

Raportowanie wewnętrzne w zakresie jakości

Bartłomiej Nita*

Streszczenie: W artykule przedstawiono obszar raportowania wewnętrznego dotyczącego jakości. W pierwszej części wyjaśniono istotę i zakres wewnętrznej sprawozdawczości zarządczej. W drugiej części artykułu omówiono trzy podejścia do raportowania na temat jakości: sprawozdania budżetowe, raporty dotyczące struktury kosztów jakości oraz raportowanie problemów związanych z jakością. Celem niniejszego artykułu jest wyjaśnienie istoty raportowania wewnętrznego na potrzeby menedżerów i na tym tle wskazanie możliwości kształtowania sprawozdań zarządczych dotyczących jakości z uwzględnieniem kosztów jakości. Teza opracowania zawiera się w stwierdzeniu, że wewnętrzne raportowanie wspomaga podejmowanie decyzji ukierunkowanych na poprawę jakości produktów przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: sprawozdawczość zarządcza, jakość, koszty jakości

Wprowadzenie

Raportowanie problemów dotyczących jakości stanowi element znacznie szerszego podejścia do raportowania, które można określać mianem sprawozdawczości zarządczej. Ten obszar sprawozdawczości stanowi fakultatywny obszar raportowania ukierunkowany na potrzeby informacyjne menedżerów i może dotyczyć wielu aspektów działania przedsiębiorstwa, w tym: kapitału intelektualnego, ryzyka działalności, projektów inwestycyjnych, oceny fuzji i przejęć oraz jakości. Ten ostatni aspekt nabiera istotnego znaczenia, w szczególności w odniesieniu do przedsiębiorstw, które konkurują na rynku, zwracając uwagę nabywców na jakość oferowanych produktów.

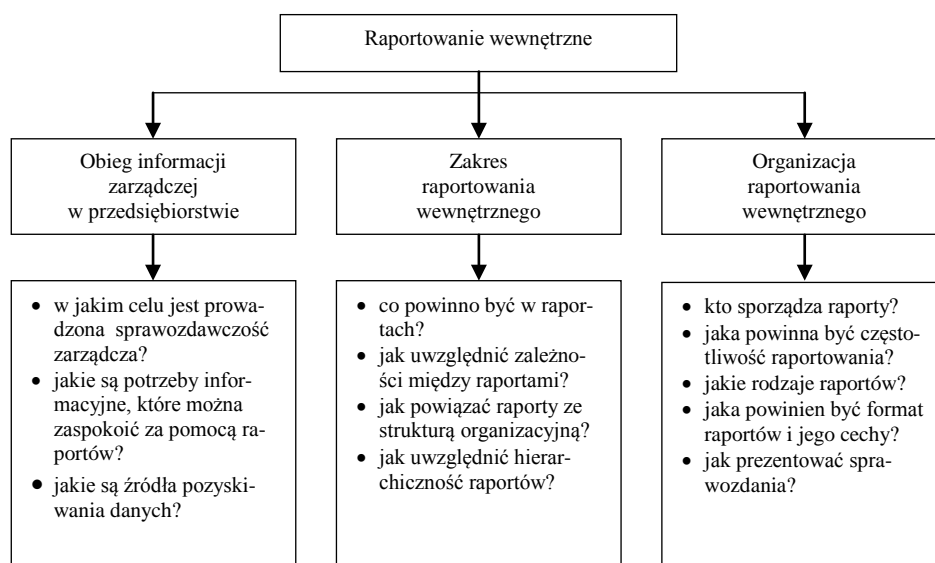
Celem niniejszego artykułu jest wyjaśnienie istoty raportowania wewnętrznego na potrzeby menedżerów i na tym tle wskazanie możliwości kształtowania sprawozdań zarządczych dotyczących jakości z uwzględnieniem kosztów jakości. Teza opracowania zawiera się w stwierdzeniu, że wewnętrzne raportowanie wspomaga podejmowanie decyzji ukierunkowanych na poprawę jakości produktów przedsiębiorstwa.

1. Istota wewnętrznego raportowania

Raportowanie wewnętrzne stanowi względnie wyodrębniony system raportowania informacji na potrzeby wspomagania procesów podejmowania decyzji na różnych szczeblach zarządzania, sprzyjający osiągnięciu celów organizacji. Odbiorcami raportów wewnętrznych, które stanowią produkt sprawozdawczości zarządczej, są pracownicy i menedżerowie

* dr hab. Bartłomiej Nita prof. UE, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Katedra Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej, ul. Komandorska 118/120, 53–345 Wrocław, e-mail: bartlomiej.nita@ue.wroc.pl.

przedsiębiorstwa. Sprawozdania zarządcze przybierają różne formy, przy czym powinny być dostosowane do potrzeb kierowników oraz uwzględniać specyfikę przedsiębiorstwa. Oznacza to, że trudno mówić o uniwersalnych wzorcach raportowania wewnętrznego, można natomiast rozważać uwarunkowania projektowania systemu sprawozdawczości zarządczej. Raportowanie wewnętrzne obejmuje trzy zasadnicze komponenty, które zaprezentowano na rysunku 1.



Rysunek 1. Struktura raportowania wewnętrznego

Źródło: (Nita 2009: 293).

Obieg informacji zarządczej zakłada, że raportowanie wewnętrzne powinno być celowe. Szczegółowe cele sporządzania sprawozdań obejmują: dokumentację i monitorowanie wielkości ekonomicznych, ocenę dokonań przedsiębiorstwa w różnych obszarach działalności na podstawie przyjętych kryteriów, rozpoznanie odchyleń stanu faktycznego od założeń, diagnozę przyczyn powstawania rozbieżności, sugerowanie działań naprawczych oraz działań ukierunkowanych na poprawę przyszłych dokonań.

Zakres sprawozdawczości jest ściśle związany z metodyką pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie. Oznacza to, że sprawozdania powinny odzwierciedlać szeroki kontekst dokonań przedsiębiorstwa zgodnie z ustalonymi procedurami pomiaru. Innymi słowy należy uwzględnić raportowanie informacji o charakterze finansowym i niefinansowym, pochodzących z wewnątrz i spoza przedsiębiorstwa oraz historycznych i wyprzedzających. System raportowania powinien przy tym uwzględniać strukturę przedsiębiorstwa oraz specyfikę ośrodków odpowiedzialności.

Organizacja raportowania obejmuje m.in. ustalenie osób odpowiedzialnych za sporządzanie raportów zgodnie z ustalonymi formatami oraz określoną częstotliwością. Częstotliwość raportowania jest oczywiście zróżnicowana w przekroju poszczególnych komórek organizacyjnych i kategorii ekonomicznych, które podlegają sprawozdawczości. Organizacja raportowania zarządczego stanowi wyzwanie praktyczne, któremu można sprostać

dzięki opracowaniu wewnętrznej instrukcji lub tzw. księgi sprawozdawczości. Dokument taki opisuje szczegółowo procedury związane z raportowaniem, określa harmonogramy sporządzania raportów, identyfikuje adresatów sprawozdań wewnętrznych, wymienia zawartość poszczególnych raportów, precyzuje nośniki informacji oraz definiuje pojęcia związane ze sprawozdawczością zarządczą¹.

2. Zakres wewnętrznego raportowania dotyczącego jakości

Zakres i forma raportów dotyczących jakości zależą przede wszystkim od potrzeb informacyjnych użytkowników prezentowanych informacji a tym samym usytuowania menedżerów w hierarchii organizacyjnej, dla których sprawozdanie jest przeznaczone. Członkowie zarządu wymagają sprawozdań w dużym stopniu zagregowanych, obejmujących podstawowe informacje o kosztach jakości ze wskazaniem struktury tych kosztów oraz zmian kształtowania się poziomu tych kosztów w czasie. Kierownicy niższych szczebli oczekują informacji bardziej szczegółowych, pomocnych w podejmowaniu bieżących decyzji w zakresie zarządzania jakością. Raporty dla nich przeznaczone powinny prezentować koszty jakości w przekroju miejsc powstawania oraz obiektów kosztowych, a także szczegółowe problemy dotyczące, przykładowo, wadliwości produktów. Kierownicy ośrodków odpowiedzialności są bowiem zainteresowani tymi wielkościami ekonomicznymi, które dotyczą ich obszarów odpowiedzialności, co umożliwi szczegółowe analizy i formułowanie wniosków odnoszących się do podejmowanych decyzji.

Prowadzenie sprawozdawczości w zakresie jakości wymaga zatem, aby kierować się użytecznością i przejrzystością sporządzanych raportów, co jest możliwe dzięki stosowaniu kilku podstawowych zasad (Skrzypek, Czernastek 1995: 63):

- struktura, zakres raportu oraz rozpatrywane przedziały czasowe powinny być dostosowane do możliwości odbiorców raportu,
- należy unikać obszernych omówień, zastępując je tabelami i wykresami, które można krótko skomentować, ponieważ im krótszy raport, tym dokładniej jest czytany,
- zwięzłe raporty dotyczące krótkich przedziałów czasu lepiej oddają swą rolę aniżeli obszernie sprawozdania odnoszące się długich okresów,
- należy przykładać większą wagę do aktualności danych niż do ich dokładności, przy czym zbyt duża niedokładność nie może nasuwać wątpliwości co do rzetelności raportu,
- raport nie musi obejmować wszystkich kosztów jakości i, aby był przejrzysty, można zrezygnować z mniej ważnych składników,
- w raporcie należy uwidocznic przyczyny ponoszenia kosztów jakości, a także węzłowe punkty kosztów jakości.

Sprawozdania dotyczące jakości mogą być sporządzane w różnych formach, przy czym do podstawowych zalicza się formę tabelaryczną, stanowiącą liczbowe zestawienie wielkości odnoszących się kosztów jakości, formę graficzną, która przybiera postać różnych wykresów (np. histogramów), a także formę, polegającą na słownym opisie różnych zagadnień związanych z jakością. W dalszej części opracowania zaprezentowano sprawozdania

¹ Por. szersze rozważania w (Nita 2009: 289–307).

w układzie plan – wykonanie, raporty dotyczące poziomu i struktury kosztów jakości oraz sprawozdania problemowe.

3. Raportowanie kosztów jakości w ujęciu plan – wykonanie

Raportowanie kosztów jakości w ujęciu plan – wykonanie najczęściej przybiera formę tabeli, w której następuje zestawienie kosztów ujmowanych w budżetach z kosztami rzeczywistymi. Przykładowy raport dotyczący kosztów jakości zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1

Raport z kosztów jakości w ujęciu plan – wykonanie

Wyszczególnienie	Poniesione koszty jakości (zł)		Zmiana		Budżet kosztów na okres bieżący (zł)	Zmiana	
	w okresie bieżącym	w okresie poprzednim	w zł	w %		w zł	w %
Koszty zapobiegania ogółem	134 310	126 480	7830	6	140 250	-5940	-4
Koszty planowania jakości	66 675	60 870	5805	10	74 100	-7425	-10
Koszty szkoleń w zakresie jakości	47 775	45 075	2700	6	45 750	2025	4
Koszty regulacji urzędzeń	35 085	37 515	-2430	-6	36 300	-1215	-3
Koszty testowania materiałów	20 775	19 020	1755	9	20 100	675	3
Koszty oceny ogółem	143 355	145 515	-2160	-1	151 725	-8370	-6
Koszty utrzymania urzędzeń kontrolnych	49 935	56 145	-6210	-11	53 850	-3915	-7
Koszty monitorowania procesów	28 200	29 145	-945	-3	28 875	-675	-2
Koszty kontroli produktów gotowych	52 770	50 475	2295	5	55 200	-2430	-4
Koszty prowadzenia analiz laboratoryjnych	48 450	45 750	2700	6	49 800	-1350	-3
Koszty błędów wewnętrznych ogółem	45 075	47 640	-2565	-5	41 025	4050	10
Koszty naprawy braków	29 550	31 170	-1620	-5	26 850	2700	10
Koszty likwidacji odpadów	20 100	21 045	-945	-4	18 750	1350	7
Koszty przestoju	13 350	14 700	-1350	-9	14 025	-675	-5
Koszty ponownej kontroli	18 075	16 725	1350	8	17 400	675	4
Koszty błędów zewnętrznych ogółem	62 220	73 155	-	-15	68 700	-6480	-9
Koszty rozpatrywania reklamacji	39 000	41 700	-2700	-6	40 350	-1350	-3
Koszty naprawy zwrotów	26 715	35 085	-8370	-24	32 250	-5535	-17
Koszty wypłaty świadczeń dla klientów	15 375	13 350	2025	15	14 025	1350	10
Koszty wymiany części	17 130	19 020	-1890	-10	18 075	-945	-5
Całkowite koszty jakości	348 960	356 790	-7830	-2	365 700	-16 740	-5

Źródło: opracowanie własne.

W zaprezentowanym raporcie zestawiono koszty jakości w przekroju poszczególnych rodzajów. Porównano w nim zmianę kosztów jakości w czasie, zestawiając koszty jakości poniesione w dwóch kolejnych okresach, a także dokonano konfrontacji kosztów okresu bieżącego z budżetem kosztów jakości, sporządzonym na ten okres. Niektórzy autorzy uważają, że przyjmując podstawowe założenie koncepcji TQM, polegające na tym, iż w toku prowadzenia działalności gospodarczej należy dążyć do „zera defektów”, koszty błędów wewnętrznych i zewnętrznych nie powinny być objęte budżetowaniem (por. Nowak 2001: 566). Budżetowanie kosztów niezgodności oznacza bowiem w takiej sytuacji wyrażenie akceptacji co do ponoszenia tych kosztów w przeszłości.

4. Raporty dotyczące struktury kosztów jakości

Raporty odnoszące się do struktury kosztów jakości uwzględniają głównie wskaźniki struktury kosztów wyliczone na podstawie zestawień podobnych do raportu z wykonania budżetu (tab. 1). Celem takiego sprawozdania jest przedstawienie wewnętrznej struktury kosztów w każdej z grup oraz w kosztach jakości ogółem, a także w odniesieniu do całkowitych kosztów działalności operacyjnej. Punktem wyjścia takich analiz może być wskaźnik kosztów jakości obliczany dla całego przedsiębiorstwa jako relacja całkowitych kosztów jakości do całkowitych przychodów ze sprzedaży zgodnie z następującą formułą:

$$\text{Wskaźnik kosztów jakości} = \frac{\text{całkowite koszty jakości}}{\text{przychody ze sprzedaży}}$$

Rozszerzeniem prostej analizy struktury kosztów jakości mogą być raporty, które uwzględniają wskaźniki wyrażające relacje między ekonomicznie powiązаныmi kategoriami odnoszącymi się do kosztów jakości. Sposób konstruowania wskaźników w analizie kosztów jakości polega na wyznaczeniu odpowiedniego ilorazu, przy czym dzielna ma związek z kosztami jakości, natomiast dzielnik, stanowiący podstawę odniesienia, to najczęściej koszty, przychody lub zysk. Wskaźniki kosztów jakości można obliczać w przekroju poszczególnych faz procesu zarządzania jakością oraz odrębnie w odniesieniu do kosztów zgodności i kosztów niezgodności (Ciechan-Kujawa 2005: 117–118). Podejście takie zaproponowano w tabeli 2.

Tabela 2

Konstrukcje wskaźników kosztów jakości

Grupy wskaźników	Wskaźniki odnoszące się do:	Licznik	Mianownik
Wskaźniki dotyczące zaopatrzenia	kosztów niezgodności	wartość dostaw odrzuconych	ogólna wartość dostaw
		wartość dostaw przyjętych z zastrzeżeniem	ogólna wartość dostaw
	kosztów zgodności	koszty kontroli wejściowej	ogólna wartość dostaw
Wskaźniki dotyczące wytwarzania produktów	kosztów niezgodności	koszty błędów wewnętrznych	wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych
		koszty napraw	wartość produkcji
		koszty braków nienaprawialnych	wartość produkcji
		koszty braków wewnętrznych	wartość produkcji
		koszty przecen i opustów	wartość produkcji
	kosztów zgodności	koszty oceny	wartość produkcji

Grupy wskaźników	Wskaźniki odnoszące się do:	Licznik	Mianownik
Wskaźniki dotyczące obsługi klienta	kosztów niezgodności	koszty reklamacji	wartość sprzedaży
		koszty gwarancji i rękojmi	wartość sprzedaży
		koszty zwrotów	wartość zbytu
	kosztów zgodności	wartość szkód podczas transportu	wartość zbytu
		koszty badań oczekiwań i satysfakcji klientów	koszty ogółem
Wskaźniki dotyczące zarządzania jakością	kosztów niezgodności	koszty błędów wewnętrznych	całkowite koszty jakości
		koszty błędów zewnętrznych	całkowite koszty jakości
		całkowite koszty niezgodności	zysk z działalności operacyjnej
	kosztów zgodności	koszty zapobiegania	całkowite koszty jakości
		koszty oceny	całkowite koszty jakości
	koszty zapobiegania	zysk z działalności operacyjnej	

Źródło: (Nita 2008: 313).

5. Raporty problemowe dotyczące zarządzania jakością

W przedsiębiorstwach, zarządzanych zgodnie z zasadami *total quality management*, sporządza się rozszerzone raporty problemowe. Ich celem jest przedstawienie efektów inicjatyw zorientowanych na usprawnianie procesu zapewnienia jakości oraz poprawę jakości produktów. Rezultaty takich działań można oceniać za pomocą wskaźników zarządzania jakością. Podstawowe wskaźniki, pozwalające na ocenę zarządzania jakością, zaprezentowano w tabeli 3.

Tabela 3

Wskaźniki zarządzania jakością

Charakterystyka wskaźnika	Wzór obliczania
Wskaźnik produktów wadliwych do produktów przyjętych w dostawach – badania 100%, wady nieważne	$QKZ_1 = \frac{i}{n - i} \cdot 100\%$
Wskaźnik produktów przyjętych do produktów zbadanych	$QKZ_2 = \frac{n - 1}{n} \cdot 100\%$
Wskaźnik produktów przyjętych do produktów zbadanych – ważenie wad (wada uboczna 0,1; wada główna 0,5; wada krytyczna 1,0)	$QKZ_3 = \frac{n - (0,1 \cdot k + 0,5 \cdot k + 1,0 \cdot k)}{n} \cdot 100\%$
Wskaźnik liczby wad do liczby zbadanych jednostek	$QKZ_4 = \frac{f}{n} \cdot 100\%$
Wskaźnik wyrobów nadających się do obróbki dodatkowej	$QKZ_5 = \frac{b}{h} \cdot 100\%$
Wskaźnik reklamacji	$U = \frac{P}{V} \cdot 100\%$

Wyjaśnienie symboli użytych w tabeli:

i	– liczba jednostek zakwestionowanych,
n	– liczba jednostek zbadanych,
$n - 1$	– liczba przyjętych jednostek,
k	– liczba jednostek wadliwych w każdej z klas,
f	– liczba wad,
b	– liczba jednostek zakwestionowanych nadających się do ponownej obróbki,
h	– liczba wyprodukowanych jednostek,
P	– liczba reklamacji,
V	– liczba sprzedanych wyrobów.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Zembrzaska 1998: 49).

Konstrukcja wskaźników przedstawionych w tabeli 3 nie uwzględnia bezpośredniego ujmowania kosztów jakości. Opisują one głównie problemy związane wadliwością i liczbą reklamacji. Budowanie raportów na ich podstawie ułatwia proces ciągłego doskonalenia ukierunkowany na poprawę jakości produktów.

Uwagi końcowe

Całościowe zarządzanie jakością wyraża się przede wszystkim w orientacji przedsiębiorstwa na klienta, jego potrzeb i oczekiwań, a także w potrzebie ciągłego doskonalenia procesów i dokonywania zmian w sposobie funkcjonowania organizacji. Wspomaganie tego podejścia do zarządzania wymaga odpowiedniego raportowania dokonań w zakresie jakości. Sporządzanie raportów w ujęciu plan–wykonanie wspomaga proces budżetowania z uwzględnieniem sprzężenia zwrotnego. Ułatwia bowiem identyfikację niekorzystnych odchyłeń i podejmowanie działań zorientowanych na redukcję kosztów niezgodności, co jest zgodne z założeniami TQM. Sporządzanie raportów odnoszących się do poziomu i struktury kosztów ma duże znaczenie analityczne. Kalkulacja poszczególnych wskaźników pozwala na ocenę udziału różnych kategorii kosztów jakości w przychodach, kosztach całkowitych, a także wypracowanym zysku, a ponadto niektóre ze wskaźników umożliwiają zbadanie struktury kosztów jakości. Sprawozdania problemowe wspomagają programy poprawy jakości ze szczególnym uwzględnieniem dostosowania produktów do oczekiwań nabywców.

Literatura

- Ciechan-Kujawa M. (2005), *Rachunek kosztów jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Nita B. (2008), *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Nita B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak W.A. (2001), w: A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szycha, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, WSPiZ, Łódź.
- Skrzypek E., Czternastek L. (1995), *Koszty jakości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, PTE, Lublin.
- Zembrzaska Z. (1998), *Koszty jakości w świetle norm ISO serii 9000*, ZETOM, Warszawa.

INTERNAL REPORTING WITH REGARD TO QUALITY

Abstract: The paper describes an area of internal reporting concerning quality. In the first part the essence and scope of internal managerial reporting were briefly explained. In the second part of the article three major approaches to quality reports were depicted: reporting in respect of budgetary control, reporting the structure of quality costs and reporting problems about quality. The objective of the paper is to explain the essence of

internal reporting for managers and to indicate the possibilities to create managerial quality reports in particular referring to costs of quality. The argument of the article is that internal reporting supports decision making process oriented towards improvement of company's products quality. The methodology adopted in the paper include deductive reasoning.

Keywords: managerial reporting, quality, costs of quality

Cytowanie

Nita B. (2013), *Raportowanie wewnętrzne w zakresie jakości*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin, s. 253–260; www.wneiz.pl/frfu.