

*Názov: Výstavba
nehnutelnosti určenej
na predaj*

Spravodajca

meno: Ing. Mária Cvečková

za: SKAU

Definícia problematiky a rozsah interpretácie:

1. Cieľ interpretácie

Cieľom interpretácie je dosiahnutie rovnakého a správneho spôsobu účtovania transakcií spojených s výstavbou nehnuteľnosti podnikateľmi v oblasti developingu, kedy tieto nehnuteľnosti nie sú určené pre využívanie samotnými investormi, ale sú predmetom ďalšieho predaja za účelom dosiahnutia zisku.

2. Predmet interpretácie

Predmetom interpretácie je analýza podmienok a okolností výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj a ich vyhodnotenie vo vzťahu k správne spôsobu účtovania v súlade s § 30d Postupov účtovania pre podnikateľov (ďalej len „PÚP“), ktoré uvádza v zásade tri možnosti účtovania v tejto oblasti. Interpretácia sa týka iba výstavby hmotných aktív (nehnuteľností) v oblasti developingu, nakoľko aj § 30d sa týka iba nehnuteľností určených na predaj.

3. Základná otázka

Účtovná jednotka sa na základe analýzy podmienok a okolností realizovanej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj musí dopracovať k jednoznačnému posúdeniu, či pri výstavbe nehnuteľnosti bude aplikovať princíp ocenenia a účtovania používaný pri zákazkovej výrobe (stupeň dokončenia zákazky alebo metóda nulového zisku, úprava výnosov a zisku, čistá hodnota zákazky) alebo bude účtovať výstavbu na princípe nedokončenej výroby ocenennej vlastnými nákladmi v rámci postupov účtovania o zásobách vlastnej výroby. Ide o nastavenie správneho ocenenia a účtovania nielen na začiatku výstavby, ale aj o priebežné monitorovanie prípadnej zmeny okolností výstavby najneskôr ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, aby bola schopná rozpoznať moment, kedy by z účtovania o nedokončenej výrobe musela prejsť na účtovanie na princípe zákazkovej výroby (podľa § 30 PÚP). Súčasťou možností je aj správne účtovanie obstarania existujúcej nehnuteľnosti a jej uvedenie do predaja schopného stavu.

4. Úprava účtovania v PÚP

Opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení

neskorších predpisov (PÚP) je od roku 2011 doplnený § 30d, ktorým sú usmernené účtovné jednotky zaoberajúce sa developerskou činnosťou, pričom najčastejšie ide o výstavbu nehnuteľností za účelom bývania (byty, domy, rezidencie, apartmány) alebo o výstavbu obchodných a priemyselných nehnuteľností za účelom ich predaja.

§ 30d PÚP pokrýva tri možné situácie účtovania výstavby a obstarania nehnuteľností určených na predaj:

- 1) **zákazková** výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj (priebežný transfer) - **§ 30d odseky 1 až 5 PÚP**, ktorá sa posudzuje v závislosti od podmienok zmluvných strán
- 2) **ostatná** výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj (nie priebežný transfer) - **§ 30d ods. 6 PÚP**
- 3) **obstaranie** nehnuteľnosti za účelom jej ďalšieho predaja - **§ 30 ods. 7 PÚP**.

5. Aplikácia § 30d v praxi

V praxi vzniká stále mnoho otázok so správnym chápaním pojmu „priebežný transfer“ a rozlíšením rozdielu medzi obsahovou náplňou účtov 121 – Nedokončená výroba a 133 – Nehnuteľnosť na predaj. Zo skúseností štatutárnych auditorov pri audite účtovných závierok a podľa verejne dostupného zdroja (register účtovných závierok) možno konštatovať početný výskyt nesprávnej aplikácie ustanovení § 30d PÚP v praxi, kedy účtovné jednotky nesprávne vyhodnocujú podmienky priebežného transferu s dopadom na použitie nevhodných účtovných postupov a aj nesprávneho ocenenia. Súčasne nie sú zverejňované podstatné a relevantné informácie týkajúce výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj v poznámkach k účtovnej závierke (zvlášť veľké a malé účtovné jednotky).

Interpretácia:

6. Klasifikácia a účtovanie transakcií spojených s výstavbou nehnuteľností na predaj

Účtovné jednotky - zhotovitelia ktorých obchodný model je zameraný na výstavbu nehnuteľností za účelom ich následného predaja, realizujú danú výstavbu priamo alebo nepriamo prostredníctvom väčšieho počtu subdodávateľov. Súčasne z dôvodu zabezpečenia predaja nehnuteľností, od začiatku výstavby uzatvárajú zmluvy s kupujúcimi, budúcimi vlastníkmi

nehnutelností. Tieto zmluvy s jednotlivými kupujúcimi uzatvárajú pred začatím výstavby, v jeho priebehu a samozrejme pred ukončením výstavby podľa toho, kedy prejavia záujem. Pre správne voľbu účtovného postupu je dôležité rozlíšiť budúceho „kupujúceho“ danej nehnuteľnosti.

Kupujúcim môže byť (1) budúci vlastník nehnuteľnosti, ktorú si kupuje do osobného vlastníctva, t. j. fyzická osoba – nepodnikateľ. Takúto situáciu a jej priebeh poznáme z praktického života. Kupujúci nehnuteľnosti na základe verejne dostupných informácií o plánovaných projektoch výstavby nehnuteľností prejavia záujem, po získaní bližších informácií z médií, z webovej stránky developera a výbere nehnuteľnosti zaplatia zálohy na budúcu kúpu.

Kupujúcim však môže byť aj (2) iný podnikateľ, ktorý v rôznom štádiu výstavby (na jej začiatku, v priebehu alebo pred dokončením) prejaví záujem o odkúpenie celej nehnuteľnosti v procese výstavby a stane sa jej majiteľom v danom stave výstavby (zväčša je to v prípade obchodných a priemyselných nehnuteľností).

Pre posúdenie účtovných súvislostí je na tomto mieste dôležitá úvaha, či a akým spôsobom môžu kupujúci nehnuteľnosti ovplyvniť parametre a design kupovanej nehnuteľnosti. Odpoveď je záporná, t. j. kupujúci v týchto prípadoch nemôžu žiadnym významným spôsobom ovplyvniť parametre a design nehnuteľností, nakoľko tieto rozhodnutia vykonal developer ešte v procese projektovej a pred realizačnej fázy na základe vlastného podnikateľského plánu. Kupujúci majú možnosť vybrať si z obmedzeného rozsahu variant jednotlivých bytov alebo domov v rámci danej nehnuteľnosti, ktoré určil sám developer, takže v zásade ide o kúpu a predaj tovaru. Fakt, že si kupujúci môže dotvoriť svoju budúcu nehnuteľnosť pokiaľ ide o vnútorné vybavenie (vnútorný design alebo zmena štandardného na neštandardný materiál), nemá v tomto kontexte žiadny význam. Ak si kupujúci bude želať akýkoľvek nadštandard oproti ponúkanému štandardu, bude to na ťarchu jeho nákladov, resp. zvýšenia ceny kupovanej nehnuteľnosti. Účelom tejto úvahy o pozícii kupujúceho bolo vyvrátenie prípadnej úvahy o aplikácii účtovania o zákazkovej výrobe podľa § 30, kedy práve existencia objednávateľa a ním stanovené technologické a designové parametre určujú voľbu účtovnej politiky, t. j. účtovanie o zákazkovej výrobe na strane zhotoviteľa diela.

Pred samotnou analýzou účtovania transakcií spojených s výstavbou nehnuteľnosti je užitočné analyzovať zásadný pojem, ktorým je „priebežný transfer“.

Priebežný transfer uvádzajú PÚP ako **prenesenie efektívnej kontroly a riadiacej spoluzodpovednosti** nad zhotovovanou nehnuteľnosťou zo zhotoviteľa na objednávateľa na základe zmluvy uzatvorenej medzi zhotoviteľom a objednávateľom, čím sa teda efektívna kontrola a manažérska spoluzodpovednosť nad zhotovovanou nehnuteľnosťou prenášajú na stranu objednávateľa; týmto objednávateľom sa myslí kupujúci, ktorého sme vyššie označili ako „kupujúci (2)“, t. j. iný podnikateľský subjekt. Pozícia kupujúceho (2) je od kupujúceho (1) odlišná v tom, že môže obstaráť nehnuteľnosť určenú na predaj nielen vo fáze dokončenia, ale aj skôr (pred začatím výstavby alebo v jej priebehu), ako súčasť jeho ďalších podnikateľských aktivít. Obstaranú (aj keď nedokončenú) nehnuteľnosť môže prevziať z dôvodu riadenia ďalšej fázy výstavby pod vlastnou réžiou na tie účely, na ktoré ju chce využívať. Tu nastáva zásadný zlom v ekonomickom vzťahu medzi pôvodným developerom a kupujúcim (2), kedy dôjde k takej dohode (uzatvoreniu zmluvy), ktorá mení ekonomické, právne a zodpovednostné postavenie týchto strán a táto zmena má dopad aj na účtovné zobrazenie súvisiacich skutočností.

Ak teda na začiatku investičného zámeru developer ako investor bol sám sebe aj zhotoviteľom, po zhotovení mal úmysel nehnuteľnosť sám aj predať, mal celé riadenie, kontrolu a zodpovednosť nad výstavbou nehnuteľnosti on sám; ak si však v niektorej fáze výstavby nájde „kupujúceho (2)“, ktorý sa stane „Objednávateľom“ na celú danú investíciu, uzatvoria zmluvu o predaji, potom sa z pôvodného investora sa stáva „už len“ Zhotoviteľ a z tejto pozície je teda zodpovedný za „zhotovenie“, nebude vlastníkom, nebude manažérom, nebude mať kontrolu, nebude si nárokovať súvisiace kompetencie, nakoľko momentom účinnosti zmluvy o predaji sa stáva „dodávateľom“. Opísané skutočnosti sú teda podstatou toho, že nastal priebežný transfer kontroly, riadenia a zodpovednosti z developera na objednávateľa (kupujúci 2). Súčasne sa mení pozícia developera na zhotoviteľa diela a tento moment znamená v jeho účtovníctve účtovanie ďalšej výstavby nehnuteľnosti na princípoch zákazkovej výroby podľa § 30 PÚP, ktorá sa v ďalšom označuje ako „zákazková VÝSTAVBA“ nehnuteľnosti určenej na predaj.

Pre vyhodnotenie priebežného transferu PÚP uvádzajú výpočet podmienok alebo okolností, ktoré majú napomôcť účtovnej jednotke urobiť správny úsudok s dopadom na výber správnej účtovnej metódy. Tieto podmienky a okolnosti bežne

sprevádzajúce vzťahy medzi developermi a objednávateľmi sú označené ako „indikátory“.

6.1. **Zákazková** výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj (priebežný transfer)

O zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj sa účtuje na princípoch účtovania o zákazkovej výrobe podľa § 30, ak sú **súčasne splnené tieto podmienky:**

PODMIENKA č. 1: zmluva medzi zhotoviteľom a objednávateľom spĺňa podmienky **priebežného transferu tak, ako je opísané vyššie;**

PODMIENKA č. 2: objednávateľ **nemá možnosť** (prípadne má len obmedzenú možnosť) ovplyvniť hlavné konštrukčné prvky alebo architektonicko - stavebné riešenie nehnuteľnosti, t. j. nejde o zákazkovú výrobu podľa § 30;

PODMIENKA č. 3: výstavbu uskutočňuje zhotoviteľ priamo alebo nepriamo prostredníctvom subdodávateľov, ktorí pri výstavbe **neposkytujú len služby, ale zabezpečuje sa aj práca a materiál** (zhotovuje sa hmotný majetok)

PODMIENKA č. 4: zmluva na predaj dokončenej nehnuteľnosti alebo jej jednotlivých častí sa uzatvára s jedným alebo aj viacerými objednávateľmi pred ukončením alebo aj pred začatím výstavby. Ak sa zmluva na predaj nehnuteľnosti uzavrie v priebehu výstavby, vybudovaná časť sa považuje za predaj nedokončenej nehnuteľnosti.

Pre vyhodnotenie plnenia prvej podmienky, t. j. priebežného transferu slúžia Indikátory, ktoré sa posudzujú jednotlivo aj spoločne. Odpovede slúžia na formovanie úsudku účtovnej jednotky vo väzbe na výber správnej účtovnej metódy.

Indikátory:

- výstavba nehnuteľnosti sa uskutočňuje na pozemku vo vlastníctve objedávateľa;

analýza indikátora: samotný fakt výstavby nehnuteľnosti na pozemku, ktorý patrí objednávateľovi nás posúva na začiatok výstavby, kedy zhotoviteľ si je vedomý, že nebude mať efektívnu kontrolu nad výstavbou, nakoľko k pozemku

nemá vlastnícke právo; výstavba nehnuteľnosti na pozemku objednávateľa (budúceho vlastníka) znamená pre účtovnú jednotku skôr pozíciu dodávateľa – zhotoviteľa.

- objednávateľovi nevzniká nárok na odstúpenie od zmluvy s právom vrátenia peňažných prostriedkov;

analýza indikátora: prípadné jednostranné odstúpenie objednávateľa od zmluvy so zhotoviteľom (bez akýchkoľvek dôvodov porušenia zmluvných vzťahov na strane zhotoviteľa) v procese výstavby nehnuteľnosti znamená významnejšie riziko na strane objednávateľa, nakoľko sám bude riešiť spôsob pokračovania výstavby. Zhotoviteľ ukončí svoje práce bez povinnosti kompenzácie vynaložených nákladov spojených s výstavbou objednávateľovi, okrem odstúpenia od zmluvy zhotoviteľovi iné riziká nevznikajú.

- pri nedokončení dohodnutej výstavby zhotoviteľom, nehnutelnosť zostáva objednávateľovi;

analýza indikátora: nadväzne na predchádzajúci odsek, riziká z nedokončenia výstavby pôvodným zhotoviteľom ostávajú na strane objednávateľa;

- zmluva oprávňuje objednávateľa zmeniť zhotoviteľa, s prípadnou sankciou a nájsť si iného zhotoviteľa na dokončenie nehnuteľnosti.

Analýza indikátora: ak objednávateľ využije svoje právo zmeniť počas výstavby nehnuteľnosti zhotoviteľa, zhotoviteľovi zaplatí zmluvne dohodnuté sankcie a na dokončenie nehnuteľnosti nájde iného zhotoviteľa, na strane zhotoviteľa to znamená iba ukončenie prác, vysporiadanie realizovaných výkonov bez ďalších rizík.

Zhrnutie: ak je teda naplnený obsah pojmu „priebežný transfer“ a niektoré alebo aj všetky indikátory potvrdzujú pozíciu účtovnej jednotky ako dodávateľa – zhotoviteľa nehnuteľnosti, účtovná jednotka je v pozícii zhotoviteľa, k súvahovému dňu zisťuje stupeň dokončenia, upravuje skutočne fakturované výnosy podľa stupňa dokončenia a účtuje o čistej hodnote zákazky.

Účtovanie o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj:

V priebehu účtovného obdobia:

- vyfakturované sumy za vykonanú prácu v priebehu účtovného obdobia:

MD 311- Odberatelia/ Dal 606 – Výnosy so zákazky

- prijaté preddavky:

MD 221 – Bankové účty/ 324 - Prijaté preddavky alebo 475 – Dlhodobé prijaté preddavky

Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka:

rozdiel medzi *nárokovanými sumami (výnosmi)* za plnenia a *hodnotou zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj zistenej podľa metódy stupňa dokončenia alebo metódy nulového zisku*:

- kladný rozdiel medzi nárokovanými a skutočne fakturovanými výnosmi zo zákazky:
MD 316 – Čistá hodnota zákazky/606 – Výnosy zo zákazky
- záporný rozdiel medzi nárokovanými a skutočne fakturovanými výnosmi zo zákazky:
MD 606 – Výnosy zo zákazky/D 316 – Čistá hodnota zákazky

Nižšie uvedený tabuľkový prehľad je zhrnutím toho, čo je potrebné preskúmať z hľadiska vecného poznania zmluvy a jej podmienok pre správne rozhodnutie týkajúce sa účtovania:

SITUÁCIA 1 – prenos efektívnej kontroly s výsledkom „ÁNO“ a súčasne posúdené aj podmienky 2 – 4:

Body 30d)	Podmienky 30d ods. 1-5: pre účtovanie ako o ZV musia byť plnené všetky podmienky v bode 1 až 4!	Indikátory ÁNO/NIE	Body ÁNO/NIE	Výsledok posúdenia
1.	Prenos efektívnej kontroly zo zhotoviteľa na objednávateľa		ÁNO	Aplikácia § 30d, odsek 1 – 5 = účtovanie ako o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti na predaj na princípoch účtovania zákazkovej výroby.
	<i>Indikátory k podmienke 1:</i>			
Spoločne alebo jednotlivo	a) zákazková výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj sa uskutočňuje na pozemku vo vlastníctve objednávateľa	ÁNO		
	b) objednávateľovi nevzniká nárok na odstúpenie od zmluvy s právom vrátenia peňažných prostriedkov (áno – nevzniká)	ÁNO		
	c) pri nedokončení dohodnutej výstavby zhotoviteľom nehnuteľnosť zostáva objednávateľovi,	ÁNO		
	d) zmluva oprávňuje objednávateľa zmeniť zhotoviteľa s prípadnou sankciou a nájsť si iného zhotoviteľa na dokončenie nehnuteľnosti	ÁNO		
2.	objedávateľ má len obmedzenú možnosť ovplyvniť hlavné konštrukčné prvky alebo architektonicko-stavebné riešenie nehnuteľnosti		ÁNO	
3.	výstavba sa uskutočňuje priamo alebo nepriamo prostredníctvom subdodávateľov a pri výstavbe sa neposkytujú len služby, ale sa zabezpečuje práca aj materiál		ÁNO	
4.	zmluva na predaj dokončenej nehnuteľnosti alebo jednotlivých častí nehnuteľnosti sa uzatvára s jedným alebo viacerými objednávateľmi pred ukončením výstavby , a to aj pred začatím výstavby.		ÁNO	

SITUÁCIA 2 – prenos efektívnej kontroly s výsledkom „NIE“ a súčasne posúdenie podmienok 2 – 4:

Body 30d)	Podmienky 30d ods. 1-5: pre účtovanie ako o ZV musia byť plnené všetky podmienky v bode 1 až 4!	Indikátory ÁNO/NIE	Body ÁNO/NIE	Výsledok posúdenia
1.	Prenos efektívnej kontroly zo zhotoviteľa na objednávateľa		NIE	Nie sú splnené
	<i>Indikátory k podmienke 1:</i>			
Spoločne alebo jednotlivito	a) zákazková výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj sa uskutočňuje na pozemku vo vlastníctve objednávateľa (áno na jeho pozemku)	NIE		
	b) objednávateľovi nevzniká nárok na odstúpenie od zmluvy s právom vrátenia peňažných prostriedkov (nie - nevzniká)	NIE		
	c) pri nedokončení dohodnutej výstavby zhotoviteľom nehnuteľnosť zostáva objednávateľovi,	NIE		
	d) zmluva oprávňuje objednávateľa zmeniť zhotoviteľa s prípadnou sankciou a nájsť si iného zhotoviteľa na dokončenie nehnuteľnosti	NIE		
2.	objednávateľ má len obmedzenú možnosť ovplyvniť hlavné konštrukčné prvky alebo architektonicko-stavebné riešenie nehnuteľnosti		ÁNO	
3.	výstavba sa uskutočňuje priamo alebo nepriamo prostredníctvom subdávateľov a pri výstavbe sa neposkytujú len služby, ale sa zabezpečuje práca aj materiál,		ÁNO	
4.	zmluva na predaj dokončenej nehnuteľnosti alebo jednotlivých častí nehnuteľnosti sa uzatvára s jedným alebo viacerými objednávateľmi pred ukončením výstavby, a to aj pred začatím výstavby.		ÁNO	

Príklad:

1. Zmluva o výstavbe nehnuteľností spĺňajúca podmienky 30d ods. 1 PÚP:

Rozpočtované náklady: 600 j.

rozpočtované výnosy: 900 j.

rozpočtovaný zisk: 300 j.

trvanie zmluvy: 3 roky

priebežná fakturácia, dodržané rozpočtované náklady a výnosy

Účtovná jednotka rozpočtuje:

Položka:	Rok 1	Rok 2		Rok 3	
		jednotlivo	kumulatívne	jednotlivo	kumulatívne
Rozpočtované náklady	180	240	420	180	600
Rozpočtované výnosy	420	420	840	60	900
Rozpočtovaný zisk	240	180	420	-120	300
Skutočné náklady	180	240	420	180	600
Priebežná fakturácia	420	420	840	60	900
Stupeň dokončenia	30 %	40 %	70 %	30 %	100 %
Výnosy podľa stupňa dokončenia	270	360	630	270	900
Úprava výnosov	-150	-60	-210	210	0
Skutočný výsledok hospodárenia	90	120	210	90	300

Účtovanie v 1. roku:

Účtovné prípady	Suma	Účtovanie	
		MD	D
Účtovanie skutočných nákladov	180	5xx	3xx
Priebežná fakturácia	420	311	606
Úprava výnosu	150	606	316

Účtovanie v 2. roku:

Účtovné prípady	Suma	Účtovanie	
		MD	D
Účtovanie skutočných nákladov	240	5xx	3xx
Priebežná fakturácia	420	311	606
Úprava výnosu	60	606	316

Účtovanie v 3. roku:

Účtovné prípady	Suma	Účtovanie	
		MD	D
Účtovanie skutočných nákladov na zákazku	180	5xx	3xx
Priebežná fakturácia	60	311	606
Úprava výnosov	210	316	606

6.2. **Ostatná** výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj (nie priebežný transfer) - § 30d ods. 6 PÚP

Účtovná jednotka (developer) realizuje proces výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj, neuzatvoril žiadnu zmluvu o predaji nehnuteľnosti na začiatku alebo v procese realizácie. Nenastali okolnosti označené vyššie ako priebežný transfer, účtuje teda o výrobnom procese, ktorý sa v účtovníctve zobrazuje na účtoch účtovej skupiny 12 – Zásoby vlastnej výroby a 61 – Zmena stavu zásob vlastnej výroby.

S najväčšou pravdepodobnosťou bude výstavba prebiehať minimálne v priebehu dvoch účtovných období, preto aj ilustrácia účtovania bude na tomto časovom modeli.

Pozemky, na ktorých sa výstavba realizuje, sú klasifikované ako zásoby a účtujeme ich na účte 133 AE – Nehnuteľnosť určená na predaj (§ 30d odsek 7). Primerane zdatný používateľ účtovnej závierky má teda informáciu, že nejde o pozemky, v ktorých má účtovná jednotka uložené voľné finančné prostriedky, ani o vlastné pozemky, na ktorých má vlastné nehnuteľnosti, ale pozemky, ktoré potenciálne budú predmetom predaja v rámci realizácie postavených nehnuteľností.

Počas účtovného obdobia budú v súvislosti s výstavbou vznikajú prvotné náklady rôzneho druhu, od materiálu, energií, práce, externých služieb, poistenia stavby a iné. Všetky priraditeľné náklady (priame, aj nepriame) sa najneskôr ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, budú aktivovať do nedokončenej výroby a súvzťažne účtovať ako zmena stavu nedokončenej výroby. Ocenenie zásob vlastnej výroby je vždy v oceňovacej veličine „vlastné náklady“.

V súlade s požiadavkami PÚP na účtovanie o zásobách vlastnej výroby [§ 43 ods. 3 písm. a) PÚP] sa aj o zásobách vlastnej výroby účtuje priebežne (mesačne, príp. štvrťročne). Ďalším argumentom na priebežné účtovanie o zásobách vlastnej výroby je aj požadovaná štruktúra hlavnej knihy uvedená v § 12 ods. 2 písm. b), podľa ktorej má hlavná kniha obsahovať súhrnné obraty syntetických a analytických účtov v rámci účtovného rozvrhu účtovnej jednotky minimálne za kalendárny mesiac.

Ak sa výstavba ukončí a výrobky (byty, nebytové priestory, garážové státia a iné typy nehnuteľností alebo ich časti) budú pripravené na predaj, nastáva zmena v klasifikácii zásob vlastnej výroby a to z nedokončenej výroby na výrobky.

Reálne tržby za predaj výrobkov budú vznikajú v momente predaja výrobkov, t. j. nehnuteľností konečným kupujúcim.

Všeobecne (zjednodušene) možno účtovanie ilustrovať nasledovne:

Účtovanie o výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj ako o zásobách vlastnej výroby:

Účtovný prípad	Účtovný zápis	
	MD	D
Obstaranie pozemku	133*	321
Vznik nákladov na výstavbu	5xx,343	321, 331, 3xx, 2xx
Aktivácia nákladov (min k súvahovému dňu)	121	611
Dokončenie výstavby		
- zníženie nedokončenej výroby	611	121
- zvýšenie stavu výrobkov	123	613
Prijaté preddavky	221	324, 475
Výnosy z predávanej nehnuteľnosti:		
- fakturované sumy	311	601
- úbytok výrobkov z dôvodu predaja	613	123
Zúčtovanie preddavkov	324,475	311

* V zmysle § 30d ods. 7 sa na účte 133 – Nehnuteľnosť na predaj účtuje aj obstaranie pozemku, na ktorom sa realizuje výstavba nehnuteľnosti s cieľom predaja podľa § 30d ods. 6 PÚP. V ilustrácii účtovania je abstrahované od dane z pridanej hodnoty.

Z praktického hľadiska je veľmi dôležitý systém sledovania nákladov na výstavbu v takom detaile, aby sa následne dalo preukázať „vyskladnenie“ jednotlivých bytov, garážových státí, častí pozemku náležiaciho k jednotlivému bytu a podobne vo vlastných nákladoch. Náklady na výstavbu bytu a garážových státí, prípadne spoločných priestorov sú totiž odlišné a každému bytu náleží iné príslušenstvo. Obdobie predaja nehnuteľností tiež môže trvať viac ako je rok, t. j. nemusia sa všetky súčasti nehnuteľnosti predať v roku dokončenia. Zisk bude vznikať v momente realizácie, t. j. predaja jednotlivých bytových jednotiek, resp. ostatného príslušenstva k bytu, preto je dôležité vedieť kvantifikovať a alokovať náklady. Ich rozpočítanie by malo vychádzať tak z rozlíšenia nákladov (priamych aj nepriamych) na byty, garážové státi a spoločné priestory, ale samozrejme aj podľa výmery jednotlivých priestorov. Táto kategória výpočtov je však v kompetencii manažmentu, nie priamo účtovníka.

6.3. Obstaranie nehnuteľnosti za účelom jej ďalšieho predaja - § 30 ods. 7 PÚP

Podľa obsahovej náplne účtu 133 ide o obstaranie takých nehnuteľností, ktoré sa po vykonaní opráv alebo technického zhodnotenia predajú. Vykonanými opravami, prípadne technickým

zhodnotením sa nehnuteľnosť dostane do stavu spôsobilého na predaj.

Účtovný prípad	Účtovný zápis	
	MD	D
Obstarane nehnuteľnosti na predaj odplatne	133	321
Vykonané opravy/TZ	133,343	32, 2xx
Predaj nehnuteľnosti v predajnej cene	311	607, 343
Vyradenie nehnuteľnosti zo zásob	507	133

PÚP upresňujú, že nejde o predaj nehnuteľnosti v nezmenenom stave.

POROVNANIE §§ 30 a 30d

Z vyššie uvedenej analýzy vyplýva záver, že podstatou § 30 je aplikácia vhodnej metódy stupňa dokončenia na prepočet zmluvných výnosov. Pokiaľ ide o § 30d, aplikácia metódy stupňa dokončenia sa týka iba situácie, ak zhotoviteľ plní podmienky priebežného transferu, nakoľko tieto podmienky znamenajú pre zhotoviteľa obdobnú pozíciu ako je to v § 30.

Odôvodnenie záverov:

- Pri použití princípu účtovania o zákazkovej výrobe sa účtuje úprava výnosov, čím sa upravuje aj dosiahnutý a vykázaný výsledok hospodárenia za dané účtovné obdobie, zároveň takto vstupujú veličiny nákladov, výnosov a výsledku hospodárenia do základu dane z príjmov PO. Vykázaný výsledok hospodárenia v jednotlivých účtovných obdobiach (po príslušných úpravách výnosov), sa v jednotlivých zdaňovacích obdobiach zdaňuje.
- Pri účtovaní nedokončenej výroby sa hodnota výroby kumuluje do aktív počas celej doby výstavby (najskôr nedokončená výroba, po ukončení sú to výrobky), pričom po celú dobu výstavby sa aktiváciou nákladov netvorí žiadny výsledok hospodárenia a teda ani žiadny základ dane. Výsledkový dopad a samotné vykázanie výsledku hospodárenia nastáva až pri realizácii výrobkov (nehnuteľností určených na predaj). Zároveň, počas výstavby, v ktorejkoľvek jej fáze, môže dôjsť k zmene a to v prípade, ak investor nájde kupujúceho aj vo fáze samotnej

výstavby, čo bude mať dopad aj na spôsob účtovania a vykazovania.

- Postup účtovania nehnuteľností určených na predaj je v zásade prevzatím metodológie z interpretácie Výboru pre medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRIC 15) a od roku 2011 dáva základ pre porovnávanie účtovných závierok slovenských účtovných jednotiek v segmente na medzinárodnej úrovni. IFRS 15 – Výnosy zo zmlúv so zákazníkmi účinný od 1. 1. 2018 síce nahradil pôvodné štandardy zaoberajúce sa zákazkovou výrobou (IAS 11 – Dlhodobé zmluvy a IFRIC 15), avšak v oblasti zákazkovej výroby zachováva pôvodnú filozofiu.

Štruktúra a rozsah požadovaných informácií v Poznámkach podľa veľkostných typov účtovných jednotiek (Ú. J.):

INFORMÁCIE V POZNÁMKACH – VEĽKÁ Ú. J.

ÚDAJE, KTORÉ SA ZVEREJŇUJÚ V POZNÁMKACH K ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE V ZMYSLE OPATRENIA MF SR Č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre **veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu**, zmenené a doplnené Opatrením č. MF/19926/2015-74 a č. MF/14770/2017-74

III. 1 o) Informácie o zákazkovej výrobe a o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj:

Informácie k zákazkovej výrobe

Názov položky	Bežné účtovné obdobie	Predchádzajúce účtovné obdobie	Sumár od začiatku ZV do konca bežného účtovného obdobia
Výnosy zo zákazkovej výroby za ÚO	<i>Fakturácia +/- úprava výnosov podľa metódy výpočtu</i>		
Náklady na zákazkovú výrobu za ÚO			
Hrubý zisk/hrubá strata			

Výpočet hodnoty zákazkovej výroby ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka	Bežné účtovné obdobie	Suma od začiatku ZV až do konca bežného ÚO
Vyfakturované čiastky výnosov za vykonanú prácu na zákazkovej výrobe	<i>Skutočne vyfakturované</i>	
Úprava výnosov podľa použitej metódy zistenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby	<i>+/- podľa metódy</i>	
Suma prijatých preddavkov		
Suma zadržanej platby		

Dodatočné informácie o zákazkovej výrobe:

Účtovná jednotka realizovala v účtovnom období zákazkovú výrobu so ziskom. Pri stanovení stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa zvolila metódu pomeru skutočne vynaložených nákladov v účtovnom období k celkovým predpokladaným nákladom na dokončenie zákazky. Vypočítaným percentom upravila zmluvné výnosy a čistú hodnotu zákazky (údaje uvádza v tabuľkách). Účtovná jednotka vykáže sumu prijatých preddavkov a sumu zádržného.

alebo

Účtovná jednotka realizovala v účtovnom období zákazkovú výrobu s rozpočtovanou stratou. Pre vykázanie stratovej zákazky použila kombináciu prepočtu zmluvných výnosov stupňom rozpracovanosti určeného odhadom odpracovaných hodín na celkovom objeme plánovaného času na zákazke a doúčtovala rezervu na stratovú zákazku do výšky celej predpokladanej straty. Sumarizácia potrebných hodín na realizáciu zákazky je internou súčasťou zmluvy o dielo, zákazka je založená na živej práci a teda mzdové náklady tvoria absolútnu väčšinu rozpočtovaných nákladov. Účtovná jednotka prijala dlhodobý preddavok, priebežná fakturácia nie je dohodnutá, zádržné je v danom účtovnom období nerelevantné.

alebo

Účtovná jednotka realizovala zákazkovú výrobu s predpokladaným ziskom. Začiatok realizácie nastal až na konci účtovného obdobia a podiel skutočných nákladov na celkovom objeme rozpočtovaných nákladov nepresiahol 5 %. Účtovná jednotka si vo svojej smernici stanovila percento pre jednotné posudzovanie zákaziek s nízkym stupňom rozpracovanosti ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka, ktoré je vo výške 6 %. Zákazka je vykázaná v súlade s internou smernicou a prepočítaná metódou nulového zisku.

Informácie k zákazkovej výstavbe nehnuteľností:

Názov položky	Bežné účtovné obdobie	Predchádzajúce účtovné obdobie	Sumár od začiatku ZV nehnuteľnosti určenej na predaj až do konca bežného účtovného obdobia
Výnosy zo zákazkovej výstavby nehnuteľností určených na predaj za ÚO	<i>Fakturácia +/- úprava výnosov podľa metódy výpočtu</i>		
Náklady na zákazkovú výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj za ÚO			
Hrubý zisk/hrubá strata			

Výpočet hodnoty zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj ku koncu ÚO	Bežné účtovné obdobie	Suma od začiatku ZV nehnuteľnosti určenej na predaj až do konca bežného ÚO
Vyfakturované čiastky výnosov za vykonanú prácu na zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj	<i>Skutočne vyfakturované</i>	
Úprava výnosov podľa použitej metódy zistenia stupňa dokončenia	<i>+/- podľa metódy</i>	
Suma prijatých preddavkov		
Suma zadržanej platby		

Dodatočné informácie o zákazkovej výstavbe nehnuteľností:

Účtovná jednotka realizovala výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj, začiatok výstavby nastal v účtovnom období, za ktoré sa predkladá táto účtovná závierka. Účtovná jednotka od začiatku výstavby monitoruje záujem na trhu s cieľom nájsť budúceho kupujúceho, ktorého našla a o výstavbe nehnuteľnosti uzatvorila zmluvu. Zmluvné podmienky vyhodnotila vo vzťahu k podmienkam priebežného transferu tak ako ich uvádza § 30d v odsekoch 1 – 5 s pozitívnym výsledkom, t. j. podmienky sú splnené. Následne

prepočítala stupeň dokončenia nehnuteľnosti na základe pomeru skutočných nákladov k celkovým rozpočtovaným a upravila výnosy, ktoré sú uvedené v prehľade.

alebo

Účtovná jednotka realizovala výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj, začiatok výstavby nastal v účtovnom období, za ktoré sa predkladá táto účtovná závierka. Účtovná jednotka od začiatku výstavby monitoruje záujem na trhu s cieľom nájsť budúcich kupujúcich, zároveň však má v úmysle dokončiť výstavbu nehnuteľnosti pod svojou manažérskou kontrolou a po dokončení nehnuteľnosti aj predávať. V zmysle povinností § 30d monitoruje podmienky priebežného transferu, ktoré však neplní a preto výstavbu vykazuje na princípoch účtovania o nedokončenej výrobe. Ú. j. prijala zálohové platby od časti budúcich kupujúcich, ktoré budú predmetom vyúčtovania po ukončení výstavby a predaji jednotlivých nehnuteľností konečným vlastníkom.

Účtovanie o zákazkovej výrobe, alebo výstavbe nehnuteľností určených na predaj sa môže týkať aj malej alebo mikro účtovnej jednotky v zmysle ich veľkostného členenia od 1. januára 2015. Ak teda malá alebo mikro účtovná jednotka má náplň pre tieto dve oblasti, uvedie j informácie v Poznámkach a to v nasledovných častiach:

INFORMÁCIE V POZNÁMKACH – MALÁ Ú. J.

ÚDAJE, KTORÉ SA ZVEREJŇUJÚ V POZNÁMKACH K ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE V ZMYSLE OPATRENIA MF SR č. MF/23378/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre malé účtovné jednotky zmenené a doplnené opatrením MF/19927/2015-74 a č. MF/14774/2017-74

Článok III. Informácie o prijatých postupoch

III.2. Zásady a metódy účtovania (doplnenie informácie o zavedení danej metódy v súvislosti so ZV)

Účtovné zásady a metódy boli účtovnou jednotkou konzistentne aplikované.

Druh zmeny zásady alebo metódy	Dôvod zmeny	Hodnota vplyvu na príslušnú zložku majetku, záväzkov, vlastného imania a výsledku hospodárenia účtovnej jednotky
Metóda stupňa dokončenia	vznik účtovania o ZV	316 – Čistá hodnota zákazky, 606 – Výnosy zo zákazky

III.4 a) Spôsob oceňovania jednotlivých zložiek majetku a záväzkov:

Zákazková výroba		<i>metóda stupňa dokončenia</i>	pomer skutočných nákladov k rozpočtovaným
Zákazková výstavba určená na predaj	nehnutelnosti	<i>napr. vlastné náklady</i>	zásoby vlastnej výroby
alebo			
Zákazková výstavba určená na predaj	nehnutelnosti	<i>metóda stupňa dokončenia</i>	pomer skutočných nákladov k rozpočtovaným

IV. 5 Informácie o výnosoch a nákladoch, ktoré majú výnimočný rozsah alebo výskyt

Výnosy, ktoré majú výnimočný rozsah alebo výskyt	Bežné účtovné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
606 – Výnosy zo zákazky	Podľa skutočnosti	Podľa skutočnosti

Náklady, ktoré majú výnimočný rozsah alebo výskyt	Bežné účtovné obdobie	Bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie
Náklady na zákazkovú výrobu/nehnutelnosti určené na predaj	Podľa skutočnosti	Podľa skutočnosti

INFORMÁCIE V POZNÁMKACH – MIKRO ú. j.

ÚDAJE, KTORÉ SA ZVEREJŇUJÚ V POZNÁMKACH K ÚČTOVNEJ ZÁVIERKE V ZMYSLE OPATRENIA MF SR č. MF/15464/2013-74,

ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre **mikro** účtovné jednotky, zmenené a doplnené Opatrením č. MF/18008/2014-74 a č. MF/14775/2017-74.

Je potrebné posúdiť významnosť a uviesť základné informácie týkajúce sa ZV alebo výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj.

Článok II – Informácie o prijatých postupoch

- II. 2 Spôsob oceňovania jednotlivých zložiek majetku a záväzkov:
- II. 4 Zmeny účtovných zásad a metód:

Článok III – Informácie, ktoré vysvetľujú a dopĺňajú súvahu a výkaz ziskov a strát

Použité materiály / zoznam príloh:

Zákon č. 431/2022 Z. z. o účtovníctve, v znení neskorších predpisov
Opatrenie MF SR č. 202354/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.

Opatrenia MF SR pre jednotlivé veľkostné typy účtovných jednotiek, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie.

Diskutujúci hostia:

Interpretácia bola prekonzultovaná na Ekonomickej univerzite v Bratislave.

Došlo k zhode názorov nasledovne:



Vypracované podľa právneho stavu k 31. 10. 2024

Schválená dňa: 16. decembra 2024

Garant interpretácie: Ing. Mária Cvečková

Podpisy:

Za Slovenskú komoru daňových poradcov

Podpis:

Meno: **Mag. et Mgr. Branislav Kováč**

Funkcia: Viceprezident SKDP

Za Slovenskú komoru audítorov

Podpis:

Meno: **Ing. Milan Mozolák**

Funkcia: prezident SKAU

Za Ekonomickú univerzitu v Bratislave:

Podpis:

Meno: **prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.**

Funkcia: vedúci katedry účtovníctva a audítorstva fakulty
hospodárskej informatiky EUBA