

**РАЧУНОВОДСТВЕНО ОБУХВАТАЊЕ ЗАЛИХА
У ЕНТИТЕТИМА ЈАВНОГ СЕКТОРА ПРЕМА МЕЂУНАРОДНОМ
РАЧУНОВОДСТВЕНОМ СТАНДАРДУ ЗА ЈАВНИ СЕКТОР
12 – ЗАЛИХЕ (МРС ЈС 12) ИЗ 2007. ГОДИНЕ**

Апстракт: Управљање залихама је један од најкомплекснијих управљачких задатака с обзиром на то да залихе често представљају врло значајну ставку у укупним средствима организације. Због тога износ новчаних средстава који се налази везан у залихама мора бити контролисан како не би била угрожена ликвидност и рентабилност пословања. Ефикасно управљање залихама треба да доведе до оптималног нивоа залиха тј. оног нивоа којим се ангажују минимална ликвидна средства, а који истовремено омогућава максималне резултате пословања. Уз то, управљање залихама доприноси смањењу губитака услед држања сувишних залиха, смањењу трошкова осигурања, манипулације и складиштења, те других сличних трошкова.

Кључне ријечи: gotovi proizvodi, proizvodnja u toku, sirovine, materijal, roba, priznavanje, odmjeravanje, troškovi nabavke, troškovi konverzije, cijena koštanja, FIFO, prosječna vrijednost, neto ostvariva vrijednost.

1. Уводне напомене

Ефикасно управљање залихама није могуће уколико се не осигура одговарајуће евидентирање које има велики значај, како због саме природе залиха као позиције активе у билансу стања, тако и због чињенице да се реализацијом залихе трансформишу у приход и у трошкове продатих производа, односно продате робе који чине позиције биланса успјеха. На тај начин залихе представљају неку врсту везе између ова два финансијска извјештаја, па према томе није свеједно како ће и у којем износу залихе бити вредноване и исказане. Евидентирање залиха је сложен процес који је посљедица великог обима активности везаних за процјену вриједности залиха, цијена залиха и опредјељења за класификацију залиха.

Важност коју има евидентирање залиха је нарочито изражено код два типа ентитета:

- ентитета који се баве малопродајом или велепродајом и имају залихе робе намијењене за даљу продају (залихе трговачке робе);
- ентитета који се баве производном дјелатношћу и имају залихе сировина, залихе недовршене производње и залихе готових производа.

С обзиром на то да ентитети јавног сектора, по својој природи, нису зависни од формирања значајних количина залиха, поставља се питање који су то ентитети који се баве малопродајом и производњом? То су најчешће они ентитети јавног сектора који у свом саставу имају ресторан екстерног типа у којем продају храну и пиће или ентитети који набављају и продају различите артикле (пиће, кондиторски производи и сл.). Залихе такође могу бити значајна ставка за полицијске агенције и јединице војске јер оне набављају и држе на залихама већи број службених униформи и обуће, а постоје и залихе које држе сви ентитети јавног сектора као што је нпр. канцеларијски материјал. Ипак, највећи значај имају залихе стратешких производа које се формирају у оквиру државних робних резерви.

Рачуноводствено обухватање залиха у ентитетима јавног сектора врши се према Међународном рачуноводственом стандарду за јавни сектор 12 – Залихе (МРС ЈС – 12) из 2007. године.

МРС ЈС 12 „Залихе“ је замијенио МРС ЈС 12 „Залихе“ који је објављен 2001 године и примјењује се на годишње извјештаје за 2008. годину уз могућност његове раније примјене.

Ревидовани МРС ЈС 12 је одговор на пројекат побољшања међународних рачуноводствених стандарда и у складу са политиком хармонизације МРС ЈС са стандардима за приватни сектор у одговарајућој мјери.

Ревидовани МРС ЈС 12 је коригован за оне промјене које су извршене у некадашњем МРС 2 (ИАС 2) „Залихе“ осим тамо гдје се оригинални МРС ЈС 12 разликовао од МРС 2 из разлога конкретног за јавни сектор.

2. Промјене у односу на претходну верзију МРС ЈС 12

2.1. Промјене циља и дјелокруга

Претходни МРС ЈС 12 се примјењивао на „*рачуноводствено обухватање залиха према систему историјских трошкова*“ док се у „новом“ стандарду разјашњава да се он примјењује на све залихе које нису експлицитно искључене из његовог дјелокруга.

У „новом“ стандарду се прави јасна дистинкција између оних залиха које се у потпуности налазе изван дјелокруга стандарда и залиха које се налазе изван дјелокруга захтјева за одмјеравањем, али у дјелокругу других захтјева овог стандарда садржаних у параграфима 2 и 3.¹

Залихе које се налазе ван дјелокруга захтјева за одмјеравање МРС ЈС 12 су залихе које чувају произвођачи пољопривредних и шумарских производа, пољопривредног приноса након жетве и минерала и минералних производа у мјери у којој се оне вреднују по нето остваривој вриједности у складу са добро успостављеним праксама у тим гранама и брокери-трговци (роба за даљу продају) при чему се залихе одмјеравају по фер вриједности умањеној за трошкове продаје.

¹ Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (2007), Превод СРР Србије и СРР Републике Српске, Београд, стр.332

Ради испуњења услова за ово изузеће, промјене признатих износа ових залиха се укључују у добитак или губитак за период промјена. Претходни МРС ЈС 12 из 2001. године није правио ову дистинкцију према дјелокругу изузећа.

2.2. Трошкови залиха

У претходном МРС ЈС 12 било је дозвољено, према алтернативном поступку, који се налазио у замијењеној верзији МРС ЈС 4 „Учинци промјена курсева страних валута“, да се курсне разлике, које се јављају директно при недавним стицањима залиха фактурисаним у страној валути, укључе у трошкове набавке залиха. Актуелни стандард МРС ЈС 12 то забрањује, а и поменути алтернативни поступак је такође елиминисан из МРС ЈС 4.

Према параграфу 26 МРС ЈС 12² захтијева се да, када се залихе купују под условима одложеног плаћања, разлика између куповне цијене под уобичајеним кредитним условима и плаћеног износа признаје се као расход камате током периода финансирања, што претходни МРС ЈС 12 није захтијевао.

2.3. Објелодањивања

У новој верзији МРС ЈС 12 захтијева се објелодањивање додатних ставки што претходно није био случај. То су следеће ставке:

- књиговодствене вриједности залиха књижених по фер вриједности умањеној за трошкове продаје,
- износи свих отписа залиха признатих као расход у периоду.

3. Садржај стандарда

МРС ЈС 12 је донесен на основу Међународног рачуноводственог стандарда 2-Залихе па је видљиво да има идентичне цјелине као и тај стандард. То су:

- увод,
- циљ,
- дјелокруг,
- дефиниције,
- одмјеравање залиха,
- признавање расхода,
- објелодањивање,
- датум ступања на снагу.
- повлачење МРС-ЈС 12 (објављеног 2001 године).
- основа за закључивање,

² Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (2007), Prevod SRR Србије и SRR Republike Српске, Beograd, str.338

- табела усклађености и
- поређење са ИАС 2.

4. Циљ и дјелокруг МРС за јавни сектор 12

Циљ - Међународног рачуноводственог стандарда за јавни сектор 12 је да пропише рачуноводствено обухватање залиха у смислу износа трошка који се признаје као имовина и који се књиговодствено евидентира до признавања прихода на који се односи. МРС за јавни сектор 12 даје практичне смјернице за утврђивање висине трошка и његово накнадно признавање као расхода, укључујући и свако отписивање вриједности до нето продајне вриједности. Он такође упућује на формуле обрачуна трошкова које се примјењују приликом приписивања трошкова залихама.

Дјелокруг - овог стандарда представља поље његове примјене и у правилу би требало да га примјењују ентитети који припремају и презентују финансијске извјештаје у складу са обрачунском основом рачуноводства. Ти ентитети примјењују овај стандард при обрачуна свих залиха, осим :

- залиха производње у току, које настају по основу уговора о изградњи, укључујући директно повезане уговоре о услугама (видјети МРС за јавни сектор 11- МРС ЈС 11 – „Уговори о изградњи“);
- финансијских инструмената;
- биолошких средстава у вези са пољопривредном активношћу и пољопривредним приносом у тренутку жетве (видјети релевантан међународни или национални стандард који се бави пољопривредом) и
- рада у вези са услугама у току, који врши прималац услуге уз номиналну надокнаду или без надокнаде.

МРС ЈС 12 „Залихе“ се не примјењује на одмјеравање залиха које држе:

- Произвођачи пољопривредних и шумарских производа, пољопривредног приноса након жетве и минерала и минералних производа у мјери у којој се оне одмјеравају по нето остваривој вриједности у складу са добро успостављеним праксама у тим гранама. Када се такве залихе одмјеравају по нето остваривој вриједности, промјене те вриједности се признају у билансу успјеха у периоду промјене.
- Брокери-трговци (роба за даљу продају) који одмјеравају своје залихе по фер вриједности умањеној за трошкове продаје. Када се такве залихе одмјеравају по фер вриједности умањеној за трошкове продаје, промјене фер вриједности умањене за трошкове продаје се признају у добитку или губитку у периоду промјене.

Овај стандард се примјењује на све ентитете јавног сектора, осим на јавна предузећа од којих се захтијева да се придржавају међународних рачуноводствених стандарда које је објавио Комитет за међународне рачуноводствене стандарде, МРС 2-Залихе.

Према Правилнику о садржају појединих рачуна у контном оквиру за кориснике прихода буџета Републике, општина и градова, буџетских фондова и фондова у Републици Српској, залихе су обухваћене на класи 1-Залихе, са слиједећом структуром:³

11-Залихе материјала и робе,

12-Залихе ситног инвентара.

Правилник предвиђа да се материјал унутар класе евидентира само у циљу контроле над његовом употребом, с обзиром да се такве залихе приликом набавке евидентирају директно на расходе.

Набавка залиха и материјала евидентира се тако што се терети одговарајући konto залиха (konto 111100 или 121100), а одобрава konto исправке вриједности (konto 111900 или 121900).

Структура важећег контног оквира за буџетске кориснике у Републици Српској као и постојећа правила рачуноводственог обухватања залиха има низ недостатака који се односе на слиједеће:

- уколико се залихе преко горе поменутих conta прате само у контролне сврхе онда употреба посебне класе рачуна за обухватање залиха није рационално рјешење,

- тренутна структура контног оквира који се односи на залихе не омогућава детаљније класификовање и презентацију различитих врста залиха које могу постојати код ентитета јавног сектора, и

- рачуноводствено обухватање залиха материјала и ситног инвентара које се тренутно примјењује у ентитетима јавног сектора Републике Српске у неким случајевима не обезбјеђује правилно вредновање залиха у складу са MPC JC 12. Такав случај су залихе материјала који се набавља у већим количинама и које се троше током дужег временског периода.

Утрошак залиха књижи се одобравањем conta залиха на терет conta исправке.

У оквиру класе 6-Расходи, трошкови реализованих залиха код ентитета јавног сектора се књиже у оквиру подгрупе 613-Трошкови материјала и услуга, односно на аналитичком конту 6134-Набавка материјала.

5. Дефиниције

MPC JC 12 – залихе даје више дефиниција које укључују дефиниције трошкова текуће замјене, трансакција размјене, фер вриједности, залиха, нето оствариве вриједности и трансакција које нису трансакције размјене.

Нето остварива вриједност је процијењена продајна вриједност, умањена за процијењене трошкове завршавања и процијењене трошкове који су неопходни за остварење продаје, размјене или дистрибуције. Она се односи на нето износ који

³ Pravilnik o sadržini pojedinih računa u kontnom okviru za korisnike prihoda budžeta Republike, opština i gradova, budžetskih fondova i fondova („Službeni glasnik Republike Srpske“, br. 86/02 i 1/04)

ентитет очекује да ће релизовати од продаје залиха у току редовног пословања. Фер вриједност представља износ за који би се иста залиха могла размијенити између обавијештених, вољних купаца и продаваца на тржишту. Нето остварива вриједност за залихе може да не буде једнака фер вриједности умањеној за трошкове продаје.⁴

Залихе обухватају купљену робу која се држи ради даље продаје, укључујући и земљиште или другу некретнину која се држи ради даље продаје. Залихе такође обухватају:

- готове призове, или производњу у току, које је произвео одређени ентитет,
 - материјал и сировине који ће бити упоријебљени у производном процесу и роба која је купљена или произведена од стране ентитета, а која треба да се дистрибуира другим лицима по номиналној цијени или без накнаде.
- У највећем броју ентитета јавног сектора залихе се прије односе на пружање услуга него на робу која је купљена и држи се ради даље продаје или на робу која је произведена ради продаје. У случају даваоца услуга, залихе укључују трошкове услуга у вези са којима ентитет још увијек није признао повезане приходе.

Према МРС ЈС 12, залихе у јавном сектору укључују сљедећу имовину:

- материјал или сировине које ће бити утрошене у процесу производње,
- материјал или сировине које ће бити утрошене или дистрибуиране током пружања услуга,
- робу која се држи ради продаје или дистрибуције током редовног пословања,
- средства у процесу производње са намјеном продаје или дистрибуције.

Поред наведеног, залихе у јавном сектору могу да укључују:

- муницију,
- потрошна материјална средства,
- материјал за одржавање,
- резервне дијелове за постројења и опрему, осим дијелова обухваћених стандардима који се односи на некретнине, постројења и опрему,
- стратешке резерве (нпр. енергетске, пшеница и сл. за употребу у ванредним или хитним околностима),
- залихе неемитоване валуте,
- поштанску робу која се држи ради продаје (на примјер поштанске марке),
- производњу у току укључујући образовни материјал/материјал за обуку; и услуге клијентима (нпр. ревизорске услуге) уколико се те услуге продају по цијени утврђеној у оквиру независне трансакције; и

⁴ Међународни računovodstveni standardi za javni sektor (2007), Prevod SRR Srbije i SRR Republike Srpske, Beograd, str.334

- земљиште и некретнине које се држе ради продаје.

6. Одмјеравање (вредновање) залиха

Према МРС ЈС 12 залихе треба вредновати по цијени коштања/трошку набавке или по нето продајној (остваривој) вриједности, зависно од тога која је вриједност нижа, осим у случајевима када се залихе стичу кроз трансакцију која није трансакција размјене. Њихова набавна вриједност се одмјерава по њиховој фер вриједности од датума стицања.

У трансакцијама које нису трансакције размјене, ентитет или прима вриједност од другог ентитета без директног давања приближно једнаке вриједности у замјену, или даје вриједност другом ентитету без директног примања приближно једнаке вриједности у замјену.

Цијена коштања је овим стандардом дефинисана као збир свих издатака насталих приликом куповине, трошкова насталих приликом конверзије и других трошкова садржаних у залихама, насталих у вези са допремом на одређену локацију и довођењем залиха у одређено употребно стање. Значи да су сви ови трошкови укључени у цијену коштања залиха. Ако је нето продајна вриједност по којој се залихе могу реализовати на тржишту нижа од цијене коштања односно трошка набавке, залихе се процјењују по нето продајној вриједности. Ово је у складу са принципом импаритета тј. свођења цијене коштања на нижу-тржишну вриједност у циљу спречавања појаве губитка који би био остварен реализацијом производа по вишој тј. по цијени коштања на дан билансирања.

6.1. Трошкови набавке

Полазна основа за процјењивање залиха су трошкови набавке или цијена коштања. За процјењивање залиха је битно уважавање принципа импаритета као подначела начела опрезности (по коме се уважава принцип најниже вриједности). У складу с тим, приликом процјењивања залиха на дан биланса се узима у обзир цијена коштања или тржишна цијена, уколико је нижа.

У циљу праћења кретања, улаза и излаза залиха те утврђивања и савјевања стања, евиденција залиха се води по врсти, количини и вриједности залиха.

Трошак купљених залиха треба да укључи све издатке (расходе) настале при куповини робе до момента њихове продаје. Трошкови набавке залиха укључују набавну цијену, увозне дацбине и друге порезе (осим пореза које је касније могуће надокнадити од пореских власти), транспортне, манипулативне и трошкове ускладиштења, осигурање и друге трошкове који се могу директно приписати прибављању готове робе, материјала и сировина. Трговачки попусти, рабати и друге сличне погодности се одузимају приликом утврђивања трошкова набавке.

Трошкови набавке обухватају фактурну цијену, увећану за увозне дацбине и зависне трошкове набавке (трошкове транспорта, осигурања, руковања и сл.) који се директно могу приписати одређеном производу.

6.2. Трошкови конверзије залиха

Трошкови конверзије залиха текућег производног рада у залихе готове робе настају прије свега у производним организацијама. Трошкови конверзије залиха обухватају директне трошкове производње (директни рад) и индиректне трошкове. Индиректни трошкови обухватају фиксне трошкове (трошкови који су релативно константни, без обзира на обим производње као што су амортизација, одржавање зграда и опреме, трошкови управе и администрације) и варијабилне опште трошкове производње, који су у директној зависности од обима производње. Фиксни трошкови који се алоцирају на јединице производње не увећавају се за износ трошкова насталих услед недовољног коришћења капацитета. Трошкови који нису алоцирани признају се као расход периода у коме су настали. Варијабилни општи трошкови алоцирају се на сваку јединицу производње на бази стварног коришћења средстава за производњу.

Разврставање општих фиксних трошкова на трошкове конверзије мора бити системско и рационално, односно засновано на стандардном капацитету производних погона. Стандардни капацитет представља просјечну очекивану производњу, током одређеног броја периода или сезона у уобичајеним околностима, уз уважавање умањења капацитета због планираног одржавања. У периоду неуобичајено ниског нивоа производње дио фиксних трошкова мора да буде досљедно утврђен, директно по операцијама и фиксни трошкови никако не смију у таквим околностима да буду у потпуности урачунати у залихе. Нераспоређени општи трошкови признају се као расход периода.

Алокација фиксних и варијабилних трошкова насталих при унапређењу неразвијеног земљишта које се држи ради даље продаје, на ниво стамбених или комерцијалних земљишних посједа, може укључити трошкове везане за уређење земљишта, исушивање, уграђивање канализационе мреже и сл.

Уколико се процесом производње истовремено производи већи број производа, алокација трошкова на производе врши се на рационалној и конзистентној основи, у моменту настајања производа у некој од фаза производње, или при завршетку производње. Алокација треба бити извршена према изабраном мјерилу (кључу) који може бити, на примјер, релативна продајна вриједност сваког производа, мјерена по последњим продајним цијенама.

Обично након момента истовремене производње производи добијају одвојено додатне трошкове прије своје продаје, који се одвојено и приказују.

На примјер, производи А и Б произведени су у истом производном процесу. До момента одвојеног складиштења ових производа сви трошкови износе 80.000 КМ. Овај износ може бити подијељен на производе А и Б коришћењем њихове релативне продајне вриједности у моменту раздвајања тј. складиштења.

Претпоставимо да производ А може бити продат за 60.000 КМ, а производ Б за 40.000 КМ, што значи да је укупна продајна вриједност 100.000 КМ. Према релативној продајној вриједности трошак додијељен производу А износи 48.000 КМ ($60.000/100.000 \times 80.000$), а трошак додијељен производу Б износи 32.000 КМ ($40.000/100.000 \times 80.000$).

Највећи дио споредних производа је безначајан по природи. Када је то случај, они се често одмјеравају по нето остваривој вриједности која се одузима од цијене коштања главног производа. Као резултат тога, књиговодствени износ главног производа се не разликује битно од његове цијене коштања.

6.3. Други трошкови

Други трошкови се укључују у цијену коштања залиха само до износа у ком су настали при довођењу залиха на њихову садашњу локацију и стање употребљивости.

У цијену коштања не могу бити укључени :

- трошкови расипања материјала, рада и други трошкови производње,
- трошкови складиштења производа, осим када су неопходни за слиједећу фазу производње,
- административни општи трошкови,
- трошкови продаје.

Ови трошкови се признају као расход периода у коме су настали.

У лимитираном броју случајева, трошкови узетих кредита се урачунавају у трошак залиха (према дозвољеном алтернативном поступку из MPC JC 5-Трошкови позајмљивања).⁵

Када ентитет купи залихе под условима одложеног плаћања, а договор садржи елемент финансирања у виду разлике између куповне цијене под уобичајеним кредитним условима и плаћеног износа, онда се та разлика признаје као расход камате током периода финансирања.

Када је у питању пружање услуга према MPC JC 12, цијена коштања залиха даваоца услуга састоји се од рада запослених који су директно ангажовани на пружању услуга. Трошкови продаје и администрације не укључују се у цијену коштања услуга, већ се признају као расход периода.

Трошкови залиха пружаоца услуге не укључују марже добитка или неприписиве опште трошкове који се често фактуришу у цијене које обрачунавају пружаоци услуга.

Залихе које представљају пољопривредни принос (производ) који је ентитет убрао од својих биолошких средстава се могу одмјеравати приликом почетног признавања по фер вриједности умањеној за трошкове продаје у тренутку убирања. Ово је набавна вриједност залиха на датум примјене овог стандарда.

⁵ Vidi: Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (2007)...op.cit, str.168

7. Технике и формуле утврђивања цијене коштања

Ако су резултати приближни трошку најчешће коришћене технике су стандардни метод цијене коштања и метод малопродајне цијене.

Стандардни трошкови представљају унапријед одређене (реалне, базиране на просјечном износу материјала и дијелова, радне снаге, ефикасности и искоришћења капацитета и оствариве) новчане износе утрошака свих вриједности у процесу производње.

Метод малопродајне цијене употребљава се приликом утврђивања цијене коштања тако што се малопродајна цијена истих или сличних производа на тржишту умањи адекватним процентом бруто марже (разлике у цијени). Овај метод се користи за вредновање залиха већег броја брзо измјењивих артикала који имају сличне марже. При избору процента који ће се користити треба уважавати и цијену производа код којих је дошло до снижавања цијене у односу на првобитни износ.

Залихе се могу пренијети на ентитет трансакцијом која није трансакција размјене као што је, на примјер, инострана донација медицинских залиха државној болници. У том случају набавна вриједност залиха је њихова фер вриједност на датум када су стечене.

Трошкови залиха се утврђују примјеном метода «прва улазна - прва излазна цијена» (ФИФО-Фирст Ин, Фирс Оут) или употребом метода пондерисаног просјека трошкова.⁶

7.1. ФИФО метод⁷

ФИФО метод вредновања залиха подразумијева да је прва набављена количина прва и употребљена или продата (прва улазна цијена једнака је првој излазној цијени). Овај метод је осмишљен као паралела најближа физичком току јединице за већину дјелатности са умјереним до убрзаним обртом залиха, ентитетима са широким асортиманом роба и материјала, ентитетима код којих се сировине или производи често мијењају, као и ентитетима гдје залихе чине незнатан дио укупних средстава.

У зависности од брзине обрта залиха и брзине промјене цијена, може доћи до поремећаја у материјалном смислу при примјени овог метода, односно трошкови могу да буду нереално подцијењени, а у континуитету пословања ентитет се може сусрести са проблемом ликвидности тј. немогућности набавке нових залиха.

⁶ Међународни računovodstveni standardi za javni sektor (2007)...op.cit str.339

⁷ Vidi: Gray, J., S., Needles, B.E., Finansijsko računovodstvo-opšti pristup, prevod SRRRS B. Luka, 2001, str.273-273

Примјер:

	ЗАЛИХЕ		Трошак по јединици у КМ	Укупни трошак набавке (КМ)
	Набавка	Продаја		
Почетне залихе	100		70	7.000
Продаја		75		
Набавка	150		90	13.500
Продаја		100		
Набавка	50		95	4.750
УКУПНО:	300	175		25.250

Преглед продате робе и престалих залиха приказан је у наредној табели:

	Јединице	Трошкови јединици	по	Укупан трошак
Трошкови продате робе	100	70		7.000
	75	90		6.750
Преостале Залихе	50	95		4.750
	75	90		6.750
				25.250

Трошкови продате робе према овом методу износе 13.750 КМ. За ФИФО метод је карактеристично то што даје исте резултате и у периодичном и у систему континуираног извјештавања, што није случај код методе просјечних трошкова. ФИФО метод је сврсисходно користити у случају изражене тенденције пада цијена, јер на залихама остају новије набавке по нижим цијенама.

7.2. Метод просјечне вриједности⁸

Пондерисани просјек трошкова подразумијева да се цијена коштања тј. излаз робе евидентира по просјечној набавној цијени која се утврђује периодично или по пријему сваке нове количине залиха. Значи, да би се добио просјечан трошак по јединици, трошкови робе расположиве за продају (почетне залихе и набављене количине), дијеле се јединицама расположивим за продају. Крајње залихе и трошкови продате робе су процијењени по тим просјечним трошковима.

Примјер:

	ЗАЛИХЕ		Трошак по јединици у КМ	Укупни трошак набавке (КМ)
	Набавка	Продаја		
Почетне залихе	100		70	7.000
Продаја		75		
Набавка	150		90	13.500
Продаја		100		
Набавка	50		95	4.750
УКУПНО:	300	175		25.250

⁸ Detaljnije vidi: Gray, J., S., Needles, B.E., Finansijsko računovodstvo-opšti pristup, prevod SRRRS, B. Luka, 2001, str. 272

Просјечан трошак по јединици, према подацима из горње табеле је $25.250/300 = 84$, а залихе на крају периода износе 125 јединица по 84 = 10.500. Трошкови продате робе износе 175 јединица по 84 = 14.700. Након што је израчунат просјечан трошак (и такав метод евидентирања усвојен у сталном систему залиха) исти се надаље утврђује послије сваке нове набавке. Тај поступак, уз коришћење података из претходног примјера, приказан је у наредној табели:

О П И С	ЗАЛИХЕ	НАБАВКА	ПРОДАЈА	УКУПАН ТРОШАК	ТРОШАК ПО ЈЕДИНИЦИ
Почетне залихе	100			7.000	70
Продаја 75 јединица по 70	25		5.250	1.750	70
Куповина 150 јединица по 90	175	13.500		15.225	87
Продаја 100 јединица по 87	75		8.700	6.525	87
Куповина 50 јединица по 95	125	4.750		11.275	90

Трошкови продате робе за 75 јединица по 70 КМ и 100 јединица по 87 КМ, укупно износе 13.950 КМ.

У случају постојања специфичних залиха, цијена коштања таквих залиха се утврђује специфичном идентификацијом њихових појединачних трошкова тј. специфични трошкови приписују се специфичним артикулима.

8. Нето остварива (продајна) вриједност

Нето остварива (продајна) вриједност залиха може бити виша али и нижа од цијене коштања. То се дешава у случају оштећених и застарјелих залиха или уколико је дошло до снижења њихове продајне цијене. Осим тога, цијену коштања залиха није могуће надокнадити ако су повећани процијењени трошкови довршавања или процијењени трошкови неопходни за продају, размјену или дистрибуцију залиха.

Сходно начелима опрезности установљена је пракса да се залихе свде на нето продајну вриједност уколико је она нижа од цијене коштања.

Процјена нето продајне вриједности врши се на основу поузданих расположивих доказа који се односе на вријеме у коме се очекује да ће залихе бити реализоване.

Материјалне и друге залихе које служе за производњу не свде се испод цијене коштања ако се очекује да ће производи који ће од њих бити произведени бити продати, размијењени или дистрибуирани по цијени коштања или по цијени вишој од цијене коштања. Међутим, ако се процијени да ће услед пада цијене материјала на тржишту цијена коштања готових производа бити виша од нето оствариве вриједности, цијена коштања материјала се свди на нето продајну вриједност производа. Чим престану околности које су проузроковале свођење трошкова материјала испод цијене коштања, цијена коштања се поново утврђује.

Према МРС за јавни сектор 12 процјена нето продајне вриједности се обично врши по принципу «ставка по ставка», чак и у случајевима када се ради о производима из групе сличних производа који могу да буду правилно вредновани и у агрегату. Разлог за такав захтјев је спречавање преласка нереализованих добитака на неким предметима залиха (тамо гдје нето продајна вриједност премашује историјске трошкове) на нереализоване губитке на другим предметима залиха.

9. Дистрибуирање залиха без накнаде или по номиналној цијени

Ентитет у јавном сектору може посједовати залихе чије будуће економске користи не утичу директно на способност стварања готовинског прилива. Овакве врсте залиха се посједују у случају када држава одреди да се одређена роба уступа без накнаде или продаје по цијени која је једнака трошковима прибављања. У таквим приликама, будуће економске користи или услужни потенцијал залиха, за сврхе финансијског извјештавања, јесу износ који би ентитет морао да плати за стицање тих економских користи или услужног потенцијала. Када се економске користи или услужни потенцијал не могу набавити на тржишту, треба извршити процјену трошка замјене.

10. Признавање залиха као расход

Када се залихе продају, размијене или дистрибуирају, износ по коме су оне евидентиране прије продаје признаје се као расход периода у коме је по основу њихове продаје настао приход. При томе долази до сучељавања трошкова (цијене коштања) и прихода. Губици на залихама такође се признају као расход периода када су настали. Даваоц услуга, залихе признаје као расход обично у тренутку када су услуге пружене или по фактурисању извршених услуга.

Алоцирање залиха на друге рачуне (конта) усљед њиховог коришћења у сопствене сврхе, такође се признају као расход у току трајања њиховог коришћења.

11. Објелодањивање

Према МРС за јавни сектор 12 у финансијским извјештајима треба објелоданити слиједеће информације:⁹

- рачуноводствене политике за одмјеравање трошкова, укључујући коришћени метод обрачуна трошкова;
- укупан износ књиговодствене вриједности залиха и књиговодствену вриједност по врстама залиха;
- књиговодствену вриједност залиха књижених по фер вриједности умањеној за трошкове продаје;

⁹ Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (2007)...op.cit str.342

- износ залиха признатих као расход периода;
- износ свих умањења вриједности залиха признатих као расход у датом периоду;
- износ било ког укидања исправке вриједности познатог у извјештају о финансијској успјешности у датом периоду, у смислу признавања расхода;
- околности и догађаји који су довели до укидања исправке вриједности залиха;
- износ залиха датих у залог као обезбјеђење извршења обавеза.

Информације о залихама су значајне за кориснике финансијских извјештаја и треба да буду у складу са уобичајеном класификацијом залиха: трговачка роба, залихе намијењене производњи, материјал, производња у току и готови производи.

Залихе даваоца услуга могу се класификовати као производња у току.

У финансијским извјештајима би такође требало објелоданити цијену коштања залиха која је призната као расход у току периода.

Информације о залихама, поред тога што се користе у рачуноводственој функцији, затим од стране других ентитета, користе се за потребе набавне функције која на основу тих информација доноси планове набавке залиха, затим сачињава коефицијент обрта залиха, који је показатељ корисности и ефикасности залиха. С обзиром на то да залихе везују велики дио ликвидних средстава постоји потреба за ефикасним управљањем залихама које није могуће остварити без тачне рачуноводствене евиденције и исказивања залиха.

12. Закључак

Чињеница је да залихе у ентитетима јавног сектора немају важност као у случају индустријских предузећа и трговачких организација. Међутим, то не значи да се не мора водити рачуна да се велика буџетска средства не вежу у беспотребне залихе. Напротив, треба строго водити рачуна о томе да се средства, која су обично ограничена, усмјере тамо гдје су најпотребнија.

Залихе у ентитетима јавног сектора се рачуноводствено обухватају према Међународном рачуноводственом стандарду за јавни сектор 12- Залихе, који у највећој мјери садржи захтјеве идентичне оним садржаним у Међународном рачуноводственом стандарду 2-Залихе, који примјењују ентитети у приватном сектору.

МРС за јавни сектор 12-Залихе (2007) је ступио на снагу за финансијске извјештаје који се односе на периоде који почињу на дан или после 1. јануара 2008. године уз могућност раније примјене и замјењује МРС-ЈС 12 „ Залихе „ који је објављен 2001. године.

У Републици Српској ентитети јавног сектора евидентирају и вреднују залихе према одредбама Правилника који је на снази и који садржи одређена ограничења и отежава правилну примјену МРС ЈС-12 Залихе из 2007. године.

Стога је потребно, што је прије могуће, извршити усаглашавање поменутог правилника са захтјевима МРС ЈС 12 како би се створиле претпоставке да ентитети јавног сектора испоштују правила рачуноводственог убухватања залиха и пружили одговарајуће информације о њиховим залихама.

Литература

1. Божих, Р. (2008): *Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор 1-Презентација финансијских извјештаја*, Семинарски материјал : МРС за јавни сектор-издање 2007, Теслић, стр.119-137
2. Божих, Р. (2006): МРС ЈС 1-Презентација финансијских извјештаја, Семинарски материјал : МРС за јавни сектор, Теслић, стр.5-36
3. Грау, Ј, С., Неедлес.,Б.Е, *Финансијско рачуноводство-општи приступ*, превод СРРРС, Б. Лука, 2001
4. Кулина, Д. (2006): МРС ЈС 12-Залихе, Семинарски материјал : МРС за јавни сектор, Теслић, стр.181-191
5. *Међународни рачуноводствени стандарди за јавни сектор (2007)*, Превод СРР Србије и СРР Републике Српске, Београд
6. *Правилник о садржини појединих рачуна у контном оквиру за кориснике прихода буџета Републике, општина и градова, буџетских фондова и фондова („Службени гласник Републике Српске“, бр. 86/02 и 1/04)*
7. *Правилник о финансијском извјештавању за кориснике прихода буџета Републике, општина и градова, буџетских фондова и фондова („Службени гласник Републике Српске“, бр. 86/02 и 1/04)*
8. Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске, Континуирана едукација, Семинарски материјал, Бања Лука, 2009.

Драган Кулина

**ACCOUNTING FOR STOCK IN THE PUBLIC SECTOR ENTITIES UNDER
INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR THE
PUBLIC SECTOR 12 - INVENTORIES (IAS JS 12) FROM 2007**

Summary: Stock management is one of the most complex management tasks given that stocks often represent a very significant item in the organization's total assets. Therefore the amount of financial assets that is related to stock must be controlled in order not to affect liquidity and profitability of business. Efficient management of stocks should lead to optimal inventory levels, ie. that level which engages the minimum liquid assets and which also allows maximum business results. In addition, stock management contributes to the reduction of losses due to holding excess inventory, reduction of the costs of insurance, manipulation and storage, and other similar costs.

Key words: finished products, production in progress, raw materials, materials, goods, recognition, determining, acquisition costs, costs of conversion, average cost, FIFO, average value, net realizable value.