

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 2

Zalihe

Cilj

1. Cilj ovog standarda je da propiše računovodstveni postupak za zalihe. Osnovno pitanje u računovodstvu zaliha je iznos troška (izdatka) koji treba priznati kao sredstvo (imovinu), sve do priznavanja povezanih prihoda. Ovaj standard sadrži uputstva u vezi s određivanjem troška (nabavne vrijednosti / cijene koštanja zaliha) i njegovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključujući i sva usklađivanja do neto ostvarive vrijednosti. On, također, daje uputstva za metode troška (nabavne vrijednosti / cijene koštanja) koje se koriste za određivanje troškova zaliha.

Djelokrug

2. Ovaj standard se primjenjuje na sve zalihe, osim na:
 - a) nedovršene radove iz osnova ugovora o izgradnji, uključujući direktno povezane ugovore o pružanju usluga (vidi MRS 11 - *Ugovori o izgradnji*);
 - b) finansijske instrumente (vidi MRS 32 - *Finansijski instrumenti: Prezenti-ranje* i MRS 39 - *Finansijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*); i
 - c) biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodom u trenutku ubiranja/žetve (vidi MRS 41 - *Poljoprivreda*).
3. Ovaj Standard se ne primjenjuje na vrednovanje zaliha:
 - a) proizvođača poljoprivrednih i šumskih proizvoda, poljoprivrednih proizvoda nakon žetve te minerala i mineralnih proizvoda ako se oni vrednuju po neto ostvarivoj vrijednosti u skladu sa uobičajenom praksom u tim djelatnostima. Ako se ove zalihe iskazuju po neto ostvarivoj vrijednosti, promjene u njihovoj vrijednosti se priznaju u dobiti ili gubitku u periodu u kojem je promjena nastala,
 - b) robe brokera-trgovaca koji svoje zalihe vrednuju po fer vrijednosti umanjenoj za troškove to tačke prodaje. Ako se ove zalihe iskazuju po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do tačke prodaje, promjene fer vrijednosti umanjene za troškove do tačke prodaje se priznaju u dobiti ili gubitak perioda u kojem je promjena nastala.
4. Zalihe navedene u tački 3.a) se vrednuju po neto ostvarivoj vrijednosti u određenim fazama proizvodnje. Na primjer, nakon žetve žitarica ili vađenja minerala za koje je garantovana prodaja na osnovu forward ugovora ili državne garancije, kao i kada postoji aktivno tržište i kada je rizik nemogućnosti prodaje zanemariv. Ove zalihe su isključene samo iz onih zahtjeva ovog standarda koji se odnose na vrednovanje.
5. Brokeri-trgovci su oni koji kupuju ili prodaju robu za tuđi ili vlastiti račun. Zalihe navedene u tački 3.b) se, u pravilu, stiču radi prodaje u bliskoj budućnosti i ostvarivanja dobiti iz promjena cijene ili brokerskih marži. Ako se ove zalihe vrednuju po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do tačke prodaje, isključene su samo iz onih zahtjeva ovog standarda koji se odnose na vrednovanje.

Definicije

6. Sljedeći izrazi korišteni u ovom Standardu imaju navedeno značenje:

Zalihe su imovina:

- a) koja se drži radi prodaje u redovnom toku poslovanja,
- b) koja je u procesu proizvodnje za takvu prodaju, ili
- c) koja je u obliku materijala ili dijelova zaliha koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Neto ostvariva (utrživa) vrijednost je procijenjena prodajna cijena u redovnom toku poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršenja i procijenjene troškove koji su neophodni da se obavi prodaja.

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina (sredstvo) može razmijeniti ili obaveza izmiriti, između obaviještenih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

7. Neto ostvariva vrijednost je neto iznos koji subjekt očekuje da će ostvariti prodajom zaliha u redovnom toku poslovanja. Fer vrijednost odražava iznos za koji te iste zalihe mogu biti razmijenjene između obaviještenih i spremnih kupaca i prodavaca na tržištu. Prva vrijednost je specifična za subjekt, a druga nije. Neto ostvariva vrijednost zaliha ne mora biti jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove do tačke prodaje.
8. Zalihe obuhvataju kupljenu robu koja se drži radi dalje prodaje, uključujući, na primjer, trgovačku robu koju je kupio trgovac na malo i koju drži radi dalje prodaje, ili zemljište i druge nekretnine koje se drže radi dalje prodaje. Zalihe, takođe, obuhvataju gotove proizvode ili nedovršenu proizvodnju subjekta i uključuju materijal i dijelove zaliha koji će biti upotrebljeni u procesu proizvodnje. Kod pružalaca usluga, zalihe uključuju troškove usluga, kako je to opisano u tački 19., po kojima subjekt još nije priznao povezane prihode (v. MRS 18 - *Prihodi*).

Mjerenje (vrednovanje) zaliha

9. Zalihe treba vrednovati po trošku ili neto ostvarivoj vrijednosti, zavisno od toga što je niže.

Trošak zaliha

10. U trošak zaliha (nabavnu vrijednost zaliha / cijenu koštanja zaliha) treba uključiti sve troškove nabavke, troškove konverzije i druge troškove koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

Troškovi nabavke

11. Troškovi nabavke zaliha obuhvataju kupovnu cijenu, uvozne carine i druge poreze (osim onih koje subjekt može kasnije povratiti od poreznih vlasti) te troškove prevoza, troškove rukovanja zalihama, kao i druge troškove koji se mogu direktno pripisati

ti sticanju gotovih dobara, materijala i usluga. Trgovački i količinski popusti i druge slične stavke se oduzimaju prilikom određivanja troškova nabavke.

Troškovi konverzije

12. Troškovi konverzije zaliha obuhvataju troškove koji su direktno povezani s jedinica-
ma proizvodnje, kao što je direktni rad. Oni, takođe, uključuju sistemski rasporede-
ne fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali konverzijom materi-
jala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi
proizvodnje koji ostaju relativno konstantni, bez obzira na obim proizvodnje, kao
što su trošak amortizacije i održavanja proizvodnih zgrada i proizvodne opreme, te
troškovi upravljanja i administrativni troškovi pogona. Varijabilni opći troškovi pro-
izvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji direktno ili skoro direktno zavise
od obima proizvodnje, kao što su indirektni materijal i indirektni rad.
13. Raspoređivanje fiksnih općih troškova proizvodnje na troškove konverzije zasni-
va se na normalnom kapacitetu proizvodnje. Normalni kapacitet je proizvodnja
koja se očekuje ostvariti u prosjeku tokom određenog broja perioda ili sezona u
normalnim uslovima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta kao posljedicu plani-
ranog održavanja. Može se koristiti i ostvareni obim proizvodnje, ako je približan
normalnom kapacitetu. Iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na
svaku jedinicu proizvoda ne povećava se kao posljedica smanjene proizvodnje ili
ako postrojenje ne radi. Neraspoređeni opći troškovi proizvodnje priznaju se kao
rashod perioda u kojem su nastali. U periodima neuobičajeno velike proizvodnje
iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvoda
se umanjuje tako da se zalihe ne vrednuju iznad troška. Varijabilni opći troškovi
proizvodnje raspoređuju se na svaku jedinicu proizvoda na osnovu stvarne upotre-
be proizvodnih kapaciteta.
14. Proizvodni proces može rezultirati istovremenom proizvodnjom više od jednog pro-
izvoda. To je, na primjer, slučaj kad se proizvode zajednički proizvodi ili ako posto-
ji osnovni proizvod i nusproizvod. Kad nije moguće zasebno identificirati troškove
konverzije svakog proizvoda, oni se racionalno i dosljedno raspoređuju između proi-
zvoda. Raspoređivanje se, na primjer, može zasnivati na relativnoj vrijednosti prodaje
svakog proizvoda u fazi proizvodnog procesa u kojoj je proizvode moguće zasebno
identificirati ili na završetku proizvodnje. Većina nusproizvoda je po svojoj prirodi
beznačajna. U tom slučaju, oni se vrednuju po neto ostvarivoj vrijednosti, a ta se vri-
jednost oduzima od troška osnovnog proizvoda. Kao rezultat toga, knjigovodstvena
vrijednost osnovnog proizvoda se ne razlikuje značajno od njegovog troška.

Ostali troškovi

15. Ostali troškovi se uključuju u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u
vezi s dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje. Na primjer, u troš-
kove zaliha može biti primjereno uključiti opće neproizvodne troškove ili troškove
dizajniranja proizvoda za određene kupce.
16. Primjeri troškova koji se isključuju iz troška zaliha i priznaju kao rashod perioda u
kojem su nastali su:

- a) neuobičajeni iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova,
 - b) troškovi skladištenja, osim ako nisu nužno sastavni dio proizvodnog procesa prije iduće proizvodne faze,
 - c) administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju i sadašnje stanje, i
 - d) troškovi prodaje.
17. MRS 23 - *Troškovi pozajmljivanja* navodi ograničene okolnosti u kojima se troškovi pozajmljivanja uključuju u troškove zaliha.
18. Subjekt može kupiti zalihe na odgođeno plaćanje. Ako takav sporazum, faktički, sadrži element finansiranja, taj se element, na primjer razlika između nabavne cijene po uobičajenim uslovima plaćanja i plaćenog iznosa, priznaje kao rashod od kamata tokom perioda finansiranja.

Trošak zaliha pružalaca usluga

19. Ako pružaoci usluga imaju zalihe, vrednuju ih po trošku njihove proizvodnje. Ovi troškovi se sastoje, prvenstveno, od troška rada i drugih troškova osoblja koje je direktno uključeno u pružanje usluga, uključujući i nadzorno osoblje, te općih troškova koji se mogu pripisati pružanju usluga. Troškovi rada i ostali troškovi povezani s prodajom i općim administrativnim osobljem se ne uključuju, već se priznaju kao rashod perioda u kojem su nastali. Trošak zaliha pružalaca usluga ne uključuje maržu ili opće troškove koji se ne mogu pripisati pružanju usluga, a koji su često uključeni u cijene koje zaračunavaju pružaoci usluga.

Trošak poljoprivrednog proizvoda koji je plod (prirast, prinos) biološke imovine

20. U skladu sa MRS-om 41 - *Poljoprivreda*, zalihe poljoprivrednih proizvoda koje je subjekt ubrao kao plod (prirast, prinos) svoje biološke imovine, početno se vrednuju po njihovoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove do tačke prodaje, procijenjene u trenutku ubiranja/žetve. U svrhu primjene ovog Standarda, to je trošak zaliha na taj datum.

Tehnike za mjerenje troška

21. Tehnike mjerenja troška zaliha, kao što su metoda standardnog troška ili metoda trgovine na malo, mogu se koristiti iz praktičnih razloga ako se njihovom primjenom dobivaju rezultati koji su približni trošku nabavke. Metoda standardnog troška uzima u obzir uobičajene količine materijala i dijelova zaliha, rada, uobičajenu efikasnost i iskorištenost kapaciteta. Oni se redovito preispituju i po potrebi mijenjaju u odnosu na postojeće uslove.
22. Metoda trgovine na malo često se koristi u trgovini na malo za vrednovanje zaliha velikog broja artikala koji se brzo mijenjaju i koji imaju slične marže, zbog čega nije praktično koristiti druge metode utvrđivanja troška. Trošak ovih zaliha određuje se tako da se prodajna vrijednost zaliha umanji za odgovarajući postotak bruto marže.

Postotak koji se koristi uzima u obzir zalihe čija je cijena snižena ispod njihove izvorne prodajne cijene. Često se koristi prosječan postotak za svaki maloprodajni odjel.

Metode troškova

23. **Troškovi zaliha predmeta koji se uobičajeno ne mogu međusobno razmjenjivati te dobara i usluga koji su namijenjeni i izdvojeni za specifične projekte određuju se korištenjem specifične identifikacije njihovih individualnih troškova.**
24. Specifična identifikacija troška znači da se specifični troškovi pripisuju identificiranim predmetima zaliha. To je primjeren pristup za stavke koje se izdvajaju za određeni projekt, bez obzira na to da li su kupljene ili proizvedene. Međutim, specifična identifikacija troškova nije primjerena u slučajevima gdje postoje velike količine zaliha koji se mogu međusobno razmjenjivati. U tim uslovima, moguće je koristiti metodu odabira onih predmeta koji ostaju na zalihama kako bi se unaprijed odredili učinci na dobit, odnosno gubitak.
25. **Trošak zaliha, osim onih koje su obuhvaćene tačkom 23., određuje se primjenom metode prvi ulaz - prvi izlaz (FIFO) ili metodom ponderisanog prosječnog troška. Subjekt treba koristiti istu metodu za sve zalihe slične vrste i namjene kod tog subjekta. Za zalihe drukčije vrste ili namjene, primjena različitih metoda za utvrđivanje troška je opravdana.**
26. Na primjer, zalihe koje se koriste u jednom poslovnom segmentu, subjekt može koristiti u svrhu koja se razlikuje od namjene zaliha iste vrste koje se koriste u nekom drugom poslovnom segmentu. Međutim, različite geografske lokacije zaliha (ili porezna pravila koja se razlikuju zavisno od lokacije), same po sebi, nisu dovoljne da opravdaju primjenu različitih metoda za utvrđivanje troška zaliha.
27. FIFO metoda polazi od pretpostavke da se stavke zaliha koje su prve kupljene prve i prodaju, te stoga stavke koje ostaju na zalihama na kraju perioda su one koje su posljednje kupljene ili proizvedene. Kod metode ponderisanog prosječnog troška, trošak svake stavke određuje se iz ponderisanog prosječnog troška sličnih stavki na početku perioda i troška sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom periodu. Prosjek se može izračunavati periodično ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke, zavisno od uslova u kojima subjekt posluje.

Neto ostvariva vrijednost

28. Trošak zaliha se, možda, neće moći nadoknaditi ako su zalihe oštećene, ako su u cijelosti ili djelomično zastarjele ili ako je smanjena njihova prodajna cijena. Nemogućnost nadoknade troška zaliha može biti prisutna i ako je došlo do povećanja procijenjenih troškova dovršenja ili procijenjenih troškova koji tek trebaju nastati radi prodaje. Praksa otpisivanja zaliha ispod troška do njihove neto ostvarive vrijednosti je u skladu sa načelom da se sredstva ne smiju iskazivati u iznosima koji su veći od iznosa za koje se očekuje da će biti ostvareni njihovom prodajom ili upotrebom.
29. Zalihe se do neto ostvarive vrijednosti obično otpisuju predmet po predmet. Međutim, u nekim okolnostima može biti primjerenije grupisati slične ili povezane pred-

mete zaliha. To može biti slučaj kod predmeta zaliha koji se odnose na istu liniju proizvodnje slične namjene ili svrhe upotrebe i koji se proizvode i prodaju u istom geografskom području te čiju vrijednost nije moguće procijeniti odvojeno od drugih predmeta u toj proizvodnoj liniji. Nije primjereno da se zalihe otpisuju na osnovu njihovog razvrstavanja, na primjer, na sve gotove proizvode ili sve zalihe u određenoj djelatnosti ili geografskom području. Pružaoci usluga obično kumuliraju troškove za svaku uslugu za koju zaračunavaju i njenu zasebnu prodajnu cijenu. Stoga se svaka takva usluga tretira kao zasebna stavka.

30. Procjene neto ostvarive vrijednosti se zasnivaju na najnovijim pouzdanim dokazima koji postoje u vrijeme procjenjivanja iznosa zaliha za koje se očekuje da će biti realizirani. Ove procjene uzimaju u obzir promjene cijena ili troškova koje su direktno povezane s događajima nakon kraja perioda u mjeri u kojoj ti događaji potvrđuju uslove koji su postojali na kraju perioda.
31. Pri procjeni neto ostvarive vrijednosti uzima se u obzir i svrha držanja zaliha. Na primjer, neto ostvariva vrijednost one količine zaliha koja se drži da bi se udovoljilo ugovorima subjekta o prodaji ili pružanju usluga se zasniva na ugovorenoj cijeni. Ako je za ugovore o prodaji potrebno manje zaliha od količine koja se drži, neto ostvariva vrijednost viška zaliha se zasniva na općim prodajnim cijenama. Iz čvrstih ugovora o prodaji većih količina od količine zaliha koja se drži ili čvrstih ugovora o nabavci mogu proisteći rezervisanja. Takva rezervisanja obrađena su u MRS-u 37 - *Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva*.
32. Materijal i druga dobra namijenjena proizvodnji zaliha se ne otpisuju ispod troška ako se očekuje da će gotovi proizvodi, u koje će ta dobra biti ugrađena, biti prodani po cijeni koja je jednaka ili veća od troška. Međutim, kad smanjenje cijene materijala upućuje na to da će trošak gotovih proizvoda biti veći od neto ostvarive vrijednosti, materijal se otpisuje do neto ostvarive vrijednosti. U tim uslovima, trošak zamjene materijala može predstavljati najbolju raspoloživu mjeru za njihovu neto ostvarivu vrijednost.
33. Neto ostvariva vrijednost se iznova procjenjuje u svakom sljedećem periodu. Ako okolnosti koje su u ranijem periodu uzrokovale otpis zaliha ispod njihovog troška više ne postoje ili ako postoji nedvosmislen dokaz o povećanju neto ostvarive vrijednosti zbog promjena ekonomskih uslova, poništava se raniji otpis (npr. do iznosa koji je bio priznat prije otpisa) tako da nova knjigovodstvena vrijednost bude niži iznos između troška i novoutvrđene neto ostvarive vrijednosti. Ovo je slučaj kad je, na primjer, predmet zaliha iskazan po neto ostvarivoj vrijednosti zbog smanjenja njegove prodajne cijene još uvijek na zalihama u idućem periodu i kad se njegova prodajna cijena povećala.

Priznavanje rashoda

34. **Kad su zalihe prodane, knjigovodstvenu vrijednost tih zaliha treba priznati kao rashod u periodu u kojem je priznat odnosni prihod. Iznos bilo kojeg otpisa zaliha do neto ostvarive vrijednosti i svi manjkovi zaliha trebaju se priznati kao rashod u periodu otpisa, odnosno nastanka manjka. Iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha, kao posljedica povećanja neto ostvarive vrijednosti, treba prizna-**

ti kao smanjenje iznosa zaliha priznatih kao rashod u periodu u kojem je došlo do poništenja.

35. Neke zalihe se mogu rasporediti na druga sredstva, na primjer, zalihe koje se koriste kao komponenta pri izgradnji nekretnine, postrojenja ili opreme u vlastitoj izvedbi. Zalihe koje su na ovaj način raspoređene na neko drugo sredstvo priznaju se kao rashod tokom vijeka upotrebe tog sredstva.

Objavljivanje

36. U finansijskim izvještajima treba objaviti:
- a) računovodstvene politike usvojene za vrednovanje zaliha, uključujući korištenu metodu obračuna troška zaliha;
 - b) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost zaliha i knjigovodstvene vrijednosti zaliha prema klasifikaciji koja je prikladna za subjekt;
 - c) knjigovodstvenu vrijednost zaliha iskazanih po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do tačke prodaje;
 - d) iznos zaliha priznat kao rashod tokom perioda;
 - e) iznos bilo kojeg otpisa zaliha koji je priznat kao rashod perioda u skladu sa tačkom 34;
 - f) iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat kao rashod perioda u skladu sa tačkom 34;
 - g) okolnosti ili događaje koji su doveli do poništenja otpisa zaliha u skladu sa tačkom 34; i
 - h) knjigovodstvenu vrijednost zaliha koje su založene kao instrument obezbjeđenja podmirenja obaveza.
37. Informacije o knjigovodstvenim vrijednostima iskazanim prema različitim klasifikacijama zaliha te o obimu promjena te imovine korisne su korisnicima finansijskih izvještaja. Uobičajena klasifikacija zaliha obuhvata trgovačku robu, sirovine, materijal, proizvodnju u toku i gotove proizvode. Zalihe pružalaca usluga mogu se opisati kao proizvodnja u toku.
38. Iznosi zaliha koji su tokom perioda priznati kao rashod, a koji se često nazivaju troškovima za prodano, sastoje se od troškova koji su prethodno bili uključeni u vrednovanje zaliha koje su sada prodane te neraspoređenih općih troškova proizvodnje i neuobičajenih iznosa troškova proizvodnje zaliha. Uslovi u kojima subjekt posluje mogu opravdati i uključivanje drugih iznosa, kao što su troškovi distribucije.
39. Neki subjekti su prihvatili oblik izvještaja o dobiti u kojem se objavljuju iznosi koji nisu trošak zaliha priznat kao rashod tokom perioda. U ovom obliku, subjekt prikazuje strukturu rashoda prema prirodnim vrstama troškova. U ovom slučaju, subjekt objavljuje troškove priznate kao rashod za sirovine i potrošni materijal, troškove rada i druge troškove zajedno s iznosom neto promjene zaliha za period.

Datum stupanja na snagu

40. Subjekti trebaju ovaj Standard primjenjivati na godišnje periode koji počinju 1. januara 2005. godine ili nakon tog datuma, ali se potiču i na njegovu raniju primjenu. Ako neki subjekt ovaj standard primijeni na period koji je počeo prije 1. januara 2005. godine, dužan je tu činjenicu objaviti.

Povlačenje ostalih objava

41. Ovaj standard zamjenjuje MRS 2 - *Zalihe* (revidiran 1993. godine).
42. Ovaj standard zamjenjuje SIC 1 - *Dosljednost - različite metode troškova zaliha*.