

Leszek Borowiec

Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania

Regulacje sektorowe a sprawozdawczość w zakresie świadczenia powszechnych usług pocztowych

Streszczenie

Usługi powszechne występują między innymi na rynkach usług zdrowotnych, telekomunikacyjnych, energetycznych czy pocztowych. W opracowaniu autor dokonał zawężenia obszaru badawczego do powszechnych usług pocztowych. Przez usługi powszechne należy rozumieć usługi, które z uwagi na swoją istotną rolę społeczną oraz zawodności rynku zachodzące przy ich realizacji powinny być dostępne w sposób spójny, ciągły i niedyskryminujący żadnej grupy społecznej, a proces ich świadczenia jest regulowany przez organy władzy publicznej. Jednym z obszarów działalności regulacyjnej jest proces ustalenia kosztów usług powszechnych i związanej z tym konieczności prowadzenia rachunkowości regulacyjnej, dla prawidłowego ich szacowania i raportowania.

Celem artykułu jest ocena wpływu regulacji sektorowych na wartości informacyjne sprawozdań operatora wyznaczonego z realizacji powszechnych usług pocztowych. Oceny dokonano z punktu widzenia zarówno regulatora rynku, jak i konsumenta usług pocztowych. W opracowaniu dokonano przeglądu regulacji prawnych oraz przybliżono najbardziej specyficzne cechy sprawozdawczości regulacyjnej. Przeprowadzone badania wskazują, iż sprawozdawczość regulacyjna dla regulatora rynku stanowi podstawowe źródło informacji do oceny efektywności procesu świadczenia usług. Natomiast walory informacyjne dla konsumentów usług pocztowych wydają się bardzo wątpliwe.

Słowa kluczowe: regulacja rynku, rachunkowość regulacyjna, sprawozdawczość regulacyjna, powszechne usługi pocztowe

Kody klasyfikacji JEL: G38, D43, L51

1. Wprowadzenie

Analizując zmiany zachodzące w gospodarce, można zauważyć wzrastający trend regulowania działalności przedsiębiorstw w poszczególnych sektorach za pośrednictwem stosowanych aktów prawnych. Ma to szczególne znaczenie w odniesieniu do sektorów uznawanych za strategiczne nie tylko z punktu widzenia państw, lecz także regionów gospodarczych czy samego społeczeństwa. Na problem tworzenia regulacji funkcjonowania poszczególnych sektorów zwracał uwagę M. Friedman¹, 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 priorytetowe².

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 i formy działania agencji oraz urzędów prowadzących nadzór na rynku zostały ukształtowane bardzo różnie³. W literaturze anglojęzycznej zagadnienia regulacji sektora pocztowego są szeroko opisywane w kontekście odchodzenia od tzw. obszaru zastrzeżonego dla operatora wyznaczonego (monopolu), w kierunku liberalizacji rynku⁴ i świadczenia usług pocztowych w formule usług powszechnych (ang. *universal services obligation*) z wyznaczaniem ich kosztu netto⁵.

¹ M. Friedman, R. Friedman, *Free to Choose: A Personal Statement*, Harcourt Brace Jovanovich, New York 1980.

² D.E.M. Sappington, *Regulation*, *Economic Theory of International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, 2 ed., 2015, s. 166–171.

³ S. Eckert, *Between Commitment and Control: Varieties of Delegation in the European Postal Sector*, „Journal of European Public Policy” 2010, vol. 17, iss. 8, s. 1231–1252.

⁴ M.in.: Ch. Jaag, *Postal – Sector Policy: From Monopoly to Regulated Competition and Beyond*, Original research article, „Utilities Policy” 2014, vol. 31, s. 266–277; K. Tochkov, *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” 2015, vol. 36, s. 35–42; S. Eckert, *Postal Reform around the Globe: Comparing the Asian and European Experience*, Original research article, „Policy and Society” 2009, vol. 27, iss. 3, s. 261–272; Ch. Kenny, *Reforming the Posts: Abandoning the Monopoly-Supported Postal Universal Service Obligation in Developing Countries*, World Bank Policy Research Working Paper 2005, 3627.

⁵ M.in.: J. Calzada, *Universal Service Obligations in the Postal Sector: The Relationship Between Quality and Coverage*, Original research article, „Information Economics and Policy” 2009, vol. 21, iss. 1, s. 10–20; J.Ch. Poudou, M. Roland, *Equity Justifications for Universal Service Obligations*, „International Journal of Industrial Organization” 2017, vol. 52, s. 63–95; M.J. Iturralde, C. Quirós, *Analysis of Efficiency of the European Postal Sector*, „International Journal of Production Economics” 2008, vol. 114, iss. 1, s. 84–90; A. Gautier, X. Wauthy, *Competitively Neutral Universal Service Obligations*, „Core Discussion Paper” 2010, 61.

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 liberalizacji⁶ i określenia roli kosztu netto w finansowaniu powszechnych usług pocztowych⁷. Wydaje się, że ze względu na rolę społeczną usług pocztowych (czy szerzej komunikacji) w tym obszarze występuje luka poznawcza, zarówno 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 przedefiniuje rolę poczty na rynku.

Celem artykułu jest ocena wpływu regulacji sektorowych na wartości informacyjne sprawozdań operatora wyznaczonego z realizacji powszechnych usług pocztowych. Oceny dokonano zarówno z punktu widzenia regulatora rynku, jak i konsumenta usług pocztowych. W opracowaniu dokonano przeglądu uwarunkowań prawnych rachunkowości regulacyjnej i scharakteryzowano istotę pocztowej usługi powszechnej oraz zakres ujawnianych informacji w sprawozdawczości regulacyjnej. Sprawozdawczość z prowadzenia rachunkowości regulacyjnej jest przeznaczona dla interesariuszy publicznych 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? Założony cel artykułu został osiągnięty na podstawie krytycznej analizy literatury polskiej i zagranicznej z zakresu regulacji rynków oraz wymagań prawnych i dostępnej sprawozdawczości w zakresie rachunkowości regulacyjnej. Artykuł nie odnosi się bezpośrednio do zakresu sprawozdawczości finansowej, wynikającej z przepisów prawa bilansowego.

2. 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

⁶ Np. M. Papiernik-Wojdera, A. Matuszewska-Pierzynka, *Rynek usług pocztowych w Polsce u progu jego pełnej liberalizacji*, „Actauniversitatis Lodziensis, Folia Oeconomica” 2011, 256; A. Stolarczyk, *Przegląd zmian w polskim Prawie pocztowym – pakiet regulacyjny 2012/2013*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2014, nr 2(3), s. 73–86.

⁷ M. Rozbiecki, R. Wojciech, *Koszt netto pocztowej usługi powszechnej i jego finansowanie*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2014, nr 2(3); L. Borowiec, *Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 289, „Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej” 2013, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, s. 91–101; L. Borowiec, *Metoda weryfikacji kosztu netto usług powszechnych, jako nieuzasadnionego obciążenia operatora wyznaczonego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 181, „Rachunkowość a controlling” 2011, red. E. Nowak, M. Nieplowicz, s. 44–54. W Polsce, szerokie badania nad wyceną usług powszechnych (z ukierunkowaniem na usługi zdrowotne) prowadzi M. Raulinajtys-Grzybek, np. *Rola rachunkowości regulacyjnej w procesie wyceny usług powszechnych w Europie*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2012, t. LXXXVI, s. 265.

zapewnienia określonych warunków ich świadczenia. Pojęcie usługi powszechnej (ang. *universal service*) po raz pierwszy zostało użyte przez N. Theodrego, który w ten sposób definiował usankcjonowaną monopolistyczną pozycję przedsiębiorstwa telekomunikacyjnego, świadczącego usługi dla całego społeczeństwa⁸. 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 społecznej⁹,
- 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 rynku¹⁰,
- ingerencją organów władzy publicznej w świadczenie usług powszechnych, np. poprzez określenie sposobu wyceny, zapewnienie efektywnego sposobu realizacji czy organizacji usług¹¹.

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 charakteryzować się odpłatnością.

Rynek usług pocztowych jest niejednorodny i nie wszystkie usługi świadczone przez przedsiębiorców pocztowych charakteryzują się wysoką rentownością. Istnieją usługi dedykowane dla 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. Usługi tego rodzaju z punktu widzenia równomiernego rozwoju gospodarczego i sprawiedliwości społecznej 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.

Z uwagi na powyższe aspekty, Dyrektywa 97/67/WE Parlamentu Europejskiego i Rady¹² w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług, wraz z poprawkami wprowadzonymi przez Dyrektywę 2008/6/

⁸ R.R. John, N. Theodore, *Vail and the civic origins of universal service*, „Business and Economic History” 1999, Winter, s. 71–79.

⁹ C. Feijoo, C. Milne, *Re-thinking Universal Service Policy for the Digital Era: Setting the Scene – an Introduction to the Special Issue on Universal Service*, „Info” 2008, vol. 10, 5/6, s. 5.

¹⁰ S.H. Hoernig, T.M. Valletti, *The Interplay between Regulation and Competition: The Case of Universal Service Obligations*, „IFO – Studien” 2002/48/1, s. 58.

¹¹ J.P. Simon, *Universal Service: Between Socio-political Mythology and Economic Reality – an International Cross Comparison EU-USA of the Regulatory-economic Framework*, „Info” 2008, vol. 10, 2008/5/6, s. 145.

¹² Art. 3 pkt. 1 Dyrektywy 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).

WE¹³ Parlamentu Europejskiego i Rady, definiuje zakres obowiązku świadczenia powszechnej usługi pocztowej, tj.:

- zapewnienia wszystkim użytkownikom usług pocztowych prawo 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 przynajmniej następujące świadczenia:
 - przyjmowanie, sortowanie, przemieszczanie i doręczanie przesyłek pocztowych do 2 kg oraz paczek pocztowych do 10 kg,
 - usługi obejmujące przesyłki polecone i wartościowe,
 - doręczanie na terytorium danego kraju paczek pocztowych otrzymywanych z innych państw członkowskich i ważących do 20 kg.

Obowiązki świadczenia usługi powszechnej dotyczą także takich aspektów, 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 Pocztovej 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 pocztowe¹⁴ implementują wszystkie wymagania zaadresowane na poziomie Unii Europejskiej.

3. 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 kosztów¹⁵. Na operatorze wyznaczonym ciąży

¹³ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. (zwana III Dyrektywą pocztową).

¹⁴ Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz.U. z 2012 r., poz. 1529).

¹⁵ Zgodnie z art. 97 ustawy Prawo pocztowe.

obowiązek opracowania i przedłożenia do zatwierdzenia Prezesowi Urzędu Komunikacji Elektronicznej (Prezes UKE) projektu instrukcji rachunkowości regulacyjnej, zawierającej opis przyjętego sposobu przypisania przychodów i kosztów oraz projektu opisu kalkulacji kosztów. Zawiera on sposób wyliczenia kosztów jednostkowych poszczególnych usług powszechnych z uwzględnieniem ustawy Prawo pocztowe¹⁶ i wymagań określonych w rozporządzeniu¹⁷ w sprawie prowadzenia przez operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych rachunkowości regulacyjnej i kalkulacji kosztów usług powszechnych.

Rachunkowość regulacyjna to szczególnie¹⁸, w stosunku do rachunkowości prowadzonej na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości¹⁹, 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 finansowaniu tego kosztu. Ponadto szczegółowa ewidencja jest podstawą sporządzania wymaganych przepisami prawa sprawozdań z rachunkowości regulacyjnej.

Rozporządzenie²⁰ 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 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

¹⁶ Art. 97 ust. 2 i 4 ustawy Prawo pocztowe.

¹⁷ Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 6 maja 2013 r. w sprawie prowadzenia przez operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych rachunkowości regulacyjnej i kalkulacji kosztów usług powszechnych (Dz.U. z 2013 r., poz. 542).

¹⁸ Rachunkowość regulacyjna ma zapewnić wyższy poziom szczegółowości informacji niż uzyskiwany na podstawie przepisów obowiązującego prawa bilansowego.

¹⁹ Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. z 2002 r. nr 76, poz. 694 z późn. zm.)

²⁰ Rozporządzenie Ministra Cyfryzacji z dnia 6 maja 2013 r.

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)²¹, 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 obowiązkowemu 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 wypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości regulacyjnej zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą.

4. Zawartość informacyjna sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej²²

4.1. Sprawozdania z wyniku kalkulacji kosztów jednostkowych poszczególnych usług powszechnych oraz z wyników działalności

Wyniki kalkulacji kosztów jednostkowych poszczególnych usług powszechnych, zarówno wg w pełni alokowanego kosztu, jak i zorientowanego przyszłościowo w pełni alokowanego kosztu, są raportowane wg wzorów sprawozdań określonych w rozporządzeniu, w części opisującej zakres informacji zawartych w wynikach kalkulacji kosztów. W publikowanych sprawozdaniach rocznych²³ dokonuje się wyłączenia²⁴, zgodnie z którym dane dotyczące kosztów czynności przyjmowania, sortowania, przemieszczania i doręczania przesyłek pocztowych nie podlegają publikacji (objęte są tajemnicą przedsiębiorstwa). Można postawić tezę, że zakres sprawozdawczości bardziej odpowiada oczekiwaniom regulatora rynku, który pozyskuje informacje istotne np. w procesie stosowania procedury Price Cap²⁵. Z punktu widzenia interesariuszy zewnętrznych (np. klientów Poczty, konkurencji) analizujących raporty, gdzie

²¹ Większość poczt europejskich do kalkulacji kosztów stosuje model ABC (ang. *Activity Based Costing*).

²² Sprawozdanie z rachunkowości regulacyjnej pocztowego operatora wyznaczonego dostępne jest na stronie: https://www.uke.gov.pl/files/?id_plik=28415, data dostępu 25.10.2017.

²³ Na stronie internetowej regulatora dostępne są sprawozdania za z rachunkowości regulacyjnej za 2016 r. oraz lata wcześniejsze operatora wyznaczonego, tj. Poczty Polskiej, która do 2025 r. pełni funkcję operatora wyznaczonego.

²⁴ M.in. na podstawie art. 101 ust. 6 Prawa pocztowego.

²⁵ 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.

prezentuje się dane z uwzględnieniem tajemnicy przedsiębiorstwa, ich wartość poznawcza wydaje się być bardzo ograniczona.

Ze względu na dużą ilość 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 np. fakt skrótowego ujęcia nazw świadczonych usług, np. 711-02 do 350 g, co znacznie utrudnia analizę osobom/podmiotom niezorientowanym biegle w zakresie działalności pocztowej.

Operator wyznaczony sporządza sprawozdanie z rachunkowości regulacyjnej tak, aby umożliwiała 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 ostatniego zakończonego 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:

- usług wchodzących w zakres usług powszechnych,
- pozostałych usług pocztowych,
- pozostałej działalności gospodarczej.

Powyższe listy operator wyznaczony sporządza również na podstawie regulaminów świadczenia tych usług bądź zapisów 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.

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 publicznych w raportach 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.

4.2. Sprawozdanie z przepływów transferów wewnętrznych

Operator wyznaczony sporządza sprawozdanie z przepływów transferów wewnętrznych pomiędzy poszczególnymi fazami realizacji usług pocztowych a usługami pocztowymi²⁶, 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.

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

Pozostałe tabele w tym obszarze 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 zawartością tabeli 1.

Tabela 1. Przepływ transferów wewnętrznych pomiędzy fazą (...) * a usługami pocztowymi

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

* Dla każdej fazy: tj. przyjmowania, sortowania, przemieszczania doręczania i innych czynności należy sporządzić powyższą tabelę odrębnie.

Źródło: opracowanie własne na podstawie §12 ust. 1 pkt 4–5 Rozporządzenia Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 6 maja 2013 r.

²⁶ Zgodnie z §12 ust. 1 pkt 4 Rozporządzenia Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 6 maja 2013 r.

Raporty przepływów transferów wewnętrznych pomiędzy poszczególnymi fazami (przyjmowanie, sortowanie, doręczanie i inne czynności) ujawniane publicznie, zawierają wypełnioną jedynie kolumnę „Wykorzystanie jednostek rozliczeniowych” – dane wolumenowe oraz kolumnę „Jednostka rozliczeniowa”, czyli (szt.). Wartość poznawcza tak prezentowanej informacji dla odbiorców zewnętrznych wydaje się być również bardzo ograniczona.

4.3. Porównanie zbiorczego sprawozdania z rachunkiem zysków i strat

Operator wyznaczony ma obowiązek zapewnienia²⁷ (dowiedzenia) porównywalności sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej z odpowiednimi pozycjami rachunku zysków i strat, sporządzonego zgodnie z przepisami prawa bilansowego, wraz z wyjaśnieniem ewentualnych rozbieżności. 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 2, weryfikująca porównywalność sprawozdań z rachunkowości finansowej oraz rachunkowości regulacyjnej, dostarcza podstawowych informacji o przychodach i kosztach oraz wyniku na usługach powszechnych oraz wchodzących w zakres usług powszechnych (w praktyce są to usługi biznesowe). W latach 2015–2016 zauważalny jest wysoki dodatni wynik na usługach powszechnych z tendencją do wzrostu, przy jednoczesnym istotnym pogorszeniu się wyniku na usługach wchodzących w zakres usług powszechnych. Jest to potwierdzeniem tezy, że ostatnie kilka lat na rynku usług pocztowych charakteryzowało się silną 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 w zbiorczym sprawozdaniu 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 2016 r. w sprawozdaniu finansowym podział grup usług był odmienny niż podział w sprawozdaniu regulacyjnym, co powoduje, że poszczególne grupy usług nie uzgadniają się wprost z poszczególnymi grupami w sprawozdaniu regulacyjnym. Jednakże suma przychodów w obu sprawozdaniach jest taka sama. Ze względu na fakt, że aktualny operator wyznaczony (Poczta Polska S.A.) sporządza porównawczą wersję rachunku zysków i strat (prezentuje koszty w układzie rodzajowym), w sprawozdaniu regulacyjnym jest odmienna prezentacja, gdyż koszty grup usług przedstawiane są w układzie kalkulacyjnym jako koszty

²⁷ Ibidem, §12 ust. 1 pkt 2.

pełne z uwzględnieniem rozliczenia kosztów ogólnozakładowych²⁸. Ponadto w sprawozdaniu regulacyjnym część kosztów przypisanych w sprawozdaniu finansowym do pozostałych kosztów operacyjnych, przypisana jest do kosztów pozostałej działalności gospodarczej²⁹.

Tabela 2. Korekta sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej umożliwiająca porównanie z rachunkiem zysków i strat na poziomie wyniku brutto oraz wyniku netto (w mln zł)

Pozycje	Przychody		Koszty		Wynik działalności	
	Rok 2016	Rok 2015	Rok 2016	Rok 2015	Rok 2016	Rok 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
Zyski i straty nadzwyczajne						
Wynik brutto	5 444,8	5 450,4	5 510,0	5 414,8	-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
Wg sprawozdań finansowych	5 444,8	5 450,4	5 515,9	5 432,0	-71,1	18,4

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Sprawozdanie z rachunkowości regulacyjnej Poczty Polskiej za rok 2016, https://www.uke.gov.pl/files/?id_plik=28415, s. 330.

5. Podsumowanie

Rachunkowość regulacyjna stosowana na niektórych rynkach regulowanych wykorzystuje dwie podstawowe cechy współczesnego systemu rachunkowości, jakim są uniwersalność i elastyczność. Uniwersalność rachunkowości odnosi się do możliwości uwzględnienia specyficznych warunków działalności podmiotów, zdolności do pełnienia różnych funkcji i realizacji zadań szczegółowych. Elastyczność rachunkowości uwidocznia 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.

²⁸ Do końca 2014 r. badany podmiot również w sprawozdaniu finansowym prezentował kalkulacyjną wersję rachunku zysku i strat i przedmiotowa rozbieżność nie występowała.

²⁹ Dotyczy to części kosztów w zakresie napraw powypadkowych samochodów nieposiadających AC oraz posiadających AC.

Operator wyznaczony do świadczenia powszechnych usług pocztowych sporządza sprawozdania z rachunkowości regulacyjnej m.in. na podstawie raportów generowanych z modelu ABC, który dostarcza precyzyjnej informacji o kosztach jednostkowych realizowanych procesów, a co za tym idzie kosztów usług. Należy jednak stwierdzić, że ujawniane 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 w dużej mierze zastrzeżone tajemnicą przedsiębiorstwa zapisaną 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 kluczową informacją do ustalania górnej granicy cen usług. Aktualnie poziomy cen ustalane są w odniesieniu do ponoszonych kosztów z uwzględnieniem wartości rozsądnego zysku (średnioważony koszt kapitału). Posiadanie przez 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 skrośne³⁰ swoich usług.

W przyszłości regulator rynku powinien przeanalizować zakres i jakość informacji oczekiwanej 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.

Bibliografia

Wydawnictwa zwarte

1. Borowiec L., *Metoda weryfikacji kosztu netto usług powszechnych jako nieuzasadnionego obciążenia operatora wyznaczonego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 181 „Rachunkowość a controlling” 2011, red. E. Nowak, M. Nieplowicz.
2. Borowiec L., *Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 289, „Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej” 2013, red. E. Nowak, M. Nieplowicz.

³⁰ W literaturze przez pojęcie „subsidiowanie skrośne” (ang. *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.

3. Calzada J., *Universal Service Obligations in The Postal Sector: The Relationship Between Quality and Coverage*, Original research article, „Information Economics and Policy” 2009, vol. 21, iss. 1.
4. Eckert S., *Postal Reform Around the Globe: Comparing the Asian and European Experience*, Original research article, „Policy and Society” 2009, vol. 27, iss. 3.
5. Eckert S., *Between Commitment and Control: Varieties of Delegation in the European Postal Sector*, „Journal of European Public Policy” 2010, vol. 17, iss. 8.
6. Feijoo C., Milne C., *Re-thinking Universal Service Policy for the Digital Era: Setting the Scene – an Introduction to the Special Issue on Universal Service*, „Info” 2008, vol. 10, 5/6.
7. Friedman M., Friedman R., *Free to Choose: A Personal Statement*, Harcourt Brace Jovanovich, New York 1980.
8. Gautier A., Wauthy X., *Competitively Neutral Universal Service Obligations*, „Core Discussion Paper” 2010, 61.
9. Hoernig S.H., Valletti T.M., *The Interplay between Regulation and Competition: The Case of Universal Service Obligations*, „IFO – Studien” 2002, 48/1.
10. Iturralde M.J., Quirós C., *Analysis of Efficiency of the European Postal Sector*, „International Journal of Production Economics” 2008, vol. 114, iss. 1.
11. Jaag Ch., *Postal – Sector Policy: From Monopoly to Regulated Competition and Beyond*, Original research article, „Utilities Policy” 2014, vol. 31.
12. John R.R., Theodore N., *Vail and the Civic Origins of Universal Service*, „Business and Economic History” 1999, Winter.
13. Kenny Ch., *Reforming the Posts: Abandoning the Monopoly-Supported Postal Universal Service Obligation in Developing Countries*, World Bank Policy Research Working Paper 2005, 3627.
14. Papiernik-Wojdera M., Matuszewska-Pierzynka A., *Rynek usług pocztowych w Polsce u progu jego pełnej liberalizacji*, „Actuaniversitatis Lodziensis, Folia Oeconomica” 2011, 256.
15. Poudou J.-Ch., Roland M., *Equity Justifications for Universal Service Obligations*, „International Journal of Industrial Organization” 2017, vol. 52.
16. Raulinajtys-Grzybek M., *Rola rachunkowości regulacyjnej w procesie wyceny usług powszechnych w Europie*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, t. LXXXVI, Warszawa 2012.
17. Rozbiecki M., Wojciech R., *Koszt netto pocztowej usługi powszechnej i jego finansowanie*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2014, nr 2(3).
18. Sappington D.E.M., *Regulation*, *Economic Theory of International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences*, 2 ed., 2015.
19. Simon J.P., *Universal Service: Between Socio-political Mythology and Economic Reality – an International Cross Comparison EU-USA of the Regulatory-Economic Framework*, „Info” 2008, vol. 10, 5/6.
20. Stolarczyk A., *Przegląd zmian w polskim Prawie pocztowym – pakiet regulacyjny 2012/2013*, „Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny” 2014, nr 2(3).
21. Tochkov K., *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” 2015, vol. 36.

Akty prawne

1. 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).
2. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. (zwana III Dyrektywą pocztową).
3. Rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 6 maja 2013 r. w sprawie prowadzenia przez operatora wyznaczonego do świadczenia usług powszechnych rachunkowości regulacyjnej i kalkulacji kosztów usług powszechnych (Dz.U. z 2013 r., poz. 542).
4. Sprawozdanie z rachunkowości regulacyjnej Poczty Polskiej za rok 2016, www.uke.gov.pl
5. Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz.U. z 2002 r. nr 76, poz. 694 z późn. zm.).
6. Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (Dz.U. z 2012 r., poz. 1529).

Sectoral Regulations and Reporting in Universal Postal Services

Summary

Universal services can be found, inter alia, in markets such as health care, telecommunication, energy or postal services. The author has narrowed research area to universal postal service. Universal services are services which – due to their social importance and because of market failure that may occur in the course of their delivery – should be available in a coherent, continuous and non-discriminatory manner to all social groups and their rendering is regulated by government bodies. Regulations deal, inter alia, with identification of costs of universal services and the need to keep the books in accordance with regulatory accounting principles to correctly estimate and report them.

The paper aims at assessing the impact of sectoral regulations on the value of information provided in reports submitted by the operator entrusted with the rendering of universal postal service. Assessment was made from market regulator's viewpoint and from the point of view of the consumers of postal services. The paper provides an overview of legal regulations and explains the most specific characteristics of regulatory reporting. Conducted studies suggest that to the market regulator regulatory reporting is an important and major source of information for the evaluation of the efficiency with which universal service is delivered. On the other hand, information value for consumers of postal services seems really doubtful.

Keywords: market regulation, regulatory accounting, regulatory reporting, universal postal service
