

П Л А Т Ф О Р М А
за израду Правилника о примени трошковног принципа
код телекомуникационог оператора са значајним тржишним уделом

Уводне напомене

Задатак израде предлога Правилника о примени трошковног принципа код телекомуникационог оператора са значајним тржишним уделом поверен је Стручном савету РАТЕЛ-а. Стручни савет је у истом циљу, на својој IV седници од 09.11.2006. године, формирао Радну групу.

Радна група за израду Нацрта Правилника се нашла пред врло сложеним задатком. То потврђују чињенице што се у стручним круговима и литератури која одатле потиче обрачун трошкова и учинака у телекомуникационом сектору наводи као један од најсложенијих случајева, зато што је тај сектор, како у погледу техничко-технолошког напретка, тако и у пословном погледу, посебно динамично подручје, што успешна примена трошковног принципа увек претпоставља да обрачунска решења буду примерена конкретном оператору на којег се односе, и што су, посебно прва примена трошковног принципа у сектору телекомуникација, а потом и фазе његовог усавршавања, и у земљама са знатно развијенијом културом управљања трошковима и њиховог обрачуна потрошиле значајан труд и време, истина увек оправдане додатном информационом корисношћу. Деликатност задатка израде нацрта Правилника додатно је потенцирана условљеношћу тржишних прилика и понашања учесника на тржишту телекомуникационих услуга применом трошковног принципа код оператора са значајним тржишним уделом, што је врло осетљиво стратегијско питање од националног интереса. Отуда је сасвим логично што је, и према европској, и према домаћој законској регулативи, улога регулаторног тела, код нас РАТЕЛ-а, кардинална у том процесу, а Правилник о примени трошковног принципа међу актима од највишег значаја за регулаторно тело и операторе са значајним уделом на тржишту телекомуникационих услуга.

Предложена Платформа садржи минималне информационе захтеве о трошковима, учинцима и калкулацијама трошкова по услугама оператора, неопходним за реализацију надлежности и одговорности РАТЕЛ-а и управљачких потреба оператора. Простор између Платформе и коначног текста Правилника остаје довољно отворен за специфична решења према приликама и могућностима оператора, чему су примерени и рокови по фазама примене трошковног принципа с циљем да оператори са значајним тржишним учешћем до 2012. године буду спремни за примену модела дугорочних инкременталних трошкова, који је већ сада примењени модел у бројним земљама ЕУ. Предложена решења у Платформи ни на који начин не значе уплитање РАТЕЛ-а у управљање пословањем и финансијама оператора у регуларном тржишном окружењу, чијем уређењу РАТЕЛ само жели да учини свој дужни допринос.

1. Трошковни принцип као предмет Правилника

Тржиште телекомуникационих услуга у Србији подељено је:

- ◆ на тржиште слободне (потпуне) конкуренције (услуге мобилне телефоније, Интернет услуге и сл.) и

- ◆ тржиште ограничене конкуренције, односно тржиште са значајним уделом једног оператора (услуге фиксне телефоније, услуге кабловске ТВ мреже)

Цене услуга на тржишту слободне конкуренције су под контролом тржишта, а управљање трошковима односно примена трошковног принципа код оператора који све своје услуге продају на таквом тржишту је у искључивој надлежности менаџмента оператора и служи му у сврхе оптимизације своје трошковне (ценовне) и друге (асортиманске, квалитативне и сл.) конкурентности. Ако путем мерцера, аквизиција или пословних алијанси на овом тржишту дође до појаве телекомуникационог оператора са значајним тржишним уделом, такав оператор или више њих подлеже примени трошковног принципа по овом Правилнику од дана стицања таквог тржишног статуса, односно доношења одговарајуће одлуке РАТЕЛ-а о томе.

Цене услуга на тржишту ограничене конкуренције, односно тржишту са значајним уделом једног оператора (или удруженог са другима) су, у циљу надомештања (очувања) конкурентског карактера телекомуникационог тржишта земље, нужно под контролом националног регулаторног тела. Цене таквих услуга формирају се:

- ◆ превасходно применом трошковног принципа, односно метода "трошкови плус", при чему се не мисли на било какве трошкове, већ проспективно на нормалне и стандардне трошкове до којих се стиже применом и управљачким коришћењем информација примењеног трошковног принципа,
- ◆ допуњеног методом поређења (benchmarking) са земљама непосредног и ближег окружења. Ако на тржишту ограничене конкуренције дође до појаве једног или више оператора са ефектом престанка значајног тржишног удела дотадашњег оператора са таквим тржишним статусом, било за неке услуге, било у целини, онда се такве услуге или оператор у целини ослобађају примене трошковног принципа по овом Правилнику од дана настанка слободне тржишне конкуренције, односно доношења одговарајуће одлуке РАТЕЛ-а о томе.

Код оператора мултисервисне понуде, у смислу пласирања једне или више услуга на тржишту слободне конкуренције, а друге или других услуга на тржишту ограничене конкуренције (тржишту свог значајног удела), очигледна је потреба интегралног приступа примени трошковног принципа. Такав приступ подразумева:

- ◆ поуздан и проверљив обрачун трошкова за предузеће у целини, по центрима одговорности за трошкове, по учинцима за интерне трансфере (интерну реалкоацију трошкова) и по коначним учинцима (услугама) предузећа за оба поменута тржишта;
- ◆ поуздан и проверљив аналитички обрачун прихода од продаје услуга, расхода продатих услуга и добитка услуга;
- ◆ поуздану и проверљиву идентификацију одговарајућих пословних средстава по врстама услуга;
- ◆ одговарајући систем периодичног финансијског извештавања о пословно-финансијским остварењима предузећа и његових делова за потребе регулаторног тела и менаџмента оператора.

Такав приступ примени трошковног принципа код оператора за значајним тржишним уделом ближе је описан у наредним деловима ове Платформе и биће коришћен у изради Правилника о примени трошковног принципа код телекомуникационог оператора са значајним тржишним уделом.

2. Основа и циљеви доношења Правилника

2.1. Основа

Основу доношења Правилника о примени трошковног принципа код телекомуникационог оператора са значајним тржишним уделом (у даљем тексту Правилника) треба тражити превасходно у актима:

- ◆ Регулаторни оквир ЕУ 2002, Директива о оквиру (2002/21/ЕС), с обзиром на стратегијско опредељење Србије за придруживање и учлањење у ЕУ, што обавезује на примену Правних тековина ЕУ (Acquis Communautaire) међу којима и поменуте Директиве о оквиру и на њој заснованих Посебних директива за област телекомуникација;
- ◆ Commission Recommendation on relevant product and service markets within the electronic communication sector susceptible to ex ante regulation in accordance with directive 2002/21/EC (2003/311/EC), с обзиром да упућује на препознавање врста тржишних телекомуникационих услуга као оквира анализе тржишних структура код нас;
- ◆ Закон о телекомуникацијама ("Сл. Гласник РС", бр. 44/2003 и 36/2006), с обзиром на то да он ближе уређује надлежности и обавезе РАТЕЛ-а и телекомуникационог оператора са значајним тржишним уделом по међусобно повезаним питањима очувања и унапређења слободне конкуренције на тржишту телекомуникација, односно спречавања и отклањања појава монополског понашања на истом, као и питања формулисања и реализације посебне тарифне политике за ексклузивно додељене сервисе, целовите примене трошковног принципа, контролне улоге РАТЕЛ-а, финансијског извештавања и других сродних активности;
- ◆ Commission Recommendation on accounting separation and cost accounting systems under the regulatory framework for electronic communications (2005/698/EC), с обзиром на обавезујуће ставове и смернице за инсталирање система обрачуна трошкова и извештавања по сегментима од стране оператора са значајним тржишним уделом;
- ◆ Cost Concepts and Applications for Telecom Regulation, Presentation to RATEL, Belgrade, 2006, с обзиром да садржи прихваћена начела, циљеве, моделе и базичне процедуре трошковног принципа, засноване на међународном искуству у сектору телекомуникација;
- ◆ Закон о рачуноводству и ревизији ("Сл. Гласник РС", бр. 46/2006), с обзиром да велика правна лица обавезује на финансијско извештавање у складу са Међународним стандардима финансијског извештавања / Међународним рачуноводственим стандардима (МСФИ/МРС), међу којима и МРС 14 – Извештавање по сегментима, који упућује на финансијско извештавање о приходима, расходима, резултату, средствима и обавезама по пословним сегментима (производима и услугама) и географским сегментима (земљама или друкчијим областима) свог укупног пословног портфолија;
- ◆ Правилник о организацији, односно о организационој, управљачкој и финансијско-извештајној структури оператора са значајним тржишним

уделом, с обзиром на условљеност применљивог модела и процедура трошковног принципа техничко-технолошким и пословним токовима оператора и намером да његове финансијско-извештајне обавезе према РАТЕЛ-у буду у што већој сагласности са управљачким информационим потребама оператора под условом да оне не противурече наведеним надређеним актима;

- ◆ друга изведена међународна и домаћа акта која могу бити релевантна за доношење Правилника.

2.2. Циљеви

Да би РАТЕЛ, као национално регулаторно тело за област телекомуникација и телекомуникациони оператор са значајним тржишним уделом, могли да остварују своје надлежности и обавезе утврђене претходно наведеним актима, Правилник о примени трошковног принципа код телекомуникационог оператора са значајним тржишним уделом треба да, уважавајући интегрално значење трошковног принципа, испуни следеће основне циљеве, односно да уреди начела, моделе и основне процедуре обезбеђивања:

- пословно-финансијских информационих подлога за планирање и контролу активности усмерених на стварање и очување регуларних конкурентских односа на тржишту телекомуникационих услуга (Регулаторни оквир 2002, чл. 5, чл. 8, став 2б, 3ц и 4д, Закон о телекомуникацијама, чл. 9, став 1, чл. 10, став 1, став 2, тачка 1, 2 и 3, чл. 56 и 57);
- историјских (стварних) и планских трошковних, приходних, добитних и имовинских (капиталних) информационих подлога по врстама или групама услуга оператора са значајним тржишним уделом, а за потребе утврђивања специјалног тарифног режима за услуге под ексклузивном пословном надлежношћу таквих оператора по методу "трошкови плус", односно јединични трошкови таквих услуга плус адекватни принос на капитал ангажован у производњи и продаји услуга, уз уважавање легитимних пословних интереса оператора, заштиту интереса корисника његових услуга и спречавање трошковног или ценовног субвенционисања од стране оператора између његових услуга са значајним тржишним учешћем и услуга за слободно конкурентско тржиште (Закон о телекомуникацијама, чл. 9, тачка 10, чл. 10, став 2, тачке 1, 2, 3 и 4, чл. 43, 44, 109 и 110; Commission Recommendation on accounting separation and cost accounting systems under the regulatory framework for electronic communications (2005/698/EC); Cost Concepts and Applications for Telecom Regulation: Rate of Return Regulatory Approach);
- одговарајуће структуре и садржине интерног обрачунског система оператора са значајним тржишним уделом, односно вођење засебних рачуна трошкова, прихода, добитка (или губитка) и одговарајуће имовине (средстава) у мери коју би захтевала претпоставка да то обављају независна предузећа, као и подношење, на таквом приступу заснованих, периодичних финансијских извештаја националном регулаторном телу, укључив и прилоге уз годишње финансијске извештаје оператора, како регулаторном телу, тако и за потребе екстерног полагања финансијских извештаја, њихове ревизије и

обелодањивања, уважавајући при свему томе и информационе потребе менаџмента оператора, односно његову постојећу и проспективну организациону, управљачку и рачуноводствено-информациону структуру (Регулаторни оквир ЕУ 2002, чл. 13, Закон о телекомуникацијама, чл. 9, тачке 1, 2, 10, 13, 14 и 17, чл. 56 и 57, МРС 14 – Извештавање по сегментима, Закон о рачуноводству и ревизији, чл. 2 и 25, на том Закону заснован Правилник о Контном оквиру – ”Сл. Гласник РС”, бр. 114/2006, Правилник о организацији оператора);

- свеобухватног система проверљивих и транспарентних калкулација делимичних учинака (интерних услуга) центара трошкова и коначних учинака (тржишних услуга) профитних центара и предузећа као целине; проверљивих у смислу утемељености на рачуноводственом информационом систему, посебно на Обрачуна трошкова и учинака; транспарентности у смислу класификовања трошковних елемената према захтевима полазног и проспективног модела трошковног принципа.

3. Начела и модели примене трошковног принципа

3.1. Начела

Трошковни принцип је врло садржајно пословно начело. Да би резултовала очекиваним ефектима, његова примена код мултисервисног оператора треба да буде утемељена на следећим начелима:

- **начело потпуности**, у смислу постављања и примене методолошких решења која ће покривати све вредносне инпуте и аутпуте оператора, по свим његовим организационим јединицама (центрима управљачких надлежности и одговорности), по целом његовом пословном портфолију (пословним сегментима, односно врстама услуга, као и географским сегментима);
- **начело корелације**, у смислу сучељавања (повезивања) прихода периода с припадајућим трошковима и њиховог исказивања, тако сучељених (повезаних), на посебним рачунима;
- **начело узрочности**, у смислу приписивања трошкова коначним учинцима (продајним услугама) оператора које су их изазвале, што подразумева и узрочну примарну алокацију трошкова предузећа по пословним организационим јединицама, местима трошкова или активностима (зависно од степена развијености примене трошковног принципа), као и секундарну реалокацију трошкова (вредности интерних трансферних услуга) између поменутих трошковних јединица;
- **начело конзистентности**, у смислу доследне примене пажљиво одабраних методолошких решења за трошковни принцип у времену, како би била обезбеђена међупериодична информациона упоредивост и поуздано закључивање о развоју пословних перформанси оператора, што не искључује отвореност система за изводљиве и између националног регулаторног тела и оператора усаглашене иновације;
- **начело транспарентности**, у смислу да периодично и годишње извештавање регулаторног тела од стране мултисервисног оператора о својим перформансама, пружа могућност регулаторном телу да спречава

евентуалне појаве антиконкуренијског понашања у формирању цена, као и познавање пословања и поспешивања развоја оператора са значајним тржишним уделом и целог сектора телекомуникација;

- **начело проверљивости информација**, у смислу заснованости, и периодичних и годишњих, и аналитичких и синтетичких, извештаја оператора за потребе регулаторног тела на примењеном рачуноводственом систему оператора, укључив веродостојне документационе подлоге и заштићена софтверска решења;
- **начело изводљивости**, у смислу поступног увођења могућих модела и процедура интегралног трошковног принципа у рачуноводствени информациони систем оператора, с обзиром на обимност и сложеност подухвата и неразвијеност Обрачуна трошкова и учинака код наших оператора;
- **начело мултициљности**, у смислу постављања модела и процедура примене трошковног принципа као решења усмереног истовремено на информационе потребе РАТЕЛ-а и менаџмента оператора;
- **начело поверљивости информација**, у смислу да РАТЕЛ прибављене информације о перформансама оператора не може користити на штету предузећа под надзором осим у случају његовог антиконкуренијског понашања;
- **начело кооперативности**, у смислу потпуног поверења, отворености и сарадње оператора и РАТЕЛ-а на заједничком подухвату примене трошковног принципа.

3.2. Модели

У изради Правилника треба поћи од три основна модела примене трошковног принципа. То су:

- модел историјских (стварних) трошкова (Historical Cost Accounting – HCA),
- модел текућих трошкова (Current Cost Accounting – CCA) i
- модел дугорочних инкременталних трошкова (Long Run Incremental Cost – LRIC).

То су, уобичајено, развојне фазе у примени трошковног принципа код оператора са значајним тржишним учешћем.

У избору и планирању примене и развоја модела трошковног принципа нужно је поћи од искуства и могућности оператора у обрачуна трошкова. Актуелно стање обрачуна трошкова, код оператора са значајним тржишним учешћем, по правилу, карактерише само:

- обрачун историјских (стварних) трошкова по врстама за предузеће у целини и
- спремност везивања само директних трошкова по организационим јединицама, обично само првог нивоа организационог рашчлањивања предузећа,

- дакле неупражњавање аналитичког Обрачуна трошкова и учинака (предвиђеног Правилником о контном оквиру, као важећем подзаконском акту), који, поред наведеног, треба да укључи још и алокацију примарних општих трошкова барем по организационим јединицама првог нивоа организационог рашчлањивања, реалокацију трошкова по основу интерних трансфера услуга између тих јединица, периодични (по правилу месечни) обрачун трошкова по носиоцима трошкова (врстама услуга), калкулацију (обрачун јединичних трошкова) услуга и обрачун прихода и добитка по врстама услуга и географским сегментима активности предузећа.

Описано обрачунско наслеђе у овом тренутку, али и искуства у другим земљама са првом применом трошковног принципа у регулаторне сврхе, сугеришу да **за полазни модел примене трошковног принципа буде изабран модел историјских (стварних) трошкова заснован на процедуралном начелу потпуног преваљивања укупних трошкова предузећа према техничко-технолошком и пословном ходограму процеса трансформације вредности до коначних носилаца трошкова, прихода и добитака (произведених и продатих телекомуникационих услуга)**. Почетак примене модела историјских (стварних) трошкова, као прве фазе увођења трошковног принципа, може бити планиран за 01.07.2008. год., под условом да активности у вези с тим код оператора буду значајно интензивирани током другог полугодишта 2007. год. Примена модела историјских (стварних) трошкова треба да буде орочена на период 2008-2009. године, за које време треба припремити прелазак на модел текућих трошкова.

Примена модела текућих трошкова, као више развојне фазе трошковног принципа, може бити планирана за период 2010-2011. год., у оквиру кога би биле извршене и припреме за модел дугорочних инкременталних трошкова, с чијом применом би се могло рачунати почев од 2012. год.

4. Основне процедуре за примену трошковног принципа

Процедурално уређивање примене трошковног принципа је од непосредног утицаја на квалитет информационих подлога за регулаторне активности РАТЕЛ-а и управљачке активности оператора. Отуда потреба да пожељне и могуће процедуре буду уређене Правилником о примени трошковног принципа. Оне имају свој:

- оквирни аспект (основне процедуре) и
- детаљни аспект (обрачунско-техничке процедуре).

Циљ им је јединствен: што поузданија калкулација укупних и јединичних трошкова за сваку врсту телекомуникационих услуга из пословног портфолиа оператора, што намеће потребу пажљивног препознавања:

- директних (непосредно повезивих) трошкова појединих врста услуга,
- заједничких трошкова за групе услуга и
- општих трошкова за све услуге,

као и диференцирање трошкова по критеријуму њиховог понашања у односу на обим активности на:

- варијабилне трошкове и

- фиксне трошкове,

што, све скупа, претпоставља претходно:

- сегментирање трошкова по организационим јединицама оператора и
- обухватање трошкова по врстама утрошених чинилаца за предузеће у целини.

Основне процедуре за примену трошковног принципа у оператору тичу се:

- избора основног обрачунског метода,
- обликовања одабраног обрачунског метода према организационој структури оператора и, евентуално потребног, њеног прилагођавања фиксним захтевима одабраног обрачунског метода, као и
- развијања Обрачуна трошкова и учинака од стране оператора према захтевима и могућностима Правилника о Контном оквиру ("Сл. Гласник РС", бр. 114/2006.), тачније класе рачуна 9 – Обрачун трошкова и учинака, из тог Правилника.

За **избор основног обрачунског метода**, поменути акт Cost Concepts and Applications for Telecom Regulation нуди две могућности:

- Top-down обрачунски метод и
- Bottom-up обрачунски метод.

Top-down обрачунски метод укључује следеће обрачунске фазе:

- обухватање примарних трошкова по врстама за предузеће у целини;
- интерну алокацију и реалокацију трошкова по деловима предузећа са захтевом раздвајања капиталних трошкова (трошкова условљених објектима и постројењима за производњу телекомуникационих услуга) и оперативних трошкова, што је озбиљан обрачунски изазов;
- алокацију капиталних и оперативних трошкова по врстама и јединицама извршених услуга.

С обзиром на потребу да трошковни принцип буде што пре примењен и чињеницу да оператори, у складу са обавезама из Закона о рачуноводству и ревизији и Правилника о Контном оквиру, углавном примењују обухватање примарних трошкова по врстама за предузеће у целини, и то доста аналитично, **Правилником о примени трошковног принципа треба се одредити за Top-down обрачунски метод.** Проблем укључивања и трошковних неефикасности у цене коштања услуга, који овај метод оставља, могуће је проспективно решавати стандардизацијом трошкова по јединицама услуга, али не и стартно решити. Зато и јесте у делу 3.2. ове Платформе одабран модел историјских (стварних) трошкова за полазни модел трошковног принципа код оператора са значајним тржишним уделом.

Обликовање одабраног обрачунског метода према организационој структури оператора је врло деликатно обрачунско-организационо питање, посебно у случајевима када оператор представља техничко-технолошки, пословно-организационо и управљачки врло сложен систем. Зато решење тог питања овом Платформом може једино бити постављено као задатак за израду Правилника о примени трошковног принципа и то под условом да се обезбеди пуна сарадња конкретних оператора у вези с тим.

Развијање класе рачуна 9 – Обрачун трошкова и учинака, односно постављање основних организационих решења у том делу рачуноводства оператора, као средство за постизање циља да одабрани основни обрачунски метод (Top-down costing method) буде примерен непромењеној или делимично адаптираној организационој структури оператора, такође треба да проистекне из сарадње Радне групе Стручног савета РАТЕЛ-а и представника оператора, која мора бити обезбеђена.

Обрачунско-техничке процедуре, као скуп специфичних рачуноводствених поступака са подацима о трошковима, приходима и добицима (или губицима), мада од значаја за информациони квалитет примењеног трошковног принципа, у Правилнику треба уредити само до нивоа главних правила чија конзистентна примена мора да обезбеди финансијско-извештајне аутпуте утврђене овом Платформом и на њој заснованим Правилником о примени трошковног принципа.