Vykazování informací o vnitropodnikových segmentech[#]

*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 – Mezitímní účetní výkaznictví* o požadavky na zveřejnění vybraných informací v mezitímních 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

[#] Článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Ing. Dana Dvořáková, Ph.D. – odborná asistentka; Katedra finančního účetnictví a auditingu, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <ddvorak@vse.cz>.

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 – viz IASB (2005). 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

Povinnost řídit se při sestavení účetní závěrky standardem IFRS 8 mají účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné, stejně jako tomu bylo u IAS 14.

Oproti IAS 14 vychází IFRS 8 při definování významných segmentů, o kterých musí účetní jednotka podávat informace v rámci účetní závěrky, v podstatě zásadně z vnitropodnikové struktury účetní jednotky (z jejích vnitropodnikových útvarů – tak jak jsou běžně využívány v rámci struktury řízení účetní jednotky). IFRS 8, na rozdíl od IAS 14, neobsahuje požadavek, aby vykazované segmenty významnou část své produkce realizovaly externím odběratelům.

IFRS 8 definuje provozní segmenty jako části účetní jednotky viz seznam literatury (IASB 2007).

- které se zabývají podnikatelskými aktivitami, jež mohou přinášet výnosy (včetně vnitropodnikových výnosů z předání výkonů mezi vnitropodnikovými útvary) a na dosažení výnosů jsou v rámci segmentu vynakládány náklady;
- u kterých je provozní výsledek pravidelně vyhodnocován vedením účetní jednotky a slouží jako podklad pro rozhodování o alokaci prostředků účetní jednotky na jednotlivé provozní aktivity;
- o kterých jsou dostupné finanční informace.

Těsnější vazba vykazovaných informací na vnitropodnikovou strukturu vyžadovaná v IFRS 8 může zvýšit jejich spolehlivost a průkaznost, protože jsou přímo odvozovány z vnitropodnikového účetnictví.

IFRS 8 vyžaduje, aby účetní jednotka zveřejnila:

- hospodářské výsledky dosažené v jednotlivých provozních segmentech;
- závazky segmentu;
- výnosy a náklady segmentu.

Zveřejnění uvedených informací vyžaduje IFRS 8 pouze v případě, že jsou tyto informace zjišťovány zároveň pro potřeby vnitropodnikového řízení.

IFRS 8 tedy na rozdíl od IAS 14 nevyžaduje koncipování vnitropodnikových provozních segmentů jen pro potřeby externího vykazování jejich výsledků v rámci účetní závěrky. Tím se odlišuje od požadavků IAS 14, který definoval podstatné charakteristiky segmentu a účetní

jednotky musely zajistit potřebné informace podle požadavků tohoto standardu, ať byly segmenty shodné s vnitropodnikovými útvary či nikoliv. Výchozí myšlenkou tohoto přístupu byl požadavek, aby účetní jednotky podávaly informace o oblastech svého podnikání, které mají oproti oblastem jiným specifická rizika, tento požadavek standardu lze považovat za vysoce racionální, byť mohl přinést účetním jednotkám vyšší pracovní zatížení v případech, kdy vnitropodniková struktura účetní jednotky plně nekorespondovala se segmenty, o kterých měla účetní jednotka zveřejnit informace v souladu s IAS 14. Ústup od tohoto požadavku může tedy přinést určité ochuzení informací, které jsou poskytovány uživatelům. Na druhé straně je ovšem třeba konstatovat, že v racionálně řízené účetní jednotce je pravděpodobné, že vnitropodnikové útvary budou koncipovány právě s ohledem na svoje specifika a s nimi související specifická rizika. V tomto směru pozitivně ovlivňuje informace poskytované uživatelům účetních výkazů požadavek IFRS 8, aby účetní jednotky zveřejnily informaci o tom, jak (podle jakých kritérií) byly provozní segmenty vytvořeny.

Přínosem IFRS 8 je, že neváže, na rozdíl od IAS 14, definici segmentu pouze k těm významným částem účetní jednotky, které dosahují většinu svých výnosů z realizace výrobků, služeb či zboží externím odběratelům. Pro definici provozního segmentu je rozhodující, zda je daný segment samostatně řízeným vnitropodnikovým útvarem. Jako samostatně vykazované segmenty lze tedy v souladu s IFRS 8 vykazovat i ty útvary, který dodávají svoje výkony zejména či výhradně navazujícím vnitropodnikovým útvarům. Informace o segmentech je tedy na základě tohoto přístupu naopak doplněna, oproti informacím vyžadovaným v rámci IAS 14. IFRS 8 přináší rovněž určité zjednodušení v tom, že nepožaduje zjišťování informací, které by nebyly zároveň zjišťovány pro interní potřeby řízení v případech, že nezbytné informace nejsou dostupné a náklady na jejich získání by byly nepřiměřeně vysoké. To přináší účetním jednotkám určité zjednodušení, které nebylo v předchozím standardu IAS 14 zakomponováno, na druhé straně bylo ovšem vždy obsaženo v Koncepčním rámci jako zásada rovnováhy vynaložených nákladů a získaných užiteků ze zjištěné informace.

Návaznost požadavků IFRS 8 na vnitropodnikové účetní informace je patrný i z toho, že je pro potřeby vykazování mají účetní jednotky používat stejné přístupy k ocenění položek vykazovaných za jednotlivé segmenty, jaké jsou využívány pro potřeby vnitropodnikového řízení.

IFRS 8 se, stejně jako IAS 14, zabývá definováním parametrů, které jsou důležité při určení významných vnitropodnikových segmentů, o kterých je třeba zveřejnit informace.

Vedle povinnosti zveřejnění informací o významných vnitropodnikových segmentech má účetní jednotka povinnost zveřejnit další údaje, bez ohledu nato, zda jsou pro potřeby řízení účetní jednotky zjišťovány či nikoliv, pokud ovšem nevyvolá zjištění těchto skutečností nepřiměřené náklady. Jedná se o zveřejnění informací o výnosech dosažených z prodeje jednotlivých druhů produkce či služeb, informace o zemích, ve kterých jsou výnosy realizovány (informace o odbytištích) a ve kterých účetní jednotka má umístěna svoje aktiva a rovněž informace o významných zákaznících. Tyto informace byly požadovány i v rámci IAS 14 (v rámci informací o územních segmentech), zde však bylo vyžadováno podrobnější zveřejnění.

Závěr

IFRS 8 nevyžaduje na rozdíl od IAS 14 koncipování vnitropodnikových provozních segmentů jen pro potřeby externího vykazování, informace o vnitropodnikových segmentech váže

primárně na vnitropodnikovou strukturu účetní jednotky. Těsnější vazba vykazovaných informací na vnitropodnikovou strukturu vyžadovaná v IFRS 8 může zvýšit spolehlivost a průkaznost poskytovaných informací. IFRS 8 přináší rovněž zjednodušení v tom, že nepožaduje zjišťování informací, které by nebyly zároveň zjišťovány pro interní potřeby řízení v případech, že nezbytné informace nejsou dostupné a náklady na jejich získání by byly nepřiměřeně vysoké.

Přínosem IFRS 8 rovněž je, že neváže, na rozdíl od IAS 14, definici segmentu pouze k těm významným částem účetní jednotky, které dosahují většinu svých výnosů z realizace výrobků, služeb či zboží externím odběratelům.

IFRS 8 neakcentuje potřebu zveřejňování informací o vnitropodnikových segmentech, které přinášejí účetní jednotce specifická rizika. Tento požadavek byl výchozí myšlenkou IAS 14. Ústup od tohoto východiska nelze však, na rozdíl od výše zmíněných změn, hodnotit pozitivně.

Literatura

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

Vykazování informací o vnitropodnikových segmentech

Dana Dvořáková

ABSTRAKT

Příspěvek je zaměřen na porovnání hlavních rozdílů v požadavcích mezi *IAS 14 – Vykazování podle segmentů* a *IFRS 8 – Provozní segmenty*, který IAS 14 k 1. 1. 2007 nahradil.

Klíčová slova: Segment; Účetní závěrka; Zveřejnění.

Segment Reporting

ABSTRACT

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 classification: M41.