

Stanisław Hońko

Uniwersytet Szczeciński
e-mail: honko@wneiz.pl

ORCID: 0000-0002-8726-2323

Waldemar Gos

Uniwersytet Szczeciński
e-mail: wgoss@wneiz.pl

ORCID: 0000-0003-1182-4550

KOSZTY PROMOCJI – WYBRANE ASPEKTY BILANSOWE I PODATKOWE

PROMOTION COSTS – ACCOUNTING AND TAX ASPECTS

DOI: 10.15611/pn.2018.524.05

JEL Classification: M41

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie oraz ocena rozwiązań księgowych i podatkowych w zakresie kosztów promocji. Część z tych kosztów, szczególnie koszty reklamy czy sponsoringu, w sensie ekonomicznym stanowią inwestycję. W krótkim okresie promocja prawdopodobnie przyczyni się do wzrostu przychodów ze sprzedaży, a w długim okresie kreuje wartość marki. Obecnie obowiązujące przepisy zabraniają aktywowania kosztów promocji, nakazując ich ujmowanie w wyniku finansowym. Artykuł porządkuje terminologię dotyczącą promocji, co ukierunkowuje dyskusję dotyczącą ujęcia kosztów promocji w księgach rachunkowych i w sprawozdaniu finansowym. W końcowej części artykułu przedstawiono podatkowe konsekwencje kosztów promocji, skupiając się na kosztach reprezentacji.

Słowa kluczowe: koszty, promocja, reklama, reprezentacja.

Summary: The purpose of the article is to describe and evaluate the accounting and tax rules for the recognition of promotion costs. Some of the promotion costs, for example the costs of advertising and/or sponsoring, are investments that in the short term may affect an increase in sales revenues, and in the long run contribute to an increase of the brand's value. The regulations prohibit the recognition of promotion costs in assets, requiring their recognition in a statement of profit and loss. The article organizes the terminology referring to promotion, which directs the discussion regarding the inclusion of promotion costs in the accounting books and in the financial statements. The final part of the article presents the tax consequences of promotion costs, focusing on the cost of representation.

Keywords: costs, promotion, advertising, representation.

1. Wstęp

Wielu komentatorów krytykuje niekompletność współczesnego bilansu, w którym pomija się kluczowe aktywa, decydujące w największym stopniu o wartości jednostki. Chodzi w szczególności o wartość marki, łańcuchy dystrybucji, wiedzę, kapitał ludzki czy organizacyjny [Penman 2009]. Można zaobserwować pewną sprzeczność. Z jednej strony od rachunkowości oczekuje się kompletnych informacji o jednostce, z drugiej – zastrzega się, że te informacje powinny być wiarygodne. Szereg pomijanych we współczesnym bilansie aktywów, głównie niematerialnych, niewątpliwie istnieje i posiada znaczącą wartość. Jednak jak dotąd nie wypracowano powszechnie akceptowanych, wiarygodnych i uniwersalnych zasad ich pomiaru.

W artykule zwraca się uwagę na działania promocyjne, będące jednym z działań kształtujących markę jednostki. Obowiązujące obecnie regulacje rachunkowości nie pozwalają na ujmowanie kosztów promocji w aktywach, nawet jeżeli z dużym prawdopodobieństwem będą one źródłem korzyści ekonomicznych. Dotyczy to w szczególności nakładów na reklamę czy sponsoring, które w sensie ekonomicznym stanowią inwestycję. Artykuł ma charakter wstępny i nie rozwiewa w pełni wszystkich wątpliwości. Jego celem jest przedstawienie i ocena rozwiązań księgowych i podatkowych w zakresie ujmowania kosztów promocji. Rozważania dotyczące aspektów księgowych poprzedza dyskusja na temat istoty i definicji kosztów promocji. Sformułowano następujące pytania badawcze:

1. Jaka jest definicja i istota promocji, reklamy i reprezentacji?
2. Jakie są zasady prezentacji kosztów promocji w sprawozdaniach finansowych?
3. Jakie są podatkowe konsekwencje ponoszenia kosztów promocji?

Odpowiedzi na te pytania znajdują się w kolejnych częściach artykułu. Na potrzeby niniejszego tekstu posłużono się następującymi metodami badawczymi: w pierwszej części przeprowadzono analizę semantyczną na podstawie definicji słownikowych, w drugiej posłużono się głównie metodą monograficzną oraz analizą regulacji prawnych, natomiast w trzeciej części zastosowano metodę analizy źródeł, obejmującą przede wszystkim orzecznictwo organów skarbowych.

2. Promocja i reklama a reprezentacja

Określenie „promocja” pochodzi od łacińskiego *promotio* (poparcie); *promovere* (posuwać naprzód). Obejmuje wszelkie działania zmierzające do zwiększenia popularności kogoś lub czegoś [Sobol (red.) 1995, s. 906]. Promocja, w odniesieniu do biznesu, oznacza prowadzenie działań informacyjnych i propagandowych, mających na celu zwiększenie stopnia znajomości produktu, marki i jednostki gospodarczej przez potencjalnych kontrahentów [Kotler i in. 2002, s. 199]. Reklama jest jedną z form promocji. Do innych form promocji należą na przykład *public relations*, sprzedaż osobista, polityka rabatowa czy marketing bezpośredni [Kotler, Armstrong

2012, s. 408]. Reklama to jakakolwiek płatna forma nieosobistej prezentacji oraz promocji idei, dóbr lub usług przez określonego sponsora [Kotler 1999, s. 574]. Zgodnie z ustawą o radiofonii i telewizji reklamą jest przekaz handlowy podmiotu zmierzający do promocji sprzedaży lub odpłatnego korzystania z towarów lub usług [Ustawa z 29 grudnia 1992, art. 4 ust. 17]. Jak wynika z przywołanych definicji, reklama dotyczy zazwyczaj określonego produktu, podczas gdy promocja odnosi się do komunikowania wszelkich informacji o danej organizacji. Wyróżnia się reklamę informującą, nakłaniającą i przypominającą o danym produkcie lub grupie produktów [Narloch 2012, s. 30].

Z przedstawionego wprowadzenia wynika, że promocja jest pojęciem szerszym od reklamy. Kolejnym określeniem wymagającym wyjaśnienia jest „reprezentacja”. *Słownik języka polskiego* [Szymczak (red.) 1994, t. III, s. 46] wyszczególnia dwa znaczenia reprezentacji. Po pierwsze, jest to grupa osób występująca w czymś imieniu. Po drugie, bardziej istotne z punktu widzenia tematu, to okazałość, wystawność lub wytworność. Słowo to pochodzi od łacińskiego *repraesentatio*, tłumaczonego jako „wizerunek” [Kopaliński (red.) 2003, s. 431]. Należy dodać, że reprezentacja przedsiębiorcy nie jest pojęciem używanym w literaturze z dziedziny marketingu. To określenie pojawia się w polskich i zagranicznych opracowaniach dotyczących podatku dochodowego. Reprezentacja w aspekcie podatkowym odnosi się zazwyczaj do kontaktów biznesowych, na przykład do posiłków finansowanych ze środków firmowych czy do prezentów przekazywanych kontrahentom. Można zatem przyjąć, że tak rozumiana reprezentacja, podobnie jak reklama, jest formą promocji jednostki, czyli pojęciem od niej węższym.

Najbardziej pojemnym z określeń jest „promocja”. Dlatego w dalszej części tekstu jest stosowane określenie „koszty promocji”, obejmujące również koszty reklamy i reprezentacji. W kolejnej części artykułu przedstawiono księgowo ujęcie kosztów promocji.

3. Koszty promocji – ujęcie w rachunkowości finansowej

Koszty, w najszerszym rozumieniu, oznaczają wartość utraconą dla osiągnięcia innej wartości [Gierusz 2005, s. 41]. Definicja ta jest zbliżona do definicji inwestycji w naukach o finansach. Inwestycje w ogólnym ujęciu oznaczają „rezygnację z bieżącej konsumpcji na rzecz przyszłych i niepewnych korzyści” [Jajuga, Jajuga 2006, s. 9]. Podobieństwo obu definicji zwiastuje trudności w księgowym ujęciu takich kosztów, które z dużym prawdopodobieństwem przysporzą jednostce korzyści. Wiele z ponoszonych kosztów ma charakter inwestycyjny. Przykładem jest zużycie materiałów do wytworzenia produktów. Koszty niezakończonych produkcji będą aktywowane jako zapasy. Innym przykładem są koszty prac rozwojowych, które po spełnieniu określonych wymagań mogą być aktywowane. Decyzja o aktywowaniu kosztów wymaga weryfikacji spełnienia definicji aktywów oraz analizy szczegółowych przepisów, które dość często w arbitralny sposób określają sposób ujęcia danych kosztów.

W Założeniach koncepcyjnych MSR/MSSF koszty definiuje się jako pochodne zmian wartości aktywów i zobowiązań. Są to zmniejszenia wartości aktywów lub zwiększenia wartości zobowiązań, powodujące zmniejszenie kapitału własnego, inne niż wynikające z jego podziału pomiędzy właścicieli [Conceptual Framework... 2018, par. 4.69]. W polskim prawie bilansowym, w ślad za MSR/MSSF, koszty są definiowane jako uprawdopodobnione zmniejszenie korzyści ekonomicznych w formie zmniejszenia wartości aktywów lub zwiększenia wartości zobowiązań, których skutkiem jest zmniejszenie kapitału własnego z wyłączeniem transakcji z właścicielami [Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt 31]. Obie przywołane definicje kosztu są bardzo szerokie i poza kosztami zwykłej działalności jednostki obejmują również straty. Do skutków szerokiej interpretacji kosztów na potrzeby sprawozdania finansowego zalicza się [Gierusz 2005, s. 53-55]:

- ujęcie w kosztach nie tylko rzeczywistego zużycia zasobów, ale również zużycia niecelowego i bezekwiwalentnego, a także ujęcie w kosztach korekt wartości aktywów i zobowiązań,
- konsekwencje w postaci zmniejszenia kapitału własnego (*en bloc*), a nie tylko zmniejszenia wyniku finansowego,
- pominięcie kosztów, które nie są skutkiem zmian wartości aktywów/zobowiązań, na przykład kosztów utraconych korzyści.

Przyjęcie, że koszty są skutkiem zmian wartości aktywów i zobowiązań, jest związane z prymatem podejścia bilansowego we współczesnej sprawozdawczości finansowej [Frendzel 2011, s. 145]. W tym podejściu rachunek zysków i strat pełni funkcję raportu pomocniczego (resztowego) wobec bilansu, który jest osią sprawozdania finansowego. Istnieje wiele przykładów na to, że w rachunku zysków i strat ujmuje się to, co nie może zostać zaprezentowane w bilansie, ponieważ nie spełnia definicji aktywów/zobowiązań lub/i kryteriów ich uznawania. Jednym z przykładów są koszty promocji.

Nie ma wątpliwości, że promocja jednostki wymaga ponoszenia kosztów. Niektóre koszty promocji, a zwłaszcza koszty reklamy, mają charakter inwestycji, która z dużym prawdopodobieństwem dostarczy jednostce korzyści. W krótkim okresie korzyści te mogą sprowadzać się do zwiększenia sprzedaży danego produktu, natomiast w długim okresie wiążą się z budowaniem marki jednostki, a w szerszym ujęciu z generowaniem wartości jednostki. Czy polskie i międzynarodowe regulacje umożliwiają odwzorowanie treści ekonomicznej kosztów promocji? Czy przepisy te precyzują zasady ujmowania kosztów promocji, czy jest to kwestia wewnętrznych rozwiązań jednostki? Czy wszystkie koszty promocji powinny być jednakowo ujmowane w systemie księgowym? Czy sposób prezentacji kosztów promocji zalecany w większości opracowań jest właściwy? Odpowiedzi na te pytania znajdują się w dalszej części tekstu.

Czy polskie i międzynarodowe regulacje umożliwiają odwzorowanie treści ekonomicznej kosztów promocji? Nie ma wątpliwości, że inwestycje są składnikiem aktywów. Mimo braku szczegółowych uregulowań dotyczących promocji można za-

uważyć, że ani polskie, ani międzynarodowe regulacje nie pozwalają na kapitalizację kosztów promocji. Wykluczenie możliwości aktywowania tych kosztów jedynie na podstawie definicji aktywów nie jest oczywiste. Do cech aktywów, wynikających z ich definicji, należą [Ustawa z 29 września 1994, art. 3 ust. 1 pkt 12]:

- powstanie w wyniku zdarzeń przeszłych,
- możliwość sprawowania kontroli,
- prawdopodobieństwo generowania korzyści ekonomicznych,
- możliwość wiarygodnej wyceny.

Koszty promocji spełniają pierwsze trzy warunki aktywowania. Wątpliwości może budzić kwestia wiarygodnego pomiaru korzyści ekonomicznych powstałych w efekcie działań promocyjnych. Wystąpienie tych korzyści jest bowiem w dużym stopniu niezależne od jednostki [Świdarska i in. 2003, s. 2-5]. Czy trudności odnoszące się do pomiaru korzyści ekonomicznych są argumentem jednoznacznie przekształcającym ujęcie kosztów promocji w aktywach? Wydaje się, że nie. Warto zauważyć, że regulacje rachunkowości dopuszczają aktywowanie składników, których wycena może być trudna, a korzyści z nimi związane trudno zmierzyć. Przykładem mogą być aktywa z tytułu odroczonego podatku, koszty prac rozwojowych, wartości niematerialne wytworzone przez jednostkę, wartość firmy czy nieruchomości inwestycyjne wyceniane w wartości godziwej metodą dochodową.

Koszty promocji nie mogą być aktywowane ani jako odrębna pozycja bilansu, na przykład wartości niematerialne, ani jako składowa innych aktywów, na przykład zapasów, środków trwałych czy inwestycji w nieruchomości. Jest to następstwo stosowania arbitralnych regulacji rachunkowości, nakazujących ujęcie kosztów działań promocyjnych w kosztach okresu, bez względu na rodzaj tych działań i prawdopodobieństwo związanych z nimi korzyści.

Koszty promocji nie są kategorią jednorodną. Obejmują również koszty, które nie do końca kojarzą się z działaniami marketingowymi, jak na przykład koszty zapewnienia jakości produktów czy koszty badań rynkowych. Na każdym etapie cyklu życia produktu i w każdej fazie rozwoju jednostki opinia klientów jest istotna. Dlatego promocję, która obejmuje wszelkie kanały komunikacji z klientami, można postrzegać dość szeroko. Zestawienie przykładowych kosztów promocji zawiera tabela 1.

Czy przepisy te precyzują zasady ujmowania kosztów promocji, czy jest to kwestia wewnętrznych rozwiązań jednostki? Ustawa o rachunkowości nie określa szczegółowych zasad ewidencji i prezentacji kosztów promocji. Obowiązek odnoszenia tych kosztów w ciężar wyniku finansowego wynika raczej z zasad ogólnych, w tym z definicji aktywów czy zasad ustalania kosztu wytworzenia produktów. Koszty te mogą być rozliczane w czasie, jeżeli zostały poniesione z góry za kolejne okresy sprawozdawcze. W ustawie o rachunkowości nie pojawiają się takie określenia, jak „promocja” czy „reklama”. Z kosztu wytworzenia produktów wyłącza się koszty sprzedaży, których ustawa nie definiuje. W projekcie Krajowego Standardu Rachunkowości „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” wyjaśnia się, że

koszty sprzedaży obejmują, między innymi, koszty „promocji, reklamy, marketingu” [Projekt KSR pkt 4.2].

Tabela 1. Klasyfikacja wybranych kosztów promocji

Instrumenty i działania	Rodzaje kosztów
Koszty przygotowania działań	<ul style="list-style-type: none"> • tworzenie systemu informacji marketingowej, • przygotowanie i realizacja badań rynku oraz badań marketingowych, • doradztwo gospodarcze w zakresie marketingu,
Koszty związane z produktem	<ul style="list-style-type: none"> • projektowanie produktów z uwzględnieniem badań rynku, • zapewnienie oczekiwanego poziomu jakości produktów, • testowanie produktów, jeśli nie zostało zaliczone to do kosztów produkcji lub kosztów badań i rozwoju, • wyposażenie produktu (opakowanie, oznakowanie), • płace pracowników zajmujących się sprzedażą,
Koszty komunikacji marketingowej	<ul style="list-style-type: none"> • tworzenie baz danych klientów, • wynagrodzenia pracowników działu marketingu, • przygotowanie i realizacja kampanii reklamowych, • sponsoring, w tym sponsoring tytułarny, • przygotowanie i realizacja działań <i>public relations</i>, • udział w targach i wystawach, zużycie eksponatów reklamowych, upominki reklamowe, • promocja sprzedaży, • organizowanie centrów obsługi klientów, • przygotowanie i wdrażanie programów lojalnościowych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Klamecka-Roszkowska 2011, za: Rutkowski 2005].

Koszty reklamy, które można bezpośrednio powiązać z produktem czy z nieruchomością inwestycyjną, nie są zaliczane do ich kosztu wytworzenia. Dotyczy to również jednostek, w których reklama produktów następuje w trakcie procesu ich wytwarzania, na przykład deweloperów. Wyłączenie kosztów reklamy z kosztów wytworzenia przedsięwzięcia deweloperskiego wynika wprost z Krajowego Standardu Rachunkowości, nr 8, „Działalność deweloperska” [KSR nr 8, pkt 7.14].

Również MSR/MSSF nie zawierają szczegółowych regulacji odnośnie do kosztów promocji. W MSR 2 „Zapasy” jest mowa o wyłączeniu kosztów sprzedaży z kosztów wytworzenia produktów (MSR 2, par. 16). Podobnie jak w ustawie o rachunkowości, nie określa się, jakie koszty wchodzi w skład kosztów sprzedaży. MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” zalicza do kosztu wytworzenia koszty dające się bezpośrednio przyporządkować do środków trwałych, jeżeli są one poniesione w celu ich dostosowania do miejsca i stanu, w którym mogą funkcjonować w sposób zgodny z zamierzeniami kierownictwa (MSR 16, par. 16). Można odnieść wrażenie, że w obowiązujących regulacjach przyjmuje się, że do kosztów wytworzenia należą przede wszystkim koszty o charakterze materialnym, czyli powiązane z proce-

sem produkcyjnym. Jednocześnie zabrania się ujmowania w wartości początkowej środków trwałych kosztów wprowadzenia na rynek nowego produktu lub usługi, do których według tego standardu zalicza się nakłady na reklamę i działania promocyjne (MSR 16, par. 19). Kopię tych zapisów można również odnaleźć w MSR 38 „Aktywa niematerialne”.

W MSR 38, który zabrania ujmowania kosztów promocji jako aktywów niematerialnych (zarówno odrębnych, jak też wchodzących w skład innych aktywów) jest również mowa o nakładach ponoszonych w celu wypracowania przyszłych korzyści ekonomicznych. Część kosztów promocji, nawet przy założeniu spełnienia kryteriów uznania za aktywa i definicji aktywów niematerialnych, nie może być uznana za składnik aktywów, ponieważ nakłady te trudno oddzielić od wewnętrznie generowanej wartości firmy (MSR 38, par. 49). W standardzie wymienia się przykłady takich nakładów, które – jeżeli zostały wytworzone przez jednostkę we własnym zakresie – nigdy nie mogą być uznane za wartości niematerialne. Dotyczy to marek, oznaczeń jednostki, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców czy pozycji o podobnym charakterze (MSR 38, par. 64). W innym paragrafie jest z kolei mowa o tym, że „nakłady na działalność reklamową i promocyjną” są ujmowane jako koszty w momencie poniesienia (MSR 38, par. 69).

Warto również wspomnieć o interpretacji SKI 32 „Aktywa niematerialne – koszty witryny internetowej”. Koszty poniesione na opracowanie strony internetowej mogą być kapitalizowane tylko wówczas, gdy strona ta będzie źródłem bezpośrednich korzyści, na przykład dzięki możliwości dokonywania na tej zakupów przez klientów. W stanowisku wskazuje się również, że w aktywach mogą być ujęte jedynie niektóre koszty opracowania witryny internetowej. Wyłączeniu podlegają w szczególności koszty poniesione na etapie projektowania strony oraz koszty dotyczące reklamy i promocji produktów należących do jednostki.

Regulacje prawa bilansowego nie przewidują szczególnych rozwiązań dla tych kosztów promocji, które w sensie ekonomicznym stanowią inwestycję. Chodzi głównie o koszty reklamy. Można przyjąć, że koszty reklamy produktów wykazują pewne podobieństwa do kosztów prac badawczo-rozwojowych. W obu przypadkach następuje rezygnacja z bieżącej konsumpcji na rzecz przyszłych i niepewnych korzyści, rezultat obu działań jest trudny do oszacowania i w większym stopniu zależy od czynników zewnętrznych niż od jednostki, która te koszty ponosi. Koszty rozwojowe, po spełnieniu szeregu kryteriów, mogą zostać aktywowane. Koszty reklamy, z wyjątkiem czynnych rozliczeń międzyokresowych, nie mogą być prezentowane w aktywach.

Odpowiadając na pytanie o zasady ewidencji kosztów promocji, należy zwrócić uwagę na już wspomniany fakt, że koszty promocji nie są kategorią jednorodną. Część kosztów niewątpliwie ma charakter konsumpcyjny, na przykład wynagrodzenia pracowników działu marketingu czy sprzedaży. Koszty reklamy czy sponsoringu tytularnego w sensie ekonomicznym stanowią inwestycje. W większości opracowań przewiduje się takie same zasady księgowego ujęcia wszystkich kosztów promocji. Najczęściej koszty te są ewidencjonowane w:

- pozostałych kosztach rodzajowych lub jako usługi obce,
- kosztach ogólnego zarządu lub w kosztach sprzedaży.

Ustawa o rachunkowości nie definiuje pojęcia kosztów zarządu. Jedynie w art. 28 ust. 3 pkt 2 wskazuje się, że kosztów ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny, nie zalicza się do kosztów wytworzenia produktu (wyrobu gotowego, usługi). Natomiast kosztami sprzedaży jednostki są koszty związane ze zbytem produktów działalności jednostki (wyrobów gotowych, usług itp.), poniesione po wydaniu przedmiotu sprzedaży kupującemu lub po wyekspediowaniu produktu z magazynu producenta. Warto podkreślić, że do kosztów sprzedaży nie zalicza się ogólnych kosztów obsługi zbytu, obciążających koszty zarządu, tj. kosztów utrzymania niewydzielonych komórek zbytu, biur spedycji, utrzymania i obsługi magazynów wyrobów gotowych i półfabrykatów, podróży służbowych odbywanych w sprawach zbytu, usług telekomunikacyjnych i radiotelekomunikacyjnych, analiz i prób jakości wyrobów. Typową klasyfikację kosztów zarządu i sprzedaży zawiera tabela 2.

Tabela 2. Klasyfikacja kosztów zarządu i kosztów sprzedaży

Koszty zarządu	Koszty sprzedaży
<p>1) Koszty administracyjno-gospodarcze:</p> <p>a) wynagrodzenia i narzuty na płace pracowników zarządu i administracji,</p> <p>b) koszty biurowe (materiały biurowe, opłaty telekomunikacyjne, koszty archiwizacji danych, obsługi rachunkowej itp.),</p> <p>c) koszty podróży służbowych pracowników zarządu i administracji,</p> <p>d) koszty szkoleń pracowników zarządu i administracji,</p> <p>e) koszty usług i świadczeń związanych z administrowaniem przedsiębiorstwem,</p> <p>f) podatki ujmowane w kosztach kosztowe (na przykład podatek od nieruchomości budynku zarządu),</p> <p>g) koszty reprezentacji.</p> <p>2) Koszty ogólnogospodarcze:</p> <p>a) koszty komórek, których ze względu na ich wielkość nie wyodrębniono jako wydziałów produkcji pomocniczej, na przykład: magazyny ogólnozakładowe, laboratoria, bocznice kolejowe,</p> <p>b) koszty funkcji pełnionych przez jednostkę gospodarczą jako całość, a w szczególności: ochrony mienia, szkoleń, bezpieczeństwa i higieny pracy, racjonalizacji i wynalazczości, dowozu pracowników,</p> <p>c) koszty utrzymania budynków i pomieszczeń.</p>	<p>Do kosztów sprzedaży można zaliczyć koszty:</p> <p>a) opakowań zbiorczych związanych z przygotowaniem wyrobów do transportu,</p> <p>b) transportu (jeżeli z umowy zawartej z nabywcą wynika, że obciążają one dostawcę),</p> <p>c) załadunku i wyładunku produktów w trakcie transportu,</p> <p>d) ubezpieczeń w transporcie,</p> <p>e) prowizji pośredników, z których usług jednostka korzysta w czasie sprzedaży efektów swojej działalności (np. agentów, komisantów, agentów zagranicznych),</p> <p>f) napraw gwarancyjnych oraz wszelkiej obsługi poprodukcyjnej produktów u klientów (w tym koszty tworzonych rezerw na naprawy gwarancyjne),</p> <p>g) reklamy skierowanej do masowego odbiorcy,</p> <p>h) utrzymania stoisk na targach,</p> <p>i) pozostałe związane z obsługą sprzedaży efektów działalności jednostki.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Rachunek kosztów... 2014; Gos i in. 2017].

Takie rozwiązanie można uznać za wystarczające jedynie w wypadku, gdy koszty promocji są nieistotne, a jednostka nie jest zainteresowana pomiarem ich efektywności. Łączenie kosztów promocji z innymi kosztami, szczególnie z kosztami zarządu, nie sprzyja właściwej interpretacji informacji o dokonaniach jednostki. Może bowiem spowodować, że jednostka prowadząca intensywne działania promocyjne zostanie negatywnie oceniona przez odbiorców sprawozdań finansowych. Jednostka dbająca o swoją obecność w mediach społecznościowych, angażująca się jako sponsor w wiele przedsięwzięć i agresywnie reklamująca swoje produkty może zostać negatywnie oceniona z powodu wzrostu kosztów ogólnoadministracyjnych. Brak odpowiedniej ewidencji opisywanych kosztów utrudnia również podejmowanie decyzji menedżerskich [Kotapski 2015].

Koszty promocji są ujmowane w kosztach okresu, w którym zostały poniesione. W wypadku kosztów promocji dotyczących kilku okresów występują czynne rozliczenia międzyokresowe. W ocenie autorów ewidencjonowanie kosztów promocji w pozostałych kosztach rodzajowych oraz w kosztach zarządu jest reliktem przeszłości, pochodzącym z czasów, kiedy promocja miała marginalne znaczenie. Obecnie koszty te stają się coraz bardziej istotne i informacja o nich może być przydatna zarówno kierownictwu, jak też użytkownikom zewnętrznym. Informacja o pozostałych kosztach, bez wyszczególnienia, o jakie koszty chodzi, pozostaje bezużyteczna. Prezentacja kosztów promocji w kosztach zarządu, bez wyodrębnienia tej pozycji, świadczy o tym, że jednostka nie jest zainteresowana informacjami o kosztach, a ich ewidencja jest jedynie spełnieniem ustawowego obowiązku. W tym celu powinna nastąpić integracja informacji o kosztach promocji w ramach rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

Prawidłowa ewidencja kosztów promocji powinna:

- dostarczać informacji umożliwiających ocenę efektywności działań promocyjnych, zarówno przez kierownictwo, jak też przez użytkowników sprawozdań finansowych,
- ułatwić ustalenie kosztów promocji zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów.

Brak szczegółowych wytycznych w prawie bilansowym stwarza możliwość dostosowania systemu informacji o kosztach promocji do własnych potrzeb. Istnieje wiele możliwości, zgodnych z obowiązującymi uregulowaniami, na przykład:

- wyodrębnienie kont syntetycznych i/lub analitycznych dotyczących kosztów promocji,
- poszerzenie informacji dodatkowej i/lub sprawozdania z działalności o informacje o głównych działaniach promocyjnych i związanych z nimi kosztach.

Warto mieć również na uwadze regulacje podatkowe dotyczące kosztów promocji. Zostaną one opisane w dalszej części artykułu.

4. Koszty reprezentacji – aspekty podatkowe

Uznanie danego kosztu za koszt uzyskania przychodów w podatku dochodowym wymaga łącznego spełnienia następujących warunków:

- jest definitywny, co oznacza, że nie zostanie podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócony,
- został poniesiony w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie został wymieniony w katalogu wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów, zawartym w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa z 15 lutego 1992; Ustawa z 26 lipca 1991].

Ustawy o podatku dochodowym nie przewidują ograniczeń dotyczących kosztów promocji i reklamy. Oznacza to, że koszty te mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów, jeżeli są racjonalne i gospodarczo uzasadnione. W katalogu wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów wymienia się natomiast koszty reprezentacji. Przykładem kosztów, które mogą wiązać się z reprezentacją w sensie podatkowym, są między innymi koszty:

- upominków przekazywanych kontrahentom,
- organizacji szkoleń, targów czy konferencji,
- sprzedaży premiowej,
- sponsoringu.
- spotkań biznesowych.

W związku z tym, że reprezentacja nie została zdefiniowana w prawie podatkowym, w orzecznictwie przywołuje się najczęściej wspomnianą wcześniej definicję słownikową, czyli okazałość, wystawność w czymś sposobie życia, związaną ze stanowiskiem, pozycją społeczną. Przez wiele lat organy skarbowe za okazałość uznawały spotkania biznesowe połączone z poczęstunkiem. W pewnym uproszczeniu można przyjąć, że koszty takiego poczęstunku miały mniejsze znaczenie niż to, gdzie się on odbywał. Zasadniczą zmianę spowodował wyrok NSA z 17 czerwca 2013 r. (II FSK 702/11), na podstawie którego Ministerstwo Finansów wydało interpretację ogólną z 25 listopada 2013 r. (DD6/033/127/ /SOH/2013/RD-120521). Wynika z niej, że:

- wydatki na usługi gastronomiczne czy zakup artykułów spożywczych nie są automatycznie wyłączone z kosztów podatkowych, wymaga to każdorazowo indywidualnej oceny, czy są spełnione warunki uznania wydatku za koszt uzyskania przychodów. Wyjaśnia się, że kosztem podatkowym nie są na przykład obiady dla rodziny czy znajomych ani usługi rozrywkowe. Nie są to jednak koszty reprezentacji, ale wydatki niespełniające wymienionych wcześniej kryteriów uznania za koszty uzyskania przychodów,

- przy kwalifikacji wydatków na usługi gastronomiczne nie ma znaczenia, czy poczęstunek odbywa się w jednostce czy poza nią, nie bierze się pod uwagę wystawności tych poczęstunków,
- poczęstunki, których głównym celem jest kształtowanie pozytywnego wizerunku jednostki oraz wykreowanie pozytywnych relacji z ich uczestnikami, należy uznać za wydatki na reprezentację i wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów.

Jak wynika z przedstawionej interpretacji ogólnej, mimo doprecyzowania kilku kwestii, nadal niejasne są kryteria oceny, które działania mają charakter reprezentacji. W przywołanym wyroku NSA wyjaśnia, że reprezentacja to każde działanie skierowane do kontrahentów podatnika lub osoby trzeciej w celu stworzenia oczekiwanego wizerunku podatnika dla potrzeb ułatwienia zawarcia umowy lub stworzenia korzystnych warunków jej zawarcia. Koszty reprezentacji to koszty poniesione w celu wykreowania pozytywnego wizerunku jednostki czy uwypuklenia jej zasobności i profesjonalizmu. Wydaje się, że każde działania jednostki mogą spełnić tę definicję, ponieważ trudno oczekiwać działań, które będą prowadziły do celowego pogorszenia wizerunku jednostki. Jak stwierdził NSA w Warszawie, kosztem reprezentacji jest wydatek, którego wyłącznym lub dominującym celem jest wykreowanie pozytywnego wizerunku podatnika, stworzenie dobrego obrazu firmy czy wykreowanie pozytywnych relacji z kontrahentami (orzeczenie z 31 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3994/14). A zatem nie chodzi o wszystkie działania budujące wizerunek, ale o takie, których wyłącznym celem jest kreowanie pozytywnego obrazu jednostki.

Szczególnie trudne jest rozgraniczenie wydatków ponoszonych na reprezentację od innych wydatków dotyczących promocji jednostki, w szczególności od wydatków na reklamę. Dowodem na niejasność pojęcia „reprezentacja” w przepisach podatkowych są liczne wątpliwości przedsiębiorców, pojawiające się w interpretacjach indywidualnych. Z ich analizy wynika, że w ostatnich latach organy skarbowe przyjmują korzystniejsze dla podatników stanowisko, coraz rzadziej uznając, że wydatki dotyczą reprezentacji. Obecnie trudno znaleźć przykłady działań, które według fiskusa służą przede wszystkim kształtowaniu wizerunku jednostki, a tym samym są wyłączone z kosztów podatkowych. Zestawienie wybranych interpretacji, w których organy skarbowe dopatrzyły się działań o charakterze reprezentacji, zawiera tabela 3.

Tabela 3. Interpretacje podatkowe dotyczące kosztów reprezentacji

Nr interpretacji	Pytanie	Stanowisko organów skarbowych
1	2	3
Interpretacja indywidualna z dnia 21.06.2018, 0111-KDIB2-3.4010.15.2018.3.KK, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	Czy koszty udziału osób zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych w zawodach/aktywnościach sportowych, treningów specjalistycznych, zakup strojów sportowych mogą stanowić koszty uzyskania przychodów?	Koszty te nie stanowią kosztów reprezentacji, ale nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów z powodu braku istnienia związku przyczynowo-skutkowego z oczekiwanymi przychodami.

1	2	3
Interpretacja indywidualna z dnia 21.02.2018, sygn. 0112-KDIL3-3.4011.23.2018.1.MM, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	Czy koszty organizacji imprezy jubileuszowej (koszty zakupu usług gastronomicznych, wynagrodzenie zespołu muzycznego, wynajęcie sali, zakwaterowanie) mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów?	Z kosztów organizacji imprezy jubileuszowej należy wyłączyć koszty związane z uczestnictwem kontrahentów. Wprawdzie w trakcie obchodów jubileuszowych przewidziano również prezentację filmu przedstawiającego produkty oferowane przez firmę, w tym stosowane w produkcji technologie, jednak nie ulega wątpliwości, że ww. część promująca zostanie zdominowana przez przygotowaną równocześnie część konsumpcyjną (rozrywkową).
Interpretacja indywidualna z dnia 7.02.2018, 0115-KDIT2-3.4010.358.2017.1.MK, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	Czy koszty wynajęcia łoża VIP w hali widowiskowo-sportowej, która zostanie oznaczona logo jednostki, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów?	Wydatków ponoszonych na wynajem łoża VIP wraz ze świadczeniami dodatkowymi, np. m.in. biletami wstępu na imprezy sportowe, nie można uznać za niezbędne do realizacji celów spotkań biznesowych. Służą one celom reprezentacyjnym.
Interpretacja indywidualna z dnia 18.07.2016, sygn. IBPB-1-2/4510-491/16/AnK, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach	Czy reklama firmy produkującej piwo z udziałem jachtu morskiego do kosztów uzyskania przychodów?	Planowane działania będą miały na celu budowanie odpowiedniego, w pewien sposób niepowtarzalnego wizerunku i prezentacji jednostki, dlatego zasadne jest wskazanie na ich reprezentacyjny charakter.

Źródło: opracowanie własne na podstawie interpretacji indywidualnych, sip.mf.gov.pl (1.07.2018).

Z przedstawionego zestawienia wynika, że za reprezentację uznaje się działania, które według obiektywnych kryteriów wykraczają poza zwyczaje handlowe i noszą znamiona wydatków o charakterze osobistym. Pozytywnie należy natomiast ocenić odejście organów skarbowych od uznawania wszelkich spotkań biznesowych za przejaw wytworności i okazałości.

5. Zakończenie

Regulacje rachunkowości w zakresie kosztów promocji należy uznać za skromne i arbitralne. Zakaz aktywowania tych kosztów można uzasadnić brakiem możliwości wiarygodnego oszacowania przyszłych korzyści, ale ten argument nie jest w pełni przekonujący. Autorzy uznają, że ujmowanie niektórych kosztów promocji w aktywach jako odrębnej pozycji lub/i jako składowej innych aktywów pozwoliłoby na lepsze odwzorowanie treści ekonomicznej tych działań. Dotyczy to w szczególności

kosztów reklamy produktów i sponsoringu tytularnego. Mając jednak świadomość, że ta propozycja jest niezgodna z obowiązującymi regulacjami, należy szukać innych rozwiązań, umożliwiających lepsze komunikowanie informacji o kosztach promocji w sprawozdaniach finansowych. Jednym z rekomendowanych sposobów jest wydzielenie informacji o poniesionych kosztach promocji w rachunku zysków i strat lub/i w informacji dodatkowej. Odpowiednim miejscem na te informacje może być również sprawozdanie z działalności. Do niewłaściwych praktyk, powodujących zniekształcenie informacji o dokonaniach jednostki, należy łączna prezentacja kosztów promocji w kosztach zarządu.

Niniejsze opracowanie należy traktować jako wstęp do dyskusji o księgowym ujęciu kosztów promocji. W kolejnych badaniach uzasadnione byłoby sprawdzenie, czy – a jeżeli tak, to w jaki sposób – jednostki komunikują informacje o kosztach promocji.

Literatura

- Conceptual Framework for Financial Reporting, 2018, IFRS Foundation, London.
- Frendzel M., 2011, *Wybrane zagadnienia z zakresu identyfikacji i prezentacji przychodów z działalności zwykłej, inwestycyjnej i finansowej*, Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica, t. 261.
- Gierusz J., 2005, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości*, ODDK, Gdańsk.
- Gos W., Hońko S., Szczypa P., 2017, *ABC sprawozdań finansowych*, CeDeWu, Warszawa.
- Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 25 listopada 2013 r. w zakresie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów ponoszonych przez podatników wydatków na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, Nr DD6/033/127/SOH/2013/RD-120521, Dz.Urz. MF, poz. 45.
- Interpretacja SKI 32, 2017, Koszty witryny internetowej, IFRS Foundation, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Londyn – Warszawa.
- Jajuga K., Jajuga T., 2015, *Inwestycje instrumenty finansowe, aktywa niefinansowe, ryzyko finansowe, inżynieria finansowa*, PWE, Warszawa.
- Klamecka-Roszkowska G., 2011, *Koszty w ocenie efektywności działań marketingowych*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 41, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Kopaliński W. (red.), 2003, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem*, Muza SA, Warszawa.
- Kotapski R., 2015, *Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu, nr 389, DOI: 0.15611/pn.2015.389.18.
- Kotler P., 1999, *Marketing. Analiza, planowanie, wdrażanie i kontrola*, FELBERG, Warszawa.
- Kotler P., Armstrong G., 2012, *Principles of marketing*, Pearson Education, One Lake Street, Upper Saddle River, New Jersey.
- Kotler P., Armstrong G., Saunders J., Wong V., 2002, *Marketing. Podręcznik europejski*, PWE, Warszawa.
- KSR, Krajowy Standard Rachunkowości nr 8 „Działalność deweloperska”.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej MSR/MSSF, 2017, IFRS Foundation, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Londyn – Warszawa.
- Narloch M., 2012, *Instrumentalizm działań marketingowych w kampaniach wyborczych*, Colloquium Wydziału Nauk Humanistycznych i Społecznych Akademii Marynarki Wojennej, kwartalnik I.

- Penman S.H., 2009, *Accounting for intangible assets: There is also an income statement*, Abacus, vol. 45, iss. 3, September.
- Projekt Krajowego Standardu Rachunkowości Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów, https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=ed9bfbf0-52ec-40c9-85a6-2a0da4921df5&groupId=764034 (1.07.2018),
- Rachunek kosztów w firmie, Dodatek do Zeszytów Metodycznych Rachunkowości, 2014, nr 14 (374).
- Rutkowski I., 2005, *Podstawy efektywności marketingu*, [w:] Wrzosek W. (red.), *Efektywność marketingu*, PWE, Warszawa.
- Sobol E. (red.), 1995, *Słownik wyrazów obcych. Wydanie nowe*, PWN, Warszawa.
- Szymczak M. (red.), 1994, *Słownik języka polskiego*, t. III, PWN, Warszawa.
- Świdarska G., Pielaszek M., Rybarczyk K., Świdarska M., 2003, *Rachunek kosztów dla celów sprawozdawczych*, [w:] Świdarska G. (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, MAC, Warszawa.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2018, poz. 1036 ze zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2018, poz. 200 ze zm.
- Ustawa z 29 grudnia 1992 r. o radiofonii i telewizji, Dz.U. z 2017, poz. 1414 ze zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2018, poz. 395 ze zm.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 czerwca 2013, II FSK 702/11.