

**Lechosław Garbarski, Teresa Taranko**

## **KOSZTY DZIAŁAŃ MARKETINGOWYCH W PRZEDSIĘBIORSTWACH W POLSCE**

### **1. Istota i sposoby ujmowania kosztów działania przedsiębiorstwa**

Problematyka kosztów marketingowych, choć werbalnie obecna w różnych publikacjach naukowych, nie była dotychczas przedmiotem pogłębionych badań. Dotychczasowe ujęcia teoretyczne w niewielkim stopniu ukazują istotę i charakter tych kosztów, a ujęcia praktyczne ograniczają się jedynie do wybranych pozycji kosztów. Wyodrębnienie kosztów działań marketingowych wymaga spojrzenia na stosowane współcześnie podejścia w zakresie ujmowania i analizy kosztów z punktu widzenia ekonomii, finansów i rachunkowości oraz zarządzania.

Przedstawione perspektywy różnią się w istotny sposób, co ma także inne konsekwencje praktyczne. W ekonomii koszt jest postrzegany jako suma dochodów utraconych w wyniku niewykorzystania posiadanych zasobów w najlepszym z alternatywnych zastosowań (tzw. koszt alternatywny)<sup>1</sup>. W finansach i rachunkowości koszty stanowią wyrażone w pieniądzu celowe zużycie własnych zasobów oraz usług obcych związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Tak rozumiane koszty nie pokrywają się z wydatkami ponoszonymi przez przedsiębiorstwo. Teoretycy zarządzania, skupiając swoją uwagę na zagadnieniach podniesienia sprawności i efektywności działania, analizują koszty przede wszystkim z punktu widzenia kontroli, controllingu oraz zarządzania produkcją.

#### **1.1. Problematyka kosztów w ekonomii**

Przedsiębiorstwa stawiają sobie różne cele w działalności gospodarczej. Jest oczywiste, że nie są one w stanie osiągnąć wszystkiego, czego chcą, dlatego że nie mają często wystarczających zasobów i/lub umiejętności, które dałyby im szansę pełnej realizacji stawianych celów. Zasoby i umiejętności są bowiem związane ze

---

<sup>1</sup> Zob. szerzej podpunkt 1.1.

zjawiskiem rzadkości. Rzadkość powoduje, że konieczny jest wybór. Z kolei z każdym wyborem związany jest koszt. Bardzo często koszt jest wyrażany w środkach pieniężnych, ale środki pieniężne nie stanowią istoty kosztu, lecz jedynie sposób (wyraz) jego mierzenia. W ekonomii koszt jest traktowany jako wartość najbardziej cennej alternatywy, która nie jest wykorzystana<sup>2</sup>. W związku z tym koszt jest traktowany przez ekonomistów jako tzw. koszt alternatywny<sup>3</sup>. „Koszt alternatywny to suma dochodów utraconych w wyniku niewykorzystania posiadanych zasobów (pracy i kapitału) w najlepszym z istniejących, alternatywnych zastosowań”<sup>4</sup>. Ograniczoność zasobów stanowi zatem podstawową przyczynę występowania kosztów alternatywnych.

Koszt alternatywny jest elementem kosztów ekonomicznych przedsiębiorstwa, natomiast nie jest elementem kosztów w ujęciu księgowym (rachunkowości). Koszty ekonomiczne wyrażają koszty alternatywne wykorzystania zasobów, koszty księgowe, zawierając większość składników wchodzących do kosztów ekonomicznych, nie obejmują zaś np. kosztu wynagrodzenia właściciela przedsiębiorstwa oraz alternatywnego kosztu kapitału finansowego zaangażowanego w przedsiębiorstwie. Dla ekonomisty „koszt jest płatnością wymaganą dla utrzymania zasobu w danym zastosowaniu, (...) księgowi kładą większy nacisk na ponoszone wydatki bieżące oraz rozliczanie wydatków poprzednio poniesionych – patrzą na rzeczywiste kwoty wydatków, ich rejestrację i rozliczanie”<sup>5</sup>.

Analiza kategorii kosztów wymaga jednoczesnego spojrzenia na kategorie z nią powiązane, a więc także na przychody i zyski. „Przychód (utarg) przedsiębiorstwa jest to ilość pieniędzy uzyskana ze sprzedaży dóbr i usług w jakimś okresie, na ogół jednego roku. Koszty firmy to wydatki poniesione na wytworzenie dóbr i usług w jakimś okresie. Zyski stanowią nadwyżkę przychodów nad kosztami”<sup>6</sup>. Wskazane kategorie odzwierciedla więc następująca formuła:

$$\text{Zyski} = \text{Przychody} - \text{Koszty}.$$

Jednak w praktyce ekonomiczna definicja przychodów i kosztów różni się od faktycznego stanu wpływów i płatności. Przychody i wydatki zarejestrowane w danym roku w przedsiębiorstwie mogą bowiem nie znajdować odzwierciedlenia w faktycznych płatnościach. Z jednej strony może to wynikać np. ze zwłoki klientów w płaceniu rachunków; w takiej sytuacji nawet przedsiębiorstwa wykazujące zyski mogą mieć

<sup>2</sup> Zob. szerzej: D.R. Kamerschen, R.B. McKenzie, C. Nardinelli, *Ekonomia*, Fundacja Gospodarcza NSZZ „Solidarność”, Gdańsk 1993, s. 21.

<sup>3</sup> Istnieją także inne terminy, np. koszty okazji, koszt utraconych możliwości, koszty traconych korzyści, Z. Wiszniewski, *Mikroekonomia współczesna. Syntetyczne ujęcie*, Olympos, Centrum Edukacji i Rozwoju Biznesu, Warszawa 1994, s. 61-63.

<sup>4</sup> D. Begg, S. Fisher, R. Dornbush, *Ekonomia*, PWE, Warszawa 1993, s. 172.

<sup>5</sup> Z. Wiszniewski, wyd. cyt., s. 63.

<sup>6</sup> D. Begg, S. Fisher, R. Dornbush, wyd. cyt., s. 167.

kłopoty związane z brakiem gotówki. Z drugiej strony w rocznych kosztach firmy umieszcza się jedynie koszt zużycia danego dobra kapitałowego<sup>7</sup>, a nie koszt jego zakupu. Koszt zużycia dobra kapitałowego w danym okresie to utrata wartości tego dobra w wyniku zużycia (amortyzacji). Uwzględnianie amortyzacji powoduje, że występuje różnica między zyskiem w ujęciu ekonomicznym a przepływami pieniężnymi.

W ekonomii i rachunkowości występują różnice w rozumieniu, a w konsekwencji także w sposobach kalkulacji kosztów (również i zysków). Rachunkowość opisuje faktyczne przychody i wydatki przedsiębiorstwa, natomiast w ekonomii analizuje się przede wszystkim wpływ kosztów i zysków na poziom produkcji przedsiębiorstwa oraz sposób alokacji zasobów między różne zastosowania. Koszt wykorzystania zasobu jest w ekonomii rozpatrywany jako tzw. koszt alternatywny (koszt utraconych możliwości), a nie jako faktyczny wydatek na zakup określonych dóbr.

## 1.2. Koszty w ujęciu finansów i rachunkowości

### *Koszt, strata, wydatek*

Koszt w rachunkowości nie jest definiowany jednoznacznie. W ujęciu K. Sawickiego „koszty stanowią wyrażone w pieniądzu celowe zużycie składników majątku trwałego i obrotowego, usług obcych, nakładów pracy oraz niektóre wydatki nie stanowiące zużycia, związane z prowadzeniem normalnej działalności przez jednostkę gospodarczą w określonej jednostce czasu”<sup>8</sup>. J. i P. Matuszewiczowie do kosztów zaliczają „wyrażone w pieniądzu zużycie środków trwałych, wyposażenia, wartości niematerialnych i prawnych, materiałów, paliwa, energii, usług, czasu pracy pracowników oraz niektóre wydatki nie odzwierciedlające zużycia, dotyczące normalnej działalności danej jednostki gospodarczej w określonej jednostce czasu”<sup>9</sup>. Z tego punktu widzenia nie jest kosztem niecelowe zużycie składników majątku; jest ono traktowane jako strata. „Ekonomiczne pojęcie kosztu wiąże się z ekonomicznym pojęciem wartości, a więc ze zużyciem uzasadnionym i niezbędnym”<sup>10</sup>. Odwołując się zatem do normalnej działalności, nie zalicza się do kosztów takiego zużycia, które jest następstwem szkód, wypadków losowych związanych z utrzymaniem nieczynnych zakładów; takie zużycie jest traktowane jako straty. „Strata wyraża nieekwiwalentne i niecelowe zmniejszenie składników majątkowych, pomniejszające wynik działalności podmiotu gospodarczego”<sup>11</sup>. Ustawa o

<sup>7</sup> Dobra kapitałowe, nazywane również dobrami lub aktywami rzeczowymi, są to dobra, które nie zużywają się w całości w trakcie jednego cyklu produkcyjnego.

<sup>8</sup> K. Sawicki (red.), *Rachunek kosztów*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996, s. 2.

<sup>9</sup> J. Matuszewicz, P. Matuszewicz, *Rachunkowość od podstaw*, Finans-Servis, Warszawa 1995, s. 203.

<sup>10</sup> M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 108.

<sup>11</sup> M. Ossowski, *Rachunek kosztów*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr sp. z o.o., Gdańsk 2004, s. 17.

rachunkowości definiuje straty (straty nadzwyczajne) jako straty powstające w wyniku zdarzeń trudnych do przewidzenia i niezwiązane z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności operacyjnej przedsiębiorstwa.

W rachunkowości finansowej „przez koszty rozumie się celowe zmniejszanie aktywów lub zwiększanie zobowiązań konieczne do wytworzenia i sprzedaży produktów czy świadczenia usług w ramach normalnej działalności organizacji”<sup>12</sup>. Pojęcie kosztu jest więc w rachunkowości związane z określonym obiektem. Tym obiektem może być produkt finalny, półprodukt, usługa, proces (np. wprowadzenie produktu na rynek), funkcja zarządzania (np. produkcja, marketing), centrum odpowiedzialności (np. wydział, dział badawczo-rozwojowy).

Od tak rozumianych kosztów odróżnić należy pojęcie wydatku. „Wydatek to każdy rozchód środków pieniężnych, i to niezależnie od celu oraz przeznaczenia tego rozchodu”<sup>13</sup>. Wydatek jest więc związany ze sferą obiegu pieniężnego. Ponieważ w praktyce występują istotne różnice czasowe między **zakupem (wydatkowaniem środków)** a ich **zużyciem (stanowiącym koszt)**, większość wydatków nie pokrywa się z kosztami. W wielu sytuacjach zużycie (np. energii elektrycznej, materiałów) następuje przed faktycznym wydatkowaniem środków pieniężnych. Nie każdy zatem wydatek stanowi koszt przedsiębiorstwa, natomiast każdy koszt musi pociągnąć za sobą teraz lub w przyszłości wydatek pieniężny<sup>14</sup>. Koszty mogą wystąpić wcześniej, równolegle lub później niż wydatek. Do wydatków, które nie są kosztami, można zaliczyć m.in. spłatę rat kredytów, rozchodowanie środków pieniężnych o charakterze strat nadzwyczajnych, wypłaty różnego rodzaju pożyczek i zaliczek<sup>15</sup>.

#### ***Kryteria i sposoby klasyfikacji kosztów w przedsiębiorstwie***

Koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo mogą być klasyfikowane z punktu widzenia różnych kryteriów. Kryteria te można także pogrupować, biorąc pod uwagę cel uzyskiwania informacji o kosztach. Zazwyczaj wyodrębnia się trzy cele<sup>16</sup>:

- cel sprawozdawczy,
- cel decyzyjny,
- cel kontrolny.

#### ***Kryteria klasyfikacji kosztów dla celów sprawozdawczych***

Podstawowymi dokumentami sprawozdawczymi w przedsiębiorstwie są bilans, rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych. Aby sporządzić te dokumenty, niezbędna jest wycena kosztów ponoszonych w przedsiębiorstwie. Na potrzeby ewidencji kosztów stosuje się następujące układy:

<sup>12</sup> A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999, s. 76.

<sup>13</sup> R. Niemczyk, *Rachunkowość*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2004, s. 255.

<sup>14</sup> Zob. szerzej: S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora” w Toruniu, Toruń 1997, s. 34.

<sup>15</sup> Zob. szerzej: R. Niemczyk, wyd. cyt., s. 256.

<sup>16</sup> Por.: S. Sojak, wyd. cyt., s. 33.

- 1) układ kosztów rodzajowych (wskazujący, jakie koszty poniesiono),
- 2) funkcjonalny układ kosztów (zwany także układem podmiotowym, wskazujący, gdzie zostały one poniesione),
- 3) układ kosztów kalkulacyjny (zwany również układem przedmiotowym, wskazujący, na co zostały one poniesione).

Układ rodzajowy grupuje koszty według rodzaju zużytych czynników wytwórczych<sup>17</sup>. Warto zwrócić jednak uwagę na fakt, że wszystkie koszty zgrupowane w układzie rodzajowym odnoszą się wyłącznie do podstawowej działalności operacyjnej<sup>18</sup>, nie obejmuje on zatem kosztów pozostałej działalności operacyjnej, działalności inwestycyjnej, finansowej oraz kosztów związanych z funduszami specjalnymi. Z punktu widzenia układu rodzajowego wyróżnia się następujące pozycje kosztów: amortyzację, zużycie materiałów i energii, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, usługi obce, podatki i opłaty, pozostałe koszty rodzajowe.

Biorąc pod uwagę kryterium funkcjonalne, a więc odnosząc koszty do określonych sfer działalności (funkcji gospodarczych), można wyróżnić: koszty wydziałów podstawowych, koszty wydziałów pomocniczych, koszty ogólnego zarządu, koszty zakupu (zaopatrzenia), koszty marketingu, koszty sprzedaży.

Kalkulacyjny układ kosztów odnosi się do przedmiotu ponoszenia kosztu, oznacza to więc sposób odnoszenia kosztu na produkty. W układzie kalkulacyjnym, w odróżnieniu do układu rodzajowego, mamy zatem do czynienia z grupowaniem kosztów ze względu na jednostkę kalkulacyjną, którą może być produkt, jego część lub część procesu technologicznego<sup>19</sup>.

### **Kryteria klasyfikacji kosztów dla celów decyzyjnych**

Decyzje podejmowane w przedsiębiorstwie dotyczą okresów przyszłych. Informacje, jakie można uzyskać z systemu ewidencyjnego i sprawozdawczego w przedsiębiorstwie, dotyczą oczywiście okresów przeszłych, mają więc charakter historyczny. Możliwe jest oczywiście przyjęcie założenia o niezmienności w przyszłości dotychczasowych warunków gospodarowania, ale jest to założenie zazwyczaj nierealistyczne, dlatego też, aby podejmować racjonalne decyzje, niezbędne jest wprowadzenie innych ujęć kosztów, które ułatwiłyby ich podejmowanie. Biorąc pod uwagę cele decyzyjne, należy uwzględnić klasyfikacje kosztów z punktu widzenia następujących kryteriów:

- 1) sposobu reagowania kosztów na stopień wykorzystywania zdolności wytwórczych,
- 2) istotności kosztów przy podejmowaniu decyzji,
- 3) struktury wewnętrznej kosztów.

<sup>17</sup> Zob. szerzej: I. Kondratowicz, *Rachunek zysków i strat. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo WSPiZ, Warszawa 2006, s. 76-83.

<sup>18</sup> Por.: W. Gabrusewicz, *Podstawy analizy finansowej*, PWE, Warszawa 2005, s. 160.

<sup>19</sup> Tamże, s. 165.

### ***Kryteria klasyfikacji kosztów dla celów kontrolnych***

Na potrzeby kontroli działalności gospodarczej możliwości wykorzystania kategorii kosztów wyodrębnionych w celach ewidencyjno-sprawozdawczych oraz decyzyjnych są ograniczone. W procesie kontroli konieczne jest bowiem przyporządkowanie poszczególnych kosztów jednostkom, komórkom lub osobom, które są za nie odpowiedzialne. Taki system przyporządkowania jest niekiedy nazywany rachunkowością odpowiedzialności<sup>20</sup>. Wyróżnia się często trzy typy ośrodków odpowiedzialności<sup>21</sup>:

- ośrodki kosztów (menedżerowie są odpowiedzialni wyłącznie za wysokość ponoszonych kosztów),
- ośrodki zysku (menedżerowie są odpowiedzialni za ponoszone koszty, osiągnięte przychody i zyski),
- ośrodki inwestycyjne (menedżerowie są odpowiedzialni za ponoszone koszty, osiągnięte przychody i zyski oraz inwestycje kapitałowe).

### **1.3. Koszty działania w naukach o zarządzaniu**

Problematyka kosztów w naukach o zarządzaniu pojawia się przede wszystkim w analizie dwóch zagadnień – kontroli i controllingu oraz zarządzania produkcją.

Kontrola jest często definiowana jako „systematyczne działanie kierownictwa na rzecz ustanowienia norm (standardów) efektywności przy planowanych celach, zaprojektowania informacyjnych sprzężeń zwrotnych, porównania rzeczywistej efektywności z wyznaczonymi normami (standardami), ustalenia odchyleń i pomiaru ich znaczenia oraz podejmowania wszelkich kroków potrzebnych do zapewnienia, by wszystkie zasoby organizacji były wykorzystywane najskuteczniej i najsprawniej do osiągnięcia jej celów”<sup>22</sup>. W procesach kontroli zmierza się zatem do stwierdzenia, czy wynik działania jest zgodny z zamierzeniami, a wszystkie wykorzystywane w działaniu środki były konieczne do osiągnięcia danego wyniku. Celem kontroli jest podniesienie sprawności i efektywności działania przez eliminację nieprawidłowości oraz podejmowanie działań korygujących. W toku działań kontrolnych ważne jest zlokalizowanie strategicznych punktów, które muszą działać skutecznie, aby cała organizacja sprawnie funkcjonowała. Te strategiczne punkty występują w trzech obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa – finansowym, operacyjnym i zasobów ludzkich. Analiza punktów strategicznych umożliwia wstępne, wyprzedzające kontrolowanie podejmowanych przedsięwzięć na podsta-

<sup>20</sup> C. Drury, *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Chapman&Hall, Warszawa 1995, s. 51.

<sup>21</sup> C. Drury, *Management and cost accounting*, Irwin, Homewood, Illinois 1987, s. 39. Za: S. Sojak, wyd. cyt., s. 53.

<sup>22</sup> L.R. Bittel, *Krótki kurs zarządzania*, PWN, McGraw-Hill, Warszawa-Londyn 1998, s. 186.

wie dotychczasowych doświadczeń. Taki sposób kontrolowania jest często określany jako controlling. Controlling oznacza „system sterowania organizacją zorientowany na wynik i realizowany poprzez planowanie, kontrolę i kierowanie (prze-prowadzanie działań korygujących)”<sup>23</sup>.

W systemie controllingu można odnaleźć wyszukiwanie i rozpoznawanie celów, sposobu ich osiągnięcia oraz „wąskich gardeł”. W ramach obszarów controllingu najczęściej można spotkać produkcję, marketing i finanse, stąd też często można mówić o controllingu w zarządzaniu produkcją, controllingu działań marketingowych oraz controllingu w zarządzaniu finansami.

Controlling w zarządzaniu produkcją jest związany przede wszystkim z oddziały-waniem na strukturę ilościową i asortymentową produkcji oraz jej przebieg w czasie tak, aby osiągnięty wynik był najkorzystniejszy. Przedmiotem controllingu w zarządzaniu produkcją są więc składniki wyniku operacyjnego działalności produkcyjnej, a zatem przychody i **koszty**.

Controlling działań marketingowych jest zazwyczaj postrzegany jako identyfikacja rodzaju produktu i asortymentu produkcji oraz działań związanych ze sprzedażą, które służą osiągnięciu najwyższych zysków. Ten rodzaj działań controllingowych jest często określany jako controlling sprzedaży i obejmuje m.in. analizę sprzedaży w przekroju produktów i segmentów rynku, kontrolę sprzedaży poszczególnych produktów, kontrolę efektów działania komórki sprzedaży, kontrolę **kosztów marketingowych**.

Najpoważniejszy obszar analizy kosztów działania przedsiębiorstwa można odnaleźć w controllingu finansowym. Controlling finansowy obejmuje m.in. ustalenie wielkości i momentu zapotrzebowania na środki pieniężne niezbędne do osiągnięcia przyjętych celów, ustalenia kosztów związanych z różnymi sposobami finansowania działalności, opłacalności inwestowania posiadanego kapitału. Jednym z najistotniejszych instrumentów zarządzania finansowego jest koncepcja budżetowania. Budżetowanie to finansowy plan (norma) dla poszczególnych przedsięwzięć podejmowanych w przedsiębiorstwie w określonym czasie. Sporządzone budżety sprzedaży i kosztów obejmują m.in. budżety kosztów bezpośrednich i pośrednich, budżety kosztów stałych i zmiennych. Często w celu zwiększenia skuteczności przygotowywanych budżetów w przedsiębiorstwach tworzy się **centra kosztów** i centra zysków. Jedną z interesujących metod wyodrębniania centrów kosztów jest metoda **ABC** (*Activity-Based Costing*). Według tej metody to nie produkty, lecz działania są przyczyną powstawania kosztów. W controllingu finansowym występują także pozabudżetowe narzędzia kontroli. Wśród nich istotna jest wskaźnikowa analiza finansowa, która jako ogromnie użyteczne narzędzie pozyskiwania informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa bardzo często odwołuje się do kategorii ponoszonych kosztów.

---

<sup>23</sup> A.K. Koźmiński, W. Piotrowski (red.), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998, s. 257.

Drugi obszar zainteresowania problematyką kosztów w naukach o zarządzaniu można odnaleźć w odniesieniu do zarządzania produkcją. Dotyczy to zwłaszcza planowania produkcji w sytuacji zwiększającej się konkurencji na rynku, rosnących wymagań klientów oraz szybkiego postępu techniczno-technologicznego. W różnych systemach planowania produkcji w coraz większym stopniu mamy do czynienia z optymalizacją kolejności operacji jednostkowych na podstawie kryterium czasu lub kosztu. W przypadku wykorzystania kryterium kosztu chodzi przede wszystkim o zmniejszenie łącznego zużycia zasobów niezbędnych dla danej operacji lub o zmniejszenie kosztu wykonania tych operacji. W tym kontekście podstawowe znaczenie ma zarządzanie zapasami. W różnych modelach gospodarki zapasami problematyka kosztów i ich minimalizacji zajmuje kluczowe miejsce<sup>24</sup>.

## **2. Identyfikacja i sposoby ewidencjonowania kosztów działań marketingowych w przedsiębiorstwach w Polsce**

### **2.1. Identyfikacja kosztów działań marketingowych**

Pojęcie kosztów działań marketingowych pojawiło się w literaturze dużo później niż kosztów produkcji i jest znacznie mniej znane. Można wręcz postawić tezę o braku identyfikacji tych kosztów w literaturze. Pojawiające się rozważania teoretyczne nie wyczerpują wymogów jednorodnej koncepcji rozumienia, a w konsekwencji – przełożenia kategorii „koszty marketingu” na systemy rachunkowe. Identyfikacja tych kosztów jest niezwykle złożonym procesem ze względu na systemowy charakter samego marketingu wykorzystujący bardzo niejednorodny zakres działań i instrumentów. Ponieważ w literaturze marketing jest rozumiany bardzo różnorodnie, konsekwencją tego jest także różne rozumienie kosztów marketingu.

„Jeśli jest on interpretowany wąsko, głównie jako działania o charakterze promocyjnym i związane ze sprzedażą – to przez koszty marketingu rozumiano nakłady na: reklamę, promocję sprzedaży, PR, edukację konsumentów, rozwój rynku, bezpośrednie koszty sprzedaży, czyli pensje przedstawicieli handlowych, koszty utrzymania biur sprzedaży, koszty nadzoru nad sprzedawcami, usługi przed- i posprzedażowe oraz rabaty”<sup>25</sup>. Szersze definiowanie marketingu, jako systemu instrumentów i działań prowadzących do osiągnięcia rynkowych celów przedsiębiorstwa, skutkować powinno szerszym ujmowaniem kosztów marketingu. Przy przyjęciu tego rozumienia marketingu „koszty te mogły być interpretowane zupełnie inaczej – jako część kosztów produkcji będących nakładem na proces produkcji oraz oddania produktu do

<sup>24</sup> Zob. szerzej: A.K. Koźmiński, W. Piotrowski (red.), wyd. cyt., s. 315-320.

<sup>25</sup> M. Krzyżanowska, *Problemy identyfikacji kosztów marketingu*, [w:] W. Deluga, J. Chotkowski (red.), *Szanse i wyzwania współczesnego marketingu*, Wydawnictwo Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego, Oddział w Koszalinie, Koszalin 2006, s. 77.



dyspozycji nabywcom<sup>26</sup>. Taka interpretacja kosztów marketingu obejmuje także koszty takich istotnych działań w ramach systemu marketingu, jak:

- opracowywanie nowych produktów i ich modyfikacje,
- opracowywanie opakowań i ich modyfikacje,
- działania związane z kreowaniem, rejestracją i ochroną prawną produktu i marki,
- obsługa gwarancyjna i pogwarancyjna nabywców produktu,
- wymiana produktu lub jego aktualizacja podczas procesu użytkowania przez nabywcę.

Ta interpretacja kosztów marketingu zasadniczo różni się od wymienianych wcześniej kosztów związanych ze sprzedażą rozumianych jako „nakłady poniesione w celu zmiany kształtu i krzywej popytu”<sup>27</sup>.

W celu identyfikacji kosztów działań marketingowych i sposobów ich ewidencjonowania w polskich przedsiębiorstwach zespół pracowników Katedry Rynku i Marketingu Szkoły Głównej Handlowej z udziałem autorów opracowania przeprowadził szerokie badania empiryczne<sup>28</sup>. Pozwoliły one:

- rozpoznać znajomość sposobów ewidencjonowania kosztów działań marketingowych wśród przedstawicieli kadr odpowiadających w przedsiębiorstwach za marketing i finanse,
- zidentyfikować kategorie kosztów spontanicznie wymienianych przez badanych respondentów – jako koszty działań marketingowych – oraz faktycznie uznawanych – jako takie koszty w badanych przedsiębiorstwach,
- rozpoznać potrzebę badanych menedżerów w odniesieniu do wyodrębniania kosztów działań marketingowych jako odrębnej kategorii kosztów w przedsiębiorstwach,
- ustalić postawę badanych menedżerów wobec dotychczas stosowanych metod wyodrębniania kosztów działań marketingowych w reprezentowanych przez nich przedsiębiorstwach.

## **2.2. Wiedza menedżerów marketingu i finansów dotycząca systemów ewidencji kosztów funkcjonujących w badanych przedsiębiorstwach**

Badania jakościowe przeprowadzone wśród menedżerów odpowiadających za finanse oraz za marketing w przedsiębiorstwach w Polsce ujawniły istotne różnice w zakresie wiedzy reprezentantów obu badanych grup dotyczące sys-

<sup>26</sup> Tamże.

<sup>27</sup> Tamże.

<sup>28</sup> Badanie w ramach grantu 1 H02D 026 29 „Koszty i efekty działań marketingowych” składało się z dwóch etapów: badań jakościowych opartych na wywiadach pogłębionych realizowanych przez zespół katedry z menedżerami odpowiadającymi za marketing i finanse (łącznie  $N = 27$  firm) oraz badań ilościowych zrealizowanych przez PBS DGA na ogólnopolskiej grupie przedsiębiorstw (łącznie  $N = 300$  firm).

temów ewidencjonowania kosztów w przedsiębiorstwach, w tym szczególnie kosztów działań marketingowych. Wiedzę na temat rodzaju systemu ewidencyjnego oficjalnie stosowanego w badanych przedsiębiorstwach posiadali wyłącznie respondenci odpowiedzialni za finanse. Osoby odpowiedzialne za działania marketingowe w badanych przedsiębiorstwach nie miały precyzyjnej wiedzy na ten temat. Zjawisko to obserwowano w równym stopniu we wszystkich typach przedsiębiorstw uczestniczących w badaniu, a także w przedsiębiorstwach o różnej wielkości. Część kadry marketingu (jednostkowe wskazania) potrafiła jedynie wymienić nazwę systemu (programu) informatycznego funkcjonującego w przedsiębiorstwie, wspierającego proces ewidencjonowania kosztów (np. SAP, Skaut, Skala).

Nieliczni menedżerowie odpowiadający za marketing w dużych przedsiębiorstwach wytwarzających dobra konsumpcyjne potrafili określić potrzeby działu marketingu w zakresie ewidencjonowania kosztów, a także wskazać na istnienie ograniczeń w funkcjonującym systemie dotyczących ewidencjonowania kosztów działań marketingowych. Wśród podstawowych obszarów ograniczeń obowiązującego systemu ewidencyjnego w przedsiębiorstwach omawiana grupa respondentów spontanicznie wymieniała zbyt mały poziom dezagregacji kosztów działań marketingowych oraz niespójność nomenklatury dotyczącej kosztów działań marketingowych stosowanej w systemie oraz stosowanej w dziale marketingu. Przedstawiciele dużych przedsiębiorstw oferujących dobra konsumpcyjne oraz usługi dla ludności zwracali ponadto uwagę na spóźniony system ewidencjonowania kosztów działań marketingowych. W ich opinii działające w ich przedsiębiorstwach systemy ewidencyjne uniemożliwiają śledzenie na bieżąco wydatków marketingowych, zanim dany okres rozrachunkowy nie zostanie zamknięty.

Badani menedżerowie odpowiadający za finanse najczęściej wymieniali układ rodzajowy ewidencji kosztów jako obowiązujący w badanych przedsiębiorstwach. W jego ramach wyodrębniane jest syntetyczne konto „koszty marketingu”. Respondenci-finansiści zwracali jednak uwagę, iż wymogi odnośnie do sposobu ewidencjonowania kosztów wynikające z ustawy o rachunkowości narzucające jedynie ogólne ramy ewidencjonowania kosztów nie stwarzają warunków do precyzyjnego ewidencjonowania wszelkich wydatków marketingowych na jednym syntetycznym koncie księgowym. Na koncie „koszty marketingu” ewidencjonowana jest jedynie część wydatków marketingowych, pozostałe natomiast muszą być księgowane w ramach wielu innych kont syntetycznych.

Część badanych finansistów wskazywała na funkcjonowanie autorskich systemów ewidencyjnych tworzonych na potrzeby reprezentowanych przez nich przedsiębiorstw. Podkreślano, iż są to systemy spełniające wymogi ustawy o rachunkowości, choć tworzone na bazie układu rodzajowego lub funkcjonalnego, to istotnie rozbudowane w celu dostosowania do potrzeb ewidencjonowania i kontroli wyników działalności przyjętych w badanych przedsiębiorstwach.

Jednym z wartych uwagi przykładów autorskiego rozwiązania w zakresie ewidencjonowania kosztów jest system określony mianem systemu zakresów odpowiedzialności. Jest to system stworzony na podstawie rodzajowego układu kont (według ustawy o rachunkowości), rozbudowany na podstawie potrzeb wynikających z rachunku wyników sporządzanego na potrzeby zagranicznego właściciela<sup>29</sup>. Konta kosztów w systemie są podzielone według osób, które odpowiadają za kontrolę ponoszonych kosztów i ich zgodność z ustalonym budżetem.

Respondenci reprezentujący kadre finansów wskazywali, iż systemy ewidencyjne funkcjonujące w reprezentowanych przez nich przedsiębiorstwach nie ograniczają się jedynie do wypełnienia wymogów narzuconych przez ustawę o rachunkowości. Przepisy prawa w zakresie ewidencji kosztów mają bowiem jedynie ogólny charakter i wymagają dostosowania do indywidualnych potrzeb poszczególnych przedsiębiorstw w tej sferze. Systemy finansowo-księgowe<sup>30</sup> zawierające moduł ewidencji kosztów mają zwykle rozbudowaną funkcjonalność i umożliwiają pozyskiwanie różnorodnych informacji finansowych. Wskazywano jednak na bardzo słabe zainteresowanie problematyką kosztów przez zespoły odpowiedzialne za marketing w przedsiębiorstwach oraz na trudności w dopasowaniu systemu ewidencjonowania kosztów do nomenklatury obowiązującej w marketingu.

Powszechnym zjawiskiem w badanych przedsiębiorstwach jest wykorzystywanie pozaewidencyjnego rachunku kosztów, zwykle na podstawie arkuszy kalkulacyjnych (np. Microsoft Excel). Wśród podstawowych celów prowadzenia pozaewidencyjnego rachunku kosztów respondenci spontanicznie wymieniali:

- sporządzanie bardziej szczegółowych analiz i dodatkowych przekrojów pozycji kosztowych wykraczających poza oficjalny system ewidencyjny obowiązujący w przedsiębiorstwie, zwykle do celów zarządczych,
- sporządzanie szczegółowych analiz kosztów działań marketingowych,
- sprawdzenie od strony kosztowej nowych pomysłów działań marketingowych,
- prognozowanie kosztów planowanych działań,
- precyzyjne ewidencjonowanie faktur i kosztów w dziale marketingu zgodne z nomenklaturą podejmowanych działań marketingowych.

W jednej firmie spośród badanych (w międzynarodowej korporacji wytwarzającej dobra konsumpcyjne) systematycznie stosowany jest rachunek kosztów działań ABC. Jest on używany jako podstawa analizy kosztów, wnioski z niego płyną-

---

<sup>29</sup> W kraju pochodzenia właściciela badanego przedsiębiorstwa obowiązują odmienne przepisy odnośnie do sposobu ewidencjonowania kosztów niż przepisy wynikające z ustawy o rachunkowości obowiązujące w Polsce. Opracowano zatem system zaspokajający potrzeby w sferze ewidencjonowania kosztów wynikające zarówno z przepisów prawa polskiego, jak i ze zwyczajów właściciela odnośnie do systemu raportowania wynikających z przepisów prawa kraju jego pochodzenia.

<sup>30</sup> Systemy finansowo-księgowe zapewniają obsługę wszystkich typów zdarzeń gospodarczych na każdym etapie ich realizacji, począwszy od dekretacji i księgowania dokumentów finansowych, poprzez ich ewidencję, aż po tworzenie zestawień i analiz.

ce służą zaś zarówno dalszej alokacji kosztów, jak i podejmowaniu decyzji odnośnie do dalszego postępowania przedsiębiorstwa na rynku. W kilku jednostkowych przypadkach metoda ABC wykorzystywana jest w procesie analizowania kosztów jedynie w ograniczonym zakresie, przy czym nie obejmuje kosztów działań marketingowych, lecz jedynie koszty związane z przygotowaniem procesów produkcyjnych. Jeśli zatem chodzi o stopień znajomości systemów ewidencjonowania kosztów obowiązujących w badanych przedsiębiorstwach, to można stwierdzić istnienie ogromnej luki informacyjnej między menedżerami odpowiadającymi za finanse i marketing. Każdy z wymienionych działów posługuje się własną nomenklaturą, co w praktyce utrudnia ich zrozumienie się. Menedżerowie odpowiadający za marketing wykazali bardzo niski poziom wiedzy i słabe zainteresowanie problematyką systemów ewidencjonowania kosztów w ich przedsiębiorstwach.

### 2.3. Rozumienie kosztów marketingu przez menedżerów

Istotne dla całości badania było ustalenie, jakie rodzaje kosztów w badanych przedsiębiorstwach uważa się za koszty działań marketingowych. Wprowadzeniem do tego zagadnienia była prośba do badanych respondentów odpowiadających za marketing o spontaniczne wskazanie kategorii kosztów, które uznawane są przez nich za koszty marketingu.

Spontaniczne odpowiedzi wskazują, że badani respondenci najczęściej postrzegają marketing przez pryzmat działań promocyjnych. Przejawem tego sposobu myślenia o marketingu jest fakt, że badani menedżerowie zdecydowanie najczęściej do kosztów marketingu zaliczają koszty reklamy (telewizyjnej, prasowej, radiowej, zewnętrznej, internetowej). Prawie 75% badanych wydatki na reklamę uznaje za koszty działań marketingowych. Blisko 50% respondentów za koszty działań marketingowych uznaje koszty druków i wydawnictw firmowych oraz koszty gadżetów. Liczna grupa respondentów (ponad 33%) do kosztów działań marketingowych zalicza koszty innych działań aktywizacji sprzedaży, takich jak: udział w targach, promocja sprzedaży, własna strona internetowa, działania *public relations*, oznakowanie pojazdów i budynków, sponsoring oraz organizację imprez dla klientów.

Powszechnym zjawiskiem w polskich przedsiębiorstwach jest utożsamianie działań marketingowych z aktywnością promocyjną oraz brak zrozumienia zależności działań marketingowych od analizy rynku, rozpoznania uwarunkowań konkurencyjnych, a także badania skuteczności podejmowanych działań rynkowych. Potwierdzeniem tej tezy jest bardzo mały udział spontanicznych wskazań kosztów badań marketingowych (nieco mniej niż 25% badanych respondentów) i analiz rynku (mniej niż 20% wskazań).

Także inne koszty aktywności rynkowej przedsiębiorstw wykraczającej poza działania promocyjne zdecydowanie rzadziej uznawane są przez badanych menedżerów za koszty działań marketingowych. Nakłady na niezwykle ważne w systemie

marketingu działania związane z produktem są przez respondentów traktowane wręcz marginalnie. Tylko 11% ankietowanych jako koszty działań marketingowych wymienia koszty prac nad nowymi produktami. Jedynie 8% badanych za koszty działań marketingowych uznaje koszty usprawniania produktów i opakowań.

W celu dokładniejszego zidentyfikowania sposobów postrzegania kosztów działań marketingowych dokonano analizy porównawczej odpowiedzi badanych respondentów z uwzględnieniem zajmowanego przez nich stanowiska w przedsiębiorstwie. Analiza ta wykazuje wyraźne zróżnicowanie opinii między respondentami na stanowiskach dyrektor/kierownik sprzedaży a dyrektorami/kierownikami marketingu oraz członkami zarządu ds. marketingu.

Dyrektorzy/kierownicy sprzedaży jako koszty działań marketingowych znacznie rzadziej uznawali takie kategorie kosztów, jak: koszty reklamy, koszty druków i wydawnictw firmowych, koszty gadżetów, koszty własnej strony internetowej, sponsoringu czy działań PR. Największe różnice między opiniami respondentów zajmujących różne stanowiska dotyczyły rozumienia kosztów badań marketingowych. Dyrektorzy/kierownicy ds. marketingu oraz członkowie zarządu ds. marketingu znacznie częściej wskazywali te wydatki jako koszty działań marketingowych (wskazania odpowiednio 29 i 26%), podczas gdy jedynie 6% badanych dyrektorów/kierowników ds. sprzedaży spontanicznie wymieniało tę kategorię wydatków jako koszty marketingu. Koszty analiz rynku są przez dyrektorów ds. sprzedaży prawie dwukrotnie rzadziej wymieniane jako koszty marketingu (w porównaniu z opiniami dyrektorów ds. marketingu). Podobne proporcje występują w postrzeganiu kosztów prac nad nowymi produktami. Większe zróżnicowanie opinii badanych respondentów występuje w postrzeganiu kosztów usprawniania produktów i opakowań. Dyrektorzy ds. sprzedaży wymieniają je sporadycznie, czterokrotnie rzadziej niż dyrektorzy ds. marketingu uznając je za koszty działań marketingowych.

Interesujących wniosków dostarcza analiza odpowiedzi respondentów w zakresie kosztów płac zespołów odpowiadających za działania marketingowe w przedsiębiorstwach. Koszty płac działu marketingu kwalifikowane są przez dyrektorów ds. marketingu jako koszty działań marketingowych dwukrotnie częściej niż przez dyrektorów ds. sprzedaży, którzy z kolei prawie trzykrotnie częściej wymieniali koszty działań marketingowych jako koszty płac działu sprzedaży (przedstawicieli handlowych). Takie rozumienie tych kosztów świadczy o przywiązaniu badanych do klasyfikacji kosztów według miejsc ich powstania oraz wskazuje na analizowanie i finansowanie aktywności marketingowej w badanych przedsiębiorstwach przez pryzmat zajmowanego stanowiska. Potwierdzeniem tej tezy może być rozumienie kosztów promocji sprzedaży. Dyrektorzy ds. sprzedaży, w gestii których jest kreowanie i rozliczanie tych działań, znacznie częściej niż dyrektorzy ds. marketingu wymieniali je jako koszty działań marketingowych.

## 2.4. Rodzaje kosztów uznawanych w badanych przedsiębiorstwach za koszty działań marketingowych

Respondenci proszeni byli także o wybranie z zaprezentowanej im listy tych kategorii kosztów, które w ich przedsiębiorstwach uznawane są za koszty działań marketingowych. W badanych przedsiębiorstwach największy odsetek wskazań uzyskały różne kategorie kosztów ponoszonych na działania aktywizacji sprzedaży. W 32% badanych przedsiębiorstw wymieniane były koszty własnej strony internetowej. W ponad ¼ badanych firm do kosztów działań marketingowych zalicza się: koszty druków i wydawnictw firmowych, koszty oznakowania pojazdów i budynków, koszty promocji sprzedaży oraz koszty gadżetów.

Zaskakująco rzadko (jedynie w 7% przypadków) badane firmy wskazywały koszty reklamy (telewizyjnej, prasowej, radiowej, zewnętrznej, internetowej) jako koszty działań marketingowych. Można przypuszczać, że w firmach tych wyodrębniana jest oddzielna pozycja kosztów reklamy. Jedynie 19% badanych firm za koszty działań marketingowych uznaje koszty analiz rynku oraz koszty rabatów cenowych. Jeszcze mniej, bo tylko 17% badanych firm, do kosztów działań marketingowych zalicza koszty badań marketingowych. Tylko 12% badanych firm za koszty działań marketingowych uznaje koszty prac nad nowymi produktami, a koszty usprawniania produktów i opakowań jedynie w 8% badanych firm uznaje się za koszty działań marketingowych.

Prawie 20% badanych menedżerów odpowiadających za marketing nie udzieliło odpowiedzi na temat tego, które z wymienionych w kafeterii rodzajów kosztów w ich przedsiębiorstwach zalicza się do kosztów marketingu. Tak duży odsetek braku odpowiedzi świadczy o małej wiedzy badanych respondentów na temat kosztów i sposobów ich wyodrębniania w badanych przedsiębiorstwach.

## 2.5. Koszty działań marketingowych jako wyodrębniona kategoria kosztów

Wydzielenie kosztów działań marketingowych jako oddzielnej kategorii nie jest zjawiskiem powszechnym w badanych przedsiębiorstwach. Taka kategoria kosztów jest wyodrębniana tylko w 52% badanych przedsiębiorstw. 31% respondentów podało, że w ich przedsiębiorstwach nie są wydzielane koszty działań marketingowych. Znaczna część (13%) badanych menedżerów odpowiadających za marketing w badanych przedsiębiorstwach nie wiedziała i nie potrafiła odpowiedzieć na pytanie, czy w ich przedsiębiorstwach wyodrębniane są koszty działań marketingowych. Fakt ten wskazuje na dość beztroskie podejście do działań marketingowych badanych przedsiębiorstw. Jeśli bowiem takie działania są podejmowane, a nie wyodrębnia się w ewidencji kosztów pozycji, która pozwalałaby na analizę wydatków na te działania, to należy przypuszczać, że działania te nie są także oceniane z punktu widzenia ich efektywności.

W celu zweryfikowania podejścia badanych przedsiębiorstw do problematyki kosztów działań marketingowych dokonano analizy porównawczej faktu wyodrębnienia ich jako oddzielnej kategorii kosztów w przedsiębiorstwach o różnym stopniu zaawansowania w stosowaniu marketingu<sup>31</sup>. Zarejestrowano wyraźną zależność między zawansowaniem stosowania marketingu w działalności przedsiębiorstw a wyodrębnianiem kosztów działalności marketingowej.

W grupie przedsiębiorstw bardziej zaawansowanych w stosowaniu marketingu wydzielenie samodzielnej pozycji kosztów marketingu ma miejsce znacznie częściej niż w przedsiębiorstwach o mniejszym doświadczeniu w stosowaniu marketingu. Tak jest w ponad połowie przedsiębiorstw należących do tej grupy. Brak wyodrębniania kosztów działań marketingowych jako odrębnej pozycji kosztów działalności gospodarczej odnotowano w ponad 28% badanych przedsiębiorstw o średnim zaawansowaniu stosowania marketingu (21-30 punktów) oraz w 23% przedsiębiorstw znacznie zaawansowanych w stosowaniu marketingu.

Badani respondenci proszeni byli także o odpowiedź na pytanie dotyczące potrzeby wyodrębniania kosztów działań marketingowych w ich przedsiębiorstwach jako odrębnej grupy kosztów prowadzenia działalności gospodarczej. Połowa respondentów nie udzieliła odpowiedzi na to pytanie, co wskazuje na brak zrozumienia istoty tych kosztów oraz brak zaangażowania tych przedsiębiorstw w analizowanie efektywności swoich działań marketingowych. Jedynie 15% badanych menedżerów odpowiadających za marketing dostrzega potrzebę wyodrębniania kosztów działań marketingowych jako odrębnej grupy kosztów prowadzenia działalności gospodarczej, z czego mniej niż połowa zdecydowanie wyraża taką potrzebę. 21% respondentów oświadczyło, że nie dostrzega potrzeby wyodrębniania kosztów działań marketingowych w ich przedsiębiorstwach.

Odpowiedzi tych respondentów, którzy wyrazili swoje opinie w sprawie potrzeby wyodrębnienia kosztów działań marketingowych jako odrębnej kategorii kosztów, poddano analizie statystycznej. Wśród ankietowanych dostrzegających taką potrzebę największy jest udział respondentów reprezentujących firmy o śred-

---

<sup>31</sup> Kryterium podziału był tzw. indeks rozumienia i stosowania marketingu. Respondenci biorący udział w badaniu odpowiadali na zestaw pytań dotyczących ich wiedzy na temat podstawowych zasad marketingu oraz jego stosowania w przedsiębiorstwach. Założeniem badania była jego realizacja wśród przedsiębiorstw i respondentów stosujących marketing i rozumiejących jego filozofię (przynajmniej w stopniu podstawowym). Dlatego respondenci, których łączna suma odpowiedzi przeliczona według odpowiedniego systemu punktacji była niższa niż 11, nie kwalifikowali się do udziału w badaniu. Analiza zależności statystycznych między całkowitą wartością indeksu marketingu (przeliczonego w postaci wartości punktowej) i traktowanego jako zmienna niezależna pokazuje, że jest on pozytywnie skorelowany z odpowiedziami na wiele pytań kwestionariusza wywiadu (zmiennymi zależnymi). Odpowiedzi respondentów charakteryzujących się wyższym poziomem indeksu istotnie różniły się od odpowiedzi respondentów o relatywnie niższym poziomie indeksu. Lepsze rozumienie zasad marketingu i ich stosowania wpływa na inny sposób postrzegania oraz analizy kosztów i efektów działań marketingowych czy kwestii planowania budżetu marketingu.

nim poziomie indeksu rozumienia i stosowania marketingu (21-30 punktów). Najczęściej są to osoby reprezentujące jednoosobowy dział marketingu.

Wśród respondentów deklarujących brak potrzeby wyodrębnienia kosztów działań marketingowych jako odrębnej kategorii kosztów największy udział mają osoby reprezentujące firmy o słabym poziomie indeksu rozumienia i stosowania marketingu (do 20 punktów). Podobnie jak przy deklaracjach pozytywnych, tak i tutaj najczęściej są to osoby reprezentujące jednoosobowy dział marketingu. Zjawisko to wskazuje na duże zróżnicowanie opinii respondentów odpowiadających za marketing w sprawie zasadności wyodrębniania kosztów działań marketingowych jako odrębnej kategorii kosztów działalności gospodarczej w badanych przedsiębiorstwach.

Przeprowadzone badanie miało na celu także wyjaśnienie powodów braku wydzielenia w badanych przedsiębiorstwach kosztów działań marketingowych jako odrębnej grupy kosztów. Badani respondenci jako główną przyczynę tego stanu wskazywali niskie koszty działań marketingowych. Ponad 25% firm, w których nie wyodrębnia się kosztów marketingu, uzasadniało ten fakt właśnie niskimi kosztami marketingu. Częściej odpowiedzi takiej udzielali respondenci reprezentujący firmy zatrudniające od 50 do 200 osób. Wśród firm zatrudniających więcej niż 200 osób powód ten był wskazywany w 20% przypadków.

25% firm, w których nie rejestruje się kosztów marketingu jako odrębnej grupy kosztów prowadzenia działalności gospodarczej, nie widzi potrzeby takiej operacji. Zjawisko to częściej występuje w przedsiębiorstwach zatrudniających więcej niż 200 osób.

Prawie 10% badanych firm brak rejestracji kosztów marketingu jako odrębnej grupy kosztów prowadzenia działalności gospodarczej uzasadnia specyfiką działalności. W takiej samej liczbie firm uważa się, że uzasadnieniem braku wyodrębniania kosztów marketingu jest mała wielkość działu marketingu lub jego brak. Taki sposób argumentowania potwierdza podejście badanych respondentów do kosztów przez pryzmat miejsc ich powstawania i utożsamianie kosztów działu marketingu z kosztami działań marketingowych.

Biorąc pod uwagę to, że badani respondenci odpowiadają za działania marketingowe analizowanych przedsiębiorstw, zauważa się, iż znamienny jest również wysoki udział odpowiedzi „nie wiem/trudno powiedzieć”.

## **2.6. Ocena sposobu ewidencjonowania kosztów działań marketingowych**

Badanie stosowanych w polskich przedsiębiorstwach systemów ewidencji kosztów, w tym także kosztów działań marketingowych, ujawniło kilka istotnych luk. Najważniejsze z nich to:

- niemożność precyzyjnego rejestrowania różnych kategorii wydatków ponoszonych na działania marketingowe z racji braku wyodrębnionych szczegółowych kont syntetycznych w ramach systemu,



- niska elastyczność systemów służących ewidencjonowaniu kosztów (m.in. istnienie długotrwałych procedur związanych z rozbudowaniem stworzonej pierwotnie struktury kont),
- zbyt rzadki okres raportowania wydatków (zwykle w cyklu miesięcznym),
- niemożność śledzenia na bieżąco aktualnego stanu wydatków na działania marketingowe w trakcie miesiąca, zanim dany miesiąc nie zostanie zamknięty,
- niemożność przejrzystego śledzenia wszelkich kosztów związanych z określonymi działaniami podejmowanymi w ramach danego projektu czy realizowanej strategii marketingowej,
- ogromne rozbieżności w podejściu i oczekiwaniach co do systemu ewidencjonowania kosztów działań marketingowych wśród menedżerów odpowiadających za finanse i marketing.

Respondenci odpowiadający za działania marketingowe w badanych przedsiębiorstwach w Polsce wykazywali wysoki stopień zadowolenia ze stosowanych w ich przedsiębiorstwach sposobów rejestracji kosztów działań marketingowych. Pojawiły się wprawdzie jednostkowe głosy krytyczne, dotyczyły one jednak nie tyle systemu ewidencjonowania kosztów, ile praktyk stosowanych przez osoby odpowiedzialne za rejestrację i kontrolę tych kosztów. W opinii tych respondentów negatywne postawy osób korzystających z systemu ewidencjonowania kosztów działań marketingowych przejawiają się między innymi w:

- niechęci menedżerów lub braku umiejętności dokonywania analiz kosztów działań marketingowych,
- zawodności ludzi i popełnianiu przez nich błędów przy ewidencjonowaniu kosztów (np. nieprecyzyjnym opisywaniu dokumentów finansowych, nieprecyzyjnych wpisach do systemu finansowo-księgowego),
- bezrefleksyjnym nastawieniu pracowników działu marketingu do wymogów ewidencjonowania i kontroli ponoszonych kosztów działań marketingowych,
- braku świadomości kadr marketingu odnośnie do konsekwencji finansowych podejmowanych działań marketingowych oraz ich efektów dla finansowej kondycji całego przedsiębiorstwa,
- braku refleksji nad istotą i wynikami kontroli kosztów działań marketingowych.

Badani menedżerowie odpowiedzialni za marketing oraz za finanse zostali poproszeni o wskazanie oczekiwanych kierunków usprawnień w funkcjonujących w ich przedsiębiorstwach sposobach ewidencjonowania kosztów działań marketingowych. Wśród najważniejszych kierunków zmian respondenci spontanicznie wymieniali:

- potrzebę zwiększenia stopnia szczegółowości systemu ewidencjonowania kosztów działań marketingowych, co umożliwiłoby pozyskanie bardziej precyzyjnych informacji na temat zyskowności poszczególnych produktów, klientów, kanałów dystrybucji,

- konieczność powiązania wyników oceny relacji koszty–efekty działań marketingowych z systemem motywacyjnym stosowanym wobec pracowników działu marketingu,
- potrzebę zwiększenia wiedzy pracowników działu finansów i księgowości na temat sposobu poprawnego ewidencjonowania kosztów działań marketingowych,
- potrzebę zwiększenia wiedzy pracowników działu marketingu na temat systemów i przekrojów ewidencjonowania kosztów działań marketingowych w celu ich lepszej kontroli oraz zwiększenia wykorzystania wiedzy na temat kosztów do bieżących decyzji marketingowych,
- konieczność ujednoczenia nomenklatury finansowej i marketingowej służącej ewidencjonowaniu kosztów działań marketingowych.

### 3. Podsumowanie

Analiza teoretycznych ujęć kosztów w literaturze z zakresu ekonomii, finansów i rachunkowości wykazała niski poziom identyfikacji kategorii kosztów działań marketingowych. W rozważaniach teoretycznych trudno doszukać się jednorodnej koncepcji rozumienia, a w konsekwencji – przełożenia kategorii „koszty marketingu” na systemy rachunkowe. Rozpoznanie tych kosztów jest niezwykle złożone ze względu na systemowy charakter samego marketingu wykorzystujący bardzo różnorodny zakres działań i instrumentów.

Badania empiryczne prezentowane w opracowaniu pozwoliły zidentyfikować kategorie kosztów spontanicznie wymienianych przez przedstawicieli kadr odpowiadających w przedsiębiorstwach za marketing i finanse w Polsce jako koszty działań marketingowych oraz kosztów faktycznie uznawanych jako takie koszty w badanych przedsiębiorstwach. Ważną kwestią badaną empirycznie była znajomość sposobów ewidencjonowania kosztów działań marketingowych wśród badanych menedżerów oraz ich postawy wobec dotychczas stosowanych metod wyodrębniania kosztów działań marketingowych.

### Literatura

- Begg D., Fisher S., Dornbush R., *Ekonomia*, PWE, Warszawa 1993.
- Bittel L.R., *Krótki kurs zarządzania*, PWN, McGraw-Hill, Warszawa-Londyn 1998.
- Dobjija M., *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- Drury C., *Management and cost accounting*, Irwin, Homewood, Illinois 1987.
- Drury C., *Rachunek kosztów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Chapman&Hall, Warszawa 1995.
- Gabrusewicz W., *Podstawy analizy finansowej*, PWE, Warszawa 2005.
- Jaruga A.A., Nowak W.A., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania, Łódź 1999.

- Kamerschen D.R., McKenzie R.B., Nardinelli C., *Ekonomia*, Fundacja Gospodarcza NSZZ „Solidarność”, Gdańsk 1993.
- Kondratowicz I., *Rachunek zysków i strat. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo WSPiZ, Warszawa 2006.
- Koźmiński A.K., Piotrowski W. (red.), *Zarządzanie. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- Krzyżanowska M., *Problemy identyfikacji kosztów marketingu*, [w:] W. Deluga, J. Chotkowski (red.), *Szanse i wyzwania współczesnego marketingu*, Wydawnictwo Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego Oddział w Koszalinie, Koszalin 2006.
- Matuszewicz J., Matuszewicz P., *Rachunkowość od podstaw*, Finans-Servis, Warszawa 1995.
- Niemczyk R., *Rachunkowość*, Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2004.
- Ossowski M., *Rachunek kosztów*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr sp. z o.o., Gdańsk 2004.
- Sawicki K. (red.), *Rachunek kosztów*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996.
- Sojak S., *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora” w Toruniu, Toruń 1997.
- Wiszniewski Z., *Mikroekonomia współczesna. Syntetyczne ujęcie*, Olympus, Centrum Edukacji i Rozwoju Biznesu, Warszawa 1994.

## MARKETING COSTS OF ENTERPRISES IN POLAND

### Summary

The subject of the article is the problem of theoretical and practical aspects of marketing costs. The article includes the analyses of costs presentation in economy, accounting and finance literature. The concept of marketing costs is presented on background of general cost consideration. The identification of these costs is a very complex process because of the nature of marketing system. Empirical studies presented in this article enabled the identification of the marketing costs categories spontaneously indicated by marketing and finance managers of enterprises in Poland. The results of research enabled also the verification of marketing costs registration and identification of managers attitudes towards methods of cost classification used in firms.

---

**Lechosław Garbarski** – prof. dr hab. w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie.

**Teresa Taranko** – dr w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie.