

預算支出目標調整之困難度 對後續預算執行及預算績效之影響： 以策略性溝通作為權變因素

盧正宗*

國立臺中科技大學會計資訊系

祝道松

國立東華大學企業管理學系

摘要

預算目標可能因應環境的變化而適時修正，因此管理當局必須當機立斷制定出目標調整決策。本研究以違反預期理論作為理論基礎，進一步探討在不同策略性溝通的權變效果下，預算支出目標調整之困難度與預算績效間是否存在其他中介變數（預算執行彈性、預算執行衝突）之影響。透過問卷調查方式取得國內區域級醫院的 227 位醫療部科主管之研究資料，實證結果發現：(1)在策略性溝通程度低的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度經由負向影響預算執行彈性，進而才間接引發負向的預算績效。(2)在策略性溝通程度高的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度經由負向降低預算執行衝突，進而才間接導致正向的預算績效。(3)預算支出目標之調整決策確實讓預算主管減少許多可動用之預算資源，同時增加預算流用之困難度。

關鍵詞：違反預期理論、預算目標調整、預算執行彈性、預算執行衝突

* 通訊作者電子信箱：ctlu@nutc.edu.tw。地址：臺中市北區三民路三段 129 號。作者感謝 2 位匿名審查委員之寶貴意見，以及科技部專題研究計畫補助（NSC 106-2410-H-025-017 之一部分）。

收稿日：2018年7月

接受日：2019年7月

三審後接受

主審領域主編：楊朝旭教授

DOI: 10.6552/JOAR.201907_(69).0004

The Effect of Difficult Adjustments in Budget Expenditure Goal on Budget Execution and Budgeting Performance: The Contingent Effect of Strategic Communication

Cheng-Tsung Lu^{}**

Department of Accounting Information

National Taichung University of Science and Technology

Dauw-Song Zhu

Department of Administration and Accounting

National Dong Hwa University

Abstract

Budgeting goal may be revised in response to changes in the environment, so the management needs to make goal adjustment decisions to meet timeliness. Based on the theory of expectancy violation, this study explores the impact of mediating variables (budget executive flexibility and budget executive conflict) between difficult adjustments in budget expenditure goal and budgeting performance under the contingent effect of different strategic communication. Research data were obtained from 227 medical department supervisors in regional hospitals by questionnaires. Empirical results show that: (1) In the medical organizations with low strategic communication, difficult adjustments in budget expenditure goal negatively affects departmental supervisors' budget executive flexibility, which indirectly leads to negative budgeting performance. (2) In the medical organizations with high strategic communication, difficult adjustments in budget expenditure goal negatively reduces departmental supervisors' budget executive conflict, which indirectly leads to positive budgeting performance. (3) The budget goal adjustment decision indeed diminishes budgetary resources for medical department supervisors, and creates additional difficulty for budgetary transfers.

Keywords: *Expectancy violation theory, Budget goal adjustment, Budget executive flexibility, Budget executive conflict.*

^{**} Corresponding author, email: ctlu@nutc.edu.tw. Address: No.129, Sec.3, Sanmin Rd, North Dist., Taichung. The authors are grateful to two anonymous referees for their helpful reviews and valuable suggestions. The authors would like to thank the Ministry of Science and Technology of Taiwan (R.O.C) for financially supporting this research (NSC 106-2410-H-025-017).

Submitted July 2018

Accepted July 2019

After 3 rounds of review

Field Editor: Professor Chaur-Shiuh Young

DOI: 10.6552/JOAR.201907_(69).0004

壹、緒論

預算目標之建置是整體預算階段中相當重要的規劃程序，管理當局必須秉持審慎性原則來協調出符合組織目標與員工目標一致性的預算內涵(Budde 2007)，方能有效達成後續的預算績效。但預算目標建置後並非從此就一成不變，代理理論主張非預期的事件將增加個體無法達成事前目標的風險程度，管理當局為了避免損失與風險擴大的疑慮，通常會執行事後目標調整(ex post goal adjustment)程序來避免負面影響之擴散程度(Kelly, Webb, and Vance 2015)。因此探討組織預算目標調整程序是一重要的研究議題。然而，面臨預算赤字或不景氣的時期，預算制度應強化其資源的保留權，組織通常會採行緊縮預算(tight budget)措施(Schick 1986)。該決策通常導致大幅減少可用的預算資源¹，屬於執行上困難度高的預算目標調整程序(Kelly et al. 2015)。換言之，組織會採行困難度高的目標調整程序，無非是面臨財政壓力或是營運困境，如何重新有效地配置預算資源是一重要的管理議題。然而，由於調整前的預算目標是經由管理當局評估與協調後才制訂，面臨調整後屬於困難度高的預算目標，是否可能引發從業部屬的反彈或衝突，反而導致負面的執行績效，此為實務上相當重視的經營議題。以往研究中雖有為數不多的文獻探討此主題，但有關預算目標調整及預算績效間之關聯性卻呈現出不一致的結論²，學者發現兩者間並非呈現絕對的影響關係。

針對前述研究上的歧見，學者紛紛從不同論點來解釋兩變數間的關聯性，部分文獻自中介變數之觀點來探討，例如 Kelly et al. (2015)的研究指出以往研究甚少探討面臨非控制因素事件影響下，如何透過建置具困難度的事後目標調整程序來因應之³，因而建議應聚焦於檢視兩變數間是否存在其他重要的中介變數。此外，亦有文獻試圖分析不同情境下，預算目標調整決策應如何與誘因制度結合，方能對預算績效產生最顯著之影響效果(Fatseas and Hirst 1992)。該研究整合預算研究經常探討的權變(contingency)觀點(Kren 1992; Libby and Lindsay 2010)。綜上所述，相關研究主張必須藉由探討預算目標調整及預算績效間是否存在其他變數，俾檢視其間接性的中介效果(mediating effect) (Kelly et al. 2015)、或是探討不同情境下，兩者間是否會受到情境變數的權變效果(contingent effect)而有不同之影響程度(Libby and Lindsay 2010)。然而以往文獻對於中介變數與情境變數並未提出一致性的看法，也缺乏同時整合兩論點來檢視不同權變變數的情境下，預算目標調整之困難度對預算績

¹ 例如預算支出刪減、人事凍結、裁撤虧損事業部、或延緩資本預算採購(Merchant and Manzoni 1989)。

² 包括正向影響關係(Libby and Lindsay 2010)、負向影響關係(Gibbs, Merchant, Van der Stede, and Vargus 2004)、甚至出現無關聯性的研究主張(Hansen and Van der Stede 2004)。

³ 原文如下：Prior research has not examined the role of goal difficulty in settings where ex post goal adjustments are employed to offset the effects of uncontrollable factors that arise during a period (Kelly et al. 2015, 3).

效間是否存在其他中介變數之影響。因此本文分別結合中介與權變效果之論點來解釋該研究議題，並針對預算調整程序建構相關影響變數。

在中介變數方面，本文以違反預期理論作為理論基礎，該理論強調個體會依據預期觀點來建構出與其他個體間的互動程序，一旦脫離原本預期的處理程序時將呈現預期差異性(expectancy gap)；進而讓個體在處理程序不確定性較高的事件中引發違反預期價值(violation valence)之認知，例如執行上之衝突、抗拒、或考量等。後續也會因個體思慮與知識經驗之差異性，衍生出不同的價值回饋(reward valence)效果(Burgoon and Jones 1976)。該理論奠基於三大核心概念：預期差異性、違反預期價值認知與價值回饋效果(Burgoon 1993)。由於預算支出目標調整之困難度對預算執行者而言，其本質上就比原先設定的預算目標存在某種程度上的預期差異性；因此依據違反預期理論，預期差異性會讓預算執行者產生違反預期價值之認知。本研究主張在預算執行面所反映出的違反預期價值包括預算執行衝突(Etherington and Tjosvold 1998) 與預算執行彈性(Frow, Marginson, and Ogden 2010)。由於在預算程序的各階段中均可能面臨來自於組織政策、權限、命令下所引發的對立衝突，故本研究主張預算支出目標調整之困難度越高會引發預算主管的預算執行衝突；此外，Schick (1986)也認為預算執行者面臨緊縮預算時，最常考慮後續是否有足夠資源來達成修正後的目標要求。換言之，預算目標調整之困難度越高也會導致預算執行彈性的差異性。加上預算執行時所產生違反預期價值認知亦會因個體之差異性而產生不同的回饋效果(Burgoon and Jones 1976)，因此本研究認為預算執行彈性與預算執行衝突可能受到管理當局溝通程度之差異影響，而導致不同的預算績效(價值回饋效果)。本文因而主張兩變數是預算支出目標調整之困難度與預算績效間的中介變數。另一方面在權變變數上，由於組織必須依據其內外部環境或條件之變化，來尋求組織屬性與權變因子間的配適性(fit)，俾強化組織績效(Kalkhouran, Rasid, Sofian, and Nedaeia 2015)。其中策略又是引導企業長期營業方向與定位的管理機制，是預算規劃的核心(Guo, Libby, and Liu 2017)。學者強調管理當局必須以企業策略為核心，充分傳達、澄清或解釋給組織成員，使其了解組織策略目標之理念與內涵，稱之為策略性溝通(strategic communication) (Thomas and Stephens 2015)。溝通的目的是希望組織成員能認同、理解組織策略，進而努力執行各項策略目標。尤其策略與預算必須同步決定⁴(Goodwin and Kloot 1996)，方能使預算內涵有效地配合策略更新。然而，並非所有組織均會重視或是落實策略性溝通程序。由於層級(hierarchy)設計不同、組織文化也具差異性，導致管理當局對策略性溝通的重視程度也會有所差異(Argenti, Howell, and Beck 2005)。特別是組織在修改或調整預算目標的同時，若沒有充分執行策略性溝通來澄清與說明對原先既定目標之調整緣由，則可能對其預算執行彈性、預算執行衝突與後續預

⁴ 原文如下：Strategy and budgets are determined concurrently (Goodwin and Kloot 1996, 191).

算績效有不同之影響。因此本文將之視為影響預算目標調整困難度與預算績效間的重要權變因素。

本研究目的在於探討面臨不同策略性溝通（高 VS 低）之情境下，組織預算支出目標調整之困難度與預算績效間是否存在其他中介變數（預算執行彈性、預算執行衝突）之影響。在研究分析標的上，本文聚焦於調查現行臺灣競爭相當激烈之醫療產業，特別是近年來發生許多醫療政策的巨大變革、醫院經營不善的倒閉潮等（劉亞明、羅德芬與粘毓庭 2017），讓醫院的經營者無不秉持成本控管導向的管理政策（汪秀玲、關皓麗與黃俊英 2010）。管理當局則會藉由執行預算緊縮政策⁵來調整預算目標與重新配置預算資源。因此本文以衛生福利部(2017)所公布醫院評鑑合格名單為母體，透過問卷調查方式取得 227 位醫療部科主管之研究資料。實證結果發現，在策略性溝通程度低的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度與預算績效間呈現間接負向的影響關係。其中預算支出目標調整之困難度經由負向影響預算執行彈性，進而才間接引發負向的預算績效。其次，在策略性溝通程度高的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度與預算績效間呈現間接正向的影響關係。其中預算支出目標調整之困難度經由負向地降低預算執行衝突，進而才間接導致正向的預算績效。另一方面，預算支出目標調整決策讓預算主管減少許多可動用之預算資源，同時亦增加預算流用之困難度。

研究貢獻方面，以往文獻在探討預算目標調整議題時甚少區分預算目標調整決策之屬性(Gibbs et al. 2004; Libby and Lindsay 2010)，因此本文聚焦於調查對醫療組織相當重要的困難度目標之調整決策與預算績效間的關聯性，具備學術研究上的傳承與延續性。其次，本文同時整合權變與中介效果之觀點來建構起前述變數的關聯性，主要目的在於提升整體研究架構之完整性與解釋能力，俾彌補以往研究僅檢視兩變數間的直接效果、中介效果或是權變效果，此為本研究之學術貢獻之一。此外，本文將策略性溝通視為探討預算目標調整與預算績效之權變因素。加入該變數除了延續以往文獻中所論述的權變觀點外，也因相關研究甚少將其納入探討，為另一理論貢獻。最後，本文依據違反預期理論建構起預算執行變數，俾作為預算支出目標調整之困難度與預算績效間的中介影響變數，不僅係本文所提出的創新論點，亦是延續以往學者所主張兩變數間可能存在其他中介變數的論點。在實務貢獻方面，以往文獻大多探討營利事業的預算目標調整程序(Gibbs et al. 2004; Libby and Lindsay 2010; Kelly et al. 2015)，甚少有研究針對醫療產業作分析。對臺灣而言，健保制度的實施、長照政策之規劃與國人對健康的重視等因素，使得醫療供需結構在成長過程中蓬勃發展。因此探討醫療產業的管理會計是重要的研究議題。實證結果除了可提供給醫院作為預算管理程序的參考依據外，更

⁵ 例如長期凍結人事成本之支出（包括聘任足額的醫護人員、加班費給付等），而部科新醫療器材的採購亦日漸困難（劉亞明等 2017）。

能讓管理當局了解策略性溝通之重要性。本文之流程架構如下，第二部分為文獻探討與研究假說，爾後說明研究方法、最後為實證結果分析與結論。

貳、文獻探討與假說推論

一、違反預期理論

Burgoon and Jones (1976)從傳播溝通的觀點來解釋人類違反預期價值立場後如何發展其後續行為。由於個體面對特定事物之處理基模，通常會整合內在所學知識、經驗與知覺，同時考量外部資訊（如媒體報導、專家意見、上級命令、其他個體建言等）而建構起預期價值觀點，以作為判斷、決策、與互動之依據(Burgoon and Jones 1976)。然而，當面臨其他非預期或非控制因素的影響或衝擊時，往往會讓個體原本所建構的預期觀點產生難以判斷、解釋、與因應。換言之，預期觀點下的處理基模與非預期情境下的處理模式間可能呈現某種程度之差距性，稱為預期差異性。面臨突如其來的事件衝擊會讓個體無法依據既有的預期觀點繼續作業，進而產生違反預期價值的認知，例如迷惘、心理衝突、心態抗拒、修正基模、或重新思量如何降低事件的衝擊程度等。而該認知型態會因個體的思慮成熟度與知識經驗之差異性衍生出不同的決策行為，導致產生不同的價值回饋效果（可能是正面或是負面的回饋結果）(Burgoon and Jones 1976)。整體而言，該理論奠基於三大核心概念，包括預期差異性、認知違反價值、與價值回饋效果(Burgoon and Jones 1976; Burgoon 1993)。

有關引用違反預期理論之研究方面，有文獻探討企業社會責任（corporate social responsibility，簡稱 CSR）對利害關係人的傳達與溝通效果，Park, Cho, and Kim (2016)發現企業的可信度(credibility) 扮演著利害關係人對 CSR 的事前預期(pre-CSR expectancy)與回饋價值(reward valence)之中介變數。在會計決策判斷之研究方面，Clor-Proell (2009)探討財報使用者如何從事分析性的投資決策，實證結果發現當企業實際的會計選擇(actual accounting choices)不符合財報使用者的預期時，會負向影響其可信度判斷，進而間接地影響其投資決策。綜上所述，由於本研究係從事管理會計與組織行為之跨領域研究，因此延續前述學者將違反預期理論應用於解釋組織內的管會決策議題(Clor-Proell 2009; Park et al. 2016)，進一步以該理論三大核心觀念（預期差異性、認知違反價值與價值回饋效果）建構起本研究變數之關聯性。

二、預算目標調整與預算績效之關聯性

當外部環境發生重大變遷或是組織內部出現巨大變革時，組織為了永續經營往往會彈性地調整經營目標，例如修正長期性的策略目標、中期性的事業部目標、或短期性的部門企劃目標等，俾提升其管理績效(Arnold and Artz 2015)。其中預算目標之調整決策係有關短期性目標之調整屬性，相關文獻指

出面臨無法預期或控制的突發事件，管理當局必須應用事後的目標調整程序來避免事件的負面影響，例如重新調整最初所設定的目標值(Kelly et al. 2015)。換言之，預算目標可能因應市場上之競爭程度、組織的重大變革及突發事件，由管理當局彈性地調整與修正其預算執行內涵，俾符合時效性與對應性(Arnold and Artz 2015)。Libby and Lindsay (2010)的實證結果也發現，有80%的北美企業在預算目標的執行過程中，強調曾使用預算目標調整程序來達成策略執行力之要求。另一方面，預算目標調整之目的在於希望後續能有卓越的預算績效，其中預算績效係指預算目標的達成程度，例如收入或支出預算的達成率(Kenis 1979)、資本預算或生產預算之執行成效(Magner, Welker, and Campbell 1996)。然而，後續研究認為預算績效尚包括預算資訊協助經理人有關營運活動的工作績效(Derfuss 2016)。由於本研究係探討醫院預算支出目標調整之困難度對其預算績效之影響。因此，在醫院的預算績效上係整合傳統財務預算績效⁶與醫院工作績效作⁷探討。

然而如緒論段所述，有關預算目標調整與預算績效間的研究不僅相對較少且呈現出分歧的結論，有研究發現突發事件下所調整的預算目標值，基於事件本身已隱含許多不確定性的風險因子，通常讓預算執行者難以達成修正後的目標要求，反而導致負面的執行績效(Gibbs et al. 2004)；但有研究卻發現，面臨超出預算考量的情境下，北美企業會應用預算系統來控制預算目標修正後的執行差異，進而產生正向的預算績效(Libby and Lindsay 2010)；Kelly et al. (2015)之研究則發現調整後屬於寬鬆之預算目標會對預算執行者產生正向的程序正義認知，進而才間接影響後續的執行績效；反而調整後屬於困難度高的預算目標並未對程序正義認知產生關連性。自前述研究可發現，預算目標調整對後續預算績效間之關係並非存在單純的直接影響性、也不是存在絕對正向或是負向的關聯性。部分文獻為了強化解釋兩者間的關聯性，除了建議未來研究應區分成不同類型的目標調整程序外(Gibbs et al. 2004)，亦建議應聚焦於檢視預算目標調整之困難度與績效間是否存在其他重要的中介變數(Kelly et al. 2015)。因此學者認為可以藉由探討兩者間是否存在其他變數，以檢視其間接性的中介效果(Kelly et al. 2015)。另一方面，Fatseas and Hirst (1992)的研究將預算目標分成低難度、中高難度、與不可能達成三種情境，進而調查不同情境下如何與誘因制度結合，方能對預算績效產生最顯著性之影響效果。換言之，本研究探討預算目標調整與預算績效間的關聯性，除了應延續前述中介效果的觀點外，亦應整合預算研究經常探討的權變觀點(Fatseas and Hirst 1992; Kren 1992; Libby and Lindsay 2010)，以深入檢視是否會受到不

⁶ Abernethy and Stoelwinder (1991)之研究中，將醫療成本達成率、醫療收入達成率、醫療毛利率視為醫院預算績效構面之衡量指標。

⁷ 包括醫療評鑑指標（平均門診人次、平均住院天數）（祝道松、彭雅惠、董鈺琪、龔建吉、陳秀珠與陶阿倫 2018）與醫療工作績效指標（醫療照護（服務）品質、病患滿意度、其他表現（研究發展、參辦或奉派教育訓練及特殊表現等））(Abernethy and Brownell 1999; Harlez and Malagueño 2016)。

同情境變數而有不同的影響效果。綜上所述，本研究同時整合中介與權變效果之相關變數來檢視預算目標調整對預算績效之影響，主要目的在於希望建構較具完整性與解釋力的研究架構。

三、策略性溝通

由於權變理論的配適觀念強調組織屬性與權變因子間的配適程度將會強化組織績效(Kalkhouran et al. 2015)，因此有必要從組織要素間尋求最配適環境或條件的管理模式，例如組織文化、領導風格、策略模式等(Otley 2016)。此外，策略配適理論認為策略規劃與執行過程中，組織資源必須有效的整合與配置，進而讓策略與環境相關因素能調和與配適，俾達成既定的組織目標(Venkatraman 1989)。因此管理當局必須以企業策略為核心，充分傳達、澄清或解釋策略之理念與內涵給組織成員，使組織成員能認同、理解組織策略，進而努力執行各項策略目標，稱之為策略性溝通(Thomas and Stephens 2015)。早期研究中，策略性溝通強調上對下的溝通觀點，同時主張策略與預算必須同步決定(Goodwin and Kloot 1996, 191)，方能使預算內涵彈性地配合策略更新。最重要的是，策略執行力之良窳來自於預算執行後的績效結果，因此策略性溝通扮演預算過程中相當重要的管理程序。後續研究則認為策略性溝通應讓雙方扮演主動學習、協調對話、與想法創造(idea creation)的角色。因此Abernethy and Brownell (1999)提出互動式溝通程序。而 Bisbe and Otley (2004)之研究強調跨部門的持續性溝通程序(ongoing dialogue procedure)，主要目的在於藉由組織資訊系統或會議召開的方式來提供跨層級、或跨部門間的資訊分享程序。綜上所述，策略性溝通之目的是希望組織成員能認同、理解組織策略，進而努力執行各項策略目標，是組織重要的管理程序。尤其預算是策略的量化執行內涵，因此本研究依據權變理論，從組織因素的策略觀點選取策略性溝通，俾做為探討預算目標調整議題的權變因素。

策略性溝通程度高代表管理當局除了重視將策略管理議題充分傳達給組織成員外，亦會針對策略目標或資源議題的妥適性與預算執行者溝通，俾協調出雙方可接受與可執行之共識(Hallahan, Holtzhausen, van Ruler, Verčič, and Sriramesh 2007)。相對地，策略性溝通程度低的組織並非完全不重視策略，而是管理當局通常對決策採行主導性的裁量方式，不僅較不重視基層從業人員的意見，同時也不積極傳達策略之理念與內涵給組織成員(Hallahan et al. 2007)。相較於前述策略性溝通程度高的組織而言，溝通程度低的組織其策略規劃程序可能較容易忽略實務面之考量，導致策略在執行上可能面臨許多難以預期及控制的問題(Thomas and Stephens 2015)。綜上所述，本研究從前述文獻之論點加入權變理論之概念，針對策略性溝通程度所呈現出之情境差異性（高 VS 低），進而探討對本研究模型中不同的權變影響效果。

四、策略性溝通程度低的組織，預算目標調整、預算執行與預算績效間的關聯性

(一) 策略性溝通程度低的情境下，預算支出目標調整之困難度、預算執行衝突與預算績效間的關聯性

在策略性溝通程度較低的組織中，組織成員對於高層既定的決策僅能被動接受，不僅不清楚調整預算目標的主要緣由，同時也因缺乏有效的協調與溝通程序，讓原本雙方已達成共識的預算執行目標轉變成由高層主導的決策觀點(Thomas and Stephens 2015)。在此情境下，管理當局一旦縮減或調降現行預算支出的目標額度，使其變成困難度高的執行目標時，依據違反預期理論，個體面臨超出預期價值觀點的事件時，此預期差異性可能會引發個體違反預期價值認知（例如迷惘、不滿、反彈、甚至抗拒等）(Burgoon and Jones 1976)。而在預算管理之文獻中，Etherington and Tjosvold (1998)提出預算執行衝突之觀點，認為預算在規劃、執行、考核階段，均可能面臨來自於組織政策、權限、命令下所引發的對立衝突，例如規劃階段所編製的預算受限於組織財政因素無法核准、預算執行階段發生實際與規劃間的重大差異情事、或是預算考核階段無法達成組織預期目標等。因此預算執行衝突便是一種預算目標調整下的預期差異性所引發的違反預期價值認知。本研究認為在策略性溝通程度低的醫療組織中，管理當局將原本既定的預算目標調整成困難度更高的執行內涵⁸，預算主管卻僅能被迫接受調整後的結果，不僅失去程序正義的立場(Kelly et al. 2015)，更讓預算主管產生不受尊重、反彈與抗拒感。因此本研究依據違反預期理論，進而推論在策略性溝通程度低的情境下，預算支出目標調整之困難度會正向影響預算執行衝突。如假說 H1a 所示：

H1a：策略性溝通程度低的醫療組織，預算支出目標調整之困難度會正向影響預算執行衝突。

在策略性溝通程度低的情境下，缺乏透明化的目標調整程序難以引領組織成員知悉整體策略目標修改之理由(Thomas and Stephens 2015)，因此如假說 H1a 所述，困難度高的預算目標調整會正向引發預算執行衝突。然而，預算執行衝突越高卻是象徵對管理當局修改的預算內涵存有高度不認同感，甚至可能引發負面的抗拒執行意識(Etherington and Tjosvold 1998)。依據管會文獻之實證發現，當員工對於管理當局制定的組織目標有不一致的立場時，若無法透過調和、溝通方式以降低雙方的歧見，往往對組織會有負面的影響效果，例如導致負面的經營績效、或是傷害組織的整體形象等(Bouillon, Ferrier, Stuebs, and West 2006)。本研究整合違反預期理論與 Bouillon et al. (2006)之論點，認為在缺乏有效策略性溝通的情境下，預算執行衝突越高，代表預算主管對目標調整決策的不信任度與執行抗拒也越高，因此個體在不願配合或消

⁸ 部分臺灣醫院係採集權式的領導風格，直接由醫院高層強勢主導營運方針（劉育志 2012）。

極執行的違反預期價值認知下，反而會讓引發負向的回饋價值效果。本文推論在策略性溝通程度低的情境下，預算執行衝突會負向影響預算績效。如假說 H1b 所示：

H1b：策略性溝通程度低的醫療組織，預算執行衝突會負向影響預算績效。

策略性溝通強調經理人必須溝通組織整體策略性計畫、以及各項計畫之執行方案給組織成員(Thomas and Stephens 2015)。但也因為組織層級設計不同、組織文化也具差異性，導致管理當局對策略性溝通的重視程度也會有所差異，因此相對性策略性溝通(relative strategic communication)之高與低程度差異，反映出管理當局對組織成員間策略傳達與溝通程序重視程度存在顯著差異性(Hallahan et al. 2007)。有效的策略性溝通除了強調傳達組織策略內涵、經營環境與企業獨特性風險(firm-idiosyncratic risk)給全體成員外，更會考量與接受組織成員的回饋意見，俾積極創造雙方共識的決策過程(Abernethy and Brownell 1999)。一旦缺乏有效的策略性溝通，當預算執行者面臨困難度高的預算支出目標調整決策時，因無法接受或認同組織修改後的預算目標，可能會引發預算執行面的衝突意識。換言之，對預算資源分配難以取得共識的前提下，若是希冀預算執行者能努力參與撙節支出或控制成本可能較為困難，反而因預算執行衝突的增加而降低對後續預算目標之達成率。另一方面，由於醫療組織的經營者除了重視拓展健保收入以外的財源外，相關文獻亦指出國內外醫院會針對醫療成本居高不下之問題，進行嚴格控管的撙節政策（江家瑜、朱炫璉與黃勝堅，2019；Harlez and Malagueño 2016; Pflueger 2016）。因此在策略性溝通程度低的醫院，預算支出目標調整之困難度越高，勢必引發預算執行者的反彈。而依據李佳玲、史雅男與蕭詔芳(2015)之研究發現，當醫院組織的角色衝突明顯化，醫師會因抗拒心態而導致較差的預算控制行為。綜上所述，本文整合違反預期理論與李佳玲等(2015)的觀點推論，當預算支出目標調整之困難度越高（預期差異性），會正向影響預算執行衝突（認知違反價值）；而預算執行衝突越高，亦會負向影響後續的預算績效（回饋價值效果）。因此本研究認為在策略性溝通程度低的組織中，預算支出目標調整之困難度與預算績效間的關係，存在預算執行衝突之中介影響效果。如假說 H1c 所示：

H1c：策略性溝通程度低的醫療組織，預算支出目標調整之困難度會透過預算執行衝突，進而間接影響負向的預算績效。

（二）策略性溝通程度低的情境下，預算支出目標調整之困難度、預算執行彈性與預算績效間的關聯性

在策略性溝通程度低的組織中，因缺乏有效的協調與溝通程序，預算主管不僅不清楚組織高層調整預算目標的目的或緣由，甚至必須強制接受調整後的困難性預算目標(Thomas and Stephens 2015)。但因預算執行者通常較能

認同可達成的預算目標，一旦打破此預算框架(budget framing)，例如調整成困難度高的預算目標，將導致未來執行資源的重分配(redistribution)問題(Brown, Fisher, Peffer, and Sprinkle 2017)。因此，如何在策略性溝通程度低的組織中針對緊縮後的預算資源作最有效的分配與應用，是預算主管相當困擾的執行面議題。從預算執行彈性的觀點來看，為了符合策略目標，預算主管通常在一定範圍內經核准後後，可以從事預算資源之流用，或是在緊急情況時先行動用預算來彈性調度(Frow et al. 2010)。然而，面對困難度高的預算支出目標調整決策，不僅可能排擠既有預算資源的流用性、更縮減了預算主管對預算資源的可控性與可動用性（低預算執行彈性）。換言之，在缺乏透明化協商的組織中，基於策略變革與預算間難以同步決定(determined concurrently) (Goodwin and Kloot 1996)，加上醫療行為與醫療經濟後果之關係難以衡量（李佳玲等 2015, 125），因此困難度高的預算目標反而降低了對預算資源調度的彈性。本文推論預算支出目標調整之困難度越高，反而會負向影響預算執行彈性。如假說 H2a 所示：

H2a：策略性溝通程度低的醫療組織，預算支出目標調整之困難度會負向影響預算執行彈性。

相較於策略性溝通程度高的組織而言，溝通程度低的組織其策略規劃程序因缺乏與組織第一線員工溝通、協商與討論，可能制定出忽略實務面考量之策略議題與執行目標；加上管理高層過度重視績效執行力的良窳，導致在執行策略時可能面臨許多實務上難以預期及控制的問題(Thomas and Stephens 2015)。在此情境下，管理當局獨斷下所制定出的高困難度預算目標調整決策，將使預算執行者無法動用原先所規劃的資源來從事既定的政策，其象徵預算執行彈性越低。依據違反預期理論，當認知違反預期價值後，會因個體思慮與知識之差異性而影響後續的回饋效果(Burgoon 1993)。由於預算執行彈性本質上是預算目標調整決策下的一種違反預期價值認知，因此本研究推論預算主管會因預算執行彈性低，而無法有效投資在重要人力、設備或擴建硬軟體設施上，反而失去其市場上的競爭優勢，呈現出負向的回饋效果。以本研究所論述的醫療組織而言，當醫院執行預算目標緊縮政策，預算執行者在財務資源拮据的情況下，通常面臨缺乏足夠的預算來採購先進醫療設備（如達文西機器手術系統(da Vinci surgical system)、人工智慧(artificial intelligence)醫療系統）、亦無法擴建醫療部科的硬體設備（如病房整建），然而前述支出都是與大型醫院競爭所需要的重要軟硬體設施（賴寧寧與張灝文 2016；吳潔人、吳怡玟與郭年真 2018）。另一方面，劉亞明等(2017)之研究也指出，國內部分醫院在醫務管理上是由董事會直接決定其營運方針，一旦經營虧損時往往長期凍結人事支出預算，或是直接延緩各部科所提出新醫療器材的採購案，預算執行彈性越低的結果反而流失更多的病患，最終面臨倒閉危機。

前述種種實務現況也反映出缺乏策略性溝通的情境下，預算執行彈性越低會導致越差的預算執行績效。本研究因此提出假說 H2b：

H2b：策略性溝通程度低的醫療組織，預算執行彈性會正向影響預算績效。

本研究以違反預期理論作為理論基礎，將之用以解釋預算支出目標調整之困難度（預期差異性）、預算執行彈性（違反預期價值認知）與預算績效（價值回饋效果）間的關聯性。延續假說 H2a 之推論結果，由於不同組織的策略性溝通程度仍有顯著的差異性(Thomas and Stephens 2015)，在策略性溝通程度低的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度會負向影響預算執行彈性。代表在此情境下，預算執行彈性越低象徵縮減了預算主管對預算資源的可控性與可動用性、同時也無法有效運用預算從事彈性調度程序（如預算之流用互補）(Frow et al. 2010)。依據違反預期理論，負面的違反預期價值認知將導致負面的價值回饋效果，如假說 H2b 所述，預算執行彈性越低反而導致負面的預算績效。綜上所述，本研究推論在策略性溝通程度高的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度與預算績效之間，主要係由預算支出目標調整之困難度負向影響預算執行彈性，而透過預算執行彈性中介的影響效果，進而間接導致負向的預算績效。換言之，預算執行彈性為預算支出目標調整之困難度與預算績效間的中介影響變數。如研究假說 H2c 所示：

H2c：策略性溝通程度低的醫療組織，預算支出目標調整之困難度會透過預算執行彈性，進而間接影響負向的預算績效。

整合前述假說推論結果，本研究建構起策略性溝通程度低的情境下，預算支出目標調整之困難度對後續預算執行與預算績效間的關聯性研究架構圖，如圖 1 所示。

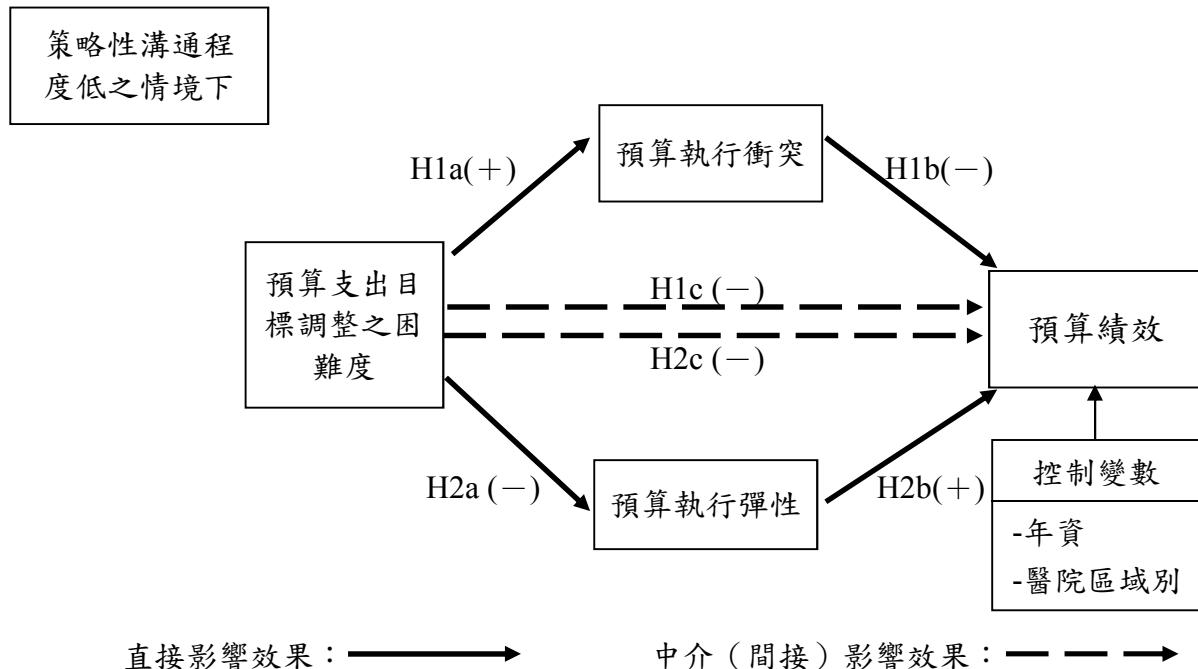


圖 1 策略性溝通程度低的情境下，預算支出目標調整之困難度對預算執行與預算績效影響之研究架構圖

五、策略性溝通程度高的組織，預算目標調整、預算執行與預算績效間的關聯性

(一) 策略性溝通程度高的情境下，預算支出目標調整之困難度、預算執行衝突與預算績效間的關聯性

策略性溝通程度越高，代表組織管理當局對於策略內涵、企業競爭現況、與面臨的經營風險等策略管理議題，會充分傳達、澄清或解釋給員工，其目的在引領組織成員能認同組織策略，進一步努力達成各項目標要求 (Thomas and Stephens 2015)。儘管並非所有經營者均會重視策略性溝通程序，然而面臨前述的預算目標調整決策，為了讓預算執行者能接受與達成該預算目標，管理當局有必要明確地告知與說明組織目前所面臨的經營環境（例如虧損、新競爭者出現、景氣不佳等因素）、調降預算支出額度之理由（成本控制、人事精簡等）、以及預算目標調整後對組織的效益等。藉由充分的溝通程序以詮釋出組織調整預算支出目標的正當性與必要性。在此情境下，當管理當局將預算支出目標調整為困難度高的執行內涵時，由於預算主管事先已經了解該目標調整決策的理由與效益，因此從預算執行衝突觀點來看，預算主管與組織間存在目標一致性的立場(Budde 2007)，不僅較能接受或容忍(tolerate)調整後的預算目標，更願意為組織的永續經營而努力（低預算執行衝突）。因此本研究依據違反預期理論，推論在高策略性溝通的組織中，預算支出目標調整之困難度反而會降低預算執行衝突。如假說 H3a 所示：

H3a：策略性溝通程度高的醫療組織，預算支出目標調整之困難度會負向影響預算執行衝突。

另一方面，相關研究指出組織衝突越低代表組織內部的歧見、對立與不相容性越低，象徵組織目標一致性的團結狀態(Daft 2001)。預算衝突也是一種組織衝突，即使面臨預算支出目標的困難性調整決策，若預算執行者能了解預算目標修改之必要性與緣由，則在低預算執行衝突下反而會使其努力達成預算目標之要求(Etherington and Tjosvold 1998)。加上策略性溝通程度高的組織，管理當局重視與部屬間溝通策略目標的議題，俾協調出雙方可接受與可執行之策略共識(Hallahan et al. 2007; Thomas and Stephens 2015)。換言之，在此情境下，低預算執行衝突也代表預算執行者了解唯有組織目標的達成方能成就個人目標的實現（如加薪、晉升等）(Budde 2007)，因此依據違反預期理論，正面的違反預期價值認知將導致正面的價值回饋效果(Burgoon 1993)。本研究推論在策略性溝通程度高的情境下，預算執行衝突越低，反而會導致正向的預算績效，如假說 H3b 所示。

H3b：策略性溝通程度高的醫療組織，預算執行衝突會負向影響預算績效。

在策略性溝通程度高的組織中，管理當局會充分告知組織成員有關市場競爭現況與減少資源分配之理由，俾從事各項撙節措施，進一步讓全體成員能認同與共同參與成本費用的控制。因此如假說 H3a 推論結果，在此情境下預算支出目標調整之困難度會負向影響預算執行衝突。也由於預算執行衝突越低，象徵預算執行者對於調整後的預算目標並未存在抗拒的執行意識，因此預算執行者會努力達成新預算目標的要求(Etherington and Tjosvold 1998)，如假說 H3b 推論結果所示。綜上所述，本研究依據違反預期理論，主張預算支出目標調整之困難度（預期差異性）會負向影響預算執行衝突（認知違反價值）；而預算執行衝突越低，又會影響正向的預算績效（回饋價值效果）。因此本文推論在策略性溝通程度高的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度與預算績效間的影響關係，主要係受到預算執行衝突之中介效果產生。如假說 H3c 所示：

H3c：策略性溝通程度高的醫療組織，預算支出目標調整之困難度會透過預算執行衝突，進而間接影響正向的預算績效。

（二）策略性溝通程度高的情境下，預算支出目標調整之困難度、預算執行彈性與預算績效間的關聯性

由於組織高層必須依據經營環境與策略定位而適時地修訂其各項目標，因此預算亦需配合策略更新而彈性地調整其內涵(Goodwin and Kloot 1996; Thomas and Stephens 2015)，故策略性溝通也是一項重要的預算溝通程序。管理當局也會善用此溝通程序讓預算執行者瞭解唯有組織目標的達成，方能成

就個人目標或部門目標之達成(Budde 2007)。面臨前述的預算目標調整決策，為了讓預算執行者能接受與達成該困難性預算目標，溝通程度高的組織中會明確地告知與說明組織所面臨的經營環境（例如虧損、新競爭者出現、景氣不佳等因素）、調降預算支出額度之理由（成本控制、人事精簡等）、以及預算目標調整後對組織的效益等(Thomas and Stephens 2015)。由於調整後的困難性預算目標係建立在雙方理解與認同下所協調出的內涵，因此預算主管能有效地將有限的資源投入在必要的支出上，同時亦能針對預算縮減之項目來督責從業人員精簡支出。換言之，在策略性溝通程度高的組織中，預算支出目標調整之困難度越高，預算主管可以動用預算資源從事必要支出之程度、以及執行預算調度的彈性也越高。因此本研究推論在此情境下，預算支出目標調整之困難度會正向影響預算執行彈性。以本研究所探討的醫療組織來說，相關文獻指出許多臺灣醫院在執行撙節支出的策略前，管理當局會藉由溝通程序來協調出重大採購預算凍結之優先順序、同時說明支出預算額度調降之理由（劉亞明等 2017）。因此緊縮預算的程度越高，醫療組織的預算主管為了能將有限資源作最有效益的應用，實務上常出現彈性化運用醫療部門之人力（例如暫緩正職人事的聘任案，改以兼職人員代替）、延緩現有設備之耐用年限、或由相關部科共同分攤資本預算（採購成本、折舊費用、維修支出）之彈性調度程序等（祝道松等 2018）。綜上所述，在高策略性溝通的情境下，儘管預算支出目標調整之困難度讓預算主管減少預算資源，但卻正向使其強化現有預算資源的執行彈性。本文提出假說 H4a：

H4a：策略性溝通程度高的醫療組織，預算支出目標調整之困難度會正向影響預算執行彈性。

預算執行彈性對組織而言是用以衡量在有限預算資源下，如何做有效的配置、流用與動用的程度(Chenxi 2011)。因此預算執行彈性程度越高，象徵預算主管透過彈性調度方式讓現有預算資源能發揮其最大的支出效能(Frow et al. 2010)。以本研究所論述的醫療組織為例，王明鉅(2016)指出有效運用資金的要訣之一在於避免花錢在不會帶來收入的醫療設備與工程中，但必須集中醫療資源應用在能創造附加價值的支出上⁹，因此成功的讓偏鄉醫院翻轉成為績效卓越的地區教學醫院。換言之，預算執行彈性越高會正向影響其後續的執行績效。另一方面，延續假說 H4a 之推論結果，在策略性溝通程度高的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度會正向影響預算執行彈性。本研究認為醫院若能有效將資金花在刀口上，同時彈性化使用現有的預算資源（高預算執行彈性），例如前述跨部門共同分攤資本預算、或是預算資源之流用互

⁹ 例如病患每日均會出現的急診室、開刀房、加護中心與各科病床、現代化資訊系統之翻修與更新都是必要的。但是相對之下，醫療大樓的改建或新建、名醫駐診或聘任、派員至國外醫療機構受訓與研究等支出則是應該暫緩（王明鉅 2016）。

補等措施，將有助於在拮据的經營環境中達成各項預算績效指標之要求。如假說 H4b 所示：

H4b：策略性溝通程度高的醫療組織，預算執行彈性會正向影響預算績效。

在策略性溝通程度高的組織中，管理當局重視透過溝通機制，讓組織成員充分了解組織的策略理念與內涵(Thomas and Stephens 2015)，例如 Abernethy and Brownell (1999)之實證結果發現澳洲醫院面對策略性變革(strategic change)時，管理當局會透過持續性跨部門的互動式溝通交流(exchange)，讓從業人員（如醫護與行政人員）了解醫院變革的效益、策略議題變更的理由，目的是希望全體成員能理解組織變革的目的，進而朝變革目標努力。因此在此情境下，即使面對組織困難度高的預算目標調整程序，預算主管基於理解與認同該預算內涵調整的理由與效益，通常會配合支出目標縮減的要求，而能有效地將有限的資源投入在必要的支出上（王明鉅 2016），同時彈性化地調度醫療預算資源（祝道松等 2018）。因此如假說 H4a 所述，在策略性溝通程度高的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度會正向影響預算執行彈性。而在此情境下，正向的預算執行彈性因此強化了預算主管對資源的運用空間、與預算投入的明確性（花費在必要的支出）。相關文獻也發現臺灣公立醫院普遍預算資源不足，因此透過醫院間聯合預算的彈性共用方式，可以產生綜效(synergy)（江家瑜等 2019），如假說 H4b 所述，預算執行彈性會正向影響預算績效。綜上所述，本研究整合權變理論強調變數間的關聯性可能受到權變因素而有不同的影響效果(Kren 1992; Libby and Lindsay 2010)，以及違反預期理論中預期差異性與價值回饋效果之間受到違反預期價值認知的中介影響(Burgoon and Jones 1976)，進一步推論在策略性溝通程度高的組織中，預算支出目標調整之困難度會正向影響預算執行彈性；而正向的預算執行彈性又會引發正向的預算績效。因此在此情境下，預算支出目標調整之困難度與預算績效間的影響關係，主要係受到預算執行衝突之中介效果產生。如假說 H4c 所示：

H4c：策略性溝通程度高的醫療組織，預算支出目標調整之困難度會透過預算執行彈性，進而間接影響正向的預算績效。

整合前述研究假說與推論結果，本研究建構起策略性溝通程度高的情境下，預算支出目標調整之困難度對後續預算執行與預算績效影響之研究架構圖，如圖 2 所示。

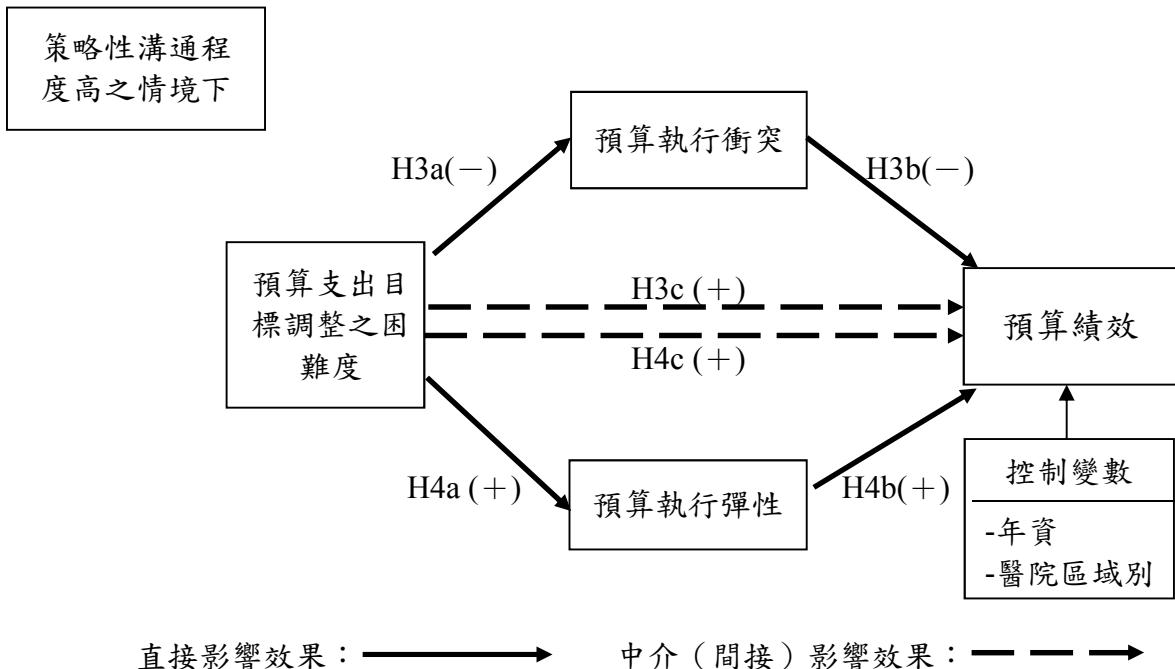


圖 2 策略性溝通程度高的情境下，預算支出目標調整之困難度對預算執行與預算績效影響之研究架構圖

參、研究方法

一、研究設計

(一) 研究樣本

本文以衛生福利部(2017)所公布之 102-105 年度醫院評鑑合格名單為母體，進一步選取評鑑合格效期在 106/12/31 以前的 43 間非公立之區域級醫院作為分析對象（如表 1 所示）。選擇前述醫院作為研究樣本之原因：(1)控制樣本之權屬別等級；(2)區域級醫院除了已具備完整的臨床科系外，其醫療部科均有獨立的收支預算規劃；(3)研究樣本不包括醫學中心與公立醫院（排除國立、市立、部立、退輔會體系、軍醫院等）：主要原因在於公立醫院有政府背後的財政支援；而醫學中心長期以來病患總是人滿為患。因此區域級醫院如何在競爭激烈的醫療產業下永續經營，一直是組織高層重視的管理議題。相關實務文獻更指出區域級醫院為了與其他大型醫院競爭或是配合政府各項醫療政策，經常面臨許多目標管理與調整性的問題（賴寧寧與張瀞文 2016）。本研究將透過問卷調查法取得研究資料。問卷之對象聚焦於前述醫院的醫療部科主管（如部主任、科主任）（不含護理部門、行政部門主管）。選擇醫療部科主管作為問卷發放對象的理由包括：(1)相關文獻指出醫療部科主管肩負起科內醫療支出預算控制之責，同時必須執行醫院的各項策略方案（如撙節支出、支援高級健檢的人力調度、監督科內的損益達成率）（劉育志 2012；王冬與黃德海 2014；盧正宗與張仲岳 2015）；(2)醫療部科

通常會編制金額重大的資本預算與功能別的費用預算，符合本研究所探討的預算支出目標之內涵；(3)依據研究倫理審查委員會之匿名審查委員之意見，建議剔除行政管理團隊主管之樣本（如院長、副院長、醫療行政總監等主管），避免出現行政兼預算考核之偏誤樣本。

（二）抽樣程序

首先進入樣本醫院其公開的醫療科別網站，以取得各部科醫療主管之名單；截至 2017/12/31 為止估計有 1197 位之醫療部科主管。採全查方式取得研究資料，次節將說明變數之定義與衡量。問卷發出前，先由本校實習合作醫院的 3 位醫師從事問卷前測程序。主要目的是修改有關題項設計不當之處，俾作為正式問卷的修正依據。本研究採全查方式共發出 1197 份調查問卷，最後回收之有效回函問卷 227 份¹⁰（有效回函率 18%）。表 2 呈現受測者基本人口統計變項之分析資料，回函樣本中年齡以 51-60 歲回函者占最多數(42%)；其中男性醫師計 216 人(95%)；累積臨床年資以 21 至 30 年計 112 人占最多數(49%)；主要樣本來自於其他專科之主管 119 人占最多數(52%)、其次為內科共計 61 人(21%)。

表 1 樣本醫院

醫療機構名稱	
1. 羅東聖母醫院	2. 澄清綜合醫院中港分院
3. 基隆長庚紀念醫院	4. 秀傳醫療社團法人秀傳紀念醫院
5. 臺安醫院	6. 秀傳醫療財團法人彰濱秀傳紀念醫院
7. 振興醫院	8. 埔里基督教醫院
9. 臺北慈濟醫院	10. 雲林基督教醫院
11. 恩主公醫院	12. 嘉義基督教醫院
13. 汐止國泰綜合醫院	14. 天主教聖馬爾定醫院
15. 耕莘醫院	16. 嘉義長庚紀念醫院
17. 天晟醫院	18. 大林慈濟醫院
19. 聖保祿醫院	20. 麻豆新樓醫院
21. 敏盛綜合醫院及其三民院區	22. 臺南新樓醫院
23. 墾新醫院	24. 柳營奇美醫院
25. 新竹馬偕紀念醫院	26. 郭綜合醫院
27. 東元綜合醫院	28. 阮綜合醫院
29. 為恭紀念醫院及其東興院區	30. 義大醫院
31. 林新醫院	32. 寶建醫院
33. 大甲李綜合醫院	34. 安泰醫院
35. 光田綜合醫院及其大甲院區	36. 屏東基督教醫院區
37. 童綜合醫院及其沙鹿院區	38. 輔英科技大學附設醫院
39. 臺中慈濟醫院	40. 臺東馬偕紀念醫院
41. 大里仁愛醫院	42. 門諾醫院
43. 澄清綜合醫院	

¹⁰ 扣除包括填答不全、任意回函、已離職者、遭院方退回、拒答者直接退回等無效問卷。

表 2 受測者人口統計變項資料分析表(N=227)

人口統計變項	項目	樣本數	百分比
性別	女	11	5%
	男	216	95%
年齡	31歲~40歲	37	16%
	41歲~50歲	83	37%
	51歲~60歲	95	42%
	61歲以上	12	5%
教育程度	學士	145	64%
	碩士	62	27%
	博士	20	9%
部門 ¹¹	內科 ¹²	61	27%
	外科 ¹³	31	14%
	婦幼科	16	7%
	其他專科 ¹⁴	119	52%
臨床年資	10年以下	11	5%
	11年~20年	87	38%
	21年~30年	112	49%
	31年以上	17	8%

二、研究變數之衡量與信效度分析

(一) 預算支出目標之困難性調整

係指面臨無法預期或控制的事件，管理當局必須應用事後的目標調整程序來避免事件的負面影響(Arnold and Artz 2015)，本研究聚焦調整後屬於困難度高的預算支出目標（如預算調降與縮減、或凍結預算支出的額度）（劉育志 2012；賴寧寧與張灝文 2016）。此本研究整合相關文獻(Kelly et al. 2015)與臺灣醫院的實務現況（賴寧寧與張灝文 2016），彙總與修改出六題衡量問題：當醫院管理當局修改或調整本部科支出面預算的目標值時：(1)常會縮減（減少）特定支出的預算額度；(2)常會凍結特定支出的預算額度；(3)修改後

¹¹ 本文主要係依據多數區域級醫院的大分類方式，而將部科分類為(1)內科、(2)外科、(3)婦幼科（婦產科、與小兒科）與(4)其他專科，因內科與外科至少可再細分成八類以上之醫療專科（詳註腳12、13）；其他專科亦至少可再細分十類以上之科別（詳註腳14）。

¹² 區域級醫院的內科至少包括胸腔內科、腸胃肝膽科、腎臟內科、新陳代謝暨內分泌科、心臟血管內科、風濕過敏科、血液腫瘤科、神經內科、感染科、老人醫學科等。

¹³ 區域級醫院的外科至少包括胸腔外科、整形外科、泌尿外科、大腸直腸外科、心臟外科、一般及消化外科、骨科（部分醫院納入其他專科）、神經外科、乳房外科等。

¹⁴ 區域級醫院的其他專科至少包括麻醉科、耳鼻喉科、急診醫學科、眼科、牙科、中醫科、病理科、復健科、家醫科、放射科、皮膚科、精神科（身心科）、職業醫學科、口腔顎面外科、核子醫學科等。

的預算調整目標額度通常具備高度的挑戰性；(4)調整後的預算目標值通常必須由全體同仁高度的努力才能達成；(5)調整後的預算支出目標通常具備執行上的困難度。本量表係採用 Likert 七點尺度，以代表其非常不同意或非常同意的程度。有關該變數之信、效度分析上，本研究變數的 Cronbach's $\alpha = 0.91$ ，具有高信度值(Cuieford 1965)；因素分析均負荷在單一因素上，顯示本量表係衡量同一構面，加上量表係修改於現行量表，應具有相當程度的內容效度。題項構面在抽樣適切度 (Kaiser-Meyer-Olkin，簡稱 KMO) 之衡量值為 0.83，均超出 0.5 的接受水準(Kaiser and Rice 1974)；因素負荷量均超過 0.63，且各變數調整後的題目均落在單一因素上，故變數具有良好的構念效度 (construct validity)。

(二) 預算執行彈性

係指為了符合組織目標，預算主管認知在一定範圍內可以從事預算運用範疇的流用、動用預算從事緊急支出、及對現有預算資源的可支配性程度 (Frow et al. 2010; Chenxi 2011)。本研究整合相關文獻(Frow et al. 2010; Chenxi 2011)，進一步修改成以下衡量問項：當醫院管理當局將本部科支出面預算的目標值調整成困難性高的新目標值後：(1)我認為可以動用的財務預算額度變少了（反向題目）；(2)當部科業務費（或服務費用）有多餘時，依法彈性流用於其他用途的支出額度是足夠的；(3)我認為在執行部科例行工作時，可支配動用的財務預算越來越拮据（反向題目）；(4)一旦面臨緊急重大醫療事件（如大型流行病），我可以動用的緊急支出預算是足夠的。本量表係採用 Likert 七點尺度，要求受測者在 1~7 的數字中圈選一個數字，以代表其非常不同意或非常同意的程度。本變數之因素分析顯示，問項中的第四題因素負荷量值為 0.37，因此剔除該衡量問項再重新執行信效度分析。剩下三題之 Cronbach's $\alpha = 0.73$ ，具有高信度值；剔除第四題後之因素分析則負荷在單一因素上，顯示本量表係衡量同一構面，因素負荷量均超過 0.51，KMO 的衡量值為 0.56，具有好的構念效度。

(三) 預算執行衝突

係指當預算目標調整成困難度高的執行屬性時，預算主管可能面臨到難以達成的立場，進而引發對組織高層的疑慮、不滿、對立及抗爭意識 (Etherington and Tjosvold 1998)。本研究整合相關組織衝突之量表(Erbert 2014)，進而修改成以下預算執行衝突之衡量問項：當醫院管理當局將本部科支出面預算的目標值調整成困難性高的新目標值後：(1)我認為醫院高層修改（或調整）本部科原先規劃且核准的預算目標，較不尊重本部科；(2)我較難理解醫院高層修改（或調整）本部科預算目標值的原因；(3)我會對醫院高層的前述決策產生反感；(4)我對修改後的預算目標值產生難以達成之想法；(5)整體而言，面臨醫院高層修改本部科的預算目標值，我認為會造成階層間的對立。在該變數之信、效度分析上，Cronbach's $\alpha = 0.82$ ，具有高信度值；因

素分析後負荷在單一因素上，因素負荷量均超過 0.63；KMO 的衡量值為 0.74，整體而言，具有良好的構念效度。

（四）策略性溝通

管理當局以策略為核心，充分傳達、澄清或解釋策略之理念與內涵給組織成員，使組織成員能認同、理解組織策略，進而努力執行各項策略目標，稱之為策略性溝通(Thomas and Stephens 2015)。本研究以 Hallahan et al. (2007) 與 Thomas and Stephens (2015)之量表為基礎，依據國內實務現況（王明鉅 2016）修改成以下衡量問項：(1)管理當局會透過各種途徑傳達醫院的策略內涵（例如經營會議、行政資訊系統、資訊科技（網頁、臉書、Line 群組）、醫院內部期刊、演講等方式）；(2)管理當局會透過各種途徑說明醫院的經營環境與現況；(3)管理當局會重視組織成員所反映的經營管理建議；(4)當管理當局縮減（或凍結）部科預算資源時，醫院高層會與部科主管說明其緣由；(5)當管理當局修改預算目標時，組織成員往往難以知悉醫院修改之理由（反向題目）。本量表係採用 Likert 七點尺度，要求受測者在 1~7 的數字中圈選一個數字，以代表其非常不同意或非常同意的程度。其中第 5 題題項的因素負荷量為 0.41，因低於標準值 0.5 而剔除該題項，以剩下 4 題進行信、效度分析。整體 Cronbach's $\alpha = 0.68$ ，尚屬合理之信度值；因素分析後負荷在單一因素上，因素負荷量均超過 0.50，可解釋總變異量為 21%，抽樣適切度 KMO 的衡量值為 0.51，尚屬可接受的構念效度。

（五）預算績效

預算績效係指達成預算目標的程度、以及預算資源投入後增進自身工作績效的程度(Magner et al. 1996; Derfuss 2016)。在量表的設計上除了延續國外醫療組織採多元構面的績效量度設計觀點外(Abernethy and Brownell 1999; Wentzel 2002; Vesty and Brooks 2017)，亦整合國內醫院重視的工作績效題項（盧正宗與張仲岳 2015），進一步修改成以下衡量問項。當面臨醫院高層調整本部科的預算目標值後，請針對本部科後續的預算指標達成率做績效評估（詳以下題項），在 1~7 的數字中圈選一個數字，以代表「非常不滿意（1 分）」到「表現卓越（7 分）」：(1)醫療成本達成率；(2)醫療收入達成率、(3)部科的盈餘達成率、(4)平均門診人次、(5)平均住院天數、(6)醫療照護（服務）品質、(7)病患滿意度、(8)其他表現（研究發展、參辦或奉派教育訓練及特殊表現等）。量表施測結果係由非常不滿意到表現卓越，另針對前述績效構面做權重值的評估，進而透過權重值以計算出預算績效之整體平均值，如以下公式所示。

$$BP = \frac{\sum_{i=1}^8 (BPI \times Wi)}{\sum_{i=1}^8 Wi}$$

- BP = 預算績效；
 BP_i = 為第 i 個績效構面上的績效表現；
 W_i = 為第 i 個績效構面之績效權重。

(六) 控制變數

相關文獻指出年資是影響醫師預算執行績效之重要因素（盧正宗與張仲岳 2015），故本文自問卷樣本中取得醫師的臨床年資資料，俾作為控制變數。此外，為了瞭解研究樣本之區域別特性是否會影響醫師工作執行績效，本研究將醫院區域別視為一重要控制變數，並依照現況歸屬其區域別（北部、中部、南部、東部），進一步透過變異數分析(analysis of variance ANOVA)來瞭解不同區域別預算績效是否有顯著性之差異。綜上所述，本研究將實際發放的原始問卷內容彙總於附錄一研究問卷中。

三、實證模型

為了檢定研究假說，本文採用複迴歸方程式來調查變數間的關聯性。首先，為了探討情境變數下的權變效果，本研究應用集群分析(cluster analysis)以分類出高與低策略性溝通情境下的研究樣本；其次，再針對不同策略性溝通情境下，透過路徑分析法來探討預算支出目標調整之困難度與預算績效間是否受到預算執行中介變數之影響效果¹⁵，實證模型如下所示。模型中的每項路徑係數($p_{i,j}$)表示變數 j 在解釋變數 i 變異上的影響程度，本研究係以複迴歸方程式來估計各路徑係數。每個變數均先經過標準化的程序，因此方程式中的變數均以 Z 來表達。

(一) 策略性溝通程度低之情境下，預算支出目標調整對預算執行與預算績效間的關聯性

$$Z_2 = p_{2,1}Z_1 + p_{2,5}Z_5 + e_1. \quad (1)$$

$$Z_3 = p_{3,1}Z_1 + p_{3,5}Z_5 + e_2. \quad (2)$$

$$Z_4 = p_{4,2}Z_2 + p_{4,5}Z_5 + e_3. \quad (3)$$

$$Z_4 = p_{4,3}Z_3 + p_{4,5}Z_5 + e_4. \quad (4)$$

$$Z_4 = p_{4,1}Z_1 + p_{4,5}Z_5 + e_5. \quad (5)$$

$$Z_4 = p_{4,1}Z_1 + p_{4,2}Z_2 + p_{4,5}Z_5 + e_6. \quad (6)$$

$$Z_4 = p_{4,1}Z_1 + p_{4,3}Z_3 + p_{4,5}Z_5 + e_7. \quad (7)$$

¹⁵ 依據 Baron and Kenny (1986)之主張，欲探討中介變數是否在自變數與依變數間產生中介性的間接影響效果，必須滿足以下三要件：(1)自變數能顯著影響中介變數；(2)中介變數亦能顯著影響依變數；(3)自變數與依變數的顯著關係會因為中介變數的存在而減弱其路徑係數。若自變數與依變數的關係因為中介變數的存在而變為不顯著，則呈現完全中介影響效果；若自變數與依變數間之關係因為中介變數的存在而仍呈現顯著關係，則為部分中介影響效果。

- Z_1 = 預算支出目標之困難性調整；
 Z_2 = 預算執行衝突；
 Z_3 = 預算執行彈性；
 Z_4 = 預算績效；
 Z_5 = 年資；
 e = 誤差項。

(二) 策略性溝通程度高之情境下，預算支出目標調整對預算執行與預算績效間的關聯性

$$Z_7 = p_{7,6}Z_6 + p_{7,5}Z_5 + e_8. \quad (8)$$

$$Z_8 = p_{8,6}Z_6 + p_{8,5}Z_5 + e_9. \quad (9)$$

$$Z_9 = p_{9,7}Z_7 + p_{9,5}Z_5 + e_{10}. \quad (10)$$

$$Z_9 = p_{9,8}Z_8 + p_{9,5}Z_5 + e_{11}. \quad (11)$$

$$Z_9 = p_{9,6}Z_6 + p_{9,5}Z_5 + e_{12}. \quad (12)$$

$$Z_9 = p_{9,6}Z_6 + p_{9,7}Z_7 + p_{9,5}Z_5 + e_{13}. \quad (13)$$

$$Z_9 = p_{9,6}Z_6 + p_{9,8}Z_8 + p_{9,5}Z_5 + e_{14}. \quad (14)$$

- Z_5 = 年資；
 Z_6 = 預算支出目標之困難性調整；
 Z_7 = 預算執行衝突；
 Z_8 = 預算執行彈性；
 Z_9 = 預算績效；
 e = 誤差項。

四、共同方法變異測試

為了避免研究上存在共同方法變異 (common method variance, 簡稱 CMV) 下的同源偏誤(same-source bias)，導致研究結論不具可靠性。本研究依據相關學者之主張(Podsakoff, MacKenzie, Lee, and Podsakoff 2003)，在問卷發出前透過問卷編排上的設計（包括反向題設計、隱匿受訪資訊、隱匿題項意義）來提昇研究結果的可靠性。而在問卷收回後，本研究應用 Harman 單因子檢測法(Harman's One-Factor Test)來進行研究題項間 CMV 的檢定(Podsakoff et al. 2003)。該法係利用因素分析來萃取出未轉軸時所的因素構面，以了解是否存在高度的 CMV。因素分析顯示共萃取出 5 個因素（並非單一因素），其個別因素之特徵值(Eigenvalue)均大於 1、個別因素的最大解釋變異量為 31.61%、而整體累積總解釋變異量為 72.53%。因此並未出現個別因素之解釋變異量占累積總變異量一半以上，結果顯示本研究之間卷量表並未出現嚴重的 CMV 問題。

肆、實證結果分析

一、敘述性統計與相關分析

表 3、表 4 分別呈現研究變數的基本敘述性統計分析及 Pearson 相關係數矩陣。其中以預算支出目標調整之困難度之平均值為最高，策略執行彈性則是最低。此外，Pearson 相關係數表顯示全部樣本結構中，策略性溝通程度與預算績效、預算支出目標調整之困難度及預算執行衝突間並未呈現顯著之相關性。而依據本研究假說推論結果，必須將研究樣本區分不同程度之策略性溝通程度情境，進而檢視研究變數間之關聯性。

表 3 研究變數之基本敘述性統計分析

變數名稱	平均數	標準差
預算支出目標之困難性調整	5.12	0.71
預算執行衝突	4.91	0.82
預算執行彈性	3.29	1.18
預算績效	4.89	1.39
策略性溝通	4.58	1.20

表 4 Pearson 相關係數矩陣

	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)
(A)	1.00				
(B)	-0.16**	1.000			
(C)	-0.43***	-0.32***	1.00		
(D)	-0.25***	-0.09**	0.56***	1.00	
(E)	-0.06	-0.17	-0.24***	-0.40	1.00

註：1. (A): 預算支出目標調整之困難度；(B): 預算執行衝突；(C): 預算執行彈性；(D): 預算績效；(E): 策略性溝通。

2. * : $p < 0.1$; ** : $p < 0.05$; *** : $p < 0.001$ 。

二、路徑分析結果

(一) 探討不同策略性溝通程度下，預算支出目標調整對預算執行與預算績效間的權變影響效果

本研究透過集群分析法的 K 組平均集群法(k-means cluster)將策略性溝通區分成高與低策略性溝通兩種情境樣本。如表 5 所示，整體 F 值呈現顯著性 (F 值=89.90***)，其中高策略性溝通情境計 121 人 (平均值=4.91)、低策略性溝通情境計 106 人 (平均值=4.20)。其次，本研究應用複迴歸來檢視研究變數間的路徑分析結果，俾驗證各項研究假說。

表 5 集群分析結果

	集群		<i>F</i> -檢定	<i>P</i> -value
	高策略性溝通之情境 (<i>N</i> =121)	低策略性溝通之情境 (<i>N</i> =106)		
平均值	4.91	4.20	89.90	0.000

1. 策略性溝通程度低之情境下，預算支出目標調整對預算執行與預算績效間的關聯性

路徑分析的結果如表 6 所示，整體迴歸式之 *F* 值均呈現顯著性(*P*-value < 0.05)。在共線性的檢測上，本研究依據 Neter, Wasserman, and Kutner (1990) 之主張，採用變異膨脹係數 (variance inflation factors，簡稱 VIF) 來驗證之，若 VIF 高於 10 則存在高度的共線性(Neter et al. 1990)。表 6 中最大 VIF 值為 1.76，並未存在共線性問題。第一條迴歸式分析結果顯示，在策略性溝通程度低的組織中，預算支出目標調整之困難度越高，並未顯著影響預算執行衝突 ($P_{2,1}=0.02$; *t* 值 = 0.05)，實證結果雖與預期研究方向一致，但並未達到統計上的顯著性水準。換言之，策略性溝通程度低的情境下，預算主管僅能被動地接受調整後的預算目標，雖然仍會引發預算主管對該目標調整決策之疑慮或抗拒，但並未嚴重到產生對立性的重大性衝突，假說 H1a 並未獲得支持。推論其不顯著之原因，由於部分醫院係採集權式的領導風格，直接由醫院高層強勢主導營運方針（劉育志 2012；王冬與黃德海 2014），因此組織成員對於高層既定的決策缺乏討論或協商的空間，僅能被動地接受與執行交辦事項。長期下來，雖然會讓許多不滿的醫療人員離職，但存續的在職者還是會執行高層的相關決策。由於假說 H1a 並未獲得支持，因此假說 H1c 之中介效果亦無法獲得支持。然而第三條迴歸式卻顯示，預算執行衝突越高反而會負向顯著影響其預算績效 ($P_{4,2}=-0.17$; *t* 值 = -2.19**)，假說 H1b 獲得支持。

另一方面，第二條迴歸式顯示預算支出目標調整之困難度對預算執行彈性呈現負向顯著的影響效果 ($P_{3,1}=-0.63$; *t* 值 = -9.10***)。代表在策略性溝通程度低的情境下，組織高層調整成困難度高之預算目標將導致預算執行的彈性度越低，例如排擠既有預算資源的流用性或縮減部科主管對預算資源的可動用性，假說 H2a 獲得支持。第四條迴歸式亦顯示預算執行彈性對預算績效間呈現正向顯著的影響效果 ($P_{4,3}=0.34$; *t* 值 = 4.74***)，代表在策略性溝通程度低的情境下，若預算執行彈性越低將導致後續不佳的預算績效，假說 H2b 獾得支持。此外，預算支出目標調整之困難度與預算績效間呈現負向顯著關係（第五條迴歸式， $P_{4,1}=-0.18$; *t* 值 = -5.75***），但在加入中介變數預算執行彈性後（第六條迴歸式），原本兩變數間的影響係數雖仍呈現負向顯著關係 ($P_{4,1}=-0.10$; *t* 值 = -3.14***)，但其路徑係數明顯由 -0.18 削弱為 -0.10，此現象

符合 Baron and Kenny (1986) 主張之部分中介影響效果，假說 H2c 獲得支持。代表在策略性溝通程度低的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度會透過負向影響預算執行彈性，進而才間接導致負向的預算績效。

表 6 策略性溝通程度低之情境下，預算支出目標調整對預算執行與預算績效間的路徑分析

應變數	自變數	路徑係數	標準化係數值	t 值	R ²	F 值
預算執行衝突(Z_2)	預算支出目標調整之困難度(Z_1)	$P_{2,1}$	0.02	0.05	0.07	2.98**
	年資(Z_5)	$P_{2,5}$	0.25	3.67***		
預算執行彈性(Z_3)	預算支出目標調整之困難度(Z_1)	$P_{3,1}$	-0.63	-9.10***	0.38	25.31***
	年資(Z_5)	$P_{3,5}$	0.14	2.74**		
預算績效(Z_4)	預算執行衝突(Z_2)	$P_{4,2}$	-0.17	-2.19**	0.13	4.67***
	年資(Z_5)	$P_{4,5}$	0.37	3.82***		
預算績效(Z_4)	預算執行彈性(Z_3)	$P_{4,3}$	0.34	4.74***	0.27	18.87***
	年資(Z_5)	$P_{4,5}$	0.27	3.04**		
預算績效(Z_4)	預算支出目標調整之困難度(Z_1)	$P_{4,1}$	-0.18	-5.75***	0.18	9.64***
	年資(Z_5)	$P_{4,5}$	0.08	1.89*		
預算績效(Z_4)	預算支出目標調整之困難度(Z_1)	$P_{4,1}$	-0.10	-3.14***	0.15	5.68***
	預算執行彈性(Z_3)	$P_{4,3}$	0.29	4.37**		
	年資(Z_5)	$P_{4,5}$	0.19	2.54**		

註：1. * : $p < 0.1$; ** : $p < 0.05$; *** : $p < 0.001$ 。

2. 最大 VIF 值 = 1.76。

2. 策略性溝通程度高之情境下，預算支出目標調整對預算執行與預算績效間的關聯性

表 7 呈現整體迴歸式之 F 值呈現顯著性($P\text{-value} < 0.01$)、最大 VIF 值為 2.34，因此亦未存在共線性問題。依據第一條迴歸式分析結果顯示，預算支出目標調整之困難度對預算執行衝突呈現負向顯著的影響關係 ($P_{7,6}=-0.59$ ； t 值 = -6.28***)，代表在策略性溝通程度高的組織中，預算支出目標調整之困難度越高會負向影響預算執行衝突，假說 H3a 獲得支持。第三條迴歸式顯示，預算執行衝突亦會負向顯著影響其預算績效 ($P_{9,7}=-0.12$ ； t 值 = -3.09**)，假說 H3b 獲得支持，代表在策略性溝通程度高的組織中，預算執行衝突越低將會導致正向的預算績效。另一方面，由於在第五條迴歸式中顯示預算支出目標調整之困難度與預算績效間呈現正向顯著影響 ($P_{9,6}=0.11$ ； t 值 = 1.74*)，因此本研究需檢定預算執行衝突之中介影響效果。從第六條迴歸式可知，當迴歸

模型加入中介變數預算執行衝突後，原本預算支出目標調整之困難度與預算績效間呈現正向顯著關係（第五條迴歸式），卻因為中介變數的加入變成不顯著之關係（第六條迴歸式， $P_{9,6}=0.04$ ； t 值=0.10），此現象符合 Baron and Kenny (1986)之主張，代表預算支出目標調整之困難度與預算績效間受到中介變數預算執行衝突之影響而呈現完全中介效果，假說 H3c 獲得支持。代表在策略性溝通程度高的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度會透過負向影響預算執行衝突，進而才間接導致正向的預算績效。

表 7 策略性溝通程度高之情境下，預算支出目標調整對預算執行與預算績效間的路徑分析

應變數	自變數	路徑係數	標準化係數值	t 值	R ²	F 值
預算執行衝突(Z_7)	預算支出目標調整之困難度(Z_6)	$P_{7,6}$	-0.59	-6.28***	0.27	19.36***
	年資(Z_5)	$P_{7,5}$	0.43	5.08***		
預算執行彈性(Z_8)	預算支出目標調整之困難度(Z_6)	$P_{8,6}$	-5.07	-4.77***	0.24	21.8***
	年資(Z_5)	$P_{8,5}$	0.32	3.87***		
預算績效(Z_9)	預算執行衝突(Z_7)	$P_{9,7}$	-0.12	-3.09**	0.12	6.96***
	年資(Z_5)	$P_{9,5}$	0.20	3.69***		
預算績效(Z_9)	預算執行彈性(Z_8)	$P_{9,8}$	0.71	12.16***	0.31	23.15***
	年資(Z_5)	$P_{9,5}$	0.61	6.58***		
預算績效(Z_9)	預算支出目標調整之困難度(Z_6)	$P_{9,6}$	0.11	1.74*	0.10	5.59***
	年資(Z_5)	$P_{9,5}$	0.17	2.84**		
預算績效(Z_9)	預算支出目標調整之困難度(Z_6)	$P_{9,6}$	0.04	0.10	0.08	4.03***
	預算執行衝突(Z_7)	$P_{9,7}$	-0.10	-2.01*		
	年資(Z_5)	$P_{9,5}$	0.21	3.14**		

註：1. * : $p<0.1$; ** : $p<0.05$; *** : $p<0.001$ 。

2. 最大 VIF 值=2.34。

此外，第二條迴歸式呈現預算支出目標調整之困難度會負向顯著地影響預算執行彈性 ($P_{8,6}=-5.07$ ； t 值=-4.77***)，實證結果雖然呈現顯著性，但卻與假說 H4a 之預期研究方向（正向）不一致，因此並未獲得支持。推論該假設未獲得支持的原因，本研究認為臺灣醫療部科的預算主管係由醫師所兼任，醫師本份工作本來就多元與複雜，加上本身並非專業的責任中心經理人，對於管理當局修改預算目標後之預算資源規劃與配置可能並非其專長，故在策略性溝通程度高的醫療組織中，預算支出目標調整之困難度並不會正向影響預算執行彈性。也因為假說 H4a 中變數間之關係不符合預期推論，故後續中介效果假說 H4c 亦無需檢定。本研究發現無論是策略性溝通程度高

(H4a)或低(H2a)的情境中，預算支出目標調整之困難度均負向顯著地影響預算執行彈性。惟從直接影響關係的觀點來說明，第四條迴歸式顯示預算執行彈性會正向影響預算績效 ($P_{9,8}=0.71$ ； t 值=12.16^{***})，假說 H4b 獲得支持。在區域別控制變數對預算績效之差異性檢定方面，本研究依據 ANOVA 分析結果顯示，四大區域別醫院的研究樣本中，其預算績效並未呈現顯著的重大差異性 (F 值=1.43)。

伍、結論與建議

本研究目的係透過違反預期理論來探討面臨不同策略性溝通的情境下（高 VS 低），預算支出目標調整之困難度與預算績效間是否存在其他中介變數（預算執行彈性、預算執行衝突）影響。實證結果有以下發現：第一，在策略性溝通程度低的組織中，預算支出目標調整之困難度會透過負向影響預算執行彈性，進而才間接導致負向的預算績效。換言之，面臨組織缺乏有效的策略傳達與溝通程序時，預算支出目標調整之困難度與預算績效間呈現間接負向的影響關係，其中預算執行彈性為兩變數間的中介影響因素。第二，在策略性溝通程度高的組織中，預算支出目標調整之困難度程度會透過負向影響預算執行衝突，進而才間接導致正向的預算績效。換言之，面臨醫院高層重視策略傳達與溝通協調程序時，預算支出目標調整之困難度與預算績效間則會呈現間接正向的影響關係，其中預算執行衝突為兩者間的中介影響變數。實證結果說明在策略性溝通程度高的醫院中，因管理當局有效的澄清、解釋與溝通給組織成員相關經營現況以及目標調整之緣由，確實可以顯著地降低醫療部科主管的預算執行衝突，也由於預算執行者能體會與了解醫院的經營環境，反而更努力地達成各項目標要求。此發現除了再度澄清預算目標調整及預算績效間並非存在絕對的正向或負向影響關係。第三，無論醫院高層是否存在策略性溝通程序，預算支出目標調整之困難度會顯著負向影響預算執行彈性。換言之，縮減與調降預算支出目標的決策確實讓第一線的預算主管減少許多可動用之預算資源，同時亦增加預算流用之困難度。即使存在高度的策略性溝通程序，對預算執行者而言僅能體諒醫院的經營困境，但從實質面的角度來看，包括減少教育訓練之支出額度、凍結或降低醫療器材資本預算之金額等，這些高困難度的目標調整決策的確讓預算主管面臨資源不足的困境，使其難以達成原本預期的組織目標。第四，以往研究甚少分類預算目標調整決策的預算屬性，本研究則聚焦於臺灣醫療文獻相當重視的調降與縮減預算支出目標議題，整體實證結果不僅提出一預算支出目標調整決策的研究模型，同時說明策略性溝通在該決策中之重要性。

針對前述實證結果，本研究針對醫院管理當局提出以下管理意涵。由於本研究發現，預算支出目標調整之困難度與預算績效間並非呈現直接或是絕對正向或負向的影響關係，必須端視不同情境下有不同的影響性。特別是在

策略性溝通程度高的醫院，預算支出目標調整之困難度會透過負向影響預算執行衝突，進而間接導致正向的預算績效。因此，面對縮減預算資源的決策，醫院高層若能重視傳遞、澄清或解釋策略之理念內涵給組織成員，使組織成員能認同、理解組織策略執行的目的，不僅可以消弭預算執行者對該決策之疑慮，而且可以化解預算資源不足下所引發的反彈與衝突。Goodwin and Kloot (1996)指出預算內涵本來就需要彈性地配合策略作更新調整，加上策略執行力之良窳又是來自於預算執行後的結果，因此策略性溝通是一項重要的預算溝通程序。最重要的是，藉由此溝通程序讓全體組織成員能了解醫院經營環境的現況，使從業人員努力為組織的永續經營而努力。尤其 Bouillon et al. (2006)指出唯有組織目標的達成，方能成就個人目標（如加薪、獎酬、晉升）的達成。因此建議醫院管理當局面臨困難度高的預算支出目標調整決策時，可以透過醫院各項經營會議、行政資訊系統、資訊科技（網頁、臉書、Line 群組）、內部期刊、演講等公開性的途徑或是藉由與部門間私下溝通的方式，說明醫院的經營環境與現況、傳達經營策略的內涵、澄清部科預算資源被縮減之緣由。因此，策略性溝通不但能協助組織層級間化解不必要的衝突與歧見，更能積極地強化組織目標與績效的達成。

另一方面，本研究亦發現在策略性溝通程度低的組織中，預算支出目標調整之困難度會透過負向影響預算執行彈性進而間接導致負向的預算績效。由於部分策略性溝通程度低的臺灣醫院通常係採集權式的領導風格，導致醫療部科主管對高層既定的決策僅能被動地接受。特別是預算執行彈性扮演著預算支出目標調整之困難度與預算績效間的中介影響變數，代表在缺乏策略性溝通程序的醫院中，預算支出目標之調整決策不僅讓部科主管認知可支配與可流用預算資源越來越少，最重要的是資源的不足已經嚴重負面影響後續的預算執行績效。因此，為了降低強勢領導下可能引發的相關負面問題，本研究建議策略性溝通程度低的醫院高層，面臨預算目標調整決策議題時，可適度地讓預算主管也來參與，不僅傳達組織凍結或縮編預算的理由，最重要的是如何在高層主導的既定決策下，能讓醫療部科保留決策運作所需的必要資源，同時也能剔除無附加價值或是較不濟急的支出預算。特別是在管理會計中，共同或聯合成本均有嚴謹的分攤模式（李超雄 2004），相關實務性文獻更指出醫院為了永續經營之目的，必要的支出是不能因醫院經營虧損就不採購或是不編製預算資源，反而應秉持管會之成本分攤原則，由各部科透過協調方式來分攤共同成本（採購成本、折舊費用、維修支出），俾降低單一部門預算上的不足；在人事成本方面亦是如此，建議醫院可採合聘或兼任方式來降低人事成本(Aidemark 2001)。相對地，部分部科的功能別支出（如教育訓練費用、服務費用）則應嚴格控管其支出目的，包括將國內、外教育訓練改為自辦教育訓練等方式。綜上所述，在策略性溝通程度低的醫療組織雖由高層主導管理決策，但建議加入部分互動式的溝通模式，仍可能避免前述預算執行彈性過低的情形，亦會對後續之預算績效產生正向之影響效果。

最後，本文仍有以下研究限制，第一在研究樣本方面，本文僅針對非公立之區域級醫院作探討，實證結果並無法推論與適用到其他權屬別醫院之預算管理程序。建議後續研究可以針對其他類型醫院作分析。其次，本研究在預算績效資料上係依據醫療部科主管自評方式取得，由於臺灣醫院的預算績效不僅無次級性資料庫可以公開取得，更是醫院的內部重要機密。建議未來研究可採個案醫院深入分析預算目標調整程度與預算績效間的關聯性。第三，本研究在中介變數方面僅探討預算執行彈性與預算執行衝突，相關研究強調角色模糊(role ambiguity)是預算參與以及預算績效間的重要中介影響變數(Goodwin and Kloot 1996; Marginson and Ogden 2005)。建議後續研究可加入其他類型的中介影響變數。最後，由於健保法規之變革可能是影響醫院預算目標調整之前置因素之一，從而導致後續預算執行績效不如預期。但本研究並未將該法令面的因素納入探討，建議未來研究可以檢視醫療法規（如總額預算制度、診斷關聯群制度）對預算調整議題之影響。

附錄一 研究問卷

第一部份（預算支出目標調整之困難度¹⁶）

下列各小題的敘述，是描述「當面臨醫院高層『修改（或調整）』本部科的預算目標值時」，您的看法與認知的問題。請您依據 您自己真正之想法（而非 您認為應當如何）。請在下列每一題敘述後面 1~7 的數字中圈選一個，以代表 您對於該項敘述同意或不同意的程度。

當醫院管理當局修改或調整本部科支出面預算的目標值時：	非常 不 同 意	不 同 意	有 點 不 同 意	普 通	有 點 同 意	同 意	非 常 同 意
	1	2	3	4	5	6	7
1. 常會「縮減（減少）」特定支出的預算額度。	1	2	3	4	5	6	7
2. 常會「凍結」特定支出的預算額度。	1	2	3	4	5	6	7
3. 「修改後」的預算調整目標額度通常具備高度的挑戰性。	1	2	3	4	5	6	7
4. 「調整後的預算目標值」通常必須由全體同仁高度的努力才能達成。	1	2	3	4	5	6	7
5. 「調整後的預算支出目標」通常具備執行上的困難度。	1	2	3	4	5	6	7

第二部份（預算執行彈性-1~4 題；預算執行衝突-5~9 題）

當醫院管理當局將本部科「支出面預算的目標值」調整成「困難性高的新目標值」後：

當醫院管理當局將本部科「支出面預算的目標值」調整成「困難性高的新目標值」後：	非常 不 同 意	不 同 意	有 點 不 同 意	普 通	有 點 同 意	同 意	非 常 同 意
	1	2	3	4	5	6	7
1. 我認為可以動用的財務預算額度變少了（反向題目 ¹⁷ ）。	1	2	3	4	5	6	7
2. 當部科業務費（或服務費用）有多餘時，依法彈性流用於其他用途的支出額度是足夠的。	1	2	3	4	5	6	7
3. 我認為在執行部科例行工作時，「可支配動用的財務預算」越來越拮据（反向題目）。	1	2	3	4	5	6	7
4. 一旦面臨緊急重大醫療事件（如大型流行病），我可以動用的緊急支出預算是足夠的。	1	2	3	4	5	6	7
5. 我認為醫院高層「修改（或調整）」本部科「原先規劃且核准的預算目標」，較不尊重本部科。	1	2	3	4	5	6	7
6. 我較難理解醫院高層「修改（或調整）」本部科預算目標值的原因。	1	2	3	4	5	6	7
7. 我會對醫院高層的前述決策產生反感。	1	2	3	4	5	6	7
8. 我對「修改後的預算目標值」產生難以達成之想法。	1	2	3	4	5	6	7
9. 整體而言，面臨醫院高層「修改」本部科的預算目標值，我認為會造成階層間的對立。	1	2	3	4	5	6	7

¹⁶ 此項說明僅是在問卷附錄上解釋題目欲衡量之構念，不會出現在正式問卷上。

¹⁷ 此項說明僅澄清題目有設計反向問法之題向，該說明不會出現在正式問卷上。

第三部份（策略性溝通）

	下列各小題的敘述，是有關醫院策略管理之相關題項，請依據 您自己之認知與看法，在下列每一題敘述後面 1~7 的數字中 <u>圈選一個</u> ，以代表 您對於該項敘述同意或不同意的程度。						
	非常不同意	不 同 意	有 點 不 同 意	不 確 定	有 點 同 意	同 意	非 常 同 意
1. 管理當局會透過各種途徑傳達醫院的策略內涵（例如經營會議、行政資訊系統、資訊科技（網頁、臉書、Line 群組）、醫院內部期刊、演講等方式）。	1	2	3	4	5	6	7
2. 管理當局會透過各種途徑說明醫院的經營環境與現況。	1	2	3	4	5	6	7
3. 管理當局會重視組織成員所反映的經營管理建議。	1	2	3	4	5	6	7
4. 當管理當局縮減（或凍結）部科預算資源時，醫院高層會與部科主管說明其緣由。	1	2	3	4	5	6	7
5. 當管理當局修改預算目標時，組織成員往往難以知悉醫院修改之理由（反向題目）。	1	2	3	4	5	6	7

第四部份（預算績效—績效權重評估問項）

	下列各小題係有關 貴部門績效評估時，來自於醫院高層對每一個績效構面之「重視程度」，請圈選一個數字。						
	非常不重要	不 重 要	有 點 不 重 要	不 確 定	有 點 重 要	重 要	非 常 重 要
1. 醫療成本達成率	1	2	3	4	5	6	7
2. 醫療收入達成率	1	2	3	4	5	6	7
3. 部科的盈餘達成率	1	2	3	4	5	6	7
4. 平均門診人次	1	2	3	4	5	6	7
5. 平均住院天數	1	2	3	4	5	6	7
6. 醫療照護（服務）品質	1	2	3	4	5	6	7
7. 病患滿意度	1	2	3	4	5	6	7
8. 其他表現（研究發展、參辦或奉派教育訓練及特殊表現等）	1	2	3	4	5	6	7

	當面臨醫院高層「調整本部科的預算目標值」後，請針對本部科「後續的預算指標達成率」做績效評估（詳以下題項），在 1~7 的數字中圈選一個數字，以代表「非常不滿意（1 分）」到「表現卓越（7 分）」。						
	非常不滿意	不 滿 意	有 點 不 滿 意	普 通	有 點 滿 意	滿 意	表 現 卓 越
1. 醫療成本達成率	1	2	3	4	5	6	7
2. 醫療收入達成率	1	2	3	4	5	6	7
3. 部科的盈餘達成率	1	2	3	4	5	6	7
4. 平均門診人次	1	2	3	4	5	6	7
5. 平均住院天數	1	2	3	4	5	6	7
6. 醫療照護（服務）品質	1	2	3	4	5	6	7
7. 病患滿意度	1	2	3	4	5	6	7
8. 其他表現（研究發展、參辦或奉派教育訓練及特殊表現等）	1	2	3	4	5	6	7

參考文獻

- 王冬與黃德海，2014，掛號、看診、拿藥背後的祕密：長庚醫院教我的 6 堂成功管理課，臺北：遠流出版社。(Wang, T., and T. H. Huang. 2014. *The Secret behind Registration, Diagnosis and Taking Medicine: Chang Gung Hospital Taught Me 6 Successful Management Lessons.* Taipei: Yuan-Liou Publishing Co., Ltd.)
- 王明鉅，2016，翻轉醫療，臺北：商周出版社。(Wang, M. C. 2016. *Reversal Medical Care.* Taipei: Business Weekly Publications, Inc.)
- 江家瑜、朱炫璉與黃勝堅，2019，特色醫療整合之合併綜效－以臺北市立聯合醫院為例，管理評論，第 38 卷（1 月）：103-104。(Chiang, C. Y., H. L. Chu, and S. J. Huang. 2019. Synergetic effects of integrating specialty healthcare: A case study of Taipei City Hospital. *Management Review* 38 (January): 103-104.) (DOI: 10.6656/MR.201901_38(1).CNI103)
- 汪秀玲、關醴麗與黃俊英，2010，醫院策略執行對醫師同理心之影響：跨層次分析，臺灣公共衛生雜誌，第 29 卷第 6 期（12 月）：487-502。(Wang, H. L., A. L. Kwan, and J. Y. Huang. 2010. The effect of hospital strategy implementation on physicians' empathy: A cross-level analysis. *Taiwan Journal of Public Health* 29 (December): 487-502.) (DOI: 10.6288/TJPH2010-29-06-02)
- 李佳玲、史雅男與蕭詔芳，2015，總額預算制度下，醫師專業化程度、管理會計系統與預算控制行為之關聯性，臺大管理論叢，第 25 卷（6 月）：119-148。(Lee, C. L., Y. N. Shih, and C. F. Hsiao. 2015. The relationship among physicians' professionalism, management accounting system and budget control behavior under global budget system. *NTU Management Review* 25 (June): 119-148.) (DOI: 10.6226/NTUMR.2015.Jun.R.11029)
- 李超雄，2004，產品開發組織功能性部門人員績效評估方式對成本降低之影響：日本製造業之實證研究，會計評論，第 39 期（7 月）：1-24。(Lee, C. H. 2004. An empirical research of functional staffs' evaluation and cost reduction performance under alternative product development organizations in Japan. *Journal of Accounting Review* 39 (July): 1-24.) (DOI: 10.6552/JOAR.2004.39.1)
- 吳潔人、吳怡玟與郭年真，2018，低價值醫療之探討，臺灣公共衛生雜誌，第 37 卷（12 月）：602-613。(Wu, C. J., Y. W. Wu, and R. N. Kuo. 2018. A review of low-value care. *Taiwan Journal of Public Health* 37 (December): 602-613.) (DOI: 10.6288/TJPH.201812_37(6).107088)

祝道松、彭雅惠、董鈺琪、龔建吉、陳秀珠與陶阿倫，2018，醫療機構成本與管理會計，臺北：華杏出版社。(Zhu, D. S., Y. H. Peng, Y. C. Tung, C. C. Kung, H. C. Chen, and A. L. Tao. 2018. *Cost and Management Accounting for Healthcare Organization*. Taipei: Farsseeing Publishing Group.)

劉育志，2012，醫療崩壞-烏托邦的實現與幻滅，臺北：華成出版社。(Liu, Y. C. 2012. *Medical Collapsing: The Realization and Disillusion of Utopia*. Taipei: Far Reaching Publishing Co. Ltd.)

劉亞明、羅德芬與粘毓庭，2017，醫院退出市場因素之分析，台灣公共衛生雜誌，第 36 卷第 3 期（9 月）：273-286。(Liu, Y. M., T. F. Lo, and Y. T. Nien. 2017. An empirical analysis of exits from the hospital market. *Taiwan Journal of Public Health* 36 (September): 273-286.) (DOI: 10.6288/TJPH201736106005)

衛生福利部，2017，醫院評鑑暨教學醫院評鑑合格名單，網址：<https://dep.mohw.gov.tw/DOMA/cp-949-15569-106.html>，搜尋日期：2017 年 8 月 24 日。(Ministry of Health and Welfare. 2017. Qualified List of Hospital Accreditation and Teaching Hospital Accreditation. Available at: <https://dep.mohw.gov.tw/DOMA/cp-949-15569-106.html>. Accessed: August 24th, 2017.)

盧正宗與張仲岳，2015，探討醫療組織誘因制度、權益公平認知對醫師工作績效之影響—以預算強調做為權變因素，會計評論，第 60 期（1 月）：73-109。(Lu, C. T., and C. C. Y. Chang. 2015. The effect of hospital incentives and equity fairness perceptions on physicians' job performance: Budget emphasis as a contingent variable. *Journal of Accounting Review* 60 (January): 73-109.) (DOI: 10.6552/JOAR.2015.60.3)

賴寧寧與張瀞文，2016，輸就是贏！彰化基督教醫院 120 年的共好心法，臺北：城邦事業股份有限公司。(Lai, N. N., and C. W. Chang. 2016. *Lose is Win: The 120-Year Good Insights of Chaanhua Christian Hospital*. Taipei: Cite Publishing Ltd.)

Abernethy, M. A., and J. U. Stoelwinder. 1991. Budget use, task uncertainty, system goal orientation and subunit performance: A test of the fit hypothesis in not-for-profit hospitals. *Accounting, Organizations and Society* 16 (February): 105-120. (DOI: 10.1016/0361-3682(91)90008-3)

Abernethy, M. A., and P. Brownell. 1999. The role of accounting organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 24 (April): 189-204. (DOI: 10.1016/S0361-3682(98)00059-2)

- Aidemark, L. G. 2001. Managed health care perspectives: A study of management accounting reforms on managing financial difficulties in a health care organization. *European Accounting Review* 10 (September): 545-560. (DOI: 10.1080/09638180120081625)
- Argenti, P., R. Howell, and K. Beck. 2005. The strategic communication imperative. *MIT Sloan Management Review* 46 (April): 82-89.
- Arnold, M. C., and M. Artz. 2015. Target difficulty, target flexibility, and firm performance: Evidence from business units' targets. *Accounting, Organizations and Society* 40 (January): 61-77. (DOI: 10.1016/j.aos.2014.12.002)
- Baron, R. M., and D. A. Kenny. 1986. The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology* 51 (December): 1173-1182. (DOI: 10.1037//0022-3514.51.6.1173)
- Bisbe, J., and D. Otley. 2004. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society* 29 (November): 709-737. (DOI: 10.1016/j.aos.2003.10.010)
- Bouillon, M. L., G. D. Ferrier, M. T. Stuebs, and T. D. West. 2006. The economic benefit of goal congruence and implications for management control systems. *Journal of Accounting & Public Policy* 25 (May): 265-298. (DOI: 10.1016/j.jacccpubpol.2006.03.003)
- Brown, J. L., J. G. Fisher, S. A. Peffer, and G. B. Sprinkle. 2017. The effect of budget framing and budget-setting process on managerial reporting. *Journal of Management Accounting Research* 29 (Spring): 31-44. (DOI: 10.2308/jmar-51535)
- Budde, J. 2007. Performance measure congruity and the balanced scorecard. *Journal of Accounting Research* 45 (March): 515-539. (DOI: 10.1111/j.1475-679X.2007.00246.x)
- Burgoon, J. K. 1993. Interpersonal expectations, expectancy violations, and emotional communication. *Journal of Language and Social Psychology* 12 (March): 30-48. (DOI: 10.1177/0261927X93121003)
- Burgoon, J. K., and S. B. Jones. 1976. Toward a theory of personal space expectations and their violations. *Human Communication Research* 2 (December): 131-146. (DOI: 10.1111/j.1468-2958.1976.tb00706.x)
- Chenxi, F. M. 2011. Controllability, budget flexibility and new model of budgeting system. *Journal of Modern Accounting and Auditing* 7 (September): 974-985.

- Clor-Proell, S. M. 2009. The effects of expected and actual accounting choices on judgments and decisions accounting review. *The Accounting Review* 84 (September): 1465-1493. (DOI: 10.2308/accr.2009.84.5.1465)
- Cuieford, J. P. 1965. *Fundamental Statistic in Psychology and Education*. New York: McGraw-Hill.
- Daft, R. L. 2001. *Organization Theory and Design*. Ohio: South-Western College Publishing.
- Derfuss, K. 2016. Reconsidering the participative budgeting–performance relation: A meta-Analysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences. *British Accounting Review* 48 (March): 17-37. (DOI: 10.1016/j.bar.2015.07.001)
- Erbert, L. A. 2014. Antagonistic and nonantagonistic dialectical contradictions in organizational conflict. *International Journal of Business Communication* 51 (March): 138-158. (DOI: 10.1177/2329488414525194)
- Etherington, L., and D. Tjosvold. 1998. Managing budget conflicts: Contribution of goal interdependence and interaction. *Canadian Journal of Administrative Sciences* 15 (June): 142-151. (DOI: 10.1111/j.1936-4490.1998.tb00158.x)
- Fatseas, V. A., and M. K. Hirst. 1992. Incentive effects of assigned goals and compensation schemes on budgetary performance. *Accounting and Business Research* 22 (March): 347-355. (DOI: 10.1080/00014788.1992.9729450)
- Frow, N., D. Marginson, and S. Ogden. 2010. “Continuous” budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations & Society* 35 (May): 444-461. (DOI: 10.1016/j.aos.2009.10.003)
- Gibbs, M., K. A. Merchant, W. A. Van der Stede, and M. E. Vargus. 2004. Determinants and effects of subjectivity in incentives. *The Accounting Review* 79 (April): 409-436. (DOI: 10.2308/accr.2004.79.2.409)
- Goodwin, D. R., and L. Kloot. 1996. Strategic communication, budgetary role ambiguity, and budgetary response attitude in local government. *Financial Accountability and Management* 12 (August): 191-204. (DOI: 10.1111/j.1468-0408.1996.tb00422.x)
- Guo, L., T. Libby, and X. Liu. 2017. The effects of vertical pay dispersion: Experimental evidence in a budget setting. *Contemporary Accounting Research* 34 (Spring): 555-576. (DOI: 10.1111/1911-3846.12245)

- Hallahan, K., D. Holtzhausen, B. van Ruler, D. Verčič, and K. Sriramesh. 2007. Defining strategic communication. *International Journal of Strategic Communication* 1 (December): 3-35. (DOI: 10.1080/15531180701285244)
- Hansen, S. C., and W. A. Van der Stede. 2004. Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis. *Management Accounting Research* 15 (December): 415-439. (DOI: 10.1016/j.mar.2004.08.001)
- Harlez, Y. D., and R. Malagueño. 2016. Examining the joint effects of strategic priorities, use of management control systems, and personal background on hospital Performance. *Management Accounting Research* 30 (March): 2-17. (DOI: 10.1016/j.mar.2015.07.001)
- Kaiser, H. F., and J. Rice. 1974. Little Jiffy mark IV. *Educational and Psychological Measurement* 34: 111-117. (DOI: 10.1177/001316447403400115)
- Kalkhouran, A. A. N., S. Z. A. Rasid, S. Sofian, and B. H. N. Nedaeia. 2015. Conceptual framework for assessing the use of strategic management accounting in small and medium enterprises. *Global Business and Organizational Excellence* 35 (November-December): 45-54. (DOI: 10.1002/joe.21644)
- Kelly, K. O., R. A. Webb, and T. Vance. 2015. The interactive effects of ex post goal adjustment and goal difficulty on performance. *Journal of Management Accounting Research* 27 (Spring): 1-25. (DOI: 10.2308/jmar-50729)
- Kenis, I. 1979. Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *The Accounting Review* 54 (October): 707-721. (DOI: 10.1109/ICMSS.2010.5578521)
- Kren, L. 1992. Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review* 67 (July): 511-526.
- Libby, T., and R. M. Lindsay. 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research* 21 (March): 56-75. (DOI: 10.1016/j.mar.2009.10.003)
- Magner, N., R. B. Welker, and T. L. Campbell. 1996. Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework. *Accounting and Business Research* 27 (December): 41-50. (DOI: 10.1080/00014788.1996.9729530)

- Marginson, D., and S. Ogden. 2005. Coping with ambiguity through the budget: The positive effects of budgetary targets on managers' budgeting behaviours. *Accounting, Organizations and Society* 30 (July): 435-456. (DOI: 10.1016/j.aos.2004.05.004)
- Merchant, K. A., and J. F. Manzoni. 1989. The achievability of budget targets in profit centers: A field study. *The Accounting Review* 64 (July): 539-558.
- Neter, J., W. Wasserman, and M. H. Kutner. 1990. *Applied Linear Statistical Models*. IL: Richard D. Irwin, Inc.
- Otley, D. T. 2016. The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research* 31 (June): 45-62. (DOI: 10.1016/j.mar.2016.02.001)
- Park, S. Y., M. Cho, and S. Kim. 2016. Value from expectancy violation and confirmation bias: Differential effects of positive and negative CSR performance on consumer responses. *American Academy of Advertising Conference Proceedings*: 233.
- Pflueger, D. 2016. Knowing patients: The customer survey and the changing margins of accounting in healthcare. *Accounting, Organizations & Society* 53 (August): 17-33. (DOI: 10.1016/j.aos.2016.08.002)
- Podsakoff, P. M., S. B. MacKenzie, J. Y. Lee, and N. P. Podsakoff. 2003. Common method biases in behavioral research: a critical review of the literature and recommended remedies. *Journal of Applied Psychology* 88 (October): 879-903. (DOI: 10.1037/0021-9010.88.5.879)
- Schick, A. 1986. Macro-budgetary adaptations to fiscal stress in industrialized democracies. *Public Administration Review* 46 (March-April): 12-34. (DOI: 10.2307/976164)
- Thomas, G. F., and K. J. Stephens. 2015. An introduction to strategic communication. *International Journal of Business Communication* 52 (January): 3-11. (DOI: 10.1177/2329488414560469)
- Venkatraman, N. 1989. The concept of fit in strategy research: Toward verbal and statistical correspondence. *The Academy of Management Review* 14 (July): 423-444. (DOI: 10.5465/amr.1989.4279078)
- Vesty, G., and A. Brooks. 2017. St George hospital: Flexible budgeting, volume variance, and balanced scorecard performance measurement. *Issues in Accounting Education* 32 (August): 103-116. (DOI: 10.2308/iace-51588)

- Wentzel, K. 2002. The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting. *Behavioral Research in Accounting* 14 (February): 247-271. (DOI: 10.2308/bria.2002.14.1.247)

The Effect of Difficult Adjustments in Budget Expenditure Goal on Budget Execution and Budgeting Performance: The Contingent Effect of Strategic Communication

1. PURPOSE

Based on the theory of expectancy violation, this study explores the impact of “mediating variables (budget executive flexibility and budget executive conflict)” between “difficult adjustments in budget expenditure goals” and “budgeting performance” under the contingent effect of different “strategic communication.”

2. RESEARCH DESIGN

This study investigates the competitive medical industry in Taiwan. Based on the list of qualified regional hospitals published on the website of the Ministry of Health and Welfare (2017), research data consisted of 227 medical department supervisors’ responses to the questionnaires. In order to test the hypotheses, multiple regression analysis was used to investigate the relationships between variables. Besides, cluster analysis was also applied to classify the research samples in high and low strategic communication situations. Then, according to different strategic communication situations, this study used path analysis to explore whether the relationship between “difficult adjustments in budget expenditure goals” and “budgeting performance” was mediated by budget execution factors (budget executive flexibility and budget executive conflict).

3. FINDING

The following statements show the empirical results. (1) In the medical organizations with low strategic communication, the “difficult adjustments in budget expenditure goals” and “budgeting performance” have an indirect negative relationship. Among them, “difficult adjustments in budget expenditure goals” negatively affects departmental supervisors’ “budget executive flexibility,” which indirectly leads to negative budgeting performance. (2) In the medical organizations with high strategic communication, “difficult adjustments in budget expenditure goals” and “budgeting performance” show an indirect positive relationship. Among them, “difficult adjustments in budget expenditure goals” negatively reduces departmental supervisors’ “budget executive conflict,” which indirectly leads to positive budgeting performance. (3) The decision to carry out the

“difficult adjustments in budget expenditure goals” indeed diminishes budgetary resources for medical department supervisors, and creates additional difficulty for budgetary transfers.

4. RESEARCH LIMITATIONS

This paper reports several research limitations. First, in terms of research samples, this paper discusses private regional hospitals, so the empirical results should not be inferred or applied to hospitals at different levels. It is suggested that follow-up studies be conducted on other types of hospitals. Secondly, the budgeting performance data of this study were obtained via a self-evaluation method employed by medical department supervisors. Since budgeting performance data of Taiwanese hospitals have internally remained an important secret, future research is suggested to adopt the case study method. Thirdly, since this study has concentrated upon two mediating variables (budget executive flexibility and budget executive conflict), other mediating variables (e.g., role ambiguity) should be taken into consideration in future studies. Finally, in the aspect of “difficult adjustments in budget goals,” this study discusses the “goal adjustment decision” in which “budget expenditure goals” is reduced; therefore, it is suggested that future studies explore the “goal adjustment decision” of raising “budget revenue goals.”

5. ORIGINALITY/CONTRIBUTION

Relevant research indicates that “budgeting goal setting” is the most important step during budget planning. However, budgeting goals are not always fixed after setting. Ex post goal adjustment involves a restatement of goals initially setting at the beginning to filter out the uncontrollable events. In other words, budgeting goals may require an adjustment in order to respond to competitive environments, organizational changes, and sudden events. The management needs to make goal adjustment decisions to meet timeliness and correspondence. So far, a handful of studies have taken up this subject, but the relationship between difficult adjustments in budget expenditure goals and budgeting performance shows inconsistent conclusions. Yet, it happens to be a current point of emphasis in practical terms. This paper integrates both contingent and mediating effects to investigate the relationship between difficult adjustments in budget expenditure goals and budgeting performance, with a purpose to improve the integrity and interpretation of the research framework. Hopefully, it will make up for the imperfection because previous studies focused mainly on the contingent effect or unilateral examining the mediate effect. Next, based on contingency theory, this paper selects strategic communication from the perspective of organizational strategy to discuss the contingent variable, which is one of the academic contributions of this study. Besides, based on the theory of expectancy violation, this paper constructs the budget execution factors (budget executive flexibility

and budget executive conflict) to be used as mediating variables between difficult adjustments in budget expenditure goals and budgeting performance. This is a second innovative contribution of this paper. Finally, while past studies discussed budgeting goal adjustment decisions made by for-profit organizations, this paper concentrates upon medical industry instead. The empirical results include a decision-making model for budget expenditure goal adjustment that allows the management to understand the importance of strategic communication, and in the future, serves as a reference for hospitals concerned with budgetary management.