

# 政府預算執行存在代理問題？

汪進揚\*<sub>1</sub> 姜泰寧<sub>2</sub>

1 中國文化大學會計系教授

2 海軍總部主計處組長

## 摘要

本研究在於探討監督對公共預算執行之影響，研究中以我國中央部會為探討對象，採用追蹤資料進行分析。實證結果發現，預算執行監督頻率增加可顯著改善經常門預算執行落後問題；然並無證據支持，增加監督頻率可改善資本門預算執行情形。此實證結果顯示，裁決性較高之經常門預算執行過程存在代理問題，而增加監督頻率可降低此問題之嚴重性。

**關鍵字：**代理問題、預算執行、監督、經常門預算、資本門預算

---

\* 通訊作者：汪進揚 e-mail：mr\_uang@yahoo.com.tw；wjy8@faculty.pccu.edu.tw

# Do Agency Problems Exist in the Execution Process of Public-sector Budgets ?

**Jinn-Yang Uang**

Professor, Department of Accounting, Chinese Culture University

**Tai-Ning Chiang**

Head of Section, Comptroller Division, Navy Command Headquarters,  
Ministry of National Defense

## Abstract

This study aims to examine the impact of monitoring on public-sector budget execution patterns. Using panel data for ROC central government units, we find that government agencies subject to higher-frequency monitoring have less delays in executing current operating expenditure budgets. However, no evidence shows that increasing monitoring frequency can improve the budget execution patterns of capital investment budgets. Based on such findings, we argue that agency problems exist in the execution process of current operating expenditure budgets and such problems can be mitigated by closer monitoring.

**Keywords : agency problem, budget execution, current operating expenditure budget, capital investment budget**



## 壹、導論

政府預算係政府於一定期間內，為達成政治、經濟和社會目的，以整體資源與國民負擔能力為估算基礎，所預定之財政收支計畫(徐仁輝，2011)。此財政收支計畫除呈現政府資源分配情形外，亦反映政府在該期間之施政作為。為了使施政計畫得以順利執行，各國預算法通常有「預算須依施政計畫按期編造與執行」之規定；然實際上，許多政府單位常發生預算延遲至年底或最後一季才執行之情形(Blondal, 2003)。例如，Kozar & McCaffery(1994)發現美國國防部門「作業維持費」，在「年度結束前」及「每季首月」之執行率顯著高於其它時段。張錫惠、江淑玲、林金和與蕭家旗(1999)亦發現，我國司法院所屬 28 個預算支用單位有明顯將預算集中於年底執行之情事。此現象常被批評為預算規劃不實，且予人有年底急促消化預算之疑慮，影響人民對政府財政管理能力之信任。

預算執行延遲部門常主張，預算執行落後係因政府預算於執行之前一年度即已編定，而期間主客觀因素變化，導致無法依原定計畫期程執行，造成實際執行與計畫之落差。然民意機關(如立法院)或監督機關(如監察院)通常持不同看法，認為預算執行不力可能導因於缺乏良好預算管理所致<sup>1</sup>。

在雙方各持主張下，立法院於 2000 年 12 月 13 日，通過決算法修訂，將政府單位原僅須於「年度結束時」才辦理決算之規定，於決算法中增列各行政單位須於「年中」向審計部提報半年結算報告(Semi-annual Balance Statement)。該報告經審計部審核後，由審計長向立法院報告執行情形(本研究稱之為半年結算制度)。此外，為了使此制度得以落實，立法院又於 2001 年 6 月審議 91 年度中央政府總預算案時，提出「決議、附帶決議及注意辦理事項」，要求中央政府各單位嚴格貫徹半年結算制度。

由於實施半年結算制度，增加了期中預算執行之監督機制；因此，提供了檢測監督頻率對公部門預算執行行為影響之實證場域，此為本研究動機之一。另外，如前所述，預算執行落後部門與民意機關對預算執行延遲存在不同看法，而半年結算制度之實施正提供一個檢測不同主張之機會。由於政府預算係來自人民納稅款項，

---

<sup>1</sup> 此論點基本上源自代理理論之主張；亦即，代理人會有道德危機問題，會因追求自身利益而犧牲組織利益(Jensen & Meckling, 1976)。在政府預算執行方面，如執行單位未能善盡職責，而使預算執行延遲或無法如期完成，表示政府施政計畫(公共事務或投資計畫)未能如期推動或完成，終至損及人民(主理人)利益或福利。



預算執行目的在於完善公共事務與建設，使人民享受高品質生活。人民為預算執行之「主理人」，執行單位為「代理人」，而立法院、監察院受人民付託，擔任預算執行之「監督者」。如預算執行延誤純導因於管理部門不可控制因素，則實施半年結算制度(增加期中預算執行監督)，理應無法改變原預算執行型態；相反地，如增加期中監督可改善預算執行情形，則表示監督程度會影響預算執行，亦即隱含預算執行存在代理問題，此為本研究另一實證動機。基此，本研究以半年結算制度為觀察事件，嘗試探討預算監督對公部門預算執行之影響。

## 貳、文獻探討與研究假說發展

政府預算管理活動通常可區分成「預算籌編」(Preparation)、「預算審議」(Approval)、「預算執行」(Execution)、以及「決算與審計」(Final Report and Audit)四個階段(徐仁輝，2011)。其中，「預算籌編」與「預算執行」為行政部門職責，做好預算籌編與執行為實現公共政策不可偏廢之過程。然文獻上許多研究指出，政府部門有「重預算獲得而輕預算執行」之現象(Caiden, 1981; Dougherty, Klase, & Song, 2003; Jones, & Thompson, 1986; Kozar, 1993; McCaffery, & Mutty, 1999; Pitsvada, 1983; 姚秋旺, 1994; 劉正田, 1995)。這些研究認為，政府單位往往於預算籌編時，盡所能地爭取最大預算分配額度，然在獲得預算後，卻疏於預算執行之管理，使得無法發揮預算之最大效用。其中，下述二種狀況為行政部門預算執行常被質疑之問題：(一)財政年度結束時，未能完成預算(計畫)執行；(二)財政年度期間，預算(計畫)執行未符合預算書表所訂進度，發生預算執行延遲現象<sup>2</sup>。

而為何行政部門於財政年度結束時，無法完成預算(計畫)執行呢？Niskanen 預算極大化理論(Niskanen's budget-maximization theory)指出，政府官員為了凸顯該單位在組織之重要性，會於預算籌編階段，竭盡所能地擴大計畫規模，以爭取預算之極大化，導致預算供給常大於實際需求，影響預算執行成效(Dolan, 2002; Niskanen, 1979)。另有些研究認為，行政單位於預算籌編時，會預留預算審查刪減空間或為了使任務較易達成，而寬列或虛報預算需求(padding the budget)，導致所獲預算超過實際所需額度，影響預算執行成效(黃明聖，2001; Lukka, 1988; Dunk, & Nouri, 1998; Hilton, 2008)。

---

<sup>2</sup> 行政院研考會對行政部門施政計畫執行成效考核上，雖區分為「計畫執行進度」與「預算執行進度」二種考核基礎，然由於預算執行程度較易衡量；因此，施政計畫執行成效考核仍以預算執行進度為主要衡量基礎。



爲了紓解此年度預算(計畫)執行問題，1991年，我國於中央政府總預算執行條例中增訂了「議處條款」，明文規定當單位預算執行率超過原預算額度之20%或未達80%時，機關首長及相關主管應予以議處。1994年於修訂此條例時，將「議處條款」之適用範圍限縮於資本門預算之執行。隨後又於1999年，將資本門預算執行率門檻提高至90%。

有關「議處條款」實施成效方面，大部分實證研究指出，「議處條款」對提高預算執行率有顯著影響作用(王家信，1998；張錫惠等，1999；馮宏澤，2004)。例如，張錫惠等(1999)以我國司法院爲研究對象，實證結果發現偏低的資本門預算執行率，在引入議處條款後有顯著提高情形。馮宏澤(2004)以中央政府總預算政事別及機關別爲研究對象，研究結果亦支持「議處條款」對資本門預算執行率之提升有顯著影響作用。

近年來，公共預算執行延遲問題成爲另一引人關注之焦點。一般認爲如於預算籌編時，能作好完善之規劃，預算應可循序漸進執行，發揮預算功能。相反地，如預算執行進度脫離原訂規劃期程時，可能傳遞預算規劃不實之訊息或顯示預算單位未能善盡管理職責，這些疑慮加劇了公共部門預算執行延遲之嚴重性。

經濟合作發展組織(Organization of Economic Cooperation and Development, OECD)之調查報告指出，雖大部分國家之預算法訂有「政府機關應按期執行所分配預算」之規定，然實際上，許多政府單位常發生預算執行延遲至年底或最後月份之情事(Blondal, 2003)。除此之外，一些實證研究也發現此一現象。例如，Kozar & McCaffery(1994)以美國國防部門爲研究對象，分析1977至1990年作業維持費(O&M)執行情形，研究結果發現作業維持費之預算執行率，在「年度結束前」及「每季首月」有顯著高於其它時段之現象。張錫惠等(1999)以我國司法院所屬28個預算支用單位爲研究對象，研究結果指出，司法院28個支用單位，在1989至1995年預算執行上，有明顯集中於年底才執行之情事，並認爲這些單位可能有年底消化預算之情形。<sup>3</sup>馬君梅等(2002)以國立大學校院「校務基金」之47所院校爲研究對象，研究結果指出，其1991至2000年度之資本門預算有集中於最後一季執行之現象。而馮宏

---

<sup>3</sup> Osborne & Gaebler(1993)指出，由於政府單位在會計年度結束時，如有未用完(執行完)之預算時，該單位除失去這些未執行預算之使用權外，亦會遭受指責要求過多之預算，甚至影響隔年預算獲得額度；因此，政府單位爲了避免上述不利情事之發生，會選擇於年度結束前消耗所有預算。而張錫惠等(1999)亦指出，預算單位會爲了避免予人聯想預算賸餘是因預算編列浮濫所致，使得以後年度預算遭到刪減；因此，於年度結束前會盡量將預算支用完畢。



澤(2004)以 1983 至 2002 年中央政府總預算「政事別」及「機關別」為研究對象，實證結果指出，政府機關在整體歲出預算執行上，第四季預算執行率顯著高於其他各季，顯示存在季節性預算支用集中情形。

然為何發生預算延遲執行呢？預算執行落後部門常主張，由於政府預算係於執行之前一年度即已編列，期間主客觀因素變化，導致無法依原訂計畫執行，造成實際執行與預期之落差。然民意機關常持不同觀點，認為政府單位預算執行落後之原因在於行政部門怠忽預算管理職責所致。在雙方各持論據下，立法院為回應人民對預算管理之關切，於 2000 年 12 月 13 日，通過決算法修訂，將政府單位原僅須於年度結束時才辦理決算之規定，於決算法中增列必須於年中提出預算執行之半年結算報告，增加期中預算執行監督與考核，期望透過此制度之運作，減輕預算集中於年底執行之現象，以及避免年底潛在預算消化行為。

有關代理理論方面，法國經濟學家 Jean Tirole 於 1986 年，擴充傳統二層次(主理人—代理人)代理理論(two-tier principal-agent theory)之論述，提出了三層次(主理人—監督者—代理人)代理理論(three-tier principal-supervisor-agent model)(Tirole, 1986)。此理論主張，代理人為產出主體，其決策或努力程度常無法觀測(unobservable)，且主理人常因缺乏時間或專業知識以有效監督，因此須委託獨立之監督者來蒐集更多資訊與監督。於此環境下，通常監督者擁有決定是否向主理人回報觀察結果之自由裁量權<sup>4</sup>。因此，依據三層次代理理論論點，監督者(supervisor)為主理人與代理人之媒介，如監督者可善盡監督或約束角色，將可降低代理問題。

政府預算來自人民納稅款項，預算執行目的在於完善公共事務與建設，提升人民生活享受與品質。因此，人民為預算執行之主理人，執行單位為代理人，而立法院、監察院受人民付託，擔任監督預算執行之角色(監督者)。而 2000 年決算法修訂通過，增加年中預算執行監督與考核(半年結算制度)，在於授與監察院(審計部)更大權力或義務，以強化監督與約束力。

依照半年結算制度，各預算單位應積極執行上半年所分配之預算，並須對未能如期執行之預算提出合理說明<sup>5</sup>。此規定要求審計長應於中央各部會提出半年結算報告後，一個月內完成查核，並提出查核報告於立法院。然增加期中預算執行監督能

<sup>4</sup> 此理論主張，監督者可為代理人之上級單位；且一個監督者可同時負責監督多個代理人，或一個代理人可同時受到多重監督者之監督。

<sup>5</sup> 年底結算時，未支用預算必須上繳國庫；然期中結算並未有此一嚴格規定。



否改善預算執行延遲現象呢？如預算執行延遲問題係如預算執行落後部門所主張之不可控制因素所造成，則增加預算執行監督頻率，理應無法改善原來延遲問題。相反地，如增加期中預算執行監督可提高期中預算執行率(即減輕預算執行延遲現象)，則可合理推測，由於增加期中監督之授權(監督頻率增加)，迫使預算執行單位提高預算執行之積極性，導致減少預算執行遞延問題；亦即，透過監督機制之強化，降低了預算執行之代理問題<sup>6</sup>。換言之，預算執行落後並非純導因於不確定性或無法控制之因素，而係存在著代理人怠忽職責之問題。

文獻對此議題之探討尚乏無整性。Uang & Liang (2012)曾以國防部門「作業維持預算」為探討焦點，調查半年結算制度實施之第一年，對「作業維持預算」執行率之影響。其研究結果指出，所調查之預算支用單位，在實施半年結算制度後，上半年預算執行率有顯著提高現象。由於此制度適用範圍橫跨中央各部會，因此擴大觀察層面有助於對此公共政策實施成效之評估，以作為未來制度修訂之參酌。

再者，我國預算制度將預算區分為「經常門」與「資本門」，採用不同之管理方式<sup>7</sup>；經常門所編列之預算屬於一般經常性支出，預算執行程序較為簡易，管理者有較大之裁量空間；而資本門所編列項目屬於公共投資支出，必須配合政府中、長程規劃，甚至列為政府重大投資之管制案件，受到較多之關注與監督，預算單位之裁量空間亦相對限縮<sup>8</sup>。有關裁量空間對管理行為影響方面，已有許多研究以企業經理人為探討對象，發現企業經理人會藉由操弄會計應計項目，以影響報導盈餘(Prawitt, Smith, & Wood, 2009；林婵娟等，1997；Hunton, Libby, & Mazza, 2006)。這些研究強調，企業盈餘操弄須有操弄「機會」方可為功，而裁量項目正提供經理人操縱機會。如前所述，由於「經常門」與「資本門」預算管理有迥然不同之裁決空間；因此，增加預算監督可能對預算管理有不同之影響。基此，設立 H1 與 H2 假說，分別檢測監督頻率對預算執行行為之影響。

H<sub>1</sub>：監督頻率增加可減輕「經常門」預算執行延遲問題。

H<sub>2</sub>：監督頻率增加可減輕「資本門」預算執行延遲問題。

<sup>6</sup> 預算執行延遲(執行不力)代表公共事務或投資計畫未能如預期執行，將損及人民(主理人)利益或福利。例如，大眾交通系統延期完工，會造成人民交通不便，增加通勤時間浪費與交通成本(代理成本)。

<sup>7</sup> 我國預算法第十條規定：「政府歲入、歲出預算依其收支性質分為經常門、資本門。．．歲出，除增置或擴充、改良資產及增加投資為資本支出，應屬資本門外，均為經常支出，應列經常門」。

<sup>8</sup> 我國預算法第三十四條規定：「重要公共工程及重大施政計畫，應先行製作選擇方案及替代方案之成本效益分析報告，並提供財源籌措及資金運用之說明，始得編列概算及預算案，並送立法院備查」。



## 參、研究方法

### 一、變數操作性定義

爲了檢測假說  $H_1$  與假說  $H_2$ ，本研究首先採用變異數分析與成對  $t$  統計量，檢測「增加期中監督」前後各年度預算執行率之差異，進而以縱橫資料(panel data)分析模式執行整體之檢定。表 1 彙整相關變數之操作性定義；其中，經常門預算執行率(Execution Rate for Current Operating Expenditure；ER\_COE)與資本門預算執行率(Execution Rate for Capital Investment Expenditure；ER\_CIE)，係實際支用(執行)數占預算分配數之比例，爲迴歸模式之因變數<sup>9</sup>。

而如前所述，由於實施半年結算制度增加了期中預算執行監督；因此，本研究以半年結算制度實施前後作爲監督頻率差異之劃分，設立「監督頻率」虛擬變數(Monitoring Frequency；MF)作爲研究之實驗變數。此外，由於許多管理領域之實證研究發現，組織規模會影響組織績效(Iyer, & Watkins, 2008; Moorman, 2008)；因此，實證模式中納入不同之規模代理變數作爲控制變數，包括預算規模(BS)、業務費規模(Size of Operating Budget；SOB)、<sup>10</sup>員工人數(Number of Unit Employees；NUE)與預算支用單位數(Number of Budgetary Units；NBU)。另外，由於預算管理主要係透過各單位之主計人力(員)，因而主計部門人力充足與否可能亦會影響預算控管品質；因此，研究中亦納入預算監管負荷(Budget Supervision Load；BSL)作爲控制變數。

### 二、實證模式

模式(1)用以驗證假說  $H_1$ 「監督頻率增加可減輕經常門預算執行延遲問題」，模式(2)用以驗證假說  $H_2$ 「監督頻率增加可減輕資本門預算執行延遲問題」。迴歸模式之因變數爲執行率(ER\_COE：經常門預算執行率；ER\_CIE：資本門預算執行率)；實驗變數爲監督頻率(MF)；控制變數包括 BSL(預算監管負荷)、BS(預算規模)、SOB(業務費規模)、NUE(員工人數)與 NBU(預算支用單位個數)。

<sup>9</sup>由於本研究目的在於觀察「半年結算制度」所引入之期中監督對預算執行延遲之影響；因此，研究中以期中預算執行率(上半年執行率)作爲觀察。當期中執行率提高時，表示預算執行延遲情況減緩。

<sup>10</sup>歲出預算用途別分類中，以「業務費」最能反映單位屬性，為維持單位正常運作之基本支出。



$$ER\_COE_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 MF_{it} + \alpha_2 BSL_{it} + \alpha_3 BS_{it} + \alpha_4 SOB_{it} + \alpha_5 NUE_{it} + \alpha_6 NBU_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

$$ER\_CIE_{it} = \beta_0 + \beta_1 MF_{it} + \beta_2 BSL_{it} + \beta_3 BS_{it} + \beta_4 SOB_{it} + \beta_5 NUE_{it} + \beta_6 NBU_{it} + v_{it} \quad (2)$$

依本研究推論，如預算執行延遲(落後)非純導因於不確定性或無法控制因素，而存在代理問題時，則增加監督頻率，將有助於抑制代理問題，使得期中預算執行率提高(即減輕預算執行延遲)；因此，如本研究假說成立，則監督頻率(MF)與執行率(ER)將呈正向關係。

### 三、樣本與資料來源

研究對象為我國中央政府總預算之各主管機關，包括「府院級」、「部級」、「委員會級」與「署處級」等四階層。府院級方面有國民大會、總統府、行政院、立法院、司法院、考試院與監察院等 7 個單位。部級方面有內政部、外交部、國防部、財政部、教育部、法務部、經濟部、交通部等 8 個單位。委員會方面有蒙藏委員會、僑務委員會、退除役官兵輔導委員會、國家科學發展委員會、原子能委員會、農業委員會、勞工委員會、公務人員住宅及福利委員會、經濟建設委員會、中央選舉委員會、文化建設委員會、青年輔導委員會、研究發展考核委員會、大陸委員會、公平交易委員會、消費者保護委員會、公共工程委員會、原住民委員會、體育委員會與客家委員會等 20 個單位。署處級方面則有衛生署、環境保護署、海岸巡防署、主計處、主計處電子處理中心、新聞局、人事行政局、公務人力發展中心、地方行政研習中心、國立故宮博物院與檔案管理局等 11 個單位<sup>11</sup>。

在資料來源方面，經常門與資本門預算資料係來自行政院主計處網站所公布之中央政府各機關歲出預算執行報告。「預算規模」、「業務費規模」、「機關預算員額」及「預算支用單位數」等資料係取自中央政府總預算案書表，而「主計人員數」則取自中央政府「主計機構暨人員統計表」。

研究調查期間涵蓋「半年結算制度」實施前之三個會計年度，包括 1996/7 年度(1996 年 7 月 1 日至 1997 年 6 月 30 日)、1997/8 年度(1997 年 7 月 1 日至 1998 年 6 月 30 日)、1998/9 年度(1998 年 7 月 1 日至 1999 年 6 月 30 日)，以及實施後之五個

<sup>11</sup> 行政院主計處公布之中央政府各機關預算執行情形概況，除上述機關性質之單位外，尚有省市地方政府、統籌部分、災害準備金及第二預備金等非屬完整機關性質之預算。



會計年度，包括 2001 年度(2001 年 1 月 1 日至 2001 年 12 月 31 日)、2002 年度(2002 年 1 月 1 日至 2002 年 12 月 31 日)、2003 年度(2003 年 1 月 1 日至 2003 年 12 月 31 日)、2004 年度(2004 年 1 月 1 日至 2004 年 12 月 31 日)與 2005 年度(2005 年 1 月 1 日至 2005 年 12 月 31 日)。由於我國自 1999 年修訂預算年度，從原先之七月制(7 月 1 日至 6 月 30 日)，改為曆年制(1 月 1 日至 12 月 31 日)；此一調整使得 1999 年 7 月 1 日至 2000 年 12 月 31 日之過渡期(行政院主計處之正式用語為：88 下半年及 89 年預算年度)，橫跨一年半之時間；為避免預算期程長短不一致對實證結果之影響，本研究未納入此過渡期間之預算年度。

表 1 變數操作性定義

變數名稱	代號	變數衡量
經常門預算執行率	ER_COE	$ER\_COE=COE/COA$ 其中，COE：第 t 年期中經常門預算執行數； COA：第 t 年期中經常門預算分配數
資本門預算執行率	ER_CIE	$ER\_CIE=CIE/CIA$ 其中，CIE：第 t 年期中資本門預算執行數； CIA：第 t 年期中資本門預算分配數
監督頻率	MF	MF=1，如觀察值來自「半年結算制度」實施後之期間(2001 以後)；=0，其他
預算監管負荷	BSL	預算規模平減主計人員數
預算規模	BS	全年歲出預算分配數之自然對數，即 LN(預算分配數)
業務費規模	SOB	依據中央政府總預算歲出各機關用途別分析表所列各部會主管機關用途區分之「業務費」預算(含經常門及資本門)，並取自然對數作為衡量
員工人數	NUE	機關之預算員額
預算支用單位數	NBU	各機關擁有之預算支用單位個數



## 肆、實證結果與討論

### 一、敘述性統計

表 2 彙整研究期間內，中央部會上半年(期中)與下半年預算執行率之敘述統計量。在經常門期中執行率方面，以 2002 年最高，平均數為 92%，中位數為 95%，最大值為 100%，最小值為 53%。下半年以 2001 年最高，平均數為 103%(超過 100% 表示有上半年預算延遲至下半年執行之情形)，中位數為 103%，最大值為 171%，最小值為 66%<sup>12</sup>。資本門執行率方面，上半年以 1997/8 年最高，達 72%，中位數為 71%，最大值為 100%，最小值為 16%。下半年以 2004 年之平均執行率最高，達 150%。

上述分析顯示，中央部會上半年預算執行有落後現象，其中以資本門較為嚴重(在 56%~72%之間)；另外，從年度之比較顯示，經常門預算執行較資本門穩定。在下半年預算執行方面，不論經常門或資本門預算均有超過百分之百情形，顯示政府部門上半年預算有延遲至下半年執行之情事，亦即文獻所指出之預算集中於年底或後幾個月執行之現象。

其他變數之敘述性統計量彙整於表 3。「監督頻率」虛擬變數(MF)之平均數為 0.586，表示有 58.6%之觀察值為半年結算實施(增加期中監督)後之樣本。另外，「預算規模」(BS)之平均數為 8.431(標準差為 2.265)，「業務費規模」(SOB)之平均數為 6.508(標準差為 1.904)。「預算監管負荷」(BSL)之平均值為 0.636，而中位數僅 0.339，顯示預算監管負荷變數有右偏現象，亦即有部分單位之預算監管負荷明顯高於其他單位。部會平均「員工人數」(NUE)為 3,833 人，中位數僅 716 人，亦呈現右偏情形，表示有部分單位之員工人數明顯較多。而平均「預算支用單位數」為 12 個，最多為 134 個，最少僅 1 個。

表 2 預算執行率敘述性統計量

性質	年度	上半年 (期中)						下半年 (期末)					
		個數	平均數 (%)	標準差	中位數 (%)	極大值 (%)	極小值 (%)	個數	平均數 (%)	標準差	中位數 (%)	極大值 (%)	極小值 (%)
經常門	1996/7	41	84	11.27	86	99	55	41	88	9.35	89	97	49
	1997/8	41	86	11.08	89	99	45	41	90	6.44	91	98	69
	1998/9	43	84	11.27	86	99	52	43	89	7.82	91	99	59

<sup>12</sup> 下半年執行率除受該半年執行程度之影響外，亦受上半年預算執行遞延之影響。



表 2(續)

	年度	上半年 (期中)						下半年 (期末)					
		個數	平均數 (%)	標準差	中位數 (%)	極大值 (%)	極小值 (%)	個數	平均數 (%)	標準差	中位數 (%)	極大值 (%)	極小值 (%)
性質	2001	43	83	12.53	85	100	51	44	103	15.70	103	171	66
	2002	44	92	9.71	95	100	53	44	96	9.27	96	118	68
	2003	44	91	8.40	93	100	58	44	100	7.70	100	119	80
	2004	46	90	7.01	91	98	64	46	102	7.12	102	124	83
	2005	46	90	11.10	92	99	25	46	101	7.10	101	115	81
資本門	1996/7	39	64	25.73	67	100	0	40	76	24.74	85	100	2
	1997/8	40	72	21.14	71	100	16	40	78	18.89	84	100	16
	1998/9	42	68	29.36	70	100	0	43	75	26.81	80	100	0
	2001	42	56	25.79	55	100	0	41	148	84.11	122	500	0
	2002	43	65	28.27	69	100	0	43	117	25.49	110	200	72
	2003	44	67	30.12	74	100	0	44	120	29.05	112	245	77
	2004	46	67	26.44	69	100	0	45	150	154.62	112	345	63
	2005	45	70	25.14	79	100	15	45	143	28.14	128	320	65

註：由於某些年度，有些部門編列「經常門」預算但無「資本門」預算，使得經常門與資本門樣本數不同；另外，各年度樣本數不同係由於部門增加或刪減所致。

表 3 其它變數之敘述性統計量

變數	平均數	標準差	中位數	極大值	極小值
MF	0.586	0.493	1	1	0
BS	8.431	2.265	8.232	12.829	3.497
SOB	6.508	1.904	6.623	11.443	2.708
BSL	0.636	0.878	0.339	4.615	0.006
NUE	3,833	7,109	716	32,783	134
NBU	12.151	23.602	2	134	1

註：MF：監督頻率；BS：預算規模；SOB：業務費規模；BSL：預算監管負荷；NUE：員工人數；NBU：預算支用單位數。

## 二、監督頻率對預算執行延遲之影響：單變量分析

爲了檢定監督頻率對經常門預算執行延遲之影響，本研究首先採用變異數分析 (ANOVA)，檢測半年結算制度「實施前」各年度預算執行率是否具有差異性，實證



結果發現，半年結算實施前之各年度(1996/7 至 1998/9 年度)期中預算執行率並無存在顯著之差異性( $F=0.516$ ， $p=0.598$ )，顯示增加預算執行監督頻率前，經常門執行率並無顯著變化情形(為使報導較為簡潔，省略此實證表格之呈現)。

接著，本研究以成對  $t$  檢定，檢測半年結算制度「實施前後」，各年度預算執行率之差異性，實證結果列示於表 4 之 panel A。研究結果顯示，半年結算制度開始實施之第一年(2001)與實施前之 1998/9 年度並無顯著差異( $t=-0.260$ ， $p=0.796$ )，顯示半年結算制度(增加期中監督)實施之第一年並未對預算執行率之提升發揮作用。然實施之第二年(2002)執行率顯著高於實施前之 1998/9 年( $t=4.455$ ， $p<0.001$ )，顯示增加預算執行監督頻率可拉抬經常門預算執行率。此外，實施之第三年(2003)( $t=4.192$ ， $p<0.001$ )、第四年(2004)( $t=3.673$ ， $p<0.001$ )與第五年(2005)( $t=2.587$ ， $p=0.013$ )均顯著高於 1998/9 年，顯示增加期中監督對經常門預算執行具有持續性之影響。

另外，本研究以相同方法檢測監督頻率對資本門預算執行延遲之影響。變異數分析結果顯示，半年結算制度「實施前」之各年度(1996/7 至 1998/9 年度)資本門預算執行率並無顯著差異性( $F=0.930$ ， $p=0.397$ )，表示增加預算執行監督頻率前，資本門執行率亦無顯著變化情形(為使報導較為簡潔，省略此實證表格之呈現)。

接著，採成對  $t$  統計量檢測半年結算制度「實施前後」，資本門預算執行率之差異性，實證結果彙整於表 4 之 panel B。研究結果指出，半年結算制度實施之第一年(2001)預算執行率低於實施前之 1998/9 年度( $t=-2.142$ ， $p=0.039$ )，顯示預算執行落後仍處於持續惡化中，而增加期中監督並未對資本門預算執行發揮影響作用。而進一步分別比較實施之第二至第五年與實施前之 1998/9 年度，實證結果均未發現監督頻率對資本門預算執行延遲具有顯著之影響。

表 4 半年結算制度實施前後之預算執行率差異

Panel A (實施後 vs 實施前)	經常門				
	個數	平均數	標準差	成對 $t$ 值	$p$ 值
2001 vs.1998/9	42	-0.518	12.919	-0.260	0.796
2002 vs.1998/9	42	8.734	12.705	4.455***	0.000
2003 vs.1998/9	42	7.480	11.563	4.192***	0.000
2004 vs.1998/9	42	6.297	11.111	3.673***	0.001
2005 vs.1998/9	42	5.736	14.371	2.587*	0.013



表 4(續)

Panel B	資本門				
	個數	平均數	標準差	t 值	p 值
2001 vs.1998/9	40	- 11.529	34.046	- 2.142*	0.039
2002 vs.1998/9	40	- 1.969	35.292	- 0.353	0.726
2003 vs.1998/9	41	- 4.160	43.163	- 0.617	0.541
2004 vs.1998/9	41	- 5.089	43.520	- 0.749	0.458
2005 vs.1998/9	39	-0.001	36.828	0.000	1.000

註：\*：達顯著水準 $< 0.05$ ；\*\*：達顯著水準 $< 0.01$ ；\*\*\*：達顯著水準 $< 0.001$ 。

### 三、監督頻率對預算執行延遲之影響：複迴歸分析

爲了進一步驗證上述之實證結果，本研究另以 panel data 分析模式進行實證；模式之依變數爲預算執行率(ER)，實驗變數爲監督頻率(MF)，控制變數包括預算監管負荷(BSL)、預算規模(BS)、業務費規模(SOB)、員工人數(NUE)與預算支用單位數(NBU)。實證結果彙整於表 5，並摘要說明如下。

首先，在經常門方面，panel data 分析模式選取之檢定結果顯示，橫斷面固定效果模式(cross-section fixed effects model)優於最小平方(OLS)模式( $F=5.049$ ， $p<0.001$ )；且固定效果模式亦優於隨機效果模式(Hausman 統計量 $=15.87$ ， $p=0.015$ )；因此，研究中以固定效果模式作爲實證模式。實證結果彙整於表 5 之左半部。

整體模式達顯著性( $F=6.058$ ， $p<0.001$ )，解釋力爲 45.4%(Adj- $R^2$ )。實證結果顯示，在控制潛在影響因素下，監督頻率(MF)與預算執行率(ER\_COE)在  $\alpha=0.05$  下仍呈顯著正向關係(係數 $=4.812$ ， $t=2.291$ )，表示增加期中預算執行監督可促進中央部會經常門預算執行率之提高，而減輕預算延遲執行問題；亦即，接受研究假說 H1。在控制變數方面，預算監管負荷(BSL)與預算執行率在  $\alpha=0.001$  下呈顯著負向關係(係數 $=-21.057$ ， $t=-4.563$ )，顯示當監管預算人員之負荷愈大(所負責預算愈多)時，預算執行率愈差，此結果顯示預算監管人力配置多寡會影響預算執行成效。此外，業務費規模(SOB)與預算執行率(ER\_COE)在  $\alpha=0.05$  下呈負向關係(係數 $=-41.013$ ， $t=-2.588$ )，顯示業務費規模較大之單位，預算執行率較低，此可能因業務費規模愈大，工作性質複雜度或困難度會愈高所致。



而資本門方面，模式選擇之檢測仍顯示，固定效果模式為較適宜之分析模式 ( $F=2.125$ ， $p<0.001$ ；Hausman 統計量=21.87， $p<0.001$ )；因此，亦採用固定效果模式作為分析基礎。實證結果彙整於表 5 之右半部，整體模式達顯著性 ( $F=3.121$ ， $p<0.001$ )，解釋力為 15.1% ( $Adj-R^2$ )。

實證結果顯示，監督頻率(MF)與預算執行率(ER\_CIE)雖成負向關係(係數=-5.345， $t=-1.559$ )，然未達傳統顯著水準( $\alpha=0.05$ )；亦即，不支持增加預算監督頻率可提高資本門期中執行率或減輕預算延遲執行問題。其原因可能如前所述，因資本門預算執行原本即受到一定程度之監督，因此增加期中預算執行監督較難發揮增額效果。在控制變數方面，僅員工人數(NUE)與預算執行率(ER\_CIE)在  $\alpha=0.001$  下呈顯著負向關係(係數=-0.003， $t=-3.737$ )，顯示員工人數越多之單位，預算執行率愈差。

表 5 監督頻率對預算執行率之影響

	經常門預算執行率 (ER_COE)		資本門預算執行率 (ER_CIE)	
	係數	t 值	係數	t 值
<b>MF</b>	<b>4.812</b>	<b>2.291</b> *	<b>-5.345</b>	<b>-1.559</b>
BSL	-21.057	-4.563 ***	-5.283	-0.220
BS	0.889	0.405	0.607	0.299
SOB	-41.013	-2.588 *	-9.713	-0.174
NUE	-0.000	-0.557	-0.003	-3.737 ***
NBU	0.421	0.177	10.047	1.438
Model	單位固定效果模式		單位固定效果模式	
F	6.058 ***		3.121 ***	
Adj-R <sup>2</sup>	0.454		0.151	

註(1)：ER\_COE：經常門預算執行率；ER\_CIE：資本門預算執行率；MF：監督頻率；BSL：預算監管負荷；BS：預算規模；SOB：業務費規模；NUE：員工人數；NBU：預算支用單位數。

註(2)：t 值為採用 White 共變數矩陣 (heteroskedasticity-corrected covariance matrix) 調整後之 t 檢定值。

註(3)：\*：達顯著水準 $<0.05$ ；\*\*：達顯著水準 $<0.01$ ；\*\*\*：達顯著水準 $<0.001$ 。



## 伍、結論與建議

### 一、結論

在經常門預算方面，分年檢定之實證結果顯示，除「半年結算制度」實施之第一年度(過渡期)，延遲預算執行現象未獲得顯著改善外，後續各年均因增加期中監督而紓緩預算執行落後情形。而進一步採用之 panel data 分析模式，其實證結果亦支持「增加監督頻率可減少預算執行落後問題」。此結果顯示，經常門預算執行可藉由監督之加強，而使其更符合原訂之預算執行期程；因此，本研究支持，經常門預算執行存在代理人怠忽職責之論點。由於政府為一超大型代理組織(Dixit et al., 1997；Martimort, 1996)，因此，此實證結果亦說明，唯有具備健全監督機制才得以確保職司公權力之人民公僕能以民眾利益為依歸。

在資本門預算方面，本研究不論採用單變量分析或多變量分析，實證結果均未發現，增加監督頻率可改善資本門預算執行率。因此，並無證據支持，資本門預算執行延遲可透過增加監督頻率而改善。此結果可能係因資本門預算之執行原本即服膺較嚴格之內部管控機制，使得執行單位可能會主動定期檢討，因而抵減了監督頻率增加所帶來之效果。因此，此實證結果無法證明，資本預算執行遞延問題係肇因於執行單位之管理疏失。

除上述主要研究議題外，本研究亦發現，經常門預算執行會受預算監管人力負荷程度所影響，顯示預算執行之良窳和從事預算管理人力充足與否具有關聯性，此結果意謂適度配置預算監管人員，有助於提高公務單位預算執行成效。而業務費規模與預算執行率呈負向關係，顯示業務費規模越大之單位，可能會因任務較多或較繁雜，而使得預算執行率較低。

### 二、建議

(一) 由於本研究實證結果指出，經常門預算執行存在代理問題，且增加期中監督可減輕這些代理問題；因此，本研究建議，在符合成本效益原則下，未來可考量進一步增加監督頻率(如季結算制度)或增加其他制度性之管制措施。

(二) 政府預算扮演國家建設之無形推手，對國家永續發展以及民間企業影響至鉅，惟過去似乎較偏重於預算取得面之研究，對預算執行面，尤其預算執行之行為



議題較少探究，此可作為後續研究努力之方向。

（三）依據代理理論，要降低代理人與委託人目標衝突，必須建立適當之誘因機制，而半年結算制度屬於偏重懲處面之措施，至於如何善用獎勵面措施以改善政府部門預算管理行為，為後續研究可努力之方向。



## 參考文獻

- 王家信（1998）。我國中央政府預算執行績效之研究。國防大學資源管理研究所碩士論文。
- 林婵娟、洪櫻芬與薛敏正（1997）。財務困難公司之盈餘管理實證研究。管理學報，14(1)，5-38。
- 姚秋旺（1994）。從預算執行績效談預算執行相關法規。國家政策雙周刊，83，6-7。
- 徐仁輝（2011）。公共財務管理。台北：智勝文化事業有限公司。
- 馬君梅、江淑玲與萬彩龍（2002）。政府歲出預算執行型態之研究—以我國國立大學院校務基金資本門預算為例。台北：2002 兩岸財金研討會論文集。
- 張錫惠、江淑玲、林金和與蕭家旗（1999）。政府歲出預算執行型態及其影響因素之探索性研究：以我國中央政府某院部為例。會計評論，31，43-61。
- 馮宏澤（2004）。政府公務部門歲出預算執行之研究—以我國中央政府預算為例。國防大學資源管理研究所碩士論文。
- 黃明聖（2001）。政府歲出預算保留款及預算執行績效之探討。台北：行政院國家科學委員會委託國立政治大學研究報告(RDEC-RES-089-034)。
- 劉正田（1995）。政府會計、預算執行率與選票效率關係之研究。中國工商學報，17，163-173。
- Blondal, J. R.(2003). Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends. OECD Journal on Budgeting, 2(4), 7-48.
- Caiden, N.(1981), Public Service Professionalism for Performance Measurement and Evaluation, Public Budgeting & Finance, 18(2), 22-35.
- Dixit, A., G.M. Grossman, and E. Helpman(1997). Common Agency and Coordination: General Theory and Application to Government Policy Making, Journal of Political Economy, 105(4), 752-769.
- Dolan, J.(2002). The Budget-Minimizing Bureaucrat: Empirical Evidence from the Senior Executive Service, Public Administration Review, 62(1), 42-50.
- Dougherty, M. J., K.A. Llase, and S.G. Song(2003). Managerial Necessity and the Art of Creating Surpluses: the Budget-Execution Process in West Virginia Cities, Public Administration Review, 63(4), 484-497.
- Dunk, A. S., and H. Nouri(1998). Antecedents of Budgetary Slack: A Literature Review and Synthesis, Journal of Accounting Literature, 17(1), 72-96.



- Hilton, R. W.(2008). *Managerial Accounting*, US: McGraw-Hill.
- Hunton, J., R. Libby, and C. Mazza(2006). Financial Reporting Transparency and Earnings Management, *The Accounting Review*, 81(1), 135-157.
- Lyer, V.M., and A.L. Watkins(2008). Adoption of Sarbanes-Oxley Measures by Nonprofit Organizations: An Empirical Study, *Accounting Horizons*, 22(3), 255-277.
- Jensen, M., and W. Meckling(1976), Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Jones, L.R., and F. Thompson(1986), Reform of Budget Execution Control, *Public Budgeting and Finance*, 6(1), 33-49.
- Kozar, M.J.(1993). *An Analysis of Obligation Patterns for the Department of Defense Operations and Maintenance Appropriations*, USA(Monterey): Naval Postgraduate School.
- Kozar, M.J., and J.C. McCaffery(1994). DOD O&M Obligation Patterns: Some Reflections and Issues, *Navy Comptroller*, 5, 2-13.
- Lukka, K.(1998). Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence, *Accounting, Organization and Society*, 13(3), 281-301.
- Martimort, D.(1996). The Organization of Government: the Multiprincipal Nature of Government, *European Economic Review*, 40(3-5), 673-685.
- Moorman, M.(2008). Mergers, Sales Force Integration Is Vital, *Financial Executive*, 24(6), 46-48.
- McCaffery, J., and J.E. Mutty(1999), The Hidden Process of Budgeting: Execution, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 11(2), 233-257.
- Niskanen, W.(1979). *Bureaucracy and Representative Government*, Chicago: Aidine.
- Osborne, D., and T. Gaebler(1993), *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector from Schoolhouse to Statehouse*, US: Addison-Wesley.
- Pitsvada, B.(1983). Flexibility in Federal Budget Execution, *Public Budgeting and Finance*, 3(2), 83-101.
- Prawitt, D.F., J.L. Smith, and D.A. Wood(2009), Internal Audit Quality and Earnings Management, *The Accounting Review* 84(4), 1255-1280.
- Tirole, J.(1986), Hierarchies and Bureaucracies: on the Role of Collusion in Organizations, *Journal of Law, Economics and Organization*, 2(2), 181-214.
- Uang, J-Y., and C-W. Liang(2012), Does Monitoring Frequency Affect Budget Execution Patterns?, *Asia Pacific Management Review*, 17(1), 59-75.

