

Koszty jakości będą optymalne, jeżeli suma kosztów zgodności (prewencji i oceny), niezgodności i utraconych możliwości będzie najmniejsza. Koszty utraconych możliwości są tu rozumiane jako utrata przychodów przedsiębiorstwa wynikająca z niedostarczenia produktów na wymaganym poziomie jakości, np. odwołanie zamówień spowodowane zbyt wolnym czasem realizacji zleceń. W optymalizacji kosztów jakości wykorzystuje się analizę marginalną. Optymalne koszty jakości mogą zostać wyznaczone w trzech etapach<sup>1</sup>:

- 1) określenie funkcji kosztów każdego rodzaju (prewencji, oceny, wewnętrznych i zewnętrznych kosztów niezgodności),
- 2) określenie akceptowalnego poziomu zewnętrznych kosztów niezgodności (szczególnie w perspektywie kosztów utraconych korzyści); może być zero procent,
- 3) określenie optymalnej kombinacji działań prewencyjnych i oceny jakości w celu zapewnienia dotrzymania akceptowalnego limitu wewnętrznych kosztów niezgodności. To optimum może zostać wyznaczone przez punkt, w którym krańcowe koszty prewencji równają się ujemnej wartości krańcowych kosztów wewnętrznej niezgodności. Za tym punktem, bar-

dziej kosztowne jest wytwarzanie produktów dobrej jakości niż naprawa produktu wybrakowanego. Koszty oceny muszą wtedy zidentyfikować dopuszczalne braki, aby nie przekroczyć akceptowalnego poziomu zewnętrznych kosztów niezgodności.

Wiele przedsiębiorstw może wytwarzać dobre produkty za pierwszym razem, zgodnie z zasadami kompleksowego zarządzania jakością. Jeżeli jednak system zapewnienia jakości dla uzyskania zero defektów jest zbyt drogi, można znaleźć optimum kosztów jakości według powyższej metody.

W sterowaniu kosztami jakości, a w szczególności planowaniu ich przyszłej wielkości, ważne jest branie pod uwagę pewnej zależności, iż wzrost poziomu jakości produktów wiąże się z ponoszeniem wyższych kosztów, ale jednocześnie z ilościowym i wartościowym przyrostem sprzedaży oraz większym wskaźnikiem zwrotu nakładów.

Porady udzieliła:

**Agnieszka Długosz**

praktyk w zakresie controllingu;

Pytania: [czytelniczy.controlling@infor.pl](mailto:czytelniczy.controlling@infor.pl)



## Problem

# Błędy popełniane przez użytkowników MIS

*Dziękuję za udzielone porady. Wykorzystuję je na bieżąco przy analizach zagadnienia systemu informacji zarządczej. Kolejne moje pytanie dotyczy najczęściej popełnianych błędów przez użytkowników MIS. Czy są jakieś negatywne skutki wdrożenia takiego systemu w firmie? Jeżeli tak, to jak ich unikać? Czy są w Polsce firmy, które prowadzą usługowo dla swoich klientów systemy informacji zarządczej (np. na podobnych zasadach, jak to robią biura rachunkowe z prowadzeniem ksiąg)? Chodzi mi o to, czy jakaś firma jest w stanie nam to poprowadzić, a nasi menedżerowie otrzymywaliby już tylko gotowe raporty?*

<sup>1</sup> N. Fargher, D. Morse, Quality costs: *Planning the trade-off between prevention and appraisal activities*, „Journal of Cost Management”, 1998, January/February, s. 14-22.

## Rozwiązanie

Wdrożenie systemu raportów zarządczych MIS w przedsiębiorstwie jest narażone na wiele pułapek i błędów. Dla łatwiejszego ich zdiagnozowania i uniknięcia podzieliły je na dwie grupy: błędy na etapie wdrożenia i błędy na etapie użytkowania.

Podstawowe błędy, na które narażona jest firma na etapie wdrożenia, to przede wszystkim:

- przeinwestowanie finansowe,
- niski poziom merytoryczny,
- niedostosowanie MIS do struktury firmy (lub struktury do MIS),
- zbyt daleko idące kompromisy.

Przeinwestowanie następuje zawsze wtedy, gdy firma zmuszona jest ponieść wyższe koszty, niż wynika to z racjonalnej analizy potrzeb. Przeinwestowanie wiąże się zwykle z dwoma przyczynami: ofertą rynkową w zakresie systemów controllingowych oraz niepełną świadomością osób decyzyjnych w firmie.

Podstawowa oferta rynkowa w zakresie systemów controllingowych zamyka się w gronie bardzo drogich programów, dostarczanych przez międzynarodowych wdrożeniowców. Te oferty są najbardziej widoczne, szeroko reklamowane i zazwyczaj nadmiernie kosztowne. Aby wybrać naprawdę korzystną ofertę, należy głęboko spenetrować rynek ofert tego typu, uwzględniając mniejszych oraz polskich dostawców, posiadających nie mniej funkcjonalne rozwiązania. Ponadto nie każdy menedżer decydujący się na wdrożenie MIS w swojej firmie zdaje sobie w pełni sprawę ze wszystkich możliwości w tym zakresie.

### UWAGA

Trzy podstawowe drogi do uruchomienia profesjonalnego MIS w firmie to: zakup gotowego oprogramowania controllingowego (jest to znaczny wydatek, a wdrożenie pozbawione jest wsparcia merytorycznego), zbudowanie własnej hurtowni danych (zakup licencji jest większym wydatkiem niż program controllingowy, ale daje o wiele więcej możliwości, wdrożenie i uruchomienie raportowania MIS pozbawione jest jakiegokolwiek wsparcia) oraz skorzystanie z usług wyspecjalizowanej firmy outsourcingowej (cena jest nieporównywalnie niższa, a budowa systemu MIS obejmuje zarówno wsparcie technologiczne, jak i merytoryczne).

Pominięcie kwestii merytorycznych przy budowie systemu MIS skutkuje niepełnym wykorzy-

staniem możliwości, jakie udostępnia raportowanie zarządcze. Błędem jest myślenie, w którym zakup programu controllingowego lub uruchomienie hurtowni danych jest rozumiane automatycznie jako posiadanie raportowania zarządczego w firmie. System MIS musi bazować na solidnych podstawach koncepcyjnych i merytorycznych, praktycznie przed wdrożeniem powinny być ustalone takie szczegóły, jak: zakres, szczegółowość, odbiorcy i wykorzystanie raportów w działalności firmy.

Przystępując do rozpoczęcia prac nad MIS, menedżerowie przedsiębiorstwa powinni wiedzieć, co chcą monitorować, kto będzie odpowiedzialny za funkcjonowanie MIS, kto będzie odpowiedzialny za poszczególne obszary i wskaźniki zawarte w MIS oraz w jaki sposób wykorzystają nowe informacje zarządcze (np. do celów motywacyjnych lub reorganizacji). Generalnie zasady metodologiczne MIS (niezależnie od stopnia ich skomplikowania) powinny być zawarte w jednolitym dokumencie, regulującym funkcjonowanie MIS w firmie.

MIS musi być zawsze i bezsprzecznie dostosowany do struktury organizacyjnej firmy, przede wszystkim muszą zostać jasno wyodrębnione wszystkie centra zysku i centra kosztów. Tylko wtedy raporty MIS będą miały wartość zarządczą, tzn. będzie możliwe jednoznaczne określenie źródła odpowiedzialności za wszystkie wartości i wskaźniki w każdym raporcie. To z kolei pozwoli na szybkie i skuteczne reagowanie na zmiany (szczególnie niekorzystne dla firmy) oraz na monitorowanie realnych skutków wszystkich decyzji zarządczych. Uzgodnienie modelu MIS ze strukturą organizacyjną firmy może przebiegać w obie strony: dostosowanie raportów do istniejącej struktury lub zmiany w strukturze, mające na celu wprowadzenie modelu zarządzania zawartego w MIS.

Z praktyki wiadomo, że obie te sytuacje występują jednocześnie. Wdrożenie MIS bazuje na ogólnym modelu firmy, ale nieuniknione są pewne dostosowania i korekty, prowadzące do pełnej przejrzystości centrów zysku i centrów kosztów.

Kompromisy dotyczące uruchomienia MIS w firmie są nieuniknione. Należy jednak dbać o to, aby nie zmniejszały one wartości całego systemu. Oznacza to, że tworząc system raportowania, powinno się monitorować koszty i uwzględniać zasadę Pareto, dostosowując po-

szczególne rozwiązania do możliwości i obiektywnych ograniczeń firmy. Z drugiej strony, nie można sobie pozwolić na blokowanie całego systemu MIS lub niektórych istotnych elementów raportowania przez partykularne interesy komórek organizacyjnych lub nawet pracowników. Podstawą koncepcyjną MIS jest jego wszechstronność i obiektywizm.

Druga kategoria błędów związanych z MIS, czyli błędy popełniane na etapie użytkowania, wynika w dużej mierze ze sposobu zarządzania firmą. Podstawowymi przykładami są tutaj:

- konflikt interesów pomiędzy komórkami organizacyjnymi firmy,
- nastawienie pracowników wyłącznie na realizację celów indywidualnych,
- nadmierna liczba spotkań i narad oraz niewykorzystywanie potencjału MIS.

Konflikt interesów wewnątrz firmy powstaje, gdy centra zysku i centra kosztów (lub poszczególni pracownicy) mają narzucone przeciwstawne lub kolidujące zadania. Przykładem jest wzrost sprzedaży, założony dla handlowców, oraz obniżanie kosztów marketingu i reklamy, narzucone komórce kosztowej. Inny przykład to planowane wejście na rynki zagraniczne przy braku jakichkolwiek szacunków dotyczących ryzyka walutowego, za które ktoś później poniesie odpowiedzialność. Poza konfliktem pomiędzy pracownikami lub jednostkami firmy sytuacje takie prowadzą do blokowania rozwoju firmy, ponieważ działania będą nastawione na różne, czasami przeciwstawne cele.

Raporty MIS oraz wiążąca się z nimi odpowiedzialność za poszczególne obszary i zadania w firmie (łącznie często z premiowaniem) prowadzą do sytuacji, w której kierownicy i pracownicy przestają działać dla dobra całej firmy. Każdy kierownik i pracownik, którego działalność jest monitorowana w raportach MIS, zaczyna pracować wyłącznie na jak najlepszą i najszybszą realizację własnych zadań. Jeżeli zadania przydzielone są prawidłowo i realizacja każdego z nich prowadzi do jednego, wspólnego celu, to teoretycznie firma pracuje optymalnie. W praktyce jednak poszczególne obszary firmy dążą wyłącznie do realizacji własnego celu (zwłaszcza popartego premiami), zupełnie ignorując pracę pozostałych obszarów lub sytuację całej firmy.

Nadmierna liczba spotkań i narad wewnątrz firmy wynika zwykle z potrzeby omówienia wszystkich nowych informacji zarządczych, ja-

kimi dysponuje szefostwo firmy. O ile omówienie takie jest potrzebne i prowadzi do lepszego zrozumienia sytuacji przez obie strony, o tyle nie można przesadzić z częstotliwością i długością takich wydarzeń. W przypadku przekroczenia rozsądnej granicy pracownicy firmy mogą przestać interesować się informacjami płynącymi od menedżerów, mogą czuć się oderwani od swoich rzeczywistych obowiązków i w efekcie możliwe jest obniżenie efektywności pracy w firmie.



**Największym błędem związanym z użytkowaniem MIS jest niewykorzystywanie jego potencjału. Kiedy po wdrożeniu i poniesieniu pewnych kosztów raporty zarządcze nie są wykorzystywane do realnego zarządzania firmą, oznacza to, że nakłady czasowe i finansowe zostały zmarnotrawione.**

Podobnie jest, kiedy w firmie funkcjonuje MIS, a po szczegółowe dane menedżer zwraca się do osób, które są odpowiedzialne za konkretną działalność. Wszystkie niezbędne dane powinny być dostępne w systemie MIS, nieekonomiczne jest dodatkowe przetwarzanie lub poszukiwanie danych. System MIS powinien być na tyle spójny, szczegółowy i wszechstronny, aby był jedynym źródłem informacji dla menedżerów. Natomiast każde działanie, związane z dostarczeniem informacji menedżerom i wykonywane poza systemem MIS, oznacza ułomność tego systemu. Podobnie jest z dublowaniem zadań związanych z informacją zarządczą, np. pewne dane dostępne są w systemie MIS, ale są też przetwarzane równoległe w ramach innych zadań (np. planowania, premiowania). To również oznacza braki w systemie MIS lub w zrozumieniu jego roli w firmie.

W kwestii ostatniej części pytania Czytelnika warto podkreślić, iż pojawiła się ostatnio w Polsce usługa outsourcingu w zakresie raportowania zarządczego. Oferuje ona uruchomienie i prowadzenie dla każdej firmy systemu MIS na zasadzie podobnej do współpracy z biurem rachunkowym. Usługa obejmuje opracowanie systemu raportowania (wraz ze wzorami raportów), pozyskanie i przechowywanie wszystkich danych oraz dostarczenie klientowi gotowych raportów. Raporty generowane i dostarczane są cyklicznie, w odstępach czasu określonych przez odbiorcę (klienta). Cena usługi bazuje na stałym abonamencie.

mencie, w związku z czym odbiorca nie ponosi żadnych kosztów wdrożenia, inwestycji czy kosztów pochodnych (takich jak ZUS, podatki).

Usługa jest odpowiedzią na zapotrzebowanie firm małych i średnich na profesjonalną informację zarządczą. Firmy te nie są w stanie lub po prostu nie chcą inwestować znacznych kwot w bardzo rozbudowane oprogramowanie, które będą w stanie wykorzystać tylko częściowo. Oczywiście równie dobrze z usługi tej może skorzystać firma zaliczana do kategorii dużych. Efektem współpracy z usługodawcą są gotowe raporty zarządcze i narzędzia do analizy danych zarządczych, zgromadzonych w hurtowni da-

nych. Wszystkie czynności związane z przetworzeniem danych, wygenerowaniem raportów i ogólnie funkcjonowaniem całego systemu MIS są realizowane przez usługodawcę. Należy podkreślić, że poza przewagą cenową usługa outsourcingu MIS gwarantuje istotne wsparcie merytoryczne i organizacyjne w zakresie uruchomienia raportowania zarządczego w firmie, niespotykane przy innych ofertach.

Porady udzielił:

**Paweł Bender**

współwłaściciel firmy OMIS Projekt s.c.  
zajmującej się informacją zarządczą;  
Pytania: czytelnicy.controlling@infor.pl



## Problem

# Sprawozdanie dotyczące segmentów działalności

*Jakie możliwości wykorzystania niesie ze sobą sprawozdanie dotyczące segmentów działalności (według MSR 14) do analizy finansowej przedsiębiorstwa? Czy poza wyliczeniem podstawowych wskaźników oraz analizą bilansu istnieje możliwość innych, może bardziej precyzyjnych miar, których nie można wyliczyć ani wywnioskować ze zwykłego sprawozdania firmy (mam tutaj na myśli sprawozdanie, które nie dotyczy segmentów)?*

## Rozwiązanie

Sprawozdanie dotyczące segmentów działalności sporządzają wyłącznie podmioty zobligowane do stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej MSSF (w tym przypadku to MSR 14). A zatem w większości sprawozdań finansowych – sporządzonych według polskich regulacji (ustawy o rachunkowości) – takiej informacji nie będziemy mieli dostępnej.

Ta informacja jest o tyle ważna, że sposób sporządzania sprawozdań według MSSF oraz ustawy o rachunkowości różni się metodologicznie. Polskie sprawozdanie polega na wypełnieniu „wzoru” (choć to nie jest faktycznie wzór, jednak tak się przyjęło). Z kolei MSSF wymaga ujawnienia wszystkich istotnych informacji, któ-

re mogą być przydatne odbiorcy sprawozdania finansowego.



Nie ma zatem wzoru informacji ujawnianych przez spółki, a wymaganych przez MSR 14. Nie oznacza to jednak, że nie określono, co należy ujawnić w sprawozdaniu finansowym. MSR 14, w paragrafach 49–83 (a więc prawie połowa Standardu), określa zakres informacji podlegających ujawnieniu.

Aby dokładnie sprecyzować informacje tam zawarte, wymagane byłoby zacytowanie całego standardu. W tym miejscu zwrócę uwagę na najważniejsze informacje:

1. Jednostka gospodarcza powinna ujawnić przychody i wynik każdego segmentu objętego obowiązkiem sprawozdawczym (ust. 51 i 52 Standardu).