

第肆章、研究發現

第一節 現行私立大學院校會計制度之規定及現況

根據「私立學校會計制度之一致規定」第四章—會計科目之分類及定義之規定（請參閱附錄 D），並爲了適應會計電腦化作業，特別將會計科目加以編號，目前編號方式如下：

- (1) 第一碼代表大類：包括資產（代碼爲 1）、負債（代碼爲 2）、權益基金及餘絀（代碼爲 3）、收入（代碼爲 4）及支出（代碼爲 5）。
- (2) 第二碼代表中類：如流動資產、流動負債等。
- (3) 第三碼代表小類：如現金、銀行存款、短期投資等。
- (4) 第四碼代表子目：如零用金、庫存現金等。
- (5) 第五碼代表明細：學校得自行增訂。

此外，各學校設定會計科目，其大、中、小類會計科目之名稱及編號應依該制度之規定，至於子目及明細科目，除該制度已規定者外，可由學校視實際需要，自行擴充或簡併，並自行加以編號。

在支出類方面，規定學校支出應按功能別及性質別分別歸類。在功能別方面共分爲：董事會支出、行政管理支出、教學研究及訓輔支出、推廣教育及其他教學支出，和建教合作支出五大類；每一功能別支出又根據支出的性質，分爲人事費、業務費、維護及報廢、退休撫

郵費及交通費。

由於本研究著重在各學院成本的估計，故特別將支出類的編號及科目重新列於下表：

5000 支出	
5100 支出	
5110 董事會支出 (凡董事會所發生之各項費用皆屬之。)	5111 人事費 5112 業務費 5113 維護及報廢 5114 退休及撫卹費 5115 交通費
5120 行政管理支出 (凡學校校長室、人事室、會計室、教務處、訓導處及總務處等行政管理部門之各項費用皆屬之。)	5121 人事費 5122 業務費 5123 維護及報廢 5124 退休及撫卹費
5130 教學研究及訓輔支出 (凡為學校教學研究、訓輔之各項費用皆屬之。)	5131 人事費 5132 業務費 5133 維護及報廢 5134 退休及撫卹費

	<p>5140 獎助學金支出 (凡學校給予表現優良、家境清寒等學生之獎助學金皆屬之。)</p>	
	<p>5150 推廣教育支出 及其他教學支出 (凡學校依規定設有推廣教育班或從事其他教學活動所支付之各項費用皆屬之。)</p>	<p>5151 人事費 5152 業務費 5153 維護及報廢 5154 退休及撫卹費</p>
	<p>5160 建教合作支出 (凡受外界委託，提供服務，所需之費用皆屬之。)</p>	<p>5161 人事費 5162 業務費 5163 維護及報廢</p>
	<p>5170 作業損失 (凡學校附屬實驗工廠、醫院、農場、商店等作業組織發生之虧損皆屬之。)</p>	
	<p>5180 財務支出 (凡借款之利息及長、短期投資皆屬之。)</p>	<p>5181 利息費用 5182 投資損失</p>

	5190 其他支出 (凡不屬於以上各項 之支出皆屬支。)	
--	------------------------------------	--

此外，所謂人事費、業務費、維護及報廢、退休撫卹及交通費的定義如下：

- (1) 人事費：係指教職員工之薪資、包括薪金、俸給、工資、伙食費、加班費、津貼、學校負擔之保險費、獎金等。
- (2) 業務費：係指處理一般事務所需之各項費用，包括文具、紙張、印刷、郵電、水電、運費、差旅費、租金、保險費、燃料、油脂、物品、公關、慶典福利、研究訓練、進修獎補助及各項雜支等。
- (3) 維護及報廢：係指建築物及各項設備之維修費用及報廢損失，包括經常性之維修、養護、房屋之修繕、校園之美化、房屋及設備之保險等、
- (4) 退休撫卹費：係指教職員工之退休及撫卹支出。
- (5) 交通費：係指董事長及董事酌支之交通費。

從現行教育部規定之各類支出的分類方式不難瞭解，各私立大學院校學院之教學研究之直接成本主要彙集在教學研究及訓輔支出科目上，至於支援教學研究的間接成本則主要彙集在行政管理支出及董事會支出科目上。此外，各類性質之支出中，並沒有折舊費用，僅有維護及報廢支出，可見現行之會計制度在折舊費用計算方面，採用所謂的「報廢法」處理。

就目前教育部所頒訂之現行私立大學院校之會計制度，並沒有強制規定各私立大學院校必須要揭露各學院或學系為成本標的之教學及研究成本及以一般常用之折舊方法提列折舊費用。但並不意味著各私立大學院校，不會應內部管理階層之需要，自行發展彙集以各學院或學系為成本標的或以一般常用之折舊方法提列折舊費用之成本會計制度。

爲了對上述問題有初步的瞭解，本研究對國內私立大學院校以電話訪談的方式，作初步之間卷調查（問卷的內容，請參閱附錄 A），訪問對象爲各私立大學院校會計室主任。茲將訪談的項目內容摘要及調查的結果彙總於表六。

根據表六統計的結果顯示，受訪的 28 所私立大學院校及學院中（包括所有的私立大學院校 18 所，及 10 所私立獨立學院），願意接受訪談之學校有 20 所（比例爲 74.07%），不願接受訪談之大學，多以訪談內容事涉機密資訊爲由拒絕回答或無法聯繫該校之會計主任。在回答的 20 所中，有 9 所大學回答該校有針對學院或學系分別彙集其教學及研究上所花費之成本，而且多以學系爲成本標的（8 所以學系爲成本標的，1 所以學院爲成本標的）。然而，進一步分析，則發現 9 所大學中，僅有 2 所以學系爲成本標的的大學，有將支援各學系之服務成本，分攤至各學系；1 所以學院爲成本標的大學，僅分攤部分之服務成本至各學院；其餘 6 所大學並未將支援教學研究之服務成本分攤至各學院或學系，僅彙集各學系之直接成本。

表六 私立大學院校會計制度問卷調查及調查結果

問 題 摘 要	詢問大學總 校 數	回 答		拒 答 (%)	附 註
		是或有 (%)	否或無 (%)		
一、該校會計制度是否有針對以學院別或學系別，彙集教學及研究上所花費之成本？	27	9 (33.33)	11 (40.74)	7 (25.93)	答有之9所中，其中有8所以系為成本標的。其餘1所則以學院為成本標的。
二、在彙集各學院別或學系別教學研究所花費之成本時，是否有將支援各學院或學系之成本分攤至各學院或學系？	9	3 (33.33)	6 (66.67)	0 (0.0)	3 所有分攤間接成本之大學，有1 所僅作部分分攤。
三、不論上述問題，了解各學校各學院或各學系花費之成本，對貴校經營管理上是否符合成本效益？	20	8 (40.00)	12 (60.00)		
四、貴校對於固定資產折舊之會計處理，除了按照教育部規定以報廢法處理外，是否有使用其他之折舊方式，另外計算折舊費用，作為貴校內部經營管理上之參考？	20	1 (5.00)	19 (95.00)		
五、固定資產折舊的會計處理，僅以報廢法處理，是否無法反映貴校各學年在固定資產耗費的成本？	20	11 (55.00)	9 (45.00)		
六、貴校在折舊的會計處理上，需要改用其他折舊方法，以取代報廢法？	20	5 (25.00)	15 (75.00)		

當受訪者被問及將支援教學研究之服務成本進行分攤之工作，是否符合成本效益時，有 8 所大學認為有符合成本效益（佔 40%）。進行交叉比較後，8 所認為符合成本效益的學校，除了原先便已實施服務成本分攤之 2 所大學外，4 所為僅彙集各教學研究單位直接成本之大學，其他 2 所則為未分別彙集各教學研究單位之大學。換言之，7 所僅彙集各教學研究單位直接成本之大學（包括 1 所部分分攤之大學）中，有 4 所大學認為有必要進一步分攤間接成本，11 所未分別彙集各教學研究單位之大學中，有 2 所大學認為有必要瞭解各教學研究單位之成本（包括間接成本）。

對於私立大學院校有關固定資產折舊之問題，本研究亦做了初步的了解，在受訪的 20 所大學中，有 11 所（佔 55%）認為現行之報廢法無法反映學校各學年度在固定資產耗費的成本。但目前卻僅有 1 所大學自行使用其他方法提列折舊，作為校內經營管理之參考；在被問及將來是否願意改用其他折舊方法以取代報廢法時，則僅有 5 所大學有變更折舊方法的願意。

當進一步問及不願意變更折舊方法的原因，主要有下列幾點：

1. 目前學雜費訂定彈性很小，詳細計算成本以反映學費，效益不大。
2. 學校如同政府機關，只須考慮現金流入及流出，折舊並不會影響現金流量，計算折舊並無意義。
3. 需花更多人力及時間，但人力有限，實施有困難，不符成本效益。
4. 學校為非營利機構，不在意成本花費問題。
5. 使用報廢法，如果每年都將不堪使用的資產報廢，每年折舊

費用應與一般的折舊方法所計算之折舊金額差不多。

各私立大學院校會計主管對折舊的看法及態度，基本上係反映現行教育部學費政策的影響。現行教育部對各私立大學院校學費設有上限的情況下，詳細計算各學院、學系在教學研究上所花費之成本，並無實質的效益，進而使得會計人員覺得，以其他一般折舊方法提列折舊不符成本效益，甚至誤以為學校機構不在乎成本。

第二節 現行私立大學院校會計制度之問題

現行私立學校會計制度各類支出的分類方式，如果各私立學校未自行重新分類的話，想利用現行會計制度各項支出的資訊，估計各學院（包括推廣教育中心）之成本，將面臨下列幾項問題，茲分別說明如下：

- (1) 各學院（包括推廣教育中心及建教合作）之直接成本彙集：如果成本標的為各學院，成本會計制度中，首先就必須根據這些成本標的分別彙集每一個成本標的「直接」消耗的成本—即直接成本。就目前「私立學校會計制度之一致規定」的規定，並未強制規各私立大學院校以各學院（包括推廣教育中心及建教合作）為成本標的，並彙集各學院之直接成本；僅將全校的教學研究視為單一成本標的。因此，目前的會計制度無法直接提供各學院（包括推廣教育中心及建教合作）之直接成本資訊。
- (2) 支援各學院之服務成本之彙集：欲使各教學研究單位得以順利

執行其任務，服務部門所提供之支援工作是不可或缺的，例如：校長室、圖書館、電腦資訊中心、教務處、學務處、總務處、人事室、及會計室等，雖然這些服務成本無法直接歸屬於各成本標的，但卻是必須的成本。所以想要較精確地估計各學院在教學研究所花費的成本，除了上述的直接成本外，尚需分攤服務部門所消耗的成本。然而，各別服務部門所提供之支援工作，並非完全是同質性（Homogeneity）⁶，每一個教學研究單位對各種支援服務（作業活動《Activities》）有不同程度的需求，而每一服務部門作業活動與作業成本之間的關係亦不一定相同。因此，必須將異質性的服務成本分別彙集，再透過成本動因分析（Cost Driver Analysis）找出較合理的分攤基礎，以便將各種服務成本分攤給各成本標的。目前之會計制度，並沒有將各種支援工作所耗費的成本分別彙集，大體上彙總在董事會支出及行政管理支出兩大類支出上，再依費用的性質分類而已。所以，目前之會計制度無法直接提供各種不同性質之支援工作所耗費的成本資訊。

- (3) 折舊費用之會計問題：根據目前之會計制度之規定，「已無使用價值之固定資產，經核准報廢者，應將其成本轉列為『維修及報廢』科目」，這種處理方式，即一般所稱之「報廢法」。這種處理方式，使得維護及報廢支出，可能不能代表各私立大學院校在使用固定資產上，每一學年所消耗的成本，其中尤其是有關建築物的折舊的問題。而且，這種認定折舊的方式，容易受人為的操縱，因為只要當年度少核准報廢資產，即可少認

列維護

⁶ 所謂的同質性（Homogeneity）係指成本動因（Cost Drivers）與作業成本之間的因果關係或效益取得之關係。

表七

84 學年度及 85 學年度各私立大學院校固定資產佔總資產比率統計

學校名稱	84 年度 (%)	85 年度 (%)
東海大學	86.31 (83.84)	84.20 (81.92)
輔仁大學	57.49 (56.6)	58.44 (57.65)
東吳大學	75.95 (64.27)	75.88 (64.78)
中原大學	80.52 (66.47)	80.78 (67.82)
淡江大學	82.69 (55.00) *	83.81 (55.00)
逢甲大學	71.18 (63.85)	67.98 (61.32)
文化大學	Na	58.14 (46.09)
靜宜大學	66.74 (56.00)	67.82 (58.00)
銘傳管理學院	83.84 (79.13)	83.23 (79.03)
長庚大學	66.30 (64.06)	61.34 (59.35)
元智大學	60.62 (51.54)	61.71 (53.07)
中華大學	86.43 (58.34)	88.42 (62.00)
大葉大學	96.65 (77.2)	92.44 (77.24)
華梵人文科技學院	71.66 (64.32)	69.47 (61.10)
高雄工學院	84.07 (66.16)	80.58 (64.42)
實踐大學	86.32 (56.21)	83.77 (65.46)
世新大學	55.55 (68.14)	52.08 (65.86)
高雄醫學院	57.38 (34.09)	56.67 (34.92)
中國醫藥學院	36.11 (35.62)	35.85 (35.4)
台北醫學院	51.14 (50.37)	49.39 (47.06)
中山醫學院	84.13 (77.00)	91.26 (85.00)
大同工學院	64.87 (42.11)	64.13 (42.78)
長榮管理學院	78.77 (61.35)	83.76 (70.01)
淡水工商管理學院	89.53 (81.04)	98.76 (91.49)

Na 代表未取得資料。

資料來源：各私立大學院校 84 學年度及 85 學年度財務報告。

() 內之比率代表不包括土地之固定資產總額佔總資產之比率。

* 淡江大學在 85 年辦理土地重估增值，土地成本由 \$ 202,478,318 增為 3,903,666,480，上述比率係以辦理土地重估增值前的金額為計算基礎。

及報廢支出；反之，則可將已報廢多年的資產在同一年度核准報廢，即可增加當年度之維護及報廢支出。另一方面，亦將高估資產負債表中固定資產之金額⁷。從表七各私立大學院校 84 學年度及 85 學年度固定資產佔總資產比例之統計中，其平均值分別為 87.92%及 91.48%，有的學校竟高達 98%以上，多數學校亦多超過 60%以上；即使扣除土地項目後，84 學年度及 85 學年度平均可折舊資產占總資產比例，分別為有 82.44% 及 86.71%。由此可知固定資產之投資，對學校而言，是一項相當大的投資，如以「報廢法」處理固定資產成本的分攤，可能無法合理反映當年之折舊費用，甚至嚴重扭曲財務報表；進而各成本標的應承擔之折舊費用必無法作較精確的估計。再者，各學院由於性質的不同，對於固定資產的投資亦有所不同，為了能夠瞭解各學院每學年所耗費之固定資產投資，應針對各學院分別彙總。

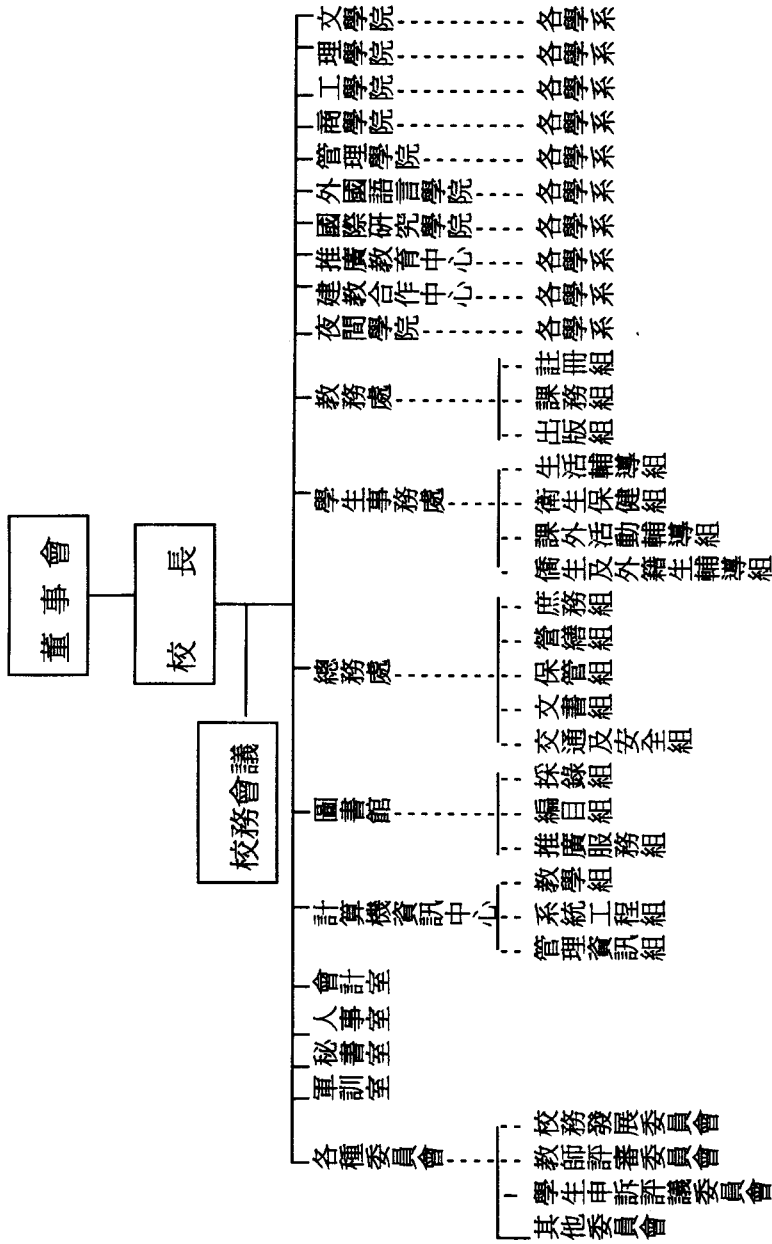
為了能夠較順利地估計各學院之教學研究所花費之成本，茲就上述之問題，分別設專節討論之。

節三節 各學院教學研究直接成本的歸屬

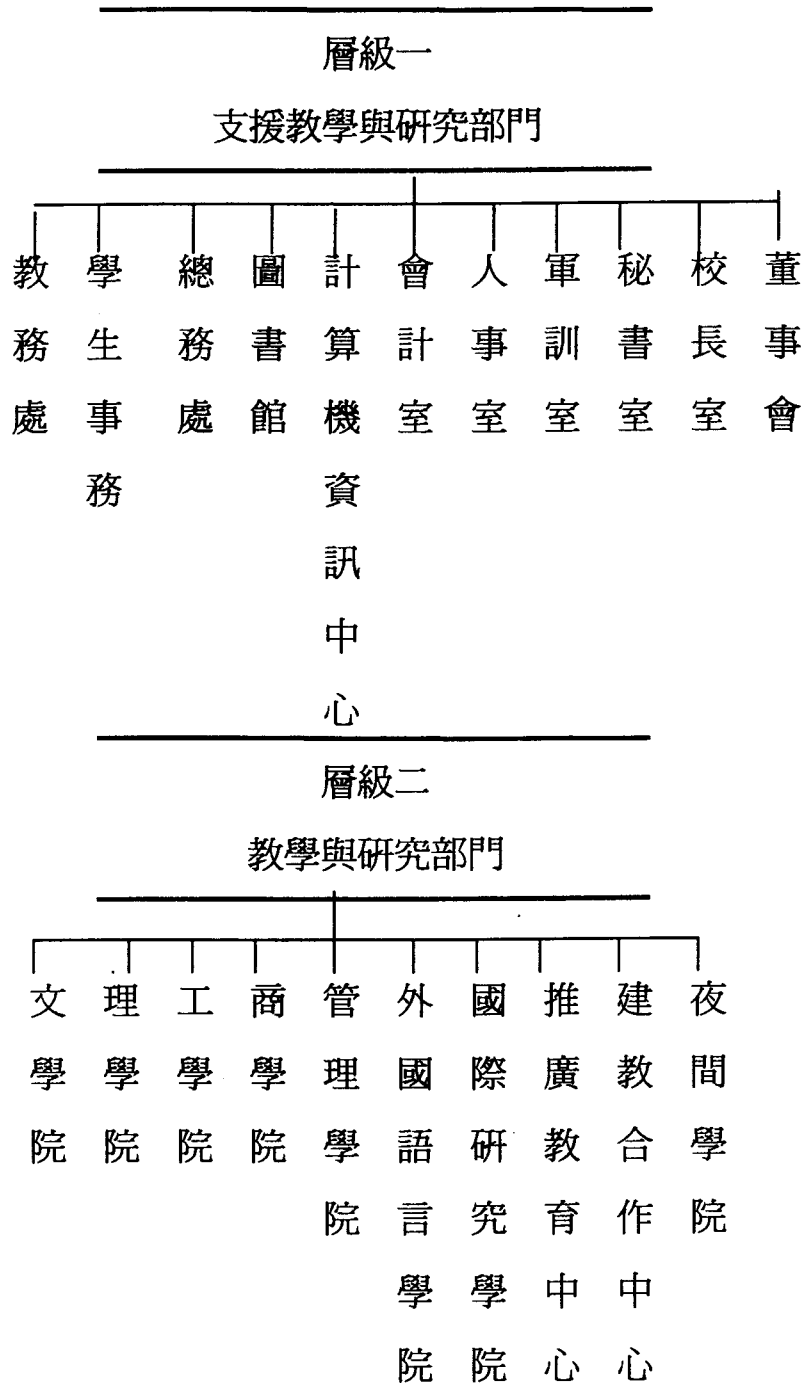
由於本研究之目的，在於建立一個估計各學院（包括推廣教育中心及建教合作）教育研究成本所需要之成本會計制度。因此，成本標

⁷ 根據目前之規定，各學校可以定期進行固定資產重估價，帳面金額比較接近市價。

圖四 私立大學組織系統



圖五 以組織結構作為成本層級之組織系統



的 (cost object) 將定義為各學院 (包括推廣教育中心及建教合作) ; 換言之, 本研究將朝向以組織結構作為成本層級 (Organization-Structure Cost Hierarchy) 的方向, 設計成本會計制度。

雖然每一個私立大學院校的組織結構, 多少有一些差異; 但一般而言, 典型私立大學院校的組織結構, 通常有如圖四之組織系統。在圖四中, 各學院 (包括夜間學院、推廣教育及建教合作中心, 為免於贅述, 文後一律稱為各學院) 屬直接與教學研究相關之單位, 凡屬可直接追溯至各學院之各項成本, 便可視為各學院在教學研究上所花費之「直接成本」。

至於其他單位如為董事會、校長室、教務處、學生事務處、總務處、圖書館、電腦資訊中心、會計室、人事室、秘書室及軍訓室等, 則可視為協助各學院教學研究的支援單位。這些支援單位所耗費的成本對各校而言是相當龐大的 (請參見表三), 這些支援成本則可視為各學院在教學研究上所花費之「間接成本」。至於校務會議及各種委員會則屬幕僚諮詢單位, 其成員多由各單位成員所組成, 並無獨立之成本支出, 或已歸屬其他單位之支出。

以組織結構作為成本層級 (Organization-Structure Cost Hierarchy) 的成本會計制度, 可將圖四之組織結構, 重新分成較單純的兩個層級, 層級一為支援教學與研究部門, 層級二則為教學與研究部門。茲將兩這層級表示於圖五。

為了彙集各教學研究單位之直接成本, 首先必須以各教學研究單

位為直接成本庫 (Direct Cost Pool)；換言之，必須先將目前教學研究及訓育支出，按照各私立大學院校各學院（包括推廣教育及建教合作中心）分別彙集各種性質之直接成本。以圖五為例，即把目前之教學研究及訓育支出，分為文學院教學研究支出、理學院教學研究支出、工學院教學研究支出、商學院教學研究支出、管理學院教學研究支出、外國語言學院教學研究支出、國際研究學院教學研究支出、夜間學院教學研究支出、推廣教育中心教學研究支出及建教合作教學研究支出等幾個直接成本庫。各教學研究單位支出下，再按費用之性質，設置適當之費用科目彙集之。

針對上述的問題，我們訪問了幾所私立大學院校的會計主任。根據訪談的結果，他們認為由於多數的學校皆有實施預算制度，而學校整體預算的形成，係由組織層級中，下層的單位逐層彙總為其所屬上層組織單位的預算，最後才彙總為全校的整體預算（私立大學院校預算制度作業流程請參閱附錄 B）。因此，為了控制各組織單位預算的執行及績效的評估，在實際支出發生時，亦會以預算單位為成本標的，彙總各項的支出，以便給予支出的核可、支出的控制及績效的評估。例如，各學院的預算係由各學系的預算彙總而成的，而各學院的預算則構成全校教學研究單位直接成本的總預算。而為了控制預算的執行，就必須以各學系為成本標的，記載各項支出，以便於控制成本。因此，各校要彙總各學院在教學與研究上花費之直接成本，在現行的會計制度下，應不需再花費太大的成本，即可以輕易的達成，除非該校沒有實施預算制度。

有時某些性質之費用對教學研究單位而言，屬於共同成本 (Common Cost)，所謂的共同成本乃是由兩個或兩個以上之使用者，

共用某一設備、營業地點或作業區域所花費的成本。例如，不同的教學研究單位，位於同一棟大樓內，則這棟大樓所發生之水電費及折舊費用等；又如許多行政單位主管由教師兼任，一般而言學校除了需支付職務加給外，兼任行政主管教師尚可享受減免授課時數的權利，因而形成兼任行政主管教師的薪資，究竟應歸屬教學研究的支接成本或間接成本的爭議。此時，即需面臨共同成本分攤的問題。

究竟各私立大學院校各學院有那些直接的共同成本，及如何以可行而合理的方式分攤，經過與幾所私立大學院校的會計及相關人員作深入訪談後，可能較有爭議的成本有下列幾項：

1. 水電費：僅有少數學校有針對不同的學院分別裝設電表，多數的學校統籌由總務處編列預算支付。因此，無法明確知道各學院之個別水電費。多數會計主任建議，單獨替不同的學院分別裝設電表及水表去衡量各學院的水電費，成本太大，可行性不高，可以待分攤間接成本時再予考量。
2. 兼任行政主管教師的薪資：教師的薪資原先編列在各學院的直接成本中，但其部分的時間則必須從事行政工作，如何將教師的薪資分攤到行政單位並沒有明確的規定。本研究小組建議，將該教師因兼任行政工作的增額成本（incremental cost）作為行政單位的支出。例如：因兼任行政工作所支領的職務加給，及減免的授課時數成本。減免的授課時數成本的計算則以該教師全年薪資 \times （全年減免時數/全年基本授課時數）。
3. 建築物折舊費用及修繕費：前曾述及現行私立大學院校會計制度在折舊的會計處理採「報廢法」，平時並沒有提列折舊的問

題。但此項實務可能無法反映使用建築物的成本。在本研究的期中報告會議中，多數與會的會計主任，基於人力不足及以一般折舊方法提列折舊的效益多所質疑，而反對改以一般折舊方法提列折舊的建議（期中報告與會人員建議記錄請參閱附錄 C，及附錄 E）。最後，奉教育部指示，本研究暫不考慮折舊問題，但應對改以一般折舊方法提列折舊，未來可行性的問題提出建議。此外，有關各項修繕支出，多數學校由總務處統籌辦理，並未區分各學院之修繕支出。許多會計主任建議，除了可以明確區分為那一個學院所發生的修繕支出外，為了避免增加太多的會計成本及考慮其可行性，無法明確區分的修繕支出時，還是等到分攤間接成本時再予考量。

儘管本研究建議以各學院為成本標的，彙集教學及研究的直接成本，並不會影響「私立學校會計制度之一致規定」所規定之支出的分類，只需將各學院彙集之教學及研究的直接成本合計，即可成為教學研究及訓輔支出。基本上應不會增加額外的會計處理成本。

第四節 各學院教學研究間接成本的彙集及分攤

除了直接可以歸屬到各教學研究單位之直接成本外，尚有許多為了支援教學研究所發生之間接成本。就目前所實施之會計制度，間接成本多彙集在董事會支出及行政管理支出兩大類支出中。然而這些支援服務是多樣化的，造成各種服務成本增減之成本動因亦可能有所不同。如果將各種服務的總成本彙集在上述的兩個間接成本庫中，將使

得後續的間接成本分攤不易找到共同的分攤基礎或是無法達到較合理精確的分攤(除非所有的服務同質性相當高)(Horngren et al., 1997)，間接成本庫的選擇與間接成本之分攤具有密切的關聯。

探討間接成本彙集及分攤的之問題，首先應考慮三個問題：一、以傳統分攤法或作業成本制(ABC)分攤。二、若以傳統法分攤，教學研究支援單位是否需相互分攤。三、最後，分攤的基礎以何。

就第一個問題而言，前曾述及 Mitchell(1996)在 1994 年對英國 100 所大學所作的問卷調查顯示，在回函的 64 所大學中，有 32 所大學有使用傳統分攤基礎(通常為學生人數、教職員人數及佔用面積為分攤基礎)，有 12 所使用作業基礎成本制(Activity-Based Costing, ABC)，透過作業分析(activities analysis)，使用較精細的成本動因作為分攤基礎。從這份調查報告顯示，國外有些大學已仿效營利事業組織，採用作業基礎成本制作為分攤間接成本的方法。

因此，本研究亦考量國內私立大學院校實施作業基礎成本制的可行性。為了避免誤解，本研究以 Goddard and Ooi (1998)之個案為例，與許多會計主任討論，實施作業基礎成本制的可能性。討論的結果相當一致，皆認為現階段幾乎不可行。其原因如下：

- (1) 採用 ABC 制度通常具備較多的間接成本庫及分攤基礎，比傳統的分攤方式昂貴，發展與執行 ABC 所需的投資可能十分龐大；另一方面，由於文獻及實務上，對於該項投資的效益缺乏可靠而可量化的證據。因而組織內部對會計制度的投資優先順序較

低。

(2) 成本動因之資訊未能持續並可靠地加以衡量。例如在 Goddard and Ooi (1998) 的研究中，將圖書館的總成本先分攤至書籍處理、期刊處理、查詢服務、借還書籍服務、館際服務、線上服務 (online services) 及檔案管理等七大作業成本庫 (activities cost pools)，每一作業成本庫的成本，再分別依照新書採購數量、新期刊採購數量、全職學生的數量、借書次數、館際借書次數、線上搜尋次數及收藏項目總數量等七個成本動因，將圖書館的成本分攤至各學院。然而，各大學是否持續並可靠地衡量記錄這些成本動因，將是實施 ABC 重要的關鍵之一。

(3) 改進成本精確性的目的，不及其他目標重要。大學為一教育機構，是否應比照一般營利機構般衡量單位成本或部門績效衡量的方式，並沒有一致的看法。因此，大學院校在成本衡量精確度的要求上較不被重視⁸。此外就目前的情況而言，大學教育的定價與各學門教育及研究的成本之間，並沒有一定的關係，對私立大學院校而言，間接成本的分攤並非當務之急，因此往往不被重視。

由於受訪者一致地認為現階段採行作業成本制有其困難。因此，本研究決採傳統的方式分攤間接成本。

⁸即使在一般的營利事業組織，個別產品成本分攤的目的，除了追求成本更精確的目的外，有其他更重要的目的。例如，有些日本企業利用直接人工小時作為分攤基礎之目的，係在引導公司朝向自動化生產的方向發展，此乃利用間接成本分攤制度引導組織之朝向既定政策發展之目的

至於第二個問題，支援單位是否應相互分攤服務成本後，再分攤至各學院，其關鍵點在於成本效益上的考量。在文獻上支援單位是否相互分攤服務成本的方式有下列三種：

- (1) 直接分攤法 (Direct Allocation Method) :又稱為直接法，此法忽略支援服務部門間之互相服務，直接將每一支援服務支出，按照某一分攤基礎，分攤給各教學研究單位。
- (2) 梯形分攤法 (Step-Down Allocation Method) :又稱為階梯分攤法或順序分攤法。此法首先必須先決定支援服務部門分攤的順序，順序優先的支援服務部門先分攤給其他順序較後的服務部門及教學研究單位；接著再分攤順序次之的支援服務部門成本，分攤方式如前，但不再分攤給已分攤之服務部門。重複上述步驟，直到各服務部門的成本分攤至各教學研究單位。
- (3) 相互分攤法 (Reciprocal Allocation Method) :此法主要的精神是將各部門間之關係在分攤過程中加以考慮，使用本法首先必須以線性方程式表達各支援服務部門與其他服務部門之間的相互關係；透過解上述線性方程式，求出各服務部門相互分攤後之成本，最後再將此相互分攤後之成本，根據服務的使用量比例，交互分攤給支援服務部門及教學研究單位。

理論上而言，以相互分攤法最合理，但在實務上並未廣泛地使用 (Horngren et al., 1997)，主要的原因是直接法與梯形分攤法簡單易於

瞭解，而相互分攤法在於須解聯立方程式，成本高且不易瞭解，且有時相互分攤法的結果與其他兩種方法差異甚小。

針對此一問題與私立大學院校會計主任訪談的結果，多數認為各行政單位服務的對象主要還是老師與學生，使用梯形分攤法及相互分攤法與直接分攤法應相差不遠，而且使用梯形分攤法及相互分攤法除了會增加處理的成本外，效益也不明顯。因而建議採用直接分攤法即可。

第三個問題則是本研究的主題，前已述及本研究將採傳統的分攤式進行教學與研究間接成本的分攤。在本章第三節中，提及本研究將朝向以組織結構作為成本層級（Organization-Structure Cost Hierarchy）的方向，設計成本會計制度。而各私立大學院校又皆有實施預算制度，而學校整體預算的形成，係由組織層級中，下層的單位逐層彙總為其所屬上層組織單位的預算，最後才彙總為全校的整體預算。此外，為了控制各組織單位預算的執行及績效的評估，在實際支出發生時，亦會以預算單為成本標的彙總各項的支出，以便予支出的核可、支出的控制及績效的評估。

因此，間接成本庫（indirect cost pool）的選擇，可以仿照直接成本庫的方式，以圖四的組織結構為例，可以將董事會支出及行政管理支出，重新分類為董事會支出、校長室支出、秘書室支出、軍訓事支出、人事室支出、會計室支出、電子資訊中心支出、圖書館支出、總務處支出、學生事務處支出及教務處支出等，各校可依其組織結構的重要性或性質加以合併或再分類上述分類方式。各支援服務部門支出下，再依費用的性質，設置適當之費用彙集之。

間接成本庫的選擇與成本分攤的方式及分攤的準確性有相當密切的關聯。每個學校的組織結構及各組織單位的職掌或多或少有所差異。本研究建議各學校不妨依照預算編列單位列表，逐一檢視其較合理的分攤基礎。以圖四的組織結構為例，可以編列類似表八之分攤基礎分析表下表逐一檢視，表八僅提供一些原則性的建議。

表八 分攤基礎分析表

一級行政單位	二級行政單位	分攤基礎	說明
董事會		學院數	較屬於固定成本，故平均分攤之。
校長室		學院數	較屬於固定成本，故平均分攤之。
教務處	註冊組	學生人數	
	課務組	學生人數	
	出版組	學生人數	主要工作為講義及試題的製作，故以學生人數為基礎。
學務處	生輔組	學生人數	
	衛保組	學生人數	
	課外組	學生人數	
	僑輔組	僑、外生人數	
總務處	庶務組	學生人數	亦可考慮以學生人數及占用面積共同作為分攤基礎。
	營繕組	占用面積	不包括資本支出。
	保管組	學生人數	
	文書組	學系(所)數	
	交通安全組	學生人數	

圖書館	採錄組	採購數量	
	編目組	採購數量	
	推廣服務組	學生及教師人數	各校亦可根據使用圖書館的質資訊，分別給予不同的權數。
計算機資訊中心	教學組	電腦課程數	以各學院開設的電腦課程數計算之。
	系統工程組	電腦課程數	以各學院開設的電腦課程數計算之。
	管理資訊組	學生人數	
會計室		預算百分比	
人事室		教職員人數	以各學院開設的教職員人數計算之。
秘書室		學院數	
軍訓室		學生人數	

至於不歸屬至各行政單位之支出，如獎學金支出、作業損失、財務支出及其他支出等，除了獎學金支出，可以依各學院實際發放金額歸屬外，其餘項日本研究建議暫時不作分攤。因為作業損失為學校附屬實驗工廠、醫院、農場、商店等作業組織發生之虧損，雖然有時這些附屬組織負有教學及研究的責任，但亦有對校外營業的情況，例如教學醫院、農場等，要如何分攤作業損失，牽涉甚廣，爭議相當大。故建議待將來這些附屬組織的會計制度足以區分出所負擔之教學及研究成本後，再予討論。至於財務支出及其他支出，與教學研究較不相關，故不建議予分攤。

基本上，表八的分析僅作原則性的參考，如果會計人員覺得上述的分攤基礎，不能合理地分攤教學及研究的間接成本，尚可進一步針對各預算單位之各種性質的費用，選擇不同的分攤基礎。例如，許多

學校的水電費由總務處庶務組統籌支付，如果會計人員覺得水電費以學生人數分攤至各學院不甚合理，應以各學院占用面積分攤較為合理，則可將庶務組的水電費以各學院占用面積分攤，其他的費用則以學生人數分攤至各學院。

至此，我們便可以編製各學院直接成本及間接成本分攤彙總表，如表九所示（仍以圖四的組織結構為例）：

從表八及表九的分攤方式，大致上配合現行各私立大學院校預算制度的架構，亦符合「現行私立學校會計制度一致規定」，不需更改各校現行之會計制度，不會增加額外之會計成本（表七的編制可利用試算表軟體，如 Excel 或 Lotus 123 編製，可以減少編製成本及時間）。

第四節 研究發現彙總

根據本研究所蒐集之參考文獻問卷調查及訪談，得到下列幾項研究發現，茲分別說明如下：

- 一、截至目前為止，各私立大學院校對於各學院或學系在教學研究上所花費之成本，並沒有太多的重視。部分私立大學院校有以學系作為成本標的，彙集其直接成本，但並未分攤任何間接成本；（僅有 2 所私立大學院校有分攤間接成本。而國外的文獻則顯示

表九 各學院直接成本及間接成本分攤彙總表

一級單位	直接成本		間接成本		文學院	理學院	工學院	商學院	管理學院	外語學院	國際研究院	推廣教育中心	建教合作	夜間學院
	二級單位	分攤基礎	學院數	間接成本										
董事會														
校長室														
教務處	註冊組	學生人數												
	課務組	學生人數												
	出版組	學生人數												
	生輔組	學生人數												
	衛保組	學生人數												
學務處	課外組	學生人數												
	備輔組	僑外生人數												
	庶務組	學生人數												
	營繕組	占用面積												
	保管組	學生人數												
總務處	文書組	系(所)數												
	交通安全組	學生人數												
	採購組	採購數量												
	編目組	採購數量												
	推廣服務組	學生教師數												
資訊中心	教學組	電腦課程數												
	系統工程組	電腦課程數												
	管理資訊組	學生人數												
會計室		預算百分比												
人事室		教職員人數												
秘書室		學院數												
軍訓室		學生人數												
合計														
學生人數														
單位成本														

Mitchell, 1996; Goddard and Ooi, 1998), 英國各大學多會彙集各學院在教學研究上所花費之成本, 而且有 68% 左右的學校會分攤間接成本至各學院 (少有學校以學系為成本標的); 而分攤之方法多以傳統分攤方式為主, 主要分攤的基礎為學生人數、教職員人數及佔地面積三種基礎。

上述之差異, 似乎是反映我國高等教育政策及學費政策, 截至目前為止, 我國學費有上限之規定, 鮮少具彈性, 與各學院或學系所花費之教育研究成本不具有一定的因果關係; 或是長久以來認為教育機構, 不是營利事業, 成本不是唯一應考量的因素 (柯承恩及劉順仁, 民 86 年)。因而對各學院或學系在教學研究上所花費之成本並不是很重視。

近十年來雖然我國對教育投資逐年增加, 但在政府提高人民受高等教育的政策下, 大專院校及學生人數有大幅的成長。因而每一大專院校或學生從政府所分配的教育資源卻逐年減少。因此, 對私立大學院校及教育部而言, 便將面臨如何在不降低教育研究品質之前提下, 減少不必要之支出; 在公平合理的前提下, 調整學費政策; 及如何獎補助私立大學院校, 促使教育均衡發展等, 在在都需要更進一步的成本資訊, 在可預見的未來, 應會朝向此一方向發展。

- 二、目前各私立大學院校現行會計制度, 主要係依循教育部頒訂之「私立學校會計制度之一致規定」, 若要達到彙集各學院在教學研究上所花費之總成本, 在費用類科目的分類方式上, 須作一些

調整。本研究建議依各私立大專院校之各組織結構並配合預算制度，作為費用類科目分類的依據。

三、根據各私立大學院校 84 學年度及 85 學年度固定資產佔總資產比例之統計，可知固定資產之投資，對學校而言是一項相當大的投資，多數學校多在 60% 以上。但目前卻以「報廢法」處理固定資產折舊的問題。這種處理方式，可能使得各私立大學院校在使用固定資產上每一學年所消耗的成本受到嚴重的扭曲，另一方面，亦將高估資產負債表中固定資產之金額。進而各成本標的應承擔之折舊費用必定無法作較精確的估計。故本研究建議折舊方法應改為一般企業所採用之方法。

四、在國外雖有些大學採用 ABC 進行間接成本的分攤，但礙於實施的成本、成本動因的衡量及記錄與實施之效益不易衡量等因素的影響，因而未被廣泛地運用在大學成本分攤的問題上。

五、本研究採傳統的分攤方式，將教學研究支援單位的成本，攤至各教學研究單位。分攤的方式首先依教學研究支援單位的職掌分別分析其合理的分攤基礎，再依該基礎分攤間接成本至各學院。在本研究中，可能採用的分攤基礎有學生人數、學院數、學系（所）數、教職員人數、占用面積、採購數量及僑外生人數等。