



## EWIDENCJA KOSZTÓW JAKOŚCI NA KONTACH ZESPOŁU 4 I 5 W PRZEDSIĘBIORSTWIE USŁUGOWYM – STUDIUM PRZYPADKU

Wojciech Sadkowski

Uniwersytet Jagielloński  
Wydział Zarządzania i Komunikacji Społecznej

**Streszczenie:** Ewidencja kosztów w przedsiębiorstwach prowadzona jest na kontach zespołu 4, a także w licznych przypadkach na kontach zespołu 5. Celem niniejszego opracowania jest weryfikacja modelu struktury kosztów jakości wykorzystywanego w układach rodzajowym i kalkulacyjnym kosztów. Udział sektora usługowego w tworzeniu PKB Polski wynosi ok. 65%, a dla gospodarek wysoko rozwiniętych jest to poziom 80%. Tak wysoki udział bardzo kontrastuje z ubogą literaturą w zakresie ewidencjonowania i ujmowania kosztów jakości w systemie rachunkowości przedsiębiorstw w układach kosztów. Pierwsza część pracy stanowi charakterystykę kosztów grupowanych według rodzaju oraz kosztów klasyfikowanych według typów działalności. W drugiej części przedstawiono model struktury kosztów jakości. Trzecia część zawiera próbę weryfikacji modelu na przykładzie przedsiębiorstwa XYZ. Obiektem badań są koszty jakości ujmowane w zespołach kont 4 i 5. Na potrzeby artykułu wykorzystano źródła literaturowe z rachunkowości i zarządzania jakością. Zastosowanym podejściem badawczym jest studium przypadku. Podsumowanie stanowią wnioski z przedstawionego przykładu.

**Słowa kluczowe:** ewidencja kosztów, koszty jakości, struktura kosztów jakości

**DOI:** 10.17512/znpcz.2018.2.20

### Wprowadzenie

Koszty ponoszone przez przedsiębiorstwa dotyczą prowadzenia różnych działalności, które obejmują określone obszary ich funkcjonowania. Każdą jednostkę gospodarczą można traktować jako zbiór zachodzących w niej procesów, które to są źródłem kosztów jakości. Umiejętność identyfikacji procesów podstawowych, składających się z licznych podprocesów, jest warunkiem koniecznym do prawidłowej ewidencji kosztów jakości na odpowiednich kontach księgowych w zespole 4 i 5.

Zasadniczym celem opracowania jest weryfikacja możliwości ewidencji kosztów jakości na kontach układu rodzajowego i kalkulacyjnego kosztów.

W pierwszej części autor prezentuje charakterystykę kosztów rodzajowych i grupowanych według typów działalności. Druga część artykułu przedstawia model struktury kosztów jakości. W ostatnim podrozdziale zostaje zweryfikowana prezentowana koncepcja na przykładzie przedsiębiorstwa XYZ.

## Koszty według rodzajów i typów działalności

Przedsiębiorstwa prowadzą ewidencję kosztów w układzie rodzajowym kosztów oraz/lub grupują koszty według typów działalności. Ujmowanie kosztów na kontach zespołu 4 pozwala gromadzić wszystkie koszty powstające w jednostce gospodarczej w związku procesami zaopatrzenia, produkcji, sprzedaży wyrobów, usług oraz z zarządzaniem. Korzystanie z kont zespołu 4 jest wymagane dla celów sprawozdawczych, ponieważ koszty rodzajowe znajdują się w porównawczym wariantach rachunku zysków i strat, informacji dodatkowej oraz w sprawozdaniu statystycznym (Nowak 2016, s. 64).

Prowadzenie kont zespołu 5 jest zalecane, gdy wielkość prowadzonej działalności lub/i jej charakter wymagają ustalenia kwoty i struktury kosztów według typów działalności. Grupowanie kosztów w tym zespole i ich rozliczenie powinno odbywać się w jednostce, która dokonuje kalkulacji kosztów produktów oraz wykonuje długotrwałe umowy dla więcej niż jednego odbiorcy (Trzpioła 2017, s. 151).

Ewidencja kosztów w zespole 5 ułatwia dostęp do szczegółowych informacji o kosztach wytworzenia produktu lub świadczenia usługi, a także pozwala dokładniej skalkulować wynik finansowy jednostki (Pałka 2017, s. 485).

### Charakterystyka kont zespołu 4

Zgodnie z załącznikiem nr 1 do ustawy o rachunkowości układ rodzajowy kosztów obejmuje następujące pozycje (Ustawa z dnia 29 września 1994 r.):

- amortyzację (konto 400 lub 40-0),
- zużycie materiałów i energii (konto 411 lub 40-1),
- usługi obce (konto 420 lub 40-2),
- podatki i opłaty (konto 450 lub 40-3),
- wynagrodzenia (konto 430 lub 40-4),
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (konto 440 lub 40-5),
- pozostałe koszty rodzajowe (konto 460 lub 40-9).

Koszty *amortyzacji* obejmują odpisy amortyzacyjne środków trwałych, a także wartości niematerialnych i prawnych. Amortyzacja wartości firmy nie jest wykazywana w tej pozycji kosztów (Trzpioła 2017, s. 141).

Na koncie *zużycie materiałów i energii* jednostki wykazują wartość materiałów zużytych do celów podstawowych, pomocniczych, gospodarczych, biurowych, reklamy, a także zużycie wody, gazu, energii elektrycznej, ciepłej itp. związane z podstawową działalnością operacyjną (Nowak 2016, s. 66-67).

Konto *usług obcych* służy do ewidencji usług świadczonych podmiotowi przez jednostki zewnętrzne. Zalicza się do nich: roboty budowlano-montażowe, usługi projektowe, remontowe, transportowe, sprzętowe, łącznościowe (np. usługi pocztowe, telefoniczne), wywozu śmieci, najmu (dzierżawa, leasing operacyjny), usługi informatyczne, wydawnicze, w zakresie ochrony zdrowia, usługi w zakresie badań i ekspertyz prawnych (Pałka 2017, s. 446).

Pozycja *podatki i opłaty* obejmuje wszystkie płacone przez jednostkę podatki (np. podatek od nieruchomości, gruntowy, od środków transportu, podatek od

spadków i darowizn itp.) i opłaty (skarbowe, administracyjne, z tytułu ochrony środowiska, opłaty notarialne i sądowe) (Trzpioła 2017, s. 141).

Do pozycji *wynagrodzeń* zalicza się ogół wynagrodzeń wypłacanych pracownikom za wykonaną przez nich pracę. Kosztami wynagrodzeń są zgodne z listą płac brutto należne wynagrodzenia za dany miesiąc (Nowak 2016, s. 70).

W kosztach *ubezpieczeń społecznych* ewidencjonuje się koszty z tytułu świadczeń ustawowych, wynikających z układów pracy oraz dobrowolnych. Są to zwłaszcza: obowiązkowe odpisy na ZFŚS (Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych), składki na ubezpieczenia społeczne obciążające pracodawcę, obowiązkowe odpisy na FP (Fundusz Pracy) i FGŚP (Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych), wydatki na szkolenia pracowników oraz świadczenia w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy wynikające z przepisów BHP i *Kodeksu pracy*, dopłaty do posiłków, stołówek pracowniczych, a także dopłaty do biletów pracowników dojeżdżających do pracy (Pałka 2017, s. 454-455).

Konto *pozostałe koszty rodzajowe* służy do ewidencji pozostałych kosztów prostych działalności bieżącej, których nie ujmuje się na kontach (400-450 lub od 40-0 do 40-5), a więc: kosztów podróży służbowych (krajowych i zagranicznych), ryczałtów za wykorzystywanie i użytkowanie do celów służbowych, samochodów prywatnych, wypłat na wynalazki, wzory, prawa autorskie, składek członkowskich na rzecz organizacji (do których należy jednostka), ekwiwalentów za używanie przez pracowników własnych materiałów, narzędzi, odzieży i środków czystości oraz odpraw pośmiertnych dla rodzin zmarłych pracowników (Trzpioła 2017, s. 147).

### **Charakterystyka kont zespołu 5**

E. Nowak grupuje koszty zespołu 5 według miejsc powstawania kosztów oraz według nośników kosztów. Miejscami powstawania kosztów mogą być komórki organizacyjne jednostki (wydziały działalności podstawowej lub pomocniczej) lub określone funkcje w przedsiębiorstwie, takie jak: zaopatrzenie, zbytni oraz zarząd (Nowak 2016, s. 74-75).

W ramach zespołu 5 wyodrębnia się następujące koszty (Trzpioła 2017, s. 151):

1. Koszty 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).

W grupie kosztów działalności podstawowej ujmuje się koszty ponoszone w związku z wytwarzaniem produktów i świadczeniem usług. W jednostkach wielobranżowych o zróżnicowanym charakterze konieczne jest wyodrębnienie oddzielnych kont syntetycznych dla każdej prowadzonej działalności (Pałka 2017, s. 491-492).

Koszty wydziałowe to pośrednie koszty produkcji, powstałe na wydziałach produkcyjnych. Zalicza się do nich m.in. (Nowak 2016, s. 78):

- Amortyzację środków trwałych.
- Wynagrodzenia i narzuty na wynagrodzenia na rzecz pracowników wydziałów podstawowych.
- Zużyte przez wydziały podstawowe materiały, paliwo i energia.
- Wykonywane przez jednostki zewnętrzne i podmioty wewnętrzne wszystkie konserwacje, naprawy i remonty środków trwałych.
- Koszty nieprodukcyjne, takie jak niedobory, straty na brakach, przestoje, ubytki.
- Pozostałe koszty produkcyjne, np. czynsze, podatek od nieruchomości, koszty wdrożenia nowej technologii.

Kosztami sprzedaży są wszystkie poniesione koszty sprzedaży wyrobów gotowych, półfabrykatów, świadczonych usług, a także koszty reklamy, marketingu i ubezpieczenia transportu (Pałka 2017, s. 514).

Koszty ponoszone na wspomaganie działalności podstawowej poprzez wytwarzanie wyrobów, świadczenie usług dla potrzeb wewnętrznych to koszty działalności pomocniczej. Najczęściej ewidencja tych kosztów dotyczy: usług transportowych, remontowych, wytwarzania energii, usług bytowych na rzecz pracowników, prac badawczo-rozwojowych (Trzpioła 2017, s. 157).

Koszty ogólnego zarządu, czyli koszty ponoszone w związku z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa jako całości, obejmują dwie grupy kosztów – koszty administracyjno-gospodarce oraz koszty ogólnoprodukcyjne. Do kosztów administracyjno-gospodarczych zalicza się m.in. wynagrodzenia na rzecz pracowników zarządu i administracji, koszty biurowe, reprezentacji, podróży służbowych, a także podatki i opłaty. Natomiast w kosztach ogólnoprodukcyjnych uwzględnia się: koszty utrzymania magazynów, laboratoriów, budynków zarządu, sieci energetycznej, wodociągowej, kanalizacyjnej (Nowak 2016, s. 80; Pałka 2017, s. 529).

Prowadzenie ewidencji na kontach zespołu 4 i 5 przez osoby do tego uprawnione wymaga rzetelnej i ciągłej pracy, co wynika z szerokiego zakresu potencjalnych kosztów oraz licznych problemów związanych z identyfikacją miejsc ich powstawania. Wykorzystanie obu układów kosztów – rodzajowego i kalkulacyjnego – może pozytywnie wpływać na zwiększenie poziomu kontroli ponoszonych kosztów i ustalenie działalności generujących największe koszty. W przedsiębiorstwach usługowych, których celem jest świadczenie usług najwyższej jakości, ważną grupę kosztów stanowią te związane z jakością. Informacje o ich strukturze i miejscach powstawania są konieczne, aby możliwe było efektywne zarządzanie kosztami jednostki.

### **Struktura kosztów jakości w układzie kalkulacyjnym kosztów**

Autorska struktura kosztów jakości rejestrowanych na kontach zespołu 4 i 5 opiera się na następujących założeniach (Sadkowski 2017, s. 201-202):

- model Klasyfikacji Procesów podstawą podziału procesów na: związane z działalnością podstawową, pomocniczą oraz zarządczą (Grajewski 2012, s. 34);

- podział kosztów jakości na koszty dotyczące zgodności, koszty niezgodności oraz koszty utraconych korzyści;
  - prowadzenie ewidencji kosztów w ramach zespołu 4 i 5;
  - konta zespołu 4: amortyzacja (ewidencja na koncie 40-0), zużycie materiałów i energii (ewidencja na koncie 40-1), usługi obce (ewidencja na koncie 40-2), podatki i opłaty (ewidencja na koncie 40-3), wynagrodzenia (ewidencja na koncie 40-4), ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (ewidencja na koncie 40-5), pozostałe koszty rodzajowe (ewidencja na koncie 40-9);
  - konta zespołu 5: koszty działalności podstawowej 50-51, koszty wydziałowe 52, koszty działalności pomocniczej 53, koszty sprzedaży 54 oraz koszty ogólnego zarządu 55;
  - ewidencja kosztów jakości 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;
  - podstawowe źródła informacji na temat kosztów jakości: materiały ewidencyjne oraz materiały pozaewidencyjne;
  - przedsiębiorstwo usługowe to zbiór procesów;
  - świadczenie usługi najwyższej jakości to proces, którego celem jest zapewnienie pełnej satysfakcji klienta;
  - zarządzanie procesami jakości usług umożliwia optymalizację kosztów jakości.
- Ewidencja kosztów jakości na kontach zespołu 4 pozwala również na równoległe prowadzenie księgowości w zespole 5. Proponowana struktura kosztów dotyczących jakości na kontach zespołu 4 przedstawiona została w *Tabeli 1*, a na kontach zespołu 5 w *Tabeli 2*.

**Tabela 1. Struktura kosztów jakości w procesach podstawowych przedsiębiorstw usługowych w układzie rodzajowym kosztów**

Koszty jakości	Zespół 4 - koszty według rodzajów						
	40-0	40-1	40-2	40-3	40-4	40-5	40-9
Koszty profilaktyki							
Koszty oceny							
Koszty błędów wewnętrznych							
Koszty błędów zewnętrznych							
Koszty przekroczenia wymagań							

Źródło: Opracowanie własne

**Tabela 2. Struktura kosztów jakości w procesach podstawowych przedsiębiorstw usługowych w układzie kalkulacyjnym kosztów**

Koszty jakości	Zespół 5 - koszty według typów działalności					
	50-51	52	53	54	55	Razem
Koszty profilaktyki						
Koszty oceny						
Koszty błędów wewnętrznych						
Koszty błędów zewnętrznych						
Koszty przekroczenia wymagań						

Źródło: Opracowanie własne

Struktura kosztów jakości opracowana przez autora z podziałem na podprocesy główne procesów podstawowych jest dedykowana dla przedsiębiorstw usługowych. W kolumnach umieszczone zostały numery kont zespołu 4 – kosztów według rodzajów: nr 40-0 (amortyzacja), nr 40-1 (zużycie materiałów i energii), nr 40-2 (usługi obce), nr 40-3 (podatki i opłaty), nr 40-4 (wynagrodzenia), nr 40-5 (ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia), nr 40-9 (pozostałe koszty rodzajowe). Równolegle jednostka może ewidencjonować koszty w zespole 5: 50-51 koszty działalności podstawowej, 52 koszty wydziałowe, 53 koszty działalności pomocniczej, 54 koszty sprzedaży, 55 koszty ogólnego zarządu. Wierszom w *Tabeli 1* i *Tabeli 2* odpowiadają kategorie kosztów jakości z podziałem na koszty zgodności (koszty profilaktyki i oceny) oraz koszty niezgodności (koszty błędów zewnętrznych, wewnętrznych oraz koszty przekroczenia wymagań). W każdej z kategorii kosztów jakości wyróżnione zostały potencjalne koszty jakości, które mogą ujawnić się podczas realizacji całego procesu świadczenia usługi od fazy planowania poprzez zaopatrzenie, realizację usługi aż do sprzedaży (Sadkowski 2017, s. 204-207).

Autor przeprowadza weryfikację proponowanej struktury kosztów jakości w przykładzie.

### **Przykład – koszty jakości i ich struktura w przedsiębiorstwie XYZ**

Przedsiębiorstwo XYZ zapewnia dla klientów kompleksowe usługi fryzjerskie. Koszt wytworzenia usługi to 22 zł, a cena sprzedaży 35 zł. Koszty poniesione przez XYZ w ciągu danego miesiąca zaprezentowano w *Tabeli 3*.

Wykorzystując podane informacje, należy przyporządkować poszczególne koszty do określonych grup i faz procesu oraz ustalić strukturę kosztów jakości. Ewidencję kosztów należy przeprowadzić na kontach zespołu 4 i 5.

**Tabela 3. Koszty jakości przedsiębiorstwa XYZ w danym miesiącu**

Lp.	Pozycje kosztowe	Kwota [zł]
1	Koszty szkoleń jakościowych	1400
2	Koszty ankiet wśród klientów	620
3	Koszty analizy skarg i zażaleń klientów	355
4	Koszty audytów u dostawcy materiałów	1370
5	Koszty zatrudnienia specjalisty ds. jakości	5200
6	Przegląd sprzętu	1600
7	Koszty zapewnienia porządku i czystości w salonie	680
8	Ponowne wyświadczenie usługi fryzjerskiej (naprawa błędów)	240
9	Poprawa błędów w źle przeprowadzanej akcji promującej przedsiębiorstwo	490
10	Zbędna kampania reklamowa nieprzynosząca zamierzonych efektów	717
11	Koszty niewyświadczonej usługi u usługobiorcy	746
12	Kontrola jakości usług	898
13	Ocena usługodawcy przez klienta	452
14	Złe zaplanowanie procesu usługowego	688
15	Zbyt długi czas oczekiwania na realizację usługi	277

Źródło: Opracowanie własne

**Rozwiązanie**

Koszty jakości zostały sklasyfikowane zgodnie z proponowaną w *Tabeli 1* i *Tabeli 2* strukturą kosztów jakości. Analiza struktury kosztów jakości przedsiębiorstwa XYZ zamieszczona została w *Tabeli 4* i *Tabeli 5*. Pozycje kosztów zespołu 5 (50-51 koszty działalności podstawowej, 52 koszty wydziałowe, 53 koszty działalności pomocniczej, 54 koszty sprzedaży i 55 koszty ogólnego zarządu) znajdują się w odpowiednich kolumnach *Tabeli 2*.

**Tabela 4. Struktura kosztów jakości na kontach zespołu 5 przedsiębiorstwa XYZ**

Faza procesu	Koszty jakości	50-51	52	53	54	55	Razem [zł]	Struktura kosztów
	<b>koszty profilaktyki</b>						<b>9270</b>	<b>58,92%</b>
Faza planowania, projekcji i nadzoru	1					1400	1400	8,90%
Faza realizacji usługi	2				620		620	3,94%
Faza zaopatrzenia	4		1370				1370	8,71%
Faza planowania, projekcji i nadzoru	5		5200				5200	33,05%
Faza realizacji usługi	7		680				680	4,32%

	koszty oceny						2950	18,75%
Faza planowania, projekcji i nadzoru	6		1600				1600	10,17%
Faza realizacji usługi	12					898	898	5,71%
Faza realizacji usługi	13		452				452	2,87%
	<b>koszty błędów wewnętrznych</b>						<b>490</b>	<b>3,11%</b>
Faza sprzedaży i dystrybucji	9				490		490	3,11%
	<b>koszty błędów zewnętrznych</b>						<b>595</b>	<b>3,78%</b>
Faza sprzedaży i dystrybucji	8	240					240	1,53%
Faza sprzedaży i dystrybucji	3				355		355	2,26%
	<b>koszty przekroczenia wymagań</b>						<b>2428</b>	<b>15,43%</b>
Faza sprzedaży i dystrybucji	10				717		717	4,56%
Faza realizacji usługi	11			746			746	4,74%
Faza planowania, projekcji i nadzoru	14					688	688	4,37%
Faza realizacji usługi	15		277				277	1,76%
<b>Razem</b>		240	9579	746	2182	2986	<b>15733</b>	<b>100,00%</b>
		1,53%	60,88%	4,74%	13,87%	18,98%	100%	

Źródło: Opracowanie własne

Interpretując strukturę kosztów jakości przedsiębiorstwa XYZ, należy zauważyć, że ponad połowę wszystkich kosztów jakości stanowią koszty profilaktyki (58,92%). Razem z kosztami oceny tworzą one ponad  $\frac{3}{4}$  wszystkich kosztów. Udział pozostałych kosztów (kosztów błędów wewnętrznych i zewnętrznych oraz kosztów przekroczenia wymagań) nie przekracza  $\frac{1}{4}$ . Taka struktura kosztów jakości świadczy o podejmowaniu licznych działań profilaktycznych i kontrolnych mających na celu zapewnienie odpowiedniego poziomu jakości świadczonych usług. Wysoki poziom kosztów zgodności zapewnia odpowiednio niskie koszty związane z nieodpowiednią jakością usług.

Analizując Tabelę 4, należy zauważyć, że badane przedsiębiorstwo największe koszty związane z jakością generuje na wydziałach produkcyjnych – ponad 60%, a poziom 10% przekraczają jeszcze koszty ogólnego zarządu i sprzedaży. Natomiast bardzo mały procentowy udział w strukturze kosztów jakości stanowią koszty działalności podstawowej i pomocniczej. Tak prezentujący się procentowy rozkład miejsc powstawania kosztów jakości stanowi bardzo ważną informację dla przedsiębiorstwa i może wpłynąć na usprawnienie procesu kontroli generowanych kosztów.



**Tabela 5. Struktura kosztów jakości na kontach zespołu 4 przedsiębiorstwa XYZ**

Koszty jakości	40-0	40-1	40-2	40-3	40-4	40-5	40-9	Razem [zł]
<b>Koszty profilaktyki</b>								<b>9270</b>
Koszty szkoleń pracowników w zakresie jakości						1400		1400
Koszty ankiet wśród klientów			620					620
Koszty audytów u dostawcy materiałów			1370					1370
Koszty zatrudnienia specjalisty ds. jakości					5200			5200
Zapewnienie odpowiednich warunków świadczenia usługi		680						680
<b>Koszty oceny</b>								<b>2950</b>
Przegląd sprzętu			1600					1600
Kontrola jakości usług			898					898
Ocena bezpieczeństwa usług i ich obsługi			452					452
<b>Koszty błędów wewnętrznych</b>								<b>490</b>
Naprawa błędów powstałych w wyniku nieodpowiedniej jakości akcji promocyjnych							490	490
<b>Koszty błędów zewnętrznych</b>								<b>595</b>
Ponowne wyświadczenie usługi fryzjerskiej (naprawa błędów)					240			240
Koszty analizy skarg i zażaleń klientów		355						355
<b>Koszty przekroczenia wymagań</b>								<b>2428</b>
Zbędna kampania reklamowa nie przynosząca zamierzonych efektów							717	717
Koszty transportu niezrealizowanej usługi fryzjerskiej u klienta			746					746
Nieracjonalne planowanie procesu świadczenia usług							688	688
Zbyt długi czas oczekiwania na realizację usługi					277			277
<b>Razem</b>	0	1035	5686	0	5717	1400	1895	<b>15733</b>
	0,00%	6,58%	36,14%	0,00%	36,34%	8,90%	12,04%	100%

Źródło: Opracowanie własne

W Tabeli 5 przedstawiono strukturę kosztów jakości ewidencjonowanych na kontach zespołu 4. Numery porządkowe kolumn odpowiadają odpowiednim kosztom: nr 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).

Największą pozycję kosztów jakości w układzie rodzajowym stanowią koszty wynagrodzeń – 36,34%, niewiele mniejszy udział mają usługi obce – 36,14%. Pozostałe koszty rodzajowe to 12,04% wszystkich kosztów jakości, a poniżej 10% udziału posiadają ubezpieczenia społeczne oraz zużycie materiałów i energii. W badanym okresie nie zostały zidentyfikowane koszty jakości związane z amortyzacją oraz podatkami i opłatami.

Analiza struktury kosztów jakości w układzie rodzajowym kosztów (Tabela 5) umożliwia łatwiejszą kontrolę wielkości zużytych kosztów w związku ze świadczeniem usług fryzjerskich przez przedsiębiorstwo XYZ. Pokazuje także wewnętrzną strukturę kosztów zespołu 4 i stanowi podstawę do planowania poziomu kosztów w następnych okresach.

Prowadzenie ewidencji kosztów jakości na kontach zespołu 4 i 5 pozwala w kompleksowy sposób zidentyfikować miejsca powstawania kosztów jakości oraz nośniki tych kosztów, które traktowane są jako przyczyny ich poniesienia. Autor rekomenduje ujmowanie kosztów związanych z jakością równolegle, w obu zespołach 4 i 5.

## Podsumowanie

Model struktury kosztów jakości dla przedsiębiorstw usługowych jest oparty na procesach w nich zachodzących. Koszty jakości ujmowane są na kontach zespołu 4 jako amortyzacja (40-1), zużycie materiałów i energii (40-1), usługi obce (40-2), podatki i opłaty (40-3), wynagrodzenia (40-4), ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia (40-5), pozostałe koszty rodzajowe (40-9) i 5 (50-51 koszty działalności podstawowej, 52 koszty wydziałowe, 53 koszty działalności pomocniczej, 54 koszty sprzedaży i 55 koszty ogólnego zarządu) oraz ponoszone we wszystkich fazach realizacji procesu świadczenia usługi. Prawidłowa identyfikacja miejsc powstawania tych kosztów jest niezbędna do szacowania ich wielkości.

Wyodrębnienie w strukturze kosztów przedsiębiorstwa tych dotyczących jakości pozwala efektywniej zarządzać procesami świadczenia usług oraz optymalizować poziom kosztów całkowitych ponoszonych przez jednostkę.

Analiza struktury kosztów jakości usprawnia proces kontroli generowanych kosztów i ułatwia planowanie poziomu przyszłych kosztów.

Ewidencja kosztów jakości na kontach zespołu 4 i 5 pozwala na bezbłędne wskazanie miejsca powstawania danego kosztu oraz określenie fazy procesu, w której został on poniesiony.

W oparciu o zawarty w opracowaniu model struktury kosztów jakości dla kont zespołu 4 i 5 autor postuluje badania empiryczne w wybranych przedsiębiorstwach usługowych, których celem będzie weryfikacja przygotowanej struktury kosztów

jakości oraz próba implementacji tego modelu dla przedsiębiorstw, które nie wyodrębniły dotychczas kosztów jakości w swojej działalności.

## Literatura

1. Grajewski P. (2012), *Procesowe zarządzanie organizacją*, PWE, Warszawa.
2. Nowak E. (2016), *Rachunek kosztów w jednostkach prowadzących działalność gospodarczą*, Ekspert Wydawnictwo i Doradztwo z Zakresu Rachunkowości i Finansów, Wrocław.
3. 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, Wrocław.
4. Sadkowski W. (2017), *Propozycja modelu struktury kosztów jakości i jego implementacji w przedsiębiorstwach usługowych – studium teoretyczne*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe UE w Katowicach”, nr 333.
5. Trzpięta K. (2017), *Polityka rachunkowości w firmie z komentarzem do planu kont*, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka, Warszawa.
6. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2016 poz. 1047).

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

**Abstract:** Records of costs in companies are kept on charts of accounts 4 and 5. The purpose of this study is to verify the model of the quality cost structure used in the cost calculation systems. The share of the service sector in generating Poland's GDP is about 65%, whereas in highly developed economies it is 80%. Such a high share is in significant contrast with the poor literature on recording quality costs in the accounting system of companies in cost systems. The first part of the work presents a characteristics of costs grouped by cost nature and costs classified by activity type. The second part presents the model of the quality cost structure. The third part is an attempt to verify the model on the example of the XYZ company. The object of research is the quality costs recorded in charts of accounts 4 and 5. Scientific literature on accounting and quality management was used for the article. The research method applied was a case study. The summary is the conclusions formulated on the basis of the carried out case study.

**Keywords:** quality costs, record of costs, structure of quality costs