

Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka

Politechnika Wrocławska

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ W OBSZARZE MARKETINGU

1. Wstęp

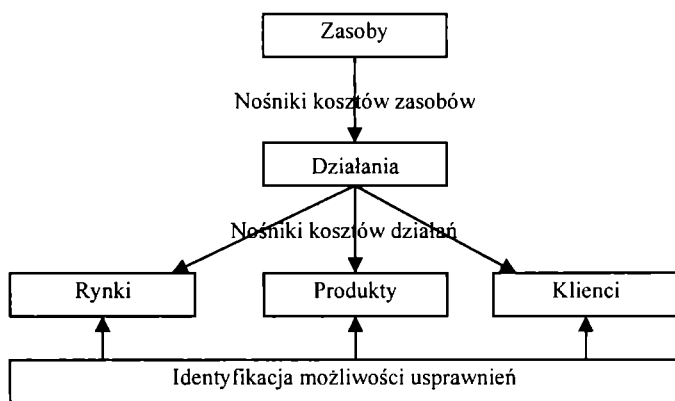
Rosnąca konkurencja i coraz bardziej zmienne warunki działania współczesnych przedsiębiorstw zmuszają do podejmowania coraz większych wysiłków marketingowych w celu wygrania walki konkurencyjnej na rynku. Problemem bowiem jest dzisiaj nie wytworzenie produktu, lecz jego sprzedaż. Stąd też wydatki marketingowe stają się coraz bardziej znaczącym elementem kosztów przedsiębiorstwa. „Zwiększaniu przez przedsiębiorstwo nakładów na marketing musi towarzyszyć świadomość, że dzięki wzrostowi skuteczności marketingu powinny być one odzyskiwane” [3, s. 21].

Kluczem do oceny efektywności marketingu jest umiejętność możliwie precyzyjnego pomiaru kosztów marketingu i odniesienia ich do obiektów kosztów generujących przychód przedsiębiorstwa. Złożoność procesów marketingowych (dystrybucji, promocji, badań rynkowych itd.), a także wielkie zróżnicowanie oferowanych produktów i świadczonych usług sprawiają, że ocena efektywności gospodarowania nie jest rzeczą łatwą, a tradycyjne systemy kalkulacji kosztów nie dostarczają wiarygodnych informacji do podejmowania długookresowych decyzji.

Poszukiwanie nowych rozwiązań, umożliwiających zwłaszcza dokonywanie precyzyjnych rozliczeń w obszarze kosztów pośrednich, znalazło odzwierciedlenie w systemie rachunku kosztów działań. Wydaje się, że rachunek ten może zostać z powodzeniem zastosowany także w obszarze marketingu. Możliwość precyzyjnego rozliczania i oceny kosztów marketingowych dostarczy niezbędnych informacji do podejmowania decyzji zarządczych w obszarze marketingu, w dużym stopniu przyczyniając się tym samym do wzrostu jego efektywności. W tym kontekście w artykule podejmuje się próbę opracowania koncepcji rachunku kosztów działań w obszarze marketingu z uwzględnieniem osobliwości tego obszaru, a także przedstawienia korzyści wynikających z zastosowania rachunku i jego uwarunkowań. Rozpocząć jednak należy od wyjaśnienia pojęcia rachunku kosztów działań.

2. Istota rachunku kosztów działań

Rachunek kosztów działań (*Activity Based Costing* – ABC) jest systemem rozliczania kosztów, bazującym na tych samych danych źródłowych co inne, tradycyjne rachunki kosztów, charakterystyczne dla rachunkowości zarządczej. Traktuje jednak koszty pośrednie w zupełnie odmienny sposób, koncentrując uwagę na działaniach. W istocie rozlicza te koszty najpierw na działania, a następnie na obiekty kosztowe (np. wyroby, grupy wyrobów, zlecenia produkcyjne) [1, s. 13]. Zgodnie z koncepcją ABC koszty pośrednie są więc rozliczane na obiekty kosztów za pomocą wielu różnych podstaw rozliczania. Podstawy te służą do rozdzielania kosztów pośrednich, spowodowanych różnymi wewnętrznymi działaniami lub procesami, na obiekty kosztów. Służą one jednocześnie do pomiaru rozmiarów określonych działań lub procesów. Powinny więc być proporcjonalne do kosztów powodowanych przez określone działania i podlegających rozliczaniu [4, s. 303]. Koszty bezpośrednie natomiast są – tak jak w tradycyjnym rachunku kosztów – wprost odnieszone do obiektów kosztów. Ogólny schemat rozliczania kosztów w rachunku kosztów działań prezentuje rys. 1.



Rys. 1. Rozliczanie kosztów w rachunku kosztów działań

Źródło: [1, s. 13].

Sporządzenie kalkulacji kosztów według rachunku kosztów działań wymaga zaprojektowania nowego systemu rachunku kosztów, w którym najważniejszymi elementami są:

- wewnętrzne działania lub procesy (*activities*),
- koszty w przekroju działań (*cost pools*),
- jednostki miary wielkości każdego działania,
- czynniki kosztotwórcze (*cost drivers*) [4, s. 303].

Terminem „działanie” lub „proces” określa się zbiór powtarzalnych jednorodnych lub podobnych zdarzeń i czynności, wykonywanych w celu realizacji określonej funkcji i powodujących powstawanie kosztów. Czynnikiem kosztotwórczym z kolei nazywamy przyczynę powstawania kosztów poszczególnych wyodrębnionych działań. Za jego pomocą dokonuje się ilościowego pomiaru działania, który umożliwia określenie proporcjonalnego związku między ilością wykonanego działania a kosztami tego działania [4, s. 303].

W tym kontekście ABC stanowi podejście do rozliczania kosztów, w którym identyfikuje się główne rodzaje działań (*activities*), określa się środki ekonomiczne zużywane przez daną grupę operacji i klasyfikuje się je jako zwiększające wartość (*value adding*) lub niezwiększające wartości (*not adding value*) [2]. Ma to uświadomić decydentom, jakie siły w istocie powodują koszty i ułatwić podejmowanie decyzji zarządczych co do alokacji kosztów.

Rachunek kosztów działań jest szczególnie użyteczny w jednostkach charakteryzujących się dużym poziomem kosztów pośrednich w stosunku do całkowitych kosztów własnych. W tym kontekście możliwa i zasadna wydaje się jego implementacja w obszarze marketingu.

3. Etapy rachunku kosztów działań w obszarze marketingu

Można wyróżnić następujące szczegółowe etapy rachunku kosztów działań w obszarze marketingu:

- określanie zasobów marketingu,
- ustalanie nośników kosztów zasobów marketingu,
- określanie kosztów zasobów marketingu,
- określanie działań marketingu,
- określanie kosztów działań marketingu,
- ustalanie nośników kosztów działań marketingu,
- ustalanie obiektów kosztów marketingu,
- określanie kosztów obiektów kosztów marketingu.

Etapy te wymagają omówienia z uwzględnieniem specyfiki marketingu.

Przez pojęcie zasobów marketingu będziemy rozumieć źródła kosztów ponoszonych w związku z wykonywaniem działań przedsiębiorstwa w obszarze marketingu. Stanowią je „zasoby ekonomiczne [marketingu – przyp. aut.], które albo już dostępne są w przedsiębiorstwie, albo nabywane są w miarę potrzeby. Do tych drugich zalicza się również usługi obce” [6, s. 98]. Podobny charakter wykazują także media.

Aby możliwe było określenie kosztów zasobów marketingu, niezbędne jest przypisanie im nośników. Nośniki kosztów zasobów marketingu są miernikiem

zużycia zasobów podczas wykonywania działań marketingu. Stanowią one przyczynowo-skutkową relację między zużyciem zasobów marketingu a wykonywanymi w jego ramach czynnościami. Trudności określenia nośników kosztów zasobów sprawiają, że wyraża się je nieraz za pomocą stawek procentowych. Wówczas stanowią one relacje procentowe, w jakich zużywa się dany zasób podczas wykonywania różnych działań.

Do najważniejszych zasobów zużywanych w związku z wykonywaniem działań marketingu należy zaliczyć (wymienia się je tu wraz z przykładowymi nośnikami kosztów zasobów):

- pracowników (liczba etatów, czas pracy),
- materiały biurowe (zł),
- urządzenia biurowe (liczba stanowisk),
- powierzchnię biurową (m^2),
- media (czas korzystania z mediów, cm^2),
- usługi obce (liczba zleceń, zł),
- delegacje (liczba delegacji, zł),
- rozmowy telefoniczne (liczba rozmów, czas rozmów).

Koszty większości wymienionych zasobów marketingu należy wyliczać na podstawie fizycznego ich zużycia w określonym czasie, z uwzględnieniem przyjętych nośników i wartościowych stawek jednostkowego zużycia. Obliczone koszty zasobów marketingu mogą być pomocne w określaniu kosztów działań marketingu.

Działanie lub proces marketingu stanowi zbiór wyodrębnionych z przyjętym stopniem szczegółowości jednorodnych lub podobnych i powiązanych ze sobą czynności marketingu, zużywających w toku ich wykonania określoną część zasobów marketingu. „Aby [tak rozumiane – przyp. aut.] działanie mogło być obiektem kontroli kosztów, powinno charakteryzować się powtarzalnością oraz kompletnością, czyli powinno prowadzić do określonego wyniku. Niezbędne jest także określenie jakości wyniku działania, czasu jego wykonania oraz zdefiniowanie kosztów ponoszonych podczas wykonywania działania” [6, s. 99]. Zachowanie się kosztów działania powinno się dać opisać za pomocą jednego nośnika kosztów.

Na użytek rachunku kosztów wyróżniamy następujące podstawowe (w ujęciu syntetycznym) działania marketingu:

1) dotyczące produktu:

- określanie wyposażenia produktów (nazwa produktów, ich jakość, znak towarowy, kolor, opakowanie, usługi towarzyszące),
- ustalanie cyklu życia produktów,
- komponowanie asortymentu produktów;

2) dotyczące ceny:

- kształtowanie polityki cen w przedsiębiorstwie;

3) dotyczące dystrybucji:

- uzgadnianie decyzji o rozmieszczeniu produkcji na rynku,

- wybór kanałów dystrybucji i pośredników,
- wybór środków transportu,
- określanie zapasów produktów w przedsiębiorstwie;
- 4) dotyczące promocji:
 - kształtowanie programu promocyjnego,
 - przygotowywanie kampanii reklamowych,
 - reklamowanie produktów,
 - promowanie produktów z wykorzystaniem instrumentów promocji dodatkowej,
 - pozyskiwanie i kształtowanie opinii publicznej za pośrednictwem instrumentów *public relations*,
 - uczestnictwo w targach i wystawach;
- 5) dotyczące marketingu jako całości:
 - opracowywanie systemu informacji marketingowej,
 - pozyskiwanie informacji za pośrednictwem systemu informacji marketingowej,
 - badania marketingowe.

Koszty działań marketingu są sumą kosztów tej części zasobów marketingu, która przyczynia się do ich realizacji. Stopień udziału kosztów zasobów marketingu w kosztach jego działań można określać za pośrednictwem nośników kosztów zasobów, będących naturalną miarą wykorzystania każdego z zasobów. W sytuacjach oczywistych można dokonywać pomiarów bezpośrednich fizycznego zużycia zasobów w związku z realizacją poszczególnych działań, wyrażając następnie to zużycie w ujęciu wartościowym. W sytuacjach mniej oczywistych należy przyjąć szacunkowe określenie fizycznego lub bezpośrednio wartościowego (jako kosztów zasobów) zużycia zasobów do realizacji określonych działań. Niezależnie od tego wyliczone koszty zasobów mają być pomocne w kontroli poprawności ich rozdziału między działania.

Koszty działań marketingu stanowią podstawę określania kosztów obiektów kosztów marketingu. W tym celu uprzednio należy przyjąć nośniki kosztów działań, które są miarami stopnia uwzględniania kosztów działań marketingu w kosztach obiektów marketingu. „Przedstawiają one przyczynowo-skutkową relację między działaniami a obiektami kalkulacji kosztów” [6, s. 99]. Ponieważ na koszty działań składają się różnie zachowujące się koszty zasobów, to najczęściej nośnikami kosztów działań są mierniki fizyczne. Można posłużyć się w tym przypadku również relacjami procentowymi, analogicznie jak w odniesieniu do nośników kosztów zasobów marketingu. W odniesieniu do większości wymienionych wcześniej działań marketingu proponuje się przyjmować jako nośniki kosztów działań (samoistnie lub alternatywnie) czas ich realizacji, liczbę wykonywanych działań lub relację procentową.

Obiekty kosztów marketingu mogą stanowić:

- produkty,
- kanały dystrybucji,

- segmenty rynku,
- klienci.

Rozdzielenie kosztów danego działania na poszczególne obiekty kosztów marketingu sprowadza się kolejno do określenia:

- liczby jednostek nośnika kosztów działania przypadających na obiekty kosztów określonego rodzaju,
- sumarycznej liczby jednostek nośnika kosztów działania przypadających na wszystkie obiekty kosztów określonego rodzaju,
- kosztów działania przypadających na jednostkę nośnika kosztów działania (iloraz kosztów działania i sumarycznej liczby jednostek nośnika kosztów działania przypadających na wszystkie obiekty kosztów określonego rodzaju),
- kosztów działania przypadających na obiekt kosztów określonego rodzaju (iloczyn liczby jednostek nośnika kosztów przypadających na obiekt kosztów określonego rodzaju i kosztów działania przypadających na jednostkę nośnika kosztów działania),
- wielkości sprzedaży w ramach obiektu kosztów danego rodzaju,
- jednostkowego kosztu działania przypadającego na obiekt kosztów określonego rodzaju (iloraz kosztów działania przypadających na obiekt kosztów określonego rodzaju i wielkości sprzedaży w ramach obiektu kosztów tego rodzaju).

Suma jednostkowych kosztów poszczególnych działań marketingu przypadających na obiekt kosztów określonego rodzaju stanowi całkowity jednostkowy koszt marketingu przypadający na ten obiekt.

4. Korzyści zastosowania rachunku kosztów działań w obszarze marketingu

Podobnie jak w innych obszarach, rachunek kosztów działań stosowany do rozliczania kosztów w sferze marketingu służyć ma do celów sprawozdawczości wewnętrznej oraz dostarczania informacji zarządczych. Dzięki temu, że:

- pozwala na alokację kosztów marketingu na obiekty kosztowe, opierając się na większej liczbie baz rozliczeniowych kosztów,
- wiąże koszty marketingu z faktycznymi przyczynami ich powstawania,
- pozwala na zastosowanie tylu różnych podstaw rozliczeniowych, ile rodzajów działań marketingowych i odpowiadających im kosztów marketingu jest zasadne do wyodrębnienia,

należy go uznać za znacznie bardziej wiarygodny od tradycyjnych rachunków kosztów. Kalkulacja oparta na metodologii kosztów działań daje bowiem wyniki bardziej zbliżone do rzeczywistych, a dodatkowo pozwala odnosić koszty marketingu do wielu różnych obiektów kosztów marketingu (nie tylko produktu, grupy produktów czy zlecenia, jak to zwykło się czynić w tradycyjnych kalkulacjach). Jest to wobec tego swoiste novum.

Rachunek kosztów działań uświadamia, że przedmiotem kontroli powinny być nie tylko same koszty marketingu, ale przede wszystkim siły (działania), które je powodują [4, s. 322]. Znajomość tych sił powinna pozwolić na precyzyjne nimi sterowanie i zapewnić w długim okresie efektywne zarządzanie kosztami marketingu.

Zastosowanie rachunku kosztów działań w obszarze marketingu dostarcza zatem bardziej wiarygodnej informacji o kosztach marketingu i ułatwia podejmowanie decyzji decydującym w tym obszarze. Uświadamia, które rodzaje działalności marketingowej wywołują w największym stopniu koszty ogólne, i pozwala jednocześnie na identyfikację działań marketingowych niezwiększających wartości przedsiębiorstwa. Szczegółowa analiza czynników kosztotwórczych daje ponadto nową perspektywę badania dynamiki kosztów marketingowych, ich planowania i budżetowania, kontroli, a także sterowania nimi.

Ponadto przedsiębiorstwa stosujące rachunek kosztów działań posiadają większą świadomość, które rodzaje działalności wywołują koszty ogólne, wykorzystując bazę informacyjną ułatwiającą wdrożenie technik zarządzania przez jakość w wyniku kwantyfikacji możliwości usprawnień, identyfikują działania niezwiększające wartości przedsiębiorstwa, mogą wykorzystać nową perspektywę badania dynamiki kosztów, planowania i budżetowania przez analizę czynników kosztotwórczych i w końcu posiadają bardziej wiarygodną informację o kosztach. Wszystko to ułatwia podejmowanie decyzji [1, s. 15].

Rachunek kosztów typu ABC i związane z nim zarządzanie typu ABM (*Activity Based Management*) stanowią więc dobrą drogę do urzeczywistniania wzrostu produktywności pracy i poprawy wyników jednostki i całej gospodarki. Ta restrukturyzacja systemu rachunkowości zarządczej jest korzystna dla planowania operacyjnego i strategicznego, dostarcza bowiem kwantytatywnej informacji finansowej o wykonaniu na poziomie działań, co ułatwia podejmowanie decyzji dotyczących struktury asortymentowej produkcji, wyboru kanałów dystrybucji, segmentów rynku czy grup klientów. Pomaga kierownictwu w eliminowaniu nieefektywnego zużycia środków i kierowania ich głównie na działania zwiększające wartość [2].

5. Zakończenie

Jak wykazano, aplikacja rachunku kosztów działań w obszarze marketingu – podobnie jak w innych obszarach – związana jest z określonymi korzyściami. Nie ona ze sobą również pewne trudności, stanowiące uwarunkowania jego zastosowania. Pojawia się tu przede wszystkim konieczność rozwiązania problemu księgowania kosztów na kontach analitycznych w taki sposób, aby możliwe było precyzyjne rozliczenie kosztów działań marketingu. Samo opracowanie modelu rachunku kosztów działań jest również bardzo pracochłonne. Wymaga realizacji wielu czynności: określenia zasobów marketingu i ustalenia nośników kosztów tych zasobów,

następnie określenia kosztów zasobów marketingu, w dalszej kolejności – określenia działań marketingu, kosztów działań marketingu i nośników kosztów działań marketingu, a na końcu – ustalenia obiektów kosztów marketingu i określenia kosztów obiektów kosztów marketingu. Identyfikacja i dobór czynników kosztotwórczych pozwalają na pewną dowolność, ale jednocześnie powinno się tu dosyć dokładnie odwzorować kompleksowość działalności marketingowej. Stąd też od konstruktorów systemu kalkulacyjnego wymaga się dobrego zrozumienia elementów modelu ABC w kontekście konkretnych warunków organizacyjnych. Nie jest to jednak łatwe, gdyż kalkulacja kosztów typu ABC „skupia swoje zainteresowania na cząstkowych procesach i działaniach, a nie na podmiotach (zakładach, wydziałach), w których są realizowane te procesy i czynności. Wdrożenie kalkulacji opartej na analizie działań oznacza nie tylko zmianę samej procedury obliczeniowej, lecz zmianę w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa oraz wymaga [...] reorganizacji procesu pomiaru i ewidencji kosztów” [5].

Literatura

- [1] Czakon W., Jakubiec I., *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami. Część I – Rachunek kosztów działań a konwencjonalny rachunek kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza w Twojej Firmie” 2002 nr 5, s. 13-19.
- [2] Dobija M., *Współczesne trendy w rachunkowości zarządczej i zarządzaniu finansami. Koncepcje ABC i ABM*, Internet.
- [3] *Efektywność marketingu*, red. W. Wrzosek, PWE, Warszawa 2005.
- [4] Jaruga A., Nowak W., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, Wyd. Społecznej Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź 2001.
- [5] Leszczyński Z., *Projektowanie systemu informacyjnego rachunku kosztów działań*, www.columb-controlling.pl.
- [6] *Rachunkowość zarządcza*, red. G.K. Świdarska, Poltext, Warszawa 1997.

ACTIVITY BASED COSTING IN MARKETING

Summary

The purposefulness of the use of the activity based costing in marketing was justified. The essence of this system was presented. Stages of pointed costing method were listed and characterised. Advantages and conditions of using the ABC were pointed.