

Usmernenie DR SR k účtovaniu zákazkovej výroby od 1.1.2011

Opatrením MF SR č. MF/25822/2010-74 s účinnosťou od 1. januára 2011, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov, zverejneným vo Finančnom spravodajcovi č. 12/2010 sa menia ustanovenia upravujúce účtovanie zákazkovej výroby (§ 30). Techniky účtovania zákazkovej výroby pri prechode z metód uplatňovaných do 31.12.2010 na metódy uplatňované od 1.1.2011 upravujú prechodné ustanovenia v § 86i.

Opatrením MF SR č. MF/25947/2010-74 s účinnosťou od 1. januára 2011, ktorým sa mení a dopĺňa opatrenie MF SR č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov, zverejneným vo Finančnom spravodajcovi č. 12/2010 sú ustanovené nové vzory výkazov súvah a výkazov ziskov strát, v ktorých sa vykazuje zákazková výroba podľa nových účtov. Na účely uvádzania údajov zákazkovej výroby v poznámkach účtovnej závierky boli upravené ustanovenia prílohy č. 3, časť E a časť F.

Na účely usmernenia sú použité textové skratky:

1. **„Postupy účtovania“** na opatrenie MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.
2. **„Opatrenie k účtovnej závierke“** na opatrenie MF SR č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov.
3. **„Zákon o účtovníctve“** na zákon č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Citácie právnych predpisov sú uvádzané šikmým písmom.

Usmernenie sa člení na okruhy:

1. Vymedzenie zákazkovej výroby
2. Výnosy zo zákazkovej výroby
3. Náklady na zákazkovú výrobu
4. Spájanie a delenie zmlúv na zákazkovú výrobu
5. Účtovanie zhotovenia dodatočného majetku ako samostatná zákazková výroba
6. Rozpočtovanie zmluvných nákladov a zmluvných výnosov, spoľahlivosť odhadu výsledku zákazkovej výroby, metódy určenia zmluvných výnosov, metódy určenia stupňa dokončenia, postup v prípade nemožnosti vykonania spoľahlivého odhadu výsledku zo zákazkovej výroby
7. Účtovné zápisy, technika účtovania zákazkovej výroby
8. Prechodné ustanovenia na účtovanie zákazkovej výroby, ktorá začala pred 1. januárom 2011
9. Uvádzanie údajov o zákazkovej výrobe v poznámkach účtovnej závierky
10. Modelové príklady

1. Vymedzenie zákazkovej výroby od 1.1. 2011
(§ 30 ods. 1 písm. a) Postupov účtovania)

Zákazková výroba je pojem vymedzený na účely účtovania. O zákazkovej výrobe sa účtuje, ak sú splnené podmienky ustanovené v § 30 ods.1 Postupov účtovania. **Cieľom účtovania zákazkovej výroby na rozdiel od účtovania nedokončenej výroby je vykázanie príslušného podielu zisku v jednotlivých účtovných obdobiach už počas trvania zákazkovej výroby.** Účtovaním nedokončenej výroby sa v jednotlivých účtovných obdobiach v priebehu výroby vykonáva účtovanie výnosov vo výške vzniknutých nákladov, čím sa zabezpečuje nulový vplyv na výsledok hospodárenia v priebehu trvania výroby, celý výsledok (zisk, strata) z výroby sa vykáže po dokončení.

Za účelom dosiahnutia daného cieľa je zásadným určenie výšky výnosov v jednotlivých účtovných obdobiach takým spôsobom, aby výsledok hospodárenia vykázaný v konkrétnom účtovnom období zodpovedal podielu na celkovom predpokladanom výsledku hospodárenia zo zákazkovej výroby a to v nadväznosti na vykonané práce počas účtovného obdobia.

§ 30 ods. 1 písm. a) postupov účtovania:

Na účely účtovania zákazkovej výroby u zhotoviteľa sa rozumie zákazkovou výrobou zákazka vznikajúca na základe zmluvy medzi zhotoviteľom a objednávateľom osobitne dohodnutá na zhotovenie majetku alebo kombinácie majetkov, ktoré spolu súvisia alebo sú navzájom závislé vzhľadom na ich dizajn, technológiu, funkciu, účel alebo použitie, pri ktorej objednávateľ určuje hlavné konštrukčné prvky alebo architektonicko-stavebné riešenie, a preto nejde o štandardizovanú výrobu; zákazkovou výrobou sa okrem zhotovenia majetku alebo kombinácie majetkov rozumie aj

- 1. zmluva na poskytovanie služieb, ktoré priamo súvisia so zhotovením majetku alebo kombinácie majetkov, napríklad služby manažérov projektu alebo architektov,*
- 2. zmluva na likvidáciu majetku, obnovu prostredia alebo rekultiváciu životného prostredia po likvidácii majetku, ku ktorému sa táto likvidácia, obnova alebo rekultivácia viaže.*

Zákazková výroba:

- vzniká na **základe zmluvného vzťahu medzi zhotoviteľom a objednávateľom** o zhotovení predmetu zákazkovej výroby. Predmet zákazkovej výroby sa zhotovuje pre konkrétneho objednávateľa,
- objednávateľ má **právo určovať hlavné konštrukčné prvky alebo architektonicko-stavebné riešenie, a to aj také, ktoré zhotoviteľ bežne nerealizuje**, čo je jeden z hlavných rozlišovacích prvkov zákazkovej výroby od výroby štandardizovanej. Podstatným je, že objednávateľ má právo určiť hlavné konštrukčné prvky alebo architektonicko-stavebné riešenie, pričom už nie je dôležité, či objednávateľ toto právo využije (napríklad objednávateľ má právo vybrať si u dodávateľa stavieb výstavbu rodinného domu podľa typizovaného projektu, alebo podľa samostatne zhotoveného špecifického projektu, v oboch prípadoch však dodávateľ účtuje o zákazkovej výrobe),
- výsledkom zákazkovej výroby je **zhotovenie majetku alebo kombinácie majetkov alebo poskytnutie vybraných služieb.**

Predmetom zákazkovej výroby môže byť:

- 1) Zhotovenie hmotného alebo nehmotného majetku podľa požiadaviek objednávateľa**

2) Zhotovenie kombinácie majetkov, ktoré spolu súvisia alebo sú navzájom závislé vzhľadom na ich dizajn, technológiu, funkciu, účel alebo použitie – objednávateľ má možnosť určiť hlavné konštrukčné prvky alebo architektonicko-stavebné riešenie

Príklady zákazkovej výroby majetku a kombinácie majetkov:

- zákazkovou výrobou môžu byť zhotovenia jediného majetku ako je most, budova, priehrada, potrubie, diaľnica, loď, tunel, softvér a iné,
- zákazkovou výrobou môžu byť zhotovenia kombinácií hmotných majetkov, ktoré spolu súvisia alebo sú navzájom závislé vzhľadom na ich dizajn, technológiu, funkciu, účel alebo použitie, ako je rekreačný komplex aquaparku, multifunkčné obchodné centrum, športový komplex zahŕňajúci rôzne športoviská, ubytovacie budovy, budovy pre trénerov, hráčov a i.,
- zákazkovou výrobou môžu byť tiež zhotovenia majetkov ako je turbína vodnej elektrárne, nadstavby, prístavby budov a i.

Zákazková výroba a štandardizovaná výroba

Od zákazkovej výroby na zhotovenie majetku alebo kombinácie majetkov je potrebné rozlíšiť výrobu majetku alebo aj výrobu kombinácie majetkov, ktoré sa zhotovujú v rámci štandardizovanej výroby. Napríklad ak účtovná jednotka vyrába určité typy čerpadiel, aj keď sa už na začiatku zhotovenia začne výroba pre konkrétneho zákazníka, nejde o zákazkovú výrobu, ale o výrobu patriacu do kategórie štandardizovanej výroby, nakoľko objednávateľ má možnosť vybrať si len z bežnej ponuky čerpadiel vyrábaných účtovnou jednotkou.

Zákazková výroba a technické zhodnotenie

Zákazkovou výrobou môže byť i zhotovenie majetku, ktoré nadobúda charakter technického zhodnotenia, typickým príkladom sú prístavby a nadstavby budov.

Zákazková výroba na zhotovenie majetku a subdodávky

V prípade dodávok hlavným dodávateľom (zhotoviteľom) priamo pre objednávateľa je identifikovanie zákazkovej výroby vo vzťahu k určeniu, či ide o zhotovenie majetku jednoznačnejším.

V prípade dodávok subdodávateľom (zhotoviteľom) pre iného dodávateľa (objednávateľa) je nutné rozlišovať, kedy je výsledkom dodávky zhotovenie majetku. Napríklad ak si pri výstavbe vodnej elektrárne generálny zhotoviteľ objedná od iného zhotoviteľa (subdodávateľa) výrobu turbíny a v rámci zadania určí špecifické technické požiadavky (konštrukčné prvky) turbíny, jej zhotovenie sa bude u subdodávateľa považovať za zákazkovú výrobu.

Z uvedeného vyplýva, že za majetok na účely určenia zákazkovej výroby a to najmä v súvislosti so subdodávkami možno považovať nielen majetok, ktorý má svoje samostatné použitie (aj turbína vodnej elektrárne, nie len samotná vodná elektráreň). Pre prax sa necháva priestor pre kvalifikovanie predmetu zhotovovania samotnou účtovnou jednotkou, ktorá určí, či predmetom zhotovovania pre objednávateľa je majetok. Napríklad ak zhotoviteľ dodáva kotol, rozvody kúrenia a aj samotné vykurovacie telesá, môže svoju dodávku kvalifikovať ako zhotovenie vykurovacieho systému. Ak dodávateľ definoval svoju dodávku ako zhotovenie majetku podľa stanovených požiadaviek objednávateľa (architektonické resp. projektové riešenie zadané objednávateľom) a účtoval o zákazkovej výrobe, je možné daný postup akceptovať.

Osobitne vymedzený majetok

V praxi sa vyskytujú prípady, keď činnosťou účtovnej jednotky je zhotovovanie špecifického majetku, napríklad výstavba lode, lietadla. Ide o majetok, ktorý je sám o sebe špecifický, pri jeho

zhotovovaní resp. na zhotovenie jednotlivých súčastí, musí zhotoviteľ zadať vyrobiť špeciálne súčasti, a to konštrukčne špeciálne, architektonicky špeciálne, podľa projektu, napríklad lodná skrutka, navigačný systém. Zhotovenie, t.j. zloženie lode z týchto osobitne konštrukčne vyrobených súčastí sa považuje za zákazkovú výrobu. Výroba takéhoto špecifického majetku je považovaná za zákazkovú výrobu aj keď objednávateľ neurčuje jeho hlavné konštrukčné prvky alebo architektonicko-stavebné riešenie v bežnom zmysle.

3) Poskytnutie služby

Účtovanie o zákazkovej výrobe sa vzťahuje len na **vymedzený okruh služieb** uvedených v § 30 ods. 1 písm. a) a b) Postupov účtovania.

Zákazková výroba vzniká pri poskytovaní služieb vymedzených v § 30 ods. 1 písm. a) bode 1. **Postupov účtovania**, ktoré priamo súvisia so zákazkovou výrobou, sú jej súčasťou, t.j. sú súčasťou vytvárania, zhotovovania predmetu zákazkovej výroby. Vnímajú sa ako služby, ktoré priamo súvisia s realizáciou zhotovenia majetku.

Priamou súvislosťou služby s realizáciou zhotovenia majetku sa rozumie:

- previazanosť služby s realizáciou zhotovovania majetku na zákazkovú výrobu, t.j. dodávanie služby v priebehu realizácie zhotovovania majetku,
- výnosovosť, odmena za dodávané služby je na základe zmluvných ustanovení závislá od úspešnosti realizácie zhotovenia majetku.

Typickými službami tohto charakteru sú služby manažérov projektu. Ďalším príkladom zákazkovej výroby vo vzťahu k typu poskytovaných služieb sú služby architektov, prípadne projektantov, ak:

- konkrétne poskytovanie služieb je vykonávané počas zhotovovania majetku,
- odmeny za služby sú v dôsledku zmluvných ustanovení závislé od úspešného zhotovenia majetku.

O projektových službách, ktoré sú ukončené vypracovaním projektu bez ďalších priamych súvislostí so zhotovovaním majetku, sa účtuje ako o nedokončenej výrobe v súlade s § 17 ods. 5 druhej vety Postupov účtovania.

Zákazková výroba vzniká aj pri poskytovaní služieb vymedzených v § 30 ods. 1 písm. a) bod 2. **postupov účtovania**, t.j. na základe zmlúv na likvidáciu majetku, obnovu prostredia alebo rekultiváciu životného prostredia po likvidácii majetku, ku ktorému sa táto likvidácia, obnova alebo rekultivácia viaže.

Dané zmluvy sú zákazkovou výrobou ak je:

- uzavretá zmluva na likvidáciu majetku,
- uzavretá zmluva alebo zmluvy na likvidáciu majetku spojená so zmluvou s následným zhotovením nového majetku (spájanie zmlúv podľa § 30 ods. 2 Postupov účtovania),
- uzavretá zmluva na likvidáciu majetku a obnovu prostredia alebo rekultiváciu životného prostredia po likvidácii majetku, ku ktorému sa táto likvidácia, obnova alebo rekultivácia viaže.

Služby, ktoré sa neúčtujú ako zákazková výroba

Zákazková výroba sa vo všeobecnosti neuplatňuje pri poskytovaní služieb, okrem služieb vyššie vymedzených. Medzi jednoznačne identifikovateľné služby, ktoré sa neúčtujú ako zákazková výroba

patria služby, ktorých obsahom je samotný výkon práce bez priamej súvislosti s ďalším zhotovovaním predmetu zákazkovej výroby, napríklad služby murárov, obkladačov, natieračov, maliarov a podobne, dodávané samostatne.

K službám, ktoré sa neúčtujú ako zákazková výroba patria i niektoré služby poskytované **v nadväznosti na predaj** majetku (výrobných, tovaru, materiálu). Na služby

- poskytované výrobcom (predaj výrobkov vrátane montáže), alebo predajcom (predaj tovaru vrátane montáže), alebo

- poskytované servisnými organizáciami, ktoré poskytujú nie len samotnú službu, ale zabezpečia pre odberateľa aj príslušný majetok (služba s materiálom)

sa účtovanie o zákazkovej výrobe nevzťahuje.

Opravy vykonávané na majetku objednávateľa predstavujú dodanie služby nespĺňajúcej charakter služby definovaný v § 30 ods. 1 písm. a) bodu 1. a 2. postupov účtovania a preto sa na nich účtovanie zákazkovej výroby nevzťahuje.

2. Výnosy zo zákazkovej výroby

(§ 30 ods. 1 písm. b), c),d),e),f),g Postupov účtovania)

b) zmluvnými výnosmi zákazkovej výroby odhadované výnosy zo zákazkovej výroby dohodnuté v zmluve a zvyčajne stanovené na základe fixnej ceny alebo stanovené ako súčet nákladov na realizáciu zákazkovej výroby a marže, odsúhlasenej odchýlky pôvodne stanovených výnosov, iného nároku zo zákazkovej výroby a stimulačného doplatku,

c) fixnou cenou cena pevne stanovená za zákazkovú výrobu ako celok alebo za jednotku výkonu, ktorá sa zvyšuje alebo znižuje podľa dodatočne dohodnutej zmeny jednej alebo viacerých špecifikácií zákazkovej výroby alebo z dôvodu sankcií,

d) súčtom nákladov na realizáciu zákazkovej výroby a marže cena, pri ktorej má zhotoviteľ nárok na oprávnené náklady alebo inak vymedzené náklady a maržu stanovenú ako percentuálnu časť týchto nákladov alebo ako pevný poplatok,

e) odchýlkou zmena dohodnutej ceny z dôvodu pokynu objednávateľa na zmenu v rozsahu vykonania prác, ktoré ovplyvňujú zmluvné výnosy, a je pravdepodobné schválenie rozsahu a sumy odchýlky objednávateľom, pričom suma zmluvných výnosov sa dá spoľahlivo oceniť,

f) iným nárokom zo zákazkovej výroby suma požadovaná ako náhrada za vzniknuté náklady nezahrnuté do zmluvnej ceny, ak je pravdepodobné, že objednávateľ nárok uzná, pričom uznaná suma objednávateľom sa dá spoľahlivo stanoviť,

g) stimulačným doplatkom dodatočná suma zaplatená objednávateľom alebo v jeho mene zhotoviteľovi, ak sú dosiahnuté alebo prekročené stanovené parametre výkonov tvoriacich predmet zákazkovej výroby a je pravdepodobné ich splnenie alebo prekročenie, pričom suma stimulačného doplatku sa dá spoľahlivo stanoviť.

Zmluvnými výnosmi sú odhadované výnosy zo zákazkovej výroby dohodnuté v zmluve a zvyčajne stanovené na základe

- a) fixnej ceny alebo súčtu nákladov na realizáciu zákazkovej výroby a marže a
- b) odsúhlasených odchýlok pôvodne stanovených výnosov a
- c) iného nároku zo zákazkovej výroby a
- d) stimulačného doplatku.

Fixnou cenou je cena pevne stanovená za zákazkovú výrobu ako celok alebo za jednotku výkonu, ktorá sa zvyšuje alebo znižuje podľa dodatočne dohodnutej zmeny jednej alebo viacerých špecifikácií zákazkovej výroby alebo z dôvodu sankcií.

Súčtom nákladov na realizáciu zákazkovej výroby a marže je cena, pri ktorej má zhotoviteľ nárok na oprávnené náklady alebo inak vymedzené náklady a na maržu stanovenú ako percentuálnu časť týchto nákladov alebo ako pevný poplatok.

Odchýlkou je zmena dohodnutej ceny z dôvodu pokynu objednávateľa na zmenu v rozsahu vykonania prác, ktoré ovplyvňujú zmluvné výnosy, a je pravdepodobné schválenie rozsahu a sumy odchýlky objednávateľom, pričom suma zmluvných výnosov sa dá spoľahlivo oceniť.

Odchýlku iniciuje objednávateľ, pretože mení dohodnutý rámec prác. Následne sa upravuje rozpočet nákladov a výnosov.

Iným nárokom zo zákazkovej výroby je suma požadovaná ako náhrada za vzniknuté náklady nezahrnuté do zmluvnej ceny ak je pravdepodobné, že objednávateľ nárok uzná, pričom uznaná suma objednávateľom sa dá spoľahlivo stanoviť (na základe rokovania s objednávateľom, pri vzniku objektívnych dôvodov, napríklad subdodávateľ sa s výkonom prác omeškal, alebo nastalo zdržanie realizácie v dôsledku zistenia archeologického nález, ktorý vyvolal potrebu zmeny projektu a podobne).

Stimulačným doplatkom dodatočná suma zaplatená zhotoviteľovi objednávateľom, alebo v mene objednávateľa, ak sú dosiahnuté alebo prekročené stanovené parametre výkonov tvoriacich predmet zákazkovej výroby a je pravdepodobné ich splnenie alebo prekročenie, pričom suma stimulačného doplatku sa dá spoľahlivo stanoviť. Najčastejším dôvodom vzniku stimulačného doplatku je predčasné ukončenie zákazkovej výroby.

Prehodnocovanie zmluvných výnosov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka

Zmluvné výnosy predstavujú **predpokladané** výnosy dosiahnuté zo zákazkovej výroby. Sú rozpracované v rozpočte nákladov a výnosov zo zákazkovej výroby. Zmluvné výnosy sa v priebehu zákazkovej výroby môžu meniť a daná zmena výšky zmluvných výnosov sa premieta do rozpočtu nákladov a výnosov zo zákazkovej výroby. Účtovná jednotka má povinnosť ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka prehodnocovať budúce udalosti a na základe výsledku daného prehodnocovania určovať potrebu upraviť sumu rozpočtovaných zmluvných nákladov a výnosov.

Účtovanie zmluvných výnosov v priebehu účtovného obdobia

Suma zmluvných výnosov pripadajúca na príslušné účtovné obdobie

1. **sa účtuje** minimálne raz za účtovné obdobie a to ku dňu, ktorému sa zostavuje účtovná závierka (riadna, mimoriadna ÚZ),
2. **sa účtuje** z dôvodu priebežnej fakturácie za uskutočnené výkony počas účtovného obdobia,
3. **sa môže** účtovať priebehu účtovného obdobia i v inom prípade, napríklad z dôvodu zostavenia informatívnej účtovnej závierky.

Priebežná fakturácia počas účtovného obdobia:

Na základe dohody medzi zhotoviteľom a objednávateľom zhotoviteľ môže požadovať od objednávateľa preddavkové platby. Prijaté preddavkové platby sa v priebehu účtovného obdobia účtujú podľa § 30 ods. 11 Postupov účtovania (na ťarchu účtov 221 alebo 211, v prospech účtov 324 alebo 475, podľa ich charakteru). Ide o platby požadované za realizované práce na zákazkovej výrobe, pričom výška takýchto platieb osciluje okolo hodnoty výnosov určenej metódou stupňa dokončenia zákazkovej výroby. V niektorých prípadoch však zhotoviteľ prijíma platby, ktoré sú podstatne vyššie

ako výnosy určené metódou stupňa dokončenia zákazkovej výroby, t.j. nezodpovedajú hodnote nedokončeného predmetu zákazkovej výroby.

Sumy požadované za vykonanú prácu na zákazkovej výrobe formou priebežnej fakturácie sa účtujú na ľarchu účtu 311 – Odberatelia so súvzťažným zápisom v prospech účtu 606 – Výnosy zo zákazky.

Preddavkové platby, ktoré prijímateľ prijal pred vykonaním príslušnej práce musia byť vykázané v účtovnej závierke na účte 324 – Prijaté preddavky alebo 475 – Dlhodobé prijaté preddavky. Z uvedeného dôvodu sa najneskôr ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka musí preveriť, či suma výnosov účtovaná na účte 606 – Výnosy zo zákazky za zákazkovú výrobu nie je vyššia ako hodnota výnosov určená metódou stupňa dokončenia zákazkovej výroby. Ak uvedená situácia nastane, suma výnosov prevyšujúca výnosy určené podľa stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa účtuje:

- na ľarchu účtu 606 – Výnosy zo zákazky so súvzťažným zápisom v prospech účtu 316 - Čistá hodnota zákazky.

Príklad - určenie (odhadu celkových) zmluvných výnosov počas trvania zákazky:

Účtovná jednotka má uzavretú zmluvu spĺňajúcu podmienky podľa § 30 ods. 1 Postupov účtovania, pričom v zmluve sú dohodnuté výnosy na základe fixnej ceny vo výške 12 000 jednotiek. Zhotovenie majetku bude trvať 3 roky. V druhom roku bola objednávateľom akceptovaná odchýlka v dohodnutom plnení, ktorá mala za následok zvýšenie dohodnutej ceny o 400 jednotiek. V treťom roku zhotoviteľ určil, že splnenie podmienok stanovených v zmluve pre získanie stimulačného doplatku vo výške 200 jednotiek je vysoko pravdepodobné a spoľahlivo oceníteľné. Zhotoviteľ bude postupovať pri určení (odhadu celkových) zmluvných výnosov v jednotlivých rokoch takto:

Rozpočet výnosov

Zmluvné výnosy	1. rok	2.rok	3.rok
Dohodnutá cena	12 000	12 000	12 000
Odchýlka		400	400
Iný nárok			
Stimulačný doplatok			200
Zmluvné výnosy	12 000	12 400	12 600

3. Ustanovenia definujúce pojmy vzťahujúce sa k určeniu nákladov zo zákazky

(§ 30 ods. 1 písm. h),i),j),k),l),m) Postupov účtovania)

h) zmluvnými nákladmi sú predpokladané náklady, ktoré sa dajú priradiť k zákazkovej výrobe odo dňa zabezpečenia zmluvy až po jej úplné splnenie, pričom sa delia na priame náklady na zákazkovú výrobu, nepriame náklady, ktoré sa vo všeobecnosti dajú priradiť k zákazkovej výrobe a ostatné náklady, ktoré možno požadovať na preplatenie od objednávateľa na základe podmienok zmluvy,

i) priamymi nákladmi náklady priamo sa vzťahujúce na zákazkovú výrobu, ktoré boli zákazkovou výrobou vyvolané v rozsahu, v akom sa vzťahujú k jej realizácii, predovšetkým náklady na spotrebovaný materiál, prácu, odpisy dlhodobého majetku, na nájom strojov a zariadení, na dizajn a technickú pomoc, úroky z úverov, odhadované náklady na odstraňovanie väd a záručnú opravu; tieto náklady môžu byť znížené o výnosy, ktoré nie sú zahrnuté do zmluvných výnosov, napríklad výnosy z nadbytočného materiálu,

j) nepriamymi nákladmi náklady, ktoré súvisia so všeobecnými činnosťami spojenými so zákazkovou výrobou a dajú sa priradiť k zákazkovej výrobe, napríklad náklady na poistenie, náklady na dizajn a technickú pomoc, režijné náklady a ostatné nepriame náklady, pričom tieto náklady sa priradujú pomocou metód, ktoré sú systematické, racionálne vyjadrujú vzťah medzi týmito nákladmi a zákazkovou výrobou a sú aplikované rovnakým spôsobom na všetky

náklady, ktoré majú podobný charakter,

k) ostatnými nákladmi, ktoré možno požadovať na preplatenie od objednávateľa náklady neuvedené v písmenách i) a j), ale sú dohodnuté v zmluvných podmienkach, napríklad niektoré náklady na všeobecnú administratívu, náklady na vývoj,

l) nákladmi, ktoré sa nedajú priradiť ku zákazkovej výrobe náklady, ktoré nesúvisia so zákazkovou výrobou alebo nemôžu byť priradené k zákazkovej výrobe, napríklad ostatné náklady, ktorých preplatenie nie je v zmluve dohodnuté, odbytové náklady, odpisy nečinných strojov a zariadení, ktoré sa nepoužívajú pri konkrétnej zákazkovej výrobe,

m) nákladmi na zabezpečenie zmluvy náklady samostatne identifikovateľné a spoľahlivo ocenené na zabezpečenie zmluvy, ak je dostatočne pravdepodobné podpísanie zmluvy.

Zmluvnými nákladmi sú **predpokladané** náklady, ktoré sa dajú priradiť k zákazkovej výrobe odo dňa zabezpečenia zmluvy až po jej úplné splnenie, delia sa na:

- a) priame náklady,
- b) nepriame náklady,
- c) ostatné náklady.

Priamymi nákladmi sú náklady, ktoré priamo súvisia s danou zákazkovou výrobou, napríklad spotreba materiálu, priame mzdy, odpisy strojov a zariadení, nájom strojov, náklady na dizajn a technickú asistenciu, odhadované náklady na odstraňovanie vád a na záručné opravy, úroky z úverov, nároky tretích strán. Na výpočet priamych nákladov vplývajú výnosy dosiahnuté z predaja nadbytočného materiálu.

Nepriamymi nákladmi sú náklady, ktoré súvisia so všeobecnými činnosťami spojenými so zákazkovou výrobou a dajú sa priradiť k zákazkovej výrobe, napríklad náklady na poistenie, náklady na dizajn a technickú pomoc, režijné náklady a ostatné nepriame náklady, pričom tieto náklady sa priradujú pomocou metód, ktoré sú systematické, racionálne vyjadrujú vzťah medzi týmito nákladmi a zákazkovou výrobou a sú aplikované rovnakým spôsobom na všetky náklady, ktoré majú podobný charakter.

Ostatnými nákladmi, ktoré možno požadovať na preplatenie od objednávateľa na základe dohodnutých zmluvných podmienok, napríklad niektoré náklady na všeobecnú administratívu, náklady na vývoj.

Samotné postupy účtovania vymedzujú náklady, ktoré sa nedajú priradiť k zákazkovej výrobe, pretože so zákazkovou výrobou nesúvisia alebo nemôžu byť k zákazkovej výrobe priradené. Ide napríklad o ostatné náklady, ktorých preplatenie nie je v zmluve dohodnuté, odbytové náklady, odpisy nečinných strojov a zariadení, ktoré sa nepoužívajú pri konkrétnej zákazkovej výrobe.

Stanovenie začiatku účtovania zákazkovej výroby

Zmluvné náklady a zmluvné výnosy priraditeľné ku konkrétnej zákazkovej výrobe sa účtujú ako vzniknuté náklady, prípadne výnosy **odo dňa zabezpečenia zmluvy do úplného splnenia zmluvných podmienok.**

Deň zabezpečenia zmluvy nie je v Postupoch účtovania vymedzený. V zásade ide o deň, keď je dostatočne pravdepodobné, že zmluva na realizáciu zákazkovej výroby bude podpísaná. Odo dňa zabezpečenia zmluvy sa začína účtovať o nákladoch na zákazkovú výrobu. Napríklad môže ísť o výber v rámci verejného obstarávania, pričom pre vybranú účtovnú jednotku nevznikajú iné prekážky a je dostatočne pravdepodobné, že zmluva podpísaná bude. Dôležitým prvkom pre určenie momentu začatia účtovania o nákladoch na zákazkovú výrobu je skutočnosť, že tieto náklady sú samostatne identifikovateľné a spoľahlivo oceniteľné. Náklady vzniknuté pred zabezpečením zmluvy, napríklad náklady na prihlásenie sa do verejnej súťaže, sa účtujú do nákladov bežného účtovného obdobia a nie sú súčasťou zmluvných nákladov.

Príklad – určenie (odhadu celkových) zmluvných nákladov počas trvania zákazky

V rozpočte nákladov sa v prvom roku predpokladali zmluvné náklady vo výške 10 000 jednotiek. Už na konci prvého roka po prehodnotení vzniknutých nákladov sa zmenil odhad predpokladaných celkových nákladov na 10 500 jednotiek. V druhom roku zákazkovej výroby bola schválená s objednávateľom odchýlka v dohodnutom plnení, na základe ktorej sa aj predpokladané zmluvné náklady zvýšili o 700 jednotiek, na 11 200 jednotiek. V treťom roku zákazkovej výroby sa zmluvné náklady oproti odhadu v druhom roku nemenili.

Rozpočet nákladov

Zmluvné náklady	1. rok	2. rok	3. rok
Skutočné zmluvné náklady za účtovné obdobie	2 500	4 000	4 700
Kumulatívne skutočné zmluvné náklady	2 500	6 500	11 200
Predpokladané zmluvné náklady na dokončenie	8 000	4 700	0
Zmluvné náklady	10 500	11 200	11 200

4. Ustanovenia definujúce spájanie a rozdeľovanie zákaziek

(§ 30 ods. 2 a ods. 3 Postupov účtovania)

(2) *V účtovníctve zhotoviteľa sa ako jedna zákazková výroba účtuje skupina zmlúv s jedným objednávateľom alebo niekoľkými objednávateľmi, ak sú súčasne splnené tieto podmienky:*

- a) skupina zmlúv a ich podmienky sa dohadujú ako jeden celok,*
- b) skupina zmlúv vzájomne úzko súvisí tak, že sú súčasťou jedného projektu a majú spoločnú maržu,*
- c) zmluvy sa vykonávajú súbežne alebo na seba postupne nadväzujú.*

(3) *V účtovníctve zhotoviteľa, ak sa v jednej zmluve dohodlo zhotovenie viacerých majetkov, sa účtuje o zhotovení jednotlivého majetku tvoriaceho predmet zmluvy ako o samostatnej zákazkovej výrobe, ak sú súčasne splnené tieto podmienky:*

- a) pre jednotlivý majetok sa predložili samostatné ponuky,*
- b) jednotlivý majetok bol predmetom samostatného rokovania a zhotoviteľ a objednávateľ mali možnosť prijať alebo odmietnuť tú časť zmluvy, ktorá sa vzťahuje na jednotlivý majetok,*
- c) ku jednotlivému majetku možno identifikovať zmluvné náklady a zmluvné výnosy.*

Spájanie zmlúv a následné účtovanie o spojených zmluvách ako o jednej zákazke upravujú ustanovenia § 30 ods. 2 Postupov účtovania. Podmienka spoločnej marže musí byť splnená, ak sú výnosy dohodnuté v zmluve určené súčtom nákladov na realizáciu zákazkovej výroby a marže.

Rozdeľovanie zmlúv a následné účtovanie ako o viacerých zmluvách upravujú ustanovenia § 30 ods. 3 Postupov účtovania.

5. Ustanovenia definujúce prípady účtovania zhotovenia dodatočného majetku ako samostatnej zákazkovej výroby

(§ 30 ods. 4 Postupov účtovania)

(4) *V účtovníctve zhotoviteľa sa zhotovenie dodatočného majetku účtuje ako o samostatnej zákazkovej výrobe, ak*

a) majetok sa podstatne líši v dizajne, technológii alebo funkcii od majetku obsiahnutého v pôvodnej zmluve alebo

b) cena zhotovenia dodatočného majetku sa dohodne bez ohľadu na pôvodnú zmluvnú cenu.

Zhotovenie dodatočného majetku sa účtuje ako samostatná zákazková výroba pri splnení aj jednej z dvoch uvedených podmienok.

6. Ustanovenia definujúce rozpočtovanie, spoľahlivosť odhadu výsledku zákazky, metódy určenia zmluvných výnosov, metódy určenia stupňa dokončenia, postup v prípade nemožnosti vykonania spoľahlivého odhadu výsledku zo zákazky

(§ 30 ods. 5, § 30 ods. 6, 7, 8, 9, 10 Postupov účtovania)

(5) *Na účely účtovania zákazkovej výroby sa používa rozpočtovanie zmluvných nákladov a zmluvných výnosov. V priebehu zákazkovej výroby sa suma rozpočtovaných zmluvných nákladov a rozpočtovaných zmluvných výnosov prehodnocuje a upravuje na základe prehodnotenia budúcich udalostí a zníženia alebo odstránenia neistoty. Zmena rozpočtovaných zmluvných nákladov a rozpočtovaných zmluvných výnosov sa účtuje do nákladov alebo výnosov účtovného obdobia, v ktorom bola uskutočnená.*

(6) *Na účely účtovania zákazkovej výroby, pri ktorej sa dá výsledok zákazkovej výroby spoľahlivo odhadnúť, sa zmluvné výnosy a zmluvné náklady pripadajúce na účtovné obdobie účtujú ako náklady a výnosy **metódou stupňa dokončenia**. Pri účtovaní zmluvných výnosov podľa metódy stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa zmluvné výnosy priradujú k už vynaloženým zmluvným nákladom, ktoré sa vynaložili na dosiahnutie stupňa dokončenia zákazkovej výroby. Metóda stupňa dokončenia sa uskutočňuje kumulatívne v každom účtovnom období na základe aktuálneho rozpočtu zmluvných nákladov a zmluvných výnosov.*

(7) *Pri účtovaní výnosov s fixnou cenou sa dá výsledok zákazkovej výroby spoľahlivo oceniť, ak sú súčasne splnené tieto podmienky:*

a) celkové zmluvné výnosy sa môžu spoľahlivo stanoviť,

b) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené so zmluvou,

c) náklady na dokončenie zákazkovej výroby, ako aj stupeň dokončenia zákazkovej výroby sa môže spoľahlivo určiť ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka,

d) zmluvné náklady sa môžu identifikovať a spoľahlivo oceniť tak, že sa môžu porovnať skutočne vynaložené náklady s predpokladanými nákladmi stanovenými v rozpočte.

(8) Pri účtovaní zmluvných výnosov stanovených ako súčet nákladov na realizáciu zákazkovej výroby a marže sa dá výsledok zákazkovej výroby spoľahlivo odhadnúť, ak :

- a) je pravdepodobné, že do účtovnej jednotky budú plynúť ekonomické úžitky spojené so zmluvou a
- b) zmluvné náklady sa môžu identifikovať a spoľahlivo stanoviť.

(9) Pri účtovaní podľa metódy stupňa dokončenia zákazkovej výroby, pri ktorej sa stupeň dokončenia zákazkovej výroby zisťuje podľa nákladov skutočne vynaložených na zákazkovú výrobu, sa do výpočtu zahŕňajú len tie náklady, ktoré zodpovedajú už vykonanej práci.

Metóda stupňa dokončenia sa určuje napríklad ako

- a) pomer skutočne už vynaložených nákladov na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu,
- b) zistenie stavu vykonanej práce, napríklad pomocou odpracovaných hodín, ukončených operácií, alebo
- c) dokončenie pomernej fyzickej časti zmluvnej práce.

(10) Ak výsledok zákazkovej výroby ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa nemôže spoľahlivo odhadnúť, účtujú sa zmluvné výnosy v sume vynaložených zmluvných nákladov v danom účtovnom období, pri ktorých je pravdepodobné, že budú preplatené (ďalej len „metóda nulového zisku“). Možnosť spoľahlivého odhadu výsledku zákazkovej výroby sa prehodnocuje vždy ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka.

V zmysle ustanovení § 30 ods. 5 – 10 Postupov účtovania zhotoviteľ vykonáva:

- **rozpočtovanie zmluvných nákladov a zmluvných výnosov.** V priebehu zákazkovej výroby sa kontroluje a v prípade potreby mení odhad zmluvných výnosov a zmluvných nákladov. Samotná zmena odhadu neznamena, že celkový výsledok zákazkovej výroby nemôže byť odhadnutý spoľahlivo.

- **výber metódy určenia zmluvných výnosov** podľa spoľahlivosti ocenenia a očakávaného výsledku zo zmluvy uvádzame v schéme:

Situácia: →	Výsledok zákazkovej výroby sa môže spoľahlivo oceniť a ide o ziskové zmluvy (§ 30 ods. 6 PÚ)	Výsledok zákazkovej výroby sa môže spoľahlivo oceniť a ide o stratové zmluvy (§ 30 ods. 6, 13,14 PÚ)	Výsledok zákazkovej výroby sa nemôže spoľahlivo oceniť (§ 30 ods. 10 PÚ)
Výber metódy →	Metóda stupňa dokončenia. VH ovplyvní pomerná časť Zisku.	Metóda stupňa dokončenia v kombinácii s tvorbou rezervy. Strata zo zákazky ovplyvní VH okamžite.	Metóda nulového zisku. Výnosy v sume vynaložených zmluvných nákladov v danom účtovnom období, pri ktorých je pravdepodobné, že budú preplatené

PÚ – Postupy účtovania, VH – Výsledok hospodárenia

- **výber metódy určenia stupňa dokončenia** pri použití určenia zmluvných výnosov metódou stupňa dokončenia:

- pomer skutočne už vynaložených nákladov a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu
- zistenie stavu vykonanej práce, napríklad pomocou odpracovaných hodín, ukončených operácií
- dokončenie pomernej fyzickej časti zmluvnej práce

- **primárne uplatňovanie metódy stupňa dokončenia** pri určení zmluvných výnosov. Vychádza sa z predpokladu, že situácia nemožnosti spoľahlivého výsledku zákazkovej výroby nastáva len výnimočne. Uplatnenie určenia zmluvných výnosov metódou nulového zisku sa potom uplatňuje rovnako výnimočne.

- **účtovanie zmeny rozpočtovaných zmluvných nákladov a rozpočtovaných zmluvných výnosov** do nákladov a výnosov účtovného obdobia, v ktorom bola zmena uskutočnená

- **kumulatívne uskutočňovanie metódy stupňa dokončenia** v každom účtovnom období na základe aktuálneho rozpočtu zmluvných nákladov a zmluvných výnosov

7. Ustanovenia definujúce účtovné zápisy účtovania o zákazkovej výrobe

(§ 30 ods. 11 – 14 Postupov účtovania)

(11) Zhotoviteľom požadované sumy za vykonanú prácu na zákazkovej výrobe, napríklad na základe vystaveného účtovného dokladu, sa účtujú na ľarchu účtu 311 – Odberatelia so súvzťažným zápisom v prospech účtu 606 – Výnosy zo zákazky. Preddavky, ktoré zhotoviteľ prijal pred vykonaním príslušnej práce sa účtujú v prospech účtu 324 – Prijaté preddavky alebo v prospech účtu 475 – Dlhodobé prijaté preddavky.

(12) Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa doúčtuje rozdiel medzi doteraz požadovanými platbami za plnenie na zákazkovej výrobe a hodnotou zákazkovej výroby podľa metódy stupňa dokončenia alebo podľa metódy nulového zisku na účet 316 – Čistá hodnota zákazky s súvzťažným zápisom na účet 606 – Výnosy zo zákazky.

(13) Ak sa ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka predpokladá, že zmluvné náklady prevýšia zmluvné výnosy, účtuje sa odhad očakávanej straty zo zákazkovej výroby ako rezerva na stratu zo zákazkovej výroby. Výška očakávanej straty je určená bez ohľadu na to, či sa začala práca na zákazkovej výrobe, na stupeň dokončenia zákazkovej výroby alebo na výšku ziskov, ktorých vznik sa očakáva z iných zmlúv, ku ktorým sa neprístupuje ako k jednej zákazkovej výrobe.

(14) Očakávaná strata zo zákazkovej výroby môže byť identifikovaná, ak sa výsledok zo zákazkovej výroby môže spoľahlivo odhadnúť. Rezerva na stratu zo zákazkovej výroby sa účtuje na ľarchu osobitne vytvoreného analytického účtu k účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť so súvzťažným zápisom v prospech osobitne vytvoreného analytického účtu k účtu 316 – Čistá hodnota zákazky. V účtovnom období, v ktorom už nie je pravdepodobná strata zo zákazkovej výroby alebo je pravdepodobné zníženie straty zo zákazkovej výroby alebo zúčtovanie straty, sa účtuje na ľarchu účtu 316 – Čistá hodnota zákazky so súvzťažným zápisom v prospech účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť.

Účtovanie o zákazkovej výrobe v prehľade:

Účtovný prípad	Účtovný zápis	
	MD	D
Prijaté preddavky	221	324,475
Vznik nákladov	5xx,343	321,331 a iné
Nárokované (fakturované) sumy	311	606,343
K súvahovému dňu:		
- záporný rozdiel medzi nárokovanými sumami a hodnotou	316	606

určenou podľa metódy stupňa dokončenia alebo metódy nulového zisku		
alebo - kladný rozdiel medzi nárokovanými sumami a hodnotou určenou podľa metódy stupňa dokončenia alebo metódy nulového zisku	606	316
Zúčtovanie preddavkov	324,475	311
Zádržné	311A	311

8. Prechodné ustanovenia k uplatňovaniu § 30 v znení účinnom od 1.1.2011

(§ 86i ods. 1 Postupov účtovania)

Na účely prechodu účtovania zákazkovej výroby podľa § 30, sa k 1.januáru 2011 preúčtuje

- a) zostatok účtu 385 – Príjmy budúcich období vzťahujúce sa na rozpracovanú zákazkovú výrobu na ťarchu účtu 316 – Čistá hodnota zákazky,*
- b) zostatok účtu 384 – Výnosy budúcich období vzťahujúce sa na rozpracovanú zákazkovú výrobu v prospech účtu 316 – Čistá hodnota zákazky,*
- c) vytvorená opravná položka k zákazkovej výrobe v prospech účtu 316 – čistá hodnota zákazky,*
- d) vytvorená rezerva na zákazkovú výrobu v prospech účtu 316 – Čistá hodnota zákazky*
- e) hodnota na účtoch účtovej skupiny 12 – Zásoby vlastnej výroby na ťarchu účtu 316 – Čistá hodnota zákazky.*

Prechodné ustanovenia k účtovaniu zákazkovej výroby zabezpečujú, že zmluvy, ktoré boli považované aj pred 1.1.2011 za zákazkovú výrobu, budú naďalej účtované ako zákazková výroba (s vplyvom na výsledok hospodárenia určeným rovnakými metódami, ako pred 1.1.2011).

Zmluvy, ktoré boli uzavreté pred 1.1.2011, ale za zákazkovú výrobu sú považované až v zmysle ustanovení účinných od 1.1.2011, nebudú účtované ako zákazková výroba, doučtujú sa spôsobom vyplývajúcim z Postupov účtovania pred 1.1.2011.

Zmluvy uzavreté od 1.1.2011 sa analyzujú a účtujú podľa ustanovení § 30 Postupov účtovania v znení platnom od 1.1.2011.

9. Zverejňovanie informácií v poznámkach

(Opatrenie č. 4455/2003-92 v znení neskorších predpisov, časť E, časť F)

V zmysle Opatrenia pre zostavenie účtovnej závierky, prílohy č. 3 sa:

- **v časti E o použitých účtovných zásadách a účtovných metódach** sa uvádzajú informácie podľa písm. c) bodu 11 o spôsobe oceňovania jednotlivých zložiek majetku a záväzkov v členení na zákazkovú výrobu a zákazkovú výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj. Vzhľadom na to, že u oboch menovaných zložiek majetku sa používajú rovnaké postupy účtovania a v rámci majetku sa účtuje o pohľadávke aj (okrem účtu 311-Odberatelia) na účte 316 – Čistá hodnota zákazky, je nutné dodržiavať postupy účtovania, ktoré v § 30d ods. 4 ustanovujú používanie účtu 316 s použitím vytvoreného osobitného analytického účtu.

- v časti F písm. q) o údajoch vykázaných na strane aktív súvahy uvádzajú informácie o zákazkovej výrobe a zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj, a to v členení na:

1. všeobecné údaje, pričom sa uvádza

1a. hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby a zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch,

1b. metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby a zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj vykázaných v bežnom účtovnom období,

1c. metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby a zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj,

1d. opis spôsobu, na základe ktorého účtovná jednotka zhotovujúca nehnuteľnosť určenú na predaj usúdila, že počas výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj dochádza k priebežnému transferu; pri posudzovaní priebežného transferu sa zohľadňuje jednotlivo a aj spoločne existencia najmä týchto indikátorov:

1da. výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj sa uskutočňuje na pozemku vo vlastníctve objednávateľa,

1db. objednávateľovi nevzniká nárok na odstúpenie od zmluvy s právom vrátenia peňažných prostriedkov,

1dc. pri nedokončení dohodnutej výstavby zhotoviteľom nehnuteľnosť zostáva objednávateľovi,

1dd. zmluva oprávňuje objednávateľa zmeniť zhotoviteľa s prípadnou sankciou a nájsť si iného zhotoviteľa na dokončenie nehnuteľnosti,

2. údaje o zákazkovej výrobe a zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj, ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, neboli ukončené, pričom sa uvádza

2a. celková suma vynaložených nákladov a vykázaných ziskov znížená o vykázané straty ku dňu, ktorému sa zostavuje účtovná závierka,

2b. suma prijatých preddavkov,

2c. suma zadržanej platby.

V poznámkach sa vo vzťahu k zákazkovej výrobe:

Podľa časti E písm. c) bodu 11 o použitých účtovných zásadách a účtovných metódach o spôsobe oceňovania jednotlivých zložiek majetku a záväzkov zo zákazkovej výroby sa zverejňujú informácie:

- druh majetku a záväzkov vykázaný zo zákazky (311,316,32x)
- ocenenie vykázaného majetku a záväzkov zo zákazky:
 - pohľadávky alebo záväzky vykázané ako čistá hodnota zákazky sú určené v súvislosti so stanovením výnosov na základe fixnej ceny a metódy stupňa dokončenia, metóda stupňa dokončenia je určená pomerom skutočne už vynaložených nákladov a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu, alebo
 - pohľadávky voči odberateľom sú ocenené v menovitej hodnote,
 - záväzky voči dodávateľom sú ocenené v menovitej hodnote

Podľa časti F písm. q) bodu 1. a 2. sa zverejňujú informácie:

- suma výnosov zo zákazky vykázaná ako výnos za obdobie,
- metóda použitá pre určenie výnosov,
- metóda použitá pre určenie stupňa dokončenia,

- **pre nedokončenú zákazku**
- suma doposiaľ vynaložených nákladov, sumu vykázaných ziskov zníženú o vykázané straty
- suma prijatých preddavkov
- suma zadržaných platieb

10. Komplexné príklady

PRÍKLAD č. 1

(Zisková zákazková výroba v priebehu ktorej skutočné náklady a výnosy sú zhodné s rozpočtovanými zmluvnými nákladmi a zmluvnými výnosmi, priebežná fakturácia sa nevykonávala, zhotoviteľ je platiteľom DPH)

Zhotoviteľ má uzatvorenú zmluvu, v ktorej si objednávateľ objednal zhotovenie nehnuteľnosti. Objednávateľ určuje hlavné architektonicko – stavebné riešenie nehnuteľnosti. Na základe splnených podmienok na účtovanie zákazkovej výroby zhotoviteľ vypracoval rozpočet zmluvných nákladov a zmluvných výnosov. Rozpočtované sú náklady vo výške 10 000 jednotiek a rozpočtované sú výnosy stanovené na základe fixnej ceny vo výške 12 000 jednotiek. Výstavba nehnuteľnosti trvá tri roky, pričom rozpočtované náklady a rozpočtované výnosy boli dodržané. V zmluve je dohodnutá úhrada fixnej ceny v treťom roku po odovzdaní nehnuteľnosti.

Rozpočet nákladov

Náklady:	1. rok	2. rok	3. rok
Skutočné zmluvné náklady za účtovné obdobie	2 500	5 000	2 500
Kumulatívne náklady od začiatku ZV	2 500	7 500	10 000
Predpokladané náklady na dokončenie ZV od konca daného roka	7500	2 500	0
Celkové odhadované zmluvné náklady na ZV	10 000	10 000	10 000

Stanovenie výnosov, nákladov a zisku zo zákazkovej výroby

Účtovná jednotka určuje stupeň dokončenia metódou, pri ktorej sa dávajú do pomeru skutočne už vynaložené náklady na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtované zmluvné náklady na zákazkovú výrobu.

Výpočet stupňa dokončenia

Rok	Výpočet	Stupeň dokončenia
1	2 500 / 10 000	25 %
2.	7 500 / 10 000	75 %
3	10 000 / 10 000	100 %

Výpočet výnosov bežného účtovného obdobia podľa stupňa dokončenia

Rok	Výpočet	Výnosy účtovného obdobia podľa stupňa dokončenia
1	12000 x 0,25 (3 000)	3 000
2.	12000 x 0,75 (9 000)	9 000 - 3 000 = 6 000
3	12000 x 1 (12 000)	12 000 - 9 000 = 3 000

Výnosy, náklady a zisk zo zákazkovej výroby

	Dosiahnuté náklady a výnosy ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka (kumulatívne)	Výnosy a náklady za bežné účtovné obdobie	Dosiahnuté náklady a výnosy ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie (kumulatívne)
1. rok			
Zmluvné výnosy podľa stupňa dokončenia	3 000	3 000	
Skutočne vzniknuté zmluvné náklady	2 500	2 500	
Zisk	500	500	
2. rok			
Zmluvné výnosy podľa stupňa dokončenia	9 000	6 000	3 000
Skutočne vzniknuté zmluvné náklady	7 500	5 000	2 500
Zisk	1 500	1 000	500
3. rok			
Zmluvné výnosy podľa stupňa dokončenia	12 000	3 000	9 000
Skutočne vzniknuté zmluvné náklady	10 000	2 500	7 500
Zisk	2 000	500	1 500

Účtovné prípady v jednotlivých účtovných obdobiach

P.č.	Účtovný prípad	Suma	MD	D
1. rok				
1.	Skutočne vzniknuté náklady v prvom účtovnom období	3 000 2 500 500	5xx 343	3xx
2.	Výnosy prvého účtovného obdobia podľa stupňa dokončenia	3 000	316	606
2. rok				
3.	Skutočne vzniknuté náklady na ZV vzniknuté v druhom účtovnom období	6 000 5 000 1 000	5xx 343	3xx
4.	Výnosy druhého účtovného obdobia podľa stupňa dokončenia	6 000	316	606
3. rok				
5.	Skutočne vzniknuté náklady na ZV v treťom účtovnom období	3 000 2 500 500	5xx 343	3xx
6.	Fakturácia nároku za zhotovenie	14 400	311	

	nehnutelnosti	12 000		606
		2 400		343
7.	Rozdiel výnosov podľa stupňa dokončenia a fakturácie za zhotovenie nehnuteľnosti	9 000	606	316

Vykazovanie v účtovnej závierke:

Výkaz ziskov a strát	1. rok	2. rok	3. rok
Výnosy	3 000	6 000	3 000
Náklady na zákazku	2 500	5 000	2 500
Zisk	500	1 000	500

Súvaha	1. rok	2. rok	3. rok
Majetok			
Pohľadávky (311)			14 400
Bankové účty (221)			
Nároky vyplývajúce zo ZV (316)	3 000	9 000	
DPH nárok (343)	500	1 500	
Majetok celkom	3 500	10 500	14 400
Závazky vyplývajúce zo ZV (316A)	0	0	0
Závazky (3xx)	3 000	9 000	12 000
DPH povinnosť (343)			400
Vlastný kapitál			
Výsledok hosp. za účtovné obdobie	500	1 000	500
Nerozdelený zisk/strata		500	1 500
Závazky a vlastný kapitál celkom	3 500	10 500	14 400

Údaje v poznámkach účtovnej závierky k zákazkovej výrobe:

1. ROK

Podľa časti E

I. Majetok a záväzky vykázané zo zákazky

- Pohľadávky voči odberateľom na účte 311 neboli vykázané, priebežná fakturácia sa nevykonávala
- Čistá hodnota zákazky bola vykázaná vo forme pohľadávok na účte 316 vo výške 3 000 jednotiek
- Závazky voči dodávateľom na rôznych účtoch 3xx sú vykázané vo výške 3 000 jednotiek

II. Ocenenie vykázaného majetku a záväzkov zo zákazky:

- ocenenie pohľadávok vykázaných ako čistá hodnota zákazky sú určené v súvislosti so stanovením výnosov na základe fixnej ceny a metódy stupňa dokončenia, stupeň dokončenia

- je určený pomerom skutočne už vynaložených nákladov a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu,
- b) záväzky voči dodávateľom sú ocenené v menovitej hodnote

Podľa časti F

I. Hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch

- a) fakturovaná suma zákazkovej výroby – fakturácia nebola vykonaná, v priebehu zákazkovej výroby nebola dohodnutá priebežná fakturácia objednávateľovi.
- b) doúčtované výnosy podľa stupňa dokončenia zákazkovej výroby 3 000 jednotiek.
- c) Výnosy podľa stupňa dokončenia za bežné účtovné obdobie: 3 000 jednotiek

II. Metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby v bežnom účtovnom období

Výnosy zo zákazkovej výroby sú stanovené na základe fixnej ceny.

III. Metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby

Pri výpočte stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa použila metóda, podľa ktorej sa výpočet stupňa dokončenia vypočíta pomerom skutočne vynaložených nákladov na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu.

IV. Údaje o nedokončenej zákazkovej výrobe ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka:

celková suma vynaložených nákladov	2 500 jednotiek
vykázaný zisk ZV	500 jednotiek

2. ROK

Podľa časti E

I. Majetok a záväzky vykázané zo zákazky

- a) Pohľadávky voči odberateľom na účte 311 neboli vykázané, priebežná fakturácia sa nevykonávala
- b) Čistá hodnota zákazky bola vykázaná vo forme pohľadávok na účte 316 vo výške 9 000 jednotiek,
- c) Záväzky voči dodávateľom na rôznych účtoch 3xx sú vykázané vo výške: 9 000 jednotiek

II. Ocenenie vykazaného majetku a záväzkov zo zákazky:

- a) ocenenie pohľadávok vykazaných ako čistá hodnota zákazky sú určené v súvislosti so stanovením výnosov na základe fixnej ceny a metódy stupňa dokončenia, stupeň dokončenia je určený pomerom skutočne už vynaložených nákladov a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu,
- b) záväzky voči dodávateľom sú ocenené v menovitej hodnote

Podľa časti F

I. Hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch

- a) fakturovaná suma výnosov zákazkovej výroby – fakturácia nebola vykonaná, v priebehu zákazkovej výroby nebola dohodnutá priebežná fakturácia objednávateľovi.
- b) doúčtované výnosy podľa stupňa dokončenia zákazkovej výroby 6 000 jednotiek
- c) výnosy podľa stupňa dokončenia za bežné účtovné obdobie 6 000 jednotiek

II. Metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby v bežnom účtovnom období

Výnosy zo zákazkovej výroby sú stanovené na základe fixnej ceny

III. Metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby

Pri výpočte stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa použila metóda, podľa ktorej sa výpočet stupňa dokončenia vypočíta pomerom skutočne vynaložených nákladov na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu.

IV. Údaje o nedokončenej zákazkovej výrobe ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka:

celková suma vynaložených nákladov	7 500 jednotiek
vykázaný zisk ZV	1 500 jednotiek

3. ROK

Podľa časti E

I. Majetok a záväzky vykázané zo zákazky

- a) Pohľadávky voči odberateľom na účte 311 sú vykázané vo výške 14 400 jednotiek
- b) Čistá hodnota zákazky nie je vykázaná, zákazka bola ukončená
- c) Záväzky voči dodávateľom na rôznych účtoch 3xx sú vykázané vo výške 12 000 jednotiek

II. Ocenenie vykázaného majetku a záväzkov zo zákazky

- a) pohľadávky voči odberateľom sú ocenené v menovitej hodnote
- b) záväzky voči dodávateľom sú ocenené v menovitej hodnote

Podľa časti F

I. Hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch

- a) fakturovaná suma zákazkovej výroby (bez DPH) 12 000 jednotiek
- b) doúčtované výnosy podľa stupňa dokončenia zákazkovej výroby - 9 000 jednotiek
- c) výnosy podľa stupňa dokončenia 3 000 jednotiek

II. Metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby v bežnom účtovnom období

Výnosy zo zákazkovej výroby sú stanovené na základe fixnej ceny

III. Metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby

Pri výpočte stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa použila metóda, podľa ktorej sa výpočet stupňa dokončenia vypočíta pomerom skutočne vynaložených nákladov na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu.

IV. Údaje o nedokončenej zákazkovej výrobe ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka

Zákazka bola ukončená v máji s celkovými vynaloženými nákladmi 10 000 jednotiek a ziskom 2 000 jednotiek, ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa ako nedokončená nevykazuje.

PRÍKLAD č. 2

(Zisková zákazková výroba v priebehu ktorej sa upravujú rozpočtované zmluvné náklady a rozpočtované zmluvné výnosy, počas zákazkovej výroby zhotoviteľ priebežne fakturuje vykonané práce, zhotoviteľ je platiteľom DPH)

Zhotoviteľ má uzatvorenú zmluvu, v ktorej si objednávateľ objednal zhotovenie nehnuteľnosti. Objednávateľ určuje hlavné architektonicko – stavebné riešenie nehnuteľnosti.

Na základe splnených podmienok na účtovanie zákazkovej výroby zhotoviteľ vypracoval rozpočet zmluvných nákladov a zmluvných výnosov. Predpokladá sa realizácia nehnuteľnosti do troch rokov.

V rozpočte nákladov a výnosov sa v prvom roku predpokladali zmluvné výnosy 12 000 jednotiek a zmluvné náklady 10 000 jednotiek. Na konci prvého roka po prehodnotení vzniknutých nákladov sa zmenil odhad predpokladaných celkových nákladov na 10 200 jednotiek. V druhom roku zákazkovej výroby bola schválená po dohode s objednávateľom odchýlka v už dohodnutom plnení, na základe ktorej sa predpokladané zmluvné výnosy zvýšili o 500 jednotiek na 12 500 jednotiek a predpokladané zmluvné náklady sa zvýšili o 300 jednotiek na 10 500 jednotiek.

V treťom roku zákazkovej výroby sa zvýšili zmluvné výnosy z dôvodu dosiahnutého stimulačného doplatku o 100 jednotiek na 12 600 jednotiek.

Objednávateľ sa zaviazal k priebežným platbám, ktoré vyjadrujú predpokladaný stupeň dokončenia. V priebehu zákazkovej výroby zhotoviteľ priebežne fakturoval, v prvom roku 2000 jednotiek, v druhom roku 3 000 jednotiek, v treťom roku 5000 jednotiek a po ukončení výstavby 2 600 jednotiek.

Rozpočet nákladov:

Náklady	1. rok	2. rok	3. rok
Skutočné zmluvné náklady za účtovné obdobie	2 550	4 275	3 675
Kumulatívne zmluvné náklady od začiatku	2 550	6 825	10 500
Predpokladané zmluvné náklady na dokončenie	7 650	3 675	
Celkové odhadované zmluvné náklady	10 200	10 500	10 500

Rozpočet výnosov:

Výnosy	1. rok	2. rok	3. rok
Zmluvné výnosy dohodnuté v zmluve	12 000		
Odchýlka schválená objednávateľom		500	
Dosiahnutie stimulačného doplatku			100
Celkové odhadované zmluvné výnosy ku koncu účtovného obdobia	12 000	12 500	12 600

Stanovenie výnosov, nákladov a zisku zo zákazkovej výroby

Účtovná jednotka určuje stupeň dokončenia metódou, pri ktorej sa dávajú do pomeru skutočne už vynaložené náklady na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtované zmluvné náklady na zákazkovú výrobu.

Výpočet stupňa dokončenia

Rok	Výpočet	Stupeň dokončenia
1.	2 550 / 10 200	25 %
2.	6 825 / 10 500	65 %
3.	10 500 / 10 500	100 %

Výpočet výnosov podľa stupňa dokončenia

Rok	Výpočet	Výnosy za účtovné obdobie
1.	12 000 x 0,25 (3 000)	3 000
2.	12 500 x 0,65 (8 125)	8 125 – 3 000 = 5 125
3.	12 600 x 1 (12 600)	12 600 - 8 125 = 4 475

Výnosy, náklady a zisk zo zákazkovej výroby

	Dosiahnuté náklady a výnosy ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka (kumulatívne)	Výnosy a náklady za bežné účtovné obdobie	Dosiahnuté náklady a výnosy ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná zvierka za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie (kumulatívne)
1. rok			
Zmluvné výnosy podľa stupňa dokončenia	3 000	3 000	
Skutočne vzniknuté zmluvné náklady	2 550	2 550	
Zisk	450	450	
2. rok			
Zmluvné výnosy podľa stupňa dokončenia	8 125	5 125	3 000
Skutočne vzniknuté zmluvné náklady	6 825	4 275	2 550
Zisk	1 300	850	450
3. rok			
Zmluvné výnosy podľa stupňa dokončenia	12 600	4 475	8 125
Skutočne vzniknuté zmluvné náklady	10 500	3 675	6 825
Zisk	2 100	800	1 300

Účtovné prípady v jednotlivých účtovných obdobiach

P.č.	Účtovný prípad	Suma	MD	D
1. rok				
1.	Fakturácia v priebehu účtovného obdobia	2 400 2 000 400	311	606 343
2.	Inkaso faktúry	2 400	221	311
3.	Skutočne vzniknuté náklady na ZV v prvom účtovnom období	3 060 2 550 510	5xx 343	3xx
4.	Doúčtovanie výnosov podľa stupňa dokončenia (3 000 - 2 000)	1000	316	606
2. rok				

5.	Fakturácia v priebehu účtovného obdobia	3 600 3 000 600	311	606 343
6.	Úhrada faktúry	3 600	221	311
7.	Skutočne vzniknuté náklady na ZV v druhom účtovnom období	5 130 4 275 855	5xx 343	3xx
8.	Doúčtovanie výnosov podľa stupňa dokončenia (5 125 - 3 000)	2 125	316	606
3. rok				
9.	Fakturácia v priebehu účtovného obdobia	6 000 5 000 1 000	311	606 343
10.	Inkaso faktúry	6 000	221	311
11.	Skutočne vzniknuté náklady na ZV v treťom účtovnom období	4 410 3 675 735	5xx 343	3xx
12.	Fakturácia ZV po jej ukončení	3 120 2 600 520	311	606 343
13.	Úprava výnosov podľa stupňa dokončenia (4 475 – 7 600)	3 125	606	316

Vykázanie v účtovnej závierke:

Výkaz ziskov a strát	1. rok	2. rok	3. rok
Výnosy	3 000	5 125	4 475
Náklady na zákazku	2 550	4 275	3 675
Zisk/strata	450	850	800

Súvaha	1. rok	2. rok	3. rok
Majetok			
Pohľadávky (311)			3 120
Bankové účty (221)	2 400	6 000	12 000
Nároky vyplývajúce zo ZV (316)	1 000	3 125	
Nároky DPH	110	365	
Majetok celkom	3 510	9 490	15 120
Závazky vyplývajúce zo ZV (316A)			3 125
Závazky (3xx)	3 060	8 190	12 600
Závazky DPH			420
Vlastný kapitál			
VH za bežné účtovné obdobie	450	850	800
Nerozdelený		450	1 300

zisk/strata			
Závazky a vlastný kapitál celkom	3 510	9 490	15 120

Údaje v poznámkach účtovnej závierky o realizovanej zákazkovej výrobe

1. ROK

Podľa časti E

I. Majetok a záväzky vykázané zo zákazky

- a) pohľadávky voči odberateľom na účte 311 neboli vykázané, priebežne fakturované sumy boli v plnom rozsahu inkasované
- b) čistá hodnota zákazky bola vykázaná ako pohľadávka v sume: 1 000 jednotiek
- c) záväzky voči dodávateľom na rôznych účtoch 3xx sú vykázané vo výške: 3 060 jednotiek

II. Ocenenie vykazaného majetku a záväzkov zo zákazky:

- a) ocenenie pohľadávok vykazaných ako čistá hodnota zákazky sú určené v súvislosti so stanovením výnosov na základe fixnej ceny a metódy stupňa dokončenia, stupeň dokončenia je určený pomerom skutočne už vynaložených nákladov a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu,
- b) záväzky voči dodávateľom sú ocenené v menovitej hodnote

Podľa časti F

I. Hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch

- a) fakturovaná suma: 2 000 jednotiek
- b) doúčtované výnosy podľa stupňa dokončenia 1 000 jednotiek
- c) výnosy podľa stupňa dokončenia za bežné účtovné obdobie 3 000 jednotiek

II. Metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby v bežnom účtovnom období

Výnosy zo zákazkovej výroby sú stanovené na základe fixnej ceny.

III. Metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby

Pri výpočte stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa do pomeru dávajú skutočne vynaložené náklady na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtované zmluvné náklady na zákazkovú výrobu.

IV. Údaje o zákazkovej výrobe ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ktorá nebola ukončená

- celková suma vynaložených nákladov 2 550 jednotiek
- vykázaný zisk zákazkovej výroby 450 jednotiek

2. ROK

Podľa časti E

I. Majetok a záväzky vykázané zo zákazky

- a) pohľadávky voči odberateľom na účte 311 neboli vykázané, priebežne fakturované sumy boli v plnom rozsahu uhradené

- b) čistá hodnota zákazky je vykázaná ako pohľadávka v sume: 3 125 jednotiek,
c) záväzky voči dodávateľom na rôznych účtoch 3xx sú vykázané vo výške: 8 190 jednotiek

II. Ocenenie vykazaného majetku a záväzkov zo zákazky

- a) ocenenie pohľadávok vykazaných ako čistá hodnota zákazky sú určené v súvislosti so stanovením výnosov na základe fixnej ceny a metódy stupňa dokončenia, stupeň dokončenia je určený pomerom skutočne už vynaložených nákladov a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu,
b) záväzky voči dodávateľom sú ocenené v menovitej hodnote

Podľa časti F

I. Hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch

- a) fakturovaná suma za zákazkovú výrobu 3 000 jednotiek
b) doúčtované výnosy podľa stupňa dokončenia 2 125 jednotiek
c) výnosy podľa stupňa dokončenia za bežné účtovné obdobie: 5 125 jednotiek

II. Metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby v bežnom účtovnom období

Výnosy zo zákazkovej výroby sú stanovené na základe fixnej ceny.

III. Metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby

Pri výpočte stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa do pomeru dávajú skutočne vynaložené náklady na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtované zmluvné náklady na zákazkovú výrobu.

IV. Údaje o zákazkovej výrobe ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ktorá nebola ukončená

- a) celková suma vynaložených nákladov 6 825 jednotiek
b) vykazaný zisk zákazky 850 jednotiek

3. ROK

Podľa časti E

I. Majetok a záväzky vykazané zo zákazky

- a) pohľadávky voči odberateľom na účte 311 neboli vykazané, priebežne fakturované sumy boli v plnom rozsahu uhradené
b) čistá hodnota zákazky je vykázaná ako pohľadávka v sume: 3 125 jednotiek,
c) záväzky voči dodávateľom na rôznych účtoch 3xx sú vykázané vo výške: 8 190 jednotiek

II. Ocenenie vykazaného majetku a záväzkov zo zákazky

- a) ocenenie pohľadávok vykazaných ako čistá hodnota zákazky sú určené v súvislosti so stanovením výnosov na základe fixnej ceny a metódy stupňa dokončenia, stupeň dokončenia je určený pomerom skutočne už vynaložených nákladov a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu,
b) záväzky voči dodávateľom sú ocenené v menovitej hodnote

Podľa časti F

I. Hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch

a) fakturovaná suma výnosov za zákazkovú výrobu	7 600 jednotiek
b) úprava výnosov podľa stupňa dokončenia	- 3 125 jednotiek
c) výnosy podľa stupňa dokončenia za bežné účtovné obdobie	4 475 jednotiek

II. Metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby v bežnom účtovnom období

Výnosy zo zákazkovej výroby sú stanovené na základe fixnej ceny

III. Metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby

Pri výpočte stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa do pomeru skutočne vynaložených nákladov na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu.

IV. Údaje o zákazkovej výrobe ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ktorá nebola ukončená

Zákazka bola ukončená v auguste s celkovými vynaloženými nákladmi 10 500 jednotiek a ziskom 800 jednotiek, ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa ako nedokončená nevykazuje.

PRÍKLAD č. 3

(Stratová zákazková výroba v priebehu ktorej sú upravované rozpočtované zmluvné náklady a rozpočtované zmluvné výnosy, počas zákazkovej výroby zhotoviteľ priebežne fakturuje vykonané práce, DPH sa v príklade nezohľadňuje)

Zhotoviteľ má uzatvorenú zmluvu, v ktorej si objednávateľ objednal zhotovenie nehnuteľnosti. Objedávateľ určuje hlavné architektonicko – stavebné riešenie nehnuteľnosti.

Na základe splnených podmienok na účtovanie zákazkovej výroby zhotoviteľ vypracoval rozpočet zmluvných nákladov a zmluvných výnosov. Predpokladá sa realizácia nehnuteľnosti do troch rokov.

V rozpočte nákladov a výnosov sa v prvom roku predpokladali zmluvné výnosy 12 000 jednotiek a zmluvné náklady 12 000 jednotiek. Na konci prvého roka po prehodnotení vzniknutých nákladov sa zmenil odhad predpokladaných celkových nákladov na 12 200 jednotiek. V druhom roku zákazkovej výroby sa upravuje odhad vzniknutých nákladov na 12 800 jednotiek.

Predpokladaná strata sa v priebehu zákazkovej výroby vyvíjala nasledujúco:

1. predpokladaná strata zo zákazkovej výroby na konci prvého roka	- 200
2. predpokladaná strata zo zákazkovej výroby na konci druhého roka	- 800
3. skutočná strata zo zákazkovej výroby ku dňu ukončenia zákazkovej výroby	- 600

Rozpočet nákladov:

Náklady	1. rok	2. rok	3. rok
Skutočné zmluvné náklady za účtovné obdobie	6 100	3 200	3 300
Kumulatívne skutočné náklady od začiatku	6 100	9 300	12 600
Predpokladané náklady na dokončenie	6 100	3 500	
Celkové odhadované zmluvné náklady na	12 200	12 800	12 600

Stanovenie výnosov, nákladov a zisku zo zákazkovej výroby

Účtovná jednotka používa pre určenie výnosov jednotlivého účtovného obdobia metódu stupňa dokončenia pričom stupeň dokončenia stanoví pomerom skutočne už vynaložených nákladov na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu.

Výpočet stupňa dokončenia

Rok	Výpočet	Stupeň dokončenia
1.	6 100 / 12 200	50 %
2.	9 300 / 12 800	75 %
3.	12 600 / 12 600	100 %

Výpočet výnosov podľa stupňa dokončenia

Rok	Výpočet	Výnosy za účtovné obdobie
1.	12 000 x 0,50 (6 000)	6 000
2.	12 000 x 0,75 (9 000)	9 000 – 6 000 = 3 000
3.	12 000 x 1 (12 000)	12 000 – 9 000 = 3 000

Výnosy, náklady a výsledok (strata) zo zákazkovej výroby

	Dosiahnuté náklady a výnosy ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka (kumulatívne)	Výnosy a náklady za bežné účtovné obdobie	Dosiahnuté náklady a výnosy ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie (kumulatívne)
1. rok			
Zmluvné výnosy podľa stupňa dokončenia	6 000	6 000	
Skutočne vzniknuté zmluvné náklady	6 100	6 100	
Rozdiel medzi skutočnými nákladmi a výnosmi podľa stupňa dokončenia	-100		
Rezerva na stratu zo ZV (200 - 100)	- 100		
Strata zo ZV	- 200		
2. rok			
Zmluvné výnosy podľa stupňa dokončenia	9 000	3 000	6 000
Skutočne vzniknuté zmluvné náklady	9 300	3 200	6 100
Rozdiel medzi skutočnými nákladmi a výnosmi podľa stupňa dokončenia	-300	-200	-100
Rezerva	-500	-400	-100
Výsledok ZV	-800	-600	-200
3. rok			
Zmluvné výnosy podľa stupňa dokončenia	12 000	3 000	9 000

Skutočne vzniknuté zmluvné náklady	12 600	3 300	9 300
Rozdiel medzi skutočnými nákladmi a výnosmi podľa stupňa dokončenia	-600	-300	-300
Rezerva	0	+500	-500
Strata	-600	+200	-800

Účtovné prípady v jednotlivých účtovných obdobiach

P. č.	Účtovný prípad	Suma	MD	D
1. rok				
1.	Fakturácia v priebehu účtovného obdobia	4 000	311	606
2.	Inkaso faktúry	4 000	221	311
3.	Skutočne vzniknuté náklady na ZV v prvom účtovnom období	6 100	5xx	3xx
4.	Doúčtovanie výnosov podľa stupňa dokončenia	2 000	316	606
5.	Tvorba rezervy na stratu zo ZV	100	548	316
2. rok				
6.	Fakturácia v priebehu účtovného obdobia	5 000	311	606
7.	Úhrada faktúry	5 000	221	311
8.	Skutočne vzniknuté náklady na ZV v druhom účtovnom období	3 200	5xx	3xx
9.	Doúčtovanie výnosov podľa stupňa dokončenia	2 000	606	316
10.	Tvorba rezervy	400	548	316
3. rok				
11.	Skutočne vzniknuté náklady na ZV v treťom účtovnom období	3 300	5xx	3xx
12.	Zúčtovanie rezervy	500	316	548
13.	Fakturácia ZV pri ukončení	3 000	311	606

Vykazovanie v účtovnej závierke

Výkaz ziskov a strát	1. rok	2. rok	3. rok
Výnosy	6 000	3 000	3 000
Náklady na zákazku, vrátane rezervy	6 100	3 200	3 300
	100	400	-500
Zisk/strata	-200	-600	+200

Súvaha	1. rok	2. rok	3. rok
Majetok			
Pohľadávky (311)			3 000
Bankové účty (221)	4 000	9 000	9 000

Nároky vyplývajúce zo ZV (316) vrátane rezervy	1900		
Majetok celkom	5 900	9 000	12 000
Závazky vyplývajúce zo ZV (316A) vrátane rezervy		500	
Závazky (3xx)	6 100	9 300	12 600
Vlastný kapitál			
VH za účtovné obdobie	-200	-600	+200
Nerozdelený zisk/strata		-200	-800
Závazky a vlastný kapitál celkom	5 900	9 000	12 000

Údaje v poznámkach účtovnej závierky o realizovanej zákazkovej výrobe

1. ROK

Podľa časti E

I. Majetok a záväzky vykázané zo zákazky

- a) pohľadávky voči odberateľom na účte 311 neboli vykázané, priebežne fakturované sumy boli v plnom rozsahu uhradené
- b) čistá hodnota zákazky je vykázaná vrátane rezervy ako pohľadávka v sume 1 900 jednotiek,
- c) záväzky voči dodávateľom na rôznych účtoch 3xx sú vykázané vo výške 6 100 jednotiek

II. Ocenenie vykazaného majetku a záväzkov zo zákazky:

- a) ocenenie pohľadávok vykazaných ako čistá hodnota zákazky sú určené v súvislosti so stanovením výnosov na základe fixnej ceny a metódy stupňa dokončenia, stupeň dokončenia je určený pomerom skutočne už vynaložených nákladov a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu,
- b) záväzky voči dodávateľom sú ocenené v menovitej hodnote

Podľa časti F

I. Hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch

- a) fakturovaná suma 4 000 jednotiek
- b) doúčtované výnosy podľa stupňa dokončenia 2 000 jednotiek
- c) výnosy podľa stupňa dokončenia za bežné účtovné obdobie: 6 000 jednotiek

II. Metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby v bežnom účtovnom období

Výnosy zo zákazkovej výroby sú stanovené na základe fixnej ceny.

III. Metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby

Pri výpočte stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa do pomeru dávajú skutočne vynaložené náklady na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtované zmluvné náklady na zákazkovú výrobu.

IV. Údaje o zákazkovej výrobe ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ktorá nebola ukončená:

a) celková suma vynaložených nákladov vrátane rezervy	6 200 jednotiek
b) celkové výnosy	6 000 jednotiek
c) strata	200 jednotiek

2. ROK

Podľa časti E

I. Majetok a záväzky vykázané zo zákazky

- a) pohľadávky voči odberateľom na účte 311 neboli vykázané, priebežne fakturované sumy boli v plnom rozsahu uhradené
- b) čistá hodnota zákazky je vykázaná vrátane rezervy ako záväzok vo výške 500 jednotiek,
- c) záväzky voči dodávateľom na rôznych účtoch 3xx sú vykázané vo výške 9 300 jednotiek

II. Ocenenie vykázaného majetku a záväzkov zo zákazky:

- a) ocenenie záväzkov vykázaných ako čistá hodnota zákazky sú určené v súvislosti so stanovením výnosov na základe fixnej ceny a metódy stupňa dokončenia, stupeň dokončenia je určený pomerom skutočne už vynaložených nákladov a rozpočtovaných zmluvných nákladov na zákazkovú výrobu,
- b) záväzky voči dodávateľom sú ocenené v menovitej hodnote

Podľa časti F

I. Hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch

a) fakturovaná suma	5 000 jednotiek
b) doúčtované výnosy podľa stupňa dokončenia	-2 000 jednotiek
c) výnosy podľa stupňa dokončenia za bežné účtovné obdobie:	3 000 jednotiek

II. Metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby v bežnom účtovnom období

Výnosy zo zákazkovej výroby sú stanovené na základe fixnej ceny.

III. Metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby

Pri výpočte stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa do pomeru dávajú skutočne vynaložené náklady na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtované zmluvné náklady na zákazkovú výrobu.

IV. Údaje o zákazkovej výrobe ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ktorá nebola ukončená:

a) celková suma vynaložených nákladov vrátane rezervy	9 800 jednotiek
b) celková suma dosiahnutých výnosov	9 000 jednotiek
c) vykázaná strata	-800 jednotiek

3. ROK

Podľa časti E

I. Majetok a záväzky vykázané zo zákazky

- a) pohľadávky voči odberateľom na účte 311 sú vykázané vo výške 3 000 jednotiek
- b) čistá hodnota zákazky nie je vykázaná
- c) záväzky voči dodávateľom na rôznych účtoch 3xx sú vykázané vo výške: 12 600 jednotiek

II. Ocenenie vykazaného majetku a záväzkov zo zákazky:

- a) pohľadávky voči odberateľom sú ocenené v menovitej hodnote
- b) záväzky voči dodávateľom sú ocenené v menovitej hodnote

Podľa časti F

I. Hodnota tej časti celkových výnosov zo zákazkovej výroby, ktorá bola v bežnom účtovnom období vykázaná vo výnosoch

- a) fakturovaná suma výnosov 3 000 jednotiek
- b) úprava výnosov podľa stupňa dokončenia 0 jednotiek
- c) výnosy podľa stupňa dokončenia za bežné účtovné obdobie 3 000 jednotiek

II. Metóda určenia výnosov zo zákazkovej výroby v bežnom účtovnom období

Výnosy zo zákazkovej výroby sú stanovené na základe fixnej ceny.

III. Metóda určenia stupňa dokončenia zákazkovej výroby

Pri výpočte stupňa dokončenia zákazkovej výroby sa do pomeru dávajú skutočne vynaložené náklady na zákazkovú výrobu za vykonanú prácu a rozpočtované zmluvné náklady na zákazkovú výrobu.

IV. Údaje o zákazkovej výrobe ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ktorá nebola ukončená:

Zákazka bola ukončená v septembri s celkovými vynaloženými nákladmi 12 600 jednotiek a stratou 600 jednotiek, ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa ako neukončená nevykazuje.

*Vypracovalo: Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica
sekcia metodiky daní, odbor metodiky daní
jún 2011*