

Wojciech Sadkowski

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

MODEL PROCESOWEGO BUDŻETU KOSZTÓW JAKOŚCI DLA PRZEDSIĘBIORSTW USŁUGOWYCH

MODEL OF PROCESS BUDGET OF THE QUALITY COSTS FOR SERVICE COMPANIES

DOI: 10.15611/pn.2018.522.11

JEL Classification: M41

Streszczenie: Rachunek kosztów jakości jest narzędziem wykorzystywanym w przedsiębiorstwach usługowych do optymalizacji kosztów jakości. Rzetelnie prowadzony stanowi cenne źródło informacji o kosztach jakości, które mogą zostać wykorzystane do przygotowania ich budżetu. Celem niniejszego artykułu jest zaproponowanie przez autora budżetu procesowego kosztów jakości. Pierwsza część pracy przedstawia istotę i rolę budżetowania w zarządzaniu jednostką oraz charakterystykę struktury budżetu przedsiębiorstwa. W drugiej części autor prezentuje macierz procesową kosztów jakości, założenia oraz budżet procesowy kosztów jakości. Trzecia część zawiera próbę weryfikacji przygotowanego budżetu kosztów jakości. Obiektem badań są koszty jakości oraz budżet przedsiębiorstwa. W pracy autor zastosował metodę krytycznej analizy piśmiennictwa naukowego z zakresu rachunkowości i zarządzania jakością oraz analizę przypadku. Podsumowanie artykułu stanowią wnioski z przeprowadzonego studium przypadku oraz nakreślony kierunek dalszych badań.

Słowa kluczowe: budżet, koszty jakości, rachunek kosztów jakości.

Summary: The quality costs calculation is a tool used in service companies to optimize quality costs. Reliably maintained is a valuable source of information on quality costs, which can be used to prepare their budget. The purpose of this article is to propose the process budget of quality costs by the author. The first part presents the essence and role of budgeting in management as well as the characteristics of the company's budget structure. In the second part, the author presents the process matrix of quality costs, assumptions and the process budget of quality costs. The third part contains an attempt to verify the budget prepared for quality costs. The object of research are the quality costs and the company's budget. In his work, the author used the method of critical analysis of scientific literature in the field of accounting, quality management and case study analysis. In the summary of the article there are the conclusions from the case study and the direction of further research.

Keywords: budget, quality costs, quality costs calculation.

1. Wstęp

Koszty jakości ponoszone przez przedsiębiorstwa stanowią podstawę rachunku kosztów jakości. Źródłem kosztów są procesy zachodzące w jednostce. Identyfikacja tych procesów oraz miejsc powstawania kosztów jakości jest konieczna do prowadzenia ewidencji kosztów jakości na kontach zespołu 4 i 5. Ujmowanie kosztów jakości w strukturze kosztowej jednostki powinno stać się powszechną praktyką w działach księgowości.

Budżetowanie jest jednym z najbardziej rozpoznawalnych i najczęściej wykorzystywanych instrumentów rachunkowości zarządczej [Duda-Piechaczek 2007]. Sprawnie działający system budżetowania zapewnia dyscyplinę kosztową w przedsiębiorstwie, pozwala zidentyfikować ryzyko działalności oraz optymalizować alokację zasobów [Karmańska 2009].

Głównym celem artykułu jest propozycja modelu budżetu procesowego kosztów jakości przeznaczonego dla przedsiębiorstw usługowych.

W pierwszej części przedstawiona została istota budżetowania w zarządzaniu przedsiębiorstwem, a także scharakteryzowane zostały elementy struktury budżetu. Druga część zawiera model macierzy procesowej kosztów jakości oraz proponowany przez autora budżet procesowy kosztów jakości. W trzeciej części autor podejmuje próbę weryfikacji koncepcji w studium przypadku przedsiębiorstwa ABC.

2. Budżetowanie i jego rola w zarządzaniu przedsiębiorstwem

Zarządzanie przedsiębiorstwem jest niemożliwe bez podejmowania decyzji dotyczących bliższej lub dalszej przyszłości. Projektowanie przyszłych dochodów i wydatków w jednostce ma związek z planowaniem. Skuteczne planowanie wymaga stosowania nowych narzędzi zarządzania. Takim narzędziem jest budżetowanie, będące metodą bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem, pozwalające usprawnić działalność jednostki i zminimalizować ryzyko gospodarcze [Gabrusewicz 2014, s. 332].

Budżetowanie to również jeden z systemów informacyjnych zarządzania, którego elementami są: budżet wpływów i wydatków, budżet operacyjny przedsiębiorstwa, budżety przychodów i kosztów, instrukcje sporządzania budżetów, system kontroli budżetowej, zakładowy plan kont (z pozycjami przychodów i kosztów wykorzystywanymi do kontroli budżetowej i przygotowywania raportów), bazy danych i informacji będące źródłami danych do sporządzania budżetów, system informacyjny budżetowania oraz zarządzanie systemem budżetowania w przedsiębiorstwie [Kotapski 2006].

Budżetowanie definiuje się jako proces, który polega na przygotowaniu, zatwierdzeniu, realizacji i kontroli budżetu [Olzacka, Pałczyńska-Gościniak 1998].

Produktem procesu budżetowania jest budżet definiowany jako krótkookresowy plan wyrażony wartościowo (uzupełniony o elementy ilościowe), przedstawiający pośrednio cele przedsiębiorstwa i sposoby ich osiągnięcia. Określany mianem planu

finansowego sprzyja świadomemu kształtowaniu przychodów, kosztów, wpływów, wydatków i wyników finansowych [Gabrusewicz 2014, s. 334].

Przedmiot budżetowania jest istotnym kryterium podziału budżetów. Na jego podstawie wyróżnia się dwa elementy: budżet operacyjny i budżet finansowy.

Budżet operacyjny obejmuje wydzielone obszary operacyjne działalności przedsiębiorstwa i tworzą go budżety: sprzedaży, zużycia materiałów bezpośrednich, wynagrodzeń, kosztów wydziałowych, kosztu wytworzenia, kosztów ogólnego zarządu, a także kosztów sprzedaży [Szczypta 2015, s. 131-133].

Natomiast budżet finansowy jest sporządzany dla przedsiębiorstwa jako całości i zawiera: budżet bilansu, budżet rachunku zysków i strat oraz budżet środków pieniężnych. Jego zadaniem jest całościowe ujęcie sytuacji finansowej jednostki w sprawozdaniach finansowych *pro forma*, które prezentują planowane wpływy i wydatki gotówki, a także uwzględniają działalność inwestycyjną i finansową [Szczypta 2015, s. 134].

Budżetowanie to instrument nie tylko wykorzystywany w procesach planowania, odpowiada również za kontrolę uzyskiwanych rezultatów. Na podstawie analizy odchyleń możliwe jest oszacowanie efektywności podejmowanych działań [Zyznarska-Dworczak 2012].

Znaczenie budżetowania i jego rolę w przedsiębiorstwach trudno przecenić. Powstały na ten temat liczne publikacje, których autorzy zwracają uwagę na istotę tego procesu w efektywnym zarządzaniu jednostkami. W bogatej literaturze przedmiotu autor publikacji dostrzegł lukę w postaci brakującego elementu budżetu operacyjnego, którym jest budżet procesowy kosztów jakości.

3. Budżet procesowy kosztów jakości

3.1. Macierz procesowa kosztów jakości

Podejście procesowe pozwala spojrzeć na przedsiębiorstwo jako na zbiór zachodzących w nim procesów, których celem jest wytworzenie wyrobu lub świadczenie usługi [Grajewski 2007]. W organizacjach wyróżnia się procesy podstawowe, pomocnicze i wspierające proces zarządzania [Zymonik 2003]. Koszty jakości ponoszone są przez przedsiębiorstwa na wszystkich etapach realizacji procesu, a ich struktura determinowana jest przez podprocesy tworzące proces główny [Sadkowski 2017, s. 200]. Prowadzenie ewidencji kosztów jakości w zespole kont 4 i/lub 5 dostarcza informacji o wysokości zużycia czynników, które biorą udział w działalności podmiotu [Nowak 2016, s. 74].

Na podstawie zadekretowanych kosztów jakości w systemie rachunkowym przedsiębiorstwa na kontach zespołu 4 i/lub 5 możliwe staje się przygotowanie macierzy procesowej kosztów jakości (tab. 1).

Tabela 1. Macierz procesowa kosztów jakości

	Procesy podstawowe				Procesy pomocnicze	Procesy zarządzania	Razem	Procentowy udział poszczególnych kategorii kosztów jakości w strukturze kosztów jakości
	Planowanie, projekcja i nadzór procesów	Zaopatrzenie	Usługa	Sprzedaż i dystrybucja				
Koszty profilaktyki								
Koszty oceny								
Koszty błędów wewnętrznych								
Koszty błędów zewnętrznych								
Koszty przekroczenia wymagań								
Razem								
Procentowy udział poszczególnych procesów w strukturze kosztów jakości								

Źródło: opracowanie własne.

W kolumnach proponowanej macierzy autor umiejscowił procesy występujące w przedsiębiorstwie. Procesy podstawowe zostały podzielone na: planowanie, projekcję i nadzór, zaopatrzenie, usługę oraz sprzedaż i dystrybucję. Oprócz procesów podstawowych w macierzy znajdują się także procesy pomocnicze i zarządzania. Do procesów pomocniczych zaliczone zostały: zarządzanie zasobami ludzkimi, zarządzanie finansami, zarządzanie zasobami rzeczowymi, zarządzanie zmianą, a także doskonalenie. Procesami zarządzania są natomiast zarządzanie strategią i informacją oraz monitoring efektywności procesów.

Wiersze macierzy zawierają koszty jakości z podziałem na koszty profilaktyki, koszty oceny, koszty błędów zewnętrznych oraz błędów wewnętrznych, a także koszty przekroczenia wymagań.

Wykorzystana macierz procesowa pozwala na ustalenie procentowego udziału poszczególnych procesów w strukturze kosztów jakości oraz udziału kategorii kosztów jakości w strukturze kosztów jakości.

Zastosowanie przygotowanej przez autora macierzy pomoże zidentyfikować te procesy przedsiębiorstwa, które są najbardziej obciążone kosztami związanymi z ja-

kością. Ponadto narzędzie to może stanowić źródło informacji dla jednostki o obszarach, które w największym stopniu odpowiadają za generowanie kosztów błędów wewnętrznych i zewnętrznych. Wiedza o miejscach występowania kosztów błędów w poszczególnych podprocesach pozwoli na efektywniejsze zarządzanie i optymalizację ponoszonych kosztów oraz eliminację pojawiających się błędów w procesach.

Dodatkową zaletą tej macierzy jest również zidentyfikowanie podprocesów, w których największy udział mają koszty zapobiegania błędom. Skuteczność działań w zakresie prewencji i oceny będzie tym skuteczniejsza, im większa będzie dokładność i precyzja w określeniu przyczyn błędów.

Zaproponowana macierz procesowa może być narzędziem wspomagającym zarządzanie, które zapewni pełną i rzetelną informację o wysokości kosztów jakości powstających w procesach podstawowych, pomocniczych i zarządzania przedsiębiorstwa. Do jej stosowania niezbędne jest prowadzenie ewidencji kosztów jakości w systemie rachunkowości jednostki na kontach zespołu 4 i 5.

3.2. Budżet kosztów jakości

Częściami składowymi budżetu operacyjnego są przygotowywane przez przedsiębiorstwa budżety kosztów materiałów bezpośrednich, kosztów wynagrodzeń bezpośrednich, kosztów pośrednich, kosztów ogólnego zarządu, kosztów sprzedaży oraz kosztów wytworzenia sprzedanych wyrobów [Nita 2010].

Wśród elementów tworzących budżet operacyjny autor zauważył lukę w postaci budżetu, który odnosiłby się do kosztów jakości ponoszonych w jednostkach na wszystkich etapach procesu świadczenia usługi lub wytwarzaniu wyrobów. Przygotowanie budżetu kosztów jakości może mieć pozytywny wpływ na cały proces planowania, zarządzania, a także identyfikację ryzyka jakości. Sprawnie działające narzędzie powinno zapewnić dyscyplinę kosztów jakości we wszystkich realizowanych procesach, a także wpłynąć na zwiększenie wykrywania błędów wewnętrznych i zewnętrznych w jednostce, a docelowo na ich unikanie.

Głównymi założeniami niezbędnymi do przygotowania budżetu procesowego kosztów jakości są: konieczność dekretowania kosztów jakości na kontach zespołu 4 i/lub 5 oraz wykorzystywanie macierzy procesowej kosztów jakości.

Budżet kosztów jakości powinien zostać przygotowany na podstawie dostępnych już danych historycznych o kosztach jakości (gdy jednostka prowadziła już ewidencję kosztów jakości na kontach zespołu 4 i/lub 5, informacje o wysokości poniesionych kosztów udostępnia dział księgowości) lub od zera (w sytuacji gdy nie była prowadzona rejestracja kosztów związanych z jakością). Autorska propozycja budżetu znajduje się w tab. 2.

Budżet kosztów jakości składa się z prognozowanych wielkości kosztów profilaktyki, kosztów oceny, kosztów błędów zewnętrznych i błędów wewnętrznych, a także prognozowanych kosztów przekroczenia wymagań, które zostały zlokalizowane w wierszach macierzy budżetowej. Kolumny macierzy zawierają procesy podstawowe, pomocnicze i zarządzania zidentyfikowane w procesie świadczenia usługi.

	Budżet procesowy kosztów jakości dla procesu usługowego nr <i>n</i> w okresie ...	Procesy podstawowe w świadczeniu usługi nr <i>n</i>				Procesy pomocnicze w usłudze nr <i>n</i>	Procesy zarządzania w usłudze nr <i>n</i>	Razem dla usługi nr <i>n</i>	Razem KJ dla usługi nr 1, nr 2 i nr <i>n</i>
		Planowanie, projekcja i nadzór procesów	Zaopatrzenie	Usługa	Sprzedaż i dystrybucja				
13	Prognozowane koszty profilaktyki								
14	Prognozowane koszty oceny								
15	Prognozowane koszty błędów wewnętrznych								
16	Prognozowane koszty błędów zewnętrznych								
17	Prognozowane koszty przekroczenia wymagań								
18	Razem								

Źródło: opracowanie własne.

Najlepszym rozwiązaniem jest przygotowanie budżetów cząstkowych kosztów jakości dla każdego procesu usługowego oddzielnie, co daje możliwość kontroli wielkości ponoszonych kosztów w realizowanej usłudze. Suma całkowitych prognozowanych kosztów jakości (KJ) znajduje się w ostatniej kolumnie proponowanej macierzy. Struktura budżetu jest w dużym stopniu zdeterminowana charakterem działalności przedsiębiorstwa. Autor proponuje przygotowywanie prognozy budżetowej kosztów jakości w ujęciu miesięcznym, kwartalnym, półrocznym lub rocznym. Horyzont czasowy planowanego budżetu powinien zostać określony przez kierownictwo jednostki.

Sporządzenie budżetu kosztów jakości wymaga właściwej identyfikacji wszystkich realizowanych procesów przez organizację oraz rozłożenia ich na podprocesy i działania. Tylko takie podejście może zapewnić źródła informacji o kosztach jakości.

Autor przeprowadza weryfikację proponowanych modeli macierzy procesowej kosztów jakości i budżetu kosztów jakości w przykładzie znajdującym się w kolejnej części opracowania.

3.3. Przykład – macierz procesowa kosztów jakości i budżet procesowy kosztów jakości w przedsiębiorstwie usługowym ABC

Przedsiębiorstwo ABC świadczy usługi fryzjerskie dla mężczyzn. Koszt jednostkowy wytworzenia to 18 zł, a cena sprzedaży usługi 30 zł. Jednostka ewidencjonuje koszty jakości na kontach zespołu 4. Koszty poniesione przez ABC w styczniu 2018 prezentuje tab. 3. Natomiast w tab. 4 ujęte zostały koszty jakości w zespole 4.

Tabela 3. Koszty jakości przedsiębiorstwa ABC w styczniu 2018 r.

Koszty jakości	Kwota [zł]
Koszty szkoleń pracowników w zakresie jakości	2100
Koszty ankiet wśród klientów	722
Koszty analizy skarg i zażeń klientów	542
Koszty audytów u dostawcy materiałów	1560
Koszty zatrudnienia specjalisty ds. jakości	5850
Przegląd sprzętu	1999
Zapewnienie odpowiednich warunków świadczenia usługi – utrzymanie porządku i czystości	880
Ponowne wyświadczenie usługi fryzjerskiej (naprawa błędów)	331
Naprawa błędów powstałych w wyniku nieodpowiedniej jakości akcji promocyjnych	626
Zbędna kampania reklamowa nieprzynosząca zamierzonych efektów	930
Koszty transportu niezrealizowanej usługi fryzjerskiej u klienta	798
Kontrola jakości usług	1000
Ocena bezpieczeństwa usług i ich obsługi	560
Nieracjonalne planowanie procesu świadczenia usług	630
Zbyt długi czas oczekiwania na realizację usługi	124

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4. Struktura kosztów jakości przedsiębiorstwa ABC

Faza procesu	Koszty jakości	40-0	40-1	40-2	40-3	40-4	40-5	40-9	Razem [zł]	Struktura kosztów
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
	koszty profilaktyki								11 112	59,58%
Faza planowania, projekcji i nadzoru	koszty szkoleń pracowników w zakresie jakości						2 100		2 100	11,26%
Faza realizacji usługi	koszty ankiet wśród klientów			722					722	3,87%

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Faza zaopatrzenia	koszty audytów u dostawcy materiałów			1 560					1 560	8,36%
Faza planowania, projekcji i nadzoru	koszty zatrudnienia specjalisty ds. jakości					5 850			5 850	31,36%
Faza realizacji usługi	zapewnienie odpowiednich warunków świadczenia usługi – utrzymanie porządku i czystości		880						880	4,72%
	koszty oceny								3 559	19,08%
Faza planowania, projekcji i nadzoru	przegląd sprzętu			1 999					1 999	10,72%
Faza realizacji usługi	kontrola jakości usług			1 000					1 000	5,36%
Faza realizacji usługi	ocena bezpieczeństwa usług i ich obsługi			560					560	3,00%
	koszty błędów wewnętrznych								626	3,36%
Faza sprzedaży i dystrybucji	naprawa błędów powstałych w wyniku nieodpowiedniej jakości akcji promocyjnych							626	626	3,36%
	koszty błędów zewnętrznych								873	4,68%
Faza sprzedaży i dystrybucji	ponowne wyświadczenie usługi fryzjerskiej (naprawa błędów)					331			331	1,77%
Faza sprzedaży i dystrybucji	koszty analizy skarg i zażeń klientów		542						542	2,91%
	koszty przekroczenia wymagań								2 482	13,31%

Tabela 4, cd.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Faza sprzedaży i dystrybucji	zbędna kampania reklamowa nieprzynosząca zamierzonych efektów							930	930	4,99%
Faza realizacji usługi	koszty transportu niezrealizowanej usługi fryzjerskiej u klienta			798					798	4,28%
Faza planowania, projekcji i nadzoru	nieracjonalne planowanie procesu świadczenia usług							630	630	3,38%
Faza realizacji usługi	zbyt długi czas oczekiwania na realizację usługi					124			124	0,66%
	Razem	0	1 422	6 639	0	6 305	2 100	2 186	18 652	100,00%
		0,00%	7,62%	35,59%	0,00%	33,80%	11,26%	11,72%	100%	

Źródło: opracowanie własne.

Wykorzystując podane informacje, należy przygotować macierz procesową dla stycznia 2018 i budżet kosztów jakości na luty 2018. W prognozie budżetowej zakłada się wzrost kosztów jakości o 5%.

3.4. Rozwiązanie

Koszty jakości zostały sklasyfikowane zgodnie z proponowaną przez autora strukturą kosztów jakości [Sadkowski 2017, s. 204-207]. Pozycje kosztów zespołu 4 w tab. 4 to odpowiednio: 40-0 amortyzacja, 40-1 zużycie materiałów i energii, 40-2 usługi obce, 40-3 podatki i opłaty, 40-4 wynagrodzenia, 40-5 ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, 40-9 pozostałe koszty rodzajowe.

Na podstawie prowadzonej ewidencji kosztów jakości w zespole 4 została przygotowana macierz procesowa kosztów jakości (tab. 5).

Macierz procesowa przedsiębiorstwa ABC jest cennym źródłem informacji o wysokości kosztów jakości i ich udziale w poszczególnych procesach podstawowych. Największą grupę kosztową stanowią koszty profilaktyki, które kształtują się na poziomie niecałych 60% (59,58%). Koszty oceny to 19,08%, a koszty przekroczenia wymagań 13,31%. Niewielki udział w strukturze kosztowej mają koszty błędów zewnętrznych i wewnętrznych 4,68% i 3,36%.

Procesem podstawowym generującym największe koszty jakości jest planowanie, projekcja i nadzór (56,72%). Ponad 21% kosztów związanych z jakością wy-

Tabela 5. Macierz procesowa kosztów jakości przedsiębiorstwa ABC dla stycznia 2018 r.

Wyszczególnienie	Procesy podstawowe				Razem	Procentowy udział poszczególnych kategorii kosztów jakości w strukturze kosztów jakości
	Planowanie, projekcja i nadzór procesów	Zaopatrzenie	Usługa	Sprzedaż i dystrybucja		
Koszty profilaktyki	7 950	1 560	1 602		11 112	59,58%
Koszty oceny	1 999		1 560		3 559	19,08%
Koszty błędów wewnętrznych				626	626	3,36%
Koszty błędów zewnętrznych				873	873	4,68%
Koszty przekroczenia wymagań	630		922	930	2 482	13,31%
Razem	10 579	1560	4 084	2 429	18 652	100,00%
Procentowy udział poszczególnych procesów w strukturze kosztów jakości	56,72%	8,36%	21,90%	13,02%	100,00%	

Źródło: opracowanie własne.

stępuje podczas realizacji usługi, a 13% podczas sprzedaży i jej dystrybucji. Mniej niż 10% wszystkich kosztów jakości powstaje w procesie zaopatrzenia. Z analizy macierzy wynika, że procesem najbardziej obciążonym kosztami jakości jest planowanie, projekcja i nadzór. Natomiast zidentyfikowane koszty błędów powstają tylko w sprzedaży i dystrybucji.

W przedsiębiorstwie ABC struktura kosztów jakości, w której dominują koszty prewencji i oceny, udział kosztów błędów to tylko około 8%, a ponad 64% kosztów powstaje w procesach planowania i zaopatrzenia, co świadczy o wysokiej świadomości jakościowej kierownictwa. Wykorzystując tę macierz procesową, można będzie wspomagać proces zarządzania kosztami oraz przygotowanie budżetu procesowego kosztów jakości na luty 2018 (tab. 6).

Przy założeniu 5-procentowego wzrostu kosztów jakości budżet kosztów jakości dla lutego 2018 kształtuje się na poziomie 19 584,6 zł. Prognozowane koszty profilaktyki to 11 667,6 zł, prognozowane koszty oceny 3736,95 zł, prognozowane koszty błędów wewnętrznych – 657,3 zł, prognozowane koszty błędów zewnętrznych – 916,65 zł, a prognozowane koszty przekroczenia wymagań to poziom 2606,1 zł. W procesie planowania, projekcji i nadzoru koszty jakości wyniosą 11 107,95 zł,

a przy realizacji usługi 4288,2 zł. Sprzedaż i dystrybucja wygeneruje koszty jakości równe 2550,45 zł, a zaopatrzenie 1638 zł.

Tabela 6. Budżet procesowy kosztów jakości przedsiębiorstwa ABC na luty 2018 r.

Lp.	Budżet procesowy kosztów jakości dla procesu usługi fryzjerskiej w lutym 2018	Procesy podstawowe w świadczeniu usługi fryzjerskiej				Razem dla usługi fryzjerskiej
		Planowanie, projekcja i nadzór procesów	Zaopatrzenie	Usługa	Sprzedaż i dystrybucja	
1	Prognozowane koszty profilaktyki	8 347,5	1 638	1 682,1		11 667,6
2	Prognozowane koszty oceny	2 098,95		1638		3 736,95
3	Prognozowane koszty błędów wewnętrznych				657,3	657,3
4	Prognozowane koszty błędów zewnętrznych				916,65	916,65
5	Prognozowane koszty przekroczenia wymagań	661,5		968,1	976,5	2 606,1
6	Razem	11 107,95	1 638	4 288,2	2 550,45	19 584,6

Źródło: opracowanie własne.

Budżet kosztów jakości dla lutego 2018 został przygotowany na podstawie danych historycznych o kosztach jakości z okresu stycznia 2018 roku oraz macierzy procesowej kosztów jakości.

Prowadzenie ewidencji kosztów jakości na kontach zespołu 4 i 5 pozwala w przejrzysty i rzetelny sposób przygotować macierz procesową kosztów jakości oraz budżet kosztów jakości, który powinien być nieodłącznym elementem budżetu operacyjnego.

4. Zakończenie

Budżetowanie jest jednym z najważniejszych narzędzi rachunkowości zarządczej, które zapewnia dyscyplinę kosztową przedsiębiorstwa oraz wspiera procesy planowania i kontroli uzyskiwanych rezultatów.

Autor dostrzega konieczność przygotowywania przez jednostki usługowe budżetu procesowego kosztów jakości jako elementu składowego budżetu operacyjnego.

Sporządzenie budżetu kosztów jakości wymaga prowadzenia ewidencji kosztów jakości na kontach zespołu 4 i/lub 5, identyfikacji procesów w przedsiębiorstwie, a także sporządzenia macierzy procesowej kosztów jakości.

Macierz kosztów jakości stanowi źródło informacji o procesach generujących największe koszty oraz pozwala na efektywniejsze zarządzanie nimi i eliminację pojawiających się błędów.

W przygotowaniu budżetu kosztów jakości należy opierać się na danych historycznych o kosztach jakości, a gdy nie była prowadzona rejestracja kosztów związanych z jakością, na stworzeniu go od zera.

Budżet procesowy kosztów jakości powinien być nieodłącznym elementem każdego budżetu operacyjnego. Wyodrębnienie go pozwoli efektywniej zarządzać procesem świadczenia usługi, optymalizować poziom kosztów całkowitych ponoszonych przez przedsiębiorstwo i ułatwi planowanie poziomu przyszłych kosztów jakości.

Autor postuluje prowadzenie badań empirycznych w wybranych przedsiębiorstwach usługowych prowadzących ewidencję kosztów jakości na kontach zespołu 4 i 5 celem weryfikacji przygotowanej macierzy procesowej oraz budżetu kosztów jakości. Szczególnie cenna dla rachunkowości zarządczej będzie próba wdrożenia tego narzędzia w jednostkach, które dotychczas go nie wykorzystywały i nie ujmowały kosztów jakości w swoich systemach rachunkowości.

Literatura

- Duda-Piechaczek E., 2007, *Budżetowanie jako narzędzie rachunkowości zarządczej*, Helion, Gliwice.
- Gabrusewicz W., 2014, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, [w:] K. Czubakowska, W. Gabrusewicz, E. Nowak (red.), *Rachunkowość zarządcza. Metody i zastosowania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Grajewski P., 2007, *Organizacja procesowa*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Karmańska A., 2009, *Budżetowanie jako element Systemu Informacji Planistycznej*, [w:] A. Karmańska (red.), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Kotapski R., 2006, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Kompendium wiedzy*, Wydawnictwo MARINA, Wrocław.
- Nita B., 2010, *Budżetowanie operacyjne*, [w:] B. Nita, E. Nowak (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie. Organizacja, procedury, zastosowanie*, Wolter Kluwer, Warszawa.
- Nowak E., 2016, *Rachunek kosztów w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą, "EKSPERT"* Wydawnictwo i Doradztwo z zakresu rachunkowości i finansów s.c., Wrocław.
- Olzacka B., Pałczyńska-Gościński R., 1998, *Leksykon zarządzania finansami*, ODDK, Gdańsk.
- Szczypa P., 2015, *Rachunkowość zarządcza – klucz do sukcesu*, CeDeWu, Warszawa.
- 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 333/2017, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 200-214.
- Zymonik Z., 2003, *Koszty jakości w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Wrocławskiej, Wrocław.
- Zyznarska-Dworczak B., 2012, *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.