

Marta Targowicz

Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu

SYSTEM PLANOWANIA, KONTROLI ORAZ RAPORTOWANIA KOSZTÓW PROMOCJI

Streszczenie: System planowania i kontroli kosztów promocji wymaga określenia natury i tożsamości kosztów promocji, które można klasyfikować w zależności od interpretacji samego pojęcia promocji. Często określane są one jako koszty reklamy, reprezentacji, części działań marketingowych. Niezależnie od powyższego ujęcia – zdaniem autorki referatu – całkowite koszty promocji to koszty złożonego procesu, obejmującego: przeprowadzenie badań rynkowych, opracowanie strategii promocyjnej i etap właściwy – realizację projektów z użyciem różnych środków promocji.

Słowa kluczowe: koszty promocji, koszty uznaniowe, elastyczne budżetowanie, koszty działań, nośniki kosztów

1. Wstęp

Przedstawienie problemu planowania i kontroli kosztów promocji wymaga wstępnie określenia ich natury kosztów i tożsamości. Mają one charakter interdyscyplinarny, gdyż obejmują zagadnienia na styku marketingu oraz finansów przedsiębiorstwa. L. Garbarski w swoim opracowaniu dotyczącym kosztów działań marketingowych [Garbarski 2008, s. 38–41] przedstawił główne założenia ewolucji pojęcia kosztów marketingu i promocji oraz ich tożsamości. Powołuje się on na opracowania poświęcone tej tematyce, w których dość chaotycznie podejmowane są próby klasyfikacji kosztów promocji, a ich naturę określa się w zależności od interpretacji samego pojęcia promocji i marketingu. Znamienne jest, że już w pierwszych opracowaniach, powstałych w latach 50. ubiegłego wieku, zanegowano założenie jednakowych potrzeb klientów i zauważono konieczność różnicowania produktu, stąd wyodrębniono koszty marketingu i promocji z kosztów przedsiębiorstwa, obok kosztów produkcji [Chamberlin 1950 za: Garbarski 2008, s. 38].

2. Tożsamość kosztów promocji

Kolejna z ówczesnych klasyfikacji dzieli koszty przedsiębiorstwa na koszty: produkcji, sprzedaży, marketingu, w tym promocji, dystrybucji. Przy czym do kosztów marketingu zalicza: koszty projektów promocyjnych z wykorzystaniem określonego

środka promocji, utrzymania i nadzoru biur sprzedaży, przedstawicieli handlowych, a do kosztów dystrybucji: koszty badań rynkowych (!), opakowań, traktując w ten sposób promocję *sensu stricte* jako zespół doraźnych działań zwiększających sprzedaż [Brittain 1953 za: Garbarski 2008, s. 39]. Inne, zupełnie odmienne podejście, przedstawia koszty promocji jako istotną składową kosztów produkcji [Dow 1955 za: Garbarski 2008, s. 39], które oznaczają w tym przypadku: koszty technologiczne (wytworzenia rdzenia produktu, tzw. produktu surowego) oraz marketingu, w tym koszty promocji związane z poinformowaniem nabywcy o istnieniu produktu i jego cechach. To podejście utożsamia promocję z ciągłym, zaplanowanym procesem komunikacji rynkowej podmiotu, towarzyszącym jego działalności produkcyjnej (statutowej) – definicja promocji *sensu largo*.

Niezależnie od sposobu prezentacji kosztów promocji, należy je traktować jako koszty pozyskania danych rynkowych (koszty badań rynkowych), które są podstawą określenia polityki promocji (opracowania strategii promocyjnej), wyrażonej w postaci projektów promocyjnych. Z promocją wiąże się szereg działań obejmujących przeprowadzenie badań rynkowych, uwzględniających potrzeby rynku, które są niezbędne do opracowania strategii, mającej na celu zaprojektowanie, przygotowanie i realizację konkretnych przedsięwzięć, które informują o istnieniu produktu czy podmiotu (funkcja informacyjna promocji), zachęcą do zakupu (funkcja perswazyjna promocji) oraz w dalszej perspektywie podtrzymają więzi podmiotu z rynkiem (funkcja utrwalająca relacje z klientem).

Sama natura kosztów promocji może powodować trudności podczas ich badania, gdyż są one uznaniowe – dyskrecjonalne. Są kosztami wynikającymi z okresowych decyzji zarządzających. Podstawową różnicą między kosztami produkcji (technologicznymi) a promocji jest założenie, że zmiana kosztów promocji prowadzi do mniej pewnych – w porównaniu z kosztami produkcji – efektów. Odmienny jest stopień korelacji kosztów działań promocyjnych do efektów przy użyciu dwóch różnych środków komunikacji, np. reklamy, promocji sprzedaży czy *public relations*. Projekty wykorzystujące działania *public relations* są relatywnie mniej pewne niż przedsięwzięcie z zakresu promocji sprzedaży. Podstawowymi wyróżnikami kosztów promocji [Horngren, Foster 1987, s. 378–379] są:

- celowość ich poniesienia – zakłada się, że każdy koszt w obszarze promocji przyniesie w przyszłości określoną korzyść – przychód ze sprzedaży, wzrost aktywów marketingowych w postaci m.in.: reputacji przedsiębiorstwa i marek, kontraktów handlowych, udziału w rynku, relacji z nabywcami [Piercy 1986 za: Garbarski 2008, s. 44];
- niepewność dotycząca właściwego poziomu działań promocyjnych i związanych z nimi kosztów – jaki poziom kosztów jest optymalny dla oczekiwanych efektów;
- elastyczny charakter kosztów, co powoduje możliwość bardziej elastycznego nimi zarządzania w porównaniu do kosztów technologicznych czy zapadłych (np. amortyzacji) – w sytuacjach kryzysowych można je zmniejszać czy odkładać w czasie;

- struktura kosztów promocji zależy od rodzaju działalności podmiotu, od charakteru rynku, na którym funkcjonuje, oraz od otoczenia przedsiębiorstwa;
- znaczny udział zasobów niematerialnych (głównie ludzkich), wykorzystywanych w działaniach promocyjnych, co może utrudniać wycenę działań z wykorzystaniem tego rodzaju zasobów;
- „produktem” działań promocyjnych i kosztów z nimi związanych jest informacja rynkowa, której wartość i jakość jest trudna do weryfikacji;
- koszty promocji nie mają powtarzalnego charakteru, co oznacza, że nie istnieją standardy w tym zakresie.

Wszystkie wymienione wyżej charakterystyki powodują znaczne utrudnienia w zakresie zarządzania kosztami promocji.

3. Założenia planowania i kontroli kosztów promocji

Planowanie kosztów promocji jest konieczne do realizacji strategii marketingowej. Pierwotnymi w stosunku do kosztów promocji są plan przychodów ze sprzedaży oraz raporty sprzedaży z okresów przeszłych w przekroju grup produktów oraz klientów, kanałów dystrybucji, gdyż decydują o zakresie i skali prowadzenia działalności promocyjnej. Koszty promocji, które zasadniczo stanowią koszty uznaniowe (mogą je stanowić w danym okresie sprawozdawczym koszty zapadłe, w przypadku zobowiązań wynikłych z obowiązujących umów promocyjnych), są planowane najczęściej w ramach negocjowanego budżetu statycznego [Horngren, Foster 1987, s. 381]. Jego założeniem są negocjacje co do wysokości kosztów, w ramach posiadanych środków, przeznaczonych na promocję na początku okresu budżetowanego.

Planowanie kosztów promocji wymaga powołania zespołu, który obejmuje zarządzających, osoby odpowiedzialne za politykę finansową oraz pracowników marketingu i sprzedaży. Tworzenie budżetu może mieć charakter budżetowania rozproszonego, gdyż z jednej strony ważne są wskazania celów strategicznych zarządzających, a z drugiej – zadania wyznaczone przez kierowników działów sprzedaży i marketingu. Wielokrotne ustalanie działań na linii: zarządzający wraz z kierownikiem finansowym – pracownicy marketingu pozwoli wynegocjować właściwą strukturę działań. W sytuacji gdy poziom planowanych kosztów przekroczy wyznaczone cele, konieczne jest użycie dodatkowej procedury budżetowania priorytetowego, polegającego na sporządzeniu listy priorytetów oraz wyborze działań zapewniających relatywnie wysoki poziom oczekiwanych efektów.

Budżet kosztów powstaje na podstawie budżetów poszczególnych działań. Koszty promocji obejmują zaś koszty:

- badań rynkowych i opracowania strategii promocyjnej – działań związanych z organizacją procesów promocyjnych (wymagają poniesienia kosztów, które będą rozliczane w czasie – z góry),
- poszczególnych projektów promocyjnych – ich przygotowania, realizacji i działań powykonawczych (likwidacji nośników promocji, kontroli),

- codziennego funkcjonowania działu promocji (w zależności od skali i zakresu działalności promocyjnej, nazywanego inaczej działem reklamy, czy ogólnie – działem marketingu).

Taka koncepcja jest zgodna z zasadami budżetowania kosztów według działań, opartego na rachunku kosztów działań. One oraz ich nośniki, które są podstawą podziału kosztów pośrednich, stanowią cele budżetowe. Implementacja budżetowania kosztów działań jest możliwa w warunkach istnienia ich rachunku oraz systemu zarządzania nimi.

W literaturze marketingu szeroko wymieniane są metody budżetowania kosztów promocji oparte na:

- kosztach historycznych, bez uwzględniania zmian w otoczeniu,
- kosztach konkurencji,
- procentach od sprzedaży,
- zadaniach do realizacji (w ramach tzw. budżetu zadaniowego).

Budżetowanie kosztów działań promocyjnych na podstawie pierwszych metod posiada wiele wad, np. koszty promocji nie zależą liniowo od sprzedaży, chociaż ogranicza ona dostępne środki. Z kolei ostatnia procedura – oparta na zadaniach – wydaje się właściwa dla kosztów promocji, uwzględniając ich specyfikę (działania promocyjne zorientowane są na konkretny cel – m.in. stosowana metodologia SMART w projektach promocyjnych). Działania promocyjne dostosowywane są do rodzaju produktu oraz zależą od fazy cyklu jego życia. W ciągu okresu sprawozdawczego możliwe jest wprowadzenie budżetów dodatkowych, wynikających z bieżących decyzji (weryfikacji strategii marketingowej i promocyjnej) lub pojawiających się w trakcie okresu budżetowego (projektów) dodatkowych zadań.

Kontrola kosztów może mieć charakter wieloaspektowy, gdyż może być prowadzona dla celów zewnętrznych (na potrzeby klasyfikacji podatkowej, która wyklucza pozycje kosztów promocji, bowiem nie stanowią one kosztów uzyskania przychodu) oraz wewnętrznych, na potrzeby zarządzania kosztami i budżetowania.

Kontrola zewnętrzna polega na przestrzeganiu wymogów ustawowych podczas kwalifikowania kosztów promocji na potrzeby sporządzania sprawozdań podatkowych. Według aktualnego stanu prawnego, obowiązującego od 2007 r., wszystkie koszty związane z reklamą (publiczną i niepubliczną) stanowią koszty podatkowe w pełnej wysokości, a pozostałe, związane z promocją, wchodzą w skład kosztów podatkowych na zasadach ogólnych¹, np. koszty badań rynkowych, projekty związane z promocją sprzedaży. Odmienne podatkowo traktowane są koszty reprezentacji, które stanowią w dużej mierze koszty projektów *public relations*, gdyż nie są kosztami uzyskania przychodu².

¹ Art. 15 ust. 1 PDOPrU (art. 22 ust. 1 PDOFizU).

² „Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów: kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych” – art. 16 ust. 1 pkt 28 PDOPrU (art. 23 ust. 1 pkt 23 PDOFizU).

Kontrola wewnętrzna – na potrzeby budżetowania, ma ścisły związek z analizą odchyleń, według której ustala się i interpretuje różnice powstałe podczas zestawienia kosztów rzeczywistych z danymi przyjętymi w procesie ich planowania, opisanym powyżej.

W przypadku stosowania rachunku kosztów działań ich kontrola dostarcza więcej informacji w porównaniu z uproszczonym układem planowania i kontroli, w którym wydziela się koszty według rodzaju, a podstawą takiego planowania jest zakładowy plan kont.

4. System raportowania kosztów promocji

Rachunek kosztów może być istotną bazą informacyjną o kosztach poszczególnych projektów promocyjnych, procesów i działań promocji, a także grup klientów, kanałów sprzedaży, kosztach promocji produktów. Jest to możliwe pod warunkiem właściwego zaprojektowania systemu nośników kosztów, przyporządkowanych do kont księgowych. W przypadku kosztów promocji struktura nośnika powinna mieć architekturę procesowo-działaniową. Konkretyzując to ustalenie, nośniki mogłyby prezentować następujące procesy promocji:

- badania rynkowe,
- opracowanie strategii promocyjnej,
- nośniki związane z poszczególnymi projektami promocyjnymi.

Koszty promocji mogą być budżetowane według projektów promocyjnych, które zawierają w swym opisie informacje: do kogo są kierowane (np. pośredników – sieci hurtowni, detalistów, sieci handlowych), czego dotyczą (przedmiotu: istniejących grup produktów, nowych produktów wprowadzanych na rynek, produktów wycofywanych z rynku, wizerunku jednostki jako całości). Wszystkie działania w ramach projektu zostają wycenione i zapisane w przekroju rodzaju kosztów i obiektów (np. klient A, kanał sprzedaży X). W przypadku projektów *public relations* koszty przypisywane są do obiektów kalkulacji za pomocą umownych wielkości, tzw. kluczy budżetowych, np. wielkości sprzedaży przypadającej na poszczególnych klientów czy kanał sprzedaży.

Pewną propozycją do budowy systemu raportowania kosztów promocji może być tworzenie **raportu głównego** w przekroju trzech głównych procesów: wspólnych – badań rynkowych, opracowania strategii promocyjnej oraz projektów promocyjnych i ich dostawców (tabela 1). Koszty planowane wynikają z wyceny poszczególnych działań i zasobów w nich zaangażowanych. Dodatkowo koszty planowane należy uzupełnić decyzją zarządzających o wątpliwe należności handlowe powstałe podczas projektów dotyczących np. promocji sprzedaży, przyszłych zobowiązań (rezerwy), wynikających z zawartych przez jednostkę umów promocyjnych podczas realizacji konkretnego projektu. Raport jest bardziej czytelny, gdy zostanie określony stopień zaawansowania poszczególnych procesów. W przypadku gdy działanie jest niezakończone, koszty zapadłe to wartość podpisanych w poprzednich okresach,

Tabela 1. Raport główny dotyczący realizacji procesu promocji

| Procesy promocyjne | Dostawca procesu | Stopień realizacji procesu | Wartość podpisanych umów | Koszty planowane | Koszty rzeczywiste | Koszty zapadłe | Rozliczenie kosztów w przekroju produktów | |
|-----------------------------------|-------------------------------------|----------------------------|--------------------------|------------------|--------------------|----------------|---|-------|
| | | | | | | | P1 | P2 |
| Badania rynkowe | Agencja badań rynkowych X | 100% | 13 000 | 17 500 | 16 800 | 16 800 | 8 400 | 8 400 |
| Opracowanie strategii promocyjnej | Biuro konsultingu marketingowego O2 | 60% | 20 000 | 22 000 | 12 200 | 20 000 | 6 100 | 6 100 |
| Projekty promocyjne | Własne/Agencja promocyjna M | 0% | 15 000 | 21 000 | 0 | 15 000 | 0 | 0 |

Źródło: opracowanie własne.

a obowiązujących w okresie bieżącym umów o wykonanie usług promocyjnych z jednostkami zewnętrznymi. W przypadku gdy działanie jest zakończone, koszty rzeczywiście poniesione są równe zapadłym.

System raportowania może okazać się bardziej czytelny, gdy zaprezentowane zostaną w dalszej części **szczegółowe raporty** w przekroju poszczególnych procesów promocyjnych. Budowa raportów dotyczących procesu badań rynkowych i opracowania strategii promocyjnej może być podobna, z uwzględnieniem stopnia realizacji działań, kosztów planowanych i rzeczywistych (tabela 2 i 3).

Tabela 2. Raport kosztów badań rynkowych

| Badania rynkowe | Stopień realizacji działań | Koszty planowane | Koszty rzeczywiste | Kategoryzacja podatkowa* |
|-----------------|----------------------------|------------------|--------------------|--------------------------|
| Działanie 1 | 100% | 11 000 | 9 800 | KUP |
| Działanie 2 | 100% | 6 500 | 7 000 | KUP |
| Razem | 100% | 17 500 | 16 800 | |

* KUP – koszt podatkowy, NKUP – koszt niebędący kosztem uzyskania przychodu.

Źródło: opracowanie własne.

Bardziej złożony może okazać się raport poszczególnych projektów promocyjnych, który w pierwszej kolejności zestawia koszty planowane i rzeczywiste z uwzględnieniem stopnia zaawansowania projektów (tabela 4), które są szczegółowo analizowane w ujęciu działaniowym z uwzględnieniem odchyłeń i ich przyczyn (tabela 5), aby ostatecznie koszty rzeczywiste zestawić w przekroju produktów, według odpowiedniego klucza alokacyjnego (tabela 6).

Tabela 3. Raport kosztów opracowania strategii promocyjnej

| Opracowanie strategii promocyjnej | Stopień realizacji działań | Koszty planowane | Koszty rzeczywiste | Kategoryzacja podatkowa |
|-----------------------------------|----------------------------|------------------|--------------------|-------------------------|
| Działanie 1 | 100% | 4 000 | 3 600 | KUP |
| Działanie 2 | 30% | 15 500 | 8 600 | KUP |
| Działanie 3 | 0% | 2 500 | 0 | KUP |
| Razem | 61% | 22 000 | 12 200 | |

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Raport kosztów projektów promocyjnych

| Projekty promocyjne | Kanał sprzedaży (klient) | Kategoryzacja podatkowa | Stopień realizacji projektów | Koszty planowane | Koszty rzeczywiste | P1* | P2 |
|---------------------|--------------------------|-------------------------|------------------------------|------------------|--------------------|-----|----|
| Projekt A | X | KUP | 0% | 3 000 | 0 | 0 | 0 |
| Projekt B | X | KUP | 0% | 16 000 | 0 | 0 | 0 |
| Projekt C | Y | NKUP | 0% | 2 000 | 0 | 0 | 0 |
| Razem | | | 0% | 21 000 | 0 | 0 | 0 |

* GP – grupy produktów.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Raport szczegółowej realizacji projektu promocyjnego w ujęciu działaniowo-rodzajowym kosztów

| Projekt A | Stopień realizacji działań | Koszt planowane | | | Koszty rzeczywiste | | | Odchylenia | Przyczyna |
|-------------|----------------------------|-----------------|-----|-----|--------------------|-----|-----|------------|-----------|
| | | KR1* | KR2 | KR3 | KR1 | KR2 | KR3 | | |
| Działanie 1 | | | | | | | | | |
| Działanie 2 | | | | | | | | | |

* KR – koszty rodzajowe.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6. Raport alokacji kosztów przekroju produktów projektu promocyjnego

| Projekt A | Koszty rzeczywiste | | | | Klucz alokacyjny (nośnik kosztów działań) | Alokacja kosztów na produkty | |
|-------------|--------------------|-----|-----|----|---|------------------------------|----|
| | KR1 | KR2 | KR3 | KR | | P1 | P2 |
| Działanie 1 | | | | | | | |
| Działanie 2 | | | | | | | |

Źródło: opracowanie własne.

5. Podsumowanie

W praktyce często budżety i raporty kosztów promocji sporządza się szczegółowo na podstawie działań dla drogich projektów, natomiast w przypadku pozostałych kosztów promocji (niezwiązanych z realizacją projektu, małych projektów) ustala się poziom każdej pozycji rodzajowej, uwzględniając zakładowy plan kont.

Literatura

- Brittain R.L., *Sales forecasting and marketing cost control*, „National Association of Cost Accountants Bulletin” 1953, November, no. 3, s. 300–308, za: *Koszty i efekty działań marketingowych*, red. L. Garbarski, SGH – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2008.
- Chamberlin E.H., *Product heterogeneity and public policy*, „American Economic Review, Papers and Proceedings” 1950, May, s. 85–93, za: *Koszty i efekty działań marketingowych*, red. L. Garbarski, SGH – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2008.
- Daszkiewicz M., Waniowski P., Sobotkiewicz D., *Marketing: teoria i praktyka*, Wydaw. PLACET, Warszawa 2010.
- Dow L.A., *Marketing costs and economic theory*, „Journal of Marketing” 1955, April, no. 4, s. 346–350, za: *Koszty i efekty działań marketingowych*, red. L. Garbarski, SGH – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2008.
- Garbarski L., *Koncepcje ujmowania kosztów działań marketingowych*, w: *Koszty i efekty działań marketingowych*, red. L. Garbarski, SGH – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2008.
- Gierusz J., Cygańska M., *Budżetowanie kosztów działań w szpitalu*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2009.
- Horngren Ch.T., Foster G., *Cost accounting: A managerial emphasis*, 6th edition, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 1987.
- Piercy N., *Marketing asset accounting*, „European Journal of Marketing” 1986, vol. 20, no. 1, s. 5–15, za: *Koszty i efekty działań marketingowych*, red. L. Garbarski, SGH – Oficyna Wydawnicza, Warszawa 2008.

SYSTEM OF PLANNING, CONTROL AND REPORTING OF PROMOTION COSTS

Summary: Planning and control promotion costs require initially definition of promotion costs category and their identity. Promotion costs can be classified depending on the construction of the concept of promotion. Regardless of the ways of the definition of promotion costs – in the opinion of the author – promotion costs are costs of a complex process including marketing research, preparing of promotion strategy and all promotion projects. In regard of promotion costs’ nature, logical seems to be planning these costs based of flexible procedures of budgeting based on internal negotiation, priorities. Additionally, budgets should be based on the activities of each process to be important information base of cost carriers and objects. Linking cost carriers and cost control objects requires a suitable structure of cost carriers.