavanju
- Postavljanje standarda za računovodstvo
- Zastupanje interesa njemačke privrede u području internacionalnog računovodstvenog izvještavanja.[16]

Iz ovih ciljeva temelji se 6 područja zadataka od DRSC koji su opisani u § 2, stavak 1. Pravilnika. Prema njima potrebno je da DRSC u sveobuhvatnim ekonomskim interesima:

1. Razvija preporuke za primjenu načela o računovodstvenom izvještavanju koncerna
2. Bude savjetodavno tijelo za donošenje zakona u Njemačkoj i Europskoj Uniji
3. Zastupa SR Njemačku u internacionalnim odborima za računovodstveno izvještavanje
4. Razrađuje interpretacije internacionalnih standarda u smislu § 315e. stavak 1 Trgovačkog zakonika
5. Podiže kvalitetu računovodstvenog izvještavanja
6. Potiče istraživanje i obuku u navedenim područjima.

[15] https://www.drsc.de/profil/, (pristupljeno dana 18.06.2018.)

[16] IBID

Prva četiri područja zadataka proizlaze neposredno iz zakonskog zahtjeva prema § 342. Zakona o trgovačkim društvima. U posljednja četiri se navodi povećanje kvalitete računovodstvenog izvještavanja kao sljedeće područje zadataka.

Njemački računovodstveni komitet financira svoje djelovanje u potpunosti od članarina, dodjele licenci, objavljivanja i ostalih prihoda. Komitet smije ostvarivati prihode samo od unovčenja poslova ostvarenih u svrhu zbog koje je komitet i osnovan i ne prati ekonomske ciljeve već djeluje samostalno i ispunjava svrhu kao strukovno udruženje za svoje članove. Bez obzira na djelovanje u ekonomskim interesima komitet za izvršenje svojih zadataka ne prima sredstva iz javnosti.

Stručni rad komiteta za računovodstvene standarde odvija se kroz dva stručna povjerenstva. Predsjedništvo zastupa komitet prema vani. Razvoj preporuka o primjeni načela o računovodstvenom izvještavanju koncerna odvija se najvećim dijelom kroz HGB - stručno povjerenstvo. Teme koje su od značaja za nacionalna, ali i internacionalna društva nadgledaju dva povjerenstva. U području djelovanja IFRS povjerenstva ubrajaju se aktivna praćenje i komentiranje internacionalnog stručnog rada kod IASB /IFRS Interpetations Committee kao i kod EFRAG-a.

Njemački komitet za računovodstvene standarde zastupljen je u najvažnijim međunarodnim računovodstvenim organizacijama. Tako je zastupljen i u Accounting Standards Advisory Forumu odnosno u Savjetodavnom forumu za računovodstvene standarde koji je osnovan od strane IASB-a u cilju unaprjeđenja suradnje između računovodstvenih tijela u svijetu. Jedan od glavnih zadataka ASAF-a je savjetovati IASB o razvoju MSFI-a. Osim toga treba spomenuti i tijelo Europske savjetodavne skupine za financijsko izvještavanje (EFRAG) koja ima sjedište u Briselu. Kod ove skupine Njemački komitet za računovodstvene standarde ima utjecaj na sjednicama koje se održavaju svaki mjesec. Istovremeno je predsjednik Njemačkog komiteta i dopredsjednik EFRAG-a.

Članom ove udruge može postati svaka pravna osoba ili udruženje osoba koja ima obvezu vođenja knjiga ili se bavi računovodstvenim izvještavanjem. Članovi se svrstavaju prema sljedećim kriterijima

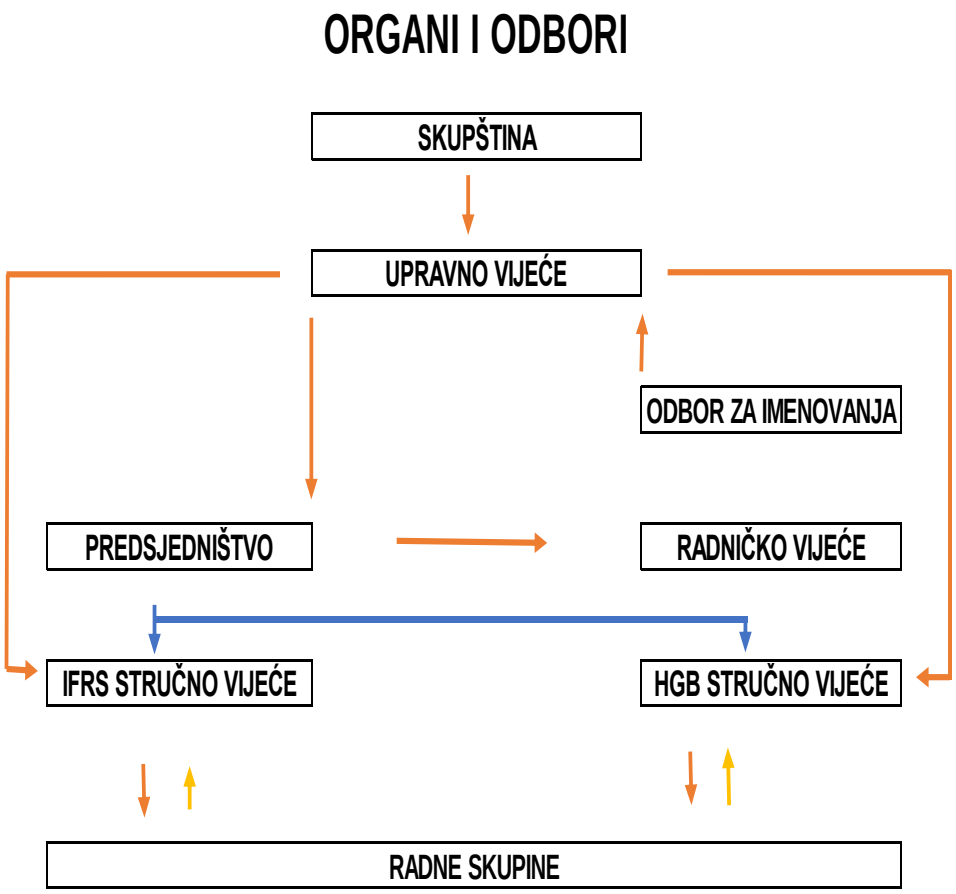
- Društva orijentirana prema tržištu kapitala (Segment „A“);
- Društva koja nisu orijentirana prema tržištu kapitala (Segment „B“);
- Banke i udruženja (Segment „C“);
- Osiguravajuća društva (Segment „D“);
- Revizorska društva (Segment „E“).

Za članstvo se podnosi pisani zahtjev i navodi u koji od segmenata se treba svrstati. Upravno vijeće može u opravdanim slučajevima podnositelja zahtjeva svrstati u neki od drugih segmenata.

Članstvo završava istupanjem ili isključenjem. Rok za istupanje iznosi 6 mjeseci do kraja poslovne godine. Članstvo se može prekinuti i ako za to postoji opravdan, važan razlog.

Na sljedećoj slici prikazani su organi i odbori Njemačkog računovodstvenog komiteta.

Slika 9: **Organi i odbori Njemačkog računovodstvenog komiteta**



Izvor: Deutsche Rechnungslegung Standards Committee [17]

6.2 Institut revizora (IDW)

Institut revizora u Njemačkoj (IDW) je udruga koja je osnovana 1932. godine. Članovi su revizori i revizorska društva. Institut ima oko 13.000 članova tj. 82 % svih njemačkih revizora učlanjeno je u ovaj institut. Članstvo je dobrovoljno.

IDW zastupa interese svojih članova i podržava njihovo obavljanje poslova dajući im stručne savjete. Potiče daljnje obrazovanje i usavršavanje revizora i pruža servis svim članovima.

[17] Deutsche Rechnungslegung Standards Committee. URL:https://www.drsc.de/organe-und-gremien/(pristupljeno 18.03.2018.)

Predmet djelovanja Instituta su teme računovodstvenog izvještavanja, revizija i porezno pravo kao i savjetovanja vezana za društva.

Sjedište IDW-a nalazi se u Düsseldorfu. To je udruga koja nije usmjerena za obavljanje poslovnih aktivnosti, nego ima savjetodavnu ulogu.[18]

U ljeto 1929. došlo je do propasti drugog po veličini osiguravajućeg društva njemačkog carstva - Frankfurter Allgemeine Versicherung (FAVAG). [19] Sa slomom ovog osiguravajućeg društva u pozadini i kako bi se ubrzali dijelovi reforme objavljena je 19. rujna 1931. Odredba carskog predsjednika o dioničkom pravu, nadzoru banaka i poreznoj amnestiji. Među ostalim sadržavala je obvezu objave za izvješća društva (godišnji financijski izvještaji). Revizori su smjeli biti samo iskusne osobe koje su završile odgovarajuće računovodstveno obrazovanje. Revizorske kuće smjele su pregledati poslovne knjige samo ako je jedan od vlasnika, članova Uprave ili poslovoditelja imao odgovarajuće računovodstveno obrazovanje.

[18] Institut der Wirtschaftsprüfer. URL: https://www.idw.de/idw/ueber-uns/Kurzportrait, (pristupljeno 18.06.2018.)
[19]Wikipedia. URL: https://de.wikipedia.org/wiki/Institut_der_Wirtschaftspr%C3%BCfer, (pristupljeno 18.06.2018.)

7. OBJAVA FINANCIJSKIH IZVJEŠTAJA

Prema Trgovačkom zakoniku sva društva kapitala kao i društva osoba kod kojih fizičke osobe ne odgovaraju svojom imovinom, moraju se držati strogih računovodstvenih propisa vezanih za objavu bilance tj. godišnjih financijskih izvještaja.

To znači da se svi godišnji financijski izvještaji društava koji podliježu ovoj obvezi moraju objaviti u Saveznom službenom listu (Bundesanzeiger) u elektronskom obliku.

Ako neko društvo ne objavljuje svoje godišnje financijske izvještaje preko savjetnika za porez, nego osobno, onda koristi s interneta online obrazac za prijenos podataka. U tom slučaju potrebna je i registracija.

Trgovački zakonik, točnije §§ 325.-329. sadrže stroge propise koji se odnose na objavu završnih računa. Propisi se primjenjuju također i na komanditna društva i javna trgovačka društva (OHG) kod kojih fizičke osobe ne jamče osobno za obveze poduzeća.

Trgovačka društva koja su obvezna objavljivati svoje izvještaje ne objavljuju ih više u Sudskom registru, nego u Saveznom službenom listu.

Godišnji financijski izvještaji moraju se prijaviti najkasnije 12 mjeseci poslije dana bilanciranja, kod određenih kotirajućih društava objava je obvezna najkasnije 4 mjeseca nakon završetka poslovne godine.

Nakon što je 28.12.2012. stupanjem na snagu Zakona o bilanciranju (MicroBilG) uvedeno niz olakšica za najmanja društva kapitala, Zakon o provođenju Smjernica za bilanciranje (BilRUG) sa kojom je sprovedena Europska smjernica 2013/34 EU_ od 26.06.2013. donio je dodatna olakšanja za ovu vrstu društava.

7.1 Opseg obveza za objavu

Kod pitanja koja društva u kojem opsegu su obvezna za objavu Trgovački zakonik diferencira sljedeće:

Objava pojedinačnih izvještaja

Kod objave pojedinačnih godišnjih financijskih izvještaja Trgovački zakonik razlikuje najmanja, manja, mala, srednja i velika trgovačka društva. Za najmanja, mala i srednje velika društva postoje olakšice vezane za objavu koje su navedene u člancima 326. i 327. Trgovačkog zakonika.

Tablica 7: **Obveza objave ovisno o veličini društva**

Klasifikacija	Obilježja	Obveze
Mala društva kapitala (d.o.o. ; d.d.) **Javna trgovačka društva**	Ako na datum bilance dvije poslovne godine zaredom ne prelaze vrijednosti najmanje dvije od sljedećih iznosa: - 6 000 000 € suma bilance - 12 000 000 € godišnjih prihoda - 50 zaposlenika prosječno u godini	Objava bilance i priloga unutar 12 mjeseci, prilog ne mora sadržavati račun dobiti i gubitka Nema obveze revizije

Srednje velika trgovačka društva	Na datum bilance dvije poslovne godine za redom prelaze dva od tri obilježja za mala trgovačka društva i ne prelaze dva od tri sljedeća - 20 000 000 € suma bilance - 40 000 000 € godišnjih prihoda - 250 zaposlenika prosječno u godini	Objava godišnjih financijskih izvještaja, priloga (u skraćenoj verziji) izvještaja o stanju, izvještaja nadzornog odbora i izjave propisane prema § 161 Zakonu o dionicama i po mogućnosti odluka o korištenju dobiti u narednih 12 mjeseci Obveza za reviziju godišnjih financijskih izvještaja i izvještaja o stanju od strane ovlaštenog računovođe ili revizora
Velika trgovačka društva	Na zadnji dan dvije poslovne godine zaredom prelazi najmanje dva od tri obilježja trgovačkih društava srednje veličine	Objava godišnjih financijskih izvještaja, priloga, izvještaja o položaju, izvještaja nadzornog odbora i izjave propisane prema § 161 Zakonu o dionicama i po mogućnosti odluka o korištenju dobiti u narednih 12 mjeseci Obveza za reviziju godišnjih financijskih izvještaja o stanju od strane ovlaštenog računovođe ili revizora

Izvor: Industrie- und Handelskammer. URL: https://www.frankfurt-main.ihk.de/recht/themen/handelsrecht/offenlegung/index.html (pristupljeno 05.08.2018.)

Iz prethodnog pregleda vide se pored granične vrijednosti za grupiranje društva u veće razrede veličina (§§ 267., 267.a Trgovačkog zakonika) i opseg obveze objave i osnovna načela za obvezu revizije (§ 316.-329. Trgovačkog zakonika). Nove granične vrijednosti su u primjeni za poslovne godine koje počinju poslije 31.12.2015.

7.2 Objava financijskih izvještaja koncerna

Kod koncerna postoji obveza objave godišnjih financijskih izvještaja ako koncern ima obvezu izrade godišnjih financijskih izvještaja cijelog koncerna. Trgovački zakonik diferencira između malih i velikih koncerna. Mali koncern oslobođen je prema § 293. Trgovačkog zakonika obaveze objave godišnjeg financijskog izvještaja. Pod malim koncernom smatramo koncern koji u dvije uzastopne poslovne godine ne prelaze dvije od sljedećih vrijednosti:

Tablica 8: **Pragovi za male koncerne**

	zbrojeno	**konsolidirano**
Suma bilance	24 000 000 €	20 000 000 €
Godišnji prihod	48 000 000 €	40 000 000 €
Zaposlenici	250	250

Izvor: Industrie- und Handelskammer. URL: https://www.frankfurt-main.ihk.de/recht/themen/handelsrecht/offenlegung/index.html (pristupljeno 05.08.2018.)

Oslobođenje od objave godišnjih financijskih izvještaja prema propisima koji vrijede za društva kapitala dolazi u obzir za javna trgovačka društva (OHG) i komanditna društva. Sukladno § 264.a Trgovačkog zakonika ako:

a) je u godišnji financijski izvještaj koncerna uključena i majka tvrtka koja ima sjedište u nekoj od zemalja europske unije ili u nekoj od zemalja Europskog gospodarskog prostora ili

b) je uključen u godišnji financijski izvještaj koncerna drugog trgovca koji odgovara za ovo društvo osoba.

Dalje postoji obveza da godišnji financijski izvještaj koncerna kao i izvještaj o stanju moraju biti sastavljeni, provjereni i objavljeni u skladu sa smjernicama EU 2013/2014 EU (smjernica o bilanciranju) i 2006/43/EG (smjernica o revizorima godišnjih financijskih izvještaja). Dokumenti koje je društvo obvezno objaviti moraju biti na njemačkom jeziku.

Oslobođenje društva osoba mora biti navedeno u prilogu godišnjih financijskih izvještaja koncerna.
Ako kod društva osoba postoje pretpostavke za oslobođenje prema § 264.b Trgovačkog zakonika potrebno je da godišnji financijski izvještaji ovog trgovačkog društva budu sastavljeni prema važećim propisima koji vrijede za sve trgovce.

7.3 Obveza objave za sektor koji se bavi preradom sirovina

Zakon o bilanciranju (BilRUG) obvezuje određene poduzetnike iz sektora koja se bave preradom sirovina na izradu i objavu godišnjeg izvještaja o plaćanju, a koncerni moraju izraditi i objaviti izvještaj o plaćanju za koncern. Ova obveza opisana je u § 341.q do 341.w Trgovačkog zakonika i vrijedi za poslovnu godinu koja počinje poslije 23.07.2015.

Prema ovim propisima ova trgovačka društva dužna su najkasnije godinu dana poslije ključnog datuma dostaviti Službenom listu izvještaje u elektronskom obliku na njemačkom jeziku. Skraćeni rok od šest mjeseci vrijedi za kotirajuća društva u smislu § 264.d Trgovačkog zakonika.

Ako se kod ovog društva radi i o društvu koje emitira dionice u inozemstvu onda u pogledu objave vrijedi § 115. WpHG. (Zakon o trgovanju vrijednosnim papirima).

7.4 Kazne i sankcije kod prekršaja obveze objave

Prema § 329. st. 1 reč. 1 Trgovačkog zakonika operator Službenog lista provjerava jesu li dokumenti obvezni za objavu dostavljeni na vrijeme i u potpunosti. Ako operator službenog lista utvrdi da potrebni dokumenti nisu dostavljeni ili su nepotpuni prijavljuje slučaj Saveznom uredu za pravosuđe (§ 329. st. 4 Trgovačkog zakonika)

Savezni ured za pravosuđe provodi postupak za plaćanje novčane kazne prema § 335. st. 2-6 Trgovačkog zakonika. Novčana kazna iznosi najmanje 2.500 eura, a najviše 25.000 eura (§ 335. st. 1 reč. 4 Trgovačkog zakonika). Prema § 335. stavak 1.a do 1.d Trgovačkog zakonika, zakon propisuje veće kazne za društva koja kotiraju na burzi. Kod utvrđivanja visine kazne Savezni ured uzima u obzir ranije prekršaje. Ova odredba odnosi se na sva društva kapitala, a ne samo na društva koja kotiraju na burzi.

Novčana kazna se ne utvrđuje odmah neposredno nakon utvrđivanja prekršaja. Najprije se nakon utvrđivanja prekršaja šalje upozorenje na plaćanje novčane kazne te u roku od 6 tjedana od primitka dopisa obveznik ima mogućnost izvršiti svoju zakonsku obvezu ili uložiti žalbu. Tek kada obveznik ni protekom roka od 6 tjedana ne ispuni svoju zakonsku obvezu utvrđuje se novčana kazna u određenoj visini.

Novčana kazna za poduzetnike koji ne objave u roku svoje godišnje financijske izvještaje, ali ovu obvezu izvrše nakon proteka 6 tjedana ili prije, kazna se umanjuje :

- Novčana kazna za najmanja trgovačka društva koja su naknadno objavila svoje izvještaje smanjuje se s 2.500 eura na 500 eura,
- Novčana kazna za mala društva smanjuje se na 1.000 eura,
- Ako prijeti veći iznos od 2.500 eura, kazna se smanjuje na iznos od 2.500 eura.

Kao i ranije moguće je smanjenje na niži iznos ako objava uslijedi nekoliko dana prije isteka roka od 6 tjedana.

Prigovor kod prijetnje plaćanja novčane kazne ne odgađa izvršenje plaćanja. U slučaju odbijanja prigovora tj. žalbe i utvrđivanja novčane kazne može se uložiti trenutna žalba kod prvostupanjskog suda u Bonnu.

Društvo koje je primilo opomenu snosi troškove postupka u iznosu od oko 100,00 eura. Ovi troškovi mogu nastati višestruko, ako se postupak vodi protiv odgovorne osobe u društvu ili protiv više povezanih obveznika (u slučaju koncerna). Ako društvo koje je u prekršaju objavi svoje izvještaje u potpunosti u roku od 6 tjedana, ne utvrđuje se novčana kazna, ali ostaju troškovi postupka.

7.5 Vraćanje u prethodno stanje

Ako poduzetnik kojem je najavljena kazna zbog neobjavljivanja izvještaja ne ispoštuje rok od 6 tjedana i ne uloži žalbu, može u tom slučaju podnijeti zahtjev za vraćanje u prethodno stanje. Zahtjev mora podnijeti u roku od dva tjedna poslije otklanjanja prepreke za objavu kod Saveznog ureda za pravosuđe i pri tome treba iznijeti sve činjenice koje opravdavaju kašnjenje objave u zadanim rokovima. Sve propuštene radnje potrebno je obaviti u roku od 6 tjedana nakon otklanjanja prepreka koje su dovele

do kašnjenja. Povratak u prethodno stanje moguće je unutar jedne godine od isteka šestotjednog roka.[20]

[20]Industrie- und Handelskammer. URL: https://www.frankfurt-main.ihk.de/recht/themen/handelsrecht/offenlegung/index.html, (pristupljeno 19.03.2018.)

8. ZAKLJUČAK

Računovodstveni sustav pripada potrebnom znanju i iskustvu (know –how) svakog poduzetnika. Osnovna zadaća računovodstva koja je ujedno i zakonska obveza jeste davanje pregleda o gospodarskom stanju u poduzeću. Računovodstvo daje sliku o djelovanju poduzetnika i prikazuje na koji način se koriste financijska sredstva i kako se koriste ostvareni dobici. Dakle, jednostavno rečeno, računovodstvo nije ništa drugo, nego odraz gospodarske realnosti. Računovodstvo opisuje imovinsko i financijsko stanje društva. Pomoću računovodstva poduzetnici predstavljanju svoje financijske odnose prema gospodarskom okruženju, dakle prema kupovnom i prodajnom tržištu, prema tržištu kapitala i državi.

Obveze vođenja knjiga u Saveznoj republici Njemačkoj temelje se na Trgovačkom zakoniku (HGB), Zakonu o objavi (Publizitätsgesetz) i Poreznom zakonu (Abgabenordnung). Prema ovim propisima svaki trgovac je obvezan voditi knjige o svojim poslovima i prikazivati svoju poslovnu imovinu. Svi poslovni događaji prikazuju se sistematično i u kontinuitetu, svi prihodi i rashodi dokumentiraju se odgovarajućim računima. Pri tome knjigovodstvo uz primjenu dvojnog knjigovodstva predstavlja osnovu računovodstva. Na kraju godine kao rezultat toga sastavljaju se godišnji financijski izvještaji poduzetnika, u računu dobiti i gubitka postavljeni su prihodi nasuprot rashodima i na taj način dolazi se do poslovnog rezultata. Nasljedno na sve to dolazi do izrade poduzetničke bilance. Izradom godišnjih financijskih izvještaja ispunjena je zakonska obveza za vođenje knjiga.

U svakom slučaju ovisno o veličini, branši i pravnom obliku poduzetnika u Saveznoj Republici Njemačkoj vrijede različita računovodstvena pravila. Društva kapitala moraju na primjer pored godišnjih financijskih izvještaja imati i dodatni prilog, veća društva moraju prilagati izvještaj o stanju.

Obvezom vođenja knjiga zakonodavac u Saveznoj Republici Njemačkoj postiže više ciljeva. Najvažnije zadaće su informiranje i izvještavanje o stanju društva. Osim toga dodatna zadaća računovodstva je prikaz dobiti i stanja za članove društva, državnu riznicu i vjerovnike. Računovodstvo štiti i interese trećih osoba, dakle radnika, članova društva, kupaca, dobavljača, vjerovnika i cjelokupne javnosti.

Prema zakonskim pravilima svi trgovci dužni su voditi knjige i pridržavati se zakonskih pravila vezanih uz računovodstveni sustav.

Osim njemačkih pravila postoje različiti internacionalni standardi kojih se poduzetnici moraju pridržavati uz sve postojeće njemačke propise. Pri tome se misli na međunarodne računovodstvene standarde (IFRS) i ovisno o prisutnosti na tržištu poduzetnici moraju uzeti u obzir i US GAAP-ove tj. američke računovodstvene standarde.

Razvoj računovodstvenog sustava u Saveznoj Republici Njemačkoj seže daleko u prošlost i u novije vrijeme prošlo je puno prijelomnih faza. Mnogobrojna njemačka društva su zbog globalizacije i razvoja internacionalnih koncerna prešla na IAS (Internationa Accountig Standards) ili na US-GAAP-ove. Na taj način mogli su ostati konkurentni na stranim burzama i biti prisutni na međunarodnom tržištu kapitala. U novije vrijeme sve više se i srednjih poduzetnika mora prilagođavati svoj bilančni sustav kako bi postigli potrebnu konkurentnost za opstanak na tržištu.

9. POPIS LITERATURE

1. Rechnungswesen – verstehen. URL: https://www.rechnungswesen-verstehen.de/grundlagen-rechnungswesen/aufgaben-rechnungswesen.php (pristupljeno 27.01.2018.)

2. bwl24.net. URL: https://www.bwl24.net/blog/2010/08/17/rechnungswesen-und-buchhaltung/(pristupljeno 27.01.2018.)

3. Debitoor. URL: https://debitoor.de/blog/die-geschichte-der-buchhaltung-von-ihren-anfaengen-bis-heute, (pristupljeno 14.06.2018.)

4. Wiwiweb.URL: https://www.wiwiweb.de/externes-rechnungswesen/organisation-des-rechnungswesens/handelsrechtliche-vorschriften.html, pristupljeno 14.06.2018.

5. Buchhaltung lernen. URL: https://buchhaltung-lernen.de/grundsaetze-ordnungsgemaesser-buchfuehrung-gob.html

6. G.Nath, H. Stoeckmann. (1993.) 8.izdanje. Buchführung für steuer- und wirtschaftsberatende Berufe. Köln München: Stamm Verlag

7. Schmidt, S. (2006). Vor- und Nachteile des Umsatz- und Gesamtkostenverfahrens. Braunschweig

8. IWW Institut. URL: http://www.iww.de/astw/archiv/-bilmog--alle-wesentlichen-aenderungen-im-ueberblick-f50323, pristupljeno 18.03.2018.

9. Rechnungswesen. URL: https://www.rechnungswesen - portal.de/Fachinfo/Jahresabschluss/BilRUG-Die-wichtigsten-Neuregelungen-im-Bilanzrecht.html, pristupljeno 19.03.2018.

10. DRSC. URL: https://www.drsc.de/profil/, pristupljeno dana 18.06.2018.

11. Deutsche Rechnungslegung Standards Committee. URL:https://www.drsc.de/organe-und-gremien/(pristupljeno 18.03.2018.)

12. Institut der Wirtschaftsprüfer. URL: https://www.idw.de/idw/ueber-uns/Kurzportrait, pristupljeno 18.06.2018.

13. Wikipedia. URL: https://www.wikipedia.org/, pristupljeno 19.03.2018.

14. Industrie- und Handelskammer. URL: https://www.frankfurt-main.ihk.de/recht/themen/handelsrecht/offenlegung/index.html (pristupljeno 05.08.2018.)

15. HGB- Handelsgesetzbuch, (https://www.gesetze-im internet.de/hgb/BJNR002190897.html)

16. Abgabenordnung (https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/AO.pdf)

17. Publizitätsgesetz (http://www.gesetze-im-internet.de/publg/)

10. POPIS TABLICA

Tablica 1: Povijesni razvoj računovodstva i knjigovodstva 4
Tablica 2: Pregled računovodstvenih načela i izvori 15
Tablica 3: Pregled načela bilanciranja 21
Tablica 4: Propisi u SR Njemačkoj koji su u skladu s EU smjernicama 29
Tablica 5: Novi pragovi za poduzetnike nakon uvođenja novog zakona 34
Tablica 6: Novi pragovi za sastavljanje godišnjih obračuna koncerna i izvještaja o stanju 35
Tablica 7: Obveza objave ovisno o veličini društva 43
Tablica 8: Pragovi za male koncerne 45

11. POPIS SLIKA

Slika 1: Računovodstveni propisi 9
Slika 2: Trgovačko pravni propisi prema Trgovačkom zakoniku HGB 11
Slika 3: Pregled propisa za sve trgovce 12
Slika 4: Opći propisi za sve trgovce 13
Slika 5: Izgled bilance 23
Slika 6: Pregled računa dobiti i gubitka u stepenastom obliku 24
Slika 7: Postupci za račun dobiti i gubitka 26
Slika 8: Harmonizacija računovodstvenog sustava u Europi i svijetu 30
Slika 9: Organi i odbori Njemačkog računovodstvenog komiteta 40