

西方会计丛书

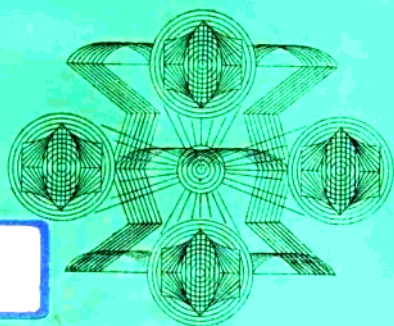


XIFANGKUAIJI
CONGSHU

质量会计

● 朱谱瑞 万东亮 著

● 辽宁人民出版社



4.3

《西方会计丛书》编纂说明

在作者们的热情支持、辽宁人民出版社的大力扶植下，《西方会计丛书》和广大读者见面了，这是我国会计界、会计学界一件值得高兴的事！

本丛书的编纂，以马克思列宁主义、毛泽东思想为指导，总的目的是从现状到历史、理论到实务、原理到方法，对西方会计作较全面、系统的评价，便于人们据以分析、鉴别和批判地吸收其中合乎科学原理的部分，为促进我国的社会主义现代化建设、繁荣我国的会计学术服务。

本丛书涉及“财务会计”、“成本会计”、“管理会计”、“国际会计”、“审计”等各个方面，每书突出一个中心，篇幅一般在10—15万字之间。各书既自成一个独立的单元，而又相互联系、相互补充，借以配套成龙之效。本丛书将每年出版若干本，持续组织出版。

本丛书的编纂，注重以下三个结合：一是理论、历史、现状相结合，不仅选题在总体上兼顾

这几个方面，每书的撰写也要求对这几个方面尽量有所反映，以增强论述的说服力。二是知识性与学术性相结合，以期初学者读后能掌握其基本内容，专家们看后也能从中得到新的启迪，尽可能做到“雅俗共赏”。三是撰稿人老中青相结合，以我国会计学界的老专家为主体，并在他们的组织、指导下，吸收一部分对西方会计较有研究的中青年学者参加。约稿面力求广泛，尽可能借重全国各个地区、各个院校的主要专家、学者，以期本丛书能较好地集中反映我国会计学界在西方会计这一领域的优秀研究成果。

在本丛书的编纂中，认真贯彻党的“百花齐放、百家争鸣”的方针，充分尊重作者们学术上的独创精神和辛勤的劳动成果；在不影响作者的原意和尽量保持原书稿的精华的条件下，编者根据“丛书”的整体要求，对各书稿作了一定的文字加工、修改和删节。不妥之处，尚请作者们见谅！

主编 余绪缨

1989年8月15日

目 录

第一章 总论	1
第一节 质量会计提出的历史背景	1
第二节 质量会计与质量管理的 经济性	7
第三节 质量会计的职能和作用	17
第四节 质量会计工作的组织	25
第二章 质量成本	29
第一节 传统质量成本研究评述	29
第二节 质量成本的概念	37
第三节 质量费用的确认和计量	44
第四节 质量损失	53
第五节 质量成本核算	58
第三章 质量收入	68
第一节 质量收入的提出	68
第二节 质量收入的概念	76
第三节 质量收入的确认和计量	79
第四节 质量收入的核算	85
第四章 质量损益的核算	88

第五章 质量会计报表·····	91
第一节 质量会计报表的作用和种类·····	91
第二节 产品质量成本表·····	92
第三节 质量收入表·····	94
第四节 质量损益表·····	96
第五节 质量费用和质量损失表·····	98
第六章 质量会计分析·····	100
第一节 质量会计报表分析·····	100
第二节 质量决策分析·····	108
主要参考文献·····	121

第一章

总 论

第一节 质量会计提出 的历史背景

质量会计 (Quality Accounting) 在西方国家也是一门新兴学科, 它的提出是同质量管理的发展密切相关的。

二十世纪初, 美国开始把质量管理作为一门科学来研究, 科学的质量管理大体经历了三个发展阶段。

一、质量检验阶段

二十世纪初, 美国“科学管理之父”泰罗 (F. W. Taylor) 首先把质量检验作为一种专门的工序, 从加工制造中分离出来, 成为科学管理的一项重要内容。专业性检验是这一阶段质

量管理的主要职能，它的产生促进了产品质量和生产效率的明显提高。但这种检验型的质量管理只具有事后终端把关的性质，缺乏预防和控制作用。

二、统计质量控制阶段(Statistical Quality Control)

1924年美国贝尔电话研究所工程师休哈特(W. A. Shewhart)首先运用数理统计学原理来控制产品质量。1931年他发表的专著《工业产品质量的经济控制》，系统提出了控制和预防缺陷的概念，建立了质量控制图。他还同道奇(H. E. Dodge)、罗米格(H. G. Romig)、爱德华(G. D. Edwards)等人提出了破坏性检验下的抽样检验原理和最早“挑选型抽样检验法”。在统计质量控制阶段，虽然做到了把关与部分预防相结合，按既定质量标准控制质量，并从产品质量控制发展到工序质量控制等等，弥补了质量检验阶段的不足。但这种管理方法仍不够完善，主要表现在：仅依靠技术部门和检验部门进行质量控制，并限于生产加工现场和设计过程的质量管理，更没有重视质量的经济性等。

三、全面质量管理阶段 (Total Quality Control)

五十年代以来,生产力迅速发展,科学技术日新月异,出现了很多推动质量管理发展的新因素,如:工业产品更新换代频繁,人们对产品质量的要求大为提高,从注重一般性能发展到讲究产品的可靠性、安全性和经济性,要求运用系统的观念分析研究质量问题;同时,随着管理理论的新发展,保护消费者利益运动的兴起、消费者组织的建立,以及市场竞争的加剧,迫使企业更加重视产品的质量保证。面临这种新情况,六十年代初,美国通用电气公司工程师菲根堡姆(A. V. Feigenbaum) 和美国质量管理专家朱兰(J. M. Juran) 提出全面质量管理 (TQC) 的概念,其基本点是: (1) 要生产优质产品,除依靠统计方法控制生产过程外,还需要加强一系列组织管理工作; (2) 产品质量有个产生、形成过程,质量管理工作要贯穿其全过程,包括市场调查、设计、制定标准、制定生产计划、采购物资、配备工具仪表、生产制造、工序控制、检验、试验、销售、技术服务,形成一个螺旋形上升过程; (3) 重视研究质量的经济性。

全面质量管理提出以来,从美国一些企业逐渐推广到西欧和日本,使质量管理的理论、技术和方法在实践中有了新发展。中国自1978年起在北京内燃机总厂等工厂进行试点,以后全面质量管理便在全国范围内蓬勃开展起来。

综上所述,可以看出,全面质量管理与传统的质量管理区别的显著标志之一,是重视研究产品质量的经济性,探索产品的最适宜的质量水平和最佳的成本水平,实现产品质量与经济效益的统一,力求以最低的质量成本满足用户的质量要求。

早在1951年,英国质量管理专家朱兰 (J. M. Juran) 在他主编的《质量控制手册》(Quality Control Handbook) 第一版的第一章“质量经济学”中就提出了“质量成本”(Cost of Quality) 的概念,并对质量成本进行了讨论,认为质量成本中的故障损失好似“矿中黄金”(Gold in mine)^①可以对它进行有利的开采。但最早论述质量成本制度,将质量成本划

^① 参见Jack Campanella & Frank J. Corcoran: "Principles of Quality Cost". "Quality Progress", April 1983, P. 16

分为“预防成本”、“鉴定成本”、“内部故障成本”和“外部故障成本”四大项目的是美国菲根堡姆(A. V. Feigenbaum) 和哈里德·费里曼(Harold Freeman)。^①随后,研究质量成本的人越来越多,有关质量成本的论著和文章也越来越多。

考察质量成本的目的是为了减少不合格品(指废品、次品和返修品等)的损失,挖掘“矿中黄金”具体的做法是:设置四大质量成本项目,即预防费用、鉴定费用、内部故障损失和外部故障损失,并按四大项目来收集资料,加以汇总,以确定一定时期内质量成本的总额及其构成。这样做的目的,是期能以付出一定量的预防、鉴定费用为代价,来促使内、外故障损失的尽量减少。质量成本总额及其构成的信息具有反馈价值,若能实现质量成本的构成合理,总额最小,就被认为是最佳的质量成本;否则,就应在未来的质量管理中进行改进。

但质量成本只反映了质量对成本一方的影

① 参见 Jack Campanella & Frank J. Corcoran, "Principles of Quality Cost". "Quality Progress". April 1983. p. 16

响，因而，单纯的质量成本计算对于研究质量管理
的经济性是很不够的，还必须与质量收入联系
起来研究。正如最早提出质量成本概念的美国质
量管理专家朱兰(J. M. Juran)所说：“质量对
于成本的影响，业经质量技术专门人员作了广泛
的探讨，但是质量对于收益的影响却研究得不
多。考虑到收益对公司经济的影响，往往甚于成
本，这种情况实在令人惊奇。偏执一端的结果，
就使我们明白了，如果用创造性和富有想象力的
新方法研究质量对收益的影响，会有宽广的前
途”。①可见，朱兰关于质量收入研究的重要性的
认识是富有启发性的。同时也意味着仅核算质
量成本，并不足以单独用来反映质量的经济性，也
难以评价企业质量管理活动的得与失，而必须在
核算质量成本的同时，还要核算质量收入和质量
损益。我们把那种脱离质量收入和质量损益孤立
地就成本论成本的质量成本称作传统质量成本。

质量损益不仅反映了已经发生的质量管理活
动的业绩，而且它本身具有重要的反馈价值，可

① 【美】J. M. 朱兰主编，《质量控制手册》，《质量
控制手册》编译组编，上海科学技术出版社1979年11月版，上册
第38页。

用于指导企业未来的质量管理活动。在一定时期内将质量收入与质量成本进行比较和分析,有助于掌握质量管理经济性的规律,探求最适宜的质量水平和最佳成本水平。显然,要完成这个任务,实现这个目标,只能依靠一个新的学科——质量会计的建立。

第二节 质量会计与质量管理的经济性

一、质量的经济性

研究质量的经济性,先要了解质量的涵义。

质量有着多种涵义,但通常主要是指产品质量。美国的朱兰认为,产品质量就是产品对用户的适用性。他说:“产品在使用时能成功地适合用户目的的程度,称为适用性。”^①又说:“对用户来说,质量就是适用性,用户对质量的评价,是以到手的产品是否适用,并且它的适用性是否持久为其基础的。”^②朱兰关于产品质量的

①②〔美〕J. M. 朱兰主编:《质量控制手册》(第三版),上海科学技术文献出版社1979年版上册,第6页和第10页。

这个简明定义得到了质量管理界的广泛接受。

从使用的角度看,产品的质量也就是产品的使用价值。马克思说:“物的有用性使物成为使用价值。”^①又说:“商品首先是一个外界对象,一个靠自己的属性来满足人的某种需要的物。”^②马克思关于商品使用价值的理论对于我们认识产品质量具有重要指导意义。

产品(或商品)“适合用户的目的”,“满足人的某种需要”靠的是自己的属性,一般来说,这些属性包括产品的性能、产品的寿命、产品的安全性和产品的可靠性等,这些属性又叫质量特性。更具体地说,质量特性是指产品的物理性能、化学成分、形状、色彩、使用寿命,可靠性、保养性和安全性等。

J. M. 朱兰指出,质量包括设计质量和符合性质量这两个既互相联系又互相区别的概念。设计必须反映适用性的要求,而生产出来的产品又必须符合设计的要求。产品符合设计的程度称为“符合性的质量”。^③设计质量表现为质量标

① 马克思:《资本论》第一卷,第48页。

② 马克思:《资本论》第一卷,第47页。

③ J. M. 朱兰主编:《质量控制手册》,上册第9页。

准、质量等级，反映了产品各项质量特征的高低程度；符合性质量表现为产品符合设计的程度，反映了产品合格或不合格的情况。设计质量由各种技术指标来表示，如：产品的物理性能、化学成分、外观尺寸和使用寿命等；符合性质量由合格品率、废品率、次品率和返修率等指标来表示。优良的产品质量应该是设计反映适用性的要求，生产出来的产品符合设计的要求。

质量对于个人、企业以及整个社会都具有重要意义。

第一，质量是用户满足各种需要的源泉。首先，对于消费者来说，他们的需要能得到多大程度的满足，完全取决于产品质量的高低，只有具备一定质量的产品，才能满足消费者一定的需要；产品质量高，消费者赖以消费而得到满足的程度就高。反之，满足的程度就低。其次，各种组织，包括企业、机关、学校等，为了实现一定的职能，也要消费各种产品，这些集团消费者的需要想得到满足的程度，也取决于所消费的产品质量。

第二，质量是生产企业生存和发展的前提。在商品经济条件下，企业生产产品不是为了自己消费，而是为了交换。实现交换的前提条件，就是

产品必须具备满足用户需要的质量。产品质量是企业连接市场的纽带，如果企业生产的产品没有质量，或者说质量低劣，不能满足用户的需要，就无法销售出去；反之企业生产的产品质量好，能够较好地满足用户的需要，才会在市场上畅销，有利于企业的生存和发展。

这也就是说，企业将产品销售出去只是前提，而不是目的。企业的目的是通过产品销售获取盈利，以求得生存和发展。而企业要获得盈利，就必须以一定的产品质量为条件。根据J.M.朱兰对质量概念的阐述，质量既包括产品按等级设计的质量，又包括符合设计要求的质量，只有按照用户需求设计的质量来生产产品，并尽力使产品达到设计的质量要求，产品才能销售出去，同时销售产品的价格才可能使企业补偿生产产品所花去的成本，获取盈利。如果设计的质量不能满足用户的需要，或者虽然设计的质量能够满足用户的需要，但企业生产的产品未能达到设计的质量，出现大量废品、次品，则前者会导致产品价值不能实现，或不能完全实现，因而影响企业的收益；后者会导致企业发生大量的废品损失、返修费用和降价出售次品，从而使企业成本增大，收益减少。总之，产品的质量水平是影响企

业最终经营成果——利润的重要因素。

优良的产品质量还能使企业获得良好的信誉，能够增强企业的竞争能力，保持和扩大企业产品在市场上所占的份额。

第三，人类社会生存在“质量之堤”^①的后面。质量对社会的方方面面都有着深远的影响。

“质量之堤”的安危关系着人类社会的安全。人们日常生活的舒适程度、健康水平等都在很大程度上依赖于有关产品如：食品、药物、住宅、交通工具等的质量如何。工农业生产和整个国民经济的正常运转也依赖于动力、运输、通讯及有关产品的质量。一个国家的防务也在某种程度上依靠武器、装备的质量来保障。

马克思认为，社会财富表现为使用价值的总和，即社会财富的多少不是以单纯的产品数量来表示，而是以具备一定质量为前提的产品数量来表示。产品质量高，一个顶几个用，就等于为社会增强了财富；相反，产品质量低劣，不仅不能满足社会的需要，而且意味着宝贵的社会资源的浪费。

① J. M. 朱兰主编：《质量控制手册》，上册 第38页。

二、质量会计与质量管理经济性

如上所述，质量对城乡居民消费者、对生产企业乃至整个社会都具有重要意义，因而他们都重视产品质量，重视产品质量的管理。

随着商品经济的发展，消费者对自身利益日益重视，消费者一般都不愿意将自己辛勤劳动赚来的钱花在名不符实的劣质产品上。虽然，个别消费者为保护自己免受劣质产品之害的力量是有限的，但是，消费者一经联合起来，组成一个集体，其潜在力量是不可忽视的。本世纪六十年代开始，欧美许多国家掀起了一个旨在保护消费者利益的运动，即“消费主义运动”（Consumerism movement），在该运动的旗帜下，相继成立了各种有一定权威支持的民间组织。他们广泛利用广播、电视、出版刊物等新闻工具，公布反映有关产品质量性能的数据和各界对产品质量的评价，并且促使立法机关、政府有关机构颁布一系列保护消费者利益的法规。在美国，政府为了加强质量管理工作，还添设了许多新机构，制定相应的法律、命令，以保证质量政策的贯彻