

## **IPSAS 18— VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ**

### **Poděkování**

Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor primárně čerpá z Mezinárodního účetního standardu IAS 14 (novelizovaného v roce 1997) „Vykazování podle segmentů“ vydaného Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). V této publikaci Rady pro mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) jsou se svolením Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASCF) reprodukovány výňatky z IAS 14.

Schválený text IAS je publikován IASB v anglickém jazyce a kopie mohou být získány přímo od publikačního oddělení IASB: IASB Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)  
Internet: <http://www.iasb.org>

IFRS, IAS, Zveřejněné návrhy a jiné publikace IASC a IASB jsou chráněny autorským právem IASCF.

IFRS, IAS, IASB, IASC, IASCF a International Accounting Standards jsou ochrannými známkami IASCF a nesmí být použity bez souhlasu IASCF.

červen 2000

## IPSAS 18— VYKAZOVÁNÍ PODLE SEGMENTŮ

### OBSAH

	Odstavec
Cíl	
Rozsah působnosti.....	1–7
Definice.....	8–11
Definice z jiných Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor .....	8
Definice segmentu .....	9–11
Vykazování podle segmentů .....	12–26
Vykazované struktury .....	14–16
Segmenty služeb a územní segmenty.....	17–22
Složená segmentace .....	23
Nevhodné struktury vykazování .....	24–26
Definice výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu a účetních pravidel.....	27
Přiřazování položek segmentům .....	28–32
Aktiva, závazky, výnosy a náklady segmentu .....	33–42
Účetní pravidla segmentu.....	43–46
Společná aktiva .....	47–48
Nově identifikované segmenty .....	49–50
Zveřejnění .....	51–64
Další informace o segmentech .....	65–66
Další zveřejňované skutečnosti.....	67–73
Provozní cíle segmentu .....	74–75
Datum účinnosti .....	76–77
Dodatek 1—Ilustrativní zveřejnění segmentu	
Dodatek 2—Shrnutí požadovaných zveřejnění	
Dodatek 3—Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví	
Srovnání s IAS 14	

*Části standardu, které jsou vytištěny tučným písmem, je třeba číst v kontextu výkladových odstavců tohoto standardu, vytištěných jednoduchým písmem a v kontextu „Předmluvy k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“. Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor nejsou určeny k tomu, aby byly aplikovány na nevýznamné položky.*

## **Cíl**

Cílem tohoto standardu je stanovit zásady pro vykazování účetních informací podle segmentů. Zveřejnění těchto informací:

- (a) pomůže uživatelům účetních závěrek lépe porozumět minulé výkonnosti účetní jednotky a identifikovat prostředky alokované pro podporu hlavních činností účetní jednotky a
- (b) zlepšuje průhlednost účetního výkaznictví a napomáhá účetní jednotce k lepšímu vykonávání jejich odpovědností.

## **Rozsah působnosti**

1. **Účetní jednotka, která sestavuje a předkládá účetní závěrku na základě účetnictví založeného na akruální bázi, použije tento standard pro zveřejňování informací o segmentech.**
2. **Tento standard používají všechny účetní jednotky veřejného sektoru, které nejsou podnikem veřejné správy.**
3. „Předmluva k mezinárodním účetním standardům pro veřejný sektor“ vydaná IPSASB vysvětluje, že PVS používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS vydávané Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB)). PVS jsou definovány v IPSAS 1, „Předkládání účetní závěrky“.
4. **Tento standard se použije pro účetní závěrky zveřejňované v plném rozsahu, které jsou sestaveny v souladu s Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor (IPSAS).**
5. Účetní závěrka v plném rozsahu zahrnuje Výkaz o finanční situaci, Výkaz o finanční výkonnosti, Výkaz peněžních toků a Výkaz změn čistých aktiv/vlastního kapitálu a poznámky, jak ustanovuje IPSAS 1 „Předkládání účetní závěrky“.
6. **Jestliže je konsolidovaná účetní závěrka vlády nebo jiné ekonomické jednotky zveřejňována společně se samostatnou účetní závěrkou mateřské jednotky, informace o segmentech je třeba vykázat pouze na bázi konsolidované účetní závěrky.**
7. V některých jurisdikcích jsou konsolidovaná účetní závěrka vlády nebo jiné ekonomické jednotky a samostatná účetní závěrka ovládající jednotky sestaveny a zveřejněny společně v jediné zprávě. Pokud tomu tak je, pak

musí být ve zprávě, která obsahuje konsolidovanou účetní závěrku vlády nebo jiné ovládající jednotky, zveřejněny informace o segmentech pouze za konsolidovanou účetní závěrku.

## Definice

### Definice z jiných Mezinárodních účetních standardů pro veřejný sektor

8. Následující termíny jsou použity v tomto standardu ve významu specifikovaném v Mezinárodním účetním standardu pro veřejný sektor (IPSAS) 2 „Výkaz peněžních toků“, IPSAS 3, „Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby“ a IPSAS 9 „Výnosy ze směnných transakcí“.

**Účetní pravidla** jsou konkrétní pravidla, východiska, konvence, zásady a postupy aplikované účetní jednotkou při sestavování a předkládání účetní závěrky.

**Financování** je činností, která vede ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.

**Investiční činnost** je nabýváním a pozbyváním dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnutých do peněžních ekvivalentů.

**Provozní činnost** je činností účetní jednotky, která není investiční činností ani financováním.

**Výnos** je hrubým přírůstkem ekonomického prospěchu nebo využitelného potenciálu během účetního období, pokud tento přírůstek vede ke zvýšení čistých aktiv/vlastního kapitálu, přičemž nejde o přírůstek vyvolaný vklady vlastníků.

Termíny definované jinými Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor jsou použity tímto standardem ve stejném významu jako v těchto jiných standardech a jsou uvedeny v samostatném „Významovém slovníku termínů“.

### Definice segmentu

9. **Segment** je odlišitelná činnost nebo skupina činností účetní jednotky, za kterou je vhodné samostatně vykazovat účetní informace pro účely vyhodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a pro rozhodování o budoucí alokaci prostředků.
10. Vlády a jejich agentury ovládají významné veřejné prostředky a pracují tak, aby poskytly širokou škálu zboží a služeb svým voličům v rozdílných zeměpisných oblastech a v oblastech s odlišnými sociálně ekonomickými rysy. Od těchto účetních jednotek se očekává, a v některých případech i oficiálně požaduje, účinné a efektivní použití takových prostředků za účelem dosažení cílů účetní jednotky. Účetní závěrky za účetní jednotku nebo konsolidované účetní závěrky poskytují přehled o aktivech

ovládaných a závazcích vzniklých vykazující jednotce, o pořizovacích nákladech na poskytované služby a o daňových výnosech, o rozpočtových určeních a o zpětném získání pořizovacích nákladů pro financování dalšího poskytování takových služeb. Tyto souhrnné informace však neposkytují informace o specifických provozních cílech a hlavních činnostech vykazující jednotky, o prostředcích a nákladech věnovaných takovým cílům a činnostem.

11. V mnoha případech jsou činnosti účetní jednotky tak široké a zahrnují tak širokou škálu různých zeměpisných oblastí nebo oblastí s různými sociálně ekonomickými rysy, že je nezbytné vykazovat účetní i neúčetní informace o jednotlivých segmentech účetní jednotky rozložené po částech tak, aby byly poskytnuty příslušné informace pro účely vyvozování odpovědnosti a rozhodování.

### Vykazování podle segmentů

12. **Účetní jednotka určí své jednotlivé segmenty v souladu s požadavky odstavce 9 tohoto standardu a zveřejní informace o takových segmentech tak, jak požadují odstavce 51 až 75 tohoto standardu.**
13. Podle tohoto standardu účetní jednotky veřejného sektoru určí jako zvláštní segment každou odlišitelnou činnost nebo skupinu činností, pro něž budou vykazovány účetní informace za účelem vyhodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a rozhodování o alokaci prostředků této jednotky. Zveřejnění dodatečných informací nad rámec informací zveřejněných podle požadavku v odstavcích 51-75 je podporováno jak ve smyslu tohoto standardu tak, pokud je to považováno za nutné, pro účely vyvozování odpovědnosti a rozhodování.

### Vykazované struktury

14. Hlavní klasifikace činností stanovených v rozpočtové dokumentaci bude ve většině případů vyjadřovat segmenty, za něž jsou vykazovány informace řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky. Segmenty vykazované řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky budou ve většině případů odpovídat segmentům vykazovaným v účetní závěrce. Je tomu tak proto, že správní rada a vedoucí účetní jednotky budou požadovat informace o segmentech tak, aby zajistili splnění svých manažerských odpovědností a aby byli schopni vyhodnotit výkonnost účetní jednotky při dosahování jejích cílů v minulosti a rozhodovat o alokaci prostředků účetní jednotkou v budoucnosti.
15. Stanovení činností, které by měly být seskupeny do samostatných segmentů a vykazovány v účetních závěrkách pro účely vyvozování odpovědnosti a rozhodování, vyžaduje úsudek. Při vytváření úsudku budou sestavovatelé účetních závěrek brát v úvahu takové věci, jako:

- (a) cíl vykazovaných účetních informací podle segmentu, jak je uvedeno ve výše uvedeném odstavci 9;
  - (b) očekávání příslušníků společnosti a jejich volených nebo jmenovaných zástupců, týkající se klíčových činností účetní jednotky;
  - (c) kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, jak je definováno v Dodatku 2 IPSAS 1. Tyto charakteristiky jsou také shrnuty v Dodatku 3 tohoto standardu. Zahrnují relevantnost, spolehlivost a srovnatelnost účetních informací, které jsou vykazovány o různých segmentech účetní jednotky v čase. (Tyto charakteristiky vychází z kvalitativních charakteristik účetních závěrek stanovených v „Koncepčním rámci pro sestavování a zveřejňování účetních závěrek“ IASC) a
  - (d) zda konkrétní struktura segmentu odráží východiska, na jejichž základě řídicí orgán a vedoucí účetní jednotky požaduje účetní informace tak, aby mohli vyhodnotit minulou výkonnost účetní jednotky při dosahování jejích cílů a aby mohli rozhodovat o alokaci prostředků pro dosažení cílů účetní jednotky v budoucnosti.
16. Na úrovni vlády jako takové jsou účetní informace často agregovány a vykazovány způsobem, který vyjadřuje například:
- (a) hlavní ekonomické klasifikace činností prováděných vládou, jako je zdraví, vzdělání, obrana a sociální zabezpečení (tyto činnosti mohou vyjadřovat oficiální klasifikaci Státní účetní statistiky (VFS) vlády a hlavní obchodní činnosti prováděné PVS, jako jsou státem vlastněné elektrárny, banky a pojišťovny, nebo
  - (b) portfolio odpovědností jednotlivých ministrů nebo členů výkonné vlády. Ty často, nikoliv však vždy, vyjadřují ekonomické klasifikace uvedené výše v bodě (a) – k rozdílu může dojít, protože portfolio odpovědností může zahrnovat více než jednu z těchto ekonomických klasifikací nebo jít napříč těmito klasifikacemi.

### Segmenty služeb a územní segmenty

17. Typy segmentů vykazované řídicímu orgánu nebo vedoucímu účetní jednotky jsou často uváděny jako segmenty služeb nebo územní segmenty. Tyto termíny jsou používány v tomto standardu v následujících významech:
- (a) segmentem služeb se označuje odlišitelná složka účetní jednotky, která se zabývá poskytováním souvisejících výstupů nebo dosahováním určitých provozních cílů v souladu s celkovým posláním každé účetní jednotky, a
  - (b) územní segment je odlišitelná složka účetní jednotky, která se zabývá poskytováním výstupů nebo dosahováním určitých provozních cílů v rámci konkrétní zeměpisné oblasti.

18. Ministerstva a vládní agentury jsou obvykle řízeny podle typu služeb, protože to odráží způsob, jakým jsou určeny hlavní výstupy, jakým je monitorováno naplňování jejich cílů a jakým musí být identifikovány a rozpočtovány jejich prostředky. Příkladem účetní jednotky, která interně vykazuje podle typu služeb nebo na základě segmentů služeb je ministerstvo školství, jehož organizační struktura a systém vnitřního výkaznictví vyjadřuje činnosti a výstupy základního, středního a vysokého školství jako samostatné segmenty. Tento způsob segmentování může být aplikován interně, protože dovednosti a vybavení nezbytné pro dodání požadovaných výstupů a výsledků za každou z těchto široce pojatých vzdělávacích činností jsou vnímány odlišně. Kromě toho klíčová finanční rozhodnutí prováděná vedením zahrnují určení prostředků pro alokaci každému z těchto výstupů nebo činností. V takových případech je pravděpodobné, že externí vykazování na bázi segmentů služeb bude rovněž uspokojovat požadavky tohoto standardu.
19. Faktory, které budou zvažovány při určování toho, zda se výstupy (zboží a služby) týkají a jsou seskupovány jako segmenty pro účely účetního výkaznictví, zahrnují:
- (a) prvotní provozní cíle účetní jednotky a zboží, služby a činnosti, které se týkají naplňování každého z těchto cílů, a to, zda prostředky jsou alokovány a rozpočtovány na základě skupin zboží a služeb;
  - (b) povahu poskytovaného zboží a služeb nebo prováděných činností;
  - (c) povahu výrobního procesu a/nebo dodání služeb a procesu nebo mechanismu distribuce;
  - (d) typ zákazníka nebo zákazník pro dané zboží nebo služby;
  - (e) to, zda toto vyjadřuje způsob, kterým je účetní jednotka řízena a jakým jsou vykazovány účetní informace vrcholovému vedení a řídicímu orgánu a
  - (f) pokud připadá v úvahu, povahu regulačního prostředí (například kompetence ministerstva nebo statutární pravomoci) nebo sektor veřejné správy (například finanční sektor, veřejné služby nebo vláda jako celek).
20. Účetní jednotka může být organizována a interně vykazovat řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky na základě oblastí – ať již uvnitř nebo napříč národních, státních, místních nebo jinak stanovených hranic. Pokud je tomu tak, pak interní systém vykazování odráží strukturu územních segment.
21. Struktura územních segmentů může být aplikována, například když jsou organizační struktura a interní systém výkaznictví ministerstva školství strukturovány na základě oblastních výsledků vzdělávání, protože klíčové

hodnocení výkonnosti a rozhodnutí o alokaci prostředků, která budou provedena řídicím orgánem a vedoucím účetní jednotky, jsou stanovena s ohledem na oblastní naplňování cílů a potřeby dané oblasti. Tato struktura může být přijata za účelem zachování oblastní autonomie vzdělávacích potřeb a poskytování školských služeb nebo protože provozní podmínky nebo vzdělávací cíle jsou podstatně odlišné mezi jednotlivými oblastmi. Může být také přijata jednoduše proto, že vedení věří, že organizační struktura založená na územním přenesení odpovědnosti lépe poslouží cílům organizace. V těchto případech jsou nejprve učiněna rozhodnutí o alokaci prostředků a následně jsou monitorována řídicím orgánem a vedoucím účetní jednotky na územním základě. Podrobná rozhodnutí o alokaci prostředků na konkrétní prováděné činnosti v určité zeměpisné oblasti jsou pak činěna oblastním vedením v souladu se vzdělávacími potřebami této oblasti. V takových případech je pravděpodobné, že informace vykazované v účetních závěrkách podle územních segmentů budou rovněž uspokojovat požadavky tohoto standardu.

22. Faktory, které budou posuzovány při stanovování toho, zda budou účetní informace vykazovány na územním základě, zahrnují:
- (a) podobnost ekonomických, sociálních a politických podmínek v různých oblastech;
  - (b) vztahy mezi prvotními cíli účetní jednotky a různými oblastmi;
  - (c) to, zda se v různých oblastech liší charakteristiky poskytování služeb a provozní podmínky;
  - (d) to, zda toto vyjadřuje způsob, kterým je účetní jednotka řízena a jakým jsou vykazovány účetní informace vrcholovému vedení a řídicímu orgánu a
  - (e) zvláštní potřeby, dovednosti nebo rizika spojená s činnostmi v příslušné oblasti.

### Složená segmentace

23. V některých případech může účetní jednotka vykazovat řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky výnosy, náklady, aktiva a závazky segmentu na základě více segmentů, tj. například na základě segmentů služeb i územních segmentů. Vykazování na základě jak segmentů služeb, tak územních segmentů, v externích účetních závěrkách často poskytuje užitečné informace, pokud naplňování cílů účetní jednotky je silně ovlivněno obojím, jak rozdílem v poskytovaných výrobcích a službách, tak i rozdílnými územními oblastmi, kterým jsou taková zboží a služby poskytovány. Podobně může vláda na celostátní úrovni přijmout základnu pro zveřejnění, která odráží zveřejnění vlády jako celku, sektoru veřejných financí a obchodního sektoru a doplnit analýzu vlády jako celku například o zveřejnění segmentů podle hlavního účelu nebo funkčních podkategorií.

V těchto případech mohou být segmenty vykazovány odděleně nebo na maticovém základě. Kromě toho může být přijata prvotní a druhotná struktura vykazování segmentu s pouze omezenými zveřejněními o druhotných segmentech.

### **Nevhodné struktury vykazování**

24. Jak je uvedeno výše, v mnoha případech budou segmenty, podle nichž jsou interně vykazovány informace řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky za účelem vyhodnocení její minulé výkonnosti a za účelem rozhodování o budoucí alokaci prostředků, vyjadřovat informace uvedené v rozpočtové dokumentaci a budou také přijaty pro účely externího výkaznictví v souladu s požadavky tohoto standardu. V některých případech však interní výkaznictví účetní jednotky řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky může být strukturováno tak, aby bylo shrnuto a vykázáno na bázi, která odlišuje výnosy, náklady, aktiva a závazky týkající se činností vázaných na rozpočet od těch, které se týkají obchodních činností, nebo které odlišují jednotky vázané na rozpočet od PVS. Informace o vykazovaných segmentech v účetní závěrce pouze na základě těchto segmentů pravděpodobně nenaplní cíle specifikované tímto standardem. Je tomu tak proto, že tyto segmenty pravděpodobně neposkytnou uživatelům relevantní informace, jako například informace o výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích hlavních provozních cílů. IPSAS 22 „Zveřejnění finančních informací o vládním sektoru“ obsahuje požadavky na vlády, které si zvolí zveřejňování finančních informací o vládním sektoru (GGS), jak je definován ve statistické bázi vykazování.
25. Účetní informace rozložené po částech vykazované řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky nemusí v některých případech vykazovat náklady, výnosy, aktiva a závazky podle segmentu služeb, územního segmentu nebo s odkazem na jiné činnosti. Takové zprávy mohou být zpracovány tak, aby vyjadřovaly výdaje pouze podle povahy (například mzdy, nájemné, dodávky a kapitálové akvizice) jako položku na řádku, která je v souladu s rozpočtovým určením nebo jiným modelem financování nebo oprávněním uskutečňovat výdaje příslušným pro účetní jednotku. Může se to stát tehdy, když účelem účetního výkaznictví pro řídicí orgán a vrcholové vedení je doložit, že byly dodrženy schválené výdaje, než vyhodnocení minulé výkonnosti hlavních činností účetní jednotky při dosahování jejích cílů a rozhodování o budoucí alokaci prostředků. Je-li interní výkaznictví řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky strukturováno tak, aby byly vykázány pouze informace o dodržení schválených výdajů, externí vykazování na stejném základě jako je interní výkaznictví řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky nebude splňovat požadavky tohoto standardu.
26. Pokud interní výkaznictví účetní jednotky nevyjadřuje požadavky tohoto standardu, bude nucena účetní jednotka pro účely externího výkaznictví

identifikovat segmenty, které splňují definici segmentu z odstavce 9 a zveřejnit informace požadované v odstavcích 51-75.

## Definice výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu a účetních pravidel segmentu

27. Následující další termíny jsou použity v tomto standardu v těchto specifických významech:

**Výnos segmentu** je výnos vykazovaný ve výsledovce účetní jednotky, který je segmentu přímo přiřaditelný, a relevantní část výnosu účetní jednotky, která může být na segment rozvržena na racionálním základě, ať již vyplývá z rozpočtových určení či jim podobných, dotací, transferů, pokut, poplatků nebo z prodejů externím odběratelům nebo z transakcí s jinými segmenty téže účetní jednotky. Výnosy segmentu nezahrnují:

- (a) úrokové výnosy a dividendy, včetně úroku získaného z poskytnutých záloh nebo půjček jiným segmentům, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy, nebo
- (b) přínosy z prodeje investic či přínosy ze zániku závazku, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy.

Výnosy segmentu zahrnují podíl účetní jednotky na čistém přebytku (schodku) přidružených jednotek, společném podnikání nebo podíl na jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou pouze tehdy, jestliže jsou tyto položky zahrnuty do konsolidovaných nebo celojednotkových výnosů.

Výnosy segmentu zahrnují podíl společníka na výnosech spoluovládané jednotky, která je konsolidována poměrnou metodou v souladu s IPSAS 8 „Účasti na společném podnikání“.

**Náklad segmentu** je náklad vynaložený na provozní činnost, který je segmentu přímo přiřaditelný, a relevantní část nákladu, která může být na segment rozvržena na racionálním základě, včetně nákladů souvisejících s poskytováním zboží, výrobků a služeb externím odběratelům a nákladů souvisejících s transakcemi s jinými segmenty téže jednotky. Náklady segmentu nezahrnují:

- (a) úroky, včetně úroků vzniklých z půjček a úvěrů od jiných segmentů, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy;
- (b) újmy z prodeje investic nebo újmy ze zániku závazků, pokud činnosti segmentu nejsou primárně finanční povahy;

- (c) podíl účetní jednotky na čistém schodku nebo újmách přidružených jednotek, společném podnikání nebo podíl na jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou;
- (d) daň ze zisku nebo ekvivalent tohoto nákladu, který je uznán v souladu s účetními standardy zabývajícími se povinnostmi platit daň ze zisku nebo ekvivalent daně ze zisku, nebo
- (e) všeobecné správní náklady, náklady vedení a jiné náklady vynaložené na úrovni účetní jednotky a vztahující se k celé účetní jednotce. Nicméně, náklady jsou někdy vynakládány na úrovni účetní jednotky v zájmu segmentu. Takové náklady jsou náklady segmentu, jestliže se vztahují k provozní činnosti segmentu a mohou být přímo přiřazeny nebo na segment rozvrženy na racionálním základě.

Náklady segmentu zahrnují podíl spoluovládajícího na nákladech spoluovládané jednotky konsolidované poměrnou metodou v souladu s IPSAS 8.

Pro činnosti segmentu, které jsou prvotně finanční povahy, se úrokový výnos a úrokový náklad mohou vykazovat jako jediná položka na čisté bázi pro účely vykazování podle segmentů pouze tehdy, jsou-li tyto položky vykazovány na čisté bázi i v konsolidované účetní závěrce nebo v účetní závěrce účetní jednotky.

Aktiva segmentu jsou taková provozní aktiva, která jsou segmentem využívána k provozní činnosti a která jsou tomuto segmentu buď přímo přiřaditelná, nebo mohou být tomuto segmentu přiřazena na racionálním základě.

Zahrnují-li výnosy segmentu úrokové výnosy nebo dividendy, aktiva segmentu zahrnují související pohledávky, půjčky, investice nebo jiná aktiva přinášející výnos.

Aktiva segmentu nezahrnují aktiva vyplývající z daně ze zisku nebo ekvivalentu daně ze zisku, která jsou uznána v souladu s účetními standardy, které se zabývají povinnostmi platit daň ze zisku nebo ekvivalent daně ze zisku.

Aktiva segmentu zahrnují investice zachycené ekvivalenční metodou pouze tehdy, je-li čistý přebytek (schodek) z těchto investic zahrnut do výnosu segmentu. Aktiva segmentu zahrnují podíl spoluovládajícího na provozních aktivech spoluovládané jednotky, která je zachycena metodou poměrné konsolidace podle IPSAS 8.

Aktiva segmentu jsou určena po odečtení příslušných korekcí, které jsou vykázány jako přímá kompenzace v rozvaze účetní jednotky.

**Závazky segmentu** jsou takové provozní závazky, které vyplývají z provozní činnosti segmentu a které jsou buď přímo přiřaditelné tomuto segmentu nebo mohou být tomuto segmentu přiřazeny na racionálním základě.

Zahrnují-li náklady segmentu úrokové náklady, jeho závazky segmentu zahrnují související úročené závazky.

Závazky segmentu zahrnují podíl spoluovládajícího na závazcích spoluovládané jednotky, která je vykazována poměrnou konsolidací podle IPSAS 8.

Závazky segmentu nezahrnují závazky vyplývající z daně ze zisku nebo ekvivalentu daně ze zisku, které jsou uznány v souladu s účetními standardy, které se zabývají povinnostmi platit daň ze zisku nebo ekvivalent daně ze zisku.

**Účetní pravidla segmentu** jsou účetní pravidla přijatá pro sestavení a předkládání účetních závěrek za konsolidovanou skupinu nebo za účetní jednotku, stejně jako účetní pravidla, která se vztahují výhradně k vykazování podle segmentů.

#### **Přiřazování položek segmentům**

28. Definice výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu zahrnuje částky těch položek, které jsou segmentu přímo přiřaditelné a částky těch položek, které mohou být přiřazeny segmentu na racionálním základě.
29. Účetní jednotka pohlíží na svůj systém interního účetního výkaznictví jako na výchozí bod pro identifikaci těch položek, které mohou být segmentům přiřazeny přímo nebo na racionálním základě. To znamená, že pokud jsou segmenty použité pro účely interního výkaznictví přijaty pro účely účetní závěrky určené obecnému užití nebo jsou pro ni východiskem, existuje předpoklad, že částky identifikované na segmenty pro účely interního účetního výkaznictví jsou segmentům přímo přiřaditelné nebo na ně rozvržitelné na racionálním základě pro účely vyčíslení výnosů, nákladů, aktiv a závazků segmentu.
30. Výnos, náklad, aktivum nebo závazek mohou být v některých případech pro účely interního účetního výkaznictví rozvrženy na segmenty na bázi, která je srozumitelnou pro vedení účetní jednotky, ale která může být považována za subjektivní, libovolnou nebo obtížnou pro pochopení externími uživateli účetní závěrky. Takové rozvržení nepředstavuje racionální základ podle definice výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu v tomto standardu. Účetní jednotka si naopak může zvolit, že nebude některou položku výnosu, nákladu, aktiva nebo závazku pro účely interního účetního výkaznictví přiřazovat, přestože pro to existují racionální důvody. Taková položka je přiřazena podle definice výnosů segmentu, nákladů segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu v tomto standardu.

31. Účetní jednotky veřejného sektoru mohou obecně určit náklady na poskytování určitých skupin zboží a služeb nebo na podnikání určitých činností a aktiva, která jsou nezbytná k usnadnění těchto činností. Tyto informace jsou potřebné pro účely plánování a kontroly. V mnoha případech jsou však činnosti vládních agentur a jiných jednotek veřejného sektoru financovány na základě „en bloc“ určení nebo na základě určení „po položkách“, které vyjadřuje povahu hlavních tříd nákladů nebo výdajů. Tato „en bloc“ nebo „po položkách“ určení se nemusí týkat konkrétních typů služeb, funkčních činností nebo zeměpisných oblastí. V některých případech nemusí být možné přímo přiřadit výnos segmentu nebo ho na segment rozvrhnout na racionálním základě. Obdobně některá aktiva, náklady a závazky není možné jednotlivým segmentům přiřadit přímo nebo na ně rozvrhnout na racionálním základě, protože podporují širokou škálu činností spojených s poskytováním služeb napříč určitým množstvím segmentů nebo se přímo týkají všeobecných správních činností, které nejsou stanoveny jako zvláštní segment. Nepřiřazený nebo nerozvržený výnos, náklad, aktiva a závazky jsou vykázány jako nepřiřazené položky při odsouhlasení zveřejněných částek podle segmentů na celkové výnosy účetní jednotky, jak je požadována odstavcem 64 tohoto IPSAS.
32. Vlády a jejich agentury mohou uzavírat s jednotkami soukromého sektoru dohody o dodávkách zboží a služeb nebo o provádění jiných činností. V některých jurisdikcích mají tyto dohody podobu společného podnikání nebo investice do přidružené jednotky, které jsou zachycovány ekvivalenční metodou. Pokud jde o takový případ, budou výnosy segmentu zahrnovat podíl segmentu na čistém přebytku (schodku) zachyceném ekvivalenční metodou, přičemž ekvivalenční metodou zachycený přebytek (schodek) je zahrnut do výnosů účetní jednotky a může být segmentu přiřazen přímo nebo na něj spolehlivě rozvržen na racionálním základě. Za podobných okolností budou výnos segmentu a náklad segmentu zahrnovat podíl segmentu na výnosech a nákladech spoluovládané jednotky, která je zachycena pomocí poměrné konsolidace.

#### **Aktiva, závazky, výnosy a náklady segmentu**

33. Příklady aktiv segmentu jsou běžná aktiva, která jsou používána k provozní činnosti segmentu; pozemky, budovy a zařízení; aktiva, která jsou předmětem finančního leasingu; a nehmotná aktiva. Je-li konkrétní položka odpisu zahrnuta do nákladů segmentu, je související aktivum rovněž zahrnuto do aktiv segmentu. Aktiva segmentu nezahrnují aktiva používána pro účely účetní jednotky jako celku nebo pro účely ústředí, například:
- (a) úřad centrální správy a útvaru rozvoje ministerstva školství není zahrnut do segmentů představujících poskytování služeb v oblasti základního, středního a vysokoškolského vzdělávání, nebo

- (b) parlamentní nebo jiná budova valného shromáždění není zahrnuta do segmentů představujících hlavní funkční činnosti, jako je školství, zdravotnictví a obrana, pokud se vykazuje na úrovni vlády jako celku.

Aktiva segmentu zahrnují provozní aktiva sdílená dvěma nebo více segmenty, pokud pro jejich rozvržení existuje racionální základ.

34. Konsolidovaná účetní závěrka vlády nebo jiné účetní jednotky může zahrnovat účetní jednotky nabyté při akvizici, při níž může vzniknout nakoupený goodwill (návod k zachycení akvizice účetní jednotky obsahuje IFRS 3, „Podnikové kombinace“). V těchto případech budou aktiva segmentu obsahovat goodwill, který je segmentu přímo přiřaditelný nebo který může být na segment rozvržen na racionálním základě. Náklady segmentu obsahují související amortizaci goodwillu.
35. Příklady závazků segmentu zahrnují obchodní a jiné závazky, časově rozlišené závazky, zálohy od příslušníků společnosti na budoucí poskytnutí částečně dotovaného zboží a služeb, rezervy na záruční opravy vyplývající z veškerých obchodních činností účetní jednotky a jiné nároky týkající se poskytování zboží a služeb. Závazky segmentu nezahrnují výpůjčky, závazky týkající se aktiv, která jsou předmětem finančního leasingu, a jiné závazky, které vznikly spíše z důvodu financování, než provozním účelům. Pokud je úrokový náklad zahrnut do nákladů segmentu, je závazek vyvolávající příslušné úroky zahrnut mezi závazky segmentu.
36. Závazky segmentů, jejichž činnosti nejsou primárně finanční povahy, nezahrnují výpůjčky a podobné závazky, protože výnosy a náklady segmentu neobsahují finanční výnosy a náklady. Kromě toho je často nemožné úročený závazek přímo k segmentu přiřadit, protože dluh je často přijímán na úrovni vrcholového vedení nebo ústřední výpůjční institucí přesahující účetní jednotku nebo přesahující danou vládu či municipalitu. Pokud jsou však finanční činnosti účetní jednotky identifikovány jako zvláštní segment, jak se to může stát na úrovni vlády jako celku, náklady tohoto „finančního“ segmentu budou zahrnovat úrokový náklad a závazek vyvolávající příslušný úrok bude zahrnut mezi závazky segmentu.
37. Mezinárodní nebo národní účetní standardy mohou požadovat provedení úprav účetních hodnot identifikovatelných aktiv a závazků účetní jednotky nabytých při akvizici (viz například IFRS 3). Ocenění aktiv a závazků segmentu zahrnuje jakékoli úpravy původních účetních hodnot identifikovatelných aktiv a závazků segmentu účetní jednotky nabyté při kombinaci jednotek zachycované jako nákup, přestože jsou takové úpravy prováděny pouze pro účely sestavení konsolidované účetní závěrky a nejsou zachyceny v samostatných účetních závěrkách ani ovládající, ani ovládané jednotky. Stejně tak, pokud v souladu s přečeňovacím modelem z IPSAS 17

- „Pozemky, budovy a zařízení“ došlo k přecenění pozemků, budov a zařízení po jejich nabytí, ocenění aktiv segmentu odráží tato přecenění.
38. V některých jurisdikcích může vláda nebo vládní jednotka ovládat PVS nebo jinou jednotku, která působí na komerčním principu a je subjektem daně ze zisku nebo ekvivalentu daně ze zisku. U těchto jednotek může být požadována aplikace účetních standardů, jako je IAS 12 „Daně ze zisku“, který stanovuje účetní řešení daně ze zisku nebo jejích ekvivalentů. Takové standardy mohou požadovat uznání aktiv a závazků daně ze zisku v souvislosti s náklady daně ze zisku nebo ekvivalentů daně ze zisku, které jsou uznány v běžném období a jsou zpětně ziskatelné nebo splatitelné v budoucích obdobích. Tato aktiva a závazky nejsou zahrnuty mezi aktiva nebo závazky segmentu, protože vznikají jako důsledek všech činností účetní jednotky jako celku a daňových opatření ve vztahu k účetní jednotce. Nicméně aktiva představující daňovou pohledávku, která jsou ovládána finančním úřadem, budou zahrnuta mezi aktiva segmentu tohoto úřadu, pokud mohou být segmentu přímo přiřazena nebo na něj racionálně rozvržena.
  39. V ostatních Mezinárodních účetních standardech pro veřejný sektor může být obsažen návod týkající se přiřazení pořizovacích nákladů. IPSAS 12 „Zásoby“ například poskytuje návod na přiřazení a rozvržení pořizovacích nákladů zásob a IPSAS 11 „Stavební smlouvy“ poskytuje návod na přiřazení pořizovacích nákladů smlouvám. Tyto návody mohou být užitečné pro přiřazování a rozvrhování pořizovacích nákladů segmentům.
  40. IPSAS 2 poskytuje návod k tomu, zda je bankovní přečerpání zahrnuto jako složka peněžních prostředků nebo zda je vykazováno jako výpůjčka.
  41. Účetní závěrka vlády jako takové a některých jiných ovládajících jednotek, bude vyžadovat konsolidaci množství samostatných jednotek, jako jsou ministerstva, agentury a PVS. Při sestavování těchto konsolidovaných účetních závěrek budou v souladu s IPSAS 6, „Konsolidovaná a individuální účetní závěrka“ vylučovány transakce a zůstatky mezi ovládanými jednotkami. Výnosy segmentu, náklady segmentu, aktiva segmentu a závazky segmentu jsou však stanoveny předtím, než dojde v rámci procesu konsolidace k vyloučení zůstatků a transakcí mezi jednotkami v rámci ekonomické jednotky jakožto součást konsolidačního postupu, vyjma situace, kdy takové zůstatky a transakce nastanou jsou mezi jednotkami uvnitř jediného segmentu.
  42. Zatímco jsou účetní pravidla použita při sestavení a zveřejňování účetní závěrky účetní jednotky jako celku také základními účetními pravidly pro segmenty, účetní pravidla segmentu obsahují navíc pravidla, která se týkají výhradně vykazování podle segmentů, jako jsou metody oceňování mezisegmentových převodů, a východiska pro přiřazení výnosů a nákladů segmentům.

## Účetní pravidla segmentu

43. **Informace podle segmentů se připravují v souladu s účetními pravidly přijatými pro sestavování a zveřejňování účetních závěrek konsolidované skupiny nebo účetní jednotky.**
44. Předpokládá se, že účetní pravidla, která řídicí orgán a vedení účetní jednotky zvolili pro sestavení konsolidované účetní závěrky nebo účetní závěrky účetní jednotky jsou ta, která řídicí orgán a vedení považují za nejvhodnější pro účely externího výkaznictví. Protože účelem informací o segmentu je pomoci uživatelům účetních závěrek lépe porozumět účetní jednotce jako celku a informovaně ji posoudit, tento standard požaduje při přípravě informací o segmentu použití účetních pravidel, která řídicí orgán a vedení zvolili pro sestavení konsolidované účetní závěrky nebo účetní závěrky za účetní jednotku. To však neznamená, že účetní pravidla pro konsolidaci nebo účetní jednotku jsou použita pro segmenty tak, jako by segmenty byly samostatnými vykazujícími jednotkami. Podrobný výpočet vypracovaný při použití příslušných účetních pravidel na úrovni účetní jednotky jako celku může být rozvržen na segmenty, pokud pro to existuje racionální základ. Výpočty zaměstnaneckých nároků jsou například často dělány za účetní jednotku jako celek, ale údaje za účetní jednotku mohou být rozvrženy na segmenty na základě platů a demografických údajů za jednotlivé segmenty.
45. Jak je uvedeno v odstavci 42, pro záležitosti týkající se pouze účetní jednotky jako jsou mezisegmentové ceny, může být potřeba vypracovat účetní pravidla. IPSAS 1 požaduje zveřejnění účetních pravidel potřebných k porozumění účetní závěrce. V souladu s těmito požadavky může být nezbytné zveřejnit specifická účetní pravidla segmentu.
46. Tento standard dovoluje zveřejnit dodatečné informace o segmentu, které jsou připraveny na jiném základě, než jsou účetní pravidla přijatá pro konsolidovanou účetní závěrku nebo účetní závěrku účetní jednotky, pokud:
- (a) je informace relevantní pro posouzení výkonnosti a pro účely rozhodování a
  - (b) oceňovací základna těchto dodatečných informací je přesně popsána.

## Společná aktiva

47. **Aktiva, která jsou společně využívána dvěma nebo více segmenty jsou rozvržena na segmenty pouze tehdy, když s nimi spjaté výnosy a náklady jsou rovněž rozvrženy na tyto segmenty.**
48. Způsob, kterým jsou položky aktiv, závazků, výnosů a nákladů rozvrženy na segmenty závisí na takových faktorech, jako jsou povaha těchto položek, činnosti prováděné daným segmentem a relativní samostatnost tohoto

segmentu. Není možné ani vhodné specifikovat jedinou základnu přiřazování, která by byla přijata všemi účetními jednotkami. Není ani vhodné nutit účetní jednotku do přiřazování položek aktiv, závazků, výnosů a nákladů, které se týkají společně dvou či více segmentů, pokud je základna pro provedení tohoto přiřazení libovolně nebo obtížně pochopitelná. Současně však jsou definice výnosu segmentu, nákladu segmentu, aktiv segmentu a závazků segmentu vzájemně provázány a výsledná přiřazení by měla být konsistentní. Společně využívaná aktiva jsou tudíž rozvržena na segmenty pouze tehdy, když s nimi spjaté výnosy a náklady jsou také rozvrženy na tyto segmenty. Aktivum je například zařazeno mezi aktiva segmentu pouze tehdy, když jsou související odpisy zahrnuty do vyčíslení nákladů segmentu.

### Nově identifikované segmenty

49. **Je-li segment identifikován jako segment v běžném období poprvé, budou údaje o segmentu za předchozí období prezentované z důvodu srovnatelnosti, přepracovány tak, aby vyjadřovaly nově vykazovaný segment jako segment samostatný, pokud to lze provést.**
50. Nové segmenty mohou být vykázány v účetních závěrkách za odlišných okolností. Účetní jednotka může například změnit svou strukturu interního výkaznictví ze struktury segmentů služeb na strukturu územních segmentů a vedení může považovat za vhodné, aby tato struktura segmentů byla rovněž přijata pro účely externího výkaznictví. Účetní jednotka může také provádět významné nové nebo doplňkové činnosti nebo zvýšit rozsah, v němž dříve provozovaná činnost jako interní podpůrná služba poskytuje služby externím stranám. V těchto případech mohou být nové segmenty vykazovány poprvé v účetní závěrce určené obecnému použití. Pokud k tomu dojde, tento standard požaduje, aby srovnatelné údaje za předchozí období byly přepracovány tak, aby vyjádřily současnou strukturu segmentů, pokud je to proveditelné.

### Zveřejnění

51. **Pro každý segment se použijí požadavky na zveřejnění z odstavců 52–75.**
52. **Účetní jednotka zveřejní výnosy segmentu a náklady segmentu za každý segment. Výnosy segmentu z rozpočtového určení nebo podobných rozvržení, výnosy segmentu z ostatních vnějších zdrojů a výnosy segmentu z transakcí s jinými segmenty se vykáží odděleně.**
53. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu.**
54. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment celkovou účetní hodnotu závazků segmentu.**

55. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment celkové pořizovací náklady vzniklé během období na pořízení aktiv segmentu, o nichž se předpokládá, že budou používána déle než po jedno období.**
56. Podporuje se, ale nepožaduje, aby účetní jednotka zveřejnila povahu a částku každé položky výnosů segmentu a nákladů segmentu, které jsou takového rozsahu, povahy nebo četnosti, že jejich zveřejnění je důležité pro vysvětlení výkonnosti každého segmentu za dané období.
57. IPSAS 1 požaduje, aby v případě, kdy jsou položky výnosů nebo nákladů významné byla samostatně zveřejněna povaha a částka takových položek. IPSAS 13 uvádí několik příkladů takových položek, včetně odpisů zásob a pozemků, budov a zařízení; rezerv na restrukturalizaci; pozbytí pozemků, budov a zařízení; privatizací a jiných úbytků dlouhodobých investic; ukončovaných činností; vypořádání soudních sporů a rozpouštění rezerv. Zveřejnění informací doporučené odstavcem 56 není zamýšleno jako změna klasifikace jakýchkoli takových položek nebo změna ocenění takových položek. Zveřejnění podporované tímto odstavcem však mění úroveň, na které je hodnocen význam takovýchto položek pro účely zveřejnění z úrovně účetní jednotky na úroveň segmentu.
58. Tento standard nepožaduje zveřejnění výsledku segmentu. Pokud je však výsledek segmentu vypočten a zveřejněn, pak se jedná o provozní výsledek, který nezahrnuje finanční náklady.
59. Podporuje se, ale nepožaduje, aby účetní jednotka zveřejnila peněžní toky segmentu v souladu s požadavky IPSAS 2. IPSAS 2 požaduje, aby účetní jednotka zveřejnila výkaz peněžních toků, který odděleně vykazuje peněžní toky z provozní, investiční činnosti a z financování. Tento standard také požaduje zveřejnění informací o určitých peněžních tocích. Zveřejnění informací o peněžních tocích za každý segment může být užitečné pro pochopení celkové finanční pozice, likvidity a peněžních toků účetní jednotky.
60. Účetní jednotce, která nezveřejňuje peněžní toky segmentu v souladu s IPSAS 2, je doporučeno, nikoli však nařízeno, aby zveřejnila za každý segment k vykázání:
- (a) náklady segmentu z titulu odpisů aktiv segmentu;
  - (b) jiné významné nepeněžní náklady a
  - (c) významné nepeněžní výnosy, které jsou zahrnuty mezi výnosy segmentu.

Toto umožní uživatelům určit hlavní zdroje a použití peněžních prostředků s ohledem na činnosti segmentu za dané období.

61. **Účetní jednotka zveřejní za každý segment úhrn jejího podílu na čistém přebytku (schodku) přidružených jednotek, společných podnikání nebo**

**jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou, pokud v podstatě všechny z těchto přidružených činností jsou prováděny v rámci tohoto jednotlivého segmentu.**

62. Zatímco podle požadavků odstavce 61 je zveřejněna jediná úhrnná částka, každá z přidružených jednotek, společných podnikání nebo jiných investic zachycených ekvivalenční metodou je posuzována jednotlivě za účelem stanovení toho, zda v podstatě všechny její činnosti jsou prováděny v rámci segmentu.
63. **Jestliže je úhrnný podíl účetní jednotky na čistém přebytku (schodku) přidružených jednotek, společného podnikání nebo jiných investicích zachycených ekvivalenční metodou zveřejněn podle segmentů, pak úhrnná investice do těchto přidružených jednotek a společných podnikání bude zveřejněna rovněž podle segmentů.**
64. **Účetní jednotka zveřejní sesouhlasení mezi informacemi zveřejněnými za segmenty a úhrnnou informací v konsolidované účetní závěrce nebo účetní závěrce účetní jednotky. Při prezentaci tohoto sesouhlasení jsou výnosy segmentů sesouhlaseny na výnosy účetní jednotky z vnějších zdrojů (včetně zveřejnění částky výnosů účetní jednotky z vnějších zdrojů nezahrnutých do žádných výnosů segmentu); náklady segmentů jsou sesouhlaseny na srovnatelnou úroveň nákladů účetní jednotky; aktiva segmentu jsou sesouhlasena na aktiva účetní jednotky; a závazky segmentů jsou sesouhlaseny na závazky účetní jednotky.**

#### **Další informace o segmentech**

65. Jak bylo uvedeno výše, předpokládá se, že segmenty budou obvykle založeny na hlavních typech zboží a služeb poskytovaných účetní jednotkou na programech, které spravuje nebo na činnostech, které provozuje. Je tomu tak proto, že informace o těchto segmentech poskytují uživatelům příslušné informace o výkonnosti účetní jednotky při dosahování jejích cílů a umožňují účetní jednotce naplňovat povinnosti pro účely vyvozování odpovědnosti. V některých organizacích však může být územní nebo jiný základ vhodnějším vyjádřením východisek poskytování služeb a alokování prostředků v rámci účetní jednotky, a proto bude přijat pro účetní závěrku.
66. Tento standard přijímá takové stanovisko, že zveřejnění minimálních informací jak o segmentech služeb, tak i územních segmentech je pravděpodobně užitečné pro uživatele z důvodu vyvozování odpovědnosti a rozhodování. Jestliže tedy účetní jednotka vykazuje informace o segmentech na základě:
  - (a) hlavních typů zboží, výrobků a služeb, které poskytuje, programů, které spravuje, a činností, které provozuje nebo na základě jiných segmentů služeb, je rovněž podporována v tom, aby vykazovala za

každý územní segment, který je interně vykazován řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky následující:

- (i) náklady segmentu;
  - (ii) celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu a
  - (iii) celkové výdaje na pořízení aktiv segmentu během období, u nichž se očekává, že budou používána déle než jedno období (pozemky, budovy a zařízení a nehmotná aktiva); a
- (b) územních segmentů nebo jiném základě nezahrnutém v (a), je rovněž podporována v tom, aby vykazovala za každý hlavní segment služeb, který je interně vykazován řídicímu orgánu a vedoucímu účetní jednotky následující informace o segmentu:
- (i) náklady segmentu;
  - (ii) celkovou účetní hodnotu aktiv segmentu a
  - (iii) celkové výdaje na pořízení aktiv segmentu během období, u nichž se očekává, že budou používána déle než jedno období (pozemky, budovy a zařízení a nehmotná aktiva).

#### **Další zveřejňované skutečnosti**

67. **Při vyčíslení a vykazování výnosů segmentu z transakcí s jinými segmenty, vyčísľují se mezisegmentové převody takovým způsobem, kterým skutečně probíhají. Základ pro stanovení cen mezisegmentových převodů a jejich změny jsou zveřejněny v účetní závěrce.**
68. **Změny v účetních pravidlech přijatých pro vykazování podle segmentů, které mají významný dopad na informace o segmentech jsou zveřejněny, a je-li to možné, tak jsou přepracovány informace o segmentech za předchozí období prezentované za účelem srovnání. Takové zveřejnění zahrnuje popis povahy dané změny, důvody pro tuto změnu, skutečnost, že srovnávací informace byly přepracovány nebo že není možné tak učinit, a finanční dopad této změny, pokud je racionálně určitelný. Pokud účetní jednotka změní identifikaci svých segmentů a nepřepracuje předchozí informace o segmentech na nový základ, protože to není možné, pak pro účely srovnání vykáže údaje o segmentu jak v původním, tak novém způsobu vymezení segmentů v tom roce, v němž se vymezení segmentů změnilo.**
69. Změnami v účetních pravidlech přijatých účetní jednotkou se zabývá IPSAS 3. IPSAS 3 požaduje, aby změny v účetních pravidlech byly prováděny pouze požaduje-li to některý IPSAS, nebo v případě, že změna vyústí ve spolehlivější a relevantnější informace o transakcích, jiných událostech nebo podmínkách v účetní závěrce účetní jednotky.

70. Změny v účetních pravidlech uplatněné na úrovni účetní jednotky, které ovlivňují informace o segmentech se řeší podle IPSAS 3. Pokud nový Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nespécifikuje jinak, IPSAS 3 požaduje:
- (a) aby změna účetního pravidla byla uplatněna retrospektivně a aby informace za předchozí období byly přepracovány, pokud není proveditelné určit buď kumulativní dopad, nebo dopady specifické pro období této změny;
  - (b) pokud je retrospektivní uplatnění za všechna zveřejňovaná období neproveditelné, bude nové účetní pravidlo použito retrospektivně od nejdřívějšího data, kdy je jeho uplatnění proveditelné, a
  - (c) pokud je stanovení kumulativních dopadů aplikace nového účetního pravidla k počátku běžného období neproveditelné, použije se toto pravidlo prospektivně od nejdřívějšího data, kdy je proveditelné.
71. Některé změny v účetních pravidlech se týkají výhradně vykazování podle segmentů. Příkladem jsou změny ve stanovení segmentů a změny v základně pro rozvrhování výnosů a nákladů segmentům. Takové změny mohou mít podstatný dopad na vykazované informace o segmentech, ale nezmění úhrnné účetní informace vykazované účetní jednotkou. Aby byli uživatelé schopni porozumět změnám a posoudit trendy, je informace o segmentech za předchozí období, která je zahrnuta do účetní závěrky pro srovnávací účely, přepracována, pokud to je účelné, aby zohlednila nové účetní pravidlo.
72. Odstavec 67 požaduje, aby pro účely vykazování podle segmentů byly mezisegmentové převody oceněny na základě, který účetní jednotka skutečně používá pro stanovení cen těchto transferů. Pokud účetní jednotka změni metodu, kterou ve skutečnosti používá pro stanovení ceny mezisegmentových převodů, nejde o změnu v účetním pravidle, na jejímž základě by bylo nutné přepracovat údaje o segmentech za předchozí období podle odstavce 68. Odstavec 67 však vyžaduje zveřejnění takové změny.
73. **Pokud není zveřejněno v účetní závěrce jiným způsobem nebo někde ve výroční zprávě, účetní jednotka uvede:**
- (a) **typy zboží a služeb zahrnutých do každého vykazovaného segmentu služeb;**
  - (b) **skladbu každého vykazovaného územního segmentu a**
  - (c) **povahu segmentu a činností do něj zahrnutých, pokud není přijat segment služeb, ani územní segment jako základna.**

**Provozní cíle segmentu**

74. Pokud to není v účetní závěrce zveřejněno jiným způsobem nebo někde ve výroční zprávě, doporučuje se, aby účetní jednotka zveřejnila obecné provozní cíle stanovené každému segmentu k počátku vykazovaného období a komentovala rozsah, v němž byly tyto cíle splněny.
75. Aby bylo umožněno uživatelům posoudit výkonnost účetní jednotky při dosahování jejích cílů při dodávkách služeb, je nutné jim tyto cíle sdělit. Toto posouzení je podporováno zveřejněním informací o skladbě každého segmentu, o cílech těchto segmentů při dodávkách služeb a o rozsahu, v němž byly tyto cíle splněny. Tyto informace také umožní účetní jednotce lépe vyvozovat odpovědnosti. V mnoha případech budou tyto informace zahrnuty do výroční zprávy jako součást zprávy řídicího orgánu nebo vedoucího účetní jednotky. V takových případech není zveřejnění těchto informací v účetní závěrce nutné.

**Datum účinnosti**

76. **Tento Mezinárodní účetní standard pro veřejný sektor nabývá účinnosti pro roční účetní závěrky týkající se období začínající 1. červencem 2003 nebo později. Dřívější uplatnění standardu se doporučuje.**
77. Pokud účetní jednotka přijme pro účely účetního výkaznictví aktuální bázi účetnictví definovanou Mezinárodními účetními standardy pro veřejný sektor po tomto datu účinnosti, použije tento standard pro roční účetní závěrku za období začínající datem přijetí nebo později.

**Dodatek 1****Ilustrativní zveřejnění segmentu**

*Tento dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je ukázat použití standardu a přispět k objasnění jeho významu.*

Tabulka a související poznámky v tomto dodatku ilustrují zveřejnění segmentu, které tento standard požaduje v případě vzdělávací instituce, která je převážně financována z rozpočtu, ale poskytuje některé vzdělávací služby na komerčním principu zaměstnancům významných společností a spojila se s komerčním podnikem, aby založila soukromou vzdělávací nadaci, která je provozována na komerčním principu. Instituce má podstatný vliv, ne však kontrolu nad touto nadací. Příklad pro ilustrativní účely uvádí srovnávací údaje za dva roky. Údaje o segmentu jsou požadovány za každý rok, za který se zveřejňuje účetní závěrka v plném rozsahu.





**Poznámka — segmenty (všechny částky jsou v miliónech peněžní jednotky)**

Instituce je organizována a vykazuje řídicímu orgánu na základě čtyř hlavních funkčních oblastí: základní a střední vzdělávání, vysokoškolské vzdělávání, zvláštní vzdělávací služby a jiné služby, každá v čele s ředitelem. Činnosti segmentu zvláštních vzdělávacích služeb zahrnují poskytování vzdělávacích služeb na komerčním principu zaměstnancům významných společností. Při poskytování těchto služeb externím stranám využívá jednotka pro komerční služby segmentu, za poplatek na bázi služeb, služby poskytované základním/středním a vysokoškolským segmentem. Tyto mezisegmentové převody jsou v konsolidaci vyloučeny.

Vykazované informace o těchto segmentech jsou využívány správní radou a vedoucím účetní jednotky jako základ pro hodnocení minulé výkonnosti účetní jednotky při naplňování jejích cílů a k rozhodování o budoucí alokaci prostředků. Zveřejnění informací o těchto segmentech je považováno za vhodné také pro účely externího výkaznictví.

Většina činností Instituce probíhá v tuzemsku kromě toho, že jako část programu na pomoc zřídila ve východní Evropě zařízení pro poskytování vzdělávacích služeb středního školství. Celkové náklady na služby poskytované ve východní Evropě činí 5 miliónů (4 milióny v roce 20X1). Celková účetní hodnota vzdělávacího zařízení ve východní Evropě je 3 milióny (6,5 miliónu v roce 20X1). Během let 20X2 a 20X1 nebyly vynaloženy žádné výdaje na získání dlouhodobých aktiv ve východní Evropě.

Mezisegmentové převody: výnosy segmentu a náklady segmentu zahrnují výnosy a náklady vzniklé z převodů mezi segmenty. Takové převody jsou obvykle zachycovány v pořizovacích nákladech a vyloučeny při konsolidaci. Částka těchto převodů činila 20 miliónů (19 miliónů v roce 20X1).

Investice do přidružených jednotek jsou zachycovány za použití ekvivalenční metody. Instituce vlastní 40 % základního kapitálu EuroED Ltd., specializované vzdělávací nadace poskytující vzdělávací služby mezinárodně na komerčním principu podle smluv s multilaterálními úvěrovými agenturami. Investice je zachycena ekvivalenční metodou. Investice Instituce do EuroEd a její podíl na jeho čistém zisku jsou vyloučeny z aktiv segmentu a výnosů segmentu.

Jsou však vykázány samostatně pod segmentem jiných služeb, který je odpovědný za správu investic do přidružených jednotek.

Úplná zpráva o cílech stanovených každému segmentu a rozsahu, ve kterém jsou tyto cíle plněny je zahrnuta do Zprávy o činnostech, zahrnuté na jiném místě této zprávy.

**Dodatek 2****Shrnutí požadovaných zveřejnění**

Dodatek je pouze ilustrativní a není součástí tohoto standardu. Jeho účelem je shrnout zveřejnění požadovaná odstavci 52-75.

[¶xx] odkazuje na odstavec xx tohoto standardu.

*Zveřejnění*

Celkové náklady podle segmentů [¶52]

Celkové výnosy podle segmentů [¶52]

Výnosy z rozpočtového určení nebo podobných alokací podle segmentů [¶52]

Výnosy z vnějších zdrojů podle segmentů (jiné než rozpočtové určení nebo podobné alokace) [¶52]

Výnosy podle segmentů z transakcí s jinými segmenty [¶52]

Účetní hodnota aktiv segmentu podle segmentů [¶53]

Závazky segmentu podle segmentů [¶54]

Pořizovací náklady na pořízení aktiv podle segmentů [¶55]

Podíl na čistém přebytku (schodku) [¶61] a investice do přidružených jednotek nebo společných podnikání [¶63] (pokud jsou v podstatě všechny v jediném segmentu)

Sesouhlasení výnosů, nákladů, aktiv a závazků podle segmentů [¶64]

*Jiná zveřejnění*

Základna pro stanovení cen mezisegmentových převodů a jakákoli jejich změna [¶67]

Změny v účetních pravidlech segmentu [¶68]

Typy výrobků a služeb za každý segment služeb [¶73]

Skladba každého územního segmentu [¶73]

Pokud není přijat ani segment služeb, ani územní segment jako základna, povahu segmentů a činnosti do nich zahrnuté [¶73]

**Dodatek 3****Kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví**

Odstavec 15 tohoto standardu požaduje vypracování účetních pravidel tak, aby bylo zajištěno, že účetní závěrka poskytne informace, které vyhovují určitým kvalitativním charakteristikám. Tento dodatek shrnuje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví.

Kvalitativní charakteristiky jsou vlastnosti, které činí informace poskytované účetní závěrkou užitečnými pro uživatele. Čtyři základní kvalitativní charakteristiky jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

*Srozumitelnost*

Informace jsou srozumitelné, pokud od uživatelů lze přiměřeně očekávat, že porozumí jejímu významu. Pro tento účel se u uživatelů předpokládá, že mají odpovídající znalosti o činnostech účetní jednotky a o prostředí, v němž působí, a že jsou ochotni tyto informace rozvažovat.

Informace o složitých záležitostech nebudou vyloučeny z účetní závěrky pouze z toho důvodu, že mohou být pro určité uživatele příliš obtížné pro pochopení.

*Relevance*

Informace je pro uživatele relevantní, může-li její použití napomoci při hodnocení minulých, současných nebo budoucích událostí nebo při potvrzení nebo korekci minulých hodnocení. K tomu, aby informace byla relevantní, musí být rovněž včasná.

*Významnost*

Relevance informací je ovlivněna svou podstatou a významností.

Informace je významná, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit rozhodování nebo hodnocení uživatelů činěná na základě účetní závěrky. Významnost závisí na podstatě nebo velikosti položky nebo chyby, která může vzniknout s ohledem na okolnosti vynechání této položky nebo jejího chybného uvedení. Významnost tedy spíše poskytuje mezní hranici nebo mezní bod, než aby byla prvotně kvalitativní charakteristikou, kterou musí informace mít, mají-li být užitečné.

*Spolehlivost*

Spolehlivé informace neobsahují podstatnou chybu a zkreslení a uživatelé se mohou spolehnout na to, že věrně představují to, co mají vyjadřovat, nebo co lze oprávněně očekávat, že vyjadřují.

### *Věrohodné zobrazení*

Aby informace zobrazovala věrohodně transakce a jiné události, je prezentována v souladu s obsahem transakcí a jiných událostí a ne jen s jejich právní formou.

### *Obsah nad formou*

Mají-li informace věrohodně zobrazovat transakce a jiné události, které mají zobrazovat, je nezbytné, aby byly zachyceny a prezentovány v souladu s jejich obsahem a ekonomickou skutečností a nikoli jen jejich právní formou. Obsah transakcí nebo jiných událostí není vždy v souladu s jejich právní formou.

### *Nestrannost*

Informace jsou nestranné, pokud neobsahují zkreslení. Účetní závěrka není nestranná, jestliže informace, které obsahuje byly vybrány nebo prezentovány způsobem, který ovlivňuje rozhodování nebo úsudek tak, aby se dosáhlo předem stanoveného výsledku nebo závěru.

### *Opatrnost*

Opatrnost je zapojení určitého stupně obezřetnosti při posuzování nutných při provádění odhadů požadovaných za podmínek nejistoty a to tak, že aktiva nebo výnosy nejsou nadhodnoceny a závazky nebo náklady nejsou podhodnoceny.

Uplatňování opatrnosti však nedovoluje například tvorbu tichých rezerv nebo nadměrných rezerv, záměrné podhodnocení aktiv nebo výnosů nebo záměrné nadhodnocení závazků nebo nákladů, protože účetní závěrka by nebyla nestranná, a tudíž by nesplňovala vlastnost spolehlivosti.

### *Úplnost*

Informace v účetní závěrce musí být v rámci významnosti a nákladů na jejich získání úplné.

### *Srovnatelnost*

Informace v účetní závěrce jsou srovnatelné, když jsou uživatelé schopni identifikovat podobnosti a rozdíly mezi těmito informacemi a informacemi v jiných zprávách.

Srovnatelnost se použije na:

- srovnání účetních závěrek různých účetních jednotek a
- srovnání účetních závěrek téže účetní jednotky v čase.

Důležitým důsledkem srovnatelnosti je, že uživatelé potřebují být informováni o pravidlech použitých pro sestavení účetní závěrky, o změnách těchto pravidel a o dopadech těchto změn.

Protože si uživatelé přejí srovnávat výkonnost účetní jednotky v čase, je důležité, aby účetní závěrky zachycovaly odpovídající informace za předchozí období.

## Omezení relevantních a spolehlivých informací

### *Včasnost*

Pokud dojde při vykazování informací k přílišnému zpoždění, mohou ztratit relevanci. Aby byly informace poskytnuty včas může být často nutné je vykazovat dříve, než jsou známy všechny aspekty transakce, a tak je snížena jejich spolehlivost. Pokud se naopak vykazování zpozdí, dokud nejsou všechny aspekty známy, informace mohou být velice spolehlivé, ale s malým užitekem pro uživatele, kteří v tomto mezidobí museli rozhodovat. Při dosahování rovnováhy mezi relevancí a spolehlivostí je prvořadou úvahou, jak nejlépe uspokojit rozhodovací potřeby uživatelů.

### *Rovnováha mezi přínosy a náklady*

Rovnováha mezi přínosy a náklady představuje vždy přítomné omezení. Přínosy získané z informací by měly převýšit náklady na jejich získání. Zhodnocení přínosů a nákladů je však ve své podstatě záležitostí úsudku. Kromě toho náklady ne vždy nesou ti uživatelé, kteří mají požitek z přínosů. Přínosy mohou být také využity jinými uživateli než těmi, pro které byly informace připraveny. Z těchto důvodů je těžké pro každý konkrétní případ použít test poměřující přínosy a náklady. Nicméně tvůrci standardů stejně jako osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky a uživatelé účetních závěrek by si měli být vědomi tohoto omezení.

### *Rovnováha mezi kvalitativními charakteristikami*

V praxi je často nutná rovnováha nebo kompromis mezi kvalitativními charakteristikami. Všeobecně je cílem dosáhnout vhodné rovnováhy mezi charakteristikami tak, aby byly splněny cíle účetní závěrky. Relativní význam těchto charakteristik je v různých případech záležitostí odborného úsudku.

### Srovnání s IAS 14

IPSAS 18, „Vykazování podle segmentů“ primárně čerpá z IAS 14 „Vykazování podle segmentů“ (novelizovaného v roce 1997). Hlavní rozdíly mezi IPSAS 18 a IAS 14 jsou následující:

- Ve srovnání s IAS 14 IPSAS 18 definuje odlišně segmenty . IPSAS 18 požaduje, aby účetní jednotky vykazovaly segmenty na základě vhodném pro vyhodnocení minulé výkonnosti a pro rozhodování o alokaci prostředků. IAS 14 požaduje, aby byly vykázány oborové a územní segmenty.
- Ve srovnání s IAS 14 byl do IPSAS 18 byly zahrnuty dodatečné komentáře, které objasňují použitelnost těchto standardů pro účetnictví účetních jednotek veřejného sektoru.
- IAS 14 požaduje zveřejnění výsledku segmentu, odpisů aktiv segmentu a jiných významných nepeněžních nákladů. IPSAS 18 nepožaduje zveřejnění výsledků segmentu. IPSAS 18 doporučuje, ale nepožaduje zveřejnění významných nepeněžních výnosů, které jsou zahrnuty do výnosů segmentu, odpisy segmentu a jiné nepeněžní náklady nebo peněžní toky segmentu jako požaduje IPSAS 2 „Výkazy peněžních toků“.
- IPSAS 18 nepožaduje zveřejnění informací o druhotných segmentech, ale doporučuje určitá minimální zveřejnění jak o segmentech „služeb“, tak o „územních“ segmentech.
- IPSAS 18 nespecifikuje kvantitativní meze, které musí být použity při stanovení vykazovaných segmentů.
- IPSAS 18 používá v určitých případech terminologii odlišnou od IAS 14. Nejvýznamnějším příkladem je použití termínů účetní jednotka, výnos (revenue), Výkaz o finanční výkonnosti (statement of financial performance), Výkaz o finanční situaci (statement of financial position) a čistá aktiva/vlastní kapitál v IPSAS 18. Ekvivalentní termíny v IAS 14 jsou podnik, výnos (income), výsledovka (income statement), rozvaha (balance sheet) a vlastní kapitál.