

Nr 53

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

## Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniem

Redaktor naukowy  
Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2009

## Spis treści

Wstęp .....	7
<b>Piotr Bednarek:</b> Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego .....	9
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Koszty działalności ubezpieczeniowej w zarządzaniu kosztami zakładu ubezpieczeń .....	20
<b>Zdzisław Kes, Krzysztof Nowosielski:</b> Metodologia doboru informatycznych narzędzi wspomagających controlling .....	29
<b>Marcin Klinowski:</b> Koszty docelowe w rachunkowości zarządczej projektów .....	38
<b>Robert Kowalak:</b> Wymagania i zadania controllera i specjalisty ds. benchmarkingu w przedsiębiorstwie .....	45
<b>Katarzyna Kowalska:</b> Wybrane zmiany w podatku VAT a prawo wspólnotowe .....	50
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Próg rentowności oraz dolna granica ceny wyrobów gotowych przy produkcji wieloasortymentowej ciągłej .....	59
<b>Aleksandra Martynowicz:</b> Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych .....	68
<b>Maria Nieplowicz:</b> Wprowadzenie do outsourcingu w zakładach opieki zdrowotnej .....	75
<b>Bartłomiej Nita:</b> Wieloaspektowa integracja metod rachunkowości zarządczej w nurcie <i>performance management</i> .....	82
<b>Edward Nowak:</b> Zarządzanie kosztami jakości a koncepcje TQM i <i>kaizen</i> ..	94
<b>Michał Poszwa:</b> Rachunek kosztów uzyskania przychodów .....	101
<b>Adam Putyra:</b> Obiekty kosztowe w tradycyjnym rachunku kosztów i w rachunku kosztów działań .....	109
<b>Marcin Wierziński:</b> Koszty niewykorzystanych zasobów w rachunku kosztów działań .....	119

## Summaries

<b>Piotr Bednarek:</b> Historical factors of the development of internal auditing ..	19
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Costs of insurance activity in cost management in insurance company .....	28
<b>Zdzisław Kes, Krzysztof Nowosielski:</b> Methodology of selection of controlling information tools .....	37
<b>Marcin Klinowski:</b> The organization of management accounting in project companies .....	44

<b>Robert Kowalak:</b> Controller and benchmarker in organisational structure of company .....	49
<b>Katarzyna Kowalska:</b> Chosen changes in Value Added Tax and European Community law .....	58
<b>Wojciech Dawid Krzeszowski:</b> Cost-volume-profit analysis and price floor of ready goods for continuous multi-range production .....	67
<b>Aleksandra Martynowicz:</b> Changes in corporate income tax .....	74
<b>Maria Nieplowicz:</b> The introduction to the outsourcing in health care units..	81
<b>Bartłomiej Nita:</b> Multi-aspectual integration of managerial accounting methods under corporate performance management .....	93
<b>Edward Nowak:</b> Quality cost management vs TQM and <i>kaizen</i> conceptions	100
<b>Michał Poszwa:</b> Tax cost accounting .....	108
<b>Adam Putyra:</b> Cost objects in traditional costing system and in activity based costing .....	118
<b>Marcin Wierzbiński:</b> Costs of unused capacity of resources in activity based costing (ABC) .....	135

**Edward Nowak**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

## **ZARZĄDZANIE KOSZTAMI JAKOŚCI A KONCEPCJE TQM I KAIZEN**

### **1. Wstęp**

Istotną grupą kosztów działalności przedsiębiorstwa są koszty jakości. Koszty te odzwierciedlają wartość zużycia zasobów przedsiębiorstwa w związku z działalnością prowadzoną w celu zapewnienia odpowiedniej jakości produktów oraz wyeliminowania skutków niedotrzymania wymagań co do jakości. Koszty jakości stanowią wyodrębnioną część kosztów działalności przedsiębiorstwa, która dotyczy działań podejmowanych w związku ze sterowaniem jakością w przedsiębiorstwie.

Wzrost znaczenia działań projakościowych w przedsiębiorstwie powoduje, że rośnie znaczenie kosztów jakości w działalności przedsiębiorstwa. Szacuje się, że koszty jakości mogą stanowić od 10 do nawet 40% przychodów osiąganych ze sprzedaży produktów. Taka tendencja jest spowodowana dążeniem przedsiębiorstw do osiągnięcia większego zadowolenia klientów dzięki wyższej jakości oferowanych im wyrobów i świadczonych usług. Jakość bowiem kosztuje.

Wzrost znaczenia działań ukierunkowywanych na zapewnienie odpowiedniej jakości wyrobów i usług, które skutkują ponoszeniem kosztów jakości, powoduje rosnące zainteresowanie tymi kosztami. Koszty jakości powinny być przedmiotem pomiarów oraz analiz prowadzonych w celu ukształtowania ich na racjonalnym poziomie, co jest przedmiotem zarządzania kosztami jakości. Głównym celem zarządzania jakością jest dostarczenie kierownictwu przedsiębiorstwa wieloprzekrojowych informacji dotyczących kształtowania się kosztów jakości przydatnych w zarządzaniu jakością.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie koncepcji kompleksowego zarządzania jakością TQM oraz ciągłego doskonalenia *kaizen*, które pozwalają osiągnąć wysoki poziom jakości produktów przy możliwie niskich kosztach. Jest to problem ważny zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. In-

tegracja koncepcji TQM i *kaizen* pozwala na powiązanie działań pro jakościowych z wynikami przedsiębiorstwa.

## 2. Kompleksowe zarządzanie jakością jako czynnik kosztotwórczy

Ważną koncepcją zarządzania integrującą różne przedsięwzięcia ukierunkowane na sterowanie jakością jest kompleksowe zarządzanie jakością (*Total Quality Management* – TQM). W normach ISO 8402:1994 kompleksowe zarządzanie jakością jest definiowane jako sposób zarządzania organizacją skoncentrowany na jakości, oparty na udziale wszystkich członków organizacji i nakierowany na osiągnięcie długotrwałego sukcesu dzięki zadowoleniu klienta oraz korzyściom dla wszystkich członków organizacji i społeczeństwa. Koncepcja TQM zakłada wytwarzanie wyrobów i świadczenie usług najlepszych z możliwych, o najwyższej jakości przy możliwie niskich kosztach. Głównym celem kompleksowego zarządzania jakością jest dążenie do osiągnięcia pełnego zaspokojenia potrzeb i zadowolenia klientów, co w efekcie powinno doprowadzić do wzrostu konkurencyjności produktów przedsiębiorstwa.

Kompleksowe zarządzanie jakością jest ukierunkowane na osiąganie najwyższej efektywności wykorzystania zasobów. Sposobem na to jest doskonalenie realizowanych procesów we wszystkich obszarach aktywności przedsiębiorstwa. W działanie w tym zakresie powinni być zaangażowani wszyscy pracownicy przedsiębiorstwa na każdym szczeblu struktury organizacyjnej. Koncepcja kompleksowego zarządzania jakością obejmuje zatem całe przedsiębiorstwo, a istotą systemu TQM jest stworzenie samodoskonalącej się organizacji [Bendell, Boulter 2000, s. 31-32].

J.J. Dahlgaard, K. Kristensen oraz G.K. Kanji [2000, s. 30] do najważniejszych elementów koncepcji TQM zaliczają:

- 1) zaangażowanie kierownictwa (przywództwo),
- 2) orientację na klienta zewnętrznego i wewnętrznego,
- 3) uczestnictwo wszystkich pracowników przedsiębiorstwa,
- 4) dokonywanie ciągłych zmian i udoskonaleń,
- 5) procesowe i systemowe podejście do działalności i zarządzania,
- 6) kształtowanie wzajemnie korzystnych relacji z dostawcami,
- 7) podejmowanie decyzji na podstawie faktów.

Działania realizowane w przedsiębiorstwie, które są objęte kompleksowym zarządzaniem jakością, skutkują w ponoszeniu kosztów. Efektywny system TQM powinien obejmować procedury pozwalające nie tylko zapewnić pełną satysfakcję klientów, ale także umożliwić produkcję na najbardziej efektywnym poziomie. Należy zatem zadbać o odpowiednią relację między kosztami ponoszonymi w związku z doskonaleniem jakości a korzyściami płynącymi ze sprzedaży produktów o wyższej jakości.

Istotą zarządzania kosztami jakości związanego z koncepcją TQM jest utrzymanie wysokiego poziomu jakości i usług przy możliwie najniższych kosztach.

Niewątpliwie najlepszym sposobem na to jest wytwarzanie wyrobów i świadczenie usług, które nie wymagają żadnych poprawek już od początku procesu produkcyjnego. Kompleksowe zarządzanie jakością zakłada zatem, że wysoka jakość produktów powinna być osiągnięta zgodnie z zasadą: jakość od razu odpowiednia.

Działanie zgodnie z zasadą „jakość od razu odpowiednia” oznacza takie podejście do sterowania jakością, które jest wbudowane w projekt produktu oraz w proces technologiczny. Kształtowanie odpowiedniej jakości powinno być zatem traktowane jako wewnętrzny problem projektowania produktów i procesu technologicznego. Przy takim podejściu należy wyróżnić jakość projektów i jakość produktów: odpowiednia jakość projektów stwarza możliwość osiągnięcia wysokiej jakości produktów. Takie działanie nie tylko przyczynia się do poprawy jakości produktów, ale także do ograniczenia kosztów ponoszonych z powodu niedotrzymania standardów jakościowych.

Oczywiście, w związku z kształtowaniem odpowiedniej jakości projektów produktów i procesu technologicznego także są ponoszone koszty. Jednakże koszty związane z projektami mają w zasadzie charakter jednorazowy. Koszty z tytułu niedostawienia jakości są natomiast ponoszone przez przedsiębiorstwo przez długi czas.

Kompleksowe zarządzanie jakością oparte jest na założeniu, że kosztuje nie tylko poprawa jakości, ale także brak tej jakości. Przy czym zła jakość kosztuje znacznie więcej, niż to się niekiedy wydaje. Dlatego zapobieganie powstawaniu usterek i braków lub ich całkowite wyeliminowanie już na samym początku procesu produkcyjnego może przynieść przedsiębiorstwu duże oszczędności w kosztach, a tym samym znaczne korzyści finansowe. Nakłady ponoszone na naprawę skutków nieodpowiedniej jakości mogą być ponadto przeznaczone na wytworzenie większej liczby produktów przy zaangażowaniu tych samych zasobów. Są to alternatywne koszty jakości.

Całkowite koszty jakości jest trudno oszacować, gdyż część tych kosztów nie jest rejestrowana w systemie rachunkowości (koszty utraconych korzyści, koszty alternatywnego wykorzystania zasobów). Teoretycznie koszty jakości mogłyby być jednoznacznie zidentyfikowane wtedy, gdyby wszystkie wady zniknęły. Jeżeli zatem rozważane koszty również zniknęłyby, można przyjąć, że są one kosztami jakości [Harry, Schroeder 2001, s. 46].

### 3. Znaczenie koncepcji *kaizen* dla kształtowania kosztów jakości

Kompleksowe zarządzanie jakością jest koncepcją zarządzania jakością, której ważnym elementem jest podejmowanie działań związanych dokonywaniem zmian i udoskonaleniami, które powinny doprowadzić do poprawy jakości. Dlatego koncepcja TQM jest utożsamiana z japońską koncepcją zarządzania *kaizen*. Słowo *kaizen* oznacza bowiem doskonalenie, przy czym w przedsiębiorstwie jest to ciągle doskonalenie (*continuous improvement*). Głównym propagatorem japońskiej koncepcji

zarządzania *kaizen* jest M. Imai, autor dwóch prac zwartych dotyczących tej koncepcji.

W proces ciągłego doskonalenia powinni być włączeni wszyscy w przedsiębiorstwie, zarówno menedżerowie, jak i pracownicy. W odniesieniu do jakości *kaizen* polega na dotrzymaniu standardów i stopniowym ich podnoszeniu metodą małych kroków. Przy czym za dotrzymanie standardów są odpowiedzialni pracownicy, natomiast za doskonalenie standardów w zakresie jakości odpowiadają menedżerowie. Praktyczną formą realizacji koncepcji *kaizen* jest działalność małych grup pracowników nazywanych kołami jakości.

M. Imai [2006, s. 89] stoi na stanowisku, że redukcja kosztów działalności jest celem współzależnym z doskonaleniem jakości. Bez stworzenia odpowiedniego systemu zapewnienia jakości nie można zatem zbudować efektywnego systemu zarządzania kosztami. Podobnie do relacji między podnoszeniem jakości a kosztami jakości podchodzą J.J. Dahlgaard, K. Kristensen i G.K. Kanji [2000, s. 40], którzy uważają, że „zawsze można znaleźć sposób na osiągnięcie wyższej jakości przy niższym koszcie”. Dlatego jednoczesne doskonalenie jakości oraz obniżenie kosztów są nie tylko możliwe, ale stają się koniecznością, by móc spełnić wymagania dzisiejszych klientów.

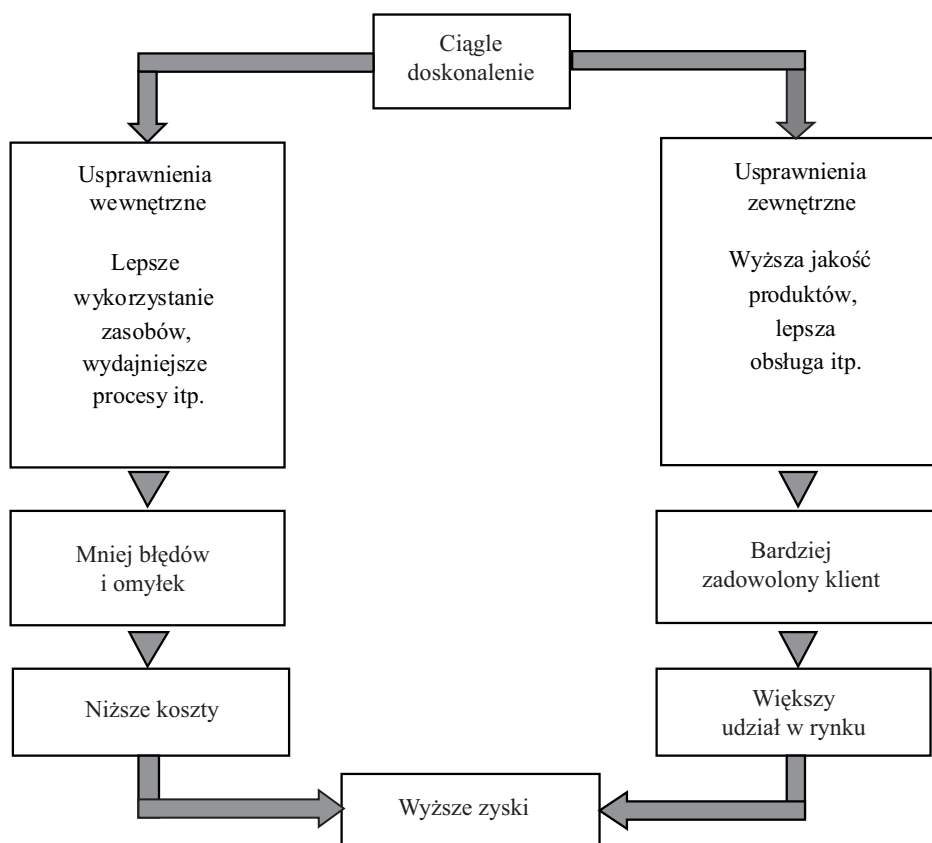
Coraz bardziej wymagający klienci nie są bowiem skłonni kupować wyrobów lub usług o złej jakości, bez względu na to, jak niską mają cenę, którą przedsiębiorstwa oferują ze względu na niskie koszty. Nie można zatem „ciąć” kosztów, gdyby miało to doprowadzić do obniżenia jakości. Ponadto klienci nie kupują wyrobów czy usług o wysokiej jakości, jeśli są one oferowane po zbyt wysokiej cenie z powodu wysokich kosztów zapewnienia jakości. Wyzwaniem dla kierownictwa przedsiębiorstwa powinno być działanie zgodnie z aksjomatem: „Jakość na pierwszym miejscu. Należy oprzeć się pokusie cięcia wydatków kosztem jakości” [Imai 2006, s. 89].

Realizacja postulatów sformułowanego przez M. Imaiego jest możliwa dzięki myśleniu kierownictwa w kategoriach *kaizen*. Występuje zatem bardzo ścisła zależność między zarządzaniem jakością a doskonaleniem, co stanowi ważne przesłanie kompleksowego zarządzania jakością. Przy czym wyższą jakość można i należy osiągać przez [Dahlgaard, Kristensen, Kanji 2000, s. 40]:

- 1) poprawę wewnętrznej jakości, której celem jest „odchudzenie” wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa przez zapobieganie wadom i problemom w tych procesach, co prowadzi do obniżenia kosztów,

- 2) poprawę zewnętrznej jakości, która jest ukierunkowana na zewnętrznych klientów przedsiębiorstwa w celu zwiększenia ich zadowolenia, co prowadzi do osiągnięcia większego udziału w rynku, a w rezultacie do większych przychodów ze sprzedaży produktów.

Współzależność między ciągłym doskonaleniem a poprawą jakości i ich efekty są przedstawione na rys. 1.



Rys. 1. Ciągłe doskonalenie a poziom jakości i jego efekty

Źródło: [Dahlgaard, Kristensen, Kanji 2000, s. 47].

Poprawianie jakości jest uważane za najważniejsze działanie podejmowane w celu redukcji kosztów. Skuteczne jego osiągnięcie wymaga jednakże realizacji siedmiu następujących działań [Imai 2006, s. 83-84]:

- 1) poprawiania jakości,
- 2) polepszania produktywności,
- 3) zmniejszania zapasów,
- 4) skracania linii produkcyjnych,
- 5) skracania czasu przestojów,
- 6) zredukowania zajmowanej przestrzeni,
- 7) skracania czasu wytworzenia.

W koncepcji tej poprawianie jakości odnosi się do podwyższania jakości procesu pracy kierownictwa i pracowników. Pozostałych sześć działań jest natomiast traktowanych jako część procesu projakościowego w szerszym znaczeniu. Działania te



przyczyniają się do udoskonalenia procesów gospodarczych oraz są ukierunkowane na eliminowanie marnotrawstwa, co w rezultacie doprowadza do obniżenia kosztów działalności przedsiębiorstwa.

Interesującą odmianą koncepcji *kaizen*, ukierunkowaną na zarządzanie kosztami dotyczące procesów rozwoju, produkcji, sprzedaży wyrobów i usług dobrej jakości, jest koncepcja *gemba kaizen* [Imai 2007]. W koncepcji tej uznaje się, że możliwości obniżki kosztów tkwią w tzw. *muda*. Słowo *gemba* oznacza miejsce pracy lub miejsce w przedsiębiorstwie, gdzie zostaje dodana wartość, a słowo *muda* oznacza marnotrawstwo lub działanie niedodające wartości. Zdaniem propagatorów koncepcji *gemba kaizen* najskuteczniejsza metoda na zredukowanie kosztów polega na obniżeniu kosztów w *gemba* poprzez wyeliminowanie *muda*, czyli zaprzestanie nadmiernego zużycia zasobów w różnych miejscach w przedsiębiorstwie.

#### 4. Zakończenie

Koncepcje kompleksowe zarządzania jakością oraz *kaizen* są filozofiami zarządzania ukierunkowanymi na najbardziej efektywne wykorzystanie zasobów przedsiębiorstwa. Wspólnym elementem tych koncepcji jest dążenie do ciągłego doskonalenia działalności przedsiębiorstwa na każdym szczeblu organizacji. Efektem tego doskonalenia powinno być usprawnienie przebiegu procesów gospodarczych, co przyczynia się do obniżenia kosztów działalności. W rezultacie myślenie w przedsiębiorstwach w kategoriach TQM oraz *kaizen* przyczynia się do lepszego osiągnięcia wytyczonych celów, w tym zwłaszcza zdobycia pozycji na rynku oraz zwiększenia stopnia zadowolenia klientów. Dlatego kompleksowe zarządzanie jakością oraz *kaizen* są ważnym elementem systemów zarządzania wielu przedsiębiorstw działających w warunkach wysoce konkurencyjnych systemów gospodarczych świata.

#### Literatura

- Bendell T., Boulter L., *Benchmarking*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 2000.
- Dahlgaard J.J., Kristensen K., Kanji G.K., *Podstawy zarządzania jakością*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.
- Harry M., Schroeder R., *Six sigma. Wykorzystanie programu jakości do poprawy wyników finansowych*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2001.
- Imai M., *Gemba kaizen. Zdroworozsądkowe, niskokosztowe podejście do zarządzania*, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa 2006.
- Imai M., *Kaizen. Klucz do konkurencyjnego sukcesu Japonii*, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa 2007.
- Urban W., *Koszty jakości w oparciu o rachunek kosztów działań*, „Problemy Jakości” 2001 nr 2.

## QUALITY COST MANAGEMENT VS TQM AND *KAIZEN* CONCEPTIONS

### Summary

The paper discusses cost management in quality management. The concept of total quality management is depicted. The importance of cost information in TQM conception is shown. Also the concept of the continuous improvement is shown as well as the methods of quality cost reduction.