Helena Poetschke

Koszty jakości w przedsiębiorstwach polskich jako kategoria sprawozdawcza i zarządcza

Wprowadzenie

Artykuł porusza następujące problemy: znaczenie kosztów jakości jako kategorii sprawozdawczej i zarządczej, pojęcie „rachunku" kosztów jakości, miejsce kosztów jakości w rachunku kosztów – ich ewidencję i prezentację. Zaprezentowano w nim również niektóre wyniki badań ankietowych przeprowadzonych wśród polskich przedsiębiorstw posiadających certyfikat na zgodność systemu zarządzania jakością z wymogami norm serii ISO 9000.

Celem opracowania jest próba odpowiedzi na następujące pytania: Czy przedsiębiorstwa polskie uświadamiają sobie znaczenie kosztów jakości i czy koszty te są rejestrowane jako koszty jakości zgodnie z wymogami formalnymi, czy tylko dla celów zarządczych?

Istota i klasyfikacja kosztów jakości

Istotę i znaczenie kosztów jakości można określić następująco:

- stanowią ważny instrument poprawy jakości i efektywności gospodarowania, informują o stopniu realizacji systemu sterowania jakością w przedsiębiorstwie;
- stanowią podstawę podejmowania decyzji strategicznych;
- są nakładami poniesionymi na uzyskanie odpowiedniej jakości produktu;
- informują o stopniu realizacji systemu sterowania jakością w przedsiębiorstwie;
- służą do wyrażenia celu sterowania jakością sprowadzającego się do takiego doboru struktury nakładów, przy którym suma kosztów poniesiona na jakość będzie najmniejsza[1].

Generalnie należy stwierdzić, że koszty jakości nie są jednoznacznie klasyfikowane. Najczęściej wyróżnia się dwa ich typy[2]:

- koszty dostosowania jakości do potrzeb i oczekiwań klienta równe sumie kosztów prewencji (prevention cost) i kosztów oczekiwań jakości (approaisal cost);
- koszty niedostosowania jakości, wynikające z nieperfekcyjności wytwarzania i jej skutków zewnętrznych (niewydolności), które składają się z wewnętrznych kosztów niewydolności (internal failur cost) oraz zewnętrznego kosztu niewydolności (extremal failur cost).

Inne koncepcje klasyfikacyjne wyodrębniają trzy podstawowe grupy kosztów jakośc[3]:

- koszty zapobiegania (prewencji),
- koszty oceny i kontroli jakości wyrobów,
- straty na brakach.

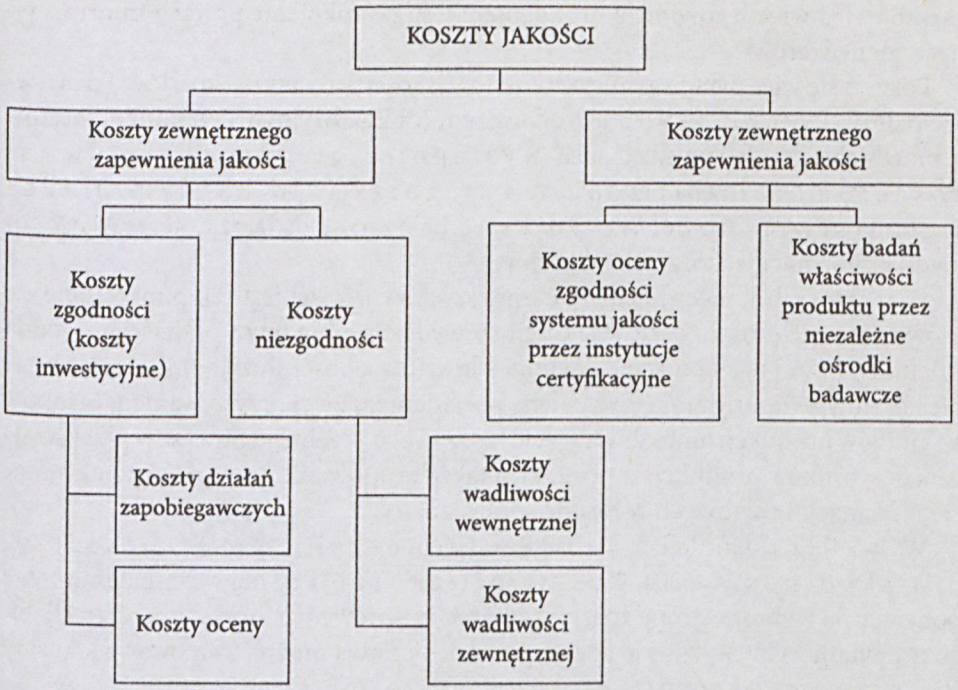
Pełną klasyfikację kosztów jakości według norm ISO 9004 przedstawia schemat 1.

---

[1] E. Skrzypek, *Jakość i produktywność jako narzędzie restrukturyzacji przedsiębiorstw*, w: *Restrukturyzacja w procesie przekształceń i rozwoju przedsiębiorstw*, red. R. Borowiecki, Kraków 1996, s. 354.

[2] W.A. Nowak, *Rachunkowość zarządcza w procesach sterowania jakością*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP" 1996 nr 3, s. 27, gdzie autor podaje również rozbudowaną klasyfikację kosztów jakości wg Borfiela, Raiborna i Kinneya.

[3] Por.: np. J. Łuczak, *Koszty jakości*, „Moja Firma" 1995 nr 7, s. 47.



Schemat 1. Koszty jakości wg normy ISO 9004

Źródło: Norma PN-ISO 9004-1 Zarządzanie jakością i elementy systemu jakości. Wytyczne, PKN Warszawa 1996

Rachunek kosztów jako źródło informacji o kosztach jakości

Tradycyjnie rachunek kosztów jest określany jako ogół czynności (pomiar, identyfikacja, ewidencja; przyp. H.P.), zmierzających do ustalenia wysokości nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej, poniesionych w przedsiębiorstwie w określonym czasie i z określonym przeznaczeniem[4] (na potrzeby wyceny bilansowej produktów lub potrzeby decyzyjne; przyp. H.P.)

Sprawozdawczy rachunek kosztów, dostarczający informacji o kosztach dla potrzeb użytkowników zewnętrznych (prezentowanych w obligatoryjnych sprawozdaniach), istnieje w każdym przedsiębiorstwie. Natomiast współcześnie podkreśla się szczególnie znaczenie rachunku kosztów jako integralnej części rachunkowości

[4] J. Matuszewicz, *Rachunek kosztów*, Finans-Serwis, Warszawa 1994, s. 5.

zarządczej, a więc jego głównym zadaniem jest zaspokojenie potrzeb informacyjnych menedżerów[5].

Pojawia się więc pytanie o miejsce kosztów jakości w rachunku kosztów. Po pierwsze należy stwierdzić, że w sprawozdawczym (obligatoryjnym) rachunku kosztów w przedsiębiorstwach polskich nie występuje kategoria kosztów jakości. Po drugie trzeba przyznać, że kategoria ta w każdym przedsiębiorstwie może się pojawić, o ile zarząd będzie zainteresowany dokładną informację o kosztach jakości.

W niektórych koncepcjach znaczenie kosztów jakości jest tak podkreślane, że mówi się o rachunku kosztów jakości, co wydaje się błędnym podejściem. Jedna z definicji brzmi następująco: „Rachunek kosztów jakości służy pomiarowi i wycenie kosztów związanych z nabywaniem, posiadaniem i wykorzystywaniem zasobów czynników produkcji, umożliwia ujęcie rzeczowego przebiegu procesów przekształcenia czynników produkcji w produkt, a także grupowanie kosztów oraz prezentację informacji kosztowych w formie sprawozdań"[6].

W świetle tej definicji wszystkie ponoszone przez przedsiębiorstwo koszty są kosztami jakości i co najwyżej należałoby je podzielić na wybrane grupy kosztów jakości (np. prewencji, oceny, braków). Dlatego też pytanie: Czy wszystkie koszty przedsiębiorstwa można traktować jak koszty jakości? – pozostaje otwarte.

Większość autorów jest zdania, że rachunek kosztów jakości istnieje tylko jako kategoria zarządcza, interpretowana jako „część systemu zarządzania przedsiębiorstwem opartego na ustalaniu kosztów jakości, ich analizie, określaniu źródeł ich powstawania i planowania ich usunięcia za pomocą szeregu przedsięwzięć, których koszty muszą być mniejsze od wartości oszczędności w ten sposób uzyskanych"[7].

Jeżeli koszty jakości (stanowiące część wszystkich kosztów) mają być wykorzystane w procesie zarządzania, muszą być rejestrowane i prezentowane niezależnie od innych. Zatem zakładowy plan kont powinien być rozszerzony o odpowiednie konta analityczne. Dopiero informacje z analitycznych kont kosztów jakości oraz ewentualne oszacowania kosztów alternatywnych (utracone korzyści wynikające ze złej jakości, np. utrata klienta), umożliwiają sporządzenie raportów z kosztów jakości[8].

Księgowe ujęcie kosztów jakości można przedstawić za pomocą schematu nr 2.

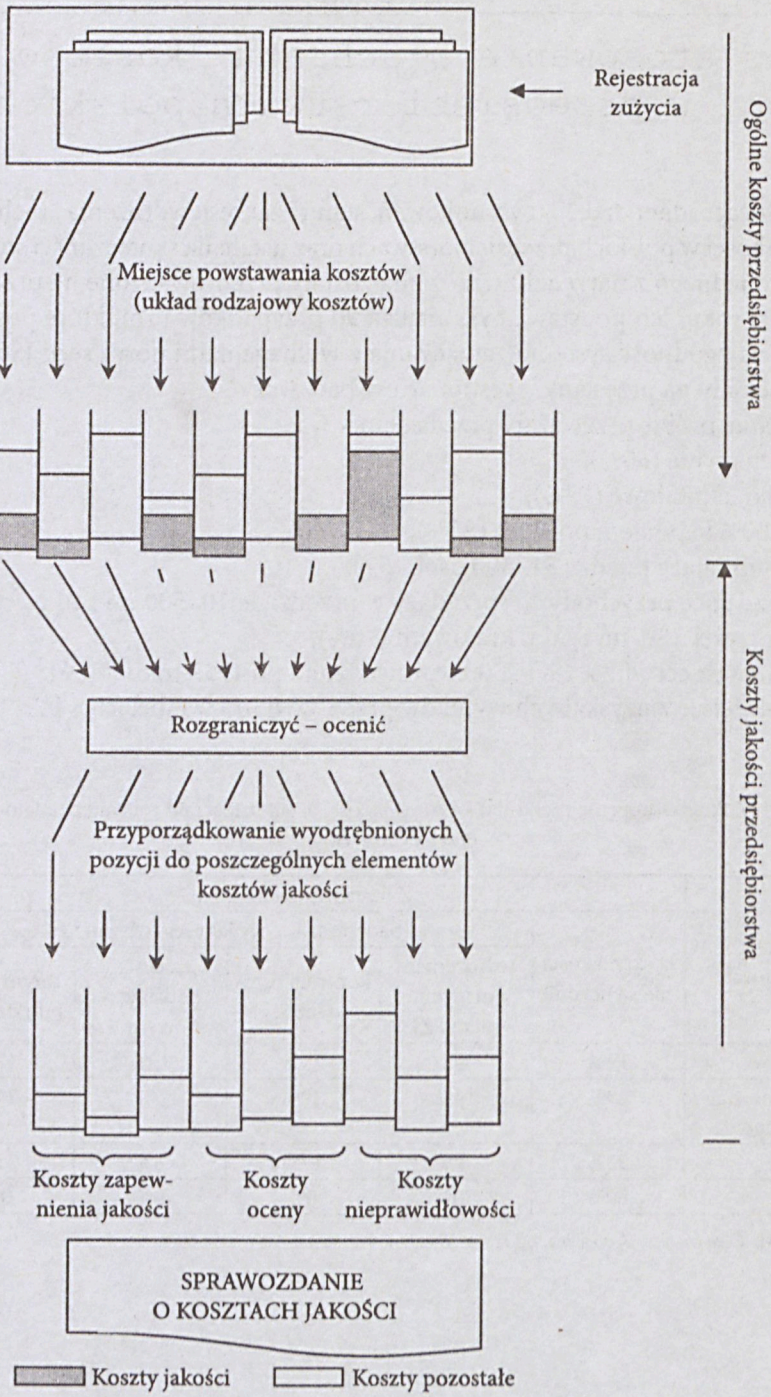
---

[5] Zob. Ch.T. Hongren, G. Foster, *Cost Accounting a Managerial Emphasis*, Prentice Hall International Inc., 1991, s. 22.

[6] Por.: A. Kamela-Sowińska, W. Gabrusewicz, H. Poetschke, *Rachunkowość zarządcza*, PWE Warszawa 2002, s. 285.

[7] Por.: np. E. Skrzypek, *Ocena jakości przez pryzmat kosztów jakości – aspekty praktyczne*, w: *Społeczna, ekonomiczna i konsumencka ocena jakości*, Kraków 1997, s. 195.

[8] W.A. Nowak, *Rachunek kosztów jakości w zarządzaniu*, w: *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK Gdańsk 1997, s. 101.



Schemat 2. Postępowanie przy ustalaniu kosztów jakości

Źródło: Koszty jakości w świetle norm ISO serii 9000 (PN-EN 29000), Ośrodek Badania Jakości Wyrobów Przemysłowych ZETOM, Warszawa 1995, s. 22

Zakres stosowania „rachunku" kosztów jakości w przedsiębiorstwach polskich

Badania służące identyfikacji uwarunkowań, stanu i zakresu wdrożenia „rachunku" kosztów jakości w polskich przedsiębiorstwach oraz ustalenia skuteczności stosowania go jako jednego z narzędzi zarządzania zostały przeprowadzone na przełomie 1999 i 2000 roku. Ich podstawą była analiza 90 przypadków firm, które posiadały certyfikat na zgodność systemu zarządzania z wymaganiami norm serii ISO 9000 i odpowiedziały na przesłany kwestionariusz badawczy[9].

W badanej próbie przeważały przedsiębiorstwa:

- produkcyjne (60%),
- spółki kapitałowe (75%),
- ze 100% kapitałem polskim (87%),
- zatrudniające między 51–500 osób (52%),
- posiadające przychody ze sprzedaży w przedziale 10–500 mln PLN, realizowane w powyżej 75% na rynku krajowym (70%),
- w których certyfikat ISO 9000 wprowadzono po 1997 roku (77%),

Najistotniejsze z uzyskanych wyników przedstawiono w tabelach 1 i 2.

Tabela 1. Zakres wdrożenia rachunku kosztów jakości w zależności od rodzaju działalności przedsiębiorstw

Rodzaj działalności	Zakres wdrożenia RKJ				
	koszty jakości nie są liczone	badane są koszty jakości związane z:			
		wdrożeniem i utrzymaniem SZJ	kontrolą ostateczną	procesem podstawowym	całym obszarem działania
Produkcyjna	19%	4%	25%	10%	42%
Produkcyjno-handlowo-usługowa	29%	14%	29%	5%	24%
Usługowa	33%	8%	17%	8%	33%
Handlowa	80%	20%	0%	0%	0%

Źródło: M. Ciechan-Kujawa, op.cit., s. 371.

[9] Badanie to przeprowadziła M. Ciechan-Kujawa, a pełne wyniki zostały opublikowane w artykule *Rachunek kosztów jakości w polskich przedsiębiorstwach*, w: *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, materiały konferencyjne, Politechnika Częstochowska, Wydział Zarządzania, Częstochowa 2001, s. 367–375.

Tabela 2. Rodzaje kosztów jakości ewidencjonowanych w badanych przedsiębiorstwach

Rodzaj działalności przedsiębiorstwa	Procent przedsiębiorstw prowadzących ewidencję podanych kosztów jakości					
	prewencji	oceny	niezgodności wewnętrznych	niezgodności zewnętrznych	zewnętrznego zapewnienia jakości	inne
Produkcyjna	28,85	44,23	50	48,08	19,23	1,92
Produkcyjno-handlowo-usługowa	14,29	28,57	38,10	38,10	9,52	2,00
Usługowa	16,67	41,67	25,00	25,00	16,67	0
Handlowa	0	0	0	0	0	0

Źródło: M. Ciechan-Kujawa, op.cit., s. 373.

Prezentowane wyniki wskazują na to, że przedsiębiorstwa produkcyjne, które badają koszty jakości, wykonują to w odniesieniu do całego obszaru działania przedsiębiorstwa (tab.1). Z tabeli 2 wynika, że największy odsetek przedsiębiorstw produkcyjnych prowadzi ewidencję kosztów niezgodności wewnętrznych (tzw. braków). O ile drugie stwierdzenie wydaje się być wiarygodne, o tyle pierwsze budzi pewne wątpliwości. Aby uznać je za prawdziwe, należałoby od tych przedsiębiorstw uzyskać informację, w jaki sposób w ramach istniejącego rachunku kosztów (lub gdzie i jak poza rachunkiem kosztów) są ewidencjonowane koszty jakości.

Dotychczasowe doświadczenia autorki, wynikające z kontaktów z różnymi przedsiębiorstwami – głównie produkcyjnymi (branża meblarska, chemiczna, farmaceutyczna, sprzęt AGD, kopalnia węgla), wskazują na brak informacji o kosztach jakości, które nie występują w ewidencji (planie kont), jak również w żadnym innym rachunku pozaewidencyjnym. Istnieje więc obawa, że większość przedsiębiorstw szacuje koszty jakości, czyniąc to mniej lub bardziej dokładnie.

Co do drugiego stwierdzenia można uznać je za wiarygodne, gdyż rzeczywiście w polskich przedsiębiorstwach koszty wewnętrznej niezgodności (tzw. braków) i koszty zewnętrznej niezgodności (reklamacji) są ewidencjonowane, a więc taka informacja jest generowana, co może wynikać ze starego przyzwyczajenia. Do końca bowiem 1989 roku, kiedy funkcjonował TPK (typowy plan kont) dla przedsiębiorstw produkcyjnych, istniało w nim obligatoryjne konto „Braki", a więc przedsiębiorstwa gromadziły na nim koszty niezgodności. W latach dziewięćdziesiątych zniknął obligatoryjny plan kont, a jego miejsce zajął wzorcowy plan kont, w którym nie pojawiło się konto „Braki", ale przedsiębiorstwo w swoim zakładowym planie kont może takie konto uwzględnić.

Zakończenie

Z przedstawionych rozważań wynikają trzy spostrzeżenia:

1. W Polsce nie istnieje obligatoryjny przymus ewidencji i prezentacji kosztów jakości, gdyż ani wzorcowy plan kont ani prawo bilansowe, określające formułę sprawozdania wynikowego „Rachunek zysków i strat", tego nie wymuszają (w żadnym wariancie „Rachunku zysków i strat" nie ma pozycji kosztów, która odpowiadałaby kosztom jakości).
2. Koszty jakości są kategorią czysto zarządczą, stąd zakres ewidencji i prezentacji tych kosztów zależy tylko od wymagań zarządu (lub/i właścicieli w coraz większym stopniu zainteresowanych jakością) i z tego względu jest trudny do unifikacji, a więc w każdym przedsiębiorstwie zakres ten może być inny.
3. Kategoria „Rachunek kosztów jakości" wymaga dokładnego zdefiniowania, aby była zrozumiała i w miarę jednoznaczna; w przeciwnym razie nie należy mówić o rachunku kosztów jakości, tylko o kosztach jakości, które stanowią mniej lub bardziej istotny obszar rachunku kosztów, funkcjonującego w każdym przedsiębiorstwie.

Literatura

Ciechan-Kujawa M., *Rachunek kosztów jakości w polskich przedsiębiorstwach*, w: *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwie w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, materiały konferencyjne, Politechnika Częstochowska, Wydział Zarządzania, Częstochowa 2001

Hongren Ch.T., Foster G., *Cost Accounting a Managerial Emphasis*, Prentice Hall International Inc., 1991

Kamela-Sowińska A., Gabrusewicz W., Poetschke H., *Rachunkowość zarządcza*, PWE Warszawa 2002

Koszty jakości w świetle norm ISO serii 9000 (PN-EN 29000), Ośrodek Badania Jakości Wyrobów Przemysłowych ZETOM, Warszawa 1995

Łuczak J., *Koszty jakości*, „Moja Firma" 1995 nr 7

Matuszewicz J., *Rachunek kosztów*, Finans-Serwis, Warszawa 1994

Norma PN-ISO 9004-1 Zarządzanie jakością i elementy systemu jakości – wytyczne, PKN, Warszawa 1996

Nowak W.A., *Rachunek kosztów jakości w zarządzaniu*, w: *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK Gdańsk 1997

Nowak W.A., *Rachunkowość zarządcza w procesach sterowania jakością*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP", Warszawa 1996 nr 3

Skrzypek E., *Jakość i produktywność jako narzędzie restrukturyzacji przedsiębiorstw*, w: *Restrukturyzacja w procesie przekształceń i rozwoju przedsiębiorstw*, red. R. Borowiecki, Kraków 1996

Sprzypek E., *Ocena jakości przez pryzmat kosztów jakości – aspekty praktyczne*, w: *Społeczna, ekonomiczna i konsumencka ocena jakości*, Kraków 1997