

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**289**

# Systemy rachunku kosztów i kontroli zarządczej

Redaktorzy naukowi

**Edward Nowak**

**Maria Nieplowicz**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska  
Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz  
Korektor: Barbara Cibis  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2013

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-381-6**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , Zakres kontroli zarządczej przedsięwzięć inwestycyjnych realizowanych w koncepcji partnerstwa publiczno-prywatnego ..	13
<b>Anna Balicka</b> , Koopetycja uczelni publicznych.....	22
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Wybrane narzędzie lean manufacturing w teorii i praktyce.....	34
<b>Kinga Bauer</b> , Decyzyjny rachunek kosztów postępowania upadłościowego..	43
<b>Piotr Bednarek</b> , Systemy kontroli zarządczej i ich znaczenie z perspektywy naczelnego kierownictwa przedsiębiorstw działających w Polsce .....	53
<b>Renata Biadacz</b> , Analiza ryzyka jako element kontroli zarządczej w jednostkach samorządu terytorialnego .....	70
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka</b> , Pomiar dokonań organizacji w controllingu procesowym .....	81
<b>Leszek Borowiec</b> , Szacowanie kosztu netto usługi powszechnej na wybranym przykładzie.....	91
<b>Agnieszka Burczyc-Witczak</b> , Cele i zakres kontroli zarządczej na podstawie Ustawy o finansach publicznych z dnia 27 sierpnia 2009 roku.....	102
<b>Jolanta Chluska</b> , Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów w rachunkowości samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej ...	111
<b>Adam Chmielewski</b> , Implementacja budżetowania zadaniowego na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego .....	120
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska</b> , Wykorzystanie systemów Business Intelligence w controllingu finansowym .....	130
<b>Justyna Dyduch</b> , Wykorzystanie dynamicznego kosztu jednostkowego w ocenie efektywności projektów ekologicznych .....	140
<b>Joanna Dynowska</b> , Plany wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwach w świetle badań ankietowych .....	151
<b>Wojciech Fliegner</b> , Technologia Business Intelligence jako środowisko kontroli zarządczej procesów biznesowych.....	161
<b>Monika Foremna-Pilarska</b> , Modyfikacja rachunku kosztów rzeczywistych na potrzeby budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwie produkcyjnym .....	171
<b>Anna Glińska</b> , Metody ograniczania ryzyka operacyjnego w zakładach pracy chronionej .....	181
<b>Renata Gmińska</b> , Nowe koncepcje zarządzania a rachunek kosztów .....	193

<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska</b> , Wdrożenie rachunku kosztu działań w Pomorskiej Spółdzielni Mieszkaniowej .....	203
<b>Beata Gostomczyk</b> , Time Driven Activity Based Costing – przykład zastosowania .....	217
<b>Elżbieta Jaworska</b> , Orientacja systemów kontroli zarządczej na społeczną odpowiedzialność przedsiębiorstwa .....	226
<b>Beata Juralewicz</b> , Wybrane elementy rachunku odpowiedzialności w przedsiębiorstwach regionalnej komunikacji samochodowej .....	239
<b>Zdzisław Kes</b> , Wybrane zagadnienia kontroli budżetowej .....	249
<b>Magdalena Kludacz</b> , Zasady rachunku kosztów niemieckich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych .....	258
<b>Konrad Kochański</b> , Koncepcja budżetowania projektu na przykładzie przedsiębiorstwa budowlanego.....	268
<b>Krzysztof Konstantyn</b> , Koncepcja wprowadzenia rachunku odpowiedzialności do przedsiębiorstw produkujących konstrukcje budowlane.....	280
<b>Zbigniew Korzeb</b> , Koncepcja RAPM ( <i>Risk Adjusted Performance Measure</i> ) jako zintegrowany model zarządzania ryzykiem i efektywnością w banku komercyjnym .....	294
<b>Mariola Kotłowska</b> , Zmiana sprzedawcy energii elektrycznej jako sposób redukcji kosztów przedsiębiorstwa.....	304
<b>Marcin Kowalewski</b> , Zarządzanie dokonaniem według koncepcji beyond budgeting .....	314
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Model biznesu a system rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie .....	323
<b>Paweł Kuzdowicz</b> , Rozliczanie świadczeń wzajemnych a rachunek nośników w przedsiębiorstwie .....	332
<b>Mariusz Lisowski</b> , Rachunek kosztów działań w efektywnym zarządzaniu bankiem.....	343
<b>Sebastian Lotz</b> , Wymiar zarządczy rachunku kosztów docelowych.....	354
<b>Monika Łada</b> , Modelowanie docelowych osiągnięć organizacji .....	365
<b>Sylwia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumentalna rola kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych .....	373
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami ochrony środowiska .....	383
<b>Jarosław Mielcarek</b> , Próba rekonstrukcji podstaw teoretycznych rachunku kosztów docelowych.....	394
<b>Ewelina Młodzik</b> , Zarządzanie ryzykiem w jednostkach samorządu terytorialnego na przykładzie Urzędu Miejskiego w Chojnicach .....	406
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Rachunek kosztów publicznych szkół wyższych w Polsce w świetle reformy szkolnictwa wyższego .....	416
<b>Edward Nowak</b> , Pomiar dokonania przedsiębiorstwa jako zadanie rachunkowości .....	427

<b>Marta Nowak</b> , Praca w controllingu a przybierane role grupowe. Analiza wyników badań empirycznych .....	438
<b>Agnieszka Nózka</b> , Zarządzanie projektami inwestycyjnymi realizowanymi zgodnie z warunkami kontraktowymi FIDIC .....	449
<b>Piotr Oleksyk</b> , Wybrane aspekty pomiaru efektywności przedsięwzięć publiczno-prywatnych .....	459
<b>Marek Ossowski</b> , Budżetowanie kosztów udziału w targach .....	468
<b>Marzena Remlein</b> , Konsolidacja środków pieniężnych jako instrument zarządzania przepływami pieniężnymi w grupie kapitałowej.....	478
<b>Sabina Rokita</b> , Wybrane problemy planowania i kontroli kosztów projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach .....	487
<b>Ewa Różańska</b> , Potencjał informacyjny rachunku kosztów w zarządzaniu projektami innowacyjnymi .....	497
<b>Bogna Sawicka</b> , Kalkulacja kosztów studiów niestacjonarnych na uczelniach publicznych.....	507
<b>Anna Surowiec</b> , Rachunek kosztów docelowych w zarządzaniu łańcuchem dostaw .....	517
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Systemy kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych a systemy zarządzania w instytucjach sektora finansowego – podobieństwa i różnice .....	526
<b>Marta Targowicz</b> , Rachunek kosztów działań jako podstawa wyjściowa modelu rachunku kosztów promocji.....	537
<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Wynik finansowy jako miernik dokonań uczelni publicznej .....	546
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Elementy systemu kontroli zarządczej i controllingu finansowego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem.....	556
<b>Beata Zaleska</b> , Ocena wykorzystywania informacji o kosztach w szpitalach prowadzonych w formie SPZOZ i w formie spółki z o.o. ....	566

## Summaries

<b>Dorota Adamek-Hyska</b> , The basic scope of management control over investment projects carried out under the public-private partnership scheme .....	21
<b>Anna Balicka</b> , Coopetition of public higher education .....	33
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska</b> , Selected tools of lean manufacturing in theory and practice .....	42
<b>Kinga Bauer</b> , Decision calculus of bankruptcy proceedings costs .....	52
<b>Piotr Bednarek</b> , Management control systems and their importance from the perspective of top management of companies operating in Poland .....	69
<b>Renata Biadacz</b> , Risk analysis as part of the management control of local government units .....	80

<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka,</b> Measurement of the organization performance in process oriented controlling	90
<b>Leszek Borowiec,</b> Estimating the net cost of the universal service on the chosen example .....	101
<b>Agnieszka Burczyk-Witczak,</b> Objectives and scope of management control based on the Public Finance Act of 27 August 2009 .....	110
<b>Jolanta Chluska,</b> Deferred income, charges and accruals in the IPHCU accountancy .....	119
<b>Adam Chmielewski,</b> Implementation of performance budgeting at the faculty of Management of Warsaw University .....	129
<b>Anna Maria Chojnacka-Komorowska,</b> Use of Business Intelligence systems in financial controlling .....	139
<b>Justyna Dyduch,</b> The use of dynamic generation cost in the assessment of effectiveness of environmental investment projects .....	150
<b>Joanna Dynowska,</b> Plans of controlling implementation as revealed by questionnaire surveys .....	160
<b>Wojciech Fliegner,</b> Business Intelligence Technology as an environment for management control of business processes .....	170
<b>Monika Foremna-Pilarska,</b> Modification of the real cost statement for the needs of operational budgeting in a production company .....	180
<b>Anna Glińska,</b> Methods of reducing operational risk in sheltered workshops	192
<b>Renata Gmińska,</b> New concepts of management and cost accounting .....	202
<b>Katarzyna Goldmann, Barbara Bernasińska,</b> Implementation of activity based costing in the <i>Pomorska Spółdzielnia Mieszkaniowa</i> .....	216
<b>Beata Gostomczyk,</b> Time-Driven Activity-Based Costing – application example .....	225
<b>Elżbieta Jaworska,</b> Management control systems oriented to corporate social responsibility .....	238
<b>Beata Juralewicz,</b> Chosen elements of responsibility accounting in regional car companies .....	248
<b>Zdzisław Kes,</b> Selected aspects of budgetary control .....	257
<b>Magdalena Kludacz,</b> The principles of cost accounting in German hospitals for the valuation of medical services .....	267
<b>Konrad Kochański,</b> The concept of project budgeting on the example of construction company .....	279
<b>Krzysztof Konstantyn,</b> The conception of introduction of responsibility accounting to building construction production enterprises .....	293
<b>Zbigniew Korzeb,</b> The concept of RAPM (Risk Adjusted Performance Measure) as an integrated model of risk and performance management in a commercial bank .....	303
<b>Mariola Kotłowska,</b> Changing electricity suppliers as a way to reduce the costs of a company .....	313

<b>Marcin Kowalewski</b> , Performance management of beyond budgeting .....	322
<b>Alina Kozarkiewicz</b> , Business model and management accounting system of an enterprise.....	331
<b>Paweł Kuźdowicz</b> , Settlement of mutual benefits and object accounting in an enterprise.....	342
<b>Mariusz Lisowski</b> , Activity based costing in the effective management of the bank.....	353
<b>Sebastian Lotz</b> , Managerial dimension of target costing.....	364
<b>Monika Łada</b> , Organization target performance modelling.....	372
<b>Sylvia Łęgowik-Świącik</b> , Instrumental role of management control in public finance area.....	382
<b>Iwona Majchrzak</b> , Budgeting as a tool of environment protection costs management .....	393
<b>Jarosław Mielcarek</b> , An attempt to reconstruct target costing theoretical foundations .....	405
<b>Ewelina Młodzik</b> , Risk management in local government units on the example of the city hall in Chojnice.....	415
<b>Daria Moskwa-Bęczkowska</b> , Cost accounting of public universities in Poland in the light of the reform of higher education.....	426
<b>Edward Nowak</b> , Performance evaluation as an aspect of accounting.....	437
<b>Marta Nowak</b> , Work in controlling and undertaken group roles. Analysis of empirical study.....	448
<b>Agnieszka Nózka</b> , Management of investment projects carried out in accordance with FIDIC conditions of contract.....	458
<b>Piotr Oleksyk</b> , Selected aspects of measurement of public-private partnership projects efficiency.....	467
<b>Marek Ossowski</b> , Budgeting of participation costs in fairs.....	477
<b>Marzena Remlein</b> , Cash pooling as a management instrument of cash flows in capital group .....	486
<b>Sabina Rokita</b> , Selected problems of planning and costs of research and development projects controlling in enterprises.....	496
<b>Ewa Różańska</b> , Information potential of cost accounting in innovative projects management.....	506
<b>Bogna Sawicka</b> , Costs calculation of non stationary studies at public universities .....	516
<b>Anna Surowiec</b> , Target costing for supply chain management .....	525
<b>Elżbieta Izabela Szczepankiewicz</b> , Management control systems in public finances sector entities and management systems in institutions of financial sector – similarities and differences.....	536
<b>Marta Targowicz</b> , Activity based costing as a base of the model of the promotion costing .....	545

---

<b>Piotr Urbanek, Ewa Walińska</b> , Financial result as a measure of public university performance .....	555
<b>Iwona Wasiak, Grażyna Karmowska</b> , Components of management control and financial control systems in the enterprise management process.....	565
<b>Beata Zaleska</b> , Evaluation of the use of information system about costs in hospitals run in the form of Independent Public Healthcare Centres and of liability company .....	574



**Marta Targowicz**

Wyższa Szkoła Bankowa we Wrocławiu

---

## RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ JAKO PODSTAWA WYJŚCIOWA MODELU RACHUNKU KOSZTÓW PROMOCJI

---

**Streszczenie:** W artykule przedstawione zostały założenia modelowe rachunku kosztów promocji. Autorka na wstępie zwraca uwagę na charakterystyczne cechy promocji oraz kształtowanie się kosztów promocji, a następnie przedstawia założenia modelowe rachunku kosztów promocji. Sposób kształtowania się kosztów promocji jest podstawą rachunku kosztów działań. To procesy, a w ich ramach działania wykonywane przy realizacji projektów promocyjnych są przyczyną powstania kosztów promocji, podczas których zużywane są różnorodne zasoby. Model ten może być rozwinięty o rachunek kosztów postulowanych na potrzeby bieżącej kontroli kosztów promocji oraz formułę kosztów docelowych dla oceny zarządzania kosztami promocji.

**Słowa kluczowe:** modele rachunku kosztów, rachunek kosztów działań, działalność promocyjna.

### 1. Wstęp

Projektowanie rachunku kosztów promocji na potrzeby zarządzania promocją powinno być poprzedzone analizą specyfiki procesów promocyjnych i sposobu kształtowania się kosztów promocji. Każdorazowo należy uwzględnić uwarunkowania wewnętrzne i zewnętrzne działalności promocyjnej jednostki. W zależności od potrzeb informacyjnych podmiotu model ten może mieć formę uproszczoną, np. rachunek kosztów działań, lub bardziej rozwiniętą, np. rachunek kosztów działań w ujęciu wieloobiektywnym, powiązany z rachunkiem kosztów postulowanych i docelowych.

### 2. Założenia modelowe rachunku kosztów w obszarze promocji

System informacyjny odwzorowujący specyfikę kosztów promocji, aby mógł mieć charakter uniwersalny (postać modelu), musi upraszczać rzeczywiste procesy promocyjne. Konieczne jest poznanie ogólnej natury prowadzonych procesów i działań, aby właściwie odzwierciedlić proces powstawania kosztów na każdym etapie oraz związku przyczynowo-skutkowe kosztów promocji w systemie ewidencyjnym.

W modelowaniu rachunku kosztów promocji konieczne staje się wyeksponowanie charakterystycznych cech kształtowania się kosztów promocji. Najistotniejsze założenia do budowy modelu rachunku kosztów promocji (jako rachunku decyzyjnego) są następujące:

- przedmiotem rachunku kosztów jest promocja, co oznacza, że objęte nim mogą być jednostki prowadzące działalność promocyjną, stanowiącą wsparcie procesów statutowych, a także podmioty świadczące usługi promocyjne (zewnętrzne jednostki promocyjne) i związane z nimi np. jednostki doradcze, media, które realizują przynajmniej część procesu promocyjnego, np. emisję filmu reklamowego,
- modelowy proces promocji jest złożony i składa się z procesów cząstkowych (etapów) – audytu promocyjnego, strategii promocji, poszczególnych przedsięwzięć promocyjnych; procesy cząstkowe składają się z kolei z licznych działań,
- proces właściwy promocji to poszczególne przedsięwzięcia promocyjne (głównie w formie projektów), których formę i treść określa sam podmiot zainteresowany promocją (organizator – inicjator promocji) lub przy współpracy z jednostką wyspecjalizowaną w świadczeniu usług związanych z promocją, często konfrontując idee organizatora promocji z oczekiwaniami otoczenia, zweryfikowanymi w procesie audytu promocyjnego,
- procesy promocyjne rzadko realizowane są w całości w jednym podmiocie ze względu na unikalność zasobów niezbędnych do realizacji specjalistycznych działań, np. animowanie filmów reklamowych, pozyskanie czasu antenowego czy miejsca reklamowego, zaawansowane drukowanie,
- do realizacji poszczególnych procesów promocyjnych, niezależnie od miejsca promocji, w działalności jednostki wykorzystywane są zasoby o różnym stopniu złożoności: proste (np. zakupione materiały przeznaczone na cele reklamowe, ubiory pracownicze jako element tworzenia wizerunku) oraz złożone (np. wyroby własne jako próbki przeznaczone na cele reklamy, druki reklamowe, samochody służbowe specjalnie oznakowane, budynki odpowiednio zaaranżowane jako element wizerunkowy),
- mimo że zasadniczo każdy projekt jest inny (indywidualny), występują jednak rodzaje zasobów czy działania powtarzane w różnych projektach,
- działalność promocyjna nie istnieje samodzielnie, jest powiązana z działalnością statutową oraz ogólną, stąd występują różnorodne wzajemne wielokierunkowe powiązania zasobów, działań, produktów promocji, produktów promowanych (przedmiotów promocji), odbiorców promocji (klientów). Wszystkie one mogą stanowić – w zależności od przedmiotu kalkulacji – obiekty kosztów. Przykłady powiązań różnych obiektów przedstawia tabela 1.
- do realizacji przedsięwzięć promocyjnych wykorzystywane są różnorodne środki promocji w tym samym czasie, stąd potencjalnie dostępne zasoby (zwłaszcza specjalnego przeznaczenia, które są często kosztowne) mogą nie być w pełni wykorzystywane (w tym okresie),

**Tabela 1.** Przykładowe powiązania obiektów kosztów w systemie promocji

Możliwości powiązań obiektów	Przykłady
zasoby → działanie	materiały wykorzystywane w procesie tworzenia stoiska wystawienniczego
działanie → działanie	zebranie danych do opracowania strategii promocji
zasób prosty → działanie → zasób złożony (produkt promocji)	zakupione materiały (farby) w procesie malowania tworzą charakterystyczny wygląd budynków jednostki (element wizerunkowy)
zasób prosty → produkt promowany → klient	opakowanie na rzecz produktu rynkowego
zasób prosty → klient	zakup podarunków dla klienta
zasób prosty → organizator promocji	ubioły pracownicze na rzecz jednostki
zasoby → produkt promocji	transport tablicy reklamowej zewnętrznej
działanie → produkt promocji	konferencja prasowa podmiotu
produkt promocji nr 1 → zasoby → działanie → produkt promocji nr 2	tablice reklamowe przekształcane przez pracowników na potrzeby promocji sprzedaży
[klient → działanie → produkt promocji] (odbywające się poza podmiotem, niedokumentowane i niewidencjonowane)	[zadowolony klient tworzy pozytywne opinie w mediach interaktywnych na temat jednostki]

Źródło: opracowanie własne.

- koszty zasadnicze promocji obejmują koszty organizacji promocji – audytu promocyjnego, opracowania strategii promocji oraz koszty właściwych procesów promocyjnych (realizacji projektów promocyjnych); stąd koszty promocji stanowią koszty trzech zasadniczych procesów, które zawierają szereg działań,
- ze względu na częsty outsourcing niektórych procesów promocyjnych, procedura kalkulacyjna prowadzona jest w części realizowanej we własnym zakresie; kalkulacja całkowita produktu promocji w takich warunkach obejmuje kalkulację częściową kosztu produktu promocji prowadzoną przez organizatora (dotyczącą procesów realizowanych we własnym zakresie) oraz kalkulację częściową kosztu tego produktu przeprowadzaną przez zewnętrzną jednostkę promocyjną, która to kalkulacja objęta jest limitem wyznaczonym przez cenę organizatora – zlecającego,
- kontrola kosztów promocji jest możliwa w różnym zakresie; w przypadku prac zleconych – jeżeli cena ustalona jest na poziomie stałym – oznacza pełną kontrolę kosztów przez wykonawcę promocji, w przypadku ceny odzwierciedlającej koszty rzeczywiste wraz z marżą dla zleceniobiorcy kontrola jest po stronie inicjatora promocji,
- znaczny udział kosztów pośrednich o charakterze stałym, które umownie rozliczane powodują zniekształcenie kosztów badanych obiektów.

Czy jednak rachunek kosztów działań w ujęciu klasycznym bądź zmodyfikowanym (uwzględniający do rozliczeń czynnik czasu, zasoby wykorzystywane) wycho-

dzi w pełni naprzeciw oczekiwaniom zarządzających kosztami promocji? Wydaje się, że przeniesienie punktu ciężkości z produktów na działania jako przyczyny powstawania kosztów jest słuszne, jednak może się okazać niewystarczające. Oczekiwania związane z rachunkiem kosztów promocji mogą być większe, stąd należy wyeksponować w systemie, obok działań, także inne obiekty zarządzania kosztami promocji.

J. Mielcarek w swoim opracowaniu [Mielcarek 2006] przedstawia ewolucję rachunku kosztów działań, począwszy od modelu standardowego do modelu jednoetapowego opartego na czasie. Pierwsze modele standardowe (dwuetapowe) oparte na dwuetapowym ujęciu i rozliczaniu kosztów w kolejności: *zasoby–działania–obiekty kosztów*, wykorzystywały procentowe relacje nośników kosztów zasobów i działań. Z czasem powstały nowoczesne modele rachunku kosztów działań, które opierają się bezpośrednio (model jednoetapowy) na rozliczeniu zasobów na różnorodne obiekty kosztów za pomocą nośników kosztów wyrażonych w jednostkach naturalnych oraz stawkach osobowych i rzeczowych nośników: *zasoby–obiekty kosztów*. Model jednoetapowy upraszcza procedurę rozliczania kosztów zasobów wprost na obiekty kosztów, przyjmując, że działanie może być też obiektem. Oznacza to, że istnieją modele standardowe, które cechuje dwuetapowa procedura przyporządkowania kosztów działań do obiektów kosztów, natomiast modele jednoetapowe przypisują wprost koszty zasobów do obiektów kosztów.

Omawiany model jednoetapowy można wykorzystać również w koncepcji rachunku kosztów działań w ujęciu wieloobiektywowym<sup>1</sup>. Według jego założeń nie istnieje sztywna hierarchia: zasoby–działania–obiekty kosztów, ale ich „luźne” logiczne powiązanie i rozliczanie. Przede wszystkim w modelu tym w sposób bardziej elastyczny definiuje się możliwe obiekty kosztów (przedmioty, podmioty, miejsca odniesienia kosztów), które stanowią nie tylko powszechnie przyjęte typy obiektów – np. wyroby, klienci, projekty, ale także zasoby proste, złożone, wykorzystywane w działalności, procesy i działania (tzw. nośniki przejściowe kosztów). Stąd w rachunku kosztów działań w ujęciu wieloobiektywowym wydaje się zasadne zastosowanie jednoetapowej procedury rozliczania kosztów, według formuły: zasoby–obiekty kosztów (w tym także działania), o których nie pisze wprost J. Mielcarek.

Do przykładowych obiektów kosztów w działalności promocyjnej można zaliczyć:

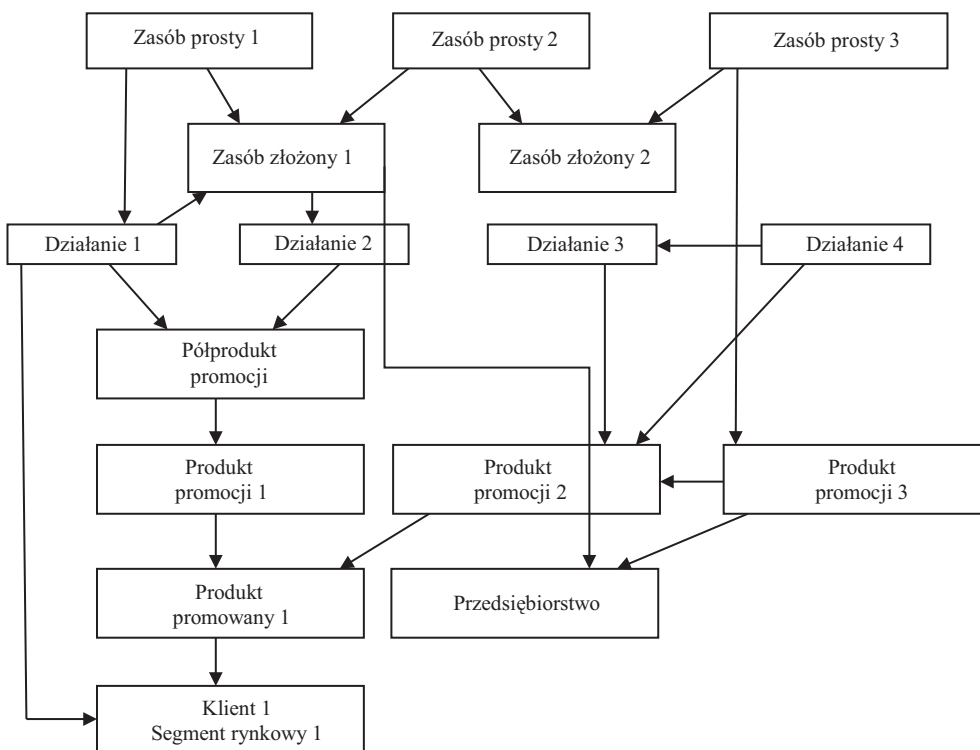
- działania promocyjne w przekroju produktów promowanych, projektów promocyjnych klientów,
- zasoby rzeczowe (budynki, maszyny, urządzenia wykorzystywane w działalności promocyjnej),
- zasoby ludzkie (pracownicy zajmujący się realizacją działań promocyjnych),

---

<sup>1</sup> Idea rachunku kosztów działań w ujęciu wieloobiektywowym (który zdaniem autorki jest możliwy do wdrożenia w obszarze promocji) powstała na podstawie koncepcji „obiektyowego rachunku kosztów działań”, zaproponowanej przez zespół G.K. Świdorskiej [2004, s. 18].

- zasoby niematerialne (wartości niematerialne i prawne),
- projekt promocyjny lub jego część,
- grupy projektów promocyjnych dotyczących jednego produktu technologicznego, tzw. kampanie promocyjne,
- proces promocyjny jako całość lub jego część (etap),
- klienci,
- podmioty wewnętrzne zajmujące się promocją, a także ich produkty (zwłaszcza gdy są różnorodne),
- organizator promocji jako całość.

Na rysunku 1 przedstawiono przykładowe elastyczne powiązania obiektów kosztowych o różnym charakterze, np. zasobów prostych, zasobów złożonych, działań, półproduktów, produktów, segmentów rynku w obszarze promocji (klientów) w ujęciu ogólnym.



Legenda:

– obiekt kosztowy

**Rys. 1.** Elastyczne powiązania obiektów kosztowych w obszarze promocji – ujęcie ogólne

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Świdarska i in. 2004].

### 3. Możliwości rozwinięcia modelu rachunku kosztów promocji

Na potrzeby zarządzania kosztami promocji rachunek kosztów działań w ujęciu wieloobiekowym można powiązać z wybranymi rachunkami wspomagającymi procesy decyzyjne w obszarze promocji. Przykładem może być rachunek kosztów postulowanych, włączony do rachunku kosztów działań. Takie rozwiązanie może prowadzić do wyznaczenia postulowanego kosztu zmiennego działania, postulowanego kosztu stałego działania oraz odchyłeń od kosztów działań. Odchylenia kosztowe dostarczają informacji, jak zmienia się poziom kosztów na skutek rzeczywistego wykorzystania zasobów. Połączenie kosztów postulowanych i kosztów działań może ułatwić proces planowania kosztów, a także umożliwić kontrolę kosztów na etapie planowania i realizacji działania oraz bieżące wyznaczenie odchyłeń kosztów działań (przynajmniej w części).

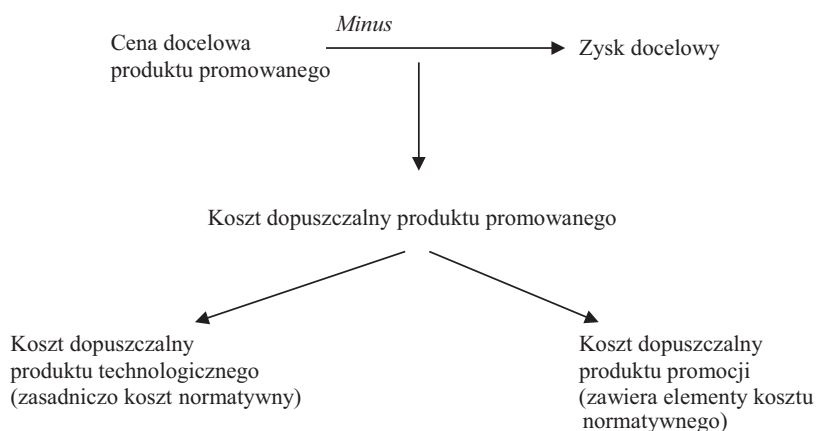
Dodatkowo procesy decyzyjne dotyczące zarządzania kosztami promocji może wspierać rachunek kosztów docelowych. Polegałoby to na odniesieniu kosztu produktu powstałego w całości lub częściowo w obszarze promocji (np. produktu promocji, produktu promowanego), ustalonego w ramach procedur rozliczeniowo-kalkulacyjnych rachunku kosztów działań powiązanego z rachunkiem kosztów postulowanych, do poziomu kosztu docelowego.

Ważnym zagadnieniem – wydaje się – jest porównanie kategorii kosztów postulowanych i docelowych oraz ustalenie różnic jakościowych między nimi. Koszty postulowane to koszty indywidualnie niezbędne, które wyznacza technika, technologia, a także ekonomia, natomiast koszty docelowe determinuje ekonomia oraz otoczenie podmiotu, tzw. rynek. Aby zdefiniować koszt docelowy w obszarze promocji, należy rozstrzygnąć, co jest przedmiotem kalkulacji w jednostce organizującej promocję, tzn. produkt promocji czy produkt promowany. W pierwszym przypadku koszt docelowy należy odnieść do kosztu bieżącego produktu promocji oraz możliwości jego przyszłej redukcji (zwłaszcza na etapie jego projektowania i przygotowania do realizacji) [Nita 2009, s.147]. W przypadku produktu promowanego koszt docelowy oznacza koszt dopuszczalny (akceptowany przez tzw. klienta oraz otoczenie), który stanowi różnicę między docelową ceną sprzedaży produktu i jego docelowym zyskiem [Nita 2009, s.146].

Należy zauważyć, że kalkulacja kosztu postulowanego (znacznej części pozycji kosztowych wzorca normatywnego) odbywa się wewnątrz jednostki, a kalkulacja kosztu docelowego w otoczeniu. Pozornie może się wydawać, że koszty postulowane nie są w pełni odpowiednie do obszaru promocji ze względu na jej specyfikę, tzn. promocja, nawet jeśli we współczesnych uwarunkowaniach wydaje się obligatoryjna, to może być prowadzona według różnych sposobów – „technologii” promowania. Nie istnieje zatem wyznaczona z góry „technologia” promocji, a procesy promocyjne są realizowane według możliwości finansowych organizatora promocji. Z drugiej strony, niezależnie od specyfiki promocji, istnieją określone procesy i działania – powtarzalne – w ramach każdego sposobu promowania. Można więc,

przynajmniej dla części procesów i działań, dość precyzyjnie określić koszty indywidualnie niezbędne (postulowane). Koszt docelowy, akceptowany przez rynek, należy możliwie zmniejszać (optymalizować), uwzględniając jednocześnie formułę kosztu indywidualnie niezbędnego.

B. Nita podkreśla, że koszt docelowy może być rozpatrywany w perspektywie rynku i produktu [Nita 2009, s.146]. Na poziomie rynku koszt docelowy oznacza koszt dopuszczalny i jego wyznaczenie rozpoczyna się odgórnie, tzn. od poziomu jednostki jako całości. W jednostkach, w których promocja wspiera działalność podstawową, koszt docelowy, ustalany odgórnie, dotyczy produktu promowanego, będącego sumą kosztu docelowego produktu technologicznego (jego poziom wyznacza głównie koszt normatywny, gdyż zawiera bazę kosztów niezbędnych technologicznie) oraz kosztu docelowego produktu promocji (jego wysokość określa częściowo koszt normatywny, gdyż koszty niezbędne technologicznie pojawiają się w pewnym zakresie i w niektórych pozycjach kosztowych określonych działań promocyjnych) – rys. 2. Kosztem docelowym, ustalonym odgórnie, dla zewnętrznej jednostki promocyjnej może być koszt wynikający z ustaleń między tą jednostką a organizatorem promocji (zleceniodawcą), a dokładniej wartość usługi promocji, wynikająca z cennika, pomniejszona o docelowy zysk, wartość opustów, rabatów. W praktyce koszt docelowy dla wykonawcy może być wyznaczony na poziomie ceny zawartej w umowie, uwzględniającej rabaty i dodatkowo pomniejszony o docelowy zysk, rezerwę kosztową tworzoną każdorazowo przy zleceniu, wynikającą m.in. z różnic kursowych (w przypadku zleceń otrzymanych od podmiotów zagranicznych), ubezpieczeń i gwarancji, ewentualnych roszczeń, kosztów z tytułu nieterminowej realizacji zlecenia i innych. Otrzymany od zleceniodawcy budżet promocji stanowi koszt docelowy – dopuszczalny (maksymalny koszt, którego ta jednostka nie może przekroczyć z uwzględnieniem czynników obiektywnych).



**Rys. 2.** Interpretacja kosztu docelowego (dopuszczalnego) produktu promowanego

Źródło: opracowanie własne.

W perspektywie produktu (produktu promocji) jego koszt docelowy wyznaczony jest oddolnie. W tym celu prowadzona jest analiza kosztu bieżącego produktu promocji (pod warunkiem, że procesy mają charakter powtarzalny) i możliwości jego obniżenia do poziomu niezbędnego w określonych warunkach jednostki. Kosztem docelowym może być w tym przypadku kwota redukcji kosztów w koszcie bieżącym produktu, możliwa do osiągnięcia z uwzględnieniem uwarunkowań natury technicznej, technologicznej, ekonomicznej oraz prawnej (np. dotyczącej kosztów amortyzacji).

Na podstawie tych rozważań można ogólnie wnioskować, że poziom kosztu docelowego produktu kształtuje – w pewnym zakresie – koszt normatywny, czyli koszt postulowany wewnętrzny (część techniczno-technologiczna produktu), a pozostałą część determinują uwarunkowania zewnętrzne (akceptacja ceny produktu przez rynek) oraz uwarunkowania wewnętrzne o charakterze ekonomicznym (założenia jednostki dotyczące zakładanego zysku z produktu). W niektórych sytuacjach może się okazać, że uwarunkowania zewnętrzne są decydujące, tzn. koszt postulowany produktu promowanego może okazać się nieakceptowany przez rynek (koszt postulowany jest większy niż koszt docelowy). Konieczne są wówczas zmiany poziomu kosztów w obszarze promocji lub technologii (rzadziej). Innym sposobem może być obniżka docelowego zysku. W przypadku, gdy cena produktu (nieobjętego promocją) oferowanego na rynek (uwarunkowania zewnętrzne) nie jest akceptowana, tzn. koszt postulowany produktu technologicznego jest zbyt wysoki, istotną rolę mogą odrywać procesy promocyjne<sup>2</sup>. Zastosowanie kosztu docelowego w obszarze promocji może mieć znaczenie w badaniu zależności między ceną rynkową promowanego produktu a kosztem docelowym produktu promowanego.

Dotrzymanie kosztu docelowego produktu promowanego wymaga dyscypliny kosztowej zarówno w obszarze technologii, jak i obszarze promocji. Jeżeli poziom dopuszczalny kosztów w obszarze promocji zostanie przekroczony, pojawi się nieosiągalna kwota redukcji – nazywana także strategicznym wyzwaniem redukcji kosztów [Sojak, Józwiak 2004, s. 118-119] (ujawniona w ramach kontroli wstępnej oraz bieżącej). Konieczne jest wówczas obniżenie kosztu technologicznego produktu. Jeżeli jest to niemożliwe, należy obniżyć docelowy zysk z produktu.

#### 4. Zakończenie

Przedstawiona koncepcja modelu rachunku kosztów promocji jest dyskusją nad możliwością projektowania rozwiązań rachunku kosztów promocji ze wskazaniem modelu tego rachunku dostosowanego, o zróżnicowanych warunkach realizacji działalności promocyjnej i ukierunkowanego na generowanie wieloprzekrojowych informacji koniecznych do zarządzania tym obszarem. Implementacja takiego modelu w obszarze działalności promocyjnej w jednostkach rynkowych może być procesem

<sup>2</sup> Często taka sytuacja wymaga realizacji promocji w sposób długookresowy i systematyczny.



trudnym i złożonym. Wprowadzenie w jednostce systemu informacyjnego dotyczącego kosztów działalności promocyjnej może opierać się wyłącznie na rachunku kosztów działań. Z czasem wskazana jest analiza możliwości wykorzystania kosztów postulowanych w obszarze promocji do celów kontrolnych (wspomoże to proces kontroli wstępnej bieżącej kosztów promocji) oraz wprowadzenia formuły kosztu docelowego dla produktu promowanego lub produktu promocji (pozwoli ocenić zarządzanie promocją). Niezależnie od rozwiniętego czy uproszczonego (opartego wyłącznie na działaniach) modelu rachunku kosztów promocji konieczne jest porównanie w każdym przypadku efektów i kosztów jego wprowadzenia i utrzymania.

## Literatura

- Mielcarek J., *Ogólny model jednoetapowy a Time-Driven ABC*, Target, Akademia Ekonomiczna, Poznań 2006.
- Nita B., *Koszty docelowe w rachunku kosztów cyklu życia produktu*, [w:] *Rachunek kosztów cyklu życia produktu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, red. R. Kowalak, Uniwersytet Ekonomiczny, Wrocław 2009.
- Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcja i zastosowanie*, red. G.K. Świdarska, Monografie i Opracowania nr 526, SGH, Warszawa 2004.
- Sojak S., Józwiak H., *Rachunek kosztów docelowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Świdarska G.K., Rybarczyk K., Kasprzycka A., *Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcja i wdrożenie w Zakładach Lniarskich „Orzeł” SA*, [w:] *Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcja i zastosowanie*, red. G.K. Świdarska, Monografie i Opracowania nr 526, SGH, Warszawa 2004.

### ACTIVITY BASED COSTING AS A BASE OF THE MODEL OF THE PROMOTION COSTING

**Summary:** This paper presents assumptions for modeling promotion costing. The author pointed out the characteristics of the promotion activity and promotion costs and proposed the activity based costing as a base of the model of the promotion costing. This model can be developed towards normative costs for more effective current control of the promotion costs and target costs for the evaluation of managing of the promotion area.

**Keywords:** costing models, activity based costing, promotion activity.