

行政院國家科學委員會專題研究計畫成果報告

計劃名稱：預算參與、預算相關態度、與管理者績效間關係之探討

計畫編號：NSC89-2416-H-259-016-

執行期限：89年8月1日至90年7月31日

主持人：祝道松博士 國立東華大學企業管理學系

中文摘要

本研究從認知的角度探討組織中的管理者對於預算參與程度的知覺、預算相關態度（預算攸關性、預算有用性）、和預算績效、管理績效、部門績效間的相互關係。而為了控制環境不確定性所造成的影響，本研究採用問卷調查法針對某國營事業的預算部門主管為研究對象，研究結果相當支持預算相關態度對於預算參與和預算績效間的中介效果；同時也支持管理績效對於預算參與和部門績效間的中介效果，但是研究結果卻無法支持預算績效和管理績效間的關係，可能的原因是預算制度在國營事業的形式效果大於其實質效果所致。

關鍵字：預算參與、預算攸關性、預算有用性、管理績效、預算績效

Abstract

The purpose of this study is, from the viewpoint of cognition, to explore the relationships among budgetary participation, budget-related attitude, and manager's performance. To control the effect of environmental uncertainty, this study use the managers of a big government owned company as sample to test the hypothesized model. Results strongly support the proposed mediating effect of budget-related attitude in the relationships between budgetary participation and budgetary performance. The results also

support the proposed mediating effect of managerial performance in the relationships between budgetary participation and departmental performance, but do not provide evidence to support the relationship between budgetary performance and managerial performance. The possible reason is that the formal effect of budgeting system in government owned company is greater than the substantial effect.

Keywords: Budgetary Participation, Budget Relevance, Budget Usefulness, Managerial performance, Budgetary performance

壹、前言

從控制系統的觀點來看，預算制度不只是提供組織中各部門財務計畫相關資訊，也同時被用來作為協調、溝通、控制、績效評估及激勵的機制，而預算制度能否透過上述的功能協助組織達成其預期的組織目標，除了設計一套符合組織環境條件的預算制度外，關於組織成員（尤其是管理者）對於預算制度的特性知覺及態度反應，以及預算制度對於組織成員（尤其是管理者）行為的影響等議題均是預算制度能否充分發揮應有功能的重要因素。

過去，許多研究探討預算參與和管理績效間的關係，卻發現其間存在相當著分歧的結果，有的研究發現預算參與和管理績效間存在著正向相關，有的研究卻無法證實其間的關係，更有些研究發現預算參與和管理績效間的關係為負相關。面對這

樣的分歧結果，遂有研究提出情境理論來調和這些不一致的結果，這些情境變數包括環境不確定性、預算動機、工作困難度、任務相依性、工作相關資訊等，本研究也是從認知的角度來探討預算參與和績效間的關係，然而本研究更進一步地區別預算績效、管理績效、和部門績效間的關係，冀望能提供管理當局有效運用預算制度的參考，俾能提升組織運用資源的效能。

貳、文獻探討與假設建立

雖然許多組織理論學家，例如 Argyris (1952)、Becker and Green (1962) 均認為員工績效和預算過程參與間存在著正向的關係 (Kren, 1992)，然而許多關於預算參與和績效間的實證研究結果並不一致，有些研究結果發現在預算參與和績效間存在著顯著的正向關係 (例如 Brownell, 1981; Schuler & Kim, 1976; Bass & Leavitt, 1963; Becker & Green, 1962)，但是有些研究卻觀察到預算參與對於績效並無影響 (例如 Kenis, 1979; Ivancevich, 1976; Steer, 1976; Milani, 1975; Foran & Decoster, 1974)，尤有甚者，有些研究更發現預算參與和績效間具有負向關係 (例如 Blumenfield & Leidly, 1969; Bryan & Locke, 1967; Stedry, 1960; Morse & Reimer, 1956)。

面對這些分歧的研究結果，遂有研究者提出以情境理論來調和這些衝突，例如 Govindarajan (1986) 使用環境不確定性作為評估預算參與和績效間關係的情境變數，探討環境不確定性對於預算參與和管理績效間關係以及對於預算參與和管理者態度與動機 (包括預算寬列傾向、預算的有用性、預算態度、預算攸關性、及預算動機) 間關係的影響，研究結果發現環境不確定性及預算過程參與間存在著影響管理者績效的交互作用，亦即，當環境不確定性程度越高時，預算過程參與程度對於

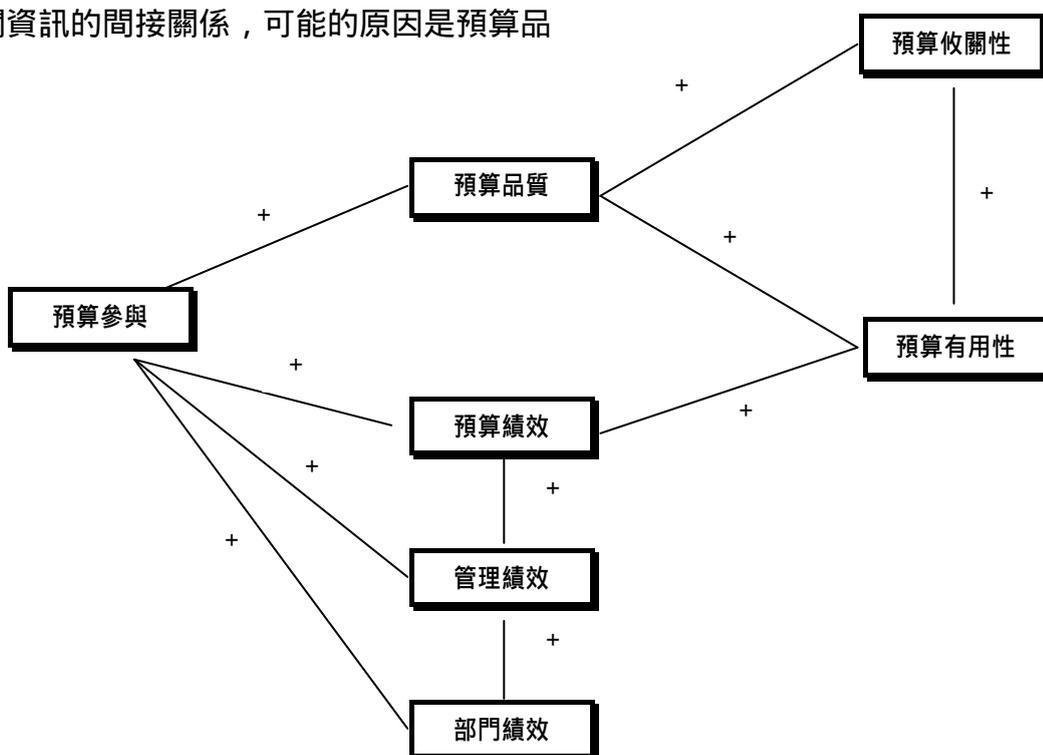
管理者績效的正向影響越大；同時，環境不確定性及預算過程參與間也存在著影響管理者態度及動機的交互作用，亦即，當環境不確定性程度越高時，預算過程參與程度對於管理者態度及動機的正向影響越大；另外，在環境不確定性及預算過程參與間也存在著影響預算寬列的交互作用，亦即，當環境不確定性程度越高時，預算過程參與程度對於預算寬列的負向影響越大。而 Kren & Liao (1988) 則認為大部分實證會計的研究者係從激勵的角度來解釋預算參與和績效間的關係，因此產生相當分歧的結果 (Murray, 1990)，例如 Merchant (1981) 發現動機和績效間的關係存在著正向關係，而 Brownell & McInnes (1986) 則未能證實其間的關係，因此他們建議未來的研究方向應該從不同的角度來探討預算參與和績效間的關係。

晚近，許多研究者逐漸從認知的角度來探討預算參與和績效間的關係，例如 Chenhall & Brownell (1988) 發現預算參與透過資訊的提供降低角色模糊，從而提高績效；Mia (1989) 則採用工作困難度來解釋預算參與和績效間的關係；Williams, Macintosh, and Moore (1990) 探討部門任務相依性和部門主管的預算相關行為 (包括預算的衡量與監督、預算參與、溝通的正式性、及思考能力改變) 的交互作用對於部門績效目標 (產出績效目標、系統績效目標、環境績效目標、及子部門績效目標) 的影響，研究結果顯示在預算相關行為及績效間具有顯著關係，而這些關係的本質在不同的任務相依性下將有所不同，亦即，在部門任務相依性即預算相關行為間存在著影響部門績效目標的交互作用。Macintosh & Williams (1992) 以公部門的管理者為研究對象，探討管理者的管理角色、預算相關行為、與部門績效間的關係，研究結果發現有些管理者以策略性的方式運用預算制度；有些管理者則以防禦性的方

式使用預算制度，此外，管理者的預算相關行為在高績效和低績效的部門中有顯著差異。Kren (1992) 則發現預算參與讓管理者便於取得工作攸關資訊，從而提高績效，而這樣的關係在環境動態性較高的情境下更明顯。Goodwin and Kloot(1996)則探討策略性溝通（即預算過程參與）如何透過角色模糊變項影響預算反應態度，研究結果發現，在策略和預算過程間連結較緊密的情境下，策略性溝通和預算反應態度間存在正向且顯著的關係，而且角色模糊在策略性溝通和預算反應態度間扮演著中介變數的角色；至於在策略和預算過程間連結較鬆散的情境下，策略性溝通和預算反應態度間雖然也存在正向且顯著的關係，但是角色模糊在策略性溝通和預算反應態度間並未扮演著中介變數的角色。Magner、Welker & Campbell (1996) 亦從認知的角度試圖探討預算參與、預算品質、與工作攸關資訊間的關係，而其實證結果雖然也發現了預算參與對於提高工作攸關資訊具有正向的直接關係，但卻無法證實預算參與透過預算品質提升而增加工作攸關資訊的間接關係，可能的原因是預算品

質的構念太廣泛而難以掌握，此外，他們也發現預算參與透過對於預算品質的提升，從而提高預算效用。

為了能進一步瞭解預算參與和績效間的關係，本研究認為預算資訊對於管理者工作攸關資訊的提升效果其實是來自於預算攸關性及預算有用性，換言之，預算參與提高了管理者對於預算攸關性及預算有用性的知覺，從而提高管理者的績效。本研究從認知的角度探討組織中的管理者對於預算參與程度的知覺、預算相關態度、和管理績效或預算績效間的相互關係。本研究所探討的預算相關態度主要是知覺預算有用性、知覺預算攸關性。績效則是以預算績效及管理績效（包括規劃、調查、協調、績效評估、監督、用人、談判、對外代表組織等）的角度加以探討。根據文獻探討的結果，本研究認為預算參與的程度越高，將會提升管理者對於預算資訊攸關性及預算資訊有用性的知覺，從而提高預算的績效，而預算目標的達成將會提高管理績效，從而達成部門目標。茲將本計畫的研究架構圖示如下：



圖一 本研究之理論關係模型

為了驗證上述命題，本研究建立以下假設：

H₁：預算參與和預算品質間存在著顯著的正向關係。

H₂：預算品質和預算攸關性間存在著顯著的正向關係。

H₃：預算品質和預算有用性間的關係主要是由預算品質透過預算攸關性影響預算預算有用性知覺的間接關係所解釋。

H₄：預算參與和預算績效間的關係主要是由預算參與透過預算品質提昇影響預算攸關性及預算有用性的知覺進而影響預算績效的間接關係所解釋。

H₅：預算參與和管理績效間的關係主要是由預算參與透過預算績效的提昇影響管理績效的間接關係所解釋。

H₆：預算參與和部門績效間的關係主要是由預算參與透過預算績效的提昇影響管理績效進而提昇部門績效的間接關係所解釋。

參、研究設計

本研究係採用問卷調查法從事實證研究，衡量變數的測量工具係取自現有文獻所發展的梁表，以確保其信度及效度，而各種變數項目的填答方式係採 Likert 型態尺度來衡量，以表示受測者對該項概念的知覺情形。

(壹)樣本來源與資料收集

本研究從認知的角度探討組織中的管理者對於預算參與程度的知覺、預算相關態度（預算攸關性、預算有用性）、和管理績效或預算績效間的相互關係。為了控制環境不確定性的影響，本研究的對象為國內某大型國營事業。資料收集的方法係採用無記名郵寄問卷，在問卷施測前先以電話聯繫受測公司徵得合作同意，問卷寄出後約隔三週再進行問卷催收。本研究共

計發出 90 份問卷，第一次回收有效問卷 48 份，隔三週後再寄出 90 份問卷催收，第二次回收有效問卷 5 份，總計回收有效問卷 53 份，回收率為 58.9%。其中，受測者平均年齡為 50 歲，除了兩位女性外均為男性，目前的職稱除 7 位填專員或主管外均為經理，任現職平均年資為 4 年，在公司的平均服務年資為 23 年，平均員工人數為 59 人。

(貳)變數衡量方法

本研究分析的變數為預算參與、預算相關態度（包括知覺預算有用性、知覺預算攸關性）、管理績效、及預算績效等。茲將其衡量方法分述如下：

一、預算參與

預算參與係指預算主管參與編制預算並影響預算目標的程度。本研究採用 Kenis(1979)所發展的五項題目量表，其中"貴部門（您）的預算目標制定時，您幾乎無法表達意見和想法"為反向計分。在本研究中信度係數 Cronbach $\alpha=0.90$ ，因素分析的結果顯示均負荷在同一個因素上且負荷量均超過 0.796，該因素的特徵值=3.085，並可解釋變數變異量的 77.119%，抽樣適切度（KMO）的衡量為 0.750，衡量變數的敘述統計量如表一所示。

二、預算品質

本研究採用 Magner, Welker & Campbell(1996)所發展的四項題目量表。在本研究中信度係數 Cronbach $\alpha=0.90$ ，因素分析的結果顯示均負荷在同一個因素上且負荷量均超過 0.683，該因素的特徵值=3.607，並可解釋變數變異量的 72.132%，抽樣適切度（KMO）的衡量為 0.841，衡量變數的敘述統計量如表一所示。

三、預算攸關性

預算攸關性係指預算資訊對預算主管之管理決策攸關的程度。本研究預算攸關性採用 Hofstede(1967)所發展的單項題目量

表，衡量變數的敘述統計量如表一所示。

四、預算有用性

預算有用性係指預算主管視預算過程為有價值及值得做的活動之過程。本研究預算有用性採用 Magner, Welker & Campbell(1996) 根據 Swieringa & Moncur(1975)及 Govindarajan(1986)所發展的三項題目量表。在本研究中信度係數 Cronbach $\alpha=0.97$ ，因素分析的結果顯示均負荷在同一個因素上且負荷量均超過 0.96，該因素的特徵值=2.845，並可解釋變數變異量的 94.836%，抽樣適切度 (KMO) 的衡量為 0.765，衡量變數的敘述統計量如表一所示。

五、預算績效

預算績效係指預算主管達成預算目標的程度。本研究預算績效採用 Kenis(1979)所發展的單項題目自評量表，Hirst and Lowy (1990)曾經採用此量表。衡量變數的敘述統計量如表一所示。

六、管理績效

管理績效係指「部門主管的管理績效」，本研究採用的管理績效量表，係源自 Mahoney (1963) 自我評估績效的量表，原量表包含八個構面：規劃 (planning)、調查 (investigating)、協調 (coordinating)、考核 (evaluating)、督導 (supervising)、用人 (staffing)、與其他單位的談判交涉 (negotiating)、對外代表部門 (representing) 等，用來衡量管理者的績效，再加上整體績效構面，成為九項題目。此量表在有關管理績效的衡量經常被採用，如：Govindarajan (1986)，Brownell & McInnes (1986)，Brownell & Dunk (1991) 等。Mahoney *et al.* (1965, pp. 106-107) 曾指出這八個構面應該是個別獨立的，且應該至

少解釋整體評分的 55% (其餘的由特定的工作因素來解釋)。本研究以八個構面對整體績效構面進行複迴歸，共可解釋 64.5% 的變異，亦即透過整體績效構面的衡量，應可涵蓋此八個構面的績效。衡量變數的敘述統計量如表一所示。

七、部門績效

部門績效係指預算主管透過自我評量的方法，認為其部門相對於其他可比較部門而言，其整體的表現情形。本項量表參考 Chenhall & Brownell (1988)及 Brownell & Merchant (1990) 所發展的單項題目量表，並且採用自我認知的評分方法衡量績效，因此對回答者保證匿名，以避免填答時可能因問題的敏感性而產生偏誤。某些研究認為和上司評比相比較，採用自我評分衡量績效的方式較容易出現寬容偏誤 (leniency bias) 的現象 (例如，Prien & Liske, 1962)，然而亦有研究不認為如此 (例如，Parker *et al.*, 1959；Kirchner, 1965；Nealy & Owen, 1970；Heneman, 1974)。Parker *et al.* (1959) 和 Kirchner (1965) 發現自我評分與上司評比兩者之間存在適度的一致性，Heneman (1974) 甚至認為自評的寬容偏誤低於上司評比。Brownell & McInnes (1986) 認為縱使此偏誤有高估的現象，與預算參與之間亦非系統性的關連，因此，結果所受的影響並未如預期的嚴重。在較近的研究中採自評方式的有 Mia (1988)、Imoisili (1989)、Dunk (1989, 1990, 1992, 1993)、Brownell & Merchant (1990)、Brownell & Dunk (1991)、Kren (1992)、Gul & Chia (1994) 等。衡量變數的敘述統計量如表一所示。

表一 衡量變數的敘述統計量

	平均數	標準差	理論分數範圍	實際分數範圍	Cronbach's
預算參與	21.34	7.04	5~35	10~33	0.90
預算品質	19.13	4.42	4~28	8~28	0.90
預算有用性	16.21	3.54	3~21	6~21	0.97
預算攸關性	5.45	1.05	1~7	2~7	n.a.
預算績效	5.06	0.99	1~7	2~7	n.a.
管理績效	5.42	0.57	1~7	4~6	n.a.
部門績效	5.36	0.81	1~7	4~7	n.a.

肆、資料分析與討論

本研究各衡量變數的敘述統計量如表一所示，各變數在抽樣適切度（KMO）衡量上，均超出0.5的接受水準甚多（Kaiser & Rice, 1974），且各變數的衡量題目經驗證性因素分析結果均負荷在單一因素上，更確認了變數的構念效度（construct validity）。此外，Merchant（1985）認為信度係數一般最低可接受的限度為0.5~0.6，而本研究變數的信度係數Cronbach 均在0.90以上，顯示變數的衡量具有相當的一致性。表二為研究變數間的簡單相關係數矩陣，由表中可知，預算

參與和預算品質、預算績效、管理績效、及部門績效間均呈顯著正向相關，預算品質和預算攸關性、預算有用性間亦呈顯著正向相關，預算有用性和預算攸關性、預算績效間均呈顯著正向相關，管理績效和部門績效間也呈顯著正向相關，然而，預算績效和管理績效間雖為正向相關但是並不顯著。因此，研究結果相當支持假設H1及H2，亦即預算參與和預算品質間存在著顯著的正向關係（ $r = 0.565$ ； $p < 0.01$ ），預算品質和預算攸關性間存在著顯著的正向關係（ $r = 0.393$ ； $p < 0.01$ ）。

表二 衡量變數間的相關矩陣

	預算參與	預算品質	預算有用性	預算攸關性	預算績效	管理績效	部門績效
預算參與	1.000						
預算品質	0.565** (0.000)	1.000					
預算有用性	0.253 (0.068)	0.581** (0.000)	1.000				
預算攸關性	0.153 (0.273)	0.393** (0.004)	0.788** (0.000)	1.000			
預算績效	0.287* (0.037)	0.429** (0.001)	0.359** (0.008)	0.346* (0.011)	1.000		
管理績效	0.381** (0.005)	0.352** (0.010)	0.310* (0.024)	0.227 (0.103)	0.231 (0.097)	1.000	
部門績效	0.295* (0.032)	0.013 (0.924)	0.134 (0.337)	0.258 (0.062)	0.238 (0.086)	0.463** (0.000)	1.000

** : $p < 0.01$; * : $p < 0.05$; $n = 53$

為了檢定本研究的因果關係假設，樣本資料採用路徑分析法 (path analysis) 來分析，路徑模型如圖二所示。在模型中，每項路徑係數 (p_{ij}) 表示預測變數*j*在解釋準則變數*i*變異上的影響程度，本研究係以下列迴歸方程式組來估計各路徑係數：

$$Z_2 = p_{21}Z_1 + e_2 ; \dots\dots\dots (1)$$

$$Z_3 = p_{32}Z_2 + e_3 ; \dots\dots\dots (2)$$

$$Z_4 = p_{42}Z_2 + p_{43}Z_3 + e_4 ; \dots\dots\dots (3)$$

$$Z_5 = p_{51}Z_1 + p_{54}Z_4 + e_5 ; \dots\dots\dots (4)$$

$$Z_6 = p_{61}Z_1 + p_{64}Z_4 + p_{65}Z_5 + e_6 ; \dots\dots\dots (5)$$

$$Z_7 = p_{71}Z_1 + p_{76}Z_6 + e_7. \dots\dots\dots (6)$$

Z_1 ：預算參與； Z_2 ：預算品質； Z_3 ：預算攸關性； Z_4 ：預算有用性； Z_5 ：預算績效； Z_6 ：管理績效； Z_7 ：部門績效； e ：誤差項。每個變數均先經過標準化的程序，使其平均數為0、標準差為1，因此方程式中的變數均以Z來表達。本研究路徑分析的結果如表三所示。

表三 路徑分析的結果

應變數 (準則變數)	自變數 (預測變數)	路徑係數	估計值	P 值	R ²	Adj.R ²	Sig.F 值
預算品質 (Z_2)	預算參與 (Z_1)	P_{21}	0.565**	0.000	0.319	0.305	0.000**
預算攸關性 (Z_3)	預算品質 (Z_2)	P_{32}	0.393**	0.004	0.155	0.138	0.004**
預算有用性 (Z_4)	預算品質 (Z_2)	P_{42}	0.320**	0.000	0.708	0.697	0.000**
	預算攸關性 (Z_3)	P_{43}	0.663**	0.000			
預算績效 (Z_5)	預算參與 (Z_1)	P_{51}	0.210	0.121	0.170	0.137	0.009**
	預算有用性 (Z_4)	P_{54}	0.306*	0.026			
管理績效 (Z_6)	預算參與 (Z_1)	P_{61}	0.343*	0.014	0.161	0.128	0.012*
	預算績效 (Z_5)	P_{65}	0.132	0.334			
部門績效 (Z_7)	預算參與 (Z_1)	P_{71}	0.139	0.307	0.231	0.200	0.001**
	管理績效 (Z_6)	P_{76}	0.410**	0.004			

** : $p < 0.01$; * : $p < 0.05$; $n = 53$

若以路徑係數來分解各變數間由零階相關係數 (r_{ij}) 所衡量的總效果時，可分解程直接效果或未觀察到之中介變數 (intervening variable) 的效果，以及間接效果或無預期間接效果時之假性效果

(spurious effect) 的估計，本研究路徑分析之模型間關係的分解結果如表四所示。

表四 路徑分析之模型關係的分解

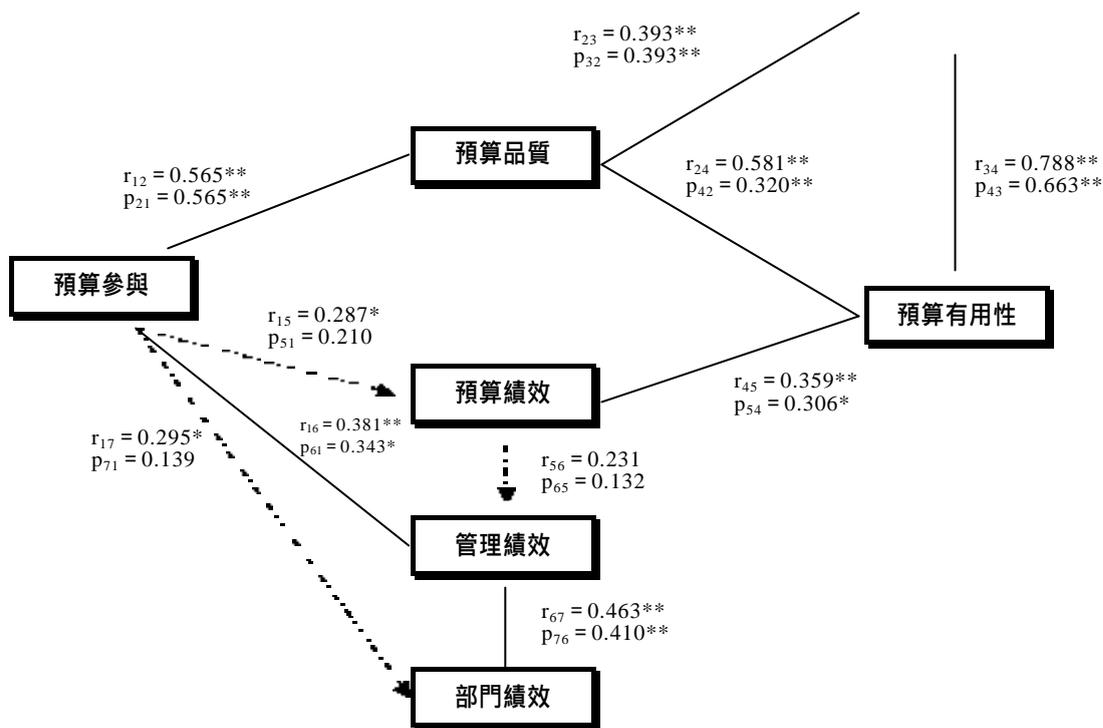
應變數 (準則變數)	自變數 (預測變數)	總效果 (r_{ij})	直接效果 (p_{ij})	間接效果/ 假性效果
預算品質 (Z_2)	預算參與 (Z_1)	0.565**	0.565**	-
預算攸關性 (Z_3)	預算品質 (Z_2)	0.393**	0.393**	-

預算有用性 (Z ₄)	預算品質 (Z ₂)	0.581**	0.320**	0.261 ^I
	預算攸關性 (Z ₃)	0.788**	0.663**	0.125 ^S
預算績效 (Z ₅)	預算參與 (Z ₁)	0.287*	0.210	0.077 ^I
	預算有用性 (Z ₄)	0.359**	0.306*	0.053 ^S
管理績效 (Z ₆)	預算參與 (Z ₁)	0.381**	0.343*	0.038 ^I
	預算績效 (Z ₅)	0.231	0.132	0.099 ^S
部門績效 (Z ₇)	預算參與 (Z ₁)	0.295*	0.139	0.156 ^I
	管理績效 (Z ₆)	0.463**	0.410**	0.053 ^S

** : $p < 0.01$; * : $p < 0.05$; ^S : 假性效果 ; ^I : 間接效果

在預算品質和預算有用性的關係方面，本研究假設H₃認為預算品質和預算有用性間的關係主要是由預算品質透過預算攸關性影響預算有用性知覺的間接關係所解釋。研究結果發現由預算品質到預算有用性的直接效果為顯著 $p_{42} = 0.320$ ($p < 0.01$)，而由預算品質經過預算攸關性到預算有用性的間接效果亦為顯著 $p_{32} = 0.393$ ($p < 0.01$)及 $p_{43} = 0.663$ ($p < 0.01$)，若以預算有用性對預算攸關性進行簡單迴歸分析，其調整後的判定係數為 $\text{adj.}R^2 = 0.614$ ，以預算有用性對預算品質及預算攸關性進行複迴歸分析，其調整後的判定係數為 $\text{adj.}R^2 = 0.697$ ，可見預算品質及預算攸關性在解釋預算有用性的變異程度上均有相當程度的意義，換言之，預算品質對於預算有用性知覺的影響除透過直接效果外，亦間接透過預算攸關性知覺的提昇而提昇預算有用性的知覺，但是在本研究結果中直接效果 ($p_{42} = 0.320$) 似乎比間接效果 ($p_{32} * p_{43} = 0.261$) 稍微強烈，研究結果部分支持H₃。在預算參與和預算績效間的關係方面，本研究假設H₄認為預算參與和預算績效間的關係主要是由預算參與透過預算品質提昇影響預算攸關性及預算有用性的知覺進而影響預算績效的間接關係所解釋。研究結果發現預算參與對預算績效的直接效果並不顯著，而預算參與和預算

品質，預算品質和預算攸關性，預算品質和預算有用性，預算攸關性和預算有用性，及預算有用性和預算績效間的直接效果均為顯著，研究結果支持H₄。在預算參與和管理績效間的關係方面，本研究假設H₅認為預算參與和管理績效間的關係主要是由預算參與透過預算績效的提昇影響管理績效的間接關係所解釋。研究結果發現預算參與和管理績效間呈顯著正相關 ($r_{16} = 0.381$, $p < 0.01$)，但是預算績效和管理績效間的關係並不顯著 ($r_{56} = 0.231$, $p < 0.1$)，研究結果未能支持H₅。在預算參與和部門績效間的關係方面，本研究假設H₆認為預算參與和部門績效間的關係主要是由預算參與透過預算績效的提昇影響管理績效進而提昇部門績效的間接關係所解釋，研究結果發現預算參與和管理績效、預算參與和部門績效、管理績效和部門績效間均呈顯著正相關，然而就路徑係數而言，只有預算參與和管理績效間的直接效果 ($p_{61} = 0.343$) 及管理績效和部門績效間的直接效果 ($p_{76} = 0.410$) 顯著，研究結果部分支持假設H₆。各變數間路徑分析之結構方程式模型如圖二所示。



圖二 路徑分析之結構方程式模型

過去，許多研究探討預算參與和管理績效間的關係，卻發現其間存在相當著分歧的結果，有的研究發現預算參與和管理績效間存在著正向相關，有的研究卻無法證實其間的關係，更有些研究發現預算參與和管理績效間的關係為負相關。面對這樣的分歧結果，遂有研究提出情境理論來調和這些不一致的結果，這些情境變數包括環境不確定性、預算動機、工作困難度、任務相依性、工作相關資訊等，本研究也是從認知的角度來探討預算參與和績效間的關係，然而本研究更進一步地區別預算績效、管理績效、和部門績效間的關係。在先前的研究中多半直接探討預算參與和管理績效間的關係，本研究卻認為管理績效的概念相當廣泛，而且在預算制度的脈絡下，雖然在預算參與的過程中也會因為規劃及溝通的效果提昇管理績效，但是預算參與和管理績效間的關係，主要是透過預算績效的提昇而影響管理績效，再進一步影響部門績效，亦即，預算參與會提高預算品質，而預算品質會藉由提高預算部門

主管的預算攸關性及預算有用性知覺，進而提高其預算績效。再者，企業運用預算制度的目的係為了協助管理者規劃、溝通及整合組織的資源以達成組織的目標，因此預算目標達成的過程中將會提昇管理者的管理績效，進而達成其部門的績效目標。本研究的實證結果除了預算績效和管理績效間的關係不顯著外，其他的變數間關係大致如預期結果。經過和該公司部分部門主管討論後發現，在該公司預算的編列雖然是由下而上，但多為參考過去預算數字稍加修訂而成，並且預算需經過立法院審查通過，預算數字的最後結果原則上是由上級直接刪訂，預算執行結果只是眾多考核指標之一，對於管理績效及部門績效的影響有限。造成這樣結果的可能的原因是預算制度在國營事業的形式效果大於其實質效果所致，因此，預算參與和管理績效的關係不是透過預算制度本身的執行來影響，而可能是預算制度所引發的溝通及規劃的效果。

伍、結論

過去有許多研究在探討預算參與和管理績效間的關係，卻發現其間存在相當著分歧的結果，本研究為了調和這些不一致的結果，並且在臺灣產業中檢視這些變數間的關係，遂從認知的角度來探討預算參與和預算績效、管理績效、和部門績效間的關係，研究結果相當支持預算相關態度對於預算參與和預算績效間的中介效果；同時也支持管理績效對於預算參與和部門績效間的中介效果，但是研究結果卻無法支持預算績效和管理績效間的關係，可能的原因是預算制度在國營事業的形式效果大於其實質效果所致，因此，預算參與和管理績效的關係不是透過預算制度本身的執行結果來影響，而可能是透過預算制度所引發的溝通、協調及規劃的效果來提昇管理績效。

此外，根據本研究所採用的研究方法以及資料分析工具的考量，本研究可能受到下列幾點限制：

第一、由於本研究在各變數的測量上係採用知覺性量表以測量部門主管在各相關變數項目上的知覺情形，而非以實際客觀的數字來衡量各項變數，因此所測量各變數的數值較不易穩定，而且可能發生集中趨勢、寬大 (leniency) 或嚴格 (strictness) 偏誤的問題。

第二、雖然本研究係根據相關文獻探討的結果提出假設模型，但是在實證研究上，因受時間及經費上的限制，無法以縱斷研究法 (longitudinal research) 探討變數間的關係，而係採用橫斷面 (cross section) 的資料作為實證依據，因此在因果推論上必須保守謹慎。

第三、本研究的實證採用問卷調查法進行，因此資料蒐集上受到採用此方法上的一些限制，諸如：暈輪效果 (halo effect)、受測者未能據實回答、填答者未符合本研

究所要求的資格、社會的預期偏誤 (social desirability bias) 等。

第四、為了控制環境不確定性的影響，本研究採單一個案研究的方式，以國內某大型國營事業的預算部門主管為研究對象，故而實證研究所得之結果僅能說明該母體的情況而無法概化到母體以外，或推論到其他產業。

陸、參考文獻

- Argyris, C. 1952. *The Impact of Budgets on People*. Ithaca: School of Business and Public Administration, Cornell University.
- Bass, B. M., and Leavitt, H. J. 1963. Experiments in Planning and Operating. *Management Science* (1963): 574-85.
- Becker, S., and D. Green, Jr. 1962. Budgeting and Employee Behavior. *The Journal of Business* (October): 392-402.
- Blumenfeld, W. S., and Leidly, T. R. 1969. Effectiveness of Goal Setting as a Management Device: Research Note. *Psychological Reports* (1969): 752-59.
- Brownell, P. 1981. Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness. *The Accounting Review* (1972): 844-60.
- 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(8): 693-703.
- Brownell, P., and M. McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review* 61(4): 587-600.
- Brownell, P., and K. A. Merchant. 1990. The Budgetary and Performance Influences of

- Product Standardization and Manufacturing Process Automation. *Journal of Accounting Research*. 28 (2): 388-97.
- Bryan, J. F., and Locke, E. A. 1967. Goal Setting as a Means of Increasing Motivation. *Journal of Applied Psychology* (1967): 274-77.
- Chenhall, R. H., and P. Brownell. 1988. The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variable. *Accounting, Organizations and Society* 13(3): 225-33.
- Collins, F. 1978. The Interaction of Budgeting Characteristics and Personality Variables with Budgetary Response Attitudes. *The Accounting Review* 53(2): 324-35.
- Dunk, A. S. 1989. Budget Emphasis, Budgetary Participation and Managerial Performance: A Note. *Accounting, Organizations and Society* 14(4): 321-24.
- Dunk, A. S. 1990. Budgetary Participation, Agreement on Evaluation Criteria and Managerial Performance: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society* 15(3): 171-78.
- Dunk, A. S. 1992. Reliance of Budgetary Control, Manufacturing Process Automation and Production Subunit Performance: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society* 17(3/4): 195-203.
- Dunk, A. S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review* 68 (2):400-10.
- Foran, M., and Decoster D. T. 1974. An Experimental Study of the Effects of Participation, Authoritarianism and Feedback on Cognitive Dissonance in a Standard Setting Situation. *The Accounting Review* (October 1974): 751-63.
- Goodwin, D. R., and L. Kloot. 1996. Strategic Communication, Budgetary Role Ambiguity, and Budgetary Response Attitude in Local Government. *Financial Accountability & Management* 12(3):191-204.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives. *Decision Sciences* 17(4): 496-516.
- Gul, F. A., and Y. M. Chia. 1994. The Effects of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: A Test of Three-Way Interaction. *Accounting, Organizations and Society* 19(4/5): 413-26.
- Heneman , H. G. 1974. Comparisons of Self and Superior Ratings of Managerial Performance. *Journal of Applied Psychology* 59 (5): 638-42.
- Hirst, M. K., and S. M. Lowy. 1990. The Linear Additive and Interactive Effects of Budgetary Goal Difficulty and Feedback on Performance. *Accounting, Organizations and Society* 15(5): 425-36.
- Hofstede, G. H.. 1967. *The Game of Budget Control*. Assen: Van Gorcum.
- Imoisili, O. A. 1989. The Role of Budget Data in the Evaluation of Managerial Performance. *Accounting, Organizations and Society* 14(4): 325-35.
- Ivancevich, J. M. 1976. Effects of Goal Setting on Performance and Job Satisfaction. *Journal of Applied Psychology* (1976): 605-12.

- Kaiser, H. F., and J. Rice. 1974. Little Jiffy, Mark IV. *Educational and Psychological Measurement* 34: 111-17.
- Kenis, I. 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review* 54(4): 707-21.
- Kirchner, W. K. 1965. Relationships Between Supervisory and Subordinate Ratings for Technical Personnel. *Journal of Industrial Psychology*: 57-60.
- Kren, L., and W. M. Liao. 1988. The Role of Accounting Information in the Control of Business Organizations: A Review of Evidence. *Journal of Accounting Literature* 7: 280-309.