

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

289

Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz
Korektor: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2013

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-381-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Dorota Adamek-Hyska , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
Anna Balicka , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
Kinga Bauer , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
Piotr Bednarek , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce	53
Renata Biadacz , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego	70
Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym	81
Leszek Borowiec , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
Agnieszka Burczyk-Witczak , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
Jolanta Chluska , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
Adam Chmielewski , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego	120
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym	130
Justyna Dyduch , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych	140
Joanna Dynowska , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych	151
Wojciech Fliegner , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
Monika Foremna-Pilarska , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym	171
Anna Glińska , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej	181
Renata Gmińska , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów	193

Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej	203
Beata Gostomczyk , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania	217
Elżbieta Jaworska , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa	226
Beata Juralewicz , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej	239
Zdzisław Kes , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej	249
Magdalena Kludacz , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	258
Konrad Kochański , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego	268
Krzysztof Konstantyn , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane	280
Zbigniew Korzeb , Koncepcja RAPM (<i>Risk Adjusted Performance Measure</i>) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym	294
Mariola Kotłowska , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa	304
Marcin Kowalewski , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting	314
Alina Kozarkiewicz , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie	323
Paweł Kuzdowicz , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie	332
Mariusz Lisowski , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem	343
Sebastian Lotz , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych	354
Monika Łada , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji	365
Sylwia Łęgowik-Świącik , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych	373
Iwona Majchrzak , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska	383
Jarosław Mielcarek , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych	394
Ewelina Młodzik , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach	406
Daria Moskwa-Bęczkowska , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego	416
Edward Nowak , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości	427

Marta Nowak , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych	438
Agnieszka Nózka , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC	449
Piotr Oleksyk , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych	459
Marek Ossowski , Budżetowanie kosztów udziału w targach	468
Marzena Remlein , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
Sabina Rokita , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach	487
Ewa Różańska , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi	497
Bogna Sawicka , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
Anna Surowiec , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw	517
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice	526
Marta Targowicz , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej	546
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
Beata Zaleska , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o.	566

Summaries

Dorota Adamek-Hyska , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme	21
Anna Balicka , Coopetition of public higher education	33
Aleksandra Banaszkiwicz, Ewa Makowska , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice	42
Kinga Bauer , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs	52
Piotr Bednarek , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland	69
Renata Biadacz , Risk analysis as part of the management control of local government units	80

Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
Leszek Borowiec , Estimating the net cost of the universal service on the chosen example	101
Agnieszka Burczyk-Witczak , Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009	110
Jolanta Chluska , Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy	119
Adam Chmielewski , Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University	129
Anna Maria Chojnacka-Komorowska , Use of Business Intelligence systems in financial controlling	139
Justyna Dyduch , The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects	150
Joanna Dynowska , Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys	160
Wojciech Fliegner , Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes	170
Monika Foremna-Pilarska , Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company	180
Anna Glińska , Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
Renata Gmińska , New concepts of management and cost accounting	202
Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska , Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i>	216
Beata Gostomczyk , Time-Driven Activity-Based Costing – application example	225
Elżbieta Jaworska , Management control systems oriented to corporate social responsibility	238
Beata Juralewicz , Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies	248
Zdzisław Kes , Selected aspects of budgetary control	257
Magdalena Kludacz , The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services	267
Konrad Kochański , The concept of project budgeting on the example of construction company	279
Krzysztof Konstantyn , The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises	293
Zbigniew Korzeb , The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank	303
Mariola Kotłowska , Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company	313

Marcin Kowalewski , Performance management of beyond budgeting	322
Alina Kozarkiewicz , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
Paweł Kuźdowicz , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
Mariusz Lisowski , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
Sebastian Lotz , Managerial dimension of target costing.....	364
Monika Łada , Organization target performance modelling	372
Sylvia Łęgowik-Świącik , Instrumental role of management control in public finance area	382
Iwona Majchrzak , Budgeting as a tool of environment protection costs management	393
Jarosław Mielcarek , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations	405
Ewelina Młodzik , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
Daria Moskwa-Bęczkowska , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
Edward Nowak , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
Marta Nowak , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
Agnieszka Nózka , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
Piotr Oleksyk , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
Marek Ossowski , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
Marzena Remlein , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group	486
Sabina Rokita , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
Ewa Różańska , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
Bogna Sawicka , Costs calculation of non stationary studies at public universities	516
Anna Surowiec , Target costing for supply chain management	525
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
Marta Targowicz , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing	545

Piotr Urbanek, Ewa Walińska , Financial result as a measure of public university performance	555
Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
Beata Zaleska , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company	574

Leszek Borowiec

Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie

SZACOWANIE KOSZTU NETTO USŁUGI POWSZECHNEJ NA WYBRANYM PRZYKŁADZIE

Streszczenie: Podmioty działające w obszarze sektora publicznego, w którym mechanizmy rynkowe są zakłócone, powinny poszukiwać skutecznych instrumentów prowadzących do poprawy efektywności ich funkcjonowania. Celem artykułu jest prezentacja możliwości wykorzystania koncepcji kosztu netto usługi powszechnej do poprawy efektywności podmiotów działających w sferze usług publicznych. W artykule zaprezentowano wyniki badań szacowania kosztu netto powszechnej usługi pocztowej Poczty Polskiej. Sposób wykorzystania wspomnianej metody został przedstawiony poprzez prezentację szacowania kosztu netto usług pocztowych na przykładzie Poczty Polskiej i rynku usług pocztowych.

Słowa kluczowe: szacowanie kosztu netto, usługi powszechne, efektywność sektora publicznego.

1. Wstęp

Doświadczenie krajów o rozwiniętej gospodarce rynkowej potwierdza, iż rozwój sektora publicznego, tak jak i prywatnego, jest konieczny do sprawnego funkcjonowania gospodarki danego państwa oraz społeczeństwa. Sektor publiczny to ogół podmiotów gospodarki narodowej grupujących własność państwową, własność jednostek samorządu terytorialnego oraz tzw. własność mieszaną z przewagą (ponad 50%) kapitału podmiotów sektora publicznego¹. Przedsiębiorstwa sektora publicznego działają zwykle na rynku nie w pełni konkurencyjnym, a czasami monopolu naturalnego. Podmioty sektora prywatnego poddane są ostrej konkurencji, funkcjonując na rynkach, gdzie podstawowym elementem przewagi jest efektywność finansowa. Uwzględniając powyższe, na potrzeby badań będących przedmiotem niniejszego artykułu można sformułować tezę, że podmioty sektora prywatnego cechuje wysoki poziom wykorzystania instrumentów podnoszących efektywność finansową, natomiast podmioty funkcjonujące w sektorze publicznym stosują je w ograniczonym zakresie, głównie ze względu na specyfikę swojego funkcjonowania.

¹ www.stat.gov.pl (15.03.2013).

Celem artykułu jest prezentacja możliwości wykorzystania koncepcji kosztu netto usługi powszechnej do poprawy efektywności podmiotów działających w sferze usług powszechnych. W artykule zaprezentowano wyniki badań² w szacowaniu kosztu netto powszechnej usługi pocztowej Poczty Polskiej przy założeniu braku ograniczeń w konkurencji na rynku usług pocztowych, które zostały zniesione na początku roku 2013. Do przeprowadzonych szacunków wykorzystano dane finansowe za rok 2009. Metodologia zaprezentowana w niniejszym opracowaniu może mieć szersze zastosowanie do budowy formuły funkcjonowania podmiotów świadczących usługi powszechne, np. komunalne.

Przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu jest rynek usług pocztowych, który cechuje niejednorodność powodująca, iż nie wszystkie usługi świadczone przez przedsiębiorców pocztowych cechują się wysoką rentownością. Istnieją usługi dedykowane małej grupie klientów, charakteryzujące się niskimi marżami, a w skrajnych przypadkach nawet generujące straty. Przykładem takich usług może być m.in. doręczanie przesyłek na obszarach trudnodostępnych i słabo zaludnionych. Usługi tego rodzaju z punktu widzenia równomiernego rozwoju gospodarczego i sprawiedliwości społecznej są bardzo istotne. Ponadto dostęp do usług pocztowych jest kluczowy dla funkcjonowania państwa i powinien być zagwarantowany wszystkim obywatelom, także osobom niepełnosprawnym i społecznie nieuprzywilejowane.

Z uwagi na powyższe aspekty Dyrektywa 97/67/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług (zwana I Dyrektywą pocztową), wraz z poprawkami wprowadzonymi przez Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. (zwaną III Dyrektywą pocztową), definiuje zakres obowiązku świadczenia pocztowej usługi powszechnej, tj.:

- zapewnienie wszystkim użytkownikom usług pocztowych prawa do korzystania z usług powszechnych świadczonych w sposób ciągły o określonej jakości i po przystępnych cenach,
- zapewnienia punktów kontaktowych i punktów dostępu, których gęstość powinna uwzględniać potrzeby użytkowników,
- zapewnienia, że usługi powszechne będą świadczone w odpowiednią liczbę dni, tj. ich świadczenie powinno obejmować nie mniej niż jedno przyjmowanie i jedno doręczenie pięć dni roboczych w tygodniu (wyjątek: okoliczności lub warunki geograficzne uważane za wyjątkowe),
- zapewnienia, by usługi powszechne obejmowały określone świadczenia.

² W opracowaniu wykorzystano doświadczenia i wkład autora w projekt szacowania kosztu netto powszechnej usługi pocztowej w projekcie wiodącej firmy doradczej w Polsce, działającej na zlecenie Urzędu Komunikacji Elektronicznej.

2. Metodologia wyznaczania kosztu netto powszechnej usługi pocztowej

Elementem wyjściowym, który powinien być brany pod uwagę przy wyliczeniu wysokości rekompensaty wyznaczonemu operatorowi ewentualnych strat wynikających ze świadczenia usługi powszechnej, jest obowiązujący porządek prawny. Zgodnie z III Dyrektywą pocztową podstawą do rekompensaty wyznaczonemu operatorowi ewentualnych strat wynikających ze świadczenia usługi powszechnej jest ustalenie kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej. Pojęcie to Dyrektywa definiuje jako (tłumaczenie własne z wersji angielskiej): „różnica pomiędzy kosztem netto działalności wyznaczonego operatora świadczącego usługi powszechne, objętego obowiązkiem świadczenia usług powszechnych i nieobjętego obowiązkiem świadczenia usług powszechnych”.

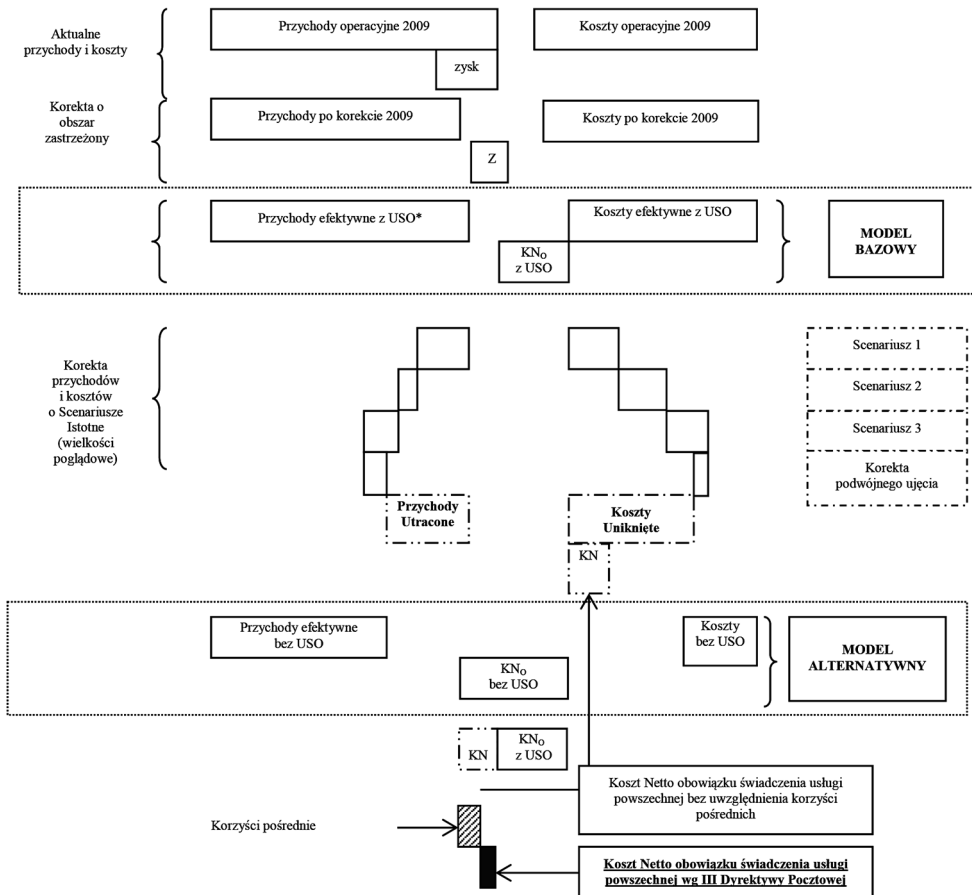
Wyliczenie to powinno obejmować wszelkie koszty związane ze świadczeniem usługi powszechnej i niezbędne w celu zapewnienia tego świadczenia. Przy wyliczaniu kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej należy uwzględnić wszystkie inne istotne elementy, w tym wszelkie korzyści niematerialne i korzyści rynkowe, zwane korzyściami pośrednimi, dla operatora świadczącego usługi pocztowe, wyznaczonego do świadczenia usługi powszechnej, prawo do rozsądnego zysku i zachęty do zwiększania efektywności pod względem kosztów.

W dostępnych opracowaniach dotyczących wyznaczania kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej wyróżnia się trzy główne metodologie kalkulacji kosztów netto, wraz z modyfikacjami [Dietl i in. 2007]:

- 1) metodologia kosztu unikniętego NAC (*Net Avoidable Cost*),
- 2) metodologia kosztu wg cen wejścia EP (*Entry Pricing*),
- 3) metodologia kosztu rentowności PC (*Profability Cost*).

Po dokonanej analizie należy stwierdzić, iż podstawową metodą, która powinna być wykorzystana w procesie szacowania kosztu netto powszechnej usługi pocztowej w Polsce, jest metodologia kosztu rentowności (PC). Procedurę wyznaczania kosztu netto w oparciu o przytoczoną metodologię zastosowaną do usług pocztowych w Polsce przedstawia rysunek 1.

W niektórych opracowaniach [Dietl 2007] ww. metodyka nazywana jest również metodyką NAC dla rynku konkurencyjnego. W przeciwieństwie do metodyki kosztów unikniętych netto NAC metodyka PC nie zakłada całkowitego zaprzestania świadczenia niezyskowych usług, lecz dostosowanie ich do warunków rynkowych. W tym celu niezbędne jest stworzenie scenariuszy alternatywnych dla świadczenia usług, w tym usług świadczonych w sposób powszechny, w porównaniu z obecną sytuacją przedsiębiorstwa wyznaczonego na rynku konkurencyjnym. Scenariusze alternatywne powinny określać, jakie usługi byłyby świadczone po zniesieniu obowiązku świadczenia usług w sposób powszechny dla danego przedsiębiorstwa, którym segmentom klientów, na jakim obszarze, w jakiej jakości, po jakiej cenie itd. W oparciu o scenariusze alternatywne identyfikowane są usługi wchodzące w skład



Rys. 1. Procedura ustalania kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej metodą PC

Źródło: opracowanie własne.

obowiązkowych usług powszechnych, których zakres, jakość oraz cena niedostosowane są do warunków wolnorynkowych, oraz usługi, które nie byłyby świadczone wszystkim klientom bądź nie byłyby świadczone na określonym terenie³.

3. Model szacowania kosztu netto i jego założenia

Mając na uwadze sytuację Poczty Polskiej w 2010 roku oraz stan polskiego rynku pocztowego, należy zwrócić uwagę na główny problem metodologiczny w procesie wyznaczania kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej. Było nim

³ Szerzej metodyka PC została przybliżona w opracowaniu [Borowiec 2012].

występowanie obszaru usług pocztowych zastrzeżonego wyłącznie dla operatora wyznaczonego, który obejmował przyjmowanie, przemieszczanie i doręczanie przesyłek o wadze do 50 g. Należy podkreślić, iż obszar ten zakłócał mechanizmy wolnorynkowe. Jednakże czas obowiązywania obszaru zastrzeżonego jest ograniczony. Obowiązywał on do 31 grudnia 2012, co oznacza, że od początku roku 2013 rynek został całkowicie uwolniony, pozwalając operatorom alternatywnym na pełną konkurencję we wszystkich obszarach usług. W związku z powyższym przy wyznaczaniu wartości kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej Poczty Polskiej w 2010 roku należało odnieść się do przewidywanej sytuacji spółki w roku 2013. Odwołanie się do prognoz dotyczących tego okresu pozwoliło na stworzenie modelu, zarówno bazowego, jak i alternatywnego, służącego do oszacowania kosztu netto, który odzwierciedla zachowanie Poczty Polskiej w przypadku hipotetycznego braku obowiązku świadczenia usługi powszechnej.

3.1. Model bazowy

Wyznaczenie kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej wymaga pozyskania i zdefiniowania modelu bazowego dla Poczty Polskiej. W warunkach polskich model bazowy musiał uwzględniać prognozowany w 2010 roku rozwój sytuacji rynkowej operatora wyznaczonego w chwili otwarcia rynku, tj. na rynku konkurencyjnym w zakresie wolumenu sprzedaży, cen usług oraz kosztów działalności operacyjnej. Na potrzeby niniejszej estymacji przyjęto, że zakres usług powszechnych nie ulegnie zmianie w stosunku do stanu obecnego. Ponadto zgodnie z przewidywanym rozwojem sytuacji na konkurencyjnym rynku usług pocztowych zakłada się brak zmian cen usług⁴.

W modelu bazowym przychody Poczty Polskiej z roku 2009 skorygowano o współczynnik 4,5%. Odzwierciedla on zakładany spadek przychodów wywołany pełną liberalizacją rynku. Spadek ten będzie podyktowany przede wszystkim reakcją kluczowych klientów Poczty Polskiej na zniesienie obszaru zastrzeżonego. W szczególności klienci z sektora bankowego i ubezpieczeniowego mogą zdecydować się na korzystanie z tańszych usług alternatywnych operatorów. W tym wariancie założono również, że spadek przychodów nie pociągnie za sobą zmiany kosztów. Oznacza to, że rentowność na każdej usłudze, a także dla całej spółki spadnie w stosunku do stanu obecnego, tj. kosztów poniesionych w roku 2009. Poczta Polska osiągnęła w roku 2009 zysk operacyjny na poziomie około 265 mln zł, po uwzględnieniu średnioważonego kosztu kapitału (WACC), a usługi powszechne były rentowne. Po korekcie przychodów w modelu bazowym o 4,5% wynik operacyjny nadal pozostał dodatni. W związku z brakiem na polskim rynku porównywalnego podmiotu, działającego w podobnej skali i zakresie, oszacowanie korekty efektywności stwarzało istotną trudność.

⁴ Niniejsze założenia zostały potwierdzone w aktualnej ofercie Poczty Polskiej.

3.2. Model alternatywny

Oszacowanie wartości kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej wymagało zbudowania modelu alternatywnego w stosunku do obecnej sytuacji Poczty Polskiej (z lat 2009-2010), mającego za zadanie odpowiedzieć na pytanie, z jakich elementów obowiązku świadczenia usługi powszechnej operator wyznaczony zrezygnowałby bądź jakie zmiany w sposobie jej świadczenia by przeprowadził w przypadku braku obowiązku świadczenia usługi powszechnej i funkcjonowania na wolnym, konkurencyjnym rynku.

Z analizy dokonanej na potrzeby niniejszego szacunku wynika, iż jedynie trzy spośród rozważanych elementów obowiązku świadczenia usługi powszechnej mogą stanowić potencjalne obciążenie dla Poczty Polskiej [szerzej: *Przegląd i analiza praktyk...* 2009]. W aspekcie usługowym jest to świadczenie usług w dwóch klasach jakości oraz doręczanie listów 5 dni w tygodniu. Natomiast w aspekcie organizacyjnym jest to utrzymanie sieci urzędów pocztowych.

Zidentyfikowane aspekty usługowe i organizacyjne stanowią podstawę do skonstruowania scenariuszy alternatywnych modelu. Dodatkowo, jako pochodną zmiany wielkości i struktury przychodów oraz kosztów w każdym ze scenariuszy, uwzględniono zmianę wartości kapitału zaangażowanego, niezbędnego do prowadzenia działalności. Fakt ten pociąga za sobą zmniejszenie kosztu pozyskania kapitału, określonego dla Poczty Polskiej wskaźnikiem pre-tax WACC na poziomie 12,5% za rok 2009.

Scenariusz 1. Świadczenie usług w jednej klasie jakości D + 3

W roku 2010 Poczta Polska świadczyła usługi w dwóch klasach jakości:

- priorytetowej – doręczenie w następnym dniu roboczym, następującym po dniu nadania przesyłki (D + 1),
- ekonomicznej – doręczenie w ciągu trzech dni roboczych od dnia nadania przesyłki na terenie Polski (D + 3).

Założony scenariusz alternatywny dotyczący ww. aspektu przewiduje wprowadzenie w ich miejsce wyłącznie jednej klasy usług pocztowych. W praktyce mogłoby to polegać na likwidacji usługi priorytetowej, której koszty świadczenia oraz wymogi jakościowe doręczeń są wyższe niż w przypadku świadczenia usługi ekonomicznej. Oznacza to przyjęcie założenia, że wszystkie przesyłki w tym wariantcie traktuje się jako doręczane w terminie D + 3.

Po dokonanych szacunkach⁵ okazało się, iż w przedstawionym wariantcie utracone przychody (102 781 tys. zł) przewyższają znacząco uniknięte koszty (28 766 tys. zł). Różnica tych wartości wynosi 74 015 tys. zł. Oznacza to, że świadczenie usług w dwóch klasach D + 1 i D + 3 nie stanowi obciążenia finansowego

⁵ Ze względu na objętość niniejszego opracowania autor ograniczył się do wniosków końcowych dla poszczególnych scenariuszy.

dla Poczty Polskiej. Co więcej, wynik ten można interpretować tak, że nawet w warunkach wolnego rynku i nie posiadając obowiązku świadczenia usługi powszechnej, Poczta Polska i tak świadczyłaby omówione usługi na obecnych zasadach, gdyż jest to zgodne z interesem ekonomicznym spółki.

Scenariusz 2. Doręczanie przesyłek przez 3 dni w tygodniu

Obecne wymogi, wynikające z obowiązku świadczenia usługi powszechnej, zobowiązują Poczta Polską do zapewnienia wszystkim odbiorcom doręczania przesyłek pocztowych przez 5 dni w tygodniu. Przyjęty dla powyższego elementu obowiązku świadczenia usług wariant alternatywny zakładał zmniejszenie częstotliwości doręczeń na obszarach wiejskich, gdzie wolumeny nadawanych i doręczanych usług są najniższe. Scenariusz badał wpływ ograniczenia doręczeń na obszarach wiejskich do 3 dni w tygodniu.

W przedstawionym wariantcie utracone przychody (40 042 tys. zł) są znacząco niższe od unikniętych kosztów (136 496 tys. zł). Różnica tych wartości wynosi 96 456 tys. zł. Oznacza to, że Poczta Polska osiągnęłaby potencjalną korzyść w tej wysokości w wyniku zaprzestania doręczania przesyłek przez 2 dni w tygodniu na terenach wiejskich, gdyby nie była objęta takim obowiązkiem. W związku z powyższym oszacowaną wartość 96 456 tys. zł należałoby traktować jako składową kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej.

Scenariusz 3. Likwidacja nierentownych placówek pocztowych

W sytuacji zniesienia obowiązku świadczenia usługi powszechnej Poczta Polska mogłaby swobodnie ustalać liczbę i gęstość swoich placówek, kierując się wyłącznie kryteriami ekonomicznymi. Podstawowym czynnikiem, decydującym o potencjalnej likwidacji urzędu pocztowego bądź zastąpienia go agencją pocztową lub placówką ruchomą, jest indywidualna rentowność placówki, rozumiana jako sytuacja, w której przychody placówki przewyższają koszty jej prowadzenia. Jest to zasada generalna, od której Poczta Polska przewiduje trzy wyjątki. Są to przypadki, kiedy dana placówka jest nierentowna, natomiast sklasyfikowana została jako punkt pocztowy zlokalizowany przy WER⁶, jest to placówka realizująca funkcję PRP⁷ bądź też placówka zatrudnia „znaczną liczbę listonoszy”.

Kierując się tymi kryteriami, Poczta Polska założyła, na potrzeby wariantu alternatywnego, likwidację 1683 placówek w skali kraju, co stanowi 20,17% wszystkich istniejących obecnie placówek. Jednocześnie Poczta Polska nie podała żadnych innych informacji dotyczących nierentownych placówek, wielkości strat, obszarów ich funkcjonowania, wolumenów świadczonych usług. Do oszacowania wpływu takiego scenariusza na sytuację finansową Poczty Polskiej wykorzystano dane opera-

⁶ Węzeł ekspedycyjno-rozdzielczy.

⁷ Punkt rozdzielczo-przeładunkowy.

tora o poziomach zatrudnienia oraz średnich wartościach wynagrodzeń w podziale na poszczególne służby.

Likwidacja określonej liczby placówek pocztowych jest procesem, który sprawia, że część klientów Poczty Polskiej miałaby utrudniony dostęp do usług pocztowych. Brak szczegółowych informacji od operatora o lokalizacji placówek nierentownych stwarza poważne problemy w oszacowaniu wielkości populacji, która znajdzie się w takiej sytuacji i w konsekwencji może zostać przejęta przez podmioty konkurencyjne bądź zrezygnuje całkowicie z usług pocztowych. Na potrzeby szacunku w wariantcie alternatywnym przyjęto rozwiązanie krańcowo najkorzystniejsze dla Poczty Polskiej, w wyniku którego oszacowano spadek przychodów na poziomie 274 773 tys. zł, co stanowi 5,91% przychodów. Szacunek ten obejmuje, oprócz przychodów z usług powszechnych, również przychody z wszystkich pozostałych usług oraz działalności handlowej, ponieważ likwidacja placówki pocztowej pociąga za sobą także ich utratę. Na tym etapie analizy, konieczne jest oszacowanie, w jakim stopniu zmieniają się przychody Poczty Polskiej w wyniku utrudnionego dostępu do usług pocztowych przez 8,64% klientów.

Pierwszym skrajnym wariantem może być podejście duńskie, zaprezentowane przez Copenhagen Economics w opracowaniu dotyczącym kosztu netto dla Post Denmark [*What is the cost of Post Denmark's...* 2008]. Zakłada ono, że każdy 1% populacji, który znajdzie się poza zasięgiem dostępu do usług pocztowych, powoduje liniowy spadek przychodów operatora o maksymalnie 1%. Drugą skrajną opcją jest założenie pełnej substytucji placówek pocztowych w zakresie uzyskiwanych przychodów. Na potrzeby niniejszego szacunku przyjęto wariant pośredni, zakładający spadek wartości przychodów równy połowie wskaźnika opisanego powyżej. Przekłada się to na 4,32% spadku.

W przedstawionym wariantcie, zgodnie z przyjętymi założeniami, utracone przychody (274 773 tys. zł) są niższe od unikniętych kosztów (387 840 tys. zł). Różnica tych wartości wynosi 113 067 tys. zł. Oznacza to, że Poczta Polska osiągnęłaby potencjalną korzyść w tej wysokości w wyniku likwidacji 1683 placówek nierentownych, gdyby nie była objęta obowiązkiem ich utrzymywania. W związku z powyższym otrzymany szacunek 113 067 tys. zł należałoby traktować jako składową kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej.

Jednocześnie należy zauważyć, że wartość omawianej składowej wykazuje bardzo wysoką wrażliwość na parametr omówiony w części dotyczącej efektu przychodowego scenariusza – spadek przychodów odpowiadający zmniejszeniu się populacji objętej zasięgiem świadczonych usług. Z tego powodu przeprowadzono dodatkowo analizę wrażliwości w zakresie przyjętego parametru dotyczącego zmiany przychodów. Jak wspomniano wcześniej, za wartości skrajne tego spadku można przyjąć 0 i 1 procent. Tabela 1 przedstawia zmianę wyniku omawianego scenariusza w czterech przykładowych przypadkach spadku przychodów odpowiednio o 0; 0,2; 0,5; 1 procent.

Tabela 1. Przykładowe warianty spadku przychodów Poczty Polskiej w scenariuszu likwidacji nierentownych placówek pocztowych (w tys. zł)

Scenariusz	Likwidacja nierentownych placówek pocztowych							
	1-0		1-0,2		1-0,5		1-1	
Wariant	Przychody utracone	Koszty uniknięte	Przychody utracone	Koszty uniknięte	Przychody utracone	Koszty uniknięte	Przychody utracone	Koszty uniknięte
Wartości	0	378 487	109 909	382 229	274 773	387 840	549 545	397 193
Różnica	379 487		272 320		113 067		-152 352	
Składowa kosztu netto	TAK		TAK		TAK		NIE	

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 2 zaprezentowano cztery warianty szacunku kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej będące sumą powyższych składowych („doręczenie 3 dni w tygodniu” oraz „likwidacja nierentownych placówek”) dla Poczty Polskiej, w zależności od przyjętego wariantu scenariusza „likwidacja nierentownych placówek pocztowych”.

Tabela 2. Szacowane wyniki kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej Poczty Polskiej (w tys. zł)

Wariant 1	Wariant 2	Wariant 3	Wariant 4
1-0	1-0,2	1-0,5	1-1
474 943	368 776	209 523	96 456

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki wskazują na dużą rozbieżność w szacowaniu kosztu netto powszechnej usługi pocztowej. W praktyce należałoby dokonać bardzo wnikliwej analizy wrażliwości i zmian przychodów w związku z potencjalną likwidacją niektórych placówek przez Poczta. Dodatkowo podkreślić należy, że przedstawione wyniki są szacunkami kosztu netto bez uwzględnienia korzyści pośrednich. Metodologia ich wyznaczenia powinna być przedmiotem osobnego opracowania. Dopiero wówczas skorygowanie zaprezentowanych wyników o wielkość korzyści pośrednich doprowadzi do właściwej wartości całkowitego kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej Poczty Polskiej. Ostatnim elementem tej metodologii będzie zweryfikowanie, czy wyznaczony koszt netto stanowi nieuzasadnione obciążenie przedsiębiorstwa wyznaczonego, któremu należna będzie z tego tytułu forma rekompensaty finansowej [szerzej: Borowiec 2011].

4. Podsumowanie

Podmioty działające w obszarze sektora publicznego, gdzie mechanizmy rynkowe są zakłócone ze względu na specyfikę działania, powinny poszukiwać skutecznych instrumentów prowadzących do poprawy efektywności ich funkcjonowania. Przedstawiona w niniejszym artykule koncepcja kosztu netto usług stwarza możliwość efektywnego świadczenia usług powszechnych, łagodzącą brak mechanizmów rynkowych w tym obszarze. Sposób wykorzystania wspomnianej metody został przedstawiony poprzez prezentację szacowania kosztu netto usług pocztowych na przykładzie Poczty Polskiej i rynku usług pocztowych.

Kosztem netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej jest suma poszczególnych jego składowych. W analizowanym modelu zidentyfikowano dwie składowe koszty netto, wynikające ze scenariuszy alternatywnych: „doręczanie przesyłek przez 3 dni w tygodniu na obszarach wiejskich” oraz „likwidacja nierentownych placówek pocztowych”. Zidentyfikowano dwa czynniki uniemożliwiające dokładniejsze oszacowanie wyniku. Po pierwsze, brakuje szczegółowych danych od Poczty Polskiej na temat przychodów i kosztów placówek przeznaczonych do likwidacji oraz ich lokalizacji. Po drugie, nie jest znany spadek przychodów Poczty Polskiej w przypadku utrudnionego dostępu klientów do usług, którego oszacowanie wymagałoby przeprowadzenia dodatkowych badań.

Przedstawione szacunki mogą być obarczone pewnymi błędami, wynikającymi z przyjętych uproszczonych założeń, braku analizy części elementów obowiązku świadczenia usługi powszechnej, które we wstępnej fazie analizy uznano za mniej istotne, co może mieć wpływ na wyniki prezentowane w niniejszym opracowaniu. W związku z powyższym, przedstawione szacunki mogą być traktowane wyłącznie w kategorii przybliżonej wielkości kosztu netto obowiązku świadczenia usługi powszechnej.

Literatura

- Borowiec L., *Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce*, [w:] *Instrumenty zarządzania kosztami i dokonania*, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 252, Wrocław 2012, s. 42-53.
- Borowiec L., *Metoda weryfikacji kosztu netto usług powszechnych jako nieuzasadnionego obciążenia operatora wyznaczonego*, [w:] *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowaka, M. Nieplowicz, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 181, Wrocław 2011, s. 44-54.
- Dietl H., Grütter A., Lutzenberger M., *Methods of Estimating the Cost of the Universal Service Obligation*, University of Zürich, 2007.
- Przegląd i analiza praktyk w zakresie metodologii kalkulacji kosztu netto związanego ze świadczeniem powszechnych usług pocztowych*, Ernst & Young, Warszawa 2009.
- Sprawozdanie finansowe Poczta Polska Spółka Akcyjna*, Monitor Polski, Warszawa 2010.
- What is the cost of Post Denmark's Universal service obligation?*, Copenhagen Economics, Study on behalf of the Danish Chamber of Commerce, 2008.

Akty prawne

Dyrektywa 2002/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 10 czerwca 2002 r. zmieniająca dyrektywę 97/67/WE w zakresie dalszego otwarcia na konkurencję wspólnotowych usług pocztowych, 2002.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 97/67/WE w odniesieniu do pełnego urzeczywistnienia rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty, 2008.

ESTIMATING THE NET COST OF THE UNIVERSAL SERVICE ON THE CHOSEN EXAMPLE

Summary: Entities operating in the public sector, where market mechanisms are impaired should seek effective tools for improving the efficiency of their operations. The purpose of this article is to present the possibility of using the concept of net cost of universal service to improve the efficiency of actors of the universal service. This article presents the results of estimating the net cost of the universal postal service of the Polish Post. The way how to use that method has been shown through the presentation of estimating the net cost of postal services on the example of the Polish Post Office and postal services market.

Keywords: estimating the net cost, universal services, public sector efficiency.