

21 世纪成本管理论丛

COST MANAGEMENT SERIES FOR 21st CENTURY

质量成本管理论

ON QUALITY COST MANAGEMENT

林万祥 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

质量成本管理理论/林万祥著. —北京: 中国财政经济出版社,
2002.6

(21 世纪成本管理理论丛)

ISBN 7-5005-5813-9

I. 质... II. 林... III. 企业管理: 质量管理: 成本管理—研究 IV. F275.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 036758 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@cec.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京印刷二厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 13.25 印张 316 000 字

2002 年 7 月第 1 版 2002 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1-3 000 定价: 30.00 元

ISBN 7-5005-5813-9/F·5110

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

序

自从改革开放以来，特别是中央决定经济改革要实现“两个转变”以来，我国社会经济生活发生了很大变化。在建设社会主义市场经济体制的新形势下，经济管理面临许多新的问题，需要我们研究和探索。

以企业体制转换为例，我国经济生活中先后出现了多种所有制和多种组织形式的企业，如合资或合伙企业、民营企业、乡镇企业、股份制企业、上市公司、集团公司等。这些企业的经营规模、经营方式及管理方式和管理内容各具特色，我们已不能全盘袭用旧的管理方法来管理新形势下的各类企业。为此，必须要研究和探索出一套适合我国国情的企业管理模式和方法。

现在看来，在企业管理的诸多内容中，财务管理和成本管理的内容与过去相比，发生了很大变化，好多都是目前急需研究和解决的重要问题，尤其是上市公司、集团公司的财务和成本管理问题。上市公司和集团公司的资本运营、资金的筹措和使用、新产品的研制和开发、市场营销等活动，都给企业财务管理、成本核算和成本管理提出了许多新的研究课题。对这些新问题的研究，我们既不能照搬照抄西方的管理方法，因为我们毕竟有自己的不同于西方的具体国情；也不能闭门造车，因为西方的管理经验中确实存在一些可供我们借鉴的好方法，借鉴别人的成功经验可以使我们少走弯路。特别是加入 WTO 后，我们更要注重研究和适应国际惯例。

由西南财大林万祥教授领著的《21 世纪成本管理论丛》在成本管理方面作了一些研究，我因年事已高，未能详阅全书。就我所读过的内容看，该书的有些内容及观点也不无商榷之处，但“论丛”的问世毕竟是一个好的开端。我相信该“论丛”会对广大成本理论工作者有所裨益，是为序。



2001 年春于北京

前言

20 世纪 50 年代，西方国家的质量管理从单纯的技术管理转向技术与经济相结合的管理。美国质量管理专家 A·V 菲根堡姆（Armad·V·Peighenain）把产品质量与企业经济效益结合起来，率先提出质量成本概念。尔后，美国质量管理专家 J·M·朱兰和 D·M 伦德瓦尔相继提出“矿中黄金”的比喻，强调了消除不合格品的重要经济意义，同时列出可以避免的废品损失等质量成本类别。

60 年代初，菲根堡姆在研究全面质量管理中，把质量成本划分为预防成本、鉴定成本、内部损失和外部损失等四类质量成本，为质量成本在全面质量管理中的应用奠定了基础。与此同时，不少企业运用质量成本原理，推动和健全质量体系，取得明显效益。

70 年代以后，质量成本管理的应用扩大到更多的企业和领域，并在应用中不断完善。经过不懈地理论探索和实践经验的积累，“基

基础性质量成本管理”的框架基本定型。

进入 90 年代,随着科技进步和现代管理的推动,质量成本管理在与现代管理结合应用的基础上,有了突破性的发展,形成包括作业质量成本管理、目标质量成本管理、战略质量成本管理和质量成本责任会计等多种新兴领域,从而促进了现代质量成本管理体系的形成。

《质量成本管理论》是现代成本向质量管理领域的延伸和渗透,既体现质量管理经济性要求,更突出现代成本管理的理论特色。本书作为《21 世纪成本管理论丛》中的一本,其基本构思源于成本管理而非质量管理。

全书分三篇,十一章。其中,第一篇总论,包括第一章至第二章,着重概述质量成本管理的基本理论和组织,作为全书的先导,是指导以后各章的理论基础。第二篇基础性质量成本管理,包括第三章至第七章,主要阐述质量成本管理的基本内容和方法,作为现代质量成本管理的基石,侧重于基本定型的基础性内容的论述。第三篇质量成本管理形成的新领域,包括第八章至第十一章,着重探讨现代质量成本管理发展中形成的新理论和新方法。

由于质量成本管理在我国实践的时间不长,经验不多,加上作者水平有限,疏漏甚至错误在所难免,欢迎同行专家和广大读者批评指正。

著 者

2002 年春于成都

目 录

第一篇 总 论

第一章 质量成本	(2)
第一节 质量成本的形成和发展 ...	(2)
第二节 质量成本概念.....	(8)
第三节 质量成本范畴.....	(14)
第四节 质量成本分类.....	(18)
 第二章 质量成本管理概述	(26)
第一节 质量成本管理的形成和 发展.....	(26)
第二节 质量成本管理的意义.....	(33)
第三节 质量成本管理的职能.....	(36)
第四节 质量成本管理的项目.....	(40)
第五节 质量成本管理的组织.....	(50)

第二篇 基础性质量成本管理

第三章 质量成本核算概述	(59)
第一节 质量成本核算的意义和作用.....	(59)
第二节 质量成本核算的任务和要求.....	(62)
第三节 质量成本核算的资料收集.....	(70)
第四章 质量成本核算的方法	(85)
第一节 质量成本统计核算方法.....	(85)
第二节 质量成本会计核算方法.....	(91)
第五章 质量成本预测决策与计划	(120)
第一节 质量成本预测.....	(120)
第二节 质量成本决策.....	(153)
第三节 质量成本计划.....	(180)
第六章 质量成本分析	(194)
第一节 质量成本分析概述.....	(194)
第二节 质量成本分析的具体内容和方法.....	(203)
第三节 质量成本分析报告.....	(236)
第七章 质量成本控制与考核	(244)
第一节 质量成本控制.....	(244)
第二节 质量成本考核.....	(262)
第三节 质量成本管理效果评价.....	(267)
第四节 案例.....	(270)

第三篇 质量成本管理形成的新兴领域

第八章 作业质量成本管理	(276)
第一节 作业成本管理.....	(276)
第二节 作业质量成本管理的形成.....	(285)
第三节 作业质量成本计算的基本原理.....	(288)
第四节 作业质量成本管理的基本原理.....	(299)
第九章 战略质量成本管理	(303)
第一节 战略成本管理.....	(303)
第二节 战略质量成本管理的形成.....	(322)
第三节 战略质量成本管理的基本原理.....	(324)
第十章 目标质量成本管理	(328)
第一节 目标成本管理.....	(328)
第二节 目标质量成本管理.....	(336)
第三节 目标质量成本管理的发展.....	(354)
第十一章 质量成本责任会计	(358)
第一节 责任会计.....	(358)
第二节 质量成本责任会计.....	(371)
第三节 质量成本责任会计的发展.....	(408)

第一篇 总 论

总论主要阐明质量成本及其管理的基本理论问题，它是全书的总揽，是指导以后各章的理论先导。

第一章 质量成本

第一节 质量成本的形成和发展

20 世纪 50 年代初、美国质量管理专家 A·V·菲根堡姆在他的研究报告中，首次提出质量成本概念。半个多世纪以来，质量成本被广泛应用于企业管理，并在应用的实践中不断发展。

质量成本（Quality Cost）形成和发展的过程，体现了不同国家在不同时期对质量成本应用的不同需求，表明对质量成本理念的认知程度及其不断提高的过程。质量成本是市场经济发展到一定阶段的历史产物，它随着市场经济的发展而产生，并伴随着市场经济中质量管理和成本管理的结合发展而发展。研究质量成本形成和发展的历史，有利于引导人们沿着质量成本历史发展的轨迹，去认识和把握质量成本发展的规律，探索质量成本未来发展的趋势。

一、质量成本的形成

（一）质量管理的发展与质量成本的形成

质量成本的形成与质量管理的发展密切相关。质量管理发展的过程包含着质量成本的萌芽和形成的过程。在国外，质量管理经历了近百年的发展历程，这段历史大体上可分为三个发展阶段，即标准化质量管理、统计质量管理和全面质量管理等三个阶段。

标准化质量管理主要指 1924 年以前的泰罗质量管理，其特点是依靠质量检验的专业化队伍，按照既定的质量技术标准进行事后检验和质量把关，以减少废次品。标准化质量管理是在传统经验管理的基础上向科学管理迈出的可喜的一步。这一阶段虽未形成对质量经济性的要求，但由于质量检验费用的大幅上升，引起了管理者的关注，并开始搜集有关质量检验费用的资料，为质量成本的形成提供了最原始的雏形。

二战期间，由于军工生产规模扩大，军品膨胀，军方对军品质量的要求越来越高，在这种情况下，采用标准化质量管理，对产品质量进行全数检验的方法，既费工，又费时，且效果不佳，从而暴露出明显的不适应性。以美国电话公司工程师休哈特为代表，采用数理统计和概率的方法，对产品质量进行“抽样检验”和对废次品进行“防护性”的事前控制，既省时，又省工，且效果明显，成为当时质量管理的一大突破。接着，以道奇罗末格为首，采用统计方法，解决了破坏性实验下，控制质量现状、减少损失的难题，成为质量管理的又一重大突破。两大突破促使了统计质量管理（Statistical Quality Control, SQC）的形成。统计质量管理阶段，增强了质量经济性观念，质量成本的范围不断扩大，内容不断完善，质量成本从雏型走向基本成型。

20 世纪 50 年代初期，美国质量管理专家 A·V·菲根堡姆在担任通用电气公司制造和质量经理期间提出了一种报告体系，^①把质量预防和鉴定活动的费用与产品质量不合格所引起的损失一并考虑，向公司最高领导层提供一种质量成本报告。该报告为公司各管理层在质量经济性方面沟通信息，使领导层了解质量问题和对企业经济效益的影响，以及所提出的质量建议，质量改进方

① H·J·哈林顿：poor Quality Cost。

案的经济重要性，以引起领导层对质量工作的重视，便于领导进行质量决策。这种把质量与成本、质量与经济效益联系起来考虑的质量成本新概念为公司各方所接受，并迅速推广到其他公司，使质量成本在实践中逐步形成。

20 世纪 50 年代后，质量管理进入全面质量管理阶段，随着“质本利”分析的应用，质量成本概念在全面质量管理阶段得到广泛运用和发展。

（二）成本管理的发展与质量成本的形成

20 世纪 50 年代初，成本管理处于一个重要的发展阶段。成本管理的发展一方面体现在成本控制的核心观念的加强，控制的技术、方法不断完善，另一方面体现在向着更多的领域延伸和应用，包括向质量领域的延伸和应用。成本管理向质量领域渗透，促进了质量与成本的结合，推动了质量成本的形成。

二、质量成本的发展

20 世纪 50 年代，随着质量竞争的加剧，企业为了在竞争中取得优势，不得不追加提高质量的费用投入，以减少质量损失。尽管增加质量费用已成为不可避免，但是，人们对增加质量费用的实际意义和产生的深远影响认识并不深刻。在这种情况下，美国质量管理专家 J·M·朱兰（J·M·Juran）和纽约州科皮亚哥电视工艺有限公司总经理 D·M·伦德互尔相继提出“矿中黄金”^① 的比喻，所谓“矿中黄金”，是指“质量上可免成本的总额”，它的内在含义，就是把企业产生废次品的巨大耗费，比喻为一座“金矿”，可以对它进行有利的开采。控制废次品，减少甚至消灭这些不合格品，就好比开采了一座金矿，可以大幅度增加利润。与

^① J·M·朱兰（J·M·Juran）主编：《质量控制手册》，上海科技出版社 1987 年。

此同时，“水面冰山”的比喻，则强调挖掘潜在废次品的深远意义。这种比喻认为生产现场中暴露的废次品损失（即财务账面上反映出来的损失）好比暴露出来的冰山一样仅是废次品损失的一小部分，大部分潜在的、未暴露的废次品损失则像水底冰山一样，要比水面部分大得多，有人估计可占全部废次品损失的80%—90%，而这种“水下冰山”的损失最危险、最惊人。如果采取措施，把管理的重点由水面向水下深入，解决因管理、技术原因造成长期影响质量的问题，由生产现场转向从产品设计、工艺和用户使用的质量控制，可以预防“水底冰山”带来的潜在威胁，从而获得巨大的经济效益。“矿中黄金”和“水面冰山”的提出，对增加质量费用的必要投入，减少废次品损失的深远意义有了深刻的认识；对扩大质量成本的应用范围，发展质量成本概念产生了重要影响。

60年代初，A·V·菲根堡姆在《全面质量管理》一书中明确提出“工作质量成本”的概念，认为“工作质量成本”是指目前已能准确测算的企业内部的那部分质量成本，它包括控制成本和控制失效成本两部分，前者指预防成本和鉴定成本；后者指内部损失成本和外部损失成本。进一步，菲根堡姆还提出质量成本范围应扩展到整个产品寿命周期，并列举了间接质量成本与卖主质量成本，无形（信誉）质量成本与“责任暴露”成本，质量设备成本，寿命周期质量成本和用户质量成本等五种其他的质量成本。尔后，J·M·朱兰博士进一步发展了质量成本概念，他把质量成本表述为两个截然不同的含义，一是“由于质量低劣而引起的成本”；二是“为获取质量而发生的成本”，其主体则归因于劣等质量的成本。

70年代西欧各国的企业质量体系中也广泛应用质量成本。英国制定了标准 4778 质量保证名词术语汇编，对质量成本作出

定义。法国让·马丽·戈格在《工业社会中质量的挑战》一书中，提出质量成本是“企业实际开支和不存在价值消耗时的假定开支的差额”的观点，把质量成本的支出范围扩大了。

1987年，国际标准化组织第176技术委员会（负责制定质量管理与质量保证领域标准的ISO技术委员会）制定的“9004质量管理与质量体系要素——指南”^①国际标准，其中第六节“经济——与质量有关的成本的考虑”，把质量成本作为质量体系要素之一，将质量成本分为工作质量成本和外部保证质量成本。其中，外部保证质量成本是指按用户有关提供客观证据的要求而做的论证和证明所支付的费用。它包括特别和附加的质量保证措施、程序、数据、论证试验、评价的费用（例如独立试验机构所做的特定安全特性试验费用）。与此同时，美国质量管理协会主席J·哈林顿在《不良质量成本》一书中认为，为了避免质量成本就是高质量产品需要高成本的误解，应将质量成本改名为“不良质量成本”，并把它划分为直接不良质量成本和间接不良质量成本，前者指一般意义上的质量成本，把控制、试验设备和有关报告质量数据的设备投资，如计算机、打印机等单列为一项设备不良质量成本。后者包括用户损失成本、用户不满成本和信誉损失成本。这样，质量成本的范围便更加扩大了。

在日本，不少专家、教授对质量成本及其应用展开研究，提出不少新观点，比如，田口玄一通过他的损失函数来定义质量损失，认为在理想情况下，损失函数的常数是由所有内部成本、保证和现场成本、用户成本和社会成本所组成的综合成本。久米均教授认为，应把因质量问题而失去的市场和防止质量问题而进行

^① International Standard ISO - 9004 Quality mangement and quality System elements - Gidelines, 1987.

市场调查的费用,以及开发新产品、新品种的费用等都看作质量成本,强调既要看到有形的质量成本,也要看到无形的质量成本。

综上所述,半个多世纪以来,质量成本在实际应用和理论研究的推动下,得到不断的完善和发展。应该看到在这些发展的质量成本中,有的是可以计量和核算的,有的是目前还没有找到适当的方法加以计量和核算,如J·哈林顿提出的间接不良成本中的用户损失成本,用户不满成本,信誉损失成本;A·V·菲根堡姆提出的无形(信誉)质量成本,质量设备成本,寿命周期质量成本,用户质量成本;以及久米均教授提出的质量的市场损失及市场费用等等。这些问题正是未来质量成本发展中,需要进一步探索和研究的问题。

三、质量成本在我国的应用

20世纪80年代初,我国在借鉴全面质量管理的过程中,引进了质量成本并在试点企业加以应用。由于我国质量管理是在跨越“SQC”所经历几十年历程的基础上,直接跨入全面质量管理。这种质量管理“跨越式”的特殊发展,给质量成本在我国的应用和推广带来一定困难。在中国质量管理协会和中国成本研究会的积极推动下,80年代初,原机械工业部率先在系统内的汽车、机床、电子三个行业六个典型企业组成“质量成本课题研究组”对质量成本及其应用展开研究,并在研究组成员厂进行试点,取得明显效果。接着在行业内和跨行业中进行推广应用。中国质量管理协会质量经济分析研究委员会从1984年开始,连年召开研讨会对质量成本及其在我国的应用展开研究,取得多项研究成果,其中1987年在四川省自贡市召开的第四次研讨会上,对质量成本的定义、质量成本项目的设置、质量成本核算的方法等提出了基本的研究结论,这对指导我国质量成本的应用具有重

要意义。

1986 年国家颁布的国家标准 GB 6583·1 - 86《质量管理与质量保证术语》第一部分,明确规定“质量成本是将产品保持在规定质量水平上所需要的费用,它包括预防成本、鉴定成本、内部损失成本和外部损失成本”。

1988 年 12 月颁布的国家标准 GB/T10300·5 - 88《质量管理和质量体系要素指南》中提出,质量成本是指生产方、使用方在确保和保证满意质量时所发生的费用以及是不能获得满意质量时所遭受的损失。

1990 年 8 月国家技术局拟定的国家标准《质量成本管理导则》(第二稿)把质量成本定义为将产品质量保持在规定的水平上所需的费用,除预防、鉴定、内部损失、外部损失外,在特殊情况下,还需增加外部质量保证成本。

综上所述,质量成本在我国的应用,虽然基础较差,起步较晚,应用的时间不长,但推广应用的发展速度还是较快的。在不到 20 年的短短时期中,质量成本在我国不少企业,尤其是机电、纺织、冶金、电子、航天和一些高科技领域得到广泛推广和应用,其效果也是较为明显的。可以预料,随着我国加入 WTO,企业质量的竞争将步入全球性的国际竞争市场,在这个国际性的竞争环境和竞争压力下,我国质量成本将迎来更加广阔的应用前景。

第二节 质量成本概念

科学的质量成本概念是对质量成本的本质、特征、目的和构成内容的高度概括。质量成本概念是在经济发展的特定历史环境