

STROKOVNA RAZLAGA KOMISIJE ZA SLOVENSKE RAČUNOVDSKE STANDARDE ŠT. 9

Enota spremljanja za obračunavanje zalog po SRS-ju 4

30. december 2025



Z enoto spremljanja (angl. unit of account) se v računovodstvu opredeljuje raven razčlenjevanja in združevanja posameznih vrst sredstev in obveznosti za njihovo obračunavanje. Pomeni, da enota spremljanja opredeljuje meje tistega, kar se računovodsko pripoznava in meri. To je lahko bodisi posamezno sredstvo bodisi obveznost, skupina sredstev ali obveznosti, ali skupina sredstev in obveznosti. Zato je za pravilno uporabo pravil računovodenja pravilna opredelitev enote spremljanja, na katero se ta nanašajo, bistvenega pomena. V SRS-ju 4 ni določeno natančno, kaj se v posameznem primeru za obračunavanje zalog šteje kot enota spremljanja. Zato se v praksi pojavljajo vprašanja, na primer, ali in kdaj je za obračunavanje zalog treba ali dopustno kot enoto spremljanja opredeliti posamezno količinsko enoto v zalogi in kdaj skupino količinskih enot iste ali različne vrste, ter vprašanja, ali je količinske enote, ki jih organizacija specifično opredeli za izpolnitev že sklenjenih pogodb, treba ali dopustno obračunavati kot samostojne, od drugih količinskih enot iste vrste ločene enote spremljanja. V nadaljevanju podajamo strokovno razlago, kaj se v posameznih primerih kot enota spremljanja šteje za obračunavanje zalog po SRS-ju 4.

A PODLAGE

- SRS 4.13:** »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 dodatni prejem v zalogo (metoda drsečih tehtanih povprečnih cen) ali za obdobje.«
- SRS 4.18:** »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 posebej.«
- SRS 4.19:** »Čista iztržljiva vrednost zalog, potrebnih za izpolnitev sklenjenih prodajnih pogodb, mora biti izračunana na podlagi pogodbenih cen. Če so prodajne pogodbe sklenjene za število proizvodov, ki je manjše od števila proizvodov v zalogi, jo je za razliko treba izračunati na podlagi splošno veljavnih tržnih cen.«

B ANALIZA

V SRS-ju 4 ni natančne razlage, kaj za prevrednotovanje in obračunavanje porabe ali prodaje zalog šteje kot enota spremljanja, vendar pa iz predpisanih metod za obračun njihove porabe ali prodaje (FIFO ali tehtane povprečne cene) in iz določbe SRS-ja 4.18, da je treba pri prevrednotenju vrednost zalog znižati pri vsaki postavki ali skupini podobnih postavk posebej, izhaja, da je treba za obračunavanje zalog po SRS-ju 4 vse v običajnem poslovanju med seboj zamenljive¹ količinske enote v zalogi praviloma obravnavati kot sestavine iste skupne, od drugih količinskih enot v zalogi ločene enote spremljanja. Izjema so samo količinske enote za izpolnitev že sklenjenih pogodb, za katere iz SRS-ja 4.19 izhaja, da jih je za prevrednotovanje treba obravnavati ločeno.

¹ Običajno so med seboj zamenljive vse količinske enote iste vrste, ni pa nujno. Na primer pri prodaji rabljenega blaga zaradi razlik v starosti, fizičnem stanju in podobnem (posledično tudi v nabavnih in prodajnih cenah) posamezne količinske enote blaga, ki so sicer iste vrste, med seboj niso zamenljive, zato se praviloma tudi tržijo posamično (tj. kupec naroči točno določeno enoto, in prav tisto mu mora organizacija tudi dobaviti), računovodsko pa se za prevrednotovanje in obračunavanje porabe obravnavajo kot samostojne oziroma ločene enote spremljanja.



C SKLEP

Organizacija vse v običajnem poslovanju med seboj zamenljive količinske enote v zalogi za prevrednotovanje in obračunavanje njihove porabe ali prodaje praviloma obravnava kot sestavine iste skupne, od drugih količinskih enot v zalogi ločene enote spremljanja. To pomeni, da se pri prevrednotenju vse v običajnem poslovanju med seboj zamenljive količinske enote v zalogi praviloma obravnavajo kot celota in prevrednotijo na isto čisto iztržljivo vrednost na enoto, ne glede na to, ali organizacija za vrednotenje uporablja metodo FIFO ali metodo povprečnih cen. Prav tako se cena, po kateri se upošteva izbrano metodo (FIFO ali povprečne cene) obračuna njihova poraba ali prodaja, praviloma izračuna upošteva vse v običajnem poslovanju med seboj zamenljive količinske enote v zalogi, ne glede na to, da morda organizacija gibanje posameznih spremlja ločeno glede na številko serije, lot in podobno, ali ločeno glede na projekte, ki so jim namenjene. Izjema so samo količinske enote v zalogi, namenjene za izpolnitev že sklenjenih pogodb, kadar njihova čista iztržljiva vrednost pade pod knjigovodsko.² To namreč pomeni, da je pogodba kočljiva, zato je treba zaloge za njeno izpolnitev do čiste iztržljive vrednosti prevrednotiti neodvisno od drugih, z njimi sicer zamenljivih količinskih enot v zalogi. Če zaradi tega med enimi in drugimi nastanejo razlike v povprečni ceni na enoto, cena količinskih enot za izpolnitev pogodbe postane pogodbeno specifična in jo mora organizacija pri obračunu porabe za izpolnitev take pogodbe uporabiti prednostno pred cenami drugih količinskih enot iste vrste v zalogi.

Količinske enote v zalogi se kot med seboj zamenljive ali nezamenljive opredelijo po strokovni presoji. Količinske enote v zalogi, ki jih organizacija na podlagi strokovne presoje utemeljeno opredeli kot med seboj nezamenljive, se za prevrednotovanje in obračunavanje njihove porabe ali prodaje praviloma obravnavajo kot samostojne, od drugih količinskih enot v zalogi ločene enote spremljanja. Izjemoma je skupinsko oziroma kot dele iste skupne enote spremljanja dopustno obračunavati tudi zalogo sicer ne povsem zamenljivih, vendar podobnih ali povezanih postavk, kadar jih je težko ali nepraktično obračunavati ločeno in se lahko utemeljeno pričakuje, da tako dobljeni rezultati ne odstopajo bistveno od rezultatov, ki bi jih dobili z ločenim obračunavanjem. Na primer, kadar gre za proizvode iste produktne linije, podobnega namena ali končne rabe, proizvedene in prodajane na istem geografskem območju, katerih stroškov bodisi ni enostavno ugotavljati ločeno bodisi so pričakovane razlike med njimi tako majhne, da to ni smotrnno. Ni pa primerno količinskih enot različnih vrst v zalogi obračunavati skupinsko glede na njihovo klasifikacijo po posameznih temeljnih vrstah (npr. zaloge proizvodov, nedokončane proizvodnje, trgovskega blaga in materiala) ali po posameznih poslovnih segmentih (odsekih) organizacije.

Komisija za Slovenske računovodske standarde
dr. Robert Horvat, predsednik

² Organizacije, ki uporabljajo metodo FIFO, za ugotovitev zneska (morebitnega) prevrednotenja primerjajo čisto iztržljivo vrednost opazovanih količinskih enot v zalogi z njihovo knjigovodsko vrednostjo, izračunano na podlagi povprečne cene na enoto.

