

Joanna Zuchewicz

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

PROBLEMATYKA WDROŻENIA RACHUNKU KOSZTÓW JAKOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWIE

1. Wstęp

Przemiany, jakie miały miejsce w latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych minionego stulecia, doprowadziły do utworzenia nowego ładu gospodarczego, wymagającego opracowania i wdrożenia w jednostkach gospodarczych nowych zasad funkcjonowania. W warunkach globalnej konkurencji przedsiębiorstwa nie mogą konkurować, korzystając jedynie z technologii produkcyjnych i doskonaląc zarządzanie finansami. Globalizacja i konkurencja wymuszają na przedsiębiorstwach poszukiwanie czynników wpływających na zwiększenie ich przewagi konkurencyjnej. Istotną rolę w efektywnym zarządzaniu przedsiębiorstwem, szczególnie w warunkach gospodarki rynkowej oraz rosnącej konkurencji, odgrywa rachunek kosztów jakości.

Informacja kosztowa dotycząca kosztów jakości stanowi podstawę podejmowania decyzji strategicznych. Koszty jakości, będące sumą wszystkich kosztów operacyjnych związanych z osiągnięciem jakości produktu czy usługi, stanowią istotny element ogółu kosztów wytworzenia. Rachunek kosztów jakości to ważny instrument poprawy jakości i efektywności gospodarowania, informuje o stopniu realizacji systemu sterowania jakością w przedsiębiorstwie oraz umożliwia osiągnięcie minimalnego poziomu nakładów poniesionych na jakość.

2. Praktyczne problemy związane z wdrożeniem rachunku kosztów jakości

Problemy związane z wdrożeniem rachunku kosztów jakości zostaną przedstawione na przykładzie badań przeprowadzonych w przedsiębiorstwie „Orion” Spółka z o.o. z siedzibą w Dzierżoniowie. Siedziba spółki zlokalizowana jest na terenie Wałbrzyskiej Specjalnej Strefy Ekonomicznej „Inwest-Park”, a konkretnie w podstrefie Dzierżoniów. Podstawowa produkcja to piany poliuretanowe montażowo-

-uszczelniające. Firma rozpoczęła swoją działalność w 1999 r. W 2004 r. produkcję rozpoczął nowy zakład (filia) w Nowej Rudzie. Celem strategicznym spółki „Orion” jest osiągnięcie pozycji jednego z najlepszych producentów piany poliuretanowej w Europie. Przez cały okres swojej działalności jednostka osiąga zysk (tab. 1).

Tabela 1. Wybrane pozycje rachunku zysków i strat przedsiębiorstwa „Orion” Sp. z o.o.
za lata 1999-2005

Pozycje rachunku zysków i strat (w tys. zł)	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
A. Przychody netto ze sprzedaży	18 042,30	33 756,10	52 625,10	78 849,67	100 992,71	12 238,147	155 776,56
B. Koszty działalności operacyjnej	13 434,80	23 676,50	39 045,10	57 543,30	75 342,30	97 972,31	134 107,16
C. Zysk brutto ze sprzedaży	4 607,50	10 079,60	13 580,20	21 315,36	25 650,26	24 409,16	21 669,40
D. Pozostałe przychody operacyjne	544,40	0,60	20,90	208,63	525,81	154,20	387,00
E. Pozostałe koszty operacyjne	823,70	38,60	47,90	185,16	388,93	503,40	1 047,54
F. Zysk z działalności operacyjnej	4 317,20	10 041,60	13 553,20	21 338,83	25 787,14	24 059,96	21 008,86
G. Przychody finansowe	122,90	494,30	27,95	16,55	5,05	1,48	247,90
H. Koszty finansowe	332,40	519,60	685,38	2 134,77	1 379,43	1 523,43	1 654,38
I. Zysk z działalności gospodarczej	4 107,70	10 016,30	12 895,77	19 220,61	24 412,76	22 538,01	19 602,38
J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	0,00	0,00	-6,11	2,50	-48,06	-84,15	0,00
K. Zysk brutto	4 107,70	10 016,30	12 889,66	19 223,11	24 364,70	22 453,86	19 602,38

Źródło: opracowanie własne.

Mimo że spółka „Orion” osiąga zysk, posiada nowoczesny park maszynowy, stosuje do produkcji surowce i materiały pochodzące od sprawdzonych dostawców,

zatrudnia wykształcony i profesjonalny personel, zapobiega wadom i dba o ciągłą poprawę jakości, przeprowadza systematyczne szkolenia, to jednak liczba braków w procesie produkcyjnym jest zbyt duża (tab. 2).

Tabela 2. Udział braków dotyczących materiałów i wyrobów gotowych w produkcji ogółem w przedsiębiorstwie „Orion” Sp. z o.o. za lata 2002-2005

Rok	Braki dot. materiałów (w %)	Braki dot. wyrobów gotowych (w %)
2002	0,53	0,26
2003	0,26	0,14
2004	0,32	0,12
2005	0,29	0,17

Źródło: opracowanie na podstawie danych przedsiębiorstwa „Orion” Sp. z o.o.

Aby zaspokoić wymagania i oczekiwania klientów co do jakości oferowanych produktów, przedsiębiorstwo wdrożyło w 2001 r. system zarządzania jakością zgodny z PN-EN ISO 9001-1996, a w 2003 r. system zarządzania jakością zgodny z PN-EN ISO 9001-2000.

W celu optymalizacji kosztów powstających na wszystkich etapach realizacji wyrobu oraz możliwości określenia struktury ponoszonych kosztów jakości, a także wskazania obszarów wymagających poprawy, w 2004 r. zarząd spółki „Orion” podjął decyzję o wdrożeniu rachunku kosztów jakości. Jednocześnie zarząd spółki powołał zespół wdrożeniowy, w skład którego weszli: pełnomocnik ds. jakości, główny księgowy, pracownik controllingu oraz kierownicy głównych działów przedsiębiorstwa. W pierwszej kolejności opracowano harmonogram prac, w którym wyróżniono następujące etapy:

- 1) szkolenie pracowników na temat kosztów jakości,
- 2) wyodrębnienie kosztów jakości w przedsiębiorstwie,
- 3) opracowanie struktury rachunku kosztów jakości,
- 4) opracowanie zakładowego planu kont uwzględniającego dostosowanie ewidencji księgowej do wymagań rachunku kosztów jakości,
- 5) przygotowanie szczegółowej instrukcji dotyczącej ewidencji i rejestrowania kosztów jakości w poszczególnych działach,
- 6) szkolenia pracowników w zakresie ewidencji, rejestracji i analizy kosztów jakości,
- 7) wydanie oficjalnego zarządzenia dotyczącego zastosowania rachunku kosztów jakości w spółce,
- 8) systematyczne i rzetelne prowadzenie pomiaru, ewidencji i raportów kosztów jakości,
- 9) zgłaszanie comiesięcznych wniosków w zakresie analizy kosztów jakości.

Podczas procesu wdrażania rachunku kosztów jakości w przedsiębiorstwie zespół wdrożeniowy i współpracujące z nim osoby napotkały wiele problemów. Pierwszym był brak formalnych norm czy rozwiązań dotyczących procedury wyod-

rębniania kosztów jakości z ogólnej masy kosztów. Dział Księgowości posiłkował się dostępną literaturą teoretyczną oraz ramowym ujęciem kosztów jakości na podstawie normy PN-ISO 9004-3. Ostatecznie koszty jakości podzielono na dwie podstawowe grupy:

- koszty wewnętrznego zapobiegania wadom jakości, obejmujące głównie:
 - koszty zapobiegania,
 - koszty badań i oceny,
 - koszty błędów (zewnętrzne i wewnętrzne);
- koszty zewnętrznego zapewnienia jakości, a wśród nich:
 - koszty badań specjalnych,
 - koszty prezentacji,
 - koszty projektowania i wdrażania systemów jakości.

Do kosztów zapobiegania wadom (jakości) jednostka zaliczyła m.in. następujące koszty:

- szkoleń zewnętrznych,
- szkoleń wewnętrznych,
- rocznej oceny pracowników,
- wyposażenia pomiarowo-badawczego,
- utrzymania maszyn w sprawności,
- oceny i kwalifikowania dostawców,
- wymiany lub modernizacji parku maszynowego (niekiedy jako koszt podwyższonej amortyzacji).

Koszty badań i oceny obejmują m.in. pozycje kosztowe dotyczące:

- logistycznej kontroli dostaw,
- jakościowej kontroli dostaw,
- kontroli w toku produkcji,
- kontroli wyrobów gotowych,
- wyposażenia pomiarowo-badawczego,
- odczynników,
- prób archiwalnych (wyrobów gotowych odstawionych do prób archiwalnych i ich utylizacji),
- modernizacji i ulepszenia wyrobów gotowych oraz wynagrodzeń Działu Rozwoju.

Koszty błędów spółka podzieliła na wewnętrzne koszty wad i zewnętrzne koszty wad. Do wewnętrznych kosztów wad zespół wdrożeniowy zaliczył następujące koszty:

- zatrudnienia niezadowolających kandydatów (koszty liczone tylko w przypadku rozwiązania umowy o pracę),
- reklamacji do dostawców,
- braków dotyczących materiałów do produkcji i wyrobów gotowych,
- „naprawiania” wyrobu.

W grupie zewnętrznych kosztów wad ujęte zostały pozycje kosztowe dotyczące:

- jakościowych reklamacji wyrobów gotowych oraz
- logistycznych reklamacji wyrobów gotowych.

W ramach kosztów zewnętrznego zapewnienia jakości przedsiębiorstwo wyróżniło następujące rodzaje kosztów:

- formalnego potwierdzenia funkcjonowania systemu zarządzania jakością,
- uzyskania aprobat technicznych, certyfikatów i dopuszczeń do stosowania.

Pomimo starań zespołu wdrożeniowego co do w miarę precyzyjnego wyodrębnienia kosztów jakości pojawiły się trudności związane z klasyfikacją kosztów na poziomie faz produkcji.

Osobami odpowiedzialnymi za kwalifikowanie kosztów jakości zostali kierownicy następujących działów:

- Działu Administracji,
- Działu Kontroli Jakości,
- Działu Badawczo-Rozwojowego,
- Działu Produkcji, Logistyki i Magazynów,
- Działu Finansowego oraz
- Dyrektora ds. Rozwoju i
- Pełnomocnika ds. Jakości.

Nieprawidłowe opisywanie i kwalifikowanie dokumentów źródłowych przez osoby odpowiedzialne, przyczyniające się do błędnych zapisów i konieczności dokonywania korekt w okresach następnych, to kolejny problem, z którym musiała się zmierzyć spółka.

Pewne trudności pojawiły się również na etapie dostosowania ewidencji księgowej do wymagań, jakie niesie rachunek kosztów jakości. W celu przypisania wyodrębnionych w spółce „Orion” kosztów jakości do planu kont wykorzystano konta pozabilansowe, tj. Zespół 9 w planie kont i programie finansowo-księgowym. Na przykład koszty zewnętrznego zapewnienia jakości ewidencjonowane są na kontach grupy 900-5, z dalszym podziałem analitycznym w zależności od rodzaju kosztu. Większe problemy sprawiło prawidłowe wyznaczenie miejsc powstawania kosztów na potrzeby ewidencji kosztów jakości. Z punktu widzenia ewidencji i kontroli kosztów istotne jest wyznaczenie optymalnej liczby miejsc powstawania kosztów. Zbyt duża liczba tych miejsc pociąga za sobą większe nakłady, natomiast nadmierne ograniczenia w tym zakresie mogą się przyczyniać do niskiej czytelności informacji kosztowej i w konsekwencji do niewielkiej przydatności rachunku kosztów jakości w procesie zarządzania jakością w przedsiębiorstwie.

Mając na uwadze powyższe rozważania, jednostka wydzieliła osiem miejsc powstawania kosztów:

1. Zarząd.
2. Pełnomocnik ds. Jakości.
3. Administracja.

4. Finanse i informatyka.
5. Badania i rozwój.
6. Logistyka, magazyny, zarządzanie produkcją.
7. Kontrola jakości.
8. Produkcja.

Każdemu z wyodrębnionych miejsc powstawania kosztów jakości przypisano konto księgowe, począwszy od numeru 991 do numeru 999, oraz następujące koszty rodzajowe i pozostałe operacyjne (stanowiące analitykę do ww. kont):

- zużycie materiałów,
- usługi obce,
- wynagrodzenia i ZUS,
- podróże służbowe,
- pozostałe koszty rodzajowe,
- kary umowne,
- odszkodowania,
- utracony zysk.

Istotną trudnością na etapie rozliczania kosztów jakości było dobranie odpowiednich współczynników kosztów. Wiele pomiarów kosztów dokonywano metodą szacunkową i procentową, co wpłynęło na zbyt dużą niedokładność informacji kosztowej.

W spółce „Orion” za gromadzenie danych dotyczących kosztów jakości oraz ich ewidencję w odpowiednich urządzeniach księgowych na podstawie dokumentów źródłowych odpowiedzialny jest Dział Księgowości. Dowody źródłowe podlegają kontroli merytorycznej, formalnej i rachunkowej, prowadzonej przez pracowników Działu Finansowego. Kolejnym problemem zgłaszanym przez zespół wdrożeniowy była zbyt mała pomoc i współpraca Działu Controllingu w tym zakresie.

Po zamknięciu miesiąca w księdze rachunkowej Dział Księgowości przekazuje zebrany materiał w formie wydruków – raportów do dalszej analizy. Sprawozdanie dotyczące kosztów jakości podzielone jest na raporty kosztów jakości zgodnie ze strukturą planu kont, ze wskazaniem działu odpowiedzialnego za kwalifikację kosztów. Zarówno ewidencjonowanie kosztów jakości, jak i ich kontrolowanie i analizowanie ma się przyczynić do poprawy jakości i obniżenia kosztów spowodowanych niewłaściwą jakością.

Pozostałe problemy związane z wdrożeniem rachunku kosztów jakości w badanym przedsiębiorstwie mają charakter psychologiczny i finansowy. Można tu wymienić:

- zbyt małą motywację pracowników do uczestniczenia w pracach wdrożeniowych,
- niechęć pracowników do liczenia kosztów jakości, co w dalszych etapach miało negatywny wpływ na terminowość sporządzanych sprawozdań w tym zakresie,
- zbyt małą liczbę przeprowadzanych dla pracowników szkoleń dotyczących problematyki rachunku kosztów jakości.

3. Zakończenie

Pomimo wielu korzyści wynikających z zastosowania rachunku kosztów jakości w zarządzaniu przedsiębiorstwem, takich jak obniżenie kosztów jakości, zmiana struktury kosztów, zmniejszenie ogólnych kosztów wytworzenia, wzrost jakości produktów, wzrost konkurencyjności firmy, wzrost sprzedaży [1, s. 205], sam proces wdrażania rachunku kosztów jakości jest dla przedsiębiorstwa zadaniem bardzo trudnym. Problemy pojawiają się na każdym etapie prac – nie tylko wdrożeniowych, ale również tych systematycznie przeprowadzanych. Konkludując, za największą trudność w przeprowadzeniu czynności wdrożeniowych zespół odpowiedzialny za nie w spółce „Orion” uznał brak doświadczenia pracowników w zakresie projektowania rachunku kosztów jakości.

Literatura

- [1] Ciechan-Kujawa M., *Rachunek kosztów jakości*, Oficyna Wydawnicza, Kraków 2005.
- [2] Materiały własne przedsiębiorstwa „Orion” Sp. z o.o.

THE PROBLEM OF QUALITY COSTING IMPLEMENTATION IN AN ENTERPRISE

Summary

Information regarding to quality costs becomes the basis for taking strategic decisions. The quality costing is an important instrument of quality improvement and efficiency management which provides information about the level of quality steering system implementation in an enterprise and facilitates obtaining minimum level of resources spent on quality. In practice, however, the implementation of such costing model in an enterprise is associated with certain difficulties related, among others, to:

- costs classification at the level of production stages,
- adequate adjustment of accounting records,
- correct description and qualification of resource documents by the responsible persons,
- correct measurement of quality costs,
- cooperation between accounting and controlling staff,
- frequent lack of sufficient involvement by the due staff.