

Marta Targowicz

Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu

DOBÓR SYSTEMU RACHUNKU KOSZTÓW DLA SPECYFIKI PROMOCJI

1. Wstęp

Współczesne warunki prowadzenia działalności zmuszają przedsiębiorstwa do podejmowania licznych inicjatyw rynkowych mających na celu pozyskanie i utrzymanie klientów. Ze względu na rosnące wymagania otoczenia konieczna jest racjonalizacja kosztów promocji. W artykule przedstawiono rozważania na temat racjonalizacji kosztów promocji przez ujęcie ich w system rachunku kosztów. Zaprezentowano podstawowe założenia systemów rachunku kosztów i ich możliwości adaptacji do specyfiki i uwarunkowań prowadzenia promocji.

Działalność promocyjna, czyli proces komunikacji jednostki z rynkiem, może być rozpatrywana w dwóch płaszczyznach:

- w skali mikroekonomicznej – jako część sfery realnej w systemie ekonomicznym przedsiębiorstwa,
- w skali makroekonomicznej – jako system edukacji konsumentów kształtujący pożądane nawyki czy idee – np. promowanie sportu.

W niniejszym artykule przeważa podejście uwzględniające system promocji w ujęciu mikroekonomicznym. Ważne jest określenie, poprzez analizę uwarunkowań możliwych systemów rachunku kosztów oraz specyfiki promocji w jednostce gospodarczej, jaki model rachunku kosztów najwierniej odzwierciedla relację przyczynowo-skutkową powstawania kosztów promocji.

Ze względu na powszechne stosowanie rozmaitych narzędzi promocji istnieje potrzeba stworzenia systemu informacyjnego – rachunku kosztów, którego celem będzie identyfikacja, pomiar, ewidencja i grupowanie według określonych kryteriów kosztów promocji oraz ich analiza.

Rodzaj działalności podmiotów gospodarczych, w tym zakres działalności promocyjnej oraz specyfika działalności promocyjnej, wyznaczają podejście do kosztów promocji (określają charakter struktury kosztów promocji).

Dobór rachunku kosztów będzie przede wszystkim od czynników wewnętrznych – rodzaju i skali działalności promocyjnej. Profil działalności determinuje strukturę ponoszonych kosztów.

W każdym przedsiębiorstwie można wyróżnić dwa zasadnicze podsystemy:

- zarządzania, w którym realizowane są procesy związane z podejmowaniem decyzji zmierzających do wykonania celu,
- wytwarzania, w którym mają miejsce procesy sfery realnej związane z przekształcaniem zasobów (dane wejściowe) w produkty pracy (dane wyjściowe).

Sfera realna zależy od prowadzonej działalności, która może mieć charakter produkcyjny, usługowy i handlowy. W każdym z przedsiębiorstw prowadzi się działalność promocyjną w różnym stopniu, w zależności m.in. od przyjętej strategii marketingowej czy możliwości finansowych.

W celu określenia rachunku kosztów promocji należałoby przytoczyć podział podmiotów, w których udział działalności promocyjnej w ogólnej działalności gospodarczej jest różny. Podmioty można podzielić na następujące grupy:

1) działalność promocyjna stanowi działalność podstawową (statutową), np. agencje reklamowe,

2) działalność promocyjna jest równorzędna w stosunku do innych działalności podstawowych, np. różnego typu agencje marketingowe, zajmujące się oprócz realizacji zleceń promowania produktów – badaniem rynku, opracowaniem systemu dystrybucji produktów pracy i towarów,

3) działalność promocyjna podlegająca działalności podstawowej, która stanowi typową działalność pomocniczą, np. w przedsiębiorstwach przemysłowych.

Gdy działalność promocyjna stanowi działalność pomocniczą, można wyróżnić co najmniej trzy możliwości w zakresie organizacji promocji:

- realizację promocji we własnym zakresie przez komórki marketingu,
- tworzenie promocji we własnej jednostce, przy jednoczesnym przekazaniu części działań jednostkom zajmującym się profesjonalnie promocją,
- zakup usługi promocji z zewnątrz w agencji promocyjnej.

Różny zakres działalności promocyjnej określa odmienne zapotrzebowanie na zasoby. Ponadto przy doborze systemu rachunku kosztów należy uwzględnić specyficzny charakter działalności promocyjnej. Promocja, czyli proces komunikowania podmiotu z rynkiem, to ciąg rozmaitych pod względem rodzaju działań i stosowanych narzędzi promocji.

Niezależnie od przedmiotu działań, jakim może być produkt lub usługa (promocja rozpatrywana w skali mikroekonomicznej) czy idea (ujęcie makroekonomiczne), znaczna część przedsięwzięć promocyjnych jest wysoce zindywidualizowana i przeprowadzana w ramach konkretnych projektów promocyjnych. Efekt działań jest odłożony w czasie, często nie jest możliwe jednoznaczne określenie, jak poszczególne subprocesy czy działania promocyjne wpłynęły na obroty ze sprzedaży. Niezwykle trudno jest ocenić wpływ poszczególnych środków promo-

cyjnych na ostateczną decyzję klienta. Ponadto system promocji jest ściśle związany z pozostałymi elementami strategii marketingowej, co znacznie utrudnia pomiar efektywności promocji.

2. Przegląd potencjalnych systemów rachunku kosztów wykorzystywanych do działalności promocyjnej

Tradycyjne podejście do rachunku kosztów, odnoszące się do przedsiębiorstw przemysłowych, definiowane jest jako „ogół działań zmierzających do odzwierciedlenia procesów zaopatrzenia, produkcji i zbytu produktów pracy działalności przedsiębiorstwa, mierzonych ilościowo i wartościowo (...) w celu uzyskania możliwie wszechstronnych informacji potrzebnych do ustalenia wyników i kierowania przedsiębiorstwem (...)” [2, s. 8-9].

Rachunek kosztów, który skupia się na procesach gospodarczych i związanych z nimi kosztach, stanowi podsystem rachunkowości oraz cechuje się właściwymi jemu zasadami i metodami postępowania. Istotą rachunku kosztów jest wyznaczenie (identyfikacja) wielkości warunkujących powstanie kosztów oraz pomiar relacji między nimi. Proces ten objęty jest systematycznym rachunkiem kosztów włączonym do systemu ewidencji kosztów podmiotu. Informacje kosztowe pochodzące z systematycznego rachunku kosztów są wykorzystywane w decyzjach zarządczych, m.in. do oceny zaistniałych procesów i poniesionych kosztów (analiza w trybie *ex post*) oraz do oddziaływania na koszty, których wystąpienie przewiduje się, w celu poprawy efektywności działań (analiza *ex ante*). Zadania te stanowią element pozaewidencyjny rachunku kosztów.

Uwzględniając zakres i funkcje rachunku kosztów, A. Jarugowa [3, s. 44] definiuje go szerzej jako: „badanie, transformowanie, według przyjętego modelu informacji o kosztach działalności podmiotu, służące użytkownikom do oceny sytuacji, podejmowania decyzji gospodarczych i kontroli ich urzeczywistnienia”.

W związku z powyższymi ustaleniami problem rachunku kosztów promocji można rozpatrywać w dwóch ujęciach jako:

- problem identyfikacji kosztów promocji na potrzeby sprawozdawczości finansowej (systematyczny rachunek kosztów),
- problem doboru właściwego systemu informacyjnego, który najpełniej odzwierciedla zależność przyczynowo-skutkową powstania kosztów promocji na potrzeby zarządzania kosztami (funkcjonujący w ramach rachunkowości zarządczej).

Systematyczny rachunek kosztów jest obligatoryjnym systemem informacji stosowanym w ewidencji księgowej, w którym klasyfikacja kosztów odbywa się według powszechnie przyjętych kryteriów klasyfikacji – rodzajowego (w przekroju postaci kosztów) oraz podmiotowo-funkcjonalnego (według nośników dla potrzeb kalkulacji). Ten podstawowy (systematyczny) rachunek kosztów jest źródłem informacji dla dobrowolnych systemów rachunku kosztów. Rozwój teorii rachunku kosztów zaowocował powstaniem różnych jakościowo typów systemów rachunku

kosztów. Należy podkreślić, że systemy rachunku kosztów ewoluują i zmieniają się w miarę wzrostu znaczenia zarządzania kosztami.

Do zasadniczych różnic między systemami rachunku kosztów zalicza się:

- zakres kosztów odnoszących się do nośników kosztów (m. in. produkty, usługi),
- sposób ujęcia kosztów jako przedmiot pomiaru (ewidencji).

Do podstawowych typów rachunku kosztów należy rachunek kosztów pełnych i zmiennych w formie zbiorczej i rozdzielczej.

Rachunek kosztów pełnych grupuje koszty ze względu na możliwość ich jednoznaczego przyporządkowania do określonych nośników. Koszty bezpośrednie odnoszone są wprost na przedmiotowo wyodrębnioną jednostkę odniesienia kosztów na podstawie dokumentacji źródłowej. Koszty pośrednie są ujmowane wstępnie w przekroju podmiotów lub funkcji, a dalej za pomocą zastosowania odpowiednich kluczy rozliczeniowych, umownie na produkty czy określone zakresy działalności (nośniki kosztów). W przypadku działalności promocyjnej takim podstawowym nośnikiem jest dany projekt promocyjny, a koszt jego realizacji – koszt „wytworzenia”, wyznaczany jest na poziomie kosztów bezpośrednich (materiałów bezpośrednich i robocizny bezpośredniej) oraz kosztów ogólnych tej działalności. W zależności od stosowanych narzędzi (środków) promocji poziom kosztów zużycia materiałów bezpośrednich będzie różnił się znacznie w przekroju różnych środków (np. reklamy i *public relations*), a nawet w ramach jednego rodzaju środka promocji (reklama w postaci ulotek i reklamy internetowej). Koszty robocizny bezpośredniej stanowią wynagrodzenia pracowników realizujących poszczególne kampanie promocyjne (projekty promocyjne) w przedsiębiorstwie. Ustalając tę pozycję kosztową, należy uwzględnić koszty pracy (koszty osobowe) osób zatrudnionych w działalności promocyjnej, w tym pracowników zajmujących się projektowaniem konkretnej kampanii. Należy zauważyć, że ta grupa pracowników może stanowić koszty pośrednie, jeżeli są oni zaangażowani w tworzenie kilku projektów promocyjnych realizowanych w tym czasie w jednostce (projektanci przekazu promocyjnego czy scenarzyści). Wreszcie koszty pośrednie (wspólne koszty projektów promocyjnych), które stanowią składową kosztu realizacji projektu należy wyznaczyć na poziomie uzasadnionym, tzn. wyeliminować z puli kosztów część kosztów stałych przypadających na niewykorzystaną zdolność produkcyjną. Tak ustalona formuła kosztu uwzględniająca koszty bezpośrednie oraz część kosztów pośrednich wytwarzania (wydziałowych) spełnia założenia ustawy o rachunkowości (koszt jednostkowy na potrzeby sprawozdawczości). Z kolei na potrzeby zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie należałoby koszt zidentyfikowanego obiektu kalkulacyjnego (w przypadku działalności promocyjnej projektu promocyjnego) ustalić na poziomie pełnym wytworzenia, tzn. z uwzględnieniem kosztów zarządu (koszt jednostkowy dla potrzeb zarządczych, np. kontroli kosztów). Podsumowując podstawowe ustalenia dotyczące możliwości implementacji rachunku kosztów pełnych dla działalności promocyjnej, należy zaznaczyć, że system ten właściwie

odzwierciedla koszty bezpośrednio związane z realizacją poszczególnych projektów promocyjnych, jednak wątpliwości budzi rozliczanie kosztów pośrednich (wspólnych) za pomocą czynników w różnym stopniu skorelowanych z wysokością ponoszonych nakładów, tzw. kluczy podziałowych.

Stosowany w znacznej części przedsiębiorstw systematyczny rachunek kosztów pełnych ma liczne wady, które dotyczą uproszczeń związanych z rozliczeniem kosztów pośrednich, powodujących zniekształcenie informacji kosztowej.

Kolejnym systemem rachunku kosztów stosowanym w przedsiębiorstwach jest rachunek kosztów zmiennych wykorzystywany w rachunkach decyzyjnych (na potrzeby rachunkowości zarządczej). Zasadniczym kryterium podziału kosztów jest ich wrażliwość na zmiany parametrów działalności. Istotą tego rachunku jest przyporządkowanie kosztów zmiennych (bezpośrednich i pośrednich) w przekroju nośników kosztów. Koszty stałe działalności promocyjnej w tym wypadku odnoszone są w całości na wynik finansowy (w agencjach promocyjnych lub innych jednostkach, które realizują projekty promujące wizerunek przedsiębiorstw), bądź na działalność podstawową (w przypadku przedsiębiorstw, w których promocja stanowi działalność pomocniczą, tzn. wspiera działalność zasadniczą – kampanie promujące podstawowe efekty pracy). Określenie właściwego parametru określającego zmienność kosztów promocji może okazać się trudne.

Rozwinięciem systemu rachunku kosztów zmiennych jest wielostopniowy, wieloblokowy rachunek kosztów, który pozwala uzyskać dokładniejsze informacje w przekroju przedmiotów, np. produktów lub grup asortymentów (wieloblokowy rachunek) oraz obszarów działalności, np. segmentów rynku (wielostopniowy rachunek). Zastosowanie takich modeli kosztów w zakresie kosztów promocji, pod warunkiem wcześniejszego zdefiniowania parametru zmienności, może okazać się bardzo przydatne w procesie zarządzania kosztami. Przedstawienie kosztów promocji w wielu przekrojach, np. produktów, segmentów rynku, grup klientów, może być istotnym narzędziem w procesie badania ich rentowności.

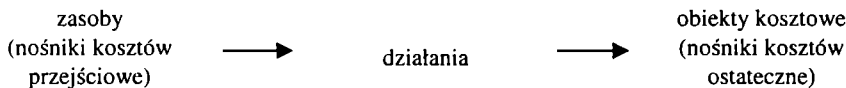
Pośrednią postacią między rachunkiem kosztów pełnych a rachunkiem kosztów zmiennych jest system rachunku kosztów normalnych, w którym koszty pośrednie są normowane i rozliczane na nośniki według stawki przeciętnej (normalnej) na podstawie planowanych rozmiarów działalności na dany okres.

Innym systemem rachunku kosztów jest rachunek kosztów standardowych, w którym poziom zużycia zasobów określa się w wysokości zadanych wzorców. Rachunek ten może służyć przede wszystkim do analizy kontroli kosztów jako dodatkowe narzędzie w zarządzaniu kosztami promocji. Należy zaznaczyć jednak, że poszczególne projekty promocyjne są często wysoce zindywidualizowane, stąd ograniczona jest możliwość wdrożenia rachunku kosztów standardowych (ograniczona możliwość ustalenia tzw. postulatu kosztowego).

Tradycyjne systemy rachunku kosztów – przede wszystkim rachunek kosztów pełnych, czy rachunek kosztów zmiennych w wielu przekrojach – stanowią podsta-

wę analizy problemu doboru rachunku kosztów promocji, chociaż nie wyczerpują możliwych do zastosowania podziałów kosztów promocji. Podstawowe klasyfikacje kosztów według założeń rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych są istotne i stanowią bazę dla bardziej rozwiniętych systemów rachunku kosztów.

Ze względu zarówno na specyfikę realizacji kampanii promocyjnej, jak i na sposób kształtowania się kosztów promocji (w wyniku ciągu zaprojektowanych działań) konieczne staje się zastosowanie takiego systemu rachunku kosztów, który uwzględnia te założenia. O wyborze rachunku kosztów właściwego dla systemu promocji decyduje sposób realizacji kampanii promocyjnej. Aby wypromować produkt, usługę, przedsiębiorstwo, należy przeprowadzić szereg działań, które są przyczyną powstania kosztów. Właśnie takie podstawowe założenie jest podstawą powstania rachunku kosztów działań. To procesy, a w ich ramach działania wykonywane podczas realizacji projektów promocyjnych, są przyczyną powstania kosztów, podczas których zużywane są różnorodne zasoby. Przeniesienie w trakcie badania przyczyn powstawania kosztów promocji centrum uwagi z produktów na działania stanowi cechę charakterystyczną tego modelu rachunku kosztów. Podstawowym założeniem jest przyporządkowanie kosztów zasobów do działań, a dalej kosztów działań do wyodrębnionych obiektów kosztowych według sekwencji:



Dodatkowo przesłanką do wdrożenia tego systemu jest różnorodność środków promocji oraz wysokie koszty pośrednie. Podstawowym warunkiem implementacji rachunku kosztów promocji opartym na rachunku kosztów działań jest mapa procesów i działań promocyjnych. Jest to zabieg skomplikowany, jeżeli zarys tych procesów i działań miałby mieć kompletny i uniwersalny (modelowy) charakter.

Metoda rachunku kosztów oparta na działaniach zwraca uwagę na działania tworzące wartość dodaną dla przedsiębiorstwa, przy czym akcentuje działania, które są standardowe. Przemawia za tym optymalizacja kosztów generowania i utrzymania systemu informacyjnego, jakim jest rachunek kosztów. Dla niektórych działań, w których realizacji zaangażowani są wysokiej klasy specjaliści, zasadne staje się stosowanie nośników czasu trwania prac poszczególnych czynności. Racjonalne wydaje się zastosowanie dla działań powtarzalnych, angażujących pracowników o wysokich kwalifikacjach, procedur rachunku kosztów działań opartych na czasie, w których czas określa się nie na podstawie ciągłego określania średniej, lecz przyjęcia za „standard” czasu niezbędnego do wykonania działań, który jest okresowo weryfikowany. Można w ten sposób znaleźć element wspólny z tradycyjnym rachunkiem kosztów standardowych. Stosowanie takiego rozwiązania jest możliwe tylko wówczas, gdy działania są powtarzalne, homogeniczne

(standardowe – nie wymagające dodatkowych zasobów), a koszty pracy pracowników wykonujących działania rozliczane za pomocą nośnika czasu są porównywalne. W sytuacji gdy dane działanie wymagałoby większego nakładu czasu pracy niż określony standard, należałoby zastosować współczynniki podwyższające standard. Pozostałe działania angażujące zasoby materialne należy rozliczać według odpowiednio zaprojektowanych nośników transakcyjnych.

W rzeczywistości przedsięwzięcia promocyjne, aby były skuteczne, powinny cechować się niepowtarzalnością, aby jednostka gospodarcza mogła uzyskać trwałą przewagę konkurencyjną. Konieczne wydaje się prowadzenie, poza działaniami standardowymi promocji, okresowo działań niestandardowych, co powoduje dyskusję nad zasadnością prowadzenia podstawowego rachunku kosztów działań ze względu na konieczność ciągłej aktualizacji mapy procesowo-działaniowej. Z kolei wyeliminowanie działań unikatowych istotnych dla tworzenia wartości przedsiębiorstwa może przynieść więcej strat niż korzyści.

Pewną modyfikacją rachunku kosztów działań, który znajdzie zastosowanie zarówno dla działań standardowych, jak i dla działań niepowtarzalnych, jest obiektowy rachunek kosztów działań opracowany przez G. Świderską [6]. W modelu tym w sposób bardziej elastyczny definiuje się możliwe obiekty kosztów (przedmioty, podmioty, miejsca odniesienia kosztów), które stanowią nie tylko powszechnie przyjęte typy obiektów – np. produkty, klienci, projekty (tzw. ostateczne nośniki kosztów), ale także zasoby proste, złożone wykorzystywane w działalności, procesy i działania (tzw. nośniki przejściowe kosztów) oraz, co najważniejsze, powiązania między nimi.

W zakresie działalności promocyjnej potencjalnymi obiektami kosztów mogą być m.in.:

- działania promocyjne w przekroju przedmiotowym (pojedynczych produktów czy grup asortymentowych),
- działania promocyjne w przekroju projektów promocyjnych,
- działania promocyjne w przekroju klientów,
- działania promocyjne w przekroju obszarów sprzedaży,
- zasoby rzeczowe (budynki, maszyny, urządzenia wykorzystywane w działalności promocyjnej),
- zasoby ludzkie (pracownicy zajmujący się realizacją działań promocyjnych),
- zasoby niematerialne (kapitał ludzki, wartości niematerialne i prawne).

Rozwinięcie koncepcji rachunku kosztów działań w postaci obiektowego rachunku kosztów ma na celu najwierniejszą prezentację i rozliczenie kosztów działalności promocyjnej na zdefiniowane obiekty kosztowe.

3. Podsumowanie

Prowadzenie rachunku kosztów promocji może odbywać się na dwa sposoby:

- przez dostosowanie ewidencji kosztów całego przedsiębiorstwa do potrzeb wyodrębnienia kosztów promocji (na potrzeby sprawozdawczości),

- przez wyznaczenie pozaewidencyjnego rachunku kosztów, który uwzględnia specyfikę systemu promocji (na potrzeby zarządzania kosztami).

Analizę możliwych rozwiązań w zakresie doboru systemu rachunku kosztów promocji należy prowadzić w zależności od rodzaju działalności, a przede wszystkim od zakresu prowadzonej działalności promocyjnej.

Literatura

- [1] Drury C., *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1996.
- [2] Fedak Z., *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej. Zagadnienia wybrane*, PWE, Warszawa 1962.
- [3] Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1983.
- [4] Jarugowa A., Nowak W. A., Szycha A., *Rachunkowość zarządcza*, SWSPiZ, Łódź 2001.
- [5] Leszczyński Z., Wnuk-Pel T., *Controlling w praktyce*, ODDK, Gdańsk 2004.
- [6] Świdarska G.K. (red.), *Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcja i zastosowanie*, SGH, Warszawa 2004.
- [7] Wiktor J.W., *Promocja. System komunikacji przedsiębiorstwa z rynkiem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.

ISSUE OF SELECTING A COST ACCOUNT SYSTEM IN PROMOTIONAL ACTIVITIES

Summary

Keeping the promotional cost account may be done in two ways:

- adjusting company's cost records for the purposes of distinguishing promotional costs (reporting system),
- establishing an off-the-record costs account which takes into consideration the specifics of a promotion system (for the purposes of cost management).

Analysis of possible solutions to the selection of a promotional cost account system should be carried out depending on the type of activity and foremost on the scope of promotional activities.