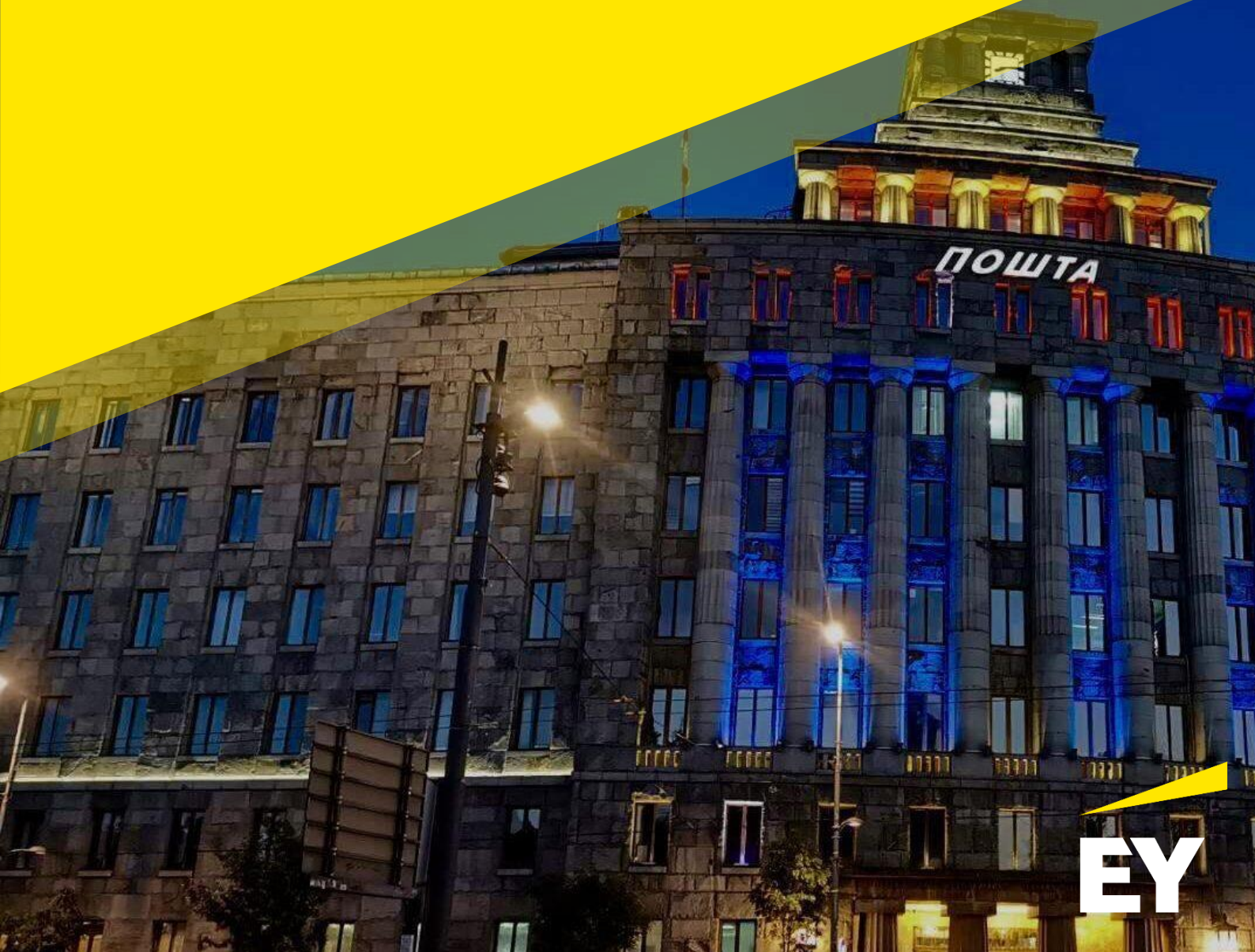


**Провера веродостојности
регулаторних извештаја јавног
поштанског оператора за 2021.
годину**

***Извештај о утврђеном
чињеничном стању***

децембар 2022. године





Садржај

Скраћенице и појмови	3
1. Сврха и оквир припреме извештаја	4
1.1. Приступ анализи	5
1.2. Регулаторни основ анализе.....	7
1.2.1. Директиве ЕУ	7
1.2.2. Закон о поштанским услугама Републике Србије	8
1.2.3. Правилник и методологија	11
2. Анализа описа имплементације, модела и веродостојности регулаторних извештаја....	14
2.1. Анализа описа имплементације и модела.....	14
2.1.1. Налази и препоруке	15
2.1.2. Остале препоруке за унапређење	16
2.2. Анализа веродостојности регулаторних извештаја.....	18
2.2.1. Процес припреме регулаторних извештаја и преглед контролног окружења	19
2.2.2. Преглед контролног окружења ИТ система	21
2.2.3. Преглед тока алокације и преглед и анализа коришћених метода и кључева алокације	22
2.2.4. Преглед сегментације трошкова и места трошкова	26
2.2.5. Преглед трошкова који не улазе у алокацију	27
2.2.6. Преглед третмана и обрачуна обртног капитала.....	27
2.2.7. Адекватност обрачуна трошкова капитала и примене WACC стопе на ангажовани капитал.....	27
2.2.8. Обрачун интерних трансфера у оквиру модела	28
2.2.9. Усаглашеност улазних података са излазним подацима и са ревидираним финансијским извештајима	28
3. Закључак.....	30
Прилог – листа достављене документације	32



Скраћенице и појмови

РАТЕЛ / Агенција	Републичка агенција за електронске комуникације и поштанске услуге
ЈПО / Пошта	Јавни поштански оператер/ЈП „Пошта Србије“
ЕУ	„Ernst & Young“ д.о.о., Београд
ЕУ	Европска унија
Директива	Директива 2008 / 06 / ЕС
УПУ	Универзална поштанска услуга
Закон	Закон о поштанским услугама Републике Србије (Службени гласник бр. 77/2019)
Правилник	Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја јавног поштанског оператора ("Службени гласник РС", бр. 126/2020 од 23.10.2020. године, а ступио је на снагу 31.10.2020.)
Методологија	Методологија о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја Поште, 2020.
Опис имплементације	Опис имплементације дефинисан у члану 34. Правилника



1. Сврха и оквир припреме извештаја

Сврха овог извештаја је провера веродостојности регулаторних извештаја ЈПО и усаглашености са Правилником од стране екстерног консултанта, како би Агенција била у могућности да објави извештај предвиђен планом имплементације.

Наши коментари, закључци и препоруке засновани су на одредбама Закона, Правилника и најбољој пракси у оквиру домена регулаторног извештавања.

Овај Извештај је припремљен искључиво за потребе Агенције. Извештај обрађује чињенице које су специфичне за потребе Агенције и ЈПО и приликом припреме Извештаја ЕУ није узео у обзир специфичне захтеве које трећа лица могу имати везано за садржину Извештаја. ЕУ не преузима никакве обавезе, нити одговорност, према било ком трећем лицу у погледу садржине Извештаја, нити се било које треће лице може поуздати у садржину Извештаја. Извештај је поверљив и информације садржане у Извештају су заштићене уговорном обавезом поверљивости. Извештај не сме да се копира, објављује, нити да се праве референце на њега, у целини или делимично, без претходног одобрења ЕУ-а у писаној форми. ЕУ задржава ауторско право на Извештају, као и сва друга права интелектуалне својине.

Овај извештај се заснива искључиво на документацији коју је припремила и доставила на увид Пошта Србије (списак достављене и анализиране документације се налази у Прилогу), у вези са испуњењем обавезе рачуноводственог раздвајања и алокације трошкова услуга, дефинисане Законом и Правилником. У току припреме овог извештаја нисмо извршили независну ревизију пословања и докумената Поште Србије како би се проверила тачност навода у достављеним документима. Заснивамо своје закључке и препоруке на тачности чињеница и претпоставки које су изнесене у овом извештају. Уколико било која чињеница или претпоставка није потпуна или прецизна, императив је у најкраћем року обавестити нас у писаном облику пошто би такве непотпуне или непрецизне информације могле знатно утицати на наше закључке.

Овај извештај је припремљен искључиво за потребе Агенције и заснован је на одређеним чињеницама и условима, у складу са условима Уговора о набавци услуга бр. 1-06-4042-51/22-4, закљученог 4. јула 2022. године између Агенције и ЕУ. Овај документ се односи на део пројектног задатка који се тиче сачињавања извештаја за Агенцију о утврђеном чињеничном стању и евентуално уоченим недостацима и неправилностима, у циљу обезбеђивања услова за испуњавање законских обавеза Агенције

Ниједна трећа страна се не сме позивати на овај извештај. Трећа лица која се позову на исти, чине то искључиво на своју одговорност. У највећој могућој мери допуштеној законом, ЕУ не прихвата никакву одговорност нити обавезу према тим трећим лицима у вези с припремом овог извештаја.

Садржај и представљање података у овом извештају не може се мењати без претходног писменог одобрења ЕУ.

Овај извештај се заснива на законским одредбама важећим на датум издавања. ЕУ није одговоран за ажурирање извештаја у складу с променама у законским одредбама,



регулативи или одлукама донесеним након издавања. С временом се закони, одлуке и мишљења надлежних тела мењају. Такве промене би могле захтевати ревидирану евалуацију чињеница.

1.1. Приступ анализи

У оквиру овог Извештаја извршили смо анализу регулаторних извештаја и образаца које је Пошта Србије доставила Агенцији, а у циљу провере усклађености вођења рачуноводственог раздвајања од стране јавног поштанског оператора, у складу са Правилником и најбољом праксом у домену регулаторног извештавања. Такође, извршена је и анализа конзистентности описа имплементације и модела које доставља ЈПО са Правилником. Целокупна анализа, са налазима и препорукама, налази се у Поглављу 3 овог Извештаја.

Наш приступ при анализи достављених извештаја и образаца обухватао је следеће:

- Разумевање и документовање процеса припреме регулаторних извештаја и преглед контролног окружења;
- Преглед контролног окружења ИТ система који се користе у склопу регулаторног извештавања;
- Преглед достављене документације и идентификација недостајуће документације;
- Преглед тока алокације, тј. фаза алокације;
- Преглед сегментације места трошкова и трошкова;
- Преглед метода алокације прихода, расхода, имовине и обавеза по различитим извештајима и њихова усклађивање са процесима компаније и принципима дефинисаним у оквиру Правилника;
- Преглед кључева алокације значајних трошковних категорија, уз проверу адекватности коришћених кључева алокације, односно, проверу поштовања принципа узрочности, а након тога и проверу примене дефинисаних кључева;
- Преглед трошкова који не улазе у алокацију;
- Преглед третмана и обрачуна обртног капитала;
- Проверу адекватности обрачуна трошкова капитала и примене WACC стопе на ангажовани капитал;
- Преглед обрачуна интерних трансфера у оквиру модела;
- Проверу усаглашености улазних података и њихових извора, као и њихове алокације кроз модел, са ревидираним финансијским извештајима;
- Проверу усаглашености улазних података на сваком нивоу алокације са излазним подацима, односно, резултатима алокације;
- Проверу усаглашености истих података са онима приказаним у сету регулаторних извештаја.

У оквиру овог извештаја посебну пажњу смо посветили анализи и провери конзистентности описа имплементације и модела алокације са Правилником, као и провери веродостојности регулаторних извештаја – образаца.

Регулаторни основ наше анализе, који је детаљније приказан у оквиру секције 2.2, чине:



- Закон о поштанским услугама („Службени гласник РС“, број 77/2019);
- Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО („Службени гласник РС“, број 126/20);
- Релевантне директиве ЕУ.

У нашој анализи разматрали смо документацију (Прилог) које је Агенцији доставио ЈПО у складу са обавезама из Правилника о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО.

1.2. Регулаторни основ анализе

1.2.1. Директиве ЕУ

Регулаторни оквир за поштанске услуге у оквиру ЕУ је иницијално дефинисан Директивом 97/67/ЕС о заједничким правилима за развој унутрашњег тржишта поштанских услуга и побољшање квалитета услуга, која је надограђена Директивом 2002/39/ЕС, која се тиче даљег отварања тржишта поштанских услуга, и Директивом 2008/6/ЕС, која се тиче потпуног постизања унутрашњег тржишта у ЕУ.

Директива 2008/6/ЕС поставља оквир за државе чланице ЕУ, чиме су оне у обавези да дефинишу сопствено законодавство као законски оквир који ће регулисати пословање универзалног поштанског оператора.

Директива о поштанским услугама:

- дефинише минималне карактеристике универзалне поштанске услуге, које морају бити обезбеђене од стране сваке ЕУ земље на њеној територији;
- у потпуности отвара сектор за конкуренцију;
- прописује принципе управљања ауторизације/лиценцирања поштанских услуга;
- дефинише принципе тарифирања универзалних услуга као и транспарентност рачуна пружаоца универзалних поштанских услуга;
- уређује креирање стандарда квалитета услуга за националне и прекограничне услуге унутар ЕУ и захтева од земаља ЕУ да учине исто на националном нивоу;
- потврђује механизме у циљу подстицања техничке хармонизације у поштанском сектору;
- успоставља жалбене процедуре за све кориснике поштанских услуга;
- захтева стварање националних регулаторних тела која су независна од поштанских оператора;
- креира правила за финансирање нето трошкова универзалних услуга у случају настанка нето трошка који представља неправедно финансијско оптерећење;
- захтева слање редовних апликативних извештаја Европском парламенту и Савету о примени Директиве о поштанским услугама.

Пружање поштанске услуге

Овом директивом дефинисано је пружање универзалне услуге кроз ознаку пружалаца универзалне поштанске услуге. Државе чланице могу захтевати да пружање универзалне услуге покрива целокупну националну територију. Повећана конкуренција и могућност избора, значе да би државама чланицама требало дати већу флексибилност у дефинисању одговарајућег механизма који ће гарантовати доступност универзалне услуге, поштујући следеће принципе:

- објективности;
- транспарентности;
- недискриминације;
- пропорционалности;
- минималне дисторзије тржишта потребне за осигурање слободног пружања поштанских услуга на унутрашњем тржишту.

Државе чланице могу применити један или комбинацију следећих приступа:

- пружање универзалне услуге коришћењем тржишне снаге;

- ознака једног или више предузећа која ће пружати различите елементе универзалне услуге;
- покривање различитих делова територије и јавних набавки услуга.

Заштита корисника

Грађани се и даље препознају као значајни корисници поштанских услуга и њихови интереси су заштићени на више начина. Директивом 97/67/ЕС дефинисано је да цене морају бити такве да сви корисници могу приуштити себи такву услугу, чиме се повећава могућност приступа услугама и смањују трошкови, што обезбеђује економску одрживост услуге. Директива о поштанским услугама, такође, предвиђа да поштански оператори који пружају универзалне поштанске услуге не смеју примењивати дискриминаторске тарифе и омогућава пружање једнообразних тарифа.

Што се тиче квалитета, Директива о поштанским услугама захтева од земаља Европске уније да успоставе стандарде који регулишу приступ поштанским услугама, као и циљеве испоруке. У случају да ови циљеви не буду остварени, земље ЕУ могу предузети корективне мере, укључујући изрицања новчаних казни. Директива о поштанским услугама, такође, успоставља стандарде квалитета за прекограничну пошту и предвиђа да би корисницима требало омогућити једноставну и ниску цену, као и систем путем којег могу да поднесу своје жалбе у вези са приступом или квалитетом услуга.

1.2.2. Закон о поштанским услугама Републике Србије

Поштанске услуге се према Закону дефинишу као универзална поштанска услуга и остале поштанске услуге.

Универзална поштанска услуга

Универзална поштанска услуга дефинише се као: “услуга од општег интереса и представља скуп поштанских услуга које се обављају у континуитету на целокупној територији Републике Србије, у оквиру прописаног квалитета, по приступачним ценама и под једнаким условима за све кориснике, без дискриминације.”

Према члану 18. Закона о поштанским услугама, универзална поштанска услуга обухвата пријем, прераду, превоз и уручење:

- 1) писмоносних пошиљака масе до два килограма;
- 2) писмена у судском, управном и прекршајном поступку, без обзира на лимите;
- 3) пријем пакета масе до десет килограма у унутрашњем и међународном поштанском саобраћају;
- 4) уручење пакета масе до 20 килограма у међународном поштанском саобраћају;
- 5) секограма масе до седам килограма без наплате поштарине у унутрашњем поштанском саобраћају.

Универзална поштанска услуга из става 3. овог члана, у унутрашњем и међународном поштанском саобраћају обухвата и пријем, пренос и исплату поштанске путнице.

Универзална поштанска услуга мора:

- 1) бити доступна на целокупној територији Републике Србије;
- 2) да се обавља у оквиру прописаног квалитета;
- 3) да се обавља по приступачној цени;
- 4) да се обавља под једнаким условима за све кориснике без дискриминације.

Давалац универзалне поштанске услуге дужан је, према члану 21. Закона, да најмање пет

дана у недељи обезбеди доступност универзалне поштанске услуге и то:

- 1) уз минимално један пријем поштанске пошиљке, осим у посебним околностима и географским условима, када се гарантује најмање један пријем недељно унапред одређеним радним даном;
- 2) уз једно уручење поштанске пошиљке на адреси примаоца, осим у посебним околностима и географским условима, када се гарантује најмање једно уручење недељно унапред одређеним радним даном;
- 3) постављањем поштанских сандучића, збирних сандучића и аутомата, а у складу са прописаном густином приступних тачака.

Обављање појединих услуга које припадају универзалној поштанској услузи може се правним актом надлежног државног органа прекинути или обуставити у циљу заштите општег интереса, јавног морала, јавне безбедности, кривичне истраге, јавне политике и у другим случајевима предвиђеним законом.

Према члану 24. Закона о поштанским услугама, **резервисане поштанске услуге** су део универзалне поштанске услуге поверене јавном поштанском оператору и обухватају:

- 1) пријем и/или прераду и/или превоз и/или уручење писмоносних поштанских пошиљака масе до 50 грама;
- 2) пријем и/или прераду и/или превоз и/или уручење писмена у судском, управном и прекршајном поступку, као препоручених поштанских пошиљака, без обзира на лимите;
- 3) пријем и/или пренос и/или исплату поштанских упутница.

Према Закону, јавни поштански оператор има овлашћење да резервисане поштанске услуге из става 1. овог члана обавља како у унутрашњем, тако и у међународном поштанском саобраћају.

Остале поштанске услуге

Према члану 26. Закона о поштанским услугама, **остале поштанске услуге** обухватају:

- 1) пријем, прераду, превоз и уручење пакета масе преко десет килограма у унутрашњем поштанском саобраћају;
- 2) пријем, прераду и превоз пакета масе преко десет килограма у међународном поштанском саобраћају, у полазу;
- 3) прераду, превоз и уручење пакета масе преко 20 килограма у међународном поштанском саобраћају, у долазу;
- 4) услуге додатне вредности;
- 5) допунске услуге.

Остале поштанске услуге могу обављати сви поштански оператори у складу са овим законом и актима донетим на основу овог закона.

Према члану 27. Закона о поштанским услугама, **услуге додатне вредности** су поштанске услуге које имају посебне захтеве у погледу квалитета и начина пријема, прераде, превоза и уручења.

Услугама додатне вредности сматрају се:

- 1) курирске услуге које подразумевају пријем поштанске пошиљке на адреси пошиљаоца и директан превоз и уручење на адреси примаоца, без прераде;

- 2) експрес услуге које подразумевају пријем, прераду, превоз и уручење поштанских пошиљака у најкраћим и гарантованим роковима;
- 3) услуге електронског праћења од пријема до уручења поштанске пошиљке;
- 4) услуге при којима пошиљалац, ради додатних упутстава у вези са уручењем поштанске пошиљке има директну комуникацију са лицем које непосредно обавља поштанску услугу;
- 5) уручење пошиљке са уговореним временом уручења;
- 6) друге услуге у складу са Законом.

Начела обављања поштанских услуга

Обављање поштанских услуга заснива се на начелима:

- обезбеђивања услова за равномеран развој поштанских услуга на територији Републике Србије;
- обезбеђивања доступности универзалне поштанске услуге, прописаног квалитета и по приступачним ценама, свим грађанима у Републици Србији, уз задовољење потреба специфичних друштвених група, укључујући особе са инвалидитетом;
- обезбеђивања равноправности, забране дискриминације и високог нивоа заштите интереса корисника поштанских услуга;
- обезбеђивања услова за равноправно пословање поштанских оператора;
- подстицања конкуренције, економичности и делотворности у обављању поштанске делатности;
- обезбеђивања развоја поштанске делатности;
- усклађивања обављања делатности у области поштанских услуга са српским и међународним стандардима;
- неповредивости тајности писама и других средстава општења;
- омогућавања равноправног приступа поштанској мрежи и поштанским услугама;
- обезбеђивања одрживости универзалне поштанске услуге.

Поштарина за универзалну поштанску услугу

У складу са чланом 32. Закона, поштарина за универзалну поштанску услугу мора бити:

- 1) иста за све кориснике на читавој територији на којој давалац универзалне поштанске услуге пружа услугу;
- 2) приступачна, заснована на реалним трошковима и подстицајна за ефикасно обављање универзалне поштанске услуге;
- 3) бесплатна за секограме које користе слепа и слабовида лица;
- 4) транспарентна;
- 5) одређена на начин да појединим корисницима не даје предност у односу на друге кориснике под истим или сличним условима.

На поштарину, осим резервисаних поштанских услуга, сагласност даје Агенција. На акт јавног поштанског оператора којим се утврђује поштарина за резервисане поштанске услуге сагласност даје Влада.

Одрживост поштанске услуге и одвојено рачуноводство

Када је реч о одрживости поштанске услуге, јавни поштански оператор остварује одрживост обављања универзалне поштанске услуге из средстава обезбеђених из прихода остварених пружањем универзалне поштанске услуге односно прихода насталих обављањем резервисаних и нерезервисаних поштанских услуга, из домена универзалне поштанске услуге.

Када је реч о рачуноводству поштанских оператора и универзалног поштанског оператора, према члану 36. Закон предвиђа да:

- уколико поштански оператор поред поштанских услуга обавља једну или више других делатности, дужан је да води одвојено рачуноводство за обављање поштанских услуга;
- поштански оператор је дужан да одвоји приходе и трошкове који су остварени од универзалне поштанске услуге од осталих прихода и трошкова према врстама услуга;
- ЈПО је дужан да својим интерним обрачуном обезбеди алокацију трошкова свих услуга, како би се омогућио преглед прихода по врстама поштанских услуга, по фазама обављања поштанских услуга и по јединици поштанске услуге;
- ЈПО је дужан да приходе од резервисаних поштанских услуга рачуноводствено одвоји од прихода остварених од нерезервисаних поштанских услуга из домена универзалне поштанске услуге;
- трошкови који се могу директно приписати појединачној услузи се приписују тој услузи. Заједнички трошкови, односно трошкови који не могу директно да се припишу појединачним услугама, распоређују се, када је то могуће, на основу директне анализе настанка тих трошкова.

Јавни поштански оператор не може да користи приходе од резервисаних поштанских услуга за субвенционисање осталих поштанских услуга или других пословних активности, осим за трошкове настале обављањем универзалне поштанске услуге.

Агенција може ближе уредити начин вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности. Такође, Агенција је дужна да једном годишње објављује извештаје о усклађености вођења рачуноводственог раздвајања од стране јавног поштанског оператора, у складу са овим Законом и актом из става 11. овог члана.

1.2.3. Правилник и методологија

Правилником се прописује начин вођења рачуноводства, рачуноводствених евиденција, трошковног рачуноводства и обрачуна нето трошкова универзалног поштанског оператора.

Кључни циљеви Правилника су да се, за потребе Агенције и ЈПО, његовом применом обезбеде следеће области:

- одговарајуће рачуноводствене информационе подлоге за планирање, реализовање, кориговање и контролу активности усмерених на стварање, унапређење и очување односа на тржишту поштанских услуга;
- тачне и транспарентне информације о трошковима, приходима, билансима и имовини по групама поштанских услуга и појединачним групама ЈПО;
- основе за утврђивање нивоа цена универзалне поштанске услуге;
- спречавање доминантног положаја ЈПО на тржишту поштанских услуга;
- формирање одговарајућег интерног рачуноводственог обрачуноског система, као и одговарајућих аналитичких аспеката у финансијском рачуноводству, као и усаглашавање тог система са Агенцијом и његове доступности Агенцији.

Интерни обрачуноски систем ЈПО се мора заснивати на утемељеним принципима трошковног рачуноводства и њиховој доследној примени, на начин који омогућава преглед и надзор прихода и трошкова остварених пружањем свих услуга, узимајући у обзир и усвојене рачуноводствене стандарде.

Принципи одвојеног рачуноводства (рачуноводственог раздвајања):

- 1) принцип потпуности;
- 2) принцип узрочности;

- 3) принцип објективности;
- 4) принцип корелације;
- 5) принцип транспарентности;
- 6) принцип конзистентности;
- 7) принцип тачности;
- 8) принцип упоредивости;
- 9) принцип флексибилности;
- 10) принцип веродостојности (проверљивости) података;
- 11) принцип поверљивости информација;
- 12) принцип кооперативности.

Предвиђена основа за обрачун трошкова је по моделу историјских (стварних) трошкова, који је потребно да ЈПО примени је основа по методу „одозго на доле” („*top-down*”), односно по моделу алокације трошкова на основу историјских (стварних) финансијских података за годину извештавања. Правилник такође предвиђа да се примењује методологија вођења одвојеног рачуноводства и обрачуна нето трошкова која се базира на методи потпуно расподељених трошкова (*FDC – Fully Distributed Costs*), као и на систему обрачуна трошкова који је базиран на активностима (*activity-based costing model – ABC model*).

Методологијом о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја Поште је предвиђено детаљније објашњење приликом примене одвојеног рачуноводства (рачуноводственог раздвајања) и провере веродостојности истог који се прописује у оквиру новог Правилника о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности и у складу са Законом о поштанским услугама.

Извештавање о примени трошковног принципа и резултатима рачуноводственог раздвајања Агенције од стране ЈПО, врши се путем регулаторних извештаја утврђених правилником и дефинисаних образаца и смерницама дефинисаних у оквиру Методологије. Према члану 33 Правилника, оператор је дужан да изврши извештавање Агенције у виду сачињавања следећих извештаја:

- 1) Обрасци из Прилога Правилника о рачуноводственом о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности
 - Табела 1. Сегментација конта трошкова ЈПО
 - Табела 2. Сегментација места трошкова ЈПО по припадајућим трошковима
 - Табела 3а. Интерни трансфер прихода ЈПО
 - Табела 3б. Интерни трансфер трошкова ЈПО
 - Табела 4. Производна МТ: Алокација стварних директних трошкова и трошкова МТ на фазе ЈПО
 - Табела 5. Непроизводна МТ: Алокација стварних директних трошкова и трошкова МТ на фазе ЈПО
 - Табела 6. Алокација трошкова фаза на поштанске услуге ЈПО
 - Табела 7. Укупан приход поштанских услуга ЈПО
 - Табела 8. Збирни биланс поштанских услуга
 - Табела 9. Биланс појединачних поштанских услуга
 - Табела 10. Обрачун стопе трошкова позајмљеног капитала
 - Табела 11. Обрачун ангажованог капитала (инвестиционе основе) за примену просечних пондерисаних трошкова капитала (*WACC*)
 - Табела 12. Обрачун циљног прихода поштанских услуга
 - Табела 13. Усклађивање статутарног биланса успеха са регулаторним извештајима
- 2) Извештај о обиму услуга
- 3) Извештај о предложеним продајним ценама поштанских услуга
- 4) Опис имплементације рачуноводственог раздвајања за годину извештавања
- 5) Извештај независног ревизора



- 6) Извештај о пословању
- 7) Програм пословања за наредну годину
- 8) Важеће Ценовнике свих услуга ЈПО, са јасно назначеним датумима њихове примене.
- 9) Други извештаји на захтев Агенције

2. Анализа Описа имплементације, модела и веродостојности регулаторних извештаја

2.1. Анализа описа имплементације и модела

У циљу провере усклађености рачуноводственог раздвајања, у члану 34. Правилника дефинисана је обавеза ЈПО, да сачини Опис имплементације, који треба да садржи следеће ставке:

1. свеобухватно објашњење о основама припреме регулаторних извештаја, укључујући објашњење кључних регулаторних рачуноводствених политика, које су усвојене, као и:
 - списак услуга/организационих целина за које је извршено рачуноводствено раздвајање;
 - трендове који се односе на обим и приходе по свакој услузи, очекиване значајне промене и на који начин ове промене могу утицати на пословно окружење;
 - опис процеса примене рачуноводственог раздвајања и израде регулаторних извештаја;
 - методе и принципе рачуноводственог раздвајања;
 - промене рачуноводствених политика за годину извештавања и њихов утицај на резултат и упоредивост са претходном годином;
 - промене у односу на претходни период које утичу на рачуноводствено раздвајање;
 - значајна прилагођавања регулаторних извештаја.
2. методологију примене рачуноводственог раздвајања, и то:
 - опис трошкова који су предмет алокације;
 - опис/списак трошкова који нису предмет алокације;
 - структуру места трошкова;
 - идентификоване директне, као и индиректне трошкове;
 - детаљне информације о фазама алокације трошкова, на места трошкова, по активностима, правећи разлику између директних трошкова, индиректних, односно заједничких трошкова (према природи трошкова, здружених трошкова и трошкова који се алоцирају генералним алокатором);
 - опис покретача трошкова за сваку фазу алокације;
 - опис обрачуна интерних трансфера;
 - опис процеса припреме регулаторних рачуноводствених извештаја, као и
 - детаљан опис на који начин су обрачунати циљни приходи услуга.

Такође, у члану 38. Правилника дефинисана је обавеза ЈПО да, најкасније до 30. јуна текуће године, за претходну пословну годину, достави попуњене обрасце из Прилога Правилника, односно, регулаторне извештаје.

У складу са горе наведеним, извршили смо анализу конзистентности Описа имплементације и модела описаног у њему са Правилником, као и са активностима које се дешавају у пракси. Анализом достављене документације утврдили смо да је Пошта Србије направила одређени напредак у погледу усклађености са Правилником у односу на претходни извештај. Пре свега, приликом алокације трошкова возила, објеката и опреме дефинисани су нови кључеви алокације са места трошка на фазе (површина објеката, односно, намена возила и опреме), који на адекватнији начин указују на узрочно-последичну везу трошења ресурса. Такође, Опис имплементације је допуњен анализом утицаја тржишних промена на пословање ЈПО. У Опис имплементације додата је и засебна секција у оквиру које су

анализиране промене које су се догодиле у односу на претходни период, а које могу да утичу на рачуноводствено раздвајање.

Међутим, сматрамо да је потребно даље радити на унапређењу самог модела, али и усклађивању описа имплементације са истим, односно да постоји одређени простор за напредак и адекватније усаглашавање описа и модела са Правилником. У складу с тим, у наставку су представљени налази до којих смо дошли, као и остале препоруке за унапређења.

2.1.1. Налази и препоруке

Н1. Недефинисана методологија одређивања кључа алокације у другом кругу алокације

Регулаторни оквир: Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО - Члан 4

Коментар:

У оквиру описа имплементације није јасно приказана методологија и начин прикупљања података који се тичу површине објеката и намене опреме, односно возила, а који су коришћени као кључ алокације са места трошкова на фазе за поменуте врсте трошкова.

Препорука:

С обзиром да су кључеви алокације при алокацији трошкова са места трошка на фазе у другом кругу алокације утврђени на основу параметара површина објеката и намена опреме и возила, и то на узорку објеката, возила и опреме, мерењем спроведеним током 2022. године, мишљења смо да је потребно опис имплементације допунити информацијама о начину прикупљања ових података. Такође, сматрамо да је неопходно допунити Прилог описа имплементације конкретним подацима који се тичу горе наведених параметара (измерене површине, објекти у којима су оне мерене, возила и опрема по наменама), како би се могла извршити провера веродостојности.

Н2. Непотпуност информација о алоцирању трошкова возила у другом кругу алокације

Регулаторни оквир: Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО - Члан 4

Коментар:

Прегледом описа имплементације и самог обрачуна трошкова у другом кругу алокације, уочено је да није јасно дефинисано на који се начин трошкови возила алоцирају са фаза на производе. У опису је наведено да се приликом алокације са фаза на производе користи постулат „трошак према трошку“, односно, да се трошкови алоцирају на основу учешћа трошка конкретног производа/услуге у укупно расподељеним трошковима у првом кругу. Ипак, у опису није наведено да ли се, и који производи/групе производа искључују из обрачуна приликом посматрања првог круга алокације. Током састанка са представницима Поште усмено нам је појашњено да се приликом посматрања првог круга алокације из обрачуна искључују они производи за које нису везани трошкови возила у другом кругу алокације, што је потврђено кроз рекалкулацију и увид у аналитику апликације МОТ2021.

Препорука:

У оквиру описа имплементације је потребно дефинисати и детаљно описати начин алоцирања трошкова возила у другом кругу алокације, а који се у пракси примењује. Потребно је јасно назначити да ли се, и који производи/услуге искључују из обрачуна у оквиру првог круга алокације и објаснити разлоге њиховог искључивања.

НЗ. Непотпуност информација о алоцирању трошкова у трећем кругу алокације**Регулаторни оквир:**

Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО - Члан 4

Коментар:

Прегледом описа имплементације, уочено је да није јасно дефинисано на који се начин врши алокација трошкова у оквиру трећег круга алокације. Рекреацијом обрачуна установили смо да се укупно алоцирани трошкови у трећем кругу прво алоцирају на групу производа (нпр. група Писма) а потом и на сам производ. Изостављањем детаљног описа начина алокације трошкова знатно се отежава провера адекватности алокације.

Препорука:

Потребно је допунити опис имплементације детаљним информацијама о начину и корацима алокације у оквиру трећег круга. Потребно је детаљно описати на који се начин укупни трошкови алоцирају, прво на групу, а потом и на конкретан производ, уз навођење извора података за сваки од корака.

2.1.2. Остале препоруке за унапређење

У наставку је дат преглед осталих препорука за унапређење, које нису резултат значајног одступања од регулативе, али ће њихова имплементација допринети бољем разумевању описа имплементације од стране корисника, а самим тим и бољој усаглашености са Законом, Правилником и Методологијом.

ОП1. Неусаглашеност податка о броју огранака**Коментар:**

Прегледом описа имплементације, уочена је неусаглашеност између броја огранака у опису текста и листираном броју огранака у наставку текста.

Препорука:

Потребно је ускладити број огранака, са наведеним бројем јединица које припадају датом огранку, у опису Организационе структуре.

ОП2. Неажурирани подаци у делу који се односи на трендове и значајне промене**Коментар:**

Током прегледа описа имплементације, уочено је да је извршена анализа трендова на тржишту поштанских услуга, да је описано на који начин они утичу на пословање Поште, као и да су процене обима услуга и прихода за наредни период усклађене са

идентификованим трендовима. Међутим, подаци о тржишним трендовима нису ажурирани у складу са последњом годином прегледа извештаја.

Препорука:

Потребно је да се у део *Трендови који се односе на обим и приходе по свакој услузи, очекиване значајне промене и на који начин ове промене могу утицати на пословно окружење*, Описа имплементације, ажурира према подацима за 2021. годину.

ОП3. Непостојање информација о временском оквиру процесних корака припреме регулаторних рачуноводствених извештаја

Коментар:

Увидом у Опис имплементације је утврђено да недостају информације о временском трајању процесних корака припреме регулаторних рачуноводствених извештаја, у делу *Опис процеса примене рачуноводственог раздвајања и израде регулаторних извештаја*.

Препорука:

Опис имплементације би требало да буде допуњен временским оквиром процесних корака како би у случају одређених измена у наредном периоду била доступна транспарентна информација ради адекватне припреме и спровођења датих измена.

ОП4. Неусклађеност садржаја Описа имплементације и Правилника

Коментар:

На основу прегледа Описа имплементације, уочено је да недостаје део садржаја прописан чланом 34., тачка 1, подтачка 5 Правилника, односно секција Промене рачуноводствених политика за годину извештавања и њихов утицај на резултат и упоредивост са претходном годином.

Препорука:

Ускладити садржај прописан Правилником за Опис имплементације – допунити Опис имплементације подтачком без обзира на то да ли је дошло до промене рачуноводствених политика у посматраном периоду. Додатно, уколико је дошло до измена у рачуноводственим политикама, потребно је описати извршене промене и извршити квантитативну и квалитативну анализу њиховог утицаја.

ОП5. Непотпуност информација о прилагођавањима регулаторних извештаја

Коментар:

Прегледом Описа имплементације утврђено је да постоје информације о прилагођавањима извршеним у новом регулаторном извештају. Међутим, није назначено која су тачно прилагођавања извршена, у ком делу и на који начин.

Препорука:

Допунити Опис имплементације, са свим насталим прилагођавањима током 2021. године, разлозима за увођење промена, као и описом утицаја насталих прилагођавања на будуће извештавање, у делу *Значајна прилагођавања регулаторних извештаја*.

ОП6. Неусклађеност података о стопи ангажованог капитала у Опису имплементације

Коментар:

Прегледом Описа имплементације констатовано је да постоје различити подаци који се односе на стопу приноса ангажованог капитала.

Препорука:

Потребно је извршити усаглашавање података који се односе на стопу приноса ангажованог капитала у Опису имплементације, а која је достављена и усвојена од стране Агенције и која је примењена у обрачуна.

ОП7. Неусклађеност ознака и података у Опису имплементације и Прилогу Описа имплементације

Коментар:

Прегледом Описа имплементације уочене су непостојеће ознаке у односу на Прилог Описа имплементације. Конкретно, у Опису имплементације је наведено да постоји Табела 2.8а, која се не налази у Прилогу описа имплементације. У Прилогу описа имплементације је потребно ажурирати податке који се односе на датуме, као и називе у табелама ускладити са називима дефинисаним у ценовнику и Опису имплементације.

Препорука:

Потребно је извршити усаглашавање ознака, података, информација који се налазе у Опису имплементације и Прилога Опису имплементације.

ОП8. Опис обрачуна циљних прихода

Коментар:

На основу прегледа Описа имплементације, није могуће стећи јасно разумевање процесних корака у обрачуна циљног прихода, као и везу са фазама алокације, односно која су одељења или позиције одговорне за извршење корака.

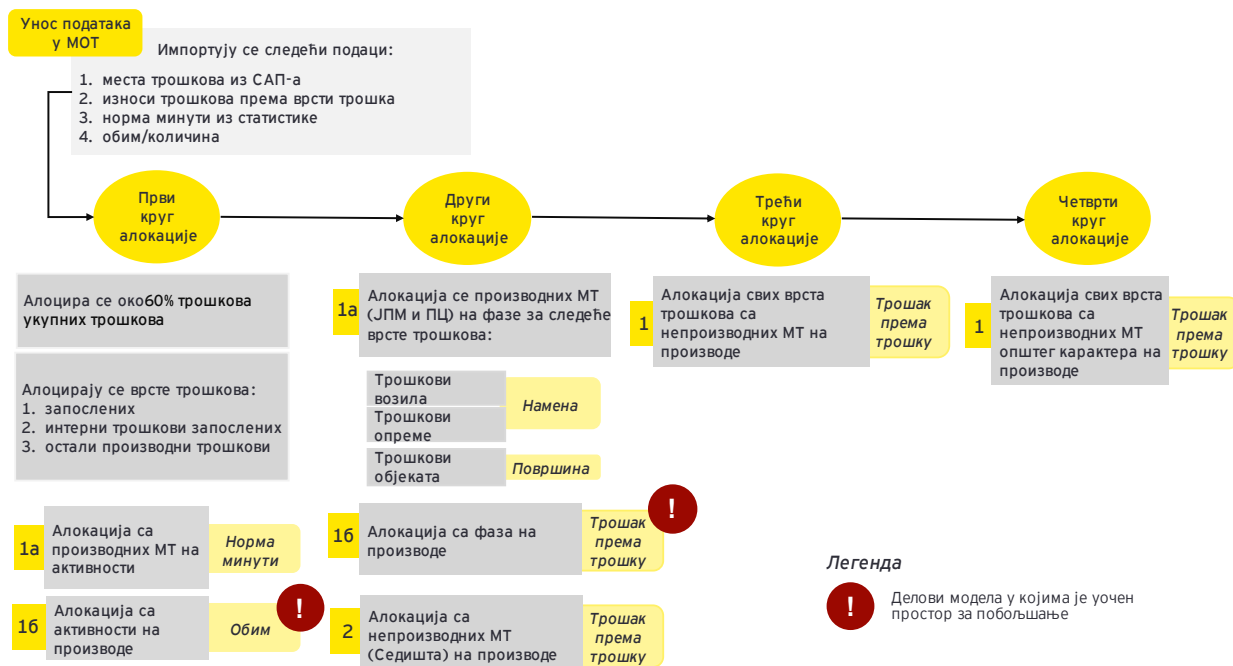
Препорука:

Мишљења смо да је неопходно навести процесне кораке и начин обрачуна циљних прихода услуга који следује на основу фаза алокација, као и одговорне позиције или одељења за спровођење анализе профитабилности како би се испунила одредба Правилника.

2.2. Анализа веродостојности регулаторних извештаја

У наставку су приказани резултати анализе веродостојности регулаторних извештаја, дати су коментари и препоруке на местима код којих постоји простор за унапређење.

2.2.1. Процес припреме регулаторних извештаја и преглед контролног окружења



Приказ 1. Мапа процеса: Приказ кругова алокације у процесу припреме регулаторних извештаја

На мапи процеса приказан је ток података кроз процес припреме регулаторних извештаја. Процес обухвата активности од уноса података у апликацију МОТ, преко алоцирања трошкова у сваком од четири круга алокације. Узвичницима су обележени кораци на којима су препозната места за унапређење/побољшање процеса, односно критичне тачке где су уочене нелогичности које се касније преносе кроз цео процес. Ови простори за унапређење детаљније су разрађени у наставку.

Н4. Неадекватно дефинисане везе активности и производа

Регулаторни оквир: Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО - Члан 10

Коментар:

Током анализе модела, установљено је да су поједине везе између активности и производа/услуга неадекватно дефинисане. Установљено је да појединим производима/услугама нису додељене све активности које објективно постоје приликом њиховог пружања. На тај начин, за производ/услугу се не везују сви трошкови који су настали приликом њиховог пружања.

Препорука:

Неопходно је извршити проверу адекватности веза између активности и производа, и редефинисати те везе тамо где је потребно, како би се обезбедило да су за све производе везане све активности које учествују у технолошком процесу њиховог обављања, као и да нису везане активности које у том процесу не учествују. Неопходно је јасно дефинисати и спроводити и контроле којима ће све измене у везама између активности и производа бити

валидирани. У овом процесу, као и у процесу дефинисања активности везаних за нове производе, потребан је мултидисциплинарни приступ, односно, заједнички рад функција које познају процес пружања производа и функција које се баве припремом података за потребе регулаторних извештаја.

Н5. Заједничко књижење трошкова међународног обрачуна

Регулаторни оквир: Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО - Члан 10

Коментар:

Трошкови међународног обрачуна који се односе на долаз и полаз у међународном поштанском саобраћају (МПС) се тренутно се књиже на једном конту, што доводи до немогућности расподеле овог трошка према производима/услугама у међународном саобраћају. Тренутно се цео трошак са конта 5390004 и 5390006, у износу од 395.790.645 динара, расподељује на вештачки креиране производе „Међународни долаз – пакет“, „Међународни долаз – ЕМС“ и „Међународни долаз – писмо“. Тиме је трошак међународног обрачуна, у постојећем моделу, искључен из обрачуна цене коштања постојећих производа/услуга у међународном саобраћају.

Препорука:

Потребно је раздвојити трошкове који се односе на долаз, односно полаз у међународном поштанском саобраћају, како би се јасно раздвојили износи који се даље могу приписати конкретним производима.

Н6. Нејасно дефинисане контроле у процесу припреме регулаторних извештаја

Регулаторни оквир: Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО - Члан 3

Коментар:

Увидом у ток обраде и алоцирања трошкова кроз кругове алокације, констатовано је да су нејасно дефинисани контролни кораци у одређеним деловима процеса и тиме последично повећан ризик грешке приликом даље алокације, разумевања процеса и могућности контроле и идентификовања нелогичности и могућих грешака.

Препорука:

Сматрамо да је потребно јасно дефинисати контроле у процесу припреме извештаја, односно, дефинисати начин спровођења сваке контроле, део процеса у ком се контрола спроводи, учесталост, врсту контроле (аутоматска или мануелна) и одговорност за спровођење исте. Тамо где контроле у пракси већ постоје, потребно је документовати њихово вршење, односно, дефинисати „траг“ контроле. Све контроле које се спровode је потребно описати у оквиру описа имплементације, тамо где то већ није учињено.

Контроле које треба дефинисати, документовати, а затим и описати у оквиру описа имплементације, тамо где то већ није учињено, су следеће:

- Контроле при поставци модела алокације трошкова – провера адекватности веза активности и производа/услуга, провера усаглашености листе производа/услуга на

које се трошкови алоцирају са постојећим производима/услугама и остале контроле корака који се извршавају мануелно у оквиру апликације MOT;

- Контроле усаглашености улазних и излазних података у сваком кораку алокације;
- Контроле тачности и потпуности аутоматски и мануелно попуњених образаца;
- Контрола усаглашености излазних података са ревидираним финансијским извештајима

2.2.2. Преглед контролног окружења ИТ система

Увидом у документацију, као и кроз разговоре са запосленима у Функцији ИТЕКР, стекли смо разумевање функционисања генералних ИТ контрола током 2021. године, које су успостављене над апликацијом MOT2021. Установљено је да постоји адекватно ИТ контролно окружење у погледу ове апликације. Извршен је преглед следећих области:

- Управљање корисничким приступом
- Управљање програмским изменама
- Управљање ИТ операцијама

Управљање корисничким приступом

Управљање корисничким приступом се врши по систему захтева за доделу корисничких права за апликацију MOT2021. Захтев за доделу права подноси руководилац организационе јединице у којој је запослени коме треба доделити корисничка права, а налог креира Функција ИТЕКР. Сва корисничка права на систему су додељена приликом креирања апликације на почетку 2021. године. Постоји 9 активних налога на апликацији, од чега је 5 администраторских налога.

Логови корисничких активности постоје и бележе се унутра базе података. По потреби, могуће је испратити ове логове како би се утврдило који корисник је извршио коју команду над самом апликацијом.

За сам приступ, успостављен је принцип јединственог пријављивања (SSO – „single sign-on“) са активног директоријума, користећи LDAP протокол.

Управљање програмским изменама

Програмске измене се извршавају према захтеву корисника. У 2021. години није било захтева за променама, осим иницијалних промена у скриптама, које су извршене приликом копирања апликације MOT2020 у новију верзију, MOT2021.

Управљање ИТ операцијама

Управљање резервним подацима (backup) се извршава на нивоу целе базе података за апликацију MOT2021. Дефинисан је потпуни „backup“, који се извршава једном недељно и инкрементални „backup“-ови, који се извршавају једном дневно. Поред тога, извршава се и „backup“ трансакционих логова на сваких 5 минута. „Backup“ се заказује кроз CRONTAB, што представља уграђен програмски пакет. Такође се ради и „backup“ на траке, ради дужег чувања путем алата TSM (Tivoli Storage Management).

Контрола „backup“ процеса се извршава постављених упозорењима којима се упозоравају чланови Службе за управљање платформама база података, путем мејла, о неуспешном извршењу „backup“-а. Само чланови овог тима имају приступ „backup“ подешавањима.

2.2.3. Преглед тока алокације и преглед и анализа коришћених метода и кључева алокације

Увидом у Опис имплементацији установили смо да се алокација трошкова врши кроз четири фазе, тј. **четири круга алокације**. Како би се постигло боље разумевање приступа ЈПО, тражено је достављање примера обрачуна производа код којих су уочене одређене нелогичности у резултатима алокације трошкова. С обзиром да примери, односно, модели обрачуна за одабране производе/услуге нису достављени од стране ЈПО, примењен је алтернативни приступ, где је провера вршена кроз увид у аналитику апликације МОТ2021 и рекалкулацију на основу улазних података, што је продужило процес провере, при чему је то утицало на потпуност сагледавања модела и правилности примене методологије прописане Правилником.

У наставку је дат преглед тренутног разумевања процеса по појединачним круговима алокације.

Први круг алокације

У **првом кругу** врши се алокација трошкова **са производних места трошка поштанске делатности ЈПМ и ПЦ на активности**. Кључ алокације је процентуално учешће **норма минута** одређене активности у збиру норма минута свих активности у оквиру групе места трошка. Учешће поједине активности условљено је статистичком нормом и временом потребном да се одређена активност изврши. Веће учешће неке активности у укупним повлачи за собом и већи трошак који се распоређује. Потом се врши даље распоређивање трошкова **са активности на услуге/производе** који су везани за ту активност, а алокација се врши **према оствареном обиму**.

Врсте трошкова производних места трошка поштанске делатности ЈПМ и ПЦ који се на овај начин алоцирају у првом кругу су:

- трошкови запослених;
- интерни трансфери трошкова запослених;
- остали производни трошкови.

Поред тога, у првом кругу алоцирају се и следећи **трошкови производних места трошка непоштанске делатности** (РЈ Хибридна пошта, РЈ Одржавање објеката, основних средстава и возила и РЈ за послове електронских комуникација Пошта Нет):

- трошкови запослених;
- трошкови објеката;
- трошкови опреме;
- трошкови возила;
- трошкови амортизације објеката, опреме и возила;
- остали производни трошкови;
- интерни трансфери трошкова запослених;
- интерни трансфери трошкова возила.

У овом случају се алокација врши директно на производе, коришћењем оствареног прихода по производу као кључа алокације. То је случај и са производним местом трошка АТМ, чији се трошкови опреме алоцирају на производ према оствареном обиму.

У случају непроизводних места трошка као и производна места трошка поштанске делатности ЈПМ и ПЦ и алокација са места трошка на појединачне активности, нисмо уочили простор за унапређење при избору кључева за алокацију. Међутим, у наредном кораку, односно, алокацији са активности на производе, постоји простор за унапређење, као што је наведено у наставку.

H7. Неадекватно дефинисани кључеви алокације приликом алоцирања трошкова са активности на производе у првом кругу алокације

Регулаторни оквир: Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО - чланови 4, 13, 22

Коментар:

Током анализе описа имплементације и модела установљено је да је у оквиру првог круга алокације приликом алоцирања трошкова са активности на производе, као кључ алокације коришћен обим производа/пружене услуге. Члан 4 Правилника прописује да се приликом примене трошковног принципа и одвојених рачуна по групама услуга ЈПО треба поштовати принцип узрочности, који се односи на прецизну алокацију трошкова крајњем носиоцу трошка, односно поштанским услугама ЈПО које су их узроковале. Истим Чланом прописано је и поштовање принципа објективности, којим се алокација трошкова ЈПО на поштанске услуге обавља на основу објективне анализе узрока настанка трошкова, односно, ангажовања ресурса, којим се иницира појављивање трошкова. Члан 13 Правилника прописује да кључ алокације треба бити дефинисан на начин да описује узрочно-последичне односе трошења ресурса кроз технолошки процес обављања поштанских услуга. Коришћењем само обима као кључа алокације, није могуће на свеобухватан начин приказати поменуте узрочно-последичне односе. Додатно, на овај начин, свим производима се додељује исти јединични трошак активности, чиме се занемарују карактеристике производа које могу утицати на висину ресурса неопходних за њихово обављање, а самим тим и на висину трошка која ће бити додељена производима.

Препорука:

Приликом алоцирања трошкова са активности на производе у оквиру првог круга алокације, неопходно је користити кључ или кључеве алокације који ће на адекватнији начин указати на узрочно-последичне односе трошења ресурса. Ово значи да поред обима треба укључити и друге кључеве алокације (нпр. маса, коефицијент хитности, волуметрија, итд.), а у складу са детаљном анализом целокупног технолошког процеса пружања услуга и конкретних активности. При дефинисању кључева алокације, потребно је и потврдити и документовати узрочно-последичну везу између одабраног кључа алокације и активности.

Поред наведених, у првом кругу алоцирају се и групе: трошкови запослених, трошкови објеката, трошкови опреме, трошкови возила, трошкови амортизације објеката, опреме и возила, остали производни трошкови, интерни трансфери трошкова запослених и интерни трансфери трошкова возила, са производних места трошка непоштанске делатности (РЈ Хибридна пошта, РЈ Одржавање објеката, основних средстава и возила и РЈ за послове електронских комуникација Пошта Нет) појединачно и то на производ РЈ Хибридна пошта, РЈ Одржавање објеката, основних средстава и возила и РЈ за послове електронских комуникација „Пошта Нет“. Кључ алокације је остварени приход. Производна места трошка непоштанске делатности се не алоцирају на фазе технолошког процеса, као и производно место трошка АТМ чији се трошкови опреме алоцирају на производ према оствареном обиму. У ова два случаја, сматрамо да кључеви алокације омогућавају адекватну алокацију трошкова.

Други круг алокације

У другом кругу алокације алоцирају се трошкови опреме, трошкови објеката, трошкови возила, трошкови амортизације опреме, објеката и возила и трошкови интерних трансфера возила са група производних места трошкова поштанске делатности ЈПМ и ПЦ на фазе технолошког процеса и производе, на основу комбинованих кључева.

Алокација истих трошкова са фаза на производе, се обавља применом постулата „трошак према трошку“, што значи да се трошкови алоцирају на носиоце на начин како су алоцирани истоврсни трошкови или групе трошкова са нивоа припадајућих производних места трошка у првој фази. С обзиром да у овом случају, приликом алокације трошкова са фаза на производе постоји могућност дефинисања кључева алокације у складу са природом трошка, примена постулата „трошак према трошку“ није адекватна, као што је наведено у Налазу 9.

У другом кругу врши се и алокација трошкова са непроизводних места трошкова поштанске делатности специфичног карактера (Седишта РРЈ/РЈ/ПЈ) на све производе којима су претходно већ додељени трошкови. Ови трошкови се алоцирају применом постулата „трошак према трошку“.

Групе трошкова који се алоцирају су: трошкови запослених, трошкови објеката, трошкови опреме, трошкови возила, трошкови амортизације објеката, опреме и возила, остали производни трошкови, интерни трансфери трошкова запослених, возила и осталих производних трошкова.

У **другом кругу** алокације, приликом алоцирања трошкова опреме, објеката, возила, амортизације опреме, објеката и возила и трошкова интерних трансфера возила са група производних места трошкова поштанске делатности ЈПМ и ПЦ на фазе технолошког процеса, коришћени су следећи кључеви алокације:

- за објекте - **површина објеката** ЈПМ и ПЦ,
- за опрему - **намена** у ЈПМ и ПЦ и
- за возила - **намена** у ЈПМ и ПЦ.

Н8. Нејасно дефинисан узорак коришћен при обрачуну кључева алокације у оквиру другог круга алокације

Регулаторни оквир: Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО - члан 4

Коментар:

Мишљења смо да је Пошта, у овом кораку другог круга алокације, односно, алокацији трошкова опреме, објеката, возила, амортизације опреме, објеката и возила и трошкови интерних трансфера возила са група производних места трошкова поштанске делатности ЈПМ и ПЦ на фазе технолошког процеса, дефинисала адекватне кључеве алокације који су у складу са природом трошка. Међутим, при обрачуну кључева (површина објеката и намена возила и опреме) по којима ће се вршити алокација, коришћен је узорак, за који није јасно дефинисано како је одређен, нити је документован обрачун тих кључева, те није могуће потврдити репрезентативност тог узорка.

Препорука:

Члан 4 Правилника прописује да је, приликом примене трошковног принципа и одвојених рачуна по групама услуга ЈПО неопходно поштовати, између осталих, и принципе потпуности и објективности. Принцип објективности указује да је, у случају постојања претпоставки у оквиру регулаторних извештаја, те претпоставке неопходно оправдати и подржати релевантним емпиријским подацима. У складу с тим, требало би извршити мерење површине објеката према коришћењу у различитим фазама технолошког процеса, и дефинисати намену возила и опреме у највећој могућој мери. Уколико није могуће

извршити мерења на целој популацији, потребно је јасно дефинисати репрезентативан узорак, те документовати процес одабира узорка, као и обрачуна кључева алокације. Све наведено би требало јасно описати у оквиру описа имплементације.

У наредном кораку, врши се алокација тих трошкова са фаза технолошког процеса на конкретне производе/услуге, при чему се као кључ алокације користи постулат „**трошак према трошку**“. Применом овог постулата, трошкови се алоцирају на носиоце на начин како су алоцирани истоврсни трошкови или групе трошкова са нивоа припадајућих производних места трошка у првој фази. Другим речима, кључ алокације јесте процентуално учешће трошка конкретне услуге/производа у укупним расподељеним трошковима у првом кругу. Применом истог кључа врши се и алокација трошкова са непроизводних места трошкова поштанске делатности специфичног карактера (Седишта РРЈ/РЈ/ПЈ) на све производе којима су претходно већ додељени трошкови.

Н9. Неадекватно дефинисан кључ алокације (трошак према трошку) коришћен приликом алоцирања трошкова са фаза на производе у другом кругу алокације

Регулаторни оквир: Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО - Члан 14, 23

Коментар:

Током анализе описа имплементације и модела установљено је да је приликом алоцирања трошкова у оквиру другог круга алокације са фаза на производе, као кључ алокације коришћен постулат трошак према трошку. Члан 23 Правилника прописује да се алокација са фаза на носиоце трошкова врши поштујући начела узрочности, објективности, корелације и изводљивости. Принцип узрочности односи се на прецизну алокацију трошкова крајњем носиоцу трошка, односно поштанским услугама ЈПО које су их узроковале. Принцип објективности указује да се алокација трошкова ЈПО на поштанске услуге обавља на основу објективне анализе узрока настанка трошкова, односно ангажовања ресурса, којим се иницира појављивање трошкова. Члан 14 Правилника прописује да се принцип трошка према трошку може користити у ситуацијама када не постоји могућност алокације путем природе трошка. Међутим, констатовано је да приликом алокације трошкова са фаза на производе постоји могућност дефинисања кључева алокације у складу са природом трошка, те у складу с тим, у овом кругу алокације и за ову врсту трошкова и места трошка не може бити коришћен постулат „трошак према трошку“. Додатно, коришћењем овог постулата, поништава се ефекат који је добијен приликом алокације са места трошкова на фазе, где су као кључеви алокације коришћени површина или намена, у зависности од тога да ли је реч о трошковима објеката или опреме и возила.

Препорука:

Приликом алоцирања трошкова са фаза на производе у оквиру другог круга алокације, неопходно је користити кључ или кључеве алокације који ће на адекватнији начин указати на узрочно-последичне односе трошења ресурса (обим, маса, коефицијент хитности, волуметрија, итд.), а у складу са детаљном анализом целокупног технолошког процеса пружања услуга и конкретних активности. При дефинисању кључева алокације, потребно је и потврдити и документовати узрочно-последичну везу између одабраног кључа алокације и активности.

Трећи круг алокације



У **трећем кругу** врши се алокација трошкова са непроизводних места трошкова поштанске делатности специфичног карактера (Функција Услуга и Функција поштанске мреже) на одређене услуге/производе преко претходно алоцираних трошкова у првом и другом кругу („трошак према трошку“).

Групе трошкова који се алоцирају су: трошкови запослених, трошкови објеката, трошкови опреме, трошкови возила опште намене, трошкови амортизације објеката, опреме и возила, остали производни трошкови, интерни трансфери трошкова запослених, интерни трансфери трошкова возила.

У трећем кругу алоцирају се и групе: трошкови запослених, трошкови објеката, трошкови опреме, трошкови возила опште намене и возила транспорта, трошкови амортизације објеката, опреме и возила, остали производни трошкови, интерни трансфери трошкова запослених, интерни трансфери трошкова возила са места трошка РЈ Србијамарка, на одређене производе.

У **трећем кругу** алокације, приликом алоцирања трошкова са непроизводних места трошкова поштанске делатности специфичног карактера (Функција Услуга и Функција поштанске мреже) на одређене услуге/производе, као кључ алокације користи се постулат „трошак према трошку“.

С обзиром да се ради о непроизводним местима трошка, у овом случају је оправдано коришћење постулата „трошак према трошку“.

Четврти круг алокације

У **четвртном кругу** врши се алокација трошкова непроизводних места трошкова општег карактера на све производе преко претходно алоцираних трошкова у првом, другом и трећем кругу.

Групе трошкова који се алоцирају су: трошкови запослених, трошкови објеката, трошкови опреме, трошкови возила, трошкови амортизације објеката, опреме и возила, остали производни трошкови, интерни трансфери трошкова запослених, интерни трансфери трошкова возила.

Места трошка са којих се трошкови алоцирају су Функција финансија и економских послова, Функција правних послова и управљања непокретностима, Функција управљања кадровима, Функција ИТЕКР, Функција набавки, инвестиција и одржавања, Пословно руководство предузећа, Пратећа функција безбедности и заштите, Пратећа функција интерне ревизије, Пратећа функција стратегије и процене пословног ризика, као и синдикати.

У **четвртном кругу** алокације, приликом алокације трошкова са непроизводних места трошкова општег карактера на све производе, као кључ алокације користи се постулат „трошак према трошку“.

С обзиром да се ради о непроизводним местима трошка, у овом случају је оправдано коришћење постулата „трошак према трошку“.

2.2.4. Преглед сегментације трошкова и места трошкова

Увидом у Опис имплементације и Прилог описа имплементације установили смо да је Пошта извршила сегментацију трошкова на адекватан начин, те да је раздвојила директне и индиректне трошкове. За обе групе трошкова дато је објашњење на који начин се врши њихова алокација. Поред тога, дат је и конкретан списак директних трошкова.

Увидом у Опис имплементације и Прилог описа имплементације установили смо да је Пошта, полазећи од организационе структуре Предузећа, у интерном рачуноводственом систему формирала хијерархију места трошка, односно да је извршила сегментацију места трошкова. Сегментација места трошкова подразумева груписање места трошкова на два нивоа, при чему се добијају следеће групе места трошкова (Регионална радна јединица/Радна јединица/Подручна јединица - Седиште, Регионална радна јединица/Радна јединица/Подручна јединица - ЈПМ, Регионална радна јединица/Радна јединица/Подручна јединица - ПЦ и Регионална радна јединица/Радна јединица/Подручна јединица - АТМ). Остале организационе целине сегментирани су као индивидуалне целине.

Додатно, Пошта је извршила и сегментацију на места трошка поштанске делатности и остала места трошка. Структура места трошка наведена је у Прилогу описа имплементације, уз додатна објашњења о типу и намени места трошкова, током анализе нисмо уочили простор за унапређење.

2.2.5. Преглед трошкова који не улазе у алокацију

Увидом у Опис имплементације уочили смо да је Пошта извршила груписање трошкова према томе да ли су предмет алокације или не. У Опису је указано да се трошкови који нису предмет алокације односе на трошкове настале током пословне године који се не могу везати за основно пословање ЈП „Пошта Србије“, Београд и то: део трошкова евидентираних на контима групе 51, део трошкова евидентираних на контима групе 54 са места трошка РЈ „Косово и Метохија“, као и непроизводни трошкови евидентирани на контима 5600000-5999999. У оквиру Прилога описа имплементације дат је конкретан списак трошкова који не улазе у алокацију. Током наше анализе нисмо уочили простор за унапређење.

2.2.6. Преглед третмана и обрачуна обртног капитала

У оквиру процеса алокације трошкова капитала обрачунава се прво основа за обрачун, на основу података о нето садашњој вредности сталне имовине и вредности нето обртног капитала (разлика између обртне имовине и краткорочних обавеза) по местима трошка (фаза алокације на место трошка), које се добијају из финансијског рачуноводственог система ЈП „Пошта Србије“. Алокација ангажованог капитала на место трошка врши се директно књижењем у финансијском рачуноводству и дата је у Табели 2.8 Прилога описа имплементације.

У сврху провере веродостојности регулаторних извештаја, извршили смо проверу односно рекалкулацију вредности обртног капитала, а на основу које се даље обрачунава трошак ангажованог капитала, током анализе нисмо уочили простор за унапређење.

2.2.7. Адекватност обрачуна трошкова капитала и примене WACC стопе на ангажовани капитал

На основу методологије коју примењује ЈП „Пошта Србије“, припадајући трошкови капитала за сваки појединачни производ, обрачунавају се на бази примене просечне пондерисане цене (стопе трошкова) капитала на ангажовану укупну трајну имовину (капитал).

*Трошкови капитала = К (капитал) * WACC (стопа приноса на ангажовани капитал)*

Стопу приноса на ангажовани капитал тј. WACC утврђује Агенција и може ангажовати спољног консултанта ради обрачуна.

Методологијом обрачуна и алокације трошкова капитала је обухваћен процес алоцирања:

- укупно идентификоване сталне имовине са одговарајуће групе места трошка, преко одговарајуће групе сталне имовине, а потом преко активности процеса рада на сваки производ и
- обртне имовине и краткорочних обавеза са одговарајуће групе места трошка, преко одговарајуће групе обртне имовине и краткорочних обавеза на сваки производ.

У сврху провере веродостојности регулаторних извештаја, извршили смо рекалкулацију обрачуна трошка капитала на основу ангажованог капитала и дефинисаног WACC-а, током анализе нисмо уочили простор за унапређење.

2.2.8. Обрачун интерних трансфера у оквиру модела

Методологијом коју је развила Пошта третирају се две групе интерних трансфера ЈПО, примењујући принцип узрочности ангажованих ресурса између организационих јединица где настају трансфери: интерни трансфери који представљају трошак и интерни трансфери који представљају приход.

Интерни трансфери који представљају трошак настају пружањем услуга између различитих организационих јединица ЈПО које посредно или непосредно учествују у реализацији поштанске услуге. Интерни трансфери трошкова постоје код трошкова запослених, возила и осталих производних трошкова и односе се на услуге ван поштанске делатности.

Интерни трансфери који представљају приход настају пружањем поштанских услуга између различитих организационих јединица ЈПО. То су трошкови пошиљака које су послали: седишта РЈ, специјализоване РЈ, синдикати и функције Предузећа, без наплате поштарине, а за које су услуге извршиле одређене ЈПМ.

Подаци о интерним трансферима налазе се у Табели 3а – интерни трансфер прихода и 3б – интерни трансфер трошкова регулаторних извештаја.

У сврху провере веродостојности регулаторних извештаја, извршили смо упоређивање података о интерним трансферима (приходима и трошковима) из интерног рачуноводственог система (САП) са подацима о интерним трансферима (приходима и трошковима) из регулаторних извештаја. У овом делу није уочен простор за унапређење.

2.2.9. Усаглашеност улазних података са излазним подацима и са ревидираним финансијским извештајима

Основни извори из којих су се прикупљају улазни подаци неопходни за обрачун и алокацију трошкова и идентификацију прихода су:

- Апликација „Статистика“ (за податке о норма минутима и обиму услуга)
- Оперативне евиденције из других апликација (за податке о обиму појединих услуга за које није обезбеђен податак у „Статистици“);
- САП пословно информациони систем, СО модул и FI модул (за финансијске податке о приходима и трошковима);
- САП пословно информациони систем, FI модул (за финансијске податке о сталној имовини, обртној имовини и краткорочним обавезама)

У сврху провере веродостојности регулаторних извештаја, извршили смо поређење улазних финансијских података (приходи, трошкови, имовина и обавезе) из модела са ревидираним



финансијским извештајима и након извршене анализе нисмо уочили простор за унапређење.

Поред тога, извршено је поређење улазних података са излазним подацима, односно, резултатима апликације и након извршене анализе нисмо уочили простор за унапређење.

3. Закључак

На основу анализе документације достављене од стране ЈПО, консултант је био у обавези да потврди конзистентност описа имплементације и модела које доставља ЈПО са Правилником о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО, односно потврда да се дефинисани принципи трошковног рачуноводства заиста и примењују. У ту сврху извршена је провера усаглашености обавезе рачуноводственог раздвајања и алокације трошкова свих услуга у складу са Правилником и са чланом 36. Закона. Као што је напоменуто, резултат анализе су коментари и закључци засновани на одредбама Закона, Правилника, Методологије и препорукама из Директива ЕУ и најбоље праксе у домену регулаторног извештавања.

Кроз анализу описа имплементације Правилника чија је сврха опис детаљног методолошког приступа алокацији трошкова и модела установљено је да је ЈПО направио одређени напредак у односу на претходне, пробне регулаторне извештаје. Пре свега, јасан је напор ЈПО да кроз увођење нових кључева алокације у оквиру другог круга изврши адекватнију алокацију трошкова објекта, возила и опреме на производе. Ипак, идентификовали смо да постоји значајан простор за унапређења када је реч и о Опису имплементације и о моделу, што је и приказано кроз налазе и препоруке у склопу овог извештаја.

Најзначајнији простор за унапређење односи се на потребу увођења нових кључева алокације у оквиру првог и другог круга алокације, који ће на адекватнији начин указати на узрочно-последични однос трошења ресурса. Додатно, јасан простор за напредак постоји и у погледу адекватнијег дефинисања веза између активности и производа како у оквиру описа имплементације тако и у оквиру самог модела. У наставку је приказана сумирана табела запажања по секцијама и поглављима који су детаљно описани овим извештајем. Запажања су подељена у две групе: налази (ознака Н), који су резултат одступања од појединих елемената регулаторног оквира, и остале препоруке (ознака ОП), које нису резултат значајног одступања од регулативе, али ће њихова имплементација допринети бољем разумевању описа имплементације од стране корисника, а самим тим и бољој усаглашености са Законом, Правилником и Методологијом.

Анализа описа имплементације и модела			
Назив секције	Ознака	Кратак опис	Број стране
<i>Налази и препоруке</i>	Н1	Недефинисана методологија одређивања кључа алокације у другом кругу	15
	Н2	Непотпуност информација о алоцирању трошкова возила у другом кругу алокације	15
	Н3	Непотпуност информација о алоцирању трошкова у трећем кругу алокације	16
<i>Остале препоруке за унапређење</i>	ОП1	Неусаглашеност податка о броју огранака	16
	ОП2	Неажурирани подаци у делу који се односи на трендове и значајне промене	16
	ОП3	Непостојање информација о временском оквиру процесних корака припреме регулаторних рачуноводствених извештаја	17
	ОП4	Неусклађеност садржаја описа и Правилника	17
	ОП5	Непотпуност информација о прилагођавањима регулаторних извештаја	17

	ОП6	Неусклађеност података о стопи ангажованог капитала у Опису имплементације	18
	ОП7	Неусклађеност ознака и података у Опису имплементације и Прилога Описа имплементације	18
	ОП8	Опис обрачуна циљних прихода	18
Анализа веродостојности регулаторних извештаја – образаца			
Назив секције	Ознака	Кратак опис	Број стране
<i>Процес припреме регулаторних извештаја и преглед контролног окружења</i>	H4	Неадекватно дефинисане везе активности и производа	19
	H5	Заједничко књижење трошкова међународног обрачуна	20
	H6	Нејасно дефинисане контроле у процесу припреме регулаторних извештаја	20
<i>Преглед тока алокације анализа коришћених метода и кључева алокације</i>	H7	Неадекватно дефинисани кључеви алокације приликом алоцирања трошкова са активности на производе у првом кругу алокације	23
	H8	Непотпуност узорка који је коришћен при обрачуна кључева алокације у оквиру другог круга алокације	24
	H9	Неадекватно дефинисан кључ алокације (трошак према трошку) коришћен приликом алоцирања трошкова са фаза на производе у другом кругу алокације	25

Кроз спроведену анализу, услед нејасног ефекта кључева алокације који се тренутно користе и немогућности достављања података од стране ЈПО који би омогућили дефинисање кључева алокације који би адекватније осликавали узрочно-последичне везе између трошкова, активности и производа, није јасно како и колико би утврђена одступања могла имати утицај на цену појединачних услуга, нити да ли се приходи од резервисаних поштанских услуга користе за субвенционисање осталих поштанских услуга или других пословних активности. Како су идентификована одступања од Правилника и најбоље праксе како, у оквиру Описа имплементације, који представља методолошку основу, тако и у оквиру самог модела, који представља обрачун алокације трошкова, регулаторни извештаји и на овај начин утврђене цене нису у потпуности у складу са Правилником и најбољом праксом у домену регулаторног извештавања.



Прилог – листа достављене документације

- Опис имплементације методологије вођења одвојеног рачуноводства ЈП „Пошта Србије“ Београд за 2021. годину
- Прилог Опису имплементације
- Регулаторни извештаји - Табеле 1.-13.
- Правилник о статистици и нормама у технолошким фазама у процесима рада
- Бруто биланс за 2021. годину
- Извештај независног ревизора за 2021. годину
- Консолидовани ревизорски извештај за 2021. годину
- Програм пословања ЈП Пошта Србије за 2021. годину
- Ценовници
- Студија о прорачуну стопе WACC за 2021. годину
- Документа са улазним параметрима за MOT
- Аналитика из програма „Статистика“
- Аналитика прихода, обима производа, трошкова и капитала за 2021. годину
- Документација неопходна за проверу ИТ контролног окружења
- Остала накнадно захтевана документација