

Małgorzata Markowska

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

INSTRUMENTY RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ W REALIZACJI STRATEGII PROJAKOŚCIOWEJ

1. Wstęp

Przedsiębiorstwa chcące osiągnąć długotrwały sukces rynkowy muszą stać się organizacjami konkurencyjnymi, zdolnymi do ciągłego zaspokajania potrzeb klientów poprzez zaoferowanie wyrobów atrakcyjnych pod względem jakości, kosztów i dystrybucji. Aby tak się stało, przedsiębiorstwa powinny posiadać jasno określoną strategię działania, dotyczącą m.in. rozszerzenia udziału w rynku, zdobycia zaufania klientów, zwiększenia efektywności działań, szukania możliwości optymalizacji kosztów. Jednym ze środków prowadzących do osiągnięcia założonych celów strategicznych jest doskonalenie jakości.

Strategia projakościowa traktuje jako nadrzędne jakość i zadowolenie klienta, mające być podstawą długotrwałego sukcesu działalności przedsiębiorstwa na rynku. Jakość można rozpatrywać wieloaspektowo, na gruncie filozofii, techniki, ekonomii i zarządzania, co powoduje, że nie ma jednoznacznej jej definicji. Norma ISO 9000 definiuje jakość jako stopień, w jakim zespół nieodłącznych cech produktu spełnia wymagania klientów. Jednak jakość produktu należy rozpatrywać w szerokim kontekście, obejmującym producenta, użytkownika i otoczenie, gdyż jest ona rezultatem wewnętrznych działań przedsiębiorstwa i jego więzi z otoczeniem (naturalnym, prawnym, socjalnym, kulturowym, technicznym) [5, s. 37]. Dlatego stworzono definicję jakości totalnej, która stanowi ciągły proces dostosowywania się do wymagań klienta przy optymalnych kosztach, dzięki zaangażowaniu wszystkich pracowników [7, s. 23-24]. Tak postrzegana jakość obejmuje wszystkie fazy życia wyrobu i oznacza konieczność włączenia dostawców, klientów oraz wszystkich pracowników w proces jej kształtowania. Jakość wyrobu można potraktować jako wypadkową jakości projektu, jakości wykonania i jakości eksploatacyjnej.

Jakość stała się obecnie elementem strategii i systemu zarządzania przedsiębiorstwem, dlatego coraz większą popularność zdobywają systemy zarządzania przez jakość, z których najbardziej znane to TQM i normy ISO.

M. Juran i F.M. Gryna definiują TQM jako system działań ukierunkowanych na osiągnięcie zadowolenia klientów, zaangażowanie zatrudnionych, wzrost dochodów i obniżkę kosztów. TQM to zespołowa filozofia zarządzania przedsiębiorstwem, zgodnie z którą potrzeby klienta oraz cele przedsiębiorstwa są nierozłączne (za [4, s. 84]).

W realizacji strategii pro jakościowej, która koncentruje się na poprawie jakości produktów oraz optymalizacji kosztów ich wytworzenia, możliwe jest wykorzystanie szerokiego spektrum instrumentów rachunkowości zarządczej, czyli strategiczna karta wyników, benchmarking, systemy strategicznego zarządzania kosztami.

2. Instrumenty rachunkowości zarządczej w strategii zarządzania jakością

Nowoczesnym instrumentem rachunkowości zarządczej, wykorzystywanym w przedsiębiorstwach do realizacji strategii, jest strategiczna karta wyników (zrównoważona karta dokonań). Pozwala ona sformułować cele strategiczne, umożliwia kontrolę i ocenę ich realizacji, ukazuje wzajemne powiązania między różnymi czynnikami warunkującymi realizację strategii. Oprócz tego stanowi efektywne narzędzie komunikowania celów pracownikom wszystkich szczebli organizacji. Podstawowym zastosowaniem zrównoważonej karty dokonań są możliwość przełożenia za jej pomocą strategii na działania oraz ocena strategii za pomocą logicznie powiązanych mierników finansowych i niefinansowych.

Strategiczna karta wyników zawiera:

- określone tematy strategiczne, zwane również obszarami koncentracji zainteresowań organizacji,
- łańcuch przyczynowo-skutkowy celów strategicznych, sformułowanych w czterech podstawowych perspektywach (finansowej, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju),
- mierniki,
- sprecyzowane docelowe wartości mierników,
- zidentyfikowane działania służące osiągnięciu celów strategicznych [2, s. 64].

Doskonalenie jakości można przedstawić w strategicznej karcie wyników jako jedną z perspektyw bądź powiązać system zarządzania jakością i strategiczną kartę wyników w jeden spójny system.

Wybierając pierwszy wariant, tzn. stworzenie perspektywy jakości, należałoby w jej ramach zdefiniować:

- cele jakościowe,
- mierniki dotyczące tej perspektywy,

- inicjatywy na rzecz poprawy jakości.

Celami jakościowymi może być poprawa jakości projektowej lub wykonania produktów, usprawnienie i doskonalenie procesów, poprawa kontroli jakościowej, zmniejszenie liczby braków, doskonalenie projektowania jakościowego. Mierniki to np. liczba braków, liczba zwrotów i reklamacji, koszty jakości i zbudowane na ich podstawie wskaźniki (np. koszty błędów do kosztów produkcji, koszty zapobiegania do wartości zysku), liczba innowacji zgłoszonych przez pracowników. Inicjatywami na rzecz poprawy jakości są np. wdrożenie systemu zarządzania jakością, stworzenie kół jakości, szkolenia pracowników w zakresie jakości, wdrażanie nowych narzędzi zarządzania jakością.

Cele strategiczne związane z jakością można również zawrzeć w czterech podstawowych perspektywach zrównoważonej karty dokonań. Możliwość tę przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1. Zarządzanie przez jakość w perspektywach strategicznej karty wyników

Perspektywa klienta	Perspektywa finansowa	Perspektywa procesów wewnętrznych	Perspektywa rozwoju
<p>Cele:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zrozumieć przyszłe i obecne potrzeby klienta, • uzyskać lojalność klientów, • osiągnąć wysoki udział w rynku 	<p>Cele:</p> <ul style="list-style-type: none"> • uzyskać wzrost przychodów ze sprzedaży produktów o wysokiej jakości, • optymalizować struktury kosztów jakości, • likwidować marnotrawstwo 	<p>Cele:</p> <ul style="list-style-type: none"> • skoncentrować się na efektywnym wykorzystaniu zasobów i na optymalizacji cykli produkcyjnych • doskonalić procesy 	<p>Cele:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zmotywować pracowników do dbania o jakość, • stworzyć zasady współuczestniczenia pracowników w osiąganiu celów strategicznych, • doskonalić system informacyjny
<p>Mierniki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • satysfakcja klientów, • zdobywanie klientów, • utrzymanie klientów, • procentowy wskaźnik reklamacji na miesiąc, • pomiar wartości oferowanej klientowi • poziom braków 	<p>Mierniki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wskaźnik kosztów błędów do kosztów produkcji, • wskaźnik kosztów błędów na jednostkę wyrobu, • wskaźnik całkowitych kosztów jakości do przychodów netto, • wskaźnik kosztów zapobiegania do wartości zysku 	<p>Mierniki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • czas przestoju maszyn, • czas rozwoju nowej generacji produktów, • procent procesów poddanych statystycznej kontroli jakości, • liczba powtórnie przetwarzanych wyrobów 	<p>Mierniki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • liczba innowacji zgłoszonych przez pracowników, • zrealizowane inicjatywy dotyczące jakości zgłoszone przez pracowników, • liczba kół jakości
<p>Przykładowe inicjatywy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • badanie satysfakcji klienta (ankiety, sondaże) 	<p>Przykładowe inicjatywy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • doskonalenie systemu kosztów jakości 	<p>Przykładowe inicjatywy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wprowadzenie metody FMEA, • udoskonalenie produktów 	<p>Przykładowe inicjatywy:</p> <ul style="list-style-type: none"> • tworzenie kół jakości, • szkolenia w zakresie jakości

Źródło: opracowanie własne.

Ponieważ jakość wpływa na poziom kosztów, kierownictwo powinno znać uwarunkowania oraz charakter relacji jakość–koszt. Istotnym elementem całkowitych kosztów wytwarzania są koszty jakości będące sumą wszystkich kosztów związanych z osiągnięciem odpowiedniej jakości oraz strat związanych z nieosiągnięciem ustalonego jej poziomu. Obejmują one koszty prewencji, oceny, błędów wewnętrznych i zewnętrznych, koszty zewnętrznego zapewnienia jakości.

W przedsiębiorstwach realizujących strategię projakościową powinno się prowadzić ich rachunek, ponieważ:

- stanowią one ważny instrument poprawy jakości i efektywności gospodarowania,
- informują o stopniu realizacji strategii projakościowej,
- stanowią podstawę podejmowania decyzji strategicznych,
- umożliwiają identyfikację dodatkowych obszarów wymagających doskonalenia, a przez to eliminację źródeł powstawania błędów,
- służą do wyrażania celu sterowania jakością sprowadzającego się do takiego doboru struktury nakładów, aby suma kosztów poniesionych na jakość była najmniejsza.

Ważną częścią rachunku kosztów jakości jest ich analiza, która służy do ustalenia trendów oraz wskazania przyczyn powstawania kosztów jakości. Jest to bowiem proces informacyjny, stanowiący bazę do podejmowania przez menedżerów działań dotyczących poprawy jakości produktów. Działania te powinny koncentrować się na minimalizacji poziomu kosztów jakości i na optymalizacji ich struktury oraz dążyć do wzrostu udziału kosztów dobrej jakości (koszty prewencji, oceny) i do spadku udziału kosztów złej jakości (koszty braków zewnętrznych, wewnętrznych).

Optymalizacja struktury kosztów jakości jest ważna, gdyż z punktu widzenia przedsiębiorstwa istnieje granica poprawy jakości, poza którą dalsze inwestowanie w jakość jest nieopłacalne. Granicę tę organizacja osiągnie wówczas, gdy dalsze nakłady na działalność zapobiegawczą i zwiększoną kontrolę powodują mniejsze oszczędności na stratach zewnętrznych i wewnętrznych.

Koszty jakości wykorzystywane są również do budowy mierników w perspektywach strategicznej karty wyników. W perspektywie klienta mogą być wykorzystane takie wskaźniki kosztów jakości, jak np. koszty braków przypadające na jednego klienta, koszty analizy i oceny zadowolenia klienta. W perspektywie finansowej stosuje się, w zależności od wyznaczonych celów, wskaźniki kosztów jakości odniesione do różnych wielkości finansowych, np. zysk netto, przychody. W perspektywie procesów wewnętrznych szczególną uwagę zwraca się na koszty jakości, czyli koszty złej organizacji i stosowania nieodpowiednich materiałów, koszty analizy występujących usterek, koszty kontroli jakości w trakcie procesu wytwarzania i po jego zakończeniu, koszty badań laboratoryjnych jakości podczas produkcji. W perspektywie rozwoju miernikami

mogą być takie koszty jakości, jak koszty planowania jakości nowych wyrobów, koszty analizy i oceny jakości konkurencyjnych wyrobów, koszty prób laboratoryjnych, koszty szkolenia pracowników w zakresie jakości.

Działania związane z doskonaleniem jakości należy podejmować w każdym etapie cyklu życia produktu. Pociągają one za sobą ponoszenie kosztów jakości. Rachunkiem kosztów, który bierze pod uwagę różne kategorie kosztów ponoszonych w poszczególnych fazach cyklu życia, a w szczególności koszty badań i rozwoju ponoszone w fazie przedprodukcyjnej, koszty wytwarzania w fazie produkcyjnej i koszty zakończenia produkcji występujące w fazie spadku, jest rachunek kosztów cyklu życia produktu. W ramach tego rachunku kosztów można do poszczególnych faz życia wyrobu przypisać odpowiednie rodzaje kosztów jakości, co przedstawiono na rys. 1.

Marketing i badania rynku	<i>Koszty prewencji</i>	<i>Koszty oceny</i>	Wewnętrzne koszty niezgodności	Zewnętrzne koszty niezgodności
Projektowanie i rozwój				
Planowanie procesu				
Zakupy				
Produkcja lub usługa				
Weryfikacja				
Pakowanie				
Sprzedaż i dystrybucja				
Instalowanie i odbiór				
Serwis i pomoc techniczna				
Działalność po sprzedaży				
Likwidacja lub odzysk surowców				

Rys. 1. Rodzaje kosztów jakości w fazach cyklu życia produktów

Źródło: [1, s. 33].

W strefie przedprodukcyjnej dominują koszty jakości należące do kosztów zapobiegania, natomiast w fazie rynkowej koszty oceny i koszty braków

wewnętrznych. W sferze poprodukcyjnej, oprócz kosztów jakości związanych z likwidacją produktu, znajdują się koszty obsługi posprzedażnej.

Badania wykazują, że 60-80% błędów powstałych w procesie realizacji wyrobu przypada na sferę przedprodukcyjną [10]. Dlatego na tym etapie życia produktu można, w celu uniknięcia błędów, stosować rachunek kosztów docelowych. Rachunek kosztów docelowych określa się jako zestaw instrumentów planowania, kontrolowania i zarządzania kosztami, które są stosowane w fazie projektowania produktu oraz procesów produkcyjnych, tak aby odpowiednio wczesne ukształtowanie struktury kosztów uwzględniało wymagania rynku [3]. Interdyscyplinarne zespoły projektowe powodują, że proces projektowania wyrobu wspomagany jest różnymi technikami, np. analizą wartości, kompleksowym zarządzaniem jakością (TQM), metodą *just-in-time*. *Target costing* nie jest samoistnym systemem redukcji kosztów, lecz integralną częścią procesu rozwoju produktów w przedsiębiorstwie.

W rachunku kosztów docelowych wysokość ponoszonych kosztów wynika z wcześniej ustalonej, na podstawie analizy rynku i badań marketingowych, ceny, jaką nabywcy są skłonni zapłacić za wyrób spełniający ich oczekiwania. Dlatego potrzeby klienta są punktem wyjścia przy opracowaniu nowych bądź ulepszonych produktów. Oczekiwania klientów są wyznacznikiem jakości i ceny produktu, co jest zgodne z zasadami zarządzania jakością, traktującymi oczekiwania konsumenta jako punkt wyjścia w działaniach na rzecz jakości.

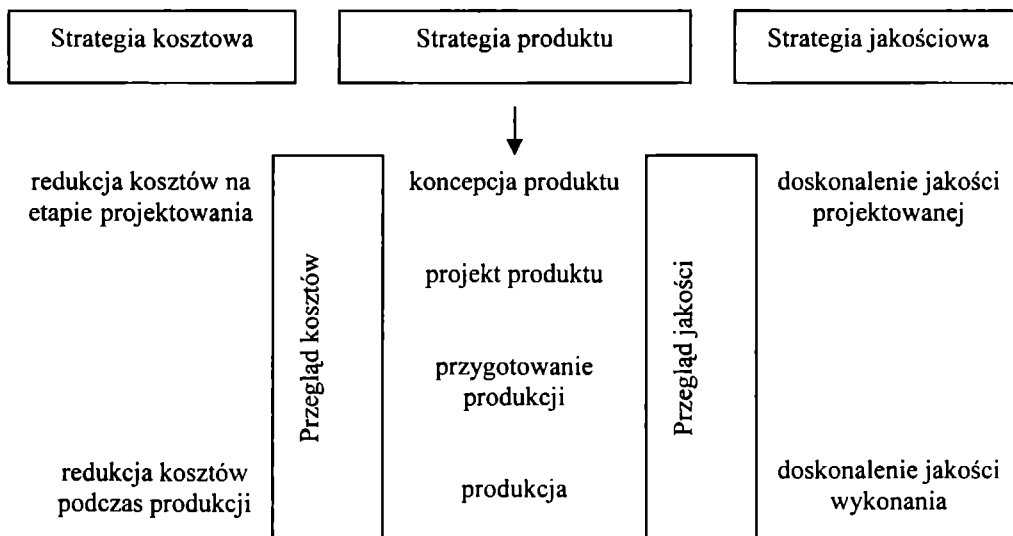
Znając preferencje klientów co do ceny, funkcjonalności i jakości, przedsiębiorstwa dążą do wyprodukowania wyrobu spełniającego te oczekiwania po kosztach, które pozwolą otrzymać zakładany zysk. Należy jednak pamiętać, że na etapie projektowania wyrobu nie należy dążyć tylko do redukcji kosztów. Redukcja kosztów może wystąpić jedynie wtedy, gdy nie wpłynie negatywnie na jakość wyrobu. Aby rachunek kosztów docelowych spełnił pozytywną rolę w procesie doskonalenia wyrobów, szukanie możliwości zmniejszenia kosztów musi iść w parze z doskonaleniem jakości – tzn. strategia rozwoju produktu powinna uwzględnić strategię kosztową i jakościową przedsiębiorstwa. Redukcję kosztów i poprawę jakości przedstawiono na rys. 2.

W doskonaleniu jakości produktu w całym cyklu jego życia można wykorzystać rachunek kosztów działań. Aby stosować tę koncepcję w ramach zarządzania jakością, należy zdefiniować działanie jakości i przypisać odpowiednie koszty jakości. Działanie jakości to działanie, w którym zużycie zasobów prowadzi do powstania kosztów jakości. Przykładowe działania jakości to np. naprawa wadliwego produktu, kontrola końcowa wyrobów, projektowanie wyrobu. Rachunek kosztów działań może przyczynić się do wyeliminowania zbędnych działań w zakresie jakości w różnych fazach istnienia produktu i przez to przyczynić się do redukcji kosztów i wzrostu rentowności wyrobu.

W realizacji strategii projakościowej pomocny jest benchmarking. Benchmarking można określić jako ciągły proces porównywania produktów, usług

i działań w stosunku do najsilniejszych konkurentów lub do firm będących liderami na danym rynku. W ramach benchmarkingu porównuje się:

- strategię (benchmarking strategiczny),
- procesy (benchmarking procesów),
- produkty (benchmarking produktów) [9, s. 83].



Rys. 2. Redukcja kosztów i poprawa jakości

Źródło: [6, s. 162].

W strategii kompleksowego zarządzania jakością benchmarking odnosi się do wszystkich trzech płaszczyzn porównania.

3. Podsumowanie

Jakość i jej doskonalenie stanowią ważny atut w walce konkurencyjnej przedsiębiorstwa; często osiągnięcie wysokiego poziomu jakości staje się celem strategicznym. Niniejszy artykuł w sposób teoretyczny pokazuje, że w realizacji strategii projakościowej, która ma na celu poprawę jakości produktów oraz optymalizację kosztów ich wytworzenia, możliwe jest wykorzystanie instrumentów rachunkowości zarządczej, m.in. strategicznej karty wyników, benchmarkingu, rachunku kosztów cyklu życia, rachunku kosztów docelowych, rachunku kosztów działań oraz rachunku kosztów jakości. Ze względu na ograniczone ramy artykułu nie podano przykładów empirycznych.

Literatura

- [1] Ciechan-Kujawa M., *Koszty i zyski jakości w działalności przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001, nr 5.
- [2] *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.
- [3] Horvath P., *Target Costing.State of the Art*, Bastford 1993.
- [4] Karaszewski R., *Total Quality Management*, Dom Organizatora, Toruń 2001.
- [5] Lisiecka K., *Kreowanie jakości*, AE, Katowice 2002.
- [6] Monden Y., *Japanese Cost Management*, Imperial College Press, London 2000.
- [7] Skrzypek E., *Jakość i efektywność*, UMCS, Lublin 2002.
- [8] *Zarządzanie jakością. Wybrane zagadnienia*, red. W. Nierzwicki, ODDK, Gdańsk 1999.
- [9] *Zarządzanie przez jakość. Koncepcje, metody, studia przypadków*, red. E. Konarzewska-Gubała, AE, Wrocław 2003.
- [10] Zymonik Z., *Kryterium ekonomiczne w ocenie stopnia integracji jakości i marketingu. Społeczna, ekonomiczna i konsumencka ocena jakości*, Kraków, 1997.

TOOLS OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE QUALITY STRATEGY

Summary

Nowadays quality management is the base element in enterprise strategy. This article shows that it is possible to use in TQM the tools of management accounting like: the balanced scorecard, benchmarking and strategic cost management systems (quality costs accounting, target costing, product's life cycle costing, activity based costing).