

Leszek Borowiec

Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie

e-mail: leszekborowiec@wp.pl

**DYSFUNKCJE RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ
POMIOTU ŚWIADCZĄCEGO USŁUGI POWSZECHNE**
**DYSFUNCTION OF ACTIVITY BASED COSTING
OF A UNIVERSAL SERVICE ENTITY**

DOI: 10.15611/pn.2017.472.03

JEL Classification: M41

Streszczenie: Część podmiotów gospodarczych funkcjonuje w gospodarce rynkowej w ramach tzw. rynków regulowanych. Regulacja danej części rynku, najczęściej związana jest z dostarczaniem usług określanych mianem powszechnych. Celem artykułu jest ocena stosowanego przez operatora pocztowego rachunku kosztów działań w kontekście przydatności do szacowania kosztów usług powszechnych oraz niepowszechnych (biznesowych), uwzględniając fakt wykorzystania jednego systemu rachunku kosztów dla obu obszarów działalności. Połączenie w jeden system kalkulacji kosztów na potrzeby regulacyjne i biznesowe może w praktyce narażać wielu problemów z jakością pozyskiwanych informacji, głównie wynikających z dysfunkcji stosowanego rachunku kosztów. Artykuł zawiera konkluzję, iż nie jest możliwe stosowanie rachunku kosztów działań wg wymagań regulatora, który jednocześnie spełniałby pełne oczekiwania w zakresie informacji zarządczej.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów działań, usługi powszechne, menedżerski rachunek kosztów.

Summary: Some traders operate in the market economy within the framework of the so-called regulated markets. Adjustment of the part of the market is most often associated with the provision of the public products or services referred to as universal. The aim of the article is the assessment used by the postal operator activity based costing (ABC) in the context of suitability to estimate the cost of universal service and not common (business), taking into account the use of a cost accounting system for both areas. The thesis of the article is that a call in one system, the cost calculation for regulatory and business practice can pose a lot of problems with the quality of the information collected, mainly resulting from the dysfunction of the used cost accounting. The article concludes that it is not possible to use the ABC account according to the requirements of the regulator, which fulfills both the requirements in terms of management information.

Keywords: activity based costing, universal services, activity based management.

1. Wstęp

Ze względu na ważny interes społeczny część podmiotów gospodarczych funkcjonuje w gospodarce rynkowej w ramach tzw. rynków regulowanych. Regulacja danej części rynku najczęściej związana jest z dostarczaniem społeczeństwu produktów bądź usług określanych mianem powszechnych. Usługa powszechna jest szczególnym rodzajem usług publicznych, w stosunku do których państwo podejmuje działania regulacyjne i nadzorcze (np. usługi telekomunikacyjne, pocztowe) w celu zapewnienia określonych warunków ich świadczenia. Jednocześnie podmioty świadczące usługi powszechne część swoich produktów i usług oferują na wolnym rynku, bez jakichkolwiek ograniczeń regulacyjnych. Skutkuje to powstawaniem problemów w zakresie pozyskiwania informacji finansowych i zarządczych spełniających zarówno wymogi regulacyjne, jak i oczekiwania biznesu.

Celem artykułu jest ocena stosowanego przez operatora pocztowego rachunku kosztów działań (ABC)¹ w kontekście jego przydatności do szacowania kosztów usług powszechnych oraz niepowszechnych (biznesowych), z uwzględnieniem faktu stosowania jednego systemu rachunku kosztów dla obu obszarów działalności². Połączenie w jeden system kalkulacji kosztów na potrzeby regulacyjne i biznesowe może w praktyce narażać wielu problemów z jakością pozyskiwanych informacji oraz ich zakresem, wynikających głównie z dysfunkcji stosowanego rachunku kosztów.

W artykule przybliżono rolę rachunku kosztów ABC w procesie wyceny usług zgodnie z zasadami rachunkowości regulacyjnej [Ustawa z 23 listopada 2012] oraz przeanalizowano jej wpływ na wycenę pozostałych usług zaliczanych do grupy usług niepowszechnych. W opracowaniu zidentyfikowano czynniki mogących tworzyć problemy w szacowaniu kosztów usług powszechnych i niepowszechnych w ramach jednego rachunku ABC. Na podstawie analizy aktów prawnych i sposobu funkcjonowania rachunku kosztów zaproponowano kierunki zmian w sposobie kalkulacji kosztów, by informacje – poza spełnieniem wymogów regulatora rynku³ – były przydatne w procesie wyceny usług biznesowych i dostarczały wiarygodnych danych w innych przekrojach (np. o efektywności placówek czy grup klientów, czy też do podejmowania decyzji cenowych).

2. Rachunek kosztów działań a zakres działalności operatora pocztowego

Koncepcję rachunku kosztów działań opracowali amerykańscy przedstawiciele rachunkowości R. Cooper i R. Kaplan. Podstawowa teza leżąca u podstaw tego ra-

¹ Z ang. *Activity Based Costing*.

² Przychody z usług powszechnych stanowią ok. 50% przychodów ogółem spółki.

³ W przypadku polskiego rynku jest to Urząd Komunikacji Elektronicznej.

chunku to stwierdzenie, że bezpośrednią przyczyną powstawania kosztów w działalności są wykonywane w niej procesy. Rachunek kosztów ABC jest szeroko opisany w literaturze, poczynając od definiowania jego celów [Nowak, Piechota, Wierziński 2004, s. 162-163], poprzez wskazywanie odmienności co do tradycyjnych systemów kalkulacji [Kaplan, Anderson 2008, s.18; Miller 2000, s. 43], aż po argumentację jego przewag w rozliczaniu kosztów pośrednich [Gmytrasiewicz (red.) 2005]. W literaturze szeroko również opisano istotę samego rachunku, odnosząc się do obiektów kosztów, działań, zasobów, procesów, nośników kosztów działań czy nośników kosztów zasobów [Nowak, Piechota, Wierziński 2004, s. 164]. Dostępne źródła zwracają również uwagę, co potwierdza praktyka, że cechą rachunku ABC jest całkowita alokacja kosztów zasobów, działań i obiektów kosztów oraz pomiar efektywności poszczególnych działań [Wnuk-Pel 2010, s. 505].

Usługi powszechne są szczególnym rodzajem dóbr (usług) publicznych. W literaturze brak jest zgodności na temat tego, co jest immanentną cechą usług powszechnych. Część autorów wskazuje, że jest to finansowanie ze środków publicznych [Hyman 1996, s. 130-131]. Inni natomiast większą uwagę przywiązują do istotności usług z punktu widzenia polityki społeczno-ekonomicznej oraz występowania zawodności rynku [Cohen, Henry 1997, s. 9-42] czy jego niedoskonałości [Raulinajtys-Grzybek 2012, s. 254]. Autorzy sugerują możliwość wprowadzania zasad rynkowych w sferę konsumpcji usług powszechnych celem ograniczania marnotrawstwa i poprawy gospodarowania zasobami publicznymi [Dylewski, Filipiak 2005, s. 456]. Cechy usług powszechnych wskazują na szczególną rolę regulacji dotyczących ich wyceny oraz zasadność wykorzystania w tym procesie informacji kosztowej tworzonej w odpowiednio zaprojektowanym systemie rachunkowości.

Badany operator pocztowy świadczy usługi, które należą do trzech podstawowych grup:

- usługi powszechne, które realizuje obecnie jako operator wyznaczony⁴ i jest zobowiązany do świadczenia określonych usług na szczególnych zasadach [Ustawa z 23 listopada 2012, art. 45-70],
- usługi niepowszechne pocztowe obejmujące wszystkie usługi pocztowe⁵, które nie wchodzą w skład usług powszechnych,
- usługi pozostałe – niepocztowe (np. bankowe, ubezpieczeniowe, ochrony).

Sposób świadczenia usług powszechnych, a także obowiązki spoczywające na operatorze wyznaczonym, m.in. w kontekście zasad prowadzenia rachunkowości regulacyjnej czy kalkulacji cen, zostały szczegółowo opisane w Prawie pocztowym⁶. Operator wyznaczony, świadcząc usługi powszechne, ponosi specyficzne koszty wynikające z tego obowiązku, których zwykle nie ponoszą inne podmioty (konkurenci) obecne na danym rynku. W przypadku operatora pocztowego należy

⁴ Definicję „operatora wyznaczonego” zawiera art. 3, pkt 13 Prawa pocztowego.

⁵ Definicja „usługi pocztowej” znajduje się w Prawie pocztowym, art. 2, pkt 1.

⁶ W szczególności w rozdziałach 4, 6, 7, 9 oraz 10 Prawa pocztowego.

do nich zaliczyć np. konieczność utrzymywania ściśle określonej liczby placówek⁷ oraz skrzynek nadawczych, sieci logistycznej umożliwiającej dostarczanie przesyłek 5 dni w tygodniu, z odpowiednim wskaźnikiem czasu przebiegu, w sposób jednolity i porównywalny w skali całego kraju. W rozporządzeniu [Rozporządzenie z 6 maja 2013] w sprawie kosztu netto zawarto zasady wyznaczania dodatkowego obciążenia, jakie spoczywa na operatorze wyznaczonym w związku ze świadczeniem przez niego usług powszechnych (tzw. kosztu netto usług powszechnych), które w określonych przypadkach może podlegać rekompensacie.

Badany operator pocztowy posiada nadal stosunkowo silną pozycję rynkową. Jednym z elementów zgodności z regulacjami ochrony konkurencji [Ustawa z 16 lutego 2007] jest stosowanie takiego rachunku kosztów przy ustalaniu cen, aby z jednej strony nie narazić się na zarzut stosowania cen drapieżnych, a jednocześnie oferować ceny konkurencyjne rynkowo. Efektywny rachunek kosztów powinien umożliwiać stosowanie cen pokrywających koszt dostarczenia danej usługi do klienta i jednocześnie umożliwiających nawiązanie walki konkurencyjnej z innym podmiotom.

Powyższe skłania do sformułowania celów i cech charakterystycznych, które w praktyce realizuje stosowany rachunek kosztów działań u operatora usług powszechnych:

- determinuje sposób przypisywania kosztów zasobów i działań do poszczególnych usług,
- stanowi podstawę szacowania kosztów pełnych usług powszechnych,
- jest podstawą ustalania dolnej granicy ceny (LRAIC)⁸ zgodnie z wymogami prawa antymonopolowego [Kulczycki 2014],
- jest podstawą podejmowania decyzji biznesowych dla usług niepowszechnych w zakresie rentowności usług, kontraktów, klientów itp.,
- stanowi podstawowe źródło informacji do raportowania danych o kosztach jednostki.

Wycena kosztów świadczenia usług powszechnych jest podstawą do ustalenia rentowności danej usługi. Skutkiem wyceny jest odpowiedni poziom cen⁹ usług powszechnych (koszt pełny powiększony o rozsądny zysk) ustalany w porozumieniu z regulatorem. Ponadto szacowanie kosztów usług powszechnych w powiązaniu z ich przychodami daje podstawę do wyznaczania wyniku na usługach powszechnych, który jest podstawą ewentualnej rekompensaty dla operatora z tytułu świadczenia usług powszechnych. Koszty świadczenia usług powszechnych (wpływające np. na rentowność placówek) są składową przy szacowaniu kosztu netto usług powszechnych [Rozbiecki, Rosiak 2014], którego występowanie jest warunkiem koniecznym do ubiegania się o wspomnianą rekompensatę jako nieuzasadnionego obciążenia operatora [Borowiec 2011]. Wynik na usługach powszechnych oraz ich koszty są

⁷ Aktualnie 6920 placówek w skali kraju.

⁸ Z ang. *Long Run Average Incremental Cost*.

⁹ Jednolity w skali kraju.

bazą do weryfikacji ewentualnego niedozwolonego subsydiowania skróśnego¹⁰, które może wystąpić u operatora pocztowego.

3. Rachunek kosztów działań w badanym podmiocie

Od 2012 roku do kalkulacji kosztów na poszczególne usługi badany operator pocztowy wykorzystuje rachunek kosztów działań. Rozpoczęcie prac nad rachunkiem ABC z rekomendacji regulatora nastąpiło w 2004 roku¹¹. Do końca 2011 roku w podmiocie obowiązywał „tradycyjny” rachunek kosztów oparty na metodzie doliczeniowej. Od 2012 roku rachunek ABC był jedynym stosowanym rachunkiem kosztów. Do końca 2014 roku model ABC był wykorzystywany również do sporządzania sprawozdań statutowych w rachunkowości finansowej – wariant kalkulacyjny rachunku zysków i strat. W 2015 roku Spółka podjęła decyzję o zmianie polityki rachunkowości i przejściu na wariant porównawczy¹². Oznacza to, że rola modelu ABC została ograniczona do konieczności pozostania w zgodzie z przepisami i wymaganiami dotyczącymi rachunkowości regulacyjnej i ewentualnymi możliwościami wykorzystywania informacji z niego płynących do podejmowania decyzji biznesowych.

Wprowadzenie modelu ABC miało na celu realizację uregulowań Prawa pocztowego, zgodnie z którymi operator wyznaczony, zobowiązany do świadczenia usług powszechnych, musi prowadzić tzw. rachunkowość regulacyjną [Ustawa z 23 listopada 2012, art. 97, ust. 2]. Szczegółowe wymagania co do rachunkowości regulacyjnej operatora wyznaczonego skupiają się na koniecznym podziale przychodów i kosztów w sposób opisany w rozporządzeniu [Rozporządzenie z 6 maja 2013, par. 3, pkt 3]. W przypadku powiązania danego przychodu czy kosztu w całości z usługą lub grupą usług są one bezpośrednio przypisywane w całości na podstawie zapisów księgowych. W większości przypadków taka sytuacja nie występuje, ale przywołane rozporządzenie wskazuje również zasady podziału przychodów i kosztów w przypadku, gdy są one związane z kilkoma usługami, kilkoma fazami realizacji usług pocztowych lub pozostałą działalnością gospodarczą.

W przypadku badanej Spółki, koszty w modelu ABC dzieli się na koszty działań podstawowych, koszty działań wspierających oraz koszty działań ogólnych. W przypadku gdy jest możliwe stosowne powiązanie, model ABC przypisuje danej usłudze odpowiednią część kosztów pośrednich, zależną od zaangażowania czynników kosztotwórczych – w przypadku Spółki są to koszty działań podstawowych (np. sprzedaż usług bankowo-ubezpieczeniowych). Działaniom, które pełnią rolę

¹⁰ Finansowanie ujemnego wyniku na usługach niepowszechnych dodatnim wynikiem na usługach powszechnych.

¹¹ Wówczas 12 operatorów pocztowych z 15 tzw. „starej Unii” wdrożyło lub wdrażało rachunek ABC.

¹² Wariant porównawczy rachunku zysków i strat jest stosowany w większości spółek pocztowych krajów europejskich.

wspomagającą w stosunku do innych działań lub zasobów, model ABC przypisuje koszty na wspierane działania lub zasoby powiązane z działaniami podstawowymi – w przypadku Spółki są to koszty działań wspierających (np. zarządzanie nieruchomościami). Istnieją również działania, których kosztów nie da się powiązać z poszczególnymi usługami. W przypadku Spółki są to koszty działań ogólnych (np. zarządzanie organizacją). Jeśli koszty dotyczą usług danej jednostki organizacyjnej¹³, a nie całej działalności podmiotu, oznacza się je jako koszty działań ogólnych – specyficzne (np. działalność marketingowo-sprzedażowa w logistyce). Ponadto wszystkie działania grupowane są w fazy: nadawcza, ekspedycyjno-rozdzielcza, oddawcza, transportowa.

Tabela 1. Statystyki modelu ABC stosowanego w badanym podmiocie

Typ obiektu	Liczba
Obiekty kosztowe „4” na wejściu modelu ABC (dla każdej JO)	215
Zasoby (dla każdej JO)	128
Działania (dla wszystkich JO)	835
Operacje eksploatacyjne (baza operacji (t/szt.))	2 150
Liczba badań statystycznych (m.in. rozplływ strumieni, masy)	591
Obiekty kosztowe na wyjściu (usługi)	747
Alokacje w modelu	49 762
Nośniki (t, masa, km, rbh, liczba pracowników itp.)	176

Źródło: opracowanie własne na podstawie modelu ABC.

Dane zawarte w tabeli 1 wskazują na duży poziom skomplikowania i rozbudowania modelu rachunku kosztów działań w badanym podmiocie. Aktualnie model spełnia wszystkie wymagania przewidziane prawem¹⁴. Należy podkreślić, że dotychczas stosowane zasady doprowadziły do bardzo szczegółowego przypisywania kosztów do obiektów. Koszty działań ogólnych w roku 2015 wyniosły jedynie 6,8% w sumie kosztów ogółem. Tak szczegółowe ujęcie podziału kosztów powodowało, że w określonych przypadkach oferta Spółki nie była konkurencyjna (wysoki poziom kosztów wytworzenia, tj. koszt pełny bez działań ogólnych) ze względu na ograniczenia w metodologii ustalania cen na rynku przez podmiot dominujący (poziom LRAIC).

4. Ograniczenia informacyjne rachunku ABC w szacowaniu kosztów usług

Wprowadzenie modelu ABC pozwoliło na spełnienie wymagań regulacyjnych, które dotyczą rozliczania całej wartości kosztów na wszystkie rodzaje usług, w tym

¹³ Jednostki organizacyjne to poszczególne działy Spółki.

¹⁴ Instrukcja rachunkowości regulacyjnej podlega zatwierdzeniu przez Urząd Komunikacji Elektronicznej.

kalkulacji kosztów usług niepowszechnych. Specyfika modelu ABC utrudnia jego wykorzystanie do kalkulowania cen na konkurencyjnych rynkach usług niepowszechnych, w szczególności w kontekście istotnych zmian strukturalnych usług niepowszechnych i nasilenia się walki konkurencyjnej na tym rynku¹⁵. Podstawowe ograniczenia rachunku kosztów działań przy szacowaniu kosztów u operatora realizującego jednocześnie usługi powszechne i niepowszechne to;

- nieuzasadnione przypisywanie kosztów pośrednich do wszystkich usług, podczas gdy niektóre koszty pośrednie są konsekwencją wyłącznie wymogów prawa pocztowego (np. konieczność utrzymania odpowiedniej liczby placówek) i powinny obciążać jedynie usługi powszechne,
- przy spadku wolumenów usług powszechnych i jednoczesnym istotnym wzroście wolumenów usług niepowszechnych (aktualna sytuacja rynkowa) następuje „przelewanie się kosztów”,
- nieuzasadnione obciążanie kosztów usług niepowszechnych nieodliczoną częścią podatku VAT, który jest konsekwencją zwolnienia stosowanego jedynie przy sprzedaży usług powszechnych,
- brak możliwości stosowania precyzyjnego rachunku kosztów zmiennych np. do ustalania dolnej granicy ceny dla usług wysoko konkurencyjnych (np. usługi kurierskie),
- oparcie modelu na zależnościach przyczynowo-skutkowych, powodujące przypisanie poszczególnym usługom części kosztów wspólnych, z których nie wszystkie muszą być kosztami przyrostowymi wykorzystywanymi do obliczenia minimalnej ceny podmiotów dominujących (LRAIC).

Powyższe dysfunkcje sprawiają, że koszty wytworzenia usług niepowszechnych są w praktyce istotnie zawyżane w stosunku do kosztów, które ponosiłyby podmiot nieświadczący usług powszechnych. W konsekwencji wycena usług powszechnych nie oddaje w pełni wszystkich kosztów, które są im dedykowane¹⁶. Proces „przelewania się kosztów” w ramach modelu negatywnie wpływa na skłonność do poprawy efektywności organizacji. Zasoby uwalniane w wyniku spadku obsługi wolumenów listowych (w większości usługi powszechne) są absorbowane poprzez wzrost wolumenów usług niepowszechnych (kurierskie, finansowe). „Przelewanie się kosztów” prowadzi do paradoksu, że usługi powszechne stają się coraz tańsze wg kosztów jednostkowych¹⁷ przy spadających wolumenach. Ponadto nadmierne obciążenie usług niepowszechnych kosztami wynikającymi z realizacji usług powszechnych uniemożliwia stosowanie benchmarku w stosunku do podmiotów konkurencyjnych. W ocenie dysfunkcji nie bez znaczenia jest specyfika samego rachunku kosztów działań, który dąży do maksymalnie dużego przypisania kosztów do obiektów kalkulacji. O ile przy wyznaczaniu kosztu pełnego jest to istotna

¹⁵ Z zastrzeżeniem definicji rynku właściwego w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy o okik.

¹⁶ Taka sytuacja może być „korzystna” dla regulatora, który dba o rentowność usług powszechnych i przystępność cenową.

¹⁷ Również wynik na usługach powszechnych ma tendencję rosnącą w kolejnych latach.

zaleta, o tyle już przy potrzebie informacji o kosztach częściowych (zmiennych, długookresowo przyrostowych) jest ograniczeniem metodologicznym. Faktem jest, że wymagania regulacyjne dla organu nadzoru charakteryzują zupełnie inne cele i priorytety aniżeli informacja kosztowa przygotowywana dla wsparcia menedżerów w podejmowaniu decyzji biznesowych na konkurencyjnym rynku o dużej dynamice zmian.

Uwzględniając powyższe, zasadne wydaje się wprowadzenie alternatywnego rachunku kosztu, który korygowałby wspomniane niedoskonałości. Menedżerski model kosztów działań pozwoliłby na osiągnięcie wyższego poziomu wiarygodności biznesowej oraz na pozyskanie istotnych informacji zarządczych umożliwiających podjęcie walki konkurencyjnej na zliberalizowanym rynku usług pocztowych. Skorygowany (wobec aktualnego ABC) rachunek kosztów będzie również w bardziej wiarygodny sposób obrazował rzeczywiste koszty wytworzenia produktów i usług powszechnych.

5. Zakończenie

Wzrost konkurencji na rynku motywuje przedsiębiorstwo do zastosowania nowoczesnych metod rachunku kosztów. Rachunek kosztów działań pomaga w ograniczaniu błędnych decyzji związanych z kosztami wytworzenia produktów oraz urealnienia ich kalkulacji, zapewnia skrupulatność przy pomiarze zużycia zasobów i zwiększa przejrzystość kosztów poniesionych w różnych obszarach działalności. Jednocześnie stosując rachunek ABC, nie można abstrahować od specyfiki procesów i celów kalkulacji, jakie mogą wystąpić w organizacji.

W podmiotach świadczących usługi powszechne istnieje konieczność kalkulacji i rozliczania kosztów zasobów zgodnie z przepisami prawa. Jednocześnie oferują one usługi na konkurencyjnych rynkach bez ograniczeń regulacyjnych, co może prowadzić do występowania istotnych zniekształceń informacji kosztowych przy stosowaniu wspólnego rachunku kosztów dla całej działalności. Użytkownicy rachunku ABC często zapominają, że model regulacyjny kalkulacji kosztów ma odmienny cel od systemu rachunku kosztów, który wspomaga podejmowanie decyzji biznesowych np. w procesie ustalania cen.

W badanym podmiocie model ABC jest bardzo precyzyjny i skomplikowany, dzięki czemu ponad 93% kosztów Spółki znajduje relacje przyczynowo-skutkowe w procesie kalkulacji kosztów. Jednocześnie istnieje potrzeba pozyskiwania informacji o dolnej granicy ceny dla usług niepowszechnych podmiotu dominującego, dla mitygacji ryzyka antymonopolowego. Na podstawie przeprowadzonej analizy można wskazać, że rachunek ABC zgodny z wymogami regulacyjnymi nie odzwierciedla wiernie przypisywania zasobów do usług biznesowych, nie daje również dobrej podstawy poziomu kosztów LRAIC, a jednocześnie poprzez swoje cechy prowadzi do paradoksów, że wraz ze spadkiem wolumenów usług powszechnych spada ich koszt, mimo obowiązku utrzymywania infrastruktury sieciowej czy

też potencjału osobowego o relatywnie stałej wartości. „Przelewanie się kosztów” prowadzi do ograniczenia wartości poznawczych zarówno wyceny usług powszechnych, jak i niepowszechnych. Aby wyeliminować wspomniane ograniczenia, dla poprawy jakości informacji zarządczej zasadne wydaje się wdrożenie dualnego systemu rachunku kosztów ABM¹⁸ (zmiana modelu ABC nie jest możliwa bez zgody regulatora).

Literatura

- Berne M., 2008, *Telecommunications universal service in France*, Info, vol. 10, iss. 5/6.
- Borowiec L., 2011, *Metoda weryfikacji kosztu netto usług powszechnych jako nieuzasadnionego obciążenia operatora wyznaczonego*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 181, s. 44-54.
- Cohen E., Henry C., 1997, *Sur les bases et l'évolution récente des services publics industriels et commerciaux en France et dans l'Union européenne*, Conseil d'analyse économique, Paris.
- Dylewski M., Filipiak B., 2005, *Usługi publiczne*, [w:] Flejterski S., Panasiuk A., Perenc J., Rosa G. (red.), *Współczesna ekonomika usług*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa.
- Janoś-Kresło M., 2002, *Usługi społeczne w procesie przemian systemowych w Polsce*, SGH, Warszawa.
- Gmytrasiewicz M. (red.), 2005, *Encyklopedia rachunkowości*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Hyman D.N., 1996, *Public Finance. A Contemporary Application of Theory to Policy*, The Dryden Press, Fort Worth.
- Kaplan R.S., Anderson S.R., 2008, *Rachunek kosztów działań sterowany czasem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kulczycki P., 2014, *Ustalanie wysokości cen usług pocztowych w zgodzie z prawem ochrony konkurencji – wyznaczenie długookresowego średniego kosztu przyrostowego przy wykorzystaniu rachunku kosztów działań*, Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny, nr 2(3).
- Miller J.A., 2000, *Zarządzanie kosztami działań*, Wydawnictwo WIG – Press, Warszawa.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M., 2004, *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Raulinajtys-Grzybek M., 2012, *Rola rachunkowości regulacyjnej w procesie wyceny usług powszechnych w Europie*, Studia Prawno-Ekonomiczne, t. LXXXVI.
- Rozbiecki M., Rosiak W., 2014, *Koszt netto pocztowej usługi powszechnej i jego finansowanie*, Internetowy Kwartalnik Antymonopolowy i Regulacyjny, nr 2(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.
- Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów, Dz.U. z 2007, nr 50, poz. 331 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe, Dz.U. z 2012, poz. 1529.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 1994, nr 121, poz. 591 z późn. zm.
- Wnuk-Pel T., 2010, *Zarządzanie według działań*, [w:] Sobańska. I. (red), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.

¹⁸ ABM (*Activity Based Management*) został wdrożony w badanym podmiocie jako dualny rachunek kosztów na potrzeby zarządcze przez autora niniejszego artykułu.