

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。

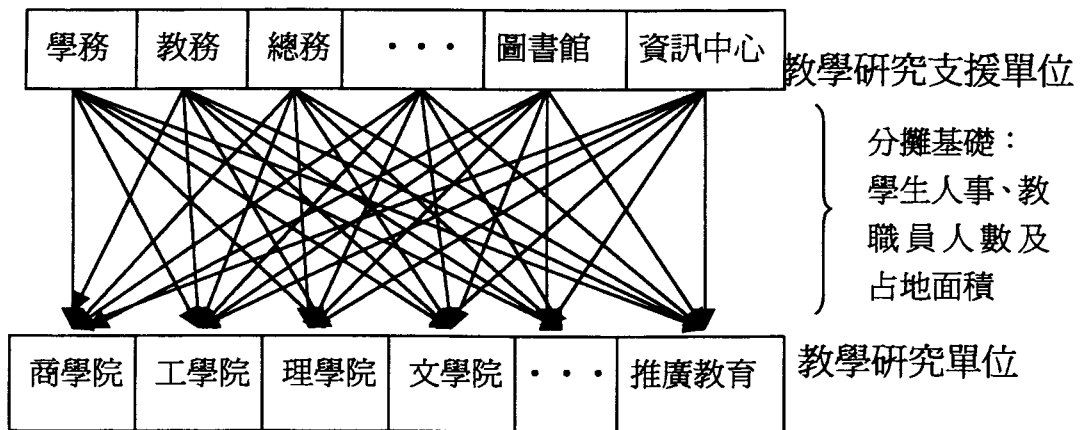
第三節 傳統分攤法與作業基礎成本制

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

究單位之成本，以學生人數、教職員人數及佔用面積三個變數，將支援教學及研究之間接成本分攤至教學及研究單位。另一類則為作業基礎成本制（ABC）基礎—透過較精細的成本動因分析，將各支援教學研究單位之成本先分攤至各種教學研究之作業或活動（Activities），再依照各教學研究單位所消耗之作業或活動，分攤教學研究的間接成本。

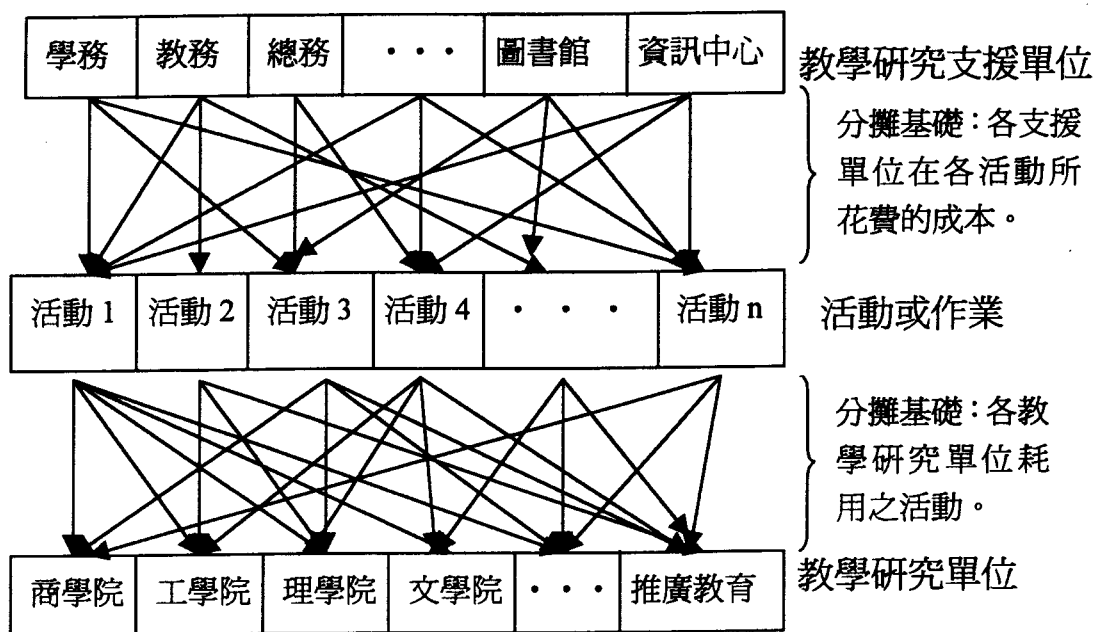
茲將上述兩種分攤基礎的差異，圖示於圖二及圖三：

圖二 傳統分攤法



由圖二及圖三的比较，不難發現傳統分攤法與作業基礎成本制分攤基礎間最基本的差異，在於傳統分攤法為「單一階段的分攤」，而作業基礎成本制分攤基礎為「二階段的分攤」。作業基礎成本制雖然在營利事業組織（如製造業及服務業）的運用受到相當大的重視，但

圖三 作業基礎成本制分攤法



在非營利事業的運用則較被忽視。在相關文獻中，常常發現學校的會計人員誤將較複雜的傳統分攤基礎，誤以為是作業基礎成本制。因此，茲舉 Goddard and Ooi (1998)的個案研究的例子，說明如何將圖書館的成本，透過作業基礎成本制分攤至各教學研究單位。

首先，將圖書館的活動或作為分為七大項，分別為書籍處理、期刊處理、諮詢服務、借書服務、館際服務、線上服務及檔案管理，然後按照圖書館各項成本與上述各項活動或作業之因果關係，以某一基礎分攤至各項活動或作業，分攤過程如表四之所示。在第一階段的分攤可以將圖書館的總成本，分攤至各項活動或作業上。換言之，我們可以知道，在上述各項活動或作業到底花費了多少成本。

表四 作業基礎成本制第一階段分配圖書館成本至各項活動或作業

總計	第一階段 動因	書籍處理	期刊處理	諮詢服務	借書服務	館際服務	線上服務	檔案管理
薪資成本								
收集管理部門	直接	138,160						
編目錄	138,160 直接	45,727						
取得	45,727 直接							
期刊	60,643 直接		60,643					
裝訂	96,037 直接		96,073					
資料準備	20,456 直接	20,456						
電腦系統	37,121 人員	19,303	17,818					
		(52%)	(48%)					
電腦支援系統	37,121 部門	22,273	14,848					
		(60%)	(40%)					
使用者服務部門								
諮詢處	41,494 直接		41,494					
租書處	145,156 直接			145,156				
跨館間借書	52,839 直接					52,839		
人文科學圖書館員	57,661 時間	10,397	46,129				1,153	
		(18%)	(80%)				(2%)	
社會科學圖書館員	85,860 時間	15,455	68,688				1,717	
		(18%)	(80%)				(2%)	
自然科學圖書館員	94,068 時間	16,932	75,254				1,881	
		(11%)	(80%)				(2%)	
電腦支援系統	27,702 人員		12,742	8,033	5,817	1,881		
			(46%)	(29%)	(21%)	(2%)		
	27,702 部門		22,162	5,540				
			(80%)	(20%)				
檔案及特殊資料收集	175,833 直接							175,833
計畫與管理	282,707 部門	70,677	45,940	95,414	24,737			45,940
		(20%)	(13%)	(27%)	(7%)			(13%)

圖書館服務員	195,600	書	9,780	19,560		166,260		
		籍,	(5%)	(10%)		(85%)		
		期刊						
		及出						
		借服						
		務						
非薪資成本:								
裝訂材料	94,000	直接		94,000				
線上服務	40,000	直接					40,000	
跨館索費	40,566	直接				40,566		
中央圖書基金	68,100	直接		62,900				5,200
行政管理	109,600	部門	27,430	17,810	36,990			17,810
			(13%)	(13%)	(7%)			(13%)
電力	63,000	空間	6,300	6,300	6,300	31,500	3,150	3,150
			(10%)	(10%)	(10%)	(50%)	(5%)	(5%)
								6,300
								(10%)
總計	2,037,151		402,842	372,956	468,073	390,816	102,372	49,009
								251,083

在第二階段的分攤，其主要目的在找出與各項活動或作業成本相關之成本動因（Cost Drivers），並計算每一成本動因的分攤率。例如上述書籍處理的作業成本與當年度圖書採購的新書多寡有關；期刊處理作業成本與當年度採購的期刊多寡有關；諮詢服務作業成本與學生人數有關；圖書借還作業成本與借書人數有關；跨館借還書作業成本與跨館借還書次數有關；線上服務作業成本與線上服務的次數有關；而檔案管理作業成本與檔案收集的數量有關。因此，我們便可以計算每一成本動因的每單位分攤率。其計算過程如表五所示。

最後，再根據每以學院當年度採購的新書、所屬的期刊、學生及教師人數、借書人數、跨館借書次數、線上服務的次數、及所屬的館

表五 作業基礎成本制第二階段成本分攤率的計算

	書籍處理	期刊處理	諮詢服務	圖書出借	跨館借書	線上服務	檔案管理
總作業成本(英鎊)	402,842	372,956	468,073	390,816	102,372	49,009	251,083
成本動因							
新書本數	13,595						
期刊本數		30,477					
全職學生人數			7,310				
圖書出借次數				252,728			
跨館借書次數					17,385		
線上搜尋次數						20,385	
檔案收集數量							2,000,000
成本分攤率(英鎊/成本動因)	29.63	12.24	65.65	1.55	5.98	2.40	0.126

內藏書，分別乘以各成本動因的分攤率，便可以得到每一學院分攤的圖書館成本。

上述的個案研究，並不在於說明若以作業成本制，分攤圖書館的成本至每一教學研究單位時，一定要如上述所示。其目的僅在於說明作業成本制分攤的精神，每一學校可以依實際情況，考量每一教學研究支援單位所提供的作業或活動及其成本動因，並考量實施的成本及效益，以符合實際的需求。