



CRNA GORA

AGENCIJA ZA ELEKTRONSKE KOMUNIKACIJE I POŠTANSKU DJELATNOST

TEL: +382 (0)20 406-700

FAX: +382 (0)20 406-702

E-MAIL: ekip@ekip.me

www.ekip.me

Broj: 0102-7427/5

Podgorica, 28.11.2019. godine

POŠTA CRNE GORE A.D. PODGORICA
n/r izvršnog direktora Ivana Kalezića

PODGORICA

Poštovani gospodine Kaleziću,

U prilogu Vam dostavljamo Rješenje Agencije za elektronske komunikacije i poštansku djelatnost, broj 0102-7427/4, koje je donio Savjet Agencije na sjednici održanoj 28.11.2019. godine, a koje se odnosi na zahtjev Pošte Crne Gore za verifikaciju obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge za 2018. godinu.

S poštovanjem,

IZVRŠNI DIREKTOR

Darko Grgurović





CRNA GORA

AGENCIJA ZA ELEKTRONSKE KOMUNIKACIJE I POŠTANSKU DJELATNOST

TEL: +382 (0)20 406-700

FAX: +382 (0)20 406-702

E-MAIL: ekip@ekip.me

www.ekip.me

Broj: 0102 - 7427/4

Podgorica, 28.11.2019. godine

Savjet Agencije za elektronske komunikacije i poštansku djelatnost, na osnovu čl. 65, 70 i 100 Zakona o poštanskim uslugama ("Sl. list CG", br. 57/11, 55/16 i 55/18), čl. 18 i 144 Zakona o upravnom postupku („Sl.list CG”, br. 56/14, 20/15, 40/16 i 37/17), čl. 33, 34 i 35 Pravilnika o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora („Sl.list CG", broj 37/17 i 8/19) i čl. 9, 16 i 19 Statuta Agencije za elektronske komunikacije i poštansku djelatnost ("Sl. list CG", broj 4/14), postupajući po zahtjevu Pošte Crne Gore A.D. Podgorica za verifikaciju obračuna neto troškova univerzalne poštanske usluge u 2018.godinu, na sjednici održanoj dana 28.11.2019. godine, donio je

RJEŠENJE

1. Utvrđuje se da Pošta Crne Gore a.d. Podgorica ne vodi odvojeno računovodstvo u skladu sa Zakonom o poštanskim uslugama i Pravilnikom o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora.
2. Odbija se zahtjev Pošte Crne Gore a.d. Podgorica za verifikaciju obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge za 2018. godinu, kao neosnovan.
3. Ovo rješenje stupa na snagu danom dostavljanja.

Obrazloženje

Pošta Crne Gore je svojim dopisom broj: 00020-8274 od 28.06.2019. godine, koji je kod Agencije zaveden pod brojem 0102-4941/1 od 01.07.2019. godine, podnijela zahtjev za verifikaciju obračuna neto toška za 2018. Godinu, u iznosu od **1.146.047,74 €**.

Član 99a stav 1 Zakona o poštanskim uslugama (u daljem tekstu: Zakon) propisuje da je univerzalni poštanski operator dužan da podnese zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška Agenciji do 30. juna tekuće, za prethodnu godinu. Članom 33 stav 1 Pravilnika o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora (u daljem tekstu: Pravilnik), propisano je da je operator, u istom roku propisanom Zakonom, a u cilju ostvarivanja

prava na naknadu zbog neopravdanog finansijskog opterećenja, dužan da podnese Agenciji zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška sa obračunom neto troška i dokumentima i regulatornim izvještajima propisanim ovim Pravilnikom, dok je stavom 2 istog člana propisano da "ukoliko Agencija, u proceduri iz člana 32 ovog Pravilnika, nije dala saglasnost na Opis implementacije Pravilnika, Operator uz zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška dostavlja i usklađeni Opis implementacije Pravilnika". Članom 34 stav 3 Pravilnika propisana su obavezna dokumenata i regulatorni izvještaji koje Operator dostavlja Agenciji, a stavom 4 je propisano da su obrasci regulatornih izvještaja koji se nalaze u prilogu I sastavni dio ovog Pravilnika.

U gore navedenom dopisu, kojim je podniet zahtjev za verifikaciju obračuna neto toška za 2018. godinu, Pošta Crne Gore je navela da dostavlja sjedeća dokumenta i regulatorne izvještaje:

- Izvještaj o Alternativnom referentnom scenariju;
- Obrascce iz priloga I Pravilnika
- Model, tj. obračun u excel formatu koji je povezan formulama kako bi se Agenciji omogućilo praćenje obračuna neto troška od ulaznih podataka do krajnjeg rezultata;
- Revidirani godišnji finansijski izvještaj;
- Potpisanu izjavu od strane direktora Pošte Crne Gore kojom priznaje odgovornosti za pripremu regulatornih računa i potvrđuje da je poslovanje Pošte Crne Gore u skladu sa zakonom definisanim obavezama;
- Mišljenje revizora na regulatorne izvještaje.

Uz navedeni dopis je dostavljen Opis implementacije Pravilnika broj: 00020-8274/3 od 28.06.2019. godine. Takođe je dostavljen CD, iako isti nije naveden kao prilog dopisa, a na dostavljenom CD-u nije navedeno koja je dokumentacija nalazi na istom, osim naznake "Obračun troška univerzalnog servisa za 2018.godinu".

Po dostavljanju zahtjeva Pošte Crne Gore za verifikaciju neto toška za 2018. godinu sa propratnim dokumentima i regulatornim izvještajima, Agencija je izvršila provjeru da li je dostavljena dokumentacija potpuna, odnosno da li su, pored Opisa implementacije Pravilnika dostavljenog shodno članu 33 stav 2 Pravilnika, dostavljeni svi regulatorni izvještaji propisani članom 34 stav 3 Pravilnika i utvrdila da nije dostavljen dokaz o traženju prethodne saglasnosti od Agencije za imenovanje revizora koji daje mišljenje na regulatorne izvještaje.

Naime, članom 34 stav 3 tačka g) Pravilnika o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora ("Sl.list Crne Gore", br.37/17 i 8/19), propisano je da je jedan od obaveznih dokumenata koji operator dostavlja uz zahtjev za naknadu neto troška "mišljenje na regulatorne izvještaje revizora kojeg imenuje Operator uz prethodnu saglasnost Agencije". Pošta Crne Gore je dostavila Izvještaj o nezavisnom izražavanju uvjerenja u vezi obračuna neto troška univerzalnog servisa Pošte Crne Gore za 2018. godinu, sačinjen od strane MV Konsalt d.o.o Podgorica. Imajući u vidu da Pošta Crne Gore nije tražila od Agencije prethodnu saglasnost za imenovanje MV Konsalt d.o.o Podgorica, te nije postupila u skladu sa

prethodno navedenom odredbom Pravilnika, Agencija je na ovu činjenicu ukazala Pošti Crne Gore svojim dopisom broj 0102-4941/2 od 02.07.2019. godine.

Agencija je u postupku utvrđivanja činjeničnog stanja pošla od sledećeg:

Članom 99 Zakona propisano je da ako obavljanje univerzalne poštanske usluge predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje za univerzalnog poštanskog operatora, isti ima pravo na naknadu priznatog obračuna neto troška, za koji je utvrđeno da predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje.

Dalje, shodno članu 99 Zakona, obračun neto troška sačinjava Pošta Crne Gore, kao univerzalni poštanski operator, u skladu sa računovodstvenim standardima. Obračun neto troška mora biti objektivan i transparentan i mora biti sačinjen na način da se izbjegne dupli obračun svih direktnih i indirektnih koristi i troškova. Neto trošak mora biti obračunat kao razlika između neto troška univerzalnog poštanskog operatora za rad na pružanju univerzalne poštanske usluge i istog operatora bez obaveze pružanja univerzalne usluge.

Pošta Crne Gore, kao univerzalni poštanski operator, dužna je da vodi, shodno članu 99 Zakona, odvojeno računovodstvo zasnovano na dosljednoj primjeni i objektivno utemeljenim načelima troškovnog računovodstva. Računovodstvo Pošte Crne Gore, ako se vodi u skladu članom 99 stav 2 do 5, koristi se kao izvor podataka za izračunavanje neto troška.

Da bi ostvario pravo na naknadu obračuna neto troška, univerzalni poštanski operator, dužan je, shodno članu 99a Zakona, da podnese zahtjev za verifikaciju do 30. juna tekuće godine, za prethodnu godinu. Uz zahtjev je dužan, imajući u vidu gore navedeno, da dostavi i obračun neto troška, koji mora biti sastavljen na principima definisanim članom 99 Zakona, a izvor podataka za izračunavanje neto troška mora biti računovodstvo koje vodi Pošta Crne Gore, i isto mora biti u skladu s članom 99 stavovi 2 do 5.

Shodno članu 100 stav 1 Zakona, u postupku verifikacije obračuna neto troška, Agencija utvrđuje iznos koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje za operatora, po pravilu u roku od 120 dana, a najkasnije u roku od pet mjeseci, od dana dostavljanja zahtjeva za verifikaciju. Bitno je napomenuti da je formulacija pomenutog stava Zakona, data u Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o poštanskim uslugama ("Sl.list CG", br. 55/18) koji je stupio na snagu u avgustu 2018. godine.

Članom 96 i 97 Zakona propisana je za univerzalnog poštanskog operatora, tj. Poštu Crne Gore obaveza vođenja odvojenog računovodstva, na način da se mogu utvrditi prihodi i troškovi ostvareni od univerzalnih poštanskih usluga, odvojeno od prihoda i troškova drugih poštanskih usluga, kao i obaveza implementacije internog obračuna koji obezbjeđuje alokaciju troškova svih poštanskih usluga kako bi se omogućio pregled prihoda i troškova po vrstama poštanskih usluga, fazama obavljanja tih usluga i po jedinici poštanske usluge.

Na osnovu ovlaštenja iz člana 97 stav 3 Zakona, kojim je propisano da se bliži način vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora utvrđuje propisom Agencija, Agencija je donijela već gore navedeni Pravilnik o načinu vođenja odvojenog računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora, koji je usvojen nakon dva kruga javnih konsultacija u kojima je učestvovala Pošta Crne Gore i objavljen u „Službenom listu Crne Gore“ broj 37/17 od 14.06.2017. godine. Stupanjem na snagu ovog Pravilnika prestao je da važi Pravilnik o načinu vođenja odvojenog računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora ("Sl.list CG", broj 23/12). Bitno je istaći da obaveza vođenja odvojenog, troškovnog računovodstva, baziranog na metodi potpuno alociranih troškova i sistem obračuna troškova baziran na aktivnostima nijesu novina koju je uspostavio Pravilnik o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora iz 2017. godine, već je ta obaveza bila propisana i prethodno važećim Pravilnikom iz 2012 godine. U prethodnim postupcima verifikacije obračuna neto troška od 2012. godine do danas, jedan od bitnih razloga za odbijanje zahtjeva Pošte Crne Gore bilo je nevođenje računovodstva i neprilagođavanje internog obračunskog sistema odredbama Zakona koje propisuju obavezu vođenja odvojenog računovodstva, kao ni zahtjevima tada važećeg Pravilnika iz 2012 godine.

Pravilnikom se propisuje način vođenja računovodstva, računovodstvenih izvještaja i troškovnog računovodstva, način pripreme regulatornih izvještaja i drugih informacija koje je operator univerzalnih poštanskih usluga dužan da dostavlja Agenciji, kao i uputstva za način obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora, a u Prilogu I, koji je sastavni dio Pravilnika, dati su obrasci regulatornih izvještaja koji se, uz zahtjev za naknadu neto toška i ostala dokumenta propisana Pravilnikom, dostavljaju Agenciji.

U cilju usaglašavanja sa odredbama gore navedenog Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o poštanskim uslugama ("Sl. list CG", broj 55/18) kojim su, pored ostalog, izvršene izmjene i dopune pojedinih odredbi u poglavlju Računovodstvo i Održivost univerzalne poštanske usluge, Agencija je, nakon sprovedenog postupka javnih konsultacija, u januaru 2019.godine donijela Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora ("Sl.list Crne Gore", broj 8/19).

Članovima 7 i 8 ovoga Pravilnika formulisan je novi član 35 i izvršene su izmjene dotadašnjeg člana 36, a sve u smislu usklađivanja odredbi koje propisuju postupanje Agencije u postupku verifikacije obračuna neto toška, sa izmjenama i dopunama propisanim Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o poštanskim uslugama ("Sl. list CG", 55/18). Naime, članom 5 navedenog Zakona, izmijenjen je član 100 stav 1 Zakona o poštanskim uslugama, između ostalog, propisivanjem obaveze Agencije da u postupku verifikacije obračuna neto troška " utvrđuje iznos neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje". Prilikom formulisanja ovih odredbi Pravilnika kojima se propisuje postupanje Agencije prilikom verifikacije obračuna neto troška, imale su se u vidu, pored navedene odredbe Zakona o izmjenama Zakona o poštanskim uslugama, i ostale odredbe Zakona o poštanskim uslugama kojima je propisano računovodstvo univerzalnog poštanskog operatora i sastavni djelovi obračuna neto troška, a iz kojih proizilazi da je za obračun iznosa neto troška od strane operatora i njegovu provjeru, odnosno utvrđivanje od strane Agencije, osnovni preduslov da univerzalni poštanski operator implementira

računovodstvo u skladu sa Zakonom i odredbama propisa Agencije iz stava 97 stav 3 Zakona, tj. Pravilnika o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora.

Članom 35 stav 1 Pravilnika propisano je da je, u postupku verifikacije obračuna neto troška, prije nego pristupi utvrđivanju iznosa neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje operatora, Agencija obavezna da utvrdi da li operator vodi računovodstvo u skladu sa Zakonom o poštanskim uslugama i ovim Pravilnikom. Stavom 2 istog člana je propisano da ukoliko Agencija utvrdi da Opis implementacije Pravilnika nije sačinjen u skladu sa odredbama ovog Pravilnika, i/ili na osnovu dokumenata i izvještaja iz člana 34 stav 3: a, d, e, f i g i Obrazaca za regulatorno izvještavanje iz člana 34 stava 4 tj. obrazaca 1-9 iz Priloga I Pravilnika utvrdi da operator ne vodi računovodstvo u skladu sa Zakonom o poštanskim uslugama i ovim Pravilnikom, rješenjem će odbiti zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška kao neosnovan, a stavom 3 ,da ukoliko na osnovu prethodno navedenih dokumanta utvrdi da operator vodi računovodstvo u skladu sa Zakonom i Pravilnikom, Agencija sprovodi postupak utvrđivanja iznosa neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje za operatora.

Agencija je, u postupku verifikacije, analizirala dostavljenu dokumentaciju i angažovala nezavisnog revizora HLB Mont Audit d.o.o. Podgorica, u smislu odredbe člana 100 stav 3 Zakona.

Prilikom analize dostavljene dokumentacije Agencija je imala u vidu već navedene odredbe Zakona i odredbe člana 35 i 36 Pravilnika kojima je propisano postupanje Agencije u postupku verifikacije i utvrđivanja iznosa neto troška, tako da se prvo pristupilo analizi dostavljene dokumentacije u smislu odredbe člana 35 stav 1 Pravilnika, shodno kojem je, Agencija, prije nego pristupi utvrđivanju iznosa neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje operatora, obavezna da utvrdi da li operator vodi računovodstvo u skladu sa Zakonom i ovom Pravilnikom.

Imajući u vidu odredbe člana 33 stav 2 Pravilnika kojom je propisano da, ukoliko Agencija u prethodnoj proceduri nije dala saglasnost na Opis implementacije Pravilnika, Operator uz zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška dostavlja i usklađeni Opis implementacije Pravilnika, kao i činjenicu da Agencije prethodno nije dala saglasnost na Opis implementacije Pravilnika, dostavljen od strane Pošte Crne Gore 29.03.2019. godine, pristupilo se analizi Opisa Implementacije Pravilnika broj 00020-8274/3 od 28.06.2019.godine.

Naime, u prethodnoj proceduri, shodno članu 32 stav 3 Pravilnika, Pošta Crne Gore je svojim dopisom broj: 00020-4096/2 od 29.03.2019. godine dostavila Opis implementacije Pravilnika, koji je kod Agencije zaveden pod brojem br.0102-2483/1 od 1.04.2019. godine. Nakon razmatranja pomenutog Opisa plana implementacije Pravilnika dostavljenog od strane Pošte Crne Gore, Savjet Agencije je, na sjednici od 25.04.2019.godine, ocijenio da navedeni Opis implementacije Pravilnika nije usklađen sa odredbama Pravilnika, te da je isti, shodno primjedbama Agencije, neophodno uskladiti sa Pravilnikom. O navedenom Pošta Crne Gore je obaviještena dopisom

Agencije broj: 0102-2483/2 od 25.04.2019. godine uz koji su poslate i primjedbe Agencije sa kojima je bilo potrebno uskladiti Opis implementacije Pravilnika.

Analizom Opisa implementacije Pravilnika koji je Pošta Crne Gore dostavila uz Zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška za 2018. godinu, Agencija je utvrdila da Pošta Crne Gore nije postupila u skladu sa navodima iz pomenutog dopisa Agencije, jer je samo u manjem dijelu navedeni Opis implementacije izmijenila shodno primjedbama Agencije dostavljenim uz gore navedeni dopis iz aprila 2019.godine.

Pošta Crne Gore, u dostavljenom Opisu implementacije - u poglavlju Opšti komentari o poslovanju, nije izvršila kvantifikaciju i kvalifikaciju uticaja promjena u računovodstvenim politikama, odnosno nije izvršila kvantifikacionu i kvalifikacionu procjenu uticaja promjena u računovodstvenim politikama na obračun neto troška obavljanja univerzalne poštanske usluge, kako je to predviđeno članom 32 stav 2 alineja 1 tačka e. Navedeno je da Pošta Crne Gore ne može da prejudicira u kom pravcu će ići eventualne promjene računovodstvenih politika, niti njihov eventualni uticaj na obračun neto troška.

Manjakavost dostavljenog Opisa implementacije ogleda se i u tome što je u ovom dokumentu navedeno da "Knjigovodstvene pozicije koje eventualno ne tangiraju obračun neto troška univerzalnog servisa, a koje su uključene u statutarne godišnje finansijske izvještaje, se, zavisno od uticaja, u potpunosti ili djelimično isključuju prilikom vršenja predmetnog obračuna tj. isključuju se iz regulatornih izvještaja (obrazaca)", bez navođenja koje knjigovodstvene pozicije su konkretno isključene, kao i na osnovu čega je to urađeno. Pošta Crne Gore, ukoliko postoje određene knjigovodstvene pozicije koje se isključuju iz regulatornih izvještaja (obrazaca), a koje su uključene u statutarne godišnje finansijske izvještaje, je trebala da navede nazive prethodno pomenutih pozicija, kao i osnov zbog kojeg se isključuju iz regulatornih izvještaja, a Pošta Crne Gore to nije uradila.

Opis implementacije ne sadrži kvalitativno objašnjenje za troškove koji su uključeni u obračun neto troška UPU, niti su dati razlozi za isključivanje pojedinih troškova iz obračuna. Nije dat ni opis aktivnosti na koje se navedeni troškovi odnose.

Tako su, pojedini opšti troškovi (npr. troškovi naknada zarada 529100, 529110, 529111, 529301, 529312, 529320, troškovi u vezi sa putničkim vozilima 5131032, 5320102, 5509202, 55200102) isključeni iz obračuna neto troška UPU, dok su drugi opšti troškovi (npr. 529000, 529300 i sl.) uključeni u obračun neto troška UPU. Nije dato objašnjenje zašto su pojedini troškovi uključeni, a drugi troškovi isključeni, a prema nazivima konta bi se moglo zaključiti da se navedeni troškovi odnose na opštu djelatnost Pošte Crne Gore i kao takvi na sve vrste usluga.

Sve navedeno ukazuje da Pošta Crne Gore nije ispunila zahtjeve člana 4 Pravilnika, koji se odnose na poštovanje načela uzročnosti, transparentnosti, objektivnosti, konzistentnosti, uporedivosti, provjerljivosti i usklađenosti.

Takođe je iz Opisa implementacije utvrđeno da je Pošta Crne Gore, suprotno odredbi člana 9 Pravilnika koji propisuje da je "Operator obavezan da kao polazište za obračun neto troška

univerzalnog servisa koristi metod istorijskog troškovnog računovodstva", za vrednovanje svoje imovine, odnosno za obračun troškova amortizacije, a koji su dio obračuna neto troška UPU, koristila metod revalorizacije umjesto propisanog metoda istorijskog troška.

Suprotno odredbi člana 32 stav 2 alineja 5 Pravilnika, u Opisu implementacije nije izvršena adekvatna identifikacija direktnih i zajedničkih (opštih) troškova. Naime, Pošta Crne Gore je samo okvirno opisala identifikaciju direktnih, kao i zajedničkih (opštih) troškova, dala samo opšte naznake tumačenja šta su direktni i zajednički (opšti) troškovi.

Dakle, Pošta Crne Gore nije identifikovala direktne troškove univerzalne poštanske usluge. Pošta Crne Gore nije izvršila ni dodatnu analizu kojom bi još više raščlanila postojeće knjigovodstvene evidencije, i time postigla veći stepen analitičnosti, te eventualno omogućila identifikaciju direktnih troškova. Pored navedenog, Pošta Crne Gore nije dostavila tabelarni prikaz podjele zajedničkih troškova na indirektno i nealocirane troškove.

Pošta Crne Gore, u okviru Opisa implementacije, nije objasnila način na koji se vrši alokacija troškova po aktivnostima, niti je dala detaljno objašnjenje koji parametri su korišćeni za alokaciju kojih aktivnosti, te nije prikazana kvantitativna osnova za alokaciju. Nije moguće utvrditi na koji način će biti izvršena alokacija po svakom pojedinačnom mjestu troška u excel modela, niti je detaljno objašnjeno koja mjesta troškova su dodijeljena kojoj definisanoj fazi/aktivnosti, u skladu sa Pravilnikom.

Pošta Crne Gore, u Opisu implementacije, nije objasnila alokaciju aktivnosti po uslugama, odnosno, nije objasnila način na koji se grupisanje troškova po vrstama usluga dalje alokira na usluge propisane Nomenklaturom UPU. Naime, nije jasno predstavljena podjela na univerzalne i komercijalne usluge, a zatim izvršeno mapiranje na vrste usluga prema relevantnoj nomenklaturi, koje je bilo potrebno pridružiti fazama/uslugama, kakao bi se jasno ispratio tok alokacije u skladu sa zahtjevima člana 17 Pravilnika.

Suprotno odredbi člana 32 stav 2 alineja 8 Pravilnika, Opis implementacije ne sadrži podatke o procentu ukupnih troškova koji se odnose na UPU.

Iz svega navedenog Agencija je utvrdila da Opis implementacije Pravilnika, dostavljen uz Zahtjev za obračun neto troška za 2018. godinu, nije sačinjen u skladu sa članom 32 Pravilnika. Navedeni dokument sadrži značajne nedostatke u odnosu na zahtjeve propisane Pravilnikom, koji se prije svega ogledaju u nedovoljnoj potkrijepljenosti poštovanja načela troškovnog računovodstva, koja su propisana članom 4 Pravilnika i nedosljednosti u poštovanju primjene troškovnog računovodstva prema modelu istorijskih troškova na način propisan članom 13 Pravilnika. Analiza Opisa implementacije upućuje na zaključak da Pošta Crne Gore nije u potpunosti sprovela alokaciju troškova sa mjesta troška na aktivnosti, niti alokaciju troškova sa aktivnosti na usluge kako je to propisano članom 16 i 17 Pravilnika.

Kada su u pitanju obrazci, koji se shodno članu 34 Pravilnika obavezno dostavljaju uz zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška, Agencija je utvrdila da su dostavljeni nepopunjeni sledeći obrazci:

- Obrazac 4. Neproizvodna mjesta troškova: alokacija stvarnih direktnih troškova i troškova Operatora na operativne aktivnosti;
- Obrazac 7. Interni transferi i
- Obrazac 14. Potencijalni prihodi od besplatnih usluga.

Analizom ostalih obrazaca utvrđeni su sljedeći nedostaci:

U obrascima 1, 2, 3 i 5 nijesu obračunati direktni troškovi.

Obrazac 6 „Ukupni prihodi univerzalne poštanske usluge“ nije adekvatno popunjen, jer nije naveden tačan izvor podataka.

Pošta Crne Gore nije popunila Obrazac 7 sa naznakom da Pošta Crne Gore nema povezanih lica i da samim tim nema interne transfere. U skladu sa međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja, interni transferi nastaju između segmenata poslovanja. Unutar Pošte Crne Gore su ustanovljeni regionalni centri, a Pošta Crne Gore nije dodatno objasnila zašto se ti regionalni centri ne smatraju segmentima poslovanja, između kojih bi se, eventualno, mogli obavljati interni transferi.

U Obrascu 9, "Kalkulacija ukupne vrijednosti nematerijalnih koristi od pružanja UPU", nije moguće utvrditi tačnost podataka navedenih u istom. Naime, obuhvaćene su samo neke od potencijalno mogućih nematerijalnih koristi, a za one koristi koje su obuhvaćene pomenutim obrascem, nije dostavljeno dovoljno podataka na osnovu kojih bi se mogla provjeriti tačnost navedene kalkulacije.

Naime, Pošta Crne Gore je dostavila obračun samo u PDF formatu u okviru opisa nematerijalne koristi, što ne zadovoljava odredbe Pravilnika. U skladu sa članom 34 Pravilnika, model mora biti u excel formatu koji je povezan formulama, odnosno, neophodno je kreirati obrazac tako da sve formule budu povezane i da obračuni budu jasni i transparentni.

U Obrascu 11, u kolonama od C do E je unijeto redovno radno vrijeme i prosječno vrijeme koje zaposleni provode u aktivnom radu, bez navedenih izvora podataka. Podaci o troškovima prema svakom mjestu troška se preuzimaju iz pomoćnog fajla "troškovi za obrazac 11", u kome se svaki tip troška posebno izvlači. Međutim, da bi se troškovi za univerzalnu uslugu obračunali, kao ključ alokacije se koriste norma minuti, a u pomoćnim fajlovima nije prikazan način obračuna navedenog ključa.

U Obrascu 12, u kome su prikazani efekti usled zatvaranja poštanskih jedinca, u koloni F (prihod od iznajmljivanja ili prodaje zatvorenih poštanskih jedinica) su unijeti određeni iznosi, ali nijesu prikazani izvori informacija, koji bi iste potvrdili.

U Obrascu 13, u kojem su prikazani efekti usljed promjene poslovnja poštanskih jedinica, u kolonama F, G, I, J, L, M, O i P, nije, radi lakšeg praćenja efekata promjene poslovanja, prikazan obračun efekata u excel formi, kako je to propisano članom 34 Pravilnika.

Za obrasce 11, 12 i 13 je karakterističan i zajednički nejasan i netransparentan način obračuna, kao i nepostojanje izvora podataka ili adekvatne formule.

Iz svega navedenog proizilazi, da, obrasci koji su dostavljeni od strane Pošte Crne Gore nijesu popunjeni u skladu sa Pravilnikom, zbog čega se na osnovu dostavljenih obrazaca ne može pouzdanao utvrditi da li je izvršena alokacija troškova sa mjesta troška na aktivnosti shodno članu 16 i alokacija troškova sa aktivnosti na usluge shodno članu 17 Pravilnika.

Član 34 Pravilnika, pored gore navedenog, propisuje da je operator obavezan da dostavi model tj. obračun u excel formatu koji je povezan formulama, kako bi se Agenciji omogućilo praćenje obračuna neto troška od ulaznih podataka do krajnjih rezultata.

Agencija je nakon analize dostavljenog modela tj. obračuna u excel formatu utvrdila sljedeće nedostatke:

U modelu i pomoćnim fajlovima, na pojedinim mjestim nisu navedeni iznosi, a oni koji su navedeni nijesu provjerljivi, jer nijesu navedeni izvori podataka, koji bi omogućili provjeru funkcionalnosti modela. Naime, samo upisivanje iznosa u model nije dovoljno već se moraju navesti podaci koji se odnose na izvore pruženih informacija, kao i dokaz kojim bi provjerili tačnos iznosa. Kao primjer navedenog mogu se navesti Sheet " za Obrazac 3" (kolone od G do T), Sheet " za Obrazac 5 i 6 " (kolone od I do L), Sheet " broj radnika", " Rea prihodi", " Rea EPMU", Sheet " Rea prevoza", (kolona E) i Sheet "Faze" (kolona od G do J).

Realociranje troškova sa jednog mjesta troška na drugo mjesto troška nije dovoljno jasno objašnjeno, jer ne postoji slijed formula i opisa primijenjenih obračuna koji bi na jasan način prikazao kako je izvršena alokacija troškova sa jednog na drugo mjesto troška.

Nije moguće provjeriti podatke vezane za realokaciju, tj. način dobijanja ključeva alokacije IT jedinica, površine u m² i broja radnika.

Nije moguće utvrditi kako je obračunat procenat realokacije prevoza i procenat realokacije usluga u okviru sheetova "Rea. Prevoza" i "Rea. Usluga" i „Faze“ kako bi se obračunao trošak svake faze univerzalne poštanske usluge po aktivnostima potrebnim za obrazac 5.

Nije moguće utvrditi način obračuna ključa norma minut. U Opisu implementacije je definisano gde se koriste norma minuti, ali se njihova upotreba u modelu ne može ispratiti.

U okviru Opisa mplementacije postoji objašnjenje ključeva alokacije, ali njihov obračun nije jasno prezentovan, a u izvještaju o realokaciji nijesu prisutne formule koje bi jasno predstavile tok informacija.

Analizom modela u excel formatu koji je dostavila Pošta Crne Gore, utvrđeno je da iznosi prikazani u pratećem excel modelu nijesu adekvatno navedeni i nisu provjerljivi, odnosno da

dostavljeni model ne omogućava praćenje obračuna neto troška od ulaznih podataka do krajnjeg rezultata.

Iako su prethodno navedeni nalazi analize Opisa implementacije Pravilnika, regulatornih izvještaja i obrazaca ukazali da Pošta Crne Gore ne vodi računovodstvo u skladu sa Zakonom i Pravilnikom, a što je preduslov za sam obračun neto troška UPU, Agencija je analizirala i Alternativni referentni scenario, koji, shodno članu 24 stav 1 Pravilnika, operator sastavlja za potrebe obračuna neto troška UPU. Nakon navedene analize konstatovano je sljedeće:

Izvještaj o Alternativnom referentnom sceneriju, u Hipotezi 1, nejasno prezentira obračun troškova dostave, jer za navedeni obračun koristi ključ "broj isporuka", a ne uzima u obzir vrstu isporuke (npr. paket, pisma različite gramaže) i različite geografske lokacije, odnosno različite karakteristike pojedinih rejona.

Pored navedenog, u Hipotezi 2 Alternativnog referentnog scenarija neadekvatno je razrađena hipoteza promjene gustine pristupnih tačaka. Između ostalog, promjene u gustini pristupnih tačaka za prijem poštanskih usluga razmatraju se pomoću promjena u redu prevoza, a efekte promjena u redu prevoza je trebalo tretirati u okviru Hipoteze 3, što nije urađeno.

U Hipotezi 5, suprotno zahtjevima Pravilnika, Pošta Crne Gore je obračunala iznos propuštenih prihoda usljed promjene u uslovima pružanja usluga, jer je izgubljene prihode obračunala linearno, zadržavajući istu količinsku bazu koja postoji u slučaju obaveze pružanja univerzalnih poštanskih usluga, zanemajući situaciju da bi u hipotetičkim promijenjenim uslovima pružanja usluga jedan broj korisnika odustao od košćenja usluga ili bi koristio usluge drugih operatora.

Analizom dostavljenog Izvještaja o Alternativnom referentnom scenariju utvrđena je nedovoljna transparentnost svih obračuna, odnosno nepostojanje obračuna u okviru obrazaca, tj. nepostojanje jasnih veza između podataka čiji se obračun prikazuje u izvještaju i obrazaca kojima se kvantifikativno izvještava za sve hipoteze. Naime, svi navedeni obračuni u obrascima bi trebali biti u excel modelu, sa uvezanim formulama, u cilju ispunjenja glavnih načela troškovnog računovodstva propisanih članom 4 Pravilnika.

Gore navedeni primjeri ukazuju da Pošta Crne Gore nije na adekvatan način, u skladu sa članom 24 Pravilnika, sačinila Alternativni referentni scenario, koji predstavlja hipotetičku situaciju u kojoj je Operator dužan da razmotri koje usluge ili djelove usluga ne bi pružao korisnicima ukoliko ne bi imao obavezu pružanja univerzalne poštanske usluge i u kojoj obračunava izgubljene prihode i izbjegnute troškove koji se javljaju po tom osnovu. Postavljene hipoteze nijesu razrađene na način koji omogućava obračun uštede troškova, niti omogućava obračun gubitka prihoda koji bi bili posljedica nepostojanja obaveze pružanja univerzalne poštanske.

Shodno odredbama člana 34 stav 3 g) Pravilnika, kojima je, između ostalog, kao jedan od regulatornih izvještaja koje Operator dostavlja Agenciji propisano i "Mišljenje na regulatorne

izvještaje revizora kojeg imenuje Operator, uz prethodnu saglasnost Agencije" , Pošta Crne Gore je dostavila Izvještaj o nezavisnom izražavanju uvjerenja u vezi obračuna neto troška univerzalnog servisa Pošte Crne Gore a.d. Podgorica za 2018.godinu ovlaštenog revizora **MV Konsalt d.o.o. Podgorica**, koji je angažovan od strane Pošte Crne Gore. Kao što je već prethodno navedeno, Pošta Crne Gore nije postupila u skladu sa odredbama Pravilnika, jer nije tražila od Agencije prethodnu saglasnost za imenovanje MV Konsalt d.o.o Podgorica.

U „Izvještaju o nalazima činjeničnog stanja“ gore navedenog Izvještaja **MV Konsalt d.o.o. Podgorica**, dat je Zaključak u kojem je, između ostalog navedeno „ da je obračun neto troška pružanja univerzalne poštanske usluge za 2018. godinu Pošte, po svim materijalno značajnim stavkama, u svemu sastavljen sa svim prethodno navedenim relevantnim zahtjevima Zakona o poštanskim uslugama i Pravilnika o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora odnosno Opisom implementacije Pravilnika o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora, te na ovaj način potvrđujemo obračun neto troška univerzalne poštanske usluge za 2018 .godinu u iznosu od 1.146.047,74 E.“

Nakon detaljne analize sadržine gore navedenog Izvještaja, posebno Izvještaja o stvarnim nalazima, Agencija je ocijenila da revizor MV Konsalt d.o.o. Podgorica, u Izvještaju nije pružio jasna i utemeljena obrazloženja za konstatacije date u pomenutom Zaključku izvještaja. Naprotiv, analizom sadržine pomenutog izvještaja uočeni su određeni nedostaci, odnosno protivurječnosti koji, po mišljenju Agencije dovode u pitanje nalaze date u samom Zaključku.

Kao prvo, u gore citiranom Zaključku revizor daje se konstatacija da je obračun neto troška pružanja univerzalne poštanske usluge za 2018. godinu Pošte sastavljen u skladu sa svim zahtjevima Opisa implementacije pravilnika, potpuno zanemarujući prethodan i neophodan uslov usaglašenosti samog Opisa implementacije sa odredbama Pravilnika. I ako se zanemari činjenica da je Opis implementacije Pravilnika, od strane revizora, pogrešno naveden kao jedan od „propisa“ relevantnih za obračun neto troška, a ne kao dokument koji mora biti usaglašen sa propisima, u Izvještaju nijesu navedeni razlozi na osnovu kojih bi se moglo zaključiti da je Opis implementacije Pravilnika koji je sačinila Pošta usaglašen sa zahtjevima Pravilnika, tj da je sačinjen u skladu sa članom 32 Pravilnika. Nasuprot tome, analiza usaglašenosti Opisa implementacije sa Pravilnikom od strane revizora svedena je samo na jednu rečenicu datu na strani 14 Izvještaja kojom se samo konstatuje da je Pošta Crne Gore „upotpunila“ Opis implementacije sa primjedbama Agencija, ne dajući nijedno objašnjenje za ovu konstataciju navođenjem bar jednog primjera iz kojeg proizilazi da je Pošta usaglasila Opis implementacije sa primjedbama Agencije, odnosno odredbama Pravilnika. Umjesto da da primjer ili bilo kakvo obrazloženja kojim bi potkrijepio konstataciju da je Pošta usaglasila Opis implementacije sa primjedbama Agencije, revizor, se bavi utemeljenošću primjedbi Agencije na Opis implementacije Pravilnika i ocjenom stručnosti Agencije kao regulatora, što nije bio predmet navedenog angažmana revizora.

Iako, kako je već navedeno, u Izvješaju revizora nijesu data jasna i utemeljena obrazloženja za konstatacije date u Zaključku, postoje određeni djelovi izvještaja koji ukazuju na neutemeljenost samog Zaključka. Tako revizor u Izvješaju konstatuje da Pošta Crne Gore nije popunila obrasce 4, 7 i 14, koji su dio obaveznih obrazaca propisanih članom 34 stav 3 c) Pravilnika, ali osim ponavljanja obrazloženja same Pošte za nepopunavanje ovih obrazaca, nigdje ne daje uvjeravanje o valjanosti Poštinih razloga za nepopunavanje obrazaca. Kontradiktorno je da, iako je revizor sam konstatovao činjenicu nepopunjavanja dijela obaveznih obrazaca, neophodnih za provjeru obračuna neto troška, pri tome ne dajući uopšte ocjenu o uticaju te činjenice na sam obračun, on ipak potvrđuje iznos obračunatog neto troška. Umjesto jasnog i utemeljenog obrazloženja ili navođenja egzaktnog primjera kojim bi potvrdio da je iznos neto troška upravo onaj koji je prezentovala Pošta Crne Gore, revizor daje još jednu proizvoljnu konstataciju „ da Pošta definitivno ima trošak pružanja univerzalne poštanske usluge, što je uobičajena praksa u zemljama u okruženju, statistički podatak.“

Još jedan od primjera nepreciznosti i kontradiktornosti koji dovode u pitanje sam Zaključak revizora, angažovanog od Pošte Crne Gore, je da je u Izvješaju revizor sam naglasio da je "Pošta Crne Gore **naručila** izradu softvera koji vrši odgovarajuće obračune", te da je "do sada realizovan samo dio navedenih aktivnosti". U istom poglavlju, koje se odnosi na izradu aplikativnog rješenja za obračun neto troška se naglašava da će "podaci o troškovima biti automatski preuzeti u modulu za obračun kod obračuna za 2019.godinu, jer je navedeni softver u upotrebi od 01.01.2019.godine", što jasno govori da Pošta Crne Gore u toku 2018.godine nije imala softver koji vrši odgovarajuće obračune i saglasno Pravilniku formira odgovarajuće regulatorne izvještaje u propisanom excel formatu. Pored toga, u Izvješaju o stvarnim nalazima, revizor angažovan od strane Pošte Crne Gore navodi da je Pošta Crne Gore „ u okviru svojih mogućnosti“ usaglasila svoja aplikativna rješenja sa zahtjevima Pravilnika, iz čega jasno proizilazi da ni sam revizor nije bio u mogućnosti da potvrdi da je ovo aplikativno rješenje u potpunosti usaglašeno sa zahtjevima Pravilnika, već samo do nivoa i „ u okviru mogućnosti“ Pošte Crne Gore.

Agencija je na osnovu člana 100 stav 3 Zakona o poštanskim uslugama angažovala nezavisnog revizora **HLB Mont Audit d.o.o. Podgorica** sa zadatkom obavljanja angažmana na osnovu koga se pruža uvjeravanje u vezi obračuna obračuna neto troška pružanja univerzalnog poštanskog servisa Pošte Crne Gore, u svojstvu univerzalnog poštanskog operatora, **a koja se odnosi na vođenje računovodstva u skladu sa Zakonom i Pravilnikom, te, ako je prethodno potvrđeno, u dijelu utvrđivanja iznosa neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje operatora.** Shodno Ugovoru o uslugama revizije u postupku verifikacije obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge zaključenim između Agencije i revizora, gore navedeni aranžman revizora je, između ostalog, obuhvatao dostavljanje Izvještaja o usaglašenosti računovodstva koje vodi Pošta Crne Gore sa Zakonom o poštanskim uslugama i Pravilnikom o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora za 2018. godinu i Izvještaja o utvrđenom iznosu neto troška za 2018. godinu koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje. S obzirom na činjenicu da iz nalaza i konačnog zaključka prvog izvještaja proizilazi da se ne može utvrditi iznos neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko

opterećenje Pošte Crne Gore za 2018. godinu, nije bilo potrebe za dostavljanjem drugog izvještaja.

Na osnovu razloga prezentiranih u Izvještaju o usaglašenosti računovodstva koje vodi Pošta Crne Gore a.d. Podgorica sa Zakonom o poštanskim uslugama i Pravilnikom o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora za 2018. godinu (u daljem tekstu: Izvještaj) broj 0102-6872/1 od 14.10.2019.godine, nezavisni revizor HLB Mont Audit d.o.o Podgorica je dao Zaključak da Pošta Crne Gore, kao univerzalni poštanski operator, ne vodi troškovno računovodstvo na način propisan Pravilnikom o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora, u vezi sa zahtjevima navedenim u članu 97 Zakona o poštanskim uslugama, te se, s toga, ne može utvrditi iznos neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje Pošte Crne Gore za 2018. godinu.

Navedeni Zaključak **HLB Mont Audit d.o.o. Podgorica**, za razliku od prethodno navedenog zaključka **MV Konsalt d.o.o. Podgorica**, imenovanog od strane Pošte Crne Gore, potkrijepljen je nalazima datim u tačkama II do IV Izvještaja, a svaki od nalaza je detaljno obrazložen i potkrijepljenim odgovarajućim primjerima. Tako je u Izvještaju, **HLB Mont Audit d.o.o. Podgorica**, između ostalog, konstatovano sledeće:

- Pošta Crne Gore nije u potpunosti ustrojila troškovno računovodstvo, te je isto neadekvatno u odnosu na zahtjeve Zakona i Pravilnika. Naime, Pošta Crne Gore je ustrojila i vodila troškovno računovodstvo na način koji ne omogućava da se u potpunosti ispoštuju načela troškovnog računovodstva (uzročnost, objektivnost, transparentnost, korelacija, konzistentnost, uporedivost, elastičnost, provjerljivost, doslednost i uskladenost). Neadekvatnost troškovnog računovodstva se ogleda u činjenici da vođenje istog nije transparentno u dovoljnoj mjeri, jer ne omogućava pregled i nadzor prihoda i troškova ostvarenih pružanjem UPU. Ovo iz razloga što Pošta Crne Gore, nije ustrojila adekvatno knjigovodstveno evidentiranje poslovnih događaja na osnovu kojih se vrši obračun neto troška koji predstavlja njegovo neopravdano finansijsko opterećenje.
- Pošta Crne Gore je, prilikom utvrđivanja vrijednosti svoje imovine, a koja je bila osnov obračuna neto troška, kao metod vrednovanja imovine koristila **model revalorizacije** umjesto, Pravilnikom propisanog, metoda istorijskog troška. Ovo je imalo za posljedicu nerealno utvrđivanje vrijednosti imovine Pošte Crne Gore, koja direktno utiče na iznos obračunatog neto troška pri obavljanju univerzalnih poštanskih usluga, naročito u pogledu alokacije troškova sa mjesta troškova na aktivnosti (član 16 Pravilnika), i to:
 - troškova amortizacije;
 - troškova objekata;
 - troškova opreme;
 - neproizvodnih troškova.

Ovaj model podrazumijeva naknadno odmjeravanje vrijednosti imovine poslije njenog početnog priznavanja po modelu nabavne vrijednosti, odnosno, po metodu historijskog troška. Pošta Crne Gore je, naknadno vrednovala imovinu i utvrdila njenu novu vrijednost, po kom osnovu je istu značajno uvećala u odnosu na ranije utvrđenu vrijednost.

- Pošta Crne Gore u svom troškovnom računovodstvu nije obezbijedila adekvatne informacije o grupisanju troškova na: direktne i zajedničke troškove, Naime, Pošta Crne Gore nije identifikovala direktne troškove, uz obrazloženje da nema troškova koji se mogu neposredno alocirati na univerzalnu poštansku uslugu. Međutim, utvrđeno je da su u 2018. godini, evidentirani troškovi markica, koverti, poštanskih sandučića, ambalaža za pakete, te troškovi revizije u vezi obračuna neto troška univerzalnog servisa Pošte Crne Gore, kao i troškovi konsaltinga po osnovu univerzalnih poštanskih usluga i drugi troškovi koje bi, po načelu uzročnosti, trebalo obuhvatiti kao trošak po osnovu pružanja univerzalnih usluga Pošte Crne Gore u 2018. godini.
- Pošta Crne Gore je u svom internom računovodstvu, u okviru konta troškova koja nisu predmet obračuna neto troška, uvrstila i troškove koji jednim dijelom predstavljaju trošak pružanja univerzalne poštanske usluge, kao npr. troškove agencijskog poslovanja, isplata članovima Odbora direktora sa pripadajućim poreskim dažbinama, nabavne vrijednosti prodatih markica, naknada po osnovu službenih putovanja i drugih izdataka po ovom osnovu, zakupnina, otpremnina za odlazak u penziju i pripadajućih dažbina po ovom osnovu, sudskih sporova, pomoći i sl.
- Pošta Crne Gore u svom troškovnom računovodstvu nije u potpunosti postupila u skladu sa zahtjevima člana 15 Pravilnika, u dijelu koji se odnosi na segmentaciju mjesta troškova na proizvodna i neproizvodna mjesta troška. Naime, segmentacija mjesta troškova na proizvodna i neproizvodna mjesta troškova je izvršena, ali su troškovi neproizvodnih mjesta troškova, primjenom utvrđenih alokatora, dodati (raspoređeni) na proizvodna mjesta troškova i dalje gube karakter neproizvodnih mjesta troškova. Ovako izvršena alokacija troškova neproizvodnih mjesta troška na proizvodna mjesta troškova je u suprotnosti sa zahtjevima Pravilnika.
- Pošta Crne Gore u svom troškovnom računovodstvu na proizvodnim mjestima troškova nije izvršila adekvatno razdvajanje troškova, na način kako je to definisano odredbama člana 14 Pravilnika, u dijelu:
 - troškova objekata (redovno i investiciono održavanje, materijal za održavanje objekata, čuvanje i osiguranje objekta i sl.);
 - troškova opreme (utrošeni materijal i rezervni djelovi za redovno ili investiciono održavanje; troškovi redovnog i investicionog održavanja i sl.);
 - troškova vozila (troškovi goriva, registracije, održavanja, putarine, osiguranja, pripadajući porezi i sl.);

- ostalih proizvodnih troškova koji pripadaju grupama računa 50, 51, 52, 53 i 55;
 - neproizvodnih troškova (finansijski rashodi; ostali rashodi; rashodi po osnovu obezvrjeđenja imovine i sl.).
- Pošta Crne Gore u svom troškovnom računovodstvu nije postupila u skladu sa zahtjevima člana 16, u vezi sa članom 14 Pravilnika, u dijelu koji se odnosi na alokaciju proizvodnih troškova sa mjesta troškova na aktivnosti, jer je alokaciju troškova objekata, troškova opreme, troškova vozila, te alokaciju ostalih proizvodnih i neproizvodnih troškova izvršila na sledeći način:
- alociranje troškova amortizacije izvršeno je na način što su ovi troškovi, prilikom alociranja troškova objekata, troškova opreme i troškova vozila, dodati ovim kategorijama troškova, što nije u skladu sa odredbama člana 16 Pravilnika. Naime, navedeni član propisuje da se struktura troškova amortizacije i ulaganja u osnovna sredstva (CAPEX) utvrđuje na osnovu podataka iz registra osnovnih sredstava, pa će se na bazi analize registra osnovnih sredstava vršiti grupisanje osnovnih sredstava u homogene grupe sredstava koja se koriste u različitim aktivnostima u okviru procesa pružanja usluga.
 - troškovi objekata alocirani su prema utrošenom radnom vremenu, sa pripadajućom amortizacijom koja se odnosi na te objekte, a ne na bazi strukture troškova na osnovu podataka iz registra osnovnih sredstava, te grupisanja osnovnih sredstava u homogene grupe koje se dalje rasčlanjuju na podgrupe, nakon čega se struktura troškova utvrđuje prema namjeni i prema uslugama-fazama. Dakle, shodno zahtjevima Pravilnika, alokacija troškova objekta podrazumijeva utvrđivanje namjene objekta sagledavajući aktivnosti koje se u njemu obavljaju, nakon čega se ukupna površina svakog proizvodnog mjesta troška alocira na određenu uslugu: prijem, sortiranje, prenos i uručenje,
 - troškovi opreme alocirani su prema utrošenom radnom vremenu, sa pripadajućom amortizacijom koja se odnosi na tu opremu, a ne na način predviđen Pravilnikom, na bazi strukture stvarnih troškova prema namjeni i prema uslugama-fazama, dijeljenjem opreme na podgrupe na bazi analize poslova čija realizacija zahtijeva upotrebu opreme,
 - troškovi vozila alocirani su prema utrošenom radnom vremenu, sa pripadajućom amortizacijom koja se odnosi na ta vozila, a ne na bazi godišnjeg snimanja koje obuhvata utvrđivanje broja i strukture vozila prema njihovoj namjeni, kako je predviđeno Pravilnikom, utvrđivanjem parametra za podjelu troškova vozila na:
 - troškove vozila za prijem pošiljki,
 - troškove vozila za transport pošiljki te
 - troškove dostavnih vozila.
 - ostali proizvodni troškovi alocirani su prema utrošenom radnom vremenu, a ne na bazi vrste usluge, odnosno, aktivnosti koje pripadaju nekoj od četiri identifikovane faze univerzalne poštanske usluge, kako je predviđeno Pravilnikom;

- neproizvodni troškovi alocirani su prema utrošenom radnom vremenu, a ne na bazi prethodno alociranih proizvodnih troškova, utvrđivanjem procentualnog učešća troškova svake od faze procesnog lanca univerzalne usluge u ukupnim troškovima, kako je propisano Pravilnikom.
- Pošta Crne Gore u svom troškovnom računovodstvu nije u potpunosti postupila u skladu sa zahtjevima člana 17 Pravilnika, u dijelu koji se odnosi na alokaciju troškova sa aktivnosti na usluge, jer je:
 - troškove faze "Prijem" alocirala na bazi norma minuta, a ne prema broju i strukturi primljenih pošiljaka posmatrano sa aspekta njihove mase, saglasno Pravilniku;
 - troškove faze "Prenos" alocirala na bazi norma minuta, a ne prema strukturi ukupno transportovanih pošiljki iz domena univerzalne poštanske usluge, posmatrano sa aspekta njihove mase, saglasno Pravilniku;
 - troškove faze "Uručenje" alocirala na bazi norma minuta, a ne prema strukturi usluga iz domena univerzalne poštanske usluge, saglasno broju i strukturi dostavljenih- isporučenih/ isplaćenih pošiljki/ uputnica posmatrano sa aspekta njihove mase.
- Opis implementacije Pravilnika, dostavljen od Pošte Crne Gore, nije sačinjen u skladu sa članom 32 Pravilnika, a posebno u dijelu u kome se zahtijeva izjašnjenje po pitanju uticaja promjena u računovodstvenim politikama i metodama procjena, korišćenim za potrebe obračuna neto troška, jer Pošta Crne Gore nije ocijenila i kvantifikovala efekte promjene računovodstvenih politika u dijelu primjene neadekvatnog metoda utvrđivanja troška (model revarolizacije, a ne metod istoriskog troška), te se nije na adekvatan način izjasnila po tom osnovu.
- Regulatorni izvještaji koji se, u skladu sa članom 33 i 34 Pravilnika, dostavljaju uz zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška, nijesu u potpunosti sačinjeni u skladu sa odredbama Zakona i Pravilnika.
 - Pošta Crne Gore je u Izvještaju o internim transferima, navela da ima centralizovanu organizaciju bez odvojenih poslovnih jedinica, te da nema internih transfera, a time ni potrebe za izborom metode obračuna cijena internih transfera. Međutim, Pošta Crne Gore je bila u obavezi da pripremi Izvještaj o internim transferima u skladu sa odredbama člana 21 i člana 22 Pravilnika, na način što će izvršiti identifikaciju internih transfera između odvojenih poslovnih jedinica (poslovnih segmenata). Iz Organizacione šeme koju je Pošta Crne Gore dostavila Agenciji uz Izvještaj o internim transferima, uočljivo je da je ista svoje poslovanje organizovala u sedam segmenata poslovanja - Regionalnih centara (RCP Podgorica, RCP Bar, RCP Budva, RCP Herceg Novi, RCP Nikšić, RCP Bijelo Polje i RCP Berane), pa je obrazloženje zasnovano na "centralizovanoj organizaciji", neprihvatljivo;

- Pošta Crne Gore je u Alternativnom referentnom scenariju, u okviru hipoteze 1 izračunala vrijednost troška dostave na osnovu ukupnog broja isporuka, ne uzimajući u obzir vrstu isporuke (paket, pisma različite gramaže i sl.), dok je prosječan trošak dostave izračunala kao aritmetičku sredinu, odnosno, kao zbir svih vrijednosti podijeljen s njihovim brojem.

Prosječan trošak dostave je, međutim, trebalo izračunati primjenom metoda ponderisane aritmetičke sredine (a ne aritmetičke sredine), s obzirom da pojedinačne vrijednosti na bazi kojih je izračunat prosječan trošak dostave imaju različitu važnost, koja mora biti dodijeljena svakoj vrijednosti;

- Izvještaj o nezavisnom izražavanju uvjeravanja u vezi obračuna neto troška univerzalnog servisa Pošte Crne Gore, koji je izradilo društvo za reviziju finansijskih iskaza i konsalting "MV Konsalt" d.o.o. Podgorica, ne predstavlja validan dokument za verifikaciju obračuna neto troška Pošte Crne Gore za 2018. godinu, jer je Pošta Crne Gore, suprotno članu 34 Pravilnika, izvršila imenovanje revizora za davanje mišljenja na regulatorne izvještaje bez prethodne saglasnosti Agencije, a sami Izvještaj je sačinjen primjenom nedekvatnog standarda.

Naime, u izvještaju je navedeno da je angažman izvršen u skladu sa Međunarodnim standardom povezanih usluga- ISRS 4400, primjenjivim na angažmane za obavljanje ugovorenih postupaka u vezi sa finansijskim i nefinansijskim informacijama. Međunarodni standardi i saopštenja revizije, kontrole kvaliteta, pregleda, ostalih uvjeravanja i srodnih usluga, ne poznaju standard pod nazivom: Međunarodni standard povezanih usluga- ISRS 4400, primjenjiv na angažmane za obavljanje ugovorenih postupaka u vezi sa finansijskim i nefinansijskim informacijama, na koji se u svom nalazu poziva revizorsko društvo "MV Konsalt", već standard koji se zove: Međunarodni standard srodnih usluga 4400 (nekadašnji ISA 920).

Angažovanja na obavljanju ugovorenih postupaka u vezi sa finansijskim informacijama. Pogrešan naziv standard 4400, koji je naveden u Izvještaju nezavisnog revizora može se zanemariti, ali ne i činjenica da ovaj standard ne dopušta reviziju, već vršenje postupka revizijske prirode koje revizor, entitet i odgovarajuća treća lica ugovore. Kao rezultat ovog postupka se podnesi izvještaj o nalazima činjeničnog stana (paragraf 4. ISRS 4400). Pošto revizor na osnovu ugovorenih postupaka daje izvještaj o činjeničnom stanju, on ne izražava uvjeravanje. Umjesto toga, korisnici izvještaja sami procjenjuju izvršene postupke i nalaze sadržane u izvještaju i izvlače svoje sopstvene zaključke iz rada revizora (paragraf 5. ISRS 4400);

- Pošta Crne Gore je dostavila Izvještaj o identifikaciji i obračunu nematerijalnih koristi za potrebe obračuna neto troška obavljanja univerzalne poštanske usluge za 2018. godinu, u kome je sprovedla analizu nematerijalnih koristi. Pregledom pomenutog Izvještaja uočene su sledeće manjkavosti:

- Korist od reputacije Brenda

Ne može se zaključiti način utvrđivanja stope od 4% pošiljalaca koji bi prestali da koriste usluge Pošte Crne Gore ukoliko bi ona prestala da pruža

univerzalnu poštansku uslugu, što nije u skladu sa načelom provjerljivosti i onemogućava da se izvrši uvid i praovjera tačnosti ovog podatka.

– Dodatni prihodi od reklamiranja

Nematerijalne koristi koje proizilaze iz dodatne mogućnosti za reklamiranje direktno zavise od broja poštanskih poslovnica i vozila koja bi u alternativnom referentnom scenariju bili ukinuti. Pošta Crne Gore je pri utvrđivanju prosječnih godišnjih cijena iznajmljivanja reklamnog prostora na zgradama, te prostora za reklamiranje na vozilima, koristila cjenovnik samo jedne agencije koja se bavi ovakvim uslugama, a ne, kao što je bila u obavezi, i cjenovnike za pružanje navedenih usluga i drugih društava za upravljanje reklamama.

– Oslobađanje od PDV-a

Pošta Crne Gore, u vezi utvrđivanja nematerijalnih koristi usled oslobađanja od PDV-a, je, na osnovu člana 26 stav 1 Zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Sl. list CG", br. 65/01... 50/17), te člana 57 Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Sl. list CG", br. 65/01...57/) nedvosmisleno zaključila da su sve poštanske usluge u Crnoj Gori oslobođene plaćanja PDV-a bez obzira ko ih pruža, operator sa licencom za univerzalni servis ili bez licence, jer, po njihovom mišljenju, nije navedeno da se pod javnim poštanskim uslugama smatraju usluge koje pruža poštanski operator koji isključivo posjeduje licencu Agencije. Međutim Pošta Crne Gore je bila u obavezi da obračuna vrijednost nematerijalnih koristi koje proističu iz izuzeća od PDV-a, kao razliku između neto prihoda od PDV-a u osnovnom scenariju, gdje je operator oslobođen PDV-a i neto prihoda od istog operatora koji nije oslobođen plaćanja PDV-a, a u smislu zahtjeva člana 28 Pravilnika. U prilog ovome govore i gore navedene odredbe člana 26 stav 1 Zakona o porezu na dodatu vrijednost, te odredbe člana 57 Pravilnika o primjeni zakona o porezu na dodatu vrijednost, ali i odredbe člana 5 Zakona o poštanskim uslugama, koje propisuju: "Univerzalna poštanska usluga je usluga od javnog interesa za Crnu Goru. Univerzalnu poštansku uslugu može obavljati pravno lice na osnovu posebne licence u skladu sa ovim Zakonom (u daljem tekstu: univerzalni poštanski operator)".

– Prednost od izdavanja poštanskih markica

Pošta Crne Gore kod ovog indikatora utvrđuje procenat od 0,1%, bez navođenja izvora i načina utvrđivanja navedenog procenta, što je u suprotnosti sa načelom provjerljivosti (vjerodostojnost podataka).

➤ Uvidom u obrasce, koje je Pošta Crne Gore dostavila uz Zahtjev, utvrđeno je da:

- Nijesu obračunati direktni troškovi, što je uslovilo pogrešno iskazivanje podataka u obrascima segmentacija konta troškova, segmentacija mjesta troškova, sa pripadajućim troškovima, proizvodna MT - alokacija stvarnih direktnih troškova i troškova MT na operativne aktivnosti, neproizvodna

MT - alokacija stvarnih direktnih troškova i troškova na operativne aktivnosti i alokacija troškova operativnih aktivnosti na univerzalnu poštansku uslugu.

- Nije sačinjen Obrazac koji se odnosi na interne transfere, nije sačinjen Obrazac koji se odnosi na potencijalne prihode od besplatnih usluga.

Agencija je, shodno odredbama članova 111 i 112 Zakona o upravnom postupku, dopisom broj 0102-6872/2 od 14.10.2019. godine, Pošti Crne Gore, na pismeno izjašnjenje, prosljedila Izvještaj o usaglašenosti računovodstva koje vodi Pošta Crne Gore a.d. Podgorica sa Zakonom o poštanskim uslugama i Pravilnikom o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora za 2018, koji je sačinjen od strane ovlašćenog revizora HLB Mont Audit d.o.o Podgorica.

Pošta Crne Gore je svoj odgovor dostavila dopisom broj 00020-13143/2 od 21.10.2019. godine, koji je u Agenciji zaveden pod brojem 0102-6872/3 od 22.10.2019. godine. U pomenutom odgovoru Pošta Crne Gore nije osporila nalaze iz Izvještaja ovlašćenog revizora Mont Audit d.o.o Podgorica, već je praktično, u kraćem obliku, samo ponovila objašnjenja koja su data i u dokumentaciji priloženoj uz Zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška za 2018.godinu.

Ne samo da nisu osporeni nalazi revizora imenovanog od strane Agencije, nego je Pošta Crne Gore u pomenutom izjašnjenju potvrdila prethodno navedene nalaze Agencije i ovlašćenog revizora Mont Audit d.o.o Podgorica, da je Pošta Crne Gore, suprotno članu 9 Pravilnika koji propisuje metod istoriskog troškovnog računovodstva, kao polazište za obračun neto troška koristila metodu tekućeg troškovnog računovodstva, a kao razlog za isto navela mogućnost generisanja finansijskih izvještaja koji se mogu porediti kroz različite vremenske periode. Pošta Crne Gore je, pri tome, zanemarila činjenicu da je ovakvo postupanje u suprotnosti sa članom 9 Pravilnika, kojim je propisano da je operator obavezan da kao polazište za obračun neto troška univerzalnog servisa koristi metod istorijskog troškovnog računovodstva, te da samo Agencija može naložiti univerzalnom poštanskom operatoru korišćenje tekućeg troškovnog računovodstva, kada procijeni da su se stekli uslovi za primjenu istog, a što Agencija u konkretnom slučaju nije učinila.

Iako Pošta Crne Gore u izjašnjenju nije opovrgla nalaze revizora Mont Audit d.o.o Podgorica, ona je, u predmetnom dopisu, iznijela niz neosnovanih navoda koji se tiču navodnih proceduralnih propusta Agencije.

Tako su potpuno neosnovani navodi Pošte Crne Gore kada je u pitanju postupanje Agencije u odnosu na Opis implementacije Pravilnika dostavljen dopisom 00020-8274/3 od 28.06. 2019. godine, istovremeno sa Zahtjevom za verifikaciju obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge za 2018. godinu.

Naime, Pošta Crne Gore konstatuje da "smatramo da je Opis Implementacije urađen u skladu sa Pravilnikom jer nismo ni dobili nikakve primjedbe od strane Agencije na isti". Navedenom konstatacijom Pošta Crne Gore, slučajno ili namjerno, prenebregava odredbe člana 33. stav 2 i člana 35 Pravilnika, iz kojih jasno proziliazi da Agencija nema nikakvu obavezu da daje primjedbe na navedeni Opis implementacije Pravilnika, te da se konačna usaglašenost Opisa

implementacije sa Pravilnikom, koji se dostavlja uz zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška utvrđuje u samom postupku verifikacije zahtjeva zajedno sa ostalim dokumentima i regulatornim izvještajima dostavljenim uz Zahtjev. Iz odredbi člana 33 stav 2, kojim je propisano da " ukoliko Agencija u proceduri iz člana 32 ovog Pravilnika, nije dala saglasnost na Opis implementacije Pravilnika, Operator uz zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška dostavlja i **usklađeni** Opis implementacije Pravilnika", jasno proizilazi samo obaveza Operatora da uz Zahtjev dostavi usklađeni Opis implementacije i to usklađen sa primjedbama Agencije datim u proceduri iz člana 32 Pravilnika, a nigdje nije propisana obaveza Agencije da opet daje primjedbe i sugestije. Pored toga, u članu 35 Pravilnika kojim je propisano postupanje Agencije u postupku verifikacije obračuna neto troška, Opis implementacije Pravilnika je u stavu 2 i 3 naveden kao jedan od dokumenta i regulatornih izvještaja na osnovu kojih Agencija utvrđuje da li operator vodi računovodstvo u skladu sa Zakonom o poštanskim uslugama i ovim Pravilnikom i zavisno od toga donosi odgovarajuće rješenje o zahtjevu. Jasno je da Pošta Crne Gore nije ni mogla dobiti nikakve primjedbe na Opis Implementacije dostavljen dopisom 00020-8274/3 od 28.06.2019. godine, prije okončanja postupka verifikacije obračuna neto troška.

Uz sve gore navedeno, u pomenutom izjašnjenju Pošta Crne Gore potpuno pogrešno tretira Opis implementacije Pravilnika u smislu Zakona o upravnom postupku, zaboravljajući da ovaj dokument nije zahtjev o kojem bi Agencija trebala da odlučuje posebnim rješenjem, shodno Zakonu o upravnom postupku, nego jedan od regulatornih dokumenata čija je sadržina propisana Pravilnikom i čija se usaglašenost sa odredbama Pravilnika ne utvrđuje posebnim rješenjem.

Dakle, iz svega navedenog proizilazi da Pošta Crne Gore u dostavljenom odgovoru nije osporila niti jednu činjenicu, odnosno nalaze, koje je u svom izvještaju konstatovao ovlašćeni revizor HLB Mont Audit d.o.o. Podgorica.

U skladu sa članom 112 Zakona o upravnom postupku ("Sl. list CG", br. 56/14, 20/15 i 37/17) Agencija je Pošti Crne Gore dopisom broj 0102 - 7427/1 od 07.11.2019. godine prosljedila nacrt Rješenja u postupku po zahtjevu Pošte Crne Gore a.d. Podgorica za verifikacije obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge za 2018. godinu u cilju izjašnjenja na isti. Istim dopisom Agencija je zakazala sastanak sa predstavnicima Pošte Crne Gore, čiji je predmet pomenuti predlog Rješenja za 19.11.2019. godinu.

Pošta Crne Gore je dopisom broj 0102-7427/2 od 18.11.2019. godine dostavila svoje primjedbe na prosljeđeni nacrt Rješenja. U pomenutim primjedbama Pošta Crne Gore nije u bilo čemu značajnom osporila navode Agencije date u predlogu Rješenja. Jedna od bitnih primjedbi jeste neslaganje sa navodima ovlašćenog revizora HLB Mont Audit d.o.o. Podgorica da je Pošta Crne Gore, prilikom utvrđivanja vrijednosti svoje imovine, koristila model revalorizacije, umjesto, Pravilnikom propisanog, metoda istorijskog troška, što je podrazumijevalo naknadno odmjeravanje vrijednosti imovine, posle njenog početnog priznavanja po modelu nabavne vrijednosti, tj. po metodu istorijskog troška. Ovakav postupak je značajno uvećao vrijednost imovine Pošte Crne Gore u odnosu na ranije utvrđenu vrijednost. Pošta Crne Gore dalje navodi:

"...Tačno je da je nabavna vrijednost imovine revalorizovana i efekat te revalorizacije je prikazan preko revalorizacionih rezervi koje su kao takve ušle u kapital Pošte prilikom restrukturiranja Pošte iz d.o.o. u a.d. Od kako je Pošta akcionarsko društvo stalna imovina prikazana u okviru Bilansa stanja u dijelu nabavne vrijednosti imovine, koja je osnov za obračun amortizacije, je istovremeno i istorijska i revalorizaciona vrijednost..."

Potrebno je naglasiti da su prethodni navodi Pošte Crne Gore u potpunosti u suprotnosti sa zahtjevima Međunarodnog računovodstvenog standarda (MRS) 16: Nekretnine, postrojenja i oprema, koji navedene tvrdnje Pošte Crne Gore definišu na drugačiji način, i to :

- Pitanje Priznavanja, u paragrafu 10, u kome se jasno naglašava da "entitet procjenjuje sve troškove nekretnina, postrojenja i opreme u momentu kada oni nastanu ... prilikom nabavke ili izgradnje nekretnine, postrojenja ili opreme..."
- Pitanje Odmjeravanja prilikom priznavanja, u paragrafu 15, u kome je propisano da se "nekretnina, postrojenja i opreme, koji ispunjavaju uslove da budu priznate kao sredstvo, odmjeravaju po svojoj nabavnoj vrijednosti/cijeni koštanja".
- Pitanje Odmjeravanja poslije priznavanja, u paragrafu 29, u kome se navodi da se "entitet opredjeljuje ili za model nabavne vrijednosti...ili za model revalorizacije..., kada bira svoju računovodstvenu politiku..."

Pošta Crne Gore je u svojim primjedbama dalje navela da: "Ako posmatramo efekat obračuna amortizacije preko Bilansa uspjeha tekuće godine i efekat preko Bilansa uspjeha u smislu prenosa amortizacije revalorizovanog dijela imovine sa revalorizacione rezerve na neraspoređenu dobit iz ranijih godina, dobijamo trošak amortizacije koji je jednak ukupnom istorijskom trošku".

Ovakvo tumačenje efekata obračuna amortizacije i njegovog dovođenja u vezu sa revalorizacionim rezervama i neraspoređenom dobiti iz ranijih godina, u suprotnosti je sa zahtjevima MRS 16: Nekretnine, postrojenja i oprema, paragraf 41, u kome se prethodno navedena pitanja drugačije definišu: "Revalorizacione rezerve koje su sastavni dio kapitala koji se odnosi na nekretnine, postrojenja i opremu, mogu se prenijeti direktno na neraspoređenu dobit, kada sredstvo prestane da se priznaje. To može podrazumijevati prenos cjelokupnog ostatka, kada se sredstvo povuče iz upotrebe ili otuđi. Međutim, neke rezerve mogu biti prenijete i dok se sredstvo koristi. U tom slučaju, iznos prenijete rezerve predstavlja razliku između amortizacije zasnovane na revalorizovanoj knjigovodstvenoj vrijednosti sredstva i amortizacije zasnovane na prvobitnoj nabavnoj vrijednosti sredstva. Prenošenje revalorizacionih rezervi u neraspoređenu dobit ne vrši se preko bilansa uspjeha".

Ni na sastanku koji je održan u Agenciji 19.11.2019.godine, predstavnici Pošte Crne Gore nijesu dali bitne primjedbe na nacrt Rješenja koji im je dostavljen na izjašnjenje već se došlo do zaključka da Pošta Crne Gore ne vodi računovodstvo u skladu sa Pravilnikom o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora i da u Pošti Crne Gore postoji problem u vezi sa realizacijom odredbi ovog Pravilnika, jer troškovno računovodstvo nije organizovano i knjigovodstveno evidentirano u okviru klase 9, na način propisan Pravilnikom.

Na osnovu svih prethodno datih nalaza, koji su rezultat analize dostavljenog zahtjeva za verifikaciju obračuna neto troška za 2018. godinu, dokumentacije dostavljene dopisom 00020-8274 od 28.06.2019. godine, Opisa implementacije Pravilnika broj: 00020-8274/3 od 28.06.2019.godine, dokumentacije snimljene na CD-u dostavljenom sa zahtjevom, Izvještaja o usaglašenosti računovodstva koje vodi Pošta Crne Gore a.d. Podgorica sa Zakonom o poštanskim uslugama i Pravilnikom o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora za 2018. godinu broj 0102-6872/1 od 14.10.2019. godine, nezavisnog revizora HLB Mont Audit d.o.o Podgorica, izjašnjenja Pošte Crne Gore iz dopisa broj: 00020-1143/2 od 21.10.2019. godine, a vezanog za navedeni Izvještaj nezavisnog revizora HLB Mont Audit d.o.o Podgorica, Agencija je utvrdila sledeće:

Pošta Crne Gore nije implementirala odvojeno računovodstvo propisano članom 96 Zakona, odnosno ne obavlja računovodstvene poslove i nema implementiran interni obračunski sistem koji obezbijeduje alokaciju troškova i prihoda na način propisan članovima 97 i 98 Zakona i Pravilnikom, iz kojih razloga nije bilo moguće izvršiti obračun neto troška u skladu sa članom 99 i 100a Zakona i zahtjevima Pravilnika.

Sve navedeno ukazuje da Pošta Crne Gore ne obavlja računovodstvene poslove u skladu sa članom 97 Zakona o poštanskim uslugama, na način da se mogu utvrditi prihodi i troškovi ostvareni od univerzalnih poštanskih usluga, odvojeno od prihoda i troškova ostvarenih od drugih poštanskih usluga, te da nije izvršena raspodjela troškova shodno članu 98 Zakona o poštanskim uslugama.

Iz odredbi člana 99 stav 6 Zakona, jasno proizilazi da samo ono „ računovodstvo univerzalnog poštanskog operatora koje se vodi u skladu sa stavom 2 do 5 ovog člana" može da se koristi kao izvor podataka za izračunavanje neto troška.

Imajući u vidu gore navedenu odredbu člana 99 stav 6 i činjenicu da Pošta Crne Gore nije implementirala računovodstvo u skladu sa Zakonom i Pravilnikom, jasno je da takvo računovodstvo ne može biti izvor podataka za objektivan i transparentan obračun neto troška koji bi bio sačinjen u skladu sa članom 100a Zakona i u skladu sa zahtjevima Pravilnika, a samim tim ni kao izvor podataka na osnovu kojih bi Agencija, u postupku verifikacije, mogla utvrditi iznos neto troška koji predstavlja neopravdanao finansijsko opterećenje.

Zbog svih propusta u računovodstvu Pošte Crne Gore, navedenih u obrazloženju ovog rješenja koji ukazuju da Pošta Crne Gore ne vodi računovodstvo u skladu sa Zakonom i Pravilnikom, nije moguća niti potvrda obračuna neto troška dostavljenog od strane Pošte Crne Gore, niti utvrđivanje drugog iznosa neto troška od strane Agencije.

Da Pošta Crne Gore nije implementirala odvojeno računovodstvo u skladu sa zahtjevima Zakona o poštanskim uslugama i Pravilnika, te da zbog toga nije moguće utvrđivanje iznosa neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje, ukazuju i već iznijeti nalazi i zaključci dati u Izvještaju nezavisnog revizora HLB Mont Audit d.o.o. Podgorica.

Sa ovih razloga je valjalo odbiti zahtjev Pošte Crne Gore za verifikaciju obračuna neto troška univerzalnog servisa za 2018. godinu.

Na osnovu izloženog, odlučeno je kao u dispozitivu ovog rješenja.

PRAVNA POUKA

Protiv ovog rješenja žalba nije dopuštena već se u roku od 20 dana od dana njegovog prijema može pokrenuti upravni spor kod Upravnog suda.

PREDSJEDNIK SAVJETA

Branko Kovijanić

