

MEĐUNARODNI RAČUNOVODSTVENI STANDARD 2

Zalihe

Cilj

1. Cilj ovoga standarda je propisati računovodstveni postupak za zalihe. Osnovno pitanje u računovodstvu zaliha je iznos troška koji treba priznati kao imovinu sve do priznavanja povezanih prihoda. Ovaj standard sadrži upute u svezi s određivanjem troška i njegovim kasnijim priznavanjem kao rashoda, uključivši bilo koje usklađenje do neto utržive vrijednosti. On također daje upute za metode troška koje se koriste za određivanje troškova zaliha.

Djelokrug

2. Ovaj standard primjenjuje se na sve zalihe osim na:
 - a) nedovršene radove temeljem ugovora o izgradnji, uključivši izravno povezane ugovore o pružanju usluga (vidi MRS 11 - *Ugovori o izgradnji*)
 - b) financijske instrumente (vidi 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 (vidi 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 ako se mjere po neto utrživoj vrijednosti sukladno uvriježenoj praksi u tim djelatnostima. Ako se ove zalihe mjere po neto utrživoj vrijednosti, promjene u njihovoj vrijednosti priznaju se u dobiti i gubitku u razdoblju u kojem je promjena nastala,
 - b) robe brokera-trgovaca koji svoje zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove to točke prodaje. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, promjene fer vrijednosti umanjene za troškove do točke prodaje priznaju se u dobit ili gubitak razdoblja u kojem je promjena nastala.
4. Zalihe navedene u točki 3.a) mjere se po neto utrživoj vrijednosti u određenim fazama proizvodnje. Primjerice, nakon žetve žitarica ili vađenja minerala za koje je zajamčena prodaja temeljem forward ugovora ili državnog jamstva ili ako postoji aktivno tržište i ako je rizik nemogućnosti prodaje zanemariv. Ove zalihe isključene su samo iz onih zahtjeva ovoga standarda koji se odnose na mjerenje.
5. Brokeri-trgovci su oni koji kupuju ili prodaju robu za tuđi ili vlastiti račun. Zalihe navedene u točki 3.b) u pravilu se stječu radi prodaje u bliskoj budućnosti i ostvarivanja dobiti iz promjena cijene ili brokerskih marži. Ako se ove zalihe mjere po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje, isključene su samo iz onih zahtjeva ovoga standarda koji se odnose na mjerenje.

Definicije

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

Zalihe su imovina:

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

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

Fer vrijednost je iznos za koji se neka imovina može razmijeniti ili obveza podmiriti između informiranih i nepovezanih stranaka koje su voljne obaviti transakciju.

7. Neto utrživa vrijednost je neto iznos koji subjekt očekuje realizirati prodajom zaliha u redovnom tijeku poslovanja. Fer vrijednost odražava iznos po kojem iste zalihe mogu biti razmijenjene između obaviještenih i spremnih kupaca i prodavatelja na tržištu. Prvo je specifična vrijednost za subjekt, a posljednje nije. Neto utrživa vrijednost zaliha ne mora biti jednaka fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje.
8. Zalihe obuhvaćaju kupljenu robu koja se drži radi daljnje prodaje, uključivši, primjerice, trgovačku robu koju je kupio trgovac na malo i koju drži radi preprodaje, ili zemljište i druge nekretnine koje se drže radi preprodaje. Zalihe također obuhvaćaju gotove proizvode ili nedovršenu proizvodnju subjekta i uključuju materijal i dijelove zaliha koji će biti upotrijebljeni u procesu proizvodnje. Kod pružatelja usluga, zalihe uključuju troškove usluga kako su opisani u točki 19. po kojima subjekt još nije priznao povezane prihode (v. MRS 18 - *Prihodi*).

Mjerenje zaliha

9. Zalihe treba mjeriti po trošku ili neto utrživoj vrijednosti, ovisno o tome što je niže.

Trošak zaliha

10. U trošak zaliha (nabavna vrijednost zaliha/cijena koštanja zaliha) treba uključiti sve troškove nabave, troškove 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 kasnije može povratiti od poreznih vlasti) te troškove prijevoza, rukovanja zaliha, kao i druge troškove koji se mogu izravno pripisati stjecanju

gotovih proizvoda, materijala i usluga. Trgovački i količinski popusti te druge slične stavke oduzimaju se kod određivanja troškova nabave.

Troškovi konverzije

12. Troškovi konverzije zaliha uključuju troškove izravno povezane s jedinicama proizvodnje, kao što je direktan rad. Također uključuju i sustavno raspoređene fiksne i varijabilne opće troškove proizvodnje koji su nastali konverzijom materijala 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 troškove upravljanja i administrativne troškove pogona. Varijabilni opći troškovi proizvodnje su oni indirektni troškovi proizvodnje koji izravno ili gotovo izravno ovise o obimu proizvodnje, kao što su indirektan materijal i indirektan rad.
13. Raspoređivanje fiksnih općih troškova proizvodnje na troškove konverzije temelji se na normalnom kapacitetu proizvodnje. Normalan kapacitet je proizvodnja koja se očekuje ostvariti u prosjeku tijekom određenog broja razdoblja ili sezona u normalnim uvjetima, uzimajući u obzir gubitak kapaciteta kao posljedica planiranog održavanja. Moguće je koristiti i ostvaren obim proizvodnje ako je približan normalnom kapacitetu. Iznos fiksnih općih troškova proizvodnje raspoređenih na svaku jedinicu proizvodnje ne povećava se kao posljedica smanjene proizvodnje ili ako postrojenje ne radi. 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 temelju stvarne uporabe proizvodnih kapaciteta.
14. Proizvodni proces može rezultirati istovremenom proizvodnjom više od jednog proizvoda. To je, primjerice, slučaj kad se proizvode zajednički proizvodi ili ako postoji osnovni proizvod i nusproizvod. Kad troškove konverzije svakog proizvoda nije moguće zasebno identificirati, oni se racionalno i dosljedno raspoređuju među proizvodima. Raspoređivanje se može temeljiti primjerice, ne 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. Kada je to slučaj često se mjere po neto utrživoj vrijednosti, a ta vrijednost se oduzima od troška osnovnog proizvoda. Kao rezultat toga, knjigovodstvena vrijednost osnovnog proizvoda ne razlikuje se značajno od njegovog troška.

Ostali troškovi

15. Ostali troškovi uključuju se u trošak zaliha samo u mjeri u kojoj su stvarno nastali u svezi s dovođenjem zaliha na sadašnju lokaciju i u sadašnje stanje. Primjerice, 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) 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 posudbe* navodi ograničene okolnosti u kojima se troškovi posudbe uključuju u troškove zaliha.
18. Subjekt može kupiti zalihe s odgodom plaćanja. Ako sporazum zapravo sadrži element financiranja, taj element, primjerice, razlika između nabavne cijene po uobičajenim uvjetima plaćanja i plaćenog iznosa, priznaje se kao rashod od kamata tijekom razdoblja financiranja.

Trošak zaliha pružatelja usluga

19. Ako pružatelji usluga imaju zalihe, mjere ih po trošku njihove proizvodnje. Ovi troškovi sastoje se prvenstveno od troška rada i troškova drugih osoba koje su izravno uključene u pružanje usluga, uključivši nadzorno osoblje, te općih troškova koji se mogu pripisati pružanju usluga. Troškovi rada i ostali troškovi povezani s prodajom s općim administrativnim osobljem nisu uključeni, 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 pružatelji usluga zaračunavaju.

Trošak poljoprivrednog proizvoda koji je plod (prirast-prirod) biološke imovine

20. Sukladno MRS 41 - *Poljoprivreda*, zalihe poljoprivrednih proizvoda, koje je subjekt ubrao kao plod svoje biološke imovine, početno se mjere po njihovoj fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje u trenutku žetve. U svrhu primjene ovoga 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 učinkovitost i iskorištenost kapaciteta. Oni se redovito preispituju i po potrebi mijenjaju u odnosu na postojeće uvjete.
22. Metoda trgovine na malo često se koristi u trgovini na malo 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 umanjuje za odgovarajući postotak bruto marže. Postotak koji se koristi uzima u obzir zalihe čija cijena je snižena ispod njihove izvorne prodajne cijene. Često se koristi prosječan postotak za svaki odjel prodaje na malo.

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 koristeći specifičnu identifikaciju 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 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 možda se 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 također može biti prisutna 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 utržive vrijednosti u skladu je sa stajalištem da se imovina ne smije iskazivati u iznosima koji su veći od iznosa koji se očekuju realizirati njihovom prodajom ili uporabom.

29. Obično se zalihe do neto utržive vrijednosti otpisuju predmet po predmet. Međutim, u nekim okolnostima može biti primjerenije grupirati slične ili povezane predmete zaliha. To može biti slučaj kod predmeta zaliha koji se odnose na istu liniju proizvodnje slične namjene ili uporabne svrhe i koji se proizvode i prodaju u istom zemljopisnom području te čiju vrijednost nije moguće procijeniti odvojeno od drugih predmeta u toj proizvodnoj liniji. Nije primjereno zalihe otpisivati na temelju klasifikacije zaliha, primjerice gotovu robu, ili sve zalihe u određenoj gospodarskoj grani ili zemljopisnom području. Pružatelji usluga općenito akumuliraju troškove za svaku uslugu za koju zaračunavaju zasebnu prodajnu cijenu. Prema tome, svaka takva usluga tretira se 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 uzrokovale 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 otpisa zaliha do neto utržive vrijednosti i svi manjkovi zaliha trebaju se priznati kao rashod u razdoblju otpisa, odnosno nastanka manjka. Iznos bilo kojeg**

poništenja otpisa 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 druga sredstva, primjerice, zalihe koje se koriste kao komponenta nekretnine, postrojenja ili opreme izrađene u vlastitoj izvedbi. Zalihe koje su na ovaj način raspoređene na neko drugo imovina priznaju se kao rashod tijekom vijeka uporabe tog sredstva.

Objavljivanje

36. U financijskim izvještajima treba objaviti:
- a) računovodstvene politike usvojene za mjerenje zaliha, uključivši korištenu metodu obračuna troška zaliha
 - b) ukupna knjigovodstvena vrijednost zaliha i knjigovodstvena vrijednost zaliha klasificirana na način prikladan za subjekt
 - c) knjigovodstvena vrijednost zaliha iskazanih po fer vrijednosti umanjenoj za troškove do točke prodaje
 - d) iznos zaliha priznat kao rashod tijekom razdoblja
 - e) iznos bilo kojeg otpisa zaliha koji je priznat kao rashod razdoblja sukladno točki 34
 - f) iznos bilo kojeg poništenja otpisa zaliha koji je priznat kao smanjenje iznosa zaliha koji je priznat kao rashod u razdoblja sukladno točki 34
 - g) okolnosti ili događaje koji su doveli do poništenja otpisa zaliha sukladno točki 34 i
 - h) knjigovodstvena vrijednost zaliha založenih kao instrument osiguranja plaćanja obveza.
37. Informacije o knjigovodstvenoj vrijednosti iskazanoj u različitim klasifikacijama zaliha te o obujmu promjena te imovine korisne su korisnicima financijskih izvještaja. Uobičajena klasifikacija zaliha obuhvaća trgovačku robu, sirovine, materijal, proizvodnju u toku, i gotove proizvode. Zalihe pružatelja usluga mogu se opisati kao proizvodnja u toku.
38. Iznosi zaliha koji su tijekom razdoblja priznati kao rashod, koji se često nazivaju troškovima prodanih proizvoda, sastoje se od troškova koji su prethodno uključeni u mjerenje zaliha koje su sada prodane te neraspoređenih općih troškova proizvodnje i neuobičajene iznose troškova proizvodnje zaliha. Uvjeti u kojima subjekt posluje mogu također opravdati uključivanje drugih iznosa, kao što su troškovi distribucije.
39. Neki subjekti usvojili su oblik izvještaja o dobiti 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 trebaju ovaj Standard primjenjivati na godišnja razdoblja koja počinju 1. siječnja 2005. godine ili nakon tog datuma, ali se potiču 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.

Povlačenje ostalih objava

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