

TROŠKOVI I OPRAVDANOST OBEZBEĐIVANJA UNIVERZALNOG POŠTANSKOG SERVISA

Dragana Šarac¹, Obrad Peković², Bojan Jovanović²

¹JP PTT saobraćaja "Srbija"

²Fakultet tehničkih nauka - Novi Sad

Sadržaj: *Promene koje se dešavaju na evropskom i svetskom poštanskom tržištu, neminovno će dovesti do transformacije nekih bitnih aspekata univerzalnog servisa. Pretpostavlja se da će u ovakvoj situaciji operatori naći optimum odnosa obim usluge - troškovi usluge (profit). Njihov ugao posmatranja nalaže da se ciljevi usluga ne smeju postaviti, ni suviše visoko, ni suviše nisko, jer mogu predstavljati direktan udarac na cenu ili ekonomsku izvodljivost pružanja usluga. Priprema pravovremenog i zadovoljavajućeg odgovora na pitanje cene koštanja univerzalnog servisa, zahteva da kriterijumi procene troškova budu prihvaćeni od strane ekonomskih vlasti, kao i da budu jasno definisani i nediskriminišući.*

Ključne reči: *troškovi, univerzalni poštanski servis*

1. Uvod

U Evropi, nadležnost poštanskih regulatora i obaveze javnih operatora, u oblasti cena i troškova, imaju uporište u direktivama kojima se utvrđuju pravila funkcionisanja i razvoja jedinstvenog poštanskog tržišta. Prva direktiva propisuje zajednička pravila o tarifnim principima i transparentnosti računovodstva javnih poštanskih operatora. Cene univerzalnih usluga moraju se zasnivati na pristupačnosti, zasnovanosti na troškovima, identičnosti na celoj teritoriji, mogućnosti individualnih dogovora operatera i korisnika, transparentnosti i zabrani diskriminacije.

Operator univerzalnih usluga u obavezi je da vodi odvojene račune za rezervisane i nerezervisane usluge. U okviru računa nerezervisanih usluga mora se obezbediti jasno razgraničenje između univerzalnih usluga i usluga van univerzalnih. Ovakav sistem računovodstva mora obezbediti alokaciju troškova na rezervisane i nerezervisane usluge. Druga direktiva ističe potrebu za principom transparentnosti i nediskriminacije kod primene posebnih cena za određene grupe korisnika, s tim što se ove cene baziraju na izbegnutim troškovima, zabranjuje se unakrsno subvencionisanje univerzalnih usluga izvan rezervisanih, prihodom od rezervisanih usluga, osim do nivoa koji obezbeđuje pružanje univerzalnih usluga.

Priprema pravovremenog i zadovoljavajućeg odgovora na pitanje cene koštanja univerzalnih usluga, zahteva da kriterijumi procene troškova budu jasno definisani i prihvaćeni od strane finansijskih vlasti. Pristup troškovima javnog poštanskog operatora, koji podrazumeva da su ukupni troškovi operatora uključeni u njegove obaveze pomogao je mnogim industrijalizovanim zemljama kao i zemljama u razvoju da precizno procene ekonomske i finansijske potrebe usled obezbeđivanja univerzalnih poštanskih usluga. Ovaj pristup, zasnovan na ukupnim troškovima, u obzir uzima sve dodatne troškove operatora, a to su fiksni i varijabilni, direktni i indirektni troškovi svih usluga koje su obuhvaćene obavezama, kao i troškovi sprovođenja operativnih i administrativnih poslova na celokupnoj teritoriji koju pokriva. Određivanje stvarnih troškova, koji nastaju prilikom pružanja univerzalne usluge, težak je zadatak koji se stavlja pred operatora i regulatora. Svrha upravljanja troškovima je da se odredi razlika između troškova koji nastaju pružanjem univerzalne usluge i prihoda koji se ostvaruje od ove usluge. U iskustvima regulatora i operatora, u drugim zemljama srećemo sledeće metode obračuna: *a) Uvećani troškovi (IC)* su dodatni troškovi koji nastaju pri pružanju komercijalnih poštanskih usluga. Oni su jednaki razlici između ukupnih troškova operatora i troškova univerzalnih usluga koji postoje i bez njih. IC, naročito uvećani dugoročni troškovi (LRIC) koji uključuju i značajne fiksne troškove, čine se idealnim računovodstvenim metodom za izračunavanje troškova univerzalne usluge, iz perspektive operatora; *b) Neto izbegnuti troškovi (NAC)* se ne fokusiraju na operatore već na upotrebu infrastrukture (poštanske mreže). NAC određuje, po segmentu infrastrukture, razliku između troškova i prihoda u profitabilnim i neprofitabilnim regionima. Troškovi univerzalne usluge su samo dodatni troškovi koji nastaju u nekim segmentima i nekim regionima umanjeni za prihod koji nastaje prilikom pružanja univerzalne usluge u drugim regionima. Stoga su troškovi univerzalne usluge značajno smanjeni. NAC metod, iako teorijski zvuči jednostavno, nije omiljeni metod, u praksi su ga dosad koristile britanska i norveška regulatorna agencija.

U pripremi studije o troškovima univerzalnih poštanskih usluga, treba imati na umu da su troškovi faktor proizvodnje koji se može kontrolisati, tako da dobro upravljanje troškovima i njihova kontrola nisu samo neophodnost, već su i preduslov pružanju pouzdanih i kvalitetnih univerzalnih usluga, po jedinstvenoj ceni, kako je predviđeno Konvencijom Svetskog poštanskog saveza.

2. Troškovi univerzalnog servisa

Troškovi univerzalne usluge predstavljaju novčani izraz utrošenih sredstava za rad, predmeta rada i radne snage u procesu pružanja usluge. U širem smislu pod troškovima se obuhvataju i izdaci koji nastaju izmirenjem obaveza prema državi.

Na visinu troškova univerzalne usluge deluju mnogobrojni unutrašnji i spoljašnji faktori.

- Unutrašnji faktori, koji mogu biti objektivni i subjektivni, deluju na veličinu ukupnih i pojedinačnih troškova.
- Spoljni faktori deluju na veličinu ukupnih troškova preduzeća preko tržišta, zakonskih i ugovornih obaveza itd.

Troškovi javnog poštanskog operatora predstavljaju, vrednost svih utrošaka i izdataka koji su prouzrokovani pružanjem kompletnog asortimana usluga.

Troškovi imaju poseban značaj za poslovanje javnog poštanskog operatora. Smanjenje troškova doprinosi poboljšanju materijalnog i finansijskog položaja operatora, i jačanju konkurentske pozicije na tržištu. Činjenica da su se do sada koristili tradicionalni modeli upravljanja troškovima i kalkulacije zasnovane na stvarnim troškovima, ukazuju na nemogućnost davanja odgovora na mnoga značajna pitanja, a posebno na pitanje dalje liberalizacije tržišta poštanskih usluga!

Pre nego što navedemo neke pogodne modele za upravljanje troškovima javnog operatora i univerzalnog poštanskog servisa, navodimo osnovne podele troškova :

- 1. Troškovi komponenata procesa rada** - Podela troškova prema komponentama procesa rada predstavlja prirodnu podelu troškova koja sledi proces rada. Osnovni elementi svakog radnog procesa su: predmeti rada, radna snaga i sredstva za rad. Troškovi rada – sačinjavaju ugradnju nove, do tada nepostojeće vrednosti koja potiče od utrošene bioenergije radnika u novi proizvod ili uslugu, a izračunavaju se tako što se utrošci rada, vremenski izraženi, pomnože sa cenom rada. Utrošena radna snaga radnika reprodukuje se isplatom zarada za izvršeni rad, koja predstavlja novčani izraz vrednosti te radne snage. U 2007. godini troškovi radne snage u JP PTT saobraćaja "Srbija" (u daljem tekstu: PTT Srbija) učestvovali su sa 60% u ukupnim rashodima preduzeća. Troškovi sredstava za rad – predstavlja vrednosni izraz utrošenih sredstava za rad i obračunavaju se kao amortizacija. Amortizacija je ekonomska kategorija koja predstavlja smanjenje vrednosti osnovnih sredstava i prenošenje dela te vrednosti na nove proizvode i usluge. Parametri za utvrđivanje troškova sredstava za rad su: njihova nabavna vrednost, vek trajanja i stepen trošenja. Pored amortizacije u ove troškove ubrajaju se i troškovi osiguranja sredstava, kao i troškovi za tekuće investiciono održavanje. U 2007. godini troškovi amortizacije u PTT Srbija učestvovali su sa 6% u ukupnim rashodima preduzeća Troškovi predmeta rada – vrednosni su izraz utrošenih predmeta rada nastalih u procesu proizvodnje ili prometa. U troškove predmeta rada ubrajamo sirovine i one materijale koji svojim trošenjem odnosno supstancom omogućuju stvaranje odgovarajućeg proizvoda, odnosno obavljanje delatnosti preduzeća. U ove troškove spadaju: troškovi materijala za izradu, troškovi pomoćnog materijala, troškovi energije, troškovi režijskog materijala i troškovi tuđih materijala. Troškovi tuđih usluga. Usluge drugih preduzeća mogu biti direktne i indirektne. Direktne usluge su one koje su druga preduzeća izvršila na proizvodima ili uslugama koje preduzeće proizvodi ili obavlja. Zakonske obaveze predstavljaju različite poreze i doprinose koje preduzeće uplaćuje državi po osnovu obavljanja delatnosti ili ostvarene dobiti. Ugovorene obaveze su: premije osiguranja, kamate na uzete kredite i dr.
- 2. Troškovi prema funkcijama preduzeća** - U okviru ove podele troškova možemo razlikovati troškove upravljanja, nabavke, proizvodnje (pružanja usluga), prodaje, finansijsko-računovodstvene funkcije, administrativno-kadrovske funkcije i sl. Deo ovih troškova ulazi direktno u cenu koštanja proizvoda ili usluge (npr. troškovi nabavke i troškovi proizvodnje). Zbir troškova svih funkcija preduzeća čini ukupne troškove preduzeća.
- 3. Troškovi prema obračunu u ceni koštanja** - Zadatak obračuna troškova je da utvrdi realnu cenu koštanja svake usluge ili proizvoda, kao i udeo svih utrošenih elemenata u toj ceni. Direktni ili pojedinačni troškovi su oni troškovi koje je moguće direktno vezivati za nosioce (proizvod/usluge). U direktne troškove ubrajaju se: materijal za izradu, zarade radnika koji su neposredno učestvovali u procesu

pružanja usluge, i posebni pojedinačni troškovi. *Opšti ili indirektni* troškovi se ne mogu direktno uračunati i ugraditi u cenu koštanja proizvoda/usluge, niti se mogu neposredno alocirati na pojedine proizvode ili usluge. U ove troškove ubrajaju se npr: zarade radnika koji ne rade neposredno u proizvodnji, pogonski materijali, troškovi osiguranja, troškovi korišćenja i zakupa telefonskih vodova, troškovi zakupnine, troškovi transporta, troškovi održavanja i sl. U ukupnim rashodima operatora PTT Srbije indirektni troškovi imaju značajan udeo (Održavanje 4,9%, Transport 2,4%, Komunalije 3,8%, Telefonske usluge 1,4%, Zakupnine 1,8%, Osiguranje 0,7% itd.).

4. **Troškovi prema obimu proizvodnje** - Prema stepenu reagovanja na promene obima proizvodnje i stepen korišćenja kapaciteta razlikuju se varijabilni i fiksni troškovi. Ova podela troškova izvršena je u prvom redu sa stanovišta njihove reagibilnosti, odnosno elastičnosti na promenu stepena zaposlenosti. Varijabilni su oni troškovi koji se menjaju pod uticajem promena obima proizvodnje. To su, na primer, troškovi materijala za izradu ili zarade radnika na poslovima izrade. Fiksni troškovi predstavljaju onu vrstu troškova koji ne reaguju na promene obima proizvodnje. Fiksni troškovi su oni čiji je ukupan iznos uslovljen veličinom kapaciteta preduzeća. Oni u kratkom roku ostaju nepromenjeni. **Varijabilni ili promenljivi troškovi** reaguju na svako povećanje i smanjenje obima proizvodnje. Podelu varijabilnih troškova na: *Proporcionalni* - varijabilni troškovi se menjaju istim smerom i intenzitetom kojim se menja obim proizvodnje. U ove troškove ubrajamo: troškove materijala za izradu, zarade zaposlenih na poslovima izrade, troškovi energije, pomoćni materijal i amortizaciju obračunatu funkcionalnom metodom. Ovi troškovi rastu u istoj proporciji kao i obim proizvodnje, odnosno koeficijent reagibilnosti ovih troškova iznosi jedan. *Proporcionalni* troškovi po jedinici proizvoda su konstantni i nepromenljivi bez obzira na stepen zaposlenosti; *Progresivno varijabilni troškovi* - Procenat u kojem se menjaju ovi troškovi je veći od procenta u kojem se menja obim proizvodnje, odnosno stepen zaposlenosti. Progresivni troškovi u preduzeću izraz su poremećenih odnosa u proizvodnom procesu. Oni su uvek signal preteranog korišćenja kapaciteta, tehničkih propusta u proizvodnji, neadekvatnih organizacionih mera i sl. Primer ovih troškova su troškovi održavanja preopterećenih mašina i opreme, dodatni troškovi reklame, putni troškovi, istraživanje tržišta, troškovi uvođenja prekovremenog rada i sl. Koeficijent reagibilnosti ovih troškova veći je od jedan; *Degresivno varijabilni* - troškovi se sa promenom obima proizvodnje menjaju u manjem procentu nego što je promena obima proizvodnje, odnosno zaposlenosti. Njihov tempo promena zaostaje za tempom promena stepena zaposlenosti. U ove troškove ubrajamo: troškove pogonske energije, troškove pomoćnog materijala, putne troškove itd. Ukupni varijabilni troškovi u određenom vremenskom periodu predstavljaju zbir proporcionalno varijabilnih, regresivno varijabilnih i progresivno varijabilnih troškova. Ukupni varijabilni troškovi mogu imati regresivni, proporcionalni ili progresivni karakter. Sa rastom stepena zaposlenosti kapaciteta, progresija varijabilnih troškova postaje jača od regresije, pa ukupni troškovi imaju progresivan karakter u tzv. Zoni progresije. **Fiksni troškovi** predstavljaju vrstu troškova koji se ne menjaju sa promenama obima proizvodnje. Po svojoj prirodi ovi troškovi spadaju u nužne troškove koje preduzeće ima bez obzira na to da li funkcioniše ili ne, da li manje ili više koristi svoje radne kapacitete. Fiksni troškovi su uslovljeni samim postojanjem preduzeća, pa se zbog

toga nazivaju i troškovi kapaciteta. Fiksne troškove možemo podeliti na: apsolutno fiksne troškove i relativno fiksne troškove. Apsolutno fiksni troškovi se ne menjaju u masi sa promenama obima proizvodnje ili prometa. Oni su u okviru datog kapaciteta uvek isti. U apsolutno fiksne troškove ubrajamo: troškove amortizacije (obračunate vremenskim metodom), osnivačke troškove, troškove upravno-prodajne režije, kamate na kredite za osnovna sredstva, troškove osiguranja i zakupnine, troškove istraživanja i razvoja, troškovi rada i materijala pripreme proizvodnje. Pri porastu proizvodnje ukupni fiksni troškovi po jedinici se značajno smanjuju, dok se pri smanjenju proizvodnje izrazito povećavaju i to brže do smanjenja proizvodnje. Ukupni fiksni troškovi su konstantni u masi. Fiksni troškovi po jedinici su degresivnog karaktera, odnosno opadaju sa porastom obima proizvodnje. Relativno fiksni troškovi imaju karakter fiksnih troškova samo u okviru pojedinih zona zaposlenosti. Oni su nepromenljivi u okviru iste zone zaposlenosti, dok sa pomeranjem iz niže u višu zonu, ovi troškovi skokovito rastu. U relativno fiksne troškove ubrajamo: troškove materijala za održavanje, troškove zarada zaposlenih na poslovima održavanja i pomoćnim radnim mestima, troškove tehničke kontrole, troškove rada i pripreme i završne faze procesa proizvodnje. U okviru iste zone zaposlenosti ovi troškovi imaju tendenciju opadanja, s tim što u zonama sa nižim stepenom zaposlenosti prosečni relativno fiksni troškovi opadaju relativno brže nego u zonama sa višim stepenima zaposlenosti. Degresija relativno fiksnih troškova se može javiti pri porastu, kao i pri smanjenju obima proizvodnje. Prilikom porasta obima proizvodnje degresija ovih troškova je pojava gde se oni sporije povećavaju od obima proizvodnje. Kod smanjenja obima proizvodnje relativno fiksni troškovi sporije opadaju od opadanja obima proizvodnje. Ovo vremensko zakašnjenje naziva se remanentnost relativno fiksnih troškova. Progresija relativno fiksnih troškova javlja se kod porasta kao i kod smanjenja obima proizvodnje. Kod porasta proizvodnje progresija ovih troškova označava pojavu gde relativno fiksni troškovi rastu brže od obima proizvodnje. Nasuprot tome, kod smanjenja obima proizvodnje ovi troškovi brže opadaju od smanjenja obima proizvodnje. Izučavanje fiksnih troškova, značajno je sa aspekta javnog operatora, ako se imaju u vidu zahtevi u pogledu dostupnosti poštanske mreže i univerzalnih poštanskih usluga.

5. **Troškovi prema mogućnosti vezivanja za jedinicu usluge** - *Pojedinačni ili direktni* troškovi su oni troškovi koji nastaju kao posledica utrošaka elemenata procesa proizvodnje, pojedinačno vezanih za određenu uslugu. Ovi troškovi se mogu direktno, bez upotrebe neke uslovne baze ili ključa zaračunati za određene proizvode ili usluge. U ove troškove spadaju: troškovi materijala za izradu, troškovi pomoćnog materijala za izradu, troškovi rada izrade, troškovi sredstava za rad u slučajevima obračuna funkcionalne amortizacije. *Zajednički ili indirektni* troškovi nastaju kao rezultat zajedničkih utrošaka komponenata procesa rada za proizvodnju u određenom vremenu i prostoru, bez diferenciranja te proizvodnje na pojedinačne usluge. U ovu vrstu troškova spadaju: troškovi režijskog materijala, troškovi pomoćnog materijala i usluga, troškovi unutrašnjeg transporta i održavanja, troškovi usluga drugih preduzeća, troškovi utrošene energije, troškovi rada na režijskim poslovima, troškovi sredstava za rad u slučajevima obračuna vremenske amortizacije.
6. **Troškovi prema načinu evidentiranja** - Prema načinu evidentiranja troškove delimo na ukupne i prosečne. *Ukupni* troškovi predstavljaju zbir svih troškova komponenata proizvodnje koji se odnosi na određeni obim proizvodnje usluga.

Ukupna vrednost troškova je značajan pokazatelj poslovanja preduzeća i utiče na finansijski rezultat. *Prosečni* troškovi predstavljaju troškove po jedinici usluge.

7. **Podela troškova sa stanovišta upravljanja** - Sa stanovišta upravljanja u preduzeću troškove posmatramo kao: stvarne, planske i standardne. *Planski* troškovi su oni koji se predviđaju odnosno, planiraju za određeni budući planski period, najčešće godinu dana. *Stvarni* troškovi su izraz stvarnih utrošaka elemenata proizvodnje i stvarnih cena tih utrošaka. To su oni troškovi poslovanja koje knjigovodstvo preduzeća utvrđuje na kraju obračunskog perioda u iznosu u kome su stvarno nastali. *Standardni* troškovi predstavljaju projektovane troškove izražavaju meru koliko treba da iznose stvarni troškovi. Standardni troškovi pružaju mogućnost kontrole stvarnih troškova, odnosno ekonomičnosti poslovanja preduzeća. Standardni troškovi pružanja univerzalnih poštanskih usluga bili bi veoma značajni sa aspekta poštanskog regulatora, ali za njihovo korišćenje, potrebno je implementirati odgovarajuće standarde i normative.
8. **Podela troškova prema mogućnosti otklanjanja** - Prema mogućnosti otklanjanja troškovi se dele na neotklonjive i otklonjive. *Neotklonjivi* troškovi predstavljaju onu kategoriju troškova u procesu rada i poslovanja preduzeća koja ne može da se otkloni sa variranjem obima proizvodnje, odnosno korišćenja kapaciteta. Na neotklonjive troškove preduzeće ne može uticati, već svoje poslovanje mora dinamički prilagoditi njihovom postojanju. U ovu grupu spadaju fiksni i deo relativno fiksnih troškova. Ovi troškovi ostaju nepromenjeni i kada proizvodnja padne na nulu i kada se obustavi. Oni su izraz samog postojanja preduzeća. *Otklonjivi* su troškovi koji se mogu izostaviti i otkloniti variranjem obima proizvodnje.

3. Upravljanje i obračun troškova univerzalnog servisa

3.1. Metode upravljanja troškovima

Upravljanje troškovima (*Cost Management*) je poseban način upravljanja preduzećem i poslovanjem koji najveću važnost poklanja optimalizaciji troškova. Postoje različite metode i postupci, odnosno brojni modeli, koji menadžmentu organizacije osiguravaju informacije potrebne za donošenje odluka u cilju optimizacije troškova, na osnovu činjenica.

3.1.1. Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (*Traditional Product Costing –TPC*).

Ovaj model koristi se više od jednog veka. Koristi se kod razgraničavanja troškova organizacije. Zasniva se na razgraničenju troškova u nekoliko osnovnih grupa: direktni troškovi materijala, rada, troškovi proizvodne režije i troškovi upravne režije.

Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima računovodstveno obuhvata troškove direktnog materijala i direktnog rada, dok se troškovi režije priključuju direktnim troškovima. Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima još se naziva "tradicionalnom kalkulacionom metodom." Kada govorimo o tradicionalnoj kalkulacionoj metodi mislimo na jednostavnu kalkulaciju deljenja i kalkulaciju sa dodacima tako što su dodaci izračunati na bazi različitih vrednosnih osnova. Tradicionalne metode su metode kalkulacije, koje danas ne mogu da zadovolje

savremene poslovne sisteme odlučivanja. Kalkulacija je u osnovi ograničen pojam i znači preračunavanje troškova. Ona pruža informacije kratkoročnog karaktera. Glavni nedostaci ovih modela su: ograničena upotrebljivost za odlučivanje, nedovoljno uvažavanje tržišta, vremenska distanca, nedostatak dinamike i drugo. Ako obračunu troškova pristupimo tek nakon njihovog nastanka, više nemamo mogućnost da iste smanjimo. Tradicionalni model upravljanja proizvodnim troškovima daje odgovor na pitanje: "Gdje trošak nastaje."

3.1.2. Model upravljanja troškovima zasnovan na procesu (*Process Based Costing – PBC*)

Ovaj model troškove proizvodnje prati i vrednuje po fazama u proizvodnom procesu (*procesne korake*). U okviru PBC modela direktni troškovi materijala i rada obračunavaju se i prate po fazama procesa proizvodnje, a troškovi proizvodne režije dodaju se direktnim troškovima na nivou svake faze uz primenu određenih "ključeva" za raspodelu koji su zasnovani na troškovnim indikatorima. PBC modeli bi trebali pokazati uzroke troškova proizvodne režije i obim njihovog pridruživanja direktnim troškovima svake faze u procesu proizvodnje. Pretpostavka za primenu i razvijanje ovog modela su izgrađeni, dokumentovani i implementirani poslovni procesi, odnosno procesno orijentisana organizacija. Ovaj model treba da da odgovor na pitanje gdje su uzroci troškova proizvodne režije?

3.1.3. Model upravljanja troškova zasnovan na aktivnosti (*Activity Based Costing – ABC*)

Ovaj model podrazumeva raspoređivanje troškova po aktivnostima. Umesto da se troškovi prate po pojedinom proizvodu, ova metoda prati kretanje troškova po aktivnostima ili delu poslovnog procesa. Time se omogućava lakši nadzor nad troškovima u pojedinim sistemskim delovima. Utvrđivanje troškova zasnovanih na aktivnostima, računovodstveni je postupak koji organizaciji omogućava detektovanje i povezivanje stvarnih troškova sa svakim pojedinačnim proizvodom ili uslugom. Sistemskim proučavanjem modela troškova na bazi aktivnosti, identifikovano je pet koraka koje je potrebno sprovesti pri ovoj analizi troškova: analiza aktivnosti, analiza direktnih troškova, praćenje troškova po aktivnostima, uvođenje merenja izlaznog proizvoda, analiza troškova. Ovaj model podrazumeva procesno orijentisanu organizaciju sa izgrađenim, dokumentovanim i implementiranim poslovnim procesima. Daje odgovor na pitanje: "Zašto trošak nastaje?"

3.1.4. Model ciljnih troškova (*Target Costing – TC*)

Model je novijeg datuma. Predstavlja računovodstveni oblik obračuna i sistemskog merenja troškova uključenih u proizvod ili uslugu, s kojima se ostvaruje planirana dobit. Da bi se ciljni troškovi mogli razmatrati potrebno je dobro poznavanje i razumevanje postojeće strukture troškova. Primarni interes je uspostavljanje ravnoteže između kvaliteta i funkcionalnosti u kombinaciji s cenom koju tržište prihvata. Da bi se odluka o ciljnim troškovima mogla realizovati oni moraju biti podeljeni na pojedine delove proizvoda/usluge. U kasnijim fazama to omogućava njihovo praćenje, utvrđivanje

odstupanja kao i njihovih uzroka. Pritom se uvažava princip da troškovi delova proizvoda mogu iznositi samo koliko je doprinos dela koristi od proizvoda sa stajališta kupca. Na taj način model ciljnih troškova zadržava blizak odnos s tržištem. To je ujedno specifičnost modela ciljnih troškova. Daje odgovor na pitanja koliki mogu biti troškovi?

3.1.5. Budžetiranje zasnovano na aktivnostima (*Activity Based Budgeting – ABB*)

Model polazi od utvrđivanja zahteva korisnika, a ne od utvrđivanja troškova. Interes ove metode usmeren je na kapacitet opreme i mreže i stepen njihove dostupnosti za ispunjenje zahteva koje postavlja korisnik. Analizirajući kapacitete važno je utvrditi kapacitete opreme i mreže i broj zaposlenih. Po izradi početnih kalkulacija ova metoda analizira troškove koji proizlaze iz upotrebe materijalnih resursa i ljudskih potencijala. Ova metoda je pogodna za donošenje odluka o nivou raspoloživih kapaciteta javnog operatora i njihovoj dostupnosti za razvoj univerzalnih usluge koje zahteva tržište. Daje odgovor na pitanje koliki su kapaciteti operatoru potrebni za uslugu koja se zahteva?

3.1.6. Model bilansa rezultata (*Balanced Score Card – BSC*)

Model je pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mera izvedenih iz strategije operatora pomoću kojeg se planiraju i usmeravaju aktivnosti i mere iz različitih perspektiva, a na osnovu povezivanja i uravnoteženja najvažnijih činioca uspešnosti. Ovaj model predstavlja relativno nov pristup kontrolingu u okviru strategijskog menadžmenta, a razvijen je 90-tih godina 20. veka. Zasniva se na saznanju o nedostacima postupaka obuhvatanja troškova i četiri osnovne perspektive putem kojih menadžment ima mogućnost preoblikovanja vlastite vizije i strategije u poslovne aktivnosti. Četiri perspektive razvoja organizacije tretirane ovim modelom su : finansijska perspektiva, perspektiva kupaca, perspektiva internog poslovnog procesa, perspektiva usavršavanja i rasta broja zaposlenih. Model daje odgovor na pitanje o rezultatima povezivanja i uravnoteženja činioca uspeha?

3.1.7. "Kaizen" troškovi ("*Kaizen*" *Costing – KC*)

Model je oblikovan u japanskim poduzećima, a njegova primena i model obračuna došao je do izražaja u automobilskoj industriji Toyota. Suština ovog modela je u kontinuiranom smanjivanju troškova tokom odvijanja procesa usluživanja ili proizvodnje primenom odgovarajućih postupaka. Ovaj model polazi od pretpostavke da se sve uvek može napraviti bolje. Daje odgovor na pitanje može li još bolje?

3.1.8. Analiza vrednosti (*Value Engineering – VE*)

Razvijen je 40-tih godina 20. veka u General Electric Company.

Polazi od pretpostavke timskog rešavanja konkretnog problema primenom funkcijske analize. Model analize vrednosti je postupak kojim se pokušava delovati na kontinuirano smanjivanje troškova. Daje odgovor na pitanje mogu li se troškovi još smanjiti?

3.1.9. Model upravljanja troškovima kvaliteta (*Quality Cost Management – QCM*)

Troškovi kvaliteta su troškovi koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajućeg kvaliteta i zadobivanju poverenja, kao i gubici koji se trpe kada kvalitet nije postignut. U osnovi se dele na: troškove za kvalitetu i na troškove zbog (ne)kvalitete.

Svrha rada na troškovima kvaliteta je utvrđivanje nesklada u poslovnim procesima kako bi se trajno otklonio uzrok njihovog nastanka i poslovni procesi učinili pouzdanim. Pod pojmom optimizacije podrazumeva se proces postizanja optimalnog odnosa ukupnih troškova kvaliteta i nivoa kvaliteta kojeg operator nudi korisniku radi zadovoljenja njegovih potreba. Model daje odgovor na pitanje koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?

3.2. Model upravljanja troškovima univerzalnom poštanskom uslugom

Problemi koji se postojali u oblasti troškova univerzalnog servisa, uglavnom su se do sada rešavali primenom tradicionalnih modela upravljanja i izradom kalkulacije koja nije dozvoljavala da se troškovi opasno približe prihodu od univerzalnih usluga. Vanredne situacije su se uglavnom rešavale pokrićem troškova iz budžeta.

Svaki od napred navedenih modela može se koristiti za upravljanje troškovima javnih operatora u cilju zaštite korisnika i obezbeđivanja univerzalne usluge po jedinstvenim pristupačnim cenama. Navedeni modeli nisu isključivi i može se kombinovati više različitih modela upravljanja troškovima.

Model	Ishodište modela (<i>odgovor na pitanje</i>)	Pretpostavka modela
<i>Traditional Product Costing – TPC</i>	Gde trošak nastaje?	Ključevi za pridruživanje troškova, Kalkulacija
<i>Proces Based Costing – PBC</i>	Gde su uzroci troškova proizvodne režiije?	Procesi, Dekompozicija procesa <i>na korake</i> Ključevi za pridruživanje troškova
<i>Activity Based Costing – ABC</i>	Zašto trošak nastaje?	Procesi, Dekompozicija procesa <i>na aktivnosti</i>
<i>Target Costing – TC</i>	Koliki troškovi smeju biti?	Poznavanje strukture postojećih troškova Poznavanje tržišta
<i>Activity Based Budgeting – ABB</i>	Koliki su kapaciteti organizacije potrebni za zahtevani proizvod ili uslugu?	Normativi
<i>Balanced Score Card – BSC</i>	Kakvi su rezultati povezivanja i uravnoteženja činioaca uspeha?	Razvijen sistem pokazatelja
<i>"Kaizen" Costing – KC</i>	Može li još bolje?	Postojanje razvijenih postupaka
<i>Value Engineering – VE</i>	Mogu li se troškovi još smanjiti?	Funkcionalna analiza Poznavanje tehnologije
<i>Quality Cost Management – QCM</i>	Koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?	Izgrađen sistem praćenja troškova kvaliteta

Tabela 2. Uporedni pregledi modela za upravljanje troškovima

4. Zaključak

Upravljanje troškovima univerzalne usluge i kontrolisanje ih, moguće je na razne načine i primenom raznih modela. Da bi se realno mogao očekivati pozitivan rezultat procesa upravljanja troškovima potrebno je detaljno poznavati postojeću strukturu ukupnih troškova javnog poštanskog operatora.

Upravljanje troškovima univerzalnog servisa ne treba da znači "štednju" i smanjenje troškova po svaku cenu, već poseban način upravljanja, vođenja poslovanja i izvršenja "univerzalne obaveze" koji najveći značaj poklanja optimizaciji troškova.

Optimizacija troškova univerzalne poštanske usluge je proces uravnoteženja utroška resursa u procesu obezbeđivanja univerzalnog servisa.

Oprimizacija troškova osigurava postizanje željenog nivoa kvaliteta univerzalne usluge, a može se tumačiti kao: maksimalizacija kvalitetnih univerzalnih usluga uz minimalizaciju ukupnih troškova.

Literatura

- [1] COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES Brussels, COM(2002) 632 final REPORT FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL on the application of the Postal Directive (97/67/EC Directive), 2002.
- [2] COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES Brussels, COM(2005) 102 final REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT on the application of the Postal Directive (Directive 97/67/EC as amended by Directive 2002/39/EC), 2005.
- [3] Oxera Consulting Ltd "Funding universal service obligations in the postal sector- Prepared for La Poste, De Post-La Poste, Hellenic Post, Poste Italiane, P&T Luxembourg, Correos, Magyar Posta, Cyprus Post, Poczta Polska January 2007", - 118 str.
- [4] Miroslav Drljača : "Metode upravljanja troškovima", Električka, broj 4, 2004, Zagreb

Abstract: *Changes that are being made on European and world postal market will inevitably lead to transformations of some crucial aspects of universal service. It is assumed that, in this situation, operators will find optimal ratio service range - service costs (profit). Their point of view ordains for service targets not to be set either too high or too low because they can be a direct impact on price or economic feasibility of service delivery. Preparation of prompt and satisfactory answer to the question of universal service prices requires assessment criteria to be accepted by economy authorities, as well as clearly defined and non-discriminating.*

Keywords: *costs, universal postal service*

THE COSTS AND ADEQUANCY OF PROVIDING UNIVERSAL POSTAL SERVICES

Dragana Šarac, Obrad Peković, Bojan Jovanović