

Piotr Kulczycki*

Ustalanie wysokości cen usług pocztowych w zgodzie z prawem ochrony konkurencji – wyznaczenie długookresowego średniego kosztu przyrostowego przy wykorzystaniu rachunku kosztów działań

Spis treści

- I. Wstęp
- II. Definicja długookresowego średniego kosztu przyrostowego (LRAIC)
- III. LRAIC w Komunikacie Komisji
- IV. Podział kosztów operatora wyznaczonego a polskie przepisy
- V. Zastosowanie rachunku kosztów działań (ABC) do podziału kosztów operatora wyznaczonego
- VI. Powiązanie rachunku kosztów działań (ABC) z obliczeniem długookresowego średniego kosztu przyrostowego (LRAIC)
- VII. Wykorzystanie ABC przy obliczeniu LRAIC – zastosowanie w Canada Post
- VIII. Podsumowanie

Streszczenie

Jednym z głównych problemów związanych z przestrzeganiem przepisów ochrony konkurencji przez pocztowego operatora wyznaczonego jest kwestia oferowania cen za usługi komercyjne, które nie będą oceniane jako ceny drapieżne. Z doświadczenia KE wynika, że cena nie będzie drapieżna, gdy pokryje co najmniej długookresowy średni koszt przyrostowy (LRAIC) danego produktu czy usługi. Artykuł skupia się na zastosowaniu rachunku kosztów działań (ABC) do wyznaczenia LRAIC dla poszczególnych produktów. Oprócz analizy definicji LRAIC oraz zasad i celów ABC przedstawiono również przykład zastosowania przedstawionego podejścia w praktyce – na przykładzie wyznaczonego operatora pocztowego z Kanady (Canada Post).

Słowa kluczowe: usługi pocztowe; długookresowy średni koszt przyrostowy; LRAIC; rachunek kosztów działań, ABC; cena drapieżna; operator wyznaczony.

I. Wprowadzenie

Konieczność przestrzegania przepisów prawa ochrony konkurencji obowiązuje przedsiębiorców działających na różnych rynkach, lecz w odniesieniu do usług pocztowych zagadnienie to jest szczególnie istotne. Wynika to z faktu istnienia w polskim systemie pocztowym operatora

* Analityk COMPER Fornalczyk i Wsp. sp.j., ekonometryk; absolwent Uniwersytetu Łódzkiego na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym; analityk rynku specjalizujący się w analizach liczbowych i statystycznych z zakresu prawa pomocy publicznej i prawa antymonopolowego; e-mail: piotr.kulczycki@comper.com.pl.

wyznaczonego, zobowiązanego do wykonywania powszechnych usług pocztowych¹. Zagadnienie zgodności z prawem ochrony konkurencji nabiera przy tym szczególnego znaczenia, jeżeli wyznaczony operator pocztowy wykonuje usługi komercyjne. Ponieważ przedsiębiorstwo to nie jest ograniczone w zakresie możliwości oferowania innych, niepowszechnych usług na rynku, może tym samym potencjalnie wykorzystywać swą uprzywilejowaną pozycję do naruszania konkurencji na tych rynkach.

Istotne jest tym samym, żeby operator wyznaczony nie nadużywał swej dominującej pozycji. Przykładem takich praktyk może być oferowanie usług komercyjnych w cenie, która nie pozwoli na pokrycie jego kosztów. To właśnie koszty są więc przedmiotem uwagi przy ustalaniu cen w zgodzie z przepisami ochrony konkurencji. Powstaje jednocześnie pytanie – jakie koszty powinny być brane pod uwagę przy kalkulacji cen usług komercyjnych, mając na uwadze pokrywanie kosztów (w tym części kosztów stałych) operatora wyznaczonego przez przychody wynikające z realizacji usług powszechnych?

W warunkach doskonałej konkurencji, zgodnie z teorią ekonomii, cena jednostkowa kształtuje się na poziomie kosztu krańcowego, tj. kosztu wytworzenia dodatkowej jednostki produkcji². W rzeczywistości gospodarczej, szczególnie w odniesieniu do sektora pocztowego, nie spotykamy się jednak z konkurencją doskonałą, a ponadto przedmiotem zainteresowania nie jest sprzedaż jednej dodatkowej jednostki produktu, lecz np. określonej partii czy całego wolumenu danego produktu. Potrzebny jest więc punkt odniesienia, który wskaże, jaka może być minimalna cena produktów czy usług pocztowych, która nie spowoduje naruszenia prawa ochrony konkurencji.

Komisja Europejska stwierdziła, że będzie podejmować interwencję w odniesieniu do stosowania drapieżnictwa cenowego, „(...) jeżeli istnieją dowody na to, że przedsiębiorstwo stosuje praktyki drapieżne polegające na celowym ponoszeniu strat lub rezygnacji z zysków w krótkim okresie (dalej: poświęcanie zysków) w celu zamknięcia lub ewentualnego zamknięcia dostępu do rynku co najmniej jednemu ze swoich aktualnych lub potencjalnych konkurentów i wzmocnienia lub utrzymania swojej władzy rynkowej, i tym samym działa na szkodę konsumentów”³.

W celu sprawdzenia czy ceny stosowane przez operatora wyznaczonego w odniesieniu do usług komercyjnych nie są cenami drapieżnymi, które mogą doprowadzić do zamknięcia rynku konkurentowi (zarówno rzeczywistemu, jak i potencjalnemu), za punkt odniesienia przyjmowana jest wartość długookresowego średniego kosztu przyrostowego (LRAIC⁴). Zgodnie z doświadczeniami Komisji Europejskiej, przyjmuje się bowiem, że jedynie ustalenie ceny niższej niż wskazany koszt może prowadzić do ograniczenia dostępu do rynku działającym efektywnie konkurentom⁵. Dzieje się tak dlatego, że koszt ten wyraża pełne koszty wyprodukowania określonego produktu czy usługi (lub części wolumenu), które dany podmiot ponosi w celu ich wytworzenia.

Poniższy artykuł ma na celu przedstawienie sposobu obliczenia LRAIC dla usług pocztowych w przypadku, gdy operator pocztowy do rozliczania kosztów stosuje rachunek kosztów działań

¹ Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, Dz.U. 2012, poz. 1529 (dalej: Prawo pocztowe); art. 3 pkt 13.

² Por. P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia I*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 719.

³ Komunikat Komisji — wytyczne w sprawie priorytetów, którymi Komisja będzie się kierować przy stosowaniu art. 82 Traktatu WE w odniesieniu do szkodliwych działań o charakterze praktyki wyłączającej, podejmowanych przez przedsiębiorstwa dominujące (Dz. Urz. UE 2009/C 45/02), pkt. 63 (dalej: Komunikat Komisji).

⁴ Ang. *Long-run average incremental cost*.

⁵ Komunikat Komisji, pkt 25–27.

(ABC). Jako przykład posłuży kanadyjski operator pocztowy – Canada Post, czyli spółka, która zaimplementowała rachunek kosztów działań i jednocześnie, chcąc pozostać w zgodzie z regulacjami antymonopolowymi, wyznacza długookresowy średni koszt przyrostowy dla swych usług oraz kształtuje ceny na poziomie go przekraczającym.

II. Definicja długookresowego średniego kosztu przyrostowego (LRAIC)

Do poprawnego wyznaczenia LRAIC konieczna jest pogłębiona analiza jego definicji. Aby przedstawić, w jaki sposób powinno się postępować w celu wyznaczenia długookresowego średniego kosztu przyrostowego, istotne jest oddzielne spojrzenie na każdy z przymiotników go określających, tj.:

- 1) przyrostowy,
- 2) długookresowy,
- 3) średni.

Przyrost oznacza różnicę między wariantem, przy którym dany produkt, grupa produktów lub określona część wolumenu nie będzie wytwarzana a scenariuszem, w którym produkcja w określonym wolumenie wystąpi. Na potrzeby niniejszego artykułu rozważane są przyrosty (a więc także koszty przyrostowe) w odniesieniu do całych usług realizowanych przez operatora pocztowego, tj. LRAIC liczony jest w oparciu o scenariusze porównujące długookresowe koszty średnie dla całego wolumenu określonych usług.

Wyznaczenie LRAIC w odniesieniu do konkretnych wolumenów (np. jednej partii produktu, połowy wolumenu danego produktu) jest zadaniem bardziej skomplikowanym i wymaga badania i opracowania przez dane przedsiębiorstwo precyzyjnych informacji o zależnościach między poszczególnymi kosztami a wolumenem produkcji każdej z usług (tzw. CVRs – *cost volume ratios*)⁶.

Wyznaczenie kategorii kosztów przyrostowych jest istotne z punktu widzenia podejmowania decyzji gospodarczych, w tym przede wszystkim – decyzji o ustalaniu cen. Koszty przyrostowe są w założeniu zbliżone do kosztów krańcowych, ale w przeciwieństwie do nich zawierają informację nie o koszcie jednej dodatkowej jednostki produktu, a o kosztach wyprodukowania określonej partii, całych kosztach danego produktu lub nawet kosztach grup produktów⁷. Taka elastyczność pozwala na szerszą, niż w przypadku kosztów krańcowych, aplikację w rzeczywistych procesach gospodarczych i wykorzystanie wiedzy o wysokości kosztów przyrostowych do podejmowania decyzji cenowych w wielu przypadkach.

Drugim istotnym elementem definicji LRAIC jest ich długookresowość. Oznacza to, że kalkulacja zakłada podejście do kształtowania się kosztów w długim okresie. Według teorii ekonomii, przy takim podejściu nie występują w ogóle koszty klasyfikowane jako stałe – wszystkie rozważane koszty są zmienne⁸.

⁶ Por. *Implementation of LRAIC in the Postal Sector in the UK*, Europe Economics, London 2010. Pobrano z: <http://stakeholders.ofcom.org.uk/binaries/post/1894.pdf>, Załącznik 3.

⁷ Por. C. Drury, *Management and Cost Accounting, Fourth Edition*, International Thomson Business Press, Londyn 1996, s. 45.

⁸ Por. H.R Varian., *Mikroekonomia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 369.

Długi okres w analizach ekonomicznych występuje więc w sytuacji, gdy dane przedsiębiorstwo jest w stanie w pełni dostosować się do zmian w popycie i kosztach⁹. Można tym samym stwierdzić, że rozważając koszty w długim okresie, dany podmiot jest zawsze w stanie w pełni dostosować poziom swoich zasobów do zakładanej produkcji – możliwe jest zwolnienie zasobów, które w krótkim okresie byłyby nieusuwalne.

Zakłada się bowiem, że w długim okresie przedsiębiorstwo może pozbywać się nakładów, które są wyższe od minimalnego poziomu niezbędnego do wytworzenia określonej wielkości produkcji. Zjawisko to jest znane jako „bezkosztowe obniżanie nakładów”¹⁰.

LRAIC powinien być wyznaczany jako efektywny koszt po wielu latach dostosowywania zasobów do popytu, a ewentualne nieefektywności (np. niedostosowanie wielkości zasobów ludzkich czy materiałowych do zakładanej sprzedaży) nie mogą wpływać na jego wartość¹¹.

Ostatnim elementem definicji LRAIC, na jaki należy zwrócić uwagę, jest ich „przeciętność”. Przymiotnik średni ma przy tym wiele znaczeń. Po pierwsze, można przeprowadzić kalkulację w odniesieniu do całego okresu świadczenia danej usługi, a następnie podać przeciętny koszt w określonym okresie. Po drugie, można traktować słowo średni z definicji LRAIC w znaczeniu „na jednostkę przyrostu produkcji”. Obie powyższe interpretacje wskazanego przymiotnika są właściwe i pozwalają na wyznaczenie LRAIC w różnych celach (badanie czy opłacalne jest rozpoczęcie produkcji danego produktu czy też wyznaczenie ceny za sztukę).

By pojąć istotę wyznaczanego kosztu, najważniejsze jest jednak zrozumienie znaczenia przymiotnika „średni” w odniesieniu do innego zagadnienia – rozróżnienia między dwoma kategoriami kosztów – długookresowym średnim kosztem przyrostowym (LRAIC) a długookresowym kosztem przyrostowym (LRIC).

W przypadku rozważania wysokości LRAIC powstanie nowego kosztu w związku z produkcją dodatkowych produktów nie zawsze będzie oznaczać przypisanie w całości danego kosztu do kosztów wytworzenia tego przyrostu.

Metodyka wyznaczania LRIC zakłada, że przy powstawaniu nowego kosztu w związku z realizacją rozważanego przyrostu produkcji, LRIC przypisuje w całości koszt pierwszemu produktowi (grupie produktów, partii), do której wytworzenia się przyczynił.

W metodyce wyznaczania LRAIC koszt ten będzie podzielony na poszczególne produkty (grupy produktów) stosownymi kluczami alokacyjnymi przypisującymi jego część w zależności od zaangażowania danego czynnika kosztotwórczego do produkcji określonego produktu. Kwestia wyznaczenia właściwych kluczy, które pozwalają na jak najdokładniejsze powiązanie przyczyn powstawania kosztów z poszczególnymi produktami jest więc niezwykle istotna dla poprawnego obliczenia długookresowego średniego kosztu przyrostowego. Poszczególne podmioty mogą stosować różne klucze (np. oparte na czasie pracy, kosztach bezpośrednich czy też wygenerowanych przychodach), lecz zastosowanie rachunku kosztu działań do tego celu jest w tym przypadku rozwiązaniem zalecanym (por. część V niniejszego tekstu).

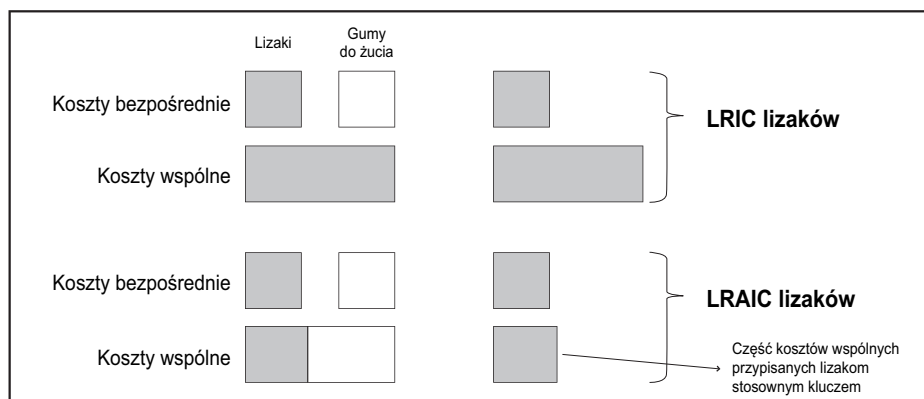
⁹ Por. D. Begg, *Mikroekonomia*, PWE, Warszawa 1993, s. 193.

¹⁰ Por. D. Laider, S. Estrin, *Wstęp do mikroekonomii*, Gebethner i Ska, Warszawa 1991, s. 120–121.

¹¹ Por. m.in. dokumenty pt. *The Development of Long Run Incremental Cost Estimates in the Postal Sector by Royal Mail. A discussion document*, Royal Mail 2010. Pobrano z: http://www.royalmailgroup.com/sites/default/files/LRIC%20discussion%20document_2012.pdf, s. 15; *LRAIC Cost Modelling in a Regulated Telecommunication Environment*, Van Dijk Management Consultants. Pobrano z: <http://www.vandijkmc.com/files/cms1/LRAIC%20Cost%20modelling.pdf>, s. 3.

Różnicę między LRAIC a LRIC można zobrazować na następującym przykładzie¹². Załóżmy, że przedsiębiorstwo chce uruchomić produkcję dwóch produktów – lizaków i gum do żucia. W związku z powyższym będzie ponosić zarówno koszty bezpośrednie, jak i wspólne wszystkich produktów, jednakże produkcja lizaków rozpocznie się jako pierwsza.

Rysunek 1. Porównanie metodyki wyznaczania LRIC i LRAIC



Źródło:

Z rysunku 1 wynika, że w przypadku LRIC całość kosztów wspólnych została przypisana produktowi, którego produkcja rozpoczyna się jako pierwsza, podczas gdy LRAIC rozdziela te koszty wspólne, przy których możliwe jest przypisanie stosownych części do określonych produktów. Dotyczy to jednakże jedynie tych kosztów wspólnych, które nie są wspólne dla wszystkich produktów Spółki, a jednocześnie ich usunięcie jest możliwe dopiero przy rezygnacji z produkcji wszystkich produktów czy usług (m.in. niektóre koszty zarządu). Tego rodzaju koszty nie wchodziły w skład ani LRIC, ani LRAIC¹³.

III. LRAIC w Komunikacie Komisji

Przybliżenie do zrozumienia LRAIC zapewnia również sama treść Komunikatu Komisji, gdzie stwierdzono m.in. że „(...) Długookresowy średni koszt przyrostowy to średnia wszystkich kosztów (zmiennych i stałych), które przedsiębiorstwo ponosi w celu wytworzenia danego produktu. Długookresowy średni koszt przyrostowy i średnie koszty łączne można traktować jako wzajemnie zamienne i są one takie same w przedsiębiorstwie, które wytwarza jeden produkt. Gdyby przedsiębiorstwo wieloproduktowe osiągało korzyści zakresu, długookresowy średni koszt przyrostowy byłby niższy od średnich kosztów łącznych dla każdego produktu, ponieważ faktycznych kosztów, wspólnych dla wszystkich produktów nie bierze się pod uwagę przy wyliczaniu długookresowego średniego kosztu przyrostowego. (...)”¹⁴.

W większości przypadków (szczególnie w odniesieniu do sektora pocztowego) przedsiębiorstwa świadczą więcej niż jedną usługę. Opierając się na powyższej treści Komunikatu Komisji można stwierdzić, że do wyznaczenia LRAIC dla danego produktu pomocne jest wyznaczenie dwóch innych kosztów:

¹² Przykład opracowany w oparciu o dokument: *LRAIC Cost Modelling...*, s. 3–4.

¹³ Więcej na ten temat w części III artykułu.

¹⁴ Komunikat Komisji, pkt 26, przypis 2.

- 1) średniego kosztu łącznego produktu (ATC)¹⁵,
- 2) prawdziwych kosztów wspólnych (TCC)¹⁶.

Komunikat Komisji mówi bowiem, że na łączne koszty produktu składa się długookresowy średni koszt przyrostowy i prawdziwe koszty wspólne. Po obliczeniu ATC i TCC otrzymamy więc LRAIC z prostego wzoru:

$$LRAIC = ATC - TCC.$$

Łączne średnie koszty produktu (ATC) nie powinny sprawiać kłopotów interpretacyjnych – są to wszystkie koszty bezpośrednie i pośrednie przypisane do danego produktu. Trudniejszym zadaniem może być potencjalnie klasyfikacja kosztów danego produktu do grupy faktycznych kosztów wspólnych (TCC).

Sam Komunikat Komisji mówi, że do tej grupy zaliczamy „w przypadku wielu rodzajów produktów, każde koszty, których można byłoby uniknąć poprzez niewytwarzanie konkretnego produktu lub asortymentu produktów (...)”¹⁷.

W odniesieniu do sektora pocztowego, Komisja Europejska odniosła się do tego zagadnienia m.in. w sprawie *Deutsche Post AG*¹⁸, gdzie w celu wyznaczenia LRAIC z kosztów całkowitych produktu wyłączono koszty wspólne, które zdefiniowano jako niezwiązane jedynie z jednym rodzajem usług, a dodatkowo ich usunięcie możliwe jest jedynie w przypadku, gdy przedsiębiorstwo zaprzestanie wykonywania całej swej działalności.

IV. Podział kosztów operatora wyznaczonego a polskie przepisy

Mając na uwadze przedstawiony wzór i koszty potrzebne do wyznaczenia LRAIC, warto zastanowić się czy polskie przepisy dotyczące sposobu rozliczania kosztów mogą ułatwić operatorowi wyznaczonemu kalkulację LRAIC dla usług pocztowych.

Zgodnie z przepisami wprowadzonymi w 2012 r. przez nowe Prawo pocztowe, operator wyznaczony, który jest zobowiązany do świadczenia usług powszechnych musi prowadzić tzw. rachunkowość regulacyjną, której celem „(...) jest prowadzenie wyodrębnionej ewidencji umożliwiającej przypisanie przychodów i kosztów operatora wyznaczonego do poszczególnych usług powszechnych oraz do usług wchodzących w zakres usług powszechnych, pozostałych usług pocztowych i pozostałej działalności gospodarczej, a także do czynności przyjmowania, sortowania, przemieszczania i doręczania przesyłek pocztowych”¹⁹.

Jednym z wymagań stawianych przed rachunkowością regulacyjną operatora wyznaczonego jest obowiązek podziału przychodów i kosztów w sposób opisany przez rozporządzenie ministra właściwego do spraw łączności²⁰. Regulujące te kwestie rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z 2013 r.²¹ stanowi, że w przypadku powiązania danego przychodu czy kosztu

¹⁵ Ang. *Avarage Total Costs*.

¹⁶ Ang. *True Common Costs*.

¹⁷ Komunikat Komisji, pkt 26, przypis 2.

¹⁸ Decyzja Komisji Europejskiej z 20.03.2001 r. – *Deutsche Post AG* (Dz. Urz. UE 2001 L 125/27), pkt 6, przypis 1.

¹⁹ Prawo pocztowe, art. 91, pkt 2.

²⁰ Prawo pocztowe, art. 104.

²¹ 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. 2013, poz. 542 (dalej: rozporządzenie).

w całości z usługą lub grupą usług są one przypisywane jej w całości na podstawie zapisów księgowych²².

W dalszej części rozporządzenie odnosi się m.in. do podziału przychodów i kosztów, gdy są one związane z kilkoma usługami, kilkoma fazami realizacji usług pocztowych lub pozostałą działalnością gospodarczą. W takim przypadku:

- 1) „jeżeli jest to możliwe, przychody i koszty (...) przypisuje się na podstawie analizy wartości czynników powodujących powstanie przychodów i kosztów w ramach określonej usługi, fazy realizacji usługi pocztowej oraz pozostałej działalności gospodarczej”²³;
- 2) jeżeli nie jest możliwe powyższe, koszty i przychody „(...) przypisuje się poprzez ustalenie ich związku przyczynowego” z kosztami i przychodami przypisanymi bezpośrednio lub pośrednio w sposób przedstawiony powyżej²⁴;
- 3) jeżeli nie jest możliwe przypisanie określone we wszystkich powyższych punktach, przychody i koszty „(...) przypisuje się na podstawie ogólnego wskaźnika obliczonego jako stosunek kosztów bezpośrednich i pośrednich przypisanych do danej usługi, fazy realizacji usług pocztowych lub pozostałej działalności gospodarczej do łącznych kosztów bezpośrednich i pośrednich przypisanych do wszystkich usług, faz realizacji usług pocztowych lub pozostałej działalności gospodarczej”²⁵.

Powyższe wymagania zmuszają operatora wyznaczonego do prowadzenia rachunkowości w sposób, który będzie umożliwiał (w jak najbardziej dokładny sposób) przypisanie przychodów i kosztów w odniesieniu do wartości czynników powodujących ich powstawanie. Spełnienie tych warunków jest możliwe m.in. poprzez zastosowanie rachunku kosztów działań (ABC)²⁶.

V. Zastosowanie rachunku kosztów działań (ABC) do podziału kosztów operatora wyznaczonego

Rachunek kosztów działań ma na celu pomiar kosztów zasobów, działań, obiektów kosztów oraz efektywności wykonywania poszczególnych działań. Dzieli się na dwa główne następujące po sobie etapy²⁷:

- 1) odzwierciedlenie zużywania poszczególnych zasobów przez podejmowane przez przedsiębiorstwa działania;
- 2) zużywanie działań przez obiekty kosztów, które są przedmiotem zainteresowania (poszczególne produkty czy usługi).

Rachunek kosztów działań skupia się przede wszystkim na działaniach wykonywanych w celu wytworzenia produktu czy usługi, tj. istotny jest cały proces wytwarzania produktu, a nie jedynie sam końcowo wytworzony produkt²⁸. Dzięki temu ostateczne wyniki – koszty w podziale na poszczególne produkty czy usługi – są przydzielone w sposób, który pozwala wyrazić rzeczywiste zaangażowanie środków produkcji w ich powstanie.

²² Rozporządzenie, par. 3, ust. 3, pkt 1.

²³ Ibidem, par.3, ust. 3, pkt 2) a).

²⁴ Ibidem, par.3, ust. 3, pkt 2) b).

²⁵ Ibidem, par.3, ust. 3, pkt 2) c).

²⁶ Ang. *Activity-Based Costing*.

²⁷ T. Wnuk-Pel, *Zarządzanie według działań*, [w.]: I. Sobańska. (red), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 505.

²⁸ A Szychta, *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2008, s. 255.

Rachunek kosztów działań pozwala tym samym m.in. na:

- 1) uzyskanie bardziej szczegółowej (w odniesieniu do tradycyjnych metod podziału kosztów) wiedzy o kosztach produktów do podejmowania decyzji cenowych poprzez przypisanie im odpowiednich działań;
- 2) odzwierciedlenie relacji przyczynowo-skutkowych między czynnikami kosztotwórczymi a poszczególnymi działaniami podejmowanymi przez przedsiębiorstwo;
- 3) przeprowadzenie jak najbardziej precyzyjnej analizy rentowności w odniesieniu do poszczególnych produktów czy klientów;
- 4) poprawę znajomości o przyczynach powstawania kosztów.

Podsumowując powyższe, wprowadzenie ABC przyczynia się w wielu przedsiębiorstwach do powiązania kosztów z przyczynami ich powstawania – w szczególności z czynnikami, które wpływają na ich ponoszenie²⁹. Są to tym samym cele i skutki w pełni zbieżne z opisanymi zasadami wynikającymi z polskich przepisów dotyczących rachunkowości operatora wyznaczonego (Prawa pocztowego i cyt. wyż. rozporządzenia).

W odniesieniu do ustalania kosztu całkowitego produktu, rachunek kosztów działań, gdy jest możliwe stosowne powiązanie, przypisuje danemu produktowi odpowiednią część kosztów pośrednich zależną od zaangażowania czynników kosztotwórczych w jego powstawanie (co odpowiada par. 3, ust. 3, pkt 2) a) i b) rozporządzenia).

Ponieważ istnieją również działania, których kosztów nie da się powiązać z poszczególnymi produktami, gdyż dotyczą całej działalności przedsiębiorstwa, koszty takich działań są przypisywane zgodnie z zasadami określonymi w par. 3, ust. 3, pkt 2) c) rozporządzenia.

Analiza treści rozporządzenia wskazuje tym samym na zasady rozliczania kosztów charakterystyczne dla rachunku kosztów działań. Można więc domniemywać, że autorzy wskazanego rozporządzenia, formułując wymagania dla operatora wyznaczonego, mieli na celu zachęcenie go do stosowania ABC i rezygnacji z tradycyjnego systemu rachunku kosztów.

VI. Powiązanie rachunku kosztów działań (ABC) z obliczeniem długookresowego średniego kosztu przyrostowego (LRAIC)

Z powyższej analizy wynika, że przy zastosowaniu rachunku kosztów działań można w rzeczywistości uzyskać informacje o kosztach potrzebnych do obliczenia długookresowego średniego kosztu przyrostowego dla poszczególnych produktów.

Właściwie bowiem wprowadzony w przedsiębiorstwie rachunek kosztów działań zarówno dostarcza szczegółowej informacji o kosztach całkowitych poszczególnych produktów (ATC), jak i zawiera kategorię kosztów ogólnych (wspólnych, m.in. koszty ogólnego zarządu), których nie można przypisać do żadnego produktu według analizy czynników powodujących jego powstanie, a które są konieczne dla funkcjonowania całego przedsiębiorstwa.

Jeżeli tylko wykaże się, że wszystkie koszty działań ogólnych przedsiębiorstwa będą „faktycznymi kosztami wspólnymi dla wszystkich produktów” (TCC) w rozumieniu Komunikatu Komisji, tj. nie będzie można ich przypisać do jednej usługi i nie można byłoby ich uniknąć w długim okresie, nawet przy zaprzestaniu produkcji rozważanego „przyrostu” (produktu, grupy produktów lub ich określonego wolumenu), to wyznaczenie LRAIC dla poszczególnych produktów sprowadza

²⁹ T. Wnuk-Peł, *Rachunek kosztów działań...*, s. 374.

się do obliczenia różnicy między dwoma wcześniej określonymi wartościami VII. Wykorzystanie ABC przy obliczeniu LRAIC – zastosowanie w Canada Post

Powyższe rozważania dotyczące obliczania LRAIC przy zastosowaniu zaimplementowanego w przedsiębiorstwie rachunku kosztów działań już dziś znajdują swoje potwierdzenie w rzeczywistości, czego przykładem jest m.in. operator pocztowy z Kanady – Canada Post.

Spółka ta może być dobrym punktem odniesienia dla zarówno obecnego, jak i ewentualnych przyszłych operatorów wyznaczonych w Polsce, gdyż podobnie jak w naszym kraju, jako operator wyznaczony oferuje ona usługi powszechne oraz konkuruje z innymi operatorami pocztowymi w odniesieniu do usług komercyjnych.

Canada Post zaimplementowała rachunek kosztów działań pozwalający na precyzyjne wyznaczenie kosztów poszczególnych rodzajów działalności. Ponadto, to właśnie zastosowanie ABC pozwoliło temu operatorowi uzyskać kategorie kosztów związanych bezpośrednio lub pośrednio z wytwarzaniem poszczególnych produktów, a także grupy kosztów wspólnych, które generowane są w związku z działalnością całego przedsiębiorstwa. Taki podział pozwala na uzyskanie wartości potrzebnych do wyznaczenia długookresowego średniego kosztu przyrostowego dla wytwarzanych produktów czy usług.

LRAIC w odniesieniu do każdej z usług jest więc zdefiniowany jako wszystkie koszty przypisane do danej usługi, oprócz uzyskanych dzięki podziałowi metodą ABC „stałych kosztów ogólnych”, których nie można powiązać z poszczególnymi produktami ani grupami produktów³⁰. Wskazane koszty ogólne nie wchodzi w skład długookresowych średnich kosztów przyrostowych (jak wskazano w części III), gdyż służą one całej działalności operatora i są niezbędne do jego funkcjonowania (niezależnie od liczby oferowanych produktów czy usług), a pokrywane są z osiągniętych zysków na poszczególnych działalnościach.

Należy zauważyć jednocześnie, że w przypadku Canada Post udział kosztów ogólnych czy też wspólnych (oznaczanych na potrzeby niniejszego artykułu jako TCC) jest stosunkowo wysoki i wynosi 35%³¹.

Ewentualne bardziej precyzyjne powiązanie poszczególnych działań Spółki z produktami i usługami może doprowadzić do zmniejszenia tej wartości, co jednocześnie zwiększy LRAIC dla poszczególnych produktów. Można tym samym wskazać, że przy zaprezentowanym podejściu, LRAIC jest tym wyższy, im bardziej dokładnie przygotowany jest podział kosztów przez rachunek kosztów działań. Dodatkowy wysiłek przy implementacji ABC sprawia jednocześnie, że wyznaczone wartości LRAIC lepiej odpowiadają rzeczywistości i są trudniejsze do obalenia w przypadku ewentualnego badania przez organy chroniące konkurencję na rynku pocztowym.

VIII. Podsumowanie

Mając na uwadze rosnącą szczególną pozycję operatora wyznaczonego, przy jednoczesnej rosnącej konkurencji na rynku usług pocztowych, kwestia wyznaczania cen usług niepowszechnych w zgodzie z przepisami prawa ochrony konkurencji ma coraz większe znaczenie.

³⁰ Roczny raport Canada Post za rok 2012. adresem pobrano z: http://www.canadapost.ca/cpo/mc/assets/pdf/aboutus/annualreport/2012_AR_complete_en.pdf, s. 79.

³¹ Roczny raport Canada Post za rok 2012..., s. 78.

Analiza polskich przepisów dotyczących rozliczania kosztów operatora wyznaczonego wskazuje na cele stawiane przed rachunkiem kosztów, które są w pełni zbieżne z celami rachunku kosztów działań i jego wyróżnikami na tle tradycyjnych systemów rachunku kosztów.

Odpowiednio przygotowany i wdrożony u operatora pocztowego rachunek kosztów jest przy tym w stanie dostarczyć wystarczających informacji do obliczenia długookresowego średniego kosztu przyrostowego, tj. przyjętego przez Komisję Europejską punktu odniesienia przy rozważaniach czy cena danego produktu nie narusza przepisów antymonopolowych.

Można tym samym stwierdzić, że wprowadzone przez Prawo pocztowe polskie przepisy dotyczące rozliczania kosztów operatora wyznaczonego umożliwiają mu kalkulację LRAIC dla usług pocztowych i tym samym ułatwiają zachowanie zgodności jego działań z przepisami ochrony konkurencji.