

Nr 14

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunkowość a controlling

Redaktor naukowy

Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2008

Komitet Redakcyjny

*Andrzej Matysiak (przewodniczący),
Tadeusz Borys, Jan Lichtarski, Adam Nowicki, Zdzisław Pisz,
Waldemar Podgórski, Wanda Ronka-Chmielowiec, Jan Skalik, Stanisław Urban*

Recenzenci

*Ksenia Czubakowska, Maria Hass-Symotiuk, Anna Karmańska, Teresa Martyniuk,
Edward Nowak, Henryk Ronek, Jan Turyna*

Redaktor Wydawnictwa

Joanna Świrska-Korlub

Korektor

Barbara Łopusiewicz

Projekt okładki

Beata Dębska

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2008

PL ISSN 1899-3192

Druk i oprawa: Zakład Graficzny UE we Wrocławiu. Zam. 427/08

Spis treści

Słowo wstępne	11
Urszula Balon: Rachunek kosztów jakości w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego	13
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling a podejście procesowe w systemie zarządzania	22
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA funkcji personalnej – controllingowy instrument diagnozy potencjalnych zagrożeń w obszarze zarządzania personelem	32
Agnieszka Bojnowska: Model rozliczania kosztów według rachunku kosztów działań dla banku spółdzielczego – cz. I: przesłanki, etapy, mapa procesów	43
Adam Bujak: Wykorzystanie wskaźników opartych na kosztach do oceny systemu rachunkowości	51
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Zakres kontroli kosztów w zakładzie ubezpieczeń	59
Iwona Chomiak-Orsa: Narzędzia controllingowe w ocenie efektywności przedsięwzięć informatycznych	66
Maciej Chorostkowski: Tytuł biegłego rewidenta tylko dla wybranych? ...	73
Janusz Czerny: Rola i znaczenie rachunkowości w procesie restrukturyzacji przedsiębiorstwa	80
Ksenia Czubakowska: Ustalanie przychodów i kosztów świadczonych usług w ramach kontraktów długoterminowych	90
Anna Cwiakala-Malys: Problem efektywnego wykorzystania zasobów w procesie zarządzania państwową szkołą wyższą	100
Marek Dylewski: Ewidencja kosztów zadań publicznych w jednostkach samorządu terytorialnego – wybrane problemy	114
Monika Foremna-Pilarska: Budżetowanie operacyjne przychodów a czynnik czasu	120
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Wiarygodność informacji sprawozdawczej a działalność badawczo-rozwojowa	127
Marcin Kaczmarek: Rachunkowość zadaniowa w systemie rachunkowości budżetowej jednostek sektora finansów publicznych	133
Małgorzata Kamieniecka: Rola controllingu w procedurze ustalania odroczonego podatku dochodowego	141
Zdzisław Kes: Charakterystyka prowadzonych przedmiotów w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej	148

Marcin Klinowski: Analiza cyklu życia projektu w ocenie jego efektywności	161
Katarzyna Kluska: Kontrola wewnętrzna w procesie badania sprawozdania finansowego	167
Tomasz Kondraszuk: Rachunkowość zarządcza w rolnictwie w warunkach globalizacji	174
Roman Kotapski: Problemy z budżetowaniem. Krytyka a praktyka stosowania	183
Beata Kotowska: Zarządzanie płynnością finansową w przedsiębiorstwie poprzez budżet wpływów i wydatków	193
Michał Jerzy Kowalski: Identyfikowanie obiektów kosztowych w rachunku kosztów działań	202
Mieczysław Kowerski: Strategie dywidendowe na rozwiniętych rynkach kapitałowych	210
Zygmunt Kral: Controllingowy rachunek wyników szkoły wyższej	219
Wojciech Dawid Krzeszowski: Stopy procentowe w ocenie efektywności zabezpieczenia	228
Dorota Kuźdowicz: Analiza odchyleń w sztywnym i elastycznym rachunku kosztów planowanych	235
Grzegorz Lew: Kontrola w systemie motywacyjnym przedstawicieli handlowych	241
Teresa Martyniuk: Amortyzacja jako instrument strategicznego rachunku kosztów przedsiębiorstwa	247
Aleksandra Martynowicz: Uwarunkowania wyboru metody ustalania różnic kursowych dla celów podatku dochodowego	252
Marek Masztalerz: Analiza wartości produktu w rachunku kosztów docelowych	256
Jarosław Mielcarek: O potrzebie modyfikacji <i>time-driven ABC</i>	265
Jerzy Mońka: Wartość jako cel i płynność finansowa jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa	275
Adam Niewęglowski: Rachunek kosztów działań – wczoraj i dziś	286
Bartłomiej Nita: Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej	293
Edward Nowak: Rozwój rachunku kosztów w świetle osiągnięć szkoły wrocławskiej	318
Agnieszka Nózka: Procesowe ujęcie działalności jednostki badawczo-rozwojowej	331
Robert Paradecki: Wpływ współzależności produktów bankowych na wynik ze sprzedaży oraz cykl życia	340
Ewa Pasieczna: Oszacowanie podstawy opodatkowania metodą kosztową – studium przypadku	349
Michał Poszwa: Determinanty opłacalności jednorazowych odpisów amortyzacyjnych	357

Adam Putyra: Budżetowanie kosztów działań na podstawie <i>time-driven activity based costing</i>	363
Jolanta Rubik: Audytor a controller – sylwetka zawodowa	375
Bożena Rudnicka: Ujmowanie kosztów działalności operacyjnej w jednostkach budżetowych w świetle obowiązujących regulacji prawnych	380
Kazimierz Sawicki: Rachunkowość i controlling w małych jednostkach gospodarczych	388
Elżbieta Sobów: Koszt surowca w kalkulacji kosztu wytworzenia produktu w zakładzie drobiarskim	396
Kamila Synak: Rola rachunkowości w ograniczaniu zjawiska asymetrii informacji z perspektywy teorii agencji	404
Waldemar Szewc: Praktyczne aspekty usług controllingu w kancelarii doradztwa podatkowego	410
Alfred Szydelko: Możliwości wykorzystania informacji z ewidencji księgowej w obszarach decyzyjnych związanych z działalnością pomocniczą	420
Katarzyna Szymczyk-Madej: Cele kontroli wewnętrznej w zarządzaniu przedsiębiorstwem	427
Marcin Wierzbiński: Podstawowe aspekty controllingu niepublicznej szkoły wyższej	437
Beata Zackiewicz: Przegląd technik i narzędzi wspomagających zarządzanie kosztami nowego produktu poprzez rachunek kosztów docelowych	449

Summaries

Urszula Balon: Costs of quality meaning in the automatic enterprises	21
Urszula Balon, Anna Boratyńska-Sala: Controlling and process approach in the management system	31
Agnieszka Bieńkowska, Anna Zabłocka-Kluczka: FMEA of personnel function – the controlling tool for diagnosis of potential threats in the scope of personnel management	42
Agnieszka Bojnowska: The model of calculating costs found on Activity Based Costing for a Polish co-operative bank. Part I: The assumptions, steps, the map of processes	50
Adam Bujak: Using the leant-on-costs indicators to the evaluation of the accounting system	58
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Cost control in insurance companies	65
Iwona Chomiak-Orsa: Controlling tools for it project efficiency evaluation	72
Maciej Chorostkowski: Title of statutory auditor only for the chosens?	79
Janusz Czerny: The role and meaning of accountancy in the process of the enterprise restructuring	89

Ksenia Czubakowska: Determining revenues and costs of provided services in within the frameworks of long-term contracts	99
Anna Ćwiakala-Malys: A problem in effective usage of resources in a process of higher state school management	113
Marek Dylewski: Cost accounting of public tasks in local government units – chosen problems	119
Monika Foremna-Pilarska: Operational incomes budgeting and a time factor	126
Angelika Kaczmarczyk, Katarzyna Piotrowska: Reliability of financial information vs. research and development project	132
Marcin Kaczmarek: Performance accounting in a system of budget accounting of the public sector units	140
Małgorzata Kamieniecka: The role of controlling in deferred tax establishment procedure	147
Zdzisław Kes: The characteristic of learning in Department of Cost Calculation and Management Accounting	160
Marcin Klinowski: The project life cycle analysis in its efficiency evaluation	166
Katarzyna Kluska: Internal control in process of auditing of financial statement	173
Tomasz Kondraszuk: Managerial accounting in agriculture in the face of the globalization	182
Roman Kotapski: Budgeting problems in companies. A criticism of budget practice	192
Beata Kotowska: Liquidity management in an enterprise by cash flow budget	201
Michał Jerzy Kowalski: Identification of cost objects in Activity Based Costing	209
Mieczysław Kowerski: Dividends strategies in developed financial markets	218
Zygmunt Kral: Controlling result account of college	227
Wojciech Dawid Krzeszowski: Interest rates in hedging effectiveness evaluation	234
Dorota Kuźdowicz: Variance analysis in fix and flexible planned cost accounting	240
Grzegorz Lew: The control in motivation system of sales representatives ...	246
Teresa Martyniuk: The depreciation as an instrument of a company strategic cost accounting	251
Aleksandra Martynowicz: Conditions of choosing the method of calculation of the foreign exchange differences for income tax purposes	255
Marek Masztalerz: Product value analysis in the target costing process ...	264
Jarosław Mielcarek: On the need for modification of time-driven ABC ...	274
Jerzy Mońka: Value as purpose and financial liquidity as determinant of enterprise function	285

Adam Niewęglowski: Activity-Based Costing – yesterday and today	292
Bartłomiej Nita: The evolution of management accounting: from cost accounting to strategic management accounting	317
Edward Nowak: Cost accounting development on the example of scientific achievements of the Wrocław University of Economics	330
Agnieszka Nózka: Process based R&D unit operation	339
Robert Paradecki: Influence of the interdependence of bank products on the result from the sale and life cycle	348
Ewa Pasieczna: Tax base estimation by the cost Method – a case study	356
Michał Poszwa: Problems of calculating profits of tax depreciation	362
Adam Putyra: Activity Costs Budgeting Based on Time-Driven Activity Based Costing	374
Jolanta Rubik: Auditor vs controller – careers profile	379
Bożena Rudnicka: Formulating costs of operating activity in budgetary units in the light of polish accountancy act regulations and special accountancy policies referring to these units	387
Kazimierz Sawicki: Selected problems of accounting and controlling in small enterprises	395
Elżbieta Sobów: Cost of raw materials in calculation of product manufactured in a poultry processing	403
Kamila Synak: The role of accountancy in reducing information asymmetry from the Agency Theory perspectives	409
Waldemar Szewc: Practical aspects of the services of controlling in a tax consultancy office	419
Alfred Szydelko: The possibilities of using information from record accounting in decision fields connected with support centers	426
Katarzyna Szymczyk-Madej: Goals of internal control in management process	436
Marcin Wierzbński: Responsibility centres in the controlling system of university	450
Beata Zackiewicz: Techniques and tools review for cost management of new product throughout target costing (Target Cost Management)	461

Urszula Balon

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

RACHUNEK KOSZTÓW JAKOŚCI W PRZEDSIĘBIORSTWACH PRZEMYSŁU MOTORYZACYJNEGO

1. Wstęp

Rachunek kosztów jakości jest narzędziem racjonalnego oddziaływania na proces kształtowania jakości, a także ważnym kryterium wykorzystywanym w zarządzaniu tym procesem. Koszty jakości i ich analiza stanowią syntetyczną informację dla kierownictwa firmy o stopniu doskonalenia działań w systemie zarządzania jakością. Na podstawie analizy kosztów jakości można poprawić funkcjonowanie systemu zarządzania jakością w wielu dziedzinach i obszarach przedsiębiorstwa. Oznacza to, że chcąc właściwie i sprawnie zarządzać jakością w przedsiębiorstwie, należy stosować rachunek kosztów jakości.

Rachunek kosztów jakości prowadzony w przedsiębiorstwie ma charakter umowny i każde przedsiębiorstwo musi wypracować własne sposoby ujmowania kosztów jakości dostosowane do warunków ekonomiczno-finansowych. Rachunek kosztów jakości ma coraz większe znaczenie w przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego. Analiza kosztów jakości jest źródłem niezbędnych informacji o miejscach generowania kosztów, a także o słabych stronach organizacji i istniejących w organizacji procesach. Informacje te powinny być wykorzystywane przez kierownictwo w procesie podejmowania decyzji zarówno operacyjnych, jak i strategicznych, a także powinny być wykorzystywane do planowania i analizowania celów jakościowych organizacji i opracowywania polityki jakości [1].

W organizacjach branży motoryzacyjnej zalecane jest stosowanie specyfikacji technicznej ISO/TS 16949 *Systemy zarządzania jakością – szczegółowe wymagania do stosowania ISO 9001:2000 w przemyśle motoryzacyjnym w produkcji seryjnej oraz w produkcji części zamiennych*, która ma na celu rozwój i doskonalenie systemu zarządzania jakością skupionego na zapobieganiu wadom i zmniejszaniu odstępstw i strat w łańcuchu dostaw. W specyfikacji tej zaprezentowano wspólne podejście do systemu zarządzania jakością w produkcji seryjnej i w produkcji części zamiennych w przemyśle motoryzacyjnym.

Wdrożenie systemu według ISO/TS 16949 nie jest obligatoryjne dla organizacji, które chcą dostarczać swoje produkty do łańcucha dostaw przemysłu motoryzacyjnego. Organizacje te mogą mieć wdrożony system ISO 9001:2000 lub system według ISO/TS 16949, który jest systemem przystosowania normy ISO 9001 do przemysłu motoryzacyjnego. System ten został zaakceptowany przez największe koncerny samochodowe. Specyfikacja techniczna (*technical suport*) ISO/TS 16949:2002 jest międzynarodową specyfikacją w zakresie systemów zarządzania jakością opracowaną i wydaną przez IATF (Internaitonal Automotive Task Force), która jest przeznaczona dla dostawców przemysłu motoryzacyjnego w celu wdrożenia jednego systemu uznawanego przez globalnych producentów samochodów. Poza wymaganiami wynikającymi ze standardu ISO 9001:2000 ISO/TS 16949:2002 powołuje także nowe wymagania charakterystyczne dla branży. W specyfikacji tej dodatkowo wprowadzono specjalne wymagania klienta, których identyfikacja i spełnienie przez organizacje wdrażające system to kolejny warunek certyfikacji.

ISO/TS 16949:2002 zawiera test normy ISO 9001:2000 uzupełniony dodatkowymi wymaganiami specyficznymi dla sektora motoryzacyjnego, które dotyczą m.in. produkcji i dostarczania usług, nadzorowania wyposażenia do monitorowania i pomiarów, analizy i doskonalenia.

W specyfikacji technicznej ISO/TS 16949 zalecane jest analizowanie kosztów niskiej jakości, co w przedsiębiorstwach z branży motoryzacyjnej często przyczynia się do prowadzenia pełnej analizy kosztów jakości. Polskie przedsiębiorstwa przemysłu motoryzacyjnego coraz częściej są zainteresowane wdrożeniem i prowadzeniem analizy kosztów jakości. W związku z tym zostały rozpoczęte badania dotyczące znajomości i stopnia wdrożenia rachunku kosztów jakości w tych przedsiębiorstwach. Rozpoczęto od przeprowadzenia badań pilotażowych wśród przedsiębiorstw należących do łańcucha dostaw w przemyśle motoryzacyjnym.

2. Badania własne

W roku 2007 zostały przeprowadzone badania pilotażowe dotyczące analizy kosztów jakości. Badania zostały zrealizowane w formie ankiety skierowanej do polskich przedsiębiorstw przemysłu motoryzacyjnego. Celem prowadzonych badań było poznanie stopnia wdrożenia i prowadzenia rachunku kosztów jakości w polskich organizacjach. Badania miały na celu określić znajomość tej problematyki w polskich przedsiębiorstwach przemysłu motoryzacyjnego i wskazać stopień zainteresowania tą problematyką.

Badania przeprowadzono metodą ankietową. Ankietę wysłano do 60 przedsiębiorstw deklarujących działalność w przemyśle motoryzacyjnym. Ankietę wypełniło 14 organizacji, co stanowi 23,3% zwrotności ankiet. Rozpoczęte badania są obecnie kontynuowane.

3. Charakterystyka badanych organizacji

Badane organizacje w większości przypadków (92,9%) należą do łańcucha dostaw w przemyśle motoryzacyjnym. Tylko jedna spośród badanych organizacji nie dostarcza swoich produktów do przemysłu motoryzacyjnego i równocześnie nie prowadzi analizy kosztów jakości. Organizacje, które deklarują przynależność do łańcucha dostaw w przemyśle motoryzacyjnym, w ponad połowie przypadków (64,3%) całą swoją produkcję przeznaczają do firm motoryzacyjnych. Pozostałe organizacje 80-90% produkcji dostarczają do firm motoryzacyjnych.

Wśród przedsiębiorstw, które odpowiedziały na ankietę, jest 42,9% zatrudniających powyżej 500 pracowników, 28,6% zatrudniających od 50 do 249 pracowników, a 14,3% badanych przedsiębiorstw zatrudnia od 10 do 49 i od 250 do 499 pracowników (tab. 1). Z tych deklaracji wynika, że rachunkiem kosztów jakości najbardziej zainteresowane są duże organizacje zatrudniające powyżej 500 pracowników. W tych organizacjach istnieje największa świadomość, a przede wszystkim chęć obniżenia kosztów wytworzenia poprzez obniżkę kosztów jakości.

Tabela 1. Badane przedsiębiorstwa według liczby zatrudnionych

Liczba zatrudnionych pracowników	Liczba	Procent
	badanych przedsiębiorstw	
Poniżej 10	0	0
10-49	2	14,3
50-249	4	28,6
250-499	2	14,3
Powyżej 500	6	42,9

Źródło: opracowanie własne.

Najpopularniejszą formą prawną wśród badanych przedsiębiorstw jest spółka – taką formę prawną zadeklarowało 92,9%, a tylko jedna organizacja stanowi własność jednego właściciela. Wśród badanych przedsiębiorstw najczęściej deklarowaną formą organizacyjną jest przedsiębiorstwo jednozakładowe (64,3%), oddziały przedsiębiorstwa stanowiły 28,6% badanych organizacji, a 7,1% to centrale posiadające własne oddziały.

W tabeli 2 zaprezentowano wdrożone systemy w badanych organizacjach. Badane organizacje mają wdrożone różne systemy, a niektóre z tych organizacji mają wdrożony więcej niż jeden system. Wszystkie badane przedsiębiorstwa deklarowały, że mają certyfikowany system zarządzania jakością. Respondenci mogli więc w tym pytaniu zaznaczyć więcej niż jeden wdrożony system, dlatego suma jest większa niż 100%.

Wśród badanych przedsiębiorstw 78,6% ma certyfikowany system zarządzania jakością zgodny z normą ISO 9001:2000, 71,4% badanych przedsiębiorstw ma wdro-

zony system według ISO/TS 16949, 57,1% badanych przedsiębiorstw ma dodatkowo certyfikowany system zarządzania środowiskowego, a 1 organizacja ma wdrożony system QUALICOST (tab. 2).

Tabela 2. Badane organizacje według wdrożonych systemów

Wdrożony system	Liczba	Procent
	badanych przedsiębiorstw	
ISO 9001:2000	11	78,6
ISO/TS 16494	10	71,4
ISO 14001	8	57,1
PN-N 18001	0	0,00
ISO 27001	0	0,00
Inne systemy	1	7,1

Źródło: opracowanie własne.

Przedsiębiorstwom, które dostarczają swoje produkty do łańcucha dostaw dla motoryzacji, zaleca się stosowanie specyfikacji technicznej ISO/TS 16949, a jak z przeprowadzonych badań wynika, niektóre z nich mają tylko wdrożony system zgodny z ISO 9001:2000.

Aż 50% badanych przedsiębiorstw to przedsiębiorstwa z wysokim (powyżej 75%) udziałem kapitału zagranicznego, 4 przedsiębiorstwa (28,6%) deklarują udział kapitału zagranicznego w wysokości do 25%, a 3 organizacje nie odpowiedziały na to pytanie. Większość badanych przedsiębiorstw (85,7%) sprzedaje swoje wyroby głównie do krajów Unii Europejskiej, a tylko 2 przedsiębiorstwa spośród badanych (14,3%) swoje wyroby sprzedają na rynku krajowym. Analizując te dane, można stwierdzić, że przedsiębiorstwa z wysokim udziałem kapitału zagranicznego częściej sprzedają swoje wyroby do krajów Unii Europejskiej, przeznaczając na ten cel powyżej 60% swojej produkcji.

4. Rola kosztów jakości w badanych przedsiębiorstwach

Przedsiębiorstwa, które deklarowały wprowadzenie rachunku kosztów jakości, wymieniają różne przyczyny rozpoczęcia liczenia kosztów jakości (tab. 3).

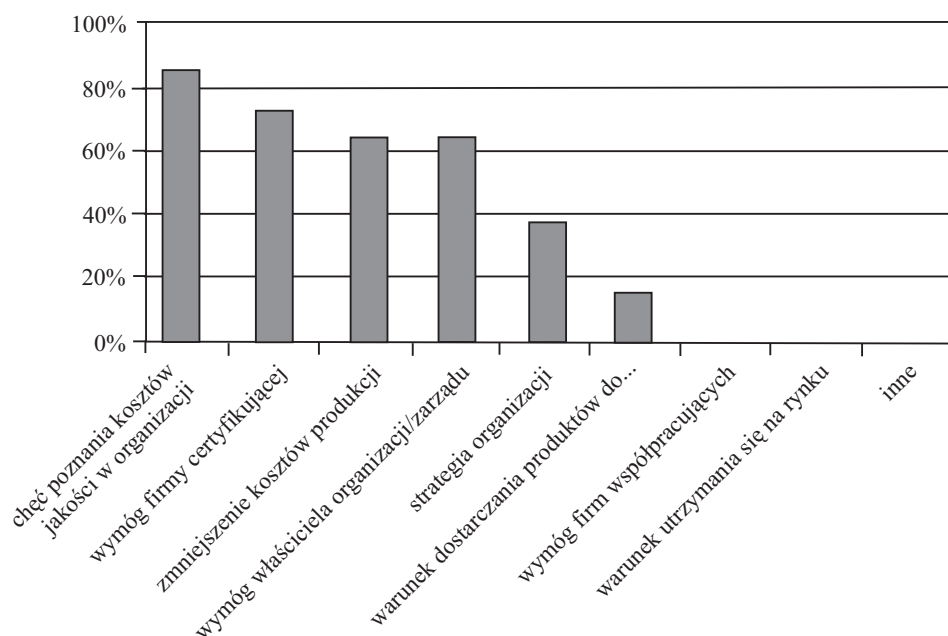
Najczęściej wymienianą przyczyną rozpoczęcia liczenia kosztów jakości w badanych przedsiębiorstwach (rys. 1) jest chęć poznania kosztów jakości w organizacji (87,5%). Badane organizacje chciały poznać wielkość i strukturę tych kosztów, a także miejsce i przyczynę zaistnienia danej niezgodności. Kolejną przyczyną wdrożenia rachunku kosztów jakości jest wymóg firmy certyfikującej (dla 75% respondentów). Wymóg taki niejednokrotnie stawiany jest przez audytorów w trakcie audytu recertyfikacyjnego lub w czasie audytu zewnętrznego. Uważają oni, że analiza kosztów jakości pozwala na doskonalenie systemu jakości, a także jest miernikiem służącym do analizy kosztów niskiej jakości. Innymi przyczynami zainteresowania

się przez organizacje rachunkiem kosztów jakości jest zmniejszenie kosztów produkcji (62,5%) i wymóg właściciela, zarządu organizacji (62,5%). Tylko 12,5% respondentów uznało, że jest to warunek dostarczania produktów do przemysłu motoryzacyjnego. Oznacza to, że wdrożenie rachunku kosztów jakości nie jest konieczne, a tylko zalecane w przedsiębiorstwach należących do łańcucha dostaw przemysłu motoryzacyjnego.

Tabela 3. Przyczyny rozpoczęcia liczenia kosztów jakości

Przyczyny rozpoczęcia liczenia kosztów jakości	Liczba	Procent
	badanych przedsiębiorstw	
Wymóg firmy certyfikującej	6	75,0
Chęć poznania kosztów jakości w organizacji	7	87,5
Wymóg właściciela organizacji/zarządu	5	62,5
Wymóg firm współpracujących	0	0,00
Zmniejszenie kosztów produkcji	5	62,5
Strategia organizacji	3	37,5
Warunek dostarczania produktów do przemysłu motoryzacyjnego	1	12,5
Warunek utrzymania się na rynku	0	0,00
Inne	0	0,00

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 1. Przyczyny rozpoczęcia liczenia kosztów jakości

Źródło: opracowanie własne.

Większość z badanych organizacji (75%) liczy koszty braków i reklamacji, natomiast 62,5% respondentów liczy także koszty jakości w procesach podstawowych (tab. 4).

Tabela 4. Jaka część organizacji objęta jest rachunkiem kosztów jakości

Jaka część organizacji objęta jest rachunkiem kosztów jakości	Liczba	Procent
	badanych przedsiębiorstw	
Koszty wdrażania i funkcjonowania systemu jakości	4	50,0
Koszty braków i reklamacji	6	75,0
Koszty jakości w procesach podstawowych (produkcyjnych, usługowych)	5	62,5
Koszty jakości w procesach przedprodukcyjnych	0	0,00
Koszty jakości w całej organizacji	3	37,5
Koszty jakości w kontroli ostatecznej	3	37,5
Koszty jakości w procesach poprodukcyjnych (pousługowych)	1	12,5
Inne	0	0,00

Źródło: opracowanie własne.

Liczenie i analiza kosztów braków, zwłaszcza braków zewnętrznych (m.in. kosztów reklamacji), odbywa się niemal w każdym przedsiębiorstwie. Połowa z badanych przedsiębiorstw (50%) deklaruje liczenie kosztów wdrożenia i funkcjonowania systemu jakości. Koszty jakości w całej organizacji wynoszą 37,5% i tyle samo badanych respondentów liczy koszty jakości podczas kontroli ostatecznej. Liczeniem kosztów jakości w procesach poprodukcyjnych (pousługowych) zajmuje się jedynie 12,5% respondentów.

Spśród badanych przedsiębiorstw większość (62,5%) klasyfikuje koszty jakości na koszty zapobiegania, koszty oceny i koszty braków wewnętrznych i braków zewnętrznych (czyli tzw. model PAF). Tylko 25% respondentów deklaruje podział kosztów jakości na koszty zgodności i koszty niezgodności (zgodnie z podejściem procesowym). Tylko jedna organizacja nie podała sposobu klasyfikowania kosztów jakości.

Badane organizacje wskazały także na trudności, jakie napotkały podczas wdrażania rachunku kosztów jakości (tab. 5). Największą trudnością podczas wdrażania było sklasyfikowanie kosztów jakości, co wskazało aż 75% badanych przedsiębiorstw. Etap ten podczas opracowywania rachunku kosztów jakości jest bardzo ważny. To od prawidłowego zdefiniowania i sklasyfikowania kosztów jakości zależy dalsze powodzenie przy wdrażaniu. Podanie krótkiej charakterystyki poszczególnych elementów w klasyfikacji kosztów jakości, a także dokumentów źródłowych pozwoli na prawidłowe i jednoznaczne zaklasyfikowanie danej pozycji kosztowej do odpowiedniej grupy.

Tabela 5. Trudności podczas wdrożenia rachunku kosztów jakości

Trudności podczas wdrożenia rachunku kosztów jakości	Liczba	Procent
	badanych przedsiębiorstw	
Stworzenie dodatkowych kont (trudności ze strony księgowości)	2	25,0
Opory ze strony kierownictwa	0	0,0
Opory ze strony pracowników	0	0,0
Skłasyfikowanie kosztów jakości	6	75,0
Obawa pracowników przed wprowadzaniem nowości	0	0,0
Zbyt mało szkoleń z tego zakresu	0	0,0
Trudności w pozyskiwaniu danych	4	50,0
Inne	1	12,5

Źródło: opracowanie własne.

Dużą trudnością podczas wdrażania rachunku kosztów jakości okazało się również pozyskiwanie danych (50%) do liczenia i analizowania kosztów jakości. Koszty, które powinny być zaliczone do kosztów jakości, znajdują się na różnych kontach kosztowych. Celem tego etapu jest odnalezienie tych kosztów i przeksięgowanie ich dodatkowo na nowo utworzone konto, pozwalające liczyć koszty jakości (np. konto XXX „koszty jakości”). W niektórych organizacjach brak jest wewnętrznych dokumentów pozwalających na wyodrębnianie i ewidencjonowanie poszczególnych elementów kosztów jakości.

Organizacje podczas wdrażania rachunku kosztów jakości (25% respondentów) napotkały także trudności ze strony księgowości, a także trudności związane z tworzeniem dodatkowych kont w celu ewidencjonowania kosztów związanych z jakością. W zakładowym planie kont tworzone jest dodatkowe konto, na którym ewidencjonuje się koszty jakości. Obok tego konta tworzy się także konta analityczne pozwalające na ewidencjonowanie poszczególnych elementów z tych kosztów.

Pomimo trudności, jakie zostały zauważone przez badane przedsiębiorstwa podczas wdrażania rachunku kosztów jakości, zauważają one również korzyści po jego wdrożeniu. Każde badane przedsiębiorstwo (tab. 6), mające wdrożony rachunek kosztów jakości, zostało uświadomione o wielkości kosztów jakości. Ta informacja była dla większości przedsiębiorstw najważniejszą przyczyną wdrożenia rachunku kosztów jakości.

Ponad połowa badanych przedsiębiorstw (62,5%) zauważyła również obniżenie kosztów jakości, co jest bardzo korzystnym zjawiskiem. Tyle samo respondentów (62,5%) zaobserwowało także polepszenie własnego wizerunku na rynku. Natomiast 50% badanych przedsiębiorstw mających wdrożony rachunek kosztów jakości zaobserwowało zmniejszenie się liczby reklamacji. Te korzystne zmiany zachodzące w badanych organizacjach są ze sobą ściśle powiązane. Obniżenie kosztów jakości powinno nastąpić w przedsiębiorstwie po pewnym czasie prawidłowego funkcjonowania rachunku kosztów jakości. Duże znaczenie ma nie tylko prawidłowe liczenie kosztów jakości, ale także właściwe podejmowanie decyzji i opracowywa-

Tabela 6. Korzyści po wdrożeniu rachunku kosztów jakości

Korzyści po wdrożeniu rachunku kosztów jakości	Liczba	Procent
	badanych przedsiębiorstw	
Uświadomienie wielkości kosztów jakości w firmie	8	100,0
Ujawnienie nieanalizowanych wcześniej pozycji kosztowych w firmie	0	0,0
Zmiana strategii organizacji	0	0,0
Wzrost zysku w organizacji	0	0,0
Obniżenie kosztów jakości	5	62,5
Obniżenie kosztów ogólnych w firmie	0	0,0
Zmniejszenie liczby braków	3	37,5
Zmniejszenie liczby reklamacji	4	50,0
Zmiana struktury kosztów jakości	2	25,0
Polepszenie wizerunku organizacji	5	62,5
Wzrost jakości produktów	1	12,5
Zwiększenie zaufania klientów	0	0,0
Wzrost konkurencyjności organizacji	0	0,0
Dostarczenie kierownictwu istotnych danych liczbowych będących bazą do podejmowania decyzji	4	50,0
Uświadomienie pracownikom skutków finansowych ich działalności	1	12,5
Ocena efektywności systemu zarządzania jakością	1	12,5
Wzrost sprzedaży	0	0,0
Inne	0	0,0

Źródło: opracowanie własne.

nie strategii zmierzające do ich obniżenia i do doskonalenia systemu. Taki kierunek działań pozwala na obniżenie kosztów niezgodności, co prowadzi do obniżenia kosztów jakości. Zmniejszenie kosztów niezgodności, zwłaszcza kosztów niezgodności zewnętrznych, oznacza znaczne zmniejszenie sprzedaży wyrobów z niezgodnościami, czyli na rynku znajduje się więcej produktów spełniających oczekiwania klientów i ich satysfakcjonujących. Tak zachowany trend pozwala poprawić własny wizerunek na rynku.

Wdrożony rachunek kosztów jakości dostarczył także kierownictwu badanych organizacji (50% respondentów) istotnych danych liczbowych będących bazą do podejmowania decyzji. Natomiast 37,5% respondentom udało się zmniejszyć liczbę braków, zaś 25% przedsiębiorstw zmieniło strukturę kosztów jakości, co okazało się bardzo ważną korzyścią. Wśród korzyści respondenci wymieniali także wzrost jakości produktów (12,5%), uświadomienie pracownikom skutków finansowych ich działalności (12,5%), a także ocenę efektywności systemu zarządzania jakością (12,5%).

5. Podsumowanie

Na podstawie przeprowadzonych badań pilotażowych można sformułować następujące wnioski:

1. Większość polskich przedsiębiorstw przemysłu motoryzacyjnego systematycznie wdraża i prowadzi rachunek kosztów jakości.

2. Przedsiębiorstwa przemysłu motoryzacyjnego najczęściej klasyfikują koszty jakości zgodnie z modelem PAF, czyli wyodrębniają koszty zapobiegania, koszty oceny i koszty niezgodności wewnętrznych i zewnętrznych.

3. Rachunek kosztów jakości najczęściej wykorzystywany jest do informowania kierownictwa o wielkości i strukturze kosztów jakości, a także do ustalenia przyczyn powstawania kosztów jakości i wskazywania tych wyrobów, które w przedsiębiorstwie generują największe koszty.

4. Przedsiębiorstwa, które wdrożyły rachunek kosztów jakości, pomimo pewnych trudności podczas wdrażania, dostrzegają także wiele korzyści.

Literatura

Lisiecka K., *Kreowanie jakości*, AE, Katowice 2002.

Specyfikacja techniczna ISO/TS 16949. Systemy zarządzania jakością – szczegółowe wymagania do stosowania ISO 9001:2000 w przemyśle motoryzacyjnym w produkcji seryjnej oraz w produkcji części zamiennych, 2002.

COSTS OF QUALITY MEANING IN THE AUTOMOTIVE ENTERPRISES

Summary

The quality cost account is a tool influencing the quality designing process as well as one of the decisional criteria of process management. The quality costs give top management a synthetic information about the level of improvement in quality management system. The quality cost account has a growing meaning for automotive industry. The analysis of quality costs gives an organization indispensable information about costs generating areas, as well as weak areas of the organization and processes inside this organization. Those information are used by top management in operational and strategic decision making process.