



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: 0102-3246/14

Podgorica, 30.11.2022. 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, 8/19 i 75/20 ) 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 za 2021.godinu, na sjednici održanoj dana 30.11.2022. godine, donio je

#### RJEŠENJE

1. Utvrđuje se da Pošta Crne Gore a.d. Podgorica u 2021.godini nije vodila 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 2021. godinu, kao neosnovan.
3. Odbija se zahtjev Pošte Crne Gore a.d. Podgorica za izuzeće Darka Grgurovića, izvršnog direktora Agencije za elektronske komunikacije i poštansku djelatnost, kao neosnovan.
4. Odbija se zahtjev Pošte Crne Gore a.d. Podgorica za izuzeće nezavisnog revizora HLB Mont Audit doo Podgorica, kao neosnovan.
5. Odbija se zahtjev Pošte Crne Gore a.d. Podgorica za prekid postupka verifikacije obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge za 2021. godinu, kao neosnovan.
6. Ovo rješenje stupa na snagu danom dostavljanja.

## Obrazloženje

Pošta Crne Gore je svojim dopisom broj: 00020-12206 od 30.06.2022. godine, koji je kod Agencije zaveden pod brojem 0102-4446/1 od 01.07.2022. godine, podnijela zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška za 2021. godinu, u iznosu od 613.970,65 €.

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 2021. godinu, Pošta Crne Gore je navela da dostavlja sjedeća dokumenta i regulatorne izvještaje:

- Izvještaj o internim transferima
- Izvještaj o Alternativnom referentnom scenariju;
- Obrasce 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: 00020-5376/3 od 30.06.2022. godine, koji je kod Agencije zaveden pod brojem:0102-446/5 od 1.07.2022. godine.

Po dostavljanju zahtjeva Pošte Crne Gore za verifikaciju neto toška za 2021. 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. Iako je Pošte Crne Gore, u dopisu kojim je podniet zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška za 2021. godinu navela da dostavlja Revidirani godišnji finansijski izvještaj koji je shodno članu 33 stav 3 tačka e) jedan od obaveznih regulatornih izvještaja, uvidom u dostavljenju



dokumentaciju je konstatovano da ovlašćeni revizor angažovan od strane Pošte Crne Gore uzdržao od davanja mišljenja na godišnji finansijski izvještaj za 2021 godinu. Naime, u Izvještaju nezavisnog revizora MV Konsalt d.o.o. Podgorica, između ostalog je navedeno: „Prema Našem mišljenju, zbog značaja pitanja navedenih u dijelu izvještaja Osnov za uzdržano mišljenje, nijesmo bili u mogućnosti da pribavimo dovoljeno odgovarajućih revizijskih dokaza koji obezbjeđuju osnovu za revizorsko mišljenje. Stoga ne izražavamo mišljenje na finansijske iskaze Pošte Crne Gore a.d. Podgorica na dan 31.12.2021. godine“.

Treba takođe napomenuti da Vlada Crne Gore, u svojstvu skupštine akcionarskog društva Pošta Crne Gore, nije usvojila godišnji finansijski izvještaj Pošte Crne Gore za 2021 godinu. Naime, nakon dostavljanja zahtjeva za verifikaciju obračuna neto toška za 2021. godinu Vlada Crne Gore je, na sjednici od 3.08.2022.godine, nakon razmatranja Godišnjeg izvještaja o radu i finansijskom poslovanju Pošte Crne Gore za 2021. godinu sa Izvještajem nezavisnog revizora o izvršenoj reviziji finansijskih iskaza za 2021. godinu, donijela nekoliko zaključaka, od kojih je pod tačkom 1. navedeno da Vlada, „imajući u vidu mišljenje nezavisnog revizora koji se uzdržao od davanja mišljenja na Godišnji izvještaj o radu i finansijskom poslovanju Pošte Crne Gore za 2021. godinu, konstatovala da se nijesu stekli uslovi za usvajanje Godišnjeg izvještaja o radu i finansijskom poslovanju Pošte Crne Gore za 2021. godinu sa Izvještajem nezavisnog revizora o izvršenoj reviziji finansijskih iskaza za 2021. godinu“. Tačkom 3. pomenutih Zaključaka Vlade zadužen je Odbor direktora pošte Crne Gore, da do 31. oktobra 2022. godine, dostavi Vladi Crne Gore, revidirani Godišnji izvještaj o radu i finansijskom poslovanju Pošte Crne Gore za 2021. godinu.

Agencija je u postupku utvrđivanja činjeničnog stanja pošla od sledećeg:

Članom 98 stav 1 Zakona je propisano da se troškovi univerzalnog poštanskog operatora raspoređuju na troškove koji se direktno dodjeljuju određenoj poštanskoj usluzi i zajedničke troškove koji se ne mogu razdvojiti po pojedinim poštanskim uslugama i raspoređuju se na osnovu njihovih udjela u ukupnim troškovima svih poštanskih usluga. Stav 2 istog člana propisuje da se godišnji finansijski izvještaj univerzalnog poštanskog operatora sa izvještajem nezavisnog revizora dostavljaju Agenciji, do 31 marta tekuće za prethodnu godinu.

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.

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 ovlašćenja 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 Pravilnik o načinu vođenja odvojenog računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora. 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 troška i ostala dokumenta propisana Pravilnikom, dostavljaju Agenciji.

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 ovim Pravilnikom.

Članom 33 stav 2 Pravilnika 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. Kako Agencija prethodno nije dala saglasnost na Opis implementacije Pravilnika, dostavljen od strane Pošte Crne Gore 01.04.2022. godine, pristupilo se analizi Opisa Implementacije Pravilnika broj 00020-5376/3 od 30.06.2022. godine, koji je od Pošte Crne Gore uz Zahtjev za verifikaciju neto troška dostavljen 01.07.2022. godine

Naime, u prethodnoj proceduri, shodno članu 32 stav 3 Pravilnika, Pošta Crne Gore je svojim dopisom broj: 00020-5376/2 od 29.03.2022. godine dostavila Opis implementacije Pravilnika, koji je kod Agencije zaveden pod brojem: 0102-2419/2 od 01.04.2022. godine. Nakon razmatranja pomenutog Opisa implementacije Pravilnika dostavljenog od strane Pošte Crne Gore, Savjet Agencije je na sjednici od 28.04.2022. 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 je Pošta Crne Gore obaviještena dopisom Agencije broj 0102-2419/5 od 29.04.2022. 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 2021. godinu, Agencija je utvrdila da nije bilo značajnih promjena u odnosu na prethodno analiziranu verziju dokumenta, odnosno da Pošta Crne Gore nije do kraja postupila u skladu sa navodima iz pomenutog dopisa Agencije, jer je samo u jednom dijelu izmijenila Opis implementacije shodno primjedbama Agencije.

Dostavljeni Opis implementacije i dalje ne sadrži dovoljno informacija o alokaciji troškova i ne pruža jasnu sliku na koji način se izvršavaju faze alokacije, ne omogućava identifikaciju tačne veze između pojedinačnih vrsta troškova i mjesta troškova, kao i mjesta troškova sa aktivnostima i uslugama. Dakle, i dalje je otežano praćenje kretanja troška od vrste troška, preko mjesta troška,



na aktivnosti, a nakon toga sa aktivnosti na usluge, pa je teško do kraja ocijeniti adekvatnost primijenjene alokacije i obračuna neto troška.

Pošta Crne Gore u okviru Opisa implementacije nije izradila i dostavila matrični prikaz alokacije troškova na način kako je to bilo predloženo u datim primjedbama i preporukama Agencije, a koji bi omogućio jasan pregled koje vrste troškova se alociraju na koja mjesta troškova, pa dalje na koje faze/aktivnosti, odnosno na koju univerzalnu ili komercijalnu uslugu.

Mogućnost procene adekvatnosti korišćenih alokatora/realokatora ostaje veoma otežana, jer nije dat jasan pregled uzročno posleđičnih odnosa ključeva (alokatora) koji se koriste u okviru svih faza alokacije, odnosno nije transparentno navedeno u kojim fazama alokacije i za koje vrste troškova se svaki ključ koristi.

Pošta Crne Gore u Opisu implementacije samo okvirno opisuje način vršenja identifikacije direktnih troškova, ali ne dostavlja tabelarni pregled identifikovanih direktnih troškova, kako je to bilo preporučeno od strane Agencije.

Iz svega navedenog Agencija je utvrdila da Opis implementacije Pravilnika, dostavljen uz Zahtjev za obračun neto troška za 2022. godinu, još uvijek nije do kraja usklađen sa članovima 13, 14, 15 i 16 Pravilnika i ne sadrži u potpunosti elemente koji su propisani članom 32 stav 2 alineja 4, 5, 6 i 7 Pravilnika. Opis implementacije je, stoga, potrebno dopuniti neophodnim informacijama o načinu i toku alokacije, kao i informacijama o korišćenim alokatorima/realokatorima, kao i načinu popunjavanja obrazaca kako bi navedeni dokument omogućio jasno razumijevanje načina vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge.

Imajući u vidu odredbe člana 34 Pravilnika kojim su propisana obavezna dokumenta i regulatorni izvještaji koji se dostavljaju uz Zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška, Agencija je utvrdila da Pošta Crne Gore popunjene Obrasce za regulatorno izvještavanje nije do kraja uvezala sa modelom, odnosno sa obračunom u excel formatu i propratnim pomoćnim fajlovima. U okviru Obrazaca nijesu navedeni izvori podataka, što otežava mogućnost praćenja načina obračuna i utvrđivanja tačnosti svih navedenih iznosa.

Analizom dostavljenih Obrazaca, modela i propratnih pomoćnih fajlova i utvrđivanjem da između njih ne postoji dovoljno pouzdana veza Agencija je zaključila da isti nijesu u potpunosti usaglašeni sa članovima 4, 13, 14, 16 i 17 Pravilnika.

Obrazac 7 - Interni transferi i Obrazac 12 – Efekti usled zatvaranja poštanskih jedinica nijesu popunjeni. Pošta Crne Gore je nepopunjavanje Obrasca 7 objasnila nepostojanjem odvojenih segmenata poslovanja između kojih se odvijaju međukompanijske transakcije, što rezultira nepostojanjem internih transfera. Posledica nepopunjavanja Obrasca 12 je nedostatak izračunavanja bitnog parametra za poslovanje Pošte Crne Gore i eventualno smanjenje neto troška univerzalnog servisa, tim prije što se na osnovu prethodnog Obrasca 11, koji pruža podatke o poslovanju pojedinačnih poslovnih jedinica, može zaključiti da sve poštanske jedinice nijesu

profitabilne, te da je svrsishodno pristupiti obračunu efekata koji bi uslijedili nakon zatvaranja određenih poštanskih jedinica.

Na osnovu podataka koji su dostavljeni u Obrascima 3, 4, 5, 8 i 11 nije moguće potpuno ispratiti kako je Pošta Crne Gore došla do iznosa navedenih u obrascu:

– Obrazac 3 – Alokacija stvarnih direktnih troškova i troškova MT (mjesto troška) na operativne aktivnosti Operatora

Za MT 81000 Podgorica - iznosi troškova objekata i ostalih proizvodnih troškova alociranih po fazama se ne poklapaju sa iznosima koje se dobija ručnim mapiranjem iznosa iz modela, odnosno iz obračuna u exel formatu.

– Obrazac 4 – Neproizvodna mjesta troška: alokacija stvarnih direktnih troškova i troškova Operatora na operativne aktivnosti

Za MT 01000 - Direkcija za poštansku eksploataciju - MT Podrške u dostavljenom modelu je moguće ispratiti samo u okviru pojedinih faza. Ukupan iznos troška u tim fazama se ne poklapa sa iznosom koji je naveden u obrascu.

– Obrazac 5 – Alokacija troškova operativnih aktivnosti na univerzalnu poštansku uslugu Operatora

Za Pismo od 1 do 20 gr - iznos na sumarnom nivou dobijen iz faze 2 i faze 4 ne daje iznos prikazan u obrascu.

Za Paketi do 20 kg u međunarodnom poštanskom saobraćaju - troškovi u modelu su raspodeljeni po stopi mase usluga, međutim u dostavljenom propratnom pomoćnom fajlu nije prikazana detaljna segmentacija po zonama od 1 do 4, što onemogućava dalju provjeru iznosa iz obrasca. Kada se ovaj iznos posmatra na sumarnom nivou, takođe ne dolazi do poklapanja.

– Obrazac 8 – Bilans pojedinačnih usluga iz domena UPU

Ovaj obrazac prikazuje podatke o prihodima i troškovima pojedinačnih univerzalnih poštanskih usluga, a koji su navedeni i u drugim obrascima. Kako je provjera tih iznosa u prethodno popunjenom Obrascu 5 otežana, nije moguće ispratiti i potvrditi iznose u koloni "B" Obrasca 8 (rashod).

– Obrazac 11 – Izvještaj o poslovanju pojedinačnih poslovnih jedinica

Ovaj obrazac sadrži podatke o prihodima i troškovima koji su prikazani i u prethodnim obrascima, uz dodatni izvor podataka, fajl Realokatori, u kojem su navedeni pokazatelji iskorišćenosti pojedinačnih jedinica poštanske mreže (pošta). Međutim, u dostavljenom obrascu nije moguće izvršiti provjeru navedenih iznosa prihoda po jedinici poštanske mreže, iz razloga što pomoćni fajl Prihodi sadrži podatke o prihodima po uslugama, ali ne i po mjestu troška.

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 kojeg se pruža uvjeravanje u vezi provjere faza primjene troškovnog računovodstva i postupka obračuna



neto troška univerzalnog servisa Pošte Crne Gore za 2021. godinu, a koji se odnosi na utvrđivanje ispunjenja obaveze Pošte Crne Gore, u svojstvu univerzalnog poštanskog operatora, 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 angažman 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 2021. godinu i Izvještaja o utvrđenom iznosu neto troška za 2021. godinu koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje. S obzirom na činjenicu da iz nalaza i konačnog zaključka prvog Izvještaja proizilazi da Pošta Crne Gore nije vodila računovodstvo u skladu sa Zakonom o poštanskim uslugama i Pravilnikom o načinu vođenja računovodstva i obračunu neto troška univerzalnog poštanskog operatora, nije bilo moguće sprovesti postupak utvrđivanja iznosa neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje Pošte Crne Gore za 2021. godinu, tako da drugi Izvještaj nije sačinjavao.

U Izvještaju o usaglašenosti računovodstva u vezi obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora za 2021. godinu (u daljem tekstu: Izvještaj ) broj 0102-3246/9 od 27.09.2022. godine, nezavisni revizor HLB Mont Audit d.o.o Podgorica je dao sljedeći Negativni Zaključak: "Značaj pitanja koja su opisana u Odjeljku Osnova za negativni zaključak našeg izvještaja, upućuju na zaključak da Pošta Crne Gore A.D. Podgorica, kao Univerzalni poštanski operator, ne vodi računovodstvo u skladu sa Zakonom o poštanskim uslugama i Pravilnikom o načinu vođenja računovodstva i obračunu neto troška univerzalnog poštanskog operatora". Kao prilog ovog izvještaja Agenciji je dostavljen i Izveštaj o reviziji adekvatnosti korišćenog softvera za obračun neto troška, koji je sačinio prof. dr Adis Balota, stručni saradnik angažovan od strane HLB Mont Audit-a.

Navedeni Zaključak HLB Mont Audit d.o.o. Podgorica, potkrijepljen je sledećim nalazima, koji su dati u Osnovama za negativan zaključak Izvještaja:

Pošta Crne Gore nije ustrojila troškovno računovodstva, u kojem bi odvojeno i na jednom mjestu knjigovodstveno evidentirala utvrđene prihode i rashode za potrebe izračunavanja neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje za operatora u skladu sa zahtjevima Pravilnika. Naznačeno je da je vođenje računovodstva propisano odredbama člana 13-17 Pravilnika, kroz sledeće faze:

- Razdvajanje prihoda i troškova
- Segmentacija mjesta troškova
- Alokacija troškova sa mjesta troška na aktivnosti
- Alokacija troškova sa aktivnosti na usluge.

Takođe je konstatovano, da je Pošta Crne Gore, shodno odredbama člana 14 Pravilnika, bila dužna da u okviru internog računovodstva razdvoji prihode i troškove ostvarene od univerzalne



poštanske usluge, od prihoda i troškova ostvarenih od ostalih poštanskih usluga po vrstama proizvoda/usluga.

Revizor je takođe ukazao, na koji način je trebalo izvršiti grupisanje prihoda i razdvajanje troškova i dao preporuku da bi zahtjeve Pravilnika, a u vezi vođenja troškovnog računovodstva, Pošta mogla obezbijediti vođenjem troškovnog računovodstva u okviru klase 9- Obračun troškova i učinaka, shodno odredbama Pravilnika o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za pravna lica registrovana za obavljanje privredne djelatnosti i druga pravna lica.

U Izvještaju su dalje prezentirani nalazi iz Izvještaja o reviziji adekvatnosti korišćenog softvera za obračun neto troška, posebno oni koji se odnose na Billing system i modul za obračun neto troška poštanskog operatora.

Prilikom analize kvaliteta softverskog modula za obračun neto troška univerzalnog servisa, data je procjena rizika za ključne procese prilikom pripreme i prenosa podataka koji se koriste u modulu za izračunavanje neto troška, kao i za faze obrade i prikaza podataka.

U postupku obavljanja revizije (analize) softverskog modula za obračun neto troška, odnosno procesa obrade podataka na ovom softveru, identifikovani su određeni nedostaci:

Kada je u pitanju alokacija troškova sa mjesta troška na aktivnosti, konstatovano je da nije do kraja izvršena automatizacija, što po mišljenju revizora ima za posljedicu nivo rizika označen kao „srednji“.

Takođe je konstatovano da softverski modul za obračun neto troška, kao ulazne podatke koristi fajlove iz drugih, nezavisnih sistema, te da ne postoje razvijeni e-servisi za automatsku razmjenu podataka, pa se ove aktivnosti, u najvećoj mjeri, odrađuju izvan sistema, od strane administratora softvera, tj. predstavnika organizacije koja održava ovaj modul. Importovanje fajlova iz drugih sistema vrše se manuelno. Fajlovi su u Excel formatu i nijesu zaštićeni od izmjena, kako na nivou Sheet-ova (radni listovi) tako i vrijednosti na nivo kolona i redova. Formule koje se nalaze u Sheet-ovima nijesu zaštićene, i mogu se jednostavno izmijeniti. Postoji rizik po bezbjednost, pouzdanost i sigurnost podataka u svim aktivnostima sa manuelnim eksportovanjem i inportovanjem Excel dokumenta, tj. u pripremi i obradi podataka, zbog čega je nivo rizika, po mišljenju revizora, u ovom slučaju „visok“.

U vezi zatjeva iz člana 14 Pravilnika, kojim je u stavu 5 propisano da „Ukupni prihodi troškovnog modela i regulatornih finansijskih izvještaja moraju odgovarati ukupnim prihodima revidiranih finansijskih izvještaja“, a u stavu 12 da „Ukupni troškovi prikazani u troškovnom modelu i regulatornim finansijskim izvještajima moraju odgovarati ukupnim troškovima revidiranih finansijskih izvještaja“, u Izvještaju je navedeno da suzdržavanje od davanja mišljenja nezavisnog revizora Pošte prilikom revizije finansijskih izvještaja Pošte Crne Gore A.D. Podgorica za 2021, onemogućava Mont Audit da se izjasni o pouzdanosti prihoda i troškova koji su poslužili kao osnov vođenja troškovnog računovodstva, u smislu razdvajanja prihoda i troškova, alokacije troškova sa mjesta troškova na aktivnosti te alokacije troškova sa aktivnosti na usluge, odnosno, o pouzdanosti vođenja troškovnog računovodstva te podataka koji služe za izračunavanje neto troška koji predstavlja neopravdano opterećenje za operatora. Ovaj nalaz je doveden u kontekst

odredbe člana 34 u vezi obaveze dostavljanja regulatornih izvještaja, u kojem se u stavu 3 tačka e) Operator obavezuje da Agenciji dostavi revidirani godišnji finansijski izvještaj.

U Izvještaju je dat i nalaz u odnosu na Izvještaj o nezavisnom izražavanju uvjeravanja u vezi obračuna neto troška univerzalnog servisa Pošte Crne Gore A.D. Podgorica za 2021. godinu koji je sačinjen od strane revizora MV Konsalt, a kojim je potvrđen obračun neto troška univerzalne poštanske usluge za 2021. godinu u iznosu od 613.970,65 EUR. Prema ocjeni Mont Audit-a iz tog izvještaja ne može se utvrditi da je revizor sproveo adekvatne procedure u vezi davanja nezavisnog uvjeravanja o adekvatnosti obračuna neto troška univerzalnog servisa Pošte Crne Gore a.d. Podgorica za 2021. godinu, a koje su predviđene Međunarodnim standardom angažovanja 3000 na osnovu kojih se pruža uvjeravanje, koja ne spadaju u reviziju ili pregled finansijskih informacija.

U odnosu na troškove amortizacije, navedeno je da je Pošta Crne Gore, u svom finansijskom knjigovodstvu, u klasi 5: Rashodi, iskazala i troškove amortizacije obračunate na tuđu imovinu (građevinske objekte). Kao primjer za navedeno, revizor ukazuje da je u poslovnim knjigama Pošte iskazan trošak amortizacije obračunat na nabavnu vrijednost PLC centra. Ovaj građevinski objekat nabavne vrijednosti na dan 31.12.2021. godine iznosi 964.652,00 EUR, a upisan je u List nepokretnosti 6300, u kojem je navedeno objekat svojina Države Crne Gore u obimu prava 1/1, a da je dat na upravljanje Pošti Crne Gore A.D. Podgorica. Po mišljenju revizora, obračunata amortizacija za ovaj objekat shodno zahtjevima MRS 16 Nekretnine, postrojenja i oprema nije trošak Pošte, s obzirom na činjenicu da se radi o tuđoj imovini koju je trebalo knjigovodstveno evidentirati na računima klase 8 Vanbilansna evidencija, u skladu sa zahtjevima Pravilnika o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za pravna lica registrovana za obavljanje privredne djelatnosti i druga pravna lica („Sl. list CG“, br. 11/20).

U Izvještaju se takođe ukazuje na činjenicu da je pogrešan knjigovodstveni tretman tuđe imovine bio predmet razmatranja i Revizorskog društva MV Konsalt d.o.o. Podgorica, koje je vršilo reviziju finansijskih iskaza za 2021. godinu, te da je isto bilo i jedna od napomena nezavisnog revizora, koja je pored ostalih predstavljala osnov za uzdržano mišljenje.

Agencija je, shodno odredbama članova 111 i 112 Zakona o upravnom postupku, dopisom broj 0102-3246/10 od 30.09.2022. godine, Pošti Crne Gore, na pismeno izjašnjenje, prosljedila Izvještaj o usaglašenosti računovodstva u vezi obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora za 2021. godinu, koji je sačinjen od strane ovlašćenog revizora HLB Mont Audit d.o.o Podgorica.

Pošta Crne Gore je svoje izjašnjenje dostavila dopisom broj 00020-18408 od 10.10.2022. godine, koji je u Agenciji zaveden pod brojem 0102-3246/11 od 10.10.2022. godine.

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. Naime, prije samog izjašnjenja na dostavljeni Izvještaj, Pošta Crne Gore je, u gore navedenom dopisu, navela da je Agencija dostavljanjem Izvještaja u smislu odredbi članova



111 i 112 Zakona o upravnom postupku, pogrešno primijenila odredbe Zakona o upravnom postupku.

Ovaj navod Pošte Crne Gore je neosnovan jer je Agencija i prethodnih godina, u postupku verifikacije obračuna neto troška univerzalne usluge, takođe dostavljala izvještaje revizora shodno gore navedenim odredbama Zakona o upravnom postupku, kada Pošta Crne Gore nije ukazivala na pogrešnu primjenu Zakona o upravnom postupku. No u vezi sa ovim, bitnije je istaći da na pravilnu primjenu odredbi Zakona o upravnom postupku od strane Agencije ukazuju i dosadašnje presude Upravnog suda Crne Gore, koji je u upravnim sporovima, vođenim po tužbama Pošte Crne Gore, vezano za postupke verifikacije obračuna neto troška za 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017 i 2018. godinu donio presude U br 2223/16 od 22.02.2017, U br. 250/16 od 28.09.2016, U br 1632/16 od 28.02.2017, U br 2392/16 od 10.05.2017, U br 2353/16 od 19.04.2017, U.br.7955/17 od 6.03.2019, U.br. 4932/2018 od 29.05.2020 i U.br.6109 od 30.11.2021. kojima su odbijene tužbe Pošte Crne Gore. Navedene presude Upravnog suda su potvrđene od strane Vrhovnog suda Crne Gore u postupcima koji su vođeni po zahtjevima Pošte Crne Gore za vanredno preispitivanje tih sudskih odluka, dok protiv presude Upravnog suda U.br.6109 od 30.11.2021. godine, kojim je odbijena tužba Pošte Crne Gore protiv rješenja Agencije kojim je odbijen zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška za 2018. godinu nije ni pokrenut postupak pred Vrhovnim sudom od strane Pošte Crne Gore.

Pošta Crne Gore u svom izjašnjenju na Izvještaj o usaglašenosti računovodstva u vezi obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora, prigovara da su, u odnosu na navode o usklađenosti troškovnog računovodstva, od strane istog revizora identifikovani isti nedostaci kao i prethodnih godina, ali da je ove godine ovim konstatacijama data negativna konotacija i da one predstavljaju razlog za davanje negativnog zaključaka, te se smatraju smetnjom u postupku usaglašenosti računovodstva.

U vezi prethodnog navoda Pošte Crne Gore, potrebno je naglasiti da je razlog za donošenje nemodifikovanog zaključka ovlašćenog revizora za 2020. godinu, pored ostalog, bio zasnovan i na činjenici da su finansijski izvještaji Pošte Crne Gore za 2020. godinu bili revidirani, te da je dato mišljenje sa rezervom, pri čemu se rezerva odnosila na pozicije koje nijesu bile od uticaja na faze vođenja troškovnog računovodstva (član 13- 17 Pravilnika). Naime, rezerva se odnosila na neizvršenu procjenu nepokretnosti i opreme, knjigovodstveno evidentiranje potraživanja/prihoda po osnovu obračuna neto troška za 2020. godinu, te neevidentiranja u knjigovodstvenoj evidenciji revalorizacije vrijednosti utvrđene procjenom vrijednosti nekretnina, postrojenja i opreme, koja je izvršena u 2010. godini. Dakle, ni jedna od ovih rezervi nije bila od uticaja za donošenje revizorskog zaključka u vezi vođenja troškovnog računovodstva i izračunavanja neto troška za 2020. godinu, što je ovlašćene revizore, pored ostalog, opredijelilo za davanje nemodifikovanog zaključka sa izražavanjem uvjeravanja ograničenog stepena.

Kada je riječ o donošenju zaključka u vezi vođenja troškovnog računovodstva u 2021. godini, treba imati u vidu odredbe Pravilnika, koje, u dijelu "Razdvajanje prihoda i troškova", kao prvoj fazi vođenja troškovnog računovodstva, u članu 14 stav 5 propisuju da:

- "Ukupni prihodi troškovnog modela i regulatornih finansijskih izvještaja moraju odgovarati ukupnim prihodima revidiranih finansijskih izvještaja",

a u stavu 12 da:

- "Ukupni troškovi prikazani u troškovnom modelu i regulatornim finansijskim izvještajima moraju odgovarati ukupnim troškovima revidiranih finansijskih izvještaja".

Nezavisni revizor koji je vršio reviziju finansijskih iskaza Pošte Crne Gore za 2021. godinu, suzdržao se od davanja revizorskog mišljenja. Suzdržavajuće mišljenje zasnovano je na zahtjevima Međunarodnog standard revizije 705 Modifikacije mišljenja u izvještaju nezavisnog revizora. U paragrafu 9 ovog standarda, navedeno je: "Revizor se uzdržava od izražavanja mišljenja kada nije u mogućnosti da prikupi dovoljno adekvatnih revizijskih dokaza na kojima bi zasnovao svoje mišljenje i donese zaključak da mogući efekti neotkrivenih pogrešnih iskaza na finansijske izvještaje, ukoliko ih ima, mogu biti i materijalni i prožimajući".

U ovom slučaju, nezavisni revizor je utvrdio da se radi o fundamentalnim propustima, prožimajućim na finansijske izvještaje Pošte Crne Gore za 2021. godinu, što se moralo odraziti na evidentiranje poslovnih događaja u vezi s vođenjem troškovnog računovodstva za potrebe utvrđivanja iznosa neto troška koji predstavlja neopravdano finansijsko opterećenje za operatora.

Suzdržavanje od davanja revizorskog mišljenja na finansijske izvještaje Pošte Crne Gore za 2021. godinu, u dijelu koji se odnosi na knjiženje tuđe imovine u svojim poslovnim knjigama, jedan je od razloga donošenja Negativnog zaključka o usaglašenosti računovodstva u vezi obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora. Pogrešno evidentiranje tuđih sredstava u poslovnim knjigama Pošte Crne Gore imalo za posljedicu pogrešno utvrđivanje rashoda, po osnovu amortizacije u većem iznosu, što je imalo za posledicu pogrešno razdvajanje prihoda i troškova (član 14 Pravilnika), ali i pogrešno utvrđivanje alokatora za alokaciju troškova sa mjesta troškova na aktivnosti odnosno, pogrešno alociranje troškova na aktivnosti (član 16 Pravilnika), što je takođe bio jedan od razloga donošenja negativnog zaključka.

Pošta Crne Gore u svom izjašnjenju na Izvještaj o usaglašenosti računovodstva u vezi obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora prigovara da su, u odnosu na navode o identifikaciji nedostataka uočenih u postupku revizije Softverskog modula za obračun neto troška, identifikovani isti nedostaci kao i prethodnih godina, ali da se procijenjeni nivo rizika razlikuje u odnosu na procjene date u ranijem periodu. Posebno se ukazuje na procjenu stepena rizika importa ulaznih podataka iz drugih nezavisnih sistema u modul za obračun troška.

U vezi sa ovim navodom bitno je ukazati da je softverski modul za obračun neto troška Pošte Crne Gore koncipiran na način da se ulazni podaci, odnosno podaci koji su sastavni dio propisanih obrazaca za obračun neto troška, dobijaju iz finansijskih iskaza. Podaci koji su unijeti u obrasce na osnovu kojih je vršen obračun neto troška za 2021. godinu dobijeni su iz finansijskih iskaza, odnosno iz poslovnih evidencija na koje se revizor VM Konsalt uzdržao od davanja mišljenja na finansijske iskaze Pošte Crne Gore za 2021. godinu, pa je usled te činjenice identifikovan veći nivo IT rizika u 2021. godini.



Pošta Crne Gore je pri obračunu iznosa neto troška koristila trošak amortizacije obračunat na osnovna sredstva koja nijesu u njenom vlasništvu, odnosno troškove po osnovu amortizacije koji su utvrđeni pogrešno, u većem iznosu. Takav pristup obračunu troškova imao je za posljedicu pogrešno razdvajanje troškova u prvoj fazi primjene troškovnog računovodstva – razdvajanje prihoda i troškova. Ovako pogrešno utvrđeni troškovi poslužili su i kao osnov za alokaciju troškova sa mjesta troškova na aktivnosti, odnosno sa aktivnosti na usluge, što se moralo odraziti na pogrešno utvrđivanje neto troška koji predstavlja finansijsko opterećenje univerzalnog poštanskog operatora. Dakle, pogrešno utvrđivanje troškova, a koji predstavljaju jedan od ulaznih podataka za softversku obradu, bio je jedan od ključnih razloga za identifikovanje većeg nivoa IT rizika u 2021. godini.

Pošta Crne Gore je u svom izjašnjenju, između ostalog, iznijela i niz neosnovanih navoda o kontradiktornosti Izvještaja, te objektivnosti i nepristrasnosti revizora Mont Audit, pokrepljujući ih sljedećim tvrdnjama da “su navodi izvještaja u međusobnoj koliziji, budući da nezavisni revizor na strani 7 izvještaja osporava relevantnost revizorskog društva MV Konsalt d.o.o. Podgorica u pogledu pozitivnog mišljenja datog u nezavisnom izražavanju uvjeravanja u vezi obračuna neto troška univerzalnog servisa Pošte Crne Gore, dok na strani 8 tačka 4 stav 3 u izvještaju se u svemu prihvata kao relevantno to što je MV Konsalt d.o.o. Podgorica dao suzdržano mišljenje u vezi tretmana nepokretnosti”.

Ovakvi navodi Pošte Crne Gore su potpuno neosnovani iz sljedećih razloga: Izvještaj nezavisnog revizora o izvršenoj reviziji finansijskih iskaza za 2021. godinu sačinjen od strane MV Konsalt d.o.o. Podgorica i Izvještaj o nezavisnom izražavanju uvjeravanja u vezi obračuna neto troška univerzalnog servisa Pošte Crne Gore istog revizora imaju potpuno različiti pravni osnov i značaj. Obaveza dostavljanja prvog Izvještaja je propisana članom 98 stav 2 Zakona o poštanskim uslugama, kojim je propisan način raspodjele troškova univerzalnog poštanskog operatora po uslugama, a drugi Izvještaj je samo jedan od obaveznih dokumenata i regulatornih izvještaja propisanih članom 34 stav 3 Pravilnika o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora, koji Agencija i njen revizor, angažovan na osnovu Zakona o poštanskim uslugama, uz ostala dokumenta i regulatorne izvještaje, propisane gore navedenim Pravilnikom, analizira u postupku verifikacije obračuna neto troška. Prema tome, ne postoji nikakva kolizija u činjenici da nezavisni revizor Agencije ima pravo da daje mišljenje o regulatornom izvještaju iz člana 34 stav 3 tačka e) Pravilnika, pa i na način, kako navodi Pošta Crne Gore da “osporava relevantnost revizorskog društva MV Konsalt d.o.o. Podgorica u pogledu pozitivnog mišljenja datog o nezavisnom izražavanju uvjeravanja u vezi obračuna neto troška univerzalnog servisa Pošte Crne Gore”, a da pri tome uvažava nespornu činjenicu da se MV Konsalt doo uzdržao od davanje mišljenja na Godišnji izvještaj o radu i finansijskom poslovanju Pošte Crne Gore za 2021. godinu iz razloga koji su dati u osnovu za uzdržano mišljenje, a među kojima je i tretman nepokretnosti. Na značaj godišnjeg finansijskog izvještaja i izvještaja nezavisnog revizora za utvrđivanje da li je raspodjela troškova univerzalnog poštanskog operatora izvršena na način utvrđen članom 98 stav 1 Zakona o poštanskim uslugama, ukazuje i odredba stava 2 istog člana kojim je propisano „Godišnji finansijski izvještaji univerzalnog



poštanskog operatora dostavljaju se Agenciji sa izvještajem nezavisnog revizora, do 31. marta tekuće za prethodnu godinu “, tako da ovlašćeni revizor Agencije u svom Izvještaju nije nikako mogao zanemariti činjenicu uzdržavanja od mišljenja revizora MV Konsalt i razloge koji su dati u osnovu za uzdržano mišljenje. Iste razloge je uvažila i Vlada Crne Gore kada, u svojstvu Skupštine ovog privrednog društva, na sjednici od 3.08.2022. godine, nije usvojila Godišnji izvještaj o radu i finansijskom poslovanju Pošte Crne Gore za 2021. godinu i donijela zaključke kojima je, između ostalog, zadužila Odbor direktora Pošte Crne Gore “da preduzme potrebne aktivnosti u cilju otklanjanja nepravilnosti na koje je u svom Izvještaju ukazao nezavisni revizor”. Iako ova činjenica nije od uticaja za odlučivanje Agencije kao u dispozitivu ovog rješenja, treba napomenuti da Pošta Crne Gore nije izvršila svoju obavezu u roku propisanom članom 98 stav 2 Zakona o poštanskim uslugama, jer je Godišnji izvještaj o radu i finansijskom poslovanju za 2021. godinu sa Izvještajem nezavisnog revizora, dostavila Agenciji tek u junu 2022. godine.

Bitno je ukazati na određene kontradiktorne navode iz izjašnjenja Pošte Crne Gore koji ukazuju da Pošta Crne Gore u dovoljnoj mjeri ne razumije ulogu nezavisnog revizora u postupku verifikacije obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge, a kojeg Agencija angažuje na osnovu ovlašćenja iz člana 100 Zakona. Naime, Pošta Crne Gore u svom izjašnjenju na Izvještaj nezavisnog revizora angažovanog od strane Agencije ukazuje na “kontradiktornost” njegovog Izvještaja i izražava sumnju u nepristrasnost Mont Audit-a navodeći “osnovano se postavlja pitanje da li je objektivno i nepristrasno revizor pristupio izradi izvještaja”, a nakon takvih tvrdnji predlaže da “Agencija naloži nezavisnom revizoru da izvrši dopunu nalaza i mišljenja odnosno da svoj izvještaj upodobi sa izvještajem za 2019. i 2020. godinu“, odnosno traži od Agencije postupanje kojim bi se upravo dovelo u pitanje nepristrasnost nezavisnog revizora.

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, Agencija je Pošti Crne Gore dopisom broj 0102 – 3246/12 od 17.11.2022. godine prosljedila nacrt Rješenja u postupku po zahtjevu Pošte Crne Gore za verifikaciju obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge za 2021. godinu, kako bi se Pošta Crne Gore pismeno izjasnila na isti najkasnije do 23.11. 2022. godine.

Pošta Crne Gore je dopisom broj 00020 -21194 od 23.11.2022. godine, koji je kod Agencije zaveden pod brojem: 0102-3246/13 od 24.11.2022. godine, dostavila svoje izjašnjenje na prosljeđeni nacrt Rješenja. Pomenuto izjašnjenje Pošte Crne Gore, u manjem dijelu sadrži navode kojim se osporavaju nalazi nacrta Rješenja koji ukazuju da Pošta Crne Gore u 2021. godini nije vodila odvojeno računovodstvo u skladu sa Zakonom i Pravilnikom o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora, a većim dijelom sadrži navode kojim se osporava pravilna primjena Zakona o upravnom postupku od strane Agencije. Naime, Pošta Crne Gore se ni u jednom dijelu izjašnjenja nije bavila osporavanjem nalaza Agencije iz nacrta rješenja u vezi Opisa implementacije Pravilnika i drugih regulatornih izvještaja koji su dostavljeni uz zahtjev za verifikaciju obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge za 2021. godinu, nego,



u nedostatku valjanih argumanata opet iznosi neosnovane navode da je u postupku verifikacije Agencija uskratila pravo Pošti Crne Gore na izjašnjenje o rezultatima postupka, zbog čega u izjašnjenju podnosi i zahtjev za izuzeće izvršnog direktora Agencije, kao ovlašćenog službenog lica koje vodi postupak i nezavisnog revizora HLB Mont Audit d.o.o. Podgorica, zbog postojanja okolnosti koji dovode u sumnju njihovu nepristrasnost. Pored toga, Pošta Crne Gore zahtijeva, da Agncija nakon donošenja rješenja o podnijetim zahtjevima za izuzeće, donese rješenje u smislu člana 104 Zakona o upravnom postupku, kojim će prekinuti postupak do okončanja postupka po zaključcima Vlade Crne Gore, odnosno do donošenja odluke Vlade Crne Gore o usvajanju revidiranog godišnjeg finansijskog izvještaja za 2021. godinu. Navedeni navodi i zahtjevi Pošte Crne Gore su neosnovani iz sljedećih razloga:

Prije svega, netačni su navodi Pošte Crne Gore da Agencija nije postupila u skladu sa članom 111 stav 4 Zakona o upravnom postupku, jer dopis broj: 0102-3246/10 od 30.09.2022. godine, kojim je Pošti Crne Gore, na pismeno izjašnjenje, prosljedila Izvještaj o usaglašenosti računovodstva u vezi obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora za 2021. godinu i dopis broj 0102 – 3246/12 od 17.11.2022. godine kojim je prosljedila nacrt ovog rješenja na izjašnjenje sadrže sve elemente propisane pomenutom odredbom Zakona. Naime, u skladu sa članom 111 stav 4 tačka 1) pomenutog Zakona, oba dopisa su naslovljena na Poštu Crne Gore a.d. Podgorica, tj. sadrže naziv stranke koja je je podnosilac zahtjeva za verifikaciju obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge za 2021. godinu. Shodno članu 111 stav 4 tačka 2) Zakona, pomenutim dopisima Agencije su dostavljeni Izvještaj o usaglašenosti računovodstva u vezi obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora za 2021. godinu i nacrt ovog rješenja, a u kojima su sadržani svi podaci o izvedenim dokazima, a oba dopisa Agencije, shodno članu 111 stav 4 tačka 4) Zakona, sadrže obavještenje da se stranka može izjasniti na dostavljena dokumenta pismeno i u njima je naznačen rok za izjašnjenje stranke. Iz sadržine pomenutih dopisa Agencije, jasno proizilazi da je Agencija u svemu postupila shodno odredbama člana 111 stav 4 tačka 1),2) i 4) Zakona o upravnom postupku, a da je na ovaj način Agencija omogućila Pošti Crne Gore da se upozna sa rezultatima ispitnog postupka i u većem obimu nego što je to propisano članom 111 stav 4 tačka 3) jer, umjesto da stranku samo obavijesti o pravu da izvrši uvid u spise predmeta kako je to propisano tačkom 3), Agencija je Pošti Crne Gore uručila navedena pismena dokumenta, ostavila joj rok da ih razmotri i da sačini pismeno izjašnjenje na iste. Dostavljanjem pomenutog Izvještaja i nacrta ovog rješenja Agencija, ne samo da je u svemu postupila u skladu sa članom 111 Zakona o u upravnom postupku, nego je Pošti Crne Gore, kao stranci u ovom postupku, omogućila da ostvari pravo izjašnjenja o rezultatima ispitnog postupka u većem obimu nego što je to propisano pomenutom odredbom Zakona o upravnom postupku.

Agencija je dostavljanjem nacrta ovog rješenja Pošti Crne Gore na pismeno izjašnjenje u svemu postupila u skladu sa članom 14 Zakona o upravnom postupku kojim je propisano pravo stranke na izjašnjenje o rezultatim ispitnog postupka prije donošnja upravnog akta, a i u skladu sa članom 112 istog Zakona koji propisuje dva alternativna načina izjašnjenja stranke. Iz odredbe člana 112 stav stav 1 Zakona o upravnom postupku kojim je propisano „O rezultatima ispitnog postupka stranka se može izjasniti u pisanom obliku ili usmeno na zapisnik kod javnopravnog organa, u roku koji utvrđuje javnopravni organ“, jasno proizilazi da Agencija nije Pošti Crne Gore uskratila pravo na izjašnjenje zbog činjenice da se u ovom postupku opredijelila da od Pošte Crne Gore



zatraži pismeno, a ne usmeno izjašnjenje, jer su ovo dva alternativna načina izjašnjenja. Pored traženja pisanog izjašnjenja na nacrt ovog rješenja, Agencije je prije pripreme istog od Pošte Crne Gore tražila i pisano izjašnjenje na Izvještaj revizora HLB Mont Audit, odnosno više nego što je zakon obavezuje. Iako to nije od uticaja za odlučivanje kao u dispozitivu ovog rješenja, treba napomenuti da je Pošta Crne Gore dopisom br.00020-17407 od 21.09.2022. godine zatražila hitno održavanje sastanka sa predstavnicima Agencije radi razmjene informacija i mišljenja vezano za postupak verifikacije obračuna neto troška za 2021. godinu i da je Agencija želeći da izađe u susret ovakvom zahtjevu Pošte Crne Gore zakazala sastanak koji je održan već 23.09.2022. godine. Na sastanku, na kojem su, između ostalog, predstavnici Pošte Crne Gore ukazali na probleme koji se odnose na Zaključak Vlade Crne Gore od 03.08.2022. godine je dogovoreno da Pošta Crne Gore Agenciju redovno pismeno obavještava o preduzetim koracima u cilju realizacije zaključaka Vlade Crne Gore u vezi izrade revidiranog Godišnjeg finansijskog izvještaja. Ova činjenica dodatno ukazuje koliko je Agencija u dosadašnjem periodu pokazala spremnost da Pošti Crne Gore pruži priliku da se izjasni o svim okolnostima, koje bi, po mišljenju Pošte Crne Gore, imale uticaja na sam postupak verifikacije obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge. Kako Pošta Crne Gore, do utvđivanja nacrta ovog rješenja, nije Agenciji dostavila nijednu novu informaciju shodno zaključcima sa gore navedenog sastanaka, Agencija se, iz razloga efikasnosti postupka, opredijelila da zatraži od Pošte Crne Gore pismeno izjašnjenje, smatrajući da će na ovaj način dobiti preciznije izjašnjenje Pošte Crne Gore o rezultatima postupka.

Kada su u pitanju zahtjevi Pošte Crne Gore za izuzeće izvršnog direktora Agencije, kao ovlašćenog službenog lica koje vodi postupak, i nezavisnog revizora HLB Mont Audita, zbog navodnog postojanja okolnosti koji dovode u sumnju njihovu nepristrasnost, pored već prehodno navedenog u odnosu na proizvoljne i neutemeljene navode Pošte Crne Gore o „pristrasnosti“ revizora datim u izjašnjenju Pošte Crne Gore na Izvještaj revizora HLB Mont Audit, a koji se u izjašnjenju na nacrt Rješenja sada proširuju i na izvršnog direktora Agencije, ovaj zahtjev je neosnovan i neutemeljen i zbog nesporne činjenice, koja je Pošti Crne Gore dobro poznata, a to je da odluku u postupku po zahtjevu za verifikaciju obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge ne donosi izvršni direktor Agencije, već Savjet Agencije. Shodno članu 9 stav 2 tačka 6 Statuta Agencije („Sl.list Crne Gore“ br.4/14), Agencija „verifikuje obračun neto troška univerzalne poštanske usluge“, a u skladu sa članom 19 stav 1 Statuta, kojim je propisano da „u postupku pred Agencijom, Savjet odlučuje većinom glasova od ukupnog broja članova Savjeta“.

Zahtjev Pošte Crne Gore da Agencija donese rješenje u smislu člana 104 Zakona o upravnom postupku kojim će prekinuti postupak do okončanja postupka po zaključcima Vlade Crne Gore, odnosno do donošenja odluke Vlade Crne Gore o usvajanju revidiranog Godišnjeg finansijskog izvještaja za 2021. godinu, je neosnovan jer je Vlada Crne Gore prilikom razmatranja Godišnjeg finansijskog izvještaja za 2021. godine postupala u svojstvu Skupštine akcionara privrednog društva Pošta Crne Gore, a shodno članu 12 Statuta Pošte Crne Gore („Sl.list Crne Gore“ br. 105/20), a ne kao državni organ iz člana 1, a u smislu člana 104 Zakona o upravnom postupku. Naime, iz same preambule Statuta Pošte Crne Gore jasno proizilazi da ga je Vlada Crne Gore usvojila na osnovu člana 133 stav 1 tačka 1 Zakona o privrednim društvima kojim je propisano da skupština akcionarakog društva donosi statut. Iz člana 1 stav 2 Statuta Pošte Crne Gore kojim je



propisano da je osnivač Društva Vada Crne Gore i iz člana 12 kojim je propisano da „Osnivač ima ovlaštenja Skupštine akcionara u skladu sa Zakonom“, jasno proizilazi da je, prilikom donošenja zaključaka od 03.08.2022. godine u vezi Godišnjeg finansijskog izvještaja za 2021. godinu, Vlada Crne Gore postupala u svojstvu Skupštine akcionara Pošte Crne Gore, a shodno članu 133 stav 1 tačka 7 Zakona o privrednim društvima, a ne u svojstvu državnog organa iz člana 1 Zakona o upravnom postupku, a u smislu člana 104 istog Zakona.

Pored gore navedenog, bitno je napomenuti da Pošta Crne Gore, prilikom obrazlaganja svog neosnovanog zahtjeva za prekid postupka, nijednom nije pomenula da li je realizovala zaključak Vlade Crne Gore od 03.08.2022. godine Pošte Crne Gore u pogledu dostavljanja revidiranog Godišnjeg izvještaja o radu i finansijskom poslovanju Pošte Crne Gore za 2021. godinu do 31. oktobra ove godine. Zanimajući da pomene bilo koju aktivnost koju je preduzela u ciju realizacije pomenutih zaključaka Vlade Crne Gore, Pošta Crne Gore u izjašnjenju pogrešno navodi da je „utvrđivanje revidiranih godišnjih finansijskih izvještaja za 2021 godinu u toku pred Vladom Crne Gore“. Pomenuti navodi Pošte su pogrešni, jer da bi postupak usvajanja finansijskih izvještaja bio u toku, on mora prvo za započeti i to dostavljanjem revidiranih finansijskih izvještaja Vladi Crne Gore kao skupštini ovog privrednog društava, a shodno Zaključcima Vlade Crne Gore od 03.08.2022. godine. Ova Agencija do donošenja ovog rješenja ne raspolaže informacijom da je Pošta Crne Gore dostavila Vladi Crne Gore revidirani finansijski izvještaj za 2021. godinu do 31.10. ove godine, iako je Agencija, s obzirom na činjenicu da od Pošte Crne Gore nije dobila takvu informaciju, zatražila ovu informaciju od resornog Ministarstva dopisom od 01.11.2022. godine i urgencijom za dostavljanje odgovora po navedenom dopisu od 10.11.2022. godine. Agencija je prilikom sprovođenja postupka verifikacije neto troška pokazala dobru volju da sačeka eventualno usvajanje revidiranih finansijskih izvještaja od strane Vlade Crne Gore, kao skupštine akcionara Pošte Crne Gore, i to je radila sve do krajnjeg roka do kojeg treba da donese rješenje o verifikaciji obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge za 2021. godinu, odnosno do 30. novembra 2022. godine, tj. roka koji je određen Zakonom.

U nedostatku drugih argumenata, u svom izjašnjenju na nacrt ovog rješenja, Pošta Crne Gore iznosi opet proizvoljne i neutemeljene navode da je Agencija donošenjem rješenja o godišnjoj naknadi za obavljanje poštanskih usluga za 2022. godinu, priznala da Pošta Crne Gore vodi odvojeno računovodstvo, koje je preduslov za utvrđivanje obračuna neto troška univerzalne poštanske usluge. Obračun iznosa godišnje naknade koji je utvrđen privrednom društvu Pošta Crne Gore izrađen je na osnovu dostavljenih finansijskih izvještaja koji su kod Agencije zavedeni pod brojem 0102-4249/3 od 23.06.2022. godine, a utvrđen je na osnovu Zakona o poštanskim uslugama i Pravilnika o visini jednokratne i godišnje naknade za obavljanje poštanskih usluga kojeg je donijelo resorno Ministarstvo (“Sl. list Crne Gore”, br. 57/12). Članom 81 stav 4 pomenutog Zakona propisano je da godišnja naknada za obavljanje poštanskih usluga iznosi najviše do 1% ostvarenih prihoda od poštanskih usluga u prethodnoj godini, a stavom 5 istog člana Zakona propisano je “ako poštanski operator, pored poštanskih usluga obavlja i druge djelatnosti, a ne vodi odvojeno računovodstvo za poštanske usluge, godišnja naknada iznosi najviše do 0,8% od ukupno ostvarenih prihoda u prethodnoj godini”. Članom 3 stav 1 pomenutog Pravilnika je propisano da poštanski operatori plaćaju godišnju naknadu od 1% ukupno ostvarenog prihoda od poštanskih usluga, a stavom 2 istog člana propisano je: “Ako poštanski operator pored poštanskih



usluga obavlja i druge djelatnosti, a ne vodi odvojeno računovodstvo za poštanske usluge, plaća godišnju naknadu u iznosu od 0,8% ukupno ostvarenog prihoda u prethodnoj godini". Iz formulacije navedenih odredbi pomenutog Pravilnika resornog ministarstva, jasno proizilazi da se u ovom slučaju "odvojeno računovodstvo" odnosi na razdvajanje ukupnih prihoda od poštanskih usluga od onih prihoda koje eventualno operator ostvaruje od drugih djelatnosti, a Pošta Crne Gore prikazuje i prihode ostvarene od drugih djelatnosti. Pored navedenog, bitno je napomenuti da se postupak utvrđivanja godišnjih naknada poštanskim operatorima primjenom pomenutog Zakona i Pravilnika, ne može dovoditi u vezu sa postupkom utvrđivanja da li Pošta Crne Gore, kao univerzalni poštanski operator, vodi odvojeno računovodstvo koje je preduslov za utvrđivanje iznosa neto troška univerzalne poštanske usluge, odvojeno od drugih poštanskih usluga, a ne drugih djelatnosti, u skladu sa odredbama Zakona i Pravilnika o načinu vođenja računovodstva i obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora.

Na osnovu svih prethodno datih nalaza, koji su rezultat analize dostavljenog zahtjeva za verifikaciju obračuna neto troška za 2021. godinu i dokumentacije dostavljene dopisom 00020-12206 od 30.06.2022. godine, Opisa implementacije Pravilnika broj: 00020-5376/3 od 30.06.2022.godine, Izvještaja o usaglašenosti računovodstva u vezi obračuna neto troška univerzalnog poštanskog operatora za 2021. godinu broj 0102-3246/9 od 27.09.2022. godine, nezavisnog revizora HLB Mont Audit d.o.o Podgorica, izjašnjenja Pošte Crne Gore iz dopisa broj: 00020-18408 od 10.10.2022. godine, a vezanog za navedeni Izvještaj nezavisnog revizora HLB Mont Audit d.o.o Podgorica, izjašnjenja na proslijeđeni nacrt ovog rješenja iz dopisa Pošte Crne Gore broj 00020 -21194 od 23.11.2022. godine, Agencija je utvrdila sledeće:

Pošta Crne Gore u 2021. godini nije implementirala odvojeno računovodstvo propisano članom 96 Zakona, odnosno nema implementiran interni obračunski sistem koji obezbjeđuje 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.

Navedeno ukazuje da interni obračunski sistem Pošte Crne Gore ne obezbjeđuje alokaciju troškova u skladu sa članom 97 Zakona, te da nije u potpunosti izvršena raspodjela troškova shodno članu 98 Zakona.

Zbog propusta u vođenju računovodstva u toku 2021. godine, koji su, između ostalog, prouzrokovali i uzdržavanje od davanja mišljenja nezavisnog revizora na Godišnji finansijski izvještaj za 2021. godinu, nijesu ispunjeni zahtjevi iz članova 14, 15, 16 i 17 Pravilnika, koji se odnose na razdvajanje prihoda i troškova, segmentaciju mjesta troškova i alokaciju troškova na aktivnosti i aktivnosti na usluge.

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 računovodstvo Pošte Crne Gore nije usklađeno 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 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 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 2021. 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

