

Primena troškovnog modela u kontroli cena SMP operatora u Srbiji

Ljiljana Matavulj, Vlade Milićević

Sadržaj — U radu se govori o potrebi kontrole cena telekomunikacionog operatora sa dominantnim tržišnim učesćem u Srbiji i o izazovima koji stoje, kako pred operatorom, tako i pred regulatornim telom u izboru metodologije obračuna troškova, kojom će se postići željeni cilj – fer tržišna cena usluga.

Keywords —CCA, ciljna stopa prinosa, ciljna cena, HCA, LRIC, SMP operator, sistem kalkulacija cene koštanja usluga, Top-Down metod, troškovni model.

I. UVOD

SUŠTINSKI deo evropskog regulatornog režima za elektronske komunikacije je koncept "Significant Market Power" (SMP). Odnosi se na operatora koji poseduje dominantnu poziciju na telekomunikacionom tržištu, u jednoj ili više usluga koje pruža. Samim postojanjem monopoliste u nekom tržišnom segmentu, dolazi do različitih mogućnosti ugrožavanja pozicije potrošača ali i ostalih učesnika na tržištu – potencijalnih konkurenata SMP operatoru. Ovaj problem je posebno izražen na tržištu telekomunikacija, gde posluju operatori sa širokim spektrom usluga koje se ubrzano diversifikuju. U takvim uslovima, konstantni izazov predstavlja utvrđivanje fer prodajne cene usluga. Na tržištu slobodne konkurencije ona se uspostavlja na određenom nivou pod uticajem tržišnih zakonitosti u kretanju ponude i tražnje. Na zaštićenom tržištu ili delu tržišta, gde je prisutan monopol, nedostatak dovoljnog nivoa konkurencije treba da nadoknadi nacionalno regulatorno telo.

Iskustvo i pravne tekovine evropskih zemalja u regulisanju ovog aspekta tržišnog delovanja, sadržane u Direktivi o okviru (2002/21/EC) [1] i Preporukama Komisije o odvajanju računa i sistemima obračuna troškova pod regulatornim okvirom za elektronske komunikacije (2005/698/EC) [2], predstavljaju polaznu osnovu za zemlje koje su se kasnije uključile u oblast liberalizacije i adekvatne regulacije tržišta telekomunikacija. Kod nas, pored pomenutih preporuka EU i prakse regulatornih tela drugih zemalja, uporište za regulaciju cena SMP operatora je i Zakon o telekomunikacijama (posebno u delovima koji se odnose na specijalni tarifni režim) [3]. S obzirom da u kontroli

tržišnih cena akcenat treba da bude na sprečavanju cenovnog subvencionisanja između različitih vrsta usluga SMP operatora, to povlači za sobom i obavezu kako SMP operatora, tako i regulatora, da se fokusira na računovodstveno razdvajanje troškova i učinaka. To dalje obavezuje da, paralelno sa regulativom u oblasti elektronskih komunikacija, budu poštovani i računovodstveno-finanjski propisi, sadržani u: Zakonu o računovodstvu i reviziji [4], Pravilniku o kontnom okviru za privredna društva [5], Međunarodnim računovodstvenim standardima (posebno MRS-14) i Međunarodnim standardima finanjskog izveštavanja (posebno MSFI-8) [6].

U cilju što realnijeg pridruživanja troškova i prihoda njihovim nosiocima (uslugama), kao i utvrđivanja dobitka za svaku uslugu koja se plasira na tržištu, u teoriji i praksi se sreću tri osnovna modela obračuna troškova: istorijskih troškova (Historical Cost Accounting – HCA), tekućih troškova (Current Cost Accounting – CCA) i dugoročnih inkrementalnih troškova (Long Run Incremental Costing – LRIC) [7], što će detaljnije biti izloženo u narednom poglavlju. Takođe, prema [8] uz izbor modela preporučuje se i upotreba dva metoda obračuna troškova: Top-down i Bottom-up metod.

Uvažavajući obavezu izbora modela i metoda obračuna troškova ali i realne mogućnosti u samoj primeni kod SMP operatora u Srbiji, Republička agencija za telekomunikacije je izabrala HCA model po Top-down metodu, zasnovanom na funkcionalnom principu raspodele ukupnih troškova (Fully Distributed Cost – FDC) [9], i njemu je posvećen dobar deo ovog rada. Odabrani model je usaglašen sa stepenom razvoja postojećeg računovodstvenog informacionog sistema u preduzećima u Srbiji i kao takav predstavlja samo početno rešenje na putu što skorijeg razvoja druga dva modela obračuna troškova.

II. METODOLOGIJA OBRAČUNA TROŠKOVA

Praksa je pokazala da u kontroli cena za regulatorno telo više nije dovoljna samo komparativna analiza cena operatora u drugim zemljama, već pouzdanije i proverljive informativne podloge o načinu njihovog formiranja. Upravo se na njima i zasniva mogućnost cenovnog subvencionisanja ali i upravljanja procesom njegovog sprečavanja.

Postoje tri karakteristična modela za primenu troškovnog principa kod telekomunikacionog operatora: istorijskih troškova (HCA), tekućih troškova (CCA) i dugoročnih inkrementalnih troškova (LRIC).

Model HCA se zasniva na stvarnim troškovima koji su

Ljiljana Matavulj, Republička agencija za telekomunikacije, Višnjičeva 8, 11000 Beograd, (telefon: 3246-930, fax: 3232-537, e-mail: ljiljana.matavulj@ratel.org.rs).

Vlade Milićević, Ekonomski fakultet Univerziteta u Beogradu, Kamenička bb, 11000 Beograd (telefon: 3021-168, fax: 2639-560, e-mail: vlade@one.ekof.bg.ac.yu)

iskazani u knjigovodstvenoj evidenciji operatora, odnosno rashodi i prihodi preduzeća kao celine. Za njega se vezuje princip potpuno raspodeljenih troškova (FDC), što znači da se svi troškovi nastali u preduzeću vezuju za krajnje proizvode i usluge koji se plasiraju na tržištu. Alociranje troškova može biti direktno i posredno – preko odgovarajućih ključeva za alokaciju, koji se razlikuju u zavisnosti od vrste troška i same usluge na koju se on odnosi. Neki od mogućih ključeva su: broj zaposlenih, broj radnih sati, jedinica kapaciteta, broj korisnika,... Zajedničko za sve adekvatno izabrane ključeve je zahtev da budu kvantitativno izraženi a ne preporučuju se vrednosni pokazatelji, kao što je prihod. Glavna prednost ovog modela je visok stepen proverljivosti podataka SMP operatora a osnovni nedostatak se odnosi na njegovo vezivanje samo za postojeće stanje mreže i usluga.

Sledeći korak u razvoju metodologije obračuna troškova je CCA model. Razlika u odnosu na HCA model je upravo u prevazilaženju navedenog nedostatka, jer se CCA zasniva na troškovima savremene opreme u ekvivalentnoj efikasnoj mreži na tržištu, a ne samo zatečene opreme u mreži. Računovodstveno gledano, razlika je u iznosu amortizacije. Kod HCA modela, u obračunu angažovane imovine se primenjuje koncept stvarnih (nabavnih) vrednosti, umanjениh za kumulativnu amortizaciju i otpise po osnovu smanjenja vrednosti.

Najrazvijeniji model u obračunu troškova je LRIC. On se zasniva na budućim uvećanim troškovima operatora. Fokusiranjem inkrementalnih (dodatnih) veličina na strani pružanja telekomunikacionih usluga, kapaciteta, investicija, troškova i prihoda po osnovu značajnih izmena plana aktivnosti u dovoljno dugom roku, model dugoročnih inkrementalnih troškova je okrenut strategijskom pozicioniranju preduzeća [7] i [10].

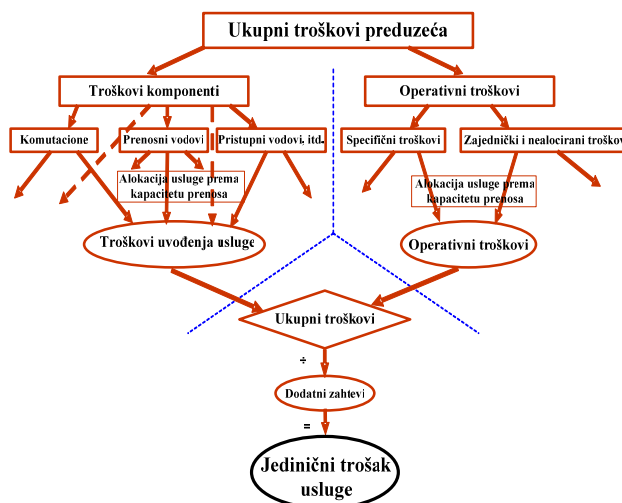
Metodi koji su prisutni u procesu razdvajanja troškova na nosioce i učinke (usluge) i koji se primenjuju u okviru prethodno navedenih modela su Top-Down i Bottom-Up.

Top-Down metod obuhvata sledeće faze u obračunu troškova: obračun primarnih troškova po vrstama za preduzeće u celini; internu alokaciju i realokaciju kapitalnih i operativnih troškova po delovima preduzeća; alokaciju kapitalnih i operativnih troškova po vrstama i jedinicama usluga. Grafički prikaz toka raspodele troškova po Top-Down metodu [8] dat je na Sl. 1.

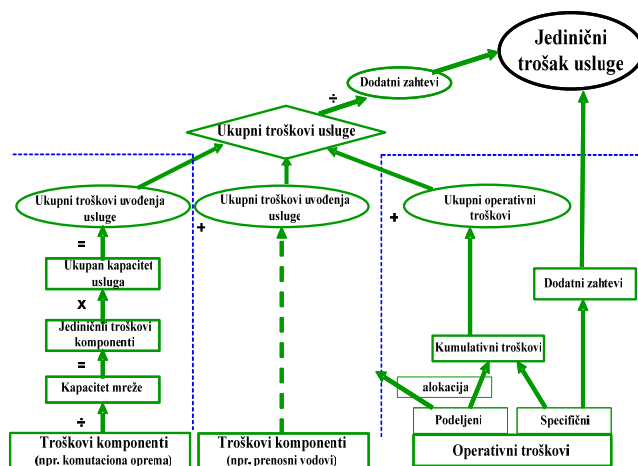
Nasuprot pomenutom modelu, Bottom-Up model polazi od aktuelnih investicionih troškova za svaku vrstu opreme, kao i od operativnih troškova po vrstama. Dalje ih agregira, utvrđuje specifičnosti usluga i dodeljuje im odgovarajuće troškove. Pojedinačne faze u razdvajanju troškova po ovom metodu [8], prikazane su na Sl.2.

Koji od ova dva metoda će se primeniti, zavisi kako od izabranog modela, tako i od mogućnosti operatora koji posluje na tržištu određene države. Okvir za primenu i argument za izbor su, pored preporuka EU, postojeći zahtevi koji se nalažu računovodstvenim propisima date zemlje. Takođe je moguće da na različitim telekomunikacionim tržištima u istoj zemlji budu u primeni oba metoda ili njihova kombinacija (hibridni

metod). Ne postoji jedinstvena receptura za metodologiju obračuna troškova, jer je generalno gledano model onoliko dobar koliko su dobri ulazni podaci operatora.



Sl.1. Top-Down metod



Sl.2. Bottom-Up metod

III. PRIMENA TROŠKOVNOG MODELA U SRBIJI

Do sada ovo pitanje u našoj zemlji nije bilo regulisano nijednim pravnim aktom, dok su regulatorna tela zemalja u okruženju troškovnim modelima u oblasti telekomunikacija poklanjala posebnu pažnju. U prethodnom periodu RATEL je svoje odluke o rebalansu tarifa kod operatora sa dominantnim tržišnim učešćem donosio isključivo na osnovu komparativne analize cena usluga operatora u okruženju. Iz iskustva zemalja u okruženju ali i na telekomunikacionom tržištu u Srbiji, evidentno je da komparativna analiza nije dovoljno pouzdan metod kod donošenja odluka o tarifama operatora a posebno u slučaju utvrđivanja cenovnog subvencionisanja između različitih vrsta usluga.

U cilju prevazilaženja nedostajućeg kontrolnog mehanizma u kontroli cena SMP operatora, RATEL je pripremio nacrt Pravilnika o primeni troškovnog principa, odvojenih računa i izveštavanju od strane telekomunikacionih operatora sa značajnim tržišnim

učešćem [9]. Tokom septembra završena je javna rasprava i obavljani su razgovori sa SMP operatorima.

Polazeći od potrebe da troškovni princip bude što pre primenjen, kao i činjenice da operatori u Srbiji, poštujući pozitivne računovodstvene propise, već primenjuju vođenje primarnih troškova po vrstama za preduzeće u celini, izabran je HCA/FDC model sa Top-Down obračunskim metodom, uz projektovanje dinamike za uvođenje druga dva modela. Posebnu vrednost ovog Pravilnika predstavlja njegova otvorenost i fleksibilnost za druge načine obračuna troškova, kao što je razdvajanje troškova po aktivnostima (Activity Based Costing - ABC). To znači da bez obzira na bazičnu upotrebu FDC načina alokacije troškova, operatori mogu bez problema da primene i ABC metodologiju.

A. Polazne osnove troškovnog modela RATEL-a

Troškovni model RATEL-a se zasniva na određenim pravilima obračuna, koja su u skladu sa osnovnim načelima: obračunske i finansijsko-izveštajne integralnosti; periodične korelacije prihoda od prodaje usluga i rashoda; uzročnosti u primarnoj alokaciji troškova, internoj realokaciji opštih troškova između mesta troškova i konačnoj alokaciji na nosioce troškova; vremenske konzistentnosti obračunskih i finansijsko-izveštajnih rešenja; transparentnosti izveštavanja RATEL-a; izvodljivosti; multiciljnosti modela; poverljivosti informacija; kooperativnosti.

Pravila obračuna su se pretočila u sistem vezanih tabela, koje kao vrstu izveštaja SMP operator treba periodično da dostavlja RATEL-u. Suština je da se obračun troškova i učinaka sa kalkulacijom jediničnih troškova radi za sve tržišne usluge operatora a ne samo za onu za koju je proglašen SMP. To podrazumeva i vođenje odvojenih računa stanja i uspeha za sve vrste usluga, kao da ih obavljaju zasebna pravna lica. Obračunom troškova se obuhvataju i troškovi kapitala preduzeća, koji je angažovan u vršenju svih usluga, sa ciljem upravljanja njihovim cenama.

Samo sagledavanjem cena koštanja svih usluga SMP operatora, moguće je sprečiti njegovo cenovno subvencionisanje. Nakon toga sledi regulacija, odnosno donošenje odgovarajuće regulatorne mere ali sada samo za uslugu koja je u specijalnom tarifnom režimu. Bez informacija o načinu formiranja cena svih usluga, regulacija samo jedne od njih ceo postupak bi vratila na početak – oslanjanje isključivo na benchmark analizu.

Način na koji SMP operator treba periodično da izveštava RATEL o svojim troškovima i učincima detaljno je razvijen u jedanaest, međusobno povezanih tabela čija je sadržina izvedena iz globalne strukture računovodstvenog informacionog sistema (RIS). Poznato je da RIS pored finansijskog računovodstva, koje ima prevashodni zadatak eksternog polaganja računa pred širokom javnošću putem standardizovanog i opšteprihvaćenog seta finansijskih izveštaja (bilansi stanja i uspeha sa pratećim izveštajima), obuhvata i upravljačko računovodstvo koje je uglavnom skoncentrisano na interno izveštavanje, čije sadržina i forma nisu toliko standardizovane. Pošto u praksi operatori raspolazu sa

prilicno razvijenim finansijskim računovodstvom, u izradi Pravilnika pošlo se i od imperativa stimulanja uvođenja i kontinuiranog razvoja upravljačkog računovodstva, naročito kod tzv. domaćih operatora. Uporište za takvo opredeljenje treba potražiti u činjenici da u ekonomski razvijenim zemljama moderno upravljačko računovodstvo aktivno učestvuje u kreiranju vrednosti kako za čitavo preduzeće, tako i za same potrošače, i to putem obezbeđivanja: obračuna troškova i učinaka, kratkoročnih analitičkih obračuna uspeha; sistema budžetske kontrole performansi preduzeća; cost-benefit analize za tekuće odlučivanje i strategijskog upravljačkog računovodstva [11] i [12].

Glavna pitanja, koja se rešavaju u Pravilniku su upravo vezana za uspostavljanje funkcionalnih relacija između osnovnih elementa RIS-a a sve sa ciljem izbora optimalnog načina odvajanja računa imovine i računa uspeha u zadatom okviru.

B. Alokacija prihoda preduzeća

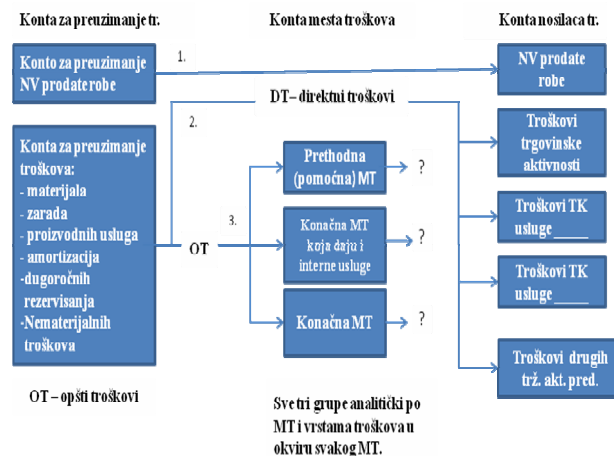
Poput troškova, i prihodi se alociraju na usluge kao njihove nosioce, direktno ili putem ključeva za alokaciju. Moguće je da ostanu i nealocirani ali je neophodno da kao takvi budu prezentirani RATEL-u. Direktni prihodi neposredno prate aktivnost prodaje usluge i evidentiraju se kao prihodi od prodaje robe, usluga i njihovog aktiviranja (korišćenja za sopstvene potrebe preduzeća).

Grupa prihoda koja se alocira preko odgovarajućih ključeva, obuhvata prihode od: premija, subvencija, dotacija, donacija i to samo onda kada se ne vezuju neposredno za određenu tržišnu aktivnost.

Nealocirani prihodi su finansijski i drugi prihodi, osim u slučaju kada neki njihov deo može da se prepozna kao direktno povezan sa određenom uslugom ili aktivnošću.

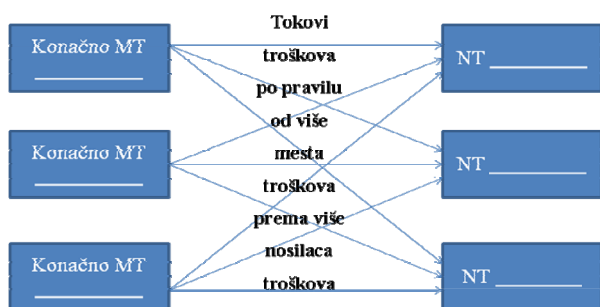
C. Alokacija primarnih i opštih troškova

U sistemu alokacije troškova treba uvek imati u vidu realne tokove i mogućnosti evidentiranja troškova u svakoj fazi njihovog kretanja. Samim tim će biti razumljivo da se alokacija ne može uvek izvršiti direktno do konačnog mesta troška, kao ni uvek direktno do nosioca troška (konkretna aktivnost ili usluga operatora).



Sl. 3. Alokacija primarnih troškova preduzeća po Top-Down metodu

Logika same alokacije primarnih i opštih troškova, prikazana je na Sl.3 i Sl.4. [11]



Sl. 4. Alokacija opštih operativnih troškova sa konačnih mesta troškova na nosioce troškova

Problem alokacije troškova sa prethodnih i konačnih mesta troškova na nosioce troškova (NT) više je elaboriran na Sl. 4. Naime, nakon što se nabavna vrednost prodane robe ili usluga (NV) direktno prosledi sa konta za preuzimanje troškova na konto nosioca troška, u ovom procesu postoji još i jedna međufaza koja se odnosi na internu realokaciju opštih operativnih troškova sa prethodnih mesta troškova na konačna mesta troškova. Tek kada se svi troškovi akumuliraju na konačnim mestima troškova, može se dalje pratiti njihova alokacija na nosioce troškova.

D. Formiranje prodajne cene usluge

Nakon alokacije troškova na odgovarajuće nosioce, utvrđuje se cena koštanja konkretne usluge, koja predstavlja ukupne troškove izražene po jedinici konkretne usluge. Na cenu koštanja se dodaje odgovarajući prinos koji odgovara planiranom dobitku za tu uslugu. Upravo u ovom segmentu je neophodna regulacija, jer pomenuti dobitak mora biti u prihvatljivim okvirima, u skladu sa: samim troškovima, uporedivim uslugama u okruženju i proceduralno usaglašen sa zahtevima RATEL-a.

Ovakav pristup je usklađen sa regulativom EU, koja za vrednovanje pomenutih veličina koristi osnovni obrazac

$$R=O+(V-D)r$$

gde je R ciljni prihod, O operativni troškovi, V bruto vrednost angažovane imovine, D kumulativna amortizacija stalne imovine, r stopa prinosa na angažovanu imovinu (stopa troškova kapitala). Angažovanu imovinu preduzeća čine: stalna imovina bez dugoročnih finansijskih plasmana po njenoj neto vrednosti i obrtna imovina bez kratkoročnih finansijskih plasmana, umanjena za kratkoročne obaveze (neto obrtna imovina). Dugoročni i kratkoročni finansijski plasmani se isključuju, jer se radi o ulaganjima operatora u druga pravna lica a ne u proizvodnju i prodaju telekomunikacione usluge.

Konstantni izazov u regulaciji, nakon izvršenog razdvajanja troškova i učinaka, je stopa prinosa na angažovanu imovinu. Ona dobija širu dimenziju od pojma same obračunske kategorije jer je u njoj sadržana, kako

težnja operatora za što većim profitom, tako i regulatora za podsticanjem razvoja preduzeća ali na nediskriminatornim osnovama.

IV. ZAKLJUČAK

Očekuje se da primena troškovnog modela obezbedi konstantno transparentno praćenje troškova i učinaka SMP operatora, što će omogućiti nediskriminatornu regulaciju cena telekomunikacionih usluga u Republici Srbiji. RATEL će raditi na unapređenju modela, kao i na njegovoj široj primeni na usluge koje nisu pod SMP režimom, sa ciljem prevencije od nastanka novih monopola. Primena troškovnog modela u kontroli cena ima veliki značaj i za same operatore, jer ih neminovno usmerava na efikasnije i pouzdanije upravljanje sopstvenim kapitalom i imovinom.

LITERATURA

- [1] Directive 2002/21/EC on a common regulatory framework for electronic communications networks and services, European Parliament and the Council, Official Journal L 108/33, April 2002.
- [2] Commission Recommendation 2005/698 EC on accounting separation and cost accounting systems under regulatory framework for electronic communications, European Parliament and the Council, 2005, par.3.
- [3] Zakon o telekomunikacijama, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 44/03 i 36/06.
- [4] Zakon o računovodstvu i reviziji, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 46/06.
- [5] Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u Kontnom okviru za privredna društva, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 114/06.
- [6] Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja i međunarodni računovodstveni standardi, Službeni glasnik Republike Srbije, br. 16/08, str. 46 i 81.
- [7] N. Stevanović, "Obračun troškova i divizionalizacija performansi: obaveza i informaciona potreba menadžmenta TK operatora", Republička agencija za telekomunikacije, Beograd, br. 1, april 2008, str. 32-35.
- [8] N. C. Lerner. "Cost Concepts and Applications for Telecom Regulation", Presentation to RATEL, October 2006.
- [9] Pravilnik o primeni troškovnog principa, odvojenih računa i izveštavanju od strane telekomunikacionih operatora sa značajnim tržišnim udelom, Republička agencija za telekomunikacije, oktobar 2008, nacrt.
- [10] V. Milićević, "Računovodstvo troškova i poslovno odlučivanje", Ekonomski fakultet, Beograd, 2000.
- [11] N. Stevanović, "Pravilnik o primeni troškovnog principa, odvojenih računa i izveštavanju od strane telekomunikacionog operatora sa značajnim tržišnim udelom", prezentacija u RATEL-u, avgust 2008.
- [12] N. Stevanović, "Sistemi obračuna troškova", Ekonomski fakultet, Beograd, 2006.

ABSTRACT

In this paper we have represented the importance of price control for operators which have significant market power in Serbia. We analysed challenges for cost accounting which are important for other operators as well as for RATEL and described the established cost accounting model which is necessary for fair play competition on telecom market in Serbia.

APPLICATION OF THE COST ACCOUNTING MODEL FOR PRICE REGULATION OF THE SMP OPERATORS IN SERBIA

Ljiljana Matavulj, Vlade Milićević