

Међународни рачуноводствени стандард 2

Залихе

Циљ

- 1 Циљ овог стандарда је прописивање начина рачуноводственог обухватања залиха. Основно питање рачуноводственог евидентирања залиха је одређивање износа издатака које треба признати као средство и водити у евиденцијама до признавања повезаних прихода. У овом стандарду се дају смернице за утврђивање набавне вредности/цене коштања залиха и последично признавање као расхода, укључујући све евентуалне отписе вредности до нето оствариве вредности. У Стандарду се такође дају смернице у вези са методом набавне вредности/цене коштања, који се користи приликом приписивања трошкова залихама.

Делокруг

- 2 Овај стандард се примењује на све залихе, осим на:
- (а) радове у току, у оквиру у уговора о изградњи, укључујући директно повезане уговоре о пружању услуга (видети IAS 11 *Уговори о изградњи*);
 - (б) финансијске инструменте (видети IAS 32 *Финансијски инструменти: Презентација* и IAS 39 *Финансијски инструменти: Признавање и одмеравање*); и
 - (ц) биолошка средства која се односе на пољопривредне делатности и пољопривредне производе – приносе у тренутку убирања (видети IAS 41 – *Пољопривреда*).
- 3 Овај стандард се не примењује на одмеравање залиха:
- (а) произвођача пољопривредних и шумских производа, пољопривредних производа – приноса након њиховог убирања и минерала и минералних производа, у обиму у ком се одмеравају по нето остваривој вредности у складу са установљеном праксом у тим привредним гранама. Када се поменуте залихе одмеравају по нето остваривој вредности, промене те вредности се признају у оквиру добитка или губитка у периоду у ком је настала промена;
 - (б) трговаца посредника – који купују робу за даљу продају и који своје залихе одмеравају по фер вредности умањеној за трошкове продаје. Када се те залихе одмеравају по фер вредности умањеној за трошкове продаје, промене фер вредности умањене за трошкове продаје се признају у оквиру добитка или губитка у периоду у ком је настала промена.
- 4 Залихе наведене у параграфу 3 (а) одмеравају се по нето остваривој вредности у одређеним фазама производње. До тога долази, на пример, када су пољопривредни усеви пожњевени или минерали извађени, а продаја је осигурана терминским уговором или државном гаранцијом, или кад постоји активно тржиште и присутан је занемарљив ризик од неизвршења продаје. На ове залихе се не примењују захтеви овог стандарда који се односе на одмеравање.
- 5 Трговци–посредници су трговци који се баве куповином или продајом робе за туђи или за сопствени рачун. Залихе наведене у параграфу 3(б) се, у принципу, стичу са циљем продаје у блиској будућности и остваривања добити по основу флукуација цене или марже. Када се те залихе одмеравају по фер вредности, умањеној за трошкове продаје, на њих се не примењују захтеви овог стандарда који се односе на одмеравање.

Дефиниције

- 6 У овом стандарду коришћени су следећи термини са одређеним значењем:
- Залихе су средства:**
- (а) која се држе ради продаје у редовном пословању;
 - (б) у процесу производње таква се продају; или

- (ц) у облику основног и помоћног материјала који се троши у производном процесу или приликом пружања услуга.

Нето остварива вредност је процењена цена продаје у оквиру редовног пословања умањена за процењене трошкове довршења и процењене трошкове неопходне за реализацију продаје.

Фер вредност је цена која би се наплатила за продају средства или платила за пренос обавезе у редовној трансакцији између учесника на тржишту на датум одмеравања. (видети IFRS 13 *Одмеравање фер вредности*)

- 7 Нето остварива вредност представља нето износ који ентитет очекује да оствари од продаје залиха у редовном току пословања. Фер вредност одражава цену по којој би се у редовној трансакцији продаје истих залиха на примарном (или најповољнијем) тржишту за те залихе трансакција одвила између тржишних учесника на датум одмеравања. Прва вредност је везана за конкретан ентитет; друга није. Нето остварива вредност залиха не мора да буде једнака фер вредности умањеној за трошкове продаје.
- 8 Залихе обухватају набављена добра која се држе ради даље продаје, на пример, трговачку робу коју је купио трговац на мало и држи је са циљем даље продаје као и земљиште и друге некретнине које се држе ради даље продаје. Залихе такође обухватају готове производе или недовршену производњу ентитета и основни и помоћни материјал који ће бити коришћен у процесу производње. Код услужних делатности, залихе укључују трошкове пружања услуга као што је описано у параграфу 19 за које ентитет још није признао одговарајуће приходе (видети IAS 18 *Приходи*).

Одмеравање залиха

- 9 Залихе се одмеравају по нижој од следеће две вредности – набавној вредности/цени коштања или нето остваривој вредности.

Набавна вредност/цена коштања залиха

- 10 Набавна вредност/цена коштања залиха обухвата све трошкове набавке, трошкове конверзије и друге трошкове настале у процесу довођења залиха на садашњу локацију и у садашње стање.

Трошкови набавке

- 11 Трошкови набавке залиха обухватају набавну цену, увозне царине и друге дажбине (осим оних које ентитет може касније да поврати од пореских власти) и трошкове превоза, манипулативне и друге трошкове који се могу директно приписати стицању готових производа, материјала и услуга. Трговачки попусти, рабати и друге сличне ставке се одузимају при одређивању трошкова набавке.

Трошкови конверзије

- 12 Трошкови конверзије залиха обухватају трошкове директно везане за јединице производње, као што је директан рад. Они такође обухватају систематски распоред фиксних и варијабилних општих трошкова производње, насталих приликом конверзије материјала у готове производе. Општи фиксни трошкови производње су они индиректни трошкови производње који остају релативно исти, независно од обима производње, као што су амортизација и одржавање производних објеката и опреме и трошкови управљања и администрације који се односе на производњу. Варијабилни општи трошкови производње су индиректни трошкови производње који се мењају директно или готово су у директној зависности од обима производње, као што су индиректан материјал и индиректан рад.
- 13 Распоред општих фиксних трошкова производње на трошкове конверзије заснива се на уобичајеном капацитету производње. Уобичајени капацитет представља производњу, за коју се очекује да ће у просеку бити остварена у оквиру већег броја периода или сезона у уобичајеним условима, узимајући при том у обзир умањење капацитета производње услед планираног одржавања. Стварни ниво производње може се користити ако је приближан уобичајеном капацитету. Износ општих фиксних трошкова који се распоређује на сваку јединицу производње се не повећава услед нижег обима производње или неискоришћеног производног капацитета. Нераспоређени општи трошкови признају се као расход периода у ком су настали. У периодима неубичајено велике производње износ општих фиксних трошкова смањује се по јединици, тако да се залихе не вреднују изнад своје цене коштања. Варијабилни општи трошкови производње распоређују се на сваку јединицу производње на основу стварног коришћења производних капацитета.

- 14 Резултат производног процеса може да буде већи број истовремено произведених производа. То се, на пример, дешава када се производе заједнички производи или кад постоји главни и споредни производ. Кад се трошкови конверзије за сваки производ не могу засебно идентификовати, распоређују се на производе на разумној и доследној основи. На пример, распоред се може заснивати на релативној продајној вредности сваког од производа, било у фази производног процеса, када се производи могу одвојено идентификовати или на завршетку производње. Највећи део споредних производа по својој природи није материјално значајан. Када је то случај, они се често одмеравају по нето остваривој вредности а та се вредност одузима од цене коштања главног производа. Као резултат наведеног, књиговодствена вредност главног производа не разликује се значајно од његове цене коштања.

Остали трошкови

- 15 Остали трошкови се укључују у набавну вредност/цену коштања залиха само до износа у ком су настали при довођењу залиха на њихову садашњу локацију и у садашње стање. На пример, у цену коштања залиха могу да се укључе и непроизводни општи трошкови или трошкови дизајнирања производа за одређеног купца.
- 16 Примери трошкова који се не укључују у цене коштања залиха и признају се као расход периода у ком су настали су:
- (а) неуобичајено високи износи утрошеног материјала, рада и други производни трошкови;
 - (б) трошкови складиштења, осим ако су ти трошкови неопходни у производном процесу пре следеће фазе производње;
 - (ц) општи административни трошкови који не доприносе довођењу залиха на садашњу локацију и у садашње стање; и
 - (д) торшкови продаје.
- 17 У IAS 23 – *Трошкови позајмљивања* дефинишу се одређене околности у којима је дозвољено укључивање трошкова позајмљивања у набавну вредност/цену коштања залиха.
- 18 Ентитет може да купи залихе на одложено плаћање. Када такав аранжман суштински садржи елемент финансирања, тај елемент, на пример разлика између куповне цене при уобичајеним условима куповине на кредит и плаћеног износа, признаје се као расход камате током периода финансирања.

Набавна вредност/цена коштања залиха услужних делатности

- 19 Ентитети који се баве пружањем услуга, у обиму у коме имају залихе, одмеравају их по производној цени коштања. Та цена се првенствено састоји од трошкова рада и других трошкова особља директно ангажованог на пружању услуга, укључујући и надзорно особље и приписиве опште трошкове. Трошкови рада и други трошкови који су везани за продају и општи трошкови административног особља се не укључују, већ се признају као расход периода у ком су настали. Цена коштања залиха услужних делатности не укључује профитну маржу или неприпадајуће опште трошкове који се укључују у продајне цене које наплаћују пружаоци услуга.

Цена коштања пољопривредних производа од биолошких средстава

- 20 У складу са IAS 41 – *Пољопривреда*, залихе пољопривредних производа које је ентитет убрао као плод биолошких средстава одмеравају се, приликом почетног признавања, по фер вредности умањеној за процењене трошкове продаје у време њиховог убирања. Ово је цена коштања залиха на тај датум за потребе примене овог стандарда.

Технике одмеравања набавне вредности/цене коштања

- 21 Технике одмеравања набавне вредности/цене коштања залиха, као што су стандардни метод цене коштања или малопродајни метод, могу се користити из практичних разлога само ако су добијени резултати приближни набавној вредности/цени коштања. Стандардни трошкови узимају у обзир уобичајени ниво коришћења основног и помоћног материјала, рада, ефикасности и капацитета. Они се редовно преиспитују и, ако је потребно, мењају у складу са текућим околностима.
- 22 Метод продаје на мало често се користи у трговини на мало, за одмеравање залиха великог броја ставки које имају брз обрт, сличне марже и за које је неизводљиво користити друге методе. Набавна цена/цена коштања залиха одређује се умањењем продајне вредности залиха за одговарајући проценат бруто

марже. У проценат који се користи укључене су залихе чија је цена умањена испод њихове првобитне продајне цене. Обично се користи просечни проценат за свако малопродајно одељење.

Методи обрачуна излазне вредности залиха

- 23 **Набавна вредност/цена коштања залиха ставки које уобичајено нису међусобно заменљиве, као и добара и услуга која су произведена и намењена за конкретне пројекте, утврђује се на основу јасне идентификације њихових појединачних трошкова.**
- 24 Јасна идентификација трошкова подразумева алокацију тачно одређених трошкова на идентификоване ставке залиха. Ово је одговарајући поступак када се ради о ставкама које су раздвојене на конкретне пројекте, без обзира на то да ли су купљене или произведене. Међутим, јасна идентификација трошкова је неодговарајућа у случају великог броја ставки залиха које су обично међусобно заменљиве. У таквим околностима, метод избора ставки које остају на залихама може се користити да би се добили унапред утврђени ефекти на добитак или губитак.
- 25 **Набавна вредност/цена коштања залиха, осим у случају залиха које су обрађене у параграфу 23, утврђује се применом FIFO метода (“први улаз–први излаз”) или метода пондерисаног просечног трошка. Ентитет користи исти метод за све залихе које су сличне природе или које ентитет користи у сличне сврхе. Када су у питању залихе различите природе или употребе може да буде оправдана примена различитих метода обрачуна излазне вредности залиха.**
- 26 На пример, намена залиха које ентитет користи у једном сегменту пословања може се разликовати од намене исте врсте залиха у другом сегменту пословања. Међутим, различитост географских локација залиха (или релевантних пореских прописа), сама по себи, не оправдава примену различитих метода обрачуна излаза залиха.
- 27 FIFO метод полази од претпоставке да се ставке залиха које су најраније набављене или произведене, прве и продају, из чега произилази да су ставке, које остају на залихама на крају периода, последње набављене или произведене. Према методу просечног пондерисаног трошка, обрачун излазне вредности сваке ставке одређује се на основу пондерисаног просека вредности сличних ставки на почетку периода и вредности сличних ставки купљених или произведених током датог периода. Просек се може израчунавати периодично или приликом примања сваке наредне испоруке, зависно од околности у самом ентитету.

Нето остварива вредност

- 28 Набавна вредност/цена коштања залиха можда неће моћи да се надокнади ако су залихе оштећене, ако су потпуно или делимично застареле или је дошло до пада њихових продајних цена. Немогућност надокнаде цене коштања такође може да се јави ако је дошло до повећања процењених трошкова довршења или процењених трошкова који ће настати да би се обавила продаја. Пракса свођења залиха испод њихове набавне вредности/цене коштања до нето оствариве цене у складу је са принципом да имовина не треба да се евидентира по износима вишим од износа чије се остварење очекује њеном продајом или употребом.
- 29 Залихе се обично свде на нето оствариву вредност по принципу ставка по ставка. Међутим, у неким околностима може да буде оправдано груписање сличних или повезаних ставки. То може бити случај са залихама артикала исте производне линије, са сличном наменом или крајном употребом, које се производе и продају на истом географском подручју, и не могу се процењивати одвојено од других ставки из те производне линије. Није прикладно да се свођење залиха врши на основу њихове класификације, на пример на готове производе или на све залихе у неком сегменту пословања. Пружаоци услуга обично кумулирају трошкове по појединим услугама за које ће постојати посебне продајне цене. Према томе, свака таква услуга обухвата се као посебна ставка.
- 30 При процени нето оствариве вредности полази се од најпоузданијих доказа расположивих у време процене о износима по којима се залихе могу реализовати. Ове процене узимају у обзир флукуације цена или трошкова директно повезаних са догађајима након завршетка периода у мери у којој такви догађаји потврђују околности које постоје на крају периода.
- 31 Приликом процена нето оствариве вредности такође се узима у обзир сврха држања залиха. На пример, нето остварива вредност залиха које се држе ради испуњења фиксних уговора о продаји или пружању услуга заснива се на уговорној цени. Ако се уговори о продаји односе на количину залиха која је мања од укупне количине залиха на стању, нето остварива вредност вишка залиха заснива се на општим продајним ценама. Резервисања могу настати по основу фиксних уговора о продаји количине која је већа од количине залиха које се држе или по основу фиксних уговора о набавци. Таква резервисања обухватају се у складу са IAS 37 *Резервисања, потенцијалне обавезе и потенцијална имовина*.

- 32 Основни и помоћни материјал који се држи ради коришћења у производњи залиха, не отписује се испод набавне вредности/цене коштања ако се очекује да ће се готови производи, у којима ће они бити садржани, продати по цени која је једнака цени коштања или виша од ње. Међутим, када пад цене материјала указује на то да ће цена коштања готовог производа бити већа од нето оствариве вредности, материјал се отписује до нето оствариве вредности. У таквим околностима трошак замене материјала може бити најбоље расположиво мерило његове нето оствариве вредности.
- 33 У сваком наредном периоду врши се нова процена нето оствариве вредности. Кад више не постоје околности које су раније условљавале свођење залиха испод набавне вредности/цене коштања, или кад постоје јасни докази о повећању нето оствариве вредности услед промењених економских околности, отписани износ се враћа (овакво враћање ограничено је на износ првобитног отписа) тако да је нова књиговодствена вредност једнака набавној вредности/цени коштања, или промењеној нето остваривој вредности, у зависности од тога која је нижа. Ово се дешава, на пример, када се ставка залиха која је исказана по нето остваривој вредности, због смањења њене продајне цене, још увек налази у складишту у наредном периоду, али је дошло до повећања продајне цене.

Признавање расхода

- 34 **Када се залихе продају, њихова књиговодствена вредност се признаје као расход периода у ком се признаје и приход повезан са њима. Износ било ког отписа залиха на нето оствариву вредност и сви губици залиха се признају као расход у периоду у ком је настао отпис или губитак. Износ било ког поништавања отписа залиха, које се ради због повећања нето оствариве вредности, признаје се као умањење износа залиха признатих као расход у периоду у којем је поништавање извршено.**
- 35 Неке залихе могу бити алоциране на рачуне других средстава, на пример, залихе коришћене као компоненте при изградњи некретнина, постројења или опреме у властитој режији. Залихе алоциране на друго средство на овај начин се признају као расход током корисног века трајања тог средства.

Обелодањивање

- 36 У финансијским извештајима се обелодањују:
- (а) усвојене рачуноводствене политике за одмеравање залиха, укључујући и коришћени метод обрачуна излазне вредности залиха;
 - (б) укупна књиговодствена вредност залиха и књиговодствена вредност по одговарајућим класификацијама ентитета;
 - (ц) књиговодствена вредност залиха евидентираних по фер вредности умањеној за трошкове продаје;
 - (д) износ залиха признат као расход током периода;
 - (е) износ свих евентуалних отписа залиха признатих као расход током периода у складу са параграфом 34;
 - (ф) износ било ког укидања отписа залиха који је признат као смањење износа залиха признатог као расход у датом периоду у складу са параграфом 34;
 - (г) околности или догађаји који су довели до укидања отписа залиха у складу са параграфом 34; и
 - (х) књиговодствена вредност залиха заложенних као гаранција за измирење обавеза.
- 37 Информације о књиговодственим вредностима које су садржане у различитим класама залиха и о обиму промена тих средстава су корисне за кориснике финансијских извештаја. Залихе се уобичајено класификују на: робу, залихе намењене производњи, материјал, производњу у току и готове производе. Залихе услужних ентитета могу се приказати као производња у току.
- 38 Износ залиха признат као расход током периода, који се често назива трошак продаје, састоји се од трошкова који су претходно били укључени при одмеравању залиха које су сада продате и нераспоређених општих трошкова производње као и неуобичајено високих трошкова производње залиха. Околности у којима ентитет послује могу такође оправдати укључивање других износа, као што су трошкови дистрибуције.
- 39 Неки ентитети примењују формат биланса успеха чији је резултат обелодањивање износа различитих од цене коштања залиха признатих као расход за дати период. У том формату ентитет презентује анализу расхода користећи класификацију која се заснива на природи трошкова. У том случају ентитет

обелодањује трошкове признате као расход за сировине и потрошни материјал, трошкове рада и остале трошкове, заједно са нето износом промене залиха за тај период.

Датум ступања на снагу

- 40 Ентитети примењују овај стандард за годишње периоде који почињу 1. јануара 2005. године или касније. Ранија примена се подстиче. Ако ентитет примењује овај стандард за период који почиње пре 1. јануара 2005. године, он обелодањује ту чињеницу.
- 40Б *[Овај параграф се односи на измене које ступају на снагу после 1. јануара 2013. године и стога није укључен у овом издању.]*
- 40Б *[Овај параграф се односи на измене које ступају на снагу после 1. јануара 2013. године и стога није укључен у овом издању.]*
- 40Ц IFRS 13, који је издат у мају 2011. године, је изменио дефиницију фер вредности у параграфу 6 и изменио је параграф 7. Ентитет примењује те измене када примењује IFRS 13.

Повлачење осталих саопштења

- 41 Овај стандард замењује IAS 2 – *Залихе* (ревидиран 1993. године).
- 42 Овај стандард замењује SIC-1 *Доследност—различити методи утврђивања набавне вредности/цене коштања залиха*.