

## Usmernenie DR SR

- k účtovaniu zákazkovej výstavby nehnuteľností určených na predaj,
- k výstavbe nehnuteľností určených na predaj po ukončení výstavby,
- k obstarávanie nehnuteľností za účelom ďalšieho predaja.

S účinnosťou od 1 januára 2011 bolo Opatrenie MF SR zo 16. decembra 2002 č. MF/23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov (oznámenie č. 740/2002 Z. z.) v znení opatrenia z 11. decembra 2003 č. 25167/2003-92 (oznámenie č. 560/2003 Z. z.), opatrenia z 24. novembra 2004 č. MF/10069/2004-74 (oznámenie č. 689/2004 Z. z.), opatrenia zo 14. decembra 2005 č. MF/26670/2005-74 (oznámenie č. 616/2005 Z. z.), opatrenia z 12. decembra 2006 č. MF/25814/2006-74 (oznámenie č. 671/2006 Z. z.), opatrenia z 5. decembra 2007 č. MF/16317/2007-74 (oznámenie č. 602/2007 Z. z.) a opatrenia z 27. novembra 2008 č. MF/23535/2008-74 (oznámenie č. 509/2008 Z. z.) a opatrenia z 3. decembra 2009 č. MF/26312/2009-74 sa mení a dopĺňa **opatrením MF SR č. MF/25822/2010** (ďalej len „novela postupov účtovania“ a „postupy účtovania“).

Novela postupov účtovania mala doplnenými a zmenenými ustanoveniami zaviesť poriadok do účtovania stavebnej výroby realizovanej najmä na základe uzatvorených stavebných zmlúv. **Novelou postupov účtovania bol okrem iného doplnený §30d** v ktorom boli zavedené zmeny týkajúce sa účtovania **výstavby nehnuteľností určených na predaj**.

Pri posudzovaní zmlúv, alebo samotnej výstavby nehnuteľnosti u zhotoviteľa diela, môžu nastať rôzne situácie. Zhotoviteľ podrobí zmluvu alebo podmienky výstavby nehnuteľnosti analýze a na základe výsledkov tejto analýzy môže zhotoviteľ účtovať výstavbu nehnuteľnosti:

- **ako zákazkovú výrobu**, ak zmluva spĺňa podmienky pre zákazkovú výrobu ustanovené v § 30 postupov účtovania, alebo
- **ako zákazkovú výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj**, ak výstavba nehnuteľnosti spĺňa podmienky ustanovené v §30d postupov účtovania ods. 1 až 5, alebo
- **ako o zásobách vlastnej výroby**, ak sa stavia nehnuteľnosť na predaj po ukončení výstavby a nie sú splnené podmienky na účtovanie o zákazkovej výrobe alebo o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj.

### 1. Účtovanie zákazkovej výstavby nehnuteľností určených na predaj.

Doplnenia účtovania výstavby nehnuteľností určených na predaj do slovenských účtovných predpisov vychádzajú z európskej praxe, ktorá zaznamenala rôznorodosť vykazovania výnosov v súvislosti s výstavbou nehnuteľností v rôznych krajinách. Uvedená problematika bola spracovaná v rámci interpretácií k Medzinárodným štandardom pre finančné vykazovanie (ďalej IFRS), konkrétne v interpretácii IFRIC 15, pričom **zásady definované v uvedenej interpretácii sú prevzaté do § 30d postupov účtovania**.

Pri vzniku neistôt pri zostavovaní účtovnej závierky podľa IFRS, aké normy uplatniť, IAS 11 alebo IAS 18, **stanovil IFRIC 15 jednotný postup, a to na základe skúmania zmluvy o výstavbe nehnuteľnosti**. V previazanosti na slovenské postupy účtovania ide o riešenie otázky uplatňovania postupu pri výstavbe nehnuteľností a to, či má zhotoviteľ postupovať pri účtovaní výstavby podľa § 30 (zákazková výroba, zahŕňa pravidlá IAS 11),

alebo podľa § 30d (zákazková výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj, zahŕňa pravidlá IAS 18).

Pri výkone kontroly v účtovnej jednotke, daňovom subjekte, je nevyhnutné overiť, či účtovná jednotka, zhotoviteľ, správne identifikoval druh zmluvy alebo začatej výstavby a následne aj správne účtoval výstavbu nehnuteľnosti, ako výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj a účtoval v súlade s ustanoveniami **§ 30d ods.1 až 5** postupov účtovania.

O zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj sa účtuje len v prípade, ak sú **súčasne** splnené tieto podmienky ( § 30d ods.1):

a) zhotoviteľ na základe zmluvy medzi zhotoviteľom a objednávateľom preniesol efektívnu kontrolu nad zhotovovanou nehnuteľnosťou na objednávateľa a neponechal si riadiacu spoluzodpovednosť nad zhotovovanou nehnuteľnosťou (ďalej len „**priebežný transfer**“),

b) zmluva nespĺňa podmienky zákazkovej výroby podľa § 30, pretože objednávateľ má len **obmedzenú možnosť** ovplyvniť hlavné konštrukčné prvky alebo architektonicko-stavebné riešenie nehnuteľnosti alebo časti nehnuteľnosti,

c) výstavba sa uskutočňuje priamo alebo nepriamo prostredníctvom subdodávateľov a pri výstavbe sa neposkytujú len služby, ale sa **zabezpečuje práca aj materiál**,

d) 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.

Podľa **§ 30d ods. 2** postupov účtovania sa v účtovníctve zhotoviteľa účtuje o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj na základe posúdenia **indikátorov priebežného transferu** zhotoviteľom, pričom rozhodnutie zhotoviteľa o existencii priebežného transferu, zhodnotenie a opis indikátorov sa uvádzajú v poznámkach účtovnej závierky. Na splnenie podmienok priebežného transferu **sa jednotlivo a aj spoločne** posudzujú napríklad tieto **indikátory**:

a) zákazková výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj sa uskutočňuje na pozemku vo vlastníctve objednávateľa,

b) objednávateľovi nevzniká nárok na odstúpenie od zmluvy s právom vrátenia peňažných prostriedkov,

c) pri nedokončení dohodnutej výstavby zhotoviteľom, nehnuteľnosť zostáva objednávateľovi,

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

**Rozhodnutie zhotoviteľa o existencii priebežného transferu, zhodnotenie a opis indikátorov sa uvádzajú v poznámkach účtovnej závierky, v časti F. písm. q) bod 1 d.**

**V súlade s § 30d ods. 3 a 4 na účely účtovania o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti sa u zhotoviteľa použijú postupy podľa § 30 postupov účtovania, t.j. ako pri účtovaní o zákazkovej výrobe ( § 30d ods. 3):**

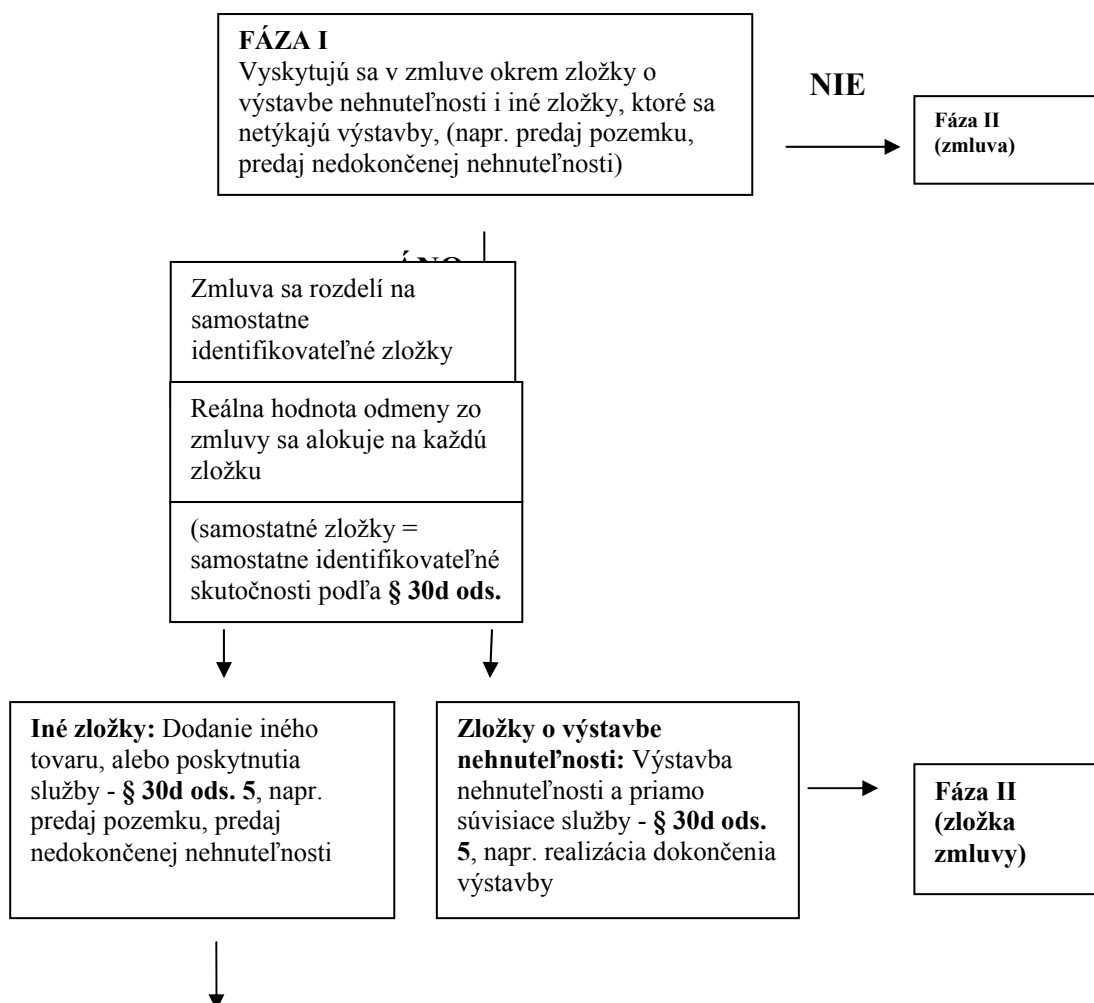
- zhotoviteľom požadované sumy za vykonanú prácu pri realizácii zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj v priebehu účtovného obdobia sa účtujú na ťarchu osobitne vytvoreného analytického účtu k účtu 311 – Odberatelia so súvzťažným zápisom v prospech osobitne vytvoreného analytického účtu k účtu 606 – Výnosy zo zákazky ( § 30d ods. 3),

- preddavky, ktoré zhotoviteľ prijal pred vykonaním príslušnej práce sa účtujú v prospech účtu 324 – Prijaté preddavky alebo v prospech účtu 475 – Dlhodobé prijaté preddavky ( § 30d ods. 3),

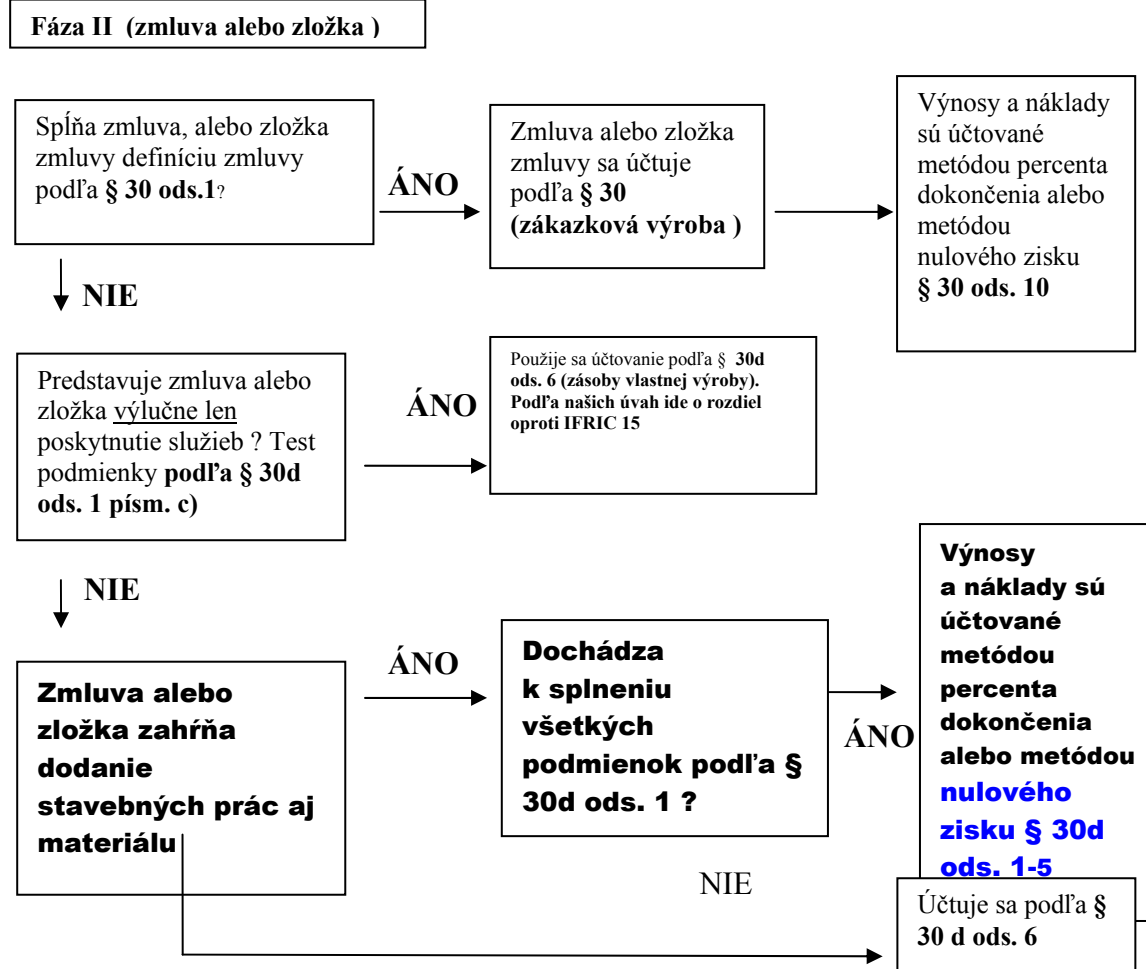
- ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, sa podľa § 30d ods. 4 postupov účtovania doúčtuje rozdiel medzi nárokovanými sumami za plnenia na zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj a hodnotou zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj podľa metódy stupňa dokončenia alebo podľa metódy nulového zisku na osobitný analytický účet k účtu 316 - Čistá hodnota zákazky so súvzťažným zápisom na osobitný analytický účet k účtu 606 – Výnosy zo zákazky ( § 30d ods.4).

Na základe zmluvných podmienok sa v súlade s § 30d ods. 5 postupov účtovania môže účtovať o samostatných identifikovateľných skutočnostiach upravených zmluvou (jednotlivých zložkách zmluvy), napríklad osobitne o predaji pozemku, osobitne o predaji nedokončenej nehnuteľnosti, osobitne o realizácii dokončenia výstavby, o ktorej sa účtuje ako o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj.

**Analýza zmluvy o výstavbe nehnuteľnosti s aplikáciou podľa postupov účtovania, ktorá vychádza z analýzy zmluvy uvedenej v IFRS 15 v prípade, že existuje zmluva pri začatí výstavby:**



Použije sa účtovanie výnosov ku dňu splnenia dodávky, napr. pozemku podľa § 30d ods. 7 poslednej vety alebo § 78



Postup podľa § 30d ods. 1-5 postupov účtovania, t.j. účtovania zákazkovej výstavby nehnuteľnosti určenej na predaj sa v súlade s § 86 i ods. 3 postupov účtovania vzťahuje na zmluvy uzavreté po 31.12.2010.

#### Príklad:

Účtovná jednotka **uzatvorila** 28.1.2011 **zmluvu** o výstavbe nehnuteľnosti, ktorá spĺňa podmienky § 30d ods. 1 postupov účtovania. Rozpočítané náklady sú stanovené na 100 jednotiek a rozpočítané výnosy na 150 jednotiek, rozpočítaný zisk dosahuje 50 jednotiek. Zmluva bude trvať 3 roky. V zmluve je dohodnutý aj priebeh fakturácie. Fakturuje sa priebežne. Rozpočítané náklady a výnosy boli dodržané.

Účtovná jednotka rozpočtuje:

Položka:	Rok 1	Rok 2		Rok 3	
		Jednotlivo	kumulatívne	jednotlivo	kumulatívne
Rozpočtované náklady	30	40	70	30	100
Rozpočtované výnosy	70	70	140	10	150
Rozpočtovaný zisk	40	30	70	-20	50
<b>Skutočné náklady</b>	<b>30</b>	<b>40</b>	<b>70</b>	<b>30</b>	<b>100</b>
<b>Priebežná fakturácia</b>	<b>70</b>	<b>70</b>	<b>140</b>	<b>10</b>	<b>150</b>
Stupeň dokončenia	30%	40%	70%	30%	100%
Výnosy podľa stupňa dokončenia	45	60	105	45	150
<b>Úprava výnosov</b>	<b>-25</b>	<b>-10</b>	<b>-35</b>	<b>35</b>	<b>0</b>

Účtovanie v 1. roku:

Účtovné prípady	Suma	Účtovanie	
		MD	D
Účtovanie skutočných nákladov	30	5xx	321,331...
Priebežná fakturácia	70	311	606
Úprava výnosu	25	606	316

Účtovanie v 2. roku:

Účtovné prípady	Suma	Účtovanie	
		MD	D
Účtovanie skutočných nákladov	40	5xx	321,331...
Priebežná fakturácia	70	311	606
Úprava výnosu	10	606	316

Účtovanie v 3. roku:

Účtovné prípady	Suma	Účtovanie	
		MD	D
Účtovanie skutočných nákladov na zákazku	30	5xx	321,331...
Priebežná fakturácia	10	311	606
Rozpustenie časového Rozlíšenia	35	316	606

## 2. Účtovanie o výstavbe nehnuteľností určených na predaj po ukončení výstavby

V §30d ods. 6 postupov účtovania je uvedený postup účtovania v účtovníctve účtovnej jednotky, ktorá stavia nehnuteľnosť na predaj po ukončení výstavby a nie sú splnené podmienky na účtovanie o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj alebo na účtovanie o zákazkovej výrobe (výstavba nehnuteľnosti tzv. developérom) O takejto výstavbe nehnuteľnosti účtovná jednotka, zhotoviteľ účtuje ako o zásobách vlastnej výroby. V priebehu účtovného obdobia vlastné náklady vznikajúce na výstavbu nehnuteľnosti na predaj, účtovná jednotka zhotoviteľ, aktivuje na ľarchu účtu 121 – Nedokončená výroba so súvzťažným zápisom v prospech účtu 611 – Zmena stavu nedokončenej výroby. Dokončenú výstavbu nehnuteľnosti na predaj zhotoviteľ zaúčtuje na účet 123 – Výrobky. Výnosy z predávanej nehnuteľnosti alebo časti nehnuteľnosti zhotoviteľ zaúčtuje v prospech účtu 601 – Tržby za vlastné výrobky.

### Účtovanie o výstavbe nehnuteľností určených na predaj ako o zásobách vlastnej výroby:

Účtovný prípad	Účtovný zápis	
	MD	D
Kúpa pozemku	133*	321
Vznik nákladov	5xx,343	321,331 a iné
Aktivácia nákladov	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	601,343
- 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 za účelom predaja podľa § 30d ods. 6 postupov účtovania

V prípade, že zhotoviteľ, ktorý začal výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj po dokončení, v priebehu výstavby, najneskôr pred jej dokončením nájde objednávateľa s ktorým uzatvorí zmluvu o výstavbe nehnuteľnosti, **môže sa zmeniť u zhotoviteľa** výstavba nehnuteľnosti určenej na predaj po dokončení (§ 30d ods. 6), na výstavbu nehnuteľnosti určenej na predaj v prípade, že zmluva bude spĺňať podmienky ustanovení § 30d ods.1 - 5 postupov účtovania.

### Príklad:

Účtovná jednotka 28.1.2011 **začala výstavbu nehnuteľností bez zmluvy**, to zn. že ide o výstavbu nehnuteľnosti na predaj. Účtovná jednotka účtuje o tejto výstavbe v súlade s § 30d ods. 6 ako o vlastnej výrobe. Rozpočítované náklady sú stanovené na 100 jednotiek a rozpočítované výnosy na 150 jednotiek, rozpočítovaný zisk dosahuje 50 jednotiek. Výstavba bude trvať 3 roky. V druhom roku výstavby sa našiel objednávateľ a boli splnené podmienky podľa § 30d ods. 1 až 5 pre účtovanie zákazkovej výstavby nehnuteľnosti na predaj.

Rozpočtované náklady a výnosy boli dodržané. V dodatočne uzatvorenej zmluve je dohodnutý aj priebeh fakturácie. Fakturuje sa až po ukončení výstavby.

Účtovná jednotka rozpočtuje:

Položka:	Rok 1	Rok 2		Rok 3	
		Jednotlivo	kumulatívne	jednotlivo	kumulatívne
Rozpočtované náklady	30	40	70	30	100
Rozpočtované výnosy	30	40	70	80	150
Rozpočtovaný zisk	0	0	0	50	50
<b>Skutočné náklady</b>	<b>30</b>	<b>40</b>	<b>70</b>	<b>30</b>	<b>100</b>
<b>Konečná fakturácia</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>150</b>	<b>150</b>
Výstavba nehnuteľnosti na predaj - výnosy ZVV	30	-30	0		
Stupeň dokončenia		70%	70%	30%	100%
Výnosy podľa stupňa dokončenia	0	105	105	45	150
Úprava výnosov	0	105	105	45	150
<b>Odúčtovanie výnosov podľa stupňa dokončen.</b>				<b>-150</b>	<b>-150</b>
<b>Výsledok hospodárenia</b>	<b>0</b>	<b>35</b>		<b>15</b>	<b>50</b>

Účtovanie v 1. roku:

Účtovné prípady	Suma	Účtovanie	
		MD	D
Účtovanie skutočných nákladov	30	5xx	321,331...
Výnosy VNV	30	121	611
Úprava výnosu	0		

Účtovanie v 2. roku:

Účtovné prípady	Suma	Účtovanie	
		MD	D
Účtovanie skutočných nákladov	40	5xx	321,331...
Výnosy VNV	0	-	-
Preúčtovanie (predaj nedokončenej výroby)	30	611	121
Úprava výnosu	105	316	606

Účtovanie v 3. roku:

Účtovné prípady	Suma	Účtovanie	
		MD	D
Účtovanie skutočných nákladov na zákazku	30	5xx	321,331...
Úprava výnosu	45	316	606
Fakturované výnosy	150	311	606
Rozpustenie časového rozlíšenia	150	606	316

### 3. Obstarávanie nehnuteľností za účelom ďalšieho predaja

Podľa § 30d ods. 7 postupov účtovania v účtovníctve účtovnej jednotky, ktorá obstaráva nehnuteľnosť za účelom ďalšieho predaja, pričom nejde o predaj nehnuteľnosti v nezmenenom stave alebo nie sú splnené podmienky na účtovanie o zákazkovej výstavbe nehnuteľnosti určenej na predaj, sa účtuje na účte 133 – **Obstarávanie nehnuteľností za účelom ďalšieho predaja** Nehnuteľnosť na predaj. Na účte 133– Nehnuteľnosť na predaj sa účtujú opravy, technické zhodnotenie a súvisiace náklady spojené nehnuteľnosťou, ktoré vznikajú z dôvodu uvedenia nehnuteľnosti do stavu spôsobilého na predaj. Na účte 133 – Nehnuteľnosť na predaj sa účtuje aj obstaranie pozemku, na ktorom sa realizuje výstavba nehnuteľnosti za účelom predaja podľa odseku 6.

#### Základné súvzťažnosti

MD/D

- |  |         |
|--|---------|
| 1. kúpa nehnuteľnosti                          | 133/321 |
| 2. opravy, technické zhodnotenie a iné náklady | 133/321 |
| 3. vyradenie nehnuteľnosti pri predaji         | 507/133 |
| 4. predaj nehnuteľnosti                        | 311/607 |

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