

VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ¹

Segment reporting

Dana Dvořáková

Od 1.1.2007 byl IAS 14 – *Vykazování podle segmentů* nahrazen novým standardem IFRS 8 – *Provozní segmenty*. IFRS 8 má být aplikován počínaje 1. lednem 2009, dřívější aplikace standardu je povolena, účetní jednotka však musí o této skutečnosti informovat v rámci účetní závěrky. Nahrazení původního standardu novým bylo provedeno v rámci krátkodobého projektu konvergence mezi US GAAP (United States General Accepted Accounting Principles) a IFRS (International Financial Reporting Standards). Nově vzniklý standard je, až na drobné výjimky, v souladu se standardem FASB č. 131- *Zveřejnění o podnikových segmentech a související informace*.

V rámci tohoto příspěvku bude provedeno porovnání základních odlišností IAS 14 a IFRS 8.

Cíle a charakteristika IFRS 8

Cílem standardu IFRS 8 je specifikovat, jak má účetní jednotka vykazovat informace o svých provozních segmentech v rámci roční účetní závěrky, aby umožnila uživatelům účetní závěrky poznat charakter a finanční přínosy činností, které účetní jednotka provádí a zároveň seznámit uživatele účetních výkazů s prostředím, ve kterém účetní jednotka rozvíjí své podnikání.

Mimo informace o provozních segmentech účetní jednotky, jsou v IFRS 8 vyžadovány informace o produktech a službách, které účetní jednotka poskytuje, o zeměpisných oblastech, ve kterých působí i o významných skupinách zákazníků. Standard rovněž doplňuje IAS 34 – *Mezitimní účetní výkaznictví* o požadavky na zveřejnění vybraných informací v mezitimních účetních závěrkách.

Cíle a charakteristika IAS 14

Základním cílem IAS 14 bylo poskytování oddělených informací za části podniku, které jsou specifické svou rizikovostí a výnosností. IAS 14 rozlišoval oborové segmenty, které definoval jako samostatně rozlišitelné složky podniku zabývající se určitou činností – výrobou jednotlivého výrobku či skupin obdobných výrobků, poskytováním určitých služeb apod. Výnosnost těchto složek podniku a rizika, kterým čelí, se navzájem liší. Vedle oborových segmentů IAS 14 vyžadoval rovněž zjišťování informací o územních segmentech, které definoval jako rozlišitelné složky podniku, které se zabývají poskytováním výrobků nebo služeb v dílčím ekonomickém prostředí a které se odlišují riziky a různou výnosností. Účetní jednotka měla v souladu s IAS 14 pro účely vykazování zvolit za primární segmenty ty segmenty, se kterými je spjata vyšší rizikovost. O těchto segmentech byly pak vykazovány informace podrobnější než o segmentech, které byly vykazovány jako sekundární (druhotné). Při určení segmentů bylo možno vyjít z vnitropodnikové struktury, pokud vnitropodnikové útvary odpovídaly definici segmentu. Segmenty však nebyly nutně ztotožňovány s vnitropodnikovou strukturou účetní jednotky.

Standard IAS 14 definoval parametry pro povinně vykazované segmenty. Jedním z těchto parametrů bylo, že segment realizuje hlavní část výnosů z prodeje externím zákazníkům. Účetní jednotka tedy nemusela vykazovat informace o významných vnitropodnikových útvarech, které jsou plně zapojeny do vnitropodnikové kooperace a neprodávají své výkony externím uživatelům. I tyto vnitropodnikové útvary však mohou přinášet podniku specifická rizika i přínosy.

Porovnání východisek IAS 14 a IFRS 8

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru "Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska" registrační číslo MSM, RP 6138439903.

Povinnosť riadiť sa pri sestavení účtnej zúčtovky štandardom IFRS 8 majú účtnej jednotky, ktorých cenové papíry sú verejne obchodovateľné, rovnako ako tomu bolo u IAS 14.

Oproti IAS 14 vychádza IFRS 8 pri definovaní významných segmentov, o ktorých musí účtnej jednotka poskytovať informácie v rámci účtnej zúčtovky, v podstate zásadne z vnútropodnikovej štruktúry účtnej jednotky (z jejích vnútropodnikových útvarov – tak ako sú bežne využívané v rámci štruktúry riadenia účtnej jednotky). IFRS 8, na rozdiel od IAS 14, neobsahuje požiadavku, aby vykazované segmenty významnou časťou svojej produkcie realizovali externým odberateľom.

IFRS 8 definuje provozní segmenty ako časti účtnej jednotky:

- ktoré sa zaoberajú podnikateľskými aktivitami, ktoré môžu prinášať výnosy (vrátane vnútropodnikových výnosov z predania výkonov medzi vnútropodnikovými útvarmi) a na dosiahnutie výnosov sú v rámci segmentu vynakladané náklady;
- u ktorých je provozní výsledok pravidelne vyhodnocovaný vedením účtnej jednotky a slúži ako základ pre rozhodovanie o alokácii prostriedkov účtnej jednotky na jednotlivé provozní aktivity;
- o ktorých sú dostupné finančné informácie.

Tesnejšia väzba vykazovaných informácií na vnútropodnikovú štruktúru vyžadovaná v IFRS 8 môže zvýšiť jej spoľahlivosť a prístupnosť, pretože sú priamo odvodené z vnútropodnikového účtovníctva.

IFRS 8 vyžaduje, aby účtnej jednotka zverejnila:

- hospodárske výsledky dosiahnuté v jednotlivých provozních segmentoch;
- záväzky segmentu;
- výnosy a náklady segmentu.

Zverejnenie uvedených informácií vyžaduje IFRS 8 iba v prípade, že tieto informácie sú zisťované zároveň pre potreby vnútropodnikového riadenia. IFRS 8 teda na rozdiel od IAS 14 nevyžaduje koncipovanie vnútropodnikových provozních segmentov iba pre potreby externého vykazovania ich výsledkov v rámci účtnej zúčtovky. Tým sa odlišuje od požiadaviek IAS 14, ktoré definovali podstatné charakteristiky segmentu a účtnej jednotky museli zabezpečiť potrebné informácie podľa požiadaviek tohto štandardu, ak by boli segmenty zhodné s vnútropodnikovými útvarmi či nikoliv. Výchozím myšlienkovým prístupom bolo požiadavku, aby účtnej jednotky poskytovali informácie o oblastiach svojho podnikania, ktoré majú oproti ostatným špecifická riziká, tento požiadavku štandardu možno považovať za vysoko racionálnu, pretože mohol priniesť účtnej jednotkám vyššiu pracovnú záťaž v prípadoch, keď vnútropodniková štruktúra účtnej jednotky plne nekorespondovala s segmentmi, o ktorých mala účtnej jednotka zverejniť informácie v súlade s IAS 14. Ústup od tohto požiadavku môže teda priniesť určité ochudobenie informácií, ktoré sú poskytované užívateľom. Na druhej strane je však treba konštatovať, že v racionálne riadenej účtnej jednotke je pravdepodobné, že vnútropodnikové útvary budú koncipované práve s ohľadom na svoje špecifika a s nimi súvisiacimi špecifickými rizikami. V tomto smere pozitívne ovplyvňuje informácie poskytované užívateľom účtnej výkazov požiadavku IFRS 8, aby účtnej jednotky zverejnili informáciu o tom, ako (podľa akých kritérií) boli provozní segmenty vytvorené.

Prínosom IFRS 8 na druhej strane je, že neváže, na rozdiel od IAS 14, definíciu segmentu iba k tým významným časťom účtnej jednotky, ktoré dosahujú väčšinu svojich výnosov z realizácie výrobkov, služieb či tovarov externým odberateľom. Pre definíciu provozního segmentu je rozhodujúce, či je daný segment samostatne riadený vnútropodnikovým útvarom. Ako samostatne vykazované segmenty možno teda v súlade s IFRS 8 vykazovať i tie útvary, ktoré dodávajú svoje výkony najmä či výhradne naviazujúcim vnútropodnikovým útvarom. Informácie o segmentoch sú teda na základe tohto prístupu naopak doplnené, oproti informáciám vyžadovaným v rámci IAS 14. IFRS 8 prináša rovnaké

určité zjednodušenie v tom, že nepožaduje zisťovanie informácií, ktoré by nebyli zároveň zisťované pro interné potreby riadenia v prípadoch, že nezbytné informácie nie sú dostupné a náklady na ich získanie by boli nepriamo vysoké. To prináša účtovným jednotkám určité zjednodušenie, ktoré nebolo v predchádzajúcom štandarde IAS 14 zakomponované, na druhej strane bolo ovšem vždy obsažené v Konceptnom rámci ako zásada rovnováhy vynaložených nákladov a získaných užitočností z zistených informácií.

Návaznosť požiadaviek IFRS 8 na vnútro podnikové účtovnícke informácie je patrná i z toho, že je potrebné vykazovať majú účtovní jednotky používať rovnaké prístupy k oceneniu položiek vykazovaných za jednotlivé segmenty, aké sú využívané pre potreby vnútro podnikového riadenia.

IFRS 8 sa, rovnako ako IAS 14, zaoberá definovaním parametrov, ktoré sú dôležité pri určení významných vnútro podnikových segmentov, o ktorých je treba zverejniť informácie.

Vedľa povinnosti zverejnenia informácií o významných vnútro podnikových segmentoch má účtovní jednotka povinnosť zverejniť ďalšie údaje, bez ohľadu na to, či sú pre potreby riadenia účtovní jednotky zisťované či nikoliv, pokiaľ ovšem nevyvolá zistenie týchto skutočností nepriamo vysoké náklady. Jedná sa o zverejnenie informácií o výnosech dosiahnutých z predaja jednotlivých druhov výroby či služieb, informácie o zemích, v ktorých sú výnosy realizované (informácie o odbytých miestach) a v ktorých účtovní jednotka má umiestnené svoje aktíva a rovnako informácie o významných zákazníkoch. Tieto informácie boli požadované i v rámci IAS 14 (v rámci informácií o územných segmentoch), kde však bolo vyžadované podrobnejšie zverejnenie.

Abstrakt

Príspevok je zameraný na porovnanie hlavných rozdielov v požiadavkách medzi *IAS 14 – Vykazovanie podľa segmentov* a *IFRS 8 – Provozní segmenty*, ktorý IAS 14 k 1.1.2007 nahradil.

Kľúčové slová: Segment, účtovní závierka, zverejnenie,

Summary

Aim of this paper is comparison of *IAS 14 – Segment reporting* with *IFRS 8 – Operating segments* which replaced IAS 14 on January 1, 2007.

Key words: Segment, financial reporting, disclosure.

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] *International Financial Reporting Standards 2005*. International Accounting Standards Board, London, 2005
- [2] *International Financial Reporting Standards 2007*. International Accounting Standards Board, London, 2007

Kontakt

Dana Dvořáková, Ing., Ph.D., Katedra účetnictví, VŠE Praha, W. Churchilla 4, Praha 3, tel.: +420 224 095 176, ddvorak@vse.cz