

На основу члана 8. став 1. тачка 5а) и члана 23. став 1. Закона о електронским комуникацијама („Службени гласник РС”, бр. 44/10, 60/13 – УС, 62/14 и 95/18 – др. закон), члана 6. став 3. тачка 1) и члана 36. став 11. Закона о поштанским услугама („Службени гласник РС”, број 77/19), члана 12. став 1. тач. 1) и 6) и члана 16. став 1. тач. 4) и 5) Статута Регулаторне агенције за електронске комуникације и поштанске услуге („Службени гласник РС”, бр. 125/14 и 30/16),

Управни одбор Регулаторне агенције за електронске комуникације и поштанске услуге, на 54. седници трећег сазива одржаној 8. октобра 2020. године, доноси

Правилник о начину вођења одвојеног рачуноводства и провере веродостојности регулаторних извештаја јавног поштанског оператора

Правилник је објављен у "Службеном гласнику РС", бр. 126/2020 од 23.10.2020. године, а ступио је на снагу 31.10.2020.

I. УВОДНЕ ОДРЕДБЕ

Члан 1.

Овим правилником ближе се уређује начин вођења одвојеног рачуноводства (рачуноводственог раздвајања) и провера веродостојности регулаторних извештаја јавног поштанског оператора (у даљем тексту: ЈПО), као и начин припреме регулаторних извештаја и других информација које је ЈПО у обавези да доставља Регулаторној агенцији за електронске комуникације и поштанске услуге (у даљем тексту: Агенција).

Члан 2.

Овај правилник садржи:

- 1) циљеве примене трошковног принципа рачуноводственог раздвајања и провере веродостојности регулаторних извештаја ЈПО;
- 2) принципе одвојеног рачуноводства (рачуноводственог раздвајања);
- 3) значење појединих појмова употребљених у овом правилнику;
- 4) начела, моделе и основе методологије обрачуна трошкова, укључујући сегментацију конта трошкова, сегментацију места трошкова, интерне трансфере и др.;
- 5) алокацију трошкова са места трошкова на фазе обављања поштанске услуге и са фаза обављања поштанске услуге на крајње носиоце, као и алокацију прихода;
- 6) обрасце за калкулацију јединичне цене коштања за појединачне поштанске услуге и обрачун циљног прихода по услузи;
- 7) начела и правила за обрачун трошкова капитала по појединачној поштанској услузи и формирање предлога продајних цена ЈПО, као и
- 8) материјалну и формалну садржину, начин и рокове достављања Агенцији званичних финансијских (статутарних) и интерних регулаторних финансијских извештаја, од стране ЈПО.

1. Циљеви правилника

Члан 3.

Циљеви овог правилника су да се његовом применом, за потребе Агенције и ЈПО обезбеде:

- 1) одговарајуће рачуноводствене информационе подлоге за планирање, реализовање, кориговање и контролу активности усмерених на стварање, унапређење и очување односа на тржишту поштанских услуга у складу са одговарајућим прописима;
- 2) тачне, транспарентне и поуздане информације о трошковима, приходима, билансима (добицима или губицима) и имовини (ангажованом капиталу) по групама поштанских услуга и појединачним услугама ЈПО, као основи за утврђивање нивоа цена универзалне поштанске услуге по методу „трошкови плус”, који подразумева припадајуће трошкове свих услуга из домена универзалне поштанске услуге увећане за одговарајући принос по капиталу ангажованом у обављању ових услуга;
- 3) основе за утврђивање нивоа цена универзалне поштанске услуге, имајући у виду потребу за заштитом интереса корисника услуга, поштујући основне принципе универзалне поштанске услуге, као и других учесника на тржишту;
- 4) спречавање доминантног положаја ЈПО на тржишту поштанских услуга, у виду ценовног субвенционисања између услуга ЈПО, које су поверене ЈПО и услуга са којима ЈПО наступа на делу тржишта поштанских услуга, које је отворено за конкуренцију, као и
- 5) формирање одговарајућег интерног рачуноводственог обрачуног система, као и одговарајућих аналитичких аспеката (одвајања рачуна имовине и обавеза, односно ангажованог капитала) у финансијском рачуноводству, као и

усаглашавање тог система са Агенцијом и његове доступности Агенцији.

2. Принципи одвојеног рачуноводства (рачуноводственог раздвајања)

Члан 4.

Примена трошковног принципа и одвојених рачуна по групама поштанских услуга код ЈПО који пружа више врста услуга, заснива се на следећим принципима:

1) **принципу потпуности**, којим се обезбеђује да су сви подаци, који се односе на остварене приходе, трошкове и имовину, релевантни и комплетни, као и да испуњавају критеријуме који се односе на регулаторно извештавање;

2) **принципу узрочности**, који се односи на прецизну алокацију трошкова крајњим носиоцима трошкова, односно поштанским услугама ЈПО, које су их изазвале, било непосредно (за део трошкова који су директно изазвани обављањем конкретне услуге тзв. директно алоцирани трошкови), било посредно, преко активности или група активности (за део трошкова који су означени као директни производни трошкови) или према принципу „трошак према трошку“ (за део трошкова означених као индиректни производни трошкови, односно централни индиректни трошкови), као и реалокацију директних трансфера између места трошкова ЈПО;

3) **принципу 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, на начин којим се избегава неоправдана пристрасност ЈПО или било ком другом учеснику на тржишту, чиме би се реметило начело слободне тржишне утакмице сагласно закону којим се уређују поштанске услуге у Републици Србији (у даљем тексту: Закон). У случају постојања претпоставки у оквиру регулаторних извештаја, наведене претпоставке морају бити оправдане, подржане и потврђене релевантним емпиријским подацима. Претпоставке не могу бити формулисане на начин који ствара неправедну пристрасност према било ком пословном сегменту или услузи;

4) **принципу корелације**, који се односи на стављање у однос међусобно упоредивих величина, а то су приходи остварени продајом поштанских услуга, са припадајућим расходима, који настају као последица ангажовања различитих ресурса ЈПО приликом обављања поштанских услуга, у истом периоду;

5) **принципу транспарентности**, који се односи на постојање јасно документованих процеса и процедура, односно периодично извештавање Агенције од стране ЈПО, о резултатима који се постижу приликом креирања модела алокације трошкова, имовине, идентификације прихода и мерења обима услуга ЈПО;

6) **принципу конзистентности**, који се односи на алокацију трошкова у складу са циљевима постављеним од стране Агенције (економска ефикасност, правичност расподеле и сл.), односно којим се испуњава законска обавеза (поштовање интереса корисника, гарантовање обављања универзалне поштанске услуге, гарантовање прописаног нивоа квалитета универзалне поштанске услуге и сл.). Ово начело се примењује приликом израде регулаторних извештаја, а односи се и на конзистентну примену рачуноводствених стандарда и принципа, који се користе при изради финансијских (статутарних) извештаја;

7) **принципу тачности**, којим се захтева да регулаторни извештаји морају имати адекватан ниво тачности, на начин да се подаци који су садржани у њима приказују без материјалних грешака;

8) **принципу упоредивости**, којим се на основу временски доследне примене прописаних процедура обрачуна трошкова обезбеђује међупериодична упоредивост података, чиме се стварају услови за доношење поузданих закључака, не искључујући при томе отвореност система обрачуна трошкова за његово унапређење према утврђеној процедури. Све промене у регулаторним извештајима морају бити објашњене и референциране у складу са принципима регулаторног извештавања. Уколико постоје промене које су изнад нивоа материјалности, потребно је изменити и регулаторне извештаје за претходне године;

9) **принципу флексибилности**, којим се гарантује могућност прилагођавања документоване методологије ЈПО, односно описа имплементације обрачуна и система алокације свим променама у начину функционисања ЈПО, које су од значаја за обрачун трошкова;

10) **принципу веродостојности (проверљивости) података**, којим се Агенцији омогућава увид у одговарајуће и веродостојне документе, као и у информациону подлогу, коју ЈПО користи за алокацију трошкова, на основу чега је могуће утврдити усклађеност процеса алокације прописане овим правилником;

11) **принципу поверљивости информација**, који се односи на обавезу Агенције да прибављене податке путем извештаја о трошковима, приходима, оствареним резултатима, односно ангажованом капиталу по поштанским услугама, може користити у циљу предузимања мера обавештавања надлежног органа, у складу са Законом;

12) **принципу кооперативности**, који се односи на потпуно поверење, отвореност и сарадњу ЈПО и Агенције приликом примене утврђених процедура за алокацију трошкова, односно трошковног принципа, као и вођење одвојених рачуна стања и успеха ЈПО по свакој појединачној услузи.

3. Значење појединих појмова

Члан 5.

Поједини појмови употребљени у овом правилнику имају следеће значење:

1) **Обрачун јединичне цене коштања поштанске услуге** је део интерног рачуноводственог система ЈПО, који је посвећен аналитичком праћењу трошкова, прихода и успеха по свакој појединачној услузи, са циљем калкулације циљног прихода, као и обезбеђењу поузданих подлога за формирање предлога продајне цене сваке појединачне услуге из домена универзалне поштанске услуге, контроле трошкова и одвајања рачуна успеха по врстама услуга;

2) **Потпуно расподељени трошкови (FDC – Fully Distributed Costs)** је метод обрачуна трошкова којим се за потребе утврђивања цене коштања обухватају сви трошкови, који на непосредан или посредан начин настају као последица производње конкретног производа или услуге;

3) **Обрачун трошкова по активностима (ABC – Activity Based Costing)** је метод обрачуна трошкова који се заснива на посредној алокацији трошкова у чијој су основи активности реализоване приликом обављања конкретне услуге;

4) **Обрачун историјских трошкова (HCA – Historical Cost Accounting)** је модел обрачуна трошкова према стварно насталим трошковима у току обрачунског периода, који се заснивају на набавним ценама које се односе на одређено средство;

5) **Носилац трошкова** представља услугу на коју се у коначној фази примене ABC (*Activity Based Costing*) метода обрачуна трошкова алоцирају трошкови. То су појединачне поштанске услуге ЈПО, на које се алоцирају трошкови посредством сваке од препознатих фаза обављања поштанске услуге, које чине његове саставне елементе;

6) **Фазе** су сложеније целине настале обједињавањем више активности, које се реализују приликом обављања поштанске услуге ЈПО. Технолошки процес поштанске услуге се обавља по следећим фазама: пријем, прерада, превоз и уручење/исплата;

7) **Активности** су најниже целине једног технолошког процеса, и део су фаза обављања поштанске услуге;

8) **Покретачи трошкова** су показатељи којима се описује међуоднос између остварених трошкова и конкретне активности или услуге. Разликују се две групе покретача: покретачи трошкова који описују корелацију између трошкова места трошкова са активностима (*Resource Drivers* – параметри алокације ресурса) и покретачи трошкова који описују корелацију трошкова активности са услугама, као коначним носиоцима трошкова (*Activity Drivers* – параметри алокације активности);

9) **Места трошкова (MT)** су делови организационе целине ЈПО, на које се у интерном рачуноводству књиже трошкови. Свака организациона целина ЈПО представља место трошкова, чиме није искључена могућност да једна организациона целина у интерном рачуноводству буде представљена у форми више засебних места трошкова. Трошкови књижени по местима трошкова предмет су алокације било директно на услуге, било на активности, па затим на услуге. Основна подела места трошкова разликује производна и непроизводна места трошкова;

10) **Јединице поштанске мреже (ЈПМ)** представљају категорију места трошкова ЈПО, у којима се обављају услуге из основне делатности ЈПО. Трошкови књижени по овим местима трошкова предмет су алокације посредством обрачуна трошкова по активностима ABC (*Activity Based Costing*) методу;

11) **Нето садашња вредност** је разлика између набавне вредности основног средства и обрачунате акумулиране амортизације;

12) **Опис имплементације рачуноводственог раздвајања** за годину извештавања (у даљем тексту: Опис имплементације) је писани документ који ЈПО доставља Агенцији уз модел рачуноводственог раздвајања и предлог продајних цена поштанских услуга, односно обрачун циљног прихода по услузи;

13) **Трошковно рачуноводство** представља идентификацију, дефиницију, мерење, извештавање и анализирање различитих елемената директних и индиректних трошкова повезаних са обављањем и продајом услуга;

14) **Метод једнако пропорционалног додатка (EPMU – Equi-Proportional Mark-Up)** представља метод расподеле трошкова, који подразумева да се заједнички трошкови расподељују на услуге пропорционално износу трошкова, који су већ расподељени на те услуге. За сваку услугу се израчунава процентно учешће у укупним трошковима, па се заједнички трошкови расподеле на ту услугу у истом проценту тј. „трошак према трошку“, односно „према претходно алоцираним трошковима“;

15) **Примарни трошкови** су трошкови прописани правилником којим се уређује Контни оквир за привредна друштва, задруге и предузетнике, у складу са законом којим се уређује рачуноводство, и на њему заснованом Контном плану ЈПО;

16) **Хомогена трошковна категорија**, у смислу овог правилника, подразумева групу трошкова која има јединствен покретач трошкова и јединствено кретање цена.

II. МЕТОДОЛОГИЈА ОДВОЈЕНОГ РАЧУНОВОДСТВА

1. Начела, модели и основе методологије обрачуна трошкова

Члан 6.

Приликом примене модела трошковног рачуноводства, односно вредновања средстава у трошковном моделу потребно је применити метод обрачуна трошковне основице према обрачуну историјских (стварних) трошкова (HCA – *Historical Cost Accounting*).

Модел историјских (стварних) трошкова се заснива на стварним трошковима ЈПО за средства која се евидентирају према набавној цени, узимајући у обзир амортизацију средстава, при чему се трошак или цена имовине не прилагођавају променама на тржишту и променама изазваним инфлацијом.

Члан 7.

Основа за обрачун трошкова 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.

Члан 8.

Начин обрачуна трошкова услуга/производа који је потребно да примењује ЈПО је онај по методу „потпуно расподељени трошкови“ (FDC – *Fully Distributed Costs*), односно такав начин обрачуна трошкова, којим се за потребе утврђивања цене коштања, обухватају сви трошкови који на непосредан или посредан начин, настају као последица обављања конкретне услуге.

Члан 9.

Алокација трошкова свих услуга по фазама поштанских услуга и по јединици поштанске услуге заснива се на

принципима трошковног рачуноводства. Алокација свих трошкова ће бити базирана према постулатима обрачуна трошкова према активностима (ABC – *Activity Based Costing*).

Обрачун трошкова по активностима (ABC – *Activity Based Costing*) је метод којим се утврђује узрочно-последични однос између трошкова који настају и услуга које пружа ЈПО. На овај начин, прати се узрок трошка и расподељује се на основу активности, које настају приликом обављања одређене услуге, за оне трошкове које није могуће директно расподелити.

Члан 10.

Примена трошковног принципа по моделу историјских (стварних) трошкова, подразумева:

- 1) одговарајућу сегментацију конта трошкова интерног рачуноводства ЈПО са циљем утврђивања оних трошкова који нису предмет алокације, односно трошкова које би требало алоцирати;
- 2) одговарајућу сегментацију места трошкова ЈПО са циљем идентификовања места трошкова, чији трошкови нису предмет алокације, односно места трошкова чији ће се трошкови алоцирати;
- 3) идентификацију фаза/активности обављања поштанских услуга;
- 4) идентификацију интерних трансфера ЈПО, као дела калкулације укупних трошкова, односно укупних прихода;
- 5) интерну алокацију трошкова поштанских услуга ЈПО са места трошкова на идентификоване активности;
- 6) интерну алокацију трошкова активности на сваку појединачну поштанску услугу;
- 7) одговарајуће рашчлањивање прихода по појединачним поштанским услугама;
- 8) израду калкулација јединичних трошкова (цена коштања по јединици) појединачних поштанских услуга;
- 9) обрачун пондерисаних просечних трошкова капитала.

Члан 11.

ЈПО примењује модел историјских (стварних) трошкова према потпуно расподељеним трошковима према методи обрачуна по активностима (ABC – *Activity Based Costing*).

Груписање трошкова за потребе алокације врши се на основу трошкова приказаних на нивоу места трошкова, односно јединице поштанске мреже, с обзиром на то да су ова места трошкова непосредно укључена у технолошки процес обављања поштанске услуге. На сва остала места трошкова, која на директан или индиректан начин учествују у формирању поштанске услуге примењиваће се класификација трошкова са нивоа јединице поштанске мреже, у којој се разликују следеће групе трошкова:

- 1) производни трошкови, и то:
 - (1) трошкови запослених;
 - (2) амортизација;
 - (3) трошкови објеката;
 - (4) трошкови опреме;
 - (5) трошкови возила, и
 - (6) остали производни трошкови.
- 2) непроизводни трошкови, и то:
 - (1) финансијски расходи (конта групе 56);
 - (2) остали расходи (конта групе 57);
 - (3) расходи по основу обезвређења имовине (конта групе 58), и
 - (4) губитак из пословања који се обуставља (конта групе 59).

Члан 12.

Основни принципи груписања трошкова су:

- 1) квалитет алокације;
- 2) изводљивост алокације;
- 3) значај трошкова, и
- 4) могућност идентификовања параметара алокације.

Члан 13.

ABC (*Activity Based Costing*) метод обрачуна трошкова је метод који се заснива на непосредној и посредној алокацији трошкова, у чијој су основи активности реализоване приликом обављања конкретне услуге.

За примену наведеног метода неопходно је да се трошкови алоцирају по активностима у оквиру фаза обављања поштанске услуге, као и на коначне носиоце трошкова. Активност која представља део технолошког процеса обављања поштанске услуге се везује за крајњу услугу директно или уз помоћ покретача трошкова. Покретач трошкова је критеријум који се користи за алокацију индиректних трошкова на носиоце трошкова, односно услуге и дефинише се на начин да описује узрочно-последичне односе трошења ресурса кроз технолошки процес обављања поштанских услуга.

2. Сегментација трошкова, сегментација активности и фазе алокације трошкова

Члан 14.

Трошкови се деле на оне који се алоцирају и на трошкове који не улазе у алокацију и нису предмет овог правилника.

Трошкови који се алоцирају се односе на трошкове настале услед обављања основног пословања ЈПО.

Трошкови који не улазе у алокацију представљају трошкове настале током пословне године, који се не могу везати за основно пословање или се њихов тачан износ не може потврдити кроз процес статутарне ревизије (нпр. трошкови имовине дате у закуп, трошкови повезани са кредитима датим запосленима, трошкови судских спорова и слично; трошкови имовине над којом ЈПО нема контролу ни могућност управљања, као и трошкови имовине која није била предмет пописа).

Трошкови који се алоцирају могу бити:

1) директни трошкови – они који се генеришу у технолошком процесу обављања поштанске услуге или делу технолошког процеса, и непосредно се алоцирају на активности, делове процеса обављања поштанске услуге или на крајњу поштанску услугу ЈПО. Ови трошкови настају на местима трошкова (организационим целинама) чије активности непосредно учествују у формирању једне или више различитих услуга. Трошкови препознати као директни трошкови поштанске услуге алоцирају се на крајње носиоце на основу ABC (*Activity Based Costing*) метода обрачуна трошкова;

2) индиректни трошкови – трошкови оних места трошкова (организационих целина) који се не могу на директан начин приписати активности, делу технолошког процеса обављања поштанске услуге или на коначног носиоца трошка, односно поштанску услугу ЈПО, али се могу приписати одређеној услузи на основу оправданог разлога и јасног односа, при чему није нужно да то буду једнозначне повезаности, већ се могу успоставити и у више корака. Ови трошкови могу бити:

(1) заједнички трошкови – они који настају у обављању услуга и не могу се приписати једној услузи, јер на њих директно не утичу разлике у пружању било које услуге, и код којих се алокација врши на следећи начин:

– алокација путем природе трошка, у којој први корак представља анализа природе трошка у оквиру пословања ЈПО, на основу чега се дефинише природа трошка. У зависности од природе трошка даље се дефинишу кораци алокације и покретач трошкова, на основу јасно оправданог разлога и јасног односа са активностима технолошког процеса обављања услуга, или

– алокација путем генералног алокатора, уколико не постоји могућност алокације путем природе трошка, у ове сврхе користи се генерални алокатор EPMU (*Equi-Proportional Mark-Up*), односно „једнако пропорционални додатак“;

(2) здружени трошкови – су посебна група заједничких трошкова, који се везују за једну или више група услуга, тако да су трошкови заједнички тој групи услуга и не могу се приписати једној услузи у групи, при чему су независни од осталих група услуга. Ови трошкови по својој природи представљају заједнички трошак и њихова алокација врши се у складу са принципом алокације заједничких трошкова за одређену групу услуга. Расподела здружених трошкова врши се уз примену два параметра:

– количина/обим/промет сваке услуге, и

– релативна потрошња за сваку услугу у складу са ABC (*Activity Based Costing*) методом обрачуна трошкова.

Члан 15.

У зависности од начина настанка, сегментација активности се врши тако што се оне деле у следеће врсте:

1) поштанске (оперативне) активности су активности које се односе само на обављање поштанских услуга (у оквиру фаза: пријем, прерада, превоз, уручење/исплата);

2) активности подршке поштанским активностима су активности које не учествују директно у пружању поштанске услуге и не дешавају се у оквиру фаза: пријем, прерада, превоз, уручење/исплата, али су неопходне како би ЈПО успешно пружао поштанске услуге (нпр. трошкови продаје, логистике и сл.);

3) остале активности су активности које нису повезане са поштанском делатности (нпр. трошкови финансија, администрације и остали), и

4) неалоциране активности су активности које не улазе у обрачун.

Члан 16.

Алокација трошкова се дефинише кроз следеће фазе:

1) алокација врсте трошкова на место трошкова;

2) алокација места трошкова на фазе и активности;

3) алокација фаза на носиоце трошкова.

Приликом израде регулаторних извештаја неопходно је извршити груписање трошкова у хомогене трошковне категорије. Капитални или оперативни трошкови који имају различити покретач трошкова или различито кретање цена се не могу сврстати у исту хомогену категорију.

У циљу адекватне расподеле трошкова на сваком нивоу алокације потребно је анализирати природу сваке хомогене трошковне категорије и дефинисати да ли је трошак директан, индиректан, заједнички или здружен, односно да ли се може директно расподелити или је потребно извршити индиректну расподелу користећи покретач трошкова.

3. Сегментација конта трошкова

Члан 17.

Трошкове који нису директно додељени услузи, ЈПО расподељује на:

1) Производне трошкове, који су настали приликом обављања оперативних активности и могу бити:

(1) трошкови запослених, који се књиже на производним и непроизводним местима трошкова, и по правилу обухватају конта групе 52, као и сви трошкови који се односе на запослене;

(2) амортизација и капитални трошак, који се групишу и дефинишу према имовини на коју се односе и алоцирају се на исти начин;

(3) трошкови објеката који се књиже на производним и непроизводним местима трошкова и обухватају конта на

којима се књиже трошкови настали као последица коришћења објеката (редовно и инвестиционо одржавање, материјал за одржавање објеката, чување и осигурање објеката и сл.);

(4) трошкови опреме, који се књиже на производним и непроизводним местима трошкова и обухватају конта на којима се књиже трошкови настали као последица коришћења опреме (утрошени материјал и резервни делови за редовно или инвестиционо одржавање, трошкови редовног и инвестиционог одржавања и сл.);

(5) трошкови возила који се књиже на производним и непроизводним местима трошкова и обухватају конта на којима се књиже трошкови настали као последица коришћења возила (трошкови горива, регистрације, одржавања, путарине, осигурања, припадајућих пореза и сл.), и

(6) остали производни трошкови, који се књиже на производним и непроизводним местима трошкова и обухватају конта која припадају различитим класама (50, 51, 52, 53 и 55), која нису опредељена у неку од претходно наведених група.

2) Непроизводне трошкове, који не улазе у обрачун јединичне цене коштања, и чине их:

(1) финансијски расходи (конта групе 56);

(2) остали расходи (конта групе 57);

(3) расходи по основу обезвређења имовине (конта групе 58);

(4) губитак из пословања које се обуставља (конта групе 59).

Приходи који одговарају трошковима који су искључени из обрачуна цене коштања такође не улазе у обрачун.

Члан 18.

ЈПО је у обавези да Агенцији достави списак конта трошкова груписаних по категоријама прописаним у чл. 14–17. овог правилника, на обрасцима који су дати у Прилогу овог правилника и чине његов саставни део, а најкасније у року од 30 дана од дана ступања на снагу овог правилника.

4. Сегментација места трошкова

Члан 19.

Места трошкова ЈПО су организационе целине или подцелине на које се у интерном рачуноводству књиже трошкови.

Према процесима који се обављају на сваком од места трошкова, идентификују се:

1) места трошкова поштанске делатности која обухватају производна места трошкова активна у поштанској делатности и непроизводна места трошкова специфичног карактера чија је функционална оријентација у потпуности окренута ка поштанској делатности ЈПО;

2) остала места трошкова која обухватају производна места трошкова активна у другим делатностима ЈПО и непроизводна места трошкова општег карактера која својим деловањем пружају подршку свим производним целинама, како оним из сегмента основне тако и из сегмента ван основне делатности.

Производна места трошкова са аспекта места и улоге су:

1) производна места трошкова активна у поштанској делатности, чији се трошкови односе на поштанске услуге што их чини предметом алокације;

2) производна места трошкова активна у другим делатностима ЈПО и чији трошкови нису предмет алокације.

Непроизводна места трошкова са аспекта места и улоге су:

1) непроизводна места трошкова специфичног карактера, чији су трошкови у целини предмет алокације у случају њихове искључиве функционалне оријентације ка поштанској делатности ЈПО, поштујући принцип узрочности;

2) непроизводна места трошкова општег карактера, чији су трошкови делом предмет алокације на поштанске услуге.

Члан 20.

ЈПО је у обавези да Агенцији достави списак места трошкова груписаних по категоријама прописаним у члану 19. овог правилника, на обрасцима који су дати у Прилогу овог правилника и чине његов саставни део, а најкасније у року од 30 дана од дана ступања на снагу овог правилника.

5. Алокација врсте трошкова на место трошкова

Члан 21.

Приликом првог нивоа алокације, када су конта трошкова већ расподељена на врсте трошкова, дефинише се да ли трошак настаје приликом обављања поштанских услуга, односно да ли настаје приликом пружања подршке услугама или је трошак настао на другачији начин, како би се доделио на припадајуће место трошкова.

6. Алокација са места трошкова на фазе и активности

Члан 22.

Интерна алокација трошкова са места трошкова на идентификоване фазе и активности које чине поштанску услугу, врши се поштујући принципе: узрочности, објективности, корелације и изводљивости, и то на следећи начин:

1) за трошкове запослених, према сваком запосленом, за сваку фазу и активност пропорционално ангажовању;

2) за алокацију нето садашње вредности основних средстава и трошкове амортизације, утврђује се њихова структура према групама средстава (објекти, опрема, возила и остало);

3) за трошкове објеката, утврђује се структура трошкова на основу података из регистра основних средстава, након чега се врши груписање у хомогене трошковне категорије, и додељује се фазама, односно активностима које припадају некој од четири идентификоване фазе обављања поштанске услуге, према намени објекта;

4) за трошкове опреме, утврђује се структура стварних трошкова на основу података из регистра основних средстава, а затим додељује фазама, односно активностима, које припадају некој од четири идентификоване фазе обављања поштанске услуге, према намени опреме;

5) за трошкове возила, на бази података о годишњем коришћењу појединачног возила, које обухвата утврђивање броја и структуре возила према њиховој намени;

6) за остале производне трошкове, сагласно врстама услуга, односно активностима, које припадају некој од четири идентификоване фазе обављања поштанске услуге;

7) за непроизводне трошкове, на основу претходно алоцираних производних трошкова, односно методе „једнако пропорционалног додатка“ (EPMU – *Equi-Proportional Mark-Up*), и

8) за индиректне производне трошкове, примењујући принцип пуних алоцираних трошкова, на основу методе „једнако пропорционалног додатка“ (EPMU – *Equi-Proportional Mark-Up*), тј. „трошак према трошку“, односно „према претходно алоцираним трошковима“.

7. Алокација фаза на носиоце трошкова

Члан 23.

Интерна алокација трошкова са фаза на носиоце трошкова – појединачне поштанске услуге, врши се поштујући начела: узрочности, објективности, корелације и изводљивости, и то на следећи начин:

1) за трошкове фазе „пријем“, према структури поштанских услуга, односно према расподели различитих врста поштанских услуга у складу са изабраним кључем алокације;

2) за трошкове фазе „прерада“, према структури поштанских услуга, односно према расподели различитих врста поштанских услуга, у складу са изабраним кључем алокације;

3) за трошкове фазе „превоз“, сагласно структури укупно транспортованих поштанских пошиљака, односно према расподели различитих врста поштанских услуга у складу са изабраним кључем алокације, и

4) за трошкове фазе „уручење/исплата“, према структури поштанских услуга, односно према расподели различитих врста поштанских услуга у складу са изабраним кључем алокације.

8. Алокација прихода

Члан 24.

Приходи ЈПО се рашчлањавају по групама и врстама прихода, на начин да се разликују пословни, финансијски и остали приходи.

У оквиру пословних прихода, ЈПО води посебну евиденцију прихода од поштанске услуге у односу на приходе од продаје осталих врста услуга.

У оквиру прихода од поштанске услуге, интерно рачуноводство мора обезбедити тачне податке о приходу по појединачним услугама, уз разликовање резервисаних поштанских услуга од нерезервисаних поштанских услуга из домена универзалне поштанске услуге.

У случајевима када не постоји податак о директној повезаности прихода са појединачном поштанском услугом, ЈПО може да примени одговарајуће кључеве алокације прихода, којима се приход приказан на нивоу групе поштанских услуга алоцира на појединачну поштанску услугу. У овом случају, ЈПО је у обавези да образложи и документује претпоставку у оквиру акта Опис имплементације, који доставља уз обрачун трошкова.

9. Интерни трансфери

Члан 25.

У складу са принципом узрочности ангажованих ресурса између организационих целина где настају трансфери, постоје две групе интерних трансфера ЈПО, и то:

1) интерни трансфери који представљају трошак, а настају пружањем услуга између различитих организационих целина ЈПО, које посредно или непосредно учествују у реализацији поштанске услуге и

2) интерни трансфери који представљају приход, и настају пружањем услуга између различитих организационих целина ЈПО, које посредно или непосредно учествују у реализацији поштанске услуге.

У случају из става 1. овог члана, трошкови као и приходи, обрачунавају се на основу веродостојних докумената организационих целина, стварних цена, односно стварних трошкова.

Члан 26.

ЈПО је у обавези да Агенцији достави детаљну информацију о начину дефинисања интерних трансфера у складу са Обрасцима За и Зб из Прилога овог правилника, који чини његов саставни део, а у роковима прописаним овим правилником.

Члан 27.

ЈПО је у обавези да изради и документује трошковне обрачуне, у роковима који су прописани овим правилником, за сваку појединачну поштанску услугу са циљем да ЈПО обезбеди транспарентну информациону подлогу за потенцијалне промене цена услуга из домена универзалне поштанске услуге тј. пружање доказа објективне промене

ценовне политике без ремећења конкуренције на тржишту.

Члан 28.

Предмет калкулације јединичне цене коштања сваке појединачне поштанске услуге, су реални трошкови ЈПО, који су исказани:

1) по групама примарних трошкова, на начин уређен правилником којим се прописује Контни оквир и садржина рачуна у Контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике или детаљније Контним планом ЈПО у делу који обухвата примарне трошкове (Класа 5);

2) као део укупних примарних трошкова ЈПО, који се односе само на поштанску услугу, односно један сегмент радног ангажовања ЈПО, поштујући принцип узрочности за део трошкова, који се не могу директно алоцирати на крајње носиоце.

10. Обрачун трошкова капитала и формирање предлога продајних цена по поштанској услузи

Члан 29.

Продајне цене поштанских услуга ЈПО формирају се применом трошковног принципа, који се заснива на методу укупно алоцираних трошкова и приступа обрачуна трошкова по активностима у складу са овим правилником, при чему се води рачуна о поштарини, односно формирању продајне цене универзалне поштанске услуге, која 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.

Члан 30.

Примена трошковног принципа у формирању продајне цене за поштанску услугу по моделу историјског (стварног) трошковног рачуноводства заснива се на стварним трошковима појединачних поштанских услуга који настају приликом пословања, и то тако да се на стварне јединичне трошкове додају припадајући просечни пондерисани трошкови капитала, обрачунати у разумној мери.

Формирање продајне цене поштанских услуга врши се на основу циљаног прихода појединачних поштанских услуга из става 1. овог члана, који се обрачунава према следећем обрасцу:

$$R = O + Am + K * WACC$$

у коме симболи имају следеће значење:

R – циљани приход;

O – оперативни трошак (без трошкова амортизације);

Am – амортизација;

K – ангажовани капитал;

WACC – стопа приноса на ангажовани капитал тј. пондерисана просечна цена капитала;

где се K – ангажовани капитал обрачунава према следећој формули:

$$K = (НСВ_T + НСВ_{T-1})/2 + (НОК_T + НОК_{T-1})/2$$

у коме симболи имају следеће значење:

НСВ_T, НСВ_{T-1} – нето садашња вредност имовине на крају године извештавања (T) и на почетку године извештавања (T-1);

НОК – нето обртни капитал тј. разлика између обртне имовине и краткорочних обавеза;

НОК_T, НОК_{T-1} – нето обртни капитал на крају године извештавања (T) и на почетку године извештавања (T-1).

Члан 31.

Стопа приноса на ангажовану имовину (капитал) представља просечну пондерисану цену капитала ЈПО обрачунату према следећем обрасцу:

$$WACC = \frac{Re}{1-T} \times \frac{E}{(D+E)} + Rd \times \frac{D}{(D+E)}$$

у коме симболи имају следеће значење:

Re – стопа трошкова сопственог капитала;

Rd – стопа трошкова позајмљеног капитала;

D – укупни износ обавеза са каматама;

E – сопствени капитал;

T – стопа пореза на добит.

Стопа трошкова сопственог капитала обухвата циљну стопу приноса на неризична улагања и адекватну стопу на име пословно-финансијских ризика привредног друштва.

Стопа трошкова позајмљеног капитала обрачунава се стављањем у однос ефективних нето финансијских расхода, односно финансијских расхода привредног друштва умањених за финансијске приходе, са укупним обавезама привредног друштва.

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

Члан 32.

Припадајући трошкови капитала за сваку појединачну поштанску услугу обрачунавају се применом просечне пондерисане цене (стопе трошкова) капитала из члана 31. овог правилника, на ангажовану укупну трајну имовину (капитал), у обављању тих услуга.

Имовину из става 1. овог члана чине:

1) стална имовина без дугорочних финансијских пласмана, односно припадајућа нематеријална улагања, некретнине, постројења и опрема по нето вредности (брuto вредност умањена за кумулативну амортизацију, односно исправке вредности) до краја извештајног периода;

2) обртна имовина без краткорочних финансијских пласмана, умањена за краткорочне обавезе.

У складу са захтевом посебног вођења рачуна по универзалној поштанској услузи као да је пружају посебна правна лица, ангажована имовина из ст. 1. и 2. овог члана, обрачунава се и у извештајима исказује по свим врстама активности ЈПО, и то:

1) као директна имовина ангажована у обављању наведених активности,

2) као индиректна имовина алоцирана на наведене активности помоћу унапред одређених покретача трошкова.

III. РЕГУЛАТОРНО ИЗВЕШТАВАЊЕ АГЕНЦИЈЕ ОД СТРАНЕ ЈПО

Члан 33.

Извештавање о примени трошковног принципа и резултатима рачуноводственог раздвајања Агенције од стране ЈПО, врши се путем регулаторних извештаја утврђених овим правилником и образаца датих у Прилогу, који су одштампани уз овај правилник и чине његов саставни део, и то:

1) Табела 1 – Сегментација конта трошкова ЈПО за период од _____ до _____ 20__ . године;

2) Табела 2 – Сегментација места трошкова ЈПО са припадајућим трошковима за период од _____ до _____ 20__ . године;

3) Табела 3а – Интерни трансфер прихода ЈПО за период од _____ до _____ 20__ . године;

4) Табела 3б – Интерни трансфер трошкова ЈПО за период од _____ до _____ 20__ . године;

5) Табела 4 – Производна МТ: Алокација стварних директних трошкова и трошкова МТ на фазе ЈПО за период од _____ до _____ 20__ . године;

6) Табела 5 – Непроизводна МТ: алокација стварних директних трошкова и трошкова МТ на фазе ЈПО за период од _____ до _____ 20__ . године;

7) Табела 6 – Алокација трошкова фаза на поштанске услуге ЈПО за период од _____ до _____ 20__ . године;

8) Табела 7 – Укупан приход поштанских услуга ЈПО за период од _____ до _____ 20__ . године;

9) Табела 8 – Збирни биланс поштанских услуга за период од _____ до _____ 20__ . године;

10) Табела 9 – Биланс појединачних поштанских услуга за период од _____ до _____ 20__ . године;

11) Табела 10 – Обрачун стопе трошкова позајмљеног капитала за период од _____ до _____ 20__ . године;

12) Табела 11 – Обрачун ангажованог капитала (инвестиционе основе) за примену просечних пондерисаних трошкова капитала (WACC) на дан _____ 20__ . године;

13) Табела 12 – Обрачун циљног прихода поштанских услуга, и

14) Табела 13 – Усклађивање статутарног биланса успеха са регулаторним извештајима.

Поред образаца из става 1. овог члана, ЈПО је у обавези да, у сврху регулаторног извештавања Агенцији достави и следеће: извештај о обиму услуга, извештај о предложеним продајним ценама поштанских услуга, опис имплементације рачуноводственог раздвајања за годину извештавања, извештај независног ревизора, извештај о пословању, програм пословања за наредну годину, важећи ценовник свих услуга ЈПО са јасно назначеним датумима примене, према роковима прописаним за достављање регулаторних извештаја, као и друге извештаје на захтев Агенције.

Члан 34.

Опис имплементације садржи следеће ставке:

1) свеобухватно објашњење о основама припреме регулаторних извештаја, укључујући објашњење кључних регулаторних рачуноводствених политика, које су усвојене, као и:

(1) списак услуга/организационих целина за које је извршено рачуноводствено раздвајање;

(2) 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;

(3) опис процеса примене рачуноводственог раздвајања и израде регулаторних извештаја;

(4) методе и принципе рачуноводственог раздвајања;

(5) промене рачуноводствених политика за годину извештавања и њихов утицај на резултат и упоредивост са претходном годином;

(6) промене у односу на претходни период које утичу на рачуноводствено раздвајање;

- (7) значајна прилагођавања регулаторних извештаја.
- 2) методологију примене рачуноводственог раздвајања, и то:
 - (1) опис трошкова који су предмет алокације;
 - (2) опис/списак трошкова који нису предмет алокације;
 - (3) структуру места трошкова;
 - (4) идентификоване директне, као и индиректне трошкове;
 - (5) 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);
 - (6) опис покретача трошкова за сваку фазу алокације;
 - (7) опис обрачуна интерних трансфера;
 - (8) опис процеса припреме регулаторних рачуноводствених извештаја, као и
 - (9) детаљан опис на који начин су обрачунати циљни приходи услуга.

Члан 35.

У интерном финансијском извештају о резултату ЈПО, односно интерном билансу успеха, садржани су подаци о:

- 1) оствареном резултату на нивоу сваке поштанске услуге;
- 2) структури трошкова сваке појединачне поштанске услуге, према фазама технолошког процеса;
- 3) оствареном пословном резултату свих поштанских услуга;
- 4) оствареном пословном резултату на нивоу резервисаних, односно нерезервисаних услуга у оквиру универзалне поштанске услуге;
- 5) обрачуну јединичне цене коштања свих поштанских услуга, и
- 6) обрачуну циљаног прихода свих поштанских услуга.

Члан 36.

Редовне годишње финансијске извештаје, Биланс стања, Биланс успеха, Извештај о токовима готовине, Извештај о променама на капиталу, као и Напомене уз финансијске извештаје ЈПО подноси Агенцији, као појединачне и/или консолидоване финансијске извештаје, на прописаним обрасцима, за прописане извештајне периоде и у роковима утврђеним за подношење финансијских извештаја Агенцији за привредне регистре Републике Србије, што се односи и на ревидиране финансијске извештаје.

Рок за достављање Агенцији извештаја из става 1. овог члана, је најкасније осам дана од дана који је прописима који уређују рачуноводство одређен као дан за достављање финансијских извештаја Агенцији за привредне регистре за јавно објављивање.

Члан 37.

Интерно регулаторно финансијско извештавање Агенције од стране ЈПО, које се заснива на Опису имплементације и алокацији трошкова за годину извештавања врши се у складу са овим правилником и доставља се полугодишње (кумулативно од почетка календарске године) и једном годишње, путем извештаја прописаних овим правилником и на обрасцима из Прилога овог правилника у складу са роковима дефинисаним у оквиру овог правилника.

На захтев Агенције и у року одређеним тим захтевом, ЈПО је у обавези да достави и друге извештаје поред прописаних у овом правилнику, односно врши измену постојећих образаца из Прилога овог правилника.

У сврху провере веродостојности начина вођења одвојеног рачуноводства, Агенција може да ангажује независног ревизора или консултанта, који ће у складу са важећим прописима извршити верификацију интерних регулаторних извештаја и рачуноводствених раздвајања код ЈПО, а ЈПО је у обавези да обезбеди приступ и увид у неопходне податке и информациони систем обрачуна.

Члан 38.

ЈПО, је у обавези да најкасније до 30. јуна текуће године, за претходну пословну годину, достави Агенцији годишње извештаје из чл. 36. и 37. овог правилника, као и попуњене обрасце из Прилога, у писаном и електронском облику, а полугодишње извештаје за текућу пословну годину доставља до 30. септембра те године.

IV. ПРЕЛАЗНА И ЗАВРШНЕ ОДРЕДБЕ

Члан 39.

Изузетно од рока прописаног чланом 38. овог правилника, у 2021. години ЈПО је у обавези да Агенцији достави нацрт Описа имплементације до 1. марта 2021. године, а пробне регулаторне извештаје укључујући обрасце, финални опис имплементације, као и осталу документацију прописану овим правилником до 1. септембра 2021. године.

Члан 40.

Даном ступања на снагу овог правилника престаје да важи Правилник о методологији формирања цена за универзалну поштанску услугу („Службени гласник РС”, број 100/11).

Члан 41.

Овај правилник ступа на снагу осмог дана од дана објављивања у „Службеном гласнику Републике Србије“.

Број 1-04-3400-9/20-2

У Београду, 8. октобра 2020. године

Председник Управног одбора,

Драган Ковачевић, с.р.

НАПОМЕНА РЕДАКЦИЈЕ: Прилог у PDF формату можете преузети кликом на следећи линк:

Прилог - Обрасци за регулаторно извештавање