

## 行政院國家科學委員會專題研究計畫成果報告

計畫名稱：工作不確定對抑制預算寬列之機制的影響

計畫編號：NSC99-2410-006-SSS

執行期限：99年8月1日至100年8月31日

主持人：邱炳乾 國立屏東商業技術學院財金系

### 摘要

即便寬列預算普遍存在組織中，過去研究仍發現預算強調為多數組織所採用。一方面因為此一獎酬制度的激勵機制清楚明確，下屬容易瞭解；另一方面則是因為預算制度本身具有其他機制，抑制下屬寬列預算。本研究發現工作不確定越高，產出與投入的因果關係不明，應該採用同僚資訊以抑制預算寬列，而運用資源規劃可能會造成反效果，提高下屬預算寬列程度。本研究結果一方面可以豐富如何抑制預算反功能行為的相關研究，另一方面本研究結果可以作為組織在進行預算規劃時重要的參考依據。

關鍵字：工作不確定、預算強調、資源配置、資訊不對稱、預算反功能行為

### Abstract:

Even budgetary slack existing, studies in the past still found the RAPM is generally employed in the current organization. On the one hand, the incentive mechanism on RAPM is clearly and easy to understand. On the other hand there are some other mechanisms exist in the process of budgeting to suppress budgetary slack. This study found that the task uncertainty to be higher, the causality between input and output is more unclear. This would impose organization to provide co-worker information to subordinates to suppress budgetary slack instead of allocation resources based on budgetary goals. In addition, this research probes into and supposes the inference about the structural relationship between task uncertainty, RAPM, allocation resources on budgetary goals and co-worker information on budgetary slack and myopia. The contribution on practical side, the findings of this study will facilitate more efficient use of budgeting for the firm that employs RAPM to reward and motivate subordinate.

Key words: task uncertainty, budgetary emphasis, resource allocation, information asymmetry and budgetary dysfunction.

## 壹 緒論

預算強調受到管理會計學者的關注，並不只是因為會計績效與財務績效獎勵在實務上的普遍性，有一部份的原因是過去研究針對預算強調的正向與反向效果（包括組織績效、個人壓力與下屬的反功能行為）都無一致性的結論。例如：Hoopwood (1972)推論預算強調造成下屬工作壓力、資料操弄與反功能行為（虛報績效），但是實證結果卻只有部分支持推論。Kenis (1979)的調查發現預算強調對壓力有正向關係，但是 Hirst and Yetton (1984)卻發現預算強調可以有效降低角色模糊與工作壓力。雖然過去研究一致認為預算強調與預算寬列或資訊操弄有正向關係，但實證結果卻無法完全支持其推論 (Merchant, 1985; Merchant, 1990; Hughes and Kwon, 1990)。由於預算強調獎勵制度簡潔、明瞭以及客觀，因此普遍受到實務界採用。即便如此，預算強調並非所有組織都能一體適用 (Brownell and Dunk, 1991; Abernethy and Brownell, 1997; Hartmann, 2000)。本研究認為工作不確定與預算寬列都具有激發預算寬列的效果。其中，預算強調下的預算寬列是基於自利並以組織資源為代價，而不確定下的預算寬列則是基於自保，基於預防動機。其中由於工作不確定代表事件的因果關係不明，完成任務所需資訊與所擁有資訊存在嚴重落差，而預算強調則是績效資訊運用的程度，同屬資訊方面的探討 (Hartmann, 1999)。所以本研究以工作不確定作為解釋變數，其中包含工作困難與工作變異程度兩構面。並且由過去文獻推論工作不確定對預算強調有不同程度的需求，二者應該是因果關係而非調節關係，因此本研究以結構模式探討二者的關係，並且進一步探討對預算反功能行為，包括預算寬列與短視傾向的影響。

Fisher et al. (2002)提出預算資源規劃，以及同僚資訊都能夠有效的降低預算寬列程度，並且以實驗設計法證實上述論點。但是 Fisher et al. 只推論與證實上述兩種機制存有替代性，並未進一步探討影響預算寬列之前置因素對上述兩種機制的影響。過去研究普遍認為工作不確定是引起下屬寬列預算的主要原因。雖然預算資源規劃與同僚資訊都兼具降低預算寬列效果，但在面對預算寬列之前置因子——工作不確定時，將造成工作知識與工作資訊不完整，對上述兩種抑制預算反功能的效果產生不同影響。總結本研究希望探討下列議題：

1. 預算強調對預算寬列與短視是否同時具有直接效果。
2. 工作不確定與預算強調對預算反功能行為(預算寬列與短視)的因果關係。
3. 預算資源規劃與同僚資訊對預算寬列是否同時具有抑制效果。
4. 工作不確定對預算資源規劃與同僚資訊的直接效果是否存在。
5. 預算寬列與短視是否存在直接關係。

## 貳 文獻探討與假設建立

### 一、工作不確定與預算強調對預算寬列的影響

本研究認為：工作不確定造成下屬績效變異與風險變高，造成預算強調下的績效獎勵風險變高。預期預算強調與預算寬列兩者是正向的因果關係，所以推論工作不確定越高，則預算強調程度應該降低(Chenhall and Morris, 1986; Lau, Low

and Eggleton, 1995)。

同樣的觀點，由於預算強調只強調個人的財務績效，並作為下屬之貨幣獎酬的依據將使下屬短視近利，放棄其他非財務的目標，或是長期而言對組織是最適當的決策(研發或人力資本的累積)。因此，基於預算強調與下屬短視具有正向因果關係，所以預期工作不確定越高，為了降低下屬短視行為，則預算強調程度應該較低。

經由以上分析本研究建立以下假設：

H<sub>1a</sub>: 預算強調對預算寬列與短視傾向有正向的直接效果。

H<sub>1b</sub>: 工作不確定對預算強調有負向直接效果。

## 二、抑制預算反功能行為之機制

預算資源規劃提供下屬經濟上誘因，促使下屬訂定可完成且合乎自身最佳預期的目標水準，而同僚資訊則是提供社會面或行為面的約束力降低預算寬列。因此建立以下假設：

H<sub>2a</sub>: 預算資源規劃對預算寬列具有負向的直接效果。

H<sub>2b</sub>: 同僚資訊對預算寬列具有負向的直接效果。

## 三、工作不確定對抑制預算寬列機制的影響

由於預算資源規劃與同僚資訊都是運用不同的資訊特質，藉以限制或約束預算寬列。但由於工作不確定性之高低，影響資訊效能的運用，勢必對上述抑制預算寬列的機制產生不同影響。

### (一) 工作不確定與預算資源規劃

高工作不確定下，預算資源規劃依照個人的預算目標做為資源分配的依據，可能造成資源的濫用。當工作不確定性越高，投入與產出的關係並不明確，任務攸關的活動較不可預測，並且工作知識較不完整(Hirst, 1987; Mia, 1987; Kren, 1992)。一方面下屬無法正確的預測未來績效產出，另一方面由於無法正確預估資源投入與產出的關係，則預算資源規劃並無法達到資源最適配置。因此本研究推論工作不確定越高則組織運用預算資源規劃的程度應該較低，一方面是避免資源配置的困難與資源配置不當，並一方面則是避免造成下屬認知資源分配不公平。

### (二) 工作不確定與同僚相關資訊

提供同僚資訊可以強化下屬的社會壓力(Young et al, 1993)，與彼此的良性競爭進而增加績效，與提高預算目標(Locke and Lathan, 1990)。Chow, Cooper and Haddad(1991)以實驗設計法發現當上司擁有下屬過去行為表現的資訊，將可以降低上司與下屬間資訊不對稱的程度，進而抑制下屬寬列預算(制輪效果, ratchet effect)。同樣地，降低水平資訊不對稱也同樣具有警惕效果，形成社會壓力抑制下屬寬列預算。

經由以上分析本研究建立以下假設：

H<sub>3a</sub>: 工作不確定對預算資源規劃具有負向直接效果。

H<sub>3b</sub>: 工作不確定對同僚資訊具有正向直接效果。

#### 四、預算寬列與短視

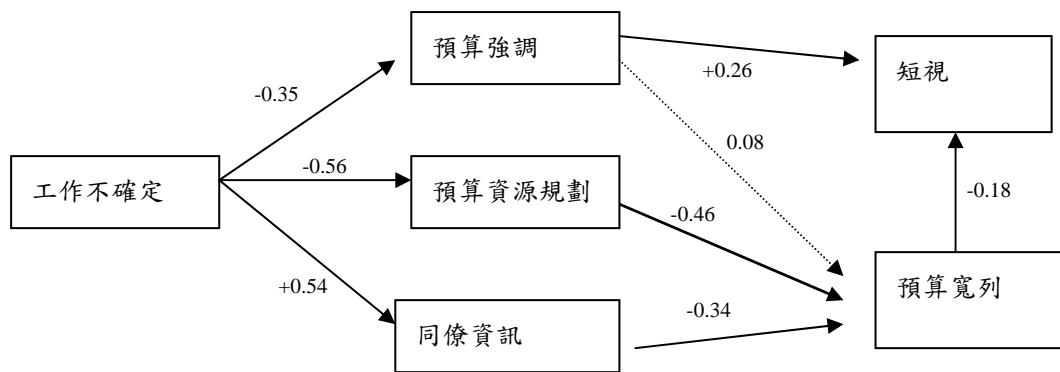
過去研究認為，預算寬列有助於降低下屬短視近利的傾向，提高追求最有利但利益具延遲的長期計畫，或有助於下屬追求其他非財務目標 (Merchant, 1990; Laverty, 1996; Merchant and Bruns, 1986; Vander Stede, 2000; Davila, 2005) H4: 預算寬列對短視具有負向的直接關係。

#### 參、變數衡量與研究方法

本研究探討工作不確定、預算強調、預算資源規劃與同僚資訊對預算反功能行為的關係，本研究經由過去文獻回顧與推論建立上述變數的結構關係，並建立可驗證之假設。經由問卷調查上市公司的中階經理人以獲取實證資料，並進一步透過 LISREL 進行研究變項的確認性因素分析，以及結構模式的驗證。

#### 肆 研究結果

本研究計畫共計寄出700份問卷，但回收只有198份，回收率達28%扣除無效填答不全者，有效回復樣本179份。實證結果如圖一所示 (本研究只列出顯著的路徑係數)，整體的適合度指標分別為整體適合度指標 (GFI) = 0.92 大於建議標準 0.9、相對適合度指標 (CFI) = 0.90 合於建議標準 0.9、標準化適合度指標 (NFI) = 0.87 接近建議標準 0.9，以及平均變異殘差平方根 (RMSR) = 0.098，都合乎一般建議標準。因此針對路徑係數作解釋。本研究將各假設的變數結構關係與 LISREL 分析後的各路徑係數值繪於圖一。由圖一可以發現工作確定對預算強調的路徑係數顯著為負值代表負向效果顯著，而預算寬列對短視的路徑係數顯著為負，代表直接效果顯著，但預算強調對預算寬列的路徑係數值並不顯著，代表直接效果不顯著。實證分析資料顯示工作不確定提高的確有降低預算強調程度，而降低預算強調可以降低短視傾向，但對降低預算寬列卻沒有達顯著水準。而工作不確定越高，對預算強調的確有降低效果，進而降低短視效果。工作不確定對預算資源規劃的係數顯著為負，代表工作不確定性提高，組織以預算目標作為資源規劃依據的程度則降低。而預算資源規劃對預算寬列程度顯著為負。顯示以預算資源規劃作為降低預算寬列的機制顯著。而工作不確定對同僚資訊的路徑係數顯著為正，顯示工作不確定越高，組織運用同僚資訊的程度越高，而同僚資訊對預算寬列的路徑係數顯著為負值，代表同僚資訊程度運用越高，預算寬列程度越低。



圖一 研究變項結構關係圖

(虛線表示未達顯著水準 0.01)

## 伍 結論與貢獻

Fisher et al.(2002)認為在預算目標設定的過程中，存在其他機制可以抑制預算寬列。Fisher et al. (2002) 提出並以實驗設計證實預算資源規劃和同僚資訊都有助於降低預算寬列。但 Fisher et al.卻未明確指出上述兩種機制是否有不同的使用條件。本研究計畫結果證實工作不確定對抑制預算寬列的兩種機制-預算資源規劃與同僚資訊有不同的效果。實證結果發現在考量預算資源規劃與同僚資訊後的結構模式發現，預算強調不盡然增加預算寬列程度，顯示考量抑制預算寬列機制後可以抑制部分預算，強調誘發預算寬列的動機，但是相對的預算強調造成的管理者短視卻依舊存在。在工作不確定對抑制預算寬列機制的影響能力方面。本研究結果指出雖然預算資源規劃與同僚資訊都有抑制預算寬列的效果，但是工作不確定越高，行動與結果的因果關係不明造成組織運用預算資源規劃的程度較低；運用同僚資訊的程度則較高。在學術研究的貢獻上，本研究以工作不確定為前置變數，探討對預算強調、預算資源規劃以及同僚資訊對預算寬列的效果，正應和 Fisher et al.對未來研究的建議。並且確認工作不確定對同僚資訊與預算資源規劃等兩種抑制預算寬列機制的影響。在實務貢獻上本研究結果可以作為組織在預算制度的制度設計上重要的參考依據。在工作不確定越高，行動與結果的因果關係不明，以預算資源規劃做為預算寬列的抑制機制並不適當，而應該以同僚資訊作為抑制預算寬列的可行機制。另一方面，組織在預算規劃的過程中，希望透過預算資源規劃與同僚資訊以抑制預算寬列，必須考量工作不確定程度。本研究認為工作不確定越高時使用預算資源規劃抑制預算寬列的效果不存在，應該使用同僚資訊。並且另一方面組織必須留意抑制預算寬列的同時，下屬是否著眼於另一項預算反功能行為-短視。

參考與相關文獻

- Abernethy, M. A., and P. Brownell. 1997. Management control systems in research and development organizations: The role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society* 22: 233-48.
- Brownell, P., and A. S. Dunk. 1991. Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society* 16: 693-703.
- Chenhall, R. H., and D. Morris. 1986. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting Systems. *The Accounting Review* 61: 16-35.
- Chow, C. W., Cooper, J. C. and Haddad, K., 1991. The effects of pay scheme and ratchets on budget slack and performance: A multi-period experiment. *Accounting, Organizations and Society* 16: 47-60.
- Fisher J, Frederickson J., and Pfeffer, S. A., 2002. The effect of information asymmetry on negotiated budgets: An empirical investigation. *Accounting, Organization and Society* 27 (January/March):27-43.
- Fisher, J., Maines, L., Pfeffer, S., and Sprinkle, G., 2002. Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack and performance. *The Accounting Reviews*, 77:847-865.
- Hartmann, G. H., and F. Moers, 1999. Testing contingency hypotheses in budgetary research: An evaluation of the use of moderated regression analysis, *Accounting, Organizations and Society*, 24:291-315.
- Hirst, M. K. 1987. The effects of setting budget goals and task uncertainty on performance: A theoretical analysis. *The Accounting Review* 62: 774-84.
- Hirst, M. K., and P. W. Yetton. 1999. The Effects of Budget Goals and Task Interdependence on the Level of and Variance in Performance: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society* 24: 205-16
- Hopwood, A. G. 1972. An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Empirical Research in Accounting: Selected Studies Supplement to Journal of Accounting Research* 10: 156-82.
- Hughes, M. A., and S. Kwon. 1990. An Integrative Framework for Theory Construction and Testing. *Accounting, Organizations and Society* 15(3): 179-91.
- Kenis, I. 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review* 54(4): 707-21.
- Kren, L. 1992. Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review* 67: 511-26.
- Lau, C. M., L. C. Low, and L. R. C. Eggleton. 1995. The impact of reliance on accounting performance measures on job-related tension and managerial performance: Additional evidence. *Accounting, Organizations and Society* 20: 359-81.
- Laverty, K. J., 1996. Economic short-termism: the debate, unresolved issues, and implications for management practice and research. *Academy of Management Review*, 21, 825-860.
- Locke, E. A., and G. P. Latham. 1990. *A Theory of Goal Setting and Task Performance*. Englewood Cliffs. N.J.: Prentice-Hall.

- Merchant, K. A. 1985a. Organizational controls and discretionary program decision making: A field study. *Accounting, Organizations and Society* 10: 67-85.
- Merchant, K. A. 1985b. Budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society* 10: 201-10.
- Merchant, K. A. 1990. The effects of financial controls on data manipulation and management myopia. *Accounting, Organizations and Society* 15: 297-313.
- Merchant, K. A., and W. J. Bruns Jr. 1986. Measurements to cure management myopia. *Business Horizons* 29: 56-64
- Mia, L. 1987. Participation in budgetary decision making, task difficulty, locus of control, and employee behavior: An empirical study. *Decision Sciences* 18: 547-61.
- Ven der Stede, W.A., 2000. The relationship between two consequences of budgetary controls: Budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society* 25: 606-622
- Young, S. M., J. Fisher, and T. M. Lindquist. 1993. The effects of inter-group competition and intra-group cooperation on slack and output in a manufacturing setting. *The Accounting Review* 68: 466-81.

