

Interpretace NÚR

I–38

Zachycení prodeje podílu v dceřiném podniku v konsolidované účetní závěrce

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 7, odst. 1). Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, § 2, Předmět účetnictví).

Tato interpretace musí být aplikována v kontextu s Předmluvou Národní účetní rady k interpretacím českých účetních standardů.

Popis problému

1. Cílem této Interpretace je stanovit postup účtování a vykázání prodeje celého podílu v dceřiném podniku (dále jen „prodej podílu“) v konsolidované účetní závěrce. Tato Interpretace neřeší situaci částečného prodeje podílu.
2. Český účetní standard č. 020 definuje jednotlivé konsolidační metody a způsob výpočtu konsolidačního rozdílu k datu akvizice a k datu dalšího navýšení podílu, ale neobsahuje žádné ustanovení, které by se týkalo prodeje celého či části podílu v dceřiném podniku.
3. České předpisy obsahují pouze ustanovení týkající se prodeje obchodního závodu (ČÚS 011 – Operace s obchodním závodem).
4. Interpretace řeší primárně následující otázky:
 - a) jak se prodej podílu dotkne aktiv a závazků včetně rezerv (dále jen aktiva a závazky či čistá aktiva) dceřiného podniku vykazovaných v konsolidované rozvaze;
 - b) jakým způsobem se prodej podílu dotkne menšinových podílů a konsolidačního rozdílu, jsou-li v konsolidované účetní závěrce v souvislosti s prodáváním podílem vykazovány;
 - c) kde bude v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty dopad prodeje podílu zachycen.

Řešení

5. Dceřiný podnik je konsolidován od data akvizice do data prodeje podílu. Pokud dojde k prodeji podílu v průběhu účetního období, aktiva a závazky dceřiného podniku již nejsou součástí konsolidovaných aktiv a závazků k rozvahovému dni. Konsolidovaný výkaz zisku a ztráty musí však obsahovat výnosy a náklady dosažené prodáváním dceřiným podnikem, a to od počátku účetního období do data prodeje podílu včetně všech konsolidačních úprav, odpisu konsolidačního rozdílu za poměrnou část účetního období a vyjádření menšinových podílů na výsledku hospodaření za poměrnou část účetního období.

6. Hodnoty prodáváných aktiv a závazků dceřiného podniku jsou v ocenění k datu prodeje vykázány v konsolidovaném zisku a ztráty v rámci ostatních provozních nákladů. K datu prodeje podílu nedochází k rozpuštění opravných položek či rezerv vykazovaných dceřiným podnikem. Tyto položky jsou součástí prodáváných čistých aktiv a jsou spolu s ostatními složkami čistých aktiv k datu prodeje vykázány v položce ostatních provozních nákladů.
7. K datu prodeje by měla být aktuální také výše odloženého daňového závazku (pohledávky) a za poměrnou část roku by měla být také vyčíslena a vykázána rezerva na splatnou daň. Jak splatná, tak odložená daň jsou součástí prodáváných aktiv a závazků dceřiného podniku.
8. Zůstatková hodnota konsolidačního rozdílu, který vznikl při nabytí podílu v dceřiném podniku, je v ocenění k datu prodeje podílu vykázána v konsolidovaném zisku a ztráty v rámci ostatních provozních nákladů.
9. Menšinový podíl související s tímto prodávaným podílem je v ocenění k datu prodeje tohoto obchodního podílu eliminován a vykázán v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty v rámci ostatních provozních nákladů.
10. Pokud jsou čistá aktiva, včetně konsolidačního rozdílu a menšinového podílu prodáváného dceřiného podniku záporná, budou k datu prodeje vykázána v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty v položce ostatních provozních výnosů.
11. Hodnoty prodáváných aktiv a závazků, vyřazovaného konsolidačního rozdílu a menšinových podílů je vhodné zjistit z mezitímní rozvahy a výkazu zisku a ztráty, pro jejichž sestavení se přiměřeně použije Interpretace I-31 Mezitímní účetní výkaznictví.
12. V individuální účetní závěrce mateřského podniku je prodej zachycen obvykle v rámci finančních nákladů, kam je zaúčtována pořizovací cena prodaného podílu. V konsolidované rozvaze byla již k datu akvizice tato pořizovací cena eliminována, proto v rámci konsolidačních úprav musí být tento účetní zápis zrušen. V konsolidovaném výkazu zisku a ztráty tedy nebude v souvislosti s prodejem podílu vykázán žádný finanční výsledek hospodaření.
13. Výnos z prodeje podílu je vykázán v konsolidovaném zisku a ztráty v rámci ostatních provozních výnosů.
14. V individuální účetní závěrce je výnos z prodeje podílu zachycen obvykle v rámci finančních výnosů, v rámci konsolidačních úprav tedy dojde k reklasifikaci tohoto výnosu z finančního do provozního výsledku hospodaření. Výše výnosu zůstane nezměněna.
15. V příloze v konsolidované účetní závěrce účetní jednotka uvede:
 - a) rozpis položky ostatních provozních nákladů (případně ostatních provozních výnosů v případě, že jsou čistá aktiva prodáváného dceřiného podniku záporná), který obsahuje minimálně výši dekonsolidovaných aktiv, závazků, konsolidačního rozdílu a menšinových podílů v souvislosti s prodejem podílu;
 - b) výpočet výnosu z prodeje podílu, pokud obsahuje nějaké podmíněné úhrady vázané například na dosažení určité úrovně zisku prodáváného podniku;
 - c) výši zisku nebo ztráty dosažené prodejem podílu.

Zdůvodnění

16. Podstata prodeje podílu v dceřiném podniku z pohledu konsolidované účetní závěrky je obdobou transakce prodeje obchodního závodu z pohledu individuální účetní závěrky. Odúčtování prodávaných aktiv a závazků na účet účtové skupiny 54 požaduje ČÚS 011 Operace s obchodním závodem stejně tak jako zachycení výnosů z prodeje na účtu účtové skupiny 64. Při prodeji dceřiného podniku tak budou konzistentně prodávaná aktiva a závazky vykázány v položce ostatních provozních nákladů a podobně bude tržba z prodeje vykázána jako ostatní provozní výnos.
17. ČÚS 011 požaduje v odst. 3.1, aby byly při prodeji obchodního závodu zrušeny opravné položky, oceňovací rozdíl nebo goodwill a rezervy s výjimkou rezerv vytvářených podle zvláštních právních předpisů. Ke zrušení těchto položek dochází dle ČÚS 011 prostřednictvím účtů v účtové skupině 55. Tato Interpretace požaduje vykázání opravných položek či rezerv při prodeji dceřiného podniku obdobným způsobem jako vyřazení ostatních aktiv a závazků prodáváného dceřiného podniku, pokud neexistuje pro zrušení rezervy či opravné položky jiný důvod než prodej podílu. Toto řešení zabezpečí věrné zobrazení prodeje podílu v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty, protože veškerá aktiva a závazky prodáváného dceřiného podniku jsou v ocenění k datu prodeje odúčtovány konzistentním způsobem. Hodnota čistých aktiv prodáváného dceřiného podniku tak bude v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty vykázána ve stejné položce ostatní provozní náklady.
18. V případě, že hodnota prodávaných čistých aktiv je záporná (tzn., že součet hodnot závazků menšinového podílu a případného záporného konsolidačního rozdílu převyšuje hodnotu aktiv), došlo by vykázáním prodávaných čistých aktiv v ostatních provozních nákladech k jejich snížení, či dokonce ke vzniku záporné hodnoty ostatních provozních nákladů v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty. Z tohoto důvodu se v této situaci hodnota prodávaných čistých aktiv včetně menšinového podílu a konsolidačního rozdílu zahrne v konsolidovaném výkazu zisku a ztráty do ostatních provozních výnosů.
19. Vyhláška č. 500/2002 Sb. V § 39 bod 1, písmeno h) požaduje, aby účetní jednotka v příloze uvedla výši a povahu jednotlivých položek výnosů a nákladů, které jsou mimořádné svým objemem nebo původem. Toto ustanovení platí i pro přílohu v konsolidované účetní závěrce. Výnosy a náklady související s prodejem podílu nejsou běžně se vyskytujícími transakcemi, a splňují tedy požadavek vyhlášky, aby byly v příloze v účetní závěrce samostatně popsány.

Příklady k Interpretaci

Účetní jednotka M (mateřský podnik) koupila dne 1. 1. 2014 80% podíl v účetní jednotce D (dceřiný podnik) za 6 800 tis. Kč. K datu akvizice byl základní kapitál podniku D 2 000 Kč a výsledky hospodaření minulých let byly ve výši 3 400 tis. Kč. Podnik D dále vlastnil pozemek, jehož reálná hodnota k datu akvizice byla o 700 tis. Kč vyšší než jeho účetní hodnota. Tento pozemek podnik D stále vlastní. Sazba daně z příjmů je 19 %. Konsolidační rozdíl je odpisován po dobu 10 let.

Dne 1. 4. 2018 podnik M prodal podnik D za 12 400 tis. Kč. Níže jsou uvedené mezitímní rozvahy k 31. 3. 2018 a výkazy zisku a ztráty za první tři měsíce roku 2018.

Podnik M má i další dceřiné podniky a sestavuje konsolidovanou účetní závěrku. Pro názornost jsou uvedeny však pouze údaje týkající se M a D. Pro zjednodušení nejsou také uvedeny ani u jednoho z podniků finanční výnosy a finanční náklady.

Rozvaha (v tis. Kč)	M	D
Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	24 000	7 500
Dlouhodobý finanční majetek	6 800	-
Ostatní aktiva	21 300	7 100
Aktiva celkem	52 100	14 600
Základní kapitál	18 000	2 000
Nerozdělený výsledek hospodaření minulých let	15 700	7 600
Výsledek hospodaření b. o.	1 400	500
Rezervy	2 600	200
Odložený daňový závazek	800	300
Ostatní závazky	13 600	4 000
Pasiva celkem	52 100	14 600

Výkaz zisku a ztráty (v tis. Kč)	M	D
Tržby	12 600	5 700
Výkonová spotřeba	8 400	3 900
Osobní náklady	2 350	1 090
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 850	710
Daň z příjmů splatná	330	160
Daň z příjmů odložená	120	50
Výsledek hospodaření po zdanění	1 400	500

Řešení

Níže jsou v jednotlivých sloupcích rozvahy a výkazu zisku a ztráty zachyceny konsolidační úpravy s uvážením metody plné konsolidace, kdy z individuálních hodnot M a D se získají hodnoty konsolidační (K):

Rozvaha (v tis. Kč)	M	D	1.	2.	3.	4.	5.	K
Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	24 000	7 500	700				-8 200	24 000
Dlouhodobý finanční majetek	6 800	-	-6 800					-
Konsolidační rozdíl			2 026	-861			-1 165	-
Ostatní aktiva	21 300	7 100				12 400	-7 100	33 700
Aktiva celkem	52 100	14 600	-4 074	-861			-16 465	57 700
Základní kapitál	18 000	2 000	-2 000					18 000
Nerozdělený výsledek hospodaření minulých let	15 700	7 600	-3 400	-810	-840			18 250

Výsledek hospodaření b. o.	1 400	500		-51	-100	12 400	-9 699	4 450
Menšinový podíl			1 193		940		-2 133	-
Rezervy	2 600	200					-200	2 600
Odložený daňový závazek	800	300	133				-433	800
Ostatní závazky	13 600	4 000					-4 000	13 600
Pasiva celkem	52 100	14 600	-4 074	-861			-16 465	57 700

- Úpravy k datu akvizice: (i) přecenění pozemku na reálnou hodnotu s příslušným dopadem na odložený daňový závazek, (ii) vyloučení finanční investice mateřského podniku a vlastního kapitálu dceřiného podniku k datu akvizice společně se zachycením prvotního ocenění menšinového podílu a konsolidačního rozdílu.
- Odpis konsolidačního rozdílu mezi datem akvizice a datem prodeje.
- Vyjádření menšinových podílů mezi datem akvizice a datem prodeje.
- Zachycení prodejní ceny k 1. 4. 2018.
- Dekonsolidace aktiv, závazků, menšinových podílů, konsolidačního rozdílu.

Výkaz zisku a ztráty (v tis. Kč)	M	D	1.	2.	3.	K
Tržby	12 600	5 700				18 300
Výkonová spotřeba	8 400	3 900				12 300
Osobní náklady	2 350	1 090				3 440
Ostatní provozní výnosy					12 400	12 400
Odpis konsolidačního rozdílu			51			51
Ostatní provozní náklady					9 699	9 699
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 850	710				5 210
Daň z příjmů splatná	330	160				490
Daň z příjmů odložená	120	50				170
Výsledek hospodaření po zdanění	1 400	500				4 550
Menšinový podíl na VH po zdanění				100		100

Odpis konsolidačního rozdílu za rok 2018 (3 měsíce).

- 1. Vyjádření menšinových podílů na výsledku hospodaření dceřiného podniku za rok 2018 do data prodeje podílu (20 % z 500 tis. Kč).*
- 2. Zachycení prodeje k 1. 4. 2018, tj. dopad prodejní ceny do ostatních provozních výnosů a prodávaných čistých aktiv dceřiného podniku včetně zůstatkového hodnoty konsolidovaného rozdílu a menšinového podílu do ostatních provozních nákladů.*

Datum prvního schválení
této interpretace NÚR: **15. února 2019**

Datum poslední aktualizace
této interpretace NÚR: **1. dubna 2019**

Zpracovatel interpretace: **Ing. Alice Šrámková**
Svaz účetních ČR