

## ВРЕДНУВАЊЕ НА ЗАЛИХИТЕ СО ОСВРТ НА МСС 2

Д-р Оливера Ѓоргиева-Трајковска<sup>1</sup>, Орце Миладиноски<sup>2</sup>  
Економски факултет, Универзитет "Гоце Делчев", Штип

### Краток извадок

Во најголем број на деловни работења вредноста која се утврдува за залихите е многу важен фактор за утврдување на добивката. Сепак, вреднувањето на залихите како средства е многу субјективна постапка и сметководствено во пракса се употребуваат многу разновидни методи за нивно мерење.

Залихите се еден сегмент во сметководствената евиденција од работењето на деловниот субјект чие што правилно управување, вреднување и евиденција има големо значење, како во одржувањето на континуитетот на работењето на деловниот субјект, така и од даночен аспект.

**Клучни зборови:** средство, трошоци, расход, добивка, данок, вредност

## VAUATION OF INVENTORIES WITH REFERENCE TO IAS 2

Ass. Prof. Olivera Gjorgieva-Trajkovska, Master student Orce Miladinovski  
Faculty of Economics, "University Goce Delcev", Shtip

### Abstract

In most business operation's value who is determined for inventories is a very important factor in determining the profits. However, the valuation of inventories is a very subjective process and accounting in practice using many different methods for valuing inventories.

Inventories are a segment in the accounting records of the operations of a business entity whose proper management, valuation and records is of great importance in maintaining the continuity of operations of the business entity, and the tax aspect.

**Key words:** asset, costs, expenses, profit, tax, value

### Вовед

Вреднувањето на залихите има директно влијание на бруто добивката на претпријатието и најчесто претставува метеријална ставка во извештаите на деловниот субјект. Вреднувањето на залихите подразбира алокација на трошоците на производите расположливи за продажба помеѓу трошоците на продадени производи и крајната залиха.

Залихите се сметаат за тековно средство бидејќи е вообичаено да бидат продадени во рамките на период од една година или во рамките на оперативниот циклус на претпријатието. Залихите се пред се важни за производствените претпријатија кои, поради тоа што се инволвирани во самиот процес на производство, имаат три вида на залихи: материјали кои се користат во производството на производи, делумно завршени производи (недовршено производство или производство во тек), готови производи кои се спремни за продажба. Кај производствените претпријатија трошокот на залихата на производството во тек и залихата на готови производи го вклучува не само трошокот на материјалите

---

<sup>1</sup> Универзитет Гоце Делчев Штип, Економски факултет, ул. „Крсте Мисирков“ бр.10-А, Штип, Р.Македонија, olivera.trajkovska@ugd.edu.mk

<sup>2</sup> Студент на постдипломски студии, насока Финансиско известување и ревизија, Универзитет Гоце Делчев Штип, orce\_miladinovski@yahoo.co

кои влегуваат во производите, туку и трошокот на работната сила, која се користи за конвертирање на материјалите во готови производи, како и општите трошоци кои го поткрепуваат производствениот процес. Во последната категорија се вклучени трошоци како што се: материјали, индиректни плати, ќири, амортизација на основните средства, трошоци за комуналии и трошоци за осигурување.

Залихите претставуваат трошковни средства кои што директно влијаат врз зголемувањето или намалувањето на обртниот капитал на деловниот субјект.

## 1. Меѓународен сметководствен стандард 2 (МСС2) - Залихи

Целта на овој Стандард (МСС 2) е да го пропише сметководствениот третман на залихите. Основното прашање во сметководството на залихи е износот на набавната вредност што треба да биде признаен како средство кое понатаму треба да се води во евиденцијата. Оваа вредност се признава како средство во претпријатието се додека не се признаат со неа поврзаните приходи (односно кога залихите ќе се продадат), во кој момент залихите се признаваат како трошок (односно трошоци на продажба). Овој Стандард дава насоки за определување на набавната вредност и нејзиното последователно признавање како расход, вклучувајќи ги сите намалувања на вредноста од нето реализационата вредност. Ревидираниот МСС 2 содржи упатства во однос на трошочните формули што се користат за вреднување на залихите.

Според МСС 2 – Залихи, залихите се дефинирани како средства:

- кои се чуваат за продажба во редовниот тек на работењето;
- во процесот на производство наменети за продажба и
- во форма на сировини или помошни материјали во процесот на производство или во давањето на услуги.

Нето реализационата вредност е проценетата продажна цена во редовниот тек на работењето, намалена за проценетите трошоци за довршување на производите и проценетите трошоци кои се потребни за извршување на продажбата. Нето реализационата вредност се однесува на нето износот што деловниот субјект го очекува да го реализира од продажбата на залихите во редовниот тек на работењето.

Објективна вредност е износот за кој средството може да биде разменето или обврската подмирена, во трансакција под комерцијални услови, помеѓу страни доволно информирани и спремни своеволно да ја прифатат трансакцијата. Објективната вредност го одразува износот по кој истите залихи би можеле да се разменат на пазарот, помеѓу запознаени и подготвени купувачи и продавачи.

## 2. Мерење на залихите

Стандардот наведува дека залихите треба да се мерат според пониската од набавната и нето реализационата вредност.

Набавната вредност на залихите треба да ги опфати сите трошоци за:

- Набавка на залихите,
- Трошоци за конверзија и
- Останати трошоци кои се настанати за доведување на залихите во нивната сегашна локација и состојба.

Трошоците за набавка на залихите ги опфаќаат набавната цена, увозните давачки и другите даноци (освен оние кои што деловниот субјект може последователно да ги поврати од даночните власти), како и трошоците за превоз, манипулирање и други трошоци кои директно може да се препишат на стекнувањето на готовите производи, сировините и услугите. Трговските попусти, рабатите и другите слични ставки се одземаат при утврдувањето на трошоците за набавка.

Трошоците за конверзија на залихите се состојат од две главни компоненти и тоа:

- Трошоците кои непосредно се однесуваат на единиците на производство, како на пример директниот труд, како и

- Фиксни и општи варијабилни трошоци на производство, кои се прават за конвертирање на суровините во готови производи.

Фиксните општи трошоци на производство се оние индиректни трошоци на производството кои остануваат релативно непроменети без оглед на обемот на производство, како на пример амортизацијата и одржувањето на фабричките згради и опрема и трошоците на фабричкиот менаџмент и администрацијата. Алокацијата на фиксните општи трошоци на производство на трошоците на конверзија се заснова на нормалниот капацитет на производствените средства. Нормален капацитет во оваа смисла претставува производството кое се очекува да биде постигнато во просек во текот на определен број периоди или сезони под нормални околности, земајќи ја предвид загубата на капацитетот што произлегува од планираното одржување.

Варијабилните општи трошоци на производството се оние индиректни трошоци на производството кои се менуваат директно, или речиси директно, со обемот на производството, како што се индиректните материјали и индиректниот труд. Алокацијата на варијабилните општи трошоци на производство на секоја единица на производство се врши врз основа на фактичкото користење на производствените средства.

Останатите трошоци треба да се признаат само доколку се настанати за доведувањето на залихите во нивната сегашна локација и состојба. Стандардот наведува видови на трошоци кои се исклучуваат од набавната вредност на залихите. Наместо како дел од набавната цена на залихите, тие треба да бидат признаени како расход во периодот во кој настанале, и овде влегуваат:

- Невообичаени износи на растур на материјали, труд или други производствени трошоци;
- Трошоци за складирање, освен доколку овие трошоци не се потребни во понатамошната фаза на производство;
- Административни општи трошоци кои не придонесуваат за доведување на залихите во нивната сегашна локација и состојба и
- Трошоци за продажба.

### 3. Трошочни формули за мерење на залихите

Набавната вредност на залихите на ставки кои вообичаено не можат да се разменуваат меѓу себе и производите и услугите кои се произведени и издвоени за точно определени проекти, треба да биде определена користејќи специфична идентификација на нивните поединечни трошоци. Специфичната идентификација на трошоците значи дека специфични трошоци се припишуваат на идентификувани ставки од залихата.

Кога на залиха има голем број на ставки кои вообичаено можат да се разменуваат меѓу себе, нивната набавна вредност треба да биде определена со користење на трошочната формула прв влезен, прв излезен (ФИФО) или трошочната формула на пондериран просек. ЛИФО формулата (последен влезен, прв излезен) не е дозволена со ревидираниот МСС 2.

Деловниот субјект треба да ја користи истата трошочна формула за сите залихи кои што имаат слична природа и примена. За залихите со различна природа или примена треба да се оправда примената на различни трошочни формули.

ФИФО формулата претпоставува дека трошокот на првите набавени ставки треба да биде доделен на првите продадени ставки. Се претпоставува дека трошокот на производите на залиха на крајот на сметководствениот период е составен од најпоследните набавки, а трошокот на продадените производи од најраните набавки.

Според трошочната формула на пондериран просек, набавната вредност на секоја ставка се определува според пондерираниот просек на набавната вредност на слични ставки на почетокот на периодот и на набавната вредност на слични ставки кои се купени или произведени во текот на периодот. Пондерираниот просечен трошок по единица производ се пресметува со делење на вкупниот

трошок на производите расположливи за продажба со вкупниот број на единици расположливи за продажба.<sup>3</sup>

$$\text{Пондериран просечен трошок по единица производ} = \frac{\text{Трошок на производи расположливи за продажба}}{\text{Единици расположливи за продажба}}$$

ЛИФО методата е базирана на претпоставката дека трошокот на последните набавени ставки треба да биде доделен на првите продадени ставки и дека трошокот на производите на залиха на крајот на сметководствениот период е составен од најраните набавки.

### 3.1. Илустрација на примената на различните методи за вреднување на залихите

#### А) Метод на специфична идентификација

Методот на специфична идентификација<sup>4</sup> се применува кога се во прашање специфични залихи кои имаат висока поединечна вредност. Во овој случај, секоја единица на материјал се одбележува со посебен сериски број и по пат на соодветен софтвер се следи неговиот пат од влезот на залиха (набавката) па до излезот од залиха за потербите на производството. Примената на овој метод бара залихите на материјалите во магацинот да бидат физички одвоени по партии, кои потекнуваат од различни набавки. Методот е непрактичен за примена во претпријатијата каде се водат голем број видови на залихи на материјали и каде поединечните набавки во текот на пресметковниот период се почести.

#### Пример:

Залихите на материјали на претпријатието „Алфа“ на ден 30.6 се состои од следните набавки:

- 60 единици материјали по цена од 20 ден. (набавени на 20.5), и
- 20 единици материјали по цена од 30 ден. (набавени на 12.6).

Во текот на периодот, според соодветното потребување во процесот на производство се потрошени 40 единици од материјалите на залиха, и тоа: 10 единици кои потекнуваат од набавката извршена на ден 12.6 и 30 единици кои произлегуваат од набавката на 20.5.

Врз основа на дадените податоци, треба да се пресмета трошокот за материјали, со примена на методот на специфична идентификација.

#### Решение:

$$\begin{aligned} \text{Трошоците за материјали} &= (10 \text{ единици} \times 30 \text{ ден.}) + (30 \text{ единици} \times 20 \text{ ден.}) = \\ &= 300 + 600 = \mathbf{900 \text{ ден.}} \end{aligned}$$

#### Б) Метод на прва влезна-прва излезна цена (ФИФО метод)

Овој метод тргнува од претпоставката материјалите кои се први купени, по првите набавни цени, први и да се потрошат. Секако дека физичкото трошење на материјалите кои излегуваат од магацинот не мора да одговара на оваа претпоставка, бидејќи материјалите се чуваат на залиха како една целина, а не поделени на групи со различни цени. Она што е значајно за сметководството е изборот

<sup>3</sup> USAID/Deliotte Touche Thomatsu, "Финансиско сметководство", Проект за финансиски сектор во Македонија, 2003

<sup>4</sup> Meigs, Robert F. et al., **Financial Accounting**, Wiley, 2000.g., str. 306.

на цената (за евиденција на трошокот за материјали), а не за магацинската евиденција која се води само по физички единици (количински). Примената на овој метод ќе ја илустрираме со следниот пример.

**Пример:**

Залихите на материјалите се состојат од следните набавки:

I набавка 1.000 кг. x 12 ден. = 12.000 ден.

II набавка 2.000 кг. x 16 ден. = 32.000 ден.

III набавка 3.000 кг. x 20 ден. = 60.000 ден.

Вкупната вредност на материјалите на залиха изнесува 104.000 ден.

Според требување бр. 10, издадени се 2.000 кг. од материјалот. Утврдете го трошокот на материјали, со примена на ФИФО методот.

**Решение:**

**Трошок на материјали (ФИФО метод)** = (1.000 кг. x 12 ден.) + (1.000 кг. x 16 ден.) = 12.000 + 16.000 = 28.000 ден.

***В) Метод на последна влезна – прва излезна цена (ЛИФО метод)***

Суштината на овој метод на пресметка на трошоците е во претпоставката дека прво се трошат материјалите од последната набавка, така што потрошената количина се множи со последната, актуелна цена на материјалите. Примената на ЛИФО методот е илустрирана со следниот пример.

**Пример:**

Користејќи ги податоците од претходниот пример, да се пресметаат трошоците на потрошените материјали, со примена на ЛИФО методот.

**Решение:**

**Трошоците за материјали (ЛИФО)** = 2.000 кг. x 20 ден. = 40.000 ден.

***Г) Метод на пондериран просечен трошок (метод на просечни цени)***

$$\text{Просечна набавна цена} = \frac{\text{Вкупна вредност на материјали на залиха}}{\text{Вкупна количина на набавен материјал}}$$

Утврдувањето на просечните цени може да се врши со примена на методот на подвижен просек и методот на константен просек.

Методот на подвижен просек бара по секоја нова набавка на материјали да се пресметува нова просечна набавна цена, со примена на претходната формула. Вака утврдената просечна цена се применува се до новата набавка.

**Пример:**

Користејќи ги претходните податоци, да се утврди просечната набавна цена на материјалите, со користење на методот на константен просек.

Константен просек =  $104.000 / 6.000$  кг. = 17,33 ден.

**Трошоци на материјали (константен просек) =  $2.000$  кг. x  $17,33$  =  $34.660$  ден.**

#### **4. Даночни ефекти од различните методи на мерење на залихите**

Во услови на постојана набавна цена, секој метод на мерење на залихите има еднакво влијание врз вредноста на залихите и трошоците на продадените учиноци. Обратно, кога набавните цени се менуваат, во зависност од промената на набавната цена секој метод има различно влијание на нето добивката. Така на пример, доколку набавната цена на производот се зголемува, со примена на ФИФО методот ќе се утврди најмал износ на трошоци на продадените учиноци. Вака утврдениот износ на трошоци на продадени учиноци, како расходна позиција во билансот на успехот спротивставена со остварените приходи во пресметковниот период, ќе предизвика искажување на најголем износ на бруто добивка, како и утврдување на најголем износ на нето добивка.

Обратно на овој метод, примената на ЛИФО методот ќе има за резултат утврдување на највисок износ на трошоци на продадени учиноци и утврдување на помали износи на бруто и нето добивка.

Со примена на методот на пондериран просечен трошок по единица производ се добиваат вредности помеѓу добиените со методите ФИФО и ЛИФО.

Точно поврзување на трошоците и приходите овозможува методот на специфична идентификација.

#### **5. Признавање на залихите како расход**

Кога залихите се продадени, стандардот го наведува следниот третман:

- Сметководствената вредност на тие залихи треба да биде признаена како расход во периодот во кој што е признаен поврзаниот приход.
- Износот на сите намалувања на вредноста на залихите на нето реализационата вредност и сите загуби на залихите треба да биде признаен како расход во периодот во кој се случува намалувањето на вредноста или загубата.
- Износот на сите анулирања на намалувањата на вредноста на залихите, кои произлегуваат од зголемување на нето реализационата вредност, треба да биде признаен како расход во периодот во кој се случува анулирањето.

#### **6. Обелоденување на информации поврзани со залихите**

Деловните ентитети во финансиските извештаи треба да ги обелоденат следните информации, поврзани со залихите кои ги поседуваат:

1. Сметководствените политики усвоени за мерење на залихите, вклучувајќи ја и применуваната трошочна формула;
2. Вкупната сметководствена вредност на залихите и сметководствената вредност на класификациите кои се соодветни за претпријатието;
3. Сметководствената вредност на залихите евидентирани според нето реализационата вредност;
4. Износот на залихите признаен како расход во текот на периодот;
5. Износот на секое намалување на вредноста на залихите признаени како расход во периодот;
6. Износот на секое анулирање на било кое намалување на вредноста што е признаено како намалување на износот на залихите признаен како расход во периодот

7. Околностите или настаните кој резултирале во анулирање на намалувањата на вредноста на залихите;
8. Сметководствената вредност на залихите заложи како обезбедување за обврските;

Информациите за сметководствените вредности на различните класификации на залихите и обемот на промени во овие средства се корисни за корисниците на финансиските извештаи. Општите класификации на залихите се стоки, помошни материјали за производство, суровини, производство во тек и готови производи. Залихите на давателите на услуги можат да бидат опишани како производство во тек.

Некои деловни субјекти усвојуваат формат за добивката или загубата којшто резултира во обелоденување на други износи наместо набавната вредност на залихите признаена како расход во текот на периодот. Според овој формат, деловните субјекти прикажуваат анализа на трошоци користејќи класификација заснована на природата на расходите. Во овој случај, деловниот субјект ги обелоденува трошоците признаени како расход за суровини и потрошни материјали, трошоци за труд и други трошоци, заедно со износот на нето промената на залихите за периодот.

## **Заклучок**

Изборот на методот за мерење и вреднување на залихите може да има пресудно влијание врз презентираниите износи во билансот на успехот и билансот на состојба. Поради тоа, деловните субјекти според МСС 2 Залихи, мора да ги обелоденат употребените методи на мерење на залихите во нивните финансиски извештаи или фусноти кон финансиските извештаи.

Употребените методи за мерење на залихите може да имаат одредени реперкусии на финансиското и даночното известување на деловниот субјект. Методот за мерење на залихите влијае на износите презентирани во финансиските извештаи и ефектите од нивната примена влијаат врз даночното известување на деловниот субјект. Ваквите реперкусии најдобро може да се согледаат преку промените во билансот на успех, на тој начин што трошоците на залихи во форма на трошоци на продадени учиноци влијае врз висината на утврдената нето добивка, а со тоа на даночната основа.

## **Користена литература**

Костадиновски Александар, Ѓ.Трајковска Оливера, *"Осврт кон меѓународните стандарди за финансиско известување"*, Универзитет "Гоце Делчев" - Штип, 2010

Чарлс Т. Хорнген, Гери Л.Сандем, Џон А. Елиот, Дона Р. Филбирк, *"Вовед во финансиско сметководство"*, Магор, Скопје, 2010

USAID/Deliotte Touche Thomatsu, *"Финансиско сметководство"*, Проект за финансиски сектор во Македонија, 2003

Институт за овластени ревизори, *"Финансиско известување"*, 2009

Meigs, Robert F. et al., **Financial Accounting**, Wiley, 2000