

Wartości poznawcze sprawozdawczości regulacyjnej podmiotu świadczącego powszechne usługi pocztowe

LESZEK BOROWIEC *

Streszczenie

Ze względu na aspekty strategiczne, gospodarcze czy społeczne, niektóre obszary aktywności przedsiębiorstw w gospodarce rynkowej są organizowane w ramach tzw. rynków regulowanych. Regulacja danej części rynku najczęściej podlega dodatkowym rygorom sprawozdawczości. Celem artykułu jest próba oceny wartości poznawczych sprawozdawczości z rachunkowości regulacyjnej operatora wyznaczonego do świadczenia powszechnych usług pocztowych. W opracowaniu dokonano przeglądu uwarunkowań prawnych działania operatora wyznaczonego oraz scharakteryzowano zakres ujawnianych informacji w sprawozdawczości regulacyjnej, na przykładzie rynku pocztowych usług powszechnych. Podstawą analizy były sprawozdania regulacyjne składane przez operatora wyznaczonego, tj. Poczte Polską. W opracowaniu zastosowano takie metody badawcze jak: studia literaturowe, analiza aktów prawnych regulujących rynek usług pocztowych, wywiady oraz badanie poprzez działanie. Konkluzje skłaniają do stwierdzenia, iż sprawozdawczość regulacyjna, mimo swojej specyfiki, dla regulatora rynku stanowi istotne źródło informacji do oceny efektywności świadczonych usług. Jednocześnie ma bardzo wątpliwe walory poznawcze dla interesariuszy zewnętrznych, ze względu na szeroki zakres stosowania instytucji „tajemnicy przedsiębiorstwa”. Artykuł jest oryginalnym spojrzeniem autora na słabo rozpoznany od strony naukowej problem wartości informacyjnej dla interesariuszy sprawozdawczości podmiotów działających w sektorach regulowanych.

Słowa kluczowe: regulacja rynku, sprawozdawczość regulacyjna, usługi powszechne.

Abstract

Information value of the regulatory reporting of the universal postal services provider

For strategic, economic or social reasons, some areas of business activity in the market economy are organized under the so-called regulated markets. The regulation of a given part of the market is most often subject to additional reporting requirements. The aim of this article is to try to assess the cognitive value of reporting from the regulatory accounting of an operator designated to provide universal postal services. The paper reviews regulatory conditions for the operation of the designated operator and outlines the scope of disclosed information in regulatory reporting, on the example of the universal postal services market. The analysis was based on regulatory reports submitted by the designated operator, i.e. Polish Post. The study uses such research methods as: literature studies, analysis of legal acts regulating the postal services market, interviews and action research. Conclusions suggest that regulatory reporting, in spite of its specificity, is an important source of information for the market regulator to assess the effectiveness of the services provided. At the same time, it has very dubious cognitive value for external

* Dr Leszek Borowiec, Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie, Wydział Zarządzania i Finansów, mond@wp.pl

stakeholders due to the wide scope of application of the institution „corporate secret”. The article is an original perspective of the author on the problem not sufficiently examined by researchers, namely the information value for stakeholders of the reporting of subjects operating in regulated sectors.

Keywords: market regulation, regulatory reporting, universal services.

Wprowadzenie

Analizując zmiany zachodzące w gospodarce, dostrzega się wzrastający trend regulowania działalności przedsiębiorstw w poszczególnych sektorach za pośrednictwem stosownych aktów prawnych. Szczególnie ma to znaczenie w odniesieniu do sektorów uznawanych za strategiczne, nie tylko z punktu widzenia państw, ale także regionów gospodarczych czy samego społeczeństwa. Na problem tworzenia regulacji funkcjonowania poszczególnych sektorów zwracał uwagę M. Friedman (1980), dokonując szerokich analiz wpływu działań rządów na funkcjonowanie różnych branż gospodarki Stanów Zjednoczonych Ameryki. Regulacja rynków w praktyce przybiera wiele form, w tym dotyczy regulowania cen, jakości czy ujawniania informacji. Popularnymi metodami regulowania cen pobieranych przez podmioty użyteczności publicznej jest regulacja stopy zwrotu, poziomu cen, czy ustalanie poziomów rozsądnego zysku. Stosowane instrumenty regulacyjne są różne w zależności od struktury i rodzaju sektora, celów regulacyjnych i instrumentów polityki, które w danym obszarze uznawane są za priorytetowe (Sappington, 2015, s. 166–171).

Regulacje rynku pocztowego w Unii Europejskiej zmieniały się istotnie w ciągu ostatniej dekady. Badania w takich krajach jak Wielka Brytania, Niemcy i Francja wskazują, że sposób regulacji rynku pocztowego, jak i formy działania agencji i urzędów prowadzących nadzór na rynkiem zostały ukształtowane bardzo różnie (Eckert, 2010, s. 1231–1252). W literaturze anglojęzycznej zagadnienia regulacji sektora pocztowego są szeroko opisywane w kontekście odchodzenia od tzw. obszaru zastrzeżonego dla operatora wyznaczonego (monopolu), w kierunku liberalizacji rynku (Jaag, 2014, s. 266–277; Tochkov, 2015, s. 35–42; Eckert, 2009, s. 261–272; Kenny, 2005) i świadczenia usług pocztowych w formule usług powszechnych (*Universal Services Obligation*) z wyznaczaniem ich kosztu netto (Calzada, 2009, s. 10–20; Poudou, 2017, s. 63–95; Iturralde, Quirós, 2008, s. 84–90; Gautier, Wauthy, 2010).

W polskiej literaturze publikacje dotyczące funkcjonowania rynku pocztowego i jego regulacji nie są zbyt liczne. W latach 2011–2014 pojawiło się kilka opracowań, które dotyczyły zmian regulacyjnych na rynku, będących skutkiem jego liberalizacji (Papiernik-Wojdera, Matuszewska-Pierzynka, 2011; Stolarczyk, 2014, s. 73–86) i określenia roli kosztu netto w finansowaniu powszechnych usług pocztowych (Rozbiecki, Wojciech 2014; Borowiec, 2013, s. 91–101; 2011, s. 44–54)¹. Wydaje się, że ze względu

¹ W Polsce szerokie badania nad wyceną usług powszechnych (z ukierunkowaniem na usługi zdrowotne) prowadzi Katedra Rachunkowości Menedżerskiej Szkoły Głównej Handlowej (np. Raulinajtys-Grzybek, 2012, s. 265).

na rolę społeczną usług pocztowych (czy szerzej komunikacji) w tym obszarze występuje luka poznawcza, co do określenia modelu docelowego funkcjonowania tego rynku (wraz z analizą aktualnej sytuacji), jak i sposobów finansowania obowiązku świadczenia usług powszechnych. Szczególnego znaczenia nabiera wskazany problem badawczy w czasie szybkiego spadku wolumenów tradycyjnej korespondencji „papierowej” i rozwoju nowych kanałów komunikacji (elektronicznych), co z dużym prawdopodobieństwem przeddefiniuje rolę poczty na rynku.

Celem artykułu jest próba oceny wartości poznawczych sprawozdawczości z rachunkowości regulacyjnej operatora wyznaczonego do świadczenia powszechnych usług pocztowych. W opracowaniu dokonano przeglądu uwarunkowań prawnych rachunkowości regulacyjnej oraz scharakteryzowano istotę pocztowej usługi powszechnej oraz zakres ujawnianych informacji w sprawozdawczości regulacyjnej. Sprawozdawczość z prowadzenia rachunkowości regulacyjnej jest przeznaczona zarówno dla interesariuszy publicznych, jak i samego regulatora rynku. W tym kontekście zasadne wydaje się pytanie badawcze, czy i w jakim zakresie ta informacja finansowa i niefinansowa spełnia oczekiwania informacyjne odbiorców, gdyż temat wydaje się słabo rozpoznany w literaturze. W opracowaniu zastosowano takie metody badawcze jak: studia literaturowe, analiza aktów prawnych regulujących rynek usług pocztowych, wywiady oraz badanie poprzez działanie².

1. Powszechne usługi pocztowe i ich zakres

Usługa powszechna jest szczególnym rodzajem usług publicznych. Obejmuje ona te usługi publiczne, w stosunku do których państwo podejmuje działania regulacyjno-kontrolne w celu zapewnienia określonych warunków ich świadczenia. Pojęcie usługi powszechnej (*universal service*) po raz pierwszy zostało użyte przez Theodore'a N. Vaila, który w ten sposób definiował usankcjonowaną monopolistyczną pozycję przedsiębiorstwa telekomunikacyjnego świadczącego usługi dla całego społeczeństwa (John, 1999, s. 71–79). Pojęcie usług powszechnych w Polsce pojawia się w aktach prawnych regulujących rynek telekomunikacyjny i pocztowy. Charakteryzują się one specyficznymi cechami:

- dostępnością w sposób spójny, ciągły oraz niedyskryminujący żadnej grupy społecznej (Feijoo, C. Milne, 2008, s. 5);
- ściśle zdefiniowanym pakietem podstawowych usług określonej jakości, dostarczanych po przystępnej cenie, z możliwością świadczenia przez podmioty spoza sektora publicznego, na rynkach podlegających liberalizacji, jako instrument niwelujący zawodność rynku (Hoernig, Valletti, 2002, s. 58);
- ingerencją organów władzy publicznej w świadczenie usług powszechnych, np. poprzez określenie sposobu wyceny, zapewnienie efektywnego sposobu realizacji czy organizacji usług (Simon, 2008, s. 145).

² Autor posiada kilkuletnie doświadczenie zawodowe w obszarze sprawozdawczości regulacyjnej.

Zakres usługi powszechnej obejmuje zwykle pakiet usług, które, zgodnie z polityką społeczno-gospodarczą danego kraju, powinny być dostępne dla wszystkich obywateli. Proces świadczenia tych usług jest objęty regulacjami ze strony administracji publicznej, wynikającymi z ich roli społecznej oraz zawodności rynku, jaka może mieć miejsce przy ich świadczeniu. Wydaje się również, że usługa powszechna powinna być odpłatna.

Rynek usług pocztowych jest niejednorodny i nie wszystkie usługi świadczone przez przedsiębiorców pocztowych charakteryzują się wysoką rentownością. Istnieją usługi kierowane do małej grupy klientów, charakteryzujące się niskimi marżami, a w skrajnych przypadkach nawet generujące straty. Przykładem takich usług może być m.in. doręczanie przesyłek na obszarach trudno dostępnych i słabo zaludnionych. Z punktu widzenia równomiernego rozwoju gospodarczego i sprawiedliwości społecznej usługi tego rodzaju są bardzo istotne. Ponadto dostęp do usług pocztowych (komunikacji) jest kluczowy dla funkcjonowania państwa i powinien być zagwarantowany wszystkim obywatelom, włączając osoby niepełnosprawne i społecznie nieuprzywilejowane.

W dyrektywie 97/67/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług, wraz z poprawkami wprowadzonymi przez dyrektywę 2008/6/WE (Dyrektywa, 2008) Parlamentu Europejskiego i Rady, zdefiniowano zakres obowiązku świadczenia powszechnej usługi pocztowej, tj.:

- zapewnienia 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 w ciągu pięciu dni roboczych w tygodniu (wyjątek: okoliczności lub warunki geograficzne uważane za wyjątkowe);
- zapewnienia, by usługi powszechne obejmowały przynajmniej następujące świadczenia:
 - przyjmowanie, sortowanie, przemieszczanie i doręczanie przesyłek pocztowych do 2 kilogramów oraz paczek pocztowych do 10 kilogramów;
 - usługi obejmujące przesyłki polecone i wartościowe;
 - doręczanie na terytorium danego kraju paczek pocztowych otrzymywanych z innych państw członkowskich i wazących do 20 kilogramów.

Obowiązki świadczenia usługi powszechnej dotyczą także takich przypadków, jak świadczenie bezpłatnie niektórych usług niewidomym i niedowidzącym, czy świadczenie usług powszechnych po cenach przystępnych i jednolitych na terenie całego kraju. Zgodnie z zapisami III dyrektywy pocztowej opłaty za usługę powszechną powinny odzwierciedlać koszty i stanowić zachętę do ich efektywnego świadczenia

przez operatora. Ponadto powinny być przejrzyste i niedyskryminujące oraz przystępne, zapewniając wszystkim użytkownikom dostęp do świadczonych usług, niezależnie od położenia geograficznego i specyficznych warunków krajowych. Przepisy obowiązujące w Polsce na mocy ustawy *Prawo pocztowe* (Ustawa, 2012), implementują wszystkie wymagania zaadresowane na poziomie Unii Europejskiej.

2. Istota i zakres sprawozdawczości regulacyjnej

Rynek usług pocztowych w Polsce jest rynkiem regulowanym, stanowiącym część jednolitego rynku wewnętrznego Unii Europejskiej. Przestrzeganiem przepisów regulacji zajmuje się Urząd Komunikacji Elektronicznej (UKE), zaś aktem prawnym określającym zasady wykonywania działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług pocztowych w Polsce jest *Prawo pocztowe*. Regulacje na rynku usług pocztowych w najszerszym zakresie dotyczą sposobu funkcjonowania tzw. operatora wyznaczonego, który zobowiązany jest do prowadzenia rachunkowości regulacyjnej i kalkulacji kosztów (Ustawa, 2012, art. 97). Na operatorze wyznaczonym ciąży obowiązek opracowania i przedłożenia do zatwierdzenia prezesowi Urzędu Komunikacji Elektronicznej projektu instrukcji rachunkowości regulacyjnej zawierającej opis przyjętego sposobu przypisania przychodów i kosztów oraz projektu opisu kalkulacji kosztów. Opisano w nim sposób wyliczenia kosztów jednostkowych poszczególnych usług powszechnych z uwzględnieniem ustawy *Prawo pocztowe* (Ustawa, 2012) i wymagań określonych w rozporządzeniu (Rozporządzenie, 2013) w sprawie prowadzenia przez operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych rachunkowości regulacyjnej i kalkulacji kosztów usług powszechnych.

Rachunkowość regulacyjna to szczególny³, w stosunku do rachunkowości prowadzonej na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości (Ustawa, 1994), rodzaj rachunkowości stosowany przez operatora wyznaczonego zgodnie z zatwierdzoną na dany rok obrotowy instrukcją rachunkowości regulacyjnej. Prowadzenie rachunkowości regulacyjnej powoduje konieczność stosowania odrębnych rachunków (ewidencji) dla poszczególnych usług powszechnych i usług wchodzących w zakres usług powszechnych, pozostałych usług pocztowych oraz pozostałej działalności gospodarczej operatora wyznaczonego. Jest to niezbędne do ustalenia prawidłowości alokacji przychodów i kosztów wykorzystywanych m.in. przy ustalaniu poziomu kosztu netto obowiązku świadczenia usług powszechnych oraz wielkości udziału operatora wyznaczonego w jego finansowaniu tego kosztu. Ponadto szczegółowa ewidencja jest podstawą sporządzania wymaganych przepisami prawa sprawozdań z rachunkowości regulacyjnej.

Akt wykonawczy (Rozporządzenie, 2013) określa m.in. sposób przypisania przychodów i kosztów operatora wyznaczonego do poszczególnych usług powszechnych oraz do usług wchodzących w zakres usług powszechnych, pozostałych usług pocztowych

³ Rachunkowość regulacyjna ma zapewnić wyższy poziom szczegółowości informacji, niż uzyskiwany na podstawie przepisów obowiązującego prawa bilansowego.

i pozostałej działalności gospodarczej, także do czynności przyjmowania, sortowania, przemieszczania i doręczania przesyłek pocztowych. Ponadto w rozporządzeniu uregulowano zakres i termin przekazywania prezesowi UKE rocznego sprawozdania z prowadzonej rachunkowości regulacyjnej. Dane zawarte w sprawozdaniu regulacyjnym są sprawdzalne, w rozumieniu ustawy o rachunkowości, i podlegają publikacji na stronie internetowej regulatora, z uwzględnieniem zastrzeżenia części informacji w ramach instytucji „tajemnicy spółki”.

Sprawozdania z prowadzenia rachunkowości regulacyjnej sporządza operator wyznaczony dla poszczególnych usług powszechnych oraz usług wchodzących w zakres usług powszechnych, pozostałych usług pocztowych i pozostałej działalności gospodarczej, zgodnie z zatwierdzoną instrukcją rachunkowości regulacyjnej na dany rok obrotowy. Podstawą do sporządzenia sprawozdań z rachunkowości regulacyjnej jest zbadane przez biegłego rewidenta sprawozdanie finansowe operatora za rok poprzedzający oraz za rok obrotowy, za które jest sporządzane sprawozdanie regulacyjne. Ponadto wymagany jest zatwierdzony przez operatora plan kosztów/przychodów/wolumenów usług na rok następujący po roku obrotowym, za który jest sporządzane sprawozdanie.

Do sporządzenia sprawozdań niezbędne jest skalkulowanie kosztów świadczenia usług (model ABC)⁴, także w roku następującym po roku obrotowym, za który jest sporządzane sprawozdanie. Operator wyznaczony powinien również dysponować opinią (decyzją) prezesa UKE, w sprawie wyznaczenia wskaźnika zwrotu kosztu zaangażowanego kapitału. Roczne sprawozdania z prowadzonej rachunkowości regulacyjnej podlega corocznemu obligatoryjnemu badaniu przez biegłego rewidenta wskazanego przez regulatora. Odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie sporządzenia rocznego sprawozdania z prowadzonej rachunkowości regulacyjnej ponoszą członkowie Zarządu operatora wyznaczonego również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości regulacyjnej zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą.

3. Zawartość informacyjna sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej operatora wyznaczonego za rok 2016⁵

3.1. Sprawozdania z wyniku kalkulacji kosztów jednostkowych poszczególnych usług powszechnych

Wyniki kalkulacji kosztów jednostkowych poszczególnych usług powszechnych, zarówno według w pełni alokowanego kosztu, jak i zorientowanego przyszłościowo w pełni alokowanego kosztu, są raportowane według wzorów sprawozdań określonych

⁴ Zdecydowana większość państw europejskich do kalkulacji kosztów stosuje model ABC (*Activity Based Costing*).

⁵ Sprawozdanie z rachunkowości regulacyjnej pocztowego operatora wyznaczonego dostępne jest na stronie; https://www.uke.gov.pl/files/?id_plik=28415 (dostęp 25.10.2017).

w rozporządzeniu, w części opisującej zakres informacji zawartych w wynikach kalkulacji kosztów. W publikowanych sprawozdaniach rocznych⁶ dokonuje się wyłączenia (Ustawa, 2012, art. 101, ust. 6), zgodnie z którymi dane dotyczące kosztów czynności przyjmowania, sortowania, przemieszczania i doręczania przesyłek pocztowych nie podlegają publikacji (objęte są tajemnicą przedsiębiorstwa).

Analiza zawartości raportów przedstawionych w tabeli 1 pozwala stwierdzić, iż ich zakres bardziej odpowiada oczekiwaniom regulatora rynku, który pozyskuje informacje istotne np. w procesie stosowania procedury Price Cap⁷. Z punktu widzenia interesariuszy zewnętrznych (np. klienci Poczty, konkurencja) analizujących raporty opisane w tabeli 1, gdzie prezentuje się dane z uwzględnieniem tajemnicy przedsiębiorstwa, ich wartość poznawcza wydaje się być bardzo ograniczona.

Tabela 1. Zakres raportowania w sprawozdawczości regulacyjnej w obszarze wyników kalkulacji kosztów jednostkowych

Nr tabeli	Podstawa prawna sporządzenia	Nazwa raportu	Zakres ujawnień	Obszary objęte tajemnicą przedsiębiorstwa	Objętość raportu (wydruk z pliku Excel)
1	§ 5 rozporządzenia	Powszechne usługi pocztowe w podziale na poszczególne fazy procesu wykonania usługi	Wykaz usług oraz ich wolumeny	Koszty operacyjne oraz koszt zaangażowanego kapitału	63 strony
2	§ 5 rozporządzenia	Wyniki kalkulacji kosztów jednostkowych	Wykaz usług powszechnych i wchodzących w zakres, łączny koszt poniesiony na usługę, wolumen i koszt średni danej usługi	Koszty faz czynności przyjmowania, sortowania, przemieszczania i doręczania przesyłek oraz inne	13 stron

⁶ Na stronie internetowej regulatora dostępne są sprawozdania za z rachunkowości regulacyjnej za rok 2016 oraz lata wcześniejsze operatora wyznaczonego tj. Poczty Polskiej, która do roku 2025 pełni funkcję operatora wyznaczonego.

⁷ Jedną z metod regulacji rynku polega na ustaleniu operatorowi wyznaczonemu górnej granicy ceny dla poszczególnych usług. Aktualnie w Polsce jeszcze nie jest stosowana w sektorze powszechnych usług pocztowych.

ciąg dalszy tabeli 1

Nr tabeli	Podstawa prawna sporządzenia	Nazwa raportu	Zakres ujawnień	Obszary objęte tajemnicą przedsiębiorstwa	Objętość raportu (wydruk z pliku Excel)
3	§ 6 rozporządzenia	Powszechne usługi pocztowe w podziale na poszczególne fazy procesu wykonania usługi	Wykaz usług oraz wolumeny usług	Koszty operacyjne, koszty nieefektywności operatora oraz koszt zaangażowanego kapitału	85 stron
4	§ 6 rozporządzenia	Wyniki kalkulacji kosztów (plan roku następnego)	Podano łączny planowany koszt na rok następny (bez korekty z tytułu nieefektywności), planowane wolumeny usług i planowany koszt średni danej usługi	Planowane koszty faz czynności przyjmowania, sortowania, przemieszczania i doręczania przesyłek oraz inne czynności	13 stron
5	§ 6 rozporządzenia	Wyniki kalkulacji kosztów (plan roku następnego)	Podano łączny planowany koszt (z korektą z tytułu nieefektywności) na rok następny, planowane wolumeny usług i planowany koszt średni danej usługi	Planowane koszty faz czynności przyjmowania, sortowania, przemieszczania i doręczania przesyłek oraz inne czynności	13 stron

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z rachunkowości regulacyjnej Poczty Polskiej za rok 2016, www.uke.gov.pl (dostęp 20.10.2017).

Należy zauważyć, iż raporty (tabela 4 i 5) przedstawiają wartości planowane na rok następny (w tym przypadku jest to plan na rok 2017). W tabeli 4 są prezentowane koszty bez korekty z tytułu nieefektywności, zaś w tabeli 5 z uwzględnieniem korekty z tytułu nieefektywności. Jednocześnie, wartości w tabelach 4 i 5 w sprawozdaniu roku 2016 nie różnią się, co oznacza, że w planie na 2017 rok operator wyznaczony nie zidentyfikował „nieefektywnych” obszarów (np. liczba placówek, liczba pracowników, np. na bazie posiadanego planu strategicznego).

Ze względu na dużą liczbę raportowanych usług, brak możliwości łatwego porównania w czasie, czy też wiedzy jedynie o wolumenach, trudno o stwierdzenie, że informacje

te niosą ze sobą istotną wartość poznawczą dla zewnętrznego interesariusza. Nie bez znaczenia jest również, między innymi, fakt skrótego ujęcia nazw świadczonych usług, np. 711-02 do 350 g, co znacznie utrudnia analizę osobom/podmiotom niezorientowanym biegle w zakresie działalności pocztowej.

3.2. Sprawozdanie z wyników działalności

Operator wyznaczony sporządza sprawozdanie z rachunkowości regulacyjnej tak, aby umożliwiało ono analizę wyników z działalności w określonych przekrojach przychodów i kosztów usług operatora wyznaczonego. Raportowane tabele w tym obszarze powinny zawierać następujące informacje:

- 1) usługi – koszty, przychody i wyniki (odrębnie dla poszczególnych usług powszechnych, a zbiorczo dla usług wchodzących w zakres usług powszechnych, pozostałych usług pocztowych oraz dla pozostałej działalności gospodarczej);
- 2) fazy realizacji usług pocztowych – koszty, przychody i wyniki (w podziale na przyjmowanie, sortowanie, przemieszczanie, doręczanie oraz inne czynności);
- 3) pozycje wynikowe (w rozbiciu na przychody ze sprzedaży usług pocztowych oraz z pozostałej działalności gospodarczej, przychody w ramach transferów wewnętrznych, koszty rodzajowe, koszty w ramach transferów wewnętrznych, wynik z działalności, średnioroczny kapitał zaangażowany oraz zwrot z zaangażowanego kapitału).

Dane zawarte w powyższych sprawozdaniach dotyczą zarówno ostatniego zakończonego, jak i poprzedzającego roku obrotowego. W przypadku istotnych zmian w sprawozdaniach pomiędzy latami, wraz ze sprawozdaniem za ostatni zakończony rok obrotowy, operator wyznaczony przekazuje raport zawierający opis tych zmian i ich przyczyny. Sprawozdanie z rachunkowości regulacyjnej w obszarze wyników działalności sporządzane jest zbiorczo dla:

- a) usług wchodzących w zakres usług powszechnych (obecnie 47 usług),
- b) pozostałych usług pocztowych (obecnie 35 usług),
- c) pozostałej działalności gospodarczej (obecnie 108 usług i produktów).

Powyższe listy operator wyznaczony sporządza również opierając się na regulaminach świadczenia tych usług, bądź zapisach zawartych w umowach z klientami. Należy mieć na uwadze, że wspomniane listy mogą ulegać zmianie, ze względu na fakt, iż rynek pocztowy charakteryzuje się wysoką dynamiką zmian, a zakres świadczonych usług jest dostosowywany do potrzeb klientów. Dlatego też, wraz ze sprawozdaniem z prowadzonej rachunkowości regulacyjnej za rok zakończony 31 grudnia danego roku, Poczta Polska przekazuje prezesowi UKE, w formie załączników, ostateczne listy usług i działalności pogrupowanych zgodnie z przyjętym podziałem.

Tabela 2. Zakres raportowania w sprawozdawczości regulacyjnej w obszarze wyników działalności

Podstawa prawna sporządzenia	Nazwa raportu	Zakres ujawnień	Obszary objęte tajemnicą przedsiębiorstwa	Objętość raportu (wydruk z pliku Excel)
§ 12 rozporządzenia	Przypisanie przychodów ze sprzedaży i kosztów realizacji faz usług pocztowych do usług pocztowych	Koszty razem i razem według transferów wewnętrznych (te same wielkości) – za rok bieżący i rok poprzedni, dla wszystkich świadczonych usług oraz wskaźnik zwrotu z zaangażowanego kapitału w %	Przychody ze sprzedaży poszczególnych usług, koszty czynności przyjmowania, sortowania, przemieszczania i doręczania przesyłek oraz inne czynności	32 strony
§ 12 rozporządzenia	Przypisanie przychodów i kosztów rodzajowych do poszczególnych usług za bieżący i poprzedni rok obrotowy	Koszty razem i w podziale na koszty rodzajowe za rok bieżący i rok poprzedni, dla wszystkich świadczonych usług oraz wskaźnik zwrotu z zaangażowanego kapitału w %	Przychody ze sprzedaży poszczególnych usług, wynik na sprzedaży poszczególnych usług oraz średnioroczny kapitał zaangażowany	32 strony
§ 12 rozporządzenia	Przypisanie przychodów i kosztów rodzajowych do poszczególnych usług za bieżący i poprzedni rok obrotowy	Koszty rodzajowe z podziałem na koszty amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, koszty wynagrodzeń z narzutami, koszty usług obcych i pozostałe koszty rodzajowe	Koszty rodzajowe ogółem według faz świadczenia usługi	1 strona

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań z rachunkowości regulacyjnej Poczty Polskiej za rok 2016, www.uke.gov.pl (dostęp 20.10.2017).

Podobnie jak wcześniej, omawiane raporty w wersji pełnej (bez objęcia tajemnicą przedsiębiorstwa) mogą stanowić wyłącznie dla regulatora rynku istotne źródło informacji, co do struktury kosztów i przychodów działalności pocztowej. Zakres ujawnień w raportach (tabela 2) ma charakter na tyle szczątkowy, że całościowe wnioskowanie nie jest możliwe. Jedynie informacje o kosztach rodzajowych ogółem na poszczególne usługi powszechne, pozwalają na ocenę struktury kosztów operatora wyznaczonego i ocenę np. udziału kosztów pracy. W Poczcie Polskiej jest on relatywnie wysoki i wynosi około 68% wszystkich kosztów operacyjnych, podczas gdy inni operatorzy w Europie mają ten wskaźnik na poziomie poniżej 60%. Należy jednak zauważyć, iż takie informacje o strukturze kosztów (nawet w bardziej szczegółowym ujęciu kosztów rodzajowych) można uzyskać poprzez analizę sprawozdania finansowego operatora pocztowego, przyjmując założenie, że struktura kosztów jest podobna zarówno na usługach powszechnych, jak i biznesowych.

3.3. Sprawozdanie z przepływów transferów wewnętrznych

Operator wyznaczony sporządza sprawozdanie z przepływów transferów wewnętrznych pomiędzy poszczególnymi fazami realizacji usług pocztowych a usługami pocztowymi, zawierające informacje na temat stawek jednostkowych, jednostek rozliczeniowych, wykorzystania jednostek rozliczeniowych w ramach tych transferów oraz wartości transferów wewnętrznych. Transfer wewnętrzny jest symulacją rozliczenia wewnętrznego przychodów pomiędzy wyodrębnionymi obszarami działalności operatora. Na potrzeby przygotowania sprawozdań z rachunkowości regulacyjnej przyjmuje się, że rozliczenie to zostanie wykonane pomiędzy działalnościami w zakresie świadczenia usług pocztowych a fazami realizacji tych usług, w tym przyjmowaniem, sortowaniem, przemieszczaniem i doręczaniem.

Transfery wewnętrzne są wykazywane w sprawozdaniach z rachunkowości regulacyjnej:

- dla działalności w zakresie usługi pocztowej – jako koszty z tytułu realizacji poszczególnych faz;
- dla działalności w zakresie faz – jako przychody z tytułu realizacji poszczególnych faz na rzecz usług pocztowych.

Przykładowy zakres informacji o zbiorczym przepływie transferów wewnętrznych przedstawiono w tabeli 3.

W udostępnionym sprawozdaniu regulacyjnym, raport „Przepływy transferów wewnętrznych pomiędzy fazami usług pocztowych a usługami pocztowymi (w tym poszczególnymi usługami powszechnymi)” jest w formie tabeli, która zajmuje 11 stron i jest pusta, poza wyszczególnieniem wszystkich świadczonych usług.

Pozostałe tabele, w tej części sprawozdawczości, zawierają informacje o stawkach jednostkowych, jednostkach rozliczeniowych (wolumenach usług) oraz o sposobie kalkulacji transferów wewnętrznych, odrębnie dla każdej fazy realizacji usługi pocztowej, zgodnie z danymi zawartymi w tabeli 4.

Tabela 3. Zbiorczo przepływy transferów wewnętrznych pomiędzy fazami usług pocztowych a usługami pocztowymi (w tym poszczególnymi usługami powszechnymi)

Usługi	Przyjmowanie	Sortowanie	Przemieszczanie	Doręczanie	Inne czynności
Usługa powszechna 1					
Usługa powszechna 2					
.....					
Usługi wchodzące w zakres usług powszechnych					
Pozostałe usługi pocztowe zbiorczo					

Źródło: opracowanie własne na podstawie §12 ust. 1 pkt. 4-5 rozporządzenia.

Tabela 4. Przepływ transferów wewnętrznych pomiędzy fazą (*) a usługami pocztowymi

Usługi	Stawka jednostkowa	Jednostka rozliczeniowa	Wykorzystanie jednostek rozliczeniowych	Wartość transferów wewnętrznych
Usługa powszechna 1	a	szt.	d	$A = a*d$
Usługa powszechna 2	b	szt.	e	$B = b*e$
.....	...	szt.
Usługi wchodzące w zakres usług powszechnych	...	szt.
Pozostałe usługi pocztowe zbiorczo	Y	szt.	Z	$Z + z*y$
Łącznie usługi pocztowe				$A + B + \dots + Z$

(*) – dla każdej fazy: tj. przyjmowania, sortowania, przemieszczania doręczania i innych czynności należy sporządzić odrębną tabelę.

Źródło: opracowanie własne na podstawie §12 ust. 1 pkt. 4-5 rozporządzenia.

Raporty przepływów transferów wewnętrznych pomiędzy poszczególnymi fazami (przyjmowanie, sortowanie, doręczanie i inne czynności) za rok 2016, zawierają wypełnioną jedynie kolumnę „wykorzystanie jednostek rozliczeniowych” – dane wolumenowe” oraz kolumnę „jednostka rozliczeniowa” czyli (szt.). Łącznie wskazane tabele zawierają 52 strony (po 13 na każdą fazę). Wartość poznawcza tak prezentowanej informacji dla odbiorców zewnętrznych wydaje się być również bardzo ograniczona.

3.4. Porównanie zbiorczego sprawozdania z rachunkiem zysków i strat

Operator wyznaczony ma obowiązek zapewnienia (dowiedzenia) porównywalności sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej z odpowiednimi pozycjami rachunku zysków i strat sporządzonego zgodnie z przepisami prawa bilansowego, wraz z wyjaśnieniem ewentualnych rozbieżności (Rozporządzenie, 2013, § 12 ust. 1 pkt 2). Niektóre kategorie przychodów i kosztów są wyłączone ze sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej. Zalicza się do nich wynik z działalności finansowej, wartość zdarzeń jednorazowych, podatek dochodowy i pozostałe zmniejszenia zysku lub zwiększenia strat. Ponadto, ze względu na brak powiązania pozostałej działalności operacyjnej z działalnością pocztową oraz pozostałą działalnością gospodarczą, wynik na pozostałej działalności operacyjnej jest uwzględniany wyłącznie w sprawozdaniu zbiorczym.

Tabela 5. Korekta sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej umożliwiająca porównanie z rachunkiem zysków i strat na poziomie wyniku brutto oraz wyniku netto w latach 2015–2016 (w mln zł)

Pozycje	Przychody		Koszty		Wynik działalności	
	2016	2015	2016	2015	2016	2015
Usługi powszechne	2 470,9	2 663,8	2 141,6	2 416,2	329,3	247,6
Usługi wchodzące w zakres usług powszechnych	968,9	749,1	1 164,0	741,2	-195,1	7,9
Pozostałe usługi pocztowe			1 115,7	1 102,6		
Pozostała działalność gospodarcza			958,5	1 007,1		
Razem	5 366,6	5 333,6	5 379,8	5 267,1	-13,20	66,5
Korekty						
Działalność finansowa	22,3	28,2	16,8	6,4	5,5	21,8
Wartość zdarzeń jednorazowych						
Pozostała działalność operacyjna	55,8	88,6	113,4	141,3	-57,6	-52,7
Wynik brutto	5 444,8	5450,4	5 510,0	5414,8	-65,3	35,6
Podatek dochodowy i inne obciążenia			5,9	17,2	-5,8	-17,2
Wynik netto	5 444,8	5 450,4	5 515,9	5 432,0	-71,1	18,4
Według sprawozdań finansowych	5 444,8	5 450,4	5 515,9	5 432,0	-71,1	18,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej Poczty Polskiej za rok 2016, https://www.ukc.gov.pl/files/?id_plik=28415, s. 330 (dostęp 20.10.2017).

Dane zawarte w tabeli 5, weryfikujące porównywalność sprawozdań z rachunkowości finansowej oraz rachunkowości regulacyjnej, dostarczają podstawowych informacji o przychodach i kosztach oraz wyniku ze świadczonych usług powszechnych oraz wchodzących w zakres usług powszechnych (w praktyce są to usługi biznesowe). W latach 2015–2016 zauważalny jest wysoki dodatni wynik z tytułu świadczenia usług powszechnych z tendencją do wzrostu, przy jednoczesnym istotnym pogorszeniu się wyniku z usług wchodzących w zakres usług powszechnych. Jest to potwierdzeniem tezy, iż ostatnie kilka lat na rynku usług pocztowych charakteryzowało się ostrą konkurencją cenową w obszarze usług biznesowych, skutkującą spadkiem marż, mimo prowadzenia ciągłej restrukturyzacji kosztów w Poczcie Polskiej (w latach 2012–2016, spadek kosztów operacyjnych o ok. 3–4% rocznie).

W przypadku wystąpienia rozbieżności zbiorczego sprawozdania z wyników dotyczących poszczególnych grup świadczonych usług, operator powinien zamieścić szczegółową informację na temat występujących różnic, z podaniem wartości niezgodności oraz przyczyny ich powstania. W roku 2016, w sprawozdaniu finansowym podział grup usług był odmienny niż podział w sprawozdaniu regulacyjnym, co powoduje, że poszczególne grupy usług nie uzgadniają się wprost do poszczególnych grup w sprawozdaniu regulacyjnym. Jednakże suma przychodów w obu sprawozdaniach jest taka sama. Ze względu na fakt, że Poczta Polska sporządza porównawczą wersję rachunku zysków i strat (prezentuje koszty w układzie rodzajowym), to w sprawozdaniu regulacyjnym jest odmienna prezentacja, gdyż koszty grup usług prezentowane są w układzie kalkulacyjnym, jako koszty pełne z uwzględnieniem rozliczenia kosztów ogólnozakładowych⁸. Ponadto w sprawozdaniu regulacyjnym część kosztów przypisanych w sprawozdaniu finansowym do pozostałych kosztów operacyjnych, przypisana jest do kosztów pozostałej działalności gospodarczej⁹.

Podsumowanie

Rachunkowość regulacyjna stosowana na niektórych rynkach regulowanych wykorzystuje dwie podstawowe cechy współczesnego systemu rachunkowości, jakim jest uniwersalizm i elastyczność. Uniwersalność rachunkowości odnosi się do możliwości uwzględnienia specyficznych warunków działalności podmiotów, zdolności do pełnienia różnych funkcji i realizacji zadań szczegółowych. Elastyczność rachunkowości uwidacznia się poprzez możliwość dostarczania informacji o różnym stopniu szczegółowości. W najszerszym zakresie kwestie w odniesieniu do rachunkowości regulacyjnej są uregulowane w obszarze powszechnych usług telekomunikacyjnych oraz pocztowych.

⁸ Do końca 2014 r. badany podmiot również w sprawozdaniu finansowym prezentował kalkulacyjną wersję rachunku zysku i strat i przedmiotowa rozbieżność nie występowała.

⁹ Dotyczy to części kosztów w zakresie napraw powypadkowych dotyczących samochodów nieposiadających AC oraz posiadających AC.

Sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej, operator wyznaczony do świadczenia powszechnych usług pocztowych, sporządza m.in. opierając się na raportach generowanych z modelu ABC, który dostarcza precyzyjnej informacji o kosztach jednostkowych realizowanych procesów, a co za tym idzie kosztów usług. Należy jednak stwierdzić, iż ujawnianie opinii publicznej, przez regulatora rynku, sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej nie niosą w obecnym kształcie istotnej, wartościowej i łatwo przyswajalnej informacji. Sprawozdania są bardzo obszerne i dużej mierze zastrzeżone tajemnicą przedsiębiorstwa, zapisaną wprost w przepisach prawa regulujących rynek usług powszechnych.

Jednocześnie zakres informacji przekazywanych regulatorowi w omawianych sprawozdaniach, z jego punktu widzenia wydaje się być zasadny i wartościowy, np. koszty usług powszechnych w przekroju faz są istotną i kluczową informacją dla ustalania górnej granicy cen usług. Obecnie poziomy cen ustalane są w odniesieniu do ponoszonych kosztów, z uwzględnieniem wartości rozsądnego zysku (średnioważony koszt kapitału). Posiadanie operatora pełnej wiedzy o kosztach jednostkowych usług powszechnych i ich składowych (fazach) otwiera możliwości zmiany modelu ustalania cen i przejście na koncepcję górnej granicy ceny. Nie bez znaczenia, z punktu widzenia regulatora, jest informacja o wynikach osiągniętych na usługach powszechnych i pozostałej działalności. Z jednej strony, daje to informację o rentowności poszczególnych usług powszechnych, a jednocześnie pełna analiza wyników może być przesłanką do oceny, czy operator wyznaczony stosuje, np. niedozwolone subsydiowanie skrośne¹⁰ swoich usług. Zarówno artykuł, jak i wnioski końcowe są nowym i oryginalnym spojrzeniem autora na słabo rozpoznany od strony naukowej problem wartości informacyjnej dla interesariuszy, sprawozdawczości podmiotów działających w sektorach regulowanych.

W przyszłości, regulator rynku powinien przeanalizować zakres i jakość oczekiwanej informacji przez interesariuszy publicznych, która powinna być użyteczna i stosunkowo łatwa do analizy. Wówczas może ona stanowić formę kontroli społecznej działania operatora wyznaczonego na rynku usług pocztowych, będących usługami realizowanymi w ogólnym interesie społecznym.

Literatura

- Borowiec L. (2011), *Metoda weryfikacji kosztu netto usług powszechnych jako nieuzasadnionego obciążenia operatora wyznaczonego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 181, s. 44–54.
- Borowiec L. (2013), *Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 289, s. 91–101.
- Calzada J. (2009), *Universal service obligations in the postal sector: The relationship between quality and coverage*, Original research article, „Information Economics and Policy”, 21 (1), s. 10–20.
- 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).

¹⁰ W literaturze przez pojęcie „subsidiowanie skrośne” (*cross-subsidization*) rozumie się pokrywanie kosztów dotyczących jednego rodzaju działalności lub związanych z jedną grupą odbiorców usług, przychodami pochodzącymi z innego rodzaju działalności lub od innej grupy odbiorców.

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. (zwana III dyrektywą pocztową).
- Eckert S. (2010), *Between commitment and control: varieties of delegation in the European postal sector*, „Journal of European Public Policy”, 17 (8), s. 1231–1252.
- Eckert S. (2009), *Postal reform around the globe: Comparing the Asian and European experience*, Original research article, „Policy and Society”, 27 (3), s. 261–272.
- Feijoo, C., Milne C. (2008), *Re-thinking universal service policy for the digital era: setting the scene – an introduction to the special issue on universal service*, „Info”, 10 (5/6), s. 5.
- Friedman, M., Friedman, R. (1980), *Free to Choose: A Personal Statement*, Harcourt Brace Jovanovich, New York.
- Gautier A., Wauthy X. (2010), *Competitively neutral universal service obligations*, Core Discussion Paper, 61.
- Hoernig S.H., Valetti T.M. (2002), *The Interplay between Regulation and Competition: The Case of Universal Service Obligations*, „IFO – Studien”, 48 (1), s. 58.
- Iturralde M. J., Quirós C. (2008), *Analysis of efficiency of the European postal sector*, „International Journal of Production Economics”, 114 (1), s. 84–90.
- Jaag Ch. (2014), *Postal – sector policy: From monopoly to regulated competition and beyond*, Original research article, „Utilities Policy”, 31, s. 266–277.
- John R.R. (1999), *Theodore N. Vail and the Civic Origins of Universal Service*, „Business and Economic History”, Winter, s. 71–79.
- Kenny Ch. (2005), *Reforming the Posts: Abandoning the Monopoly-Supported Postal Universal Service Obligation in Developing Countries*, World Bank Policy Research Working Paper 3627.
- Papiernik-Wojdera M., Matuszewska-Pierzynka A. (2011), *Rynek usług pocztowych w Polsce u progu jego pełnej liberalizacji*, „Acta Universitatis Lodzianensis”, Folia Oeconomica 256.
- Poudou J.-Ch., Roland M. (2017), *Equity justifications for universal service obligations*, „International Journal of Industrial Organization”, 52, s. 63–95.
- Raulinajtys-Grzybek, M. (2012), *Rola rachunkowości regulacyjnej w procesie wycenienia usług powszechnych w Europie*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, LXXXVI, s. 265.
- Rozbiecki M., Wojciech R. (2014), *Koszt netto pocztowej usługi powszechnej i jego finansowanie*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny”, 2 (3).
- Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 6 maja 2013 roku w sprawie prowadzenia przez operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych rachunkowości regulacyjnej i kalkulacji kosztów usług powszechnych (Dz.U. z 2013 r., poz. 542).
- Sappington D.E.M. (2015), *Regulation, Economic Theory of*, [w:] *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, ed. J. Wright, Elsevier Ltd., Oxford, s. 166–171.
- Simon J.P., 2008, *Universal service: between socio-political mythology and economic reality – an international cross comparison EU-USA of the regulatory-economic framework*, „Info”, 10 (5/6), s. 145.
- Stolarczyk A. (2014), *Przegląd zmian w polskim Prawie pocztowym – pakiet regulacyjny 2012/2013*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny”, 2 (3), s. 73–86.
- Tochkov K. (2015), *The efficiency of postal services in the age of market liberalization and the internet: Evidence from Central and Eastern Europe*, Original research article, „Utilities Policy”, 36, s. 35–42.
- Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (tekst jednolity Dz.U. z 2016 r., poz. 1047, 2255, z 2017 r., poz. 61, 245, 791, 1089).
- Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – *Prawo pocztowe* (tekst jednolity Dz.U. z 2016 r., poz. 1113).

Źródła internetowe

Sprawozdanie z rachunkowości regulacyjnej Poczty Polskiej za rok 2016, www.uke.gov.pl (dostęp 20.10.2017).