

**PRACE NAUKOWE**

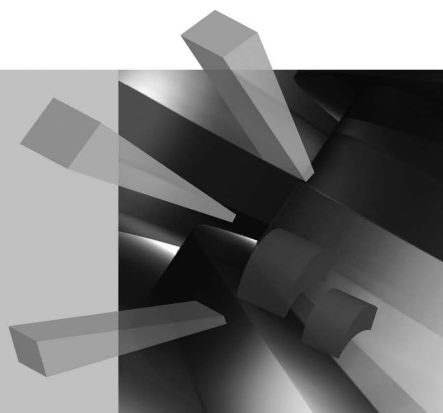
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**264**

# **Orientacja na wyniki – modele, metody i dobre praktyki**



Redaktorzy naukowi

**Tadeusz Borys**

**Piotr Rogala**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Witold Biały, Marek Bugdol, Joanna Ejdys, Piotr Grudowski,  
Jan Jasiczak, Piotr Jedynek, Krystyna Lisiecka, Alina Matuszak-Flejszman,  
Franciszek Mroczo, Bazyl Poskrobko, Piotr Przybyłowski, Tadeusz Sikora,  
Elżbieta Skrzypek, Katarzyna Szczepańska, Stanisław Tkaczyk,  
Maciej Urbaniak, Tadeusz Wawak, Małgorzata Wiśniewska,  
Leszek Woźniak, Zofia Zymonik.

Redakcja wydawnicza: Elżbieta Kozuchowska, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-298-7**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

Wstęp .....	9
<b>Anna Balcerek-Wieszala, Liliana Hawrysz, Zaangażowanie organizacyjne – istota, pomiar i wdrożenie .....</b>	11
<b>Bartosz Bartniczak, Sposoby badania satysfakcji użytkowników Banku Danych Lokalnych .....</b>	24
<b>Tadeusz Borys, Kluczowe wymiary orientacji na wyniki .....</b>	33
<b>Renata Brajer-Marczak, Wyniki procesów z perspektywy dojrzałości procesowej organizacji zorientowanych na jakość .....</b>	44
<b>Eugenia Czernyszewicz, Samoocena jako element oceny skuteczności systemu zarządzania jakością i doskonalenia organizacji ukierunkowanej na wyniki .....</b>	57
<b>Ewa Czyż-Gwiazda, Systemy pomiaru wyników w organizacjach .....</b>	71
<b>Anna Dobrowolska, Wpływ projektowania systemu pomiaru procesów na osiąganie celów organizacji w koncepcji TQM .....</b>	82
<b>Joanna Ejdyś, Foresight znormalizowanych systemów zarządzania .....</b>	93
<b>Grzegorz Grela, Mariusz Hofman, Agnieszka Piasecka, Podejście procesowe w organizacjach zorientowanych projakościowo .....</b>	109
<b>Marzena Hajduk-Stelmachowicz, Aspekty środowiskowe a orientacja na wyniki w przedsiębiorstwach wdrażających ekoinnowacje .....</b>	118
<b>Marzena Hajduk-Stelmachowicz, Wsparcie dla przedsiębiorstw podczas wdrażania systemu zarządzania środowiskowego .....</b>	130
<b>Piotr Jedynak, Orientacja na wyniki w optyce badaczy znormalizowanych systemów zarządzania .....</b>	142
<b>Marian Kachniarz, Koncepcja systemu oceny efektywności samorządu lokalnego .....</b>	150
<b>Ewa Kastrau, Rola identyfikacji aspektów środowiskowych i ich oceny w procesie eliminacji negatywnego wpływu działalności polegającej na odbieraniu odpadów komunalnych na środowisko naturalne .....</b>	163
<b>Maja Kiba-Janiak, Wykorzystanie metody SERVQUAL do analizy jakości usług w obszarze transportu zbiorowego .....</b>	175
<b>Romuald Kolman, Analiza efektów systemu .....</b>	189
<b>Dariusz Kosiorek, Katarzyna Szczepańska, Aspekty badania satysfakcji pracowników .....</b>	199
<b>Adam Kosiuk, Pomiar efektów gospodarowania. Zrównoważona Karta Wyników .....</b>	209
<b>Krzysztof Kud, Doskonalenie kształtowania przestrzeni .....</b>	220

<b>Marta Kusterka-Jefmańska</b> , Pomiar jakości życia na poziomie lokalnym – wybrane doświadczenia europejskie i doświadczenia polskich samorządów .....	230
<b>Andrzej Kwintowski</b> , Wybrane narzędzia pomocne przy postępowaniu z wyrobem niezgodnym .....	240
<b>Krystyna Lisiecka</b> , Modele pomiaru wyników w organizacjach.....	252
<b>Jerzy Łańcucki</b> , Jakość a satysfakcja klienta w usługach.....	271
<b>Jacek Luczak, Marcelina Górzna</b> , Ocena skuteczności metodyki zarządzania projektami PRINCE2 w administracji publicznej.....	282
<b>Alina Matuszak-Flejszman</b> , Determinanty skuteczności znormalizowanych systemów zarządzania .....	300
<b>Mieczysław Morawski</b> , Procesy dzielenia się wiedzą z udziałem pracowników kluczowych w wybranych przedsiębiorstwach turystycznych .....	316
<b>Franciszek Mroczko</b> , Skuteczne <i>public relations</i> w zarządzaniu kryzysowym .....	329
<b>Krzysztof Nowosielski</b> , Koszty jakości controllingu.....	344
<b>Stanisław Nowosielski</b> , Dojrzałość procesowa a wyniki ekonomiczne organizacji.....	354
<b>Piotr Rogala</b> , Zasada orientacji na wyniki a system zarządzania jakością ....	370
<b>Magdalena Rojek-Nowosielska</b> , Zasady społecznej odpowiedzialności Przedsiębiorstw wobec pracowników w kontekście zasad Modelu Doskonałości EFQM .....	381
<b>Agata Rudnicka</b> , Mierzenie wpływu społecznego przedsiębiorstw .....	394
<b>Elżbieta Skrzypek</b> , Wyznaczniki dojrzałości jakościowej organizacji w świetle wyników badań.....	401
<b>Elżbieta Aleksandra Studzińska</b> , Metody pomiaru efektywności banków ..	413
<b>Katarzyna Szczepańska</b> , Podstawy satysfakcji klienta w zarządzaniu jakością i jej implikacje .....	432
<b>Tadeusz Wawak</b> , Zarys modelu doskonalenia zarządzania w szkołach wyższych .....	451
<b>Radosław Wolniak</b> , Kryterium przywództwa w procesie oceny poziomu dojrzałości systemu zarządzania jakością .....	475
<b>Leszek Woźniak, Sylwia Dziedzic</b> , Ekoinnowacyjność i ekoinnowacje jako kryterium drogi ku ekologicznej i społecznej doskonałości. ....	488
<b>Krzysztof Zymonik</b> , Gwarancja producencka w kontekście odpowiedzialności za produkt.....	496

## Summaries

<b>Anna Balcerek-Wieszala, Liliana Hawrysz</b> , Organizational engagement – essence, measurement and implementation.....	23
---	----

<b>Bartosz Bartniczak</b> , Methods of research of Local Data Bank users' satisfaction .....	32
<b>Tadeusz Borys</b> , Key dimensions of orientation to results .....	43
<b>Renata Brajer-Marczak</b> , The results of processes from the perspective of the process maturity of quality oriented organizations .....	56
<b>Eugenia Czernyszewicz</b> , Self-assessment as an element of assessing the effectiveness of the quality management system and improving results oriented organization .....	70
<b>Ewa Czyż-Gwiazda</b> , Performance measurement systems in organisations ...	81
<b>Anna Dobrowolska</b> , Influence of the design of the measurement system of processes on achieving goals in the TQM organizations .....	92
<b>Joanna Ejdys</b> , Application of foresight studies in the field of quality, environmental and safety management systems .....	108
<b>Grzegorz Grela, Mariusz Hofman, Agnieszka Piasecka</b> , Process approach in process oriented organizations .....	117
<b>Marzena Hajduk-Stelmachowicz</b> , Environmental aspects and orientation to results in enterprises implementing eco-innovations .....	129
<b>Marzena Hajduk-Stelmachowicz</b> , Support for enterprises during the process of implementation of the Environmental Management System .....	141
<b>Piotr Jedynak</b> , Orientation to results from the perspective of standardised management systems researchers .....	149
<b>Marian Kachniarz</b> , Concept of a local government efficiency assessment system .....	162
<b>Ewa Kastrau</b> , Role of identification of environmental aspects and their assessment within the process of elimination of the negative impact that collecting of municipal waste has on natural environment .....	174
<b>Maja Kiba-Janiak</b> , Application of the SERVQUAL method for an analysis of service quality in the field of collective transport .....	188
<b>Romuald Kolman</b> , System effects analysis .....	198
<b>Dariusz Kosiorek, Katarzyna Szczepańska</b> , Aspects of research on employees' job satisfaction .....	207
<b>Adam Kosiuk</b> , Tools for measuring the effectiveness of economy. Balanced scorecard .....	219
<b>Krzysztof Kud</b> , Principles of excellence in the space management in municipalities .....	229
<b>Marta Kusterka-Jefmańska</b> , Life quality measurement at the local level – selected european experience and the experience of polish local government .....	239
<b>Andrzej Kwintowski</b> , Selected tools helpful in proceeding with a non-conforming product .....	251
<b>Krystyna Lisecka</b> , Measurement result models in organizations .....	270
<b>Jerzy Łańcucki</b> , Quality and customer satisfaction in services .....	281

---

<b>Jacek Łuczak, Marcelina Górzna</b> , Evaluation of the effectiveness of the project management methodology PRINCE2 in the public administration	299
<b>Alina Matuszak-Flejszman</b> , Determinants of the effectiveness of standardised management systems.....	315
<b>Mieczysław Morawski</b> , Processes of sharing knowledge with key members in selected tourist enterprises .....	327
<b>Franciszek Mroczko</b> , Effective public relations in crisis management .....	343
<b>Krzysztof Nowosielski</b> , Quality costs of controlling .....	353
<b>Stanisław Nowosielski</b> , Process maturity and organisation business results..	369
<b>Piotr Rogala</b> , Results orientation versus the quality management system ISO 9001 .....	380
<b>Magdalena Rojek-Nowosielska</b> , Corporate Social Responsibility principles toward employees in the context of EFQM Excellence Model's principles.....	393
<b>Agata Rudnicka</b> , Corporate social impact measurement .....	400
<b>Elżbieta Skrzypek</b> , Quality maturity in the light of research findings .....	412
<b>Elżbieta Aleksandra Studzińska</b> , Methods for measuring the effectiveness of banks.....	431
<b>Katarzyna Szczepańska</b> , Fundamentals of customer satisfaction in quality management and its implications .....	450
<b>Tadeusz Wawak</b> , Outline of the management improvement model in higher education institutions.....	474
<b>Radosław Wolniak</b> , Criterion for leadership in the process of evaluation of the maturity of a quality management system.....	487
<b>Leszek Woźniak, Sylwia Dziedzic</b> , Ecological innovative character and ecological innovations as a means of ecological and social excellence ....	495
<b>Krzysztof Zymonik</b> , Producer's guarantee in the context of product liability	510

## Krzysztof Nowosielski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
e-mail: krzysztof.nowosielski@ue.wroc.pl

---

# KOSZTY JAKOŚCI CONTROLLINGU\*

---

**Streszczenie:** W artykule podjęto próbę identyfikacji źródeł powstawania kosztów jakości controllingu rozumianego jako wewnętrzny usługodawca w przedsiębiorstwie. Na tej podstawie zaprezentowano wielopoziomowy model strukturalny kosztów jakości controllingu. Wskazano także przykładowe pozycje kosztów jakości controllingu, które mogą pojawić się zarówno w przypadku działań projakościowych, jak i zaistnienia wad i błędów produktów controllingu. Na zakończenie przedstawiono wnioski.

**Słowa kluczowe:** controlling, koszty, jakość.

*Decyzja o wysokiej jakości to decyzja trafna, która po wdrożeniu jej w życie przyczynia się skutecznie do realizacji zamierzonych celów organizacji.*

J. Mączyński

## 1. Wstęp

Głównym zadaniem controllingu jest zapewnienie skuteczności, a więc trafności decyzji podejmowanych przez kadrę kierowniczą. W tym kontekście można powiedzieć, że jakość pracy controllingu ma wpływ na jakość decyzji kierowniczych. Literatura przedmiotu ukazuje controlling jako rozwiązanie z natury sprawne, tymczasem w praktyce można zaobserwować szereg nieprawidłowości, które obniżają ogólną ocenę tej koncepcji zarządzania. Z doświadczeń własnych autora wynika, że:

- efekty controllingu są często trudne do zidentyfikowania, pomiaru i oceny;
- zarówno zadania, jak i rezultaty controllingu mogą być niedopasowane do potrzeb klientów wewnętrznych, a przedsiębiorstwa nie prowadzą badania poziomu ich zadowolenia ze świadczeń controllingu;

---

\* Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki.

- wieloletnie stosowanie controllingu w niezmienionej i nieudoskonalanej postaci może prowadzić do utraty jego pierwotnej elastyczności i ugruntowania niepraktycznych i nieprzydatnych rozwiązań;
- identyfikacja i pomiar kosztów controllingu stanowi problem, co utrudnia ekonomizację działań podejmowanych w jego obszarze.

Celem opracowania jest zwrócenie uwagi na jakość świadczeń controllingu jako jednego z możliwych parametrów jego oceny oraz kosztów tej jakości jako miary odpowiedzialności controllingu za swoje produkty [Zymonik 2003, s. 5].

Takie ukierunkowanie celu pracy wynika przede wszystkim z chęci przeniesienia pozytywnych doświadczeń zastosowania informacji kosztowej w zarządzaniu jakością na grunt controllingu i jego produktów. Oparto się przy tym na kilku podstawowych spostrzeżeniach z obszaru ekonomiki jakości, które świadczą o tym, że:

- ponoszenie kosztów prewencji i oceny jakości powinno sprzyjać eliminacji błędów i co za tym idzie – zmniejszaniu szeroko rozumianych kosztów złej jakości,
- nawet sporadyczne i incydentalne ustalanie kosztów jakości może przyczynić się do wzrostu sprawności zarządzania przedsiębiorstwem,
- koszty jakości mogą mieć istotny udział w kosztach wytworzenia ogółem,
- koszty jakości mogą stanowić doskonałą miarę oceny sukcesu przedsiębiorstwa w walce z marnotrawstwem i niedoskonałością.

## 2. Controlling jako wewnętrzny usługodawca w przedsiębiorstwie

W literaturze przedmiotu controlling jest różnie definiowany, jako: koncepcja, meta-koncepcja, metoda czy narzędzie zarządzania. Zbiór definicji jest różnorodny, a różnice w konkretnych podejściach niejednokrotnie zależą od:

- wzorca pierwotnego (podobnie jak w przypadku podejścia do zagadnienia jakości), np. podmioty amerykańskie traktują controllera jako skarbnika, a niemieckie podkreślają jego znaczenie w obszarze planowania i kontroli działalności;
- docelowego umiejscowienia controllingu w strukturze organizacyjnej w pozycji sztabowej lub liniowej, co w istotnym stopniu wpływa na możliwości i zakres działania controllerów;
- nachylenie w kierunku aspektów rachunkowości lub zarządzania.

W niniejszej pracy controlling będzie rozumiany jako podsystem systemu zarządzania, ukierunkowany na wspomaganie kadry kierowniczej w procesie sterowania podsystemem wykonawczym, zorientowane na realizację przyjętych celów przedsiębiorstwa [por. Sierpińska, Kustra 2004, s.12]. Analizując szczegółowo powyższą treść, dokonano następujących spostrzeżeń.

Po pierwsze, definicja ta lokalizuje controlling względem kadry kierowniczej w pozycji służebnej, identyfikując go jako podsystem szerszego systemu zarządzania. Po drugie, kierunek świadczeń controllingu jest wyraźnie określony, a ich odbiorcą jest kadra kierownicza. Po trzecie, na podstawie powyższej definicji można określić podstawowy cel funkcjonowania i jednocześnie miarę sukcesu controllingu, jaką może być stopień realizacji przyjętych celów przedsiębiorstwa. Po czwarte,

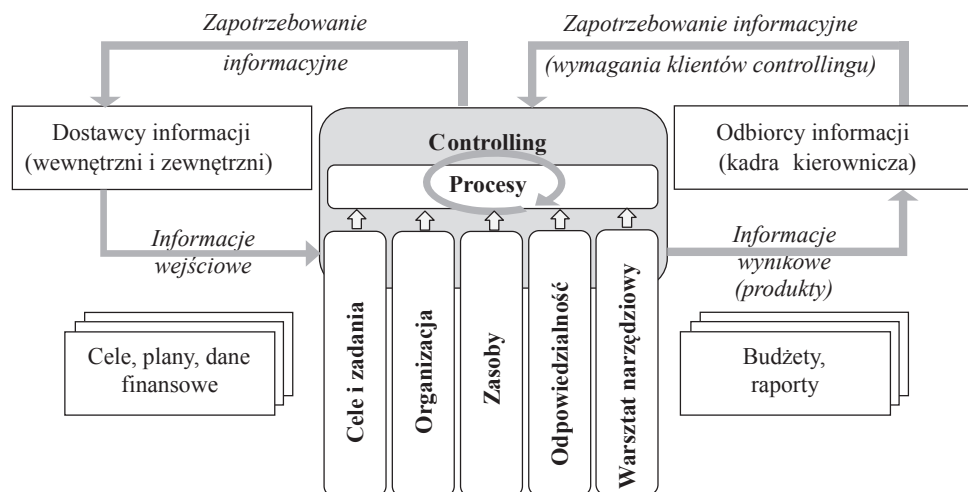


powyższa definicja pomaga określić główne zadanie controllingu, którym jest wspomaganie kadry kierowniczej w procesach decyzyjnych. Biorąc pod uwagę niematerialny charakter efektów pracy kadry kierowniczej, można przyjąć, iż wspomaganie to ma polegać na dostarczaniu informacji, która jest swoistym produktem controllingu.

Sumując powyższe rozważania, w dalszej części artykułu controlling będzie rozumiany jako wewnętrzny usługodawca w przedsiębiorstwie, zorientowany na zaspokajanie potrzeb informacyjnych kierownictwa, który:

- ma zdefiniowane cele, np. osiągnięcie zaplanowanego wyniku rocznego,
- realizuje określone zadania, np. przygotowanie budżetu wiodącego, raportów wykonania budżetów,
- jest wewnętrznie zorganizowany (w formie instytucjonalnej lub nieinstytucjonalnej),
- ma przydzielone zasoby, w tym ludzkie, rzeczowe, finansowe, niematerialne,
- realizuje określone procesy, w tym głównie w obszarze planistyczno-kontrolnym,
- ma określony zakres odpowiedzialności,
- posiada stosowny warsztat narzędziowy,
- posiada określone źródła zasilania w informacje (od których w dużym stopniu zależy sprawność działania controllingu).

Ideę tak rozumianego controllingu przedstawiono na rysunku 1. W obszarze controllingu wyeksponowano procesy, które są podstawą wielu koncepcji i metod zarządzania, w tym kompleksowego zarządzania jakością (*Total Quality Management*), które jest obecnie koncepcją kluczową z punktu widzenia zarządzania jakością.



**Rys. 1.** Istota funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie

Źródło: opracowanie własne.

Prezentowane podejście ma na celu wykazanie, iż podobnie jak przedsiębiorstwo rozpatrywane jest w relacjach z dostawcami i odbiorcami, również możliwe jest ukazanie controllingu z wyszczególnieniem jego źródeł zasilania w informacje (nadawców) oraz adresatów informacji wynikowej (odbiorców – klientów).

Do typowych danych wejściowych controllingu można zaliczyć m.in.:

- cele i plany rzeczowe strategiczne i operacyjne (np. sprzedaży, produkcji, zatrudnienia itp.),
- dane finansowo-księgowe (np. dane ewidencyjne systemy księgowego, w szczególności koszty działalności),
- dane dotyczące otoczenia przedsiębiorstwa (bliższego – rynek dostawców, odbiorców, pracy, i dalszego – dane makro).

Do danych wynikowych (umownie nazwanych produktami controllingu) zaliczyć można przede wszystkim różnego rodzaju budżety operacyjne, finansowe i kapitałowe oraz raporty zarządcze.

Role controllingu w tak przedstawionym modelu jest transformacja informacji wejściowych w wynikowe, przeznaczone dla odbiorców – klientów wewnętrznych różnego szczebla.

### 3. Jakość controllingu jako wyznacznik jego wartości

Pojęcie jakości ma bogatą historię sięgającą czasów starożytnych (np. dzieła Platona, Arystotelesa) i jest powszechnie kojarzone z negatywną lub pozytywną oceną właściwości danej rzeczy lub czynności. Obecnie w literaturze z zakresu zarządzania jakością termin ten jest dobrze opisany i w większości przypadków podobnie definiowany, często jako stopień, w jakim zestaw określonych cech spełnia szeroko rozumiane wymagania (J.M. Juran, A.V. Feigenbaum, J. Oakland, Ph. Crosby [za: Urbaniak 2004, s. 13]). Typowym przykładem takiego podejścia są też zapisy normy ISO 9000:2000, która określa jakość jako stopień, w jakim zestaw naturalnych właściwości (fizycznych, czasowych, ergonomicznych, funkcjonalnych) produktu spełnia potrzeby lub oczekiwania, które zostały ustalone, przyjęte zwyczajowo lub są obowiązkowe (ISO 9000:2000).

Doskonałą, szeroko zakrojoną merytorycznie definicję jakości podaje T. Pszczołowski, który sięga przy tym do podstaw prakseologii, eksponując aspekt sprawnościowy funkcjonowania danej rzeczy. Autor ten tłumaczy jakość jako sumę cech wyrobu (szerzej wytworu) lub działania do niego prowadzącego, najczęściej z oceną wydaną ze względu na jakiś istniejący obiektywnie albo idealny wzorzec rzeczowy lub wzorzec działania [Pszczołowski 1978, s. 92]. Według Pszczołowskiego to właśnie jakość danego działania powinna być utożsamiana z jego sprawnością.

Zarówno w teorii, jak i praktyce szczególnie często mamy do czynienia z pojęciem najwyższej jakości, którą w kontekście przytoczonych definicji można rozumieć jako moment, w którym dana rzecz lub działanie osiąga najwyższy możliwy poziom wybranej cechy w obiektywnej lub subiektywnej skali oceny użytkownika

(tzn. parametry danej rzeczy spełniają wymagania danej normy czy standardu albo zaspokajają w pełni potrzeby lub wymagania użytkownika).

Nieco odmienne podejście prezentują japońscy specjaliści z obszaru zarządzania jakością, tacy jak Masaaki Imai, którzy nie definiują pojęcia jakości, tym samym nie wyznaczają momentu, w którym dana rzecz może osiągnąć najwyższy możliwy poziom [por. Imai 2006]. Zwracają natomiast uwagę na potrzebę ciągłego doskonalenia (filozofia *kaizen*), która nieustannie podwyższa poprzeczkę jakości.

Jak widać, jakość jest więc pojęciem względnym i bardzo pojemnym. Zależy od tego, czy dla danej rzeczy lub działania istnieje wzorzec normujący lub zdefiniowane wymagania (potrzeby) klienta i czy należy je traktować statycznie, czy też powinny podlegać ciągłej modyfikacji. Dodatkowo, jak zauważa S. Wawak, oprócz potrzeb określonych i przekazanych dostawcy, klient może mieć także oczekiwania, które niekoniecznie muszą być uświadomione lub wyartykułowane [Wawak 2011, s. 12].

W niniejszym artykule zagadnienie jakości odnoszone jest do specyficznego obiektu, jakim jest controlling, do produktów jego pracy, ale także środowiska informacyjnego, w którym funkcjonuje (w tym źródeł, rodzajów i dostawców informacji wejściowych).

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, a za punkt wyjścia – klienta i jego wymagania, można podjąć próbę zdefiniowania jakości controllingu jako:

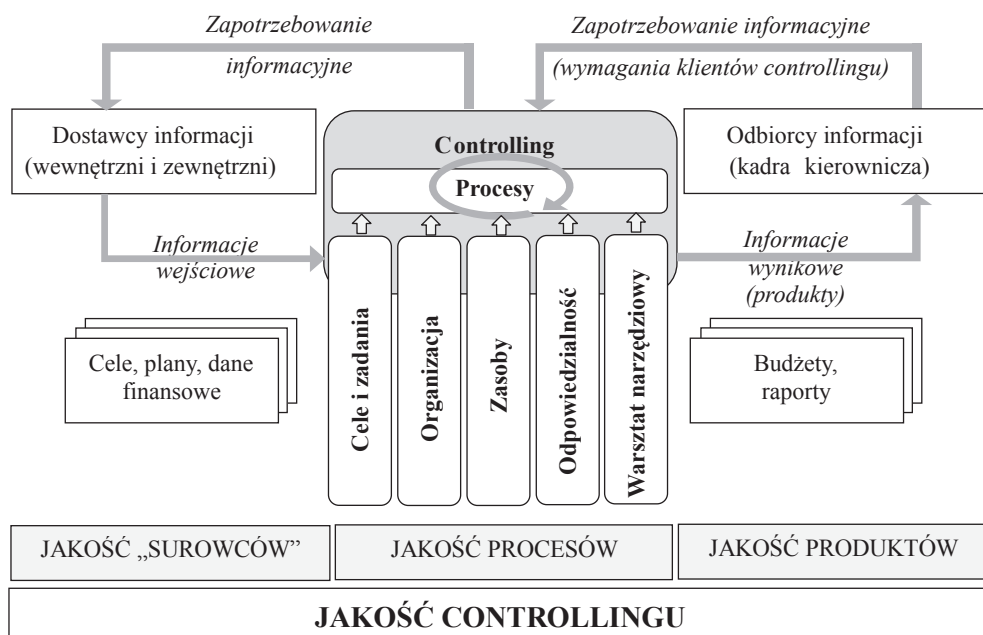
- zbioru cech produktów controllingu, których wartości spełniają:
  - obiektywnie przyjęte normy, reguły, standardy, wzorce (o ile takie występują); miarami ich jakości mogą być np. kompletność, aktualność, wiarygodność, czytelność produktów controllingu oraz terminowość ich dostarczenia klientom,
  - subiektywnie określone wymagania klienta (kadry kierowniczej); miarą ich jakości może być np. dopasowanie merytoryczne produktów do potrzeb i oczekiwań klientów wewnętrznych;
- zbioru cech procesów controllingu (przekształcających dane wejściowe w produkty controllingu), których wartości spełniają:
  - obiektywnie określone normy zawarte na przykład w instrukcji budżetowania, wyrażone pod postacią procedur budżetowych czy zasad kalkulacji,
  - zasady sprawnego działania, tj. skuteczność, ekonomiczność, racjonalność.
- zbioru cech danych wejściowych controllingu („surowców”), określonych analogicznie do zbioru cech produktów controllingu.

Ponadto, idąc w kierunku wspomnianych wcześniej, japońskich modeli jakości, orientacja projakościowa controllingu w obszarze własnych procesów i produktów powinna polegać na nieustannym poszukiwaniu lepszych rozwiązań oraz eliminacji szeroko rozumianego marnotrawstwa (jap. *muda*), czyli wszystkiego, co nie przynosi wartości dodanej dla klienta [Olszewski 2007, s. 32], np.:

- strat czasu,
- zbędnych (nieprzydatnych) raportów,
- zbędnych lub niesprawnych narzędzi ekonomicznych i informatycznych,

- wadliwych źródeł informacji wejściowej („surowców” controllingu).

Szczególne uwagę warto zwrócić na ostatni z wymienionych punktów. Środowisko informacyjne controllingu, w szczególności zasilanie controllingu w informacje, jest kluczowym czynnikiem jego sukcesu. Typowy przykład niewłaściwego źródła informacji controllingu stanowi baza finansowo-księgową. Odpowiednia konfiguracja planu kont oraz właściwa ewidencja i grupowanie przychodów i kosztów jest podstawowym warunkiem sprawności działania służb controllingu. Brak systemu transakcyjnego lub ograniczony dostęp do niego, lub też brak odpowiednich przekrojów ewidencyjnych może zupełnie zablokować realizację niektórych procesów controllingu, np. tworzenie raportów dla centrów odpowiedzialności, i tym samym negatywnie wpłynąć na jakość controllingu. Na rysunku przedstawiono obszary tworzenia jakości controllingu (rys. 2).



Rys. 2. Miejsca powstawania jakości controllingu

Źródło: opracowanie własne.

#### 4. Koszty jakości jako miara oceny controllingu

W literaturze przedmiotu koszty jakości są definiowane bardzo różnie, co może wynikać z trudności jednoznacznego zdefiniowania samego pojęcia jakości oraz czynników ją kształtujących. Szeroki przegląd modeli strukturalnych kosztów jakości

przedstawia Z. Zymonik [2003, s. 73-88], która szczegółowo opisuje i ocenia rozwiązania, m.in.:

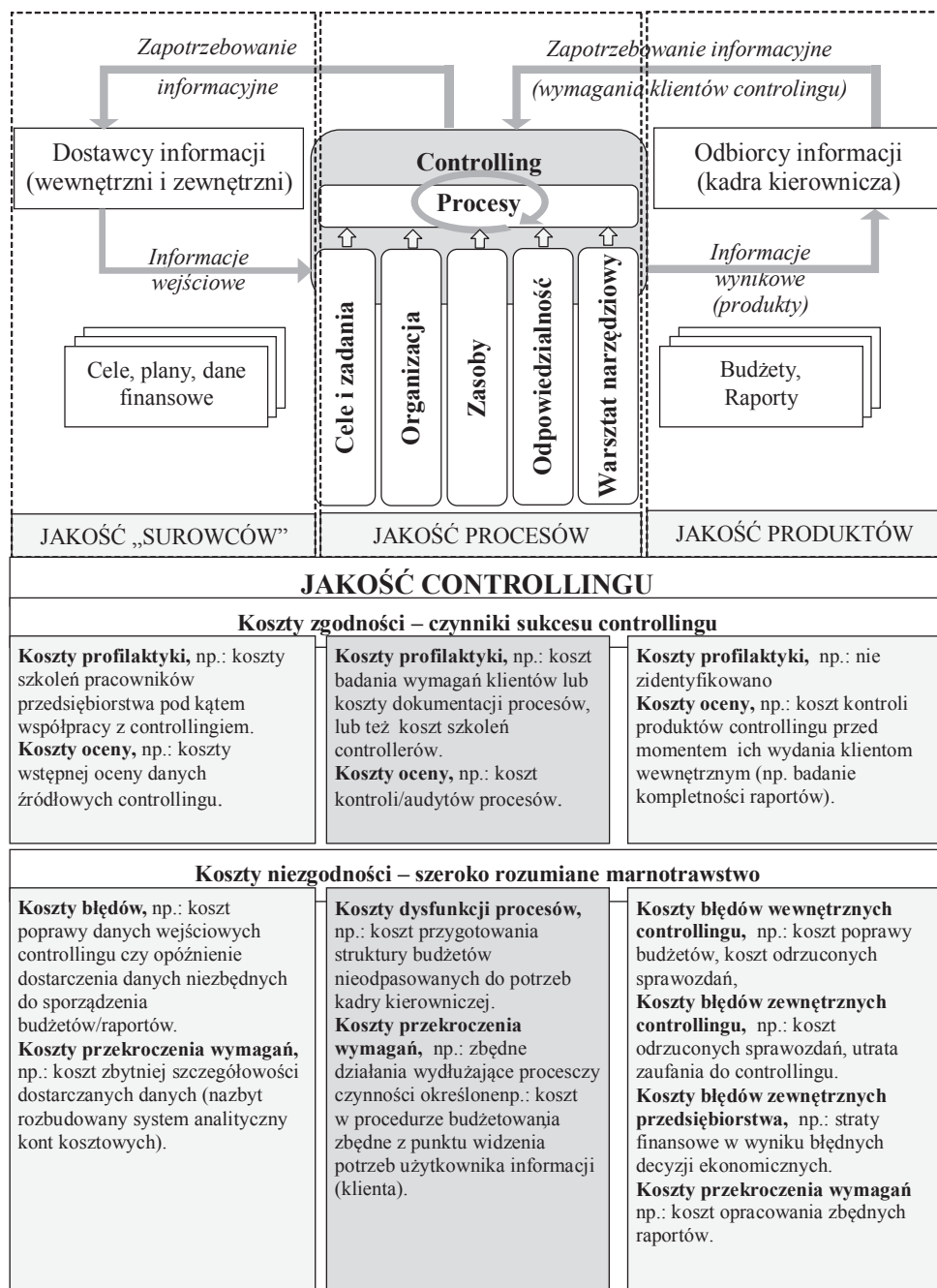
- model A.V. Feigenbauma, który wyróżnia koszty:
  - sterowania jakością (prewencja i ocena jakości),
  - koszty błędów (wewnętrznych i zewnętrznych),
- amerykański model ASQC, który dzieli koszty jakości na:
  - koszty działalności zapobiegawczej ponoszone w fazie projektowania,
  - koszty oceny jakości ponoszone w fazie wytwórczej,
  - koszty niskiej jakości – wewnętrzne, związane z brakami wykrytymi jeszcze przed wydaniem wyrobu klientowi,
  - koszty niskiej jakości – zewnętrzne, wynikające z wad zgłoszonych przez klientów,
- model J. Banka, który szeroko podchodzi do zagadnienia kosztów jakości, wyszczególniając:
  - koszt zgodności, w tym profilaktyki i oceny,
  - koszty niezgodności, w tym błędów wewnętrznych i zewnętrznych oraz przekroczeń wymagań,
  - koszt utraconych korzyści, w tym koszty rzeczywiste i hipotetyczne,
- model ISO 9004-1:1994, który wprowadza pojęcia:
  - kosztów jakości, dalej dzielone tak jak w modelu ASQC,
  - koszty procesu z podziałem na koszty zgodności (nakłady, które należy ponieść, aby proces przebiegał bez zakłóceń) i niezgodności (wynikającej z zakłóceń procesów),
  - straty jakości uwzględniające skutki nieodpowiedniej jakości czy też marnotrawstwa.

Z. Zymonik proponuje też własne rozwiązanie modelu, strukturalizujące koszty jakości. Dzieli je na szeroko rozumiane koszty zgodności przyczyniające się do sukcesu przedsiębiorstwa i niezgodności związane z marnotrawstwem zasobów [Zymonik 2003, s. 87]. Jeszcze inną klasyfikację kosztów jakości prezentuje J. Gryc, który dzieli je na:

- celowe wydatki ponoszone na uzyskanie określonego poziomu jakości,
- koszt braku oczekiwanego poziomu jakości, czyli usterek i wszystkich ich konsekwencji [Gryc 2004, s. 22].

Warto zwrócić uwagę, że podstawowa różnica między prezentowanymi modelami strukturalnymi kosztów jakości wynika głównie z rozmiarów obszaru badawczego. W wąskim ujęciu do obszaru tego zalicza się przede wszystkim sferę wytwarzania produktów, w szerokim zaś sięga się do kolejnych etapów cyklu życia produktu, w tym także poza przedsiębiorstwo, uwzględniając relacje dostawca – przedsiębiorstwo – odbiorca (klient).

Na podstawie powyższych spostrzeżeń podjęto próbę identyfikacji kosztów jakości controllingu w trójpoziomym modelu klasyfikacyjnym (rys. 3).



Rys. 3. Trzypoziomowa klasyfikacja kosztów jakości controllingu

Źródło: opracowanie własne.

Na pierwszym poziomie proponowanej klasyfikacji przyjęto podział ze względu na fazę cyklu życia produktu controllingu, tj. fazę gromadzenia i dostawy danych źródłowych controllingu, fazę tworzenia produktu, fazę dostarczania i eksploatacji produktów controllingu.

Na drugim poziomie tworzonej klasyfikacji przyjęto, za wzorem modelu Z. Zymonik, podział ze względu na przełożenie na sukces controllingu/przedsiębiorstwa. Podzielono więc koszty na te dotyczące:

- zgodności, stanowiące o sukcesie controllingu jako wewnętrznego usługodawcy w przedsiębiorstwie,
- niezgodności, czyli niesprawności działania (ujęcie procesowe) i wad produktów controllingu.

Na trzecim poziomie tworzonej klasyfikacji uwzględniono dodatkowy podział kosztów według kryterium możliwości wpływania na ich wartość za wzorem modelu J. Banka. Na tym poziomie wydzielono:

- koszty profilaktyki i oceny ponoszone w wyniku działań prewencyjnych, mających na celu:
  - zapewnienie najwyższej jakości „surowców” controllingu, a więc informacji wejściowej płynącej do controllingu ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych,
  - zapewnienie zgodności procesów i produktów controllingu z przyjętymi wzorcami/wymaganiami,
  - zapobieganie powstawaniu wad produktów controllingu;
- koszty błędów wynikające z wadliwości produktów controllingu, które dodatkowo podzielono na:
  - koszty błędów wewnętrznych controllingu, powstające w wyniku niwelowania negatywnych skutków produktów controllingu przed momentem wydania ich klientom,
  - koszty błędów zewnętrznych controllingu, które dotyczą usuwania wad produktów controllingu, wykazanych przez klientów/odbiorców, ale także utraconego zaufania przez kadrę kierowniczą do służb controllingu,
  - koszty błędów zewnętrznych przedsiębiorstwa, dotyczące np. sytuacji strat finansowych spowodowanych błędnymi decyzjami kadry kierowniczej, które opierały się na informacji dostarczonej przez controlling, ale także koszty hipotetyczne utraconych korzyści, niezrealizowanych w wyniku błędnych informacji wynikowych controllingu zastosowanych w procesach decyzyjnych,
  - koszty przekroczenia wymagań, które dotyczą przede wszystkim niedopasowania produktów controllingu, i ich zawartości merytorycznej do potrzeb i oczekiwań kadry kierowniczej.

## 5. Podsumowanie

Jakość opisana językiem ekonomicznym za pomocą kosztów umożliwia prowadzenie zadań realizowanych w obszarze zarządzania jakością do wspólnego, uniwersal-



nego mianownika. Według Z. Zymonik to właśnie koszty jakości powinny być miarą oceny stopnia realizacji zasad odpowiedzialności za jakość produktu [Zymonik 2003, s. 5]. Ich identyfikacja, pomiar oraz analiza i ocena mogą sprzyjać świadomej polityce kształtowania rentowności i konkurencyjności przedsiębiorstwa. Te same zasady można stosować wobec controllingu, który w niniejszym opracowaniu traktowany jest jako wewnętrzny usługodawca w przedsiębiorstwie. Zaproponowany model klasyfikacji kosztów ma charakter ideowy i powinien podlegać dalszej konkretyzacji w toku bardziej szczegółowych badań naukowych. Koszty jakości controllingu są postrzegane przez autora jako kluczowe z punktu widzenia tworzenia wartości dodanej dla klientów służb controllingu. Istotną kwestią staje się próba operacjonalizacji zaproponowanej klasyfikacji, w szczególności wdrożenia mechanizmu pomiarowego kosztów jakości, które z natury rzeczy są trudne do uchwycenia.

## Literatura

- Gryc J., *Koszty jakości i ich liczenie w przedsiębiorstwie*, „Problemy Jakości” 2004, nr 3.
- Imai M., *Gemba Kaizen. Zdroworozsądkowe, niskokosztowe podejście do zarządzania*, MT Biznes, Warszawa 2006.
- Mączyński J., *Partycypacja w podejmowaniu decyzji*, IFiS PAN, Warszawa 1996.
- Oleszewski L., *Kaizen Management System – sposób na bezinwestycyjny rozwój – mit czy rzeczywistość?*, „Zarządzanie Jakością” 2007, nr 3.
- Pszczółowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978.
- Urbaniak M., *Zarządzanie jakością. Teoria i praktyka*, Difin, Warszawa 2004.
- Wawak S., *Zarządzanie jakością. Podstawy, systemy i narzędzia*, Helion, Gliwice 2011.
- Zymonik Z., *Koszty jakości w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 2003.

## QUALITY COSTS OF CONTROLLING

**Summary:** The article attempts to identify possible sources of quality in the area of controlling, understood as an internal service provider in the enterprise. On this basis the structural three-level model of quality costs of controlling is presented. The examples of the quality costs of controlling are shown that can occur in both pro-quality activities and also the situation of defects and faults in products of the controlling. Finally, the conclusions are drawn.

**Keywords:** controlling, costs, quality.