

Slovenski računovodski standard 4 (2016)

ZALOGE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zalog materiala, trgovskega blaga, nedokončane proizvodnje in proizvodov. Obdeluje

- a) razvrščanje zalog,
- b) pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog,
- c) začetno računovodsko merjenje zalog,
- č) prevrednotovanje zalog ter
- d) razkrivanje zalog.

Povezan je predvsem s slovenskima računovodskima standardoma (SRS) 12 in 14.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) ter Uvodom v slovenske računovodske standarde in okvirom SRS (2016).

B. Standard

a) Razvrščanje zalog

4.1. Zaloge so praviloma sredstva v opredmeteni obliki, ki bodo porabljena pri ustvarjanju proizvodov ali opravljanju storitev oziroma pri proizvodjanju za prodajo ali prodana v okviru rednega poslovanja.

4.2. Zaloga materiala zajema količine v skladišču, dodelavi in predelavi pa tudi na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel oziroma prevzel tveganja in koristi v zvezi z njimi. Kot material se lahko šteje tudi drobn inventar z dobo koristnosti do leta dni, lahko pa tudi tisti z dobo koristnosti več kot leto dni, če njegova posamična nabavna cena ne presega 500 evrov.

4.3. Zaloga v postopku proizvodnje zajema nedokončano proizvodnjo in polproizvode. Nedokončana proizvodnja lahko obsega tudi opravljanje storitev, ki so do konca obračunskega obdobja dokončane, od naročnika pa še ne prevzete (potrjene).

4.4. Zaloga, namenjena prodaji, zajema dokončane proizvode in trgovsko blago v skladišču ter količine na poti do kupca, dokler jih ne prevzame, trgovsko blago pa tudi količine na poti od dobavitelja, če jih je kupec že prevzel.

4.5. Dani predujmi za material in trgovsko blago, ki se v bilanci stanja izkazujejo v povezavi z zalogami, se knjigovodsko izkazujejo kot terjatve.

4.6. Količine v zalogi je treba ločevati od poškodovanih stvari v zalogi, proizvodov iz ustavljene proizvodnje, proizvodov slabše kakovosti in neidočega trgovskega blaga.

4.7. Zaloge, pridobljene pri drugih organizacijah v skupini je treba ločevati od zalog, ki z njimi niso povezane.

b) Pripoznavanje in odpravljanje pripoznanj zalog

4.8. Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna, če a) je verjetno, da bodo pritekale gospodarske koristi, povezane z njo, in b) je mogoče njeno nabavno vrednost oziroma stroškovno vrednost ali pošteno vrednost (ko gre za zaloge iz bioloških sredstev oziroma kmetijskih pridelkov) zanesljivo izmeriti.

4.9. Stvar v zalogi se v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja pripozna kot sredstvo, ko se ob upoštevanju prevzema na podlagi ustreznih listin začne obvladovati.

4.10. Če se pri stvari v zalogi ugotovijo kakovostne spremembe v duhu SRS 5.6, se prikažejo tudi v knjigovodskih razvidih.

4.11. Pripoznanje stvari v zalogi kot sredstva v knjigovodskih razvidih in bilanci stanja se odpravi, ko je porabljena, prodana ali kako drugače preneha obstajati, kar potrjujejo ustrezne listine. Organizacija mora posebej voditi evidence zalog, ki so bile predmet lastne porabe.

c) Začetno računovodsko merjenje zalog

4.12. Količinska enota zaloge materiala in trgovskega blaga se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po nabavni ceni, ki jo sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge nevračljive nakupne dajatve ter neposredni stroški nabave. Med nevračljive nakupne dajatve se vštevata tudi tisti davek na dodano vrednost, ki se ne povrne. Nakupna cena se zmanjša za dobljene popuste.

4.13. Količinska enota proizvoda oziroma nedokončane proizvodnje (razen zaloge iz biološkega sredstva, merjene po poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje) se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvodnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa se v utemeljenih okoliščinah ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvodnimi stroški v ožjem pomenu kot drugo skrajnostjo. Vštevanje posrednih stroškov v ceno količinske enote v zalogi mora biti povezano s spravitvijo zalog do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave. V vrednost zalog je mogoče všteti stroške izposojanja, s katerimi se financirajo zaloge, ko gre za dolgotrajne proizvodne procese, vendar pa zaradi tega vrednost zaloge ne sme presegati čiste iztržljive vrednosti.

Količinska enota pospravljenega kmetijskega pridelka iz bioloških sredstev se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje v trenutku pospravitve. Ta vrednost je izvirna vrednost ob začetnem pripoznanju zalog proizvodov. Dobiček ali izguba, ki se pojavi ob začetnem pripoznanju pospravljenega kmetijskega pridelka po poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, se pripozna v poslovnem izidu prek poslovnih prihodkov in odhodkov.

Le v izjemnih primerih, ko poštene vrednosti pospravljenih kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev organizacije ni mogoče zanesljivo izmeriti, se pospravljeni kmetijski pridelek ovrednoti v skladu s prvim odstavkom SRS 4.13.

4.14. Razčlenijo se sestavine cene količinske enote v zalogi in še posebej tisti del posrednih proizvodnih stroškov, ki ima naravo stalnih stroškov ter ni povezan z dovodom zalog do trenutnih nahajališč in trenutnih stopenj dodelave.

4.15. Vrednosti sestavin v ceni količinske enote in celotna cena količinske enote izhajajo ob začetnem pripoznanju iz izvirnih vrednosti. Izjemni stroški neposrednega materiala in neposrednega dela pa tudi izjemni posredni stroški se ne smejo všteti v ceno količinske enote v zalogi. Všetje stalnega dela posrednih proizvodnih stroškov mora temeljiti na običajni stopnji izrabe zmogljivosti običajnega obsega proizvodnih zgradb, opreme in zaposlencev.

4.16. Če se cene v obračunskem obdobju na novo nabavljenih količinskih enot ali stroški na novo proizvedenih količinskih enot razlikujejo od cen oziroma stroškov količinskih enot iste vrste v zalogi, se lahko med letom za zmanjševanje teh količin uporablja metoda zaporednih cen (fifo) ali metoda tehtanih povprečnih cen. Povprečne cene lahko organizacija izračunava za vsak dodaten prejem v zalogo (metoda drsečih tehtanih povprečnih cen) ali za obdobje.

Drobni inventar, dan v uporabo, prenese organizacija takoj med stroške, lahko pa ga v obdobju, ki ni daljše od leta dni, postopoma prenaša mednje.

4.17. Če se uporabljajo stalne (ocenjene, standardne) cene, se obračunavajo odmiki posebej po skupinah sorodnih stvari v zalogi oziroma posebej po posameznih projektih. Odmiki od stalnih cen se izračunavajo tako, da je zadoščeno sprotnemu vrednotenju zalog po SRS 4.14.

4.18. Knjigovodska vrednost porabljenih zalog je strošek, knjigovodska vrednost prodanih zalog pa poslovni odhodek. Tako se šteje tudi vrednost pri popisu ugotovljenega primanjkljaja, za katerega ni nihče osebno odgovoren.

č) Prevrednotovanje zalog

4.19. Prevrednotenje zalog je sprememba njihove knjigovodske vrednosti. Opravi se lahko na koncu poslovnega leta ali med njim.

4.20. Zaloge se vrednotijo po izvorni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju.

Biološka sredstva, ki so zaloge (na primer pitana živina za zakol, perutnina za zakol), je treba tako ob začetnem pripoznanju in ob vsakem koncu poročevalskega obdobja ovrednotiti po poštenu vrednosti, zmanjšani za stroške prodaje, razen v izjemnih primerih, ko poštene vrednosti ni mogoče zanesljivo izmeriti.

4.21. Vrednost zalog ni v celoti nadomestljiva, če so zaloge poškodovane, če so v celoti ali delno zastarele ali če se njihove prodajne cene znižajo. Vrednost zalog tudi ni nadomestljiva, če se povečajo ocenjeni stroški dokončanja ali ocenjeni stroški v zvezi s prodajo. Če knjigovodska vrednost, vključno s tisto po zadnjih dejanskih nabavnih cenah oziroma stroškovnih cenah, presega njihovo čisto iztržljivo vrednost, jo je treba znižati do čiste iztržljive vrednosti. Vrednost zalog je treba znižati pri vsaki postavki ali skupini podobnih postavk zalog posebej.

4.22. Čisto iztržljivo vrednost zalog, potrebnih za izpolnitev sklenjenih prodajnih pogodb, se izračuna na podlagi pogodbenih cen. Če so prodajne pogodbe sklenjene za število proizvodov, ki je manjše od števila proizvodov v zalogi, jo je treba izračunati na podlagi splošno veljavnih tržnih cen.

4.23. Vrednosti normalnih zalog materiala, ki naj bi jih porabili pri proizvodjanju, ni treba zmanjšati pod raven izvirne vrednosti, če je mogoče pričakovati, da bo prodajna vrednost dokončanih proizvodov, v katere bodo vstopile, enaka izvorni vrednosti ali večja od nje. Če pa je mogoče

pričakovati, da bo izvirna vrednost dokončanih proizvodov večja od čiste iztržljive vrednosti, je treba zmanjšati vrednost zalog materiala na raven čiste iztržljive vrednosti.

4.24. Zmanjšanje vrednosti zalog surovin, materiala in drobnega inventarja, zalog nedokončane proizvodnje, proizvodov in blaga obremenjuje poslovne odhodke.

d) Razkrivanje zalog

4.25. Organizacije, ki niso zavezane reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostale organizacije pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli organizacija v svojih aktih.

4.26. Poleg razkritij iz SRS 4.25 so potrebna za vsako vrsto zalog razkritja a) računovodske usmeritve, uporabljene pri sprotnem in končnem vrednotenju zalog, pa tudi uporabljenih metod obračunavanja stroškov, ter b) knjigovodske vrednosti in čiste iztržljive vrednosti zalog po razvrstitvah, ki ustrezajo organizaciji.

4.27. Razkrijejo se a) presežki in primanjkljaji pri popisu zalog ter b) odpisi vrednosti zalog zaradi sprememb njihove kakovosti in zaradi sprememb njihove vrednosti.

4.28. Razkrije se knjigovodska vrednost zalog, ki je zastavljena kot jamstvo za obveznosti.

C. Opredelitve ključnih pojmov

4.29. V tem standardu je uporabljenih nekaj izrazov, ki jih je treba razložiti in tako opredeliti ključne pojme.

- a) **Material v širšem pomenu** so osnovni in pomožni material, polproizvodi, deli, nadomestni deli, drobni inventar ter gorivo in mazivo. Odpadki pri odpisanih stvareh ali lastni proizvodnji se štejejo za material, če so namenjeni prodaji.
- b) **Drobni inventar v širšem pomenu** so orodje, naprave in druga oprema ter ločljiva embalaža in podobne stvari z dobo koristnosti do leta dni. Organizacija lahko uvrsti med drobni inventar tudi stvari drobnega inventarja, katerih doba koristnosti je daljša od leta dni in katerih posamična nabavna cena ne presega 500 evrov.
- c) **Nedokončana proizvodnja v širšem pomenu** obsega nedokončano proizvodnjo na proizvodnih mestih, lastne polproizvode in dele, namenjene za dokončevanje proizvodov, ter odpadke, namenjene uporabi v proizvodnji.
- č) **Proizvodi** so dokončani proizvodi v obliki stvari, namenjeni neposredni prodaji, ki pa so še vedno last organizacije. Vključujejo tudi tista biološka sredstva, ki so zaloga.
- d) **Kmetijski pridelek** je pospravljen proizvod bioloških sredstev organizacije.
- e) **Trgovsko blago** so kupljeni proizvodi, namenjeni prodaji.
- f) **Uvozne dajatve** v okviru nabavne cene so carina pri uvozu, vstopni davek na dodano vrednost in morebitne druge dajatve pri nabavi.

- g) **Neposredni stroški nabave** so prevozni stroški, stroški nakladanja, prekladanja in razkladanja, stroški prevoznega zavarovanja, stroški posebej zaračunane embalaže, stroški spremljanja blaga, stroški storitev posredniških agencij in podobni stroški, ki bremenijo kupca.
- h) **Proizvajalni stroški** so neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški storitev, neposredni stroški amortizacije in posredni proizvodni stroški.
- i) **Posredni proizvodni stroški** so stroški materiala, storitev, dela in amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvodnega procesa, a jih ni mogoče neposredno povezovati z nastajajočimi poslovnimi učinki.
- j) **Proizvajalni stroški v ožjem pomenu** so proizvodni stroški, ki nastajajo v procesu proizvodnje, **proizvajalni stroški v širšem pomenu** pa proizvodni stroški, ki nastajajo do dokončanja procesa proizvodnje in obsegajo tudi posredne stroške nakupovanja.
- k) **Zožena lastna cena** obsega proizvodne stroške v ožjem pomenu, posredne stroške nakupovanja, posredne stroške prodajanja in posredne stroške splošnih služb, ne pa tudi neposrednih stroškov prodajanja in stroškov izposojanja; če obsega tudi stroške izposojanja, govorimo o polni lastni ceni.
- l) **Spremenljivi proizvodni stroški** so poleg neposrednih proizvodnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvodnih stroškov.
- m) **Popusti pri nakupni ceni** so le popusti, zapisani na računu; kasneje dobljeni popusti zmanjšujejo poslovne odhodke.
- n) **Stalna (ocenjena, standardna) cena** je načrtovana (planska) nabavna cena ali pa načrtovani stroški v duhu SRS 4.12.
- o) **Čista iztržljiva cena** je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, znižana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo.
- p) **Stroški izposojanja** so obresti in drugi stroški v zvezi z izposojanjem finančnih sredstev, porabljenih za pridobitev zalog.
- r) **Biološko sredstvo** je živa žival ali rastlina.
- s) **Pospravitev pridelka** je ločitev pridelka od biološkega sredstva ali prenehanje življenja biološkega sredstva.
- š) **Stroški prodaje** so stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enote, brez stroškov financiranja in davka iz dobička. Ti stroški obsegajo predvsem morebitne pravne stroške, dajatve, stroške odstranitve sredstva in neposredne dodatne stroške, povezane s pripravljanjem sredstva za prodajo. Stroški prodaje izključujejo prevozne in druge stroške, ki so potrebni, da pride sredstvo na trg.

Č. Pojasnila

4.30. Zaloge materiala oziroma trgovskega blaga, oddanega v dodelavo in predelavo, izkazuje lastnik med svojimi zalogami, ob vrnitvi iz dodelave in predelave pa poveča njihovo do tedaj izkazano vrednost za stroške v zvezi z dodelavo oziroma predelavo in za zaračunani davek na dodano vrednost, če in kolikor ga pri obračunu ni mogoče odbiti kot vstopni davek. Organizacija, ki sprejme

zaloge materiala oziroma trgovskega blaga v dodelavo oziroma predelavo, ni lastnica teh zalog, zato jih spremlja zunajbilančno. Dodelavo oziroma predelavo zaračuna lastniku, zaračunani znesek pa je zanj poslovni prihodek. Posebej izkazuje material oziroma trgovsko blago, oddan(o) kooperantom.

4.31. Zaloge proizvodov oziroma polproizvodov, oddanih v dodelavo oziroma predelavo, izkazuje lastnik med svojimi zalogami, ob vrnitvi iz dodelave oziroma predelave pa poveča stroške dodelave oziroma predelave. Organizacija, ki sprejme zaloge proizvodov oziroma polproizvodov v dodelavo oziroma predelavo, ni lastnica teh zalog, zato jih spremlja zunajbilančno. Dodelavo oziroma predelavo zaračuna lastniku, zaračunani znesek pa je zanj poslovni prihodek.

4.32. Stroški izposojanja, nastali v zvezi z nedokončano proizvodnjo in gotovimi proizvodi, se všttevajo v vrednost nedokončane proizvodnje in proizvodov pri dolgotrajnih proizvodjalnih procesih, na primer v ladjedelništvu, gradbeništvu in podobnih dejavnostih.

4.33. Tako nakupna vrednost obstoječe zgradbe ali strošek odškodnine za obstoječo zgradbo, ki bo odstranjena zaradi nove, zgrajene za trg, kakor neodpisana vrednost obstoječe zgradbe, ki je del opredmetenih osnovnih sredstev in bo zaradi nove, zgrajene za trg, odstranjena, sta strošek priprave gradbišča; obravnava se kot strošek materiala, ki se lahko v skladu z izbrano metodo vrednotenja vštete v ceno količinske enote v zalogi.

4.34. Ocena čiste iztržljive vrednosti mora temeljiti na čim bolj zanesljivih dokazih, razpoložljivih v času pripravljanja ocen vrednosti, ki jo bodo oziroma bi jo zaloge dosegle pri prodaji, in ne na občasnih nihanjih cen ali stroškov.

4.35. Zaloge je treba v celoti odpisati, če je njihova prodaja za vedno ustavljena ali uporaba prepovedana.

4.36. Spremembe čiste iztržljive vrednosti zalog, ki jih imajo v posesti proizvajalci kmetijskih in gozdarskih proizvodov, kmetijskih pridelkov po pospravitvi ter rudnin in mineralnih proizvodov ter se vrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti glede na stopnjo proizvodnje, se pripoznajo v poslovnem izidu obdobja, v katerem je do sprememb prišlo.

Spremembe poštene vrednosti zalog, ki jih imajo v posesti posredniki, ki kupujejo ali prodajajo trgovsko blago po naročilu drugih ali za svoj račun, in se vrednotijo po pošteni vrednosti z odbitkom stroškov prodaje, se pripoznajo v poslovnem izidu obdobja, v katerem je do sprememb prišlo.

4.37. V primeru lastne porabe bioloških sredstev, ki so zaloge, ter pospravljenih kmetijskih pridelkov iz bioloških sredstev mora organizacija v skladu z SRS 4.11. posebej voditi evidence lastne porabe takšnih zalog.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

4.38. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji XX. xxxx 2015. K njemu sta dala soglasje minister, pristojen za finance in minister, pristojen za gospodarstvo. Organizacije, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2016, preostale organizacije pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Organizacije z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 4 – Zaloge (2006).