

文章编号:1005-0523(1999)04-0088-03

## 质量成本构成初探

金贞媛<sup>1</sup>, 宋宜华<sup>2</sup>

(1. 华东交通大学 经管学院, 江西 南昌 330013; 2. 江西财经大学 学工处, 江西 南昌 330013)

**摘要:** 关于质量成本之构成, 一直存在较大异议<sup>19</sup>。本文评析了两种不同的质量成本观及其指导下的质量成本之构成, 并指出了各自不同的适用范围<sup>19</sup>。

**关键词:** 质量; 质量成本; 构成

**中图分类号:** F715.5 **文献标识码:** A

### 0 引言

全面质量管理(TQM)是企业提高质量竞争的重要手段,而质量成本的界定与衡量是推动TQM不可或缺的工具<sup>19</sup>。根据以往统计,在许多企业中,质量成本占销售收入的15%到25%,而在美国犹他州立大学举行的第十一届生产力年会上,质量问题专家认为美国公司每年花费的成本,应为销售收入的2.5%<sup>19</sup>。著名质量管理专家米兰曾把质量成本喻为“矿中黄金”,“在产品上发生的成本等于一座金矿,可以对它进行有利的开采”<sup>19</sup>。因此,必须减少质量成本,重视质量成本的节约<sup>19</sup>。于是,如何辩识了解质量成本成为企业管理当局的当务之急<sup>19</sup>。

### 1 质量与质量成本之含义

质量包括设计质量与符合性质量<sup>19</sup>。设计质量(quality of design)系指产品规格的功能<sup>19</sup>。假如洗衣机的顾客要求洗衣机能集洗衣、脱水、烘干于一身,不能满足顾客如此要求的洗衣机就表明其设计质量上的失败<sup>19</sup>。符合性质量(quality of conformance)是指产品适合其要求或规格的程度即产品的适用性<sup>19</sup>。如一台洗衣机烘干时将衣物烤焦,则表明洗衣机不具备符合性质量,不符合设计的产品出售后不能满足顾客的预期,导致顾客对产品的不满意<sup>19</sup>。就这两质量而言,符合性质量应受到较高的重视,因为产品如不合要求或规格,则将对企业产生众多的影响<sup>19</sup>。当质量专家论及质量改善时,是指降低“不适合”的情况<sup>19</sup>。对生产者而言,当提及质量时,通常也是指符合性质量<sup>19</sup>。不同的质量定义,将衍生出不同含义的质量成本<sup>19</sup>。国外文献对质量成本的定义可以归结为两大类,一类是以美国质量管理专家H J哈灵顿为代表的认为质量成本是指质量不良成本<sup>19</sup>。概括地讲,质量成本就是那些为防止低劣质量的发生或发生后所承担的成本,它不包括提高产品设计质量的成本,这与国际通行标准类似<sup>19</sup>。如,ISO 8402:1994对质量成本的定义是:为了确保和保证满意的质量而发生的费用以及没有达到质量所造成的损失<sup>19</sup>。另一类质量成

收稿日期:1998-03-31; 修订日期:1999-06-14

中国知网 <https://www.cnki.net>

作者简介:金贞媛(1971-),女,江西丰城人,华东交通大学在读研究生

本是指企业为保证和提高产品质量(含设计质量),而产生的费用及因未达到质量标准而造成的成本<sup>19</sup>。

## 2 2种不同的质量成本含义的评析

前一种质量成本含义中只取了“符合性质量”部分,它将提高设计质量而产生的部分成本费用归集到了生产成本中去,其合理性在于它更结合实际,便于推行TQM<sup>19</sup>而后一种观点在企业设计质量标准决策上有重要意义,即当企业在考虑对某产品是否进行升级换代时,其决策的依据是提高产品质量所带来的边际贡献毛益应大于边际质量成本<sup>19</sup>。如某洗衣机厂现有的洗衣机仅有洗涤功能,市场售价1000元/台,现在管理当局打算对其进行改进,有两种方案:

A方案:洗衣机具有洗涤、脱水功能,估计售价为2000元/台<sup>(13)</sup>

B方案:洗衣机具有洗涤、脱水和烘干三种功能,估计售价为2400元/台<sup>(13)</sup>

A方案将发生改进费用500元/台,比如研究开发费、因使用新型材料而增加的成本及多投入的人工成本、制造费用等;B方案因为开发难度大将发生改进费用1500元/台(费用项目同上)<sup>(13)</sup>

现对A、B方案进行取舍,采用第二种质量成本观决策过程如下:

A方案每台增收1000元,增加质量成本500元/台;B方案每台增收1400元,增加质量成本1500元<sup>(13)</sup>显然,选择A方案将使企业有更多的盈利,而B方案的改进有点得不偿失<sup>(13)</sup>

对于这种决策,第一种质量成本观无法作出,因为在第一种质量成本观下,A、B方案质量成本相同,而B方案增收更多,因此可能选择B方案,如果作出此处决策,将导致企业面临很大的产品开发风险<sup>(13)</sup>事实上,大多数企业对于类似质量改进决策是采用质量经济分析法来确定(这里所说的质量改进包括设计质量和符合性质量的改善),其分析过程如下:

$$\Delta\beta = \Delta I / \Delta C \text{ 变} > 1$$

$\Delta\beta$ 为单位产品的成本收益率增量; $\Delta I$ 为单位产品的收入增量; $\Delta C$ 变为单位产品的变动成本增量<sup>19</sup>。因此时的固定成本不变,故它也等于单位产品的总成本增量<sup>19</sup>。

在市场销售不变的情况下,当 $\Delta\beta > 1$ 时,这种提高是可取的;而当 $\Delta\beta = 1$ 时,这种提高如对社会有益,那么也是必要的,否则,将是不必要的;但当 $\Delta\beta < 1$ 时则等级的提高是不可取的<sup>19</sup>。

这种分析方法存在二个致命的错误,其一,固定成本不变的假设不能成立,因在设计质量提高的情况下,工艺流程可能发生很大变化,固定成本将变大或变小<sup>19</sup>其二,质量改进过程中发生的高昂的研究开发费用按现行会计准则,如开发成功,则将其资本化;如开发失败,则记入期间费用<sup>19</sup>按传统的成本性态分类,产品的变动成本中不含此项目,如以此方法作为决策依据,定有不妥<sup>19</sup>因此,下面只讨论第一种质量成本观下的质量成本,即“质量不良成本”<sup>19</sup>。

## 3 质量成本之构成

图表3-1列举了质量成本所包含的项目,A类项目是通常需要在质量成本报告中报告的项目;B类是一些不需要在质量成本报告中报告的,这些都是机会成本不易估计,且一般也不反映在会计系统里<sup>(13)</sup>但是B类项目在贯彻实施提高质量的计划中可能是一个重要的推动力<sup>(13)</sup>

图表 3-1 质量成本报告中的项目

预防成本	鉴定成本	内部差错成本		外部差错成本
A 类项目	A 类项目	A 类项目		A 类项目
质量工程	原材料入库前检查	废品	返工	分配退货产品的成本
评估供应商	技术服务实验室	重新安排、重新测试		外部差错发生后的市场成本因外部差错造
设备维修	产品测试	重新检查		成的生产和工序问题修理
生产工序设计	产品验收成本检查	因内部差错造成的		与质量问题相关的差旅费保证的权利要求
质量培训	在产品检查	生产和工序问题		任的权利要求
新型原材料		B 类项目		B 类项目
		因质量低劣而损失		因销售量的减少市场份额的减少及降价销
		的贡献毛益		售而引起的贡献毛益的减少

对于各类成本构成项目中, A 类项目基本上达到共识, B 类项目存在较大异议, 既然包括因质量低劣而损失的贡献毛益及因销售量的减少, 市场份额的减少及降价销售而引起的贡献毛益的减少<sup>19</sup>。那么, 根据对等原则, 在设计质量一定的情况下, 由于符合性质量的提高, 而产生的成本也应归入质量成本中, 同时因质量提高而销售量增加, 市场份额的扩大, 优质优价而引起的贡献毛益的增加应作为质量成本的收益成本的备减项目, 这看起来很有道理, 但经不起推敲<sup>19</sup>。在理论上认为在设计质量一定的情况下, 生产出的产品还可能存在着不同的质量<sup>19</sup>。如: 优、良、合格、不合格, 但在 TQM 中, 我们只须区分合格与不合格, 对事实上可能存在的优、良等级并不予以确认鉴定<sup>19</sup>。这样, 优、良等级的售价与合格品一样, 生产成本、质量成本毫无二致, 无法、也无必要区分开, 因为在 TQM 中, 生产部门必须按规定的条件布置生产, 生产出的产品质量水平一般符合正态分布规律, 合格品的比率基本上在控制的范围内, 管理水平越高, 越规范, 合格品的比率就越高, 相比之下优、良、不合格的就是小概率事件<sup>19</sup>。如果企业欲把这些为数极少的优、良等级区分开, 需花费一笔高昂的鉴定费, 质量成本将猛增, 这违背了成本效益原则<sup>19</sup>。因此, 在设计质量一定的情况下, 在符合性质量的生产过程中, 不存在比合格品(规定的质量水平)质量更高一等的产品, 这也正是回答了前面的问题, 即在 B 类项目中, 无须再考虑由于质量更好而增加的质量成本, 其实质是把质量成本限定在合格水平的范围内, 而不包括生产高一等级质量水平所开支的费用<sup>19</sup>。

任何产品都必须达到要求的质量水平, 否则就没有或未完成实现使用价值, 从而给消费者、社会带来损失<sup>19</sup>。1987 年第二届世界质量会议提出“质量永远第一”, 这说明“质量第一”的指导思想已成为世界各国的共同认识, 但质量第一, 并非“质量至上”; 质量不能脱离当前的消费水平, 也不能不问成本一味讲求质量, 应该重视成本的分析, 把质量与成本加以统一, 确定最适当的质量水平, 从而使产品质量与成本达到最佳结合, 创造最好的经济效益, 这正是 TQM 的追求<sup>19</sup>。

### [ 参 考 文 献 ]

- [1] A·V·菲根堡姆<sup>19</sup>全面质量管理[M]<sup>19</sup>机械工业出版社, 1991, 6<sup>19</sup>。  
 [2] 王义庄, 衣延章<sup>19</sup>质量成本与质量责任会计[M]<sup>19</sup>中国财政出版社, 1995, 1<sup>19</sup>。