

Umowy wieloelementowe i koszty marketingu bezpośredniego w rozumieniu KSR15 a ryzyko zniekształcenia sprawozdania finansowego

Marta Wiącek 

Akademia Łomżyńska, Wydział Nauk Społecznych i Humanistycznych

e-mail: mwiacek@al.edu.pl

DOI: 10.24427/az-2024-0063

Streszczenie

Przedsiębiorstwa funkcjonujące w turbulentnym i konkurencyjnym otoczeniu gospodarczym podejmują różnego rodzaju działania, których celem jest wypromowanie produktów oraz skłonienie pośredników handlowych, jakimi są detaliczne sklepy sieciowe aby przyjęły je do dystrybucji detalicznej. Częstym zjawiskiem jest współpraca producentów z dystrybutorami- sklepami sieciowymi prowadzona w ramach zintegrowanych kanałów dystrybucji. Jest ona prowadzona na podstawie umów o współpracy klasyfikowanych w przepisach finansowych jako umowy wieloelementowe. Celem pracy jest przedstawienie umów wieloelementowych jako specyficznej formy współpracy oraz wzajemnych rozliczeń pomiędzy producentami, a dystrybutorami-sklepami sieciowymi. W niniejszej publikacji podkreślono konieczność dogłębnej analizy zapisów tych umów. Ich nieprawidłowe odzwierciedlenie księgowe z wykorzystaniem rekomendacji KSR15 może doprowadzić do przygotowania zniekształconego sprawozdania finansowego oraz narazić organizację na ryzyko podatkowe.

Słowa kluczowe

Krajowy Standard Rachunkowości nr 15, koszty marketingu bezpośredniego, umowy wieloelementowe, sprawozdanie finansowe

Wstęp

Krajowy Standard Rachunkowości numer 15 jest obowiązkowo stosowany do sprawozdań finansowych od 1 stycznia 2023 roku. Możliwe było wcześniejsze zastosowanie wytycznych dokumentu, ale nie było ono obowiązkowe. Oznacza to, że

od początku zeszłego roku kalendarzowego rekomendacje w nim zawarte powinny zostać obligatoryjnie zastosowane i wdrożone do prowadzonych przez organizację ksiąg rachunkowych oraz odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym organizacji za ten rok. Pełna nazwa Standardu: „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów”, wszedł w życie 29 lipca 2022 roku. Jego celem jest merytoryczne określenie i doprecyzowanie zasad rachunkowości stosowanych w odniesieniu do ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawnień dotyczących przychodów ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów oraz niektórych związanych z przychodami kosztów doprowadzenia do zawarcia i realizacji umowy sprzedaży, zgodnie z Ustawą z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości. Przedmiotem Standardu są zasady ustalania i ujmowania oraz prezentacji w sprawozdaniu finansowym przychodów ze sprzedaży dóbr, to jest w rozumieniu tego standardu:

- wyrobów gotowych zdalnych do sprzedaży lub w toku produkcji,
- półproduktów,
- towarów,
- materiałów.

Ponadto Standard precyzuje także zasady dotyczące ujmowania i prezentacji przychodów oraz kosztów wynikających z umów wieloelementowych. Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 roku zawiera zdefiniowaną dosyć ogólnie kategorię przychodów oraz zysków. Określone są one jako „uprawdopodobnione powstaniem w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomiczne o wiarygodnie ustalonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców [Ustawa, Dz.U.2023.120 t.j.]. Dlatego dodatkowe, bardziej szczegółowe podejście jest uzasadnione. Należy jednak dokładnie przeanalizować zapisy umów wieloelementowych w zakresie rozliczenia kosztów i przychodów po to, aby nie doprowadzić do zniekształcenia danych finansowych prezentowanych w rocznym sprawozdaniu finansowym.

1. Krajowy Standard Rachunkowości numer 15, a umowy wieloelementowe – definicja i specyfika rozliczeń

Z punktu widzenia ustawy o rachunkowości [Ustawa, Dz.U.2023.120 t.j.] istotne jest ile i jakiego typu umów dostawca zawarł z odbiorcą towarów. Możliwe jest zawarcie wielu umów, które są ze sobą powiązane jak również zawarcie jednej umowy, która zawiera w sobie zapisy dotyczące nie tylko sprzedaży towarów do odbiorcy, ale także towarzyszącej tej sprzedaży wzajemnej wymiany usług około

sprzedażowych. W obu powyższych przypadkach przychody i ewentualnie powstające koszty powinny być, z punktu widzenia wspomnianej ustawy, jak i zaleceń wynikających z Krajowego Standardu Rachunkowości nr 15, analizowane pod kątem prezentacji w sprawozdaniu finansowym w sposób łączny. Takie umowy, lub jedna umowa, w rozumieniu przywołanych przepisów nazywane są wieloelementowymi. W celu poprawnej prezentacji przychodów, jak i ewentualnych kosztów, wynikających z takiego typu umów należy dokonać szczegółowej ich analizy. Szczególnie istotna jest prawidłowa analiza kosztów wynikających z umów wieloelementowych. Co do zasady powinny one być wykazywane w momencie poniesienia, ale należy także wziąć pod uwagę, że powinien być to równocześnie ten okres, w którym możliwe jest ich przyporządkowanie do przychodów. Umożliwia to wykazanie, że zostały one poniesione w celu podtrzymania źródła przychodów [Ustawa, Dz.U. z 2023 poz. 2805]. Reasumując sprzedawane wyroby gotowe lub towary oraz świadczone jednocześnie usługi są ze sobą nierozzerwalnie związane pod względem funkcjonalnym oraz zintegrowane ze sobą. Dodatkowym szczególnym przypadkiem takiej integracji funkcjonalnej ogromnie istotnej z punktu widzenia prawidłowego odwzorowania sytuacji finansowej organizacji w sprawozdaniu finansowym jest przypadek gdy strony transakcji biorą pod uwagę wszystkie dostarczane dobra i świadczone usługi i ustalają łączną cenę rozliczeniową. Szczególne, charakterystyczne, cechy umów wieloelementowych, to:

- zastosowane w rozliczeniu jednostkowe ceny sprzedaży nie pokrywają kosztów nabycia towaru czy też kosztów jego wytworzenia;
- umowy są bardzo skomplikowane, zawierają postanowienia na mocy których powstają różne rodzaje przychodów, ujmowane w różnych okresach sprawozdawczych i według różnych zasad.

Opisane powyżej cechy charakterystyczne umów wieloelementowych determinują konieczność wyodrębnienia ich poszczególnych elementów składowych po to, aby możliwe było ujęcie przychodów z tytułu każdego z nich w prawidłowy sposób. Po ustaleniu poszczególnych elementów umowy od strony sprzedaży, zgodnie z wytycznymi Krajowego Standardu Rachunkowości numer 15, do każdego z wyodrębnionych elementów organizacja powinna przypisać odpowiadające im koszty. Możliwe są także umowy skonstruowane w taki sposób, że wyodrębnienie na ich podstawie poszczególnych elementów przychodowych, wykazanie ewentualnych rabatów i opustów, oraz przypisanie odpowiadających im kosztów nie będzie możliwe do wykonania w sposób precyzyjny lub będzie bardzo skomplikowane. W takim przypadku organizacja, zgodnie z wytycznymi zawartymi w Krajowym Standardzie Rachunkowości numer 15 powinna, w celu zachowania należytej staranności oraz

prawidłowości prezentacji sytuacji finansowej organizacji, przypisać koszty towarzyszące realizacji przychodów w proporcji odpowiedniej do wartości tych przychodów. Ustalenie ceny sprzedaży oraz w konsekwencji wartości może nastąpić różnymi metodami. Poniżej zostały opisane i scharakteryzowane metody, które można zastosować do prawidłowego ustalenia wartości przychodów powstających na podstawie umów wieloelementowych:

- metoda porównywalnych ofert tego samego dostawcy – polega na przyjęciu jako ceny sprzedaży elementu – ceny oferowanej przez tego samego dostawcę stronie niepowiązanej w przypadku sprzedaży pojedynczego elementu umowy;
- metoda rynkowa – polega na przyjęciu jako ceny sprzedaży elementu, przeciętnej ceny ustalonej na podstawie ofert innych dostawców działających na danym rynku, stosowanej do takich samych lub podobnych dóbr, sprzedawanych jako pojedyncze elementy;
- metoda koszt plus marża – polega na przyjęciu, jako ceny sprzedaży elementu, sumy kosztów wymagających poniesienia na wykonanie danego elementu umowy i doliczenia do nich marży z tytułu zysku, ustalonej w racjonalnej wysokości;
- metoda rezydualna – polega na przyjęciu cen sprzedaży ustalonych jedną z metod opisanych w poprzednich podpunktach dla tych elementów umowy, dla których możliwe jest ustalenie wartości przychodów oraz przypisanie kosztów towarzyszących.

Przychody będące rezultatem sprzedaży towarów lub wyrobów gotowych mogą wiązać się z odroczonym w czasie prawem do dokonywania przez nabywców zwrotów części lub całości dostawy. Najczęściej w praktyce gospodarczej powiązane jest to z uprawnieniami nabywcy wynikającymi z gwarancji i rękojmi. Oznacza to zwrot sprzedanego wyroby gotowego lub towaru na skutek uszkodzenia, dostarczenia niewłaściwej ilości lub jakości dostawy. Współczesne organizacje, działające w warunkach gospodarki 4.0, muszą elastycznie dostosowywać się do wymogów otoczenia. Zwiększona konkurencyjność i potrzeba szybkiego reagowania na zmiany w otoczeniu wymusiły także zmiany w zakresie polityki zwrotów i znalazło to odzwierciedlenie w sposobie konstrukcji rozliczeń na podstawie umów wieloelementowych. Szczególnie widoczne jest to w sektorach, w których głównymi odbiorcami sprzedawanych wyrobów gotowych i towarów są sklepy detaliczne działające w formatach sieci czyli dyskonty lub super i hipermarkety. Organizacje sprzedające swoje produkty za ich pośrednictwem zostały zmuszone do tego, aby przyznać takim nabywcom, będącym pośrednikami w sprzedaży do ostatecznego konsumenta, dodat-

kowe prawo zwrotu bez uzasadnienia lub w określonych okolicznościach lub z innych powodów. Prawo do zwrotu, bez względu na specyfikę, powoduje konieczność zmniejszenia przychodu, który powstał przy pierwotnej jego sprzedaży. Organizacja może zastosować jeden z dwóch dozwolonych przez przepisy sposobów ujęcia takiego pomniejszenia przychodów w sprawozdaniu finansowym. Jeżeli możliwe jest wiarygodne oszacowanie lub wycenienie wartości zwracanego wyrobu gotowego, to należy w momencie otrzymania zwróconych dóbr dokonać pomniejszenia przychodów. Jeżeli dokładna wycena wartości nie jest możliwa do przeprowadzenia należy w takim przypadku dokonać oszacowania tej wartości oraz kwoty jaką należy ująć jako pomniejszenie przychodów. Najczęściej stosowane w drugim przypadku, w praktyce biznesowej, jest oszacowanie na podstawie tak zwanej najlepszej wiedzy posiadanej na moment dokonania szacunku lub wykorzystanie w tym celu danych historycznych [MF, KSR7, 2019]. W praktyce biznesowej w ramach sprzedaży wyrobów gotowych i towarów w oparciu o umowy wieloelementowe odbiorcom udzielane są także różnego rodzaju rabaty i opusty lub refundacje ponoszonych kosztów na przykład transportu wyrobu gotowego z centrum logistycznego do poszczególnych sklepów danej sieci w różnych lokalizacjach. Rabaty i opusty podobnie jak opisane wcześniej zwroty muszą być rozliczone i odzwierciedlone w formie korekt sprzedaży obniżających zrealizowane przychody [MF, KSR15, 2022]. Oznacza to, że w księgowej ewidencji przychodów wykazywana jest pomniejszona wartość sprzedaży czyli uwzględniająca udzielone na podstawie umów wieloelementowych rabaty i opusty. Z realizacją przychodów na podstawie umów wieloelementowych nierozzerwalnie związane jest także ponoszenie kosztów. Szczególnym ich przypadkiem są koszty marketingu bezpośredniego. Koncepcja sprzedaży realizowanej na podstawie umów wieloelementowych czyli z wykorzystaniem tak zwanych zintegrowanych kanałów sprzedażowych zakłada powtarzalność transakcji pomiędzy pośrednikiem handlowym, jakim jest sklep, a organizacją, która jest producentem wyrobów gotowych i towarów, a zatem jest dostawcą określonych dóbr i marek. Ta powtarzalność byłaby niemożliwa, gdyby sieć nie miała gwarancji, że deklaracje dostawcy, będącego jednocześnie producentem, o atrakcyjności rynkowej jego produktów są prawdziwe i spowodują wzrost sprzedaży. Swoistym poręczeniem stają się więc refundacje kosztów marketingu bezpośredniego zawarte w umowach wieloelementowych. Są one formą zaangażowania organizacji/dostawcy dóbr w realizację planu promocyjnego w kanale dystrybucji jakim jest sklep [Kasulis i in., 1999]. W świetle aktualnych praktyk rynkowych oraz obowiązujących teorii ekonomicznych sklep jest obiektywnie ograniczony w możliwości generowania sprzedaży. Otrzymuje od dostawcy wynagrodzenie w formie zapłaty za koszty przeznaczane na konkretne i celowe aktywności marketingowe ukierunkowane na sprzedaż towaru

pochodzącego od tego dostawcy. Producent/dostawca, który przystępuje do kanału dystrybucji/marketingu tworzonego przez pośrednika handlowego, jak wspomniano często sieć, powinien zatem być przygotowany na konieczność finansowego, a niekiedy także organizacyjnego zaangażowania w działania marketingowe.

2. Rola działań marketingowych w sprzedaży towarów

W literaturze przedmiotu wyróżnia się dwa typy strategii marketingowych w takim kanale dystrybucji:

- typu *push* (popychania);
- typu *pull* (przyciągania) [Kotler i in., 2017].

Strategia *push* jest skierowana do pośredników i ma ich skłonić, żeby przyjęli do sprzedaży i oferowali dany produkt w swoim kanale dystrybucji. Przykładem podejmowanych w tym celu działań mogą być zniżki, programy lojalnościowe, szkolenia czy gadzety oferowane sprzedawcom, którzy umieszczą towar w swoim sklepie. Chodzi o to, żeby produkt był maksymalnie dostępny dla klienta. Strategia *push* jest szczególnie wskazana w tych kategoriach towarów, w których lojalność wobec marek jest niska, wybór marki dokonywany jest w sklepie, produkt jest kupowany pod wpływem impulsu, a pożytki z produktu nie zawsze są jasne dla konsumenta. Strategia *pull* jest skierowana bezpośrednio do konsumentów. Jej celem jest przekonanie konsumentów, żeby zgłaszali popyt na produkt u pośredników handlowych, skłaniając ich w ten sposób do zamawiania towaru. Przykładem może być przeprowadzenie przez dostawcę kampanii reklamowej w telewizji czy prasie. Strategia *pull* sprawdza się wówczas, gdy w danej kategorii towarów można zaobserwować wysoką lojalność, gdy konsumenci dostrzegają różnice pomiędzy markami oraz gdy wybierają markę przed wizytą w sklepie. Strategia *pull* definiowana jest też jako „rodzaj strategii promocyjnej zmierzającej do wytworzenia i ciągłego podtrzymywania popytu finalnego poprzez adresowanie instrumentów promocji do finalnych nabywców”. Podkreśla się przy tym, że strategia *push* jest skuteczniejsza, gdy towarzyszy jej dobrze zaplanowana i wdrażana strategia *pull*, aktywizująca popyt konsumentów [Ali i Anwar, 2021]. Bez przynajmniej ograniczonego zainteresowania ze strony konsumentów trudno zyskać znaczną akceptację i wsparcie ze strony kanałów marketingowych i vice versa.

Sieć handlowa, jako integrator/lider kanału dystrybucji/marketingu, zasadnie oczekuje od producentów/dostawców, iż ci – deklarując dobrowolnie udział w tworzonego przez niego kanału – będą podejmować działania marketingowe w zakresie wyżej opisanych strategii. Nie jest czymś niezgodnym z zasadami wypracowanymi przez wolny rynek, że sieć uzależnia swoją decyzję o podjęciu się funkcji pośrednika

handlowego od tego, czy dany producent/dostawca zapewni marketingowe wsparcie dystrybucji – w samym kanale dystrybucji (*push*), poza nim (*pull*) lub na obu tych polach jednocześnie (wykorzystując efekt synergii połączenia tych działań. Nie można żądać od pośrednika handlowego, aby nawiązywał współpracę z dostawcami/producentami, którzy nie dbają o zbywalność towarów (marek) wprowadzanych do kanału dystrybucji – zwłaszcza gdy inni producenci/dostawcy podejmują działania w tym celu. We współczesnych realiach rynkowych, cechujących się nadpodażą niemal wszystkich dóbr konsumpcyjnych, nawet wysokiej jakości i atrakcyjny cenowo towar ma niewielkie szanse na sukces rynkowy bez odpowiedniego wsparcia marketingowego [Sławińska, 2010; Ratman, 2021]. Badania rynku prowadzone przez AC Nielsen [2023] pokazują, że decyzje pośredników handlowych o zakupie towarów u producentów uzależniane są (według liczby wskazań) od następujących kryteriów:

- istnienia mocnych dowodów na akceptację produktu przez klientów;
- dobrze zaprojektowanego planu reklamy i promocji sprzedaży, a dopiero w następnej kolejności;
- dobrych finansowych warunków zakupu [AC Nielsen, 2023].

Należy więc odrzucić anachroniczne przekonanie, że sam produkt jest najważniejszą zmienną marketingową i że powinien się on sprzedawać ze względu na swoje zalety, bez odpowiedniego wsparcia marketingowego. Nowoczesny marketing wymaga czegoś więcej niż tylko stworzenia produktu, nadania mu atrakcyjnej ceny i zapewnienia jego dostępności – producenci/dostawcy muszą komunikować się z obecnymi i potencjalnymi [Rojek, 2011]. Dlatego w warunkach wolności gospodarczej i swobody umów sieć handlowa powinna mieć możliwość przyjmowania funkcji pośrednika handlowego wobec tylko tych towarów (marek), których popularność (rozpoznawalność, renoma) i wynikająca stąd pokupność już zostały samodzielnie zapewnione przez dostawcę (zwykle kosztem dużych nakładów na reklamę i promocję) lub takich, które dzięki pomocy dostawcy sklep będzie mógł objąć działaniami reklamowo-promocyjnymi w samym kanale [Elov i in., 2024]. Należy też zwrócić uwagę, że gdyby dostawca podjął decyzję o umieszczeniu swoich produktów w kanale tradycyjnym, wiele z tych działań musiałby prowadzić samodzielnie – i to w warunkach niepewności zbytu oraz przy mniejszych wolumenach obrotu. Pośrednik handlowy działający w modelu handlu nowoczesnego łączy w ramach zintegrowanego kanału dystrybucji funkcję sprzedawcy z funkcją koordynatora logistyki sprzedaży, do którego zadań należy również planowanie i przeprowadzenie promocji. To on wie najlepiej, jakie działania i w jakim czasie podjąć, aby skłonić konsumenta do zakupu towaru dostarczonego przez danego producenta/dostawcę.

Dlatego producenci/dostawcy, deklarując wolę współtworzenia zintegrowanego kanału dystrybucji, powierzają pośrednikowi handlowemu bezpośrednie wykonywanie działań marketingowych na rzecz swoich towarów lub marki. W zamian za wykonanie takich działań producenci/dostawcy na całym świecie są skłonni uiszczać dodatkowe wynagrodzenie (pokrywające koszty aktywności marketingowych podejmowanych w kanale dystrybucji) jako wzajemne świadczenie, niezależne od ceny sprzedaży towarów do pośrednika handlowego [Stern i Ansary, 2002].

3. Koszty marketingu bezpośredniego i ich ujęcie w sprawozdaniu finansowym na gruncie Krajowego Standardu Rachunkowości numer 15 – wyniki badań

Zintegrowane podejście biznesowe realizowane w kanałach sprzedaży, którego odzwierciedleniem są wieloelementowe umowy sprzedaży, w zakresie kosztów instrumentów marketingu bezpośredniego, może prowadzić do istotnych problemów interpretacyjnych. Konsekwencją nieprawidłowej interpretacji rekomendacji zawartych w ustawie o rachunkowości oraz Krajowym Standardzie Rachunkowości numer 15 może być zniekształcona interpretacja i przygotowanie sprawozdania finansowego organizacji. Najistotniejszym przykładem błędu merytorycznego jest rozliczenie kosztów marketingu bezpośredniego. Brak dokładnego, szczegółowego, udokumentowanego fakturami, opisu rozliczeń z tytułu tych kosztów w postanowieniach umów wieloelementowych może zostać zinterpretowany przez odbiorców sprawozdania finansowego, którymi są:

- Biegły Rewident;
- Urząd Skarbowy;
- inwestorzy oraz doradcy wykorzystujący sprawozdania przy decyzjach inwestycyjnych;
- wierzyciele wykorzystujący sprawozdania przy podejmowaniu decyzji o udzielaniu pożyczki, kredytu bankowego, czy sprzedaży z odroczonym terminem płatności;
- agendy rządowe i samorządy, korzystające ze sprawozdań przy ocenie zgodności działań firmy z obowiązującymi regulacjami prawnymi;
- pracownicy i ich ugrupowania korzystający ze sprawozdań przy ocenie zdolności firmy do wypełnienia zobowiązań wobec pracowników;
- konkurencja wykorzystująca sprawozdania przy ocenie mocnych i słabych stron oraz strategii konkurencyjnej firmy;
- zarządzający wykorzystujący sprawozdania przy decyzjach związanych z zarządzaniem firmą;

jako rozliczenie z tytułu niedozwolonej, tak zwanej, opłaty półkowej. Definicja opłaty półkowej zawarta jest w Ustawie o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Brzmi ona następująco: „czynem nieuczciwej konkurencji jest utrudnianie innym przedsiębiorcom dostępu do rynku, w szczególności przez:

- 1) sprzedaż towarów lub usług poniżej kosztów ich wytworzenia lub świadczenia albo ich odpóradaż poniżej kosztów zakupu w celu eliminacji innych przedsiębiorców;
- 2) nakłanianie osób trzecich do odmowy sprzedaży innym przedsiębiorcom albo niedokonywania zakupu towarów lub usług od innych przedsiębiorców;
- 3) rzeczowo nieuzasadnione, zróżnicowane traktowanie niektórych klientów;
- 4) pobieranie innych niż marża handlowa opłat za przyjęcie towaru do sprzedaży;
- 5) działanie mające na celu wymuszenie na klientach wyboru jako kontrahenta określonego przedsiębiorcy lub stwarzanie warunków umożliwiających podmiotom trzecim wymuszanie zakupu towaru lub usługi u określonego przedsiębiorcy [Ustawa, Dz. U. 1993 Nr 47 poz. 211].

Oznacza to, że partycypacja i współfinansowanie na podstawie umów wieloelementowych kosztów marketingu i promocji w zintegrowanych kanałach sprzedażowych poprzez ich współfinansowanie lub udzielanie rabatów retrospektywnych, rabatów ryczałtowych, ilościowych może być zinterpretowane jako czyn nieuczciwej konkurencji [Prezes UOKIK, Raport..., 2022]. Treść Krajowego Standardu Rachunkowości numer 15 w zakresie identyfikacji kosztów marketingu towarzyszących realizacji umów wieloelementowych jest bardzo nieprecyzyjna i ogólnikowa. Standard ten rekomenduje następujące podejście do rozliczania kosztów marketingowych powstających na podstawie umów wieloelementowych: „opłaty półkowe są wynagrodzeniem spółki E za ekspozycję wyrobów spółki D. Jednak trudno uznać je za wynagrodzenie za wyświadczoną usługę, ponieważ ekspozycja zapasów jest nieodłącznie związana z działalnością handlową spółki E i jej chęcią osiągnięcia jak najwyższych obrotów ze sprzedaży określonych towarów. Ułożenie towaru w określony sposób nie wydaje się być odrębną usługą choćby z tego powodu, że spółka E nie ponosi dodatkowych kosztów związanych z określonym ułożeniem towaru na półkach. Żądanie przez spółkę E dodatkowego wynagrodzenia za ekspozycję towaru ma raczej na celu obniżenie kosztów zakupu towarów. W związku z tym opłaty półkowe pomniejszają wartość zapasów w spółce E, a w spółce D powodują zmniejszenie przychodów z tytułu sprzedaży wyrobów”[Minister Finansów, Dz. Urz. 2022] Powyższa rekomendacja ze Standardu Rachunkowości na gruncie sprawozdania finansowego

dostawcy produktów do zintegrowanego kanału sprzedaży stworzonego z siecią handlową oznacza konieczność wykluczenia z ewidencji księgowej kosztów marketingu i zaprezentowanie ich jako korekty sprzedaży” [Prezes UOKiK, Raport..., 2022]. Na podstawie tego Standardu koszty tego typu powinny zostać zaksięgowane dokładnie tak samo jak rabaty i opusty od sprzedaży. Sposób postępowania z rozliczeniem kosztów marketingu bezpośredniego wynikających z umów wieloelementowych dodatkowo może być utrudniony przez wielość opinii prawnych, które podważają podejście rekomendowane przez Krajowy Standard Rachunkowości numer 15. Przepisy prawne normujące definicję opłaty półkowej obowiązują od roku 2015. Od momentu uchwalenia zostały zakwestionowane przez Sąd Najwyższy, Krajową Radę Radców Prawnych, Konfederację Lewiatan, a przede wszystkim przez Komisję Europejską, która narzuciła poprzez rekomendację dla Polski wprowadzenie w zakresie definicji i zakresu przedmiotowego opłaty półkowej rozwiązania stosowane w krajach UE [Zielona Księga..., 2013]. Regulacje obowiązujące w Polsce były sprzeczne z wytycznymi Komisji Europejskiej i praktyką państw europejskich. Dodatkowo Ministerstwo Finansów wydało osobną interpretację indywidualną, zgodnie z którą powstały wytyczne w jaki sposób należy prawidłowo dokumentować rozliczenia wynikające z wieloelementowych umów z Kontrahentami, aby nie naruszać przepisów Ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji [Wardyński i Wspólnicy, 2015]. Wskazano w niej jednoznacznie, że tego rodzaju świadczenia powinny być rozliczone fakturą korygującą sprzedaż ale tylko i wyłącznie wtedy gdy mogą być przyporządkowane do pojedynczego wyrobu gotowego [MF, 2012]. W sprawie sposobu rozliczania kosztów marketingowych wynikających z umów wieloelementowych, z powodu nieprecyzyjnych wytycznych Krajowego standardu Rachunkowości numer 15, orzeczenia wydawał także Trybunał Konstytucyjny, który stwierdził, że przy interpretacji analizie kosztów marketingowych, należy opierać się na aktualnych badaniach i twierdzeniach naukowych „wyniki badań i twierdzeń z zakresu nauk ekonomicznych, jako dziedziny właściwej do pełnego opisu stosunków łączących przedsiębiorcę dostarczającego towar i przedsiębiorcę przyjmującego go do sprzedaży” [TK, 2015, 2014]. Istota braku precyzji w rekomendacji zawartej w Standardzie Rachunkowości sprowadza się do odpowiedzi na pytanie czy partycypacja w kosztach działań marketingowych jest równoznaczna z ograniczeniem dostępu do rynku i stanowi czyn nieuczciwej konkurencji. Podejście rekomendowane w standardzie spowodowało falę procesów sądowych pomiędzy dostawcami a sieciami handlowymi. Konsekwencją jego literalnego zastosowania było uzyskanie od sieci handlowych bardzo wysokich kwot wcześniej zapłaconych przez dostawców za koszty usług wsparcia marketingowego w kanale dystrybucji. Jednakże takie podej-

ście do problemu ujęcia i rozliczania kosztów wynikających z umów wieloelementowych jest nieuzasadnione. Wielokrotnie krytycznie wypowiadał się na ten temat nawet Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach. Wskazywał w nich wprost, że rekomendacje zawarte w standardzie rachunkowości nie powinny mieć zastosowania w przypadku gdy koszty usług były nienarzucone, zostały prawidłowo udokumentowane, a ich wykonanie zostało udowodnione. Wystarczy więc, aby wykazano, że usługi faktycznie zostały wykonane (czyli np. doszło do publikacji w gazetkach reklamowych sieci albo przeprowadzono akcje promocyjne polegające na specjalnych ekspozycjach w halach sprzedażowych).

4. Kluczowe obszary ryzyka w sprawozdaniu finansowym – ujęcie kosztów marketingu bezpośredniego

Sprawozdanie finansowe to usystematyzowane przedstawienie sytuacji finansowej i wyników działalności podmiotu gospodarczego [Ustawa, Dz.U.2023.120 t.j.]. Sprawozdanie dotyczy zamkniętego okresu obrachunkowego tak zwanego roku obrachunkowego, który w Polsce najczęściej pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Sporządza się je na dzień bilansowy dla jednostki gospodarczej jako całości [Ustawa, Dz.U.2023.120 t.j.]. Sytuacja finansowa jest przedstawiana w formie zestawień liczbowych: rachunku zysków i strat, bilansu, sprawozdania z przepływów pieniężnych, zestawienia zmian w kapitale własnym. Sprawozdanie jest przeznaczone dla osób spoza organizacji, która je sporządza, dlatego reguły jego przygotowania zostały uregulowane prawnie w zakresie jego zawartości po to, aby zapewnić użyteczność i wiarygodność prezentowanych informacji. Sprawozdania finansowe dostarczają wielu informacji dla ich odbiorców, dlatego muszą one spełniać pewne bazowe, minimalne, standardy jakościowe, aby informacje w nich zawarte nie budziły zastrzeżeń. Dlatego powinny odznaczać się:

- 1) wiarygodnością (rzetelnością),
- 2) zrozumiałością dla użytkowników,
- 3) kompletnością,
- 4) porównywalnością,
- 5) sprawdzalnością,
- 6) terminowością,
- 7) ciągłością.

Utożsamienie kosztów marketingu bezpośredniego ponoszonych na podstawie umów wieloelementowych przez organizacje z opłatą półkową powoduje konse-

kwencje w formie nieprawidłowej interpretacji oraz ujęcia ich jako korekty obniżającej sprzedaż. Dla jakości i prawidłowości sprawozdania Finansowego organizacji skutki mogą być następujące:

- zawyżenie podstawy opodatkowania podatkiem CIT po przez zmianę wysokości kosztów uzyskania przychodów (KUP);
- zaniżenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT;
- odzwierciedlenie w księgach umów handlowych w części kosztowej w sposób nieprawidłowy, bo niezgodny z rzeczywistością biznesową co prowadzi do zafałszowania rzetelności obrazu sytuacji biznesowej organizacji;
- w przypadku sporządzania sprawozdań skonsolidowanych wyżej wymienione są multiplikowane.

Świadomość tych ryzyk jest istotna dla odpowiedniego zaprojektowania i wdrożenia procedur kontrolnych oraz zapewnienia zgodności księgowania z zasadami etycznymi i rachunkowości. Wprowadzenie skutecznych mechanizmów kontrolnych może ograniczyć ryzyko nadużyć związanych z błędnym ujmowaniem kosztów i zaniżaniem rozpoznawanych przychodów.

Podsumowanie

Celem pracy było omówienie specyfiki umów wieloelementowych popularnie stosowanych w celu uregulowania i udokumentowania wzajemnej współpracy pomiędzy producentami a dystrybutorami w zintegrowanych kanałach dystrybucji. Szczególnie podkreślono konieczność dogłębnej analizy w zakresie specyfiki rozliczeń kosztów powstających współmiernie do osiągniętych przychodów. Uwypuklone zostało, ryzyko związane z bezkrytycznym zastosowaniem rekomendacji zawartych w najnowszym standardzie rachunkowości numer 15. W większości jest on poświęcony metodologii księgowania i wykazywania przychodów osiągniętych przez organizacje na skutek sprzedaży towarów i wyrobów gotowych. Jednakże w wąskim wy-cinku standard ten poprzez podejście do przychodów determinuje także sposób rozliczenia kosztów w szczególności przypadku umów wieloelementowych. Na podstawie przedstawionej analizy zalecono krytyczne zastosowanie zapisów standardu. Wskazane zostały także możliwe konsekwencje w formie ryzyka podatkowego oraz ryzyka zniekształcenia sprawozdania finansowego oraz obrazu kondycji ekonomicznej organizacji przekazywanego do interesariuszy.

ORCID iD

Marta K. Wiącek: <https://orcid.org/0000-0002-1857-3080>

Literatura

1. AC Nielsen IQ Insider Survey (2023), *The future of FMCG – recent trends in consumer behaviour, and pathways to growth*. Badanie globalne przeprowadzone w okresie 22.03-21.08.2023 wśród Menadżerów marketingu, brandów, produktów, sprzedaży, menadżerów zarządzających.
2. Ali B.J., Anwar G. (2021), *Marketing Strategy: Pricing strategies and its influence on consumer purchasing decision*. International journal of Rural Development, Environment and Health Research, 5(2), pp. 26-39.
3. Elov O. K.; Kholboyeva M.; Pirmamatova N., (2024), *Consumer behavior and marketing strategy*, World of Scientific news in Science, 2(2), pp. 722-726.
4. Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 27 listopada 2012 r. nr PT3/033/10/423/AEW/12/PT-618.
5. Kasulis J.J., Morgan F.W., Griffith D.E., Kenderdine J.M. (1999), *Managing Trade Promotions in the Context of Market Power*, Journal of the Academy of Marketing Science, 27, s. 322.
6. Komunikat Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2022 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 15 „Przychody ze sprzedaży wyrobów, półproduktów, towarów i materiałów, (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2022 r. poz. 81).
7. Komunikat Ministerstwa Finansów z dnia 27 grudnia 2018 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia aktualizacji Krajowego Standardu Rachunkowości Nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”, (Dz. Urz. Ministerstwa Finansów, Warszawa, 04.01.2019).
8. Kotler P., Kartajaya H., Setiawan I. (2017), *Marketing 4.0*, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa.
9. Louis W. Stern, Adel I. El-Ansary (2002), *Kanały marketingowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 596.
10. Opłaty okołosprzedażowe, Raport podsumowujący badanie rynku przeprowadzone przez Prezesa UOKiK, 11.2022.
11. Ratman K. (2021), *Ewolucja marketingu*, [w:] Niedzielska A., Pikuła-Malachowska J. (red.), *Marketing kreatywny – sztuka czy manipulacja*, Wydawnictwo Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
12. Rojek D. (2011), *Marketing i logistyka – razem skutecznej*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach, Seria: Administracja i Zarządzanie, 90.

13. Sławińska M. (2010), *Marketingowe zarządzanie dystrybucją – podejście strategiczne*, w: Dąbrowski D. (red.), *Marketing: rozwój działań*, Gdańsk.
14. Ustawa z dnia 29.09.1994, tekst jednolity po zmianach, (Dz.U.2023.120 t.j.).
15. Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. 1993 Nr 47 poz. 211).
16. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023r. poz. 2805).
17. Kancelaria Prawna Wardyński i wspólnicy (2015), *Oplaty półkowe*, Warszawa.
18. Wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 28 lipca 2015 r., SK 22/14 i z 16 października 2014 r., SK 20/12.
19. Zielona księga w sprawie nieuczciwych praktyk handlowych w łańcuchu dostaw produktów spożywczych i niespożywczych między przedsiębiorstwami z 31 stycznia 2013 r., COM [2013] 37.

Multi-element contracts and marketing costs within the meaning of KSR15 and the risk of misstatement of the financial statements

Abstract

Companies operating in a turbulent and competitive economic environment undertake various types of activities aimed at promoting products and persuading commercial intermediaries, such as retail chain stores, to accept them for retail distribution. A common phenomenon is the cooperation of manufacturers with distributors – chain stores carried out as part of integrated distribution channels. It is conducted on the basis of cooperation agreements classified in financial regulations as multi-element agreements. The aim of the study is to present multi-element agreements as a specific form of cooperation and mutual settlements between manufacturers and distributors-chain stores. This publication emphasizes the need for an in-depth analysis of the provisions of these agreements. Their incorrect accounting reflection using the KSR15 recommendation may lead to the preparation of distorted financial statements and expose the organization to risks.

Key words

National Accounting Standard No. 15, direct marketing costs, contracts multi-element financial statements