

基于全面质量管理的质量成本会计新体系

中国地质大学 金 慧 对外经济贸易大学 叶陈刚(教授)

一、全面质量管理体系的框架分析

(一)全面质量管理的引入

20世纪初的传统的事后质量检验采用全面检验的方法,费工、费力、费财且不完全可靠。鉴于此,基于应用概率论和数理统计原理的统计质量管理应运而生。而随着科学技术的发展及工业生产机械化、自动化程度的提高,人们对产品的可靠性、经济性和安全性越来越重视,在控制废品产生的同时,还必须对市场调研、设计策划、采购生产等进行全过程的质量管理,这单靠统计质量管理是难以解决的。另外,现代管理科学强调企业管理中人的主观能动性,质量管理出现了“无缺陷运动”、“质量管理小组活动”、“质量提案制度”等。而统计质量管理只重视数理统计和控制技术,忽视了企业员工的广泛参与这个重要因素。

“质量”是一个综合全面的概念,对质量的管理不应局限于产品,还应该考虑人、设备、材料、测量、生产工艺以及环境等与产品质量密切相关的因素。而且,现代的商品交易除了重视质量以外,还重视低成本、及时供货、售后服务等。质量的动态性还决定了持续改进是企业永恒的目标。这些问题都是统计质量管理所无法解决的。

基于种种经济和理论发展的客观要求,美国有学者提出

产品这个界限,把成本核算深入到作业层次;同时以作业为单位收集成本,并把“作业”的成本按作业动因分配到产品。作业成本法核算企业物流成本可分为以下四个步骤:

(1)界定企业物流系统中涉及各个作业。作业的类型和数量会随着企业的不同而不同。例如,在一个客户服务部门,作业包括处理客户定单、解决产品问题以及提供客户报告三项作业。

(2)确认企业物流系统中涉及的资源。资源是成本的源泉,一个企业的资源包括直接人工、直接材料、生产维持成本(如采购人员的工资)、间接制造费用以及生产过程以外的成本(如广告费用)。资源的界定是在作业界定的基础上进行的,每项作业必涉及相关的资源,与作业无关的资源应从物流核算中剔除。

(3)确认资源动因,将资源成本分配到作业中。作业决定资源的耗用量,这种关系称为资源动因。资源动因联系着资源和作业,它把总分类账上的资源成本分配到作业。

(4)确认作业动因,将作业成本分配到产品或服务中。作业动因反映了成本对象对作业消耗的逻辑关系。例如,问题最多的产品会导致最多的客户服务电话,故可按照电话次数

了全面质量管理的概念。例如,费根堡姆在《全面质量管理》一书中强调,质量职能是公司全体人员的责任,应该使公司全体人员都具有质量的概念和承担有关质量的责任;要解决质量问题,不能仅仅局限于产品制造过程,而是应在产品质量产生、形成及实现的全过程中进行质量管理。随后,日本在引进美国的质量管理理念的过程中,提出了“三全”的全面质量管理,即全员、全面、全过程。



(二)全面质量管理的特点和基本思想

国际组织将全面质量管理称为Total Quality Management (TQM),并将TQM定义为“以质量为中心,建立在全员参与上的一种管理方法,其目的在于长期获得顾客满意及实现组织成员和社会的利益”。其主要特点体现在以下方面:

1.质量第一的观点。任何产品都必须达到所规定的质量水平,否则就没有实现其使用价值,从而会给消费者及社会带来损失。这里的质量第一不仅是针对企业的微观利益而言,而

的多少(此处的作业动因)把解决客户问题而发生的作业成本分配到相应的产品中去。

综上所述,与传统会计核算的成本法相比较,作业成本法具有一定的优越性,利用作业成本法核算物流成本可望达到全面真实地揭示物流费用的目的,因而是物流成本核算的有力工具。

三、建立我国物流成本核算体系的建议

1.尽快建立我国物流统计信息体系,加强对现行国民经济统计信息体系的物流管理数据接口研究。

2.选定行业核心企业,通过抽样调查或问卷调查的方法获取行业物流成本的标杆数据,积极开展对物流服务市场的抽样调查和分析研究工作。

3.尽快建立我国企业物流成本测算规则和方法的参考标准,主要是企业运输成本的确认及存货持有成本测算原则和方法的统一等。

4.制定统一的物流成本数据测算口径和方法,使获得的数据在不同时期具有可比性。物流成本的特性决定了物流成本关键变量的趋势变化比其在某个时点上的精确值具有更重要的意义。□

且也针对社会利益和用户利益,即多方受益。

2.顾客至上的观点。“顾客就是上帝”,因此企业应当以市场需要为依据并以顾客满意为标准来进行生产。

3.全过程的质量管理。TQM要求产品质量形成的全过程,包括产品的设计、制造等各环节均致力于提高产品质量。

4.全面的质量管理。TQM不限于狭义的产品质量,它还要考虑工作质量和工序质量。

5.全员的参与。产品质量是企业全体员工工作质量以及产品设计制造过程各环节和各项管理工作的综合反映,与企业员工素质、技术素质、管理素质和领导素质密切相关。各个员工都应加入到质量管理中来,积极发挥主观能动作用。

6.注重质量改进。它包括做好改进的基础工作,确定改进项目,建立项目小组,为小组提供资源,培训和激励等。

(三)质量管理体系——TQM思想的体现

质量管理是企业的一项战略性决策,是企业的重要组成部分。因此,推行TQM就必须建立一个完善、高效的质量管理体系。国际标准化组织(ISO)为了发展国际贸易和技术合作,消除贸易技术壁垒,实现资源共享,发布了ISO9000族的质量管理和质量保证标准。ISO9000族的质量管理体系融入了TQM的基本思想。

TQM的应用,即实施质量方针、目标和职责的全部管理职能的所有活动,是通过ISO9000族质量管理体系中的质量策划、质量控制、质量保证、质量改进等手段来实现的。

二、传统质量成本会计体系缺陷探讨

(一)传统质量成本会计体系简介

GB6583.1-86《质量管理和质量保证术语第一部分》对质量成本给出了明确的定义:质量成本是将产品质量保持在规定质量水平上所需要的费用,包括预防成本、鉴定成本、内部损失成本和外部损失成本。

根据国际标准化组织的规定,质量成本由两部分构成,即运行质量成本和外部质量保证成本。其中,运行质量成本包括预防成本、鉴定成本、内部故障成本和外部故障成本。

(二)传统质量成本会计体系的缺陷分析

1.实施TQM的目的在于实现社会、顾客、企业等多方的共赢。产品质量具有社会性,相应地,质量成本也具有广泛的社会性。现代质量成本观必须同时从社会、顾客、企业的角度全面反映产品质量的社会成本和用户成本。

2.质量是“一组固有属性满足要求的程度”,它是一个动态、相对、变化、发展的概念。质量随着时间、空间、使用对象、社会环境、市场竞争等因素的变化会有不同的内涵。企业要想在市场竞争中取胜,就必须根据市场信息、顾客反馈意见及国内外发展动向等因素,对老产品改进和新产品开发进行筹划,提出明确的目标和要求,并进一步为如何达到这样的目标和实现这些要求从技术、组织等方面进行策划。

3.TQM是全过程的质量管理。企业的质量管理活动必须贯穿于产品形成的全过程。

4.TQM是全面的质量管理。传统质量成本会计体系仅限于产品质量,忽视了工作质量和工序质量。

5.TQM是全员参与的管理。传统质量成本会计体系忽视了市场部门、设计部门等非生产性部门人员的广泛参与这个

重要因素。

6.TQM的核心在于持续改进,即由单纯地符合标准转化为满足顾客的需要,并强调要不断改进。质量成本如果不能及时、有效地反映质量支出和质量收益信息,就很难在新形势下担当起为全面质量管理服务的重任。

7.关于内外部损失成本。现代企业实行TQM,除了要减少内外部故障损失外,还要注重新产品、新技术的开发及新材料、新能源的利用,并致力于提高企业的综合质量及提高企业的质量信誉。这些是传统质量会计体系无法做到的。

三、构建质量成本会计新体系的设想

(一)质量成本会计新体系的理论基础

1.企业开展TQM的目标不再是质量成本最小化,而是质量损益最大化。质量损益才是衡量TQM是否取得成效的根本标志。

2.美国会计学会在相关报告中将成本定义为:成本是为了实现一定的目标而付出的或可能要付出的,可以用货币来计量的价值牺牲。质量成本会计计量标准具有多样性,从而需要不同的计量标准来衡量。这就决定了质量成本除了主要采用货币计量形式外,还要兼用其他计量形式,从各个侧面反映质量成本的内在属性,如对全员参与、心理损失等的计量。

3.质量损失的概念。质量损失是指在产品质量产生、形成及实现的全过程中,由于不符合有关规定,给社会、顾客、企业带来的全部损失。一方面,应当将质量损失成本与其他质量成本分开来设置账户。这是因为,将“质量损失”单列出来,便于企业了解质量损失的情况。另一方面,尽管将质量损失单独列示,但其仍应与其他质量成本共同构成质量成本账户。这样便于企业对投入产出进行配比,讲求成本效益原则,关注质量成本支出给整个企业带来的效益,在权衡产品成本与质量收益的基础上,寻求一个适当、合理的质量控制成本,即在质量损益最大的情况下,寻求“可控成本”和“结果性损失”的理想结合点。

(二)基于TQM的质量成本会计新体系

质量成本会计新体系是从全面质量管理的思想出发,通过对传统质量成本会计体系的分析,并结合ISO9000族的质量管理体系来构建的。

(三)基于TQM的质量会计新体系的可行性分析

1.ISO9000族与TQM的关系。ISO9000族的主要目的是规范企业管理,建立以产品服务为中心的质量保证体系,并满足顾客特定的需求。另外,TQM与ISO9000族的标准和指导原则基本一致,运用ISO9000族的质量管理体系来构建质量成本会计新体系,可促进TQM的发展并使之规范化,还可以得到国际合作伙伴的认可。

2.质量成本会计新体系科目的设置原则。会计科目的设置应以国家的经济政策为依据,并充分考虑各方面对会计信息的要求以及会计工作的客观规律。本文的质量成本会计新体系具有以下特征:①根据ISO9000族设置的会计科目,能正确、有效地反映企业进行TQM的全过程,符合经济管理的需要。②设置会计科目要保持相对的稳定性,这也正是ISO9000族所具备的。③会计科目的名称简单明确,字义相符,通俗易懂。□