

MRSJS 12—ZALOGE

Potrditev

Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor izhaja predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 2 – Zaloge (spremenjen 1993), ki ga je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – SMRS (International Accounting Standards Committee – IASC). Upravni odbor za mednarodne računovodske standarde – UOMRS (International Accounting Standards Board – IASB) in Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde – FOMRS (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF) sta bila ustanovljena leta 2001 in tako nadomestila SMRS. Mednarodni računovodski standardi, ki jih je izdal SMRS, ostajajo v veljati dokler jih UOMRS ne spremeni ali prekliče. Izvlečki iz MRS 2 so v tej publikaciji Odbora za javni sektor, ki deluje v okviru Mednarodnega združenje računovodskih strokovnjakov (Public Sector Committee), povzeti z dovoljenjem UOMRS.

Potrjeno besedilo MRS je tisto, ki ga je UOMRS objavil v angleščini in ga lahko dobite neposredno pri IASB Publications Department, 7th floor, 166 Fleet Street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

E-naslov: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

Avtorske pravice za MRS, osnutke za razpravo ter druge publikacije SMRS in UOMRS si pridržuje Fundacija Odbora za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF).

“IAS,” “IASB,” “IASC,” “IASCF” in “International Accounting Standards” so registrirane blagovne znamke IASCF in se ne smejo uporabljati brez njegovega dovoljenja.

MRSJS 12—ZALOGE

VSEBINA

	Člen
Namen	
Področje	1–5
Opredelitev pojmov	6–10
Zaloge	7–10
Vrednotenje zalog	11–36
Vrednost zalog	13–24
Nabavna vrednost	14–15
Stroški pretvarjanja	16–19
Drugi stroški	20–22
Stroški zalog pri izvajalcu storitev	23
Načini merjenja vrednosti	24
Metode obračunavanja vrednosti	25–29
Čista iztržljiva vrednost	30–35
Brezplačno razdeljevanje proizvodov ali prodaja po neznatnem nadomestilu	36
Pripoznavanje odhodkov	37–39
Razkrivanje	40–45
Datum uveljavitve	46–47
Primerjava s MRS 2	

Člene tega standarda, ki so natisnjeni s krepkimi črkami, je treba brati v povezavi s pojasnjevalnimi členi tega standarda, ki so natisnjeni v običajni pisavi, ter Uvodom v mednarodne računovodske standarde za javni sektor. Mednarodni računovodski standardi za javni sektor niso namenjeni za uporabo pri pomembnih postavkah.

Namen

Namen tega standarda je predpisati računovodske rešitve za zaloge po sistemu izvirmih vrednosti. Temeljno vprašanje pri obračunavanju zalog se nanaša na znesek vrednosti, ki se pripozna kot sredstvo in se časovno razmejuje, dokler niso pripoznani z njimi povezani prihodki. Ta standard daje praktična navodila za ugotavljanje vrednosti in njih kasnejše pripoznavanje med odhodki, vključno z odpis do čiste iztržljive vrednosti. Prav tako daje napotke o metodah obračunavanja, ki se uporabljajo pri vrednotenju zalog.

Področje

1. **Ta standard uporablja subjekt, ki pripravlja in predstavlja računovodske izkaze na osnovi računovodenja, zasnovanega na nastanku dogodkov, v okviru obračunavanja zalog po izvirmih vrednosti razen pri:**
 - (a) **nedokončani proizvodnji v zvezi s pogodbami o gradbenih delih, tudi z neposredno povezanimi pogodbami o storitvah (glejte mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 11 – Pogodbe o gradbenih delih);**
 - (b) **finančnih inštrumentih;**
 - (c) **zalogah osnovne črede, kmetijskih in gozdarskih proizvodov ter rud pri proizvajalcih, kolikor so ovrednotene po čisti iztržljivi vrednosti v skladu z uveljavljeno prakso v teh dejavnostih; ter**
 - (d) **nedokončanih storitvah, ki se opravijo brezplačno ali za nezatno nadomestilo v zameno od prejemnikov.**
2. **Ta standard se uporablja za vse subjekte v javnem sektorju razen za podjetja pod nadzorom države.**
3. Podjetja pod nadzorom države morajo ravnati v skladu z mednarodnimi računovodskimi standardi (MRS), ki jih izdaja Odbor za mednarodne računovodske standarde. Smernica Odbora za javni sektor številka 1, »Računovodsko poročanje podjetij pod nadzorom države« določa, da morajo MRS upoštevati vsa podjetja, ne glede ali delujejo v zasebnem ali javnem sektorju. Skladno s tem smernica številka 1 priporoča, da morajo podjetja pod nadzorom države predstavljati računovodske izkaze v vseh bistvenih pogledih v skladu z MRS.

4. Zaloge, ki so omenjene v členu 1(c), so lahko ovrednotene po čisti iztržljivi vrednosti na določeni stopnji proizvodnje. To se pojavi na primer, če se pospravijo kmetijski pridelki ali pridobijo rude in je prodaja zagotovljena z rokavno pogodbo ali vladnim jamstvom ali če obstaja enoten trg in je tveganje, da prodaja ne bi bila možna, zanemarljivo. Takšne zaloge ne sodijo na področje tega standarda.
5. Zaloge, ki so omenjene v členu 1(d), niso obravnavane v MRS 2 – Zaloge in so izključene iz področja tega standarda, ker se povezujejo s posebnimi zahtevami javnega sektorja, ki zahtevajo nadaljnjo obravnavo.

Opredelitve pojmov

6. V tem standardu so uporabljeni izrazi, katerih pomeni so opredeljeni:

Sedanja nadomestitvena vrednost je strošek, ki bi ga imel subjekt, da bo pridobil sredstvo na datum poročanja.

Zaloge so sredstva:

- a. v obliki materialov, ki bodo porabljeni v proizvodnem procesu;
- b. v obliki materialov, ki bodo porabljeni ali razdeljeni pri opravljanju storitev;
- c. namenjeni prodaji ali razdelitvi v rednem poslovanju; ali
- d. v procesu proizvodnje za prodajo ali razdelitev.

Čista iztržljiva vrednost je ocenjena prodajna cena, dosežena v rednem poslovanju, zmanjšana za ocenjene stroške dokončanja in ocenjene stroške, potrebne za to, da pride do prodaje, zamenjave ali razdelitve.

Izrazi, opredeljeni v drugih mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor, imajo enak pomen tudi v tem standardu in so povzeti v razlagalnem slovarju, ki je objavljen posebej.

Zaloge

7. Zaloge obsegajo blago, kupljeno in shranjeno za nadaljnjo prodajo, na primer trgovsko blago, ki ga kupi subjekt in ga hrani za nadaljnjo prodajo, ali zemljišče in druga nepremičnine, namenjeni nadaljnji prodaji. Zaloge obsegajo dokončane proizvode ali nedokončano proizvodnjo v podjetju. Zaloge vključujejo tudi materiale, ki čakajo na porabo v proizvodnem procesu in proizvode, kupljene ali proizvedene pri subjektu, ki so namenjeni razdelitvi drugim brezplačno ali v zameno za nezatno nadomestilo; na primer izobraževalne knjige, ki jih izda zdravstvo za

donacije šolam. Pri velikem številu subjektov javnega sektorja se bodo zaloge nanašale bolj na zagotavljanje storitev kot pa na blago, kupljeno in shranjeno za nadaljnjo prodajo ali proizvedeno blago za prodajo. Pri izvajalcu storitev vključujejo zaloge stroške storitev, kot je opisano v 23. členu, v zvezi s katerim subjekt še ni pripoznal ustreznih prihodkov (glejte MRSJS 9 – Prihodki iz prodajnih poslov).

8. Zaloge v javnem sektorju lahko vključujejo:
- (a) strelivo;
 - (b) potrošni material;
 - (c) material za vzdrževanje;
 - (d) rezervni deli za osnovna sredstva, razen tistih, ki jih obravnava standardi o opredmetenih osnovnih sredstvih;
 - (e) strateške rezervne zaloge (na primer energetske zaloge);
 - (f) zaloge neizdane valute;
 - (g) poštne vrednotnice za nadaljnjo prodajo (na primer znamke);
 - (h) nedokončana proizvodnja, vključno z:
 - (i) gradivom za izobraževanje in usposabljanje in
 - (ii) storitve naročnikov (na primer revizijske storitve), kjer so storitve prodane po premišljenih cenah in ter
 - (i) zemljišča/nepremičnine za nadaljnjo prodajo.
9. Kjer država kontrolira pravice do ustvarjanja in izdajanja različnih sredstev, vključno s poštnimi znamkami in valuto, so te postavke zalog pripoznane kot zaloge po tem standardu. Takšnih zalog se ne predstavlja po nominalni vrednosti, ampak so vrednotene v skladu s 11. členom, to je po stroških natiska ali kovanja.
10. Ko država vzdržuje strateške zaloge v obliki različnih rezerv, kot so energetske zaloge (nafta na primer), ki se porabijo v izrednih razmerah (na primer v naravnih nesrečah ali drugih civilnih obrambnih težavah), se te rezerve pripoznajo in obravnavajo v skladu s tem standardom.

Vrednotenje zalog

11. **Zaloge morajo biti vrednotene po izvorni vrednosti ali čisti iztržljivi vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju, razen kjer je mogoče uporabiti 12. člen.**

12. **Zaloge je treba vrednotiti po izvirni vrednosti ali sedanji nadomestitveni vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju, kjer se hranijo za:**
- e. brezplačno razdeljevanje ali v zameno za neznatno nadomestilo; ali**
 - f. porabo v proizvodnem procesu blaga, ki bo brezplačno razdeljeno ali dano v zameno za neznatno nadomestilo.**

Vrednost zalog

13. **Vrednost zalog sestavljajo vsi stroški nakupa, pretvarjanja in drugi stroški, ki se pojavljajo pri spravljanju zalog na njihovo sedanje nahajališče in v njihovo sedanje stanje.**

Nabavna vrednost

14. Nabavno vrednost zalog sestavljajo nakupna cena, uvozne in druge dajatve (razen tistih, ki jih bo subjekt kasneje dobil povrnjene od davčnih organov) in prevozni stroški, stroški pretovarjanja in drugi stroški, ki jih je mogoče neposredno pripisati nabavi gotovih proizvodov in materiala. Trgovinski popusti, rabati in druge podobne postavke se odštejejo pri ugotavljanju nabavne vrednosti.
15. Nabavna vrednost lahko v okoliščinah, ki jih dovoljuje drugačna rešitev iz MRSJS 4 – Učinki sprememb deviznih tečajev, všteta tečajne razlike, ki se pojavijo neposredno pri nedavno pridobljenih zalogah, zaračunanih v tuji valuti. Takšne tečajne razlike so omejene na tiste, ki izhajajo iz velike devalvacije ali zmanjšanja vrednosti valute proti kateri se praktično ni mogoče zavarovati, in ki vplivajo na obveznosti, ki jih ni mogoče poravnati ter so povezane z nedavnimi nakupi zalog.

Stroški pretvarjanja

16. Stroški pretvarjanja nedokončanih zalog v gotove proizvode, se pojavljajo predvsem v proizvodnem okolju. Stroški pretvarjanja všteta stroške, neposredno povezane s proizvedenimi enotami, kot so na primer stroški neposrednega dela. Všteta tudi sistematično razporejene stalne in spremenljive posredne proizvodne stroške, ki se pojavljajo pri pretvarjanju materiala in surovin v gotove proizvode. Stalni posredni proizvodni stroški so tisti posredni stroški, ki ostajajo tako rekoč nespremenjeni ne glede na obseg proizvodnje, kot so amortizacija in stroški vzdrževanja tovarniških zgradb in opreme ter stroški posloводства tovarne in administracije. Spremenljivi posredni proizvodni stroški so tisti posredni stroški pri proizvodnji, katerih spreminjanje je neposredno ali skoraj neposredno povezano z obsegom proizvodnje; takšni stroški so stroški posrednega materiala in posrednega dela.

17. Razporejanje stalnih posrednih proizvodjalnih stroškov med stroške pretvarjanja je zasnovano na normalnih proizvodjalnih zmogljivostih. Normalna zmogljivost je pričakovana proizvodnja, ki naj bi se uresničila v povprečju večjega števila obdobj ali sezon v normalnih okoliščinah, pri čemer se upošteva izguba zmogljivosti zaradi načrtovanega vzdrževanja. Dejansko raven proizvodnje je mogoče uporabiti, če je ta blizu normalni zmogljivosti. Znesek stalnih splošnih proizvodjalnih stroškov, razporejenih na vsako proizvedeno enoto, se zaradi manjšega obsega proizvodnje ali neizrabljenih zmogljivosti ne poveča. Nerazporejeni splošni proizvodjalni stroški se obravnavajo kot odhodki v obdobju, v katerem so nastali. V obdobjih z nenormalno veliko proizvodnjo se znesek nerazporejenih stalnih proizvodjalnih stroškov na vsako proizvedeno enoto zmanjša, tako da zaloge niso ovrednotene nad normalnimi stroški. Spremenljivi splošni proizvodjalni stroški se razporedijo na vsako proizvedeno enoto na osnovi dejanske porabe proizvodjalnih sredstev.
18. Na primer razporejanje stroškov, tako stalnih kot variabilnih, ki se pojavijo pri spreminjanju namembnosti zemljišča, namenjenega nadaljnji prodaji, v gradbeno zemljišče, na katerem bodo zgrajeni stanovanjski ali poslovni prostori, lahko všttevajo stroške, ki se nanašajo na pripravo zemljišča, odvodnjavanje, polaganje vodovoda, kanalizacije ipd.
19. Izid proizvodjalnega procesa je lahko več kot ena vrsta proizvoda hkrati. To je na primer pri proizvodjanju vezanih proizvodov ali če obstajata glavni in stranski proizvod. Če stroškov pretvarjanja ni mogoče ugotavljati za vsako vrsto proizvodov posebej, jih je treba razporediti mednje smiselno in dosledno. Razporejanje je lahko zasnovano na primer na ustrezni prodajni vrednosti vsakega proizvoda ali na stopnji proizvodnega procesa, ko je mogoče proizvoda že razločevati ali na koncu proizvodnje. Večina stranskih proizvodov je po svoji naravi nepomembnih. V takšnih primerih se pogosto ovrednotijo po čisti iztržljivi vrednosti, ta pa se nato odšteje od stroškov glavnega proizvoda. Izid tega je, da se knjigovodska vrednost glavnega proizvoda ne razlikuje pomembno od njegovih stroškov.

Drugi stroški

20. Drugi stroški so všeti v vrednost zalog le toliko, kolikor so povezani s spravljanjem zalog na njihovo sedanje nahajališče in v njihovo sedanje stanje. Med stroške zalog je na primer primerno šteti splošne neproizvodne stroške ali stroške oblikovanja proizvodov za posebne odjemalce.
21. Primeri stroškov, ki so izvzeti iz vrednosti zalog in se takoj pripoznajo kot odhodki obdobja, v katerem se pojavijo, so:
- (a) nenormalni zneski odpadnega materiala, potrebnega dela in drugih proizvodjalnih stroškov;

- (b) stroški skladiščenja, razen če so potrebni v proizvodnem procesu pred nadaljnjo proizvodnjo;
 - (c) upravni stroški, ki ne prispevajo k spravljanju zalog na njihovo sedanje nahajališče in v sedanje stanje; in
 - (d) prodajni stroški.
22. V omejenih okoliščinah se stroški izposojanja všttevajo v vrednost zalog. Te okoliščine so opredeljene v dovoljenih drugačnih rešitvah v MRSJS 5 – Stroški izposojanja.

Stroški zalog pri izvajalcu storitev

23. Stroški zalog pri izvajalcu storitev se sestojijo predvsem iz stroškov dela in drugih stroškov osebja, ki neposredno sodeluje pri opravljanju storitev, vključno z vodstvenim osebjem, ter s tem povezanih splošnih stroškov. Stroški dela in drugi stroški, ki se nanašajo na prodajno in splošno upravno osebje, pa se ne všttevajo, temveč se pripoznajo kot odhodki v obdobju, v katerem nastanejo.

Načini merjenja vrednosti

24. Načini merjenja vrednosti zalog, kot je metoda standardnih stroškov ali metoda vrednotenja po maloprodajnih cenah, se lahko uporabljajo, če se izidi približajo stroškom. Standardni stroški upoštevajo normalno raven potroškov materiala, dela ter učinkovitosti in izrabe zmogljivosti. Redno se preglejujejo in po potrebi spremenijo v skladu z novimi okoliščinami.

Metode obračunavanja vrednosti

25. **Stroški zalog postavk, ki običajno niso zamenljive ter zalog proizvedenega blaga ali opravljenih storitev, namenjenih določenim projektom, se določijo s posebnim prepoznavanjem njihovih posamičnih stroškov.**
26. Posebno prepoznavanje stroškov pomeni, da so posebni stroški pripisani prepoznanim postavkam zalog. To je primerna rešitev za postavke, ki so namenjene točno določenemu projektu. Posebno prepoznavanje stroškov pa ni primerno, če je na zalogi veliko število postavk, ki so običajno med seboj zamenljive. V takšnih okoliščinah metoda izbiranja teh postavk, ki ostajajo v zalogah, lahko povzroča vnaprej določene posledice v čistem presežku ali primanjkljaju v obdobju.
27. **Kadar subjekt uporablja 28. člen, mora uporabiti enako metodo obračunavanja za vse istovrstne zaloge. Za zaloge, ki se po naravi in vrsti porabe razlikujejo (na primer določene vrste blaga, ki se uporabljajo le v enem odseku in druge vrste, ki se uporabljajo v**

drugem odseku), je uporaba različnih metod obračunavanja nabavne vrednosti in stroškov dovoljena. Razlike zaradi prostorske namestitve zalog (in zaradi različnih davčnih pravil) same po sebi niso zadosten razlog za uporabo različnih metod obračunavanja vrednosti.

28. **Vrednost zalog, razen tistih iz 25. člena, se mora obravnavati na podlagi metode zaporednih cen (FIFO) ali metode tehtanih povprečnih cen.**
29. Metoda FIFO predpostavlja, da se tiste stvari v zalogi, ki so bile kupljene prve, tudi prve prodajo, tako da so stvari, ki ostanejo v zalogi na koncu obdobja, tiste, ki so bile kupljene ali proizvedene najkasneje. Po metodi tehtanih povprečnih cen pa se vrednost vsake stvari določi na podlagi povprečne cene podobnih stvari na začetku obdobja in cen podobnih stvari, ki so kupljene ali proizvedene v obdobju. Povprečje se lahko izračuna za obdobje ali za vsako dodatno prejeto pošiljko, odvisno od okoliščin pri subjektu.

Čista iztržljiva vrednost

30. Vrednost zalog ni nadomestljiva, če so zaloge poškodovane, če so delno ali v celoti zastarele ali če se njihove prodajne cene zmanjšajo. Vrednost zalog tudi ni nadomestljiva, če se povečajo ocenjeni stroški dokončanja ali ocenjeni stroški, ki se bodo pojavili v zvezi s prodajo, zamenjavo ali razdelitvijo. Praksa odpisovanja zalog pod njihovo izvirno vrednostjo ali stroški do čiste iztržljive vrednosti je skladno s stališčem, da sredstva ne morejo biti izkazana z večjimi zneski od pričakovanih prihodnjih gospodarskih koristi iz njihove prodaje, zamenjave, razdelitve ali porabe.
31. Zaloge se običajno odpišejo do čiste iztržljive vrednosti po posameznih postavkah. V nekaterih okoliščinah pa je mogoče to opraviti tudi po skupinah sorodnih ali povezanih postavk. To je lahko v primeru, če so stvari v zalogi namenjene podobnemu namenu ali končnih uporabnikom in jih praktično ni mogoče ovrednotiti ločeno od drugih stvari v tej vrsti proizvodnje. Ni primerno odpisati zalog na podlagi njihove razvrstitve, na primer dokončanih proizvodov ali vseh zalog v posameznem področju dejavnosti ali zemljepisnem območju. Izvajalci storitev na splošno zbirajo stroške po posameznih storitvah, za katere obstajajo posebne prodajne cene. Zato je treba vsako takšno storitev obravnavati kot posebno postavko.
32. Ocene čiste iztržljive vrednosti so zasnovane na najbolj zanesljivih dokazih, ki so na razpolago v času ocenjevanja vrednosti zalog, koliko bi bilo mogoče iztržiti zanje. Te ocene upoštevajo nihanja cen ali stroškov, neposredno povezanih z dogodki ob koncu obdobja, kolikor takšni dogodki potrjujejo okoliščine, ki so obstajale na koncu obdobja.

33. Ocene čiste iztržljive vrednosti upoštevajo tudi namen, zaradi katerega ima subjekt zaloge v posesti. Na primer čista iztržljiva vrednost količin v zalogi, ki subjektu zastopuje za pogodbeno prodajo ali opravljanje storitev, je zasnovana na pogodbenih cenah. Če so prodajne pogodbe sklenjene za manjšo količino proizvodov, kot jih je na zalogi, mora biti čista iztržljiva vrednost, ki se nanaša na presežne zaloge, zasnovana na splošno veljavnih prodajnih cenah. Navodila za obravnavanje popravkov ali pogojnih obveznosti, kot so tiste, ki izhajajo iz pogodb o prodaji, ki presega obstoječe količine na zalogi, in prodajnih pogodb je mogoče najti v MRS 37 – Rezervacije, pogojne obveznosti in pogojna sredstva.
34. Zaloge surovin in materiala, ki so v posesti za uporabo v proizvodnji se ne odpisujejo pod izvirne vrednosti, če je mogoče pričakovati, da bodo gotovi proizvodi, v katere bodo le-ti vgrajeni, prodani, zamenjani ali razdeljeni po enaki ali večji vrednosti kot so njihovi stroški. Toda če zmanjšanje cen kljub temu kaže, da bodo stroški gotovih proizvodov večji od čiste iztržljive vrednosti, je treba zmanjšati že vrednost zalog surovin in materiala do čiste iztržljive vrednosti. V takšnih primerih je najboljša razpoložljivo merilo za določanje čiste iztržljive vrednosti surovin in materiala njihova nadomestitvena vrednost.
35. Čista iztržljiva vrednost se na novo oceni v vsakem nadaljnjem obdobju. Ko okoliščin, ki so v prejšnjem obdobju povzročile odpis vrednosti zalog pod njihovo izvirno vrednost, ni več, se odpisana vrednost razveljavi, tako da je nova knjigovodska vrednost manjša izmed tehle vrednosti: izvirne vrednosti ali popravljene čiste iztržljive vrednosti. To se pojavi, če je na primer kaka stvar v zalogi, ki je prikazana po čisti iztržljivi vrednosti, ker se je njena prodajna cena zmanjšala, še v skladišču v naslednjem obdobju, ko je njena prodajna cena večja.

Brezplačno razdeljevanje proizvodov ali prodaja po neznatnem nadomestilu

36. Subjekt javnega sektorja ima lahko v posesti zaloge, katerih prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve ne bodo neposredno povezane z njihovo sposobnostjo ustvarjati čiste denarne pritoke. Takšne vrste zalog se lahko pojavijo, ko država odloči razdeliti določeno blago brezplačno ali v zameno za neznatno nadomestilo. V takšnih primerih se prihodnje gospodarske koristi ali možne storitve iz zalog za potrebe računovodskega poročanja odražajo v zneskih, ki bi jih moral subjekt plačati, da bi te gospodarske koristi ali možne storitve dobil, če bi to bilo potrebno za doseganje namena subjekta. Kjer gospodarskih koristi ali možnih storitev ni mogoče dobiti na trgu, je potrebno oceniti nadomestitvene stroške. Če se namen, za katerega so bile zaloge v posesti, spremeni, je treba zaloge vrednotiti v skladu z določili 11. člena.

Pripoznavanje odhodkov

37. Ko so zaloge prodane, zamenjane ali razdeljene, se njih knjigovodski znesek pripozna kot odhodek obdobja, v katerem je bil pripoznan pripadajoči prihodek. Če ni pripadajočega prihodka, se odhodki pripoznajo ko so zaloge razdeljene ali storitve opravljene. Znesek vsakega odpisa zalog do čiste iztržljive vrednosti se pripozna kot odhodek v obdobju, ko se odpis ali izguba pojavi. Znesek kakršnekoli razveljavitve odpisa zalog, je treba pripoznati kot zmanjšanje vrednosti pripoznanih odhodkov, povezanih z zalogami, v obdobju v katerem se razveljavitev pojavi.
38. Proces pripoznavanja knjigovodske vrednosti prodanih, zamenjanih ali razdeljenih zalog kot odhodek je odraz soočanja stroškov in prihodkov. Za izvajalca storitev se točka, ko se zaloge pripoznajo kot odhodek, običajno pojavi, ko so storitve opravljene ali ko so zaračunane, v primeru zaračunljivih storitev.
39. Nekatere zaloge je mogoče razporediti na druge konte sredstev, na primer zaloge, ki se uporabljajo kot sestavine v okviru lastne proizvodnje opredmetenih osnovnih sredstev. Zaloge, razporejene med druga sredstva na ta način, se v dobi koristnosti takšnega sredstva pripoznajo kot odhodek.

Razkrivanje

40. **Računovodski izkazi morajo razkriti:**
- (a) računovodske usmeritve, uporabljene pri vrednotenju zalog, vključno z uporabljenimi metodami obračunavanja vrednosti;
 - (b) celotno knjigovodsko vrednost zalog in knjigovodsko vrednost po razvrstitvah, ki ustrezajo subjektu;
 - (c) zneske kakršnihkoli razveljavitev odpisov, pripoznanih v izkazu prihodkov in odhodkov v obdobju, v skladu s 37. členom;
 - (d) okoliščine ali posle, ki so privedli do razveljavitve odpisov zalog, v skladu s 37. členom; in
 - (e) knjigovodsko vrednost zalog, ki so zastavljena kot jamstvo za obveznosti.
41. Informacija o knjigovodskih vrednostih v različnih vrstah zalog in obsegu sprememb teh sredstev je koristna za uporabnike računovodskih izkazov. Običajna je razvrstitev zalog na zaloge trgovskega blaga, materiala, nedokončane proizvodnje in gotovih proizvodov. Zaloge izvajalcev storitev se lahko preprosto označijo kot nedokončana proizvodnja.

42. **Računovodski izkazi morajo razkriti bodisi:**
- (a) **vrednosti zalog, prepoznanih kot odhodke v obdobju,**
 - (b) **stroške poslovanja, ustrezne prihodkom, pripoznane kot odhodke v obdobju, razvrščene po njihovih naravnih vrstah.**
43. Vrednost zalog, pripoznana kot odhodek v obdobju, se sestoji iz tistih stroškov, ki so bili pred tem všteti v vrednotenje postavk v prodani zalogi, in iz nerazporejenih splošnih proizvodjalnih stroškov ter nenormalnih zneskov proizvodjalnih stroškov v zalogah. Okoliščine, v katerih dela subjekt, lahko tudi narekujejo vštevanje drugih stroškov, na primer stroškov razdeljevanja.
44. Nekateri subjekti uporabljajo drugačen obrazec izkaza prihodkov in odhodkov, ki se kaže v razkrivanju drugačnih zneskov, namesto stroškov zalog, pripoznanih kot odhodek v obdobju. S takšnim drugačnim obrazcem razkrije subjekt zneske stroškov poslovanja, ki se nanašajo na prihodke obdobja, razvrščene po njihovih naravnih vrstah. V takem primeru subjekt razkrije stroške, ki so pripoznani kot odhodki za material in surovine, delo in druge stroške poslovanja, skupaj z zneskom čiste spremembe v vrednosti zalog v obdobju.
45. Odpis do čiste iztržljive vrednosti je lahko tolikšen, tako pogost ali tak, da zahteva razkritje po IPSAS 3 – Čisti presežek ali primanjkljaj v obdobju, bistvene napake in spremembe v računovodskih usmeritvah.

Datum uveljavitve

46. **Ta mednarodni računovodski standard za javni sektor se prične uporabljati za letne računovodske izkaze za obračunska obdobja, ki se začnejo 1. julija 2001 ali kasneje. Njegova uporaba pred tem datumom je priporočljiva.**
47. Ko subjekt uporablja računovodenje, zasnovano na nastanku dogodkov, kot je to opredeljeno v mednarodnih računovodskih standardih za javni sektor za poročevalske namene po tem datumu uveljavitve, se ta standard uporablja za letne računovodske izkaze subjekta za obdobja, ki veljajo od ali po datumu uporabe.

Primerjava s MRS 2

Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 12, »Zaloge« je izpeljan predvsem iz mednarodnega računovodskega standarda (MRS) 2 »Zaloge«. Glavne razlike med MRSJS 12 in MRS 2 so naslednje:

- V času izdaje tega standarda Odbor za javni sektor ni upošteval MRS 41 »Kmetijstvo« za subjekte javnega sektorja, zato MRSJS 12 ne odraža sprememb, narejenih v MRS 2 ob izdaji MRS 41.
- MRSJS 12 uporablja drugačno opredelitev kot MRS 2, razlika je ta, da si v javnem sektorju zaloge, ki se razdelijo brezplačno ali v zameno za neznatno nadomestilo.
- MRSJS 12 razlaga, da so zaloge nedokončanih storitev, ki se jih razdeli brezplačno ali za neznatno nadomestilo neposredno v zameno od prejemnikov, izključene iz področja tega standarda.
- Opredelitev »sedanja nadomestitvena vrednost«, ki je dodana opredelitvam pojmov v MRS 2, je vključena v MRSJS 12.
- MRSJS 12 zahteva, da kjer se zaloge zagotovijo brezplačno ali v zameno za neznatno nadomestilo, da so ovrednotene po izvorni vrednosti ali po sedanji nadomestitveni vrednosti, in sicer po manjši izmed njiju.
- MRSJS 12 pri obračunavanju nabavne vrednosti ne dovoljuje uporabo metode vrednotenja zalog po povratnih cenah (LIFO) .
- Dodatne razlage k MRS 2 so vključene v MRSJS 12, da se pojasni uporabnost standardov pri računovodenju subjektov javnega sektorja.
- MRSJS 12 uporablja v določenih primerih drugačno izrazoslovje kot MRS 2. Najpomembnejši primeri so uporaba izrazov »subjekt«, »prihodek« in »izkaz prihodkov in odhodkov« MRSJS 10. Enakovredni izrazi v MRS 2 so »podjetje«, »dohodek« in »izkaz poslovnega izida«.