

換言之，要找出解決成本分攤問題的答案並非易事，而且答案本身亦無明顯的對錯。在設計成本分攤制度時，任何組織勢必需對成本分攤制度所帶來的成本與效益加以考慮。一般而言，越精細客觀的分攤制度，其執行及教育的成本越大，是大部份組織想致力減少的；但相反的，採用良好的成本分攤制度，則可使管理者在作決策時，擁有較攸關的資訊，提昇決策品質，只是這些效益較不易客觀地衡量。雖然如此，成本分攤制度的設計，仍應同時考慮這些成本與效益。

就台灣目前的現狀而言，推動私立大學院校在推動間接成本分攤的工作上，首先面臨的問題便是，推動間接成本分攤的成本與效益的問題。

節二節 間接成本分攤的成本與效益

就私立大學院校而言，進行間接成本分攤的效益及成本為何，茲就文獻上的資料彙整如下(Fremgen and Liao, 1981; Atkinson, 1987; Ramadan, 1989; Dean, Joye and Blayney, 1991; Zimmerman, 1979)：

實施成本分攤制度的效益：

- (1) 決定成本：由於間接成本佔總成本中的比例很大，若未經過合理的分攤，便無法精確地估計成本標的所耗費的成本。就大學以上之高等教育而言，雖然大學為一教育機構，是否應比照一般營利機構般衡量單位成本或部門績效的衡量的方式，學者間

並沒有一致的看法。例如有些學者認為教育為公有財，政府應不計成本地提供給公民，即使是大學教育亦然；但有些學者則認為高等教育並非義務教育，受高等教育後所產生之效益，由受教育者自己獨自享受，故受教育者應承擔成本，學費自應反映成本。（柯承恩及劉順仁，民 86 年）

然而，學費如要完全反映成本，就教育的觀點，則可能有不良的後果，例如屬基礎科學的學系，其固定投資及相對之折舊必然龐大；而屬應用科學的學系，不但投資相對較小，而且創造收入的能力（如推廣教育及建教合作）亦比基礎科學的學系佳。如完全按照一般營利機構衡量單位成本或部門績效的衡量，可能會影響國家基礎科學教育及研究的發展（柯承恩及劉順仁，民 86 年）。但不考慮成本，則使大學教育較不具成本意識，使原本就屬稀少的教育資源無法更有效的利用。此外，近幾年來，教育部極力推動「國民終生學習」的政策，而各校亦多配合設立推廣教育中心，然而推廣教育的成本，是決定收費標準重要因素之一。

不論受大學教育者，是否應完全承擔其教育成本，就大學組織及高等教育主管機關而言，仍需瞭解各學門在教育研究所消耗的資源，才能進一步評估公平的學費標準，避免不合理的學費交叉補貼，及透過對私立大學院校的獎補助，藉以引導大學教育朝向良性的發展。

- (2) 避免浪費資源：Zimmerman(1979)認為即使只有一筆固定的付現支出，而沒有變動成本，仍須做成本分攤，因其他部門要求服

務部門提供服務時，會產生機會成本，使公司總成本上升，如不做服務成本分攤，會造成無限制地要求服務，使機會成本不當的上升，而這些機會成本如延遲成本(delay cost)、生產無效率成本(productivity-fall cost)、重置成本(replacement cost)等。因此，他曾做一結論，認為：「許多人以為因採分權制度才須做成本分攤，事實上，縱使公司組織未採分權制度，成本分攤仍有其必要性。因為成本分攤有助於資源之最佳分配，避免資源的浪費。」。

Williamson (1964)則從代理理論的角度，探討成本分攤的重要性，根據 Williamson 的模式分析，由於監控與激勵制度難達完美，因而均衡時，會導致有超額浪費的現象。而欲減少此一超額浪費的現象，Williamson 認為可以將某些成本分攤到該部門，則可達到降低浪費現象目的（不管是一筆總數或按某一比例分攤）。因此，他認為分攤成本，對公司而言是有利的，可輔助監控、激勵制度的不足，增進公司利潤。

Fremgen and Liao(1981)、Ramadan, (1989)及 Dean, Joye and Blayney, (1991)的調查亦顯示，透過成本分攤，可以促使各利潤中心（或成本中心）的管理人員，對提供支援服務的管理人員在成本的控制上施以壓力，而達到降低間接成本之目的。

過去，由於大學教育機構，被視為非營利機構，在成本控制上，不像一般營利事業組織般重視，資源浪費的情況，相對的也比較普遍，因此透過成本分攤應可減少不必要的浪費。

- (3) 協助績效評估：成本分攤有助於責任中心績效的衡量 (Zimmerman, 1979)，雖然對大學教育機構而言，利潤或是成本等財務性績效指標(financial performance index)，無法完全用來衡量各學院績效，但財務性績效指標絕對是衡量績效重要而不可或缺的資訊。若不分攤間接成本將無法了解教學研究所花費的成本，當然在評估績效時勢將造成困擾。

實施成本分攤制度的成本：

- (1) 分攤基礎不能客觀認定：Thomas (1971)認為任何一種成本分攤方法均須通過清晰明白 (Unambiguous)、可辯護的 (Defensibility) 及相加性 (Additivity) 三種考驗後⁵，才能進一步加以分析是否已達到成本分攤的目的。Thomas 以上述的標準為依據，研究了各種成本分攤的方法後，認為各方法均無法通過以上三個考驗，因而認為分攤方法都是武斷的。而武斷的分攤，不但費時傷財，且易產生不正確的數字，不但毫無意義，甚至會誤導報表使用者。

在大學中欲分攤間接成本，不管使用傳統的分攤方法，或較新的 ABC 分攤方法，皆無法完全通過上述的考驗。例如：在學校電算中心成本要攤入各學院中，若以學生人數作為成本動因，然而一般理工學院使用電腦的時數大於商學院，也大於文學

⁵ 清晰明確 (Unambiguous) 係指不同的成本分攤方法，會導致不同的結果。因此在選用成本分攤方法時，不能讓使用者混淆。(2) 可辯護的 (Defensibility) 亦即分攤的方法不能過於武斷。Thomas 為此設立了三個基準：a.能使聰明的門外漢均同意此一方法，而且每個爭議者均同意讓步。b.能使其他的研究者對此一方法完全接受。c.能為自己的各種假設充分辯護。(3) 相加性 (Additivity) 須把成本完全分攤，即分攤後各部門的總成本應等於分攤前總成本之和。

院；若以使用時數作為成本動因，則各學院使用的軟體費用又大不相同，實難以找出一合理的分攤基礎。又如在會計部門中，會計人員須負責一般帳務處理、監標、監驗購置資產、處分資產、工程完工驗收及辦理預算決算等，工作相當的繁雜，而究應採行何種分攤基礎呢？是預算的多寡或學生人數的多寡或預算執行的複雜度或決算數的多寡呢？由以上的舉例皆可知，各部門的工作並非單純，而是相當複雜且交互影響，各分攤方式皆相當武斷，所算出的數字可能並不具有太大的意義。Kaplan (1974) 及 Dopuch (1977)亦有類似的看法。

即然沒有客觀的分攤標準，強迫性的分攤容易破壞管理人員的公平感，激發部門間之無生產性的衝突 (unproductive conflict) 或使得部門主管制定有礙學校整體目標之決策。

- (2) 分攤的過程耗時費力：一般而言，越精確的分攤程序，執行與教育的時間及成本越大。尤其是採用 ABC 時，花費的時間及物力最多，在 Mitchell (1996)的調查中發現，許多大學會計人員並未分攤間接成本或未使用 ABC 的理由之一，便是分攤的成本及時間。

組織應如何設計其成本分攤制度，自應衡量成本分攤對自身的效益及成本後，始能設計一套適合的分攤制度。在設計成本分攤制度時，應掌握下列四項準則 (Hongren et al., 1997)：

- (1) 因果關係 (cause and effect) :即分攤制度要掌握成本標的消耗資

源的變數。因果關係越明確，成本標的成本的估計越精確，各責任中心的管理人越能接受，較不會引起組織成員間的衝突。例如，有些私立大學院校爲了分攤各單位的電力費用，則透過對各單位加裝個別電表，統計各單位之電力使用度數，作爲電力費用分攤的基礎。

- (2) 效益取得 (benefits received)：此原則係指成本標的所分攤的成本應依其所獲得的利益比例分攤之。使用本原則之前提，必須會計人員能夠確認每一成本標的從支援服務部門所獲得到的利益。
- (3) 負擔能力 (ability to bear)：此原則係指間接成本的分攤，應依各成本標的之承擔能力依比例分攤之。
- (4) 公平允當 (fairness or equity)：係指成本分攤需考慮產品或勞務供需雙方，建立讓雙方都能接受的價格下進行之。此原則常用在雙方簽訂契約時被引用。

由於電腦普遍應用，使得蒐集及處理資訊的時間及成本急速的減少，許多營利事業組織已朝向更精細的成本分攤制度發展。對擁有電腦人才及設備的大學，應可借助這方面的優勢，協助大學發展較精細的成本分攤制度。

第三節 傳統分攤法與作業基礎成本制

根據 Mitchell (1996)之調查，有分攤教學及研究間接成本的學校中，其分攤的基礎有兩大類：一爲傳統的分攤基礎——將各支援教學研