

Monika Foremna - Pilarska *

DECYZYJNY RACHUNEK KOSZTÓW JAKOŚCI W SYSTEMIE INFORMACYJNYM PRZEDSIĘBIORSTWA

Zarys treści: W artykule we wstępie postawiono pytanie: Jaką rolę i znaczenie dla systemu informacyjnego przedsiębiorstwa stanowi informacja o kosztach jakości? W treści autorka starała się udowodnić znaczenie i potrzebę wyodrębnienia kosztów jakości. Podkreślała jak ważne są informacje o kosztach jakości w procesie podejmowania decyzji. Przedstawiła graficznie i omówiła modele: rachunku kosztów jakości w przedsiębiorstwie oraz rachunku kosztów jakości w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa. W zakończeniu udzieliła ostatecznej odpowiedzi na zadane pytanie o znaczenie kosztów jakości w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa.

Wstęp

Prowadzenie działalności gospodarczej wiąże się z ponoszeniem kosztów, które ewidencjonowane są według różnych klasyfikacji, przyjętych zarówno dla celów bilansowych jak i podatkowych. Problematyka kosztów i ich ewidencji nie jest w rachunkowości zagadnieniem nowym i nie opisanym. Istnieją jednak koszty jakości, które w praktyce mimo rozwiniętej ewidencji kosztów, nie znajdują pełnego i jasnego określenia w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa. Ponieważ koszty jakości są często ukryte pod postacią innych kosztów ewidencjonowanych na różnych kontach, ich precyzyjne określenie nastęrcza wielu problemów. Niewiele przedsiębiorstw stosuje odrębne plany kont dla kosztów jakości lub ułatwia sobie ich ewidencję, wyodrębniając dodatkowe konta analityczne.¹

Szczegółowe informacje dotyczące zaistniałych kosztów jakości powinny być ewidencjonowane według rodzaju tych kosztów, miejsc i przyczyn ich powstawania oraz produktów których dotyczą, co pozwoli przeprowadzić wieloprzekrojową analizę kosztów jakości. Aby rejestracja i sprawozdawczość kosztów jakości przyniosły przedsiębiorstwu korzyści, należy je wkomponować

* adiunkt, Zakład Rachunkowości, Instytut Ekonomii i Zarządzania, Politechnika Koszalińska

¹ W.A. Nowak, *Rachunkowość zarządcza w procesach sterowania jakością*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” nr 3, 1996, s. 42.

jako część całego systemu informacyjno-ekonomicznego przedsiębiorstwa i powiązać z tradycyjnym systemem księgowym.

Zasadnym jest postawienie pytania: Jaką rolę i znaczenie dla systemu informacyjnego przedsiębiorstwa stanowi informacja o kosztach jakości?

Definicja i modele kosztów jakości

Definicja kosztów jakości zmieniała się na przestrzeni lat. Obecnie istnieją różnorodne określenia, że koszty jakości to:

- pewne wydatki związane z zapewnieniem produktom przydatności do użytku,²
- nakłady lub utracone korzyści wynikające z niedoskonałości działania,³
- koszty uzyskania pewności, że do konsumenta trafiają tylko te produkty, które wykonano w pełnej zgodności ze specyfiką wymagań,⁴
- nakłady na uzyskanie danego poziomu jakości i nakłady na działalność zmierzającą do zminimalizowania kosztów jakości w przedsiębiorstwie.⁵

Koszty jakości są różnorodnie definiowane, nie są pojęciem jednoznacznie klasyfikowanym. Najczęściej spotykaną koncepcją (modelem) jest dzieląca je na trzy, następujące grupy:

- koszty oceny jakości,
- koszty braków,
- koszty prewencji (zapobiegania wadom).

Koszty oceny jakości związane są z przeprowadzeniem kontroli czy wymagana jakość produktu jest utrzymana, na przykład:

- koszty oceny dostaw materiałów i surowców,
- koszty kontroli procesu produkcyjnego,
- koszty prób i testów laboratoryjnych,
- koszty użytkowania i utrzymania sprawności technicznej urządzeń pomiarowo-kontrolnych.

Koszty braków dzielimy na koszty braków wewnętrznych i zewnętrznych. Koszty braków wewnętrznych to takie, które ponoszone są bo rezultat prac odbiega od przyjętych standardów jakości, a wykrycie ich następuje jeszcze przed dostarczeniem do odbiorcy.

² J.M. Juran, F.M. Gryna, *Jakość, projektowanie, analiza*, PWE, Warszawa 1989, s. 69.

³ T. Borys, *Uwarunkowania ekonomiczno-społeczne analizy kosztów a samofinansowanie się przedsiębiorstw*, „Kwalitologia”, 1982, nr 9, s. 38.

⁴ F. Nixon, *Jakość i niezawodność a zarządzanie przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1974, s. 38.

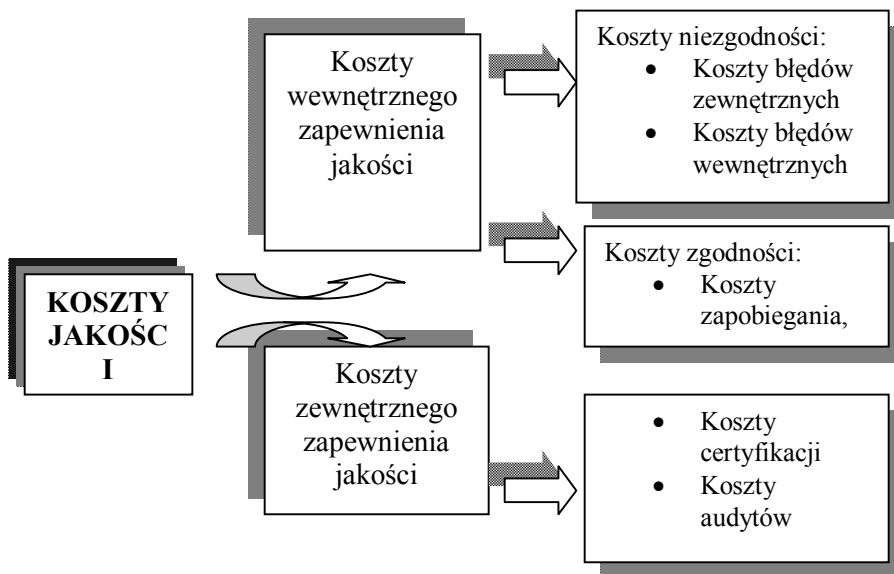
⁵ B. Oyrzanowski, *Koszty jakości*, *Mała Encyklopedia jakości*, PWE, Warszawa 1984.

Koszty braków zewnętrznych ponoszone są wówczas gdy zostają niespełnione wymagania jakościowe, ale wykrycie tego niespełnienia następuje poza przedsiębiorstwem czyli u odbiorcy. Wśród kosztów braków zewnętrznych wyróżniamy m. in. koszty napraw i serwisu, gwarancji, zwrotów reklamacji itp.

Zajmując się problematyką kosztów jakości w przedsiębiorstwie nie można pominąć norm ISO 9000, które również poruszają ich zagadnienie. Zgodnie z normą ISO 9004 można wyróżnić dwie podstawowe grupy kosztów związanych z jakością:

- koszty wewnętrznego zapewnienia jakości, tzw. koszty operacyjne, mają charakter kosztów stałych i są kosztami na które przedsiębiorstwo ma wpływ i może nimi sterować.
- koszty zewnętrznego zapewnienia jakości, to podjęcie decyzji o zakupie danej usługi, która pociąga za sobą wydatki, na wielkość których przedsiębiorstwo nie ma wpływu.

Klasyfikację kosztów jakości według normy ISO 9004 przedstawiono na rysunku 1.



Rysunek 1. Klasyfikacja kosztów jakości według normy ISO 9004

Figure 1. Quality Costs Classification According to ISO 9004

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: J. Chabiera, S. Doroszewicz, A. Zbierchowska, *Zarządzanie jakością*, CIM, Warszawa 2000, s.70.

Source: Autor based on data from J. Chabiera, S. Doroszewicz, A. Zbierchowska, *Zarządzanie jakością*, CIM, Warszawa 2000, s.70.

Decyzyjny rachunek kosztów jakości - źródło informacji o kosztach w przedsiębiorstwie

Decyzyjne rachunki kosztów to wszystkie rachunki, jakie na podstawie informacji kosztowych przeprowadza się w przedsiębiorstwie przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Rachunkiem decyzyjnym jest także rachunek kosztów jakości jako części systemu zarządzania przedsiębiorstwem opartego na ustaleniu i analizie kosztów jakości, określeniu źródeł ich powstawania i planowaniu ich usunięcia za pomocą różnych przedsięwzięć, których koszty muszą być niższe od uzyskanych w ten sposób oszczędności.⁶

Rachunek kosztów jakości według normy PN-EN ISO 9004:2001 to system:

- rejestrowania (księgowe ujęcie kosztów jakości) na odpowiednich kontrach (bilansowych i niebilansowych) wszystkich kosztów (w odpowiednich przekrojach) związanych z jakością produkcji, powstających na wszystkich etapach realizacji wyrobu (marketing, projektowanie z uwzględnieniem specyfikacji, produkcja, sterowanie procesem produkcyjnym, kontrola wyrobu i odpowiedzialność za wyrób),
- przeprowadzania analizy kształtowania się kosztów jakości,
- podejmowania działań na rzecz poprawy jakości,
- optymalizacji kosztów nieodpowiedniej jakości.

W normie tej postawiono dodatkowe cele dla rachunku kosztów jakości jako źródła informacji w przedsiębiorstwie, do których należą:

- zapewnienie wystarczających informacji do oceny przydatności i skuteczności systemu jakości,
- identyfikacja dodatkowych obszarów wymagających uwagi i doskonalenia,
- ustalenie celów i kosztów na następny okres.
- ocena sprawdzenia systemu zapewnienia jakości,
- analiza słabych stron systemu jakości (ustalenie rzeczywistego poziomu kosztów braków, strat, awarii, dodatkowych napraw, przestojów, reklamacji, rękojmi za wady), która jest podstawą działań naprawczych,
- ustalenie poziomu rzeczywistych kosztów i określenie wysokości kosztów jakości na następny okres (budżetowanie).

Rachunek kosztów jakości sporządzany w przedsiębiorstwie powinien stanowić źródło informacji o kosztach jakości pochodzących z dokumentacji księgowej, a szczegółowość wyodrębnienia kosztów powinno wynikać z potrzeb przedsiębiorstwa. Rachunek kosztów jakości powinien stanowić podstawę formułowania decyzji krótko- i długookresowych, co wymaga

⁶ E. Skrzypek, *Ocena jakości przez pryzmat kosztów jakości – aspekty praktyczne*, (w:) Społeczna, ekonomiczna i konsumencka ocena jakości, Kraków 1999, s. 165.

zaangażowania kierownictwa. Z tak przyjętych założeń można zaproponować model rachunku kosztów jakości obejmujący następujące etapy:

- pomiar i ujmowanie na kontach kosztów związanych z jakością
- analiza kształtowania się kosztów jakości, optymalizacja kosztów nieodpowiedniej jakości,
- sprawozdawczość na podstawie analizy.

Przyjęcie modelu rachunku kosztów jakości i wdrożenie do przedsiębiorstwa, powinno wzbogacić system informacyjny przedsiębiorstwa w zakresie tych kosztów oraz poprawić efektywność działań. Rachunek kosztów jakości spełniający powyższe założenia jest elementem systemu rachunkowości finansowej, jednak wyniki analizy przeprowadzonej z wykorzystaniem tego systemu stanowi podstawę decyzji zarządczych związanych z zarządzaniem kosztami i efektywnością przedsiębiorstwa.

Model rachunku kosztów jakości w przedsiębiorstwie zaprezentowano na rysunku 2.

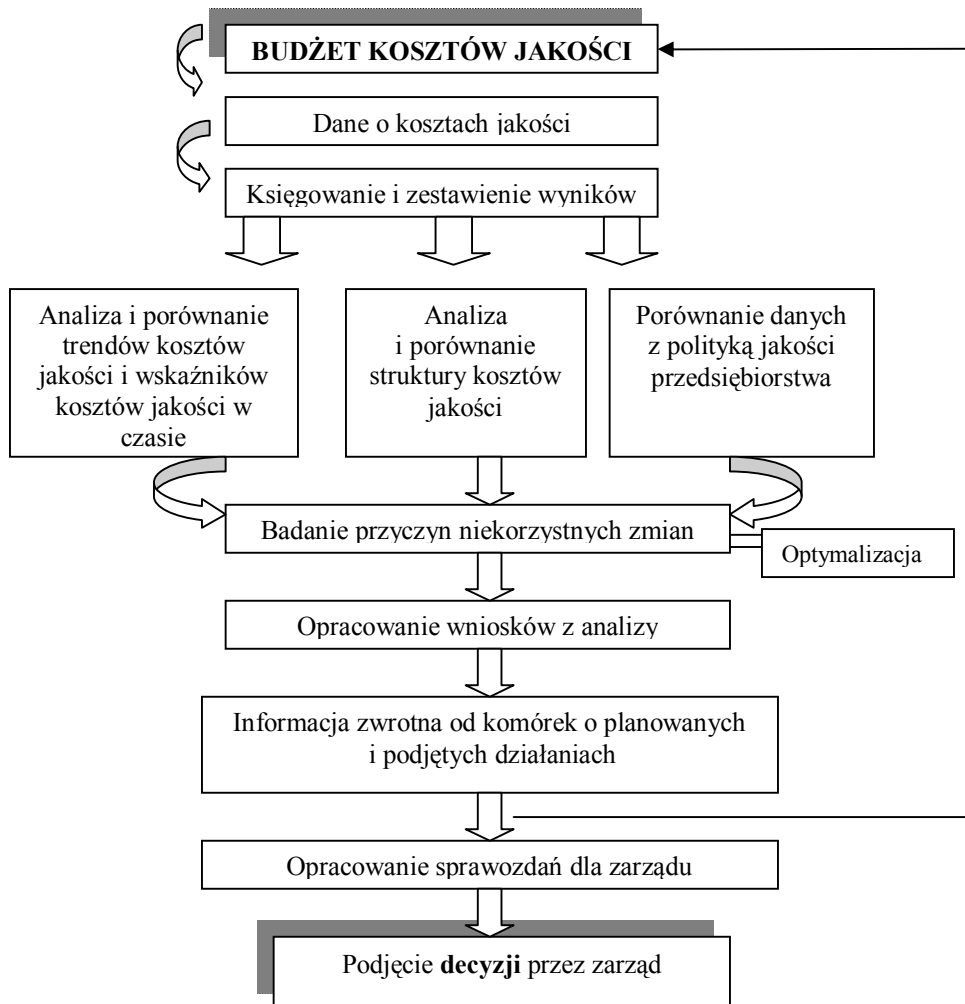
Znając model rachunku kosztów jakości w przedsiębiorstwie, jego założenia i etapy istotne jest określenie jego roli w zarządzaniu kosztami jakości.

W procesie decyzyjnym uwzględnia się wszystkie działania i procesy zachodzące w przedsiębiorstwie z punktu widzenia ich wagi, użyteczności i udziału w uzyskiwaniu korzyści. W osiągnięciu założonych celów powinien okazać się rachunek kosztów jakości wspomagany przez inne narzędzia rachunkowości zarządczej. Ważne jest, aby przepływ informacji następował szybko, informacje były prezentowane właściwie, ustalonym wcześniej osobom i zgodnie z opracowaną procedurą.⁷ Stosując podejście procesowe, przedsiębiorstwa muszą wyodrębnić procesy podstawowe i pomocnicze, określając ile korzyści dany proces wnosi w osiągnięciu zadowolenia klienta, co jest głównym celem przedsiębiorstwa nastawionego na jakość. W każdym procesie powstają m.in. koszty jakości, dlatego osoby odpowiedzialne za realizację procesu powinny być również odpowiedzialne za powstałe koszty jakości w ramach „swojego” procesu aby oddziaływać na nie doraźnie.

Modelowe umiejscowienie rachunku kosztów jakości w zarządzaniu kosztami jakości i poprawie efektywności w przedsiębiorstwie przedstawiono na rysunku 3. Znaczenie kosztów jakości w zarządzaniu kosztami i podejmowaniu optymalnych decyzji w celu poprawy lub utrzymania efektywności często jest niedoceniane. W przedstawionym modelu (rysunek 3) na wejściu znajdują się informacje o kosztach i pochodzą z dowodów księgowych. Na podstawie których koszty pozostają ujęte na kontach księgowych, a następnie poddawane analizom np. kształtowania się poziomu w czasie, udziału kosztów jakości w kosztach ogółem itp. Etap ten jest właściwym do podejmowania decyzji

⁷ A. Kinster, *Zarządzanie kosztami jakości sposób na poprawę efektywności przedsiębiorstwa*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005, 103.

dotyczących optymalizacji kosztów jakości. Na podstawie analizy powstają sprawozdania, raporty, które trafiają w zależności od treści do odpowiednich pracowników (w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa).



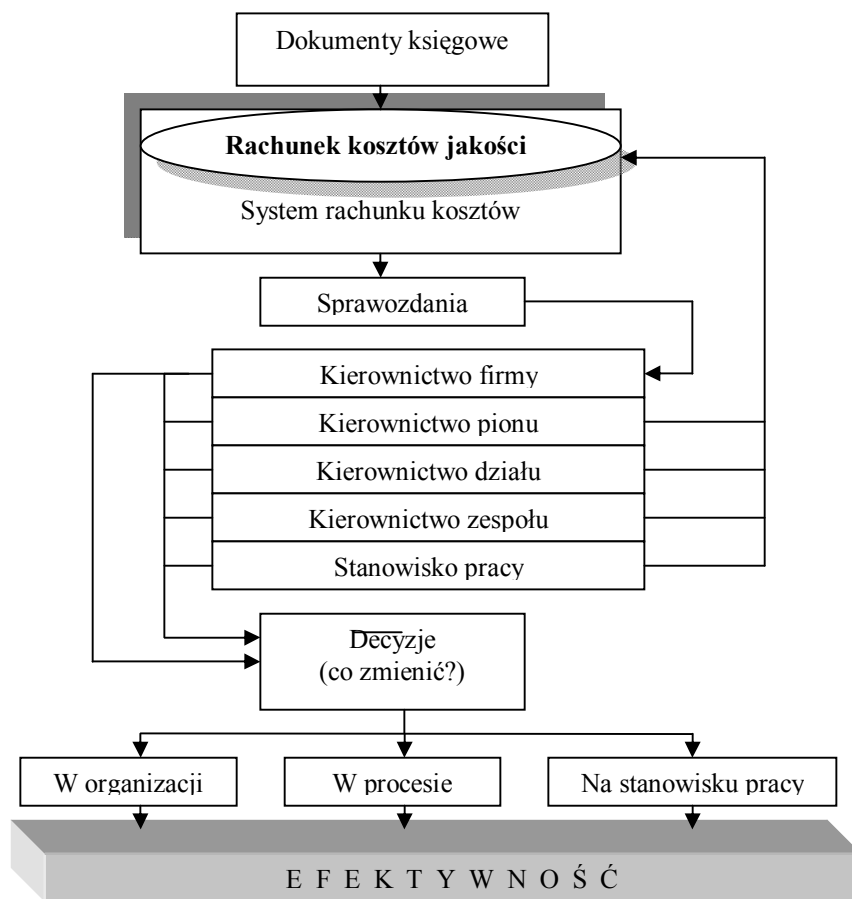
Rysunek 2. Model rachunku kosztów jakości w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa

Figure 2. Quality Costis Account Model in the Enterprise Information System

Źródło: opracowanie własne na podstawie: A. Kinster, Zarządzanie kosztami jakości sposób na poprawę efektywności przedsiębiorstwa, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005, s. 97.

Source: Authors based on data from A. Kinster, Zarządzanie kosztami jakości sposób na poprawę efektywności przedsiębiorstwa, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005, s. 97.

Częstotliwości sprawozdań powinna być różna w zależności od szczebla zarządzania. Na stanowisku pracy pracownicy powinni wykonywać codziennie (po zakończonej pracy, zmianie) sprawozdanie w zakresie kosztów jakości. W miarę przesuwania się „ku górze” struktury skomasowane sprawozdania powinny być przekazywane za dłuższe okresy czasu np. tygodnia tak by trafić do kierownictwa pionu lub firmy za okres miesiąca. Tak przygotowana informacja o kosztach ponoszonych w trzech obszarach tzn. organizacji, procesu lub stanowiska pracy może stanowić ważny materiał liczbowy do podejmowania decyzji kierowniczych długo- i krótkookresowym.



Rysunek 3 Model rachunku kosztów jakości w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa

Figure 3. Quality Costis Account Model in the Interprise Costs Management

Źródło: opracowanie własne

Source: author's own research

Zakończenie

Budowa systemu rachunku kosztów jakości, jak i jego miejsce w zarządzaniu w przedsiębiorstwie, powinna być dostosowana do realnych potrzeb i możliwości przedsiębiorstwa. Modele przedstawione w artykule mogą stanowić pewien wzór, podstawę do budowy własnych rozwiązań uwzględniających m. in. takie elementy jak:

- wielkość przedsiębiorstwa,
- rodzaj prowadzonej działalności,
- budowę struktury organizacyjnej,
- ilość zatrudnionych pracowników,
- podział działalności na procesy.

Artykuł jest próbą odpowiedzi na postawione w jego wstępie pytanie. Treść skłania do uznania i podniesienia rangi kosztów jakości w kosztach przedsiębiorstwa ogółem, potrzeby ich ustalania oraz dostosowania rachunku kosztów jakości do wyodrębniania kosztów jakości z rachunku kosztów w celu wzbogacenia systemu informacyjnego i uzyskania poprawy efektywności jego działalności.

Bibliografia

1. Borys T., *Uwarunkowania ekonomiczno-społeczne analizy kosztów a samofinansowanie się przedsiębiorstw*, „Kwalitologia”, 1982, nr 9,
2. Chabiera J., Doroszewicz S., Zbierzchowska A., *Zarządzanie jakością, CIM*, Warszawa 2000,
3. Juran J.M., F.M. Gryna, *Jakość, projektowanie, analiza*, PWE, Warszawa 1989,
4. Kinster A., *Zarządzanie kosztami jakości sposób na poprawę efektywności przedsiębiorstwa*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005,
5. Nixon F., *Jakość i niezawodność a zarządzanie przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1974,
6. Nowak E., *Rachunkowość menedżerska w polskich przedsiębiorstwach w aspekcie integracji z Unią Europejską*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa 1999,
7. Nowak W.A., *Rachunkowość zarządcza w procesach sterowania jakością*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce” nr 3, 1996,
8. Oyrzanowski B., *Koszty jakości, Mała Encyklopedia jakości*, PWE, Warszawa 1984,
9. Skrzypek E., *Ocena jakości przez pryzmat kosztów jakości – aspekty praktyczne*, (w:) Społeczna, ekonomiczna i konsumencka ocena jakości, Kraków 1999,

DECISION QUALITY COSTS ACCOUNT IN THE ENTERPRISE INFORMATIONAL SYSTEM

The question raised in the introduction of the article was as follows: “What is the role and significance of the data on quality-related costs for a company’s information system. The author attempted to prove the significance and necessity of distinguishing the quality-related costs. The author highlighted the importance of data on quality-related costs in the decision-making process. The following models were discussed and graphically-presented: the company’s quality-related cost account as well as quality-related costs in the company’s cost management. The conclusive part of the article provides a final answer to the question on the importance of the quality-related costs in the company’s information system.