

MRSJS 12—ZALIHE

Saopćenje

Ovaj Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor (MRSJS) je izveden prvenstveno iz Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 2 (revidiran 2003.) *Zalihe* koji je objavio Odbor za međunarodne računovodstvene standard (IASB). Izvodi iz MRS 2 su reproducirani u ovoj publikaciji Odbora za međunarodne računovodstvene standarde za javni sektor (IPSASB) Međunarodne federacije računovođa (IFAC) uz dozvolu Fondacije za Međunarodne standard financijskog izvještavanja (IFRS).

Odobreni tekst Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja (MSFI) je onaj koji je objavio IASB na engleskom jeziku i kopije se mogu dobiti izravno od IFRS Fondacije, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRS, ISA, Nacrti izloženosti i druge publikacije IASB-a su zaštićeni autorskim pravima IFRS Fondacije.

“IFRS,” “ISA,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “International Accounting Standards,” i “International Financial Reporting Standards” su zaštitni znak IFRS Fondacije i ne smiju se koristiti bez odobrenja IFRS Fondacije.

MRSJS 12—ZALIHE

Povijest MRSJS

Ova verzija uključuje izmjene nastale iz MRSJS izdanih do 31. siječnja 2022.

MRSJS 12, *Zalihe* izdan je u srpnju 2001.

U prosincu 2006. IPSASB je izdao revidirani MRSJS 12.

Od tada MRSJS 12 mijenjan je i dopunjivan slijedećim MRSJS-ima:

MRSJS 43, *Najmovi* (izdan u siječnju 2022.)

COVID-19: Odgode datuma stupanja na snagu (izdan u studenom 2020.)

MRSJS 41, *Financijski instrumenti* (izdan u kolovozu 2018.)

Primjenjivost MRSJS (izdan u travnju 2016.)

Poboljšanja MRSJS 2015 (izdan u travnju 2016.)

MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MRSJS)* (izdan u siječnju 2015.)

Poboljšanja MRSJS 2011 (izdan u listopadu 2011.)

MRSJS 29, *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*

MRSJS 27, *Poljoprivreda* (izdan u prosincu 2009.)

Poboljšanja MRSJS (izdan u studenom 2010.)

Tablica izmijenjenih točaka u MRSJS 12

Izmijenjena točka	Način izmjene	Porijeklo izmjene
Uvod	Izbrisan	Poboljšanja MRSJS listopad 2011.
2	Izmijenjen	MRSJS 27 prosinac 2009. MRSJS 29 siječanj 2010. MRSJS 41 kolovoz 2018.
4	Izbrisan	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
5	Izbrisan	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
12	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
14A	Novi	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
15	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS studeni 2010.
20	Izmijenjen	MRSJS 43 siječanj 2022.
29	Izmijenjen	MRSJS 27 prosinac 2009.
33	Izmijenjen	Poboljšanja MRSJS studeni 2010.
51A	Novi	MRSJS 27 prosinac 2009.
51B	Novi	MRSJS 33 siječanj 2015.
51C	Novi	Poboljšanja MRSJS travanj 2016.
51D	Novi	Primjenjivost MRSJS travanj 2016.
51E	Izmijenjen	COVID-19: Odgoda datuma stupanja na snagu studeni 2020.
51F	Novi	MRSJS 43 siječanj 2022.
52	Izmijenjen	MRSJS 33 siječanj 2015.

MRSJS 12—ZALIHE

SADRŽAJ

Točka	
Cilj	1
Obuhvat	2–8
Definicije	9–14
Neto utrživa vrijednost	10
Zalihe	11–14
Mjerenje zaliha	15–43
Trošak zaliha	18–31
Trošak kupovine	19
Trošak konverzije	20–23
Drugi troškovi	24–27
Troškovi zaliha pružatelja usluge	28
Trošak poljoprivrednih proizvoda iz žetve iz biološke imovine	29
Tehnike za mjerenje troškova	30–31
Metode obračuna troškova	32–37
Neto utrživa vrijednost	38–42
Distribucija dobara bez naknade ili po nominalnoj naknadi	43
Priznavanje rashoda	44–46
Objavljivanje	47–50
Datum stupanja na snagu	51–52
Povlačenje MRSJS 12 (2001)	53
Osnova za zaključivanja	
Usporedba s MRS 2	

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 12, *Zalihe* dan je u točkama 1-53. Sve točke su jednake važnosti. MRSJS 12 treba se tumačiti u kontekstu njegovog cilja, Osnove za zaključivanja, *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor i Konceptualnog okvira za financijsko izvještavanje opće namjene subjekata javnog sektora*. MRSJS 3 *Računovodstvene politike, promjene računovodstvenih procjena i pogreške* daje osnovu za izbor i primjenu računovodstvenih politika u nedostatku jasnih smjernica.

Cilj

1. Cilj ovog standarda je propisati računovodstveni tretman zaliha. Primarno pitanje računovodstvene evidencije zaliha je iznos troška koji treba priznati kao imovinu i iskazivati u evidencijama sve do priznavanja povezanih prihoda. Ovim standardom daje se smjernica za određivanje troška i njegovog naknadnog priznavanja kao rashoda, uključujući sva usklađenja do neto utržive vrijednosti. Također se daju smjernice za metode obračuna troškova koje se koriste za dodjelu troškova zaliham.

Obuhvat

2. **Subjekt koji priprema i prezentira financijske izvještaje na osnovu računovodstva na obračunskoj osnovi dužan je primijeniti ovaj standard u računovodstvu za sve zalihe osim:**
 - (a) radova u tijeku, koji nastaju iz ugovora o izgradnji, uključujući izravno povezane ugovore o uslugama (vidjeti MRSJS 11 *Ugovori o izgradnji*);
 - (b) financijski instrumenti (vidjeti MRSJS 28, *Financijski instrumenti: prezentiranje* i MRSJS 41, *Financijski instrumenti*);
 - (c) biološka imovina povezana s poljoprivrednom aktivnosti i poljoprivrednim proizvodima na mjestu žetve (vidjeti MRSJS *Poljoprivrede*); i
 - (d) usluge u tijeku koje se pružaju bez ili po nominalnoj naknadi izravno od primatelja usluge
3. **Ovaj standard se ne primjenjuje na mjerenje zaliha koje drže:**
 - (a) proizvođači poljoprivrednih i šumskih proizvoda, poljoprivrednih proizvoda nakon žetve i minerala i mineralnih proizvoda, u mjeru u kojoj se mjere po neto utrživoj vrijednosti u skladu sa ustaljenim praksama u tim industrijama. Kada se takve zalihe mjere po neto utrživoj vrijednosti, promjene te vrijednosti se priznaju u suficitu ili deficitu u razdoblju promjene; i
 - (b) robni posrednici-trgovci koji mjere zalihe po fer vrijednosti minus troškovi prodaje. Kada se takve zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za trošak prodaje, promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje se priznaju u suficitu ili deficitu u razdoblju promjene.
4. [Izbrisano]
5. [Izbrisano]
6. Zalihe navedene u točki 2(d) nisu obuhvaćene MRS 2 *Zalihe* i isključene su iz obuhvata ovog standarda jer se odnose na specifična pitanja javnog sektora koja zahtijevaju daljnja razmatranja.
7. Zalihe navedene u točki 3(a) mjere se po neto utrživoj vrijednosti na određenom stupnju proizvodnje. To se javlja primjerice (a) kada je završena žetva poljoprivrednih usjeva ili minerali izvađeni i prodaja je osigurana prema terminskom ugovoru ili državnom jamstvu ili (b) kada postoji aktivno tržište i kada postoji zanemariv rizik od neuspjeha prodaje. Ove zalihe su isključene samo iz zahtjeva za mjerenje ovog standarda.
8. Posrednici-trgovci su oni koji kupuju ili prodaju dobra za druge ili za svoj račun. Zalihe koje su navedene u točki 3(b) se uglavnom stječu u svrhu prodaje u bliskoj budućnosti i stvaranja suficita od fluktuacija cijene ili marže posrednika-trgovaca. Kada se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za trošak prodaje, isključeni su samo iz zahtjeva za mjerenje ovog standarda.

Definicije

9. **Slijedeći pojmovi se koriste u ovom standard sa slijedećim značenjima:**

Tekući trošak zamjene je trošak koji bi subjekt imao pri nabavi imovine na datum izvještavanja.

Zalihe su imovina:

- (a) u obliku materijala ili sirovina koje će se koristiti u proizvodnom procesu;
- (b) u obliku materijala ili sirovina koje će se koristiti ili distribuirati u pružanju usluga;
- (c) koja se drži za prodaju ili distribuciju tijekom redovnog poslovanja; ili
- (d) u procesu proizvodnje za prodaju ili distribuciju.

Neto utrživa vrijednost je procijenjena prodajna cijena u redovnom tijeku poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršetka i procijenjene troškove potrebne za realizaciju prodaje, zamjene ili distribucije.

Pojmovi definirani u drugim MRSJS koriste se u ovom standard sa istim značenjem kao u tim standardima i reproducirani su u *Pojmovniku definiranih pojmova* objavljenom zasebno.

Neto utrživa vrijednost

10. Neto utrživa vrijednost odnosi se na neto iznos koji subjekt očekuje ostvariti prodajom zaliha u redovnom tijeku poslovanja. Fer vrijednost odražava iznos za koji bi se ista zaliha mogla razmijeniti između obavještenih i voljnih kupaca i prodavača na tržištu. Prva vrijednost je specifična za subjekt; druga nije. Neto utrživa vrijednost zaliha ne mora biti jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.

Zalihe

11. Zalihe obuhvaćaju kupljena dobra koja se drže dalje za prodaju, primjerice, roba koju je kupio subjekt i koju drži za daljnju prodaju, ili zemljište i drugu imovinu koja se drži za prodaju. Zalihe također obuhvaćaju proizvedene gotove proizvode ili nedovršenu proizvodnju subjekta. Zalihe također uključuju (a) materijale i sirovine koji će se upotrijebiti u proizvodnom procesu i (b) robu koju je subjekt kupio ili proizveo, a koja je namijenjena za distribuciju drugim stranama bez naknade ili uz simboličnu naknadu – na primjer, obrazovne knjige koje je izradila zdravstvena ustanova radi donacije školama. U mnogim subjektima javnog sektora zalihe će se odnositi na pružanje usluga prije nego na dobra koja su kupljena i drže se za daljnju prodaju ili dobra proizvedena za prodaju. U slučaju pružatelja usluga, zalihe uključuju troškove usluge, kako je opisano u točki 28, za koje subjekt još nije priznao povezani prihod (smjernice za priznavanje prihoda mogu se naći u MRSJS 9 *Prihodi iz transakcija razmjene*).
12. Zalihe u javnom sektoru mogu uključivati:
- (a) vojne zalihe;
 - (b) zalihe potrošnog materijala;
 - (c) materijali za održavanje;
 - (d) rezervni dijelovi za postrojenje i opremu osim onih koji su navedeni u standardima o nekretninama, postrojenju i opremi;
 - (e) strateške zalihe (primjerice, energetske rezerve)
 - (f) zalihe neizdane valute;
 - (g) zalihe poštanskih usluga koje se drže za prodaju (primjerice, markice);
 - (h) radovi u tijeku, uključujući:
 - (i) materijale za obrazovne tečajeve/obuku;
 - (ii) usluge klijentima (primjerice, usluge revizije) gdje se te usluge prodaju po tržišnim uvjetima; i
 - (i) zemljište/nekretnine koje se drže za prodaju.
13. Tamo gdje vlada kontrolira pravo kreiranja i izdavanja različite imovine, uključujući poštanske markice i valutu, te točke zaliha se priznaju kao zalihe za potrebe ovog standarda. Ne iskazuju se po nominalnoj vrijednosti, nego se mjere u skladu sa točkom 15 tj. po trošku tiskanja ili kovanja.

14. Tamo gdje vlada održava strateške zalihe različitih rezervi, kao što su energetske zalihe (primjerice nafta) za korištenje u hitnim ili drugim situacijama (primjerice, prirodne katastrofe ili drugi hitni slučajevi civilne obrane), ove zalihe se priznaju kao zalihe za potrebe ovog standarda i tretiraju se u skladu s tim.
- 14A. Vojne zalihe se sastoje od jednokratnih stavki kao što su streljivo, projektili, rakete i bombe koje ispaljuje oružje ili sustavi naoružanja. Međutim, neki oblici projektila mogu se računovodstveno evidentirati u skladu s MRSJS 17 *Nekretnine, postrojenja i oprema* ako zadovoljavaju kriterije za klasifikaciju u ovom standardu.

Mjerenje zaliha

15. **Zalihe se trebaju mjeriti po trošku ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno što je niže, osim gdje se primjenjuju točka 16 ili točka 17.**
16. **Kada se zalihe steknu putem transakcije bez razmjene, njihova nabavna vrijednost se mjeri po fer vrijednosti na dan stjecanja.**
17. **Zalihe se trebaju mjeriti po trošku ili tekućem trošku zamjene ovisno što je niže ako se drže za:**
- (a) **distribuciju bez naknade ili po nominalnoj naknadi; ili**
 - (b) **potrošnju u proizvodnom procesu dobara koja će se distribuirati bez naknade ili po nominalnoj naknadi.**

Trošak zaliha

18. **Trošak zaliha obuhvaća sve troškove kupovine, troškove konverzije i druge troškove koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i stanje.**

Troškovi nabave

19. Troškovi nabave zaliha obuhvaćaju (a) nabavnu cijenu, (b) uvozne carine i druge poreze (osim onih koje subjekt naknadno nadoknadi od poreznih vlasti) i (c) troškove prijevoza, rukovanja i druge troškove izravno vezane uz stjecanje gotovih dobara, materijala i sirovina: trgovinski popusti, rabat ili druge slične točke se oduzimaju prilikom određivanja troškova nabave.

Troškovi konverzije

20. Troškovi konverzije zaliha nedovršene proizvodnje u zalihe gotovih proizvoda nastaju primarno u proizvodnom okruženju. Troškovi konverzije zaliha uključuju troškovi izravno povezane s jedinicama proizvodnje, kao što je izravni rad. Također uključuju sustavnu alokaciju fiksnih i varijabilnih općih troškova proizvodnje koji nastaju pretvorbom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni bez obzira na (a) obujam proizvodnje, kao što su amortizacija i održavanje tvorničkih zgrada, opreme i prava korištenje imovine u proizvodnom procesu i (b) trošak uprave i administracije tvornice. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji variraju izravno s obujmom proizvodnje, kao što su indirektni materijali i indirektni rad.
21. Raspodjela fiksnih općih troškova proizvodnje na troškove konverzije se temelji na normalnom kapacitetu proizvodnih pogona. Normalni kapacitet je proizvodnja koja se u prosjeku očekuje postići tijekom određenog broja razdoblja ili sezona u normalnim okolnostima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta zbog planiranog održavanja. Stvarna razina proizvodnje može se koristiti ako je približna normalnom kapacitetu. Iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspodijeljenih na svaku jedinicu proizvodnje se ne povećava kao posljedica niske proizvodnje ili neaktivnog pogona. Neraspodijeljeni opći troškovi se priznaju kao rashod u razdoblju u kojem su nastali. U razdobljima nenormalno visoke proizvodnje, iznos fiksnih općih troškova raspodijeljen na svaku jedinicu proizvodnje se smanjuje tako da se zalihe ne mjere iznad troška. Varijabilni opći troškovi proizvodnje raspodjeljuju se na svaku jedinicu proizvodnje na temelju stvarne uporabe proizvodnih pogona.
22. Primjerice, raspodjela troškova, i fiksnih i varijabilnih, nastalih razvojem neizgrađenog zemljišta koje se drži za prodaju u stambena ili komercijalna zemljišta može uključivati troškove koji se odnose na uređenje okoliša, odvodnju, polaganje cijevi za komunalne usluge itd.

23. Proizvodni proces može rezultirati istovremenom proizvodnjom više od jednog proizvoda. To je slučaj, primjerice, kada su proizvedeni zajednički proizvodi ili kada postoji glavni proizvod i nusproizvod. Kada se troškovi konverzije svakog proizvoda ne mogu odvojeno utvrditi, raspodjeljuju se između proizvoda racionalno i dosljedno. Raspodjela se može temeljiti, primjerice, na relativnoj prodajnoj cijeni svakog proizvoda bilo u fazi proizvodnog procesa kada se proizvodi mogu odvojeno utvrditi ili po završetku proizvodnje. Većina nusproizvoda, po svojoj prirodi, su nematerijalni. Kada je to slučaj, često se mjere po neto utrživoj vrijednosti i ova se vrijednost oduzima od troška glavnog proizvoda. Kao rezultat, knjigovodstvena vrijednost glavnog proizvoda nije materijalno drugačija od njegovog troška.

Drugi troškovi

24. Drugi troškovi su uključeni u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj se javljaju dovođenjem zaliha na njihovu sadašnju lokaciju i stanje. Primjerice, može biti prikladno uključiti opće neproizvodne troškove ili troškove dizajniranja proizvoda za određene kupce u trošak zaliha.
25. Primjeri, troškova isključenih iz troška zaliha i priznatih kao rashod u razdoblju u kojem su nastali su:
- (a) nenormalne količine otpadnog materijala, rada i drugih troškova proizvodnje;
 - (b) troškovi skladištenja, osim ako ovi troškovi nisu potrebu u proizvodnom procesu prije slijedeće proizvodne faze;
 - (c) administrativni opći troškovi koji ne doprinose dovođenju zaliha na njihovu sadašnju lokaciju i stanje; i
 - (d) troškovi prodaje.
26. MRSJS 5, *Troškovi zaduživanja*, utvrđuje ograničene okolnosti u kojima su troškovi zaduživanja uključeni u trošak zaliha.
27. Subjekt može nabaviti zalihe s uvjetima odgođenog plaćanja. Kada aranžman efektivno sadrži element financiranja, taj se element, primjerice razlika između nabavne cijene za normalne kreditne uvjete i plaćenog iznosa, priznaje kao rashod kamate tijekom razdoblja financiranja.

Trošak zaliha pružatelja usluga

28. Ako pružatelji usluga imaju zalihe (osim onih koje su navedene u točki 2(d)), mjere ih po trošku njihove proizvodnje. Ovi troškovi se primarno sastoje od troškova rada i drugih troškova osoblja koje je izravno angažirano u pružanju usluga, uključujući nadzorno osoblje i opće troškove koji se mogu pripisati pružanju usluga. Troškovi rada koji nije angažiran u pružanju usluga nisu uključeni. Troškovi rada i drugi troškovi koji su povezani s prodajom i općim administrativnim osobljem nisu uključeni, ali se priznaju kao rashodi u razdoblju u kojem su nastali. Troškovi zaliha pružatelja usluga ne uključuju višak marži ili opće troškove koji se ne mogu pripisati pružanju usluga a koji su često uključeni u cijene koje zaračunavaju pružatelji usluga.

Trošak poljoprivrednih proizvoda dobijenih žetvom biološke imovine

29. U skladu s MRSJS 27, zalihe koje se sastoje od poljoprivrednih proizvoda koje je subjekt ubrao iz svoje biološke imovine moraju se mjeriti pri početnom priznavanju po fer vrijednosti umanjenom za troškove prodaje na mjestu žetve. Ovo je trošak zaliha na datum primjene ovog standarda.

Tehnike za mjerenje troška

30. Tehnike za mjerenje troška zaliha, kao što su metoda standardnog troška ili metoda maloprodaje mogu se koristiti iz praktičnih razloga ako su rezultati približni trošku nabave. Standardni troškovi uzimaju u obzir normalne razine materijala i sirovina, rada, učinkovitosti i korištenja kapaciteta. Redovno se pregledavaju i ako je potrebno revidiraju se prema trenutnim uvjetima.
31. Zalihe se mogu prenijeti subjektu putem transakcija koje se ne odnose na razmjenu. Primjerice, međunarodne agencije za pomoć mogu donirati medicinske potrepštine javnoj bolnici nakon prirodne katastrofe. U takvim okolnostima, trošak zalihe je njezina fer vrijednost na datum kada je stečena.

Metode obračuna troškova

32. **Trošak zaliha stavki koje nisu obično međusobno zamjenjive i dobara i usluga proizvedenih i odvojenih za određene projekte, mora se dodijeliti korištenjem posebne identifikacije njihovih pojedinačnih troškova.**
33. Posebna identifikacija troškova znači da se specifični troškovi pripisuju identificiranim ma zaliha. To je prikladan tretman za stavke koji su odvojene za određeni projekt, bez obzira jesu li kupljene ili proizvedene. Međutim, posebna identifikacija troškova nije izvediva kada postoji veliki broj stavki zaliha koje su obično međusobno zamjenjive. U takvim okolnostima, metoda izbora tih stavki koje ostaju u zalihamo može se koristiti dobivanje unaprijed određenih učinaka na suficit ili deficit razdoblja.
34. **Kada se primjenjuje točka 33 subjekt je dužan koristiti isti obračun troškova za sve zalihe slične prirode i namjene u subjektu. Za zalihe s različitom prirodom ili namjenom (primjerice, određena roba korištena u jednom segmentu i isti tip roba korištenih u drugom segmentu), različite metode obračuna troškova mogu biti opravdane. Razlika u zemljopisnoj lokaciji zaliha (i u pripadajućim poreznim pravilima), samo po sebi, nije dovoljna da opravda korištenje različitih metoda obračuna troškova.**
35. **Trošak zaliha, osim onih obrađenih u točki 32, mora se dodijeliti korištenjem metode prvi ulaz - prvi izlaz (FIFO) ili metodom ponderiranog prosječnog troška. Subjekt mora koristiti istu metodu obračuna troškova za sve zalihe koje imaju sličnu prirodu i namjenu u subjektu. Za zalihe drugačije prirode i namjene, različite metode obračuna troškova mogu biti opravdane.**
36. Primjerice, zalihe korištene u jednom segmentu subjekta mogu imati različitu svrhu za subjekt od iste vrste zaliha korištenih u drugom segmentu. Međutim, razlika u zemljopisnoj lokaciji zaliha, sama po sebi nije dovoljno opravdanje za korištenje različitih metoda obračuna troškova.
37. FIFO metoda pretpostavlja kako se stavke zaliha koje su prve nabavljene prve prodaju i posljedično, stavke ostale na zalihamo na kraju razdoblja su one koje su posljednje kupljenje ili proizvedene. Prema metodi ponderiranog prosječnog troška, trošak svake stavke se određuje iz ponderiranog prosjeka troška sličnih stavki na početku razdoblja i troška sličnih stavki nabavljenih ili proizvedenih tijekom razdoblja. Prosjek se može izračunati periodično ili kada se primi svaka dodatna pošiljka ovisno o okolnostima subjekta.

Neto utrživa vrijednost

38. Trošak zaliha možda se možda neće moći nadoknaditi ako su zalihe oštećene, ako su u cijelosti ili djelomično zastarjele ili ako je došlo do pada njihove prodajne cijene. Trošak zaliha također se možda neće moći nadoknaditi ako je došlo do povećanja procijenjenih troškova dovršetka ili procijenjenih troškova koji nastaju kako bi se realizirala prodaja, razmjena ili distribucija. Praksa usklađivanja zaliha ispod troška do neto utržive vrijednosti je u skladu sa stajalištem kako se sredstva ne smiju iskazivati u iznosima koji su veći od budućih ekonomskih koristi ili potencijala usluge koje se očekuje da će se realizirati njihovom prodajom, razmjenom, distribucijom ili korištenjem.
39. Zalihe se obično usklađuju na neto utrživu vrijednost po ma. U nekim okolnostima međutim može biti prikladno grupirati slične ili povezane stavke. To može biti slučaj sa ma zaliha koje imaju sličnu svrhu ili krajnju uporabu i praktično se ne mogu procijeniti odvojeno od drugih stavki u toj liniji proizvoda. Nije prikladno usklađivati zalihe koje se temelje na klasifikaciji zaliha, primjerice, gotovi proizvodi ili sve zalihe u određenom poslovanju uli zemljopisnom segment. Pružatelji usluga općenito akumuliraju troškove s obzirom na svaku uslugu za koju se naplaćuje zasebna prodajna cijena. Stoga se svaka takva usluga tretira kao zasebna .
40. Procjene neto utržive vrijednosti također uzimaju u obzir svrhu za koju se zaliha drži. Primjerice, neto utrživa vrijednost određene količine zaliha koje se drže kako bi se zadovoljili ugovori o prodaji i uslugama poduzeća se temelji na ugovornoj cijeni. Ako su ugovori o prodaji manji nego količina zaliha koje se drže, neto utrživa vrijednost viška se temelji na općoj prodajnoj cijeni. Smjernice za tretman rezerviranja ili potencijalnih obveza, kao što su one koje nastaju iz čvrstih ugovora o prodaji koji premašuju količine zaliha koje se drže te one iz ugovora o kupovini mogu se naći u MRSJS 19 *Rezerviranja, potencijalne obveze i potencijalna imovina*.

41. Materijali i određene sirovine koje se drže za korištenje u proizvodnji zaliha ne otpisuju se ispod troška ako se očekuje da će gotovi proizvodi u kojima će biti inkorporirani biti prodani, razmijenjeni ili distribuirani po trošku ili iznad troška. Međutim, kada pad cijene materijala ukazuje kako trošak gotovih proizvoda prelazi neto utrživu vrijednost, materijali se otpisuju do neto utržive vrijednosti. U takvim okolnostima, trošak zamjene materijala može biti najbolja dostupna mjera njihove neto utržive vrijednosti.
42. Nnova procjena neto utržive vrijednosti se radi u svakom narednom razdoblju. Kada okolnosti zbog kojih su zalihe prethodno otpisane ispod troška više ne postoje, ili kada postoji jasan dokaz povećanja neto utržive vrijednosti zbog promijenjenih ekonomskih okolnosti, iznos otpisa se poništava (tj. poništenje je ograničeno na iznos izvornog otpisa) tako da je nova knjigovodstvena vrijednost niža od troška i revidirane neto utržive vrijednosti. To se javlja, primjerice, kada zaliha koja se iskazuje po neto utrživoj vrijednosti jer se njezina prodajna cijena smanjila, je još uvijek na zalihama u narednom razdoblju i njezina prodajna cijena se povećala.

Distribucija dobara bez naknade ili uz nominalnu naknadu

43. Subjekt javnog sektora može držati zalihe čije buduće ekonomske koristi ili potencijal usluge nisu izravno vezani uz njihovu sposobnost stvaranja neto novčanih priljeva. Ovi tipovi zaliha mogu nastati kada je vlada odredila distribuirati određena dobra bez naknade ili za minimalan iznos. U tim slučajevima, buduće ekonomske koristi ili potencijal usluge zalihe za potrebe financijskog izvještavanja se odražava u iznosu koji bi subjekt morao platiti za stjecanje ekonomske koristi ili potencijala usluge ako je to potrebno za postizanje ciljeva subjekta. Tamo gdje se ekonomske koristi ili potencijal usluge ne mogu steći na tržištu, potrebno će biti napraviti procjenu troška. Ako se mijenja svrha za koju se zaliha drži, onda se zalihe vrednuju koristeći odredbe 15.

Priznavanje rashoda

44. **Kada se zalihe prodaju, razmjenjuju ili distribuiraju, knjigovodstvena vrijednost tih zaliha mora se priznati kao rashod u razdoblju u kojem je povezani prihod priznat. Ako ne postoji povezani prihod, rashod se priznaju kada su dobra distribuirana ili povezane usluge pružene. Iznos bilo kojeg otpisa zaliha i svih gubitaka zaliha mora se priznati kao rashod u razdoblju kada je javlja usklađenje ili gubitak. Iznos bilo kojeg poništenja bilo kojeg usklađenja zaliha mora se priznati kao smanjenje iznosa zaliha priznatih kao rashod u razdoblju u kojem je došlo do poništenja.**
45. Za pružatelja usluga kada se zalihe priznaju kao rashod obično se javlja kada su usluge pružene ili nakon fakturiranja naplativih usluga.
46. Neke zalihe se mogu rasporediti na drugu imovinu, primjerice, zalihe koje se koriste kao komponenta nekretnine, postrojenja i opreme izgrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe raspoređene na drugu imovinu na ovaj način priznaju se kao rashod tijekom vijeka trajanja te imovine.

Objavljivanje

47. U financijskim izvještajima treba se objaviti:
- (a) računovodstvene politike usvojene za mjerenje zaliha, uključujući korištene metode obračuna troškova;
 - (b) ukupnu knjigovodstvenu vrijednost zaliha i knjigovodstvenu vrijednost zaliha prema odgovarajućoj klasifikaciji za subjekt;
 - (c) knjigovodstvenu vrijednost zaliha iskazanih po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje;
 - (d) iznos zaliha priznatih kao rashod tijekom razdoblja;
 - (e) iznos bilo kojeg otpisa zaliha priznatih kao rashod razdoblja u skladu sa točkom 42;
 - (f) iznos bilo kojeg poništavanja otpisa koji se priznaju u izvještaju o financijskoj uspješnosti u razdoblju u skladu sa točkom 42;
 - (g) okolnosti ili događaje koji su doveli do poništenja otpisa zaliha u skladu sa točkom 42; i

(h) knjigovodstveni iznos zaliha koje su založene kao instrument osiguranja za podmirenje obveza.

48. Informacije o knjigovodstvenim vrijednostima iskazanim u različitim klasifikacijama zaliha i o opsegu promjena u toj imovini korisne su korisnicima financijskih izvještaja. Uobičajena klasifikacije zaliha su trgovačka roba, sirovine za proizvodnju, materijal, proizvodnja u tijeku i gotovi proizvodi. Zalihe pružatelja usluge mogu se opisati kao proizvodnja u tijeku.
49. Iznos zaliha priznatih kao rashod tijekom razdoblja sastoji se od (a) onih troškova koji su prethodno bili uključeni u mjerenje zaliha koje su sada prodane, razmijenjene ili distribuirane i (b) neraspoređenih općih troškova proizvodnje i nenormalnih iznosa troškova proizvodnje zaliha. Okolnosti subjekta također mogu opravdati uključivanje drugih troškova kao što su troškovi distribucije.
50. Neki subjekti usvajaju oblik izvještaja o suficitu ili deficitu u kojem se objavljuju iznosi koji nisu trošak zaliha priznatih kao rashod tijekom razdoblja. Prema ovom obliku, subjekt prikazuje analizu rashoda koristeći klasifikaciju na temelju prirode rashoda. U ovom slučaju, subjekt objavljuje troškove priznate kao rashod za (a) sirovine i potrošni materijal, (b) troškove rada i (c) druge troškove zajedno sa iznosom neto promjene u zaliha za to razdoblje.

Datum stupanja na snagu

51. Subjekt je dužan primijeniti ovaj standard za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2008. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovaj standard za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2008. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 51A. MRSJS 27 mijenja točku 29. Subjekt je dužan primijeniti tu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. travnja 2011. Ako subjekt primjenjuje MRSJS 27 za razdoblje koje počinje prije 1. travnja 2011., ova izmjena se također mora primijeniti za to ranije razdoblje.
- 51B. Točka 52 je izmijenjen MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MRSJS)* izdan u siječnju 2015. Subjekt je dužan primijeniti ovu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2017. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje MRSJS 33 za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2017., ova izmjena se također mora primijeniti za to ranije razdoblje.
- 51C. Točka 12 je izmijenjen a točka 14A je dodan *Poboljšanjima MRSJS 2015* izdanim u travnju 2016. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2017. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2017. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 51D. točke 4 i 5 su izbrisani *Primjenjivošću MRSJS* izdanim u travnju 2016. Subjekt je dužan primijeniti ove izmjene za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2018. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ove izmjene za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2018. dužan je objaviti tu činjenicu.
- 51E. Točka 2 izmijenjen je MRSJS 41, izdanim u kolovozu 2018. Subjekt je dužan primijeniti ovu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2023. Potiče se ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenu za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2023. dužan je objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 41 u isto vrijeme.
- 51F. Točka 20 izmijenjen je MRSJS 43 *Najmovi* izdanim u siječnju 2022. Subjekt je dužan primijeniti ovu izmjenu za godišnje financijske izvještaje koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon 1. siječnja 2025. Dopusštena je ranija primjena. Ako subjekt primjenjuje ovu izmjenu za razdoblje koje počinje prije 1. siječnja 2025., dužan je objaviti tu činjenicu i primijeniti MRSJS 43 u isto vrijeme.
52. Kada subjekt primjenjuje MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi kako je definirano MRSJS 33 *Prva primjena Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor za računovodstvo na obračunskoj osnovi (MRSJS)* za potrebe financijskog izvještavanja nakon ovog datuma stupanja na snagu, ovaj se standard primjenjuje na financijske izvještaje subjekta koji pokrivaju razdoblja koja počinju na ili nakon datuma primjene MRSJS.

Povlačenje MRSJS 12 (2001)

53. Ovaj standard zamjenjuje MRSJS 12 *Zalihe* izdan 2001.

Osnove za zaključivanja

Ova Osnova za zaključivanja prati ali nije dio MRSJS 12.

Osnovne činjenice

- BC1. Program konvergencije MSFI IPSASB-a je važan element programa rada IPSASB-a. Politika IPSASB-a je uskladiti MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi s MSFI koje je izdao IASB gdje je prikladno za subjekte javnog sektora.
- BC2. MRSJS za računovodstvo na obračunskoj osnovi koji su usklađeni s MSFI zadržavaju zahtjeve, strukturu i tekst MSFI, osim ako ne postoji poseban razlog za javni sektor za odstupanje. Odstupanje od ekvivalenta MSFI-ja javlja se kada uvjeti ili terminologija u MSFI nisu prikladni za javni sektor ili kada je potrebno uključivanje dodatnog komentara ili primjera za prikaz određenih zahtjeva u kontekstu javnog sektora. Razlike između MRSJS i ekvivalentnih MSFI utvrđeni su u *Usporedbi s MSFI* uključenim u svaki MRSJS.
- BC3. U svibnju 2002., IASB je izdao nacrt predloženih izmjena i dopuna 13 MRS kao dio Projekta općih poboljšanja. Ciljevi ovog projekta IPSASB-a su bili “smanjiti ili eliminirati alternative, suvišnosti ili sukobe unutar standarda, riješiti neka pitanja konvergencije i napraviti druga poboljšanja”. Konačni MRS izdani su u prosincu 2003.
- BC4. MRSJS 12 izdan u srpnju 2001., temeljio se na MRS 2 (revidiran) *Zalihe* koji je ponovno izdan u prosincu 2003. Krajem 2003., prethodnik IPSASB-a, Odbor za javni sektor (PSC) pokrenuo je postupak poboljšanja MRSJS za usklađivanje, prema potrebi, MRSJS s poboljšanim MRS izdanim u prosincu 2003.
- BC5. IPSASB je pregledao poboljšani MRS 2 i općenito se složio s razlozima IASB-a za revidiranje MRS i napravljenim izmjenama i dopunama. (Osnove za zaključivanje IASB-a nisu ovdje dane. Pretplatnici na *Sveobuhvatnu pretplatničku uslugu* IASB-a mogu vidjeti Osnove za zaključivanje na web stranici IASB-a na <https://www.iasb.org>). U tim slučajevima kada MRSJS odstupa od povezanog MRS, Osnova za zaključivanja objašnjava posebne razloge javnog sektora za odstupanje.
- BC6. MRS 2 je dalje izmijenjen kao posljedica MSFI-jeva izdanih nakon prosinca 2003. MRSJS 12 ne uključuje posljedične izmjene koje su nastale iz MSFI-jeva izdanih nakon prosinca 2003. To je iz razloga jer IPSASB još nije pregledao i formirao stajalište i primjenjivosti zahtjeva u tim MSFI-jevima na subjekte javnog sektora.

Revizija MRSJS 12 kao rezultat Dijela III *Poboljšanja MRSJS 2015*: pitanja koja su postavili dionici

- BC7. Smjernice za izvještavanje iz Statistike državnih financija (GFS) koriste pojam “vojne zalihe” kako bi obuhvatili sve jednokratne stavke, uključujući streljivo. IPSASB je zaključio kako će zamjena pojma MRSJS “streljivo” sa pojmom GFS-a “vojne zalihe” i uključivanje opisa razjasniti vrstu vojne imovine koja se klasificira kao zalihe, istovremeno povećavajući konzistentnost s smjericama za izvještavanje GFS-a.

Revizija MRSJS 12 kao rezultat *Primjenjivosti MRSJS IPSASB-a izdanih u travnju 2016.*

- BC8. IPSASB je izdao *Primjenjivost MRSJS* u travnju 2016. Ova objava mijenja reference u svim MRSJS kako slijedi:
 - (a) izostavlja se standardni točka o primjenjivosti MRSJS na “subjekte javnog sektora osim državnih poslovnih poduzeća” iz obuhvata svakog standarda;
 - (b) zamjenjuje se pojam “državno poslovno poduzeće” pojmom “komercijalni subjekti javnog sektora” gdje je prikladno; i
 - (c) mijenja se točka 10 *Predgovora Međunarodnim računovodstvenim standardima javnog sektora* dajući pozitivan opis subjekta javnog sektora za koje su kreirani MRSJS.

Razlozi za ove promjene dani su u Osnovi za zaključivanja MRSJS 1.

Usporedba s MRS 2

MRSJS 12, *Zalihe* prvenstveno je izveden iz MRS 12 *Zalihe* (revidiran 2003.). Glavne razlike između MRSJS 12 i MRS 2 su kako slijedi:

- MRSJS 12 koristi različitu definiciju od MRS 2; ta razlika prepoznaje činjenicu da se u javnom sektoru određene zalihe distribuiraju bez naknade ili uz simboličnu naknadu.
- MRSJS 12 pojašnjava da se nedovršene usluge (rad u toku) koje će biti distribuirane bez naknade ili uz simboličnu naknadu, direktno korisnicima bez ikakve protivvrijednosti s njihove strane, ne obuhvataju područjem primjene ovog standarda.
- Definicija tekućeg troška zamjene, koja je dodatna definicijama u MRS 2, uključena je u MRSJS 12.
- MRSJS 12 propisuje da, kada se zalihe steknu putem transakcije bez razmjene, njihova nabavna vrijednost se određuje prema fer vrijednosti na dan sticanja.
- MRSJS 12 propisuje da se zalihe koje se pružaju bez naknade ili uz simboličnu naknadu vrednuju po nižoj vrijednosti između nabavne vrijednosti i tekućeg troška zamjene.
- U MRSJS 12 koristi se različita terminologija, u određenim dijelovima, od one u MRS 2. Najznačajniji primjer je korištenje pojma “izvještaj o financijskoj uspješnosti” u MRSJS 12. Ekvivalentni pojam u MRS 2 je “izvještaj o dobiti i gubitku”.
- U MRSJS 12 ne koristi se pojam “dobit”, koji u MRS 2 ima šire značenje od pojma “prihod”.

Ovaj *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 12, Zalihe, izdanje 2022. godina* koji je izdan od International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), i objavljen od International Federation of Accountants (IFAC) u maju 2022. godine na engleskom jeziku, preveden je na bosanski jezik od strane Saveza računovođa, revizora i finansijskih djelatnika Federacije BiH u aprilu 2025. godine i reproduciran je uz dozvolu IFAC-a. Postupak prevođenja dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 12, Zalihe, izdanje 2022. godina* razmatran je od strane IFAC-a, a prijevod je obavljen u skladu s pravilima sadržanim u "Policy Statement - Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Odobreni tekst dokumenta *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 12, Zalihe, izdanje 2022. godina* je onaj koji je IFAC objavio na engleskom jeziku. IFAC ne preuzima odgovornost za tačnost i potpunost prijevoda niti za radnje koje iz toga mogu proizaći.

Tekst na engleskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 12, Zalihe, izdanje 2022. godina* © 2022. IFAC. Sva prava pridržana.

Tekst na bosanskom jeziku *Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 12, Zalihe, izdanje 2022. godina* © 2025 IFAC. Sva prava pridržana.

Izvorni naslov: *International Public Sector Accounting Standard 12, Inventories, 2022. Edition*
ISBN: 978-1-60815-192-9

Sva prava pridržana. Za svako umnožavanje, pohranjivanje, prijenos ili korištenje ovog dokumenta za druge slične namjene, osim korištenja koje dopušta zakon, potrebno je tražiti pisanu dozvolu IFAC putem e-mail adrese permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-576-7