

## 預算參與對於預算反功能行為影響之探討：資訊不對稱及組織承諾的角色

# The Effect of Budgetary Participative on Budgetary Dysfunctional Behavior --The Role of Information Asymmetry and Organizational Commitment

蔡惠丞\* 鄭婉茹\*\*

\*南台科技大學財務金融系助理教授 \*\*南台科技大學財務金融系碩士

Huey-Cherng Tsai, Assistant Professor, and Wan-Ju Cheng, Master

Department of Finance, Southern Taiwan University

### 摘要

本研究的目的，以資訊不對稱與組織承諾做為情境變數，來探討預算參與和預算寬列間的關係，以解釋過去行為會計上對上述關係在實證研究上不一致的結果。樣本隨機抽取自台灣製造業股票上市公司的生產部經理或廠長，共計 123 份有效問卷。實證結果發現，預算參與、資訊不對稱與組織承諾間存在顯著三維交互作用影響預算寬列。不考慮組織承諾，在高度資訊不對稱的情況下，高度的預算參與將產生較高的預算寬列。因參與而產生的預算寬列可以透過組織承諾的作用來改善，但無法完全消除。因此，企業在決定是否採行參與式預算時，應先考量資訊不對稱的狀況，必要時應加強員工的組織承諾，否則，將使寬列程度增加，反而有害組織的績效。

### Abstract

This study explored how this relationship between budgetary participation and budgetary slack was affected by the information asymmetry and organizational commitment. The empirical analysis is based on a sample of 123 subunit production randomly selected from publicly-owned manufacturing companies in Taiwan. The results indicated that there was a significant three-way interaction effect among budgetary participation, information asymmetry and organizational commitment on budgetary slack. In high information asymmetry situations, high budgetary participation is associated with a high budgetary slack, regardless of the level of organizational commitment. The organizational commitment could reduce the extent of budgetary slack that created by budgetary participation, but not all.

Before decided to practice budgetary participation, the enterprise should consider the level of information asymmetry first. In high information asymmetry situations, it is necessary to improve the level of organizational commitment of subordinates; otherwise, budget participation will harm the performance of organization.

**關鍵字：預算寬列、預算參與、資訊不對稱、組織承諾**

**Keywords: Budgetary Slack, Budgetary Participation, Information Asymmetry, Organizational Commitment**

## 壹、前言

處在變化迅速的企業環境中，管理會計制度已成為企業控制系統中不可或缺的一環，而其中預算制度更為衡量績效的重要指標之一。透過預算制度的實行，組織得以規劃與控制資源的有效運用，協調組織活動，激勵與評估員工績效(Brownell,1982)，所以預算制度適合與否十分重要，也因此，預算制度相關議題普遍為學術界與企業界所重視。

然而先前的研究顯示，在以預算目標的達成與否來衡量經理人的績效時，容易產生反功能行為，例如：經理人產生壓力、編列寬鬆的預算，注重短期績效...等。這些反功能行為又以預算寬列最廣受到學者的探討(如：林淑美，2006；邱炳乾，2008；Davila & Wouters, 2005；Douglas & Wier, 2005；Davis, DeZoort & Kopp,2006；Schatzberg & Stevens, 2008；Huang & Chen, 2009)。過去研究發現，預算寬列普遍存在於各組織中，例如：Schiff & Lewin(1970)發現，不論公司獲利高低如何，是否處於成長階段，組織中皆存在預算寬列的情形；Onsi(1973)訪談美國五家大型企業的 32 位經理人，受訪者中有 80%的經理人承認在預算編製過程中會為了預算寬列而與其他經理人折衝。由於預算寬列被視為一種反功能行為，因此如何降低預算寬列，成為關注的焦點。

參與式管理為近代管理學所提倡的一個重點，而預算參與是探討影響預算寬列因子的文獻中經常被提及的一個重要因素。然而文獻上對於預算參與和預算寬列的實證結果卻不一致，有些學者認為預算參與可減少預算寬列的動機與壓力（如：Merchant, 1985），但有些學者認為預算參與提供預算寬列的機會（如：Young, 1985；Douglas & Wier, 2000）。此一不一致的研究結果隱含了預算參與和預算寬列並非是簡單的直線關係，而是受到其他因素的影響(Dunk,1993; Dunk & Perera, 1997)。學者嘗試運用情境的觀點，來探討預算制度的相關變數在不同的情境下，如何影響經理人預算寬列的傾向(如：Govindarajan, 1986；Dunk, 1993；Lau & Eggleton, 2003)。

在代理理論認為，主理人與代理人之間之所以會產生彼此目標、利益、風險不一致，除了代理人產生利己的想法，主要便是雙方之間有「資訊不對稱」(information asymmetry)的情形。在資訊不對稱的情形下，當代理人所掌握的資訊多於主理人，代理人可能因為一己的私利而做出不利於主理人的行為。在

預算制訂的過程中，代理人可能會利用此一資訊的不對稱進行預算寬列。因此，在探討預算參與對預算寬列的影響的相關文獻中，資訊不對稱便是一個經常被提及的影響因子（如：倪豐裕、祝道松，1998；Young, 1985；Dunk, 1993；Lau & Eggleton, 2003）。

而另一個經常被提及的影響因子為組織承諾（如：Nouri, 1994；Nouri & Parker, 1996a；Nouri & Parker, 1996b）。早在七〇年代研究者便以組織承諾這樣的概念來探討員工與組織間連結的態度與行為。Mathieu and Zajac(1990)認為組織承諾會與工作的結果相連結。組織承諾高的人較容易接受組織的目標以及願意致力於組織利益，有助於反功能行為的改善。Nouri & Parker(1996b)的研究認為組織承諾是影響預算參與與預算寬列間關係的一個因素。

由於資訊不對稱與組織承諾是參與式預算中影響經理人預算寬列傾向的重要因素，因此本研究嘗試以三維的交互作用來探討資訊不對稱與組織承諾對預算參與及預算寬列兩者間關係的影響，並進一步瞭解組織承諾對反功能行為是否存在改善作用。以下本文將探討相關文獻，並建立可驗證的假設，其後敘述研究方法，在分析研究結果後作成結論。

## 貳、文獻探討與假設建立

### 一、預算參與與預算寬列間的關係

在管理會計的相關文獻中，預算寬列的概念最早出現在 1952 年 Argyris 的研究中，後續研究相繼投入預算寬列的探討（例如：Onsi, 1973；Merchant, 1985；Dunk, 1993；Douglas & Wier, 2005；Huang & Chen, 2009；Hartmann & Maas, 2010）。對於預算寬列，學者有多種定義。例如：Merchant(1985)將預算寬列定義為：「超出所需資源的預算額度」。Mann(1988)則將預算寬列定義為：「收益的低估與成本的高估」。本研究定義預算寬列為：「經理人故意低估生產能力，或高估完成預算目標所需的資源或成本」。

許多有關預算制度及預算行為的研究中，研究者皆對「預算參與」一詞下過定義。Kenis(1979)將預算參與定義為：「管理者參與預算編製及影響他人所需負責的預算目標設定的程度」。Brownell(1981)對預算參與的定義：「員工對預算決策的影響程度」。本研究將預算參與定義為：「管理者對其所負責的預算，所能產生的影響程度」。

預算參與與預算寬列間的關係，在過去的研究中學者有不同的看法，實證結果亦未獲一致的結論。Williamson(1964)認為基層經理人會試著影響預算設定過程而取得預算寬列。Mayer, Kay and French(1965)發現高度參與決策過程的員工對於他們自己所提出的目標有較高的達成比率，但他們並未探討是否是係員工藉由參與決策的過程來設定一個較易達成的目標。Hopwood(1976)認為，在預算設定時，預算參與雖然會導致較高的動機和承諾，但如果參與是假性(pseudo)參與，則組織會得到一個較容易達成的預算標準及寬鬆的預算。Young(1985)研究顯示，允許部屬參與預算標準的訂定，將會產生預算寬列的情形。Brownell and McInnes(1986)認為參與提供經理人有機會來協商一個較易達成之預算目標。Lukka(1988)認為高度預算參與的情況下，提供了基層經理人直接創造預算寬列的機會，下屬會將預算寬列置於上司較不易發現的會計科目中。這一部份的研究顯示，預算參與與預算寬列呈現正向關係。

另一方面，Onsi(1973)認為預算參與和預算寬列呈現負相關。Onsi 認為這是因為經理人間正面的溝通，使基層經理人減少創造預算寬列的壓力。Cammann(1976)認為預算過程中，高度預算參與會降低預算寬列，主要是因為允許部屬參與預算編製過程會降低部屬的防禦性行為(包括預算寬列)。此外，Brownell and Merchant(1990)認為，預算參與提供下屬與上司經驗及知識交流的管道，在無形中解決了不確定性，所以下屬不需要創造預算寬列。此部分的研究顯示，預算參與可降低預算寬列的程度，亦即兩者間呈現反向關係。

由於這兩者間的關係的不一致，因此學者們透過各種情境變數來調和它們之間的結果。Dunk(1993)以資訊不對稱及預算強調為情境變數，結果發現在高度的預算參與，配合高度預算強調及高度資訊不對稱，會有高度的預算寬列，暗示上司高度強調以預算來評估基層績效時，若兩者所擁有的資訊存在差異，基層會利用參與的機會來建立較寬鬆的預算，以便達到較佳績效。Nouri and Parker(1996b)以組織承諾來調節預算參與和預算寬列間的關係，結果發現低度組織承諾的經理人，增加預算參與會增加其預算寬列的情形，高度組織承諾的經理人，增加預算參與則會降低預算寬列。Linn, Casey, Johnson and Ellis(2001)則以廣範圍管理會計系統來調節預算強調、預算參與以及知覺環境不確定對產生預算寬列傾向的影響，惟實證結果並未得到證實。

由上述研究發現，情境變數確可解釋預算參與和預算寬列間關係不一致的原因。而代理理論認為，當代理人所掌握的資訊多於主理人，代理人可能因為一己的私利而做出不利於主理人的行為，在預算編制的過程中，代理人可能會利用此一資訊的不對稱進行預算寬列。因此，以下我們探討資訊不對稱的作用。

## 二、預算參與、資訊不對稱與預算寬列間的關係

代理理論認為，由於工作的執行者是下屬，因此下屬會比上司擁有較多關於某個事件發生的第一手資料，基於自利與風險規避原則，下屬將會隱瞞資訊(Young, 1985)，因而造成資訊不對稱的現象。有關資訊不對稱的定義，倪豐裕與祝道松(1998)定義資訊不對稱為：「下屬(代理人)較其直屬上司(主理人)在下屬的責任領域中擁有較多資訊的程度」。本研究定義資訊不對稱為：「下屬擁有上司所不知道的私有資訊，而這些私有資訊包括工作的投入，執行過程及產出狀況」。

由於資訊不對稱存在時，下屬(代理人)擁有上司(主理人)所沒有的資訊時，為了避免下屬使用這些私有資訊謀求自己的利益，上司可能使用管理控制系統(如：參與式預算)來降低資訊不對稱(Penno, 1984)。參與式預算讓上司有取得這些私有資訊的機會(Baiman, 1982)，它允許下屬與上司進行溝通，或透露這些私有資訊給上司，而上司再利用這些資訊設定預算目標，進而用來進行績效評估(Baiman & Evans, 1983)。然而，下屬可能利用這個機會，操弄、扭曲或保留他們的私有資訊，進而進行預算寬列(Merchant, 1985；Young, 1985；Dunk, 1990)。因此，私有資訊的存在，結合預算參與，產生了預算寬列。Baiman(1982)認為預算參與的過程提供了寬列的機會，使得擁有私有資訊且風險規避的下屬，更加虛報預算。亦即，在高度的資訊不對稱情況下，給予下屬參與預算制訂，將會有較高的預算寬列。而 Dunk(1993)亦主張，高度的預算參與、配合高度的預算強調及高度的資訊不對稱將產生高度的預算寬列，惟實證結果恰相反。

Lau and Eggleton(2003)去探討 Dunk(1993)實證結果未能證實的原因，認為在資訊不對稱與預算強調會調節預算參與和預算寬列間的關係，在低度資訊不對稱時，不管預算強調的程度為何，高度的預算參與將會有較低的預算寬列，而在高度資訊不對稱的情況下，高預算參與配合高預算強調將會有較高的預算寬列傾向，實證結果亦獲得證實。由此可知，資訊不對稱對預算參與與預算寬列間的關係存在調節作用。本研究認為，在高度資訊不對稱時，預算參與給予下屬寬列的機會，因此會有較高的預算寬列；相反的，在資訊不對稱低的情況，即使給予高度的預算參與，下屬也無法利用私有資訊來進行寬列，因此不會產生預算寬列。

綜合上述，本研究作以下假設：

H<sub>1</sub>: 預算參與與資訊不對稱間存在顯著交互作用影響預算寬列。

### 三、組織承諾的影響

有關組織承諾的定義，學者基於研究目的的不同、學派理論觀點的不同而有不同的定義。Sheldon(1971)認為組織承諾是組織與個人連結一致的態度或傾向。Mowday, Porter and Steers(1982)將組織承諾定義為：(1)組織成員強烈接受及信仰其組織的目標及價值觀，(2)組織成員願意為組織利益付出相當大的努力，(3)組織成員強烈地具有和組織維持關係的意願。Meyer and Allen(1984)以情感承諾及繼續性承諾來定義組織承諾，他們認為 Mowday et al.(1982)的定義屬於情感承諾。Allen and Meyer(1990)定義組織承諾有情感承諾、繼續性承諾及規範性承諾等三構面。但後續研究中，Liou and Nyhan(1995)認為規範性承諾與情感承諾具有高度相關。而國內管理會計相關議題的研究中對組織承諾大多採 Mowday et al.(1982)的定義，因此本研究亦定義組織承諾為情感性承諾。

由於資訊不對稱可能導致反功能行為(預算寬列)的發生，代理理論學者主張透過發展一個誘因補償計畫(incentive-base compensation scheme)，連結主理人與代理人的利益，將可最小化這些道德問題(Eisenhardt, 1988, 1989)。然而，Frederickson(1992)認為這些源自代理理論基礎但忽略行為因素所得到的結論，應該謹慎地被解釋。Merchant, Van der Stede and Zheng(2003)更主張如果代理理論與行為的研究結果能夠整合一起，將可獲得更佳的解釋。Mathieu & Zajac(1990)、Randall(1990)認為組織承諾與工作的結果相關連。Nouri(1994)發現高的組織承諾與工作投入將降低預算寬列。Nouri and Parker(1996a)證實組織承諾和預算參與存在交互作用影響預算寬列，高度組織承諾的經理人，提高其預算參與程度將有助於降低預算寬列。Nouri and Parker(1996b)延續 1994 年的研究，納入依預算為基礎的獎酬程度這個因素，結果發現，高的組織承諾、高的工作投入以及高度依預算為基礎的獎酬程度將會降低預算寬列。Chong and Eggleton(2007)認為，在低度資訊不對稱下，低組織承諾的管理者，不會額外擁有這些可提高績效的資訊，因此發生道德問題的情形也較低；而在高度資訊不對稱的情形下，高度組織承諾的人仍然願意分享其私有資訊給予同事與上司，使用這些私有資訊來達成組織目標。由此我們可以推論，高組織承諾者，願意為組織投入相當大的努力，會以組織利益為優先而非自利(Nouri & Parker, 1996b)，因此不論其資訊不對稱之情形高或低，預算參與將有助於降低預算寬列；而組織承諾低者，在資訊不對稱低的情形下，因為無額外擁有可提高績效的資訊，因此並不會產生預算寬列，相反的，若資訊不對稱的情形高，則預算參與將提高預算

寬列的情形。

綜合上述，本研究作以下假設：

H<sub>2</sub>: 預算參與、資訊不對稱與組織承諾間存在顯著交互作用影響預算寬列。

## 參、研究方法

### 一、研究對象

本研究是以國內上市櫃製造業公司的生產部門主管為抽樣對象。依據由台灣證券交易所取得的資訊，以簡單隨機抽樣方式，對製造業的生產部門主管實施問卷調查(包括水泥、食品、塑膠、紡織、電子、機械、電線電纜、化學、玻璃、造紙、鋼鐵、橡膠等共12個產業)。本研究直接寄發問卷給抽樣對象，最終的問卷採匿名作答方式，共寄出500封，剔除填答不全及敷衍回答者，共回收有效問卷123封，佔寄出的24.6%，回函者的基本特徵為：平均年齡45.31歲（分佈於23至60歲）、在該公司年資8.98年（分佈於1年至35年）、擔任現職年資3.5年（分佈於剛就職至21年整）及大學/專科學歷者佔回函填答者的92%。

### 二、變數衡量

#### (一)預算寬列

本研究採用 Onsi(1973)所發展的量表來衡量，題目的填答採用李克特型態的七點量表，由非常不同意(1)到非常同意(7)。其中包括如：為了保護自己，經理人會提出容易達成的預算目標、預算寬列並非是壞事...等四個問題。本量表廣為研究者所使用，Merchant(1985)、Lau & Eggleton(2003)皆使用本量表。本研究測得的 Cronbach  $\alpha$  為 0.755。

#### (二)預算參與

本研究採用 Milani(1975)所發展的預算參與程度量表，用以衡量下屬感覺參與預算的程度，問卷共六題，以李克特型態的七點尺度衡量。Brownell(1982)主張，在眾多學者所發展的預算參與量表中，本量表最容易了解並具有相當高的信、效度。本量表廣被過去的研究所採用，如：Lau, Low and Eggleton(1995)、Lau and Eggleton(2003)、Adler and Reid(2008)。本研究測得的 Cronbach  $\alpha$  為 0.732。

#### (三)資訊不對稱

本研究採用 Dunk(1993)所發展的問卷，本問卷共六題，採用李克特型態的七點量表衡量，由上司擁有較多資訊(1)到(7)下屬擁有較多資訊。理論平均數為 24 分，低於 24 分者代表上司擁有較多資訊，則資訊不對稱不存在，樣本將予摒除。Lau and Eggleton(2003)、Kyj and Parker(2008)皆使用本量表。本研究測得的 Cronbach  $\alpha$  為 0.699。

#### (四)組織承諾

本研究採用 Porter, Steers, Mowday and Boulian (1974)所發展的問卷，共有十五項題目，主要是衡量受測者感覺其對受雇組織承諾的程度(主要測量情感性承諾)，其內容包括知覺對組織忠誠的程度、付出努力達成組織目標的意願及其對組織價值觀接受的程度。本量表採用李克特型態七點量表衡量，其中第 3、7、

9、11、12、15 題為反向計分題，且均已逆轉納入加總計算，並將各項題目分數加總平均後，以作為組織承諾的分數。過去研究中，Nouri(1994)、Nouri and Parker(1996a)、Nouri and Parker(1996b)皆使用本量表。本研究計算所得 Cronbach  $\alpha$  為 0.853。

本研究變數敘述統計量如表 1，各量表的 Cronbach  $\alpha$  皆大於 Merchant(1985)所提之最低可接受範圍 0.5~0.6。表 2 係變數間的相關矩陣，其中預算寬列與組織承諾成顯著負相關( $\gamma = -0.284, p < 0.01$ )，預算寬列與預算參與及資訊不對稱皆為負相關，惟皆未顯著，而組織承諾與預算參與為顯著正相關( $\gamma = 0.375, p < 0.01$ )。

### 三、分析方法

本研究相關變數的信度是以 Cronbach  $\alpha$  值衡量，屬於內部一致性法(internal consistency method)，是 Cronbach 於 1951 年所發展，廣為研究者所採用。關於假設中變數間的交互作用關係，則使用調節複迴歸模型(moderated regression model)分析。根據 Jaccard, Turrisi, and Wan(1990)指出，層級 F 檢定(hierarchical F test)在統計上若顯著，則表示存在調節關係，而虛無假設是假設母體中調節複迴歸乘積項的係數為零，拒絕此假設表示交互作用存在，所以調節複迴歸的乘積項可用來作為交互作用存在與否的判斷基準。另外，為避免迴歸方程式中自變數間的複共線性問題，對變數資料進行集中化(centering)處理，按 Southwood (1978)之數學分析，此種座標原點之線性轉換並不會改變最高交互作用項迴歸係數數值、標準誤及其顯著性，也不會改變迴歸模型之  $R^2$  與 F 值，但是低階項係數無法做意義上的詮釋(interpretable)。此外，本研究各項統計分析之運算，係採用 SPSS 統計套裝軟體輔助進行。

表 1 變數敘述統計量

	平均數	標準差	理論分數範圍	實際分數範圍	Cronbach $\alpha$
預算寬列	12.94	4.783	4~28	4~24	0.755
預算參與	29.94	7.394	6~42	6~42	0.732
資訊不對稱	34.46	3.611	24~42	25~42	0.699
組織承諾	83.13	10.749	15~105	36~105	0.853

表 2 變數間相關係數矩陣

變數	預算參與	資訊不對稱	組織承諾	預算寬列
預算參與	1			
資訊不對稱	-0.039	1		
組織承諾	0.375**	0.107	1	
預算寬列	-0.106	-0.045	-0.284**	1

\*\*：雙尾檢定， $p < 0.01$ ； $n = 123$

## 肆、資料分析與研究結果

本研究以資訊不對稱為自變數，透過迴歸方程式(1)來檢定其與預算參與對預算寬列之交互作用效果，亦即檢定  $H_1$ ；至於預算參與、資訊不對稱與組織承諾對預算寬列的三維交互作用效果，則以迴歸方程式(2)來檢定，亦即檢定  $H_2$ 。

$$BS=b_0 + b_1 BP + b_2 IA + b_3 BP \times IA + e \quad \dots\dots\dots (1)$$

$$BS= b_0 + b_1 BP + b_2 IA + b_3 OC + b_4 BP \times IA + b_5 BP \times OC + b_6 IA \times OC + b_7 BP \times IA \times OC + e \quad (2)$$

BS：預算寬列

BP：經集中化處理(即與平均數之差， $P - \bar{P}$ )之預算參與分數

IA：經集中化處理之資訊不對稱分數

OC：經集中化處理之組織承諾分數

$b_0, b_1, b_2, b_3, b_4, b_5, b_6, b_7$ ：迴歸係數

e：誤差項

以預算寬列為應變數，迴歸方程式(1)與(2)之分析結果於表 3、表 4，表 3 中迴歸係數  $b_3$  顯著( $b_3=0.317, p=0.046$ )，顯示存在二維交互作用，此與  $H_1$  的預期一致，亦即資訊不對稱與預算參與對預算寬列有顯著的交互作用效果。而表 4 中迴歸係數  $b_7$  顯著( $b_7=-0.631, p=0.026$ )，顯示存在三維交互作用，亦即  $H_2$  亦得到證實。

為瞭解資訊不對稱對預算參與與預算寬列關係之影響，將表 3 中的迴歸係數代入方程式(1)，並對預算參與(BP)進行偏微分，可得方程式(3)。

$$\partial BS/\partial BP = -0.153+0.317 IA \quad \dots\dots(3)$$

方程式(3)中 $\partial BS/\partial BP$ 係指某一程度的資訊不對稱下，預算參與對預算寬列的預測效果的斜率。若令 $\partial BS/\partial BP=0$ ，則可求得反折點 $IA=0.4826$ ，由於資料經過集中化處理，故將資訊不對稱的平均數 34.4634 加回，求得反折點之原始分數 34.946，落在資訊不對稱的實際觀察範圍(25~42)內，顯示交互作用非單調性<sup>1</sup> (Schoonhoven,1981)，如圖 1 所示。此結果意謂，在高資訊不對稱時( $IA>34.946$ )，預算參與對預算寬列有正向影響，且資訊不對稱越高，此正向影響程度越大；然而，在低資訊不對稱時( $IA<34.946$ )，預算參與對預算寬列有負向影響，且資訊不對稱越低，此負向影響程度越大。

<sup>1</sup>非單調性交互作用(non-monotonic interaction)係指在調節變數樣本觀察範圍內，自變數與應變數的關係同時存在有正相關與負相關。



表 3 預算參與、資訊不對稱及其交互作用於預算寬列上的迴歸分析

變數名稱	係數	估計值	標準誤	t 值	p 值
常數	b <sub>0</sub>	3.243	0.107	30.402	0.000
預算參與(BP)	b <sub>1</sub>	-0.153	0.112	-1.366	0.174
資訊不對稱(IA)	b <sub>2</sub>	-0.034	0.181	-0.185	0.853
BP × IA	b <sub>3</sub>	0.317	0.157	2.016	0.046

R<sup>2</sup> = 0.046<sup>1</sup> ; F<sub>3,119</sub> = 1.921 ; p = 0.130

表 4 預算參與、資訊不對稱、組織承諾及其交互作用於預算寬列上的迴歸分析

變數名稱	係數	估計值	標準誤	t 值	p 值
常數	b <sub>0</sub>	3.292	0.111	29.759	0.000
預算參與(BP)	b <sub>1</sub>	-0.054	0.119	-0.454	0.650
資訊不對稱(IA)	b <sub>2</sub>	0.147	0.181	0.812	0.419
組織承諾(OC)	b <sub>3</sub>	-0.501	0.163	-3.078	0.003
BP × IA	b <sub>4</sub>	0.329	0.154	2.138	0.035
BP × OC	b <sub>5</sub>	-0.162	0.154	-1.053	0.295
IA × OC	b <sub>6</sub>	-0.246	0.266	-0.924	0.357
BP × IA × OC	b <sub>7</sub>	-0.631	0.280	-2.255	0.026

R<sup>2</sup> = 0.162 ; F<sub>7,115</sub> = 3.168 ; p = 0.004

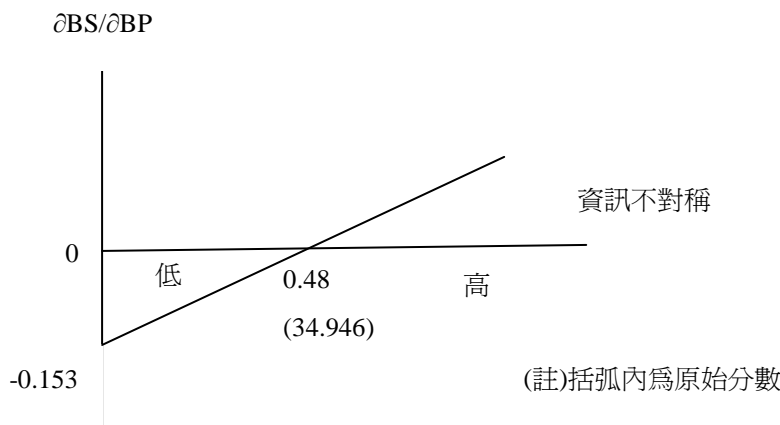


圖 1 預算參與和資訊不對稱對預算寬列的交互作用效果

為瞭解組織承諾的調節效果，將組織承諾以中位數區分為高度組織承諾及低度組織承諾兩組，再以

<sup>1</sup>由於影響預算參與與預算寬列的變數很多，造成單一變數解釋能力偏低，過去研究中 Dunk(1993)、Nouri & Parker(1996)、倪豐裕、祝道松(1998)所得結果其 R<sup>2</sup> 大多介於 0.1-0.3 之間。

方程式(1)進行迴歸分析，所得結果如表 5。表 5 顯示，在高組織承諾組，乘積項係數  $b_3$  不顯著( $b_3=0.070$ ,  $p=0.726$ )，顯示在高組織承諾時，資訊不對稱不存在交互作用影響預算參與與預算寬列的關係。進一步分析其主效果，將方程式(1)去除交互乘積項後，進行迴歸分析，得到結果如表 6。由表 6 可以發現，當預算參與增加時，預算寬列會降低( $b_1<0$ )，惟其統計上並未達顯著水準。而在表 5 的低組織承諾組中， $b_3$  乘積項是顯著的( $b_3=0.733$ ,  $p=0.005$ )，意謂著在低組織承諾下，預算參與與資訊不對稱存在顯著交互作用影響預算寬列。若進一步分析其主效果，由表 6 得知，當預算參與增加時，預算寬列會增加( $b_1>0$ )，資訊不對稱提高時，預算寬列也會增加( $b_2>0$ )。進一步將組織承諾組的樣本，依預算參與及資訊不對稱的中位數進行分割，計算其預算寬列的平均，得到結果如表 7。在組織承諾低的情形下，當資訊不對稱高時，高程度的預算參與有最高的預算寬列，而在資訊不對稱低時，高程度的預算參與，反而有較低的預算寬列。對於這個結果，我們認為，在低組織承諾時，若資訊不對稱性高，下屬參與預算編制時，將利用其在資訊上的優勢，進行寬列，以便日後進行績效評估時能獲得較佳的成績；但在資訊不對稱低時，參與的目的是在與高層主管溝通，因此將可訂出較符合真實情形的預算，預算寬列將較低。

表 5 組織承諾下，預算參與、資訊不對稱於預算寬列上的迴歸分析

變數名稱	係數	估計值	標準誤	t 值	p 值
高組織承諾下					
常數	$b_0$	4.655	1.149	4.051	0.000
預算參與(BP)	$b_1$	-0.487	0.564	-0.863	0.392
資訊不對稱(IA)	$b_2$	-0.371	0.384	-0.966	0.338
BP × IA	$b_3$	0.070	0.197	0.353	0.726
$R^2= 0.06$					
$F_{3,52}= 1.113$					
$p= 0.352$					
低組織承諾下					
常數	$b_0$	3.477	0.139	24.984	0.000
預算參與(BP)	$b_1$	-0.085	0.149	-0.565	0.574
資訊不對稱(IA)	$b_2$	0.107	0.244	0.440	0.661
BP × IA	$b_3$	0.733	0.253	2.893	0.005
$R^2= 0.126$					
$F_{3,63}= 3.030$					
$p= 0.036$					

由表 7 中我們亦可發現，在高度預算參與的情形下，不管資訊不對稱的程度為何，高組織承諾都將有較低的預算寬列，此結果與 Nouri & Parker(1996a)所得到的結果是一樣的，惟對兩組的預算寬列平均進行檢定，並未達到統計上的顯著水準。但在高度資訊不對稱的情況下，參與卻給了下屬產生寬列的機會，即使員工的組織承諾高，高預算參與相較於低預算參與仍有較高的預算寬列，而低資訊不對稱的情況下，不管組織承諾高或低，高度的預算參與都將有較低的寬列，由表 7 可以發現這個結果。

表 6 組織承諾下，預算參與、資訊不對稱於預算寬列上的迴歸分析(主效果)

變數名稱	係數	估計值	標準誤	t 值	p 值
高組織承諾下					
常數	b <sub>0</sub>	4.393	0.871	5.044	0.000
預算參與(BP)	b <sub>1</sub>	-0.300	0.196	-1.532	0.132
資訊不對稱(IA)	b <sub>2</sub>	-0.272	0.259	-1.050	0.298
R <sup>2</sup> = 0.058					
F <sub>2,53</sub> = 1.634					
p= 0.205					
低組織承諾下					
常數	b <sub>0</sub>	3.422	0.146	23.506	0.000
預算參與(BP)	b <sub>1</sub>	0.062	0.149	0.415	0.679
資訊不對稱(IA)	b <sub>2</sub>	0.189	0.256	0.737	0.464
R <sup>2</sup> = 0.01					
F <sub>2,64</sub> = 0.323					
p= 0.725					

表 7 在組織承諾下，預算參與、資訊不對稱於預算寬列上之敘述統計量

		預 算 參 與	
		高	低
(低組織承諾)			
		n=18	n=16
資訊	高	$\bar{y}$ =3.6111	$\bar{y}$ =3.4375
	不對稱	$\sigma_y$ =1.0510	$\sigma_y$ =1.1708
		n=17	n=16
資訊	低	$\bar{y}$ =3.1765	$\bar{y}$ =3.4531
	不對稱	$\sigma_y$ =1.3163	$\sigma_y$ =1.2390

		(高組織承諾)	
		n=16	n=14
	高	$\bar{y} = 3.1094$	$\bar{y} = 2.8571$
資訊		$\sigma_y = 1.3005$	$\sigma_y = 1.5340$
	不對	n=14	n=12
	低	$\bar{y} = 2.6071$	$\bar{y} = 3.5417$
稱		$\sigma_y = 0.78883$	$\sigma_y = 0.81766$

## 伍、結論與限制

從實證的結果，可以獲得以下的結論：預算參與與預算寬列間的關係受到資訊不對稱及組織承諾的調節。不考慮組織承諾，在高度資訊不對稱的情形下，給予預算參與的機會，將產生較高的預算寬列，但在低度資訊不對稱時，參與將讓下屬與上層主管間協商出一個較佳的預算目標，寬列反而會減少。在考慮組織承諾後發現，不管其資訊不對稱的情形，組織承諾將有助於降低因預算參與所造成的預算寬列，但若公司處於資訊不對稱很高的情形下，即使透過組織承諾這個因素來降低預算寬列的程度，仍然無法彌補降低預算參與所造成的預算寬列。因此，公司在決定是否實施參與式預算制度前，應考量資訊不對稱的情形，當資訊不對稱高時，應先改善此情形，否則，即使提高員工組織承諾，仍無法彌補因參與所帶來的預算寬列。Nouri and Parker(1996a)的研究雖然證實了組織承諾可以降低預算寬列，但卻未曾考量資訊不對稱所造成的影響，本研究結果補足了這部分的影響。而在管理意涵上，近年來企業為提高員工士氣而實施參與式管理，過去的由上而下(Top-Down)的預算編制方式也逐漸為參與式預算所取代，然而進行參與式預算時，企業若無法先改善主管與下屬間資訊不對稱的情形，在資訊不對稱高的情形下，參與將提供下屬進行寬列的機會，對公司的績效並無助益，因此公司進行參與式預算前應先降低資訊不對稱的程度，而公司實施參與式預算時，提高員工對組織的承諾也將有助於降低反功能行為的影響。

就研究方法而言，本研究受到下列幾點限制：一、本研究係採用問卷調查法進行，因此無法避免使用此法的限制（如：社會期望傾向、暈輪效果...等）。二、本研究所使用的統計分析方法所能推論的僅是雙線性的交互作用形式，因此當我們無法證實存在雙線性的交互作用時，有可能是以其他形式的交互作用存在（如曲線關係）。三、對於所討論的變數，本研究僅探討資訊不對稱及組織承諾對預算參與與預算寬列關係間影響，對於其他可能影響的變數(如：環境不確定性、預算強調、人格特質..等)，僅能假設其對每個人影響是相同的。四、本研究問卷對象以製造業為主，是否可概化至所有產業，有賴未來更多的研究證實。(本文作者感謝三位匿名評審委員的寶貴意見與指正)

## 參考文獻

- 邱炳乾(2008)，過去績效結果的歸因認知與預算強調對預算寬列的影響，*管理學報*，第 25 卷第 1 期，頁 51-65。
- 林淑美(2006)，誘導實情獎酬制度與風險偏好對預算寬列之影響，*商管科技季刊*，第 7 卷第 3 期，頁 453-474。
- 倪豐裕，祝道松(1998)，資訊不對稱和預算參與、預算強調對預算寬列之交互作用，*管理評論*，第 17 卷第 2 期，頁 71-96。
- Adler, R. W., & Reid, J. (2008). The Effects of Leadership Styles and Budget Participation on Job Satisfaction and Job Performance. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 3(1), 21-46.
- Baiman, S. (1982). Agency Research in Managerial Accounting: A Survey. *Journal of Accounting Literature*, 1, 154-213.
- Baiman, S., & Evans, J. H. (1983). Pre-decision Information and Participative Management Control Systems. *Journal of Accounting Research*, 21, 371-95.
- Brownell, P. (1981). Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness. *The Accounting Review*, 56, 844-860.
- Brownell, P. (1982). Participation in Budgeting Process: When It Works and When It Doesn't. *Journal of Accounting Literature*, 1, 124-53.
- Brownell, P., & McInnes, M. (1986). Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*, 61, 587-600.
- Brownell, P., & Merchant, K. A. (1990). The Budgetary and Performance Influences of Product Standardization and Manufacturing Process Automation. *The Journal of Accounting Research*, 28, 388-397.
- Chong, V. K., & Eggleton, I. R. C. (2007). The Impact of Reliance on Incentive-Based Compensation Schemes, Information Asymmetry and Organisational Commitment on Managerial Performance. *Management Accounting Research*, 18(3), 312-342.
- Davila, T., & Wouters, M. (2005). Managing Budget Emphasis through the Explicit Design of Conditional Budgetary Slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 587-608.
- Davis, S., Dezoort, F. T., & Kopp, L. S. (2006). The Effect of Obedience Pressure and Perceived Responsibility on Management Accountants' Creation of Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*, 18, 19-35.
- Douglas, P. C., & Wier, B. (2000). Integrating Ethical Dimensions into a Model of Budgetary Slack Creation. *Journal of Business Ethics*, 28, 267-277.
- Douglas, P. C., & Wier, B. (2005). Cultural and Ethical Effects in Budgeting Systems: A Comparison of U.S. and Chinese Managers. *Journal of Business Ethics*, 60, 159-174.
- 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. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, 68, 400-410.
- Dunk A. S., & Perera, H. (1997). The Incidence of Budgetary Slack: A Field Study Exploration. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10, 649-664.
- Eisenhardt, K. M., (1988). Agency and Institutional-Theory Explanations: The Case of Retail Sales Compensation. *The Academy of Management Journal*, 31(3), 488-511.
- Eisenhardt, K. M., (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14(1), 57-74.
- Govindarajan, V. (1986). Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives. *Decision Sciences*, 9, 496-516.
- Hartmann, Frank G. H., & Maas, V. S. (2010). Why Business Unit Controllers Create Budget Slack: Involvement in Management, Social Pressure, and Machiavellianism. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 27-49
- Hopwood, A.G. (1976). *Accounting and Human Behaviour*, Prentice-Hall, N.J.
- Huang, C., & Chen M. (2009). The Effect of Attitudes Towards the Budgetary Process on Attitudes Towards Budgetary Slack and Behaviors to Create Budgetary Slack. *Social Behavior and Personality*, 37(5), 661-672
- Jaccard, J., Turrisi, R. & Wan, C. K. (1990). *Interaction Effects in Multiple Regression*, Sage, C.A, p.24.
- Kenis, I. (1979). Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, 54(4), 707-721.
- Kyj, L., & Parker, R. J. (2008). Antecedents of Budget Participation: Leadership Style, Information Asymmetry, and Evaluative Use of Budget. *Abacus*, 44(4), 423-442
- Lau, C. M., & Eggleton, I. R.C. (2003). The Influence of Information Asymmetry and Budget Emphasis on the Relationship between Participation and Slack. *Accounting & Business Research*, 33, 91-104.
- Lau, C. M., Low, L. C., & Eggleton, I. R. C.(1995). The Impact of Reliance on Accounting Performance Measures on Job-Related Tension and Managerial Performance: Additional Evidence. *Accounting, Organizations & Society*, 20(5), 359-381.
- Linn, G., Casey, K. M., Johnson, G. H., & Ellis, T. S.(2001). Do Broadscope Managerial Accounting Systems Moderate the Effects of Budget Emphasis, Budgetary Participation and Perceived Environmental Uncertainty on the Propensity to Create Budgetary Slack? *Journal of Computer Information Systems*, 42, 90-96.
- Liou, K. T., & Nyhan. R. C. (1995). Dimensions of Organizational Commitment in the Public Sector: An Empirical Assessment. *Public Administration Quarter*, 18(1), 99-118.
- Lukka, K. (1988). Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Emperical Evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 13, 281-301.
- Mann, G. J. (1988), Reducing Budget Slack. *Journal of Accountancy*, 166, 118-122.

- Mathieu, J. A., & Zajac, D. (1990). A Review and Meta-Analysis of the Antecedents, Correlates, and Consequences of Organizational Commitment. *Psychological Bulletin*, 108(2), 171-194.
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10, 201-210.
- Merchant, K.A., Van der Stede, W.A., & Zheng, L. (2003). Disciplinary Constraints on the Advancement of Knowledge: The Case of Organisational Incentive Systems. *Accounting Organizations Society*, 28, 251-286.
- Meyer, J. P., & Allen, N. J. (1984). Testing the "Side-Bet Theory" of Organizational Commitment: Some Methodological Considerations. *Journal of Applied Psychology*, 69, 372-378.
- Milani, K. (1975). The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review*, 50(2), 274-284.
- Mowday, R. T., Porter, L. W., & Steers, R. M. (1982). *Employee-Organization Linkages: The Psychology of Commitment, Absenteeism and Turnover*. N.Y.: Academic Press.
- Nouri, H. (1994). Using Organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgetary Slack: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society*, 19, 289-295.
- Nouri, H. & Parker, R. J. (1996a). The Effect of Organizational Commitment on the Relation between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 74-90.
- Nouri, H., & Parker, R. J. (1996b). The Interactive Effect of Budget-based Compensation, Organizational Commitment, and Job Involvement on Manager's Propensities to Create Budgetary Slack. *Advance in Accounting*, 14, 209-222
- Onsi, M. (1973). Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review*, 48, 535-548.
- Penno, M. (1984). Asymmetry of Pre-Decision Information and Managerial Accounting. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 177-91.
- Porter, L. W., Steer, R. M., Mowday, R. T., and Boulian, P. V. (1974). Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turnover among Psychiatric Technicians. *Journal of Applied Psychology*, 59(9), 603-609.
- Randall, D. M. (1990). The Consequences of Organizational Commitment: Methodological Investigation. *Journal of Organizational Behavior*, 11, 361-378.
- Schatzberg, J. W., & Stevens, D. E. (2008). Public and Private Forms of Opportunism within the Organization: A Joint Examination of Budget and Effort Behavior. *Journal of Management Accounting Research*, 20, 59-81,
- Schoonhoven, C. B. (1981). Problems with Contingency Theory: Testing Assumptions Hidden within the Language of Contingency Theory. *Administrative Science Quarterly*, 26, 349-77
- Schiff, M., & Lewin, A. Y. (1970). The Impact of People on Budgets. *The Accounting Review*, 45(2), 259-68.
- Sheldon, M. E. (1971). Investments and Involvements as Mechanisms Producing Commitment to the Organization. *Administrative Science Quarterly*, 16(2), 110-143.

Southwood, K. E. (1978). Substantive Theory and Statistical interactions: Five Model. *American Journal of Sociology*, 83(5), 1154-203.

Williamson, O. E. (1964). *The Economics of Discretionary Behavior: Managerial Objective in a Theory of the Firm*. Prentice-Hall, N.J.

Young, S.M. (1985). Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, 23, 829-42.