

- [6] Daničić, M. (2005). *Security of people and property companies in Republic of Serbia*, Higher School of Interior, Banja Luka.
- [7] Daničić, M., Stajić, Lj., (2008) *Private security*, Higher School of Interior, Banja Luka.
- [8] Dujšin, U., (1999). *Globalizacija, ekonomske integracije i Hrvatska*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 49, 2, 179-195.
- [9] Lončar, J., *Globalizacija – pojam, nastanak i trendovi razvoja Geoadria*, 10/1, 91-104, 2005.93
- [10] Marković, Slobodan, I., *Fundamentals of corporate and industrial security*, Faculty of Legal and Business Studies, Novi Sad, 2007.
- [11] Marković Slobodan, I., *Corporate and Corporate Security*, USEE, Faculty of Legal and Business Studies "Dr Lazar Vrkatic", Novi Sad, 2013.
- [12] Milardović, A. (1999). *Globalizacija*, Pan Liber, Osijek-Zagreb-Split
- [13] Oxford Advanced Learners Dictionary, Oxford University Press, 6th Edition, New York 2000., p. 279th
- [14] Turek, F., (1999). *Globalizacija i globalna sigurnost*, Hrvatska udruga za međunarodne studije, Varaždin, pp. 159.
- [15] Ulrich, Beck., (1999). *Was ist Globalisierung?*, Suhrkamp, Frankfurt, 1998., iz zbornika *Globalizacija*, priredio A. Milardović, Pan Liber, Osijek, str. 63-68, 107, 118
- [16] <https://sh.wikipedia.org/wiki/Korporacija>

SAVREMENI TRENDVI EKSTERNOG I INTERNOG SEGMENTNOG FINANSIJSKOG IZVJEŠTAVANJA

Sanela Salkić, dipl.ecc., e-mail: sanela.salkic@iu-travnik.com

Lejla Skopljak, MA, e-mail: lejla.skopljak@iu-travnik.com

Doc. dr. Muhamed Bajrić, e-mail: ba.muhamed@yahoo.com

Internacionalni univerzitet Travnik u Travniku, Bosna i Hercegovina

Sažetak: Segmentno finansijsko izvještavanje presudno je za ostvarenje trajnih konkurentskih prednosti privrednog subjekta. Savremeni uslovi poslovanja zahtijevaju od poslovnih subjekata da prilagode i unaprijede poslovne performanse i specifičnosti organizacije da bi opstali na tržištu. Da bi se povećala efikasnost upravljanja i odlučivanja u velikim poslovnim subjektima nameće se potreba divizionalizacije ili decentralizacije poslovnog subjekta. Ti zasebni dijelovi - segmenti ostvaruju rezultate i značajno sudjeluju u ukupnom poslovanju subjekta da se zahtijevaju i odvojene informacije za svaki segment zasebno. Istraživanje problematike finansijskog izvještavanja po segmentima poslovanja aktuelno je, u savremenim uslovima poslovanja, za eksterne i interne korisnike finansijskih izvještaja. U radu će se identificirati pojam segmenta kao i informacije koje se zahtijevaju objavljivati po segmentima poslovanja, usklađeno s Međunarodnim standardom finansijskog izvještavanja 8 – Poslovni segmenti, koji je zamijenio Međunarodni računovodstveni standard 14 – Izvještavanje po segmentima. MSFI 8, u odnosu na MRS 14, je uveo podudarnost između segmenata o kojima se izvještava interno i segmenata o kojima se izvještava eksterno, jer se smatra da sve što je aktuelno za interne korisnike informacija, aktuelno je i za eksterne korisnike. To doprinosi drugačijem pristupu u definisanju organizacionih cijelina – segmenata poslovanja i harmonizaciji finansijskih izvještaja eksternog i internog karaktera.

Ključne riječi: finansijsko izvještavanje, decentralizacija, segmenti, MSFI 8 – Poslovni segmenti, harmonizacija

CONTEMPORARY TRENDS OF EXTERNAL AND INTERNAL SEGMENT FINANCIAL REPORTING

Abstract: Segmented financial reporting is crucial to economic entities for achieving lasting competitive advantages. Modern business conditions require business entities to adapt and improve business performance and organization's specificities to survive on the market. In order to increase the efficiency of management and decision-making in large business entities, divisionalization or decentralization of a business entity is needed. These segments achieve results and participate significantly in the overall business of the subject so the separate informations are required for each segment separately. Research on the segment reporting is topical in modern business conditions, for internal and external users of financial statements. This labor will identify the concept of the segment and the informations that are demanded to be published by business segments, harmonized with the International Financial Reporting Standard 8 - Business Segments, which has replaced the International Accounting Standard 14 - Segment Reporting. IFRS 8, in regard to IAS 14, has introduced compatibility between the segments that are reported internally and the segments that are reported externally, because it is considered that everything that is relevant for internal users of informations is also relevant for external users. This contributes to a different approach in defining organizational units - segments of business and harmonization of external and internal financial reporting.

Key words: financial reporting, decentralization, segments, IFRS 8 - Business Segments, harmonization

UVOD

Finansijski izvještaji predstavljaju rezultat prikupljanja, analiziranja i obrade finansijskih podataka. Koriste ih različite interesne skupine s ciljem poboljšanja razumijevanja poslovanja preduzeća te donošenja pravovremenih i tačnih poslovnih odluka umanjujući na taj način rizik poslovanja. Kvalitativna svojstva koja se očekuju od finansijskog izvještavanja za cijelinu privrednog subjekta, očekuju se i od finansijskog izvještavanja po segmentima poslovanja. Segmentno finansijsko izvještavanje specifična je forma finansijskog izvještavanja za privredni subjekt u cijelini, uz raščlanjavanje privrednog subjekta i objelodanjivanje informacija o segmentima poslovanja. Izvještavanje po poslovnim segmentima reguliše MSFI 8 koji se počeo primijenjivati od 01.01.2009. godine i koji je zamijenio MRS 14 te nadopunio neke njegove nedostatke kao što su segmentne informacije koje su se izvodile iz finansijskih stavki poslovnih izvještaja, a nakon uvođenja, iz informacija koje su menadžeri koristili za upravljanje preduzećem MSFI 8 se primjenjuje samo na poslovne subjekte čijim se dužničkim ili vlasničkim instrumentima kotira na berzi ili na poslovne subjekte koji su u procesu podnošenja zahtjeva za izlazak na uređena tržišta. Ukoliko subjekt ne zadovoljava niti jedan od navedenih kriterija, informacije koje prikazuje u finansijskim izvještajima ne smije nazivati segmentnim informacijama. Finansijsko izvještavanje po segmentima poslovanja mora biti blagovremeno i kvalitetno, jer obezbjeđuje veće šanse da se adekvatno ocijeni priroda i finansijski efekti poslovnih aktivnosti segmenata poslovanja i privrednog subjekta u cijelini od strane korisnika finansijskih izvještaja.

1. OKVIR ZA IZVJEŠTAVANJE PO SEGMENTIMA

Poznato je da su Međunarodni računovodstveni standardi prije svega namijenjeni eksternim korisnicima računovodstvenih informacija, kao što su, sadašnji i potencijalni ulagači, vlada, državne institucije, kupci, dobavljači, banke – kreditori, građani i drugi. Unutar poslovnog subjekta nailazimo na različitu strukturu upravljanja te se kao glavni korisnici računovodstvenih informacija javljaju menadžeri (top management, middle management i low management).

Finansijski izvještaji moraju biti takvi da korisnici mogu razumijeti i koristiti informacije za donošenje ekonomskih odluka. Detaljno praćenje poslovnih transakcija mjereno kroz prihode, rashode i vrijednost imovine na različitim razinama izvještavanja treba zadovoljiti stalno rastuće zahtjeve za informacijama. U tom kontekstu dolazimo i do izvještavanja po pojedinim dijelovima poslovnog subjekta, odnosno po segmentima.

Izvještavanje po segmentima značajno je područje finansijskog izvještavanja i regulisano je Međunarodnim standardom finansijskog izvještavanja 8 – Poslovni segmenti (MSFI 8) koji je zamijenio Međunarodni računovodstveni standard 14 – Izvještavanje po segmentima. Kakvi su bili zahtjevi MRS 14 i šta je promijenjeno u segmentnom finansijskom izvještavanju primjenom MSFI 8 u odnosu na MRS 14, ukratko je predstavljeno u tabeli br.1.

Tabela br.1: Pregled ključnih razlika između MSFI 8 i MRS 14

Suština standarda	MSFI 8	MRS 14
Ko primjenjuje standard?	Poslovni subjekti čijim se dužničkim instrumentima ili instrumentima kapitala javno trguje ili koji dostavljaju ili su u procesu dostavljanja finansijskih izvještaja regulatornoj organizaciji u svrhu emitovanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu.	Poslovni subjekti koji javno trguju hartijama od vrijednosti ili su u procesu emitovanja hartija od vrijednosti na javnom tržištu hartija od vrijednosti.
Šta je segment poslovanja?	Poslovne aktivnosti koje ostvaruju prihode i uzrokuju rashode, čije rezultate poslovanja redovno pregleda glavni organ upravljanja i za koje su dostupne posebne finansijske informacije.	Komponente zasnovane na poslovanju ili geografskim posebnostima, koje učestvuju u riziku i prinosu, po čemu se razlikuju od drugih komponenti.
O kojim informacijama segmenta	Informacije o kojima se izvještava su informacije koje menadžment koristi za vođenje poslovanja.	Informacije o kojima se izvještava su finansijske informacije prezentovane u konsolidovanim

poslovanja se izvještava?		finansijskim izvještajima.
Na kojim se odmjeravanjima zasniva objelodanjivanje segmenata poslovanja?	Objelodanjivanja o segmentu poslovanja su zasnovana na upravljačkim informacijama o kojima se izvještava glavnom organu upravljanja.	Objelodanjivanja o segmentu poslovanja su zasnovana na MSFI kompatibilnim finansijskim informacijama.

Izvor: doktorska disertacija Ivane Medved, Unapređenje segmentnog finansijskog izvještavanja savremenim pristupima obračuna troškova, str. 50

Ovaj MSFI treba primijeniti na³⁵⁴:

(a) odvojene ili pojedinačne finansijske izvještaje subjekta:

(i) čijim se dužničkim ili vlasničkim instrumenti trguje na javnom tržištu (domaća ili strana berza ili izvanberzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta), ili

(ii) koji podnosi, ili je u postupku podnošenja njegovih finansijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji radi izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu; i

(b) konsolidirane finansijske izvještaje grupe s matičnim društvom:

(i) čijim se dužničkim ili vlasničkim instrumentima trguje na javnom tržištu (domaćoj ili stranoj berzi ili izvanberzovnom tržištu, uključujući lokalna i regionalna tržišta), ili

(ii) koja podnosi ili je u postupku podnošenja konsolidiranih finansijskih izvještaja komisiji za vrijednosne papire ili drugoj regulatornoj organizaciji radi izdavanja bilo koje klase instrumenata na javnom tržištu.

Važno je istaknuti i da ovaj MSFI reguliše tko ne smije objaviti informacije kao segmentalne informacije, a to su poslovni subjekti koji ne primjenjuju MSFI 8.

2. ŠTA JE POSLOVNI SEGMENT?

Poslovni segmenti su sastavni dijelovi poslovnog subjekta koji obavljaju različite poslovne djelatnosti, generiraju prihode i iziskuju rashode, a za koje postoji potreba posebnog, izdvojenog izvještavanja u funkciji kvalitetnijeg informisanja. Rezultate njihovog poslovanja analiziraju donosioci poslovnih odluka s ciljem raspoređivanja resursa i ocjenjivanja poslovanja.

Dakle, radi se o dijelu subjekta:

- a) koji obavlja poslovne djelatnosti iz kojih može ostvariti prihode i troškove, uključujući prihode i troškove koji se odnose na transakcije s drugim sastavnim dijelovima istog subjekta;

³⁵⁴ Savez računovođa i revizora FBiH, „Međunarodni standard finansijskog izvještavanja 8 -Poslovni segmenti“, <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=269>

- b) rezultate poslovanja segmenta redovito pregledava i sagledava onaj tko donosi poslovne odluke (izvršni direktor ili član uprave najčešće, a može biti i skupina izvršnih direktora ili drugi, dakle, ne nužno uprava) poslovnog subjekta koja inače donosi poslovne odluke, kako bi donio odluku o resursima koje treba rasporediti na segment i ocijeniti njegovo poslovanje i
- c) za koji postoje zasebne finansijske informacije.

Svaki dio preduzetnika može biti i poslovni segment ako može samostalno ostvarivati prihode te da se u njihovom ostvarivanju pojavljuju i sučeljavaju troškovi. Dijelovi poslovanja koji trenutno ne ostvaruju prihode, ali ih očekuju u budućnosti također se nazivaju poslovnim segmentima.

MSFI definira pojam „glavni donositelj poslovnih odluka“ koji zapravo označava funkciju a ne nužno i člana uprave. Riječ je o funkciji koja raspoređuje resurse na poslovne segmente subjekta i ocjenjuje njihovo poslovanje. Često je glavni donositelj poslovnih odluka subjekta njegov izvršni direktor ili član uprave, no može biti i skupina izvršnih direktora ili drugih. No to ne znači, da glavni donositelj poslovnih odluka ne može biti i menadžer nekog ili više poslovnih segmenata. Menadžer pojedinog segmenta izravno odgovara „glavnom donositelju poslovnih odluka“ s njim redovito komunicira radi razgovora o:

- a) poslovanju,
- b) finansijskim rezultatima, te
- c) prognozama ili planovima segmenta.

Svaki poslovni subjekt koji ima obavezu izvještavanja po segmentima dužan je odvojeno izvještavati o informacijama svakog poslovnog segmenta. Također, moguća su i objedinjavanja dva ili više poslovnih segmenata unutar jednog subjekta ali u različitim teritorijalnim područjima ili unutar jednog teritorijalnog područja po poslovnim segmentima.

2.1. IZVJEŠTAVANJE PO SEGMENTIMA

Poslovni subjekt je dužan odvojeno izvještavati o informacijama svakog poslovnog segmenta. Kvalitet izvještavanja po segmentima poslovanja zahtijeva iste kvalitativne karakteristike koje se očekuju od kvalitetnog zvaničnog finansijskog izvještavanja poslovnog subjekta. Subjekt treba iskazati odvojene podatke o poslovnom segmentu koji ispunjava bilo koje od sljedećih kvantitativnih ograničenja³⁵⁵:

- a) Iskazani prihod segmenta uključujući prodaju vanjskim klijentima i unutarsegmentnu prodaju ili prijenose je 10 posto ili više ukupnih prihoda, unutarnjih i vanjskih, svih poslovnih segmenata.
- b) Apsolutni iznos prikazane dobiti ili gubitka segmenta je 10 posto ili više apsolutne vrijednosti
 - ukupne prikazane dobiti svih poslovnih segmenata koji nisu prikazali gubitak i
 - prikazani ukupni gubitak svih poslovnih segmenata koji su prikazali gubitak.

³⁵⁵ Savez računovođa i revizora FBiH, „Međunarodni standard finansijskog izvještavanja 8 -Poslovni segmenti“, <http://www.srr-fbih.org/File/Download?idFi=269>

- c) Imovina poslovnog segmenta je 10 posto ili više ukupne imovine svih poslovnih segmenata.

Ukoliko ima segmenata unutar poslovnog subjekta koji ne odgovaraju ovim kvantitativnim pragovima za definisanje izvještajnog segmenta i oni se mogu smatrati izvještajnim segmentima ako je uprava uvjerena da će informacije o svim segmentima biti korisne korisnicima finansijskih izvještaja. Nije određen tačan broj optimalnih izvještajnih segmenata, a ukoliko bi broj segmenata bio veći od deset, subjekt bi trebao razmotriti mogućnost da je dosegnuta granica praktičnosti.

2.2.EKSTERNO I INTERNO SEGMENTNO FINANSIJSKO IZVJEŠTAVANJE

Eksterno segmentno finansijsko izvještavanje podrazumijeva izvještavanje po profitnim centrima, čiji menadžeri imaju ovlaštenja da odlučuju o troškovima, prihodu i rezultatu, što znači da pod svojom kontrolom imaju kompletno poslovanje, pa je razumljivo da se oni kontrolišu na bazi profitnih rezultata³⁵⁶ i investicionim centrima, u kojima menadžeri imaju ovlaštenja da pod kontrolom drže i odlučuju o troškovima, prihodima i rezultatu, a također i o visini i vrsti ulaganja, pa se njihovi rezultati kontrolišu putem stope prinosa ili rezidualnog dobitka³⁵⁷. Segmentno finansijsko izvještavanje u profitnim i investicionim centrima je složenije u odnosu na druga područja odgovornosti, jer podrazumijeva izvještavanje o profitabilnosti, odnosno o prinosu na angažovani kapital (angažovana sredstva). Finansijsko izvještavanje za profitne i investicione centre podrazumijeva, prije svega, mjerenje i objelodanjivanje vrijednosti zaliha, prihoda, troškova i rezultata. Shodno tome, u profitnom centru se izrađuje bilans uspjeha, a u investicionom centru bilans uspjeha i bilans stanja.

Interno segmentno finansijsko izvještavanje se primjenjuje za sve identifikovane uže dijelove poslovnog subjekta i ne podliježe zvaničnom normativnom regulisanju, već se organizuje u skladu sa konkretnim poslovnim okolnostima i potrebama poslovnog subjekta. Interno izvještavanje, formalno i sadržinski može biti identično zvaničnom eksternom izvještavanju, ali i u nekom, specifičnim potrebama menadžmenta, prilagođenom obliku. Tako, interno segmentno finansijsko izvještavanje pored investicionih i profitnih centara izvještava i po područjima odgovornosti kao što su: troškovni centri, centri prihoda, centri budžetiranih rashoda. Postoji mogućnost izvještavanja na nižim nivoima unutar neke cijeline i to po proizvodima, grupama proizvoda, velikim kupcima, kanalima prodaje, tržištima, regijama, itd. Finansijsko izvještavanje područja odgovornosti za interne potrebe uobičajeno podrazumijeva različite vrste kratkoročnih izvještaja o ostvarenjima segmenta i ostvarenjima menadžera segmenta.

Ciljevi finansijskog izveštavanja po segmentima poslovanja sastoje se u zadovoljavanju informativnih potreba internih i eksternih korisnika računovodstvenih informacija o segmentima kroz:

- utvrđivanje (ne)uspješnosti poslovanja segmenata i njihovog doprinosa (ne)uspjehu cijeline poslovnog subjekta

³⁵⁶ Bibuljica H., Neziraj E., (2013.), *Računovodstvo za menadžere*, Pejë: Centar za znanstveno istraživanje i nauku „Haxhi Zeka“, str.100

³⁵⁷ Op. cit., str.100

- planiranje i kontrolu troškova, prihoda, rezultata, odnosno praćenje, prije svega, ekonomičnosti i profitabilnosti segmenata
- motivisanje menadžera i zaposlenih za ostvarivanje ciljeva poslovnog subjekta kroz ostvarenje ciljeva segmenata
- ispunjenje zahtjeva povezanih sa komuniciranjem i informisanjem između segmenata i/ili segmenata i upravljačkog vrha poslovnog subjekta
- praćenje izvršenja i nastalih odstupanja za potrebe utvrđivanja odgovornosti za (ne)uspjeh u poslovanju segmenata i drugo.

MSFI 8 – Segmenti poslovanja, definiše kriterijume prema kojima se identifikuju segmenti poslovanja, za koje segmente se izvještava, kako se segmenti grupišu, koje informacije o njima se objelodanjuju, kako se izvještava o dobitku ili gubitku, imovini i obavezama, kako se vrši odmjeravanje, usklađivanje, prepravljanje prethodno objavljenih informacija, te kako se vrši objelodanjivanje informacija o proizvodima i uslugama, o geografskim oblastima i o glavnim kupcima.

3. OBJAVLJIVANJE INFORMACIJA IZ POSLOVNIH SEGMENTATA

Objavljivanje je sastavni dio procesa finansijskog izvještavanja i u funkciji je kvalitetnog informisanja različitih korisnika. Subjekt je dužan objaviti informacije koje korisnicima njegovih finansijskih izvještaja omogućuju da ocijene prirodu i finansijske učinke poslovnih djelatnosti kojima se bavi ekonomsko okruženje u kojem posluje.

Informacije koje se obavezno trebaju objaviti prilikom izvještavanja o poslovnim segmentima:

1. Opće informacije,
2. Informacije o dobiti, gubitku, imovini i obavezama, a zatim i
3. Informacije o proizvodima i uslugama,
4. Informacije o teritorijalnim područjima,
5. Informacije o značajnim kupcima.

Od općih informacija potrebno je objaviti sljedeće:

- a) faktore na temelju kojih je subjekt odredio svoje izvještajne segmente, i
- b) vrste proizvoda i usluga temeljem kojih svaki izvještajni segment ostvaruje svoje prihode.

Od informacija o dobiti, gubitku, imovini i obavezama, subjekt je dužan iskazati dobit, odnosno gubitak te vrijednost ukupne imovine i obaveza svakog izvještajnog segmenta. Također, subjekt je dužan o svakom izvještajnom segmentu objaviti sljedeće podatke ako je riječ o iznosima koji ulaze u pokazatelj segmentalne dobiti, odnosno segmentalnog gubitka koje pregledava glavni donositelj odluka ili koji mu se redovno podnose iako nisu uključeni u pokazatelj segmentalne dobiti, odnosno segmentalnog gubitka:

- a) prihode od vanjskih kupaca,
- b) prihode iz transakcija s drugim poslovnim segmentima istog subjekta,

- c) kamatne prihode,
- d) kamatne rashode,
- e) amortizaciju materijalne i nematerijalne imovine,
- f) materijalno značajne stavke prihoda i rashoda objavljenih u skladu sa tačkom 97. MRS-a 1 „Prezentiranje finansijskih izvještaja“,
- g) udjel subjekta u dobiti ili gubitku pridruženih društava i zajedničkih ulaganja obračunatih metodom udjela,
- h) trošak poreza na dobit ili prihode od poreza i
- i) materijalno značajne nenovčane stavke, izuzev amortizacije materijalne i nematerijalne imovine. Što se kamatnih prihoda tiče, subjekt je dužan kamatne prihode iskazati odvojeno za svaki izvještajni segment, osim ako većinu prihoda segmenta ne sačinjavaju kamate. Pritom se glavni donositelj poslovnih odluka prvenstveno oslanja na neto kamatne prihode kako bi ocijenio uspješnost poslovanja segmenta i donosio odluke o resursima koje treba rasporediti na taj segment. U tom slučaju, subjekt može kamatne prihode segmenta iskazati umanjene za kamatne rashode, što je dužan i objaviti. Subjekt je dužan za svaki poslovni segment objaviti sljedeće iznose ako su uključeni u pokazatelj segmentalne imovine koji pregledava glavni donositelj poslovnih odluka ili ako mu se redovito podnose na uvid, čak i ako nisu uključeni u pokazatelj segmentalne imovine:
 - a) iznos ulaganja u pridružena društva i zajedničke pothvate obračunate metodom udjela i
 - b) iznose povećanja dugotrajne imovine izuzev finansijskih instrumenata, odgođene porezne imovine, imovine primanja nakon prestanka radnog odnosa i prava koja proizlaze iz ugovora o osiguranju.

4. MJERENJE STAVKI UNUTAR POSLOVNIH SEGMENTATA

Iznos svake pojedine stavke segmenta koja se objavljuje jest mjerilo koje se prezentira glavnom donositelju odluka kako bi on mogao donijeti odluke o raspoređivanju resursa segmentu i ocijeniti njegove poslovne rezultate.

Usklađivanja i eliminacije provedene prilikom sastavljanja finansijskih izvještaja subjekta te raspodjela prihoda, rashoda, dobiti ili gubitaka se uzimaju u obzir prilikom utvrđivanja segmentalne dobiti, odnosno segmentalnog gubitka samo ako ulaze u pokazatelj dobiti, odnosno gubitka toga segmenta kojeg koristi glavni donositelj poslovnih odluka. Slično tomu, u izvještaju o segmentu se iskazuju samo one stavke imovine i obaveza koje ulaze u pokazatelje segmentalne imovine i segmentalnih obaveza koje koristi glavni donositelj poslovnih odluka. Ako se iznosi raspoređuju na iskazanu segmentalnu dobit, odnosno iskazani segmentalni gubitak, segmentalnu imovinu ili segmentalne obaveze, raspoređuju se razumno.

Ako glavni donositelj poslovnih odluka u ocjenjivanju poslovanja nekog poslovnog segmenta i odlučivanju o načinu raspoređivanja resursa, segmentalne dobiti ili segmentalnog gubitka koristi samo jedan pokazatelj dobiti ili gubitka, imovine ili obaveza toga segmenta, onda se imovina i obaveze iskazuju tim pokazateljima. Ako glavni donositelj poslovnih odluka koristi više pokazatelja dobiti ili gubitka, imovine i obaveza nekog poslovnog segmenta, iskazani pokazatelji trebaju biti oni za koje je uprava uvjerena da su određeni u skladu s načelima

mjerjenja koja su najpodudarnija s načelima mjerenja korištenima pri mjerenju odgovarajućih iznosa u finansijskim izvještajima subjekta.

Subjektat je dužan obrazložiti pokazatelje segmentalne dobiti ili segmentalnog gubitka, segmentalne imovine i segmentalnih obaveza za svaki izvještajni segment i objaviti barem sljedeće:

- a) računovodstvenu osnovu za sve transakcije između izvještajnih segmenata,
- b) prirodu razlika između pokazatelja dobiti, odnosno gubitaka izvještajnog segmenta te dobiti, odnosno gubitka subjekta prije poreza ili prihoda i ukinute dijelove poslovanja,
- c) prirodu razlika između pokazatelja imovine izvještajnog segmenta i imovine subjekta,
- d) prirodu razlika između pokazatelja obaveza izvještajnog segmenta i obaveza subjekta,
- e) prirodu razlika u metodama korištenima za određivanje dobiti ili gubitka izvještajnog segmenta u odnosu na prethodna razdoblja te eventualan utjecaj tih promjena na pokazatelj dobiti ili gubitka segmenta,
- f) vrstu i utjecaj svake asimetrično raspoređene stavke na izvještajne segmente.

Radi ispravnog mjerenja stavki izvještajnog segmenta subjekt je dužan uskladiti svaku sljedeću stavku:

- a) ukupne prihode izvještajnog segmenta s prihodima subjekta,
- b) ukupne pokazatelje izvještajnih segmenata s dobiti ili gubitkom subjekta nakon poreza (poreznih prihoda) i ukinutim dijelovima poslovanja,
- c) ukupnu imovinu izvještajnih segmenata s imovinom subjekta,
- d) ukupne obaveze izvještajnih segmenata s obavezama subjekta i
- e) ukupne iznose izvještajnih segmenata koji se odnose na svaku drugu materijalnu informaciju objavljenu uz podudarni iznos iskazan za subjekta.

U slučaju promjene unutarnjeg organizacijskog ustroja koje je dovelo do promjene u sastavu izvještajnih segmenata, podudarne informacije za ranija razdoblja, uključujući izvještajna razdoblja unutar izvještajne godine, se prepravljaju, osim ako nisu dostupne i ako troškovi njihove pripreme ne bi bili previsoki. Pri tome se dostupnost informacija i procjena troškova određuje za svaku pojedinačnu stavku za objavu. Nakon promjene sastava izvještajnih segmenata, subjekt je dužan objaviti da li je prepravio pripadajuće stavke u prethodnim razdobljima.

5. MJERENJE POSLOVNE UČINKOVITOSTI PREDUZEĆA I SEGMENTATA

Mjerenje poslovne učinkovitosti preduzeća iz perspektive upravljačkog računovodstva je suprotno mjerenju učinkovitosti preduzeća iz perspektive finansijskog računovodstva. Finansijsko računovodstvo posmatra preduzeće kao jednu organizacijsku jedinicu i generira izvještaj o dobiti za jednu poslovnu godinu, a upravljačko računovodstvo posmatra preduzeće kao poslovni sistem sastavljen od više segmenata i generira izvještaje o dobiti za segmente za mjesečna i kvartalna razdoblja. U okolnostima kada se generiraju mjesečni i kvartalni izvještaji upravljačkog računovodstva, mjesečni izvještaj o dobiti za čitavo preduzeće je zapravo sintetički izvještaj (zbir svih pojedinačnih izvještaja) o dobiti segmenata u tom razdoblju.

Dobit je mjera prinosa za vlasnike preduzeća. Dobit povećava kapital vlasnika i pozitivno utječe na ostale pokazatelje poslovanja: likvidnosti, aktivnosti imovine i zaduženosti. Međutim, odgovornost menadžmenta segmenta za dobit u kraćim vremenskim intervalima ima određena ograničenja. Ograničenja se odnose na mogućnosti kontrole prihoda i troškova koji se bilježe na segment nekog centra odgovornosti. Što je veći stepen kontrole to je veća odgovornost za ostvarene rezultate. Jedan od problema jeste taj što je vrlo malo troškova preduzeća pod isključivim utjecajem jednog menadžera (npr. sirovine i materijale nabavlja centralna nabava, a trošak su u proizvodnji). Drugi značajan problem u mjerenju učinkovitosti u kraćim intervalima postoji zbog činjenice da se neki troškovi knjiže i bilježe tek na kraju poslovne godine što može znatno utjecati na poslovne rezultate u mjesecu decembru, a onda ti troškovi nemaju utjecaj na izvještaje od januara do novembra tokom godine. Troškove koji će nastati tek u decembru ili iznimno u nekom mjesecu tokom godine potrebno je planirati u jednakim mjesečnim iznosima s obzirom na prošla obračunska razdoblja.

ZAKLJUČAK

Finansijski izvještaji poslovnih subjekata predstavljaju osnovne informacije koje eksterni korisnici imaju na raspolaganju. U ovom radu prikazana je uloga izvještavanja finansijskih informacija po segmentima, dakle dijelovima poslovnog subjekata koji je okarakterisan nekim elementima koji ga čine dijelom cijeline koja iziskuje zasebno izvještavanje. Osnovno polazište za finansijsko izveštavanje o uspješnosti poslovanja po užim dijelovima preduzeća (segmentima), predstavlja organizaciona struktuiranost preduzeća. Primjereno tome, rezultat se prati i interpretira, u prvom redu, po profitnim i investicionim centrima i u okviru njih po drugim nižim segmentima posmatranja kao što su: troškovni centri, prihodni centri, i analitički po proizvodu, grupi proizvoda itd., ali i po drugim aspektima posmatranja kao što su najveći i najznačajniji kupci, kanali prodaje, segmenti tržišta itd.

Međutim da bi se netko tretirao poslovnim segmentom mora zadovoljiti određene kriterije u smislu ostvarivanja prihoda i rashoda koji se odnose na poslovne događaje s drugim kao i sastavnim dijelovima istog poslovnog subjekta, čije rezultate poslovanja uprava ili neko drugo mjerodavno tijelo poslovnog subjekta redovito prati u cilju ocjene njihova poslovanja, kako pojedinačno tako i za cijeli poslovni subjekt. Poslovnim segmentom mogu se smatrati i djelatnosti kojima će se tek u budućnosti ostvariti odgovarajući rezultati.

Intencija stvaranja poslovnih segmenata je u kvalitetnijem izvještavanju za donositelje poslovnih odluka. Ono omogućava, prije svega internim korisnicima bolje razumijevanje internih rezultata ostvarenih u prošlim razdobljima kao i realniji pristup ocjenjivanju šansi i rizika u fazi budžetiranja i kontrole internih rezultata. Također, izvještavanje po segmentima daje i kvalitetniju podlogu za prosudbe ukupno ostvarenih rezultata u poslovnom sistemu kao cijelini.

LITERATURA

- [1] Belak V., (1995.), *Menadžersko računovodstvo*, Zagreb: RriFplus
- [2] Bibuljica H., Neziraj E., (2013.), *Računovodstvo za menadžere*, Pejë: Centar za znanstveno istraživanje i nauku „Haxhi Zeka“
- [3] Horngren, Ch., Foster, G. and Datar, S., (2002.), *Osnove troškovnog računovodstva – upravljački aspekt*, Sarajevo: Association of Accountants and Auditors of Bosnia and Herzegovina