PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 514 • 2018

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

**Wojciech Sadkowski**
Uniwersytet Jagielloński
e-mail: wojciech.sadkowski@uj.edu.pl

# PROPOZYCJA UJĘCIA STRUKTURY KOSZTÓW JAKOŚCI PROCESÓW PODSTAWOWYCH PRZEDSIĘBIORSTW USŁUGOWYCH W UKŁADZIE KALKULACYJNYM KOSZTÓW

# PROPOSAL OF THE STRUCTURE OF QUALITY COSTS IN PROCESSES OF SERVICES COMPANIES IN COSTS BY TYPES OF ACTIVITY

DOI: 10.15611/pn.2018.514.36
JEL Classification: M41

**Streszczenie:** Celem niniejszego artykułu jest zaproponowanie przez autora struktury kosztów jakości dla przedsiębiorstw usługowych, których ewidencja będzie się odbywała w układzie kalkulacyjnym kosztów. Analizowana dostępna literatura w zakresie księgowania kosztów jakości na kontach układu kalkulacyjnego w usługach jest uboga. Mimo że sektor usługowy tworzy ok. 65% PKB Polski, a w gospodarkach wysoko rozwiniętych aż 80% dochodu narodowego pochodzi z przedsiębiorstw usługowych. Autor podejmuje próbę podziału kosztów jakości generowanych w procesach podstawowych przedsiębiorstw usługowych oraz stworzenia ich klasyfikacji dla kont zespołu 5. Obiektem badań są koszty jakości i ich struktura oraz kalkulacyjny układ kosztów. W pracy przeprowadzono analizę piśmiennictwa naukowego z zakresu rachunkowości i zarządzania jakością oraz wykorzystano metody indukcji i dedukcji.

**Słowa kluczowe:** ewidencja kosztów, koszty jakości, koszty według typów działalności, struktura kosztów jakości.

**Summary:** The purpose of this article is to propose by the author the structure of quality costs for services companies whose records will be kept in costs by types of activity. Analyzed available literature in the field of accounting of quality cost on the accounts of costs by types of activity in services is poor. Despite the fact that the service sector creates approximately 65% of Polish GDP, and in highly developed economies, as much as 80% of the national income comes from services companies. The author attempts to divide the quality costs generated in the basic processes of services companies and to create their classification. The object of the study were the quality costs and costs by types of activity. The work involved the analysis of scientific literature in the field of accounting and quality management, and the methods of induction and deduction were used.

**Keywords:** costs by type of activity, quality costs, record of costs, structure of quality costs.

## 1. Wstęp

Procesy, które zachodzą w przedsiębiorstwach usługowych, są źródłem kosztów jakości i determinują ich strukturę. Złożoność procesów zależy od wielkości podmiotu oraz rodzaju świadczonych usług. Identyfikacja procesów podstawowych, a także umiejętne ewidencjonowanie kosztów jakości na odpowiednich kontach księgowych układu kalkulacyjnego stanowią główne problemy, z których rozwiązaniem muszą mierzyć się przedsiębiorcy.

Głównym celem artykułu jest próba ujęcia kosztów związanych z jakością w układzie kalkulacyjnym kosztów.

W pierwszej części autor grupuje koszty według typów działalności oraz dokonuje ich charakterystyki. W drugiej części artykułu zaprezentowano założenia dotyczące struktury kosztów jakości oraz przedstawiono propozycję ewidencji kosztów jakości na kontach zespołu 5. Opracowanie ma charakter teoretyczny.

## 2. Koszty według typów działalności

Ewidencja kosztów przedsiębiorstwa w układzie rodzajowym dostarcza informacji o wysokości zużycia czynników biorących udział w działalności podmiotu. Informacje te są przydatne przy ocenie efektywności tych czynników, a także niezbędne przy sporządzaniu obligatoryjnych sprawozdań finansowych [Nowak 2016, s. 74].

Prowadzenie kont zespołu 5 jest zalecane w kilku przypadkach. Po pierwsze, gdy wymagane jest ustalanie kwoty i struktury kosztów według typów działalności ze względu na wielkość prowadzonej działalności, jej charakter lub wynika to z organizacji jednostki. Konta zespołu „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie" powinny być prowadzone również w przedsiębiorstwie, które dokonuje kalkulacji kosztów produktów oraz wykonuje długotrwałe umowy dla co najmniej dwóch odbiorców [Trzpioła 2017, s. 151].

Ewidencjonowanie kosztów w zespole 5 daje korzyść w postaci ułatwionego dostępu do szczegółowych informacji o kosztach produktu ponoszonych w związku z jego wytworzeniem lub kosztach zlecenia wynikających z wyświadczenia usługi. Stosowanie kosztów zespołu 5 pozwala na dokładniejsze obliczenie wyniku finansowego [Pałka 2017, s. 485].

Łatwiejszy dostęp do informacji o poziomie ponoszonych kosztów pozwala usprawnić proces kontroli kosztów generowanych przez jednostki działające wewnątrz przedsiębiorstwa oraz ocenę osób kształtujących te koszty. Kontrolowanie wielkości kosztów produktów lub zlecenia jest istotnym problemem, ponieważ na ich podstawie dokonuje się oceny rentowności tych produktów lub zleceń [Nowak 2016, s. 74]. Kontynuacja wytwarzania nierentownego produktu lub świadczenia nierentownego zlecenia przez jednostkę nie ma najmniejszego sensu i uzasadnienia ekonomicznego i może prowadzić do celowego i świadomego obniżenia wyniku finansowego.

W ramach zespołu 5 K. Trzpioła wyodrębnia następujące koszty [Trzpioła 2017, s. 151]:

1. Działalności podstawowej, w tym:

- koszty działalności podstawowej – produkcyjnej (konto 50),
- koszty działalności podstawowej – handlowej (konto 51),
- koszty wydziałowe (konto 52),
- koszty sprzedaży (konto 54).

2. Koszty działalności pomocniczej (konto 53).
3. Koszty zarządu (konto 55).

M. Pałka ujmuje koszty zespołu 5 dla [Pałka 2017, s. 485]:

1. Działalności podstawowej (konto 500-517) – produkcyjnej lub usługowej, w tym handlowej.
2. Działalności pomocniczej (konto 530).
3. Działalności bytowej i utrzymania zakładowych obiektów socjalnych (konto 540).
4. Działalności ogólnego zarządu (konto 550).

Natomiast E. Nowak grupuje koszty w przekroju typów działalności według miejsc powstawania kosztów oraz według nośników kosztów. Klasyfikowanie kosztów według miejsc powstawania możliwe jest poprzez wykorzystanie informacji o miejscu lub przyczynie poniesienia kosztów. Miejscami powstawania kosztów mogą być komórki organizacyjne jednostki (wydziały działalności podstawowej lub pomocniczej) lub określone funkcje w przedsiębiorstwie takie jak: zaopatrzenie, zbyt oraz zarząd [Nowak 2016, s. 74-75].

Proponowana przez badaczy ewidencja kosztów na kontach zespołu 5 ma wiele elementów wspólnych – wyodrębnienie przez całą trójkę działalności podstawowej, pomocniczej i ogólnego zarządu. W podziale M. Pałki występuje konto kosztów działalności bytowej i utrzymania zakładowych obiektów socjalnych, które nie pojawia się w dwóch pozostałych zaprezentowanych układach. K. Trzpioła stosuje numerację kont zespołu 5 w skali dziesiętnej (konto 50, 51,… 55), natomiast u M. Pałki koszty według typów działalności pojawiają się na kontach o numerach od 500 do 550. Decyzja o wyborze numeracji kont zespołu 5 powinna być podjęta przez przedsiębiorstwo, które zdecydowało się ewidencjonować koszty w układzie kalkulacyjnym.

### 2.1. Charakterystyka kont zespołu 5

W grupie kosztów działalności podstawowej ujmuje się te koszty, które są ponoszone w związku z wytwarzaniem produktów i świadczeniem usług. W szczególności to [Trzpioła 2017, s. 151-152]:

- Zużycie narzędzi i energii niezbędnych do wytworzenia produktu lub wyświadczenia usługi.
- Usługi obce konieczne do wytworzenia produktu lub wyświadczenia usługi.

- Wartość zużytych materiałów bezpośrednich w produkcji lub świadczeniu usługi.
- Wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych oraz świadczenia na rzecz tych pracowników.
- Wyroby odzyskane z braków.
- Koszty braków wewnętrznych nienaprawialnych ujawnionych w trakcie procesu produkcyjnego lub procesu świadczenia usługi.

Kosztami wydziałowymi są pośrednie koszty produkcji, niezaliczane do bezpośrednich, powstałe na wydziałach produkcyjnych. Należą do nich koszty ruchu maszyn i urządzeń produkcyjnych, środków transportu, utrzymania wydziałów, a także koszty związane z kierowaniem i administracją wydziału oraz kontrolą techniczną produktów. Kosztami wydziałowymi są [Nowak 2016, s. 78]:

- Amortyzacja środków trwałych dotycząca wydziałów podstawowych.
- Materiały, paliwo i energia zużyta przez wydziały podstawowe.
- Wynagrodzenia i narzuty na wynagrodzenia na rzecz pracowników wydziałów podstawowych.
- Konserwacje, naprawy i remonty środków trwałych realizowane przez jednostki zewnętrzne i podmioty wewnętrzne.
- Koszty nieprodukcyjne – np. przestoje, ubytki, niedobory, straty na brakach.
- Pozostałe koszty produkcyjne wydziałów podstawowych – np. czynsze, podatek od nieruchomości, koszty wdrożenia nowej technologii.

Na koncie kosztów sprzedaży ewidencjonowane są poniesione koszty związane ze sprzedażą wyrobów gotowych, półfabrykatów, świadczonych usług (m.in. koszty załadunku, wyładunku, przeładunku, koszty spedycji, opakowań) oraz koszty pozyskiwania nowych klientów i obsługi dotychczasowych (koszty reklamy, marketingu, udziału w targach), a także ubezpieczenia transportu i prowizji dla pośredników krajowych i zagranicznych [Pałka 2017, s. 514].

Koszty działalności pomocniczej ponoszone są na wspomaganie działalności podstawowej poprzez wytwarzanie wyrobów, świadczenie usług dla potrzeb wewnętrznych. Zalicza się do nich świadczenie usług transportowych, remontowych, wytwarzanie energii, narzędzi, opakowań, części zapasowych, usługi bytowe na rzecz pracowników, koszty związane z budową środków trwałych, a także koszty prac badawczo-rozwojowych [Trzpioła 2017, s. 157].

Ewidencja kosztów ogólnego zarządu (pośrednich kosztów ponoszonych w związku z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa jako całości) obejmuje dwie grupy kosztów – koszty administracyjno-gospodarcze oraz koszty ogólnoprodukcyjne. Koszty administracyjno-gospodarcze to m.in. wynagrodzenia na rzecz pracowników zarządu i administracji, koszty biurowe, reprezentacji, podróży służbowych, ubezpieczenia całej jednostki, a także podatki i opłaty. W kosztach ogólnoprodukcyjnych wyróżnia się koszty utrzymania magazynów, laboratoriów, budynków zarządu, placów i dróg ogólnozakładowych, a także obiektów będących infrastrukturą techniczną przedsiębiorstwa – np. sieć energetyczna, wodociągowa, kanalizacyjna [Nowak 2016, s. 80; Pałka 2017, s. 529].

Różnorodność kont zespołu 5 oraz szeroki zakres potencjalnych kosztów wymaga rzetelnej ewidencji ponoszonych kosztów. Wykorzystanie układu kalkulacyjnego kosztów przez przedsiębiorstwa może mieć pozytywny wpływ na identyfikację wszystkich procesów zachodzących w jednostce, co pozwoli zwiększyć poziom kontroli ponoszonych kosztów. Istotną grupę kosztów w działalności przedsiębiorstw usługowych stanowią koszty jakości, których struktura i ewidencja wydaje się niezbędna dla efektywnego zarządzania kosztami.

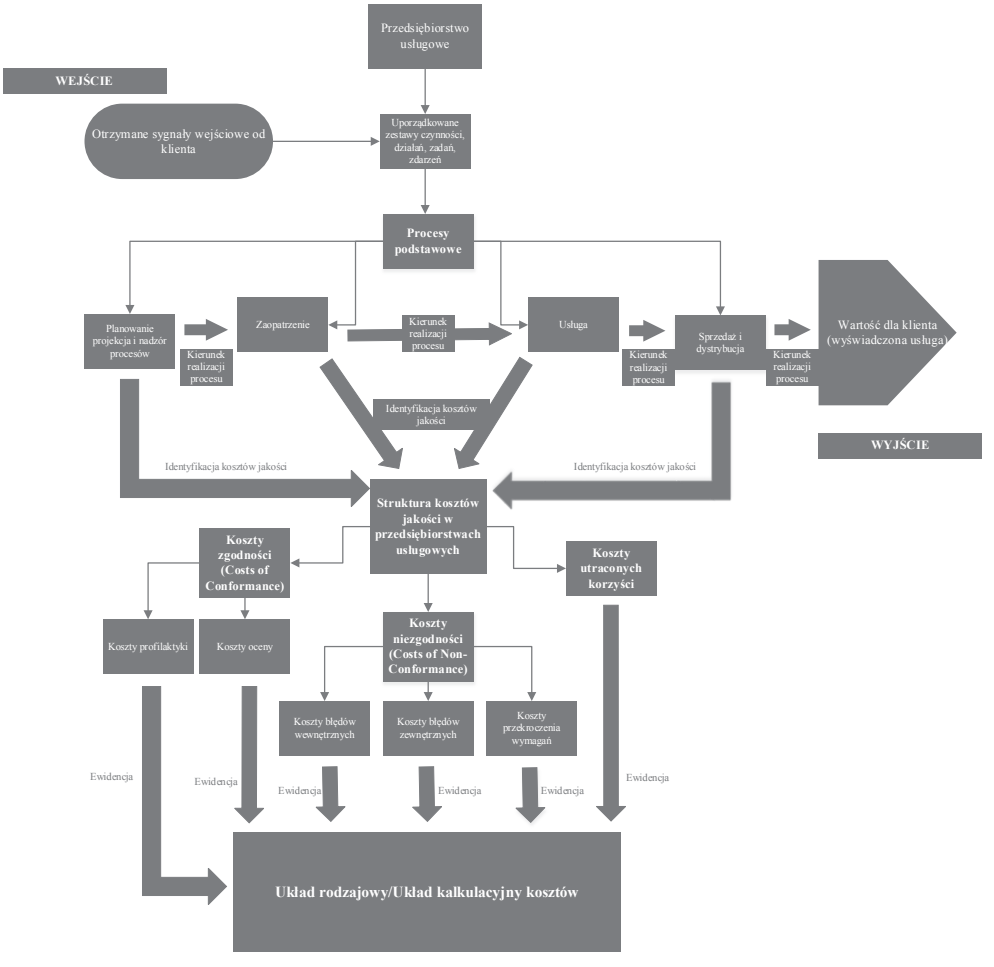
## 3. Struktura kosztów jakości w układzie kalkulacyjnym kosztów

Proponowana przez autora struktura kosztów jakości opiera się na najlepszych praktykach wykorzystywanych w dwóch modelach kosztów – strukturalnym J. Banka [1996, s. 112-113] oraz procesowym [Balon 2006, s. 15-16]. Podstawą w przygotowaniu tej struktury był również Model Klasyfikacji Procesów dzielący procesy na podstawowe, pomocnicze i zarządcze [Grajewski 2012, s. 34].

W przygotowaniu struktury kosztów jakości autor przyjął następujące założenia:

- Koszty jakości dzielone są na koszty zgodności, niezgodności i utraconych korzyści [Bank 1996, s. 32-33].
- Ewidencja kosztów prowadzona w ramach zespołu 4 i 5.
- Konta zespołu 5: koszty działalności podstawowej 50-51, koszty wydziałowe 52, koszty działalności pomocniczej 53, koszty sprzedaży 54 oraz koszty ogólnego zarządu 55.
- Koszty jakości księgowane na kontach syntetycznych, analitycznych oraz pozabilansowych (dla celów rachunkowości zarządczej).
- Koszty jakości to wszystkie koszty ponoszone na zapewnienie odpowiedniego poziomu jakości świadczonych usług oraz koszty działań koniecznych w przypadku braku pożądanego poziomu jakości usług [Nowak 2014].
- Materiały ewidencyjne i pozaewidencyjne źródłami informacji o kosztach jakości [Ciechan-Kujawa 2005, s. 94].
- Zasada gospodarności podstawą wyznaczania liczby miejsc ewidencji kosztów jakości [Kister 2005, s. 80].
- Konieczne oznakowanie dokumentów źródłowych do ewidencji.
- Przedsiębiorstwo usługowe to zbiór procesów.
- Świadczenie usługi najwyżej jakości jest procesem, który ma zapewnić pełną satysfakcję klienta [Yang 2006, s. 1137].
- Kadra kierownicza ma wiedzę na temat kosztów jakości ponoszonych w sferze projektowej, przygotowawczej i świadczenia usług [Szczepańska 2009, s. 15].
- Optymalizacja kosztów jakości możliwa poprzez zarządzanie procesami jakości usług [Lisiecka 2013, s. 79-81].

Poprawne zidentyfikowanie i oszacowanie kosztów jakości będzie możliwe tylko poprzez spełnienie przyjętych założeń w budowie modelu. Schemat tworzenia struktury kosztów jakości w procesach podstawowych przedsiębiorstw usługowych przedstawia rys. 1.




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

Źródło: [Sadkowski 2017, s. 202].

Początek powstania przyszłych kosztów jakości ma związek z sygnałem wyjściowym pochodzącym od klienta, który wyraża zainteresowanie usługą oferowaną przez przedsiębiorstwo je świadczące. Spełnienie oczekiwań usługobiorcy możliwe jest poprzez realizację wybranej przez niego usługi. Działania i czynności podjęte przez przedsiębiorstwo wynikają z bezpośredniego kontaktu z klientem, których

efektem jest wyświadczenie oczekiwanej przez niego usługi. Sekwencja tych koniecznych zadań jest procesem świadczenia usługi i dzieli się na grupy podprocesów: planowanie, projekcja i nadzór, zaopatrzenie, realizacja usługi, sprzedaż i dystrybucja.

Identyfikacja kosztów jakości odbywa się w każdym z podprocesów i polega na podziale kosztów na koszty zgodności (koszty profilaktyki i oceny), niezgodności (koszty błędów wewnętrznych i zewnętrznych oraz koszty przekroczenia wymagań) i koszty utraconych korzyści. Najczęstsze problemy tego etapu dotyczą identyfikacji miejsc powstawania tych kosztów.

Ewidencja kosztów jakości na kontach zespołu 4 pozwala również na równoległe prowadzenie księgowości w zespole 5. Proponowana przez autora struktura kosztów jakości na kontach zespołu 5 przestawiona została w tabelach 1-4.

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

| Koszty jakości | 50-51 Koszty działalności podstawowej | 52 Koszty wydziałowe | 53 Koszty działalności pomocniczej | 54 Koszty sprzedaży | 55 Koszty ogólnego zarządu |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 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 | | | | | |

**Tabela 1,** cd.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|---|---|---|---|---|
| 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 kalkulacyjnym kosztów – faza zaopatrzenia

| Koszty jakości | 50-51 Koszty działalności podstawowej | 52 Koszty wydziałowe | 53 Koszty działalności pomocniczej | 54 Koszty sprzedaży | 55 Koszty ogólnego zarządu |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Koszty profilaktyki | | | | | |
| Zapewnienie dostaw o gwarantowanej jakości | | | | | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|---|---|---|---|---|
| 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 | | | | | |

**Tabela 2,** cd.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|---|---|---|---|---|
| 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 kalkulacyjnym kosztów – faza realizacji usługi

| Koszty jakości | 50-51 Koszty działalności podstawowej | 52 Koszty wydziałowe | 53 Koszty działalności pomocniczej | 54 Koszty sprzedaży | 55 Koszty ogólnego zarządu |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Koszty profilaktyki | | | | | |
| Konserwacje, przeglądy, remonty | | | | | |
| Zapewnienie odpowiednich warunków świadczenia usługi | | | | | |
| Badania w celu zidentyfikowania zadowolenia klientów i zmian w ich preferencjach | | | | | |
| Przeszkolenie pracowników odnośnie do procedur wykorzystywanych przy świadczeniu usługi | | | | | |
| Pozostałe | | | | | |
| Koszty oceny | | | | | |
| Kontrola jakości usług oraz monitoring i nadzór | | | | | |
| Zapewnienie odpowiedniego poziomu stabilności, niezawodności i powtarzalności | | | | | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|---|---|---|---|---|
| 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 kalkulacyjnym kosztów – faza sprzedaży i dystrybucji

| Koszty jakości | 50-51 Koszty działalności podstawowej | 52 Koszty wydziałowe | 53 Koszty działalności pomocniczej | 54 Koszty sprzedaży | 55 Koszty ogólnego zarządu |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 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 | | | | | |

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|---|---|---|---|---|---|
| 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 nieprzynoszące zamierzonych efektów | | | | | |
| Przekroczenie uprawnień przez działy sprzedaży i marketingu | | | | | |
| Pozostałe | | | | | |

Źródło: opracowanie własne.

Struktura kosztów jakości zaproponowana przez autora w tabelach 1-4 z podziałem na podprocesy główne procesów podstawowych może być wykorzystywana w przedsiębiorstwach usługowych. W kolumnach umieszczone zostały koszty według typu działalności z sugerowanymi dla nich numerami kont zespołu 5: 50--51 koszty działalności podstawowej, 52 koszty wydziałowe, 53 koszty działalności pomocniczej, 54 koszty sprzedaży, 55 koszty ogólnego zarządu. Wierszom w tabelach odpowiadają natomiast kategorie kosztów jakości z podziałem na koszty zgodności (koszty profilaktyki i oceny) oraz koszty niezgodności (koszty błędów zewnętrznych, wewnętrznych oraz koszty przekroczenia wymagań). Każda kategoria kosztów jakości składa się z pięciu potencjalnych kosztów jakości, które mogą być ponoszone w każdej z faz procesu, tj. planowania, zaopatrzenia, realizacji usługi oraz sprzedaży.

Ewidencja kosztów związanych z jakością dla przedsiębiorstw wykorzystujących konta zespołu 4 i 5 może odbywać się na bieżąco – w postaci równoległych

zapisów lub po zakończeniu każdego miesiąca przy wykorzystaniu konta 49 „Rozliczenie kosztów”, umożliwiającego przeniesienie w ciężar kont zespołu 5 poniesionych kosztów na kontach zespołu 4 [Trzpioła 2017, s. 151].

## 4. Zakończenie

Zaproponowana przez autora struktura kosztów jakości dla przedsiębiorstw usługowych jest oparta na procesach w nich zachodzących. Koszty jakości podzielone zostały na koszty zgodności, niezgodności oraz utraconych korzyści. Do kosztów zgodności należą koszty profilaktyki i oceny. Natomiast kosztami niezgodności są koszty błędów wewnętrznych i zewnętrznych, a także koszty przekroczenia wymagań. Przedsiębiorstwa ponoszą koszty związane z jakością w każdej fazie realizacji procesu świadczenia usługi. Kluczowa jest identyfikacja miejsc powstawania tych kosztów.

Ewidencja kosztów według typów działalności prowadzona jest w ramach zespołu 5, który wyodrębnia koszty działalności podstawowej, koszty działalności wydziałowej, koszty działalności pomocniczej, koszty sprzedaży oraz koszty ogólnego zarządu. Księgowanie kosztów jakościowych na kontach zespołu 5 może odbywać się na bieżąco – równolegle z zespołem 4 lub też po zakończeniu każdego miesiąca przy użyciu konta „Rozliczenie kosztów”.

Rozszerzenie struktury kosztów przedsiębiorstwa o koszty jakości może przynieść wiele korzyści, jednak aby tak się stało, wymaga się zastosowania odpowiedniego modelu.

Autor rekomenduje przeprowadzenie badań empirycznych w przedsiębiorstwach usługowych, których celem będzie weryfikacja przygotowanej struktury kosztów jakości w układzie kalkulacyjnym kosztów.

## Literatura

Balon U., 2006, *Przegląd wybranych modeli klasyfikacji kosztów jakości*, Problemy Jakości, nr 6, s. 15-19.

Bank J., 1996, *Zarządzanie przez jakość*, Gebethner i Ska, Warszawa.

Ciechan-Kujawa M., 2005, *Rachunek kosztów jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.

Grajewski P., 2012, *Procesowe zarządzanie organizacją*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

Kister A., 2005, *Zarządzanie kosztami jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.

Lisiecka K., 2013, *Systemy zarządzania jakością produktów. Metody analizy i oceny*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.

Nowak E., 2014, *Modele rachunku kosztów w rachunkowości zarządczej*, [w:] Czubakowska K., Gabrusewicz W., Nowak E. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, PWE, Warszawa.

Nowak E., 2016, *Rachunek kosztów w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą*, „EKSPERT” Wydawnictwo i Doradztwo z zakresu rachunkowości i finansów s.c., Wrocław.

Pałka M., 2017, *Zakładowy plan kont z komentarzem dla jednostek prowadzących działalność gospodarczą według stanu prawnego na dzień 2.01.2017 r.*, „EKSPERT" Wydawnictwo i Doradztwo z zakresu rachunkowości i finansów s.c., Wrocław.

Sadkowski W., 2017, *Propozycja modelu struktury kosztów jakości i jego implementacji w przedsiębiorstwach usługowych – studium teoretyczne*, Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 333, s. 200-214.

Szczepańska K., 2009, *Dylematy pomiaru kosztów jakości*, Problemy Jakości, nr 8, s. 13-15.

Trzpioła K., 2017, *Polityka rachunkowości w firmie z komentarzem do planu kont*, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o., Warszawa.

Yang Ch.-Ch., 2006, *Establishment of a quality-management system for service industries*, Total Quality Management, vol. 17, no. 9, s. 1129-1154.