

# **Příslušnost goodwillu k prvkům vnitřních struktur účetních jednotek<sup>#</sup>**

*Vladimír Zelenka\**

S ohledem na současný způsob vykazování goodwillu ve výkazech finančního účetnictví dle IFRS i U.S. GAAP vyvstávají specifické požadavky na informace, které by měly být zabezpečovány i v rámci manažerského účetnictví. I když se vzájemné souvislosti mezi požadavky na vykazování goodwillu ve finančním účetnictví s úkoly manažerského účetnictví jeví jako nezřetelné, je třeba poukázat na zvlášť silný vztah mezi nimi v oblasti přiřazování goodwillu určitým složkám vnitropodnikových resp. vnitroskupinových struktur. Tato alokace je stěžejní pro identifikaci a případné zúčtování poklesu hodnoty goodwillu u vykazující jednotky. Cílem příspěvku je identifikovat požadavky finančního účetnictví směřující do oblasti manažerského účetnictví s ohledem na vykazování goodwillu, a to zejména v souvislosti s IAS 36 před a po novele v roce 2004, IFRS 3, SFAS 144 a 142 a EITF 98-3.

## **Goodwill a jeho souvislost s vnitřní strukturou vykazující jednotky**

Častým mýtem, který se v odborné veřejnosti traduje je, že goodwill lze přiřadit vykazujícímu podniku jako celku, tedy že nositelem oné „výhody“, kterou ztělesňuje právě goodwill je podnik jako celek. Aniž by bylo možné zpochybnit skutečnost, že goodwill nelze pro potřeby vykazování oddělit od ostatních složek aktiv resp. položek čistých aktiv, je třeba konstatovat, že v konkrétních souvislostech může být goodwill prvotně vztažen k nižším hierarchickým úrovním podnikové struktury. Taková skutečnost bude v následujícím textu podepřena argumenty a zároveň budou naznačeny cesty, jimiž bude možné na racionálním a konsistentním základě alokovat goodwill prvkům vnitropodnikové (vnitroskupinové) struktury.

## **Podstata goodwillu jako ekonomického fenoménu**

Goodwill lze vnímat minimálně ve dvou rovinách. Jednak jde o goodwill jako ekonomický fenomén, který stručně (a do určité míry nepřesně) řečeno vyjadřuje souhrn takových příznivých nemateriálních jevů a okolností, za nichž daný podnik působí, které povedou k nadstandardním efektům z podnikových aktivit.

Vykázaný goodwill představuje tu část goodwillu, kterou je možné uznat za bilanční aktivum podniku. Goodwill bývá definován jako přebytek pořizovacích nákladů akvizice nad čistými aktivy (resp. podílem na čistých aktivech) nabývané jednotky (oceněnými na úrovni fair value) ke dni akvizice. Podrobnější pojednání o pojetí goodwillu jakožto aktiva viz např. Zelenka (2002).

---

<sup>#</sup> Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

<sup>\*</sup> Ing. Vladimír Zelenka, Ph.D. – odborný asistent; Katedra finančního účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <vzelenka@vse.cz>.

## **Nakoupený resp. sekundární goodwill vs. podnikem vytvořený goodwill**

Účetní literatura rozeznává dva typy goodwillu. Na jedné straně tzv. účetní jednotkou interně vytvořený goodwill, tj. takový souhrn příznivých jevů a okolností, který vzniká v důsledku kontinuálního působení daného podniku v daném tržním prostředí. Tento goodwill není možné účetně vykazovat ani podle IFRS 3, ani podle SFAS 141.

Goodwill, který je identifikován v souvislosti s akvizicí je označován za nakoupený, resp. druhotný či odvozený goodwill. Tento goodwill je v současné době považován za bilanční aktivum a je tudíž vykazován, a to přesto, že oproti jiným aktivům má některé specifické rysy. Podstatu tohoto vykazatelného goodwillu tvoří jednak interně generovaný goodwill nabývaný jednotky, jednak synergie ze spojení čistých aktiv resp. aktivit nabyvatele a nabývané jednotky.

## **Charakteristiky goodwillu a možnost jeho vykazání ve vazbě na současnou koncepci účetních aktiv – vztah k entitě resp. k jejím vnitřním složkám**

Při hledání racionality při přiřazování goodwillu vnitropodnikovým složkám je třeba zdůraznit některé vybrané rysy účetního goodwillu.

**Budoucí ekonomický prospěch** je vyjádřením toho, že aktivum umožňuje podniku, aby bylo směřeno za jinou hodnotu, aby bylo využito k výrobě určitých hodnot nebo aby posloužilo jako úhrada závazků podniku. Goodwill nemůže být sám o sobě směřen za jiné aktivum a ani nemůže sloužit k úhradě závazků. Je však zřejmé, že goodwill přináší budoucí ekonomický prospěch tím, že přispívá k vytvoření určitých hodnot pro podnik (nejčastěji měřených budoucími čistými peněžními přítoky), a to navíc nikoli sám o sobě, ale pouze ve spojení s jinými aktivy. Goodwillu samotnému nebývá samostatně stanovována cena na trhu, což jej také odlišuje od jiných aktiv. Předmětem směny bývá tudíž až při podnikových kombinacích. I přes veškerá specifika goodwillu jako uchazeče o zahrnutí mezi účetní aktiva se nadnárodně uznávané standardy víceméně jednoznačně vyjadřují, že goodwill je účetním aktivem.

**Ovládání budoucího ekonomického prospěchu** goodwillu je zabezpečeno tím, že nabyvatel je schopen řídit operativní a strategické politiky a vedení nabyté jednotky.

## **Hledání souvztažností mezi goodwillem a vnitřními složkami účetní jednotky**

Pokud má existovat z určitého aktiva, tedy i z goodwillu budoucí ekonomický prospěch a účetní jednotka má mít nad ním kontrolu, musí nutně existovat subjekt této kontroly. Pro goodwill tato kontrola (ovládání) musí být zabezpečena ve spojení s dalšími aktivy (resp. čistými aktivy). Projevem této kontroly musí nutně být manažerské působení na určité hierarchické úrovni. Předmětem sporu je, jakým nejnižším hierarchickým strukturám je možné goodwill racionálně a konsistentně přiřadit. V této otázce se názory odborníků podstatně liší. Zatímco jedni mají tendenci přiřazovat goodwill vyšším hierarchickým úrovním (skupina podniků, podnik, divize apod.), druzí se pokoušejí identifikovat vztahy mezi goodwillem a prvky vnitropodnikové struktury v nejnižších elementárních rovinách jakožto propojení goodwillu s určitým aktivem resp. aktivy (např. spojení goodwillu s daným strojem za určité kvalifikační a znalostní výbavy jeho obsluhy). I když lze hledat a nacházet vnitřní strukturu goodwillu v každém konkrétním případě akvizice, není možné považovat za

racionální takové přiřazení vnitropodnikovým strukturám, které je založeno na naprosté atomizaci vnitřních složek goodwillu (jako např. synergie mezi strojem a nadstandardně kvalifikovaným dělníkem). Orientace relevantních manažerských rozhodnutí je totiž také cílena spíše k celostně organizovaným podnikovým subsystémům. Objekt manažerského působení, které je klíčovým argumentem pro vhodnou alokaci goodwillu, bývá mimo jiné vymezován s ohledem na hlavní cíle určené pro tento určitý prvek vnitropodnikové struktury. Tyto cíle mají zabezpečit realizaci předpokládaného ekonomického prospěchu z příslušných položek čistých aktiv. Pokud je charakter těchto cílů v souladu s hlavními cíli účetní jednotky, lze předpokládat, že při jejich naplnění daný objekt manažerského působení (prvek vnitropodnikové struktury) přináší prospěch i vykazujícímu podniku jako celku. Vzhledem k tomu, že soulad cílů nižších hierarchických úrovní s vrcholovými cíli podniku je nejvíce zřetelný na vyšších hierarchických úrovních řízení a naopak často může být naprosto nezřetelný na elementárních úrovních vnitropodnikové struktury, lze předpokládat, že goodwill bude vhodné přiřazovat spíše těmto vyšším hierarchickým úrovním. Na základě výše uvedených skutečností lze zvažovat, jaký typ odpovědnostního střediska nejlépe vyhovuje přiřazení goodwillu

V této souvislosti je třeba také zdůraznit, které důvody vedou vykazující jednotku k přiřazování goodwillu prvkům vnitropodnikové struktury:

- Hlavním důvodem pro zabezpečení potřeb finančního účetnictví je poskytnout spolehlivou základnu pro měření případného poklesu hodnoty goodwillu (nakoupeného).
- Pro potřeby ekonomické analýzy může být údaj o tom, ke kterému prvku vnitropodnikové (vnitroskupinové) struktury je goodwill (a to nejen nakoupený) alokovan, vhodnou informací pro interní manažerské potřeby účetní jednotky.

## **Standardizace finančního účetnictví a informace o vnitropodnikové struktuře pro vykazování goodwillu**

### **Prvky vnitropodnikové struktury dle standardů v rámci US GAAP**

V dalším textu je zaměřena pozornost výhradně na problematiku alokace nakoupeného goodwillu prvkům vnitropodnikové struktury při testování jeho případného poklesu hodnoty. Nejrozpracovanější model posuzování vnitropodnikových struktur pro potřebu vyjádření poklesu hodnoty goodwillu má vypracován standard SFAS 142 - *Goodwill a jiná nehmotná aktiva*. Na tomto místě je třeba zdůraznit, že analýza prvků vnitropodnikové resp. vnitroskupinové struktury je severoamerickými standardy rozpracována na několika místech a s ohledem na odlišné požadavky finančního účetnictví. Z toho také plyne vymezení řady nových termínů, které jsou používány při analytickém pohledu na vnitropodnikovou strukturu z pohledu potřeb finančního účetnictví. Pro ilustraci budiž uvedeny zmíněné prvky vnitropodnikových struktur (podrobněji např. Delaney aj., 2003, s. 59-60):

### ***Operační segment***

Termín operační segment je vymezen ve SFAS 131 – Zveřejnění informací o segmentech podniku a souvisejících informací. Operační segment představuje takovou část podniku,

- která je zapojená v podnikatelských aktivitách, z nichž může těžit výnosy a vznikají jí náklady (včetně druhotných),

- jejíž operační výsledky jsou pravidelně posuzovány tzv. „vedoucím operačních rozhodování“, aby mohl rozhodovat o alokaci prostředků danému segmentu a aby mohl posuzovat jeho výkonnost,
- jejíž finanční informace jsou periodicky k dispozici.

Operační segment má obvykle manažera segmentu, který je přímo odpovědný „vedoucím operačních rozhodování“. Operační segmenty jsou obvykle vymezovány na oborovém či územním principu. Z uvedeného vymezení operačního segmentu plyne, že ne každá vnitřní složka podniku může být označena za operační segment.

### ***Vykazovací segment***

Za vykazovací segment se považuje takový operační segment nebo dva či více operačních segmentů, které splňují určitá kvantitativní kritéria. Operační segmenty mají často podobnou dlouhodobou finanční výkonnost, neboť mají rovněž podobné ekonomické vlastnosti. Mohou být tudíž tyto podobné operační segmenty sloučeny do jediného, jestliže toto sloučení je v souladu s cíli a základními zásadami vykazování podle segmentů, mají-li slučované segmenty podobné ekonomické vlastnosti a jsou-li si podobné

- povahou poskytovaných výrobků a služeb,
- povahou výrobních procesů,
- typem zákazníků,
- způsoby užívanými pro distribuce výrobků a poskytování služeb,
- povahou regulačního prostředí.

U vykazovacích segmentů se předpokládá, že jejich informace se vykazují v účetních závěrkách, protože jsou významné pro účetní jednotku jako celek.

### ***Vykazovací jednotka***

Termín vykazovací jednotka je používán v souvislosti s testem na případný pokles hodnoty goodwillu a je vymezen standardem SFAS 142. Jde o operační segment nebo jednu hierarchickou úroveň nižší než operační segment, která bývá označována jako **komponent**. Komponent může být označen za vykazující jednotku jen tehdy, když představuje „**podnikání**“, pro něž existují periodické finanční informace a manažer segmentu pravidelně dohlíží na provozní výsledky komponentu. Za vykazovací jednotku mohou být považovány i dva či více komponentů operačního segmentu, jestliže mají podobné ekonomické vlastnosti. Operační segment jako celek může být považován za vykazovací jednotku, pokud jsou jeho veškeré komponenty podobné povahy, nejsou označeny za vykazovací jednotku nebo pokud obsahuje pouze jediný komponent.

### ***„Podnikání“ (business)***

Podnikání je soběstačný integrovaný soubor činností a aktiv, vedený a řízený za účelem poskytování výtěžku investorům. Lze vytušit určitou paralelu mezi tímto termínem a naším obchodně právním termínem část podniku. Podrobně je termín „podnikání“ vymezen v EITF 98-3: *Určení, zda nepeněžní transakce vyvolává přijetí produktivních aktiv nebo podnikání*. „Podnikání“ musí nutně zahrnovat:

- vstupy,

- procesy aplikované s danými vstupy a
- výstupy sloužící k vytvoření výdělku.

Při fiktivním oddělení „podnikání“ od účetní jednotky by musela aktiva a činnosti, které si činí nárok na takové označení, obsahovat veškeré nezbytné vstupy a procesy, aby operace pokračovaly obvyklým způsobem i nadále, tj. aby se zachovaly výnosy z poskytování výstupů zákazníkům. Při posuzování, zda jde o „podnikání“ je třeba s ohledem na různé typy podnikatelských aktivit vzít v úvahu zejména:

- u vstupů:
  - dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva,
  - intelektuální kapitál,
  - schopnost zabezpečit přístup k nezbytným materiálům a právům,
  - zaměstnanci;
- u procesů:
  - existence systémů, standardů, protokolů, konvencí a pravidel, které určují nutné procesy pro soběstačné fungování, které zahrnují strategické a operační řídicí procesy a procesy v oblasti řízení zdrojů;
- u výstupů:
  - schopnost získat přístup k zákazníkům.

### ***Skupina aktiv***

Skupina aktiv je vymezena ve SFAS 144 – *Vykazování snížení hodnot nebo pozbytí dlouhodobých aktiv* jako nejnižší úroveň seskupení dlouhodobých aktiv resp. aktiv držených a užívaných, pro niž lze identifikovat peněžní toky podstatně nezávislé na jiných skupinách aktiv a dluhů. Toto vymezení do značné míry koresponduje s vymezením tzv. peněžotvorné jednotky v IAS 36 (1997) – *Snížení hodnoty aktiv*. Skupinou aktiv může být:

- celý podnik (resp. aktiva podniku),
- určitý operační segment,
- vykazovací jednotka,
- „podnikání“,
- část „podnikání“.

### ***Pozbývané skupiny***

SFAS 144 řeší i tzv. pozbývané skupiny jako dlouhodobé aktivum či aktiva, která jsou určena k pozbytí prodejem nebo jiným způsobem společně jako skupina v jediné transakci a závazky přímo spjaté s těmito aktivy, které toutéž transakcí budou převedeny.

### **Vykazovací jednotky dle SFAS 142 jako relevantní prvek vnitropodnikové struktury pro testování goodwillu na pokles hodnoty**

Test na pokles hodnoty goodwillu se podle SFAS 142 provádí na úrovni v předchozím textu zmiňovaných **vykazovacích jednotek**. Tyto jednotky jsou vymezeny jako nejnižší

úroveň jednotky (podniku, skupiny), která je „**podnikáním**“ (business) a která může být odlišitelná fyzicky, operačně a pro účely vnitropodnikového (vnitroskupinového) vykazování od ostatních aktiv, operací a činností jednotky. Aktiva podniku mohou být pro potřeby testu na pokles jejich hodnoty podle SFAS 144 shlukována do tzv. **skupin aktiv** nebo **pozbyvaných skupin**, zatímco vymezení vykazovací jednotky pro účel identifikace poklesu hodnoty goodwillu je zásadně závislé na tom, jak je řízeno „podnikání“ a jak je formulována odpovědnost za jeho řízení a za prezentaci jeho vnitropodnikových výkazů. SFAS 142 zmiňuje, že vykazovací jednotkou budou často takové nejnižší prvky vnitropodnikové struktury, za které se vyhotovují provozní plány a za které se sleduje výnosnost jakožto důkaz o stupni jejich výkonnosti. Oproti tzv. **vykazovacímu segmentu** podle SFAS 131 se umožňuje, aby vykazovací jednotka byla postavena na nižší hierarchické úrovni než je **operační segment** a zároveň se předpokládá, že nesmí být na vyšší úrovni než operační segment. Standard nevylučuje, že vykazovací jednotka může být stanovena na úrovni **podniku jako celku**. Standard zároveň předpokládá, že je nezbytné, aby u každé vykazovací jednotky platilo, že nákup příslušného aktiva nebo vznik určitého dluhu mohly být k ní přiřazeny jen tehdy, budou-li splněny tyto podmínky:

- aktivum bude sloužit operacím dané vykazovací jednotky a dluhy se k těmto operacím vztahují;
- aktiva nebo dluhy budou brány v potaz při stanovení fair value vykazovací jednotky.

Test na pokles hodnoty goodwillu se provádí jednou za účetní období (nikoli nutně k rozvahovému dni). Navíc je třeba uskutečnit další test mezi každoročními testy, a to tehdy, existují-li náznaky, že hodnota goodwillu poklesla, např.:

- změny v legislativě,
- jiné změny v podnikatelském prostředí,
- nestandardní změny mezi konkurenčními podniky,
- změny ve složení stěžejních zaměstnanců,
- omezení předpokladu trvání vykazovací jednotky (nebo „podnikání“), tj. např. očekávání prodeje určitých aktivit nebo jejich ukončení apod.
- nutnost vykazovat ztráty z poklesu hodnot podstatných aktiv náležících do vykazovací jednotky,
- uznání poklesu hodnoty goodwillu dceřinému podniku zahrnutému do vykazovací jednotky.

Goodwillu poklesla hodnota tehdy, když implikovaná fair value jeho vykazovací jednotky je nižší než její stávající vykazovaná částka včetně goodwillu, tedy suma účetních hodnot aktiv minus suma účetních hodnot dluhů. Z výše uvedeného vyplývá, že je celý proces identifikace a řešení poklesu hodnoty goodwillu činit následovně:

- odhadnout fair value implikovanou goodwillu (tj. odhadnout částku, za niž by mohla být vykazovací jednotka prodána nebo koupena jako celek o svobodné vůli při standardní transakci)
- porovnat ji s jeho stávající účetní hodnotou a případně vyjádřit pokles hodnoty goodwillu jako ztrátu z poklesu goodwillu.

## Identifikace prvků vnitropodnikové struktury pro test na pokles hodnoty dle IAS/IFRS

### Testování poklesu hodnoty aktiv dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv před novelou od roku 2004

Problematika alokace nakoupeného goodwillu prvkům vnitropodnikové struktury je v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví řešena v rámci standardu IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Tento standard řešil danou problematiku jinak před novelou v roce 2004 a jinak v souvislosti s touto novelou. Pokud je vzato v úvahu znění IAS 36 před novelou, lze konstatovat, že jakékoli vazby mezi tímto standardem a standardem IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*, který řeší vykazování podle segmentů, nebyly IAS/IFRS řešeny. Pro přiřazení goodwillu prvkům vnitropodnikové struktury při testování případného poklesu jeho hodnoty se podobně jako i pro testování poklesu jiných aktiv využívalo (a rovněž po novele IAS 36 využívá) tzv. **penězotvorných jednotek**.

Za penězotvornou jednotku se považuje nejmenší skupinou aktiv, která zahrnuje aktivum testované na případný pokles a která vytváří peněžní přítoky z jejího stálého užívání, které jsou výrazně nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo skupin aktiv. Při určování, zda peněžní přítoky skupiny aktiv jsou nezávislé na peněžních přítocích z jiných aktiv nebo jejich skupin, se klade důraz na:

- jak management dohlíží na podnikové operace z různých hledisek (hledisko výrobních skupin, obchodních operací, teritoriální aj.),
- jak management rozhoduje o setrvání či pozbytování podnikových aktiv a operací.

Test na pokles goodwillu dle IAS 36 před novelou byl založen na tom, že je identifikována nejnižší penězotvorná jednotka, k níž je možno na racionálním základě goodwill přiřadit. Test probíhal ve dvou etapách -

- prvou etapou je tzv. bottom-up test:
  - a) zjištění, zda stávající účetní hodnota goodwillu může být racionálně přiřazena posuzované penězotvorné jednotce,
  - b) porovnání zpětně získatelné částky penězotvorné jednotky s její stávající účetní hodnotou (včetně hodnoty goodwillu) a případné vykázání ztráty z poklesu hodnoty;
- nemohl-li podnik přiřadit racionálně účetní hodnotu goodwillu posuzované penězotvorné jednotce, provedl tzv. top-down test:
  - a) zjištění nejmenší penězotvorné jednotky nadřazené posuzované penězotvorné jednotky, již lze racionálně přiřadit účetní hodnotu goodwillu,
  - b) porovnání zpětně získatelné částky nadřazené penězotvorné jednotky s její stávající účetní hodnotou (včetně hodnoty goodwillu) a případné vykázání ztráty z poklesu hodnoty.

Z vymezení penězotvorné jednotky dle IAS 36 je zřejmé, že se akcentuje zejména hledisko manažerského působení. Další vodítka pro její racionální identifikaci však kromě

pravidla nezávislosti peněžních přítoků na jiných aktivech či skupinách aktiv neexistuje. V tomto ohledu lze charakterizovat pravidla pro alokaci goodwillu prvkům vnitropodnikové struktury podle IAS 36 před novelou za podstatně úžeji rozpracovaná ve srovnání s příslušnými americkými standardy. Peněžotvornou jednotkou může být i seskupení aktiv vymezené termínem skupina aktiv ve SFAS 144. Pokud je takovéto seskupení na nižší hierarchické úrovni než „podnikání“ (dle EITF 98-3), vyplývá z toho, že goodwill se dle IFRS mohl testovat na pokles hodnoty i na nižší hierarchické úrovni než dle SFAS 144.

### **Testování poklesu hodnoty aktiv dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv po novele z roku 2004**

Standard IAS 36 novelizovaný v roce 2004 pro potřeby testování poklesu hodnoty goodwillu zpřesňuje kritéria pro stanovení peněžotvorné jednotky, k níž příslušný goodwill náleží. Jde zejména o tyto nové požadavky:

- goodwill se přiřadí ke každé peněžotvorné jednotce nebo skupině peněžotvorných jednotek, u nichž se očekává, že budou mít prospěch ze synergií způsobených danou podnikovou kombinací, a to bez ohledu na to, zda byla jiná aktiva (nebo závazky) nabývané jednotky takové peněžotvorné jednotce nebo skupině peněžotvorných jednotek přiřazena;
- každá jednotka nebo skupina jednotek, k nimž byl goodwill přiřazen vyjadřuje **nejnižší** úroveň uvnitř účetní jednotky, u níž je pro vnitřní manažerské účely tento goodwill sledován, a zároveň **není větší než** segment založený buď na prvotním nebo druhotném formátu vykazování účetní jednotky podle IAS 14 – *Vykazování podle segmentů*.

Z výše uvedených požadavků novelizovaného standardu vyplývá, že:

- je obvyklé přiřadit goodwill více peněžotvorným jednotkám nebo skupinám peněžotvorných jednotek;
- je zúžen manipulační prostor pro vymezení hierarchické úrovně, na níž je identifikována peněžotvorná jednotka, k níž je možné přiřadit goodwill – horní hranici tvoří segment podle IAS 14, spodní hranici tvoří takové uskupení vnitropodnikové struktury, u níž je vedením goodwill monitorován;

Důsledkem novely IAS 36 je skutečnost, že goodwill bude přiřazován pouze relativně vysokým hierarchickým úrovním vnitropodnikové (vnitroskupinové) struktury. Zvláště pak druhý požadavek novely, kterým se vymezuje prostor pro identifikaci jednotky, k níž je goodwill přiřazen, vedl v konečném důsledku k tomu, že se řešení alokace goodwillu vnitropodnikovým (vnitroskupinovým) strukturám dle novelizovaného IAS 36 a amerického SFAS 142 významně přiblížilo.

### **Alokace goodwillu prvkům vnitropodnikové struktury dle naší úpravy účetnictví**

Naše minulé a bohužel ani současná platná úprava účetnictví neřeší problematiku přiřazení goodwillu prvkům vnitropodnikové struktury. Vyplývá to mimo jiné i z toho, že se explicitně neřeší problematika poklesu hodnoty goodwillu.



## **Alokace goodwillu odpovědnostním střediskům**

Z předchozího textu plyne, že goodwill lze přiřadit spíše hierarchicky výše postaveným vnitropodnikovým útvarům, které mají relativně uzavřený koloběh ekonomických prostředků a které odpovídají spíše podmínkám decentralizovaného způsobu řízení. Technologicky uspořádané útvary obvykle nesplňují některý z požadovaných parametrů nutných pro to, aby k nim bylo možné přiřadit goodwill. Je zřejmé, že goodwill se spíše bude přiřazovat ziskovým, rentabilitním či investičním střediskům (o charakteristice jednotlivých typů odpovědnostních středisek viz např. (Král, 2002)), která často (nikoliv však nezbytně) splňují požadované parametry vykazovací jednotky (resp. goodwillu příslušné peněžitovné jednotky), než střediskům nákladovým, výnosovým či výdajovým, u nichž si lze jen obtížně splnění požadovaných parametrů představit.

Další otázkou, která vyvstává, je, do jaké míry lze aplikovat úvahy o prvcích vnitropodnikové struktury v případě konsolidovaných účetních jednotek. Přesto, že absence právní subjektivity skupin kapitálově propojených podniků, vede k dílčím rozdílům oproti nekonsolidovaným účetním jednotkám, nejde o rozdíly zásadní. Veškeré úvahy o přiřazování goodwillu prvkům vnitropodnikové struktury se tudíž aplikují i na prvky vnitroskupinové struktury.

### **Závěr**

Při rozhodování o alokaci goodwillu prvkům (útvaram) vnitropodnikové (zejm. organizační) struktury je důležité, aby byly splněny tyto podmínky:

- a) musí zahrnovat vstupy, procesy a výstupy,
- b) musí i bez ohledu na začlenění do celopodnikových souvislostí při fiktivním osamostatnění útvaru být zachována schopnost vytvářet z daných vstupů, prostřednictvím daných procesů výstupy, které zabezpečí pokračující výkonnost útvaru,
- c) musí z útvaru (skupiny aktiv) plynout peněžní toky (resp. peněžní přítoky), které jsou nezávislé na peněžních tocích (přítocích),
- d) musí být k dispozici periodické finanční informace o daném útvaru
- e) v případě, že je útvar operačním segmentem dle SFAS 131, musí být k dispozici částky nákladů a výnosů.

Z výše uvedeného vyplývá, že i z na první pohled relativně odtážené problematiky finančního účetnictví, jakou je testování goodwillu na případný pokles jeho hodnoty, vyplývají specifické požadavky na manažerské účetnictví. Manažerské účetnictví musí zabezpečit, aby byly veškeré požadované informace o nutných parametrech pro racionální a konsistentní přiřazení goodwillu k dispozici. Nutno dodat, že velmi často nemusejí být pro manažerské účetnictví otvírány zvlášť pro tento účel (test poklesu hodnoty goodwillu) nové úlohy, neboť veškeré podstatné informace (účetního i plánového charakteru) o daném útvaru mohou být již k dispozici ze standardních nástrojů vnitropodnikového vykazování a plánování.

## **Literatura**

- [1] Delaney, P. R. – Epstein, B. J. – Nach, R. – Weiss Budak, S. (2003): *GAAP 2003. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New York, John Wiley, 2003.
- [2] Král, B. aj. (2002): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2002.
- [3] Zelenka, V. (2002): Goodwill jako aktivum, jeho uznání a ocenění v účetních závěrkách. *Účetnictví*, roč. 49, č. 1, s. 85-92.

## **Příslušnost goodwillu k prvkům vnitřních struktur účetních jednotek**

*Vladimír Zelenka*

### **ABSTRAKT**

Přiřazení goodwillu prvkům vnitřních struktur účetní jednotky (ať již jde o podnik nebo skupinu) je nezbytné pro vyčíslení poklesu hodnoty aktiv a rovněž pro rozličné ekonomické rozborů pro manažerské účely. Vhodné přiřazování goodwillu je v současnosti zvláště důležité z toho důvodu, že narůstá počet účetních jednotek, které vykazují podle IFRS nebo US GAAP, jež požadují testování poklesu hodnoty goodwillu (a to bez ohledu na to, že se české účetní předpisy daným problémem nezabývají). Goodwill je vhodné přiřazovat vyšším hierarchickým úrovním vnitřních struktur účetní jednotky. Takové připojení goodwillu se mimo jiné zakládá na informacích z manažerského účetnictví.

**Klíčová slova:** Goodwill; Vnitřní struktura účetní jednotky; Snížení hodnoty aktiv.

## **Affiliation of Goodwill to the Elements of Internal Structure of the Entity**

### **ABSTRACT**

Allocation of goodwill to the elements of internal structure of the entity (either enterprise or group) is necessary for the measurement of impairment of assets and also for various economic analysis for managerial purposes. Appropriate allocation of goodwill is currently very important because of increasing number of entities reporting according to the IFRS or US GAAP that require testing of impairment of goodwill (regardless of the Czech accounting regulation does not deal with this issue). It is appropriate to allocate the goodwill to the higher hierarchical levels of internal structures of the entity. This affiliation of goodwill is based on the information from management accounting among others.

**Key words:** Goodwill; Internal structure of entity; Impairment of assets.

**JEL classification:** M41