ZESZYTY NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO nr 804
Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 67 (2014)

s. 83–92

Rachunek kosztów jakości instrumentem controllingu w zakresie zarządzania jakością

Patrycja Kokot-Stępień*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest wskazanie, że podstawowym narzędziem controllingu jakości jest rachunek kosztów jakości, którego głównym zadaniem jest optymalizacja ponoszonych w przedsiębiorstwie kosztów jakości, możliwa poprzez planowanie, sterowanie i kontrolowanie ich poziomu.
Metodologia badania – Zastosowane w publikacji metody badawcze to analiza pozycji literaturowych dotyczących znaczenia kosztów jakości w systemie controllingu.
Wynik – Koszty jakości umożliwiają poprawę jakości i efektywności gospodarowania, jeśli w przedsiębiorstwie prowadzony jest rachunek kosztów jakości stanowiący bazę informacyjną controllingu jakości oraz podstawowe narzędzie controllingowego sterowania jakością.
O*ryginalność/wartość* – powiązanie kosztów jakości z systemem controllingu w przedsiębiorstwie.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów jakości, koszty jakości, controlling jakości

Wprowadzenie

Zarządzanie jakością należy prowadzić z wykorzystaniem controllingu wspomagającego proces planowania i kontroli jakości, a także sterowania jakością oraz jej koordynację, jak również monitorowanie i nadzorowanie właściwego przebiegu tego procesu (Ciechan-Kujawa 2005: 136). Controlling stanowi nowoczesną metodę całościowego, skoordynowanego zarządzania w przedsiębiorstwie, której zadaniem jest optymalizacja formułowania i realizacji jego celów (Duda-Piechaczek 2007: 27). Natomiast w zakresie jakości controlling to skuteczna metoda wspierająca działania podmiotu gospodarczego w obszarze zarządzania jakością przez wspomaganie i koordynowanie zadań planowania, kontroli i sterowania jakością oraz monitorowanie ich przebiegu dla osiągnięcia ustalonych wcześniej celów (Piechota 2003: 40). Zadaniem controllingu jest stworzenie instrumentarium służącego procesowi zasilania w informacje, obejmującego zbieranie oraz przetwarzanie danych pochodzących w szczególności z procesu kontroli oraz sterowania i regulacji (Chachuła 2009: 41). Controling jakości w realizacji zadań wykorzystuje zarówno instrumenty tworzone na jego potrzeby, jak i te stosowane w systemie zarządzania jakością. Instrumenty controllingu jakości można ująć w następujących grupach (Bieńkowska, Krall 2001: 39):

– instrumenty pozyskiwania danych o jakości,

* dr Patrycja Kokot-Stępień, Wydział Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, e-mail: patrycjakokot@wp.pl.

– instrumenty przetwarzania danych o jakości,
– instrumenty przekazania informacji o jakości.

Do pierwszej grupy zaliczamy rachunek kosztów jakości, budżetowanie kosztów jakości, rachunek zysków i strat, druga obejmuje analizę kosztów jakości, natomiast trzecia system ewidencyjno-sprawozdawczy w zakresie jakości. Jednakże głównym narzędziem controllingu w obszarze zarządzania jakością w przedsiębiorstwie jest rachunek kosztów jakości. System rachunku kosztów jakości dostosowany do potrzeb informacyjnych controllingu podmiotu gospodarczego stanowi główne źródło informacji dla celów zarządzania. Ponadto ułatwia planowanie, a następnie kontrolę ponoszonych w przedsiębiorstwie kosztów jakości, jak również analizę i ocenę odchyleń wielkości zamierzonych, a faktycznie osiągniętych. Wszystkie te działania powinny ostatecznie przyczynić się do poprawy efektywności wykorzystania zasobów przedsiębiorstwa.

1. Specyfika rachunku kosztów jakości

Rachunek kosztów jakości jest względnie wyodrębnionym podsystemem w rachunku kosztów przedsiębiorstwa (Nowak 2010: 296) i stanowi system identyfikacji, pomiaru oraz przetwarzania informacji o kosztach jakości dla celów zarówno rachunkowości finansowej, jak i zarządczej (Szczepańska 2009: 183). Najogólniej polega on na ustalaniu, ewidencjonowaniu, wycenie i analizowaniu działań dotyczących jakości (Zymonik i in. 2013: 144) oraz planowaniu czynności mających na celu poprawę jakości oraz obniżenie łącznych kosztów produkcji (Wawak 2011: 49). Ekonomiczne ujęcie rachunku kosztów jakości odnosi się do systemu (Szczepańska 2009: 183; Kister 2005: 83):

– pomiaru,
– ewidencji na odpowiednich kontach, zarówno bilansowych, jak i niebilansowych, wszystkich kosztów odnoszących się do jakości produkcji, które powstają w kolejnych fazach realizacji wyrobu,
– przeprowadzania analizy poziomu i struktury kosztów jakości,
– podejmowania działań zorientowanych na poprawę jakości,
– zmniejszenia kosztów będących rezultatem nieodpowiedniej jakości,
– optymalizacji kosztów jakości.

Rachunek kosztów jakości pozwala na wzrost efektywności działalności przedsiębiorstwa poprzez wskazanie źródeł powstawania odchyleń od wymagań jakościowych, pomiar ich wartości oraz realizację działań niwelujących te odchylenia (Zymonik i in. 2013: 144).

Istotą rachunku kosztów jakości jest budżetowanie kosztów jakości, ich pomiar i ewidencja, a także kontrola oraz prezentacja i analiza. Jego wdrożenie w przedsiębiorstwie powinno umożliwić stworzenie bazy informacyjnej dla określenia przyczyn ponoszenia określonych kosztów jakości. Ponadto rachunek ten służy optymalizacji kosztów nieodpowiedniej jakości oraz odgrywa znaczącą rolę w ocenie systemu zapewnienia jakości (Bareja, Giedroyć 2007: 55–56).

Przedmiotem rachunku kosztów jakości jest (Klamecka-Roszkowska 2001: 391):
- ewidencja cząstkowych kosztów jakości,
- interpretacja informacji o kosztach jakości w aspekcie czasowym i przestrzennym,
- udostępnienie opracowanych informacji wszystkim zainteresowanym w przejrzystej, zrozumiałej formie,
- określenie stopnia realizacji celu systemu zapewnienia jakości, którym pod względem ekonomicznym jest optymalizacja kosztów jakości w przedsiębiorstwie,
- przygotowanie projektu ewentualnej weryfikacji zastosowanego programu poprawy jakości przez zarządzających jednostką.

Za główny cel rachunku kosztów jakości uznaje się dostarczenie kierownikom wielowymiarowych informacji o kosztach jakości wykorzystywanych w zarządzaniu podmiotem gospodarczym. W szczególności rachunek ten powinien dostarczyć informacje umożliwiające ocenę przydatności i skuteczności systemu jakości, wskazywać dodatkowe obszary wymagające uwagi oraz doskonalenia, a także ustalać cele i koszty jakości na następny okres (Markowska 2011: 171).

Z wymienionych celów wynika szeroki zestaw różnorodnych zadań rachunku kosztów jakości, do których w szczególności można zaliczyć (Klamecka-Roszkowska 2001: 391; Ciechan-Kujawa 2005: 85):
- sterowanie kosztami, czyli controlling obejmujący planowanie, regulowanie, kontrolowanie poziomu kosztów jakości w przedsiębiorstwie w celu realizacji działań zorientowanych na zapewnienie odpowiedniej jakości wyrobów,
- znalezienie podstawy do wprowadzenia porównań dla zrozumienia, w jaki sposób kształtują się koszty jakości w danym przedsiębiorstwie na tle innych podmiotów działających w tej samej branży,
- stworzenie bazy informacyjnej dla obliczania i planowania kosztów w zakładowym rachunku kosztów,
- planowanie jakości z uwzględnieniem kosztów przy jednoczesnym połączeniu z analizą wartości,
- pomoc w ustalaniu polityki jakościowej w przedsiębiorstwie,
- ujawnienie zawyżonych kosztów jakości powstających w wyniku przyjęcia niewłaściwych kryteriów jakościowych, które nie są wymagane przez rynek,
- umożliwienie obserwacji jakości wyrobów pod kątem powstawania kosztów jakości,
- wskazanie przedsięwzięć pozwalających na obniżenie kosztów i poprawę jakości,
- zapewnienie lepszego poznania znaczenia ekonomicznego wymagań jakościowych,
- określenie tak zwanych słabych punktów jakościowych w wyrobach i procesach,
- dostarczenie danych do raportów w zakresie jakości,
- optymalne, z uwagi na koszty, planowanie kontroli jakości.

Na podstawie wymienionych zadań rachunku kosztów jakości można wskazać główne jego funkcje (rys. 1). Funkcje te wpisują się w strukturę problemowego rachunku kosztów

zorientowanego na zarządzanie poszczególnymi czynnikami produkcji oraz rozwiązywanie określonych problemów.

Rysunek 1. Funkcje rachunku kosztów jakości

Źródło: opracowanie własne na podstawie Szczepańska (2009): 193.

Rachunek kosztów jakości dostarcza informacji, dlaczego określony koszt został poniesiony w danym miejscu oraz czasie. Pozwala przy tym ocenić czy koszt ten był faktycznie konieczny, a także czy przyniósł korzyści w postaci doskonalenia jakości, optymalizacji kosztów jakości oraz poprawy efektów pracy przedsiębiorstwa. Przydatność analityczna i kontrolna raportów wygenerowanych w obszarze kosztów jakości decyduje o skuteczności procesu doskonalenia jakości zarówno produktów, jak i procesów (Bareja, Giedroyć 2007: 56).

Rachunek kosztów jakości umożliwia kontrolę gospodarności, jeżeli koszty jakości zostaną ujęte w ramy odpowiednich strategii przedsiębiorstwa. Podstawą sterowania rachunkiem kosztów jakości jest okresowa analiza wskaźników, która powinna dostarczyć informacji odnoszących sie między innymi do udziału kosztów jakości w łącznych kosztach produkcji czy relacji zachodzących pomiędzy poszczególnymi kategoriami tych kosztów (Kister 2005: 84–85).

Rachunek kosztów jakości stanowi jeden z najważniejszych elementów systemu sterowania jakością, co więcej jest sprawdzianem skuteczności tego systemu jako całości i prawidłowości zarządzania przedsiębiorstwem (Borkowski, Prus 2001: 361).

Prowadzenie rachunku kosztów jakości daje kierownictwu przedsiębiorstwa możliwość oceny funkcjonowania systemu zapewnienia jakości i jego ekonomicznej efektywności. Rachunek ten powinien również dostarczyć informacji, które pozwolą na osiągnięcie

spodziewanych zysków oraz wzrostu zaufania klientów. Szczególnie użyteczne może być wskazanie wyrobów czy komórek przedsiębiorstwa, które ze względu na złą jakość przynoszą straty, jak również określenie działań korygujących, najbardziej efektywnych ekonomicznie oraz umożliwiających poprawę produktywności i strukturę kosztów. W związku z tym koszty jakości należy uwzględniać w procesie decyzyjnym dotyczącym jakości, a także podczas formułowania strategii przedsiębiorstwa (Wawak 2011: 51).

W następstwie wdrożenia w przedsiębiorstwach systemu zarządzania jakością wraz z rachunkiem kosztów jakości można zauważyć pozorny paradoks – koszty jakości są mniejsze niż zero. Związane jest to ze znacznym ograniczeniem kosztów złej jakości przy stosunkowo niewielkim wzroście kosztów profilaktyki projakościowej (Wawak 2011: 49).

2. Koszty jakości w przedsiębiorstwie

Koszty jakości są terminem umownym. Pojęcie to zarówno w teorii, jak i praktyce nie jest dokładnie zdefiniowane, a główne różnice dotyczą przede wszystkim ich treści i zakresu. W literaturze przedmiotu występują różnorodne definicje kosztów jakości, co więcej literatura wskazuje odmienne ich rodzaje oraz wielowariantowe podziały. Wynika to z tego, że w przedsiębiorstwach istnieje wiele obszarów, w których przenikają się działania i procesy związane z zapewnieniem jakości (Piechota 2003: 42). W samej definicji tego pojęcia jest również wiele niejednoznaczności. W praktyce przedsiębiorstw koszt jakości jest z reguły utożsamiany z niską jakością, czyli ze startami wywołanymi nieodpowiednią jakością produktów. Natomiast w teorii zarządzania jakością koszty jakości są najczęściej definiowane poprzez ich strukturę (Zymonik 2012: 441).

Koszty jakości, powstające w każdym przedsiębiorstwie w związku z osiągnięciem określonego poziomu jakości, stanowią ważny element łącznych kosztów wytwarzania i są sumą wszystkich kosztów operacyjnych związanych z osiąganiem jakości. Dzięki nim możliwa jest ilościowa ocena efektywności funkcjonowania systemów mających zapewnić w przedsiębiorstwie właściwy poziom jakości, stąd bywa, że są również określane jako koszty zapewnienia jakości (Wawak 2011: 43).

Koszty jakości wiążą się ściśle z dostosowaniem produktu do wymagań i oczekiwań klienta w zakresie jakości, a jednocześnie odzwierciedlają konsekwencje niedostosowania się do nich. Pojęcie kosztów jakości może być zatem rozumiane jako (Szczepańska 2009: 132):

- nakłady związane z jakością, będące następstwem braku efektywności realizowanych w danym podmiocie działań, w perspektywie procesów systemowych,
- wyrażane wartościowo straty, które powstały w następstwie braku właściwego przebiegu procesów organizacyjnych lub nieprawidłowego ich nadzoru,
- część kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo w następstwie realizacji określonych działań jako ich nieodłączny element,

– uzasadnione ekonomicznie koszty ponoszone w związku z uzyskaniem świadectwa oceny zewnętrznej produktów przedsiębiorstwa,
– koszty ponoszone na doskonalenie potencjału produkcyjnego przedsiębiorstwa związane z techniczno-technologicznym aspektem rozwoju działalności.

Koszty jakości można rozpatrywać zarówno w wąskiej, jak i szerokiej perspektywie. W wąskim ujęciu odnoszą się do kosztów ponoszonych w przedsiębiorstwie w związku z wytwarzaniem produktów. W przedsiębiorstwie koszty jakości ponoszone są podczas realizacji wszystkich funkcji, które tworzą łańcuch wartości, zaczynając od badań i rozwoju, przez projektowane wytwarzanie, marketing i dystrybucję, a na obsłudze klienta kończąc. Natomiast w szerszej perspektywie są to tzw. społeczne koszty jakości, które obejmują koszty w całym cyklu życia produktów, w związku z czym ponoszone są nie tylko w przedsiębiorstwie, ale również poza nim, przez klientów, pośredników czy sprzedawców (Bareja, Giedroyć 2007).

Koszty jakości są narzędziem pozwalającym na wskazanie słabych punktów w realizowanych w przedsiębiorstwie procesach, zarówno podstawowych, jak i pomocniczych. Ponadto odgrywają rolę (Piechota 2003: 42):

– celu sterowania jakością, czyli stworzenia takiej struktury nakładów, przy której suma kosztów jakości będzie najmniejsza,
– podstawy podejmowania decyzji mających charakter strategiczny,
– narzędzia oceny działań projakościowych,
– podstawy określania optymalnego poziomu jakości wyrobów.

Pojęcie kosztów jakości przybliża ich struktura. Koszty jakości mogą być ujęte w różnorodnych kombinacjach, począwszy od struktur prostych, w których (zgodnie z kryterium dobroci) są dzielone na dobre i złe (J.M. Juran) czy traktowane tylko jako straty jakości (G. Tguchi) poprzez ich rozróżnienie (zgodnie z kryterium jawności) na widoczne i niewidoczne (J.J. Dahlgaard, K. Kristensen i G.K. Kanji), aż do ujęcia tradycyjnego zgodnie z kryterium rodzaju działań, w przypadku którego można wskazać koszty prewencyjne, oceniające oraz błędy (A.V. Feigenbaum, ASQC, normy ISO serii 9000). Ponadto koszty jakości są odnoszone do procesu i dzielone na zgodne i niezgodne z wymaganiami (Ph. B. Crosby, J. Bak), a także traktowane jako koszty utraconych korzyści (J. Bank). Natomiast w praktyce gospodarczej z reguły są postrzegane jako koszty niskiej jakości (Zymonik i in. 2013: 133).

W związku z ewolucją pojęcia kosztów jakości na przestrzeni lat można było zaobserwować różne do nich podejścia. Z punktu widzenia controllingu na uwagę zasługują dwa przełomowe, czyli podejście tradycyjne i nowoczesne (tab. 1).

Działania w obszarze sterowania jakością obejmują zarówno czynności wykonywane w celu zagwarantowania odpowiedniej jakości produktów, jak i czynności realizowane w związku z usunięciem skutków niedotrzymania wymagań jakościowych. W związku z tym można stwierdzić, iż kosztuje nie tylko jakość, ale także jej brak (Nowak, Wierzbiński 2010: 291).

Tabela 1

Porównanie klasycznego i współczesnego podejścia do kosztów jakości

Podejście tradycyjne (klasyczne)	Podejście nowoczesne (współczesne)
Koszty jakości	
Koszty poniesione na uzyskanie zgodności produktu z założeniami techniczno-technologicznymi i wizualnymi	Wyrażone wartościowo zużycie zasobów zużytych w przedsiębiorstwie do wytworzenia produktów o wysokiej jakości
Grupy kosztów jakości	
Koszty zapewnienia jakości (koszty działań prewencyjnych, zapobiegania)	Koszty osiągnięcia zgodności produktu z oczekiwaniami klientów
Koszty oceny jakości	Koszty odchyleń spowodowanych marnotrawstwem zasobów (koszty zasobów zużytych na produkcję barków)
Koszty braków: wewnętrznych – zidentyfikowanych podczas produkcji lub zaraz po jej zakończeniu zewnętrznych – zidentyfikowanych po sprzedaży	Koszty utraconych korzyści w postaci niezrealizowanej marży brutto z produktów uznanych za braki

Źródło: Kulikowska (2013): 312.

Najważniejszą rolę w przedsiębiorstwie powinny odgrywać koszty związane z profilaktyką projakościową. W jednostkach, dla których poprawa jakości wyrobów to proces systematyczny, stanowią one większość wszystkich kosztów jakości. Większa dbałość o jakość produktu już podczas jego projektowania oraz udoskonalanie metod produkcji prowadzą w efekcie do zmniejszenia kosztów związanych z oceną i wadliwością wyrobów. (Wawak 2011, 46)

Koszty jakości mogą stanowić istotny potencjał oszczędnościowy, w związku z czym powinny być objęte kompleksowym systemem controllingu we wszystkich fazach cyklu życia produktu, zarówno podczas formułowania strategii, jak i bieżącej polityki gospodarczej. Działania w tym obszarze powinny obejmować (Kiziukiewicz 1995: 51):

- analizę kosztów jakości według produktów oraz miejsc ich powstawania,
- określenie sposobów poprawy (zapobieganie, kontrola, zmniejszenie liczby błędów),
- koordynację działań, począwszy od wskazania zadań w zakresie jakości, kontroli ich przebiegu oraz wykonania,
- egzekwowanie odpowiedzialności za koszty błędów.

Szczegółowe informacje odnoszące się do kosztów jakości należy, jak już wcześniej wspomniano, ewidencjonować według rodzaju oraz miejsc powstawania tych kosztów. Ponadto koszty jakości powinny być ujmowane według przyczyn ich powstawania i produktów których dotyczą, co pozwoli przeprowadzić ich wieloaspektową analizę. Aby rejestracja i sprawozdawczość dotyczące kosztów jakości przyniosły przedsiębiorstwu korzyści, należy je traktować jako część ogólnego systemu ekonomicznego podmiotu i powiązać z tradycyjnym systemem księgowości (Kister 2005: 81).

3. Controlling kosztów jakości

Przez controlling kosztów jakości należy rozumieć planowanie, regulowanie oraz kontrolowanie poziomu kosztów jakości w przedsiębiorstwie w celu racjonalizowania działań zapewniających jakość w procesie wytwarzania (Markowska 2011: 172).

Celem controllingu kosztów jakości jest zasilenie procesu zarządzania podmiotem gospodarczym w konkretne informacje kosztowe na potrzeby decyzyjno-kontrolne oraz dla poprawy jakości decyzji na poszczególnych poziomach zarządzania, tj. organizacji, procesu i stanowiska pracy (Kister 2005: 86).

Controlling kosztów jakości powinien realizować zadania dotyczące (Markowska 2011: 173):

- opracowywania budżetów kosztów jakości dla wszystkich centrów jakości,
- bieżącego monitorowania poziomu i struktury kosztów jakości,
- opracowywania sprawozdań i raportów z wykonania kosztów jakości w centrach kosztowych,
- analizy odchyleń kosztów faktycznie poniesionych w odniesieniu do budżetu,
- propozycji działań korygujących i naprawczych.

Controlling kosztów jakości obejmuje trzy następujące po sobie etapy. Wyjściowym procesem controllingu jest planowanie zadań związanych z kosztami jakości, czyli wspomaganie formułowania celów i wymagań jakościowych, koordynacja procesu ustalania planów kosztowych, kontrola realizacji planów i opracowanie budżetów kosztowych, aktualizacja systemu planowania czy opracowanie sprawozdań i procedur postępowania z budżetem. Etap kolejny – kontrola – pozwala na wykrycie przyczyn pojawienia się ewentualnych odchyleń oraz wskazanie działań korygujących. Ostatni etap, czyli sterowanie, stanowi istotny obszar zarządzania, w którym zostają wykorzystane wyniki analizy kosztów jakości (Kister 2005: 86).

Przyjmując za kryterium zakres kosztów jakości objętych controllingiem można wskazać (Ciechan-Kujawa 2005: 137):

- controlling pełny, na który składa się ogół społecznych kosztów jakości ponoszonych w poszczególnych fazach życia produktu przez wszystkie podmioty (producenta, handlowca, użytkownika),
- controlling ograniczony, który obejmuje tylko część kosztów, na przykład koszty jakości ponoszone wprost przez producenta,
- controlling fragmentaryczny, obejmujący część kosztów jakości, które bezpośrednio ponosi producent, jak również kosztów ponoszonych na realizację określonego projektu w przedsiębiorstwie (zaliczamy tu między innymi koszty wdrażania systemu zarządzania jakością, koszty rozpoczęcia produkcji nowego wyrobu czy koszty zmiany struktury produkcji).

Podstawowym zadaniem controllingu kosztów jakości jest planowanie metod optymalizacji poziomu kosztów jakości, ocena wykonania wniosków oraz zaleceń, a także

sprawdzenie skuteczności działań podejmowanych w kierunku poprawy efektywności funkcjonowania systemu jakości i zarządzania kosztami (Kister 2005: 86–87).

W celu właściwego funkcjonowania controllingu kosztów jakości powinno się wydzielić w przedsiębiorstwie ośrodki odpowiedzialności za jakość i określić ponoszone w nich rodzaje kosztów. Każdemu ośrodkowi odpowiedzialności za jakość należy przyporządkować odpowiednie koszty jakości i wskazać osobę odpowiedzialną za powstałe odchylenia. Ośrodek odpowiedzialności, który odpowiada za zapewnienie jakości stanowi centrum kosztowe i odpowiada za koszty jakości powstające w całym przedsiębiorstwie, bowiem swoimi decyzjami w obszarze zarządzania jakością może wpływać na ich poziom (Markowska 2011: 173)

Uwagi końcowe

Nieodzownym elementem controlingu są jego instrumenty, które umożliwiają osiągnięcie wyznaczonych w przedsiębiorstwie celów. Podstawowym narzędziem controllingu jakości wykorzystywanym w realizacji określonych zadań dotyczących planowania, kontroli i sterowania jakością jest rachunek kosztów jakości. Wdrożeniu systemu zarządzania jakością w danym podmiocie gospodarczym powinno zatem towarzyszyć wprowadzenie ewidencji kosztów jakości, analizy ich wartości, właściwych metod kalkulacji oraz ich controllingu. Celem prowadzenia rachunku kosztów jakości w przedsiębiorstwie jest w głównej mierze controlling kosztów, czyli planowanie, sterowanie oraz kontrolowanie poziomu kosztów jakości, aby doskonalić wszelkie działania sprzyjające zapewnieniu odpowiedniej jakości w procesie wytwarzania produktów. Warto przy tym dodać, iż rachunek kosztów jakości musi mieć charakter rachunku decyzyjnego, czyli powinien stanowić podstawę decyzji pozwalających na osiągnięcie wyznaczonych celów jakościowych oraz rachunku odpowiedzialnościowego, zatem powinien umożliwić wskazanie osób odpowiedzialnych za osiągnięcie lub nieosiągnięcie tych celów.

Literatura

Bareja K., Giedroyć M. (2007), *Rachunek kosztów jakości*, w: *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, red. A. Karmańska, Difin, Warszawa.

Bieńkowska A., Krall Z. (2001), *Instrumentalne aspekty funkcjonowania kontrolingu jakości*, w: *Laboratoria technologiczne – aspekty utrzymania wysokiej jakości wyrobu*, XI Międzynarodowa Konferencja „Zintegrowane systemy zarządzania w przemyśle", Wydawnictwo Uczelnianie Politechniki Szczecińskiej, Szczecin.

Borkowski S., Prus A. (2001), *Rachunek kosztów jakości dla przedsiębiorstwa meblarskiego*, w: *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, Prace Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Materiały konferencyjne II Międzynarodowej Konferencji Naukowej, Częstochowa.

Chachuła D. (2009), *Controlling. Koncepcje, narzędzia, modele*, Difin, Warszawa.

Ciechan-Kujawa M. (2005), *Rachunek kosztów jakości. Wykorzystanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.

Duda-Piechaczek E. (2007), *Controling wspieranie zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo HELION, Gliwice.

Karaszewki R. (2005), *Zarządzanie jakością, koncepcja, metody i narzędzia stosowane przez liderów światowego biznesu*, Dom Organizatora, Toruń.
Kister A. (2005), *Zarządzanie kosztami jakości*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
Kiziukiewicz T. (1995), *Zarządzanie kosztami jakości jako element controllingu*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 698, Wrocław.
Klamecka-Roszkowska G. (2001), *Decyzyjny rachunek kosztów w zarządzaniu jakością*, w: *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, Prace Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Materiały konferencyjne II Międzynarodowej Konferencji Naukowej, Częstochowa.
Markowska M. (2011), *Controlling jakości*, w: *Controlling w działalności przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, PWE, Warszawa.
Kulikowska J. (2013), *Controlling jakości jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem*, „Rachunkowość a controlling", nr 291, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
Nowak E., Wierzbiński M. (2010), *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
Piechota R. (2003), *Controlling jakości jako nowoczesna koncepcja zarządzania kosztami jakości w przedsiębiorstwie*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, nr 984, Wrocław.
Szczepańska K (2009), *Koszty jakości dla inżynierów*, PLACET, Warszawa.
Wawak S. (2011), *Zarządzanie jakością. Podstawy, systemy i narzędzia*, HELION, Gliwice.
Zymonik Z (2012), *Koszty jakości jako miara efektywności działań w przedsiębiorstwie*, „Efektywność – konceptualizacja i uwarunkowania", nr 262, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
Zymonik Z., Hamrol A, Grudowski P. (2013), *Zarządzanie jakością i bezpieczeństwem*, PWE, Warszawa.

QUALITY COSTS ACOOCUNT AS A TOOL OF QUALITY CONTROLLING

Abstract: *Purpose* – the purpose of this article is to point out that the basic tool of quality controlling is the quality costs account; its main task is to optimize the quality costs borne in an enterprise, which is possible when their level is planned and controlled. *Methodology approach* – research methods used in this paper consist in analyzing reference books discussing the importance of quality costs in the controlling system. *Findings* – quality costs help to improve the quality and effectiveness of management if the enterprise keeps quality costs account being the data base and the basic tool of quality controlling. *Originality/value* – linking the quality costs to the controlling system in the enterprise.

Keywords: quality costs account, quality costs, quality controlling

Cytowanie

Kokot-Stępień P. (2014), *Rachunek kosztów jakości instrumentem controllingu w zakresie zarządzania jakością*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 804, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia" nr 67, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 83–92; www.wneiz.pl/frfu.