

VALUATION OF WORK-IN-PROCESS AND FINISHED GOODS INVENTORIES ACCORDING TO THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 2 (IAS 2)

VREDNOVANJE ZALIHA PROIZVODNJE I GOTOVIH PROIZVODA PREMA MRS-U 2

LACKOVIC, Vesna; VULIC, Vesna & PAVIC, Ivana

Abstract: *Inventories are among the most sensitive items on the balance sheet and that is why special attention is given to their reporting. The reason for this is the vast array of possibilities to influence the business result provided by various approaches to the valuation of work-in-process and finished goods inventories. In cases where work-in-process and finished goods inventories are significant and variable items on the balance sheet, the choice of valuation method as the basis for further information based on which future business decisions will be made is of key importance. When defining costs, the management of manufacturing companies should take into account the principles of the International Accounting Standard 2.*

Key words: *inventories, costs, methods*

Sažetak: *Zalihe spadaju u najdelikatnije pozicije u bilanci, te se zbog toga njima posvećuje velika pažnja u iskazivanju. Razlog je velika lepeza mogućnosti utjecaja na poslovni rezultat koje nude različiti pristupi vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. U slučaju kada su zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda značajna i promjenjiva pozicija u bilanci od ključne je važnosti odabir metoda njihova vrednovanja kao osnova za daljnje informacije na temelju kojih će se donositi poslovne odluke. Kod proizvođačkih poduzeća pri razgraničenju troškova menadžment treba uvažiti načela MRS-a 2.*

Ključne riječi: *zalihe, troškovi, metode*



Authors' data: Vesna Lacković, mr., Revizija d.o.o., Požega, lackovicvesna@yahoo.com; Vesna Vulić, prof., Veleučilište u Požegi, Požega, vvulic@vup.hr; Ivana Pavic, dipl.oec., Jadransko osiguranje d.d., Požega, ivana.pavic7@gmail.com

1. Uvod

Zalihe gotovih proizvoda dio su tekuće imovine (aktive) poduzetnika namijenjene prodaji kupcima. Poduzetnik je dužan evidentirati zalihe u fizičkom i financijskom smislu. S obzirom na tu činjenicu važno je kako utvrđujemo vrijednost zaliha, jer se one odražavaju na imovinsko stanje poduzeća.

2. Kriteriji razvrstavanja troškova

Trošak u najširem smislu riječi, predstavlja novčani izraz upotrebljenih resursa koji se koriste u svrhu postizanja određenog cilja ili ostvarivanja učinaka (Horngren, 1994) Postoji više vrsta troškova zavisno od kriterija koji je prevagnuo kod podjele troškova. Analizom različitih kriterija i klasifikacija troškova kod različitih autora može se utvrditi da ne postoje bitne razlike što je za računovodstvo troškova od bitnog značaja.

Jedna od podjela troškova je : (Belak, 1995)

1. prema prirodnim vrstama (razred 4)
2. prema obuhvatu po nositeljima troškova – direktni i indirektni
3. prema ponašanju u odnosu na promjenu opsega aktivnosti – fiksni i varijabilni
4. prema ulozi u bilanci stanja – uskladištivi i neusklađivi
5. prema položaju u financijskim izvještajima
 - troškovi proizvoda (nalaze se u bilanci u poziciji zaliha)
 - troškovi razdoblja

Podjela troškova na troškove proizvoda i troškove razdoblja važna je zbog evidentiranja i prijenosa troškova na kraju razdoblja, te sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja - bilance i izvještaja o dobiti.

Troškovi proizvoda jesu oni troškovi koji se uključuju u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda. Troškovi proizvoda sadrže trošak direktnog materijala, trošak direktnog rada i opći troškovi proizvodnje.

Jedino proizvodni troškovi mogu biti uključeni u vrijednost zaliha što je kao zahtjev postavljen i u MRS-u. Za razliku od direktnih i indirektnih troškova čiji je kriterij isključivo mogućnost da se oni izravno povežu sa učinkom, osnovna značajka podjele troškova na troškove proizvoda i troškove razdoblja jest njihovo mjesto u financijskim izvještajima, ili hoće li se oni zadržati u obliku imovine, dok se imovina (zalihe) ne proda, ili će pak ići na teret poslovnog rezultata odmah nakon njihova nastanka.

Svi proizvodni troškovi se ne moraju uključiti u vrijednost zaliha. Jedan dio se može izravno pripisati troškovima razdoblja. To ovisi o kapacitetu tj. prema odnosu ostvarenog i normalnog kapaciteta

Troškovi proizvoda nemaju obilježje rashoda, nego se oni prilikom nastanka, kapitaliziraju, tj. evidentiraju kao imovina u obliku nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda na zalihama. Računovodstveno gledajući, troškovi koji se kapitaliziraju, nemaju učinak na poslovni rezultat sve do trenutka dok ne dospiju ili dok se proizvodi ne realiziraju. Troškovi proizvoda postaju rashodima tek nakon što su

proizvodi prodani, te tada ulaze u izvještaj o dobiti kao "troškovi prodanih proizvoda". Na kraju obračunskog razdoblja vrijednost proizvoda koji nisu prodani ostaju u bilanci kao zalihe.

Razvrstavanje troškova proizvoda i troškova razdoblja izrazito je prisutno kod proizvodnih poduzeća. Kod poduzeća koja se bave proizvodnjom, struktura kretanja troškova je nešto složenija. Ponekad je teško odrediti da li bi s nekim troškom trebalo postupati kao s proizvodnim ili neproizvodnim troškom.

Troškovi proizvodnje ili troškovi proizvoda mogu se razdvojiti na tri zasebna troškovna elementa: (Spajić, F., et al., 1998)

- troškovi sirovina i materijala ili troškovi direktnog materijala
- troškovi direktnog rada
- opći proizvodni troškovi

Troškovi razdoblja jesu oni troškovi koji se ne odnose izravno na proizvodnju iako su važni za proizvodne aktivnosti poduzeća. Osnovno obilježje ovih troškova je što se ne uključuju u zalihe proizvodnje i gotovih proizvoda, već se nadoknađuju na teret prihoda razdoblja u kojem su nastali. Troškovi razdoblja dijele se na dva dijela i to na troškove prodaje i troškove uprave.

Ovi troškovi postaju rashodima u trenutku nastanka i kao takvi izravno se evidentiraju na kontima rashoda. Tim je troškovima odmah nakon njihova nastanka i mjesto u izvještaju o dobiti, te se oduzimaju od prihoda.

3. Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda

3.1. Definicija zaliha

Osnovno polazište svih mogućih računovodstvenih politika i vještina, pa tako i različitih metoda vrednovanja zaliha jesu računovodstveni standardi. Definiciju i računovodstveni postupak evidentiranja zaliha propisuje Međunarodni standard 2. Standard definira sva temeljna načela računovodstvenog evidentiranja zaliha, te jasno određuje koji su to troškovi koji se u njihovu vrijednost moraju, mogu ili ne smiju uključiti.

MRS 2 kao zalihe definira slijedeća sredstva:

1. koja se drže u redovnom tijeku poslovanja
2. u procesu proizvodnje za takvu prodaju ili
3. u obliku materijala ili dijelova zaliha koja se troše u proizvodnom procesu ili pružanju usluga (Hrvatska udruga računovođa i financijskih djelatnika, 1996)

3.2. Trošak zaliha

Problematika mjerenja zaliha obuhvaća pitanje treba li zalihe mjeriti po trošku njihova stjecanja ili po nekoj drugoj vrijednosti, najčešće onoj koja se može ostvariti na tržištu. Trošak zaliha je žrtva ostvarena u obliku novca za kupnju, utrošenih sirovina energije i uloženog rada za proizvodnju, i sl. Da bi se zalihe dovele u postojeće stanje.

Prema MRS 2, zalihe se trebaju mjeriti po trošku ili po neto vrijednosti koja se može realizirati. Ovisno o tome što je niže.

Prema MRS 2, trošak zaliha treba obuhvatiti sve troškove kupnje, troškove konverzije i druge troškove koji su nastali u dovođenju zaliha na sadašnju lokaciju u sadašnje stanje.

Problematika vrednovanja zaliha gotovih proizvoda složenije je prirode, budući da je struktura troškova koji se ostvaruju proizvodnjom znatno složenija, te premda ih Standard jasno definira, ipak postoji mogućnost odabira i procjene oko uključivanja ili neuključivanja nekih troškova u vrijednost zaliha. Naravno, svako od mogućih rješenja ima svoj odraz na bilancu i poslovni rezultat. Stoga se kod mnogih proizvođačkih poduzeća pitanju vrednovanja zaliha gotovih proizvoda posvećuje mnogo pažnje. Troškovi koji su potrebni da se iz sirovina i materijala stvori gotov proizvod Standard imenuje troškovima konverzije. Troškovi konverzije obuhvaćaju izravne troškove koji se odnose na jedinicu proizvodnje. U te troškove spadaju direktni rad, te raspored fiksnih i varijabilnih općih indirektnih (neizravnih) troškova proizvodnje koji su nastali u preobrazbi materijala u gotovu robu. (Hrvatska udruga računovođa i financijskih djelatnika, 1996)

Raspored fiksnih općih troškova proizvodnje prema Standardu se temelji na normalnom kapacitetu proizvodnje, tj. na onoj razini proizvodnje koja se u određenom razdoblju očekuje pod normalnim uvjetima proizvodnje, a neraspoređeni opći troškovi proizvodnje priznaju se kao rashod razdoblja. Ukoliko je razina proizvodnje približna normalnom kapacitetu, tada se mjesto normalnog kapaciteta može koristiti stvarna razina proizvodnje, tj. nema neraspoređenih OTP-a.

Administrativni opći troškovi, varijabilni i fiksni troškovi prodaje i uprave, troškovi skladištenja, neuobičajeni iznos otpadnog materijala, troškovi distribucije i slični troškovi isključeni su iz vrijednosti zaliha, tj. ti se troškovi moraju izravno uključiti u rashode razdoblja i kao takvi moraju se pokriti razlikom između prihoda od prodaje te troška prodanih proizvoda.

Izbor metode obračuna troškova i vrednovanja zaliha odražava se na visinu troškova priznatih u izvještaju o dobiti, a ujedno i na visinu iskazane dobiti poslovni rezultat). Ovisno koju metodu primjenjujemo ovisi i vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda koje su sastavni dio bilance. "Prihvaćanje neke računovodstvene politike ima za posljedicu iskazani poslovni rezultat koji bi primjenom neke druge računovodstvene politike bio drukčiji. Međutim pogrešno je misliti da se primjenom stanovite računovodstvene politike može stvoriti nepostojeći poslovni rezultat." (Vašiček, et al., 1997). Ipak poslovni rezultat se može vremenski preraspodijeliti – premjestiti iz razdoblja u razdoblje.

4. Vrednovanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda

Metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda u osnovi se dijele u dvije a to su:

1. metoda ukupnih troškova ("full costing" ili "absorption costing") i
2. metoda direktnih troškova ili varijabilna metoda - "direct costing" ili "variable costing" (Spajić & Gulin, 1997)

Navedene dvije metode odnose se na obračun zaliha proizvodnje te time utječu i na iskazivanje rezultata poslovanja ili njegovog dijela u izvještaju o dobiti.

5. Zaključak

Svaki predmet istraživanja, pa tako i metode vrednovanja zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, može inicirati niz otvorenih pitanja. To je i logično jer svako istraživanje proširuje i/ili produbljava horizont ali i otvara nova pitanja koja iniciraju nova istraživanja.

Za razumijevanje računovodstvenog sustava utemeljenog na Međunarodnom računovodstvenom standardu značajno je poznavati suštinu i njegovu primjenu u konkretnim uvjetima. Naime u složenim suvremenim uvjetima poslovanja nameće se potreba istraživanja primjene načela MRS-a i njihov utjecaj na poslovni rezultat. Sve to uvjet je za brži razvoj našeg gospodarstva, te za otvaranje mogućnosti komunikacije sa stranim poslovnim partnerima i ulagačima.

Apsolutnu preciznost nije moguće knjigovodstveno osigurati, ali treba izvršiti obračun proizvodnje i zaliha što vjerodostojnije u dugu MRS-a 2 Zalihe.

6. Literatura

Spajić, F. (1995). Računovodstvo troškova u funkciji upravljanja poduzećem XXX *Simpozij*, Pula, HZRFD, Zagreb

Horngren, C.T. (1994). *Cost Accounting A Managerial Emphasis Prentice Hall*, New Jersey

Hrvatska udruga računovođa i financijskih djelatnika (1996). *Međunarodni računovodstveni standardi*, Zagreb

Lacković, V. (2005). *Vrednovanje zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda u pivarskoj industriji*, magistarski rad, Zagreb

Belak, V. (1995). *Menadžersko računovodstvo*, RRiF, Zagreb

Spajić, F. (1998). *Troškovno i upravljačko računovodstvo*, HURE, Zagreb

Vašiček, V. (1997). *Računovodstvo za neračunovođe*, Rif, Zagreb