

Ksenia Czubakowska

Uniwersytet Szczeciński

WARUNKI WDROŻENIA RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ NA POTRZEBY CONTROLLINGU W ODDZIAŁACH REJONOWYCH POCZTY POLSKIEJ

Usługi pocztowe należą do usług o charakterze powszechnym; są „jednym ze sposobów przesyłania informacji i doręczania towarów, odgrywają one i będą odgrywać żywotną rolę w nowoczesnym społeczeństwie” [4]. Skuteczne usługi pocztowe są siłą napędową wzrostu ekonomicznego, nieskuteczne zaś – przyczyną osłabienia ekonomicznego i społecznego.

Dążenie do lepszej jakości usług po przystępnych cenach na konkurencyjnym rynku, spowodowało większe zainteresowanie operatorów krajowych kosztami usług pocztowych. W celu zapewnienia przejrzystości i kontroli nad operatorami świadczącymi usługi powszechne powstała konieczność rozdzielenia kosztów na poszczególne usługi pocztowe. Chcąc sprostać tym zadaniom przyjęto Dyrektywę Parlamentu Europejskiego 97/67/EC z 15 grudnia 1997 roku w sprawie wspólnych reguł rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty i poprawy jakości usług [8] oraz opracowano ustawę *Prawo pocztowe* [11]¹. We wszystkich państwach członkowskich UE obowiązują porównywalne przepisy pocztowe, które tworzą ramy prawne dla ustawodawstwa krajowego. W odpowiedzi na wymagania Dyrektywy UE 97/67/WE i 2002/39/WE w zakresie kalkulacji kosztów usług pocztowych 12 przedsiębiorstw pocztowych w Unii Europejskiej stosuje rachunek kosztów działań.

Ze względu na znaczny wzrost kosztów pośrednich w usługach pocztowych, zaczęto rozważać w Polsce możliwość wprowadzenia rachunku ABC w celu najbardziej adekwatnego przypisania tych kosztów do określonego produktu. Uznano, że zastosowanie metody ABC jako sposobu kalkulacji kosztów jest celowe dla Poczty Polskiej, ponieważ:

¹ Poczta Polska z formalno-prawnego punktu widzenia funkcjonuje jako państwowe przedsiębiorstwo użyteczności publicznej i realizuje swoje zadania na podstawie ustawy z dnia 30 lipca 1997 roku o ppup „Poczta Polska” [10], statutu i regulacji wewnętrznych.

- istnieją uregulowania prawne wymuszające na operatorze publicznym prowadzenie rozdzielnej księgowości,
- jest to metoda kalkulacji kosztów najczęściej stosowana przez innych europejskich operatorów narodowych, np. Poczte Belgijską,
- istnieje rozróżnienie na usługi z wymogiem powszechności i bez takiego obowiązku,
- wprowadzenie kalkulacji kosztów na poszczególne usługi pozwoli Poczcie Polskiej na ubieganie się o przyznanie programów pomocowych Unii Europejskiej na rozwój infrastruktury i nowe technologie, gdyż są one przyznawane jedynie w obszarze usług powszechnych; dlatego też konieczne jest wykazanie rozdzielnosci kalkulo-
- wania kosztów, gdyż subsydiowanie polegające na wzajemnym finansowaniu usług jest zabronione,
- koszty pośrednie Poczty Polskiej wykazują wysoki i rosnący udział w kosztach całkowitych.

Wprowadzenie metody ABC dla usług pocztowych należy rozpocząć od wydzielenia zasobów, działań i nośników. Wyróżnia się następujące etapy tego procesu:

- określenie istotnych działań (procesów),
- wyznaczenie jednostek pomiaru każdego działania (mierników działań),
- ustalenie kosztów każdego wyodrębnionego działania,
- rozliczenie kosztów pośrednich poszczególnych działań na rodzaje wytwarzanych produktów oraz ustalenie jednostkowych kosztów usług [2, s. 58].

Zarządzający państwowym przedsiębiorstwem użyteczności publicznej Poczta Polska podjęła decyzję wdrożenia rachunku kosztów działań. Dotyczy to także rejonowych urzędów, które nie będą samodzielnie opracowywać i wdrażać projektu kosztów ABC, ponieważ projekt ten realizuje Dyrekcja Generalna Poczty Polskiej dla wszystkich jednostek organizacyjnych. Wyróżnia się następujące szczeble:

- centralny – Dyrekcja Generalna Poczty Polskiej,
- regionalne – dyrekcje okręgów, zakłady transportu samochodowego, Centralny Ośrodek Rozliczeniowy, Centrum Handlu i Poligrafii,
- rejonowe – urzędy rejonowe, urzędy przewozu poczty, centra ekspedycyjno-rozdzielcze,
- terenowe – urzędy pocztowe.

Wdrożenia systemu ABC w Poczcie Polskiej jest procesem wieloetapowym, rozciągniętym w czasie. Projekt realizowany jest od 2003 roku a rejonowe urzędy Poczty zostały włączone w realizację projektu w drugiej połowie 2005 roku. Celem wprowadzenia rachunku kosztów ABC w urzędzie rejonowym jest:

- kalkulacja planowanych kosztów usług, w tym usług finansowych zgodnie z wymogami prawa.
- dostarczenie informacji dla zarządzających kosztami.

Warunkiem podstawowym wdrożenia rachunku kosztów działań w Poczcie Polskiej jest zmiana struktury organizacyjnej (z hierarchicznej na procesową) oraz sposobu zarządzania. Dla pracowników rejonowego urzędu Poczty myślenie procesowe stanowi rewolucję myślenia o przedsiębiorstwie oraz praktyce zarządzania.

Podstawą budowy systemu rachunku kosztów działań jest bowiem analiza procesowa organizacji gospodarczej oraz model procesów działań. W Poczcie Polskiej występowała tradycyjna struktura organizacyjna hierarchiczno-funkcjonalna, której zaletą jest jedność rozkazodawstwa i wykorzystywanie wiedzy specjalistów funkcjonalnych w procesie podejmowania decyzji. Wadą modelu jest występowanie konfliktów kompetencyjnych między zwierzchnikami hierarchicznymi i specjalistami funkcjonalnymi.

W wyniku liberalizacji rynku pocztowego i wzrastającej konkurencji na rynku usług pocztowych i finansowych, kierownictwo podjęło decyzję zmiany systemu zarządzania z funkcjonalnego na procesowe. Wydzielono trzy nowe piony organizacyjne według kryterium produktowego:

- Centrum Usług Pocztowych,
- Centrum Usług Koncesjonowanych,
- Centrum Usług Transportowych [5].

Wdrażanie rachunku kosztów działań wymaga z reguły wsparcia przedsiębiorstwa przez zewnętrzne doradztwo. Zakres doradztwa zależy od stopnia zaawansowania rozwiązań controllingowych i zarządczych, szerzej – od funkcjonującego w przedsiębiorstwie systemu informacyjno-decyzyjnego, profilu działalności, złożoności prowadzonej działalności i wielu innych czynników, określających przedsiębiorstwo oraz jego otoczenie rynkowe [1, s. 12].

Sprawne wdrożenie rachunku kosztów działań wymaga współdziałania wdrożeniowców wewnętrznych i zewnętrznych przez cały okres wdrażania i rozruchu systemu oraz opieki powdrożeniowej [7, s. 14]. Poczta Polska wyłoniła w drodze przetargu i podpisała umowę z konsorcjum trzech firm: DC BIS, Doradca Consultans i Postdata.

Wdrożenie systemu ABC odbędzie się pilotażowo w oparciu o jednostki reprezentatywne, wybrano m.in. rejonowy urząd Poczty jako jednostkę wirtualną. Wylosowano 97 urzędów pocztowych w losowaniu warstwowym proporcjonalnym, przy następujących założeniach:

- poziom ufności $p = 0,95$,
- maksymalny błąd szacunku $\pm 10\%$.

W skład RUP wirtualnego wchodzi: po 5 urzędów pocztowych I i II kategorii, 18 urzędów pocztowych III kategorii, 30 urzędów pocztowych IV kategorii, 39 urzędów pocztowych V kategorii. Urzędy pocztowe I i II kategorii to największe urzędy miejskie, III kategorii to średnie urzędy z małych miast, IV kategorii to urzędy gminne, V kategorii to małe urzędy wiejskie i miejskie, zatrudniające do 5 pracowników.

Metodologię prowadzenia projektu w Poczcie Polskiej przedstawiono według następujących faz:

- ukonstytuowanie projektu,
- szybkie prototypowanie,
- planowanie,
- szkolenie z oprogramowania i systemu,
- rozwinięcie koncepcji merytorycznej,

- budowa modelu ABC,
- implementacja systemu zgodnie z wymaganiami [7, s. 2].

Na etapie planowania powołano zespół wdrożeniowy w składzie 60 osób. W Dyrekcji Generalnej w Departamencie Rachunkowości Zarządczej zatrudniono także czterech pracowników do realizacji projektu. W skład zespołu wdrożeniowego wchodzi kierownicy kluczowych komórek organizacyjnych: rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej, działu usług pocztowych i finansowych, marketingu, działu informatyki, działu technicznego i administracyjnego oraz kierownicy eksploatacji pocztowej.

W skład zespołu powołano pracowników z dużym doświadczeniem, cieszących się autorytetem. Zespół posiada kompetencje do wydawania poleceń innym pracownikom oraz ponosi odpowiedzialność za poszczególne obszary i etapy wdrożenia projektu.

Zespół wdrożeniowy wraz z konsultantami opracował harmonogram wdrożenia, na podstawie którego opracowano szczegółowo plan i podział pracy w ramach zespołu roboczego. Do realizacji każdej fazy przydzielono lidera odpowiedzialnego za realizację danego etapu. Poszczególne fazy realizują zespoły robocze, a prace odbierane są przez komitet sterujący poszczególnymi fazami.

Na potrzeby wdrożenia rachunku kosztów działań niezbędny jest wybór i wdrożenie zintegrowanego systemu informatycznego. Wyboru można było dokonać wśród następujących systemów: moduł ABC w zintegrowanych systemach zarządzania, osobne aplikacje ABC (np. OROS, ABC Plus, Hyperion ABC), arkusz kalkulacyjny Exel. Poczta Polska zakupiła i zainstalowała system informatyczny P3MA, wspierający prowadzenie rachunku kosztów działań. Wykorzystywany też będzie arkusz kalkulacyjny Exel.

Szkolenie z oprogramowania i systemu dla członków zespołu projektowego przeprowadzono w zakresie:

- a) podstawy modelowania według systemu P3MA,
- b) podstawy analiz zgodnie z systemem P3MA,
- c) podstawy integracji z systemem P3MA.

Przygotowano i zatwierdzono ogólną koncepcję wdrożenia rachunku kosztów działań. Warunkiem realizacji koncepcji jest określenie katalogu usług i grup usług objętych kalkulacją kosztów do celów sprawozdawczych i zarządczych. Wytypowano katalog 30 usług i 10 grup usług, np.: usług finansowych (w tym: rynek płatności finansowych, rynek bankowości detalicznej, ubezpieczenia, rynek funduszy emerytalnych), usług pocztowych (w tym: przesyłki pocztowe, przesyłki korespondencją, przesyłki polecone, wartościowe, międzynarodowe i inne).

Identyfikacja procesów i zbudowanie łańcucha działań dla tych usług to twórcza i innowacyjna praca zespołowa. Do jej przeprowadzenia powołuje się tzw. zespoły procesowe złożone ze specjalistów, których wiedza, umiejętności, profesjonalizm i doświadczenie gwarantują rozwiązanie problemu. Większość procesów to procesy międzyfunkcyjne, wychodzące poza obręb jednego działu i urzędu pocztowego.

Działania powinny być określone na poziomie szczegółowości zapewniającym:

- możliwość kalkulacji ich kosztów,

- określenia znaczących różnic w kosztach wytworzenia różnych produktów lub w obsłudze różnych klientów.

Wybrano jednostki do analizy i przeprowadzono szkolenie z podstaw analizy procesów.

Identyfikacja procesów jest zadaniem trudnym i czasochłonnym. Należy dokładnie zdefiniować proces i działania. Wydzielenie zbyt dużej liczby procesów i działań sprawia trudność w przetworzeniu informacji, zwłaszcza że jest to początkowy etap zastosowania rachunku kosztów działań. Również nie jest wskazane zbyt ogólnikowe definiowanie procesów, gdyż wysoki stopień agregacji ograniczy ilość informacji o działaniach.

Opracowano wstępną listę procesów i działań i wyszczególniono fazy świadczenia usług:

- działania „okienkowe” w urzędzie pocztowym w liczbie 15, w tym 12 podstawowych i 3 wspierające,
- działania zaplecza w urzędzie pocztowym w liczbie 20, w tym 6 podstawowych i 14 wspierających,
- działania „listonoszowi” w rejonie doręczeń w liczbie 12, w tym 10 podstawowych i 2 wspierające,
- działania ekspedycyjno-rozdzielcze w urzędzie węzłowym w liczbie 20, w tym 18 podstawowych i 2 wspierające.

Łącznie zidentyfikowano 67 działań, w tym 46 podstawowych i 21 wspierających. Każde działanie jest szczegółowo opisane. Sporządzono wykaz operacji składających się na każde działanie. Zidentyfikowano działania syntetyczne, działania podstawowe wielousługowe, działania podstawowe jednousługowe i działania wspierające. Działania wstępnie powiązano z usługami.

Kolejnymi warunkami realizacji koncepcji rachunku ABC jest potrzeba doskonalenia planowania usług i ustalenie struktury zasobów oraz delegowanie na niższe szczeble organizacyjne odpowiedzialności za planowanie. Wytypowano następujące zasoby złożone:

- pracownicy,
- budynki/pomieszczenia,
- urządzenia i maszyny,
- materiały,
- zasoby informatyczne.

W ramach zasobów złożonych wydzielono zasoby proste, czyli koszty.

Gromadzenie odpowiednich danych o działaniach i zasobach sprawia pewne trudności. Po pierwsze, w rejonowym urzędzie są one bardzo rozproszone. Część z nich jest tworzona poza ewidencją księgową, a więc ich wiarygodność i dokładność należałoby zweryfikować. Niektóre dane można uzyskać z podstawowych źródeł (ksiąg rachunkowych), a w stosunku do innych niezbędne są wywiady i rozmowy z naczelnikami urzędów pocztowych i kierownikami komórek organizacyjnych lub konsultacje ze specjalistami działów technologii usług finansowych, pocztowych, normowania pracy, zaopatrzenia, obsługi okienek i zaplecza pocztowego, badania ankietowe, obserwacje, analizę danych historycznych. Należy mieć świadomość, że nie ma idealnej metody, dzięki której można zebrać wszystkie niezbędne dane o procesach. Korzystne jest zastosowanie kilku technik w zależności od konkretnych potrzeb i sytuacji. Wybór właściwe-

go sposobu zbierania informacji ma znaczenie dla spójności wniosków oraz sformułowanych zaleceń dotyczących procesów.

W Poczcie Polskiej szczególną uwagę zwrócono na metodę badań ankietowych. Zbierano dane o zasobach i działaniach w 92 urzędach pocztowych. W 5 urzędach pocztowych (po jednym z każdej kategorii) zespół wdrożeniowy przeprowadził analizę danych. Zespół opracował formularze do zbierania danych o planowanych kosztach (zasobach prostych) oraz innych danych i komentarz do ankiet, które przesłano do 92 urzędów pocztowych. Zbieraniem danych zajmowały się działy rachunkowości zarządczej wytypowanych urzędów rejonowych.

Bardzo ważnym etapem jest opracowanie modelu rachunku kosztów działań. W tym celu przeprowadzono analizę procesów i działań i opracowano mapę procesów, na podstawie której przypisano:

- koszty do zasobów,
- zasoby do działań/procesów,
- działania/procesy do produktów.

W fazie tej zaplanowano przeprowadzenie następujących prac:

- 1) budowę struktury modelu,
- 2) specyfikację danych do modelu, pozyskanie niezbędnych danych i zasilanie modelu danymi,
- 3) kalkulację, weryfikację i testowanie,
- 4) analizę ryzyka.

Do budowy modelu rachunku kosztów działań powinien być zastosowany system informatyczny, po czym następuje operacjonalizacja modelu. Operacjonalizacja oznacza wprowadzenie procedur sankcjonujących funkcjonowanie systemu, a polegających na:

- dostarczaniu informacji,
- dokonywaniu przeliczeń,
- raportowaniu, analizie i wykorzystaniu wyników.

Zgodnie z wcześniejszymi ustaleniami i wymaganiami system będzie wdrożony przez wybrane konsorcjum. Dostawa i przekazanie licencji oprogramowania P3MA i instalacje oprogramowania w środowisku projektowym oraz zbudowanie interfejsów do innych systemów Poczty Polskiej ma być wykonane w uzgodnionym terminie. Faza ta wymaga przeprowadzenia szkoleń użytkowników systemu. Obejmuje także testowanie i uruchomienie systemu.

Przed zamknięciem projektu należy dokonać analizy i weryfikacji modelu. Weryfikacji wyników dokonują zarówno twórcy systemu, jak i personel operacyjny i finansowy. Celem weryfikacji jest ustalenie stopnia osiągnięcia zamierzonych celów, usunięcie ewentualnych błędów, porównanie wyników z dotychczasową kalkulacją i ocena zamierzonych efektów. Ponadto rozlicza się budżet rzeczowo-finansowy i proponuje się ewentualne premiowanie zespołu wdrożeniowego.

Po weryfikacji następuje wdrożenie rachunku kosztów działań. Prace wdrożeniowe prowadzi Dyrekcja Generalna Poczty Polskiej. Warunkiem sprawnego wdrożenia modelu jest wsparcie dla projektu przez wszystkie jednostki organizacyjne, w postaci:

- udziału w analizie prowadzonej w jednostkach reprezentatywnych,

- dostarczenia danych liczbowych według opracowanych ankiet przez jednostki reprezentatywne,
- wyznaczenia osób odpowiedzialnych w poszczególnych urzędach rejonowych za zasilanie systemu danymi,
- przeszkolenia wyznaczonych osób z wprowadzenia danych do systemu,
- wdrożenia procedur zasilania systemu danymi.

W trakcie realizacji projektu należy kontrolować czas wyznaczony na poszczególne etapy (z góry ustalony). Krytycznym etapem jest, tzw. próbny rozruch systemu. Głęboka ingerencja w sposób wykonywania pracy może być źródłem oporów trudnych do przezwyciężenia. Dlatego też należy promować partycypacyjny tryb prac. Oznacza on udział pracowników, których to dotyczy, w opracowaniu poszczególnych rozwiązań wdrożeńowych.

Model rachunku kosztów działań powinien możliwie wiernie odwzorowywać istniejący stan funkcjonowania Poczty Polskiej. Wszelkie zmiany w realizowanych procesach, pojawienie się nowych obiektów kosztowych czy pojawienie się nowych procesów powinno od razu znaleźć odzwierciedlenie w modelu. W czasie „eksploatacji” modelu może więc stać się konieczne dokonywanie w nim określonych zmian. Zmiany te mogą polegać na rozbudowie lub aktualizacji modelu [3, s. 188].

W praktyce, po wdrożeniu systemu ABC obejmującego całość przedsiębiorstwa, niezbędna jest jego permanentna aktualizacja. Należy stale analizować zmiany, które mogą oddziaływać na przepływ kosztów. Przedsiębiorstwa zazwyczaj określają, z jaką częstotliwością będą dokonywały aktualizacji modelu. Przyjmuje się, że koszty działań oraz czynniki kosztotwórcze w krótkim okresie znajdują się na względnie stałym poziomie, nie występują bowiem duże różnice jakościowe w samych działaniach. Dlatego większość przedsiębiorstw aktualizuje swoje modele ABC nieregularnie, po stwierdzeniu, że posiadane informacje są już nieaktualne [3, s. 189].

Przy realizacji wdrożenia rachunku ABC mogą wystąpić ewentualne zagrożenia. W praktyce wdrożeniowej spotyka się często skłonność – przejawianą przez przedsiębiorstwo i wdrożeniowców zewnętrznych – do rozszerzania zakresu wydatków (np. o dodatkowy sprzęt komputerowy, zatrudnienie dodatkowych pracowników). Drugim poważnym zagrożeniem może być skłonność do przedwczesnych decyzji inwestycyjnych, w sytuacji gdy potrzeby nie zostały dokładnie rozpoznane. Przykładem może być restrukturyzacja poszczególnych działów w trakcie trwania prac analitycznych, a więc przed ustaleniem docelowej mapy procesów oraz miejsc poszczególnych pracowników na tej mapie. Inny przykład to rozpoczęcie procedury wyboru systemu informatycznego przed ustaleniem nazw procesów gospodarczych, stopnia integracji pomiędzy działami pożądanego w przedsiębiorstwie, parametrów ilościowych podlegających pomiarowi [1, s. 13].

Przy wdrażaniu rachunku kosztów ABC należy przewidzieć występowanie następujących problemów:

- dużego nakładu pracy, związanego z zaprojektowaniem i wdrożeniem rachunku kosztów działań,
- kłopotów ze zbieraniem nowych kategorii danych, zwłaszcza o czynnikach powodujących działania ogółem i dotyczących poszczególnych rodzajów produktów,

- nieprzystosowania wyodrębnionych działań do struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa (procesy „przecinające” granice wydziałów i związane z tym trudności z ustalaniem odpowiedzialności kierowników),
- innych priorytetów występujących w przedsiębiorstwie po wdrożeniu rachunku ABC, prowadzących do braku czasu osób związanych z jego prowadzeniem,
- różnic w kosztach jednostkowych obliczonych metodą ABC w porównaniu z dotychczasową metodą kalkulacji, skłaniających do przemyślenia i zmiany polityki cenowej przedsiębiorstwa [6, s. 10].

Ewentualne zagrożenia i problemy mogą wpłynąć na opóźnienie realizacji procesu wdrożenia koncepcji rachunku kosztów działań, lecz nie stanowią one zagrożenia realizacji samej koncepcji.

Literatura

- [1] Czakon W., *Zarządzanie projektem wdrożenia ABC/M z perspektywy wdrożeniowca i użytkownika*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003, nr 10.
- [2] Czubakowska K., *Budżetowanie w controllingu*, ODDK, Gdańsk 2004.
- [3] Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- [4] Panasiuk A., *Rynek usług pocztowych. Marketing, integracja*, PTE, Warszawa 2003.
- [5] *Regulamin organizacyjny ppup Poczta Polska*, materiały wewnętrzne Poczty Polskiej.
- [6] Szycha A., *Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w praktyce*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2003, nr 1.
- [7] *Wdrożenie rachunku kosztów ABC w Poczcie Polskiej*, materiały wewnętrzne Poczty Polskiej.
- [8] Dyrektywa 2002/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 10 czerwca 2002 roku, zmieniająca Dyrektywę 97/67/WE w zakresie dalszego otwarcia usług pocztowych Wspólnoty na konkurencję.
- [9] Rozporządzenie Ministra Finansów z 24 grudnia 2003 roku w sprawie sposobu podziału kosztów operatora świadczącego powszechne usługi pocztowe, DzU 2003 nr 232, poz. 2327.
- [10] Ustawa z dnia 30 lipca 1997 roku o ppup „Poczta Polska”, DzU 1997 nr 106, poz. 675 z późn. zm.
- [11] Ustawa z dnia 12 czerwca 2003 roku *Prawo pocztowe*, DzU 2003 nr 130, poz. 1188.

CONDITION OF THE IMPLEMENTATION OF ACTIVITY BASED COSTING FOR CONTROLLING IN A LOCAL POST OFFICE

Summary

The implementation of Activity Based Costing in postal in Poland is a multistage process which has been realized since 2003. The article presents a general concept of the implementation of Activity Based Costing, discusses Activity Based Costing and shows problems which may appear while its implementation.