

Međunarodni računovodstveni standard 2

Zalihe

Cilj

1. Cilj ovog Standarda je propisati računovodstveni postupak za zalihe. Osnovno pitanje u računovodstvu zaliha je iznos troška (izdatka) koji treba priznati kao imovinu, i iskazivati u evidencijama sve do priznavanja povezanih prihoda. Ovaj Standard sadrži smjernice za utvrđivanje troška i njegovo kasnije priznavanje kao rashoda, uključujući sva eventualna usklađenja do neto utržive vrijednosti. On, također, daje uputstva za metode troška 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 izravno povezane ugovore o pružanju usluga (vidjeti MRS 11 – *Ugovori o izgradnji*);
 - (b) financijske instrumente (vidjeti MRS 32 – *Financijski instrumenti: Prezentiranje* i MRS 39 – *Financijski instrumenti: Priznavanje i mjerenje*); i
 - (c) biološku imovinu povezanu s poljoprivrednom djelatnošću i poljoprivrednim proizvodom u trenutku žetve (vidjeti MRS 41 – *Poljoprivreda*).
3. **Ovaj Standard se ne primjenjuje na mjerenje zaliha:**
 - (a) proizvođača poljoprivrednih i šumskih proizvoda, poljoprivrednih proizvoda nakon žetve, te minerala i mineralnih proizvoda, u mjeri u kojoj se oni mjere po neto utrživoj vrijednosti u skladu sa ustaljenom praksom u tim djelatnostima. Ako se ove zalihe iskazuju po neto utrživoj vrijednosti, promjene u njihovoj vrijednosti se priznaju u dobiti ili gubitku u razdoblju u kojem je promjena nastala;
 - (b) posrednika-trgovaca robama koji svoje zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje. Ako se ove zalihe iskazuju po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, promjene fer vrijednosti umanjene za troškove prodaje se priznaju u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je promjena nastala.
4. Zalihe navedene u točki 3.a) se mjere po neto utrživoj vrijednosti u određenim fazama proizvodnje. To se, na primjer, događa nakon žetve poljoprivrednih usjeva ili vađenja minerala za koje je zajamčena prodaja na osnovu terminskog ugovora ili državnog jamstva, ili kada postoji aktivno tržište, a rizik da se prodaja ne izvrši je zanemariv. Ove zalihe su isključene samo iz onih zahtjeva ovog Standarda koji se odnose na mjerenje.

5. Posrednici-trgovci su oni koji kupuju ili prodaju robu za tuđi ili vlastiti račun. Zalihe navedene u točki 3.b) se, u pravilu, stječu radi prodaje u bliskoj budućnosti i ostvarivanja dobiti po osnovu promjena cijene ili brokerskih marži. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, isključene su samo iz onih zahtjeva ovog Standarda koji se odnose na mjerenje.

Definicije

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

Zalihe su imovina:

- (a) koja se drži radi prodaje u redovnom tijeku poslovanja;
- (b) koja je u procesu proizvodnje za takvu prodaju; ili
- (c) koja je u obliku osnovnog i potrošnog materijala koji će biti utrošen u procesu proizvodnje ili u postupku pružanja usluga.

Neto utrživa vrijednost je procijenjena prodajna cijena u redovnom tijeku poslovanja umanjena za procijenjene troškove dovršetka i procijenjene troškove koji su neophodni da se obavi prodaja.

Fer vrijednost je iznos koji bi se naplatio za prodaju imovine ili platio za prijenos obaveze u redovnoj transakciji među sudionicima na tržištu na datum mjerenja. (Vidjeti MSFI 13 – Mjerenje fer vrijednosti)

7. Neto utrživa vrijednost je neto iznos koji subjekt očekuje da će ostvariti prodajom zaliha u redovnom tijeku poslovanja. Fer vrijednost odražava cijenu po kojoj bi se, u redovnoj transakciji prodaje istih zaliha na primarnom (ili najpovoljnijem) tržištu, transakcija za te zalihe odvijala među tržišnim sudionicima na datum mjerenja. Prva vrijednost je specifična za subjekt, a druga nije. Neto utrživa vrijednost zaliha ne mora biti jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje.
8. Zalihe obuhvaćaju 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, također, obuhvaćaju gotove proizvode ili nedovršenu proizvodnju subjekta i uključuju osnovni i potrošni materijal koji će biti upotrijebljen u procesu proizvodnje. Kod pružatelja usluga, zalihe uključuju troškove usluga, kako je to opisano u točki 19., po kojima subjekt još nije priznao povezane prihode (vidjeti MRS 18 – *Prihodi*).

Mjerenje zaliha

9. Zalihe se trebaju vrednovati po trošku ili po neto utrživoj vrijednosti, ovisno od toga što je niže.

Trošak zaliha

10. U trošak zaliha se trebaju uključiti svi troškovi nabave, troškovi konverzije i druge troškove koji su nastali dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje.

Troškovi nabave

11. Troškovi nabave zaliha obuhvaćaju kupovnu cijenu, uvozne carine i druge poreze (osim onih koje subjekt može kasnije povratiti od poreznih vlasti) te troškove prijevoza, troškove rukovanja zalihama, kao i druge troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju gotovih dobara, materijala i usluga. Trgovački i količinski popusti i druge slične stavke se oduzimaju prilikom određivanja troškova nabave.

Troškovi konverzije

12. Troškovi konverzije zaliha obuhvaćaju troškove koji su izravno povezani s jedinicama proizvodnje, kao što je izravni rad. Također, uključuju sustavno raspoređene fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala u gotove proizvode. Fiksni opći troškovi proizvodnje su oni neizravni troškovi proizvodnje koji ostaju relativno konstantni, bez obzira na opseg proizvodnje, kao što su trošak amortizacije i održavanja proizvodnih objekata i proizvodne opreme, te troškovi upravljanja i administrativni troškovi pogona. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su oni neizravni troškovi proizvodnje koji izravno, ili gotovo izravno, ovise od opsega proizvodnje, kao što su neizravni materijal i neizravni rad.
13. Raspoređivanje fiksnih općih troškova proizvodnje na troškove konverzije temelji se na normalnom kapacitetu proizvodnje. Normalni kapacitet predstavlja proizvodnju za koju se očekuje da će u prosjeku biti ostvarena tijekom određenog broja razdoblja ili sezona u normalnim uvjetima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta kao posljedicu planiranog održavanja. Može se koristiti i ostvareni opseg proizvodnje, ako je približan normalnom kapacitetu. Iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvoda ne povećava se zbog smanjenog opsega proizvodnje ili neiskorištenog proizvodnog postrojenja. Neraspoređeni opći troškovi proizvodnje priznaju se kao rashod razdoblja u kojem su nastali. U razdobljima neuobičajeno velike proizvodnje, iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvoda se umanjuje tako da se zalihe ne mjere iznad troška. Varijabilni opći troškovi proizvodnje raspoređuju se na svaku jedinicu proizvoda na osnovu stvarne upotrebe proizvodnih kapaciteta.
14. Rezultat proizvodnog procesa može biti veći broj istovremeno proizvedenih proizvoda. To je, na primjer, slučaj kad se proizvode zajednički proizvodi ili ako postoji osnovni proizvod i nusproizvod. Kad nije moguće zasebno identificirati troškove konverzije za svaki proizvod, oni se racionalno i dosljedno raspoređuju između proizvoda. To raspoređivanje se, na primjer, može temeljiti na relativnoj vrijednosti prodaje svakog od proizvoda ili u fazi proizvodnog procesa u kojoj je proizvode moguće zasebno identificirati ili na završetku proizvodnje. Većina nusproizvoda je po svojoj prirodi beznačajna. Kad je to slučaj, oni se mjere po neto utrživoj vrijednosti, a ta se vrijednost 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 troškove 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 razdoblja u kojem su nastali su:
- (a) neuobičajeno visoki iznosi otpadnog materijala, rada ili drugih proizvodnih troškova;
 - (b) troškovi skladištenja, osim ako nisu neophodni dio proizvodnog procesa prije sljedeće 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 posudbe* navodi ograničene okolnosti u kojima se troškovi posudbe uključuju u troškove zaliha.
18. Subjekt može kupiti zalihe na odgođeno plaćanje. Ako takav sporazum, sadrži element financiranja, taj se element, na primjer razlika između nabavne cijene po uobičajenim kreditnim uvjetima plaćanja i plaćenog iznosa, priznaje kao rashod kamate tijekom razdoblja financiranja.

Trošak zaliha pružatelja usluga

19. Ako pružatelji usluga imaju zalihe, mjere ih po trošku njihove proizvodnje. Ovi troškovi se sastoje, prvenstveno, od troška rada i drugih troškova osoblja koje je izravno 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 razdoblja u kojem su nastali. Trošak zaliha pružatelja usluga ne uključuje maržu ili opće troškove koji se ne mogu pripisati pružanju usluga, a koji su često uključeni u cijene koje zaračunavaju pružatelji usluga.

Trošak poljoprivrednih proizvoda koji su plod biološke imovine

20. U skladu sa MRS-om 41 – *Poljoprivreda*, zalihe poljoprivrednih proizvoda koje je subjekt ubrao kao plod svoje biološke imovine, početno se mjere po njihovoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje, procijenjene u trenutku 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 nabave. 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 skladu sa tekućim uvjetima.
22. Metoda trgovine na malo se često koristi u djelatnosti maloprodaje za mjerenje 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. Obično se koristi prosječan postotak za svaki maloprodajni odjel.

Metode za obračun troška

23. **Troškovi zaliha stavki koje se inače ne mogu međusobno razmjenjivati, te dobara i usluga koji su proizvedeni i izdvojeni za konkretne projekte određuju se korištenjem specifične identifikacije njihovih individualnih troškova.**
24. Specifična identifikacija troška podrazumijeva pripisivanje specifičnih određenih troškova identificiranim stavkama 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 uvjetima, 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 točkom 23., određuje se primjenom metode prvi ulaz - prvi izlaz (FIFO) ili metodom ponderiranog prosječnog troška. Subjekt treba koristiti istu metodu za sve zalihe slične vrste i namjene kod subjekta. Za zalihe drukčije vrste ili namjene primjena različitih metoda za utvrđivanje troška je opravdana.**
26. Primjerice, 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 zemljopisne lokacije zaliha (ili porezna pravila koja se razlikuju ovisno o lokaciji) same po sebi nisu dostatne kao opravdanje za primjenu različitih metoda za utvrđivanje troška zaliha.
27. FIFO metoda podrazumijeva da se stavke zaliha koje su prve kupljene prve i prodaju, te stoga stavke koje ostaju na zalihama na kraju razdoblja su one koje su zadnje kupljene ili proizvedene. Kod metode ponderiranog prosječnog troška, trošak svake stavke određuje se iz ponderiranog prosječnog troška sličnih stavki na početku razdoblja i troška sličnih stavki koje su kupljene ili proizvedene u tom razdoblju. Prosjek se može izračunavati periodički ili po zaprimanju svake dodatne pošiljke, ovisno o uvjetima u kojima subjekt posluje.

Neto utrživa vrijednost

28. Trošak zaliha se možda neće moći nadoknaditi ako su zalihe oštećene, ako su potpuno ili djelomično zastarjele ili je došlo do pada njihove prodajne cijene. Nemogućnost nadoknade troška zaliha može biti prisutna i ako je došlo do povećanja procijenjenih troškova dovršetka, ili procijenjenih troškova koji tek trebaju nastati da bi se obavila prodaja. Praksa usklađivanja zaliha ispod troška do njihove neto utržive 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 obično usklađuju do neto utržive vrijednosti stavku po stavku. Međutim, u nekim okolnostima može biti opravdano grupirati slične ili povezane stavke zaliha. To može biti slučaj kod stavki zaliha koje se odnose na istu proizvodnu liniju, sa sličnom namjenom ili krajnjom upotrebom, koje se proizvode i prodaju u istom zemljopisnom području te čiju vrijednost nije moguće procijeniti odvojeno od drugih stavki u toj proizvodnoj liniji. Nije primjereno da se zalihe usklađuju na osnovu njihove klasifikacije, na primjer, na gotove proizvode, ili sve zalihe u određenom segmentu poslovanja. Pružatelji usluga obično kumuliraju troškove za svaku uslugu za koju obračunavaju zasebnu prodajnu cijenu. Stoga se svaka takva usluga tretira kao zasebna stavka.
30. Procjene neto utržive vrijednosti temelje se na najnovijim pouzdanim dokazima koji postoje u vrijeme davanja procjena iznosa zaliha za koje se očekuje da će biti realizirani. Ove procjene uzimaju u obzir promjene cijena ili troškova izravno povezane s događajima nakon kraja razdoblja u mjeri u kojoj ti događaji potvrđuju uvjete koji su postojali na kraju razdoblja.
31. Procjena neto utržive vrijednosti također uzima u obzir svrhu držanja zaliha. Primjerice, neto utrživa vrijednost količine zaliha koja se drži kako bi se udovoljilo ugovorima subjekta o prodaji ili pružanju usluga temelji se na ugovorenoj cijeni. Ako je za ugovore o prodaji potrebno manje zaliha od količine koja se drži, neto utrživa vrijednost viška zaliha temelji se na općim prodajnim cijenama. Iz čvrstih ugovora o prodaji većih količina od količine zaliha koja se drži ili čvrstih ugovora o nabavi mogu proizaći rezerviranja. Takva rezerviranja obrađena su u MRS-u 37 - *Rezerviranja, nepredviđene obveze i nepredviđena imovina*.
32. Materijal i druge zalihe namijenjene proizvodnji zaliha ne otpisuju se ispod troška ako se očekuje da će gotovi proizvodi u koje će biti ugrađene biti prodani po cijeni u visini ili iznad troška. Međutim, kad smanjenje cijene materijala upućuje na to da će trošak gotovih proizvoda biti veći od neto utržive vrijednosti, materijal se otpisuje do neto utržive vrijednosti. U tim uvjetima trošak zamjene materijala može biti najbolja raspoloživa mjera za njihovu neto utrživu vrijednost.
33. Neto utrživa vrijednost procjenjuje se iznova u svakom idućem razdoblju. Ako okolnosti koje su u ranijem razdoblju uzrokovala otpis zaliha ispod njihovog troška više ne postoje ili ako postoji nedvosmislen dokaz o povećanju neto utržive vrijednosti zbog promjena gospodarskih uvjeta, poništava se raniji otpis (npr. do iznosa koji je bio priznat prije otpisa) tako da nova knjigovodstvena vrijednost bude niža od troška ili novoutvrđene neto utržive vrijednosti. Ovo je slučaj kad je, primjerice, predmet zaliha iskazan po neto utrživoj vrijednosti zbog smanjenja njegove prodajne cijene još uvijek na zalihama u idućem razdoblju i kad se njegova prodajna cijena povećala.

Priznavanje rashoda

34. **Kad su zalihe prodane, knjigovodstvena vrijednost tih zaliha treba priznati kao rashod u razdoblju u kojem je priznat odnosni prihod. Iznos bilo kojeg usklađenja zaliha do neto utržive vrijednosti i svi manjkovi zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju usklađenja, odnosno nastanka manjka. Iznos bilo kojeg poništenja usklađenja zaliha kao posljedica povećanja neto utržive vrijednosti treba priznati kao smanjenje iznosa zaliha priznatih kao rashod u razdoblju u kojem je došlo do poništenja.**

35. Neke zalihe mogu se rasporediti na drugu imovinu, primjerice, zalihe koje se koriste kao komponenta nekretnine, postrojenja ili opreme izrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe koje su na ovaj način raspoređene na neku drugu imovina priznaju se kao rashod tijekom vijeka uporabe tog sredstva.

Objavlivanje

36. U financijskim izvještajima treba objaviti:
- (a) računovodstvene politike usvojene za mjerenje zaliha, uključujući korištenu metodu obračuna troška zaliha;
 - (b) ukupnu knjigovodstvena vrijednost zaliha i knjigovodstvene vrijednosti zaliha prema odgovarajućoj klasifikaciji za subjekt;
 - (c) knjigovodstvenu vrijednost zaliha iskazanih po fer vrijednosti umanjenoj za troškove prodaje;
 - (d) iznos zaliha priznat kao rashod tijekom razdoblja;
 - (e) iznos svakog usklađenja zaliha koji je priznat kao rashod razdoblja u skladu sa točkom 34.;
 - (f) iznos svakog poništenja otpisa zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha priznatog kao rashod razdoblja u skladu sa točkom 34.;
 - (g) okolnosti ili događaji koji su doveli do poništenja otpisa zaliha u skladu sa točkom 34.; i
 - (h) knjigovodstvena vrijednost zaliha koje su založene kao instrument osiguranja podmirenje obveza.
37. Informacije o knjigovodstvenim vrijednostima iskazanim u različitim klasifikacijama zaliha, i o opsegu promjena te imovine, korisne su korisnicima financijskih izvještaja. Uobičajena klasifikacija zaliha obuhvaća trgovačku robu, sirovine za proizvodnju, materijal, proizvodnju u tijeku i gotove proizvode. Zalihe pružatelja usluga mogu se opisati kao proizvodnja u tijeku.
38. Iznosi zaliha koji su tijekom razdoblja priznati kao rashod, a koji se često nazivaju troškovima prodanih proizvoda, sastoje se od troškova koji su prethodno bili uključeni u mjerenje zaliha koje su sada prodane, i neraspoređenih općih troškova proizvodnje kao i neobičajeno visokih iznosa proizvodnih troškova zaliha. Okolnosti u kojima subjekt posluje mogu opravdati i uključivanje drugih iznosa, kao što su troškovi distribucije.
39. Neki subjekti usvojili su oblik izvještaja o dobiti ili gubitku u kojem se objavljuju iznosi koji nisu trošak zaliha priznat kao rashod tijekom razdoblja. U ovome obliku subjekt prikazuje strukturu rashoda na temelju prirodnih vrsta 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 razdoblje.

Datum stupanja na snagu

40. Subjekti su dužni ovaj Standard primjenjivati na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon tog datuma, ali se potiču i na njegovu raniju primjenu. Ako neki subjekt ovaj standard primijeni na razdoblje koje je počelo prije 1. siječnja 2005. godine, dužan je tu činjenicu objaviti.
- 40.A *[Ova točka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
- 40.B *[Ova točka se odnosi na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*
- 40.C Objavljivanjem MSFI 13, u svibnju 2011. godine, izmijenjena je i dopunjena definicija fer vrijednosti u točki 6. i izvršena izmjena točke 7. Subjekt je dužan primjenjivati te izmjene i dopune kada primjenjuje MSFI 13.
- 40.D–
- 40.F *[Ove točke se odnose na izmjene i dopune koje još nisu stupile na snagu i stoga nisu uključene u ovo izdanje.]*

Povlačenje ostalih objava

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