

Marlena Ciechan-Kujawa

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

RACHUNEK KOSZTÓW JAKOŚCI NARZĘDZIEM WSPOMAGANIA STRATEGII ZARZĄDZANIA JAKOŚCIĄ W PRZEDSIĘBIORSTWIE

1. Wstęp

Zmiany w systemach organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem mają zazwyczaj bezpośredni wpływ na rozwój rachunkowości zarządczej. Wynika to z potrzeby powiązania działań podejmowanych na płaszczyźnie strategicznej i operacyjnej z ich efektywnością ekonomiczną. Ta zależność jest interesująca zarówno dla teoretyków, jak i praktyków zarządzania i rachunkowości. Dlatego też istotne sukcesy organizacji stosujących nowoczesne rozwiązania w sferze projakościowej powodują zainteresowanie kształtowaniem się relacji pomiędzy jakością a efektywnością ekonomiczną w przedsiębiorstwach. Ustalenie tych relacji jest jednak możliwe tylko wówczas, gdy system informacyjny przedsiębiorstwa, którego elementem jest rachunek kosztów, dostarcza danych na temat kosztów i efektów podejmowanych działań projakościowych, stwarzając możliwość zarządzania kosztami jakości.

2. Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwie

Rachunek kosztów jakości jest systemem ewidencji, analizy i oceny kosztów związanych z zapewnieniem jakości na każdym etapie wytworzenia wyrobu i we wszystkich realizowanych procesach, a także systemem podejmowania działań służących poprawie jakości i optymalizacji kosztów jakości. Za podstawowe zadania rachunku kosztów jakości w przedsiębiorstwie uznaje się:

- pomoc w ustalaniu polityki jakościowej,
- umożliwienie obserwacji jakości wyrobów pod kątem powstawania kosztów jakości,
- wskazywanie tzw. słabych punktów jakościowych w wyrobach i procesach,

- określanie przedsięwzięć służących obniżaniu kosztów i polepszaniu jakości,
- ułatwienie planowania jakości z uwzględnieniem kosztów i jednoczesnym połączeniem z analizą wartości,
- zapewnienie lepszego poznania znaczenia ekonomicznego wymagań jakościowych,
- dostarczanie danych do raportów jakościowych przeznaczonych dla kierownictwa firmy,
- optymalne (pod względem kosztów) planowanie kontroli jakości,
- ujawnienie zawyżonych kosztów jakości, powstających na skutek przyjęcia nieodpowiednich nie wymaganych przez rynek kryteriów jakościowych [7, s. 34-35].

Wymienione zadania mogą jednak być realizowane tylko wtedy, gdy:

- ewidencjonowanie kosztów jakości jest zorganizowane i realizowane zgodnie z obowiązującymi zasadami ekonomicznymi,
- dane o kosztach jakości są aktualne, wiarygodne i przejrzyste,
- w ramach analizy kosztów określa się zarówno przyczyny, jak i miejsca powstania kosztów,
- przy ocenie kosztów jakości bierze się pod uwagę nie tylko koszty absolutne, ale także wskaźniki kosztów jakości.
- raporty o kosztach prezentują rozwój kosztów w czasie i odnoszą się do kosztów zaplanowanych, dzięki czemu można systematycznie oceniać skuteczność przedsięwzięć służących zapewnianiu jakości.

3. Zarządzanie kosztami

Zarządzanie kosztami jest najczęściej rozumiane przez menedżerów jako proces polegający na zmniejszaniu kosztów poprzez ich cięcie. I chociaż podejście takie może przynosić krótkookresowe efekty, w konsekwencji często okazuje się zgubne dla jakości produktu, relacji z klientami i dostawcami, postrzegania firmy przez akcjonariuszy i jej biznesowe otoczenie, a co za tym idzie, prowadzi do zmniejszenia zysku. Najistotniejszym celem zarządzania kosztami jest więc zmiana wadliwej struktury wydatków, powodującej wysokie koszty. Kierując się tą przesłanką, można przyjąć, że zarządzanie kosztami obejmuje działania sterujące i relacje przyczynowo-skutkowe, które służą wczesnemu i antycypującemu wpływaniu na strukturę kosztów przedsiębiorstwa oraz prowadzą do obniżenia poziomu kosztów w przedsiębiorstwie [8, s. 78].

Zarządzania kosztami nie można traktować jako odrębnego procesu, ale należy je rozpatrywać przez pryzmat efektów działania przedsiębiorstwa, co pozwala stwierdzić, iż zarządzanie kosztami w sposób efektywny wymaga ustalenia polityki i wdrożenia metod ciągłego, systematycznego, złożonego i innowacyjnego

działania wszystkich zatrudnionych oraz takiego systemu informacji kosztowych, który jest ukierunkowany na poprawę „efektywności kosztów” [5, s. 22]. System ten winien umożliwić monitoring wpływu przedsiębiorstwa na nabywanie i wykorzystywanie zasobów w sposób efektywny.

Zarządzanie kosztami musi więc być rozpatrywane jako proces ciągły, obejmujący działania w całym cyklu życia produktów i usług danej organizacji. W tym celu organizacja musi dysponować systemem informacyjnym rachunku kosztów, prezentującym istotne związki przyczyn i celów ponoszenia kosztów, we właściwym czasie i dla odpowiednich szczebli zarządzania. Informacyjna przydatność rachunku kosztów i jego wykorzystanie przez decydentów zależą jednak w dużym stopniu od jakości generowanych przez niego danych. Z pragmatycznego punktu widzenia jakość informacji zarządczej określają takie jej cechy użytkowe, jak: zawartość, obiektywność, selektywność, kompletność, postać itp. W teoretycznych ujęciach powyższe cechy skumulowane są w określeniu „obiektywne zaopatrzenie informacyjne”. Oznacza ono taką jej ilość i jakość, która wyklucza wszelką niepewność w zarządzaniu, a więc w podejmowaniu decyzji planistycznych, nadzorowaniu operacji, pomiarze osiągniętych efektów [4, s. 451].

4. Płaszczyzny zarządzania kosztami jakości

Zarządzanie wymaga zdefiniowania pożądanego obrazu przyszłości, oczekiwanego efektu procesów gospodarczych, a następnie pomiaru i analizy zgodności tego obrazu z kształtującą się rzeczywistością. Realizowane jest to za pomocą m.in. takich metod jak: strategiczne, taktyczne i operacyjne plany gospodarcze, benchmarking i inne metody analiz scenariuszy rozwoju [6, s. 132], mierniki działań i wskaźniki oceny, ustalanie celów i formułowanie budżetów.

Warstwą fundamentalną procesu planowania w przedsiębiorstwie jest strategia. W organizacjach, które chcą uzyskać przewagę konkurencyjną, strategia może mieć dwa wymiary:

- 1) przywództwa kosztowego, polegającego na dążeniu do uzyskania kosztów najniższych wśród konkurentów, bez obniżania jakości wytwarzanych produktów lub świadczonych usług,
- 2) dyferencjacji (pozytywnego wyróżnienia wśród konkurencji – np. oferowanie produktów lub usług o najwyższej jakości) [3, s. 5-17].

Zarówno w pierwszym, jak i w drugim wypadku niezbędne wydaje się uwzględnienie kosztów i efektów jakości oraz zarządzanie ich wielkością i strukturą w całym cyklu życia wyrobu.

Zarządzanie kosztami jakości jest definiowane jako zestaw działań menedżerów, którzy odpowiadają za powiązanie i koordynowanie różnych zasobów

organizacji w dążeniu do osiągnięcia zamierzonych celów jakościowych organizacji w sposób sprawny i skuteczny. Zarządzanie tymi kosztami obejmuje:

- w zakresie planowania – określenie celów przedsiębiorstwa, wyznaczenie poziomu jakości procesów, wyrobów i usług, jaki organizacja chce osiągnąć, ustalenie sposobów ich realizacji, a także kosztów i korzyści, wiążących się z uzyskaniem zaplanowanej jakości,
- w zakresie organizowania – alokację zasobów materialnych, finansowych, ludzkich i informacyjnych w taki sposób, aby wyznaczone cele jakościowe osiągać przy minimalnych kosztach jakości i maksymalnych korzyściach dla firmy,
- w zakresie motywowania – oddziaływanie na pracowników, zapewniające wysoką jakość pracy i zarządzania, wpływające na współpracę członków organizacji i mające na celu uzyskanie konkurencyjnego poziomu jakości produktów,
- w zakresie kontroli – ocenę zgodności wyników realizacji procesów i wytworzenia produktów z planowanymi wartościami docelowymi, analizę wielkości i przyczyn odchyień oraz wdrażanie działań korygujących i zapobiegawczych. Kontrola powinna sprzyjać osiąganiu celów jakościowych i obniżce kosztów jakości.

Podjęcie decyzji dotyczących jakości powinno być podporządkowane dwóm celom – doskonaleniu jakości i optymalizacji kosztów jakości. Zarządzanie kosztami jakości należy zatem rozpatrywać na dwóch płaszczyznach – zarządzania strategicznego i zarządzania operatywnego, co wynika z charakteru decyzji generujących poszczególne rodzaje kosztów jakości. Strategiczne zarządzanie kosztami jakości jest realizowane przez najwyższe kierownictwo i dotyczy głównie kosztów zapewnienia odpowiedniego standardu procesów i wytwarzanych produktów. Obejmuje ono „zaplanowanie, udostępnienie i nadzorowanie zasobów niezbędnych do wdrożenia i utrzymania systemu zarządzania jakością oraz do osiągnięcia celów organizacji”¹. Zasoby te powinny być wystarczające nie tylko do utrzymania efektywności systemu zarządzania jakością, ale także do ciągłego jego doskonalenia, obserwowania stopnia zadowolenia klienta i zapewnienia bezpiecznego środowiska pracy. Wszystkie te działania mają zapobiegać niskiej jakości w całym cyklu życia wyrobu. Może to być realizowane przez odpowiednie zaplanowanie, udokumentowanie, wdrożenie, utrzymanie i doskonalenie systemu zarządzania jakością. Na poziomie najwyższego kierownictwa zapadają więc decyzje dotyczące zidentyfikowania procesów i zależności między nimi, kryteriów i metod zapewniających efektywność prowadzenia i nadzorowania tych procesów, pomiarów, monitorowania i analizowania procesów oraz podejmowania działań

¹ EN ISO 9004:2000, International Organization for Standardization 2000.

niezbędnych do osiągnięcia zaplanowanych wyników i stałego doskonalenia. Decyzje te determinują poziom planowanych i ponoszonych kosztów prewencji i oceny.

Zadaniem zarządzania operatywnego jest przede wszystkim sterowanie poszczególnymi procesami w sposób umożliwiający osiągnięcie założonych celów jakości z wykorzystaniem zaplanowanych zasobów. W ramach tego zarządzania następuje więc bieżąca ocena skuteczności prowadzonych działań, identyfikacja wewnętrznych i zewnętrznych niezgodności oraz eliminowanie ich przez podejmowanie działań naprawczych i korygujących. Dane dotyczące zgodności wyrobu z wymaganiami oraz skuteczności procesów powinny być przedmiotem okresowych analiz oraz stanowić element przeglądu efektywności systemu zarządzania jakością przez kierownictwo i podstawę podejmowania działań zapobiegawczych, mających często charakter decyzji strategicznych.

5. Metodyka zarządzania kosztami jakości

Najistotniejszą kwestią w zarządzaniu jakością jest zapewnienie spójności działań realizowanych na obu płaszczyznach zarządzania (z czym wiążą się koszty). Zarządzanie jakością zatem winno być prowadzone zgodnie z wytycznymi zamieszczonymi na rys. 1. Podkreśla się, że organizacja musi zidentyfikować kluczowe procesy w kategoriach ich wpływu na koszty i satysfakcję klientów [10, s. 4-5]², jak również ustalić politykę i cele jakości. Może to stanowić punkt wyjścia do planowania działań służących podniesieniu jakości i zredukowaniu kosztów. Powinna również zostać określona rola i odpowiedzialność osób zarządzających tymi procesami, metody monitorowania kosztów i poziomu satysfakcji klientów oraz zasady sporządzania raportów o tych parametrach. Na podstawie tych raportów w trakcie przeglądu systemu kierownictwo może ustalić, jakie są możliwości doskonalenia procesów i zwiększenia satysfakcji klientów. Możliwości te mogą być zdefiniowane w obszarach korygowania niezgodności, zapobiegania niezgodnościom, ciągłego doskonalenia, wprowadzania zupełnie nowych produktów i procesów. Ocena i wybór propozycji działań doskonalących powinny opierać się na analizie kosztów i zysków, przeprowadzanej w odniesieniu do poszczególnych akcji w celu ustalenia, czy określone działanie jest konieczne i czy

² Elementy wpływające na satysfakcję klientów rozważa się w następujących kategoriach: czynniki powodujące niezadowolenie (są one związane z nieefektywnością procesów lub niepożądanymi cechami produktów, które jeśli zaistnieją, to satysfakcja klienta wyraźnie się obniża, ale jeżeli ich nie ma, nie wpływa to na poprawę satysfakcji klienta), czynniki powodujące satysfakcję (oczekiwane procesy lub cechy produktów – im więcej tych czynników jest dostarczanych, tym bardziej satysfakcja klienta wzrasta), czynniki powodujące zachwyt (czynniki, które nie były ani oczekiwane, ani też wyspecyfikowane, lecz są pozytywnie postrzegane przez klienta, kiedy się z nimi zetknie).

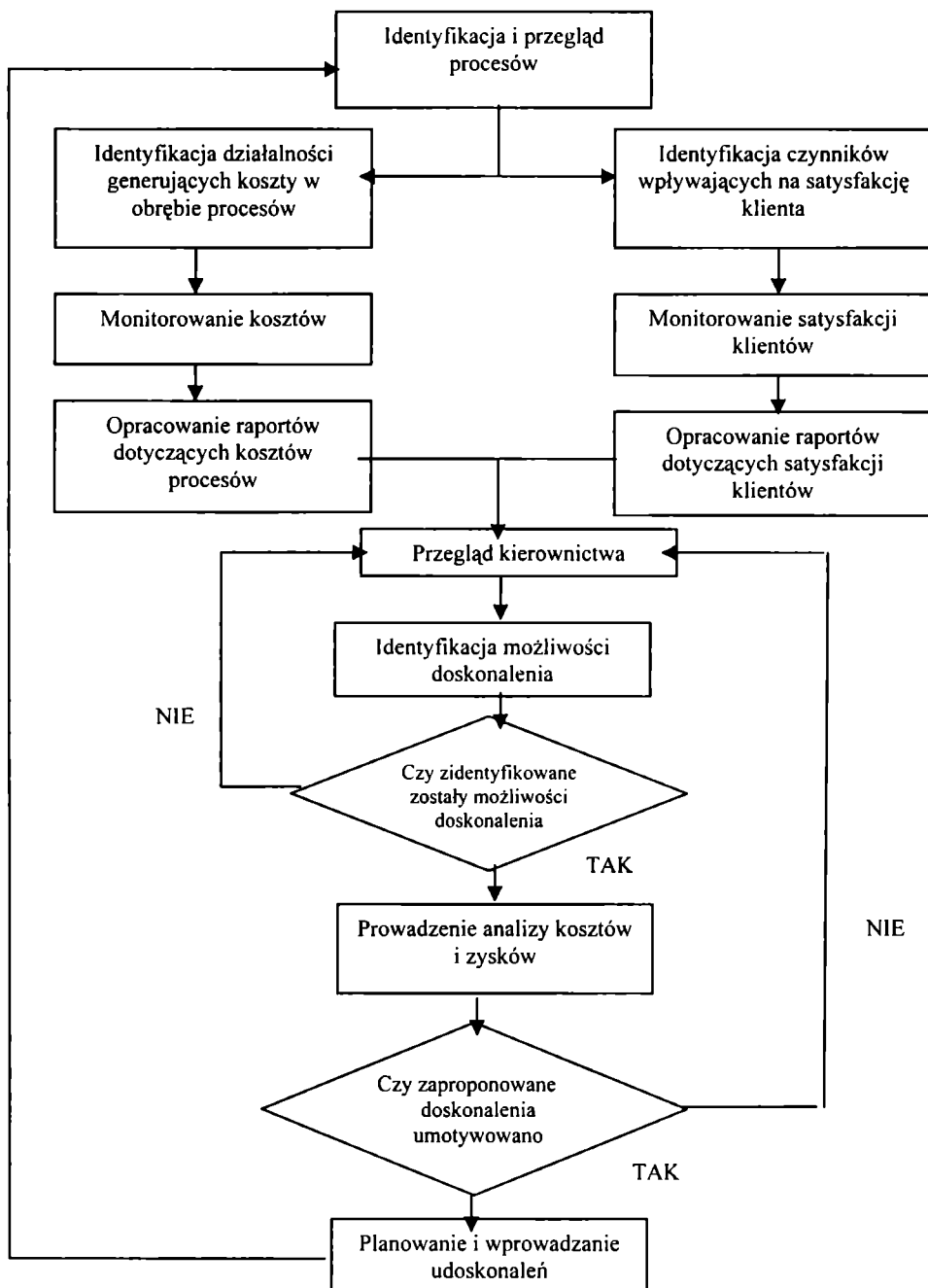
propozycje udoskonaleń są odpowiednio umotywowane uzyskiwaniem krótko- i długookresowych efektów. Wybrane w ten sposób rozwiązania organizacja powinna zaplanować i wprowadzić w życie, a następnie monitorować ich efekty, aby uzyskać dane o skuteczności podjętych działań.

Opisana metodologia musi być oczywiście powtarzana celem zapewnienia ciągłego doskonalenia. Planowanie, sterowanie i doskonalenie jakości musi mieć wymiar zarówno długo-, jak i krótkookresowy. Plany długookresowe powinny być formułowane na podstawie rozpoznania przyszłej sytuacji, powinny określać cele zwiększania wartości i wskazywać zasoby niezbędne do ich realizacji. Dokładne rozpisanie wykonywanych zadań cząstkowych na poszczególne etapy, alokacja środków, wyznaczenie osób odpowiedzialnych za nadzór i wykonanie należy już do fazy planowania operacyjnego, którego podstawowym narzędziem jest system budżetowania. Krótkookresowe plany działań doskonalących służą więc przełożeniu planów długookresowych na mierzalne akcje prowadzące do doskonalenia wartości. Do ustalania priorytetów w tym zakresie można zastosować metodykę zaprezentowaną na rys. 2. Należy przy tym zwrócić uwagę na to, aby:

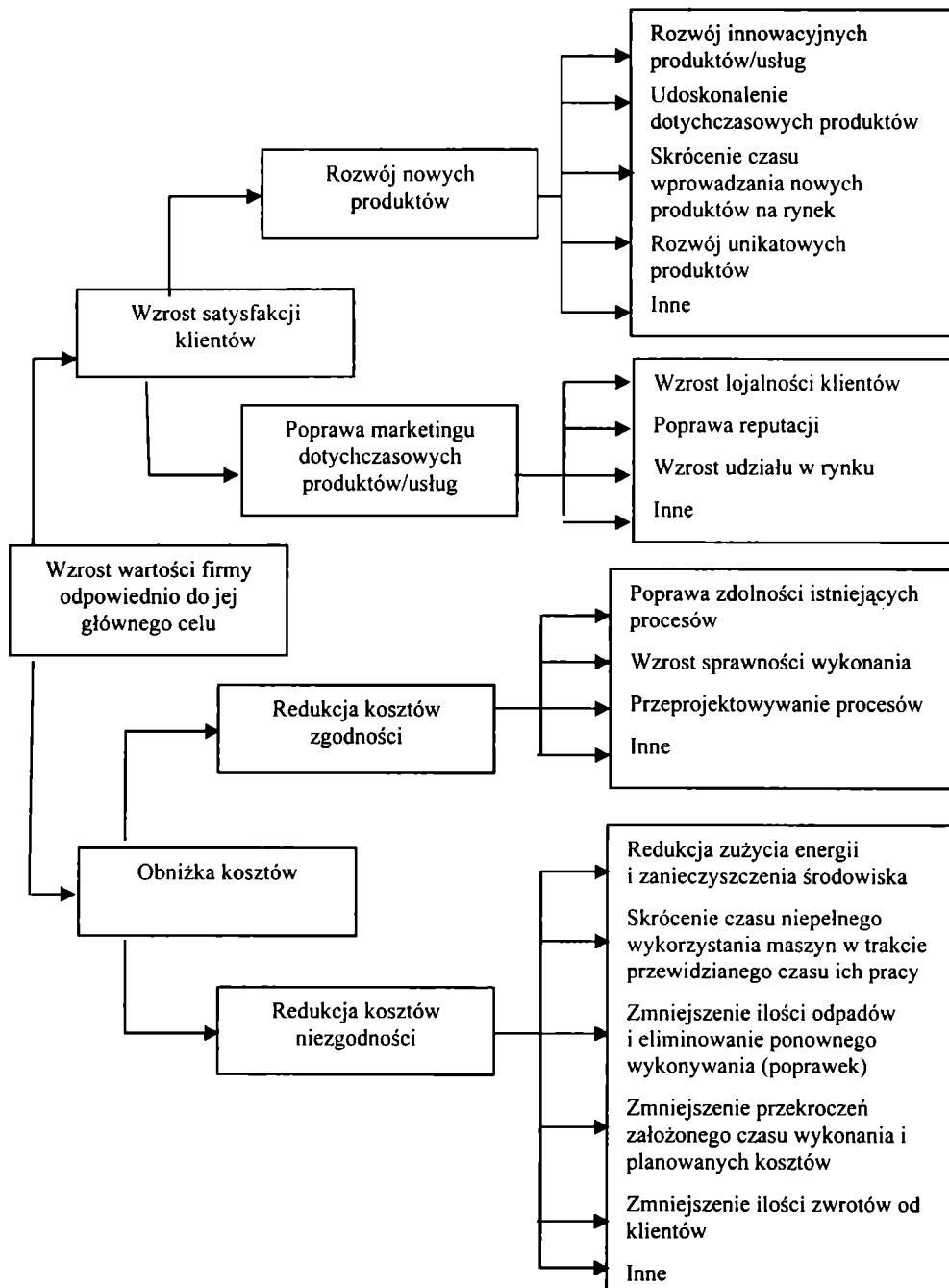
- przewidywać wpływ podejmowanych działań na satysfakcję klienta przez rozwijanie czynników powodujących zachwyty i zadowolenie oraz redukcję czynników będących przyczyną niezadowolenia,
- szacować wzrost przychodów wynikający z poprawy zadowolenia klienta, czego odzwierciedleniem są powtarzalne zamówienia i przychody z nowych produktów,
- jasno definiować i kosztorysować planowane akcje doskonalące, tak aby były zgodne z głównymi celami organizacji,
- identyfikować i uwzględniać innego rodzaju zyski dla klientów i innych zainteresowanych stron (zyski z poprawy wydajności na skutek podniesienia morale pracowników, wzrost sprzedaży będący efektem pochlebnych referencji przekazywanych przez klientów itp.),
- szacować zmiany w wewnętrznych i zewnętrznych kosztach zgodności i niezgodności,
- brać pod uwagę całkowity wpływ finansowy proponowanych akcji doskonalących,
- porównywać całkowite zyski z inwestowania w doskonalenie i na tej podstawie decydować, czy kontynuować prowadzone akcje, czy też zrezygnować z nich³.

Planowanie kosztów jakości może być przeprowadzane analogicznie do planowania innych kosztów w przedsiębiorstwie. Różnica między planowymi a rzeczywistymi kosztami jakości jest jednak tylko wtedy właściwą podstawą oceny

³ Organizacje mogą stosować w tym zakresie standardowe metody oceny opłacalności inwestycji, takie jak NPV, okres zwrotu czy wewnętrzna stopa zwrotu.



Rys. 1. Metodologia zarządzania jakością



Rys. 2. Diagram doskonalenia ekonomiki zarządzania jakością

kosztów jakości, gdy koszty te zostały zaplanowane w wystarczającym stopniu. Dowolne, arbitralne ustalanie celów dotyczących kosztów jakości nie oznacza planowania tych kosztów. Planowanie można przeprowadzić na podstawie danych z przeszłości lub na podstawie przewidywanej wielkości produkcji bądź sprzedaży. Ważne jest rozstrzygnięcie przez przedsiębiorstwo kwestii budżetowania kosztów braków. Ich zaplanowanie bywa odbierane jako przyzwolenie na to, aby powstawały, i w rezultacie może stać się przyczyną stagnacji systemu poprawy jakości. Aby rozwiązać ten problem, można przyjąć założenie, że koszty braków nie będą budżetowane, ponieważ TQM prowadzi do powstania systemu „zero defektów”.

Ocena stopnia osiągnięcia celów poprawy jakości odbywa się przez porównanie planowanego i osiągniętego poziomu kosztów i efektów. Działania te są realizowane w ramach funkcji kontrolnych, wyróżnia się bowiem następujące fazy kontroli:

- poznanie stanu faktycznego (na podstawie przeglądu danych przetworzonych i dokumentów źródłowych, ewidencji księgowej oraz danych pozafinansowych),
- odniesienie do bazy porównawczej (porównanie z celami, założeniami budżetowymi, planami operacyjnymi),
- ustalenie odchyłeń i ich interpretacja.

Można więc stwierdzić, że planowanie i kontrola wzajemnie się warunkują i uzupełniają. Plany stanowią podstawę wykonywania czynności kontrolnych, a kontrola pozwala ujawnić ewentualne błędy planów oraz ocenić ich realizację, co sprzyja opracowywaniu lepszych planów w przyszłości.

W praktyce zarządzanie problemami jakości firmy stosują dwie metody:

- metodę reaktywną – kierownictwo firmy reaguje na występujące niezgodności po otrzymaniu sygnałów od klientów oraz podejmuje działania korygujące, które mają na celu wyeliminowanie powtarzania popełnionych błędów;
- metodę wyprzedzającą – kluczowe parametry procesów i produktów są mierzone i monitorowane, kontrolowana jest ich zgodność z przyjętymi normami i planami, a w razie odchyłeń od pożądanego stanu wprowadza się zmiany w obrębie procesów po to, aby wyeliminować problem, zanim klienci uświadomią sobie, że coś jest nie tak, jak być powinno.

Największą wadą pierwszej z tych metod jest opóźnienie jakichkolwiek działań, ponieważ aby zostały one podjęte, musi najpierw pojawić się problem. Dlatego też gromadzenie i publikowanie spójnych danych o jakości to najskuteczniejszy sposób poprawy ogólnych wyników przedsiębiorstwa. Możliwie jak najszybsza identyfikacja problemów związanych z jakością pozwala na powstrzymanie niekorzystnych trendów i ograniczenie ich wpływu na wynik finansowy organizacji. Z tego powodu informacja zarządcza dotycząca problemów jakości powinna być kluczowym elementem danych niezbędnych do efektywnego

zarządzania na wszystkich szczeblach, na płaszczyźnie zarówno operacyjnej, jak i strategicznej.

W praktyce jednak informacje o jakości nie są traktowane przez przedsiębiorstwa priorytetowo i stanowią znikomy procent danych otrzymywanych przez kierownictwo firmy. Potwierdzają to również wyniki badań [1, s. 317-318]. Kluczowe informacje wykorzystywane do zarządzania w przedsiębiorstwach, obejmujące głównie dane finansowe, są oczywiście ważne z punktu widzenia zyskowności firmy, stanowią jednak raczej spóźniony wskaźnik działania. Ponadto zmiana trendów, które można dzięki nim zaobserwować, wymaga czasu. Taka struktura danych przekazywanych kierownictwu firmy często wynika z możliwości systemów informatycznych, które funkcjonują w przedsiębiorstwach, pomagając w dostarczaniu informacji zarządczej. Systemy te tradycyjnie są przystosowane głównie do gromadzenia i przetwarzania informacji finansowych. Dlatego też w zarządzaniu jakością zazwyczaj wykorzystuje się kluczowe informacje wyselekcjonowane z innych danych, a nie próbuje się stworzyć całościowego, spójnego systemu wskaźników.

Aby zarządzanie jakością mogło być efektywne, informacje, na których podstawie podejmuje się decyzje, musi cechować:

- szczegółowość – aby umożliwić analizę przyczyn osiągnięcia słabych, przeciętnych i dobrych wyników oraz ustalenie celów poszczególnych procesów,
- konsekwencja – aby prezentować nie wartości absolutne, ale trendy działań,
- efektywność kosztowa – pod względem zarówno gromadzenia, jak i przechowywania,
- porównywalność – powinny być wyrażone matematycznie i przedstawiane w odniesieniu do innych wielkości (wydajność, wielkość sprzedaży, liczba pracowników, inne dane finansowe, czyli koszty złej jakości czy osiągnięte zyski) [1, s. 327-330].

Aby spełnić te warunki, zarządzanie jakością powinno być prowadzone z wykorzystaniem systemu controllingu, który wspomaga zarówno proces planowania i kontroli jakości oraz sterowania jakością, jak i koordynację tej działalności, a także monitorowanie i nadzorowanie prawidłowego przebiegu tego procesu. Takie ujęcie oznacza, że pracownicy zajmujący się controllingiem muszą zaangażować się w wyszukiwanie i ustalanie celów i wymagań jakościowych na poziomie strategicznym, tworzenie planów taktycznych i operacyjnych dla całej organizacji, kontrolę wykonania tych planów i sprawozdawczość w tym zakresie. Konieczne jest także, aby przeprowadzali wieloprzekrojową analizę danych, która stanowi podstawę przygotowywania wariantów przedsięwzięć, a także wyboru skutecznych działań korygujących lub zapobiegawczych, służących osiągnięciu celów i spełnianiu wymagań jakościowych całego przedsiębiorstwa.

Koordinacja wiąże się z ukierunkowaniem zarządzania jakością na określony cel. Jest to proces integrowania zadań w dziedzinie jakości, wykonywanych przez różne komórki organizacyjne. Wyraża się on w tworzeniu planów taktycznych i operacyjnych dotyczących jakości i w przetwarzaniu ich w plany cząstkowe dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności oraz w przekształcaniu tych planów w budżety kosztowe. Należy również sprawdzać, w jakim stopniu zostały osiągnięte cele i spełnione wymagania jakościowe ustalone dla danego ośrodka odpowiedzialności. Nadzór w systemie controllingu oznacza bieżące badanie prawidłowości wykonania określonych zadań w sferze zarządzania jakością. Monitorowanie sprowadza się do zbierania i przekazywania kierownictwu firmy informacji o niezgodnościach stwierdzonych w procesie planowania, kontroli i sterowania jakością. Do najważniejszych zadań monitorowania należy zatem zwracanie uwagi na niewłaściwe określenie zasobów, jakimi dysponują poszczególne ośrodki odpowiedzialności za jakość, aby móc realizować przyjęte plany i budżety, a także badanie zgodności zmian jakości osiągananej w przedsiębiorstwie ze zmianami jakości w otoczeniu.

Przyjmując jako kryterium zakres kosztów jakości objętych controllinglem, możemy wyróżnić:

- controlling pełny, obejmujący całość społecznych kosztów jakości ponoszonych na każdym etapie życia produktu przez wszystkie podmioty (producenta, handel, użytkownika),
- controlling ograniczony, obejmujący część kosztów, na przykład koszty jakości poniesione bezpośrednio przez producenta,
- controlling fragmentaryczny, obejmujący część kosztów jakości poniesionych bezpośrednio przez producenta, a także kosztów związanych z realizacją określonego projektu w przedsiębiorstwie (m.in. koszty wdrażania systemu zarządzania jakością, koszty uruchomienia produkcji nowego wyrobu, koszty zmiany struktury produkcji, koszty wprowadzenia nowego systemu motywacyjnego) [9, s.75].

Podstawowym narzędziem controllingu w zakresie zarządzania jakością jest rachunek kosztów jakości⁴. Wprowadzaniu systemu zarządzania jakością w przedsiębiorstwie powinno więc towarzyszyć wdrożenie pełnej ewidencji i analizy kosztów jakości, odpowiednich metod kalkulacji kosztów jakości oraz ich controllingu. Rachunek kosztów jakości musi mieć charakter rachunku decyzyjnego i odpowiedzialnościowego, a więc stanowić podstawę decyzji dotyczących tego, co

⁴ A. Bieńkowska i Z. Kral [2, s. 39] wymieniają oprócz rachunku kosztów jakości także inne instrumenty controllingu jakości, dzieląc je na trzy grupy: instrumenty pozyskiwania danych o jakości (zaliczają do nich rachunek kosztów jakości, budżetowanie kosztów jakości i rachunek wyników), instrumenty przetwarzania danych o jakości (analizy kosztów jakości) oraz instrumenty przekazywania informacji o jakości (system informacyjno-sprawozdawczy w zakresie jakości). W niniejszym artykule wszystkie te narzędzia zostały omówione w kontekście rachunku kosztów i efektów jakości, który stanowi podstawę ich zastosowania w przedsiębiorstwie.

należy zrobić, aby osiągnąć wyznaczone cele jakościowe, oraz umożliwić stwierdzenie, kto, z jakich powodów i w jakim stopniu przyczynił się osiągnięcia lub nieosiągnięcia tych celów.

6. Podsumowanie

Rachunek kosztów jakości jest prowadzony obecnie w wielu przedsiębiorstwach w odniesieniu do wyrobów. Współczesne kierunki rozwoju systemów zarządzania przedsiębiorstwem, koncentrujące się na zarządzaniu celami, zarządzaniu efektywnością i zarządzaniu procesami, wymagają jednak weryfikacji podejścia do kosztów jakości. Niezbędne jest w tym zakresie rozszerzenie obecnej analizy kosztów zapewnienia jakości o analizę wartości (efektów) z podejmowanych działań w zakresie jakości oraz o prowadzenie rachunku kosztów jakości w przekroju procesów, w celu wspomaganie oceny efektywności tych procesów i podejmowania decyzji zarządczych o charakterze strategicznym.

Literatura

- [1] Ansell T., *Zarządzanie jakością w sektorze usług finansowych*, Związek Banków Polskich, Warszawa 1997.
- [2] Bieńkowska A. i Kral Z., *Instrumentalne aspekty funkcjonowania kontroingu jakości*, [w:] *Zintegrowane systemy zarządzania w przemyśle*, materiały konferencyjne *Laboratoria technologiczne – aspekty utrzymania wysokiej jakości wyrobu*, Szczecin 2001.
- [3] Brzezin W., *Rola rachunku kosztów w wykształceniu polskiego inżyniera w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, [w:] *Zarządzanie kosztami w polskich przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, Częstochowa, 1999.
- [4] Glautier M.W.E., Underdown B., *Accounting Theory and Practice*, Pitman, London 1992.
- [5] Jarugowa A., *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, red. A. Jarugowa, W.A. Nowak, A. Szychta, ODiDK, Gdańsk 1997.
- [6] Nahotko S., *Podstawy i metody controllingu w zarządzaniu firmą*, TNOiK, OPO, Bydgoszcz 1997.
- [7] Skrzypek E., Czernastek L., *Koszty jakości. Aspekty teoretyczne i praktyczne*, PTE, Lublin 1995.
- [8] Sobańska I., *Rachunek kosztów celu (target costing) w strategicznym zarządzaniu kosztami*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej nr 45, SKwP, 1998.
- [9] Wawak T., *Controlling kosztów jakości*, [w:] *Koszty i korzyści wdrażania systemu jakości w przedsiębiorstwie*, PKN, Warszawa 1996.
- [10] *Guidelines for Managing the Economics of Quality*, Technical Report ISO/TR 10014, 1998.

COST QUALITY ACCOUNTING – THE TOOLS OF THE QUALITY MANAGEMENT

Summary

This paper describes principal issues in management of the costs, which are connected with the assurance quality and failure quality of products and services. The author presents the methods of the quality costs management so as to: evaluate the adequacy and effectiveness of the quality management system, identify additional areas requiring attention, establish quality and cost objectives. The accent is put on the necessity of the quality costs management in strategic and operating areas.