

Slovenski računovodski standard 14 (2002)

STROŠKI MATERIALA IN STORITEV

A. Uvod

Ta standard se uporablja pri knjigovodskem razvidovanju, obračunavanju in razkrivanju stroškov materiala in uporabljenih storitev. Povezan je z računovodskimi načeli 83-86 (Kodeks računovodskih načel, 1995). Obdeluje

- a) razvrščanje stroškov materiala in storitev,
- b) pripoznavanje stroškov materiala in storitev,
- c) začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev,
- č) prevrednotovanje stroškov materiala in storitev,
- d) uskupinjevanje stroškov materiala in storitev ter
- e) razkrivanje stroškov materiala in storitev

pa tudi s tem povezane opredelitve ključnih pojmov in pojasnila.

Ta standard se opira na mednarodne računovodske standarde (MRS) 1, 2, 8, 9, 11, 15 in 17 (1999) ter 4. in 7. smernico Evropske zveze. Povezan je s slovenskimi računovodskimi standardi (SRS) 4, 12, 16, 17 in 25.

Standard (poglavje B) je treba brati skupaj z opredelitvama pojmov (poglavjem C), pojasnili (poglavjem Č) in Uvodom v slovenske računovodske standarde (2002).

B. Standard

a) Razvrščanje stroškov materiala in storitev

14.1. Stroški materiala so cenovno izraženi potroški neposrednega materiala in tistega dela materiala, na katerega se nanašajo posredni proizvodjalni stroški ter posredni stroški nabavljanja, prodajanja in splošnih služb. Stroški storitev so stroški, ki se ne štejejo kot stroški materiala, amortizacije ali dela.

14.2. Stroški materiala in storitev se razvrščajo po izvirnih vrstah. Podrobnejšo razčlenitev določi podjetje samo. Njihovo razčlenjevanje po namenskih (funkcionalnih) skupinah se ureja pri obračunavanju celote stroškov.

14.3. Če se med porabljenim materialom in uporabljenimi storitvami pojavijo tudi količine, proizvedene v podjetju v skupini, za katero se sestavljajo skupinski računovodski izkazi, se obravnavajo posebej.

14.4. Pri porabi v skupini ustvarjenih proizvodov ali opravljenih storitev ne nastajajo izvirni stroški materiala ali izvirni stroški storitev.

14.5. Vnaprej vračunani stroški materiala in storitev se obravnavajo kot stroški materiala ali storitev v duhu tega standarda, čeprav se pojavijo šele kasneje; v okviru udolgovljenih (pasivnih) časovnih razmejitev je mogoče pokriti tudi vrednost porabe v istem podjetju ustvarjenih proizvodov oziroma opravljenih storitev.

14.6. Odloženi stroški materiala in storitev, ki ostajajo med usredstvenimi (aktivnimi) kratkoročnimi časovnimi razmejitvami, se ne štejejo kot stroški materiala in storitev v duhu tega standarda.

14.7. Stroški dajatev, ki niso vezane na plače, in stroški obresti se štejejo kot stroški storitev v širšem pomenu. Med stroške storitev v širšem pomenu se štejejo tudi stroški štipendij in šolnin, povezanih s poslovanjem podjetja, in podobni stroški.

14.8. Stroški materiala in storitev se lahko, skladno z izbrano metodo vrednotenja, zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, preden se pojavijo med odhodki in vplivajo na poslovni izid posameznega obračunskega obdobja.

14.9. Zmanjšanje vrednosti zalog materiala oziroma drugih stvari zaradi oslabitve se šteje ne kot strošek materiala, temveč kot prevrednotovalni odhodek.

b) Pripoznavanje stroškov materiala in storitev

14.10. Stroški materiala in storitev se pripoznavajo na podlagi listin, ki dokazujejo, da so praviloma povezani z nastalimi gospodarskimi koristmi.

14.11. Kot stroški materiala se štejejo tudi tisti, ki izhajajo iz prevrednotenja stroškov materiala, ne pa tudi izguba, ki se pojavi zaradi oslabitve zalog materiala.

c) Začetno računovodsko merjenje stroškov materiala in storitev

14.12. Stroški materiala, ki se pred uporabo zadržujejo v zalogah, se izkazujejo v zneskih, ki so pred nastankom potroškov materiala oblikovali vrednost zalog. Odvisni so od metode, ki se uporablja: metode drsečih povprečnih cen, metode tehtanih povprečnih cen, metode zaporednih cen (fifo), metode obratnozaporednih cen (lifo) ali kake druge metode. Če se uporabljajo stalne cene materiala, se pri porabi obračuna ustrezni del odmikov, stroški pa se izkazujejo v zneskih, ustreznih izbrani metodi. Uporabljeno metodo je treba pojasniti.

14.13. Stroški materiala, ki se pred uporabo ne zadržujejo v zalogah, se praviloma izkazujejo v dejanskih zneskih ob nabavi takšnega materiala. To velja tudi za stroške storitev.

14.14. Med stroški materiala in storitev ne sme biti postavk, ki bi še morale biti sestavni del neopredmetenih dolgoročnih sredstev ali usredstvenih (aktivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev.

14.15. Ocenjeni znesek vnaprej vračunanih stroškov materiala in storitev se izkazuje v postavkah, v katerih bi se sicer izkazovali takšni dejanski stroški materiala in storitev. Stroški se krijejo v breme ustrezne postavke udolgovljenih (pasivnih) kratkoročnih časovnih razmejitev.

14.16. Dolgoročne rezervacije za pokrivanje prihodnjih stroškov materiala in storitev se obravnavajo kot posebna vrsta stroškov znotraj skupine stroškov poslovnih storitev. Nastali stroški iste vrste se krijejo neposredno v breme ustreznih dolgoročnih rezervacij.

č) Prevrednotovanje stroškov materiala in storitev

14.17. Prevrednotenje stroškov materiala in storitev je sprememba njihove knjigovodske vrednosti po njihovem začetnem zajetju. Opravi se na koncu poslovnega leta.

14.18. Stroški materiala se zaradi spremembe kupne moči valute ne prevrednotujejo.

14.19. Stroški materiala se lahko prevrednotujejo, če podjetje med poslovnim letom obračunava porabljene zaloge materiala po metodi povprečnih cen, metodi stalnih cen z odklikom ali metodi obratnozaporednih cen (lifo) in bi bile zaloge materiala, obračunane na koncu poslovnega leta po metodi zaporednih cen (fifo), drugačne. Pri prevrednotenju končnih zalog materiala po prejšnjem stavku se v poslovnem letu izkazani stroški materiala povečajo ali zmanjšajo za ugotovljene razlike v istih postavkah stroškov, v katerih so bili prvotno prikazani.

14.20. Prevrednotenje stroškov materiala se opravi tudi, če se pri letnem popisu ugotovijo presežki ali primanjkljaji, za katere ni nihče osebno odgovoren. V takem primeru se šteje, da so izkazani stroški materiala nepopolni; presežki jih zmanjšujejo, primanjkljaji pa povečujejo.

14.21. Prevrednotenje zalog materiala zaradi njihove oslabitve ne poveča izkazanih stroškov materiala, temveč poveča prevrednotovalne poslovne odhodke v zvezi z zalogami.

d) Uskupinjevanje stroškov materiala in storitev

14.22. Skupinski izkaz poslovnega izida se sestavi, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Stroški materiala in storitev v njem zajemajo stroške materiala in storitev obvladujočega podjetja in vseh odvisnih podjetij ter sorazmerni del stroškov materiala in storitev skupaj obvladovanih podjetij, ne pa tudi stroškov materiala in storitev drugih podjetij v skupini. Uskupinjeni stroški materiala in storitev se ne vodijo na posebnih kontih, temveč se povzemajo iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij na podlagi dodatnih podatkov in prilagoditev, ki se nanašajo na prevedbo v poročevalno valuto obvladujočega podjetja, na izločitev, če se nanašajo na notranje obračune v skupini, in na porabo prevrednotenih zalog materiala pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja.

14.23. Če so v izvirnih izkazih poslovnega izida upoštevanih podjetij stroški materiala in storitev izraženi v valuti, ki se razlikuje od poročevalne valute obvladujočega podjetja, jih je treba prevesti v poročevalno valuto obvladujočega podjetja po povprečnem srednjem tečaju Banke Slovenije v poslovnem letu, če niso na razpolago natančnejši datumi. Razlika, ki je posledica prevedbe po takšnem tečaju, in ne po tečaju na koncu poslovnega leta, se prenese v uskupinjevalni popravek kapitala.

14.24. Stroške materiala in storitev, katerih dobavitelji so podjetja v skupini, je treba izločiti iz uskupinjenih stroškov materiala in storitev ter hkrati zmanjšati uskupinjene poslovne prihodke glede na seštevke iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij.

14.25. Če se stroški materiala pojavljajo v zvezi s porabo zalog, katerih vrednost se je pri prvem uskupinjenju odvisnega podjetja povečala za preračunane pozitivne razlike, je treba v uskupinjene stroške materiala všteti tudi to razliko.

14.26. Pri pretvorbi vsote stroškov materiala in storitev iz izvirnih izkazov poslovnega izida upoštevanih podjetij v uskupinjene stroške materiala in storitev se ob utemeljenih razlogih pojavljajo še izključitve in vključitve iz drugih razlogov. Obvladujoče podjetje mora imeti za potrebe revizije podrobna pojasnila za vse postopke, ki jih je uporabilo pri uskupinjevanju stroškov materiala in storitev.

e) Razkrivanje stroškov materiala in storitev

14.27. Podjetja, ki niso zavezana reviziji, morajo razkrivati samo zakonsko določene informacije in podatke, preostala podjetja pa morajo zadostiti tudi zahtevam po razkrivanju v skladu s tem standardom. Ta razkritja so predpisana za vse pomembne zadeve. Naravo in stopnjo pomembnosti opredeli podjetje v svojih aktih.

C. Opredelitvi ključnih pojmov

14.28. V tem standardu sta uporabljena izraza, ki ju je treba razložiti in tako opredeliti ključna pojma.

- a) **Stroški materiala** so stroški osnovnega in pomožnega materiala ter kupljenih polproizvodov, delov, goriva in maziva. S stroški surovin so mišljeni stroški materiala, ki izhaja iz kmetijstva, gozdarstva ali rudarstva. Posebni stroški materiala so stroški vračunanega kala in loma lastnih proizvodov in trgovskega blaga pa tudi stroški porabljene energije.

b) **Stroški storitev** so stroški prevoznih storitev, proizvodjalnih stopenj, ki jih opravijo drugi, komunalnih storitev, telekomunikacijskih storitev, najemnin, zavarovalnih premij, storitev plačilnega prometa in podobni stroški, v širšem pomenu pa tudi stroški dajatev, ki niso odvisne od poslovnega izida in niso povezane s plačami, pa tudi stroški obresti. Med stroške storitev se štejejo tudi stroški po pogodbah o delu, pogodbah o avtorskem delu oziroma stroški storitev iz drugih pravnih razmerij, razen iz delovnega razmerja, nastalih s fizičnimi osebami. V vsakem primeru je treba razlikovati razčlenitev stroškov storitev po izvirnih vrstah od njihove razčlenitve po namenskih (funkcionalnih) skupinah, ki je vsaj v primeru vključevanja znotraj podjetja opravljenih storitev mogoča šele po končani razporeditvi vseh stroškov.

Č. Pojasnila

14.29. Dane obresti se praviloma takoj obravnavajo kot finančni odhodki. Če se vštevajo v vrednost opredmetenih osnovnih sredstev ali neopredmetenih dolgoročnih sredstev, se prenašajo med stroške v okviru obračunane amortizacije, če se vštevajo v vrednost nedokončane proizvodnje ali proizvodov, ki nastajajo dlje časa, pa se prenašajo med odhodke v okviru proizvodjalnih stroškov prodanih količin.

14.30. V nasprotju s teoretično opredelitvijo stroškov, po kateri je kot stroške mogoče obravnavati le zneske, ki se upravičeno pojavljajo pri nastajanju in razpečevanju poslovnih učinkov, se po tem standardu kot stroški lahko obravnavajo tudi tako imenovani nepotrebni stroški, čeprav jih ni mogoče vštevati v vrednost zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje ter se pojavljajo takoj med odhodki. Iz opredeljevanja stroškov so izločeni le zneski, ki se pojavijo pri prevrednotovanju zalog materiala zaradi oslabitve, ker so neposredno prevrednotovalni popravek v okviru poslovnih odhodkov.

14.31. Stroški raziskovanja in razvijanja, ki se dolgoročno ne razmejujejo, se obravnavajo kot posebna vrsta stroškov storitev šele po končani razporeditvi stroškov. Če nastajajo v istem podjetju, se namreč obravnavajo najprej po ustreznih izvirnih vrstah. To velja tudi za stroške vzdrževanja, reklame in reprezentance, če so vanje všteti tudi lastni proizvodi oziroma znotraj podjetja opravljene storitve.

14.32. Stroški najemnin so pri najemniku posebna naravna vrsta stroškov storitev le v primeru poslovnega najema. V primeru finančnega najema se zaradi vštevavanja najemnine v vrednosti tako pridobljenih opredmetenih osnovnih sredstev v tej zvezi pojavljajo amortizacija in finančni odhodki.

14.33. Stroški po pogodbah o gradbenih delih se štejejo kot stroški, in ne kot vrednost ustreznega opredmetenega osnovnega sredstva, če gre za vzdrževalna dela. Obračunavajo se lahko po metodi stopnje dokončanosti del ali po metodi izpolnjenosti pogodbe.

14.34. Kateri stroški materiala in storitev se zadržujejo v vrednosti nedokončane proizvodnje in zalog proizvodov, je odvisno od tega, ali so zajeti med namenske (funkcionalne) skupine stroškov, in ne toliko od značilnosti njihovih izvirnih vrst.

D. Datuma sprejetja in začetka uporabe

14.35. Ta standard je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo na svoji seji 21. septembra 2001. Minister za finance je dal soglasje k njemu. Podjetja, ki imajo poslovno leto enako koledarskemu, ga začnejo uporabljati s 1. januarjem 2002, preostala podjetja pa s prvim poslovnim letom, ki se začne po tem datumu. Z uveljavitvijo tega standarda preneha veljati SRS 14 - Stroški materiala in storitev (1993).