

Zdzisław Kes

BUDŻETOWANIE KOSZTÓW DZIAŁAŃ MARKETINGOWYCH

1. Wstęp

Działania marketingowe od dawna stanowią pole badań nauki o zarządzaniu przedsiębiorstwem. Pojawia się szereg opracowań, koncepcji związanych ze strategiami marketingowymi i instrumentami marketingu, omawiane są również warunki efektywnego funkcjonowania marketingu. Ponadto widoczne stają się funkcjonalne związki marketingu z różnymi systemami wspomagającymi zarządzanie. Controlling jako ponadfunkcyjny system wspomagania zarządzania przedsiębiorstwem, obejmujący swoim zasięgiem wszelkie aspekty działalności przedsiębiorstwa, musiał wniknąć również w działania marketingowe. Dzięki temu marketing, kojarzony głównie ze stymulacją sprzedaży oraz udziału w rynku poprzez promocje i reklamy, otrzymał narzędzie planowania i oceny realizacji działań, zespolone z innymi narzędziami wykorzystywanymi przez controlling we wspomaganiu zarządzania przedsiębiorstwem.

2. Zadania controllingu marketingowego

Zadania controllingu marketingowego zostały opisane w literaturze jako następujące po sobie działania, a mianowicie:

- 1) ustalanie precyzyjnych standardów, zamierzeń, celów oraz indyktorów jakości realizacji tych zamierzeń,
- 2) monitorowanie i ocena realizacji standardów, zamierzeń i celów,
- 3) podejmowanie działań korygujących odchylenia od ustalonych standardów, zamierzeń i celów lub podejmowanie decyzji modyfikujących zamierzenia cele i standardy [*Podstawy controllingu...* 1996, s. 177].

Ustalenie standardów oceny wyników działań marketingowych stanowi złożone przeniesienie zadań strategicznych przedsiębiorstwa na obszar sprzedaży. Standardy te muszą znaleźć odzwierciedlenie w planach marketingowych, wyznaczających drogę dochodzenia do przedstawionych w strategii celów. Jednym z za-

dań controllingu jest stworzenie planów operacyjnych dla całej działalności przedsiębiorstwa. Oznacza to, że plan marketingowy musi stanowić bazę wyjściową do sporządzania budżetu kosztów działań marketingowych.

Działania marketingowe wiążą się przeważnie z wysokimi nakładami finansowymi. Mogą to być wydatki na kampanie reklamowe, promocje, badania rynku, konkursy itp. Oznacza to, że zaniedbywanie funkcji kontroli nad związanymi z tymi działaniami kosztami może przyczynić się do pogorszenia efektywności działania przedsiębiorstwa. Funkcja kontroli polega na porównywaniu wartości przyjętych w standardach oraz w budżetach z kosztami faktycznie ponoszonymi. Ustalone w procesie kontroli odchylenia stanowią podstawę podejmowania decyzji w przyszłości. Decyzje te w zależności od przyjętego systemu sprzężeń zwrotnych mogą dotyczyć zmian standardów lub zmian w sposobie realizacji przyjętych założeń. Wyniki analizy odchyleń mogą również stanowić element systemu motywacyjnego pracowników działów marketingowych lub przedstawicieli handlowych. Zastosowane narzędzia analizy odchyleń na tym etapie zadań controllingu marketingowego powinny zidentyfikować miejsca powstawania odchyleń, osoby za nie odpowiedzialne oraz przyczyny wywołujące odchylenia.

Działania korygujące są naturalną konsekwencją dwóch wspomnianych wcześniej zadań controllingu marketingowego. Są związane z podejmowaniem działań mających na celu zmniejszenie odchyleń. W przypadku przedsiębiorstw wdrażających złożone działania marketingowe decyzjami korygującymi mogą być:

- zmiany budżetów reklamy i promocji,
- usprawnienie koordynacji pracy personelu marketingowego,
- poprawienie warunków sprzedaży,
- modyfikacja warunków obsługi serwisowej,
- rozszerzenie i poprawienie efektywności kanałów dystrybucji,
- zmiany polityki cenowej,
- zmiany w produkcji [Podstawy controllingu... 1996, s. 197].

3. Narzędzia controllingu marketingowego

Omówione zadania controllingu marketingowego są realizowane za pomocą narzędzi związanych z controllingiem w przedsiębiorstwie. W celu efektywnego prowadzenia działań marketingowych oraz oceny ich realizacji stosuje się:

- analizę kosztów marketingowych,
- analizę sprzedaży,
- audyt marketingowy.

Realizacja zadań omówionych w punkcie 2 artykułu wymaga zastosowania również budżetowania kosztów, także stanowiącego jedno z podstawowych narzędzi controllingowych. Budżetowanie kosztów działań marketingowych jest specyficznym narzędziem controllingu marketingowego.

Budżetowanie w dużej liczbie opracowań jest traktowane jako główne narzędzie planowania w przedsiębiorstwie [Budżetowanie kosztów... 2001, s. 8]. W trak-

cie opracowywania budżetów następuje przełożenie uprzednio wyznaczonych celów oraz planów działań służących do ich osiągnięcia na postać standardów wartościowych, przypisanych właściwym jednostkom wewnętrznym na ściśle ustalony okres. Budżet jest definiowany jako plan wyrażony w jednostkach ilościowych i wartościowych, przydzielony jednostce wewnętrznej, za którą jest odpowiedzialny kierownik, w danym okresie. Proces przygotowywania, opracowania serii spójnych budżetów i połączenia ich w jeden spójny budżet przedsiębiorstwa nazywany jest budżetowaniem (jest to uproszenie polegające na zawężeniu funkcji budżetowania jedynie do sporządzania budżetów).

Budżetowanie jest metodą wspomagającą zarządzanie przedsiębiorstwem i obejmuje następujące etapy (odpowiadające funkcjom zarządzania):

- sporządzania budżetu,
- realizacji budżetu,
- kontroli wykonania budżetu.

Tak rozumiane budżetowanie (jako równoznaczne stosuje się pojęcie kontroli budżetowej [Kes 2002, s. 46]) wyznaczane jest w przedsiębiorstwie przez szereg elementów. Należą do nich:

- struktura ośrodków odpowiedzialności,
- struktura zarządzania,
- budżety wraz z procedurami ich tworzenia,
- struktura budżetów częściowych (budżet główny),
- system ewidencyjny,
- metody analizy odchyleń,
- system informacyjny.

Wybrane elementy systemu kontroli budżetowej zostaną omówione w dalszej części artykułu w odniesieniu do budżetowania kosztów działalności marketingowej.

4. Ośrodki odpowiedzialności za działania marketingowe

Wyodrębnienie centrów odpowiedzialności w przedsiębiorstwie sprowadza się do określenia nowych zasad funkcjonowania istniejących jednostek, wydzielonych bądź niewydzielonych organizacyjnie. Zasady te dotyczą zmiany zakresu uprawnień kierowników tych jednostek. Najistotniejszą kwestią podczas tworzenia ośrodków odpowiedzialności jest decentralizacja odpowiedzialności za elementy wpływające na kondycję finansową przedsiębiorstwa, czyli za: koszty, przychody, różnicę między przychodami a kosztami, inwestycje lub wydatki.

Podział przedsiębiorstwa na jednostki budżetowe odbywa się według określonych kryteriów. Kompletną klasyfikację tych kryteriów przedstawił S. Nowosielski [2001, s. 42]. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności odbywa się według kryteriów formalnych, merytorycznych i ekonomicznych (kryterium ekonomiczne nie jest omawiane w artykule).

Do kryteriów formalnych, uwzględnianych przy wyodrębnianiu jednostek budżetowych, należy zaliczyć:

- organizacyjne,
- terytorialne,
- majątkowe,
- księgowo-rachunkowe,
- finansowe.

Kryteria merytoryczne wyodrębniają ośrodki odpowiedzialności ze względu na przedmiot odpowiedzialności. Do typowych ośrodków wyróżnianych zgodnie z tym kryterium należą centra:

- kosztowe,
- przychodowo-kosztowe,
- wynikowe,
- inwestycyjne.

Dział marketingu w większości jednostek gospodarczych będzie spełniał wszystkie kryteria formalne. Najczęściej jest to komórka wyodrębniona organizacyjnie, kierowana przez jedną osobę, posiadającą określony majątek i terytorium i generująca koszty odnoszone na indywidualne miejsce powstawania kosztów w zakładowym planie kont.

W przypadku kryterium merytorycznego nie można jednoznacznie wskazać charakteru kosztowego bądź wynikowego jednostki zajmującej się marketingiem. Kwestia ta jest uzależniona od kompetencji jej kierownika. Najczęściej marketing będzie tylko generował koszty bez możliwości wpływu na przychody przedsiębiorstwa.

Nie można jednak wykluczyć przypadków, w których zaistnieje możliwość pomiaru zmian przychodów ze sprzedaży związanych z konkretnymi działaniami podejmowanymi przez marketing. Jest też możliwość połączenia, jako jednego działu, komórki zajmującej się marketingiem i komórki odpowiedzialnej za zbyty. W takich przypadkach marketing będzie stanowił ośrodek odpowiedzialny z koszty i przychody.

5. Budżet kosztów działań marketingowych

Działania marketingowe stanowią bardzo szerokie pojęcie, w związku z tym koszty towarzyszące tym działaniom są kategorią złożoną. Głównym problemem, który należy rozwiązać przed przystąpieniem do budżetowania kosztów, jest przyjęcie odpowiednich kryteriów podziału działań marketingowych. Działania te mogą być wyróżniane np. ze względu na:

- rodzaj działań marketingowych (np.: tworzenie wizerunku jednostki gospodarczej, reklama, analiza rynku, polityka cenowa, sponsoring),
- odbiorców przekazu reklamowego (np.: hurtownik, detalista, klient ostateczny),

- przedmiotu reklamy (np.: produkty, grupy produktów, marka),
- rodzaj przekazu reklamowego (np.: media elektroniczne, prasa, kontakt bezpośredni),
- rodzaj promocji (np.: rabaty, prezenty, informowanie).

Różnorodność działań marketingowych została zaprezentowana przez N.N. Bordena jako miks marketingowy. W literaturze i w praktyce zarządzania marketingowego porządkuje się jego elementy w następujący sposób [Dworecki 1922, s. 27]:

- miks produktowy, obejmujący kształtowanie produktu, asortymentu opakowania, marki handlowej,
- miks komunikacji, w skład którego wchodzi reklama, akwizycja, *public relations*,
- miks dystrybucji, polegający na wyborze kanałów zbytu, tworzeniu składów, zakładaniu filii,
- miks kontraktowy, określający politykę cen, rabatów, warunków płatności.

Katalog przedstawionych działań wiąże się z określonymi kosztami. Aby budżet mógł spełnić swoje funkcje, musi być sporządzony zgodnie z zasadą szczegółowości. Oznacza to, że koszty przedstawione w budżecie muszą być przypisane do poszczególnych rodzajów działań marketingowych.

Dodatkowym elementem budżetu kosztów działań marketingowych są inne koszty, związane np. z pozyskiwaniem informacji o popycie, klientach czy zmianach w otoczeniu przedsiębiorstwa. Większość kosztów to koszty pośrednie w stosunku np. do produktów.

Budżet kosztów działań marketingowych powinien obejmować kilka budżetów częściowych. Budżety te będą ustalały koszty w układzie poszczególnych rodzajów miksu marketingowego oraz kosztów rodzajowych. Ponadto budżet powinien być uzupełniony o koszty stałe funkcjonowania działu marketingowego w przedsiębiorstwie, wynagrodzenia pracowników, przedstawicieli handlowych (wynagrodzenia nieproporzystne), amortyzację wykorzystywanego majątku i pozostałe koszty rodzajowe. Koszty te nie muszą być rozliczane na produkty bądź inne obiekty kosztowe.

Takie ujęcie kosztów działań marketingowych wymaga szczegółowego rozbudowania ewidencji kosztów tak, aby były one dopasowane do właściwych budżetów.

Przedstawione zagadnienia, związane ze strukturalizacją kosztów działań marketingowych, uwidoczniają niedostatki tradycyjnego rachunku kosztów w controllingu marketingowym. Niewątpliwie wskazane jest w tym przypadku zastosowanie takich narzędzi, jak rachunek kosztów działań czy rachunek kosztów cyklu życia produktu.

Literatura

- Budżetowanie kosztów w przedsiębiorstwie*, red. E. Nowak, ODTK. Gdańsk 2001.
- Dworecki Z., *Marketing w firmie*, „Przegląd Organizacji” 1992, nr 4.
- Kes Z., *Kontrola budżetowa kosztów dystrybucji i obrotu energią elektryczną w spółkach dystrybucyjnych*, praca doktorska, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, 2002.
- Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, AE, Wrocław 2001.
- Podstawy controllingu*, red. E. Nowak, AE Wrocław 1996.

THE BUDGETING OF COST OF MARKETING OPERATIONS

Summary

The article describes marketing controlling in an enterprise. It is presented using the example of instruments of marketing controlling such as cost budgeting. Composing of budgets of cost requires cost identification and classification of marketing operation. *Budgets of cost of marketing operations take advantage of consistent distribution with concept mix-marketing.*

Dr inż. Zdzisław Kes jest adiunktem w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.