

# 预算强调和预算参与影响 管理者业绩的实证分析

张贤君 刘亚新

(新疆财经大学会计学院 乌鲁木齐 830012 中国中铁二院工程集团有限责任公司 成都 610031)

**【摘要】** 本文收集了全国 60 家生产企业的 519 份调查问卷的数据,通过实证检验得出了预算强调和预算参与组合作用可以显著改善管理者业绩的相关结论。

**【关键词】** 预算强调 预算参与 管理者业绩 任务难度

我国有关预算管理的实证研究很少,调查问卷的设计和运用是预算管理研究的难题。为了突破国内研究的局限,本文采用调查问卷的方式获取数据,在国外已有研究的基础上,提出研究假设,运用多元回归模型分析得出一般意义的研究结论。

## 一、研究假设

1. 预算强调。预算强调是指上级管理者以预算指标的完成情况为依据,用来考核各级部门的生产、经营或管理业绩,并以考核结果作为确定被评价者薪酬或奖惩方案的基础。预算在业绩评价中的作用越大,预算强调程度就越高。不同研究者对具体变量的度量方法不同,Odley 和 Pollanen 采用多级度量方法,以调查问卷的形式收集数据,对有关研究结论进行重新检验,检验结果如表 1 所示。

表 1 Otley 和 Pollanen 对有关研究的检验

研究者	已有结论	检验结论
Brownell(1982)	上司评估模式及预算参与相互作用不影响业绩或工作满意度	相反
Brownell 和 Hist(1986)	预算强调、预算参与和任务不确定性相互作用不影响工作紧张度	不支持
Brownell和Dunk(1991)	预算强调和预算参与相互作用不影响工作满意度和紧张度	支持

Mia 和 Subramaniam(2003)提出创新价值观和预算强调对管理者的组织忠诚度有显著的影响,通过对来自 37 个制造企业的 95 份有效问卷的检验分析发现:①预算强调和管理者的创新价值观相互作用影响管理者的组织忠诚度;②对于营销部门的管理者来说,预算强调与组织忠诚度负相关;③对于生产部门的管理者来说,预算强调与组织忠诚度正相关。

2. 预算参与。预算参与即预算执行者在预算编制过程中所起到的作用,是指在分级管理条件下,允许和动员各级部门管理者对本部门的预算制定、执行、反馈等进行全面参与的行为过程。其研究的主要问题是预算参与究竟能起到什么作用、其与业绩是什么关系、对业绩是否有提升作用等等。其研究的视角主要有两个:一是以行为理论为基础,根据参与人的性

格及行为特点来研究预算参与的作用;二是以权变理论为基础,从组织环境角度引入调和变量或居间变量来研究预算参与的作用。

根据有关文献,我们发现,预算参与和预算强调分别与管理者业绩显著相关;预算管理研究集中在预算强调、预算参与单独或者分别和其他变量结合起来考虑对管理者业绩的影响,或虽有将二者结合起来也是研究工作紧张度和满意度问题,而不是研究管理者业绩问题,因此至今我们并不清楚二者内部相互作用的效果。本文将预算强调和预算参与结合起来,研究其对管理者业绩的影响,提出假设 1。

假设 1:预算强调和预算参与的组合作用与管理者业绩显著相关。

考虑到在某个特定的企业当中,预算强调和预算参与都和具体的工作任务相联系,Abernethy 和 Stoelwinder(1991)在研究中将任务不确定性分为任务变化性和任务难度。Brownell 和 Dunk(1991)则认为任务难度比任务变化性更适合衡量,并且每项工作都有其特定的组成部分,这使得任务变化性的作用相对较弱。此后,在预算强调和预算参与的研究中只考虑了任务难度,如 Brownell 和 Hist(1991),Lau、Low 和 Eggleton(1997),Lau 和 Tan(1998)。因此,本文在研究中引入任务难度作为控制变量,以便说明在特定的任务难度情形下,预算强调和预算参与的组合作用与管理者业绩的相关性。因此,本文提出假设 2。

假设 2:任务难度、预算强调和预算参与三者的共同作用与管理者业绩显著相关。

由于在特定企业中,任务难度有高低,预算强调和预算参与也都有高低之分。为了弄清它们之间存在的关系,本文提出假设 3~6。

假设 3:在高任务难度的情形下,无论预算强调程度如何,高预算参与都会改善管理者业绩。

假设 4:在高任务难度的情形下,无论预算参与程度如何,高预算强调都会改善管理者业绩。

假设 5:在低任务难度的情形下,无论预算参与程度如何,

高预算强调都会改善管理者业绩。

假设 6:在低任务难度的情形下,无论预算强调程度如何,高预算参与都会改善管理者业绩。

## 二、变量设计、样本选择和模型构建

1. 变量设计。为了和国外的研究结论相比较,本文所涉及的以下四个变量都是按 Likert 五级度量方法计量的。每个项目中,以越靠近 5 的 Likert 度量,则相关程度越高;以越靠近 1 的 Likert 度量,则相关程度越低;3 表示相关程度中等。各变量的具体项目略。

(1)预算强调。Hopwoods(1972)采用七级度量方法对预算强调予以计量,随后被逐步修改和扩展(Brownell 和 Hist, 1986;Harrison,1992;Mia 和 Subramaniam,2003),广泛应用于预算管理的研究当中。本文采用 Vander Stede (2001)在《Measure tight budgetary control》一文中使用的度量方法,采用五级度量,共十个问题,并根据我国企业的实际情况做出适当的修改。

(2)预算参与。在早期,用 Milani(1975)的六级度量法计量预算参与较为成功,之后被广泛应用于其他学科研究中,也在预算管理的系统研究中逐步得到发展和完善(Dunk,1989;Harrison,1992;Lan 和 Tan,1998)。本文采用具有代表性的 Kren(1992)的度量方法进行五级度量并做适当修改。

(3)任务难度。Abermthy 和 Stoelwinder(1991)在度量任务不确定性时提出,任务不确定性包括任务难度和任务变化性两个维度,并按五级度量法确定任务难度。本文以任务难度作为控制变量,并考虑了任务不确定性的相关问题,一共由五个项目组成。

(4)管理者业绩。管理者业绩的度量方法较多,主要是因为财务管理指标中涉及业绩计量的方法较多。在国外研究中,大多数研究者经常采用的是 Ross(1995)的度量方法,该方法来源于 Hopwoods(1972)的多级计量方法,具体包括八个项目,本文对该八个项目做适当修改。

2. 样本选择。本文数据来源于受调查的全国 60 家生产企业的 519 份问卷,调查对象是这些企业的中层管理者。被调查企业分布于全国十多个省、直辖市和自治区,行业跨度也较大,有钢铁、化工、医药、纺织、通讯、电气等十多个领域。被调查的是资产在 3 000 万元以上、年销售收入在 4 000 万元以上、职工人数在 300 人以上的生产企业,主要是考虑这些企业规模较大、预算管理水水平较高,而且中层管理者能够在预算参与和业绩评价中发挥作用。之所以选择生产企业,是因为生产企业实行预算管理的较多,尤其在生产方面更是如此,另外也是为了和国外的研究成果相衔接。我们共发出了 660 份问卷(向每个企业发出 11 份问卷),都是在深入企业内部与中层管理者深入交谈的基础上,企业专门安排时间由被调查者填写的,基本保证了问卷填写者的真实意思表达,从而使问卷具备可靠性。其中,141 份问卷因填写不完整、涂改严重而无效,故有效问卷为 519 份。

3. 模型构建。我们以管理者业绩作为被解释变量,以预算强调和预算参与为解释变量,以任务难度为控制变量,构建

如下线性回归模型:

$$Y_i = b_0 + b_1 B_i + b_2 P_i + b_3 T_i + b_4 B_i P_i + b_5 B_i T_i + b_6 P_i T_i + b_7 B_i P_i T_i + e$$

其中: $Y_i$  表示管理者业绩; $B_i$  表示预算强调; $P_i$  表示预算参与; $T_i$  表示任务难度。

4. 样本数据的可信度检验。样本数据可信度检验采用 Cronbach 的 Alpha 系数进行,检验结果如表 2 列示。

表 2 Cronbach Coefficient Alpha

N	519
Alpha(Raw)	0.735 235
Standardized	0.734 840

从表 2 可以看出,Alpha(Raw)为 0.735 235,处于可接受的水平,这说明样本通过了内部一致性检验。

## 三、统计分析 & 检验结果

管理者业绩、预算参与、预算强调和任务难度变量的描述性统计和回归分析结果详见表 3 和表 4。

表 3 四个变量的描述性统计分析结果

变量	N	均值	标准误差	最小值	最大值
$Y_i$	519	3.522 997 0	0.535 243 8	1.50	4.75
$B_i$	519	3.344 510 4	0.521 537 2	1.00	4.50
$P_i$	519	3.267 433 2	0.513 781 7	1.00	4.75
$T_i$	519	3.187 314 5	0.570 636 0	1.00	5.00

表 4 模型的系数检验结果

变量	系数	估计值	标准误差	T 检验值	P 检验值
Intercept	$b_0$	6.465 887	2.506 712	2.579 429	0.010 2
$B_i$	$b_1$	-0.971 811	0.810 849	-1.198 510	0.231 3
$P_i$	$b_2$	-1.554 185	0.846 487	-1.836 042	0.066 9
$T_i$	$b_3$	-1.457 733	0.656 683	-2.219 843	0.026 9
$B_i P_i$	$b_4$	0.489 936	0.261 534	1.873 318	0.061 6
$B_i T_i$	$b_5$	0.425 197	0.218 870	1.942 697	0.052 6
$P_i T_i$	$b_6$	0.576 678	0.229 309	2.514 855	0.012 2
$B_i P_i T_i$	$b_7$	-0.167 511	0.071 397	-2.346 185	0.019 3
$R^2$	0.150 173	Durbin-Watson stat		1.895 915	
F-statistic	12.899 800	Prob(F-statistic)		0.000 000	

从表 4 中可以看到, $B_i P_i$  的估计值为 0.489 936,其参数的 T 检验值为 1.873 318,P 检验值为 0.061 6。这说明统计检验结果在 10%的水平上显著,即预算强调和预算参与组合作用可以显著提高管理者业绩。因而我们的结论是,假设 1 得到了支持,预算强调和预算参与的组合作用与管理者业绩成正相关关系。从表 4 中我们看到, $B_i P_i T_i$  的估计值为 -0.167 511,T 检验值为 -2.346 185,P 检验值为 0.019 3。这说明预算强调、预算参与和任务难度的共同作用与管理者业绩显著相关,假设 2 得到支持。同时,我们注意到,估计值和 T 检验值均为负数,表明三者内部的交互作用可能起到相反的作用,致使出现

了降低管理者业绩的结果。这说明在加入任务难度变量后,预算参与、预算强调与管理者业绩负相关。对于这个结果,我们认为当工作任务难度较大时,管理者可能完不成预算时设定的目标,因此业绩可能较差;相反,当工作任务难度较小时,管理者能较容易地完成预算目标,因此业绩较好。所以,当任务难度与管理者业绩负相关时,引入任务难度变量后,预算强调、预算参与与管理者业绩负相关。

对于假设 3、4、5、6,我们需要界定各变量的高低程度。由于本文采用 Likert 五级度量方法,在问卷设计时已经对变量做出界定:1 和 2 表示较低程度,3 表示中等程度,4 和 5 表示较高程度。之后在统计时求出每份问卷的均值,均值大于或等于 3 时表示高预算参与、高预算强调和高任务难度,均值低于 3 时表示低预算参与、低预算强调和低任务难度。统计结果如表 5 和表 6 所示。

**表 5 假设 3、假设 4 下(高任务难度情形)统计结果汇总**

预算参与	预算强调	
	低	高
低	n=33 y=3.212 121 $\sigma=0.710 197$	n=77 y=3.509 74 $\sigma=0.552 70$
高	n=42 y=3.422 619 $\sigma=0.376 473$	n=210 y=3.591 667 $\sigma=0.505 581$

注:n 为统计出的问卷个数,y 为对应管理者业绩的均值, $\sigma$  为方差,下同。

表 5 统计结果显示,在高任务难度的情形下,管理者平均业绩最好的是高预算强调和高预算参与的组合单元(y=3.591 667),其次是高预算强调和低预算参与的组合单元(y=3.509 74),而不是低预算强调和高预算参与的组合单元(y=3.422 619)。这表明在高任务难度的情形下,无论预算强调程度如何,高预算参与并不能显著改善管理者业绩,即假设 3 没有得到支持;相反,在高任务难度的情形下,无论预算参与程度如何,高预算强调都会改善管理者业绩,即假设 4 得到支持。

**表 6 假设 5、假设 6 下(低任务难度情形)统计结果汇总**

预算参与	预算强调	
	低	高
低	n=14 y=3.392 857 $\sigma=0.633 324$	n=39 y=3.532 051 $\sigma=0.459 474$
高	n=22 y=3.352 300 $\sigma=0.503 900$	n=82 y=3.621 951 $\sigma=0.468 521$

表 6 统计结果显示,管理者业绩较好的是高预算强调与高预算参与的组合单元以及高预算强调与低预算参与的组合单元,管理者的平均业绩分别是 3.621 951 和 3.532 051。这个结果支持假设 5:在低任务难度的情况下,无论预算参与程度如何,高预算强调都会改善管理者业绩;即假设 5 得到验证,

而假设 6 被否定。

对于假设 3 和假设 6 没有通过检验,我们认为:预算参与在一定程度上能改善管理者业绩,因为预算参与能促使管理者了解相关信息,认识工作中存在的问题,从而加以改进,从这方面看预算参与可以改善管理者的业绩,这也和 Brownell 和 McInnes(1986)、Mia(1988)的结论相一致。但是,如果预算参与程度较高,任由部门或者分支机构负责人参与预算的编制,负责执行各部门或者各分支机构预算的全程管理,则管理者可能利用信息不对称来夸大实现预算目标的难度,将目标制定得相对较容易实现,从而导致预算松弛进而影响管理者业绩的实质性提高。因此,高预算参与有时并非能显著改善管理者业绩。对于假设 4 和假设 5,我们认为:越强调预算在业绩评价中的作用,管理者就越有可能努力工作,从而业绩也就越好;这也是假设 4 和假设 5 得到支持的原因。

#### 四、研究结论

本文着力研究预算强调和预算参与的组合作用与管理者业绩之间的关系,通过实证分析得到结论如下:预算强调和预算参与的组合作用与管理者业绩显著正相关,任务难度、预算强调和预算参与三者的共同作用与管理者业绩显著负相关。在低任务难度的情形下,无论预算参与程度如何,高预算强调都会提高管理者业绩;而在高任务难度的情形下,无论预算强调程度如何,高预算参与并不能显著提高管理者业绩。我们从后四个假设还可以得到如下结论:无论任务难度如何,也无论预算参与程度如何,高预算强调都可以改善管理者业绩。本文的研究结论对于企业在进行预算管理时运用预算强调和预算参与具有重要的指导意义,对于企业特定的工作任务,应该选择与该工作任务相适应的组合方式。

由于本文采用问卷调查的方式获取样本数据,最终得到的数据不可避免地带有填写者的主观意愿,即被调查的管理者能否认真根据自身情况如实填写问卷,这不得而知。发出的 660 份问卷中因填写不完整、涂改严重而无效的就有 141 份,这也说明本文获取的数据在客观上具有一定的局限性。另外,本文的研究对象是具有一定规模的 60 家生产企业,并没有考虑到所有的生产企业和非生产企业。例如,对于金融企业,中层管理者可能更注重预算参与,在业绩评价中更注重预算强调,那么对于这种类型的企业,本文的结论能否普遍适用,这都要依赖后续的相关研究。

#### 主要参考文献

1. Lau C.M.,Tan J.J..The impact of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: across-cultural study of the financial services sector.Management Accounting Research,1998;9
2. Chow C.W.,Cooper J.C.,Waller W.S.Participative budgeting:effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance,The Accounting Review,1988;1
3. Vander Stede W.A.Measure tight budgetary control. Management Accounting Research, 2001;12