



Wojciech Sadkowski

Uniwersytet Jagielloński
Wydział Zarządzania i Komunikacji Społecznej
Katedra Rachunkowości Międzynarodowej
wojciech.sadkowski@uj.edu.pl

PROPOZYCJA MODELU STRUKTURY KOSZTÓW JAKOŚCI I JEGO IMPLEMENTACJI W PRZEDSIĘBIORSTWACH USŁUGOWYCH – STUDIUM TEORETYCZNE

Streszczenie: Rachunek kosztów jakości jest narzędziem wykorzystywanym w przedsiębiorstwach do optymalizacji kosztów związanych z jakością. Umiejętne prowadzenie go zapewnia wiele profitów jednostce. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie modelowego układu kosztów jakości w przedsiębiorstwach usługowych. W pierwszej części autor proponuje strukturę i sposób ewidencjonowania kosztów jakości. Druga część publikacji zawiera autorski model implementacji kosztów jakości w przedsiębiorstwach usługowych. Obiektem badań są koszty jakości, które tworzą rachunek kosztów jakości przedsiębiorstwa. W pracy przeprowadzono analizę piśmiennictwa naukowego z zakresu rachunkowości i zarządzania jakością oraz zastosowano metody dedukcji i indukcji. Podsumowanie opracowania stanowi wskazanie najważniejszych wniosków dotyczących zaproponowanego modelu struktury kosztów jakości w przedsiębiorstwach usługowych oraz nakreślenie obszaru dalszych badań w tym zakresie.

Słowa kluczowe: koszty jakości, model, przedsiębiorstwo usługowe, rachunek kosztów jakości.

JEL Classification: M41.

Wprowadzenie

W przedsiębiorstwach usługowych występują duże trudności związane z właściwą identyfikacją kosztów jakości i miejsc ich powstawania. Struktura kosztów jakości jest determinowana przez procesy zachodzące w tych jednostkach. Od wielkości podmiotu oraz rodzaju świadczonych usług zależy złożoność

procesów występujących w danym podmiocie. Każdy proces składa się z czynności, zadań, zdarzeń, które są realizowane przez odpowiedzialnych pracowników, a efektem końcowym jest wyświadczona usługa dla klienta. Procesy w przedsiębiorstwach usługowych dzieli się na: podstawowe, pomocnicze i wspierające proces zarządzania [Zymonik, 2003]. Model Klasyfikacji Procesów (PCF) klasyfikuje procesy w trzynastu kategoriach [www1].

Celem artykułu jest przedstawienie propozycji struktury kosztów jakości dedykowanej przedsiębiorstwom usługowym i sposobu jej implementacji. Autor porządkuje założenia dotyczące kosztów jakości, ewidencjonuje te koszty w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym oraz dostarcza nowej procedury wdrożenia kosztów jakości w przedsiębiorstwach usługowych.

1. Struktura kosztów jakości

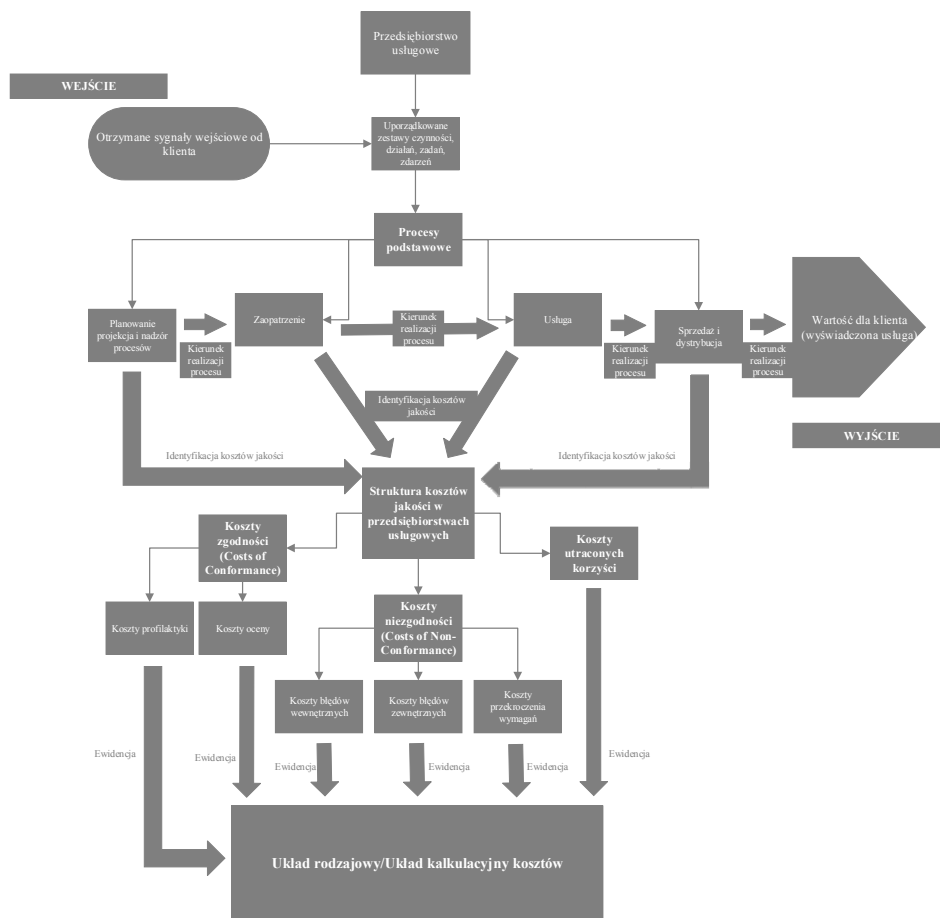
Proponowana przez autora struktura kosztów jakości opiera się na połączeniu najlepszych praktyk wykorzystywanych w dwóch modelach – strukturalnym Johna Banka [Bank, 1996] i modelu procesowym [Sadkowski, 2016]. Podstawę w zbudowaniu struktury kosztów jakości opartej na istniejących procesach w jednostce stanowi również Model Klasyfikacji Procesów oraz ich podział na podstawowe, pomocnicze i zarządcze [Ossowski, 2012].

Przygotowana struktura opiera się również na następujących założeniach:

- źródłami informacji o kosztach jakości są materiały ewidencyjne i pozaewidencyjne [Ciechan-Kujawa, 2005],
- konieczność oznakowania dokumentów źródłowych dla potrzeb ewidencyjnych,
- podział kosztów jakości na koszty zgodności, niezgodności i utraconych korzyści [Bank, 1996],
- ewidencja kosztów jakości prowadzona w układzie rodzajowym i kalkulacyjnym kosztów,
- koszty jakości ewidencjonowane na kontach syntetycznych i analitycznych, a także na kontach pozabilansowych (dla celów rachunkowości zarządczej),
- przedsiębiorstwo usługowe traktowane jako zbiór procesów,
- wyznaczanie liczby miejsc ewidencji kosztów jakości na podstawie zasady gospodarności [Kister, 2005],
- kosztami jakości są wszystkie koszty realizowanych działań w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu jakości oferowanych usług oraz koszty czynności podejmowanych w przypadku nieosiągnięcia pożądanego poziomu jakości usług [Nowak, 2014],

- kadra kierownicza dysponuje odpowiednią wiedzą o kosztach jakości występujących w sferze projektowej, przygotowawczej i świadczenia usług [Szczepańska, 2009],
- proces świadczenia usługi najwyższej jakości ma zapewnić satysfakcję klienta [Yang, 2006],
- zarządzanie procesami jakościowymi usług wpływa na optymalizację kosztów jakości [Lisiecka, 2013].

Przyjęte założenia muszą być spełnione w budowie modelu, w przeciwnym wypadku struktura kosztów jakości oraz ich wielkość będzie niemożliwa do poprawnego zidentyfikowania i oszacowania. Schemat powstawania kosztów jakości w przedsiębiorstwach usługowych został zaprezentowany przez autora na rys. 1.



Rys. 1. Schemat powstawania struktury kosztów jakości w przedsiębiorstwach usługowych

Źródło: Opracowanie własne.

Procesy zachodzące w jednostce usługowej rozpoczynają się od sygnału wejściowego otrzymanego od klienta, który jest zainteresowany usługą oferowaną przez dany podmiot. Konsument ma swoje potrzeby, które mogą zostać zaspokojone poprzez zrealizowanie dla niego wybranej usługi. Kontakt usługobiorcy z usługodawcą jest uruchomieniem całego szeregu działań, czynności, zadań, zdarzeń, czyli procesu gospodarczego, którego efektem finalnym jest stworzenie wartości dla klienta. Każdy proces składa się z wielu podprocesów. Na najważniejsze grupy podprocesów podstawowych składają się działania związane z planowaniem, projekcją i nadzorem procesów, zaopatrzeniem, realizacją usługi oraz sprzedażą i dystrybucją.

Każdy podproces generuje koszty jakości, które zostały w pierwszej kolejności podzielone na koszty zgodności i niezgodności. W kosztach zgodności zostały wyróżnione koszty profilaktyki i oceny. Natomiast do kosztów niezgodności należą koszty błędów wewnętrznych, koszty błędów zewnętrznych oraz koszty przekroczenia wymagań. Dodatkową kategorią kosztów jakości są koszty utraconych korzyści, które mogą powstawać na każdym etapie procesu świadczenia usługi od planowania po jej sprzedaż i dystrybucję, jednak wymykają się one z możliwości klasyfikacji rodzajowej. Kluczową sprawą dla działu jakościowego jest właściwa identyfikacja miejsc powstawania kosztów związanych z jakością, co pozwala później na ewidencjonowanie ich na odpowiednich kontach syntetycznych oraz analitycznych układu rodzajowego i kalkulacyjnego kosztów.

Ewidencja kosztów jakości jest prowadzona na zespole kont nr 4 (układ rodzajowy kosztów) i nr 5 (układ kalkulacyjny kosztów). Proponowana przez autora struktura kosztów jakości w układzie rodzajowym kosztów dedykowana dla przedsiębiorstw usługowych została zawarta w tabelach 1-4.

Tabela 1. Struktura kosztów jakości w procesach podstawowych przedsiębiorstw usługowych w układzie rodzajowym kosztów – faza planowania, projekcji i nadzoru

Koszty jakości	Amortyzacja	Zużycie materiałów i energii	Usługi obce	Podatki i opłaty	Wynagrodzenia	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pracownicze	Pozostałe koszty rodzajowe
koszty profilaktyki							
szkolenie pracowników							
opracowanie programów jakościowych zwiększających świadomość pracowników w obszarze jakości							
projekcja systemu planowania, monitorowania i nadzoru procesów							
opracowanie procesu świadczenia usługi							
pozostałe							
koszty oceny							
zarządzanie działem kontroli jakości							
wewnętrzne audyty jakościowe							
dokonywanie ekspertyz jakościowych							
koszty zakupu i utrzymania sprzętu do pomiarów, kontroli i badań							
pozostałe							
koszty błędów wewnętrznych							
poprawa błędnie sporządzonej dokumentacji projektowej							
poprawa błędów informacyjnych o usłudze							
analiza błędów wewnętrznych							
naprawa błędów wadliwych metod pomiarów i urządzeń pomiarowo-kontrolnych							
pozostałe							
koszty błędów zewnętrznych							
koszty analizy błędów zewnętrznych							
naprawa błędów wynikających z niskiej jakości informacji o usłudze							
naprawa błędów związanych z uzyskiwaniem certyfikatów jakości							
dodatkowe koszty nadzorowania procesu							
pozostałe							
koszty przekroczenia wymagań							
zbędne dokumenty, raporty lub ich kopie							
nieodpowiedni nadzór nad procesami							
nieracjonalne planowanie procesów							
przekroczenie uprawnień w projekcji procesowej							
pozostałe							

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 2. Struktura kosztów jakości w procesach podstawowych przedsiębiorstw usługowych w układzie rodzajowym kosztów – faza zaopatrzenia

Koszty jakości	Amortyzacja	Zużycie materiałów i energii	Usługi obce	Podatki i opłaty	Wynagrodzenia	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pracownicze	Pozostałe koszty rodzajowe
koszty profilaktyki							
zapewnienie dostaw o gwarantowanej jakości							
zapewnienie dobrej jakości kontaktów z dostawcami							
implementowanie systemów monitoringu jakości dostaw							
zapewnienie sprawnej organizacji działu zaopatrzenia							
pozostałe							
koszty oceny							
kontrole i inspekcje dostaw							
ocena dostawców, jakości dostaw i wdrożenia systemu monitoringu jakości dostaw							
pomiar krytycznych parametrów procesu							
przeglądy dokumentów							
pozostałe							
koszty błędów wewnętrznych							
dodatkowe dostawy w celu likwidacji braków							
braki i ich naprawa, która jest wynikiem niedostatecznej jakości dostaw							
naprawa błędów powstałych w systemach monitorowania jakości dostaw							
dodatkowe kontrole po naprawie niedociągnięć							
pozostałe							
koszty błędów zewnętrznych							
dodatkowe dostawy na poprawę źle wyświadczonych usług							
dodatkowe testy i kontrole po naprawie błędów							
nieplanowane przerwy w pracy i czas konieczny do naprawy							
naprawa błędów wynikających z uzyskiwania certyfikatów jakości							
pozostałe							
koszty przekroczenia wymagań							
niepotrzebne dostawy							
monitoring dostaw prowadzony przez nieprzygotowanych pracowników							
przekroczenie uprawnień przez dział zaopatrzenia							
pozostałe							

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 3. Struktura kosztów jakości w procesach podstawowych przedsiębiorstw usługowych w układzie rodzajowym kosztów – faza realizacji usługi

Koszty jakości	Amortyzacja	Zużycie materiałów i energii	Usługi obce	Podatki i opłaty	Wynagrodzenia	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pracownice	Pozostałe koszty rodzajowe
koszty profilaktyki							
konserwacje, przeglądy, remonty							
zapewnienie odpowiednich warunków świadczenia usługi							
badania w celu zindyfikowania zadowolenia klientów i zmian w ich preferencjach							
przeszkolenie pracowników odnośnie procedur wykorzystywanych przy świadczeniu usługi							
pozostałe							
koszty oceny							
kontrola jakości usług oraz monitoring i nadzór							
zapewnienie odpowiedniego poziomu stabilności, niezawodności i powtarzalności							
ocena bezpieczeństwa usług i ich obsługi							
ocena zgodności jakości świadczonych usług z odpowiednimi wymaganiami							
pozostałe							
koszty błędów wewnętrznych							
usuwanie braków							
awarie i przestoje							
poprawki, przeróbki							
koszty złomowania							
pozostałe							
koszty błędów zewnętrznych							
poprawa źle wyświadczonych usług							
ponowna kontrola poprawionych usług							
powtórny montaż u klienta							
naprawa błędów, co do jakości informacji o usłudze							
pozostałe							
koszty przekroczenia wymagań							
niespełnienie standardów świadczenia usługi							
przekroczenie uprawnień przy kontroli jakości usług							
niewłaściwy monitoring i nadzór nad usługą							
zbędne delegacje do klienta							
pozostałe							

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 4. Struktura kosztów jakości w procesach podstawowych przedsiębiorstw usługowych w układzie rodzajowym kosztów – faza sprzedaży i dystrybucji

Koszty jakości	Amortyzacja	Zużycie materiałów i energii	Usługi obce	Podatki i opłaty	Wynagrodzenia	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pracownicze	Pozostałe koszty rodzajowe
koszty profilaktyki							
badanie preferencji konsumenckich							
zapewnienie odpowiednich warunków transportu usługi do klienta							
zapewnienie dobrej jakości kontaktów z odbiorcami							
zapewnienie sprawnej organizacji działów sprzedaży i marketingu							
pozostałe							
koszty oceny							
weryfikacja zgodności dokumentów sprzedażowych usługi z zamówieniem klienta							
ocena jakości akcji promocyjnych usług							
ocena jakości organizacji pracy działów sprzedaży i marketingu							
kontrole i inspekcje działów sprzedaży i marketingu							
pozostałe							
koszty błędów wewnętrznych							
naprawa błędów powstałych w wyniku nieodpowiedniej jakości akcji promocyjnych							
naprawa niedociągnięć jakościowych pojawiających się w kontaktach z odbiorcami							
naprawa zaniedbań jakościowych w organizacji działów sprzedaży i marketingu							
dodatkowe kontrole po naprawie błędów							
pozostałe							
koszty błędów zewnętrznych							
obsługa zwrotów, skarg i reklamacji							
koszty niezrealizowanej usługi							
ponowne wyświadczenie usługi							
koszty transportu wadliwej usługi							
pozostałe							
koszty przekroczenia wymagań							
zbędne delegacje do klienta							
zbędna druga i kolejna dodatkowa kontrola ponownie wyświadczonej usługi							
zbędne akcje promocyjne nie przynoszące zamierzonych efektów							
przekroczenie uprawnień przez dział sprzedaży i marketingu							
pozostałe							

Źródło: Opracowanie własne.

Koszty jakości zaprezentowane przez autora w powyższych tabelach z podziałem na kolejne podprocesy procesów podstawowych mogą zostać zidentyfikowane w każdym podmiocie usługowym. Kolumnami w przedstawionej strukturze są koszty układu rodzajowego: amortyzacja, zużycie materiałów i energii, usługi obce, podatki i opłaty, wynagrodzenia, ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, pozostałe koszty rodzajowe. Wiersze natomiast odpowiadają kategoriom kosztów jakości z podziałem na: koszty zgodności i niezgodności. Szczegółowy podział głównych kategorii kosztów zgodności na koszty profilaktyki i oceny oraz kosztów niezgodności na koszty błędów zewnętrznych, wewnętrznych oraz koszty przekroczenia wymagań został wyraźnie zaznaczony w zbudowanej strukturze kosztów jakości. Ich wielkość będzie zależała od ilości realizowanych procesów gospodarczych w jednostce, a także jej rozmiaru. Fazy procesu ujęte w pierwszej kolumnie tabeli zostały uporządkowane zgodnie z chronologią realizowanych działań w podmiocie.

Ewidencjonowanie kosztów związanych z jakością może być prowadzone nie tylko w rodzajowym układzie kosztów, ale również w układzie kalkulacyjnym. Struktura kosztów jakości w procesach podstawowych w przedsiębiorstwie usługowym, stworzona przez autora na podstawie układu kalkulacyjnego kosztów, ujmuje koszty jakości w kolumnach jako koszty działalności podstawowej, działalności pomocniczej, sprzedaży oraz ogólnego zarządu. Pojawiające się braki na różnych etapach procesu zostały umieszczone w specjalnie wydzielonej kolumnie. Wierszom odpowiadają poszczególne koszty jakości powstające na każdym etapie procesu gospodarczego. Kategorie i pozycje kosztowe w strukturze kosztów jakości są identyczne jak w przypadku układu rodzajowego. Zachodzące podprocesy zostały podzielone i zaprezentowane w kolejności chronologicznej od fazy planowania do sprzedaży i dystrybucji.

Zarówno w strukturze kosztów jakości układu rodzajowego, jak i kalkulacyjnego konieczne jest uwzględnienie okresu czasowego, dla którego będą obliczane pożądane wartości. Autor proponuje przygotowywanie comiesięcznych raportów jakościowych, a w dalszej kolejności półrocznych i rocznych. Będzie to doskonały materiał do analiz prowadzonych przez dział jakości. W raporcie kosztów jakości wskazane jest ujmowanie nie tylko kosztów bieżącego okresu, ale również ich wielkości dla okresu poprzedniego, co umożliwi ich porównywanie w czasie i ustalenie ich dynamiki. Na potrzeby controllingu ważne jest również zestawienie kosztów jakości aktualnego okresu z kosztami prognozowanymi w budżecie dla tego okresu. Budżet kosztów jakości powinien zostać przygotowany na podstawie już dostępnych danych (w wypadku, gdy podmiot prowadził już wcześniej ewidencję kosztów jakości) lub od zera (gdy firma nie prowadziła rejestracji kosztów związanych z jakością).

Weryfikacja prezentowanej koncepcji struktury kosztów jakości znajduje się w przykładzie.

Przykład

Przedsiębiorstwo X świadczy usługi fryzjerskie. Jednostkowy koszt wytworzenia usługi to 20 zł, a cena sprzedaży to 30 zł. W ciągu okresu zostały poniesione różne pozycje kosztów jakości (tabela 5).

Tabela 5. Poniesione koszty jakości przez przedsiębiorstwo X w okresie

Koszty jakości	Kwota [zł]
Koszty szkoleń pracowników w zakresie jakości	2000
Koszty ankiet wśród klientów	500
Koszty analizy skarg i zażaleń klientów	300
Koszty audytów u dostawcy materiałów	1100
Koszty zatrudnienia specjalisty ds. jakości	4200
Przeгляд sprzętu	1500
Zapewnienie odpowiednich warunków świadczenia usługi – utrzymanie porządku i czystości	640
Ponowne wyświadczenie usługi fryzjerskiej (naprawa błędów)	220
Naprawa błędów powstałych w wyniku nieodpowiedniej jakości akcji promocyjnych	480
Zbędna kampania reklamowa nieprzynosząca zamierzonych efektów	700
Koszty transportu niezrealizowanej usługi fryzjerskiej u klienta	960
Kontrola jakości usług	835
Ocena bezpieczeństwa usług i ich obsługi	478
Nieracjonalne planowanie procesu świadczenia usług	799
Zbyt długi czas oczekiwania na realizację usługi	210

Źródło: Opracowanie własne.

Mając podane informacje, należy zakwalifikować poszczególne składniki kosztów do określonych grup i ustalić strukturę kosztów jakości. Przedsiębiorstwo X prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołu 4.

Rozwiązanie

Pozycje kosztów jakości zostaną pogrupowane zgodnie z klasyfikacją procesową struktury kosztów jakości (tabele 1-4). Wyniki usystematyzowanej struktury są podane w tabeli 6.

Analiza struktury kosztów jakości przedsiębiorstwa X pozwala zauważyć, że koszty profilaktyki stanowią ponad połowę (56,56%) wszystkich kosztów jakości. Łącznie z kosztami oceny tworzą one 3/4 całej struktury kosztowej. Udział kosztów niezgodności (błędów wewnętrznych i zewnętrznych oraz kosztów przekroczenia wymagań) jest znacznie mniejszy i wynosi 1/4. Taka struktura kosztów jakości świadczy o szerokim zakresie działań podejmowanych na zapewnienie odpowiedniej jakości usług, co wpływa na odpowiednio niższy poziom kosztów nieodpowiedniej jakości.

Tabela 6. Struktura kosztów jakości przedsiębiorstwa X

Koszty jakości	Amortyzacja	Zużycie materiałów i energii	Usługi obce	Podatki i opłaty	Wynagrodzenia	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia pracownicze	Pozostałe koszty rodzajowe
koszty profilaktyki							
badanie preferencji konsumenckich							
zapewnienie odpowiednich warunków transportu usługi do klienta							
zapewnienie dobrej jakości kontaktów z odbiorcami							
zapewnienie sprawnej organizacji działów sprzedaży i marketingu							
pozostałe							
koszty oceny							
weryfikacja zgodności dokumentów sprzedażowych usługi z zamówieniem klienta							
ocena jakości akcji promocyjnych usług							
ocena jakości organizacji pracy działów sprzedaży i marketingu							
kontrole i inspekcje działów sprzedaży i marketingu							
pozostałe							
koszty błędów wewnętrznych							
naprawa błędów powstałych w wyniku nieodpowiedniej jakości akcji promocyjnych							
naprawa niedociągnięć jakościowych pojawiających się w kontaktach z odbiorcami							
naprawa zaniedbań jakościowych w organizacji działów sprzedaży i marketingu							
dodatkowe kontrole po naprawie błędów							
pozostałe							
koszty błędów zewnętrznych							
obsługa zwrotów, skarg i reklamacji							
koszty niezrealizowanej usługi							
ponowne wyświadczenie usługi							
koszty transportu wadliwej usługi							
pozostałe							
koszty przekroczenia wymagań							
zbędne delegacje do klienta							
zbędna druga i kolejna dodatkowa kontrola ponownie wyświadczonej usługi							
zbędne akcje promocyjne nie przynoszące zamierzonych efektów							
przekroczenie uprawnień przez działy sprzedaży i marketingu							
pozostałe							

Źródło: Opracowanie własne.

1.1. Model implementacji kosztów jakości w przedsiębiorstwie usługowym

Wprowadzenie kosztów jakości do struktury kosztowej w przedsiębiorstwie usługowym wymaga podjęcia odpowiednich kroków. Każde działanie musi być przemyślane i zrealizowane zgodnie z podanymi zaleceniami. Dzięki temu system kosztów jakości będzie sprawnie funkcjonował. Wszystkie czynności, które należy podjąć przy jego implementacji, zostały zebrane i zaprezentowane na rys. 2.

Pierwszym krokiem jest powołanie zespołu jakościowego, którego członkami powinni być pracownicy na stanowiskach: menedżera zapewnienia jakości, menedżera zarządzającego procesem usługowym oraz księgowego.

Kolejne działanie wiąże się ze zdefiniowaniem zakresu prac i odpowiedzialności powołanego zespołu. Do ich obowiązków należy kalkulacja i szacowanie poziomu kosztów jakości oraz analizowanie możliwości ich obniżenia do poziomu satysfakcjonującego kierownictwo.

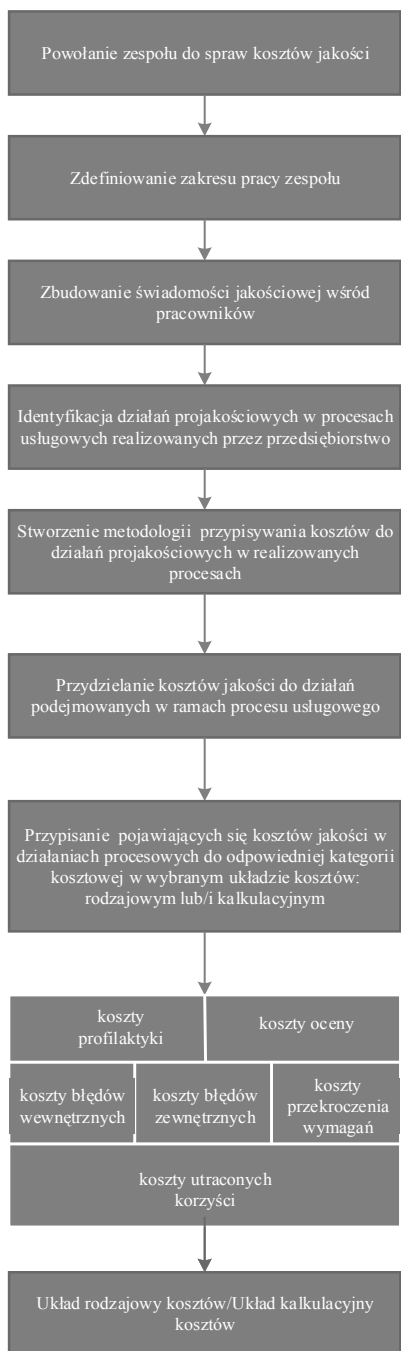
Zespół jakościowy ma również za zadanie zorganizowanie spotkań i seminariów jakościowych dla pracowników celem uświadomienia wszystkich zatrudnionych w przedsiębiorstwie o występowaniu kosztów jakości na każdym etapie procesu świadczenia usługi i ich roli.

Bardzo ważnym krokiem jest dogłębna analiza przez zespół wszystkich procesów usługowych w firmie, rozłożenie ich na sekwencje działań i zidentyfikowanie tych, które wiążą się z jakością.

Następnie powołany zespół przygotowuje metodologię, zgodnie z którą będą przypisywane koszty do działań jakościowych.

Opracowana metodologia jest wykorzystywana w kolejnej czynności, która pozwala połączyć z działaniami jakościowymi odpowiadające im koszty.

Ostatnie działanie zespołu jakościowego dotyczy przypisania zidentyfikowanych kosztów jakości do odpowiednich kategorii kosztów w wybranym układzie rodzajowym/kalkulacyjnym. To co jest przypisywane do kosztów rodzajowych podlega powtórnej klasyfikacji według miejsc powstawania kosztu i związku z produktem.



Rys. 2. Model implementacji kosztów jakości w przedsiębiorstwach usługowych

Źródło: Opracowanie własne.

Tak przygotowany i realizowany model implementacji kosztów jakości do struktur kosztowych w przedsiębiorstwie usługowym niesie ze sobą wiele korzyści, do których należy zaliczyć:

- wydzielenie jakości i podkreślenie ważności problemów jakościowych w przedsiębiorstwie,
- stworzenie specjalnego zespołu jakościowego, który byłby gwarantem wysokiej jakości usług,
- wzrost świadomości pracowników w zakresie jakości,
- poprawną identyfikację działań generujących koszty jakości w realizowanych procesach przez podmiot,
- wiedzę na temat miejsc powstawania kosztów jakości oraz procesów generujących ich najwięcej,
- bezbłędne szacowanie wysokości kosztów jakościowych,
- możliwość sprawnego sterowania kosztami jakości dzięki posiadaniu niezbędnych i pełnych informacji kosztowych.

Podsumowanie

Struktura kosztów jakości dla przedsiębiorstw usługowych zaproponowana przez autora jest ściśle powiązana z procesami zachodzącymi w tych podmiotach. Podstawą całego systemu jest podział kosztów jakości na trzy kategorie: kosztów zgodności, niezgodności oraz utraconych korzyści. W ramach kosztów zgodności zostały wyróżnione dwie główne grupy kosztowe związane z profilaktyką i oceną. Natomiast do kosztów niezgodności zostały zaliczone koszty błędów oraz przekroczenia wymagań. Każda faza realizacji procesu generuje koszty, a wśród nich te związane z jakością. Umiejętne zidentyfikowanie występujących działań w ramach procesu jest podstawą do prawidłowego określenia miejsc powstawania kosztów jakości i szacowania ich wielkości.

Przedsiębiorstwa mogą korzystać z układu rodzajowego kosztów, grupującego je według rodzaju oraz układu kalkulacyjnego ujmującego koszty zgodnie z miejscem ich powstawania.

Przygotowując strukturę kosztów jakości, należy pamiętać o uwzględnieniu okresu czasowego, którego ona dotyczy. Rachunek kosztów jakości oparty na takim modelu kosztów jakości może być efektywnym narzędziem wykorzystywanym w przedsiębiorstwach usługowych.

Wprowadzanie kosztów jakości do struktury kosztowej wymaga zastosowania odpowiedniego modelu, który został zaprezentowany w artykule. Rzetelnie realizowany może przynieść jednostce wiele korzyści.

W celu weryfikacji zbudowanej struktury kosztów jakości i modelu implementacji kosztów jakości, autor postuluje przeprowadzenie badań empirycznych w wybranych przedsiębiorstwach usługowych.

Literatura

- Bank J. (1996), *Zarządzanie przez jakość*, Gebethner&Ska, Warszawa.
- Ciechan-Kujawa M. (2005), *Rachunek kosztów jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Kister A. (2005), *Zarządzanie kosztami jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Lisiecka K. (2013), *Systemy zarządzania jakością produktów. Metody analizy i oceny*, Wydawnictwo UE, Katowice.
- Nowak E. (2014), *Modele rachunku kosztów w rachunkowości zarządczej* [w:] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak (red.), *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Ossowski M. (2012), *Identyfikacja i klasyfikacja procesów w przedsiębiorstwie*, „Zarządzanie i Finanse”, nr 4/3.
- Sadkowski W. (2016), *Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości* [w:] Prace Naukowe UE we Wrocławiu: *Wyzwania w zarządzaniu kosztami i dokonaniami*, Nr 442, Wydawnictwo UE, Wrocław.
- Szczepańska K. (2009), *Dylematy pomiaru kosztów jakości*, „Problemy Jakości”, nr 08/2009.
- Yang Ch.-Ch. (2006), *Establishment of a Quality-Management System for Service Industries*, „Total Quality Management”, Vol. 17, No. 9.
- Zymonik Z. (2003), *Koszty jakości w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław.
- [www1] <https://www.apqc.org/pcf> (data dostępu: 23.04.2017).

PROPOSAL OF THE MODEL STRUCTURE OF QUALITY COSTS AND ITS IMPLEMENTATION IN SERVICES COMPANIES – THEORETIC STUDY

Summary: Quality costs calculation is a tool used by companies to optimize quality costs. Skillful running it provides many profit units. The aim of this article is to present a model of quality costs in service companies. In the first part the author proposes the structure and method of recording the quality costs. The second part of the publication contains the author's model of implementation of quality costs in service companies. The research object is the quality costs that make up the enterprise quality costs calculation. The paper analyzes scientific literature on accounting and quality management and uses deduction and induction methods. The summary of the study is an indication of the key conclusions of the proposed model structure of quality costs in service companies and the outline of further research in this area.

Keywords: model, quality costs, quality costs calculation, service company.