

Monika RAULINAJTYS-GRZYBEK*

ROLA RACHUNKOWOŚCI REGULACYJNEJ W PROCESIE WYCENY USŁUG POWSZECHNYCH W EUROPIE

1. Wstęp

W teorii ekonomii tradycyjnie wyróżnia się dwa rodzaje dóbr: publiczne i prywatne. U podstaw koncepcji dóbr publicznych leży koncepcja niesprawności rynku (*market failure*)¹. Niesprawność rynku występuje wówczas, gdy gospodarka samoczynnie nie osiąga stanu równowagi ogólnej, zwanej również optimum Pareto, czyli jednoczesnej równowagi na rynkach dóbr oraz czynników produkcji². U podstaw zawodności rynków leży kilka czynników, m.in. asymetria informacji, niedoskonałość konkurencji czy efekty zewnętrzne. Zjawisko to jest w neokeynesowskiej ekonomii podstawowym argumentem uzasadniającym ingerencję organów regulacyjnych.

Optimum w sensie Pareto nie musi oznaczać stanu pożądanego społecznie³, jest ono bowiem całkowicie odseparowane od problemów związanych ze sprawiedliwością podziału dóbr. Sprawiedliwą alokacją jest taka, w której każdy podmiot preferuje własny koszyk dóbr ponad inne koszyki. W literaturze pojawia się definicja alokacji uczciwej, która oznacza alokację jednocześnie

* Dr, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, e-mail: raulinajtys@gmail.com

¹ E. Czarny, *Mikroekonomia*, PWE, Warszawa 2006, s. 348.

² P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia*, t. 1, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2004, s. 443–450.

³ J.L. Coles, P.J. Hammond, *Walrasian Equilibrium without Survival: Existence, Efficiency and Remedial Policy*, Clarendon Press, Oxford 1995; A.K. Sen, *Collective Choice and Social Welfare*, Oliver and Boyd, Edinburgh 1970, [za:] N. Acocella, *Zasady polityki gospodarczej: wartości i metody analizy*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2004.

sprawiedliwą i Pareto-efektywną⁴. To pojęcie rozszerza zakres możliwych ingerencji państwa również na obszary, w których rynek prowadzi do alokacji dóbr uznanej za niesprawiedliwą.

Usługa powszechna jest szczególnym rodzajem usług publicznych. Obejmuje ona te usługi publiczne, w stosunku do których państwo podejmuje działania regulacyjno-kontrolne w celu zapewnienia określonych warunków świadczenia tych usług. Pojęcie usług powszechnych pojawia się w aktach prawnych regulujących sytuację na wybranych rynkach, np. telekomunikacyjnym i pocztowym. Cechy usług powszechnych pozwalają również na ich identyfikację na rynkach dotychczas nieregulowanych, m.in. na rynku usług zdrowotnych. W opracowaniu przedstawiono wnioski płynące z analizy aktów prawnych oraz rozwiązań stosowanych w zakresie wyceny wybranych usług powszechnych, na przykładzie powszechnych usług telekomunikacyjnych, pocztowych i zdrowotnych.

Wycena usług powszechnych stanowi jeden z obszarów poddawanych regulacjom. Metodologia wyceny jest często określana w aktach prawnych regulujących proces świadczenia usług powszechnych. Cechy usług powszechnych wskazują na szczególną rolę regulacji dotyczących wyceny oraz zasadność wykorzystania w procesie wyceny informacji kosztowej tworzonej w odpowiednio uregulowanym systemie rachunkowości.

W artykule dokonano usystematyzowania pojęcia rachunkowości regulacyjnej jako szczególnego rodzaju rachunkowości, prowadzonego zgodnie z wytycznymi organu regulacyjnego. Wskazano rolę rachunkowości regulacyjnej, a w jej ramach – rachunku kosztów, w procesie wyceny usług powszechnych. Na podstawie analizy aktów prawnych i dobrych praktyk regulujących proces świadczenia usług powszechnych w Europie zdefiniowano dwie ogólne zasady dotyczące sposobu regulacji rachunku kosztów, by był on użyteczny w procesie wyceny usług powszechnych.

2. Charakterystyka usług powszechnych

Usługi powszechne są szczególnym rodzajem dóbr (usług) publicznych, czyli usług świadczonych w warunkach niedoskonałości rynku. W literaturze

⁴ H.R. Varian, *Mikroekonomia. Kurs średni – ujęcie nowoczesne*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2005, s. 587–589.

brak jest zgodności na temat tego, czy immanentną cechą usług publicznych jest ich finansowanie ze środków publicznych. Część autorów wskazuje tę cechę jako wyróżniającą dla usług publicznych⁵, inni natomiast większą uwagę przywiązują do istotności usług z punktu widzenia polityki społeczno-ekonomicznej oraz występowania zawodności rynku⁶. Autorzy sugerują możliwość wprowadzania zasad rynkowych w sferę konsumpcji usług publicznych, która w literaturze argumentowana jest ograniczeniem marnotrawstwa i poprawą gospodarowania zasobami publicznymi⁷.

Szczegółowej charakterystyki usług publicznych można dokonać, analizując pojęcia używane na określenie dóbr posiadających wybrane cechy dóbr publicznych; są to:

- dobra pożądanе społecznie (*merit goods*), które służą zaspokajaniu potrzeb, uznanych przez państwo za szczególnie istotne⁸;
- dobra mieszane, czyli takie, które mogłyby być dobrami prywatnymi, ale ze względu na swoją specyfikę nabierają cech dóbr publicznych⁹;
- dobra *quasi*-publiczne¹⁰;
- dobra zespołowe, które są rozdzielane między użytkowników w oparciu o decyzje podjęte przez organy administracji publicznej¹¹;
- usługi społeczne, które ze względu na swoje cechy fizyczne mogą być dobrami prywatnymi, ale na skutek przyjętej doktryny społecznej i pro-

⁵ **D.N. Hyman**, *Public Finance. A Contemporary Application of Theory to Policy*, The Dryden Press, Fort Worth 1996, s. 130–131.

⁶ **E. Cohen, C. Henry**, *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 1997, s. 9–42, [za:] **M. Berne**, *Telecommunications universal service in France*, Info, vol. 10, 2008/5/6, s. 122; **M. Janoś-Kresło**, *Usługi społeczne w procesie przemian systemowych w Polsce*, SGH, Warszawa 2002, s. 28.

⁷ **A. Limański, I. Drabik**, *Dylematy zarządzania (2)*, dostęp: http://euroregiony.pl/html/55_04.html; **M. Dylewski, B. Filipiak**, *Usługi publiczne*, [w:] **S. Flejterski, A. Panasiuk, J. Perenc, G. Rosa**, *Współczesna ekonomia usług*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2005, s. 456.

⁸ **N. Acocella**, *Zasady polityki...*, s. 147.

⁹ **J. Kleer**, *Globalne dobra publiczne a państwo narodowe*, SGH. Kol. Gosp. Świat., Warszawa 2005, s. 277.

¹⁰ **M. Blaug**, *Teoria ekonomii: ujęcie retrospektywne*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2000, s. 601.

¹¹ **E.S. Savas**, *Prywatyzacja: klucz do lepszego rządzenia*, PWE, Warszawa 1992, s. 58.

wadzonej przez władze publiczne polityki społecznej są dostępne dla każdego obywatela, tak jak w przypadku dóbr publicznych¹²;

- usługi społeczne definiowane jako usługi finansowane ze środków publicznych i znajdujące się w sferze oddziaływania organów administracji publicznej¹³;
- usługi społeczne definiowane jako usługi publiczne, których cechą wyróżniającą jest adresowanie ich do konkretnego odbiorcy, finansowane ze środków publicznych¹⁴.

Przytoczone pojęcia wskazują na istotną cechę usług publicznych, którą jest arbitralne zaliczenie w danej społeczności pewnych usług do kategorii usług publicznych, m.in. za pośrednictwem organów administracji publicznej. Konsekwencją takiego ujęcia usług publicznych jest to, że ich katalog nie jest zamknięty i pakiet usług określanych jako publiczne może ewoluować w czasie.

Wraz z rozwojem rynków usług publicznych nasilenie regulacji organów administracji państwowej podlegało zmianom. Począwszy od lat 80. XX w. rozpoczęto proces urynkowania niektórych usług publicznych i znoszenia państwowych monopolii świadczeniodawców na tych rynkach. Niektóre usługi, tradycyjnie określane mianem publicznych, świadczone na rynkach podlegających liberalizacji, zaczęły być nazywane usługami powszechnymi. Pojęcie usługi powszechnej (*universal service*) po raz pierwszy zostało użyte przez Theodore N. Vaila, który w ten sposób definiował usankcjonowaną monopolistyczną pozycję przedsiębiorstwa świadczącego usługi dla całego społeczeństwa¹⁵. Termin został zastosowany w odniesieniu do rynku telekomunikacyjnego i nadal jest najczęściej używany do określenia powszechnych usług telekomunikacyjnych. Współczesna definicja Światowej Organizacji Handlu (*World Trade Organization – WTO*) również odnosi się do rynku telekomunikacyjnego i definiuje usługę powszechną jako „świadczenie podstawowych usług telekomunikacyjnych dla każdego mieszkańca kraju w przystępnej cenie”¹⁶.

¹² S. Owsiak, *Finanse publiczne: teoria i praktyka*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2005, s. 22 i 27.

¹³ M. Dylewski, B. Filipiak, *Usługi publiczne...*, s. 453.

¹⁴ M. Janoś-Kresło, *Usługi społeczne...*, s. 17.

¹⁵ R.R. John, *Theodore N. Vail and the civic origins of universal service*, *Business and Economic History*, Winter 1999, s. 71–79.

¹⁶ World Trade Organization, *Glossary of Terms*, dostęp: http://www.wto.org/english/tratop_e/serv_e/telecom_e/tel12_e.htm.

Pod koniec lat 80. XX w. ukształtowało się nowe rozumienie usługi powszechnej, służące realizacji zupełnie innych celów. Zgodnie z tym podejściem, usługa powszechna opiera się na trzech filarach¹⁷:

- dostępności niezależnie od lokalizacji geograficznej, o określonej jakości, na niedyskryminacyjnych warunkach;
- dostępności dla osób z ograniczeniami funkcjonalnymi;
- dostępności rozumianej jako przystępność cenowa.

Kwalifikacja usługi jako powszechnej wynika niekiedy wyłącznie z prowadzonej polityki społeczno-ekonomicznej¹⁸. Na przykład w Stanach Zjednoczonych do powszechnych usług telekomunikacyjnych należy usługa dostępu do nowoczesnych usług telekomunikacyjnych w szkołach podstawowych, placówkach opieki zdrowotnej i bibliotekach¹⁹. Dla porównania, w Unii Europejskiej do powszechnych usług telekomunikacyjnych zalicza się wyłącznie zapewnienie dostępu do telefonii stacjonarnej, prowadzenie biura numerów i spisu abonentów oraz dostęp do publicznych, płatnych automatów telefonicznych²⁰.

W aktach prawnych Unii Europejskiej, regulujących np. rynki usług telekomunikacyjnych czy pocztowych, pojawia się pojęcie usługi powszechnej, która jest definiowana każdorazowo na potrzeby określone na danym rynku²¹. Poniżej zestawiono cechy, które powinny definiować usługę powszechną.

¹⁷ 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, vol. 10, 2008/5/6, s. 5; M.C. Garcia-Jimenez, J.L. Gomez-Barroso, *Universal Service in a Broader Perspective: The European Digital Divide*, Informatica Economica, vol. 13, 2009/2, s. 155; A. Wirzenius, *Telecommunications universal service in Finland*, Info, vol. 1, 2008/5/6, s. 107; Centrum Informacji Europejskiej, www.ukie.gov.pl stan na 7.11.2002 r., [za:] A. Grzebieniak, *Powszechne usługi telekomunikacyjne w Unii Europejskiej i w Polsce – stan obecny i proponowany*, Roczn. Nauk. Wyż. Szk. Śl. Spół. im. ks. Franciszka Blachnickiego w Suwałkach, R. 6, 2002/04, s. 232.

¹⁸ C. Blackman, S. Forge, *The future of universal service in Europe*, Info, vol. 10, 2008/5/6, s. 154.

¹⁹ Por. Telecommunication Act, sec. 254 b6.

²⁰ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2002/22/WE z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie usługi powszechnej i związanych z sieciami i usługami łączności elektronicznej praw użytkowników (dyrektywa o usłudze powszechnej).

²¹ Por. ustawa z 12 czerwca 2003 r. – Prawo pocztowe, Dz.U. z 2003 r. Nr 130, poz. 1188; Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 97/67/WE w odniesieniu do pełnego urzeczywistnienia rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty; Dyrektywa o usłudze powszechnej.

Usługa powszechna jest szczególnym rodzajem usługi publicznej, charakteryzującym się specyficznymi cechami:

- dostępnością w sposób spójny, ciągły oraz niedyskryminujący żadnej grupy społecznej²²;
- ściśle zdefiniowanym pakietem podstawowych usług określonej jakości, dostarczanych wszystkim konsumentom po przystępnej cenie²³;
- możliwością świadczenia przez podmioty inne niż podmioty sektora publicznego, na rynkach podlegających liberalizacji, jako instrument niwelujący zawodności rynku²⁴;
- ingerencją organów władzy publicznej w świadczenie usług powszechnych, np. poprzez określenie sposobu wyceny, sposobu świadczenia czy organizacji usług²⁵;
- obowiązkiem zapewnienia przez administrację publiczną efektywności realizacji usług powszechnych, czyli racjonalnego wykorzystania zasobów zaangażowanych w procesie świadczenia tych usług²⁶.

Usługa powszechna obejmuje zatem pakiet usług, które zgodnie z polityką społeczno-ekonomiczną 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.

3. Teoretyczne podstawy regulowania procesu wyceny usług na rynkach regulowanych

Formułowanie cen to jedno z podstawowych zadań w przedsiębiorstwie. Decyzje cenowe dotyczą przede wszystkim zewnętrznymi cen dóbr i usług

²² C. Feijoo, C. Milne, *Re-thinking...*, s. 5.

²³ 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.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ J.P. Simon, *Universal service: between socio-political mythology and economic reality – an international cross comparison EU-USA of the regulatory-economic framework*, Info, vol. 10, 2008/5/6, s. 145.

²⁶ S. Flejterski, A. Panasiuk, J. Perenc, G. Rosa, *Współczesna ekonomika...*, s. 471.

oferowanych przez przedsiębiorstwo swoim klientom. Proces ustalania cen zewnętrznych jest określany przez trzy podstawowe kryteria²⁷:

- otoczenie zewnętrzne – do którego zalicza się przede wszystkim zachowanie potencjalnych klientów i konkurencyjność rynku, ale także ingerencję państwa;
- czynniki wewnętrzne – do których należą koszty oraz inne czynniki specyficzne dla przedsiębiorstwa, np. poziom zdolności wytwórczych i potencjał finansowy;
- funkcję celu przedsiębiorstwa – którą wskazuje się najczęściej jako maksymalizację zysku w długim okresie osiąganą dzięki realizacji określonej strategii.

W teorii ekonomii dominuje pogląd, że cena danego dobra i usługi jest w istocie ceną równowagi ustaloną w punkcie przecięcia krzywych popytu i podaży. Równowaga rynkowa ma miejsce wówczas, gdy ilość dóbr i usług, którą nabywcy chcą kupić po danej cenie, odpowiada ilości dóbr i usług, którą producenci zamierzają dostarczyć i sprzedać po tej samej cenie na rynku. Cena zapewniająca równowagę między podażą a popytem jest ceną równowagi. Podstawowe znaczenie dla kształtowania się równowagi rynkowej ma kształt krzywych popytu i podaży²⁸. Zawodności rynku, jakie implikują powołanie instytucji usługi powszechnej, mogą występować zarówno po stronie popytu, jak i podaży.

Kształtowanie się krzywej popytu jest opisywane za pomocą pojęcia elastyczności cenowej, czyli ilościowego miernika określającego wrażliwość ilości dóbr poświadczanych przez konsumentów na zmianę cen tych dóbr. Cenowa elastyczność popytu „jest miarą stopnia, w jakim zmienia się ilość dobra, na którą zgłaszany jest popyt, gdy zmienia się cena”²⁹. Poziom elastyczności cenowej popytu odzwierciedla zachowania nabywców w reakcji na zmianę ceny dóbr i usług. Gdy elastyczność cenowa jest wysoka, to popyt jest „elastyczny”, czyli silnie reaguje na zmiany cen. Taka sytuacja występuje m.in. w przypadku dóbr i usług o dużej ilości substytutów lub dóbr komplementarnych. Gdy dla dóbr i usług elastyczność cenowa jest niska, a popyt „nieelastyczny”, wówczas zmiana ceny powoduje mniejszą zmianę ilości poświadczanej przez nabywców i mniejsze przesunięcie po krzywej popytu. Niska elastyczność cenowa popytu

²⁷ H. Simon, *Zarządzanie cenami*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 1996, s. 35.

²⁸ P.A. Samuelson, W.D. Nordhaus, *Ekonomia...*, s. 112–124.

²⁹ *Ibidem*, s. 112–113.

występuje np. dla artykułów pierwszej potrzeby, które są niezbędne do życia i trudne do zastąpienia³⁰. W przypadku takich dóbr popyt nie reaguje silnie na zmiany ceny, co potencjalnie może prowadzić do jej wzrostu.

Podaż dóbr i usług na rynku zależy od otoczenia mikroekonomicznego, czyli liczby oferentów danego dobra bądź usługi. Ze względu na liczbę oferentów wyróżnia się dwa skrajne stany rynku: konkurencję doskonałą oraz monopol, a także stany pośrednie: oligopol i konkurencję monopolistyczną. Wpływ pojedynczego przedsiębiorstwa na kształtowanie ceny jest tym mniejszy, im większa jest liczba oferentów na rynku, czyli im bardziej jest on konkurencyjny.

Na rynku doskonale konkurencyjnym przedsiębiorstwo nie ma wpływu na cenę, gdyż jest ona ustalana w wyniku oddziaływania sił rynkowych popytu i podaży. Przedsiębiorstwo jest biorcą ceny. Cena równowagi kształtuje się w punkcie przecięcia popytu i podaży. Z punktu widzenia przedsiębiorstwa, jest ona niezależna od jego poziomu kosztów. Cena równa się rynkowym kosztom krańcowym wytworzenia jednostki dobra lub usługi. Taka sytuacja występuje na rynkach, na których działa wielu podobnych przedsiębiorców, którzy mają pełną informację i nie wywierają wpływu na cenę produktu, nabywcy również nie wywierają wpływu na cenę i jest im obojętnie, czyj produkt kupią³¹.

Na czystym rynku monopolu znajduje się jeden producent danego dobra lub usługi. Jest to możliwe w sytuacji, gdy produkt nie ma bezpośrednich substytutów i jest unikalny. Istnienie monopolu wiąże się również z istnieniem barier wejścia na rynek. W przypadku rynku konkurencji doskonałej każde przedsiębiorstwo mogło z łatwością wejść na dany rynek, zacząć produkcję i sprzedaż dóbr. W przypadku rynku monopolu istniejące bariery – np. prawne albo technologiczne – uniemożliwiają wejście innych firm³².

Występowanie czystego monopolu – podobnie jak konkurencji doskonałej – jest zjawiskiem rzadkim. W literaturze przedstawia się alternatywne definicje monopolu związane nie tyle ze strukturą rynku, co z odczuwalnością konkurencji. Przykładowo: firma posiada monopol, gdy „nie odczuwa konkurencji”, bądź też gdy odczuwa, że „zbyt [tego przedsiębiorcy] zależy jedynie od własnej polityki cenowej oraz zachowań nabywców, a nie od konkurencji”³³.

³⁰ E. Czarny, *Mikroekonomia...*, s. 40–41.

³¹ E. Nojszewska, *Podstawy ekonomii*, WSiP, Warszawa 2005, s. 112–129.

³² *Ibidem*, s. 130–132.

³³ H. Simon, *Zarządzanie...*, s. 30.

Ostatnia z przytoczonych definicji monopolu wskazuje na cechę szczególnie istotną z punktu widzenia niniejszego opracowania. W przeciwieństwie bowiem do firm na rynku doskonale konkurencyjnym, monopolista jest cenotwórcą, czyli dawcą ceny, który w dużym stopniu decyduje o ich poziomie. Cena na rynku monopolu jest zależna od kosztu krańcowego powiększonego o narzut zysku, zgodnie z poniższym wzorem³⁴:

$$P(q) = \frac{MC(q)}{1 - \frac{1}{|\varepsilon|}}$$

gdzie:

$MC(q)$ – koszt krańcowy;

ε – cenowa elastyczność popytu.

Wzór ten rodzi następujące implikacje. Po pierwsze – na rynku monopolu krańcowy koszt wytworzenia dobra jest jednym z podstawowych czynników ustalenia ceny równowagi danego dobra. Oznacza to możliwość różnicowania cen w stosunku do nabywców dóbr w sytuacji wyższego kosztu krańcowego, spowodowanego np. przez czynniki geograficzne. Po drugie – możliwy narzut zysku monopolisty jest tym wyższy, im mniej elastyczny jest popyt na dane dobro. W sytuacji współwystępowania tych dwóch czynników oferent ma znaczną dowolność kształtowania cen dóbr i usług. Może ona prowadzić do ukształtowania się ceny znacznie wyższej od ceny, jaka miałyby miejsce w warunkach wolnorynkowych.

Taka sytuacja jest jednym z czynników określanych jako niesprawność rynku (*market failure*)³⁵ i w neokeynesowskiej ekonomii jest podstawowym argumentem uzasadniającym ingerencję organów regulacyjnych. Regulacja instytucji zewnętrznej może dotyczyć również ustalanego poziomu ceny. W sytuacji występowania monopolu na rynku dóbr charakteryzujących się nieelastycznym popytem, regulowanie poziomu ceny dotyczy przede wszystkim zapobiegania nadmiernemu zawyżaniu ceny.

Na rynku monopolu brak jest informacji o cenie rynkowej, która mogłaby stanowić punkt odniesienia w procesie regulacji. Natomiast na rynkach o nieelastycznym popycie cena rynkowa może zostać zawyżona. Dlatego

³⁴ E. Czarny, *Mikroekonomia...*, s. 174–176.

³⁵ *Ibidem*, s. 348.

też w literaturze stwierdza się, że w procesie regulacji ceny podstawą takich działań może być informacja kosztowa³⁶.

4. Wykorzystanie informacji kosztowej w procesie wyceny usług powszechnych

Na rynku powszechnych usług telekomunikacyjnych istniejące regulacje wskazują, że świadczenie powszechnej usługi telekomunikacyjnej może wiązać się z dostarczeniem pewnych usług niektórym odbiorcom po cenach innych niż wynikające z normalnych warunków rynkowych, i że taryfy dla użytkownika końcowego powinny odzwierciedlać uwarunkowania popytowe i kosztowe, czyli odzwierciedlać koszty. Cennik powszechnych usług telekomunikacyjnych jest ustalany przez organ regulacyjny, a w sytuacji, gdy świadczenie usługi powszechnej jest nierentowne, świadczeniodawcy przysługuje dopłata do kosztów świadczonych usług. Zarówno proces zatwierdzania cennika, jak i ustalanie dopłaty odbywają się na podstawie informacji przekazywanych przez świadczeniodawcę w sprawozdaniu z prowadzonej rachunkowości regulacyjnej i wyników kalkulacji kosztów. W tym celu wykorzystywane są szczegółowe informacje kosztowe dostępne dla świadczeniodawcy, również przekazywane organowi regulacyjnemu w postaci sprawozdań z działalności i wyników kalkulacji kosztów³⁷.

Akty regulujące świadczenie powszechnych usług pocztowych zawierają informację, że ceny tych usług ustalane są z uwzględnieniem kosztów. Operator pocztowy powinien uwzględnić koszty świadczenia usługi obejmujące pełny zakres oferowanych świadczeń, związanych z usługą pocztową danego rodzaju. Podobnie jak w przypadku rynku usług telekomunikacyjnych, również operator świadczący powszechną usługę pocztową jest zobowiązany przedłożyć projekt cennika powszechnych usług pocztowych, wraz z określeniem poszczególnych składników kosztów świadczenia każdej usługi. Tym samym *ex ante* organ

³⁶ Por. np. **D. Sappington, D. Sibley**, *Strategic nonlinear pricing under price-cap regulation*, The Rand Journal of Economics, Spring 1992, s. 12–15; **R. Schmalensee**, *Good Regulatory Regimes*, The Rand Journal of Economics; Autumn 1989; **I. Alexander, T. Irwin**, *Price Caps, Rate-of-Return Regulation, and the Cost of Capital*, Public Policy for the Private Sector, The World Bank Group, September 1996, Note 87, s. 1–2 dostęp: <http://rru.worldbank.org/documents/publicpolicyjournal/087irwin.pdf>

³⁷ Dyrektywa o usłudze powszechnej.

regulacyjny ma możliwość kontroli, czy ustalone ceny odpowiadają kosztom świadczenia tych usług³⁸.

Na rynku usług zdrowotnych brak jest jednolitych regulacji prawnych, które dotyczyłyby sposobu wyceny tych usług. Unia Europejska stosuje tzw. otwartą metodę koordynacji działań w zakresie świadczenia usług opieki zdrowotnej. Mimo braku wytycznych w zakresie konieczności uwzględniania w wycenie świadczeń zdrowotnych informacji o ich kosztach, Komisja Europejska podejmuje działania promujące harmonizację narodowych regulacji w zakresie wyceny i finansowania świadczeń zdrowotnych, m.in. w ramach projektu „HealthBASKET – Koszty świadczeń i usług zdrowotnych w Europie”³⁹. Celem projektu było wykazanie, czy w analizowanych krajach obowiązują urzędowe ceny, oraz jaka jest podstawowa charakterystyka regulacji cen, a także, na jakim poziomie są one ustalane. W wyniku analiz prowadzonych przez zespoły badawcze powołane w każdym z dziewięciu krajów biorących udział w projekcie ustalono, że w siedmiu z nich ceny świadczeń zdrowotnych są kalkulowane w oparciu o koszty⁴⁰.

Podsumowując, należy stwierdzić, że mimo iż stopień uregulowania poszczególnych rynków usług powszechnych jest różny, to na wszystkich rynkach w mniej lub bardziej formalny sposób podkreśla się znaczenie informacji kosztowej w procesie wyceny usług powszechnych. Wykorzystanie informacji kosztowej w wycenie wiąże się jednocześnie z koniecznością uregulowania zarówno procesu generowania tej informacji, jak i systemu, w którym proces ten się odbywa.

5. Definicja, istota i cel rachunkowości regulacyjnej

Koncepcja rachunkowości regulacyjnej została po raz pierwszy zastosowana w aktach prawnych regulujących rynek usług telekomunikacyjnych⁴¹. Najbardziej ogólnie termin „rachunkowość regulacyjna” może być zatem

³⁸ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 97/67/WE z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług.

³⁹ HealthBasket Work Package 6 Health Benefits and Service Costs in Europe SP21-CT-2004-501588, Work Package 6.

⁴⁰ Jak wynika z raportów krajowych do projektu „HealthBASKET – Koszty świadczeń i usług zdrowotnych w Europie”, koszty są wykorzystywane do budowania cen świadczeń zdrowotnych w Anglii, Danii, Francji, Holandii, Niemczech, Węgrzech i Włoszech.

⁴¹ Commission Recommendation of 8 April 1998 on interconnection in a liberalised telecommunications market (Part 2: Accounting separation and cost accounting) (Text with EEA relevance), 98/322/EC.

definiowany jako szczególnie⁴² rodzaj rachunkowości prowadzonej zgodnie z wytycznymi organu regulacyjnego. Obowiązek prowadzenia rachunkowości regulacyjnej pojawia się w kontekście regulacji różnych usług telekomunikacyjnych, w tym powszechnych usług telekomunikacyjnych. Wytyczne dotyczące prowadzenia systemu rachunkowości pojawiają się również w aktach prawnych regulujących powszechne usługi pocztowe oraz w rozwiązaniach stosowanych w niektórych krajach Unii Europejskiej w zakresie opieki zdrowotnej⁴³. Wytyczne te nie są wprawdzie określane mianem rachunkowości regulacyjnej, ale ze względu na sformalizowany proces kalkulacji kosztów usług powszechnych wpisują się w definicję tego pojęcia.

Z analizy regulacji dotyczących rynku telekomunikacyjnego wynika, że celem rachunkowości regulacyjnej jest wydzielenie funkcjonalnych obszarów działalności świadczeniodawcy w taki sposób, by zachować przejrzystość księgową i zapewnić możliwość analizy informacji finansowych o poszczególnych obszarach działalności przedsiębiorstwa w sposób niezależny od innych. Wdzielenie obszarów rachunkowych ma wspierać realizację różnych celów, m.in. kontrolę przedsiębiorców posiadających znaczącą pozycję na rynku⁴⁴ i zapewnienie niedyskryminacji w stosunku do innych świadczeniodawców na rynku⁴⁵ oraz zapobieganie nieuczciwemu wzajemnemu subsydiowaniu

⁴² Czyli bardziej szczegółowy i doprecyzowany w stosunku do rachunkowości prowadzonej na podstawie przepisów obowiązującego prawa bilansowego. Rachunkowość regulacyjna ma zapewnić wyższy poziom szczegółowości informacji niż uzyskiwany z ustawowych sprawozdań finansowych.

⁴³ Na poziomie poszczególnych krajów funkcjonują instrukcje kosztów regulujące metodologię kalkulacji kosztów i prowadzenia systemu rachunkowości na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych. Przykładowymi instrukcjami kosztów dla kalkulacji kosztów powszechnych usług zdrowotnych są: stosowana w Anglii „NHS Costing Manual” (dostęp: http://www.dh.gov.uk/prod_consum_dh/groups/dh_digitalassets/@dh/@en/@ps/documents/digitalasset/dh_113295.pdf) oraz stosowana w Niemczech „Kalkulationshandbuch” (dostęp: http://www.g-drg.de/cms/Kalkulation2/DRG-Fallpauschalen_17b_KHG/Kalkulationshandbuch).

⁴⁴ Zgodnie z art. 14 dyrektywy ramowej, uznaje się, że „przedsiębiorstwo posiada znaczącą pozycję rynkową, jeżeli samodzielnie lub wspólnie z innymi ma pozycję równoważną pozycji dominującej, tj. tak silną pozycję ekonomiczną, że uprawnia go ona do postępowania według swojego uznania, nie bacząc na innych konkurentów, klientów i ostatecznych konsumentów”.

⁴⁵ Zgodnie z art. 10 dyrektywy ramowej, „obowiązek niedyskryminacji polega w szczególności na tym, by operatorzy stosowali podobne wymogi w podobnych okolicznościach w stosunku do innych przedsiębiorstw świadczących podobne usługi, oraz żeby świadczyli tym innym przedsiębiorstwom usługi i udostępniali informacje na takich samych warunkach i o tej samej jakości jak te, które zapewniają ich własnym oddziałom, ich filiom lub partnerom”.

świadczonych usług⁴⁶. Kolejną opisywaną w regulacjach przesłanką wdrożenia rachunkowości regulacyjnej jest zapobieganie wykorzystaniu dominującej pozycji przez świadczeniodawcę w stosunku do nabywców usług. Jeśli w wyniku przeprowadzonej analizy rynku zachodzi podejrzenie, że operator posiadający znaczną pozycję rynkową mógłby, w przypadku braku efektywnej konkurencji, utrzymywać ceny na stosunkowo wysokim poziomie ze szkodą dla końcowych odbiorców usług, to organy regulacyjne mogą nałożyć na operatorów obowiązki związane z określaniem cen w zależności od ponoszonych kosztów oraz obowiązki dotyczące systemów księgowania kosztów⁴⁷.

Wytyczne dotyczące prowadzenia rachunkowości regulacyjnej zostały określone również w odniesieniu do świadczenia usług powszechnych. Organy regulacyjne mają środki uprawniające je do nałożenia na świadczeniodawców obowiązku prowadzenia odrębnych rachunków w swoich wewnętrznych systemach rachunkowości, tak aby wyraźnie odróżnić każdą usługę i produkt, które wchodzi w zakres usługi powszechnej, od innych usług i umożliwić kalkulację ich kosztu⁴⁸.

Wdrożenie w systemie rachunkowości regulacyjnej rozdzielności księgowej polega na tym, że wyodrębniane są aktywa, pasywa, przychody i koszty przedsiębiorcy tak, jakby każdy rodzaj działalności był świadczony przez innego przedsiębiorcę. Ponadto dla każdej z usług objętych obowiązkiem kalkulacji kosztów odrębnie ustalane są koszty związane z ich świadczeniem⁴⁹. Rachunek kosztów oznacza proces identyfikacji, gromadzenia, kalkulacji i przetwarzania informacji kosztowych⁵⁰. Rachunek kosztów stanowiący ele-

⁴⁶ W literaturze pojawia się pojęcie „subsidiowanie skrośne” (*cross-subsidization*), które polega na pokrywaniu kosztów dotyczących jednego rodzaju działalności gospodarczej lub związanych z jedną grupą odbiorców usług, przychodami pochodzącymi z innego rodzaju działalności gospodarczej lub od innej grupy odbiorców. (Por. np. **A. Kuźnicka, A. Turek, J. Górski**, *Rachunkowość regulacyjna i kalkulacja kosztów usług telekomunikacyjnych świadczonych przez operatora*, Biul. URTIP 2004/4(13), s. 1, dostęp: www.uke.gov.pl/_gALLERY/19/06/1906.pdf).

⁴⁷ Commission Recommendation of 8 April 1998 on interconnection in a liberalised telecommunications market...; Dyrektywa o usłudze powszechnej.

⁴⁸ Por. art. 1 pkt 15 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r...; art. 17 dyrektywy o usłudze powszechnej.

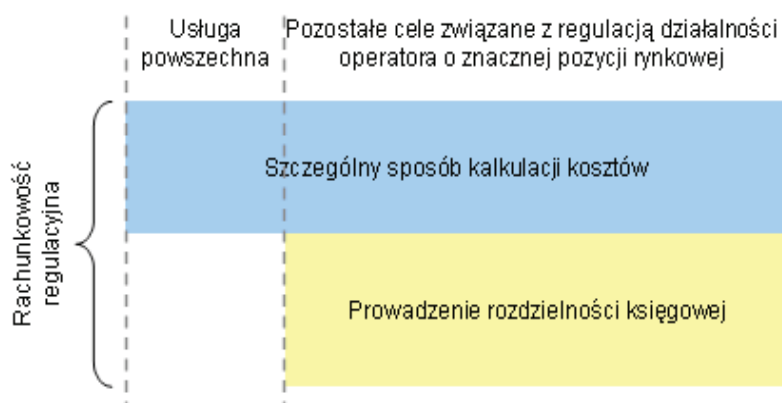
⁴⁹ Commission Recommendation of 8 April 1998 on interconnection in a liberalised telecommunications market...

⁵⁰ **G.K. Świdorska** (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, MAC Consulting/Difin, Warszawa 2010, s. 25.

ment rachunkowości regulacyjnej umożliwia określenie przez przedsiębiorcę kosztów związanych ze świadczeniem usług – odrębnie dla każdej z usług, dla której przedsiębiorca jest obowiązany prowadzić kalkulację kosztów, zgodnie z zatwierdzonym przez organ regulacyjny opisem kalkulacji kosztów. Uregulowany prawnie system kalkulacji kosztów ma zapewnić stosowanie sprawiedliwych, obiektywnych i jawnych kryteriów przez świadczeniodawców o znacznej pozycji rynkowej przy przydzielaniu kosztów usługom w sytuacjach, gdy podlegają one obowiązkowi kontroli cen lub stosowania cen zorientowanych kosztowo⁵¹.

Szczególne znaczenie w obszarze usług powszechnych odgrywa uregulowany system rachunku kosztów stanowiący jeden z elementów rachunkowości regulacyjnej (por. wykr. 1). W celu właściwej kalkulacji kosztów i wyceny usług powszechnych, u świadczeniodawców zobligowanych do dostarczania tych usług wdrażane są wybrane elementy rachunkowości regulacyjnej – w zakresie szczególnego sposobu kalkulacji kosztów.

WYKRES 1: Rachunkowość regulacyjna i kalkulacja kosztów na tle obszarów poddawanych regulacji



Źródło: oprac. własne.

U podstaw rachunkowości regulacyjnej leży prowadzenie rozdzielności księgowej w odniesieniu do wszystkich usług objętych regulacją. Rachunek

⁵¹ Commission Recommendation of 8 April 1998 on interconnection in a liberalised telecommunications market...

kosztów jest pojęciem węższym od rachunkowości regulacyjnej, odnoszącym się do sposobu gromadzenia i przetwarzania informacji kosztowych. Ze względu jednak na umiejscowienie rachunku kosztów w systemie rachunkowości, obowiązek stosowania określonego rozwiązania może wymagać wdrożenia zmian w zakresie rachunkowości, szerszych niż tylko wskazanie metody kalkulacji kosztów.

Możliwość prowadzenia odrębnej kalkulacji kosztów dla każdej z usług powszechnych wymaga wdrożenia odpowiedniego rachunku kosztów, który pozwoli na identyfikację kosztów związanych z każdą usługą oraz ich ujęcie. Problem dotyczy w szczególności kosztów wspólnych, które są związane z kilkoma usługami, i konieczne jest ich odpowiednie podzielenie i przyporządkowanie. W praktyce może to oznaczać, że wdrożenie właściwego systemu rachunku kosztów będzie jednocześnie wymagać modyfikacji systemu rachunkowości również w innych obszarach. Przykładowo: konieczne może być wyodrębnianie składników majątkowych angażowanych w procesie świadczenia poszczególnych usług.

6. Cechy rachunku kosztów wykorzystywanego do wyceny usług powszechnych

Szczegółowe rozwiązania rachunku kosztów będącego elementem rachunkowości regulacyjnej są dostosowane do specyfiki poszczególnych usług, dlatego też na każdym rynku tworzone są indywidualne rozwiązania w zakresie rachunku kosztów. Na podstawie analizy aktów prawnych regulujących narzędzia rachunkowości regulacyjnej w odniesieniu do usług powszechnych, jak również dobre praktyki stosowane przez świadczeniodawców można stwierdzić, że podstawowe założenia dotyczące prowadzenia rachunkowości i kalkulacji kosztów usług powszechnych są wspólne dla wszystkich rynków. Należą do nich: zasada przyczynowości oraz zasada efektywności gospodarowania.

Zasada przyczynowości polega na tym, że alokacja kosztów odbywa się przy zachowaniu związku przyczynowo-skutkowego. Innymi słowy, koszty są przypisywane do tych usług, które odpowiadają za ich powstanie. W odniesieniu do niektórych kosztów określenie związku przyczynowo-skutkowego może być trudne lub czasochłonne. Ogólna procedura alokacji kosztów będąca praktycznym ujęciem zasady przyczynowości składa się z następujących etapów:

1. Koszty bezpośrednio związane tylko z jednym rodzajem działalności lub jedną usługą powinny być przypisywane bezpośrednio;
2. Koszty pośrednie związane z kilkoma rodzajami działalności lub kilkoma usługami powinny być w miarę możliwości przypisywane na podstawie analizy czynników powodujących powstanie tych kosztów w ramach określonej działalności lub usługi;
3. W przypadku braku możliwości ustalenia czynników odpowiadających za przyczynę powstania kosztów, zgodnie z punktem 2, koszty powinny być przypisywane poprzez ustalenie ich związku przyczynowego z takimi kosztami, które mogą zostać przypisane w sposób bezpośredni albo pośredni;
4. W ostateczności, jeśli zastosowanie wskazanych wyżej sposobów przypisania jest niemożliwe, koszty powinny być przypisywane na podstawie ogólnego wskaźnika obliczonego jako stosunek kosztów bezpośrednich i pośrednich, przypisanych do danego rodzaju działalności lub usługi, do łącznych kosztów bezpośrednich i pośrednich przypisanych do wszystkich rodzajów działalności lub usług albo w inny uzasadniony sposób.

Taki schemat postępowania jest wskazywany we wszystkich opracowaniach dotyczących rachunku kosztów dla usług powszechnych – zarówno w aktach prawnych regulujących rynek usług pocztowych i telekomunikacyjnych, jak i w raportach stworzonych w ramach projektu „HealthBASKET”, opisujących podejście do kalkulacji powszechnych usług zdrowotnych⁵².

Zasada efektywności gospodarowania dotyczy sposobu zarządzania przez świadczeniodawcę posiadanym majątkiem. Niezależnie od tego, czy płatnikiem danej usługi jest prywatny nabywca, czy usługa jest opłacana ze środków publicznych, w interesie płatnika leży, by koszty stanowiące podstawę

⁵² Por. dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 97/67/WE z dnia 15 grudnia 1997 r. ...; dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. ...; zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 19 września 2005 r. w sprawie rozdzielności księgowej i systemów księgowania kosztów zgodnie z uregulowaniami prawnymi dla łączności elektronicznej, 2005/698/WE; rozporządzenie Ministra Transportu i Budownictwa z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie prowadzenia przez przedsiębiorcę telekomunikacyjnego rachunkowości regulacyjnej i kalkulacji kosztów usług; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2003 r. w sprawie sposobu podziału kosztów operatora świadczącego powszechne usługi pocztowe; **D. Epstein, A. Mason, P.C. Smith**, *HealthBASKET – Health Benefits and Service Costs in Europe* SP21-CT-2004-501588, *WP6: Costs and health benefits for England*, Centre for Health Economics, University of York, York 2005.

ustalania ceny nie uwzględniały kosztów wynikających z niegospodarności świadczeniodawcy. Dlatego też w kosztach usług powinny zostać uwzględnione wyłącznie te koszty, które wynikają ze zużycia zasobów do realizacji celu, jakim jest świadczenie usług. Jest to zgodne z definicją kosztu, który jest konsekwencją celowego zużycia zasobów⁵³. Tej definicji nie spełniają np. koszty niewykorzystanego potencjału, wynikające z większej niż wymagana ilości dostępnych zasobów u świadczeniodawcy.

Sposób realizacji zasady efektywności jest różny na poszczególnych rynkach. Na rynku telekomunikacyjnym wskazuje się na konieczność kalkulacji kosztów usług powszechnych, jakie poniósłby „efektywnie działający operator”, czyli hipotetyczny operator, jaki funkcjonowałby na w pełni konkurencyjnym rynku, o takim samym zakresie działalności oraz popycie na jego usługi, jak rzeczywiście istniejący świadczeniodawca⁵⁴. Na rynku pocztowym wskazuje się, że ceny usług powszechnych powinny odzwierciedlać koszty i stanowić zachętę do efektywnego świadczenia usług powszechnych pod względem poziomu ich kosztów⁵⁵. W opracowaniach dotyczących europejskich systemów ochrony zdrowia wskazuje się, że zasada efektywności gospodarowania jest realizowana m.in. poprzez oparcie systemu wyceny i kalkulacji kosztów na grupach diagnostycznych i wykorzystywanie standardów medycznych do ustalania kosztu grupy diagnostycznej⁵⁶.

Realizacja zasady efektywności wymaga od świadczeniodawców usług powszechnych stworzenia właściwej struktury zasobów i ich efektywnego wykorzystania. W niektórych przypadkach niezbędne może być dokonanie przez świadczeniodawcę odpowiednich korekt w celu dostosowania struktury zasobów. Właściwa struktura zasobów oraz ich efektywne wykorzystanie przy świadczeniu usług przekładają się bowiem bezpośrednio na koszty usług powszechnych.

⁵³ Por. **J.A. Miller**, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000, s. 44.

⁵⁴ Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 19 września 2005 r.

⁵⁵ Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. ...

⁵⁶ Por. **J.B. Oostenbrink, F.F.H. Rutten**, *Cost assessment and price setting of inpatient care in the Netherlands. The DBC case-mix system*, Health Care Management Science 2006/9, s. 288; **D. Epstein, A. Mason, P.C. Smith**, *HealthBASKET...*

7. Zakończenie

W artykule podjęto próbę usystematyzowania pojęcia rachunkowości regulacyjnej i jej roli w procesie regulowania usług powszechnych, które zdefiniowano jako szczególny rodzaj usług publicznych. Usługa powszechna nie może w sposób efektywny być świadczona w warunkach wolnorynkowych, a ponadto powinna być dostępna w sposób spójny, ciągły i niedyskryminujący żadnej grupy społecznej. Proces świadczenia usług powszechnych, w tym cena i sposób świadczenia, podlega regulacjom ze strony organów władzy publicznej, którego celem jest zapewnienie efektywności realizacji tych usług. Ceny usług powszechnych są przedmiotem regulacji w odpowiednich aktach prawnych.

Jak wynika z analizy przytoczonych aktów prawnych, ceny usług powszechnych powinny być ustalane z uwzględnieniem kosztów. W najszerszym zakresie kwestie te są uregulowane w aktach prawnych dotyczących powszechnych usług telekomunikacyjnych czy pocztowych; na rynku usług zdrowotnych podejmowane działania wskazują na podążanie w tym samym kierunku i próbę powiązania cen powszechnych usług zdrowotnych z ich kosztami.

Kluczowym warunkiem generowania informacji kosztowej, która może być wykorzystana w procesie ustalania cen, jest określenie wytycznych dotyczących systemu rachunkowości i rachunku kosztów, w którym taka informacja będzie generowana. W artykule zdefiniowano cechy rachunkowości regulacyjnej, rozumianej jako szczególny system rachunkowości prowadzony zgodnie z wytycznymi organu regulacyjnego.

Podstawową cechą tego systemu jest rozdzielność księgowa umożliwiająca wyodrębnienie pozycji księgowych związanych z każdym z prowadzonych rodzajów działalności. W przypadku usług powszechnych szczególne znaczenie ma dodatkowo obowiązek odrębnego ustalania kosztów każdej z usług, zgodnie z zatwierdzonym przez organ regulacyjny opisem kalkulacji kosztów.

Na podstawie studiów literaturowych i badań dotyczących informacji kosztowej wykorzystywanej w procesie wyceny usług powszechnych zdefiniowano zasady kalkulacji kosztów usług powszechnych, które są stosowane lub wdrażane na każdym z badanych rynków tych usług. Należą do nich: celowość alokacji kosztów oraz promowanie efektywności. Interesującym kierunkiem dalszych badań wydaje się weryfikacja, w jakim stopniu rozwiązania rachunku kosztów stosowane przez przedsiębiorstwa świadczące usługi powszechne w Polsce odpowiadają przyjętym w tym zakresie regulacjom.

Bibliografia

- Acocella N.**, *Zasady polityki gospodarczej: wartości i metody analizy*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2004.
- Alexander I., Irwin T.**, *Price Caps, Rate-of-Return Regulation, and the Cost of Capital*, Public Policy for the Private Sector, The World Bank Group, September 1996.
- Berne M.**, *Telecommunications universal service in France*, Info, vol. 10, 2008/5/6.
- Blackman C., Forge S.**, *The future of universal service in Europe*, Info, vol. 10, 2008/5/6.
- Blaug M.**, *Teoria ekonomii: ujęcie retrospektywne*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2000.
- Coles J.L., Hammond P.J.**, *Walrasian Equilibrium without Survival: Existence, Efficiency and Remedial Policy*, Clarendon Press, Oxford 1995.
- Czarny E.**, *Mikroekonomia*, PWE, Warszawa 2006
- Epstein D., Mason A., Smith P.C.**, *HealthBASKET – Health Benefits and Service Costs in Europe SP21-CT-2004-501588, WP6: Costs and health benefits for England*, Centre for Health Economics, University of York, York 2005.
- 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, vol. 10, 2008/5/6.
- Flejterski S., Panasiuk A., Perenc J., Rosa G.**, *Współczesna ekonomia usług*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2005.
- Garcia-Jimenez M.C., Gomez-Barroso J.L.**, *Universal Service in a Broader Perspective: The European Digital Divide*, Informatica Economica, vol. 13, 2009/2.
- Grzebieniak A.**, *Powszechne usługi telekomunikacyjne w Unii Europejskiej i w Polsce – stan obecny i proponowany*, Roczn. Nauk. Wyz. Szk. Śl. Społ. im. ks. Franciszka Blachnickiego w Suwałkach, R. 6, 2002/04.
- Hoernig S.H., Valletti T.M.**, *The Interplay between Regulation and Competition: The Case of Universal Service Obligations*, IFO – Studien 2002/48/1.
- Hyman D.N.**, *Public Finance. A Contemporary Application of Theory to Policy*, The Dryden Press, Fort Worth 1996.
- Janoś-Kresło M.**, *Usługi społeczne w procesie przemian systemowych w Polsce*, SGH, Warszawa 2002
- John R.R.**, *Theodore N. Vail and the civic origins of universal service*, Business and Economic History, Winter 1999.
- Kleer J.**, *Globalne dobra publiczne a państwo narodowe*, SGH. Kol. Gosp. Świat., Warszawa 2005.
- Kuźnicka A., Turek A., Górski J.**, *Rachunkowość regulacyjna i kalkulacja kosztów usług telekomunikacyjnych świadczonych przez operatora*, Biul. URTIP 2004/4(13).
- Miller J.A.**, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa 2000.
- Nojszewska E.**, *Podstawy ekonomii*, WSiP, Warszawa 2005.
- Oostenbrink J.B., Rutten F.F.H.**, *Cost assessment and price setting of inpatient care in the Netherlands. The DBC case-mix system*, Health Care Management Science 2006/9.
- Owsiak S.**, *Finanse publiczne: teoria i praktyka*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2005.
- Samuelson P.A., Nordhaus W.D.**, *Ekonomia*, t. 1, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2004.
- Sappington D., Sibley D.**, *Strategic nonlinear pricing under price-cap regulation*, The Rand Journal of Economics, Spring 1992.

- Savas E.S.**, *Prywatyzacja: klucz do lepszego rządzenia*, PWE, Warszawa 1992.
- Schmalensee R.**, *Good Regulatory Regimes*, The Rand Journal of Economics, Autumn 1989.
- Simon H.**, *Zarządzanie cenami*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 1996.
- Simon J.P.**, *Universal service: between socio-political mythology and economic reality – an international cross comparison EU-USA of the regulatory-economic framework*, Info, vol. 10, 2008/5/6.
- Świdorska G.K.** (red.), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, MAC Consulting/ Difin, Warszawa 2010.
- Varian H.R.**, *Mikroekonomia. Kurs średni – ujęcie nowoczesne*, Wyd. Nauk. PWN, Warszawa 2005.
- Wirzenius A.**, *Telecommunications universal service in Finland*, Info, vol. 1, 2008/5/6.

Akty prawne

- Commission Recommendation of 8 April 1998 on interconnection in a liberalised telecommunications market (Part 2: Accounting separation and cost accounting), (Text with EEA relevance), 98/322/EC.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2002/22/WE z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie usługi powszechnej i związanych z sieciami i usługami łączności elektronicznej praw użytkowników (dyrektywa o usłudze powszechnej).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 97/67/WE w odniesieniu do pełnego urzeczywistnienia rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 97/67/WE z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2003 r. w sprawie sposobu podziału kosztów operatora świadczącego powszechne usługi pocztowe.
- Rozporządzenie Ministra Transportu i Budownictwa z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie prowadzenia przez przedsiębiorcę telekomunikacyjnego rachunkowości regulacyjnej i kalkulacji kosztów usług.
- The United States Telecommunications Act of 1996.
- Ustawa z 12 czerwca 2003 r. – Prawo pocztowe, Dz.U. z 2003 r. Nr 130, poz. 1188.
- Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 19 września 2005 r. w sprawie rozdzielenia księgowej i systemów księgowania kosztów zgodnie z uregulowaniami prawnymi dla łączności elektronicznej, 2005/698/WE.

Strony internetowe

- http://euroregiony.pl/html/55_04.html; stan na 8.09.2010 r.
- http://www.dh.gov.uk/prod_consum_dh/groups/dh_digitalassets/@dh/@en/@ps/documents/digitalasset/dh_113295.pdf; stan na 9.07.2012 r.

http://www.g-drg.de/cms/Kalkulation2/DRG-Fallpauschalen_17b_KHG/Kalkulationshandbuch; stan na 9.07.2012 r.

http://www.wto.org/english/tratop_e/serv_e/telecom_e/tel12_e.htm; stan na 9.07.2012 r.

Monika RAULINAJTYS-GRZYBEK

THE ROLE OF REGULATORY ACCOUNTING IN PRICING OF UNIVERSAL SERVICES IN EUROPE

(Summary)

The article attempts to identify the role of regulatory accounting in the formulation of prices of universal services. Universal service has been defined in the study as a specific sort of public service which cannot be provided effectively on the free market and which at the same time should be available in a coherent, continuous and non-discriminatory way to all citizens. The provision of universal services is subject to regulation by public authorities. One of the regulated areas is the method of price-setting. The analysis of the legal acts regulating regulatory accounting for universal services, as well as good practices used by providers it can be concluded that prices should be formed on the basis of cost information generated by the provider in a specific accounting system subject to regulations. This system is called regulatory accounting. The author defined two general rules on how to build the regulatory accounting system, and specifically the costing system, to make it useful for pricing of universal services. These include: the principle of causality and the principle of economic efficiency.