

Slovenski računovodski standard 4 (2006)

ZALOGE

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju zalog materiala, trgovskega blaga, nedokončane proizvodnje in proizvodov. Povezan je z računovodskimi načeli od 40 do 49 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

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

Ta standard se opira predvsem na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 2, 11, 36 in 41 (2004) ter 4. in 7. direktivo Evropske unije. Povezan je predvsem s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 14, 16 in 17.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvami ključnih pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2006).

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 proizvodnji 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. 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 pol-proizvode. 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 predumi 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 uskupinjenih podjetjih, 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 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. Podjetje 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 števa 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 se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po proizvodjalnih stroških v širšem ali ožjem pomenu, lahko pa se v utemeljenih okoliščinah ovrednoti z zoženo lastno ceno kot eno skrajnostjo oziroma s spremenljivimi proizvodjalnimi 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.

Količinska enota pospravljenega kmetijskega pridelka iz bioloških sredstev se ob začetnem pripoznanju ovrednoti po pošteni 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 pošteni 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 podjetja 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. Vštetje 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 (fiffo) ali metoda tehtanih povprečnih cen vključno z metodo drsečih povprečnih cen.

Drobni inventar, dan v uporabo, prenese podjetje 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 izvirni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju. Zaradi okrepitve se ne prevrednotujejo.

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 pošteni 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 odpisati do čiste iztržljive vrednosti. Vrednost zalog je treba odpisati pri vsaki postavki ali skupini podobnih postavk zalog posebej.

4.22. 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 treba izračunati na podlagi splošno veljavnih tržnih cen.

4.23. Vrednosti normalnih zalog materiala, ki naj bi jih porabili pri proizvodnji, ni treba zmanjšati pod raven izvirne vrednosti, če je mogoče pričakovati, da bo prodajna vrednost dokončanih proizvodov, v katere bodo vstopile, enaka izvirni 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) Uskupinjevanje zalog

4.25. Skupinska bilanca stanja se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Zaloge v njej zajemajo zaloge obvladujočega podjetja in odvisnih podjetij ter sorazmerni del zalog skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi zalog pridruženih podjetij. Uskupinjene zaloge se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev čistega dobička iz njihove vrednosti, na prerazvrstitev zalog in na prevrednotenje zalog ob uskupinjenju. Zaradi takšnih prilagoditev se vrednost uskupinjenih zalog razlikuje od seštevka vrednosti zalog v izvirnih bilancah stanja podjetij v skupini.

4.26. Če so v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij vrednosti zalog izražene v valuti, ki se razlikuje od predstavitvene valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v predstavitevno valuto obvladujočega podjetja po srednjem tečaju Banke Slovenije na dan bilance stanja.

4.27. Če podjetje v skupini kupi zaloge pri drugem podjetju v isti skupini in je v nakupno ceno všteti tudi čisti dobiček prodajalca, je treba ta čisti dobiček izločiti iz uskupinjene vrednosti zalog in v letu, ko je bil opravljen posel, za čisti dobiček zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke ter s tem uskupinjeni čisti dobiček in uskupinjeni preneseni čisti dobiček v primerjavi z njunim seštevkom. Opustitev izločitve vmesnega čistega dobička je možna, če je bil nakup opravljen v normalnih tržnih razmerah, če bi izločitev povzročila nesorazmerno velik strošek ter če vmesni čisti dobiček ne vpliva bistveno na resnični in poštteni prikaz skupinske bilance stanja oziroma skupinskega izkaza poslovnega izida.

4.28. Iz zornega kota celotne skupine je treba prerazvrstiti zaloge med zaloge materiala, zaloge nedokončane proizvodnje, zaloge proizvodov in zaloge trgovskega blaga. Takšna razvrstitev se lahko razlikuje od razvrstitve v izvirnih bilancah stanja upoštevanih podjetij.

4.29. Če se pri prvem uskupinjenju pri zalogah odvisnega podjetja pojavijo preračunane pozitivne razlike, je treba vrednost uskupinjenih zalog povečati in razliko pokriti v okviru celotne uskupinjevalne razlike, preden se ugotovi uskupinjevalno dobro ime. Ob njihovi porabi je treba takšno povečano vrednost prenesti med uskupinjene stroške materiala oziroma med uskupinjene odhodke, ker ni razvidna iz izvirnih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij.

4.30. Pri pretvorbi vsote vrednosti zalog iz izvirnih bilanc stanja upoštevanih podjetij v uskupinjene vrednosti zalog se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov.

e) Razkrivanje zalog

4.31. Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja 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 podjetje v svojih aktih.

4.32. Poleg razkritij iz SRS 4.31 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 podjetju.

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

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

C. Opredelitve ključnih pojmov

4.35. 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, drobn 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. Podjetje lahko uvrsti med drobn 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 podjetja.
- d) **Trgovsko blago** so kupljeni proizvodi, namenjeni prodaji.
- e) **Uvozne dajatve** v okviru nabavne cene so carina pri uvozu, vstopni davek na dodano vrednost in morebitne druge dajatve pri nabavi.
- f) **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.
- g) **Proizvajalni stroški** so neposredni stroški materiala, neposredni stroški dela, neposredni stroški storitev, neposredni stroški amortizacije in posredni proizvodni stroški.

- h) **Posredni proizvodjalni stroški** so stroški materiala, storitev, dela in amortizacije, ki so obračunani v okviru proizvodjalnega procesa, a jih ni mogoče neposredno pove-zovati z nastajajočimi poslovnimi učinki.
- i) **Proizvodjalni stroški v ožjem pomenu** so proizvodjalni stroški, ki nastajajo v pro-cesu proizvodjanja, **proizvodjalni stroški v širšem pomenu** pa proizvodjalni stroški, ki nastajajo do dokončanja procesa proizvodjanja in obsegajo tudi posredne stroške nakupovanja.
- j) **Zožena lastna cena** obsega proizvodjalne 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.
- k) **Spremenljivi proizvodjalni stroški** so poleg neposrednih proizvodjalnih stroškov še spremenljivi del posrednih proizvodjalnih stroškov.
- l) **Popusti pri nakupni ceni** so le popusti, zapisani na računu; kasneje dobljeni po-pusti zmanjšujejo poslovne odhodke.
- m) **Stalna (ocenjena, standardna) cena** je načrtovana (planska) nabavna cena ali pa načrtovani stroški v duhu SRS 4.11.
- n) **Čista izdržljiva cena** je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, znižana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške v zvezi s prodajo.
- o) **Izvirna vrednost** je vrednost gotovine ali poštena vrednost nadomestila za pridobi-tev sredstev.
- 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) **Kmetijski pridelek** je pospravljen proizvod bioloških sredstev podjetja.
- š) **Pospravitev pridelka** je ločitev pridelka od biološkega sredstva ali prenehanje življenja biološkega sredstva.
- t) **Stroški odtujitve** so stroški, ki jih je mogoče pripisati neposredno odtujitvi sredstva ali denar ustvarjajoče enote, brez stroškov financiranja in davka iz dobička. To so na primer stroški prodaje, ki 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

4.36. Zaloge materiala oziroma trgovskega blaga, oddanega v dodelavo in pre-delavo, 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 pre-delavo in za zaračunani davek na dodano vrednost, če in kolikor ga pri obračunu ni mogoče odbiti kot vstopni davek. Podjetje, ki sprejme zaloge materiala oziroma trgov-skega blaga v dodelavo oziroma predelavo, ni lastnik 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.

4.37. 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. Podjetje, ki sprejme zaloge proizvodov oziroma polproizvodov v dodelavo oziroma predelavo, ni lastnik teh zalog, zato jih spremlja zunajbilančno. Dodelavo oziroma predelavo zaračuna lastniku, zaračunani znesek pa je zanj poslovni prihodek.

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

4.39. 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 všteje v ceno količinske enote v zalogi.

4.40. 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.

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

4.42. 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 poštenu vrednosti z odbitkom stroškov prodaje, se pripoznajo v poslovnem izidu obdobja, v katerem je do sprememb prišlo.

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

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

4.44. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 17. novembra 2005. K njemu sta dala soglasje minister za finance in minister za gospodarstvo. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2006, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu.

Podjetja z dnem začetka uporabe tega standarda prenehajo uporabljati SRS 4 – Zaloge (2002).