

公務預算不適切性認知之初探

傅澤偉¹ 林曼莉² 林欣怡¹

¹ 國防大學國防管理學院財務管理研究所

² 德明財經科技大學國際貿易系

摘 要

公務機關的預算金額甚高，故而公務機關預算編用是否適切是一個重要的議題。本研究以道德認知、上司壓力及工作複雜性等因素來探討其對公務預算編用適切性認知之影響。本研究先以集群分析(cluster analysis)將觀察樣本依其對預算編用適切性認知進行分類為不同群體以便進行後續分析。採用因素分析(factor analysis)將多個道德認知、上司壓力及工作複雜性等問項減縮為較少的因素分數來當作自變數值。財務人員個人背景資料則以虛擬變數值來處理。採行羅吉斯分析來了解各投入項與預算編用認知的相關性。本研究發現(1)受測的公務機關人員對於預算編用適切性認知不高，代表公務機關預算編用仍有改進的必要性；(2)道德認知、上司壓力、工作複雜性及財務人員個人屬性均會影響公務預算適切性之認知。最後，本研究亦提出一些提升公務機關預算適切性的做法。

關鍵詞：公務預算、適切性。

An Exploratory Study of Factors Influencing the Perception of Public Budgeting Appropriateness

Tze-Wei Fu¹ Mon-Li Lin² Shin-Yi Lin¹

¹Graduate School of Finance Management, National Defense University

²Department of International Trade, Takming Institute of Technology

The public budget amounts are very high each year, therefore, the appropriateness of public budget becomes very important. This study aims to exploratory evaluate how ethic factor, superior pressure and job complication influence the appropriateness of public budget. Cluster analysis、Factor analysis and logistic analysis are used to measure the relationship between appropriateness of public budget and its influencing factors such as ethic factor, superior pressure, job complication and individual characteristics. The findings show that (1) the perception of appropriateness of public budget is not high, that is the appropriateness of public budget can be improved a lot ;(2) ethic factor, superior pressure and job complication all have influenced on the perception of appropriateness of public budget. The researchers also give some suggestions for improving the appropriateness of public budget.

Keywords: Public Budgeting, Appropriateness.

壹、研究背景與動機

公務機關的財務人員與私人企業的財務人員均面臨行為上的困境。有關私人企業財務人員的道德行為及其影響結果是近期財務領域研究的熱門主題；例如道德認知對於會計處理的影響進而影響到股票價格的價變動，以及會計師事務所人員面對公眾審計的義務及事務所本身營利如何取捨。相對於私人企業，公務機關亦有誘因來扭曲財務資訊以獲取利益。政府機關預算如同私人企業預算，皆須量入為出，使有限的收入財源做最有效的支出分配。由於近年來我國公務機關普遍面臨國家資源分配逐年緊縮的困境，公務機關為了取得預算可能會虛編預算以取得更多的經費；就如同私人企業在編製擬制性財務報表(Pro- Forma Statement)或編製期末財務報表時可能故意高估公司價值以吸引投資人。

公務機關的非營利、人民代理人角色及強調預算管理等特性，使得公務機關在編製預算及後續的預算使用是否符合適切性是一個重要議題。吳瓊恩、李允傑、陳銘薰(2001)針對公共預算執行過程所產生的代理問題，提及預算管理者的道德水準對於預算行為的影響最大。道德水準會使得預算可能為貪瀆舞弊或創新彈性的高度差異。

上司的壓力可能會導致公務機關財務人員在編列及使用預算上採行較不適切的行為。參酌私人企業相關研究，如沈耀祖(2003)及 Lord and DeZoort (2001)，來自上司的壓力經常是財務人員不適切行為的因素之一。

工作性質的複雜性亦可能影響公務機關預算編製及使用的不適切性。由於公務機關的績效很難衡量，故而財務人員在面對複雜的預算編製或使用時可能會選擇方便處理但不適切的方式。

上述的研究命題在每年超過新台幣一兆六千億元預算的公務機關而言是個很重要課題，如果可以了解影響公務機關預算編用不適切性的因素將有助於改善公務機關的績效進而提升全民的福祉。

由於相關文獻較少探討公務機關的預算編製與執行，本論文以探討性的方式來進行研究，也希望能引發更多的相關研究。

貳、研究目的

基於上述研究背景及動機，本文所探討的研究目的，分述如下：

- 一、探討財務人員道德認知對公務預算編用不適切性之影響。
- 二、探討上司壓力對公務機關預算編用不適切性之影響。
- 三、探討工作複雜性對於公務預算編用不適切性之影響。

參、文獻探討

3-1 政府預算過程

Jones & Thompson(1986)，McCaffery & Mutty(1999)及張錫惠(1999)提及政府預算過程通常可分為預算籌編、預算審議、預算執行及預算考核等四個階段。以往國內外有關公共預算方面的研究都較偏重在預算編製(budget preparation)與審議(approval)方面，而在預算執行的研究則較為罕見。例如，美國公共管理委員會(Committee on Public Administration)曾經指出：有關預算管理的研究大都集中在“探討預算籌編與法令制定上”，雖預算執行是個重要的領域，然僅被視為次要的研究議題，致使常被學界所忽略。又如，張錫惠、江淑玲、林金和、蕭家旗(1999)亦指出：國內外關於政府歲出預算之研究，大都集中在預算編製及審議的問題上，至於預算執行的研究則付之闕如。

我國政府預算的分類制度主要由預算

法第十六條至第二十條及第八十六條規範中可歸納出來；其中預算法第十六條明確的規範，我國中央政府預算編製結構之型態共區分為五種，分別是：總預算、單位預算、單位預算之分預算、附屬單位預算及附屬單位預算之分預算。有關中央地方政府總預算編審作業，根據預算法、各級政府總預算編審辦法規定，可分為政策與計畫擬定先期作業、概算編報及額度核定、立法院審定及公布實施三階段。

政府預算之籌劃、編造、審議及執行，預算法均有原則性之規定。

依行政院主計處有關中央政府年度總預算案編審程序之規定，必須先辦理未來四年中程預算收支推估且此工作必須在預算執行的上年(以96年預算為例，此上年為94年)的九月至十二月即須完成；在95年的壹月至四月，行政院會核定96年的施政方針及預算編原則。95年4月至5月，各行政院所屬機關必須擬編概算並送行政院審議。95年5月至8月，行政院進行各機關之擬編概算；在7月至8月，行政院向總統簡報且彙編總預算。95年9月至12月由行政院向立法院報告96年總預算並由立法院議決總預算案，最後由總統公布；此時政府的96年預算才完成編審。

有關預算的審核，主要依憲法第60條規定；行政院於會計年度結束後4個月內，應提出決算於監察院。審計部依審計法、決算法所定之應注意事項進行決算審核。審核重點在於(1)歲入歲出與預算是否相符(2)歲出歲入是否平衡(3)歲入歲出是否與國民經濟能力及其發展相適應(4)歲入歲出是否與國家施政方針相適應(5)施政計畫、事業計畫或營業計畫已成與未成之程度(6)施政效能、事業效能或營業效能之程度及與同類機關或基金之比較(7)違法失職或不當情事之有無。詳細的規定參酌審計部的網站內容。

3-2 公務預算編用不適切性

理想的預算過程應是「核實編列、確實執行、達成計畫成果」。Jones & Thompson(1986)曾指出，預算執行的過程充滿政治性，而且其中涉及多元利害關係人的利益分配問題，所以預算執行的管理與控制並非完全根據績效的因素作考量。

預算編用的不適切性在於編製時非依實際需要編列，使用時為了達成執行率而不儉約支用；由於執行率會影響下期預算編製，故而編製與使用的不適切性必須同時考量。有些學者在公共預算領域中主張“預算成長假說”，認為當本年度預算執行不力時會連帶影響來年預算額度的爭取；因此，預算管理人會儘量想辦法來提高預算執行率，以提高來年預算額度。張錫惠等人(1999)指出各機關年度結束前如發現所編列之預算超過實際需要時，為免來年預算額度遭到刪減，各機關會在年度結束前使用不必要之開支，形成消化預算之現象。我國公共預算系亦有類似的現象，如馬君梅、江淑玲、萬彩龍(2002)以我國國立大學院校務基金之所院校為研究對象，該研究指出80年度至89年度的資本門預算執行確實有遞延至年度終了前最後一季之現象，其原因可能與各單位為追求來年預算成長有關。張錫惠等人(1999)指出此種現象尤以「經常門」經費為然，由於「經常門」經費大都屬於裁量性經費(discretionary budget)，各機關對其執行具有較大的彈性及裁量。游妙如(2004)提出當前我國政府預算編列所存在的主要問題，大致可分為下列四點：資源分配原則缺乏整體性通盤規劃、各單位本位主義使得預算重複編製、預算案內容未能具體表達計畫目標及各單位預算編列浮濫不實造成消化預算的壓力。

3-3 道德判斷

道德判斷是個人對一特定行為在道德上認同的程度(Reidenbach & Robin，

1990)，及對於行為適切(rightness)與否的評估。Forsyth(1980)與 Reidenbach and Robin(1990)提出的道德哲理及多元道德量表。Reidenbach and Robin 提出五種當代社會所重視的規範性道德哲理，並對此五種哲理提出說明如下：

1. 公正論(justice)

公正論的基礎觀念源自於亞里斯多德(Aristotle)發展的「形式正義原則(principle of moral justice)」，其中提出「兩物齊等，則以齊等之量待之；兩物不齊，則以不等之量待之」。公正論的道德判斷標準著重於行動之合理合法。

2. 相對論(relativism)

相對論之基本論點是由於各地文化差異及個人價值觀點的不同，道德判斷標準並不是絕對的而是相對於每一個個體的標準，且標準會因情境變化而異，故沒有一個適用於所有人的普遍性原則存在。

3. 效用論(utilitarianism)

效用論認為個人的行為應該對整體社會產生最大的善對惡比率(ratio of good to evil)，即是以行為所產生的整體後果來決定行為的道德正當性，其道德判斷的標準是依據團體及社會的福利為依歸。

4. 利己論(egoism)

利己論與效用論同是以行為的後果來衡量道德與否的基礎。兩者之差別在於行為後果的著眼點不同，利己論著重於行為對個人所產生的後果，而效用論則以整體社會為考量。

5. 義務論(deontology)

義務論者認為個人對他人的正當要求或需求應負起責任，而這些要求是來自邏輯思考所推演出的道德準則(如默契、共識、信用及責任)。對他人之所以有眾多且紛歧的責任，是來自人有義務去做對的事情。

多位學者對學生、壽險人員、財務人員進行道德與某些行為相關性之研究。Barnett 等(1994)以 166 位學生為受試者針對某些裁量性行為進行調查，發現學生傾向高理想主義者在道德判斷上較嚴厲。絕對主義者評估這行為是最不道德的，其次是情境主義者、例外主義者、最後是主觀主義者 Cohen 等人(1996)以 127 位加拿大的查核人員為受試者，利用 8 個一般性的商業(general business)個案與 MES 哲理的 6 個構面進行道德認知的衡量。研究結果發現，因素分析確認 4 個道德哲理構面的存在，分別是道德公正論、相對論、效用論、及社會契約論。

Elias(2002)採用 763 個受試者，包括政府會計人員、產業會計人員、教授及學生，以 Forsyth(1980)的道德哲理(理想主義、相對主義)測試受試者對盈餘管理道德判斷的可能決定因素，研究發現高理想主義者評估盈餘管理的行為較不道德，高相對主義者評估此行為較道德。簡穗(2002)以 175 位會計系大四學生為受試者，採用 Cohen 等人(1996)的 MES 哲理(不含利己論)進行研究，探討道德公正論、相對論、效用論、社會契約論、同情心對會計系學生道德決策之影響。研究結果發現，除了同情心無法獲得確認外，其餘四種道德哲理構面在不同任務個案中均獲得確認，就道德評估與受試者自我行為意圖而言，道德公正論具有最高的解釋力；此外，自我與同儕行為意圖間存在社會期望偏誤。

3-4 上司壓力

在學理上及實證上均呈現上司壓力是影響財務人員行為認知的重要因素。上級主管的命令是上司壓力的來源，當獨立的個人面臨上司壓力從事一些不適當行為時，在心理上可能會產生違背自我意識之情況，也就是原本決策應該基於個人態度、價值、信仰的自發性行為，卻屈服於

上司壓力而失去自醒的本質，而會從事迎合上司決策之行爲。

Posner and Schmidt(1987)問卷調查發現有 40% 的回答者指出上司有要求他們從事不道德的行爲。DeZoort and Lord (1994)以 146 位國際型會計師事務所的審計人員爲受試者，以研究上司壓力(包括經理壓力及合夥人壓力)及個人態度對審計人員的專業判斷是否有所影響。研究結果發現，審計人員之決策會受壓力所影響：審計人員若處於經理壓力或合夥人壓力的情況下，可能會較無壓力的情形下容易違反專業準則。Lord and DeZoort (2001)以美國 171 位大型會計師事務所的審計人員爲受試者，進行在社會壓力下審計人員對承諾及道德推理的負面。研究結果發現，承受上司壓力之審計人員較無上司壓力之審計人員更可能接受具有重大誤述的資產科目。沈耀祖(2003)研究發現，會計人員認爲受迫於上司壓力而從事不道德行爲，比未受迫上司壓力而從事該行爲者更爲不道德；審計人員則持相反觀點，認爲未受迫於上司壓力而從事不道德行爲者最不道德。

3-5 工作複雜性

黃詩易(1988)以民間企業的研究中認爲在引用目標設立理論於預算目標之設立時，應考慮預算工作本身所具有的複雜性，如此才不致產生不好的結果。其研究繼而就預算工作複雜的觀點論預算目標之設立對管理者績效之影響，並獲致以下結論：(1)預算工作複雜性對預算工作知識的完備有負面的影響。(2)預算工作知識之完備對預算設立之效果有正的影響。

財務人員面對複雜性高的預算編製及預算使用的業務時，財務人員可能會採行方便或以往的編用方式；亦即面對工作複雜性高的預算時，財務人員會採用預算編用不適切性的方式。

肆、假說與研究方法

4-1 假說發展

探討公務機關預算編用不適切性與道德判斷、上司壓力及工作複雜性的可能相關性，分別依序建立假說 1 至 3。

我國預算制度中，爲了讓預算的執行更具彈性與充分授權，經費使用之限制已較放寬且預算本身有很大的人爲裁量性(discretionary)；此外，由於公務機關人員在實務上屬於終身雇用，當組織任務改變或消失時是無法解雇公務人員；故而公務機關不是依單位任務需求的零基預算精神來編製預算。由於公務機關並無類似私人企業的明確財務目標，公務機關的預算將可能是依個人認知去編製。在個人認知中個人的道德判斷係是人們行爲的重要認知之一。依此，本研究設立：

H1：個人道德判斷與預算編用不適切性有關。

心理學上的研究中指出，上司壓力的是來自於上級主管的命令；而當獨立的個人在面臨上司壓力要求其從事不合法或不合宜的事務時，在心理上可能會產生違背自我意識之情況；財務人員可能會屈服於上司壓力而從事不正當的行爲。依此，本研究設立：

H2：上司壓力與公務機關財務人員的預算編用不適切性認知相關。

基於公務機關績效不易評估及因循以往預算編用可能較容易處理，財務人員面對複雜性高的預算編用的業務時，財務人員可能會採行方便或以往的編用方式。即便是財務人員認知採用方便或以往的編用方式是不適切的行爲但爲了交差且以往均如此編用預算；財務人員在編用複雜性高的預算時，財務人員可能會採用預算編用不適切性的方式且會認知不適切性高。

H3：工作複雜性與公務機關財務人員的預算編用不適切性認知相關。

4-2 資料來源與研究對象

本研究旨在探討公務機關預算編用不適切狀況，因此研究對象為某公務機關為對象，此公務機關的財務人員遍及全省且從中央至地方均有分支機關。本研究採用問卷調查。問卷處理採二階段實施：第一階段為在 95 年初預試，根據 30 份預試問卷結果進行問卷修正與調整；第二階段為最終測試於 95 年 2 月初進行，採用第一階段所修正後問卷，針對某公務機關遍及全省的單位普查，以發出問卷且在 95 年 2 月底所收回 151 份問卷中有效問卷的 134 份進行分析。

4-3 變數操作型定義及衡量

本研究主要目的在探討預算編用之不適切性，了解相關財務人員，因此本研究構面可分為以下變項：(1)預算編用不適切性(2)道德判斷(3)上司壓力(4)工作複雜性及(5)財務人員個人背景變項。在本研究中測量量表採用 Likert 五等尺度的量表。依填答者之尺值給予 1 至 5 分，1 為「非常不同意」，5 為「非常同意」。各構面之變項操作性定義描述如下。

一、因變數變項：預算編用不適切性

有 9 項問題採李克特五等量表。問項如表 1。問項部份均與預算相關人員進行討論。以第 7 項為例，預算執行作業發生窒礙難行時，有專業人員可供諮詢之所以與預算編用適切性有關是因為：如果財務人員面對一些預算執行(如單據的合宜性)有疑慮時，如果無專人可諮詢就很有可能會胡亂處理，其結果是財務人員對於自己所完成的預算編用適切性會有質疑。在會計師事務所中領組、主任及會計師即扮演查帳員的專業諮詢人員以降低帳務查核的錯誤性。

二、投入變項

- (一) 道德判斷：有 10 項問題採李克特五等量表，問項如表 2。
- (二) 上司壓力：有 8 項問題採李克特五等量表，問項如表 2。
- (三) 工作複雜性：有 7 項問題採李克特五等量表，問項如表 2。

表 1 預算編用適切性分類

問 項 *	群一平均數 N=111	群二平均數 N=23	F 值	顯著性
1. 施政計畫預算用途別編用內容可以符合本單位需求	3	2	23.268	.000
2. 上級單位下授預算時會考量到下級單位任務需求	3	2	64.759	.000
3. 單位年度預算下授時通常於年度開始時就辦理	4	2	37.953	.000
4. 單位會考量單位特性予以詳實編列預算	3	2	22.296	.000
5. 依年度施政計畫，每季預算編列之比例分配允當	3	2	40.090	.000
6. 預算編製作業發生窒礙難行時，有專業人員可供諮詢	3	2	6.349	.013
7. 預算執行作業發生窒礙難行時，有專業人員可供諮詢	4	2	80.400	.000
8. 我所業管的預算均能順利執行	4	2	90.561	.000
9. 單位預算執行均能符合施政計畫進度	4	3	34.118	.000

* 問項採 Likert 五等尺度的量表。依填答者之尺值給予 1 至 5 分，1 為「非常不同意」，5 為「非常同意」。

表 2 自變數之敘述統計

項 目	問 項	最大值	最小值	平均數	中位數	標準差
道 德	1. 所謂的道德，會因不同的情境和社會背景而有差異	5	1	3.43	4	01.05
	2. 道德行為就是能夠與最完的理想緊密結合的行為	5	1	3.59	4	0.74
	3. 判斷某一作為是道德或不道德須依當時周遭情況決定	5	1	3.39	4	0.92
	4. 不論為了何種利益，若有傷害他人的可能，這行為就是錯的	5	1	3.69	4	0.98
	5. 不論風險大小，我也絕對不讓別人為我冒風險	5	2	3.86	4	0.68
	6. 假如行為可能損害無辜的第三者，這行為就不該做	5	2	3.97	4	0.71
	7. 制定計劃及目標時，應包含道德的議題在內	5	2	3.73	4	0.77
	8. 對單位的效能而言，溝通的重要性更勝於道德	5	2	3.40	4	0.85
	9. 在工作上我常必須做出違反職業道德的行為	5	1	2.45	2	0.82
	10. 因預算執行率的壓力，而較易產生道德行為之問題	5	1	3.43	4	0.82
上 司	1. 單位主官（管）很重視預算籌編與執行作業	5	1	3.81	4	0.73
	2. 單位主官（管）很重視預算執行進度	5	2	4.21	4	0.66
	3. 上級單位會對預算籌編與執行業務進行考核	5	1	3.83	4	0.82
	4. 上級單位會對預算執行進度進行考核	5	2	4.16	4	0.66
	5. 工作上，我常被上司要求做出不適切的行為	5	1	2.33	2	0.82
	6. 工作上，我同事常被上司要求做出不適切的行為	5	1	2.43	2	0.89
	7. 上司要求我做出不適切行為，已造成我工作上的困擾	5	1	2.46	2	0.89
	8. 上司要求我的同事做出不適切的行為，已造成他們工作上的困擾	5	1	2.51	2	0.90
複雜性	1. 單位任務很繁雜	5	1	3.63	4	0.85
	2. 單位經常有臨時交辦之任務	5	2	4.04	4	0.83
	3. 單位年度任務工作有建立管制作為	5	1	3.76	4	0.80
	4. 單位經常收到下授的專案預算	5	1	3.37	4	0.92
	5. 預算額度通常金額非常龐大	5	1	3.37	3	0.89
	6. 因單位任務特性，常需和其他業管協調	5	2	3.96	4	0.65
	7. 因人力縮減，覺得本身業務和單位任務經常有衝突	5	1	3.68	4	0.90

三、財務人員個人背景變項

1. 性別：分為男女兩類，女性設為虛擬變數值 1。
2. 年齡：分為 35 歲及以下、35 歲以上等兩類，35 歲及以下設為虛擬變數值 1。
3. 職位：分為主官(管)及非主官(管)兩

類，非主官(管)設為虛擬變數值 1。

4. 機關：分為直線單位與幕僚後勤單位等兩類，幕僚後勤機關設為虛擬變數值 1。
5. 學科：分為管理(商)學院畢業及非管理(商)學院畢業等兩類，管理(商)學院畢業設為虛擬變數值 1。

4.4 資料分析方法

針對因變數變項採取集群分析(cluster analysis)將觀察樣本分類以便進行後續分析。自變數部份分別依道德認知、上司壓力及工作複雜性的問項分別進行因素分析。採用因素分析(factor analysis)將多個問項減縮為較少的因素。財務人員個人背景資料以虛擬變數值進行後續分析。

依樣本的預算編用認知的分類為因變數，以因素分數為自變數及財務人員個人背景虛擬變數為控制變數；採行羅吉斯(Logistic)迴歸分析來了解各自變數與預算編用認知的相關性。

伍、研究發現

依預算編用不適切性分類、自變數的因素分析及羅吉斯(Logistic)分析的順序一一說明。

5-1 預算編用不適切性分類

首先依樣本之預算編用不適切性問項的回覆進行樣本的分類，採取 k 平均集群分類的統計方法。分群的預算編用問項平均數及 ANOVA 之 F 檢定值如表 1。

從表 1 可知，群一各問項的平均值較群二的平均值為高，各問項的 F 值檢定值顯著非為零。群一的人數為 111 人，群二的人數為 23 人。各個樣本均會依此 9 項問項的回答來進行分類，每個樣本只歸屬於一類；亦即屬於群一或群二。由於群一的平均數高於群二，故而群一相對於群二對於預算適切性採較肯定的觀點。

由群一對於各問項的平均值大部份為「3」，屬於對適切性採普通的看法；亦

即群一可以歸為對預算編用適切性採較肯定的一群，但不是採高度適切性認定。由群二對於各問項的平均值大部份為「2」，屬於對適切性採不同意的看法；亦即群二可以歸為對預算編用適切性採懷疑一群，亦即屬於高度不適切性認定。本研究的樣本顯示出公務機關財務人員對於預算編用的適切性並非為高度認同，財務人員對於適切性的認知屬於中性或低度的同意。

5-2 自變數敘述統計

有關投入變項的敘述統計如表 2。道德判斷問項的李克特值涵蓋最大值 5 到最小值 1，代表受測者對於各道德問項有很同意但也有很不同意的觀點；但由標準差值來觀察，受測者的認知差異不是很大。由平均數及中位數來觀察，除了第九項外，各問項回答平均值均高於 3，亦即高於普通的認知。第九項為有關從事非道德行為的認知，由其平均數及中位數均低於 3；顯見受測者在工作上的行為均能符合道德規範。

上司壓力的李克特值涵蓋最大值 5 到最小值 1，代表受測者對於上司壓力的感受有很不同的觀點；由標準差值來觀察，受測者的認知差異不是很大。由平均數及中位數來觀察，第一項至第四項，各問項平均數均高於 3 且眾數為 4，亦即受測者普遍感受到上司對於預算籌編及執行的重視性；第五項至第八項各問項平均數均低於 3 且眾數為 2，亦即受測者普遍未受到上司要求從事不適切行為。

表 3 自變數各構面因素分析結果表

構面	因素	問 項	負荷量	共同性	解釋變異	累積解釋變異	特徵值	因素命名
道德	M1	4. 不論為了何種利益，若有傷害他人的可能，這行為就是錯的	.767	.718	26.43%	26.43%	2.64	義務
		5. 不論風險大小，我也絕對不讓別人為我冒風險	.847	.804				
		6. 假如行為可能損害無辜的第三者，這行為就不該做	.868	.778				

道德	M2	7. 制定計劃及目標時，應包含道德的議題在內	.723	.602				
		3. 判斷一作為是道德或不道德須依當時周遭情況決定	.726	.630	14.22%	40.66%	1.42	情境
		10. 因預算執行率的壓力，而較易產生道德行為之問題	.776	.713				
	M3	2. 道德行為就是能夠與最完的理想緊密結合的行為	.692	.599	13.36%	54.02%	1.34	公正
		9. 在工作上我常被上司要求做出違反職業道德的行為	-.741	.597				
	M4	1. 所謂的道德，會因不同的情境和社會背景而有差異	.759	.639	12.89%	66.92%	1.29	效用
		8. 對單位的效能而言，溝通的重要性更勝於道德	.712	.611				
上司壓力	BP1	5. 在工作上，我常被上司要求做出不適切的行為	.906	.851	47.50%	47.50%	3.80	負面
		6. 在工作上，我同事常被上司要求做出不適切的行為	.934	.877				
		7. 上司要求我做出不適切的行為，已造成我工作的困擾	.937	.886				
		8. 上司要求我的同事做出不適切的行為造成他們工作困擾	.945	.902				
	FH2	1. 單位主官（管）很重視預算編製作業	.634	.425	26.93%	74.43%	2.16	正面
		2. 單位主官（管）很重視預算執行進度	.805	.649				
		3. 上級對預算編製業務進行考核	.835	.702				
		4. 上級單位會對預算執行進度進行考核	.812	.664				
工作複雜性	WC1	1. 單位任務很繁雜	.790	.645	40.52%	40.52%	2.84	協商需求
		2. 單位經常有臨時交辦之任務	.687	.580				
		6. 因單位任務特性，常需和其他業管協調	.748	.567				
		7. 因人力縮減，覺得本身業務和單位任務經常有衝突	.797	.642				
	WC2	3. 單位年度任務工作有建立管制作為	.759	.586	19.89%	60.41%	1.39	上級要求
		4. 單位經常收到上級下授的專案預算	.792	.646				
		5. 預算額度通常金額非常龐大	.644	.563				

工作複雜性問項的李克特值涵蓋最大值 5 到最小值 1，代表受測者對於各工作複雜性的認知有很不同的觀點；由標準差值來觀察，受測者的認知差異不是很大。由各問項平均數均高於 3 但低於 4，亦即受測者對於工作複雜性有略高於普通的認知。

5-3 自變數的因素分析

由於道德問項有 10 項、上司壓力問項有 8 項及工作複雜性問項為 7 項，故而採取因素分析以萃減變項數目且進行問項信度分析。本研究之問項之內部一致性檢定 (Internal Consistency Analysis) 及分項對總項相關 (Item to Total Correlation) 之

Cronbach α 值均高於 0.6。

因素分析(Factor Analysis)為進行資料之壓縮，萃取出適當的因素構面，採取主成分因素分析法(principal component factor analysis)及最大變異數(varimax)轉軸法之方式，萃取各構面之主要因素。因素選取依因素的特徵值大於一且負荷量大於 0.6 才列入分析。因素分析萃取的結果如表 3。

道德問項的 10 個問項萃取為四個因素：義務、情境、公正及效用因素。此乃因為義務因素包含了第 4 項：不論為了何種利益，若有傷害他人的可能，這行為就是錯的、第 5 項：不論風險大小，我也絕對不讓別人為我冒風險、第 6 項：假如行為可能損害無辜的第三者，這行為就不該做及第 7 項：制定計劃及目標時，應包含道德的議題在內。情境因素包括了第 3 項：判斷一作為是道德或不道德須依當時周遭情況決定及第 10 項：因預算執行率的壓力，而較易產生道德行為之問題。情境因素顯示道德因情境而不同。公正因素包括了第 2 項：道德行為就是能夠與最完的理想緊密結合的行為及第 9 項：在工作上我常被上司要求做出違反職業道德的行為；但第 9 項的負荷值為負值故而亦屬公正的認知。效用因素包括了第 1 項：所謂的道德，會因不同的情境和社會背景而有差異及第 8 項：對單位的效能而言，溝通的重要性更勝於道德。

上司壓力的 8 個問項萃取為兩個因素：正面與負面因素。正面因素包括了第 1 項：單位主官(管)很重視預算編製作業、第 2 項：單位主官(管)很重視預算執行進度、第 3 項：上級單位會對預算編製業務進行考核及第 4 項：上級單位會對預算執行進度進行考核。此四項均是主官(管)對於預算的重視。負面因素包含第 5 項：在工作上，我常被上司要求做出不適切的行為、第 6 項：在工作上，我同事常

被上司要求做出不適切的行為、第 7 項：上司要求我做出不適切行為，已造成我工作上的困擾及第 8 項：上司要求我的同事做出不適切的行為，已造成他們工作上的困擾。

工作複雜性的 7 個問項萃取為兩個因素：協商需求與上級要求。協商需求因素包括了第 1 項：單位任務很繁雜、第 2 項：單位經常有臨時交辦之任務、第 6 項：因單位任務特性，常需和其他業管協調及第 7 項：因人力縮減，覺得本身業務和單位任務經常有衝突。上級要求因素包括了第 3 項：單位年度任務工作有建立管制作為、第 4 項：單位經常收到上級下授的專案預算及第 5 項：預算額度通常金額非常龐大。

使用迴歸方式將問項值轉換為因素分數來進行各自變數與預算編用不適切性認知之羅吉斯分析。

5-4 公務機關財務人員之個人資料分析

本研究的 134 個有效樣本之個人資料為(1)男性 113 名、女性 21 名；(2)年齡 35 歲及以下為 107 名、35 歲以上為 27 名；(3)主官(管)為 68 名、非主官(管)為 66 名；(4)任職直線機關為 108 名、任職幕僚後勤機關為 26 名；(5)管理(商)學院畢業為 96 名及非管理(商)學院畢業為 38 名。

5-5 羅吉斯迴歸分析

以預算編用適切性認知之分群為因變數，以道德的四項因素分數、上司壓力的兩項因素分數及工作複雜性的兩項因素分數及五個財務人員個人資料的虛擬變數值為自變數；採用羅吉斯迴歸分析其結果如表 4。整體模式的 Nagelkerke R 平方值為 0.654 及模式係數的 Omnibus 檢定卡方值為 66.81 顯著性 0.000，此兩個統計值均顯示此羅吉斯迴歸分析具有不錯的解釋能力。

由於群一(因變數值為 0)代表對預算

編用適切性為較高的認知，而群二(因變數值為 1)代表對於預算編用適切性採較低的認知；亦即對於預算編用認知屬於不適切。故而當某自變數及某控制變數的係數值為正值時，代表自變數值或控制變數值越高受測者所認知的不適切越高；反之，當某自變數及某控制變數的係數值為負值時，代表自變數值或控制變數值越高受測者所認知的適切性較高。

由表 4，道德的四個因素中只有公正—道德因素的係數值顯著為負，其餘三個因素：義務—道德、效用—道德及情境—道德因素為不顯著的正相關。當受測者的公正—道德因素認知高時，會對於自己的所作所為要求較高故而偏向於認為其所負責的預算編用適切性高。由效用—道德因素及情境—道德因素，當受測者認為道德沒有絕對的標準而是可以依狀況調整時，則受測者認為依較有彈性的道德想法所完成的預算編用較為不適切。由義務—道德因素，若必須犧牲他人利益來完成預算編用，則受測人會認為此種預算適切性低。

上司壓力的兩個因素中，正面—上司壓力及負面—上司壓力均與預算不適切性成負相關。由於負面—上司壓力並未顯著故不進一步分析。由正面—上司壓力為顯著負相關可以推論為上司越留意預算編用且以此為考核重點時，財務人員越重視預算的適切性故而財務人員對於預算的適切性認知較高。

由表 3，協商需求—工作複雜性其係數值顯著為正；代表當預算編用必須與其他單位協商，財務人員可能必須為了整體的和諧而犧牲了預算編用的適切性。但就任何組織而言，跨部門協商有其必要性且重要的工作任務更需要多部門的協商；本研究提及多協商會造成不適切認知高，可以顯現的是樣本機關協商機制的缺乏或是無效率所造成。工作太複雜及臨時交辦事項均會迫使財務人員犧牲預算適切性以在限定時間完成其預算工作。上級要求—工作複雜性其係數值顯著為負；代表當預算編用是由上級所指派及建立管制作為時，財務人員在上司的管控下會很留意預算編用的適切性。預算金額龐大可能是上級所指示的重點工作，財務人員自然會較用心於預算的編用工作故而可能認知適切性較高。

表 4 預算編用不適切性認知之邏輯斯回歸分析

變數	係數值	Wald值	P值
截距項	-2.1	3.70	.056
義務—道德	.595	1.843	.175
情境—道德	.069	.029	.865
公正—道德	-2.183	10.4	.001**
效用—道德	.259	.320	.572
負面—上司壓力	-.238	0.172	.679
正面—上司壓力	-.996	5.075	.024*
協商需求—工作複雜性	1.053	4.25	.039*
上級要求—工作複雜性	-1.577	8.182	.004**
女性虛擬變數	2.019	2.915	.088
年齡少於 35 歲虛擬變數	-2.21	1.687	.194
非主管虛擬變數	1.413	2.009	.147
幕僚機關虛擬變數	3.091	6.331	.012**
管理(商)學院畢業虛擬變數	-0.079	0.009	.923
模式的 Nagelkerke R 平方值為 0.654			
模式係數的 Omnibus 檢定卡方值為 66.8 顯著性 0.000			

附註：1.* 表示雙尾顯著水準 0.10, ** 表示雙尾顯著水準 0.05。

控制變數有 5 項，其中只有幕僚因素與預算適切性呈顯著相關。幕僚單位的財務人員對於預算編用的適切性認知較低。

對於上司因素、壓力因素及道德因素進行兩兩交互作用的分析，研究人員加入 20 個交互作用變數。以原有 13 個變數加上 20 個交互作用變數後之 33 個自變數進行邏輯斯回歸分析。

回歸結果為 Nagelkerke R 平方值為 0.821、Omnibus 檢定卡方值為 93 顯著性 0.000，但只有四個自變數(義務—道德、公正—道德、負面—上司壓力及年齡少於 35 歲虛擬變數)係數值在 $p=0.05$ 下顯著非為零，此結果為共線性的現象。進一步觀察發現正面—上司壓力變數與 20 個交互作用變數中的 10 個變數有顯著($p=0.05$)相關性。公正—道德 * 正面—上司壓力交互項及正面—上司壓力 * 效用—道德交互項與其他的 19 個交互作用變數中的 13 個變數有顯著($p=0.05$)相關性。由於上司壓力在本研究為重要變數無法去除，本論文未將交互效果的分析列入分析。

陸、結論與建議

本研究就道德構面、上司壓力、工作複雜性及財務人員個人屬性來探討此些因素是否會影響其對公務機關預算編用適切性的認知。

研究的主要結果為(1)受測單位的財務人員的預算編用適切性認知為中性或低度；(2) 道德構面、上司壓力、工作複雜性及財務人員個人屬性等四個因素均會影響公務預算適切性之認知。

當受測者的公正—道德因素認知高時，會對於自己的所作所為要求較高故而偏向於認為其所負責的預算編用適切性高。故而公務機關應當於聘任財務人員時將受聘人員的道德認知列入考量。上司正面壓力會造成財務人員對於適切性認知變高；上級對於規劃及管制預算越重視則預

算適切性會較高；因此提昇公務機關預算適切性的方法之一為提升高階主管(管)的預算管理能力及預算品質。行政院應當將單位預算編用的成果或錯失列入單位主管考核的一個重要指標，此種作法有助於提昇預算編用適切性。

此外由於部門間的協商會降低公務預算適切性的認知且基於跨部門協商的必要性，本研究認為平常即需要加強不同部門間的溝通協調及跨部門間的管理或許是一種可以減少公務機關預算編用不適切性的方法。相關單位之間若是在預算協商上有衝突或滯礙難行時，更上層的主管應當要主動建構協商機制，以免各自為政編製出不合宜的預算。

有關公務機關財務行為的研究較為少見，希望本研究能夠提供未來更多此類的研究；由於本研究的樣本只限於同一公務性質的機關進行調查，故而研究的結果可能有其限制性，建議後續研究可以增多不同公務性質的機關以探討機關特性是否會影響財務行為與認知；並且可以參酌以私人企業為樣本的類似研究加入其他可能的影響因素。此外預算的編製與執行在本論文中是視為一體同時探討其適切性，後續研究可以就預算的編製與預算的執行分開考量，探討那些因素可能會分別影響預算編製與預算執行的適切性(有四種組合：編製與執行均不適切、預算編製不適切但預算執行適切、預算編製適切但預算執行不適切、預算編製與預算執行均適切)。

參考文獻

- 沈耀祖，2003。上司壓力、道德哲理及組織承諾對會計人員專業道德評估與意圖之影響，中國文化大學會計碩士班未出版碩士論文。
- 周文賢，2004。多變量統計分析，台北，智勝文化事業有限公司。
- 吳明隆，2003。SPSS 統計應用實務，松

- 崗電腦。
- 吳明隆，2003。SPSS 統計應用學習實務—問卷分析與應用統計，知城數位。
- 吳瓊恩、李允傑、陳銘薰，2001。公共管理，台北，智勝文化事業有限公司。
- 馬君梅、江淑玲、萬彩龍，2002。政府歲出預算執行型態之研究—以我國國立大學校院校務基金資本門預算為例，2002 兩岸財金研討會論文集，頁 1-22，台北。
- 張錫惠、江淑玲、林金和、蕭家旗，1999。政府歲出預算執行型態及其影響因素探索性研究：以我國中央政府某院部為例，會計評論，31 期，頁 43-61。
- 游妙如，2004。國防預算籌編品質與其影響因素之研究：理性主義觀點，國防大學國防管理學院財務資源管理研究所未出版碩士論文。
- 黃詩易，1988。以工作複雜性觀點論預算之設立，國立交通大學管理科學碩士班未出版碩士論文。
- 簡穗，2002。會計人員道德判斷及發展之探討與經理人道德推理對決策影響之研究，淡江大學會計學系碩士班未出版碩士論文。
- Barnett, T., Bass, K., and Brown, G., 1994. Ethical Ideology and Ethical Judgement Regarding Ethical Issues in Business, *Journal of Business Ethics*, 13, 469-480.
- Cohen, J. R., Pant, L. W., and Sharp, D. J. 1996. Measuring the ethical awareness and ethical orientation of canadian auditors, *Behavioral Research in Accounting*, 15(Suppl. 8), 98-119.
- DeZoort, F. T., and Lord, A. T., 1994. An investigation of obedience pressure effects on auditors' judgments, *Behavioral Research in Accounting*, 6(Supplement), 1-30.
- Elias, R. Z., 2002. Determinants of earnings management ethics among accountants, *Journal of Business Ethics*, 40 (1), 33-45.
- Forsyth, D. R., 1980. A Taxonomy of Ethical Ideologies, *Journal of Personality and Social Psychology*, 39, 175-184.
- Jones, L. and Thompson, F., 1986. Reform of Budget Execution Control, *Public Budget and Finance*, 6(1), 33-49.
- Lord, A. T., and DeZoort, F. T., 2001. The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure, *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), 215-235.
- McCaffery, J. and Mutty, J.E., 1999. The Hidden Process of Budgeting, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 11(2), 233- 257.
- Posner, B. Z., and Schmidt, W. H., 1987. Ethics in American companies, a managerial perspective, *Journal of Business Ethics*, 6, 383-391.
- Reidenbach, E. R., and Robin, D. P., 1990. Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics, *Journal of Business Ethics*, 9(7), 639-653.

