

全面质量管理、 管理会计控制系统和企业业绩 理论分析与实证研究

◎文东华 著



NLIC 2970734933

全面质量管理、 管理会计控制系统和企业业绩 理论分析与实证研究

◎ 文东华 著



NLIC 2970734933

图书在版编目(CIP)数据

全面质量管理、管理会计控制系统和企业业绩:理论分析与实证研究/文东华著. —上海:上海财经大学出版社, 2011. 5

ISBN 978-7-5642-1046-5/F · 1046

I. ①全… II. ①文… III. ①企业管理:全面质量管理 ②企业管理-会计控制 ③企业绩效 IV. ①F27

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 064258 号

☐ 责任编辑 李宇彤

☐ 书籍设计 钱宇辰

QUANMIAN ZHILIANGGUANLI, GUANLIKUAIJI KONGZHIXITONG
HE QIYE YEJI; LILUN FENXI YU SHIZHENGYANJIU

全面质量管理、管理会计控制系统
和企业业绩:理论分析与实证研究

文东华 著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海竞成印务有限公司印刷装订

2011 年 5 月第 1 版 2011 年 5 月第 1 次印刷

710mm×960mm 1/16 11.25 印张 166 千字

定价: 28.00 元

序

进入 21 世纪以来,我国管理会计的理论与实务研究已经取得了长足的进步。从实务的角度来看,我们大量引入了西方的管理会计技术,例如标准成本核算与管理、作业成本核算、平衡计分卡等;同时我们不断总结自己的经验,例如全面预算管理、质量成本管理、成本否决等。从理论的角度来看,我们已经在许多高校的博士生培养层面引入了北美的培养模式,并初见成效,特别是在最近几年,我们已经在国外的会计权威期刊上见到了我们自己的研究成果。文东华博士的研究课题《全面质量管理、管理会计控制系统和企业业绩:理论分析与实证研究》在管理会计实证研究方面是又一个很好的突破,这一研究以权变理论为基础,遵循国外标准的研究方法设计出一套包含质量管理执行水平、管理会计控制系统执行水平、外部环境不确定性和市场竞争强度,以及企业业绩的调查问卷,在收回的 90 份有效问卷的基础上,利用多元统计分析的方法得出了一些重要的研究结论。这一研究对于推动我国管理会计的学术发展起到了积极的作用。

管理会计在研究上的落后以及企业在运用上的问题是客观现实,我们可以归结许多原因,例如,我国的制度背景、学术上的理论与数据的缺乏、企业的麻木等等与国外相类似的问题;但是,大量的证据表明,管理会计的学术发展目前在我国正面临一个新的历史机遇,西方的成功经验已经在中国得到尝试与推广。上海财经大学会计学博士的培养近十年来重视与国际学术界的接



轨,强调学生在博士论文中采用严谨的实证方法来研究我们国家出现的会计问题。为此,会计学院通过各种渠道引进具有海外学术经验的导师共同培养博士生,取得了可喜的成效。

文东华是我们合作培养的博士,在上海财经大学攻读博士学位期间,受到了会计理论与研究方法的严格训练,这为他做博士论文以及后续的研究打下了扎实的基础。借助于上海财经大学浓厚的学术氛围,以及我们所承担的多项国家与省部级课题,文东华博士和我们一起参加了课题调研,走访了不少上市公司,分析了多家国有企业的质量管理数据,据此积累了宝贵的数据资料;依据这一资料并根据我们的反复讨论,最后将他的博士论文研究领域定格在我国企业全面质量管理(TQM)、管理会计控制系统(MA/CS)和企业业绩方面。可以说,文东华博士的这一研究课题克服了大量的困难,包括前期文献资料的缺乏、研究数据搜集的困难和艰辛,经过导师的精心指点以及他本人勇于探索和坚忍不拔的精神,最终这一研究取得了丰硕的成果,以这一研究成果为基础,我们不仅获得了国家自然科学基金的立项,而且在国内权威期刊发表了最终的研究成果。

《全面质量管理、管理会计控制系统和企业业绩:理论分析与实证研究》一书在深入分析质量管理与管理会计控制系统理论的基础上结合中国的管理实践,为TQM研究建立一个完整的框架结构,并第一次以实证方法检验TQM、MA/CS与外部环境三者之间的相互关系。本书研究发现:TQM是一个复杂的综合系统,它可以从领导与承诺、教育与培训、员工关系、供应商管理、产品服务设计、流程管理、质量数据和报告以及质量管理部门的作用八个方面来衡量其执行水平,TQM各组成部分之间相互作用,作为一个整体共同为企业创造价值;此外,较高的TQM执行水平能够显著提高企业业绩;并且管理会计控制系统作为支持系统对TQM的有效运行及其业绩效应的发挥有着重要的促进作用;最后,企业外部环境对TQM和管理会计控制系统的设计与运行有重要影响,TQM、管理会计控制系统和外部环境三者的良好匹配能为企业创造更大的效益。



本书的主要创新之处在于:第一,本项目为 TQM 研究建立了一个具有原创性的完整的框架体系,第一次全面考察 TQM、MA/CS 与外部环境三者之间的内在联系及其对业绩的促进作用;第二,采用了规范研究和实证研究相结合的方法,国内关于 TQM 和 MA/CS 的研究基本上只是介绍宣传国外先进理论,虽有少量描述国内现状的研究,但方法上还停留在简单描述性统计阶段,很少深入探寻变量间的内在联系,本项目以规范的理论分析为前提,通过实证研究,为理论推导提供强有力的支持;第三,提出了一个适合中国企业特色的 TQM 执行水平衡量体系,这为我国企业有效计量 TQM 执行水平、为进一步验证各种理论假设打下坚实基础;第四,首次使用“控制”和“创新(探索)”两个维度对 MA/CS 进行度量和评价,使我们对 MA/CS 特征的把握更加全面,这相对于传统的按照机械式—有机式划分 MA/CS 的单维量度方法是一个重大突破。

本书是作者在其博士论文的基础上修改而成的,其中的许多观点在博士论文答辩会上受到各位专家的首肯,同时各位专家提出了很多颇具建设性的修改意见,文东华博士在此基础上经过一段时间的认真思考,在导师的指导下进行了认真的补充与修订,最终形成了这本学术专著。

全书理论联系实际,较好地贯彻了导师的意图,全书从我国的实际出发,收集了大量的中外文献资料,运用国外流行的实证研究方法,得出了很有价值的研究成果。尽管书中的许多观点受到样本规模的限制而有待后来者的进一步检验,但作为作者在管理会计研究领域的阶段性研究成果,必将预示着他的研究生涯已经有了一个良好的开端。

作为文东华的导师,我们很高兴地看到我国中青年一代会计学者正在脱颖而出,特别是管理会计学科的发展后继有人。欣喜之余,提笔缀于卷首,乐为序。

上海财经大学会计学院教授 潘 飞
中欧国际工商学院会计学教授 陈世敏

2011 年 2 月 15 日

前 言

随着全球产品竞争日趋激烈,全面质量管理(Total Quality Management,简称 TQM)在全世界的发展普及日渐成熟。国外众多理论和实证研究为 TQM 所创造的巨大竞争优势提供了大量证据,但在我国,严谨而有深度的大样本实证研究还未出现。我们以权变理论为基础,遵循国外标准的研究方法,设计出一套包含质量管理执行水平、管理会计控制系统执行水平、外部环境不确定性和市场竞争强度以及企业业绩的调查问卷,然后以国内具有较高质量管理水平的 259 家企业为问卷对象进行数据采集。对从问卷得到的数据,我们严格运用心理计量学(Psychometrics)的方法验证其信度和效度,并利用多元统计分析和经济计量分析得出以下重要结论。

首先,TQM 是一个复杂的综合系统,它可以从领导与承诺、教育与培训、员工关系、供应商管理、产品服务设计、流程管理、质量数据和报告以及质量管理部门的作用这八个方面来衡量其执行水平,TQM 各组成部分之间相互作用,作为一个整体共同为企业创造价值。

其次,较高的 TQM 执行水平能够显著提高企业业绩。而且,明确宣称采用 TQM 的企业,其质量管理水平对业绩的影响更加明显,表明 TQM 作为一种管理哲学、一种企业文化,需要对员工不断进行强化督导才能发挥更大的作用。企业是否通过 ISO 质量认证对其业绩并无显著影响,表明国内的 ISO 质量认证在很大程度上已经流于形式,许多企业仅仅是为了获得资格证书而形



成大量的质量管理文件，却没有真正落实它。

再次，管理会计控制系统作为支持系统对 TQM 的有效运行及其业绩效应的发挥有重要的促进作用。研究发现管理会计控制系统的两个维度——探索和控制——与 TQM 水平的良好匹配，均能为企业带来更好的绩效。

最后，企业外部环境对 TQM 和管理会计控制系统的设计和运行有着重要影响，TQM、管理会计控制系统和外部环境三者的良好匹配能为企业创造更大的效益。研究发现，当外部环境越不确定时，TQM 和管理会计控制系统的水平越高，其业绩效应越明显；当市场竞争程度越高时，TQM 和管理会计控制系统水平越高，业绩效应也越明显。

总体来看，我国企业的 TQM 已具有一定水平，但企业间差距较大。外部环境和管理会计控制系统对 TQM 的业绩效应有重要影响，企业在设计和运用 TQM 系统时，应当注意如何与外部环境和管理会计控制系统相匹配。

文东华

2011 年 2 月

目 录

序	(1)
前言	(1)
第一章 导论	(1)
第一节 问题的提出	(1)
第二节 本书的主要发现与研究意义	(3)
第三节 本书的结构与安排	(6)
第二章 理论基础	(8)
第一节 全面质量管理	(8)
一、TQM 的演变	(8)
二、TQM 的性质	(11)
三、TQM 业绩效应的理论分析	(13)
第二节 权变理论	(18)
第三节 管理会计控制系统	(21)
一、MA/CS 的概念定位及理论发展	(21)
二、用权变理论分析 TQM 与 MA/CS 的相互关系	(24)



第四节 外部环境	(37)
一、外部环境的概念及其计量	(37)
二、用权变理论分析外部环境、TQM 与 MA/CS	(38)
 第三章 制度背景、文献回顾和研究假设	(41)
第一节 制度背景	(41)
一、TQM 在我国的发展	(41)
二、我国开展质量体系认证的管理机构及工作情况	(42)
三、我国质量体系认证的情况	(42)
第二节 TQM 和业绩效应	(43)
一、文献回顾	(43)
二、路径分析模型	(45)
三、假设提出	(45)
第三节 TQM 和 MA/CS	(49)
一、文献回顾	(49)
二、假设提出	(51)
第四节 TQM、MA/CS 和外部环境	(51)
一、文献回顾	(51)
二、假设提出	(52)
 第四章 研究方法	(53)
第一节 数据收集方法	(53)
第二节 变量计量	(62)
第三节 数据分析方法	(65)
 第五章 问卷评估与因子分析	(75)
第一节 信度与效度	(75)



一、问卷的信度·····	(76)
二、问卷的效度·····	(77)
第二节 TQM 分析 ·····	(79)
一、TQM 关键因素项目的内部一致性分析 ·····	(79)
二、因子分析·····	(80)
第三节 MA/CS 分析结果 ·····	(82)
一、MA/CS 内部一致性分析 ·····	(82)
二、因子分析·····	(83)
第四节 外部环境分析 ·····	(84)
一、不确定性和竞争环境内部一致性分析·····	(84)
二、因子分析·····	(85)
第五节 公司业绩分析 ·····	(86)
一、公司业绩内部一致性分析·····	(86)
二、因子分析·····	(87)
 第六章 TQM 及其业绩效应的实证分析·····	(89)
第一节 路径分析 ·····	(89)
第二节 描述性统计和相关性分析 ·····	(94)
第三节 回归分析 ·····	(98)
 第七章 TQM、MA/CS 及企业业绩的实证分析 ·····	(104)
第一节 描述性统计和相关性分析·····	(104)
第二节 回归分析·····	(106)
 第八章 TQM、MA/CS、外部环境及企业业绩的实证分析 ·····	(112)
第一节 描述性统计和相关性分析·····	(112)
第二节 回归分析·····	(115)



第九章 结语.....	(123)
第一节 主要研究结论、创新和局限性	(123)
第二节 未来研究方向.....	(127)
参考文献.....	(129)
附 录.....	(147)

表目录

表 2—1	权变变量与 MAS 信息特征有用性的影响	(30)
表 2—2	与共同格言(precepts)相联系的 TQC、TQL 原则	(35)
表 2—3	与 TQC 和 TQL 相联系的实务	(36)
表 3—1	TQM 在我国的发展	(41)
表 4—1	样本公司行业分布特征	(56)
表 4—2	样本公司所有权分布特征	(56)
表 4—3	样本公司上市背景分布特征	(57)
表 4—4	样本公司的规模分布特征(按员工人数计)	(57)
表 4—5	样本公司的规模分布特征(按销售收入计)	(58)
表 4—6	样本公司的规模分布特征(按总资产计)	(58)
表 4—7	公司采用 TQM 的年限分布特征	(59)
表 4—8	公司通过 ISO 认证的年限分布特征	(59)
表 4—9	公司质量管理部门地位的分布特征	(60)
表 4—10	问卷填写人的学历分布特征	(60)
表 4—11	问卷填写人的工作职位分布特征	(61)
表 4—12	公司问卷填写人服务年限分布特征	(61)
表 4—13	公司产品最主要的客户类型的特征分布	(63)
表 4—14	本书后续部分使用的变量一览	(68)



表 5-1	TQM 关键因素内部一致性分析结果	(79)
表 5-2	质量管理项目旋转后的因子载荷	(80)
表 5-3	TQM 关键因素内部一致性分析结果	(82)
表 5-4	MA/CS 项目旋转后的因子载荷	(83)
表 5-5	TQM 关键因素内部一致性分析结果	(85)
表 5-6	环境不确定性项目旋转后的因子载荷	(85)
表 5-7	竞争程度项目的描述性统计	(86)
表 5-8	公司业绩关键因素内部一致性分析结果	(87)
表 5-9	公司业绩旋转后的因子载荷	(88)
表 6-1	路径分析模型参数估计	(90)
表 6-2	质量管理与业绩变量相关关系分解	(92)
表 6-3	各变量描述性统计	(95)
表 6-4	业绩与质量管理相关分析	(97)
表 6-5	TQM 得分与业绩不同方面的相关关系	(98)
表 6-6	TQM 得分的影响因素分析	(99)
表 6-7	TQM 得分的分组回归及交互效应	(101)
表 7-1	各变量描述性统计	(105)
表 7-2	主要变量相关分析	(106)
表 7-3	TQM 与 MA/CS 关系的回归分析	(107)
表 7-4	MA/CS 对 TQM 业绩效应的影响	(109)
表 8-1	各变量描述性统计	(113)
表 8-2	主要变量相关系数	(114)
表 8-3	外部环境对 TQM 的权变影响	(115)
表 8-4	外部环境对 MA/CS 的权变影响	(118)
表 8-5	TQM、MA/CS 和外部环境对业绩的交互影响	(121)

图目录

图 1—1	TQM、MA/CS、外部环境和企业业绩综合框架	(7)
图 2—1	TQM 的演进	(8)
图 2—2	TQM、MA/CS、外部环境及企业业绩之间的逻辑关系	(13)
图 2—3	TQM 过程、默识、复杂性和持续竞争优势的关系	(17)
图 2—4	管理会计系统权变模型	(20)
图 2—5	管理会计信息系统与权变变量间的相互关系	(29)
图 2—6	TQM 导向、TQM 内容和业绩	(39)
图 3—1	质量管理体系获证企业地域分布	(43)
图 3—2	质量管理与业绩路径分析假设模型	(45)
图 6—1	修正的质量管理与业绩路径分析模型	(91)

第一章 导 论

第一节 问题的提出

随着全球产品竞争日趋激烈,全面质量管理(Total Quality Management,简称 TQM)在全世界的发展普及日渐成熟。Benson 于 1993 年发表于《产业周刊》上的一篇文章指出:“过去 10 年中,TQM 已像财务季报一样成为耳熟能详的商业思考方式”;Arthur Little 于 1992 年的一篇文章报告,全美 500 家最大企业中约 93%的企业采用了某种形式的 TQM。

过去的 20 多年,是质量管理在中国从引进到逐步推广应用的时期。虽然在这个阶段,整体上质量管理在中国没有惊人的表现,但是 TQM 在全世界的发展无论是在观念、实物质量还是管理水平方面,其趋势越来越强,质量在经济发展中的重要地位已是举世公认,我国也不例外,质量管理在我国必将受到更加广泛的重视。

“21 世纪是质量的世纪”,企业间最重要的竞争是产品质量的竞争。不可否认,随着中国企业产权制度改革的不深入、市场化改革进程的逐渐提速、科学技术的迅猛发展和对外开放程度的提高,中国企业所面临的市场竞争强度和压力远胜于前。尤其是在中国加入世界贸易组织(WTO)以后,经济全球



化浪潮的澎湃之势已然汹涌而至，这对于尚处于初创和成长阶段的中国企业来说，无异于雪上加霜，在应对国内竞争对手的同时，还要面对成熟市场环境下锤炼出来的跨国企业的强大攻势。因此，企业产品服务的质量问题从没有像现在这样更为严峻地摆在中国企业的面前。

进入 21 世纪以来，全球在管理理念和方法上发生了许多变化。其中，最引人注目的就是 ISO9000:2000 版的积极采用以及世界质量大奖的广泛传播。中国也在 2001 年参照美国鲍德里奇国家质量奖 (Malcolm Baldrige National Quality Award, 简称 MBNQA)，开始推动企业追求卓越的质量经营模式。

中国的职业经理人是令人羡慕的，因为他们可以不断地借鉴国外的新理念和新经验。有句非常中肯的老话：“身大力不亏，智大事有为。”我们应该不断地学习国外先进的质量管理理论和方法。

我们每个人都有自己的特点。每个企业都有自己独特的情况，每个国家也有自己独特的国情。尽管现代科学技术迅猛发展，我们大家都已经变成了地球村的居民，但是各自都是从不同的文化背景 and 不同历史中走出来的。因此，我们在学习和借鉴他人经验的时候，一定要为自己想出适合切身情况的措施来，不能照搬别人的经验，不能急于求成，不能浮躁和追求形式，而只能脚踏实地地坚持做有效的的事情。

过去的 20 多年，我国理论界对于 TQM 基本上处于引进、宣传阶段，真正针对中国企业质量状况的严谨的实证研究极少。对于诸如“我国企业执行 TQM 的真实状况如何”、“质量管理的影响因素有哪些”、“TQM 能否改善企业业绩”、“ISO 质量认证是否就是 TQM”、“TQM 执行的管理支持系统应具有何种特征”以及“TQM 如何与外部环境相匹配才能取得更高业绩”等一系列具有重大理论和现实意义的问题，尚无明确的解答。假如理论研究者不尝试解答它们，那么我们就无法对症下药，提出有针对性的质量管理改进措施。我国企业的质量管理工作也将因失去理论的指导而失去前进的动力，迷失前进的方向，我国的经济将受到不利影响。