HRVATSKI RAČUNOVOĐA

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT

RAČUNOVODSTVO I MENADŽMENT - RiM

17. međunarodna znanstvena i stručna konferencija

ZBORNIK RADOVA

Svezak II. – stručni radovi

Primošten, 2016.

HRVATSKI RAČUNOVOĐA

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT

RAČUNOVODSTVO I MENADŽMENT - RiM

17. međunarodna znanstvena i stručna konferencija

Zbornik radova s međunarodne znanstvene i stručne konferencije

Svezak II. – stručni radovi

Primošten, 2016.

©Copyright 2016.
„HRVATSKI RAČUNOVOĐA"
NEOVISNA UDRUGA RAČUNOVOĐA
POREZNIH SAVJETNIKA I FINANCIJSKIH DJELATNIKA
10 000 Zagreb, Vlaška 68, tel.: 01/4699-700, faks: 01/4699-703

Za nakladnika predsjednik Udruge:
Prof. dr. sc. Vinko BELAK

Organizacijski Odbor konferencije:
Miroslav Buzadžić, dipl. oec (predsjednik)
Dr. sc. Tatjana Dolinšek
Martina Herceg Rendeli, prof.
Dr. sc. Đurđica Jurić
Dorota Knopf, M.S.
Dr. sc. Ljerka Markota
Dr. sc. Urszula Michalik
Prof.dr.hab. Miroslawa Michalska-Suchanek
Dr. sc. Dolores Pušar Banović

Glavni urednik:
Dr. sc. Đurđica JURIĆ

UDK 336.2/65.012/657.6/658.56/658.82

ISBN 978-953-7828-12-7 (cjelina)
ISBN 978-953-7828-14-1 (svezak II)

Grafička priprema i tisak:
EDIT d.o.o., Zagreb

CIP zapis dostupan u računalnom katalogu
Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu pod brojem: **000934699**
Naklada: 100 primjeraka
Stranice: 1 - 84
Sva prava pridržana. Autori su odgovorni za jezičnu i tehničku ispravnost radova.

Predgovor

Veseli nas što pred sobom imamo još jedno izdanje **Zbornika radova** s međunarodne znanstvene i stručne konferencije **Računovodstvo i menadžment**.

I ove godine 17. po redu konferencija Računovodstvo i menadžment održava se u Primoštenu od 9. do 10. lipnja u zajedničkoj organizaciji Udruge računovođa, poreznih savjetnika i financijskih djelatnika **Hrvatski računovođa** i **RRiF Visoke škole za financijski menadžment**.

Kako je konferencija namijenjena stručnjacima iz prakse, nastavnicima fakulteta, visokih škola i veleučilišta, svake godine nastaje uz izniman trud organizacijskog odbora koji nastoji osiguravati njezinu kontinuiranu kvalitetu i svrsishodnost. Prije sedamnaest godina uvidjeli smo kako našoj struci nedostaje konferencija koja će na jednom mjestu obuhvatiti i teoriju i praksu, te tako svima nama pomoći pri svakodnevnom radu. Danas, sedamnaest godina nakon prvotne ideje, svakako izazovne realizacije i pomnoga planiranja, ponosni smo što smo stvorili mjesto koje nam omogućava da razvijamo svoju struku i ujedinjavamo ono najbolje iz svijeta računovodstva i menadžmenta. Iz godine u godinu trudimo se osiguravati raznolikost i kvalitetu obrađenih tema te ćemo u godinama koje su pred nama u tome ustrajati kako bismo i dalje pružali potrebna znanja i informacije.

Područje računovodstva, poreza i menadžmenta osjetljivo je područje koje zahtjeva neprestano praćenje promjena i novih istraživanja, stoga smo uvjereni kako će i ovogodišnja konferencija ostvariti izniman doprinos na cjelokupnu struku te istraživačku i profesionalnu javnost. Međuovisnost računovodstva i menadžmenta u znanstvenim i stručnim radovima pred vama je ponovno artikulirana kao veza bez koje današnji poslovni svijet ne opstaje.

Zahvaljujemo svim autorima, koautorima i recenzentima na uloženom trudu i spremnosti na prenošenje novih saznanja što je omogućilo ovogodišnje održavanje konferencije te objavu ovoga Zbornika. Nadamo se da ćete i ove godine podjednako uživati u konferenciji i ljepotama Primoštena te da ćete ga napustiti obogaćeni novim znanjima, ali i nekim novim prijateljstvima i suradnjama.

Za uredništvo
Dr. sc. Đurđica Jurić, profesor visoke škole

U Primoštenu, 9. lipnja 2016.

SADRŽAJ

PREDGOVOR III

Prof. dr Zvezdan Đurić, Prof. dr Olivera Đurić
Stručni rad
MENADŽMENT ORGANSKE PROIZVODNJE NA PORODIČNOJ ORGANSKOJ FARMI U FUNKCIJI EKONOMSKOG RAZVOJA SRBIJE ..... 1 - 16

Tajana Kramar Šandl. univ. spec. oec., Ksenija Kramar, dipl. oec.
Stručni rad
NAKNADNA ULAGANJA U DUGOTRAJNU MATERIJALNU IMOVINU – DOGRADNJA ILI ODRŽAVANJE ..... 17 - 26

Prof. Zdravka Petković, Prof. Radica Jovanović, Aleksandra Nedeljković
Stručni rad
TRGOVINA SEKUNDARNIH SIROVINA KAO PREDMET OPOREZIVANJA ..... 27 - 36

Mr. Alenka Poljičak, dipl. oec.
Stručni rad
SINERGIJA JAVNE NABAVE I UPRAVLJANJA PROJEKTIMA FINANCIRANIH IZ EUROPSKIH STRUKTURNIH I INVESTICIJSKIH FONDOVA ..... 37 - 48

Jasna Vuk, dipl.oec.,
Stručni rad
OSOBNI AUTOMOBILI U IMOVINI PODUZETNIKA ..... 49 - 58

Dubravka Paris, MA,
Professional Paper
HISTORY OF ACCOUNTING AND ACCOUNTANCY PROFESSION IN GREAT BRITAIN ..... 59 - 70

Urszula Michalik, PhD; Mirosława Michalska-Suchanek, PhD
Professional Paper
THE PERSUASIVE FUNCTION OF RHETORIC IN ADVERTISING SLOGANS ..... 71 - 84

Stručni rad
UDK: 65.012
Rad zaprimljen: 31.03.2016.
Rad prihvaćen: 19.04.2016.

MENADŽMENT ORGANSKE PROIZVODNJE NA PORODIČNOJ ORGANSKOJ FARMI U FUNKCIJI EKONOMSKOG RAZVOJA SRBIJE

Prof. dr Zvezdan Đurić,
Beogradska poslovna škola - visoka škola strukovnih studija, Beograd, Srbija
zvezdadj@mts.rs
Prof. dr Olivera Đurić,
Visoka poslovna skola strukovnih studija, Blace, Srbija

SAŽETAK RADA:

Ovaj rad opisuje trenutni status male porodične organske poljoprivrede u Srbiji i ispituje sektor u kontekstu istorijskih razvoja, budućih izazova i prilika. Organska proizvodnja ima za cilj da proizvede dovoljne količine visoko-kvalitetne hrane uz racionalno korišćenje prirodnih resursa i očuvanje životne sredine. Organska poljoprivreda je održiva, prirodna alternativa za intenziviranje proizvodnih metoda i predstavlja čitav sistem upravljanja proizvodnjom koji promoviše ozdravljenje ekosistema. Interesovanje za organsku proizvodnju raste što se odražava i na tržište organskih proizvoda koje je u poslednjih deset godina tri puta povećano. Zemlje članice EU i pored značajne sopstvene proizvodnje i dalje pokazuju potrebu za uvozom organskih proizvoda. Srbija može iskoristiti svoju šansu i plasirati značajne količine organskih proizvoda na inostrano tržište. Ohrabruje činjenica da su se površine pod organskom proizvodnjom u Srbiji tokom zadnjih godina povećale za blizu 30%.

Organska proizvodnja, iako nije profitabilnija od konvencionalne proizvodnje, ima ekonomsku opravdanost, što uliva optimizam da će se razvijati. Ako ovome dodamo da je organski sistem proizvodnje prijateljski nastrojen prema resursi i životnoj sredini, a proizvodi su najvišeg kvaliteta, onda postoji opšti interes da se iznalaze mogućnosti poboljšanja ekonomije ove proizvodnje.

Pokrenuti malu porodičnu organsku farmu u našim uslovima, u oblasti organske poljoprivrede, za preduzetnika - farmera znači suočavanje sa sledećim najznačajnijim barijerama (rizicima): nedovoljno prohodna postojeća zakonska regulativa, pri-

stup kapitalu, ograničeni kapacitet, institucionalne infrastrukture za podršku razvoja preduzetništva, pomanjkanje relevantnih tržišnih informacija, nedovoljno razvijene upravljačke veštine, mentalitet i stavovi koji proizlaze iz tradicije i sl. U takvim uslovima, od izuzetne važnosti je uloga države koja ima zadatak da stvara jedan stimulativan, stabilan, prohodan, održiv i za sve učesnike na tržištu jednak poslovni ambijent koji omogućava da se uspešno razvija organska proizvodnja u Srbiji. Budemo li mudri i ne dozvolimo da genetički modifikovana semena zauzmu naša plodna polja, stajemo u red sa narodima koji će svojim potomcima ostaviti ono najvrednije, a to je zdravu i zelenu zemlju.

Ključne reči: *menadžment, organska proizvodnja, porodične farme.*

1. ISTORIJAT ORGANSKE PROIZVODNJE

Ljudi su počeli da tragaju za alternativnim postupcima u poljoprivredi početkom 20. veka. Austrijanac **Rudolf Steiner 1924. godine**, osniva biodinamički pokret. Njegov osnovni princip u poljoprivredi je bio da se *ne može dati život zemljištu samo dodavanjem hemikalija u njega*. Biološki pokret osnovao je **Hans Mueller u Švajcarskoj 1940-tih** zasnovan na učenjima H. P. Rusch-a u Nemačkoj i još uvek je prisutan u zemljama nemačkog govornog područja. Ranih 1960-tih godina raste zabrinutost za zdravlje ljudi i životnu sredinu zbog povećane upotrebe pesticida u poljoprivredi. U to vreme osniva se grupa **Lemaire-Boucher** u Francuskoj, a u SAD se pojavljuje interes za organsku poljoprivredu osnivanjem **"New Alchemy Institute"** i "Ecology Action", organizacije koje pokušavaju da proizvode hranu sa smanjenom upotrebom vode, đubriva i bez pesticida. Poznata naučnica i prirodnjak **Rachel Carson,** 1962. godine objavljuje knjigu "Tiho proleće" (Silent Spring), koja objašnjava pogubne efekte DDT i drugih pesticida na životnu sredinu, a naročito na ptice i druge korisne organizme. "Tiho proleće" i njena autorka su označeni kao začetnici svetskog pokreta za zaštitu životne sredine.Iste godine (1972) osniva se *Međunarodna federacija pokreta za organsku poljoprivredu* **– International Federation of Organic Agriculture Movements (IFOAM).**

Brži razvoj organske poljoprivrede započinje razvojem analitičkih metoda ocene kvaliteta hrane, pritiskom potrošača i zelenim, ekološkim talasom. Tada IFOAM (1980) donosi osnovne standarde za organsku proizvodnju, koji su i danas osnova za sve naredne propise, bez obzira na modifikacije vezane za postupke u okviru organskih tehnologija.

1990. godine se osniva prvi sajam organskih proizvoda **BIOFACH u Nirnbergu**, Nemačka (sada najveći svetski sajam organskih proizvoda); 1991. godine donesena je **prva zakonska regulativa u EU** o organskoj proizvodnji **ECC** No. 2092/91; 1992. godine doneseni su prvi propisi ECC No. 2078/92 o

subvencijama za organsku poljoprivredu u EU u okviru agroekoloških mera podrške. 2001. godine pojava bolesti ludih krava (BSE) daje veliki zamah razvoju organske poljoprivrede u svetu; 2003. godine pokrenuti su mnogobrojni istraživački projekti u EU; 2004. godine je objavljen **Evropski Akcioni Plan za Organsku poljoprivredu.**

2. POJAM, DEFINICIJA, CUILJEVI I KARAKTERISTIKE OPRGANSKE PROIZVODNJE

Kao reakcija na sve izraženiju ekološku degradaciju, pogoršanje kvaliteta hrane i sve većeg ugrožavanja zdravlja ljudske populacije, razvila se organska (alternativna, ekološka, biološka) poljoprivreda.

Ona **pojmovno podrazumeva** da se*, bez obzira na trenutne teškoće, ide u pravcu usklađivanja razvoja sa potrebama tržišta i očuvanja životne sredine i za smanjenjem kvantiteta na račun kvaliteta hrane, pri čemu je neophodno smanjiti upotrebu agrohemikalija, a favorizovati poljoprivredne tehnike koje optimalno koriste prirodne resurse (recikliranje biomase i energije) i minimiziraju proizvodnju otpadnih materija*.

Prema definiciji FAO (Organizacija za hranu i poljoprivredu pri UN) i **WHO** (Svetske zdravstvene organizacije), *organska poljopriveda predstavlja sistem upravljanja proizvodnjom koji promoviše ozdravljenje ekosistema uključujući biodiverzitet, biološke cikluse i naglašava korišćenje metoda koje u najvećoj meri isključuju upotrebu inputa van farme*.

Osnovni cilj organske poljoprivrede je *proizvodnja hrane visokog kvaliteta (visoke nutritivne vrednosti), razvoj održive poljoprivrede uz očuvanje ekosistema, održavanje i povećanje plodnosti zemljišta preko uzgoja mahunarki, primene zelenišnog i stajskog đubriva ili biljaka sa dubokim korenom u višegodišnjem plodoredu i dodavanje kompostirane ili nekompostirane organske materije u zemljište.*

Organska poljoprivreda je u potpunosti kontrolisana proizvodnja. Uslovi proizvodnje se na osnovu pravilnika IFOAM-a (Svetsko udruženje organskih proizvođača) moraju prilagoditi specifičnim uslovima svake zemlje u kojoj se odvija proizvodnja i zakonski regulisati. Tako da bi se na jednom području zasnovala organska poljoprivredna proizvodnja, ono mora ispunjavati precizno definisane uslove. To su: *izolovanost zemljišnih parcela, stočarskih farmi i prerađivačkih kapaciteta od mogućih izvora zagađenja; zatim odgovarajući kvalitet vode za navodnjavanje, usklađen razvoj biljne i stočarske proizvodnje i osposobljenost stručnjaka i proizvođača za organsku poljoprivredu uz obavezu stalnog inoviranja znanja*.

Karakteristike organske proizvodnje. Organska prioizvodnja isključuje primenu pesticida, herbicida i veštačkih đubriva, stajsko đubrivo zamenjuje veštake, pa tako na primer: azotna đubriva menja kopriva. Umesto sredstva za zaštitu bilja dobar je i beli luk[1]. Cvetni pojas od nevena privlači insekte predatore svojim mirisom. Oni se tu gnezde, a hrane se lisnim vašima koje tako uništavaju. Istu ulogu ima i biljka komorač. U organskoj proizvodnji za krompir se koristi ulje biljke nim iz Indije[2]. Glavni oslonac za biljnu organsku proizvodnju predstavljaju organska đubriva kao što su: čvrsti i tečni stajnjak, osoka, različite vrste komposta, treset, biljke namenjene zelenišnom đubrenju, pomije, piljevina, melasa, morske alge, a dozvoljena je primena nekih đubriva mineralnog porekla prah od stena, kalcijumova i magnezijumova đubriva, kalcijum od algi, gips, sirovi fosfati, Tomasov fosfat, koštano brašno, itd. Pored navedenih đubriva veoma je značajna upotreba mikrobioloških preparata. Zaštita u organskoj biljnoj proizvodnji zasniva se na preventivnim agrotehničkim i higijenskim merama, a ukoliko se bolesti i štetočine ne mogu suzbiti preventivno, koriste se biološka sredstva za zaštitu.

Hrana proizvedena po principima organske poljoprivrede omogućava i ishranu proizvodima više nutritivne vrednosti od onih iz konvencionalne proizvodnje. Tako 12-godišnja istraživanja u Nemačkoj pokazuju značajno viši sadržaj minerala u organskim proizvodima i to posebno kalijuma i gvožđa, a takođe i viši nivo magnezijuma, fosfora i vitamina C. Do sličnih rezultata se došlo i u Americi, gde je utvrđeno da je bilo čak do 63% više kalijuma, za 73% više gvožđa, 125% više kalcijuma i za 60% više cinka od količina u proizvodima konvencionalne proizvodnje. Evo jednog zanimljivog istraživanja koje je objavljeno u "Katalogu baštovana prirode" iz 1995. godine, od strane Firmana E. Bear-a sa Rutgers Univerziteta, koje nam daje podatke o razlici u sadržaju nutritijenata u organski i konvencionalno gajenom povrću:

POVRĆE **Način gajenja**	**Kalcijum**	**Magnezijum**	**Kalijum**	**Natrijum**	**Mangan**	**Gvožđe**	**Bakar**
BORANIJA							
Organska	40.5	60.0	99.7	8.6	60.0	227.0	69.0
Konvencionalna	15.5	14.8	29.1	0.0	2.0	10.0	3.0
KUPUS							
Organski	60.0	43.6	148.3	20.4	13.0	94.0	48.0
Konvencionalni	17.5	15.6	53.7	0.8	2.0	20.0	0.4
Z. SALATA							
Organska	71.0	49.3	176.5	12.2	169.0	516.0	60.0
Konvencionalna	16.0	13.1	53.7	0.0	1.0	1.0	3.0

[1] Na 700 grama luka doda se 7 litara ključale vode, to odstoji 36 sati i spremno je za korisnike.

[2] To je preparat koji je uglavnom u upotrebi za negu kože u kozmetičkoj industriji.

POVRĆE **Način gajenja**	**Kalcijum**	**Magnezijum**	**Kalijum**	**Natrijum**	**Mangan**	**Gvožđe**	**Bakar**
PARADAJZ							
Organski	23.0	59.2	148.3	6.5	68.0	1938.0	53.0
Konvencionalni	4.5	4.5	58.6	0.0	1.0	1.0	0.0
SPANAĆ							
Organski	96.0	293.0	257.0	69.5	117.0	1584.0	0.0
Konvencionalni	47.5	46.9	84.0	0.8	1.0	19.0	0.5

Izvor: "Katalog baštovana prirode" (1995), Firman E. Bear, Rutgers Univerzitet.

3. RAZVOJ ORGANSKE PROIZVODNJE U RAZVIJENIM ZEMLJAMA I SRBIJI

3.1. ORGANSKA PROIZVODNJA U RAZVIJENIM ZEMLJAMA

U razvijenim zemljama, nakon svih skandala koji su izbili na tržištu hrane (BSE, slinavka, šap, dioksini, GMO i sl.), veoma se povećala tražnja za proizvodima organske poljoprivrede. U zemljama EU prodaja organskih proizvoda je utrostručena. Potrošači ovu hranu kupuju pre svega iz zdravstvenih razloga (46%) i boljeg ukusa (40%). Među najvećim potrošačima organske hrane su Nemci, zatim Italijani i Francuzi. Najveći udeo tržišta organskih proizvoda u odnosu na ukupno tržište zabeležen je u Švajcarskoj, a najviša potrošnja po glavi stanovnika je takođe u toj zemlji, sa više od 100 evra mesečno potrošenih za organsku hranu. Ukupni razvoj tržišta Evrope procenjuje se na oko 10 odsto godišnje. U nekim razvijenim zemljama organska poljoprivreda već predstavlja značajan udeo u ukupnoj poljoprivrednoj proizvodnji, pa tako u Danskoj na nju otpada 13%, u Austriji 10%, u Švajcarskoj 8%. Najveće tržište organskih proizvoda je u Nemačkoj sa godišnjim rastom od 10% i dvostruko je veće od drugog po redu tržišta Francuske. Procenjeno je da u SAD, Francuskoj i Japanu godišnji rast ove proizvodnje iznosi oko 20%.

Manje razvijene zemalje u kojima je još uvek očuvan agroekosistem (zbog siromaštva ne koriste se skupe agrohemikalije), imaju šansu da preko organskih proizvoda povećaju svoj izvoz. Tu šansu za sada u značajnoj mjeri koriste Kina i Egipat.

3.2. PROIZVODNJA ORGANSKIH PROIZVODA I ZAKONSKA REGULATIVE U SRBIJI

Zakonska regulativa predstavlja osnov za održivi razvoj organske proizvodnje i istovremeno obezbeđuje uspešno funkcionisanje unutar tržišta.

Proizvodnja organskih proizvoda u Republici Srbiji regulisana je **Zakonom o organskoj proizvodnji**[3]

Ovaj zakon i podzakonska akta detaljno regulišu sva pitanja koja se odnose na metode organske proizvodnje, kontrolu i sertifikaciju, preradu, skladištenje, transport, promet i obeležavanje organskih proizvoda. Poštovanje standarda i zakonski propisanih uslova proizvodnje, prerade, skladištenja, prometa, obeležavanja organskih proizvoda itd. je pod stručnim nadzorom organa državne uprave.

Sistem kontrole organskih proizvoda u Srbiji je uspostavljen po ugledu na sistem kontrole koji je propisan regulativama EU, i to Uredbom Saveta (EZ) br. 834/2007 i Uredbom Komisije (EZ) br. 889/2008. Zatim slede sledeći zakoni: ***Zakon o organskoj proizvodnji i organskim proizvodima; Pravilnik o kontroli i sertifikaciji u organskoj proizvodnji i metodama organske proizvodnje;***[4] ***Pravilnik o izmenama i dopunama pravilnika o kontroli i sertifikaciji u organskoj proizvodnji i metodama organske proizvodnje.*** [5]

Svi organski proizvodni su obeleženi znakom sertifikacione kuće, kao i nacionalnim znakom za organsku proizvodnju. Nacionalni znak garantuje da je proizvod prošao kroz proces kontrole i da je sertifikovan u skladu sa strogim regulativama od strane sertifikacionog tela koje kontroliše Ministarstvo poljoprivrede.

3.3. ORGANSKA PROIZVODNJA U SRBIJI

Organska proizvodnja velika je šansa za Srbiju, tim pre što mogućnosti koje imamo u ovoj grani poljoprivrede nismo još dovoljno iskoristili, odnosno, daleko smo od nivoa EU, U Srbiji je, u sistemu organske proizvodnje, samo 0,3 odsto površina, u EU ovaj procenat znatno viši i dostiže četiri odsto, dok je u svetu, procenat oranica u sistemu organske proizvodnje oko jedan odsto.Upravo te male površine na kojima se proizvodi organska hrana, daju šansu Srbiji da uhvati korak sa svetom, a to je šansa pre svega za mala porodična gazdinstva, pošto je organska proizvodnja pogodna upravo za male.

Uz ovo, imamo pet centara za razvoj, a na fakultetima se osnivaju odseci, i pripremaju specijalistički kursevi za ovu granu poljoprivrede. Sve ovo daje nam vrlo dobre šanse da napredujemo. Uz ovo, mora se napomenuti da Ministarstvo poljoprivrede daje za gajenje organske hrane 40 odsto više subvencije, u odnosu na konvencionalno gajene useve i stoku, tako da je i to dodatna pogodnost.

---

3 "Službeni glasnik RS", broj 30/10 od 7.5.2010. god., koji je stupio na snagu 1.01.2011. godine.

4 objavljen u Službenom glasniku RS br. 48/11.

5 objavljen u Službenom glasniku RS br. 40/12.

Srbija, raspolaže sa nešto više od pet miliona hektara poljoprivrednog zemljišta, od čega je obradivo 2,6 miliona hektara. Poređenja radi to je 66 odsto ukupne teritorije Danske. Čak 3,3 miliona hektara, odnosno 65 odsto, koristi se u vidu oranica. Zabrinjava, međutim, podatak da se **ne obrađuje 424.000 hektara**, ili svaki osmi hektar, od čega je oko sedam odsto oranica. U Srbiji na preko 10.000 hektara organsku hranu proizvodi 4.000 proizvođača[6]. To je malo, tvrde stručnjaci, jer oko 70 odsto poljoprivrednih površina ima odličan potencijal za takav uzgoj. Smatraju da se njive, koje se godinama ne obrađuju, moraju iskoristiti za proizvodnju organske hrane.

Podaci govore sledeće. Organska proizvodnja u Srbiji čini 0,28 odsto ukupne poljoprivredne proizvodnje i 2014. godine odvijala se na **9.447 hektara**, što je u odnosu na 2013. povećanje površina od 14,8 odsto, podaci su Privredne komore Srbije (PKS). U Srbiji je 2014. najzastupljenija bila organska ratarska proizvodnja koja je zauzimala 70 odsto površina pod organskim proizvodima, zatim organska voćarska proizvodnja sa 28 odsto površina, dok se organsko povrće gajilo svega na dva odsto površina. U ukupnoj organskoj stočarskoj proizvodnji u 2014. prema podacima Udruženja za poljoprivredu PKS-a, sitna i krupna stoka je bila najzastupljenija sa ukupno 78 odsto učešća, dok je živina učestvovala sa 12,3 odsto, a pčelinja društva sa 9,7 odsto.

Podaci PKS-a pokazuju i da Srbija najviše izvozi organsko voće niskog stepena prerade, a vrednost izvoza se procenjuje na oko 10,7 miliona evra. Prema podacima Ministarstva poljoprivrede i zaštite životne sredine, ukupan broj organskih proizvođača u Srbiji je 1.867, od čega je broj nosioca sertifikata 292, dok je broj kooperanata 1.575.

U oblasti prerade u organskoj proizvodnji navešćemo one koji su se u Srbiji već dokazali u ovom poslu. Vodeće pozicije zauzimaju firme poput ''Slovana" u Selenči, ''Fudlenta" i ''Zadrugara", BMSD je poznat po šumskim plodovima, pečurkama i začinima, tu su i ''Marni", ''Lajn fud", ''Suncokret", ''Lela" iz Torka, biofarma Mamužić u Ljutovu, ''Bilje Borča" u Borči...

Procenjuje se da Srbije raspolaže velikim površinama poljoprivrednog zemljišta pogodnog za organsku proizvodnju, ali da se tek skroman procenat koristi za te namene.

Osim podsticaja za organsku biljnu proizvodnju, regresira se i kupovina goriva, a predviđen je i regres za sredstva za ishranu bilja i oplemenjivače zemljišta koji se primenjuje u organskoj biljnoj proizvodnju". Poređenja radi, proizvođači u Evropskoj uniji, koji odluče da sa konvencionalne pređu na organsku proizvodnju, mogu da računaju na subvencije u iznosu od 600 evra po hektaru – za jednogodišnje, do 900 evra, ukoliko je reč o višegodišnjim ratar-

[6] Podaci na početku 2016. godine.

skim usevima, i to u narednih pet godina, koliko je potrebno da se zemljište očisti od štetnih materija.

S obzirom na to da proizvođači organskih proizvoda imaju i dodatne troškove prema ovlašćenim kontrolnim organizacijama koje vrše kontrolu i sertifikaciju, jedna od mera kojom Ministarstvo podržava ovu proizvodnju jeste i refundiranje 40 odsto od ukupnog troška, a ako je reč o marginalnim područijima, onda se refundira 55 odsto. Srbija je od izvoza organskih proizvoda u 2014. godini ostvarila devizni priliv od oko 11,2 miliona evra. Najveći udeo u ukupnom izvozu organskih proizvoda, odnosno čak 80 odsto, ima organsko voće, dok je izvoz povrća zanemarljiv. Organsko voće se najviše izvozilo u SAD i zemlje Evropske unije, pre svega u Holandiju, Nemačku i Austriju. Učešće izvoza organskih proizvoda u ukupnom izvoznom bilansu iznosilo je 0,5 odsto.

3.4. KAKO POČETO ORGANSKU PROIZVODNJU U MALIM PORODIČNIM GAZDINSTVIMA

Organska proizvodnja hrane u Srbiji danas može biti i značajan izvor prihoda i zapošljavanja ljudi, pre svega u malim porodičnim gazdinstvima. Ako radite kao porodica onda se više isplati, nema duplih poslova, radite za sebe i naravno viškove prodajete isplati se. Na sreću organski proizvod ima kupca, ali nemamo dovoljno proizvoda.

Svi koji žele ubuduće da se bave organskom proizvodnjom hrane, mogu posao početi odmah ako zemljište nije obrađivano, i nije tretirano pesticidima, organskim đubrivima, aditivima. Trebalo bi uraditi analizu zemljišta i utvrditi kvalitet. Da od trenutka kada se jedna porodica odluči za organsku proizvodnju, prvi korak jeste potpisivanje ugovora sa ovlašćenim sertifikacionim telom. Od datuma potpisivanja ugovora, teče takozvani **period konverzije**, od koga ta porodica ne sme da koristi konvencionalna sredstva, pesticide i ostala sredstva.

Period konverzije je od dve godine kod ratarskih i povrtarskih kultura do tri godine kod dugogodišnjih zasada i voća. Nakon toga, proizvođači dobijaju **sertifikat** da je određena količina proizvoda organskog porekla. **Inspekcijski nadzori** su obavezni i rade se nekoliko puta godišnje. Trend u Evropi, našem bližem okruženju, najviše u Sloveniji, jeste zaokruživanje organskih proizvodnih procesa, učešće na festivalima hrane i uvođenje turizma na takva porodična imanja.

3.5. MESTA U KOJIMA SE GAJI I GDE BI MOGLA DA SE PROIZVODI ORGANSKA HRANA U SRBIJI

Naše zemljište je veoma pogodno za organsku proizvodnju. Najviše ovakve hrane proizvedemo u Vojvodini i Šumadiji, a ubuduće bi se naši usitnjeni posedi i nezaposleni ljudi mogli uposliti u zapadnoj i južnoj Srbiji. U Srbiji postoji 35 idealnih lokacija za proizvodnju organske hrane. To su Fruška gora, Đerdap, Tara, Kopaonik, delovi Šar planine, Prokletije, Kamaraš, Palić, Tikvara, Begečka jama, Vršačke planine, Ponjavica, Golija, Sićevačka klisura, Stara planina, Grmija, Subotička peščara, Zobnatica, Kompleks Panonija, Klisura reke Gradac, Raja, Rogot, Klisura reke Resave, Ovčarsko - kablarska klisura, Sokograd, Ozrenske livade, Park šuma Ivlje, Klisura reke Mileševke, Miruša, Dolina Pčinje, Avala, Kosmaj, Mokra gora, Radan i Vlasina.

Čuvene izreke „zdravlje na usta ulazi" svesni su Srbi. Onoliko koliko im budžet dozvoljava, toliko i konzumiraju zdravu i na prirodan način proizvedenu hranu. Sve prednosti zdrave i na tradicionalan način napravljene hrane uočavaju mnogi proizvođači, koji je prave na svom porodičnom imanju. Iako je trend proizvodnje organske hrane prisutan i u Srbijiii izjednačavaju organski hranu sa onom koja je uzgajana na tradicionalan način, što je greška.

U Srbiji uglavnom razvoj organske proizvodnje zavisi od entuzijazma pojedinca, više nego od nekog strateškog planiranja države..

4. MENADŽMENT PORODIČNE ORGANSKE FARME I ISPLATIVOST PROIZVODNJE

Da bi organska proizvodnja bila prihvatljiva za farmera, nije bitna samo motivacija, već je važan i ekonomski aspekt. Samo ako ta proizvodnja može da izdržava domaćinstvo i daje povoljan prihod proizvođaču da živi pristojno, ona može biti uspešna. Da bi bio siguran, farmer koji je zainteresovan za prelazak na organsku poljoprivredu, treba da očekuje pad prinosa u početnim godinama proizvodnje i izvestan oporavak posle tri do pet godina. Protivnici organske poljoprivrede tvrde da su organski proizvodi znatno skuplji od onih iz konvencionalne proizvodnje. To je istina samo ako se gleda površno. Više cene organskih proizvoda su pre svega posledica većeg angažovanja radne snage koja je u razvijenim zemljama veoma skupa, a s druge strane na tržištu su ovi proizvodi deficitarni, što sigurno utiče na visinu cena. Međutim ako se sagleda dublje, prema profesoru Jules Prerry-u, cene proizvoda iz konvencionalne proizvodnje su daleko više od onih koje mi direktno plaćamo, pa tako i od cena organskih proizvoda. Tu konstataciju opravdava tvrdnjom da se u obzir ne uzima cena lečenja ljudi, a ona je samo u 1996.g. u Velikoj Britaniji iznosila 2,34 milijarde funti, odnosno 208 funti po hektaru obradive površine, a oko 120 miliona funti godišnje se izdvaja za čišćenje vodotokova od pesticida. Pojava BSE je koštala 4,5 milijardi funti, ne računajući emocionalne i fizičke traume obolelih ljudi i njihovih porodica. Erozija je glavni problem u konvencionalnoj poljoprivredi i rezultat je tehnologije gajenja biljaka. U sistemima organske proizvodnje obrada zemljišta minimizira eroziju korišćenjem pokrovnih useva i zelenišnog đubrenja. Posmatrajući na ovakav način može se reći da potrošač plaća daleko skuplje proizvod iz konvencionalne proizvodnje jer je njihova prikrivena cena veoma velika.

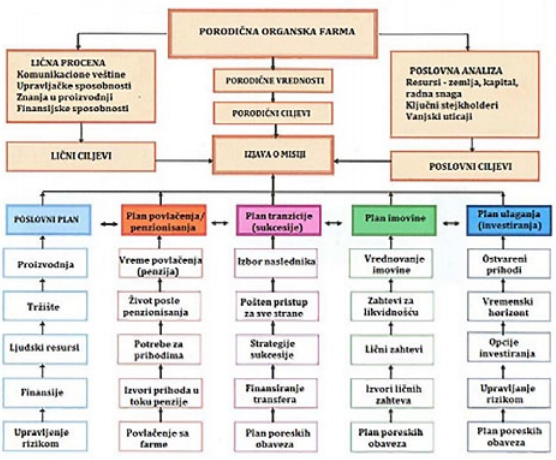
Saznanja iz analiza sprovedenih od strane Washinton State University (WSU) otkrila su da proizvođači organske hrane obično zarađuju između 22% i 35% više profita od običnih poljoprivrednika. Razlog većeg profita kod organske proizvodnje ima veze sa tim što rade sa mnogo manjim zalihama i višom cenom. Istraživanje je pokazalo da se u organskoj proizvodnji isporučuje od 10% do 18% manje proizvoda od uobičajne proizvodnje. Kompenzacija za manje useve su više cene koju konzumenti plaćaju za organski proizvod. Dok Vam za organsku hranu obično treba oko 7% veća cena kako biste bili na nuli sa troškovima proizvodnje, prodajna cena najčešće bude oko 32% od tog iznosa. Veliki disparitet takođe pomaže da se napravi razlika u ceni u troškovima rada, koja je u organskoj proizvodnji oko 7% viša od konvencionalne. Srećom, organska proizvodnja ne zahteva velike kapitalne investicije kao konvencionalna, hemijski tretirana, proizvodnja. Organski pesticidi se mogu proizvoditi lokalno, što podrazumeva manje troškove. Pošto su njihove investicije niže, slab prinos useva znači i manje finansijske gubitke.

Farmer, koji prelazi na organsku poljoprivredu, veoma efikasno može da smanji troškove, npr. reciklažom najveće moguće količine materija na farmi. Troškove radne snage može smanjiti korišćenjem preventivnih mera u zaštiti od bolesti, štetočina i korova. Troškove ulaganja može da smanji upotrebom lokalnih biljaka za pripremu sopstvenih pesticida, gajenjem životinja za sopstvenu proizvodnju đubriva, mleka, jaja i mesa, proizvodnjom sopstvene stočne hrane, deljenjem opreme i mehanizacije sa komšijama itd.

Pored finansijskih aspekata, postoje i drugi važni benefiti organske proizvodnje o kojima trebate razmisliti. Ovi benefiti uključuju *ekologiju, biodiverzitet i unapređen kvalitet zemljišta*. Bez pomoći države ova proizvodnja teško može da izdrži konkurenciju konvencionalne, jer se efekti proizvodnje ne mogu gledati kratkoročno. Uspešni farmeri su svojevrsni stratezi u planiranju i akciji. Oni traže način da jačaju konkurentnost svog malog biznisa, pa je otuda neophodno razvijati strategijski menadžment. Razvojna strategija pomaže farmeru da napravi dobar izbor između alternativnih pravaca akcije u nepredvidivom i nestabilnom okruženju. Preduzetnik - farmer može uvećati svoj profit i kreirati novu vrednost kroz različite strategije kao što su: diversifikacija, niži ukupni troškovi, rast i razvoj, specijalizacija, diferencijacija proizvoda, integracija (horizontalna i vertikalna).

Ove strategije usvojene su na samom početku ili nakon dužeg perioda rasta, a zavise od definisanih ciljeva i samih aspiracija preduzetnika. To su uglavnom strategije: održavanja pune zaposlenosti, postizanja željenog nivoa prihoda, „status-quo"pozicije, „čekati šta će se desiti", i sl. Svojevrsna anatomija i fiziologija preduzetničkog menadžmenta prikazana je na jednom mogućem poslovnom modelu male porodične farme u oblasti organske poljoprivrede.

Poslovni/planski model male porodične organske farme



Izvor: Istraživanje u toku projekta Education of Teachers in the Field of Ecological Food Production and Management, 16964-TEMPUS-1-2011-1- NLTEMPUS-JPHES.

Kao konzument već znate da organski proizvodi imaju nadmoćniji kvalitet i ukus spram konvencionalno proizvedene hrane. Zašto ne biste razmislili o pokretanju svoje lične male organske bašte kako biste uživali u kvalitetu organske hrane tokom cele godine.

5. UNAPREĐENJE ORGANSKE PROIZVODNJE U PORODIČNIM FARMAMA:

Preporuke koje se tiču unapređenja organske proizvodnje u porodičnim organskim farmama jesu sledeće:

- Iidentifikovati kapacitete i potencijalne fondove za investiranje i podršku na svim nivoima.
- Nacionalna baza podataka o kvalitetu zemljišta i pogodnosti za organsku proizvodnju.
- objediniti i unaprediti bazu podataka o dostupnom semenskom i sadnom materijalu.
- subvencijska podrška u pravcu primene inovativnih tehnologija gajenja, skladištenja, prerade organskih proizvoda.
- definisati prioritete u organskoj proizvodnji - agrobiodiverzitet, genetički resursi, genetika i oplemenjivanje bilja, socio-ekonomski aspekti.
- Uspostavljanje specijalizovanih kreditnih programa za organsku proizvodnju.
- Unapređenje kompetentnosti ovlašćenih kontrolnih organizacija u cilju ispunjavanja zahteva EU.
- horizontalno i vertikalno povezivanje u lancima organskih proizvoda - udruženja proizvođača, klasteri i zadruge, povezivanje sa lancima supermarketa.
- Treba definisati odrednice savetodavaca za organsku proizvodnju i vršiti njihov izbor.
- Podrška saradnji između istraživačkih institucija, fakulteta, instituta, poljoprivrednih savetodavnih službi i drugih zainteresovanih lica.
- Intenziviranje međunarodne saradnje kroz razmenu i umrežavanje istraživača.

6. ZAKLJUČAK

Republika Srbija ima povoljne zemljišne i klimatske uslove za organsku proizvodnju. Značaj ove proizvodnje ogleda se u tome što omogućava bolje korišćenje površina na brojnim lokacijama i područjima sa manje povoljnim

zemljišnim i klimatskim uslovima, uključujući i zemljišta lošijih fizičkih, hemijskih i drugih osobina, kao i površine sa većim nagibom. Prilikom isticanja brojnih prednosti organskog načina proizvodnje, često se ističe da prelazak na ovakav oblik proizvodnje uglavnom ne dovodi do smanjivanja ekonomskih rezultata gazdinstava, dostignutih pri uobičajenom načinu proizvodnje.

Gotovo u svim privrednim strukturama, mala gazdinstva – farmeri pokazuju naglašenu sposobnost za brzo reagovanje i tržišno adaptiranje. Oni postaju sve više tržišno orijentisani i preuzimaju rizik kako bi formirali (osvojili) novi tržišni segment. Proizvodnja za tržište je prvi odgovor farmera preduzetnika na tržišno proverenu poslovnu ideju (poslovnu priliku).

To podrazumeva opšte upravljačke veštine (veštine planiranja, strategijske veštine, marketinške veštine, finansijske veštine, veštine upravljanja vremenom) neophodne da se organizuju i u funkcionalni sklad dovedu (fizički i finansijski) resursi nužni za pokretanje male organske farme, kao i lične upravljačke veštine (veštine motivisanja, komunikacije, delegiranja zadataka/kompetencija, pregovaračke i liderske veštine), bez kojih se ne može zamisliti uspešno vođenje organizacije. Međutim, preduzetniku je potrebno mnogo više od preduzetničkih osobina i veština – znanje. Pokrenuti preduzetnički proces (malu organsku farmu) u našim uslovima, u oblasti organske poljoprivrede, za preduzetnika - farmera znači suočavanje sa sledećim najznačajnijim barijerama (rizicima): nedovoljno prohodna postojeća zakonska regulativa, pristup kapitalu, ograničeni kapacitet, institucionalne infrastrukture za podršku razvoja preduzetništva, pomanjkanje relevantnih tržišnih informacija, nedovoljno razvijene upravljačke veštine, mentalitet i stavovi koji proizlaze iz tradicije i sl. U takvim uslovima, od izuzetne važnosti je uloga države koja ima zadatak da stvara jedan stimulativan, stabilan, prohodan, održiv i za sve učesnike na tržištu jednak poslovni ambijent koji omogućava da se uspešno razvija organska proizvodnja u Srbiji. Budemo li mudri i ne dozvolimo da genetički modifikovana semena zauzmu naša plodna polja, stajemo u red sa narodima koji će svojim potomcima ostaviti ono najvrednije, a to je zdravu zemlju i zelenu Srbiju.

LITERATURA

1. Galpin M. et al. (2000): Participatory Farm Management Methods for Agriculture research and Extension: A Training Manual. The University of Reading, UK.
2. Kahan D. (2013): Entrepreneurship in Farming. Food and Agriculture Organization of the United Nations (FAO), Geneva.
3. Babović, J., (2008): Agrobiznis u organskoj proizvodnji. U Monografiji „Organska poljoprivreda". Urednici Lazić, B. i Babović, J. Institut za ratarstvo i povrtarstvo, Tom I, 41-78. Novi Sad.
4. Lazić, Branka, Lazić Sanja, (2008): Organska poljoprivreda, U Monografiji „Organska poljoprivreda" Urednici Lazić, B. i Babović, J. Institut za ratarstvo i povrtar-stvo, Tom I, 7-40. Novi Sad.
5. Pravilnik o kontroli i sertifikaciji u organskoj proizvodnji i metodama organske proizvodnje , (2011): ("Sl. glasnik RS", br. 48/11) Beograd.
6. Simić, Ivana, Ognjenović, Snežana (2012): Kako do sertifikovanog organskog proizvoda? Priručnik. Izdavač "Serbia organica". 3-2
7. Stojanović, Žaklina, Ognjanov, Galjina (2012): Strateška opredeljenja Srbije u domenu ruralnog razvoja-proizvodnja i marketing tradicionalne hrane. Ekonomske teme godina L, 1: 19-32, Niš.
8. Zakon o standardizaciji („Sl. glasnik RS", br. 36/09.) Beograd.
9. Zakon o oznakama geografskog porekla (Sl. glasnik RS., br. 18/10) Beograd.
10. Zakon o organskoj proizvodnji ("Sl. glasnik RS", br. 30/10.) Beograd.
11. ww.brcglobalstandards.com/
12. http://www.globalgap.org/uk_en/
13. http://www.hasapstandard.
14. http://www.ifs-certification.com/index.php/en/
15. http://www.iso.org/iso/home.htm
16. http://www.kvalitet.org.rs/standardi/koser
17. http://www.poljostandardi.com
18. http://www.tehnologijahrane.com/standardi/

MANAGEMENT OF ORGANIC PRODUCTION AT ORGANIC FAMILY FARM IN THE FUNCTION OF ECONOMIC DEVELOPMENT OF SERBIA

SUMMARY:

This paper describes the current status of small family organic agriculture in Serbia and examines the sector in the context of historical development, future challenges and opportunities. Organic farming aims to produce sufficient quantities of high-quality foods with rational use of natural resources and environmental protection. Organic agriculture is a sustainable, natural alternative to the intensification of production methods and represents the entire production management system that promotes the recovery of ecosystem.

Organic agriculture is a sustainable, natural alternative to the intensification of production methods and represents the entire production management system that promotes the recovery of ecosystem. Interest in organic products is growing, which is reflected in the market for organic products that in the past ten years has increased three times. The EU Member States, despite its own substantial production continues to show the need for imports of organic products. Serbia can use their skill to place significant amounts of organic products to foreign markets. The encouraging fact is that the areas under organic production in Serbia in recent years have increased by close to 30%.

Organic production, although it is not more profitable than conventional production, has an economic justification. It is optimistic that it will continue to develop. If we add to the organic production system friendly to natural resources and the environment, and the products are of the highest quality, then there is a common interest to find an opportunity to improve the economics of production.

Establish a family organic farm in our environment, in the field of organic agriculture for entrepreneurs - farmers' means of coping with the following major barriers (risks): lack of passable current legislation, access to capital, limited capacity, institutional infrastructure to support the development of entrepreneurship, lack of relevant market information insufficiently developed management skills, mentality and attitudes that stem from tradition and Fig. In such circumstances, the paramount role of the state, this has the task of creating a stimulating, stable, walkable, sustainable for all market participants equal to the economic environment and to successfully develop organic production in Serbia. If we are wise and do not allow genetically modified seeds take our fertile fields, stopping in line with peoples to their offspring leave the most precious thing, and that is healthy and green land.

Key words: *management, organic farming, family farms.*

Stručni rad
UDK: 657.3
Rad zaprimljen: 11. 04. 2016.
Rad prihvaćen: 04. 05. 2016.

NAKNADNA ULAGANJA U DUGOTRAJNU MATERIJALNU IMOVINU – DOGRADNJA ILI ODRŽAVANJE

Tajana Kramar Šandl, univ. spec. oec.
Krako-Revizija d.o.o., Zagreb, Republika Hrvatska
Ksenija Kramar, dipl. oec.
Krako-Revizija d.o.o., Zagreb, Republika Hrvatska
krako@zg.t-com.hr

SAŽETAK RADA:

Pod dugotrajnom imovinom podrazumijeva se imovina društva koju društvo posjeduje za potrebe poslovanja, a ne s namjerom prodaje. Najčešći oblici dugotrajne materijalne imovine su: zemljišta, građevinski objekti, postrojenja i oprema, transportna sredstva, alati i pogonski inventar, itd. Računovodstveni postupci u svezi dugotrajne materijalne imovine, uređeni su zahtjevima HSFI-a 6 – Dugotrajna materijalna imovina i MRS-a 16 – Nekretnine, postrojenja i oprema. Tretman naknadnih izdataka u svezi korištenja dugotrajne materijalne imovine uređen je zahtjevima MRS-a 16, koji ih dijeli na one koji terete rashode razdoblja i one koji se priznaju u knjigovodstveni iznos dugotrajne materijalne imovine odnosno koji se kapitaliziraju.

Ključne riječi: *dugotrajna imovina, održavanje, dogradnja, evidencije, financijski izvještaji*

1. DUGOTRAJNA MATERIJALNA IMOVINA

Prema odredbama HSFI-a 6[1] i MRS-a 16[2] dugotrajna materijalna imovina je imovina koju poduzetnik posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba i usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, koja se očekuje koristiti dulje od jednog razdoblja, odnosno to je ona imovina koja

[1] HSFI 2016 Dugotrajna materijalna imovina, Narodne Novine 86/15

[2] HSFI 2016 Nekretnine, postrojenja i oprema, Narodne Novine 86/15

je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva. Dugotrajna imovina obuhvaća zemljišta, građevinske objekte, postrojenja i opremu, alate, pogonski inventar, namještaj, transportna sredstva, dugotrajnu biološku imovinu, predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostalu dugotrajnu materijalnu imovinu. Nakon početnog priznavanja dugotrajna imovina može se iskazati po trošku umanjenom za ispravak vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja ili alternativno po revaloriziranoj vrijednosti (vodeći pri tome računa o računovodstvenom i poreznom aspektu). Ostatak vrijednosti i vijek uporabe imovine treba preispitati barem jednom na kraju svake poslovne godine (promjena procjene), pri čemu je vijek uporabe određen vremenom u kojem poduzetnik očekuje koristiti imovinu, a odabranje metode amortizacije (linearna, degresivna i funkcionalna) potrebno je dosljedno primjenjivati.

Vrednovanje dugotrajne materijalne imovine nakon početnog priznavanja vrši ili metodom troška (dugotrajna materijalna imovina se amortizira, iskazuje se po trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja) ili primjenom metode revalorizacije i primjenjuje se na onu dugotrajnu materijalnu imovinu čija se fer vrijednost nakon početnog priznavanja može pouzdano izmjeriti (dugotrajna materijalna imovina se iskazuje po revaloriziranoj vrijednosti (fer vrijednost dugotrajne materijalne imovine umanjena za kasnije akumuliranu amortizaciju i kasnije akumulirane gubitke od umanjenja)).

Prema odredbama HSFI 6 i MRS 16, amortizacija imovine započinje kada je imovina "spremna za uporabu" tj. kad se nalazi na lokaciji i u uvjetima koji su potrebni za njezino korištenje, dok prema odredbama članka 12. Zakona o porezu na dobit[3] amortizacija počinje od slijedećeg mjeseca od kako je sredstvo stavljeno u uporabu. Slijedom odredbi navedenih standarda, amortizacija prestaje kad se sredstvo prestaje koristiti i kad se povlači iz uporabe, odnosno kad je u cijelosti amortizirano, dok se prema Zakonu o porezu na dobit amortizacija obračunava do kraja mjeseca u kojemu je sredstvo otuđeno (prodano, poklonjeno, rashodovano…), stavljeno izvan uporabe funkcije kada je dugotrajna imovina razvrstana kao imovina koja se drži za prodaju. Također, svaki dio pojedine dugotrajne materijalne imovine koji je značajan u odnosu na ukupne troškove pojedine dugotrajne materijalne imovine treba amortizirati zasebno, a prema odredbama članka 12. Zakona o porezu na dobit amortizacija se obavlja primjenom linearne metode.

Slijedom poreznog propisa, osnovica za amortizaciju je nabavna vrijednost (trošak nabave dugotrajne imovine) ili trošak proizvodnje ako je zgrada izgrađena (stroj proizveden) u vlastitoj izvedbi unutar poduzeća ili revalorizirana vrijednost dugotrajne imovine (fer vrijednost – najčešće tržišna vrijednost).

[3] Zakon o porezu na dobit, Narodne Novine 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14

Amortizacija se obračunava pojedinačno za svaki predmet dugotrajne materijalne imovine uz primjenu amortizacijskih stopa iz članka 12. Zakona o porezu na dobit. Ne priznaju se rashodi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost, a rashodima poreznog razdoblja ne smatraju se rashodi koji nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika niti su posljedica obavljanja djelatnosti (članak 5., stavak 6. Zakona o porezu na dobit).

2. PRIZNAVANJE IMOVINE DRUŠTVA

Priznavanje nekretnina, postrojenja i opreme kao imovine društva povezano je sa zadovoljavanjem određenih kriterija. Prema točki 7. MRS-a 16 i točki 6.19. HSFI 6, trošak nekog predmeta nekretnina, postrojenja i opreme treba priznati kao imovinu ako, i samo ako:

a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s predmetom pritjecati društvu,
b) se trošak predmeta može pouzdano izmjeriti.

Isti kriteriji primjenjuju se i prilikom nastanka naknadnih izdataka po ovoj imovini; kada su zadovoljeni prethodni kriteriji ovi izdaci se priznaju kao povećanje knjigovodstvene vrijednosti imovine, a kada navedeni uvjeti nisu zadovoljeni nastali izdatak se priznaje kao trošak.

3. TROŠKOVI ODRŽAVANJA

Prema točki 12. MRS-a 16 i točki 7.32 HSFI 6 kao nabavna vrijednost ili povećanje nabavne vrijednosti dugotrajne materijalne imovine NE priznaju se troškovi redovnog održavanja dugotrajne materijalne imovine (tzv. svakodnevni troškovi). Troškovi redovnog održavanja:

1. priznaju se kao rashodi razdoblja dinamikom njihovog nastanka,
2. uključuju prvenstveno troškove rada i potrošnog materijala

Izdacima koji terete rashode tekućeg razdoblja smatraju se izdaci za tekuće održavanje i investicijsko održavanje. Troškovi održavanja dugotrajne materijalne imovine, najčešće su popravci dugotrajne materijalne imovine koji se obavljaju u kraćim vremenskim razmacima, te nisu značajni. Pod popravcima podrazumijevamo manje servisne popravke ili zamjenu određenih potrošnih dijelova, čišćenje strojeva, bojanje površina, itd,. Za razliku od tekućih popravaka, popravke koji se obavljaju u vremenskim intervalima dužim od godine dana, smatramo troškovima investicijskog održavanja. Rezerviranja za troškove investicijskog održavanja ne priznaju se u računu dobiti i gubitka jer za takve troškove ne postoji sadašnja obveza kao rezultat nekog prošlog događaja.

4. NAKNADNA ULAGANJA U DUGOTRAJNU IMOVINU – TROŠAK ODRŽAVANJA

Postoje naknadna ulaganja koja ne povećavaju vijek trajanja dugotrajne imovine, te ne povećavaju vrijednosti dugotrajne imovine i u poslovnim se knjigama ne evidentiraju kao povećanje vrijednosti dugotrajne imovine, već kao trošak održavanja. U primjeru koji slijedi prikazat ćemo kako prepoznati radi li se o trošku održavanja ili ne, te kako se isti evidentira u poslovnim knjigama.

Primjer 1[4]. :

U poslovnim knjigama „ABC" d.o.o. na pozicijama dugotrajne materijalne imovine na posebnom kontu evidentiran je proizvodni pogon star 20 godina. Tijekom godine (10 godina vijeka uporabe) u tom proizvodnom pogonu obnovljen je krov koji je bio oštećen požarom koji je zahvatio susjedni pogon „XYZ" d.o.o., te se proširio na krov „ABC" d.o.o., te je zamijenjena stolarija. Za obavljene radove od izvođača su primljeni ulazni račun na 100.000,00 kn za krovište, te za stolariju na iznos od 2.000.000,00 kn sa iskazanim prijenosom porezne obveze sukladno odredbama čl.75, st.3 točka a) Zakona o porezu na dodanu vrijednost[5]. Treba li evidentirati vrijednost obavljenih radova u poslovnim knjigama kao povećanje vrijednosti proizvodnog pogona ili kao rashod razdoblja?

Tretman[6] naknadnih izdataka u svezi korištenja dugotrajne materijalne imovine uređen je zahtjevima MRS-a 16 i HSFI 6, koji ih dijeli na one koji terete rashode razdoblja i one koji se priznaju u knjigovodstveni iznos dugotrajne materijalne imovine odnosno koji se kapitaliziraju. Sukladno načelu priznavanja dugotrajne materijalne imovine, te prema zahtjevima računovodstvenih standarda, trošak nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine priznaje se u knjigovodstvenu vrijednost ako su zadovoljena oba uvjeta priznavanja iz odlomka 2 ovog članka, odnosno ako je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s predmetom pritjecati društvu, odnosno da se trošak predmeta može pouzdano izmjeriti.

Sukladno navedenim načelima priznavanja vrijednosti dugotrajne materijalne imovine te sukladno MRS-u 16 i HSFI 6 [7], poduzetnici neće kao nabavnu vrijednost ili povećanje nabavne vrijednosti dugotrajne materijalne imovine

---

4 Zadatak prilagođen prema zadatku Dr.sc. Remenarić Branka, članak „Računovodstveni tretman tekućeg i investicijskog održavanja", Računovodstvo i financije, 09/2014, str.16-19

5 Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne Novine 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14

6 Zaloker Domagoj, članak „Kapitalizacija naknadnih izdataka na dugotrajnoj materijalnoj imovini", FiP 8/2010

7 Prema MRS-u 16 i HSFI 6 , trošak servisiranja ili tehničkog održavanja postrojenja i opreme obično predstavlja rashod jer se njime obnavlja, a ne povećava, izvorno procijenjeni standard uspjeha

priznavati troškove redovnog održavanja dugotrajne materijalne imovine. Takve vrste redovnih izdataka poduzetnici priznaju kao rashode razdoblja dinamikom njihovog nastanka.

Odredom točke 16.12. HSFI 16 – Rashodi, rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka kada smanjenje budućih ekonomskih koristi proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza i koje se može pouzdano izmjeriti, a što znači da se priznavanje rashoda pojavljuje istodobno s priznavanjem povećanja obveza ili smanjenja imovine.

Također, prema točki 16.13. HSFI 16, rashodi se priznaju u računu dobiti i gubitka na temelju izravne povezanosti između nastalih troškova i određene stavke prihoda, pri čemu se ovaj proces obično naziva sučeljavanje rashoda s prihodima, a uključuje istodobno ili kombinirano priznavanje prihoda i rashoda koji proizlazi izravno ili zajednički iz istih transakcija ili drugih događaja (primjerice, razni elementi rashoda koji čine trošak prodanih proizvoda priznaju se istodobno kad i prihod od prodaje proizvoda).

Prije knjiženja računa potrebno je utvrditi o kakvim se izdacima radi. Zamjena stolarije evidentirat će se kao povećanje vrijednosti poslovnog pogona, budući da je sama stolarija na početku bila evidentirana kao zasebna amortizirajuća jedinica, te je u trenutku zamjene bila u potpunosti amortizirana. Popravak krova tretirat će se kao trošak razdoblja, te će se evidentirati kao rashod razdoblja, iz razloga što do zamjene nije došlo uslijed redovnog trošenja krova, nego uslijed nepredviđene i izvanredne situacije. Samim time zamjena krova nije povećala vrijednost krova. Prema tome, smatramo da obnova krovišta na proizvodnom pogonu ne poboljšava standard uspjeha pogona prije samog kretanja u obnovu prozora, nego samo osigurava održavanje postojećeg kapaciteta i korisnog vijeka trajanja, odnosno, omogućava da se i dalje održi jednaki priljev ekonomskih koristi koje su se ostvarivale i prije same obnove prozora. Stoga bi se izdatak obnove krovišta trebao u poslovnim knjigama iskazati kao rashod razdoblja, dok izdatak promjene stolarije treba evidentirati kao povećanje dugotrajne materijalne imovine.

Knjiženje:

OPIS	KONTO	Duguje	Potražuje
Obveze prema dobavljačima	#220		2.100.000
Pretporez po ulaznim računima - tuzemni prijenos porezne obveze	#140	525.000	
Obaveza za PDV po ulaznim računima - tuzemni prijenos porezne obveze	#240		525.000
Trošak održavanja	#412	100.000	
Proizvodni pogon	#030	2.000.000	

5. DOGRADNJA DUGOTRAJNE IMOVINE

Da bi se određeni izdaci smatrali dogradnjom dugotrajne materijalne imovine, takvi izdaci bi trebali poboljšati stanje imovine i to iznad njezinog procijenjenog standarda uspjeha u trenutku prije samog nastanka naknadnog izdatka. Prilikom odluke o priznavanju naknadnih izdataka u knjigovodstvenu vrijednost imovine poduzetnici ne uzimaju u obzir poboljšanje standarda uspjeha[8] imovine procijenjenog pri početnom priznavanju, budući da se standard uspješnosti može i smanjivati korištenjem imovine, nego se procjenjuje hoće li naknadni izdaci poboljšati procijenjen standard uspjeha imovine neposredno prije samog nastanka naknadnog izdatka. Izdaci za dogradnju dugotrajne materijalne imovine koji se priznaju u njezinu knjigovodstvenu vrijednost su zamjena bitnih dijelova u redovnim vremenskim intervalima, te veliki redovni pregledi koji su bitni za daljnje korištenje dugotrajne imovine.

6. NAKNADNA ULAGANJA U DUGOTRAJNU IMOVINU – DOGRADNJA DUGOTRAJNE IMOVINE

Postoje naknadna ulaganja koja povećavaju vijek trajanja dugotrajne imovine, a samim time povećavaju i vrijednost te imovine. Iz tog se razloga takva ulaganja u poslovnim knjigama evidentiraju kao povećanje vrijednosti dugotrajne imovine. U primjeru koji slijedi prikazati ćemo kako evidentirati dogradnju dugotrajne imovine u poslovnim knjigama, te kako odrediti radi li se o dogradnji ili održavanju.

Primjer 2:

Društvo XYZ d.o.o. kupilo je stroj za proizvodnju žarulja 30.01.2014.godine. Procijenjeni rok trajanja dugotrajne imovine je 10 godina, te je određena amortizacijska stopa od 10%. Primljen je račun od dobavljača na svotu 250.000,00 kn s uračunanim PDV-om. No, u međuvremenu je na snagu stupio novi pravilnik o tome kako sama žarulja treba izgledati i što treba sadržavati kako bi bila učinkovitija, te je društvo XYZ d.o.o. bilo primorano kupiti još jednu komponentu stroja, bez koje ne bi mogli ispuniti norme koje je propisao pravilnik. 28.03.2015. godine primljen je račun od dobavljača za tu komponentu u iznosu od 50.000,00 kn sa uračunanim PDV-om. Obzirom da bez naknadno kupljene komponente stroj ne može proizvesti odgovarajuće proizvode, Društvo XYZ d.o.o. će komponentu knjižiti kao dogradnju te dugotrajne imovine i samim time će poboljšati stanje imovine, ostvariti će ekonomske koristi u budućnosti, te će se produžiti radni vijek stroja.

[8] Točka 26, MRS-a 16; t.19 HSFI 6

Knjiženje:

OPIS	KONTO	Duguje	Potražuje
Knjiženo u 2014. godini			
Strojevi i alati u vezi sa strojevima u pogonima i radionicama za obradu i preradu	#031	200.000	
Pretporez po ulaznim računima 25%	#140	50.000	
Dobavljači dobara 30.01.2014.	#220		250.000
Amortizacija strojeva (200.000 x 10% x 11/12)	#039		18.333
Trošak amortizacije	#431	18.333	
Knjiženo u 2015. godini			
Strojevi i alati u vezi sa strojevima u pogonima i radionicama za obradu i preradu	#031	40.000	
Pretporez po ulaznim računima 25%	#140	10.000	
Dobavljači dobara 28.03.2015.	#220		50.000
Amortizacija strojeva (200.000 x 10% x 3/12)	#039		5.000
Amortizacija strojeva (240.000 x 10% x 9/12)	#039		18.000
Trošak amortizacije	#431	23.000	

7. UTJECAJ KRIVOG EVIDENTIRANJA ULAGANJA U DUGOTRAJNU IMOVINU NA FINANCIJSKE IZVJEŠTAJE

Najčešće, krivim evidentiranjem ulaganja u dugotrajnu imovinu, dolazi do podcjenjivanja ili precjenjivanja bilance, odnosno računa dobiti i gubitka. Da je knjigovodstvo „ABC" iz primjera 1. knjižilo ulaganje u krovište kao dogradnju, a ne kao rashod razdoblja, rashodi bi bili podcijenjeni za razliku između troška održavanja i amortizacije koja bi se obračunala za to ulaganje u određenom periodu. Također, sama bilanca bi bila precijenjena za razliku između ulaganja u dugotrajnu imovinu (100.000 kn) i amortizacije za to ulaganje. S tim u vezi, na kraju godine, rezultat bi bio veći upravo za razliku troška održavanja i amortizacije, te bi time društvo imalo veći rezultat poslovne godine, iz kojeg bi proizašla veća obaveza plaćanja poreza na dobit. Da je „ABC" evidentiralo izdatak za popravak krova kao povećanje vrijednosti proizvodnog pogona tada bi prije toga „ABC" trebalo provesti vrijednosno usklađenje poslovnog pogona, pri čemu bi iznos vrijednosnog usklađenja odgovarao izdatku za popravak.

OPIS	KONTO	Duguje	Potražuje
Obveze prema dobavljačima	#220		2.100.000
Pretporez po ulaznim računima - prijenos porezne obveze	#140	525.000	
Obveza za PDV - prijenos porezne obveze	#240		525.000
Trošak održavanja	#412	100.000	
Proizvodni pogon	#030	2.000.000	
BILANCA NA DAN 31.12.20XX.			
1. Dugotrajna materijalna imovina	2.000.000	1. Gubitak poslovne godine	-100.000
Proizvodni pogon	2.000.000	2. Kratkoročne obveze	2.625.000
2. Potraživanja od države	525.000	Obveze prema dobavljačima	2.100.000
Potraživanja za pretporez	525.000	Obveza za PDV	525.000
UKUPNO AKTIVA	2.525.000	UKUPNO PASIVA	2.525.000
RAČUN DOBITI I GUBITKA ZA PERIOD OD 1.1.-31.12.20XX			
Rashodi razdoblja		100.000	
Gubitak razdoblja		-100.000	
Napomena: Iskazan je gubitak poslovne godine, budući da u primjeru nemamo iskazane prihode			

OPIS	KONTO	Duguje	Potražuje
Obveze prema dobavljačima	#220		2.100.000
Pretporez po ulaznim računima - prijenos porezne obveze	#140	525.000	
Obveza za PDV - prijenos porezne obveze	#240		525.000
Proizvodni pogon - stolarija	#030	2.000.000	
Proizvodni pogon - krovište	#030	100.000	
Amortizacija	#039		10.000
Trošak amortizacije	#431	10.000	
BILANCA NA DAN 31.12.20XX.			
1. Dugotrajna materijalna imovina	2.090.000	1. Gubitak poslovne godine	-10.000
Proizvodni pogon	2.090.000	2. Kratkoročne obveze	2.625.000
2. Potraživanja od države	525.000	Obveze prema dobavljačima	2.100.000
Potraživanja za pretporez	525.000	Obveza za PDV	525.000
UKUPNO AKTIVA	2.615.000	UKUPNO PASIVA	2.615.000
RAČUN DOBITI I GUBITKA ZA PERIOD OD 1.1.-31.12.20XX			
Rashodi razdoblja		10.000	
Gubitak razdoblja		-10.000	

Isto tako, da je knjigovodstvo društva iz primjera 2. knjižilo dogradnju stroja na trošak održavanja, rashodi društva bi bili precijenjeni za 22.000 kn (konto #031 40.000 kn – konto #039 18.000 kn) dok bi istovremeno bilanca društva bila podcijenjena za isti iznos. Krivim evidentiranjem ulaganja društvo

bi ostvarilo lošiji rezultat poslovne godine, budući da bi im rashodi bili viši, te bi samim time ostvarilo manju dobit poslovne godine.

KNJIŽENO				PROJEKCIJA KNJIŽENJA			
OPIS	KONTO	Duguje	Potražuje	OPIS	KONTO	Duguje	Potražuje
Strojevi i alati	#031	40.000		Trošak održavanja - Strojevi i alati	#412	40.000	
Pretporez po ulaznim računima	#140	10.000		Pretporez po ulaznim računima	#140	10.000	
Dobavljači	#220		50.000				
Akumulirana amortizacija strojeva	#039		18.000	Dobavljači	#220		50.000
Trošak amortizacije	#430	18.000					
BILANCA NA DAN 31.12.2015.				BILANCA NA DAN 31.12.2015.			
1. Dugotrajna materijalna imovina	22.000	1. Gubitak poslovne godine	-18.000	1. Dugotrajna materijalna imovina	0	1. Gubitak poslovne godine	-40.000
Strojevi i alati	22.000	2. Kratkoročne obveze	50.000	Strojevi i alati	0	2. Kratkoročne obveze	50.000
2. Potraživanja od države	10.000	Obveze prema dobavljačima	50.000	2. Potraživanja od države	10.000	Obveze prema dobavljačima	50.000
Potraživanja za pretporez	10.000			Potraživanja za pretporez	10.000		
UKUPNO AKTIVA	32.000	UKUPNO PASIVA	32.000	UKUPNO AKTIVA	10.000	UKUPNO PASIVA	10.000
RAČUN DOBITI I GUBITKA ZA PERIOD OD 1.1.-31.12.2015				RAČUN DOBITI I GUBITKA ZA PERIOD OD 1.1.-31.12.2015			
Rashodi razdoblja			18.000	Rashodi razdoblja			40.000
Gubitak razdoblja			-18.000	Gubitak razdoblja			-40.000
Napomena: Iskazan je gubitak poslovne godine, budući da u primjeru nemamo iskazane prihode							

8. ZAKLJUČAK

Pri procjeni je li pri naknadnim ulaganjima u dugotrajnu materijalnu imovinu riječ o povećanju vrijednosti imovine na koju se ulaganje odnosi ili o troškovima održavanja bitno je uzeti u obzir da ukoliko se tim ulaganjem povećava uporabna vrijednost imovine, osigurava iskorištenost kapaciteta imovine i pruža veća kvaliteta dobara ili usluga, te se osigurava pritjecanje budućih

ekonomskih koristi tada se radi o dogradnji dugotrajne imovine. U protivnom, ukoliko nisu ispunjeni navedeni uvjeti smatra se da se radi o troškovima održavanja koji terete troškove razdoblja.

LITERATURA

1. Prof. dr. sc. Vinko Belak, Mr. sc. Šime Guzić, dipl. oec. i ovl. rač., članak „Naknadna ulaganja u dugotrajnu materijalnu imovinu i razgraničenje od troškova razdoblja", Računovodstvo, revizija i financije, 9/2006., str.25-31
2. Cirkveni Tamara, mag.oec, univ.spec,oec., članak „Računovodstvo dodatnih ulaganja u dugotrajnu materijalnu imovinu", Računovodstvo, revizija i financije, ožujak 2011., str.54-57
3. Mr.sc.Čevizović Ivan, članak „Priznavanje i mjerenje nekretnina, postrojenja i opreme", Računovodstvo i financije, studeni 2011., str.47-51.
4. Hrvatski Standardi Financijskog Izvještavanja 2016, Narodne Novine 86/15
5. Dr.sc. Remenarić Branka, članak „Računovodstveni tretman tekućeg i investicijskog održavanja", Računovodstvo i financije, 09/2014, str.16-19
6. Zakon o porezu na dobit, Narodne Novine 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14
7. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne Novine 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14
8. Zaloker Domagoj, članak „Kapitalizacija naknadnih izdataka na dugotrajnoj materijalnoj imovini", FiP 8/2010, str. 22-29.

SUBSEQUENT INVESTMENTS IN FIXED ASSETS – ADDITIONS OR MAINTENANCE

SUMMARY:

All assets company has for their own purpose and not for intentional sale is called fiex asset. Most common forms of fixed asset are: land, buildings, plants and machinery, tools, plant inv. and means of transportation, etc.. Accounting procedures for fixed asset are set according rules of HSFI 6 – Fixed asset and MRS 16 – Buildings, plants and machinery. According MRS 16, treatment of subsequent expenditure of fixed asset separate them on costs of a period and on the one that are capitalized.

Key words : *fixed asset , maintenance , upgrade , records , financial statement*

Stručni rad
UDK: 336.2
Rad zaprimljen: 14. 04. 2016.
Rad prihvaćen: 06. 05. 2016.

TRGOVINA SEKUNDARNIH SIROVINA KAO PREDMET OPOREZIVANJA

Prof. Zdravka Petković,
Beogradska poslovna škola – Visoka škola strukovnih studija, Beograd, Srbija
zdravka.petkovic@bbs.edu.rs
Prof. Radica Jovanović,
Beogradska poslovna škola – Visoka škola strukovnih studija, Beograd, Srbija
radica.jovanovic@bbs.edu.rs
Aleksandra Nedeljković
Kreativno pero – obrazovna institucija, Beograd, Srbija

SAŽETAK RADA:

Siva ekonomija je prisutna na mnogim poljima ekonomske aktivnosti. Kao uzroci sive ekonomije najčešće se navode korupcija i neefikasnost javne administracije, visoka poreska opterećenja, nedovoljna kontrola (tržišna inspekcija, poreska inspekcija, itd.), mali rizik u odnosu na očekivanu dobit, visoka nezaposlenost, niska primanja i pad životnog standarda.

Analizom transakcija koje su prijavljene kao sumnjive, a izvršene su po osnovu prometa robe i usluga, uočeno je da najveći broj njih ima za prethodno krivično delo poresku utaju.

Izbegavanje plaćanja poreza i drugih dažbina koje predstavljaju javni prihod najčešće se vrši prikazivanjem lažnog prometa preko fantomskih preduzeća, falsifikovanjem dokumentacije i ubacivanjem krijumčarene robe ili robe proizvedene na crno u legalne tokove preko preduzeća.

Na visok nivo poreskih utaja utiče i to što se značajan deo poslovanja odvija u gotovini, a sa ciljem da se izbegne porez. Prema zapažanjima Poreske uprave, gotovinske transakcije u značajnim iznosima obavljaju se kod privrednih subjekata koja se bave spoljnom trgovinom, otkupom sekundarnih sirovina i poljoprivrednih proizvoda, kao i kod lica koja se bave građevinom. Navedene delatnosti okarakterisane su i kao visoko

rizične kada je u pitanju izbegavanje plaćanja poreza. Veliki deo gotovine se povlači iz legalnih tokova, a novac se dalje koristi za finansiranje raznih drugih oblika sive ekonomije.

Ključne reči: *sekundarne sirovine, utaja poreza, oporezivanje*

1. SPECIFIČNOSTI I ZLOUPOTREBE

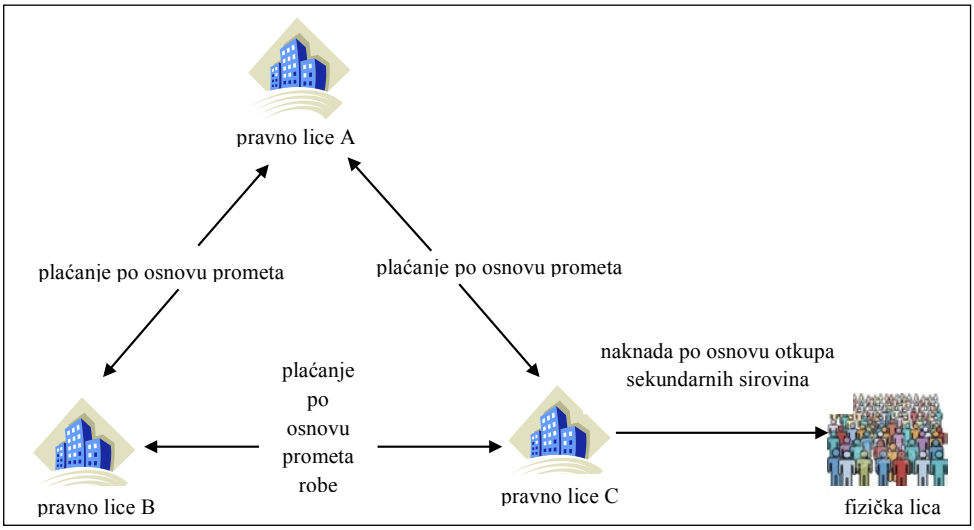
S vremena na vreme smo čuli na vestima ili pročitali u novinama kako je preko noći nestala neka količina bakarnih kablova i druge opreme ukradene iz trafostanica, krajnje bezobzirno i bahato skidani telekomunikacioni i napojni kablovi sa pruga, sečene šine i slično.

Isto tako smo čuli kako se neko povredio padom u otvoren šaht čiji je poklopac preko noći završio na nekom stovarištu i postao sekundarna sirovina. Kradu se krovovi sa zgrada, crkava, oluci, biste sa spomenika i groblja i sve ono što može da se preradi, pretopi i ima bilo kakvu vrednost na sivom tržištu. Da ne spominjemo javna industrijska preduzeća koja ne rade godinama, čerupaju se svakodnevno jer pored mašinerije i inventara koji je odavno iznesen značajnu vrednost predstavlja i najmanji metalni otpadak, koji uglavnom završi na crnom tržištu sekundarnih sirovina.

Primeri o ovakvim slučajevima su brojni.Neko bi pomislio kako se tom trgovinom samo bave ljudi koje vidimo kako sakupljaju stare stvari, ali prava pozadina je mnogo kompleksnija i ozbiljnija. Prave velike finansijske transakcije koje dosežu do nekoliko miliona dinara obavljaju se preko raznih firmi kojima upravljaju mnogo ozbiljnije i organizovanije grupe ljudi.Bilo da su u pitanju sitne krađe, bilo da su velike finansijske malverzacije, štete su ogromne kako za pojedince, tako i za društvo i državu u celini.

Najčešće se radi o pokušajima da se novac transferiše preko računa većeg broja pravnih lica za koje se sumnja da su fantomske, po osnovu prometa roba i usluga da bi na kraju bio podignut od strane jednog ili više međusobno povezanih fizičkih lica. Takođe je primećena i pojava osnivanja pravnih lica koja se registruju za otkup sekundarnih sirovina. Pravna lica se koriste isključivo za „izvlačenje“ gotovine sa računa i nakon ostvarenog određenog prometa brzo se gase. Sredstva, koja se izvlače sa računa po osnovu prometa robe i usluga, najčešće završavaju na računima fizičkih lica, koja ih odmah zatim gotovinski podižu.

Slika 1.: Način na koji se izvlače sredstva sa računa po osnovu prometa robe i usluga



Izvor: Autori

Fantomske firme koje se registruju namenski za određeni posao i period, gase se posle određenog ostvarenog prometa i tako nema više mogućnosti ulaženja u trag celom lancu prevare.

2. PROMET SEKUNDARNIH SIROVINA KAO PREDMET OPOREZIVANJA

Promet i otkup sekundarnih sirovina možemo posmatrati iz ugla tri poreska zakona. To su:

1. ***Zakon o porezu na dodatu vrednost***,[1] kojim se uređuje poreski tretman prometa sekundarnih sirovina koji vrši obveznik PDV, kao i dužnost obveznika PDV da nadležnom poreskom organu dostavi obaveštenje o licu koje nije obveznik PDV, a koje mu je u prethodnih 12 meseci isporučilo sekundarne sirovine u vrednosti većoj od 1.000.000,00 dinara;
2. ***Zakon o porezu na dobit pravnih lica,***[2] kojim se uređuje plaćanje poreza po odbitku prilikom otkupa otpada i sekundarnih sirovina od rezidentnih i nerezidentnih pravnih lica;

[1] „Sl.glasnik RS", br.142/14, 83/15
[2] "Sl.glasnik RS", br.142/14, 112/15

3. ***Zakon o porezu na dohodak građana***,[3] kojim se uređuje oporezivanje dohotka fizičkih lica koja se bave sakupljanjem i prodajom sekundarnih sirovina.

Sa ova tri zakona Republika Srbija je pokušala da obuhvati sve učesnike u prometu sekundarnih sirovina, kako pravna lica tako i fizička. Namera je očigledna i ogleda se u uključivanju što većeg broja učesnika u legalne tokove trgovine što bi rezultiralo suzbijanjem sive ekonomije i nelegalne trgovine sekundarnim sirovinama.Međutim, praksa se uveliko razlikuje od teorije. Saznanja iz pojedinih predmeta govore o visini utajenog poreza od nekoliko desetina miliona dinara.

Analizirajući načine oporezivanja prometa sekundarnih sirovina iz sva tri pomenuta ugla poreskih zakona, dolazi se do saznanja da je na ove finansijske transakcije primenjen poseban način oprezivanja što upravo pokazuje napor i nameru za suzbijanjem malverzacija.

2.1. PORESKI TRETMAN PROMETA SEKUNDARNIH SIROVINA IZ UGLA ZAKONA O PDV-U REPUBLIKE SRBIJE

U skladu sa opštim pravilima Zakona o PDV, Republike Srbije, promet sekundarnih sirovina, kao promet dobara, smatra se predmetom oporezivanja PDV. To znači, ako promet vrši obveznik PDV i ako se u konkretnom slučaju ne može primeniti neko od opštih poreskih oslobođenja propisanih Zakona o PDV, promet sekundarnih sirovina na teritoriji Republike Srbije je oporeziv PDV. Isti slučaj je i sa prometom usluga koje su neposredno povezane sa prometom sekundarnih sirovina.

Dakle, promet dobara koja se smatraju sekundarnim sirovinama i usluga koje se smatraju uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama nije oslobođen PDV, već je obaveza obračunavanja PDV, u tačno određenim slučajevima, prebačena na teret primaoca tih dobara i usluga(tzv. sistem obrnute naplate ili sistem obrnutog terećenja (reverse charge), odnosno interni obračun). Ovaj sistem oporezivanja predstavlja izuzetak od opšteg pravila da PDV obračunava obveznik PDV koji vrši promet dobara i/ili usluga.

Prema tome, kod oporezivanja prometa sekundarnih sirovina koji se vrši između dva obveznika PDV, poreskim dužnikom se smatra obveznik PDV kojem je promet izvršen. Da bi se u konkretnom slučaju primalac (kupac) sekundarnih sirovina ili usluga neposredno povezanih sa sekundarnim sirovinama smatrao poreskim dužnikom za taj promet, moraju biti ispunjeni sledeći uslovi:

1) da se promet vrši između dva obveznika PDV i

[3] "Sl.glasnik RS",br.68/14, 112/15

2) da se dobro, odnosno usluga, u smislu propisa kojima se uređuje oporezivanje potrošnje PDV, smatra sekundarnom sirovinom, odnosno uslugom koja je neposredno povezana sa sekundarnim sirovinama.

Koja dobra se, smatraju sekundarnim sirovinama i koje usluge se, smatraju uslugama koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, uređeno je Pravilnikom o utvrđivanju sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, u smislu Zakona o porezu na dodatu vrednost.[4]

Za potrebe utvrđivanja poreskog dužnika za konkretan promet,smatraju se **samo ona dobra** koja su kao takva izričito navedena u Pravilniku i kod utvrđivanja da li se neko dobro smatra sekundarnom sirovinom nema **mesta analogiji niti** širokim **tumačenjima**, niti se u obzir mogu uzimati drugi propisi.

Što se tiče nastanka poreske obaveze i izdavanja računa, poreska obaveza za obveznika PDV - primaoca sekundarnih sirovina, odnosno usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama,**nastaje danom:**

- kada mu je izvršen promet predmetnih dobara i/ili usluga, i
- kada je u novcu platio naknadu ili deo naknade pre prometa dobara i usluga (kada je izvršio avansno plaćanje).

S obzirom da obveznik PDV koji vrši promet dobara koja se smatraju sekundarnim sirovinama, odnosno usluga koje su neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama, ne obračunava PDV za taj promet, u računu koji izdaje za promet predmetnih dobara i usluga obveznik PDV ne iskazuje podatke o iznosu osnovice za obračunavanje PDV, stopi PDV koja se primenjuje i iznosu obračunatog PDV, već iskazuje ukupan iznos naknade za predmetni promet i navodi napomenu da PDV nije obračunat u skladu sa odredbom Zakona o PDV. Međutim,u slučaju primljenog avansa, nema obavezu izdavanja avansnog računa po tom osnovu u skladu sa Pravilnikom o određivanju slučajeva u kojima nema obaveze izdavanja računa i o računima kod kojih se mogu izostaviti pojedini podaci

2.2. PORESKI TRETMAN PROMETA SEKUNDARNIH SIROVINA IZ UGLA ZAKONA O POREZU NA DOBIT PRAVNIH LICA REPUBLIKE SRBIJE

Što se tiče poreskog tretmana prometa sekundarnih sirovina o porezu na dobit pravnih lica, rezidentni obveznik koji otkupljuje sekundarne sirovine i otpad od rezidentnog, odnosno nerezidentnog pravnog lica, dužan je da prilikom isplate naknade tim licima obračuna, obustavi i na propisani račun uplati

[4] "*Sl. glasnik RS*" ,br. 107/12, 74/13.

porez po odbitku po stopi od 1% od iznosa isplaćene naknade.[5]Obaveza plaćanja poreza po odbitku od 1% ne postoji u slučajevima kada domaće pravno lice ili preduzetnik otkupljuju sekundarne sirovine i otpad od preduzetnika ili fizičkog lica.

Obaveza plaćanja poreza po odbitku nastaje danom isplate naknade za sekundarne sirovine i otpad. To znači da obaveza obračuna i plaćanja poreza po odbitku nastaje i u slučaju avansne uplate za budući promet sekundarnih sirovina i otpada.

Dakle, kao i kod svakog poreza po odbitku, isplatilac naknade (pravno lice ili preduzetnik koji vodi poslovne knjige) dužan je da obračuna, obustavi i na propisani račun javnih prihoda uplati porez po odbitku prilikom plaćanja naknade pravnom licu za sekundarne sirovine i otpad. Međutim, obaveza plaćanja poreza po odbitku nastaje ne samo kada se plaćanja vrše gotovinskom uplatom ili prenosom novčanih sredstava sa računa na račun, već i kada se plaćanje vrši putem kompenzacije, cesije, asignacije ili na drugi zakonom propisan način.

Za porez po odbitku po osnovu otkupa sekundarnih sirovina i otpada obračunatog i plaćenog u toku 2015. godine podnosila se poreska prijava po „starim" pravilima[6], dok se za poreze po odbitku po osnovu otkupa sekundarnih sirovina i otpada obračunatih počev od 1. januara 2016. godine poreska prijava podnosi isključivo u elektronskom obliku, i to na dan isplate naknade.

2.3. PORESKI TRETMAN PROMETA SEKUNDARNIH SIROVINA IZ UGLA ZAKONA O POREZU NA DOHODAK GRAĐANA REPUBLIKE SRBIJE

Po Zakonu o porezu na dohodak građana**,** ukoliko se naknada za prikupljanje i prodaju sekundarnih sirovina i otpada isplaćuje fizičkom licu na njegov tekući račun, na prihod ostvaren po osnovu tako plaćene naknade ne plaća se porez na dohodak građana. U ovom slučaju, isplatilac prihoda nema obavezu podnošenja bilo kakve poreske prijave.

Međutim, ukoliko se naknada ne isplaćuje na tekući račun prodavca sekundarnih sirovina i otpada, već se isplata vrši gotovinski ili na neki drugi način (npr. kompenzacijom), u tom slučaju na prihod ostvaren po osnovu tako plaćene naknade porez na dohodak građana se plaća, u skladu sa odredbama Zakona o porezu na dohodak građana[7].

---

5 Zakon o porezu na dobit pravnih lica, član 40. stav 12.

6 Podnosio se obrazac PPDSO u papirnoj formi u roku od 15 dana od isteka tromesečja

7 Zakon o porezu na dohodak građana, "Sl.glasnik RS",br.68/14, 112/15

3. OSTVARIVANJE PRAVA NA ODBITAK

Što se tiče ostvarivanje prava na odbitak prethodnog poreza obveznik PDV koji je, kao poreski dužnik, obračunao PDV za promet sekundarnih sirovina i/ili usluga neposredno povezanih sa sekundarnim sirovinama (dobara i usluga utvrđenih Pravilnikom), ima pravo da tako obračunat PDV odbije kao prethodni porez, ako ispunjava sledeće uslove:

1) da ispunjava uslove Zakona o PDV,
2) da poseduje račun prethodnog učesnika u prometu (prodavca predmetnih dobara, odnosno pružaoca usluga) i
3) da je na osnovu plaćenog avansa ili izvršenog prometa dobara i/ili usluga obračunao PDV u skladu sa Zakonom o PDV.

Dakle iz svega gore navedenog možemo zaključiti da je sistem obračunavanja i naplate PDV u prometu sekundarnih sirovina vrlo specifičan i delikatan... „**Sistem obrnute naplate, odnosno sistem obrnutog terećenja** (REVERSE CHARGE)".Isti način obračuna i naplate imamo i kod prometa dobra i usluga iz oblasti građevinarstva, ali od skora, tačnije od oktobra 2015. godine.

Počev od 1. januara 2013. godine uvedena je još jedna novina u oblasti trgovine sekundarnim sirovinama i uslugama koje su neposredno vezane sa tim dobrima. Naime, obveznik PDV je u obavezi da prilikom podnošenja poreske prijave PDV dostavi Poreskoj upravi podatke o licu koje mu je izvršilo promet sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa tim dobrima, i to:

- ako je reč o licu koje nije evidentirano za obavezu plaćanja PDV, u skladu sa Zakonom o PDV (mali obveznik, fizičko lice),
- ako je to lice obvezniku PDV u prethodnih 12 meseci u Srbiji izvršilo promet sekundarnih sirovina i usluga koje su neposredno povezane sa tim dobrima (i koji su kao takvi određeni Pravilnikom o sekundarnim sirovinama) u iznosu većem od 1.000.000 dinara.

Obaveštenje koje se dostavlja nadležnom poreskom organu sadrži najmanje podatke o nazivu, odnosno imenu i prezimenu, kao i adresi i PIB-u lica koja su obvezniku izvršila promet sekundarnih sirovina i usluga neposredno povezanih sa tim dobrima.

4. ZAKLJUČAK

Pored velikog truda i svih novina koje su uvedene u način kontrole trgovine sekundarnim sirovinama, zloupotrebe su velike. I dalje s vremena na vreme možemo naići na neku vest o zloupotrebi i utaji poreza i to posebno u ovoj delatnosti. Brojke koje se spominju su ogromne. Zanimljivo je da je scenario

kod utaje poreza kod svih slučajeva sličan, ako ne i isti. Samo je pitanje koliki su čiji apetiti.

Uglavnom su u pitanju otkupi sekundarnih sirovina od fizičkih lica za gotovinu gde se ne obračunava i ne plaća porez na dohodak građana. Milionski iznosi se vrte kod ovakvih prevara, te je sa razlogom ova delatnost jedna od najosetljivijih i primamljivijih za manipulacije i utaje poreza po raznim osnovama.

LITERATURA

1. Nacionalna procena rizika od pranja novca u Republici Srbiji-Izveštaj uprave za sprečavanje pranja novca, Savet Evrope, Kancelarija u Beogradu, 2013.
2. Zakon o porezu na dodatnu vrednost PDV, "Sl. Glasnik RS", br.142/14, 83/15
3. Zakon o porezu na dobit pravnih lica, "Sl.glasnik RS", br.142/14, 112/15
4. Zakon o porezu na dohodak građana, "Sl.glasnik RS",br.68/14, 112/15
5. Pravilnik o utvrđivanju sekundarnih sirovina i usluga neposredno povezane sa sekundarnim sirovinama u smislu Zakona o PDV, Sl. glasnik RS" ,br. 107/12, 74/13.

TRADE WITH SECONDARY RAW MATERIALS AS AN OBJECT OF TAXATION

SUMMARY:

The gray economy is present in many areas of economic activity. The causes of the informal economy are usually the corruption and inefficiency of public administration, high tax burdens, insufficient controls (market inspection, tax inspection, etc.), low risk in relation to expected profits, high unemployment, low income and the decline in living standards.

The analysis of transactions reported as suspicious, and were made on the basis of trade in goods and services, it has been observed that most of them have previous criminal offense for tax evasion.

Tax evasion and other charges that represent public revenue is usually done by displaying fake traffic through phantom companies, falsifying documents and inserting smuggled goods or goods manufactured in black in legal flows through the company.

The fact that a significant part of the business takes place in cash also affects the high level of tax evasion, in order to avoid tax. According to the observations of the Tax Administration, cash transactions in significant amounts are conducted in companies engaged in foreign trade, purchase of raw materials and agricultural products, as well as persons engaged in construction. Those activities were characterized as high risk when it comes to tax evasion. A large part of cash is withdrawn from legal flows, and the money is then used to fund various other forms of gray economy.

Key words: *secondary raw materials, tax evasion, taxation*

Stručni rad
UDK: 65.012
Rad zaprimljen: 11. 04. 2016.
Rad prihvaćen: 25. 04. 2016.

SINERGIJA JAVNE NABAVE I UPRAVLJANJA PROJEKTIMA FINANCIRANIH IZ EUROPSKIH STRUKTURNIH I INVESTICIJSKIH FONDOVA

Mr. Alenka Poljičak, dipl. oec.,
Agencija APPA d.o.o., Šibenik, Hrvatska
alenka.poljicak@si.t-com.hr

SAŽETAK RADA:

Na temelju Sporazuma o partnerstvu sa Europskom komisijom, Republika Hrvatska ima na raspolaganju 10,675 milijardi EUR-a za korištenje iz europskih strukturnih i investicijskih fondova u razdoblju do 2020. godine.

Najveći dio dodijeljenih sredstava iz EU fondova za odobrene projekte „trošiti" će se na temelju sklopljenih ugovora o javnoj nabavi roba, usluga i radova, a prema dosadašnjem iskustvu pretpostavlja se da je riječ od oko 48% ukupno dodijeljenih sredstava. Sklapanju ugovora prethodi provođenje postupaka javne nabave uz poštivanje strogih zakonski propisanih procedura, upravo kao što i dodjeljivanje sredstava iz EU fondova podliježe složenim kriterijima odabira najboljih projekata koji će se sufinancirati iz bespovratnih sredstava.

Dosadašnje iskustvo u provedbi projekata, financiranih iz europskih strukturnih i investicijskih fondova, pokazalo je da se učestale greške javljaju u području javne nabave, i to uslijed neusklađenog djelovanja službenika koji provode javnu nabavu i službenika koji provode projekte sufinancirane iz EU fondova. S obzirom da je u interesu prijavitelja projekta da uskladi korištenje dobivenih sredstava zadanim uvjetima, to je potrebno već u početnoj fazi izrade projekta uključiti specijalistu javne nabave, a radi izbjegavanja nepotrebnih grešaka u kasnijim fazama.

Ključne riječi: *EU fondovi, javna nabava, upravljanje projektima, ugovor o javnoj nabavi, planiranje i provedba projekta*

1. EUROPSKI STRUKTURNI FONDOVI I RAZVOJNA STRATEGIJA EUROPSKE UNIJE

Europska Unija, kao zajednica 28 zemalja članica[1], ima za cilj gospodarski ojačati cijelu uniju i to na način da osnaži svaku od njenih članica, što se onda odražava i na gospodarsku snagu zajednice u cjelini.

Smjernice o razvojnoj strategiji Unije predstavljene su u glavnom strateškom dokumentu „EUROPA 2020. - Europska strategija za pametan, održiv i uključiv rast"[2]. Radi se o desetogodišnjoj strategiji za razdoblje od 2010. – 2020. godine, koja objedinjava ekonomsku, socijalnu i razvojnu politiku u dvije razine, na razini Europske Unije, te na nacionalnim razinama pojedinih zemalja članica, koje su usklađene u cilju cjelovitog napretka.

„Europska komisija predlaže pet SMART ciljeva koji će dati smjer razvojnog procesa i biti preneseni na nacionalne razine: ciljevi za zapošljavanje, za istraživanje i inovacije; za klimatske promjene i energetiku; za obrazovanje i za borbu protiv siromaštva. Oni predstavljaju smjer kojim treba krenuti i mjeru zajedničkog uspjeha."[3]

Kako bi se ciljevi mogli i realizirati, uspostavljeni su europski fondovi da budu izvor za financiranje raznih investicijskih projekata diljem cijelog područja Europe.

Glavne izvore za financiranje razvojne politike Europske unije, prema tome, čini pet strukturnih i investicijskih fondova:

1. Europski fond za regionalni razvoj (EFRR)
2. Europski socijalni fond (ESF)
3. Kohezijski fond (KF)
4. Europski poljoprivredni fond za ruralni razvoj (EPFRR) i
5. Europski fond za pomorstvo i ribarstvo (EFPM).

EUROPSKI FOND ZA REGIONALNI RAZVOJ (EFRR) ima za cilj jačanje ekonomske i socijalne kohezije te smanjivanje razlika u razvoju između regija unutar Europske Unije. Uglavnom je usmjeren na infrastrukturne investicijske projekte, proizvodne investicije u cilju otvaranja radnih mjesta te na lokalni razvoj i razvoj malog i srednjeg poduzetništva.

EUROPSKI SOCIJALNI FOND (ESF) fokusira ulaganja u ljudski kapital, promovira ulaganja u kvalitetniju radnu snagu, treba omogućiti lakše zapošljavanje, edukaciju nezaposlenih i svih kod kojih postoji rizik od siromaštva.

---

1 Republika Hrvatska je primljena kao 28. članica, i to 01. srpnja 2013. godine.

2 Izvor: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:2020:FIN:EN:PDF – pregledano 07. ožujka 2016.

3 EUROPA 2020. - Europska strategija za pametan, održiv i uključiv rast (http://www.safu.hr/datastore/filestore/10/Strategija_Europa_2020.pdf) - pregledano u ožujku 2016.

KOHEZIJSKI FOND (KF) je financijski mehanizam za financiranje velikih infrastrukturnih projekata u EU na području prometa i zaštite okoliša u zemljama čija je vrijednost bruto nacionalnog proizvoda (BNP) po stanovniku manja od 90 % prosjeka EU –a, među kojima je i Republika Hrvatska.

EUROPSKI POLJOPRIVREDNI FOND ZA RURALNI RAZVOJ (EPFRR) postavlja šest zajedničkih prioriteta sa ciljem jačanja konkurentnosti svih vrsta poljoprivrede na osnovi prijenosa znanja i inovacija, kao i obnavljanju i očuvanju ekosustava.

EUROPSKI FOND ZA POMORSTVO I RIBARSTVO (EFPR) namijenjen je za financiranje održivog ribarstva, diverzificiranju gospodarenja obalnim područjima i stvaranju novih radnih mjesta.

Zajednički naziv za navedeni fondove je **Europski strukturni i investicijski fondovi** (engl. *European Structural and Investment Fund – ESIF*), i za razdoblje od 2014. do 2020. dosežu sveukupnu vrijednost u iznosu od 454 mlrd EUR-a[4] , dok je za Hrvatsku predviđen iznos od 10,675 milijardi EUR-a[5].

Upravljanje fondovima podliježe strogim pravilima koji osiguravaju čvrstu kontrolu nad trošenjem bespovratnih sredstava, a jedan od kontrolnih mehanizama uključuje i provođenje postupaka javne nabave sukladno europskim direktivama za sve članice EU.

2. JAVNA NABAVA U EUROPSKOJ UNIJI I REPUBLICI HRVATSKOJ

Javna nabava je, sukladno zakonski propisanim procedurama i pravilima, jedno od primarnih alata za kontrolu učinkovitosti trošenja javnih sredstava, dok kod korisnika bespovratnih sredstava iz EU fondova, predstavlja i vrlo značajnu poslovnu funkciju za implementaciju strategije EUROPA 2020. – strategija za pametan, održiv i uključiv rast u investicijske projekte.

4 Europska komisija, Europski strukturni i investicijski fondovi http://ec.europa.eu/contracts_grants/funds_hr.htm - pregledano u ožujku 2016.

5 http://www.strukturnifondovi.hr/esi-fondovi-2014-2020 - pregledano u ožujku 2016.

Zakon o javnoj nabavi i pripadajuće podzakonske propise obvezni su primjenjivati javni naručitelji[6] i sektorski naručitelji[7], te svi subjekti koji sklapaju ugovore koje javni naručitelji subvencioniraju ili sufinanciraju sa više od 50%.[8]

Područje javne nabave regulirano je europskim direktivama i to[9]:

1. Direktiva 2014/24/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. veljače 2014. o javnoj nabavi,
2. Direktiva 2014/25/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. veljače 2014. o nabavi subjekata koji djeluju u sektoru vodnog gospodarstva, energetskom i prometnom sektoru te sektoru poštanskih usluga i
3. Direktiva 2014/23/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. veljače 2014. o dodjeli ugovora o koncesiji.

Sve su zemlje članice Europske Unije obvezne implementirati ove direktive se u svoja nacionalna zakonodavstva, pa je pravni okvir za provođenje javne nabave gotovo identičan kod svih članica.

---

6 Prema članak 5. Zakona o javnoj nabavi javni naručitelji su:
1. Republika Hrvatska, odnosno državna tijela Republike Hrvatske,
2. jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave,
3. pravne osobe koje su osnovane za određene svrhe radi zadovoljavanja potreba u općem interesu, koje nemaju industrijski ili trgovački značaj i ispunjavaju jedan od sljedećih uvjeta:
- da se financiraju iz državnog proračuna ili iz proračuna jedinice lokalne odnosno iz proračuna jedinice područne (regionalne) samouprave ili sredstava drugih takvih pravnih osoba u iznosu većem od 50%, ili
- da nadzor nad poslovanjem tih pravnih osoba obavljaju državna tijela, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ili druge takve pravne osobe, ili
- da više od polovice članova nadzornog odbora, uprave ili odgovarajućeg tijela za upravljanje te vođenje poslova imenuju državna tijela, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ili druge takve pravne osobe,
4. zajednica tijela iz točaka 1. i 2. ovoga stavka ili pravnih osoba iz točke 3. ovoga stavka.

7 Prema članku 6. Zakona o javnoj nabavi Sektorski naručitelji su:
1. javni naručitelji koji obavljaju jednu ili više djelatnosti navedenih u člancima 107. do 112. ovoga Zakona kada nabavljaju robu, radove ili usluge za potrebe obavljanja tih djelatnosti - ,
2. trgovačka društva u kojima javni naručitelj ili više javnih naručitelja ima ili može imati neposredan ili posredan prevladavajući utjecaj na osnovi njihova vlasništva, financijskog udjela ili na osnovi pravila koja vrijede za društva i koja obavljaju jednu ili više djelatnosti navedenih u člancima 107. do 112. ovoga Zakona kada nabavljaju robu, radove ili usluge za potrebe obavljanja tih djelatnosti,
3. subjekti koji na temelju posebnog ili isključivog prava koje im je dodijelilo nadležno tijelo obavljaju jednu od djelatnosti navedenih u člancima 107. do 112. ovoga Zakona ili kombinaciju tih djelatnosti kada nabavljaju robu, radove ili usluge za potrebe obavljanja tih djelatnosti, a nisu javni naručitelji ili trgovačka društva u smislu točaka 1. i 2. ovoga stavka.

8 Prema članku 7. Zakona o javnoj nabavi obveznici primjene zakona su i svi oni koji sklapaju
- ugovore o javnim radovima koje izravno subvencioniraju ili sufinanciraju javni naručitelji s više od 50% kada ti ugovori uključuju djelatnosti u graditeljstvu u smislu Dodatka I. ovoga Zakona za gradnju bolnica, objekata namijenjenih za sport, rekreaciju, odmor, školskih i sveučilišnih zgrada i zgrada koje se koriste u administrativne svrhe;
- ugovore o javnim uslugama koje izravno subvencioniraju ili sufinanciraju javni naručitelji s više od 50% i koji su u vezi s ugovorima o javnim radovima u smislu točke 1. ovoga stavka.

9 Službeni list Europske Unije L94 od 28. ožujka 2014. (http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2014:094:FULL&from=HR)-pregledano 07. ožujka 2016.

Direktivama su propisana temeljna načela javne nabave, što su načelo tržišnog natjecanja, načelo jednakog tretmana, načelo zabrane diskriminacije, načelo uzajamnog priznavanja, načelo razmjernosti i načelo transparentnosti, a primjena ovih načela osiguravaju učinkovitu javnu nabavu i ekonomično korištenje javnih sredstava.

Upravo navedena načela predstavljaju osnovni okvir za provođenje postupaka javne nabave, i to za obveznike javne nabave koji su definirani Zakonom o javnoj nabavi[10] ali i za sve one koji nisu obveznici prema ovom Zakonu, tzv. NPO (eng. Non-Purchasing Organisations), koji su ujedno korisnici javnih sredstava iz EU fondova. Za NPO se primjenjuju posebna pravila propisana u Aneksu 01 Postupci javne nabave za pravne osobe koje nisu obveznici ZJN[11].

3. UPRAVLJANJE JAVNOM NABAVOM U PROJEKTIMA FINANCIRANIM IZ ESI FONDOVA

Temeljno načelo javne nabave je „prava vrijednost za novac" što upućuje na potrebu pronalaženja najboljih načina da se nabavi upravo ono što je zaista potrebno naručitelju, u vrijeme kada mu je to potrebno i za krajnje korisnike koji će dugoročno dobiti pravu kvalitetu za svoj novac.

U procesu stjecanja prava na bespovratna sredstva iz ESI fondova[12], prijavitelj se ozbiljno priprema, pri čemu izrađuje projektnu dokumentaciju koja uključuje investicijski plan, poslovni plan ili studiju izvodljivosti projekta. U okviru te dokumentacije prijavitelj prikazuje tehničku strukturu ulaganja, popis ulaganja u imovinu, objekte i dr., a prema tome je potrebno oblikovati i plan nabave. Sastavljanje plana nabave podrazumijeva da su poznati elementi nabave, odnosno predmeti nabave, bilo da se radi o robi, uslugama ili građevinskim radovima. U tom trenutku ispravno je postaviti pitanje poznaje li prijavitelj tržište dovoljno dobro, kako bi mogao definirati nabavu koja će zadovoljiti potrebe projekta i njegovih korisnika. Plan nabave prijavitelja, obveznika javne nabave, predstavlja temeljni dokument koji definira predmet nabave[13], postupak javne nabave[14], kada će se započeti sa postupkom nabave, da li će se sklapati ugovor ili okvirni sporazum i koliko će isti trajati. Zapravo bi bilo izvrsno da prijavitelj već u fazi pripreme dokumentacije za prijavu na natječaj za bespovratna sredstva iz ESI fondova uključi specijalistu javne nabave. Na taj način bi se izbjegli značajni rizici koji proizlaze iz pogrešnih pristupa javnoj

10 Zakon o javnoj nabavi (NN 90711, 83/13, 143/13, 13/14)

11 Strukturni fondovi - http://www.strukturnifondovi.hr/vazni-dokumenti - pregledano u travnju 2016.

12 Europski strukturni i investicijski fondovi

13 Robu, usluge i/ili građevinske radove

14 Postoji sedam osnovnih postupaka javne nabave i to: 1. otvoreni postupak, 2. ograničeni postupak, 3. pregovarački postupak, 4. natječaj , 5. natjecateljski dijalog, 6.postupak za usluge II.B i 7. Sustav kvalifikacije.

nabavi. Time više, što će se projekti koji se financiraju iz ESI[15] fondova uvijek realizirati putem ugovora o javnoj nabavi, jednog ili više, manjeg ili većeg obima i složenosti. Stoga je sigurno da će se u okviru projekta angažirati specijalistu javne nabave, a koji može biti i voditelj projekta ili zaposlenik na projektu ili vanjski suradnik.

Tijekom prethodnog razdoblja, od 2007. do 2013. godine, *ex ante* kontrola za proces korištenja sredstava iz EU fondova u zemljama članicama, pronašla je niz pogrešaka u svezi sa javnom nabavom. Javna nabava jedan je od općih *ex ante* uvjeta u zakonskim aktima, kojim se propisuje da moraju biti uspostavljeni odgovarajući mehanizmi za djelotvornu primjenu pravila javne nabave EUa kako bi se postigla transparentnost postupaka dodjele ugovora te da je uključeno osoblje osposobljeno i obaviješteno o relevantnim informacijama[16].

3.1. KLJUČNI RIZICI U PODRUČJU JAVNE NABAVE ZA EU PROJEKTE

Pretpostavlja se da je 48% sredstava[17] dodijeljenih iz EU fondova „potrošeno" posredstvom ugovora o javnoj nabavi, što je temeljno polazište teze da su rizici provođenja postupaka nabave u tome smislu ključni rizici i za uspješnost plasmana javnih sredstava iz fondova. Tu postoje rizici u području definiranja potreba naručitelja i planiranja nabave, u području izrade tehničkih specifikacija za predmet nabave, u području odabira najboljeg postupka za planiranu nabavu, u području pripreme Uputa za ponuditelje i poziva za nadmetanje, također i definiranja kriterija odabira, kao i faze pregovaranja, ako je ista predviđena, a tu su i rizici kašnjenja u realizaciji ugovora ili rizik neispunjenja ugovora. Bez obzira o kojem od spomenutih rizika se radi, svi se konačno odražavaju na kvalitetu realizacije ugovora ili okvirnog sporazuma, te uspješnost cjelokupnog projekta.

Na primjer, pogrešno definirane **tehničke specifikacije** ili nedostatno definirani troškovnici sigurno dovode do naknadnih troškova uzrokovanih zastojem u radu, dodatnim nabavama ili čak dovode do neučinkovite nabave koja više nema svrhe. Razni previdi u izradi troškovnika mogu biti posljedica nemogućnosti sagledavanja strukture predmeta nabave jer u izradi troškovnika nisu sudjelovali svi relevantni dionici. Ako će se, npr. izvoditi građevinski radovi na lokalitetima u čijoj blizini postoje već arheološki nalazi, potrebno je konzul-

15 ESI kratica Europskih strukturnih i investicijskih fondova

16 Pogreške u rashodima za ruralni razvoj – što ih uzrokuje i kako ih se nastoji otkloniti, Tematsko izvješće, Europski revizorski sud, Ured za publikacije Europske unije, 2014.

17 Javna nabava - Smjernice za praktičare o izbjegavanju najčešćih pogrešaka u postupcima javne nabave u okviru projekata financiranih iz europskih strukturnih i investicijskih fondova, str. 7, Europska komisija 2015. (http://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_public_proc_hr.pdf)

tirati stručnjake ili čak promijeniti lokaciju gradnje, jer bi u neko arheološko otkriće u tijeku gradnje svakako dovelo do zastoja, a moguće i potpunog odustanka od realizacije projekta.

Odabir postupka nabave ovisi o predmetu nabave, njegovoj složenosti, kao i o broju i snazi gospodarskih subjekata – potencijalnih ponuditelja. U slučaju složenih predmeta nabave potrebno je više vremena za istraživanje tržišta, novih proizvoda i tehnologija koje se nude kao moguća rješenja za potrebe projekta. Postoji nekoliko postupaka, a najčešće korišten u RH je otvoreni postupak sa 85,06%[18] od ukupno provedenih postupaka, odnosno 12.695 postupaka. Za usporedbu razdoblju od 2006. do 2010. u Europskoj Uniji otvoreni postupak ima udio od 73%[19] od ukupnog broja provedenih postupaka. U istom razdoblju najznačajnije raste korištenje natjecateljskih dijaloga, koji od udjela od 0,7% (2006. godina) raste do 8,6% (2010. godina) udjela u ukupnom broju postupaka u EU. To je posljedica sklapanja iznimno vrijednih ugovora o javnoj nabavi, posebno za infrastrukturne projekte. Uz pretpostavku da će se dodijeljena vrijednost od 10,675 milijardi EUR-a „trošiti" idućih desetak godina, što otprilike iznosi oko 1,0 milijarde EUR-a godišnje to čini povećanje postojeće vrijednosti javne nabave za oko 7,5 milijarde HRK, odnosno sveukupno oko 50 mlrd HRK godišnje, pa će i broj postupaka porasti za značajan udio.

Otvoreni postupak se najviše koristi u slučajevima kada je moguće točno definirati troškovnik i tehničke specifikacije za predmet nabave, dok je korištenje pregovaračkog postupka i natjecateljskog dijaloga pretežito u slučajevima kada naručitelj nabavlja vrlo složene predmete nabave, te u tom procesu koristi iskustvo i znanje potencijalnih ponuditelja kako bi tijekom pregovora mogao definirati najbolje rješenje za realizaciju projekta. Na primjer, izgradnja zračne luke, autoputa, postrojenja za pročišćavanje otpadnih voda i sl.

Odabirom postupka određuje se **vremenska dinamika** od objave do zaključenja ugovora. Složeniji predmeti nabave zahtijevaju složenije postupke pa je u vezi sa time potrebno uskladiti dinamiku aktivnosti na projektu sa dinamikom nabave. U tome smislu je poželjno da prijavitelji planiraju dinamiku provedbe projekta sa velikim oprezom i realno u odnosu na veličinu investicije koju želi provoditi. Pitanje je da li je moguće planirati izvedbu projekta u roku od godine dana ukoliko se radi o gradnji objekata za koje je prethodno potrebno provesti javno nadmetanje. Pitanje je također je li moguće pripremiti natje-

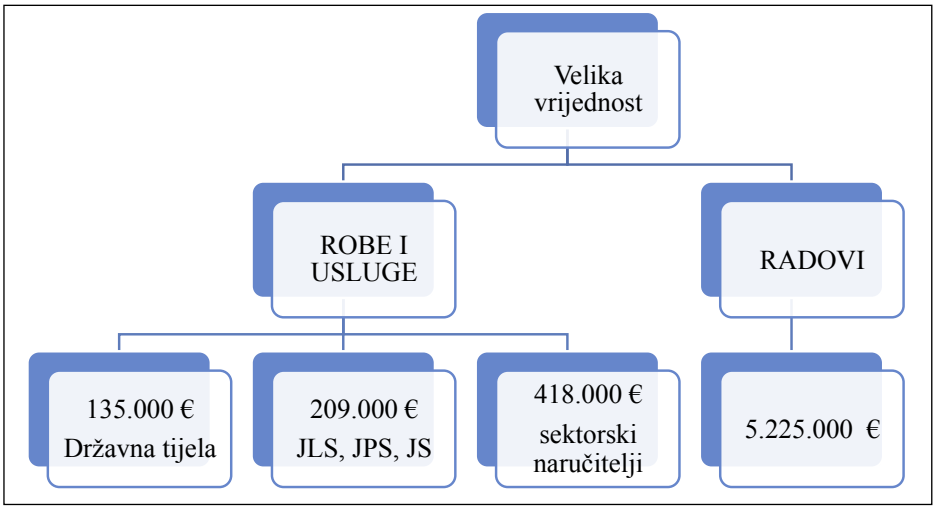
18 Statističko izvješće o javnoj nabavi u RH za 2014. godinu, Ministarstvo gospodarstva, Uprava za sustav javne nabave, lipanj 2015. str. 29 (http://www.javnanabava.hr/userdocsimages/userfiles/file/Statisti%C4%8Dka%20izvje%C5%A1%C4%87a/Godi%C5%A1nja/Statisticko_izvjesce_JN-2014.pdf)- pregledano u ožujku 2016.

19 Public procurement in Europe, Study of procurement regulation, Europska komisija 2011. (http://ec.europa.eu/internal_market/publicprocurement/docs/modernising_rules/cost-effectiveness_en.pdf) - pregledano u ožujku 2016.

čajnu dokumentaciju za EU projekt u roku od tri do šest mjeseci, kada se traži da u okviru te dokumentacije bude priložen i realan troškovnik i plan nabave za realizaciju projekta. Postiže li se tako kratkim rokovima suprotan učinak, da se na brzinu dobije nerealna slika projekta, što će se negativno odraziti u fazi realizacije projekta, ali i realizacije sklopljenih ugovora o javnoj nabavi. Tako je npr. za provođenje otvorenog postupka potrebno planirati najmanje tri do šest mjeseci ovisno o tome radi li se nabavi velike ili male vrijednosti, dok je za provođenje jednog od dvofaznih postupaka potrebno i par mjeseci više.

Nabave male vrijednosti se kreću od 200.000,00 HRK (za robe i usluge), te od 500.000,00 HRK (za radove) pa do vrijednosti europskih pragova (vrijednosti u sljedećoj tablici).

Tablica 1. Vrijednosti europskih pragova javne nabave



Izvor: Uredbe komisije (EU)[20]

Sukladno odabranom postupku i procijenjenoj vrijednosti javne nabave rokovi su sljedeći:

[20] Uredba komisije EU 2015/2340, 2015/2341 i 2015/2342 od 15.prosinca 2015., Uprava za sustav javne nabave, http://www.javnanabava.hr/default.aspx?id=4079 – pregledano u ožujku 2016.

Tablica 2.: Redoviti rokovi za dostavu ponude u postupcima javne nabave u RH

	NAZIV POSTUPKA	ROK ZA DOSTAVU			
		ZAHTJEV ZA SUDJELOVANJE		PONUDE	
		MV	VV	MV	VV
1.	OTVORENI POSTUPAK			**20**	**40** (PIO[21] do 36, ali ne manje od 22 dana)
2.	OGRANIČENI POSTUPAK	**20**	**30** (zbog žurnosti ne kraće od 15)	**20** (-5 dana u slučaju potpune objave DZN[22] u EOJN[23])	**40** (- 5 dana u slučaju potpune objave DZN u EOJN, a zbog žurnosti ne kraći od 15 dana)
3.	PREGOVARAČKI POSTUPAK SA PRETHODNOM OBJAVOM	**20**	**30** (zbog žurnosti ne kraće od 15)	Određuje naručitelj - razuman rok	Određuje naručitelj – razuman rok
4.	PREGOVARAČKI POSTUPAK BEZ PRETHODNE OBJAVE	**Razuman rok** za inicijalnu ponudu, a ako je potrebno, nakon pregleda inicijalne ponude, javni naručitelj poziva ponuditelja na izmjenu i/ili nadopunu iste ili na dostavu konačne ponude u **razumnom roku**.			
5.	NATJECATELJSKI DIJALOG	**20**	**30**	Određuje naručitelj - razuman rok	Određuje naručitelj – razuman rok

Izvor: Zakon o javnoj nabavi (NN 90/11, 83/13, 143/13 i 14/13) – prilagođeno

Prema tome, već u pripremi projektne dokumentacije za prijavu na natječaj za stjecanje sredstava iz ESI fondova potrebno je ukalkulirati redovite rokove za provođenje postupaka javne nabave, a uz to dodati i vrijeme potrebno za pripremu postupka i za istraživanje tržišta.

4. ZAKLJUČAK

Slijedi dugoročno razdoblje kada će se domaći infrastrukturni projekti, veći i manji, financirati posredstvom ESI fondova. Neusklađenost između faze planiranja, odnosno izrade projekta za stjecanje sredstava iz tih fondova i faze realizacije projekta, posebno sa naglaskom na provedbu javne nabave u okviru projekta, dovodi do manjih ili većih rizika, bilo financijskih, tehničkih, socijalnih

21 ako je javni naručitelj objavio prethodnu (informacijsku/indikativnu) obavijest pod uvjetom: da PIO sadrži sve podatke koji trebaju biti u pozivu na nadmetanje iz Dodatka V. A (B) Zakona, da je PIO poslana na obavijest najmanje 52 dana, a najviše 12 mjeseci prije dana slanja poziva na nadmetanje

22 DZN – kratica od Dokumentacija za nadmetanje

23 EOJN – kratica Elektronički oglasnik javne nabave

i/ili ekoloških. Svakako je preporuka ne izbjegavati postupke javne nabave sukladno europskim direktivama i nacionalnom zakonskom okviru, jer će takve situacije rezultirati neprihvatljivim troškovima.

Kako bi se ti rizici umanjili potrebno je uskladiti, s aspekta javne nabave, organizaciju prijavitelja projekta u fazi planiranja i fazi realizacije projekta, tako da odmah u samom početku planiranja i izrade projekta angažira osobu koja će kasnije biti uključena u provođenje postupaka javne nabave, radi učinkovitog trošenja fondovskih sredstava i uspješnog okončanja konkretnog projekta. Na taj način se osigurava ispravno postupanje pri nabavi roba, radova i usluga, odnosno ispravno definiranje predmeta nabave, odabir najboljeg postupka javne nabave za robe, usluge i/ili građevinske radove, optimalna vremenska dinamika provedbe pojedinih aktivnosti, smanjenje rizika žalbe, i na kraju uspješno financiranje projekta bespovratnim sredstvima iz EU fondova.

LITERATURA

1. EUROPA 2020. - Europska strategija za pametan, održiv i uključiv rast (http://www.safu.hr/datastore/filestore/10/Strategija_Europa_2020.pdf)
2. Sporazum o partnerstvu – između Republike Hrvatske i Europske Unije za korištenje EU strukturnih i investicijskih fondova za rast i radna mjesta u razdoblju od 2014. – 2020. – Zagreb, 2014.;(http://www.safu.hr/datastore/filestore/10/ESI_fondovi_-_Sporazum_o_partnerstvu_RH_i_EK.pdf)
3. Europski proračun (izvor: http://ec.europa.eu/budget/explained/index_en.cfm)
4. Odluka Europske Komisije o odobrenju zaključivanja operativnih programa - Smjernice za zaključivanje 2007. – 2013.; http://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docoffic/official/guidelines/closure_2007_2013/annexe_guidelines_closure_20072013_hr.pdf
5. EUROPA - EU funding (http://europa.eu/about-eu/funding-grants/)
6. Uvjeti za pripremu i provedbu projekata, Strukturni fondovi http://www.strukturnifondovi.hr/vazni-dokumenti
7. Aneks 01_Postupci javne nabave za pravne osobe koji nisu obveznici ZJN, Strukturni fondovi, http://www.strukturnifondovi.hr/vazni-dokumenti
8. Kako koristiti strukturne fondove za politiku MSP-ova i poduzetničku klimu, Europska Komisija 2013., http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/regional-sme-policies
9. Tehnička pomoć – koji je njen doprinos poljoprivredi i ruralnom razvoju, Tematsko izvješće, Europski revizorski sud, Ured za publikacije Europske unije, 2015.
10. Vodič za korisnike europskih strukturnih i investicijskih fondova i povezanih instrumenata EU-a, Ured za publikacije Europske unije, 2014.
11. Pogreške u rashodima za ruralni razvoj – što ih uzrokuje i kako ih se nastoji otkloniti, Tematsko izvješće, Europski revizorski sud, Ured za publikacije Europske unije, 2014.
12. Uvjeti za pripremu i provedbu projekata, Ministarstvo regionalnog razvoja i fondova EU, verzija 4.1., Srpanj 2014.
13. Javna nabava - Smjernice za praktičare o izbjegavanju najčešćih pogrešaka u postupcima javne nabave u okviru projekata financiranih iz europskih strukturnih i investicijskih fondova, Europska komisija 2015. (http://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_public_proc_hr.pdf

SYNERGY PUBLIC PROCUREMENT AND PROJECT MANAGEMENT FUNDED BY THE EUROPEAN STRUCTURAL AND INVESTMENT FUNDS

SUMMARY:

Under the Partnership Agreement with the European Commision, the Republic of Croatia has on disposal 10,675 billion euros from the European structural and investment funds until 2020.

Most of the EU funds will be "spend" through the public procurement contracts, for the procurement of goods, services and works, and according to past experience, it is assumed that it is about 48% of the total allocation. Public procurement contract could be concluded on the basis strict formal procedures, prescribed by the Law for public procurement. Besides, there are also strict procedures for the approval projects funded from EU funds. So, that is very important that project applicant invest some efforts in harmonizing procedures for obtaining funds and public procurement.

In that sense, it is recommended to include specialist for public procurement in the beginning of the project, in order to avoid mistakes in the later stage.

Key words: *EU funds, public procurement, project management, contract procurement, planning and implementation of the project*

Stručni rad
UDK: 657.3
Rad zaprimljen: 30. 04. 2016.
Rad prihvaćen: 12. 05. 201.6

OSOBNI AUTOMOBILI U IMOVINI PODUZETNIKA

Jasna Vuk, dipl.oec.,
RRiF Visoka škola za financijski menadžment, Zagreb, Hrvatska
jasna@rrif.hr

SAŽETAK RADA:

Poduzetnik za potrebe svog poslovanja koristi osobne automobile koji mogu biti u njegovu vlasništvu ili ih koristi po osnovi ugovora o financijskom leasingu. Ovisno o tome od koga se vozilo nabavlja te je li riječ o vozilu koje će se koristiti za potrebe osobnog prijevoza zaposlenika i članova uprave ili za obavljanje djelatnosti, razlikujemo porezni i računovodstveni položaj osobnih automobila. Osobni automobili koji se koriste za osobni prijevoz zaposlenika i članova uprave imaju nepovoljniji porezni položaj s motrišta Zakona o porezu na dodanu vrijednost i Zakona o porezu na dobit u odnosu na vozila koja se koriste za obavljanje pojedinih djelatnosti.

Ključne riječi: *osobni automobili, imovina, financijski leasing, oporezivanje, porez na dodanu vrijednost*

1. UVOD

Poduzetnici (trgovačka društva) za potrebe svog poslovanja često koriste osobne automobile koji se nalaze u njihovom posjedu te se evidentiraju kao dio dugotrajne imovine. Riječ je o osobnim automobilima koja su ili u vlasništvu poduzetnika (poduzetnik je ekonomski i pravni vlasnik) ili samo u njegovu posjedu (osobni automobili nabavljeni na financijski leasing).

Osobni automobil je motorno vozilo namijenjeno prijevozu osoba koje, osim sjedala za vozača, ima najviše osam sjedala.[1] Pravilnik o tehničkim uvjetima vozila u prometu na cestama[2] svrstava osobne automobile u kategoriju vozila M1. Poduzetnik može za potrebe svog poslovanja koristiti i vozila kate-

[1] Zakon o sigurnosti prometa na cestama (Nar. nov., br. 67/08. – 64/15.)

[2] Nar. nov., br. 51/10. – 83/15.

gorije N1[3]. Riječ je o motornim vozilima za prijevoz tereta najveće dopuštene mase manje ili jednake 3500 kg. Ova vozila za razliku od osobnih automobila imaju povoljniji porezni položaj, ali samo pod propisanim uvjetima.

Prema odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost[4] (čl. 4. st. 2.) prijevoznim sredstvima smatraju se kopnena motorna vozila radnog obujma motora iznad 48 cm^3 ili snage motora iznad 7,2 kW. Novi osobni automobil je vozilo koje zadovoljava prethodno navedene uvjete za kopnena motorna vozila te ako je isporučen u razdoblju najviše do šest mjeseci od datuma prve uporabe ili nije prešao više od 6.000 km. Da bi se neko vozilo smatralo novim, potrebno je zadovoljiti samo jedan od navedenih uvjeta, odnosno nije potrebno istodobno zadovoljiti oba uvjeta. Vozilo koje prelazi oba prethodno navedena uvjeta, smatra se rabljenim automobilom.

Prije donošenja odluke o kupnji osobnog automobila, poduzetnik treba sagledati sve mogućnosti i izabrati onu koja mu je cjenovno, ali i s poreznog motrišta najpovoljnija. Na porezni položaj osobnog automobila prilikom njegove nabave utječe činjenica od kuda se vozilo nabavlja (tuzemstvo ili inozemstvo), je li riječ o novom ili rabljenom osobnom automobilu te u koju svrhu će se vozilo koristiti.

2. OSOBNI AUTOMOBILI KAO DIO DUGOTRAJNE IMOVINE PODUZETNIKA

Osobni automobili koje poduzetnik nabavlja radi obavljanja svoje djelatnosti evidentiraju se kao dugotrajna materijalna imovina. Riječ je o vozilima koja će se koristiti za osobni prijevoz zaposlenika i članova uprave te vozila koja će se koristiti za obavljanje specifičnih djelatnosti (npr. iznajmljivanje, servisne usluge, prijevoz dobara i osoba i sl.).

Svaka od ove dvije skupine ima poseban porezni i računovodstveni položaj.

2.1. OSOBNI AUTOMOBILI ZA OSOBNI PRIJEVOZ ZAPOSLENIKA I ČLANOVA UPRAVE

Osobni automobili koji se nabavljaju za potrebe osobnog prijevoza zaposlenika i članova uprave spadaju u skupinu vozila kod kojih nije dopušteno odbiti pretporez. Naime u skladu sa čl. 61. st. 1. Zakona o PDV-u **porezni obveznik ne može odbiti pretporez za nabavu osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima.** Osobnim automobilima za čiju nabavu i najam nije dopušten odbitak pretporeza prema čl. 61. st. 1. Zakona o PDV-u smatraju se motorna vo-

[3] čl. 2. st. 1. Pravilnika o tehničkim uvjetima vozila u prometu na cestama

[4] Nar. nov., br. 73/13. – 143/14., dalje: Zakon o PDV-u

zila iz Carinske tarife, tarifne oznake 8703 konstruirana prvenstveno za prijevoz osoba (osim vozila iz Carinske tarife, tarifne oznake 8702), uključujući motorna vozila tipa „karavan", „kombi", „trkaći automobili" te „pick-up" vozila koja nisu razvrstana u tarifnu oznaku 8704 Carinske tarife.[5] To znači da se svota PDV-a koja nastaje prilikom nabave osobnog automobila uključuje u njegovu nabavnu vrijednost.

Dok kod nabave novog osobnog automobila u pravilu uvijek nastaje obveza PDV-a, u pojedinim slučajevima nabave rabljenog osobnog automobila nastaje obveza plaćanja 5 % poreza na stjecanje rabljenog osobnog automobila. Naime, u skladu s čl. 26. st. 1. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila[6] **pravne i fizičke osobe sa sjedištem ili prebivalištem u Republici Hrvatskoj plaćaju posebni porez na stjecanje rabljenih motornih vozila u Republici Hrvatskoj na koja je plaćen posebni porez na motorna vozila iz Zakona o posebnom porezu na motorna vozila, ako to stjecanje, odnosno isporuka ne podliježe oporezivanju porezom na dodanu vrijednost ili porezom na nasljedstva i darove prema posebnim propisima.**

Kada se osobni automobili nabavljaju iz druge zemlje članice EU-a ili iz treće zemlje (uvoz) izravno od dobavljača ili preko trgovca vozilima u RH, nastaje obveza plaćanja posebnog poreza na motorna vozila u skladu s čl. 5. st. 1. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila ovisno o vrijednosti vozila, vrsti goriva i emisiji CO2. Neovisno o tome je li riječ o nabavi novih ili rabljenih osobnih automobila iz inozemstva, nastaje obveza plaćanja naknade zbrinjavanja otpadnih vozila. Posebni porez na motorna vozila i naknada gospodarenja otpadnim vozilima plaća se prema obračunu carine. Također za sve vrste vozila nastaje obveza plaćanja naknade za identifikaciju odnosno sukladnost vozila

Sljedeća tablica prikazuje koje sve porezne i ostale obveze nastaju prilikom nabave osobnih automobila iz inozemstva ovisno o tome je li riječ o nabavi novih ili rabljenih vozila.

5 čl. 136. st. 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 130/15., dalje: Pravilnik o PDV-u)

6 Nar. nov., br. 15/13. i 108/13.

Tablica 1. Obveze prilikom nabave novih i rabljenih osobnih automobila iz inozemstva

Prodavatelj	***Obveze kupca u RH***
Porezni obveznik iz druge zemlje članice EU-a koji primjenjuje redoviti postupak oporezivanja (nabava novog ili rabljenog osobnog automobila)	• obračunati PDV po stopi od 25 % • iskazati obvezu PDV-a u obrascu PDV • iskazati stjecanje u obrascu PDV-S • iskazati stjecanje u obrascu Stjecanje NPS (samo za nova vozila) • dostaviti račun ili drugi dokument u Poreznu upravu koja ga ovjerava pečatom i opaskom o obvezi iskazivanja stjecanja u obrascima • platiti posebni porez na motorna vozila prema obračunu nadležne carinske uprave • platiti naknadu gospodarenja otpadnim vozilima • naknada za identifikaciju (sukladnost vozila)
Porezni obveznik iz druge zemlje članice EU-a koji primjenjuje posebni postupak oporezivanja marže (nabava rabljenog osobnog automobila od preprodavatelja[7])	• nema obveze PDV-a u RH • nabava se ne iskazuje u obrascu PDV i obrascu PDV-S • platiti posebni porez na motorna vozila prema obračunu nadležne carinske uprave • platiti naknadu gospodarenja otpadnim vozilima • naknada za identifikaciju (sukladnost vozila)
Građanin ili mali porezni obveznik iz druge zemlje članice EU-a (nabava rabljenog osobnog automobila)	• nema obveze PDV-a u RH • nabava se ne iskazuje u obrascu PDV i obrascu PDV-S • platiti 5 % poreza na stjecanje rabljenih osobnih automobila prema rješenju PU • platiti posebni porez na motorna vozila prema obračunu nadležne carinske uprave • platiti naknadu gospodarenja otpadnim vozilima • naknada za identifikaciju (sukladnost vozila)
Uvoz novog ili rabljenog osobnog automobila	• platiti PDV i carinu (ako je propisana) prema rješenju carinarnice • platiti posebni porez na motorna vozila prema obračunu nadležne carinske uprave • platiti naknadu gospodarenja otpadnim vozilima • naknada za identifikaciju (sukladnost vozila)

Iz podataka navedenih u prethodnoj tablici možemo zaključiti da je najmanje porezno opterećenje u RH prilikom nabave rabljenih osobnih automobila po posebnom postupku oporezivanja marže. Takva vozila su najpovoljnija u slučaju da ih poduzetnik nabavlja za potrebe osobnog prijevoza.

[7] Preprodavatelj je prema čl. 95. st. 1. t. e) Zakona o PDV-u porezni obveznik koji u okviru svoje gospodarske djelatnosti radi preprodaje kupuje ili uvozi za potrebe svoje djelatnosti rabljena dobra

Primjer 1.: Nabava rabljenog osobnog automobila iz druge zemlje članice EU-a od preprodavatelja

Trgovačko društvo A d.o.o. nabavilo je od preprodavatelja iz Mađarske rabljeno vozilo po računu na 5.100 EUR. Kunska protuvrijednost utvrđuje se primjenom tečaja 1 EUR = 7,562 kn (38.566,20 kn). Primljeno je rješenje Carinske uprave o obračunanom posebnom porezu na motorna vozila u svoti od 6.670,00 kn. Težina vozila je 832 kg. Plaćena je naknada za identifikaciju (sukladnost vozila) u svoti od 625,00 kn.

Obračun naknade gospodarenja otpadnim vozilima:

(832 kg – 75 kg – 40 kg) x 0,60 kn = 717 kg x 0,60 kn = **430,20 kn**

Nabavna vrijednost automobila= 38.566,20 kn + 6.670,00 kn + 430,20 kn + 625,00 kn = **46.291,40 kn**

Knjiženje:

Tek. br.	O p i s	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Osobni automobil u pripremi Dobavljači dobara iz EU *Za račun dobavljača za automobil*	03730 2210	38.566,20	 38.566,20 (5.100 EUR)
2.	Osobni automobil u pripremi Obveza za PPMV *Za obračun PPMV-a*	03730 24490	6.670,00	 6.670,00
3.	Osobni automobil u pripremi Transakcijski račun *Za plaćanje naknade gospodarenja otpadnim vozilima*	03730 1000	430,20	 430,20
4.	Osobni automobil u pripremi Transakcijski račun *Za plaćanje naknade za sukladnost*	03730 1000	625,00	 625,00
5.	Osobni automobil Osobni automobil u pripremi *Za stavljanje osobnog automobila u uporabu*	03200 03730	46.291,40	 46.291,40
6.	Obveza za poseban porez na motorna vozila Transakcijski račun *Za plaćanje PPMV-a*	24490 1000	6.670,00	 6.670,00

Kao što je iz prethodnog primjera razvidno, u RH ne nastaje obveza obračuna i plaćanja PDV-a jer je isti obračunao preprodavatelj iz ostvarene marže.

Ako poduzetnik želi nabaviti osobni automobil u tuzemstvu za potrebe osobnog prijevoza, također treba sagledati sve obveze koje nastaju prilikom

nabave novog odnosno rabljenog vozila. Tablica 2. prikazuje koje sve obveze nastaju u RH prilikom nabave novog odnosno rabljenog osobnog automobila.

Tablica 2.: Porezne obveze kupca prilikom nabave osobnog automobila za osobni prijevoz u tuzemstvu

<table>
<tr><th>Vrsta vozila</th><th>Prodavatelj</th><th colspan="2">Porezne obveze</th></tr>
<tr><td>Novi osobni automobil</td><td>Trgovac motornim vozilima (npr. auto kuća)</td><td colspan="2">1. PDV obračunan na prodajnu cijenu
2. PPMV
• PDV i PPMV iskazani su na računu prodavatelja</td></tr>
<tr><td rowspan="8">Rabljeni osobni automobil</td><td rowspan="2">Trgovac rabljenim motornim vozilima (primjenjuje redoviti postupak oporezivanja)</td><td>Vozilo koje nije bilo registrirano u RH (nabava iz EU-a ili treće zemlje)</td><td>1. PDV obračunan na prodajnu cijenu
2. PPMV prema rješenju carine</td></tr>
<tr><td>Vozilo koje je bilo registrirano u RH</td><td>PDV obračunan na prodajnu cijenu</td></tr>
<tr><td>Preprodavatelj</td><td colspan="2">1. zaračunava PDV iz ostvarene marže
2. ako nije ostvarena marža è ne obračunava se PDV, ali nema niti 5 % poreza na stjecanje rabljenih motornih vozila</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Porezni obveznik koji prodaje svoju dugotrajnu imovinu</td><td colspan="2">Obračun PDV-a na prodajnu cijenu ako je prilikom nabave vozila korišten pretporez u cijelosti ili djelomično (vozila nabavljena prije 1.3.2012.)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Prodaja vozila nabavljenog poslije 1.3.2012. kod kojeg nije bilo dopušteno koristiti pretporez:
• isporuka oslobođena PDV-a
• 5 % poreza na stjecanje rabljenog motornog vozila prema rješenju PU</td></tr>
<tr><td colspan="2">Prodaja vozila nabavljenog od građanina, malog poreznog obveznika ili preprodavatelja è obračun PDV-a na prodajnu cijenu</td></tr>
<tr><td>Mali porezni obveznik</td><td colspan="2" rowspan="2">• nema obračuna PDV-a
• 5 % poreza na stjecanje rabljenog motornog vozila prema rješenju PU</td></tr>
<tr><td>Građanin ili bilo koja druga osoba koja nije porezni obveznik</td></tr>
<tr><td>Leasing društvo prodaje vozilo nakon prekida leasing ugovora</td><td colspan="2">• zaračunava PDV na prodajnu cijenu
• neotplaćeni dio PPMV-a è iskazuje se na računu kao prolazna stavka</td></tr>
</table>

Analizom poreznog opterećenja prilikom nabave rabljenog osobnog automobila u RH možemo zaključiti da je najmanje porezno opterećenje također prilikom kupnje rabljenog osobnog automobila od preprodavatelja jer se PDV obračunava samo iz ostvarene marže.

Zbog povoljnijeg modela financiranja poduzetnici se često odlučuju na nabavu osobnih automobila na financijski leasing. U skladu s čl. 5. st.

2. Zakona o leasingu[8], **posao financijskog leasinga** je pravni posao u kojem primatelj **leasinga** u razdoblju korištenja objekta **leasinga plaća davatelju leasinga** naknadu koja uzima u obzir cjelokupnu vrijednost objekta **leasinga, snosi troškove amortizacije tog objekta leasinga** i opcijom kupnje može steći pravo vlasništva nad tim objektom **leasinga** po određenoj cijeni koja je u trenutku izvršenja te opcije manja od stvarne vrijednosti objekta **leasinga** u tom trenutku, a rizici i koristi povezani s vlasništvom na objektu **leasinga** većim dijelom prenose se na primatelja **leasinga.** Kada se vozilo nabavlja na financijski leasing, leasing kuća se pojavljuje kao isporučitelj vozila te poduzetnik na temelju primljenog računa u svojim poslovnim knjigama evidentira dugotrajnu materijalnu imovinu i dugoročnu obvezu. Kod financijskog leasinga poduzetnik također nema pravo na priznavanje pretporeza po ulaznom računu jer je riječ o najmu vozila za potrebe osobnog prijevoza.

2.2. OSOBNI AUTOMOBILI ZA OBAVLJANJE DJELATNOSTI

Osobni automobili koje društvo stječe za potrebe obavljanja specifičnih djelatnosti imaju povoljniji porezni položaj s motrišta Zakona o PDV-u u odnosu na osobne automobile koji se koriste za osobni prijevoz zaposlenika i članova uprave. Naime, u skladu s čl. 61. Zakona o PDV-u, **dopušten je odbitak pretporeza** ako je riječ o nabavi osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz koja se koriste za **obuku vozača, testiranje vozila, servisnu službu, djelatnost prijevoza putnika i dobara, prijevoza umrlih, iznajmljivanje ili se nabavljaju za daljnju prodaju.** Za osobne automobile koji se stječu za potrebe obavljanja djelatnosti, također nastaje obveza plaćanja posebnog poreza na motorna vozila ovisno o njegovoj vrijednosti i emisiji CO_2. Osnovica za obračun posebnog poreza utvrđuje se primjenom postotaka na nabavnu cijenu s uračunatim PDV-om.

Kada je riječ o nabavi novog osobnog automobila u tuzemstvu koji će se koristiti za obavljanje pojedinih vrsta djelatnosti, primjenjuju se ista pravila kao i kod kupnje osobnog automobila za potrebe osobnog prijevoza. Jedina razlika je u tome što društvo prilikom nabave vozila za obavljanje djelatnosti ima pravo na korištenje pretporeza u cijelosti te isti ne uključuje u nabavnu vrijednost.

Primjer 2.: Nabava novog osobnog automobila za obavljanje djelatnosti

Trgovačko društvo B d.o.o. nabavlja novi osobni automobil od auto kuće u RH. Kupljeno vozilo koristiti će za obavljanja djelatnosti iznajmljivanja, što je i njegova osnovna djelatnost.

8 Nar. nov., br. 141/13.

Primljen je račun na 260.680,31 kn (vrijednost vozila 191.325,00 kn + 25 % PDV-a 47.831,25 kn + PPMV 21.524,06 kn).

Trošak nabave vozila: 212.849,06 kn = 191.325,00 kn + 21.524,06 kn

Knjiženje:

Tek. br.	O p i s	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Osobni automobil u pripremi Pretporez – 25 % Dobavljač *Za nabavu automobila*	0373 140012 2202	212.849,06 47.831,25	 260.680,31
2.	Osobni automobil Osobni automobil u pripremi *Za stavljanje automobila u uporabu*	032001 0373	212.849,06	 212.849,06

Porezni obveznik može u okviru računa glavne knjige odrediti posebne račune za osobne automobile kojima se koristi za obavljanje djelatnosti (u ovom slučaju za iznajmljivanje) te ih na taj način razlikovati od osobnih automobila kojima se koristi za osobni prijevoz zaposlenika ili članova uprave koji imaju poseban porezni status.

S obzirom na to da je prilikom nabave osobnih automobila za potrebe obavljanja djelatnosti dopušten odbitak pretporeza, za poduzetnika je najpovoljnije nabaviti vozilo kod kojeg je PDV obračunan na ukupnu svotu. To znači da za potrebe obavljanja djelatnosti nije isplativo nabaviti vozilo od preprodavatelja jer je on obračunao PDV iz ostvarene marže, ali svotu PDV-a ne smije iskazati na izlaznom računu te je stoga poduzetnik ne smije niti koristiti kao pretporez.

3. OSOBNI AUTOMOBILI KAO DIO KRATKOTRAJNE IMOVINE PODUZETNIKA

Osobni automobili koji su nabavljeni za potrebe daljnje prodaje (trgovačka roba) ili je riječ o vozilima koja će se koristiti za testiranje (testna vozila), u poslovnim knjigama poduzetnika evidentiraju se kao kratkotrajna imovina. S obzirom na to da takva vozila nisu namijenjena za osobni prijevoz zaposlenika i članova uprave, prilikom njihove nabave dopušten je odbitak pretporeza i takva vozila nemaju u poreznom smislu status „osobnih automobila". Međutim, da bi takva vozila zadržala svoj porezni status trebaju se koristiti isključivo za namjenu za koju su nabavljena (daljnja prodaja) a nikako za potrebe obavljanja djelatnosti poduzetnika.

Primjer 3.: Nabava rabljenog automobila od drugog poreznog obveznika iz EU-a

Trgovačko društvo BV d.o.o. (posjeduje valjani PDV ID broj) stječe rabljeni osobni automobil od poreznog obveznika iz Njemačke za potrebe testiranja. Isporučitelj primjenjuje redoviti postupak oporezivanja (na računu je navedeno da se radi o oslobođenoj isporuci). Primljen je račun na 10.000 EUR. Utvrđuje se porezna osnovica za obračun PDV-a primjenom srednjeg tečaja HNB-a na datum račun (1 EUR = 7,598 kn) u svoti od 75.980,00 kn i svota PDV-a od 18.995,00 kn. Primljeno je rješenje carinarnice o plaćanju posebnog poreza na motorna vozila u svoti od 3.200,00 kn kao i rješenje o plaćanju naknade gospodarenja otpadnim vozilima u svoti od 825,00 kn (plaćeno sa transakcijskog računa).

Knjiženje:

Tek. Br.	O p i s	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Kupovna cijena testnog vozila Dobavljači dobara iz EU *Za račun dobavljača za testno vozilo*	650 2210	75.980,00	 75.980,00
2.	Pretporez od stjecanja dobara iz EU – 25 % Obveza za PDV na stjecanje iz EU – 25 % *Za obračun PDV-a pri stjecanju iz EU*	14022 24022	18.995,00	 18.995,00
3.	Posebni porez na motorna vozila Obveza za poseban porez na motorna vozila *Za obračun posebnog poreza na motorna vozila*	653 24490	3.200,00	 3.200,00
4.	Ostali troškovi kupnje Transakcijski račun *Za naknadu gospodarenja otpadnim vozilima*	6519 1000	825,00	 825,00
5.	Testno vozilo Obračun nabave – trošak kupnje *Za nabavu testnog vozila*	*6602* 659	80.005,00	 80.005,00

Kako bi se osiguralo pravilno korištenje testnih vozila te spriječile moguće zlouporabe, poduzetnik je obvezan voditi evidenciju o korištenju testnih vozila prema odredbama Zakona o posebnom porezu na motorna vozila i Pravilnika o posebnom porezu na motorna vozila[9].

[9] Nar. nov., br. 52/13. – 31/15.

4. ZAKLJUČAK

Osobni automobili u imovini poduzetnika dijele se na osobne automobile koji službe za osobni prijevoz i na osobne automobile koji služe za obavljanje djelatnosti koje su posebno navedene u odredbama Zakona o PDV-u. Ako je riječ o nabavi osobnog automobila koji će se koristiti za osobni prijevoz, a prilikom nabave je zaračunan PDV, isti se ne smije odbiti kao pretporez te se uključuje u nabavnu vrijednost vozila. U nabavnu vrijednost uključuje se i posebni porez na motorna vozila koji se plaća prilikom kupnje osobnog automobila koji prethodno nije bio registriran u RH. Ako nabava osobnog automobila ne podliježe obračunu PDV-a, potrebno je nabavu prijaviti nadležnoj ispostavi PU radi plaćanja 5 % poreza na stjecanje rabljenih motornih vozila. Prilikom nabave osobnih automobila koji će se koristiti za obavljanje određenih djelatnosti kao što su npr. iznajmljivanje ili prijevoz putnika, dopušten je odbitak pretporeza ako je isti zaračunan na računu.

Prilikom donošenja odluke o nabavci osobnog automobila, poduzetnik treba sagledati sve potencijalne troškove te donijeti odluku o nabavci porezno i troškovno najpovoljnijeg vozila.

LITERATURA:

1. Markota, Lj. et al. (2015). Porez na dodanu vrijednost. Zagreb: VII. izmijenjeno izdanje. RRiF Plus
2. Brkanić, V. et al. (2014). Računovodstvo poduzetnika. Zagreb: X. naklada. RRiF Plus
3. Guzić, Š. et al. (2011). Automobili i brodovi u poreznom i poslovnom sustavu poduzetnika. Zagreb: II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje. RRiF Plus

CARS IN COMPANY'S ASSETS

SUMMARY:

Upon performing its business activities a company may use the cars owned by the company or the cars leased according to the agreement on financial lease. The taxation and the accounting treatment of a company's car depends on the way it has been purchased and the fact whether such a car is to be used for the transportation of employees, board members or for performing a business activity. In terms of taxation, the cars used for the personal transportation of employees and board members have a less favourable tax position according to the VAT Tax Act and the Profit Tax Act, compared to the cars used for performing a business activity.

Keywords: *cars, assets, financial lease, taxation, value added tax.*

Professional Paper
UDK: 657.3.
Paper received: 04/05/2016
Paper accepted: 16/05/2016

HISTORY OF ACCOUNTING AND ACCOUNTANCY PROFESSION IN GREAT BRITAIN

Dubravka Paris, MA,
RRiF College of Financial Management, Zagreb, Croatia
dubravka@rrif.hr

SUMMARY:

Accounting has always been a part of our history, but it became prominent when monetary systems were introduced. The article presents the important events in the English history from the Middle Ages till today and includes the most important persons who lived in these periods. Due to the fact that the primary goal of the article is to present the history of accounting and accountancy profession, the review starts with the period of the 14th century when accountants were mentioned for the first time. It presents the development of accounting and accountancy professions and their importance in all the periods of human history.

Key words: *accounting, accountancy profession, double-entry bookkeeping, history of Great Britain, associations of accountants, ICAEW.*

1. INTRODUCTION

The history of accounting and accountancy profession is thousands of years old. The early development of accounting dates back to the ancient Mesopotamia and is closely related to developments in writing, counting and money and early auditing systems by Egyptians and Babylonians.

When medieval England moved towards a monetary economy in the 13th century, merchants depended on bookkeeping to oversee a great number of transactions financed by bank loans. The important breakthrough took place through the introduction of double-entry bookkeeping system in the 15th century.

The expansion of commerce and business expanded the role of the accountant. The knowledge of accounting methods was often picked up through experience at work, with basic double-entry bookkeeping being taught at school. There were few professional accountants before the nineteenth century, and their business was at first largely based on dealing with the affairs of bankrupts. The emergence of a corporate sector created a demand for skilled auditors and investigators. The modern profession of the chartered accountant originated in Scotland in the nineteenth century. During this time, accountants often belonged to the same associations as solicitors. The accountancy profession is constantly improving and has become one of the most appreciated professions.

2. BEGINNINGS OF ACCOUNTANCY PROFESSION

The period of the 14th and 15th centuries was marked by the beginning of the Hundred Year's War and the epidemic of bubonic plague, which killed one third of England. Among five kings who ruled England in this period, the most famous and historically important ruler was Henry VIII (1491-1547).

Around the year of 1300, accountants are mentioned in historical records for the first time in the Statute of Westminster indicating they are considered important.

Italy is important in this period due to the fact that in 1327 early books from the commune of Genoa display an early form of bookkeeping. The Italian trading period sees sophisticated accounting systems developed within banking houses. Double-entry bookkeeping is discovered. In 1494 Luca Pacioli describes double-entry bookkeeping in his work *Summa di Arithmetica*, printed in Venice.

3. RENAISSANCE

It was under Henry VIII that England started exploring the globe and trading outside Europe, which was greatly developed to colonial proportions under his daughters Mary I and especially Elizabeth I.

The great Virgin Queen Elizabeth I played an important role in the first golden age of England. It was an age of great navigators like Sir Francis Drake and Sir Walter Raleigh, an age of enlightenment with the philosopher of Francis Bacon and the playwrights such as Christopher Marlowe and William Shakespeare.

In 1543 an English work by Hugh Oldcastle with the title *A Profitable Treatyce* dealing with Debitor and Creditor was printed in London. After three years the English translation of Jan Ympyn Christoffels' work entitled *A Notable*

and very excellente woorke, expressyng and declaryng the maner and forme how to kepe a boke of accomptes or reconynges was printed in Antwerp. In 1553 the third book in English on double-entry bookkeeping entitled *The Maner and fourme how to kepe a perfecte reconyng, after the order of...debitour and creditour* by James Peele is printed in London by the King's Printer, Richard Grafton. Grafton is credited by historians for introducing double-entry book-keeping to England.

4. RESTORATION (17TH CENTURY)

The 17th century England is characterized by religious troubles and the Civil War. The King James' successor Charles I was eager to unify Britain and Ireland, which eventually culminated in the English Civil War (1642-1658). Charles was beheaded and the puritan leader of the Parliamentarians Oliver Cromwell ruled the country until his death in 1658.

These events were followed by the period of Restoration under the reign of Charles II, who was the patron of the arts and sciences

Despite 14 illegitimate children, he was succeeded by his Catholic and unpopular brother James, whose religious inclinations and despotism led to his quick removal from power in the Glorius Revolution of 1688.

His Protestant daughter Mary married to his equally Protestant nephew William of Orange. During this period the Parliament ratified that all kings and queens would have to be Protestant from then on.

In view of accounting the year of 1635 saw another English work printed: *The Merchants' Mirror,* or directions for the perfect ordering and keeping of accounts, framed by the way of Debitour and Creditour after the Italian manner, by Richard Dafforne. Robert Colinson printed in 1683 the first Scottish book on accountancy entitled *Idea Rationaria*, or the perfect accomptant, necessary for all merchants.

5. GEORGIAN ERA (18TH CENTURY)

The period between 1660 to1727 was characterized by the reign of George I. When he arrived in England he did not speak a word of English. The king's inability to communicate well with his government and subjects led him to appoint a Prime Minister. This marked a turning point in the British politics, as future monarchs remained more passive figures, letting the Prime Minister reign the country.

His son George II was a powerful ruler. The British Empire expanded considerably during his reign.

Among some notable changes, important is the replacement of the Julian Calendar by the Gregorian Calendar in 1752.

George III had one of the most troubled reigns in the British history. He came to the throne during the SevenYears' War (1756-1763), after which the UK acquired New France (Quebec), Florida and most of French India. In 1776, the American War of Independence started after the British government imposed a series of taxes on the colonies. Seven years later the French Revolution broke out.

With the development of investment in stocks, import and export activities were reaching the peak. Accordingly, the accounting profession had to evolve and adapt to maintain the movement of assets and profits within various industries.

In 1780 Josiah Wade founded "Tribe Clarke and Company" – the accountancy firm in Bristol. This company is the oldest firm to trace its continuous existence.

6. VICTORIAN AGE (19TH CENTURY)

During the early years of the 19th century Britain had to face the ambitions of Napoleon to conquer the whole of Europe. Two famous victories – Admiral's Nelson' naval victory at Trafalgar and Wellington's victory at Waterloo reinforced the international position of the United Kingdom.

Another notable fact of this period is the start of the Industrial Revolution with James Watt's invention of steam engine and the introduction of mechanisation of the manufacturing industry. Great industrial cities emerged as the new economic centres of the country.

In 1837 queen Victoria came to the throne. Britain asserted its hegemony on virtually every part of the globe. However, this resulted in numerous wars (Opium Wars, Boer Wars, the Crimean War). The latter years of her reign were characterized by the legalisation of trade unions, introduction of universal education and universal suffrage.

More experienced accountants needed to pass on their beliefs as to what constituted sound accounting practice to newcomers, and this led to the writing of textbooks and the publication of dedicated periodicals. The most important of these was *The Accountant*, which was founded in 1876, and contained many articles by accountants debating issues of financial reporting and accounting measurement.

Important books on accounting principles from the late nineteenth and early twentieth centuries include Francis Pixley's *Auditors: Their Duties and*

Responsibilities (1881), Ewing Matheson's *The Depreciation of Factories* (1884), Emile Garcke and John Manger Fells's *Factory Accounts* (1887) and Lawrence Dicksee's *Auditing: A Practical Manual for Auditors* (1892) and *Advanced Accounting* (1903).

In 1831 A Bankruptcy Act was passed mentioning accountants alongside merchants and bankers as properly skilled to conduct audits. It is the first public recognition of accountants. In 1842 the Relief of Insolvent Debtors Act creates a new source of labour for accountants as it requires debtors owing less than £300 to attach a statement of debts when petitioning the Bankruptcy Court. In the period between 1853 a number of institutes of accountants were established in Scotland.

The Companies Act, passed in 1862, established the role of Official Liquidator, a person responsible for proceedings in the liquidation of public companies.

In the period from 1870 to 1877, bodies of accountants form in London, Liverpool, Manchester and Sheffield. The ICAEW starts its early life as a voluntary association called the Institute of Accountants in London. At first it does not admit practitioners from the provinces. This was not done until 1872. The idea to establish a professional association of accountants by means of the Royal Charter was initiated by William Quilter, who formed a voluntary Association called the Institute of Accountants in London in 1870. They signed a draft copy of the rules and regulations for the new Institute of Accountants, which was formed in the same year.

In 1871 The Council of the Institute of Accountants in London appoints a committee of examiners for new entrants. Candidates are examined viva voce (by oral interview).

In 1872 a special meeting of the Council of the Institute of Accountants in London was held to discuss widening the scope of the Institute to include accountants from the provinces. Membership is accordingly widened to accountants throughout the UK. The name is changed from Institute of Accountants in London to Institute of Accountants.

In 1877 the Institute of Accountants begins to prepare an index of useful cases affecting the profession. Relevant reference, law books and reports are purchased and copies of the accounts of railway, banking, and other public companies are requested for the Institute's Library. A clerk's register is established, including the examination system for the admission of new associate members.

In 1878 the Council of the Institute of Accountants resolved to improve its status by incorporation through an Act of Parliament. In the following year

the Companies Act was passed requiring all banks to have properly audited accounts.

In 1880 the Royal Charter Order in Council was signed by Queen Victoria creating the new professional body called The Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW)..

The following years comprised the early organisation of ICAEW, the setting of standards for professional conduct, the construction of Chartered Accountants' Hall and the first application for ICAEW membership made by a woman.

In 1883 a new Bankruptcy Act was passed establishing the position of Official Receiver. This removed insolvency from accountants. Thereafter, all monies held by trustees in bankruptcy had to be turned over to the Board of Trade's Bankruptcy Estates Account. The ICAEW Council was criticised for not protesting against it.

In 1888 The ICAEW refused admission to the first application for membership made by a woman, Mary Harris Smith.

In 1893 the Chartered Accountants' Hall was opened. In the same year the Society of Accountants and Auditors proposed strengthening the profession. Its recommendations became the Public Accountants Bill No. 1 calling for their members and those of the ICAEW alone to constitute the profession and bar all others from practising. A Public Accountants Bill No. 2 was drafted by the ICAEW calling for the registration their members to prevent all others from practising as public accountants. However, both failed.

7. FIRST WORLD WAR

Victoria's numerous children married in about all European families, which owned her the title of "grandmother of Europe". When Franz Ferdinand of Austria was assassinated in Sarajevo and Austria declared war on Serbia, it was in turn allied to France, Russia and the UK. The First World War left nearly 1 million Britons dead and financially ruined the country. The nation was disillusioned with the government and monarchy.

The World War One brought an increase in accountancy work and accountants gained expertise in managing companies and banks, particularly those of enemy states. Accountants assisted in the control of costs in relation to the production of ammunitions: management accounting is born. Wartime taxes increased the amount of taxation work available to accountants.

In 1914 the Prince of Wales National Relief Fund was formed. A Board of Audit Control was appointed to supervise income and control distribution. Local committees throughout the UK were formed and Institute members

operated it for no remuneration. The Local Legislative Committee created an 'audit clause' by stating that where professional audit is used, the standards of the ICAEW and those of Society of Incorporated Accountants and Auditors alone should apply. This prevented new bodies of accountants from undertaking this range of work.

In 1918 the Society of Incorporated Accountants and Auditors changed their rules to allow the admission of women.

8. PERIOD BETWEEN TWO WARS

Since the end of the World War I there had been a major downturn in the British economy. Government promised a higher standard of living and security of employment. However, the productivity rate was falling rapidly due to the fact that it was a great effort to keep the traditional industries (cotton, coal mining and shipbuilding), which was difficult among the growing competition. The political program of the Labour Party increased social security measures. Workers received the "dole", which was probably the reason why there were no greater social unrests or revolutions.

Further mass unemployment resulted when Chancellor of the Exchequer Winston Churchill returned Britain to the gold standard in 1925. The return was made at the old pre-war gold and dollar value of the pound. As a result, the pound was devalued; British goods (coal, steel, machinery, textiles, ships, cargo rates and other goods and services) became over-priced, and Britain's share of the world export market declined rapidly. The resulting unemployment and wage cuts caused serious repercussions in the industrial areas, where strikes became common.

In the 1930's things improved a little under a national government. The abandonment of the gold standard and the decision to let the pound find its own value against the US dollar made British export prices more competitive in world markets. Agriculture was protected through introduction of protective tariff and import quotas in 1931. A building boom followed the increase in population. Old industries were replaced by new ones such as automobiles, electrical manufactures, and chemicals.

In 1919 Mary Harris Smith, a public accountant with a London Practice who was refused admission to the ICAEW because she was a woman in 1888, applied to join the Society of Incorporated Accountants and Auditors. The Society made her an Honorary Fellow as they had previously given up Council powers to elect members in special cases without examination. In the same year the Sex Disqualification (Removal) Act was passed making it illegal for the ICAEW to bar women from membership. Mary Harris Smith renewed her

application and became the first woman Chartered Accountant in the world. In 1920 Miss H. M. Claridge, the daughter of the President of the ICAEW that year, is the first woman to be admitted to the Society of Incorporated Accountants and Auditors by examination.

In 1923 British Association of Accountants and Auditors was formed. Four years later the Faculty of Auditors was formed.

In 1929 Sir Thomas Robinson, Chairman of the House of Commons Committee, called for the accounting professionals to set up a register of properly qualified persons to prevent unqualified persons from practising under the definition of the Revenue Act 1903 and the Income Tax Act 1918. In 1931 the Association of International Accountants was formed. In the period from 1933 till the beginning of the Second World War a number of associations of accountants working in various fields of industry were formed.

9. SECOND WORLD WAR

When Edward VIII abdicated in 1936, he was succeeded by his brother George VI. In this period the Nazis in Germany were becoming more menacing as Hitler grew more powerful and aggressive. Finally, Britain was forced to declare war to Germany after the German invasion of Poland in September 1939. Sir Winston Churchill became the war-time Prime Minister in 1940.

During the World War Two the area around Moorgate Place was badly damaged during bombing raids on London but the Chartered Accountants' Hall escaped save with a few broken windows. Approximately 3000 Institute members, over a quarter of the membership, served with the Armed Forces.

In 1939 the Association of Certified and Corporate Accountants was formed following the merger of the Corporation of Accountants in Scotland and the London Association of Certified Accountants.

In 1941 the value of accountants in the management of the war effort started a movement to give non-practising members some influence in the ICAEW and possibly representation on the Council.

In 1945, ICAEW organised weekend 'refresher' courses and regional lectures for returning servicemen in the profession. This later developed into a programme of 'Continuing Professional Development' that is still in operation today.

10. POSTWAR PERIOD

In 1945 the UK was bankrupt and its industry destroyed. It was gradually dismantled by granting independence to its former colonies in the period

from 1947 to 1980's. Most of these ex-colonies formed the Commonwealth of Nations (approx.. 1.8 bn people).

Elizabeth II ascended the throne in 1952. Although she tried to rehabilitate the image of the monarchy, her children did not, making the headlines of the tabloid newspapers.

The 70's brought the oil crisis and the collapse of the British industry. The Conservative Prime Minister Margaret Thatcher privatised railways and closed down inefficient factories, which resulted in the increased gap between the rich and the poor.

Thatcher was succeeded in her party by the unpopular John Major. However in 1997, Tony Blair became a Prime Minister. His liberal policies and the support of the neo-conservative US President George W.Bush disappointed many Leftists.

The 1950s and early 1960s were a period of complacency for accountants, who were experiencing a boom in the profession. Several thousand accountants were qualifying annually, and accountancy careers became attractive to university graduates.

During the 1950s and 1960s, the largest accounting firms became increasingly international, with long-standing British firms merging with leading North American firms and US firms such as Arthur Andersen opening offices in London and other British cities. The "Big Eight" accounting firms had their own procedures for attempting to ensure consistent practice from one office to another, and this helped to create a climate for accounting standards issued by an authoritative organisation. The Accountants International Study Group (AISG) was established in 1966 to bring together representatives from the USA, Canada and the UK in order to identify best accounting practice.

The year of 1968 is very important for the accountancy profession. The ICAEW proposed two major changes to the profession. Firstly, a merger of the ICAEW, ICAS, ICAI, the Association of Certified Corporate Accountants, the Institute of Cost and Works Accountants and the Institute of Municipal Treasurers and Accountants into three geographical Institutes in England & Wales, Scotland and Ireland. Secondly, a reduction of the number of qualifications to two: the Chartered Accountant (signifying highly qualified) and the Licentiate Accountant (less qualified).

In the 70s a number of associations changed their names. In 1973, the Faculty of Auditors was absorbed by the British Association of Accountants and Auditors. In the same year the International Association of Book-keepers was founded.

In 1977 the International Federation of Accountants (IFAC) was founded.

11. CONTEMPORARY ENGLAND (21ST CENTURY)

Nowadays, the English economy relies primarily on services. The main industries are tourism, education, music, fashion, prestige cars and food.

In 2002 the International Accounting Standards were adopted by the European Union with changeover target of 2005. In the same year the Proceeds of Crime Act made it an offence for accountants not to report suspicions about their clients to the National Criminal Intelligence Service (NCIS).

In 2003 the Institute of Company Accountants merged with the Association of International Accountants.

CONCLUSION

Accounting is an almost ancient system of keeping and maintaining the financial records of a business. It has always been a part of our history, but it became prominent when monetary systems were introduced.

The most significant development with regards to modern accounting occurred during the Renaissance period in Italy. In 1494 the accountancy world was revolutionised by an Italian friar by the name of Luca Pacioli and his book 'Summa de Artihmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita'. He described and explained many accounting practices that are still used today, including double entry book keeping, the use of ledgers, inventories, liabilities and expense accounts.

As the various industries of the world have developed, so too have their accounting needs. This is most apparent during the industrial revolution. As production and manufacturing industries were developing, businesses needed more effective ways of cost accounting.In1854 the first professional accounting institution was formed in Scotland, making the accountancy profession official. Since the formulation of the 'chartered account' the profession has grown rapidly. Spreading to every corner of the globe, the need for an accountant is a must, especially within business. Accountants can help with many aspects of business whether it is designing and setting up an accounting system or simply ensuring that tax payments are correct.

The profession has a rich heritage steeped in a cross cultural history, from humble beginnings in the15th century Italy to the forefront of the financial world. The profession has never been more popular.

REFERENCES

1. Oxford English Dictionary, Oxford University Press, 2010
2. Don McCubbrey. "A short history of accounting and double entry bookkeeping." Business Fundamentals. Boundless, 21 Jul. 2015. Retrieved 25 Apr. 2016
3. Parker, R. H. and Yamey, B. S. (eds) (1994) Accounting History: Some British Contributions. Oxford University Press, Oxford.
4. Bryer, R. A. (2000a) The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part one: Theory, Accounting, Organizations and Society, Vol. 25, No. 2, pp. 131-162.
5. Bryer, R. A. (2000b) The history of accounting and the transition to capitalism in England. Part two: Evidence, Accounting, Organizations and Society, Vol. 25, Nos. 4-5, pp. 327-381.
6. Edey, H. C. and Panitpakdi, P. (1956) British company accounting and the law: 1844-1900, in Littleton, A. C. and Yamey, B. S. (eds) Studies in the History of Accounting, pp. 356-379. Sweet and Maxwell, London.
7. Edwards, J. R. (1979) The accounting profession and disclosure in published reports, 1925-1935, in Lee, T. A. and Parker, R. H. (eds) The Evolution of Corporate Financial Reporting, pp. 275-298. Nelson, Sunbury-on-Thames.
8. Edwards, J. R. (1989) A History of Financial Accounting. Routledge, London.
9. Berndt, R. (1980) A History of the English Language, VEB Verlag Enzyklopaedie, Leipzig
10. Baugh, A.C. and Cable, T. (1989): A History of the English Language, Routledge, New York.
11. Hoad, T.F. (1986): The Concise Oxford Dictionary of English Etymology, Oxford University Press, Oxford.
12. History of England - https://en.wikipedia.org/wiki/History_of_England
13. A Brief History of England - http://www.eupedia.com/england/english_history.shtml
14. Jenkins, S.: A Short History of Britain, Profile Books Ltd, London
15. Dictionary of Accounting Terms - http://www.alphadictionary.com/directory/Specialty_Dictionaries/Accounting/

POVIJEST RAČUNOVODSTVA I RAČUNOVODSTVENE STRUKE U VELIKOJ BRITANIJI

SAŽETAK RADA:

Računovodstvo je oduvijek dio ljudske povijesti, ali je postalo osobito važno uvođenjem monetarnog sustava. Članak predstavlja najvažnije povijesne trenutke u Engleskoj od srednjeg vijeka do danas, kao i najvažnije osobe koje su živjele u tim razdobljima. Obzirom da je osnovni cilj članka predstaviti povijest računovodstva i računovodstvene struke, pregled započinje s razdobljem četrnaestog stoljeća kada se računovođe kao struka spominju po prvi put. Članak daje prikaz razvoja računovodstva i računovodstvene struke i naglašava njihovu važnost u svim razdobljima ljudske povijesti.

Ključne riječi: *računovodstvo, računovodstvena struka, dvostavno knjigovodstvo, povijest Velike Britanije, udruge računovođa, ICAEW.*

Professional Paper
UDK: 658.8
Paper received: 06/04/2016
Paper accepted: 16/05/2016

THE PERSUASIVE FUNCTION OF RHETORIC IN ADVERTISING SLOGANS

Urszula Michalik, PhD
The University of Silesia, Katowice, Poland
The University of Silesia, Katowice, Poland
u.michalik10@gmail.com
Mirosława Michalska-Suchanek, PhD
The University of Silesia, Katowice, Poland
The Gliwice Academy of Entrepreneurship, Gliwice, Poland

SUMMARY:

The current article discusses the use and purpose of rhetorical figures in advertising slogans. The choice of words and techniques used by copywriters may strengthen the conviction of prospective buyers that by buying an offered product they may get more than products or services i.e. they may get the features they are looking for, and they may fulfil their needs and achieve satisfaction. The body of 49 advertising slogans of cars and airplanes has been chosen for the analysis. The choice is not a random one since all the slogans concern very popular means of transportation, and focus on features which are very important, and therefore sought by both drivers and passengers. Finally, the features have been used to create a schema for the advertised products.

Key words: *slogan, rhetorical figures, identity, schema, persuasion, competition*

INTRODUCTION

The omnipresence of advertising messages causes that many people may not notice some of them, or even ignore them. Thus, copywriters have a very challenging and difficult task to perform since they not only have to attract and sustain people's attention to what they 'say' about a product, but they also have to use methods and techniques that make people remember the message. They have to bear in mind that contemporary customers can choose from a

large number of offers, and as a result they are becoming more and more sophisticated, demanding and fastidious. What is more, there is a cut-throat competition in most of the markets, and every company has to be very watchful if it does not want to lose the edge. One of the devices, which is a part of almost every advertisement is a slogan, whose persuasive power is considerable and as such it deserves to be investigated.

1. THE FUNCTION AND POWER OF RHETORIC AND PERSUASION.

Every effort companies make to sell something makes use of persuasion. Most of the definitions of persuasion include words such as **motivation**, **influence**, **values**, **beliefs** and **wants**. Even the simplest ones that are provided by dictionaries, for example, " Persuasion is the process of persuading someone to do or believe something" refer to its power to influence somebody's decisions and actions.[1] The definition of persuasion that seems to be very relevant for the purpose of the present article comes from Harvard Business School „Persuasion is a process that enables you to change or reinforce others' attitudes, opinions or behaviours […]. What is more, persuasion is not only a matter of making a rational case but also of presenting information in a way that appeals to fundamental human emotions. It's about positioning an idea, approach, or solution in a way that appeals to the people who are affected by it"[2]. In the light of the above features and characteristics persuasion is often linked to rhetoric, which also aims at attracting attention, influencing and gaining compliance of the recipient of the message. The rhetor, through using appropriate techniques can convince his/her audience to his/her point of view and influence their ways of thinking, and/or making a decision "The user of rhetoric peddles choices, even though most people naturally resist making choices unless forced to do so".[3] Copywriters use rhetorical figures, which are modes of persuasion used to reach and win customers as well influence their purchasing decisions. They employ a variety of techniques and strategies, which are supported by the language they choose to convey messages to an audience. The power of language and its ability to penetrate entire communities and their cultures, its ability to shape a world view is enormous and can never be underestimated[4]. The rhetorical devices that have been employed in the analysed slogans are as follows: **alliteration, hyperbole, rhyme, repetition, personification, rhetorical question, idiom, simile, oxymoron** as well as grammatical forms such as **pronouns, verbs, nouns** and **adjectives.**

[1] MacMillan English Dictionary For Advanced Learners. Bloomsberry Publishing: Oxford 2002, p.1057.

[2] Persuading people. Expert Solutions to Everyday Challenges. Boston, Massachusetts: Harvard Business Press 2008, p. 4.

[3] Hart, R.P.,Daughton, S.: Modern rhetorical criticism (third edition).New York: Allyn& Bacon 2005, p.86.

[4] c.f. Čulenová, E.: Jazyk. Matricaaleboplášť? Banská Bystrica: Fakultahumanitných vied Univerzity Mateja Bela 2012, p. 136.

2. SLOGAN AS A FUNDAMENTAL ASPECT OF ADVERTISEMENT

Given the large number of advertisements that bombard us on a daily basis it is obvious that we cannot remember most of what we see or hear. Thus, a slogan which is usually short, seems to be one of the easiest ways to attract and hold our attention. The word *slogan* comes from a Celtic word *slaugh= army +gharim+war,* which can be understood as a 'war cry'. Therefore, the language used in slogans is often perceived as a powerful weapon.[5] Slogans are used to establish brand's identity, raise awareness of a product, stimulate interest, create a desired image and secure a position on the market that will enable the company not only to reach its sales targets, but also effectively compete with rival products. The definition of a slogan that comprises most of its features has been provided by Ranju and MukeshTrehan "It is a short, simple phrase or a catchy sentence which is easy to remember, sweet, easily pronounceable, pleasing to ear […]. It should be related to product-features, product-quality, product superiority, etc. Sometimes a brand-name of a product is also mentioned in a slogan and helps increase the chance that it will be remembered (popular slogans can be used for number of years). Slogans can also act as headlines. Slogans are also called punch lines or jingles"[6]. To sum up the most important features of slogans they are: short (usually 3-5 words); should inform about the features of a product e.g. *Protection on all sides* (Audi); should be simple e.g. *Always Coca-Cola*; should differentiate the brand and refer to the needs of the customer, e.g. *Designed to save lives* (Volvo); should recall the brand name e.g. *Have you driven Ford lately?;* shouldinclude a key benefite.g. *Hospitality at the highest level*and be memorable e.g. *Skoda Simply clever*(Skoda). Since slogans are one of the key methods to make a positive impression and encourage purchase they should be carefully invented. The reason is that they should be compatible with other marketing and advertising strategies employed by companies; should inform customers about conditions and situations in which a particular brand is a good choice and how potential buyers will benefit from a particular product. The knowledge they may gain from a slogan can be considerable and concern product attributes, functions, benefits and its purpose. This is what advertising actually aims to achieve i.e. inform about what people need and want to know before making a purchasing decision.

[5] cf. Kwaciak, B.: Co trzeba wiedzieć reklamie. Kraków: Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu 1997, p. 107.
[6] Mukesh,T.: Advertising andSales Management. New Delhi: V.K. (India) Enterprises 2006, p.121.

3. ANALYSIS OF CHOSEN SLOGANS

The analyzed slogans are part of advertising messages of the following car makes: Toyota, Mercedes, Jaguar, Dodge, Hyundai, KIA, Ford, Alfa Romeo, Skoda, Honda, Citroen, BMW, Volkswagen, Chevrolet, Volvo, Nissan, Subaru, Land Rover, Peugeot and airlines: Delta Airlines, Emirates, Virgin America, Qatar Airways and KLM. They have been grouped and analyzed according to the rhetorical figures they employ.

3.1. Alliteration- also known as 'head rhyme' or 'initial rhyme' is a stylistic device in which words that have the same first consonant sound occur close together in a series. Such arrangement of letters makes a slogan definitely easier to notice and remember, and also more interesting.

Today, Tomorrow, Toyota (Toyota)

Don't dream it. Drive it (Jaguar)

Building a better airline, not just a bigger one (Delta Airlines)

The use of alliteration in the above slogans draws attention to the following features and key benefits of offered products: **continuous availability** and **reliability** (Today, Tomorrow, Toyota); assurance of the realisation of **what customers dream about** (Don't dream it. Drive it), and declaration that the company's **policy of growth** is not realised at the expense of the **quality** it offers**.**

3.2. Hyperbole- a rhetorical device that purposefully uses exaggeration. The aim is to emphasize something, to stir imagination and to intensify emotions. The use of hyperbole in slogans allows copywriters to focus on product qualities.

Visit new worlds with our inflight entertainment (Emirates)

Loaded with adrenaline (Dodge Nitro)

Chevrolet. An American revolution (Chevrolet**)**

Designed to save lives (Volvo)

The above usage of hyperbole allowed copywriters to focus on such benefits and features of offered products as: promise to take customers to **'new worlds'** (clearly there is only one world, but the company offers some unique experience, which is enhanced by pleasurable moments (Visit new worlds with our inflight **entertainment)**; promise to experience something that customers will find **exciting** (Loaded with adrenaline)[7]; assurance that the product

[7] Adrenaline is a 'chemical produced by your adrenal glans that make your heart beat faster and gives you more energy' (Macmillan English Dictionary for Advanced Learners. 2002 p.19) and thus it is characteristic of human beings, and not inanimate objects such as cars. Thus, using the notion of adrenaline in a slogan is an example of hyperbole.

is **revolutionary** (Chevrolet. An American revolution) and just like revolution, which is 'a major change' offers something **new** that will improve product **quality** and **performance**; guarantee that a product will meet one of the most important and sought features i.e. **safety** (Designed to save lives).

3.3. Rhyme- a figure of speech where similar sounds (or the same sounds) are repeated. As a result the slogan is more interesting and easier to remember.

Never being bored on board (Delta airlines)

Guess where and we'll fly you there (Emirates)

Grace…space…pace (Jaguar)

Mean but green (Toyota)

Rhyme has been used in the above slogans to highlight the following features and benefits of advertised products: **entertainment** during flight (Never being bored on board), which will make the journey **pleasant**, and in some cases may help passengers who suffer from 'fear of flight' to divert their attention from what they find a scary experience; promise to take passengers to **any destination** they wish to reach (Guess where and we'll fly you there); assurance that the product is **attractive**, **pleasant** and **interesting,** provides a lot of room for passengers and thus it is **comfortable,** allows the user to achieve **speed,** which is no doubt one of the features customers look for most often when they decide to buy a car (Grace…space…pace); information that a product is **environmentally friendly** (today more and more people are becoming aware of the need to protect our endangered planet) and at the same time **excellent (**Mean but green).

3.4. Repetition – a rhetorical device where a word or phrase is repeated in order to emphasize its importance in the whole message.

Loyalty programmes should be loyal (Delta airlines)

New thinking. New possibilities (Hyundai)

Get in. Get happy (Volkswagen)

The above examples of the usage of repetition draw attention and emphasize the following features and benefits: the possibility to take advantage of loyalty programmes[8], which are marketing strategies employed by companies aiming at encouraging customers to continue to buy products they offer, and in this way have the possibility to e.g. **save money** as they can buy something cheaper or get something for **free.** Moreover, the company ensures that the airline will be **loyal** to its customers, and as such it deserves to be **trusted** and **relied** upon (Loyalty programmes should be loyal). Another slogan contains in-

8 Sharp, Byron and Anne Sharp, "Loyalty Programs and Their Influence on Repeat-Purchase Loyalty Patterns". International Journal of Research in Marketing, 14 (5), 1997, pp. 473-86.

formation that the company has adopted new ways of thinking, which in case of businesses can mean implementing **new ideas** and **new solutions** both in terms of the technical side of products, as well as **good customer service** and **comfort (s**uch approach creates **new possibilities** for both the company and its customers (New thinking. New possibilities); assurance that the customer will not only be **satisfied** with the product performance, but even **happy**- the only thing he/she should do is to get in and start the car (Get in. Get happy).

3.5.Personification- a figure of speech in which a thing, an idea or an animal is given human attributes. The non-human objects are portrayed in such a way that we feel they have the ability to act or feel like human beings.

The car that cares (KIA)

Jaguar. Born to perform (Jaguar)

Skoda. Simply clever (Skoda)

The above slogans use personification as a way to stress the following features and benefits offered by products: the use of a verb 'to care' with reference to a product can have many meanings as it may be a signal that it is designed to make customers **comfortable** and **safe,** but also that the product is **economical** and e.g. **environmentally friendly** (The car that cares)*;* the message included in the slogan Jaguar. Born to perform is unambiguous and it conveys information that a product has been designed to fulfil all the needs and requirements of a customer i.e. it will 'perform' and do what it is expected to do (as such it may be read as **reliable**, **safe** or ,for example**, economical**; the message in the slogan *Skoda. Simply clever* is 'simple' i.e. that the product is **good** and **effective.**

3.6. Rhetorical question- rhetorical questions, unlike other types of questions which need to be answered, do not require a response. Fahnestock calls them 'questions that are really statements'[9]. The rhetorical question itself implies an answer and/or makes it easy to understand. It draws attention, evokes emotions and causes that people are more focused on the content of such question, and think about their own opinions.

Why pay more for a car ? (Citroen C1)

Could you ever love life on the road (Honda Accord)

Isn't it lovely having room to play with (Skoda Roomster)

Who could ask for anything more? (Toyota)

Is it Love? - BMW.

The above rhetorical questions refer to the following features and benefits

[9] Fahnestock, J.: Rhetorical Style. The Uses of Language of Persuasion. Oxford University Press, Inc.: Oxford 2011, p.300.

offered by products: **cheap price**, which is a feature that enhances the chance that a customer will purchase a product (Why pay more for a car ?); the **ample physical space** the product offers gives the customer an opportunity to use it for a purpose that he/she needs e.g. to transport things, or just ensures **comfort f**or passengers (Isn't it lovely having room to play with); the message contained in the question Could you ever love life on the road can be read and understood in many ways and mean, for example, that the car is **comfortable** or **easy** and **fun to drive**; assurance that a product will **satisfy every need**, **meet every requirement** of every customer (Who could ask for anything more?); the question Is it Love? suggests that what a product is or what it offers may be just like love, which is one of the strongest emotions experienced by people (as the definition of 'love' explains, love is the feeling of liking and caring for someone) and thus, those who will buy the product may find it **reliable** and **attractive**.

3.7. Idiom- a rhetorical device whose aim is to make language richer and spicier, and thus it makes the message more attractive. It cannot be interpreted literally.

Love at first flight (Virgin America)

Do you only feel at home at home? (Emirates)

The use of an idiom in a slogan Love at first flight is a very clever linguistic trick since the copywriter changed one word in the original idiom Love at first sight (the message it contains may be an indication that passengers will be more than **satisfied** with the product, and will 'love' all it offers; another slogan that uses an idiom indicates that the product offers its customers something that will make them feel as if they were at home (the connotations with home for many people mean **comfort**, **safety** and **pleasant environment** (Do you only feel at home at home?).

3.8. Oxymoron- an expression that uses words that have opposite meanings**.** The rhetorical purpose is often to highlight and juxtapose two opposite features in order to create not only an interesting effect, but draw attention to something that can have two different features.

The little big car (Renault)

The slogan The little big car purposefully refers to features that are sought by some customers i.e. there are customers who look for cars that are small (this may mean that they are **economical** and **easier to park**), and at the same time 'big' figuratively meaning that they are **reliable.**

3.9. Imperative mood- this mood is the most natural part of persuasion. However, in advertising it is rather used to propose or suggest something, and is rarely used as a command.

Enjoy 5-star luxury in the sky on Qatar Airways

Arrive beautifully (Virgin America)

Do something memorable (Toyota Aygo)

Ford. Feel the difference (Ford)

Drive future. Today (Renault)

The rhetorical purpose of using imperative mood in the above slogans is to highlight the following features and benefits: **luxury** that passengers can enjoy on board i.e. As an advertisement of Qatar Airways explains luxury can mean '**sophisticated** and **elegant** cabin. Our open and **spacious** design is complemented by award-winning service. **Generous storage** will keep your belongings within reach, sophisticated LED lighting will help you adjust to changing time zones and an attentive crew will look after all of your needs. Settle into **unparalleled comfort**, and adapt your personal space to **suit your needs**. Lounge on an ottoman, catch some sleep or make productive use of your time with a large work surface. Your seat also features **ample stowage options**, a vast selection of in-flight **entertainment** and a contemporary setting for **world-class cuisine**[10](Enjoy 5-star luxury in the sky on Qatar Airways); the slogan Do something memorable allows many different readings such as e.g. indication that the conditions offered by airline guarantee that the passenger will reach his/her destination **safely**, and in **good physical condition,** promise that using a product will be an **enjoyable** and **valuable** experience that will be remembered by the customer; an imperative mood in the slogan Ford. Feel the difference is an invitation to experience something that will allow customers to enjoy features that are not offered by other products, in this way making it **unique**; the imperative Drive future. Today contains information that a product is a **cutting-edge** one i.e. it not only uses **sophisticated technology** and solutions that **are ahead of the times,** but it uses them already today**.**

Moreover, there are slogans that do not employ rhetorical figures, but achieve persuasive goals through using such grammatical forms as pronouns, nouns, verbs and adjectives.

3.10. Pronouns – the use of pronouns, especially the second person singular or plural pronoun *you,* or its possessive form *your*, as well as the first person plural pronoun *we* or its possessive form *our* are used by copywriters to emphasize that the message is addressed to the reader (*you*). Such approach may help establish a closer relationship with readers, make them feel important, and emphasize that what a company does or proposes is always focused on customers' wants and needs.

Your private cabin, your personal crew, your premium place (Qatar Airways)

You order it. We bring it (Virgin America)

10 http://www.qatarairways.com/global/en/business-class.page (retrieved 26th January 2016)

With your miles you can now fly further (Qatar Airways)

Everything we do is driven by you (Ford)

Drive your dreams (Toyota)

Without heart We would be mere machines (Alfa Romeo)

The use of the second person personal pronoun 'you' and its possessive form 'your' in the above slogans has been an opportunity for the companies not only to create an atmosphere of closeness and indicate that customers matter and are treated as equal 'partners', but also to highlight features and benefits offered by products such as **private space** on board, which ensures **comfort** and the chance to travel in a **relaxing atmosphere**, being served by crew that will **take care** and will be at a disposal of individual passengers only, **good** and **comfortable** place on board (Your private cabin, your personal crew, your premium place); assurance that the company is ready to **satisfy customer needs** (You order it. We bring it); the chance for frequent passengers[11] to get an extra bonus and get a **discount** or a **free** place on board (With your miles you can now fly further); assurance that **satisfying the customer needs** and requirements are of top priority on the list of company goals (Everything we do is driven by you); information that the product will **fulfil customers' dreams** (Drive your dreams) and that the company is not only interested in making good quality products, but also cares about customers in terms of good, personal service, friendly relations and atmosphere (Without heart We would be mere machines).

3.11. Verbs

There is no doubt that the choice of verbs may enhance the chances to invigorate the message, and increase the persuasive power of a slogan. The verb can not only attract attention, but also make the reader think about something it refers to and focus on a feature that copywriters wish to highlight.

You can with a Nissan (Nissan)

Just imagine what Citroen can do for you (Citroen)

Volkswagen Polo. Built to protect (Volkswagen)

The verb 'to protect' in Volkswagen Polo. Built to protect assures customers about one of the most important features they are looking for i.e. **safety (**the product has been designed to prevent danger); the use of modal verbs can also help convince customers that the product has the power to **fulfil their needs** and **meet their requirements** as in *You can with a Nissan, Just imagine*

11 A frequent-flyer program (FFP) is a loyalty program offered by an airline. Many airlines have frequent-flyer programs designed to encourage airline customers enrolled in the program to accumulate points (also called miles, kilometers or segments) which may then be redeemed for air travel or other rewards (https://en.wikipedia.org/wiki/Frequent-flyer_program (retrieved 26th January 2016).

what Citroen can do for you . 'You can' means ' you will' be able to get, do, achieve what you want if you purchase our product.

3.12. Nouns

Some of the analysed slogans consist of only or mostly nouns, which explicitly state the features or benefits a company offers and wants to highlight.

Design. Innovation. Performance (Jaguar XF)

A joy to drive. A pleasure to own (Mercedes-Benz C-Class)

Sophistication and Ruggedness (Subaru Outback)

Hospitality at the highest level (Qatar Airways)

Quality is job one– Ford (Ford)

Chrysler. Drive = Love (Chrysler)

The true definition of luxury. Yours – Honda (Honda)

The above slogans all contain nouns that practically do not need any comment as they state features that are most sought, and often considered to be 'a must' by customers who wish to purchase a car, or use an airline service. Thus, **design, innovation** and **sophistication** indicate that a company uses new technology, always looks for new solutions and strives to cater to the needs of modern customers; **performance, speed** and **effectiveness** of a machine or vehicle refer to the strength and ability to deal with difficult conditions; **ruggedness** and **quality** which "in manufacturing, is a measure of **excellence** or a state of being **free from defects**, **deficiencies** and significantvariations"[12]; **luxury**, which can not only mean very good and comfortable conditions and high quality, but can also be a status symbol, which is important for some people who choose a product, and **hospitality** assuring customers that they will receive good service and treatment. Nouns can also refer to emotions such as **joy**, **pleasure** or **love,** which apart from rational arguments, as stated by Kinneavy[13] are indispensable and very strong elements of persuasion.

3.13. Adjectives (degree)

There are also slogans that realize their purpose and achieve persuasive power by using adjectives only.

The reliable airline (KLM)

The most agile. The most responsive. Land Rover ever (Land Rover)

More economical. Less pollutant (Peugeot)

The adjectives used in the above slogans point out features that are desired by customers i.e. **agile**, which refers to the ability to move quickly and

12 http://www.businessdictionary.com/definition/quality.html (retrieved 28th January 2016).

13 cf. Kinneavy, J.: Theory of discourse. Englewood Cliffs: Prentice Hall 1971, p. 45.

easily; **responsive**, which refers to the ability to react in the way that is needed, suitable or right for a particular situation; **reliable** and **economical,** which allows to save money and **less pollutant i.e.** environmentally friendly.

CONCLUSION

The above analysis of the chosen slogans looked at the purpose of rhetorical figures they employ in order to attract, interest and convince prospective customers about the features and benefits of advertised products. The analysis has been qualitative, investigated the use of rhetorical figures and also focused on a pragmatic meaning of particular words i.e. words which signify crucial or significant features of cars and airline services, or conjure up images e.g. an image of luxury. As stated by Cook, a pragmatic meaning is about 'what a word or utterance means and does in a particular context"[14]. In line with the above definition the advertised products **claim** to be **reliable, exciting, revolutionary, new, safe, economical, cheap, effective, attractive, innovative and sophisticated, pleasant and interesting**, **comfortable, environmentally friendly**, fulfill **customers wants, needs** and **desires**, ensure **high quality**, **growth** as one of the major priorities companies have, offer **new ideas** and **solutions**, assure **good customer service**, make customers **satisfied** and **happy** and are **fun** to use.

Taken the above considerations, it can be stated that conscious choice of words and the deliberate rhetorical efforts undertaken by copywriters to create interesting and eye-catching slogans aim at achieving particular emphasis and effect, and thus they enhance their appeal. If copywriters create a good slogan there is a chance that it will be remembered and used for a long period of time, and that it will increase the plausibility of arguments they advance or illustrate. Of course, words sometimes change their meanings "[…] it has been long known that the meanings of words change over time, and cultural historians have taken advantage of this knowledge in offering new interpretations of past texts"[15]. However, we hope that it will not be too presumptuous to claim that some words e.g**. safety**, **reliability** or **quality** always have positive connotations, and are very important in the description of features of many products, especially products where safety and reliability are of key importance.Such words are a kind of schema ' […] an organized template of background knowledge that a single item fits into, as *window* fits into the schema for

14 Cook, G.: The Discourse of advertising. Second edition. London, New York. ROUTLEGE, Taylor& Francis Group: London, New York2005,p.103.

15 Smith, J.J.: The Power of Words. In: Caie, G.D, Hough, C., Wotherspoon, I.(eds.): Amsterdam, New York, NY, 2006.p.160

house'[16]. In this vein, the features in the analysed slogans fit into the schema of a car or a plane. Still, there is one thing that needs to be remembered by copywriters i.e. that the response of the target recipients depends on the personality, cultural, linguistic, economic, legal and regulatory conditions. Yet, this issue is a subject for another analysis that will take these factors into consideration.

REFERENCES

1. Cook, G.: The Discourse of advertising. Second edition. London, New York. ROUTLEGE, Taylor& Francis Group: London, New York2005.
2. Čulenová, E.: Jazyk. Matricaaleboplášť? BanskáBystrica: Fakultahumanitných vied UniverzityMateja Bela 2012.
3. Fahnestock, J.: Rhetorical Style. The Uses of Language of Persuasion. Oxford University Press, Inc. Oxford 2011.
4. Hart, R.P., Daughton, S.: Modern rhetorical criticism (third edition). New York: Allyn&Bacon 2004.
5. Kinneavy, J.: Theory of discourse. Englewood Cliffs: Prentice Hall 1971.
6. Kwaciak, B.:Co trzeba wiedzieć reklamie. Kraków: Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu 1997
7. Mukesh,T.: Advertising andSales Management. New Delhi: V.K. (India) Enterprises 2006.
8. Sharp, Byron and Anne Sharp: Loyalty Programs and Their Influenec on Repeat-Purchase Loyalty Patterns, in: International Journal of Research in Marketing, 14 (5) 1997.
9. Smith, J.J.: The Power of Words. In: Caie, G.D, Hough, C., Wotherspoon, I.(eds.): Amsterdam, New York, NY, 2006.
10. MacMillan English Dictionary For Advanced Learners, Bloomsberry Publishing, Oxford, 2002
11. Persuading people. Expert Solutions to Everyday Challenges. Boston, Massachusetts: Harvard Business Press 2008.

Internet sources:

http://www.qatarairways.com/global/en/business-class.page (retrieved 26th January 2016)

http://www.businessdictionary.com/definition/quality.html(retrieved 28th January 2016)

[16] Op.cit. Fahnestock, J.,p. 353.

RETORIČKA FUNKCIJA UVJERAVANJA U REKLAMNIM SLOGANIMA

SAŽETAK RADA:

Članak govori o korištenju i namjeni retoričkih figura u reklamnim sloganima . Izbor riječi i tehnike koje koriste autori reklamnih poruka mogu bolje uvjeriti potencijalne kupce kako se kupnjom ponuđenog proizvoda može dobiti više od proizvoda ili usluge, odnosno ti proizvodi mogu poprimiti upravo one značajke koje kupci traže te zadovolljiti njihove potrebe. Ovaj članak obuhvaća analizu 49 reklamnih slogana za automobile i zrakoplove Izbor nije slučajan jer su svi slogani vezani uz vrlo popularna prijevozna sredstva i usredotočeni na karakteristike koje su vrlo važne, i shodno tomu, tražene kako od vozača tako i putnika.

U konačnici, značajke su iskorištene za stvaranje sheme reklamiranih proizvoda tj automobila i aviona.

Ključne riječi: *slogan, retorička figura , identitet, sheme, uvjeravanje , konkurencija*