

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<sup>7</sup>。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。

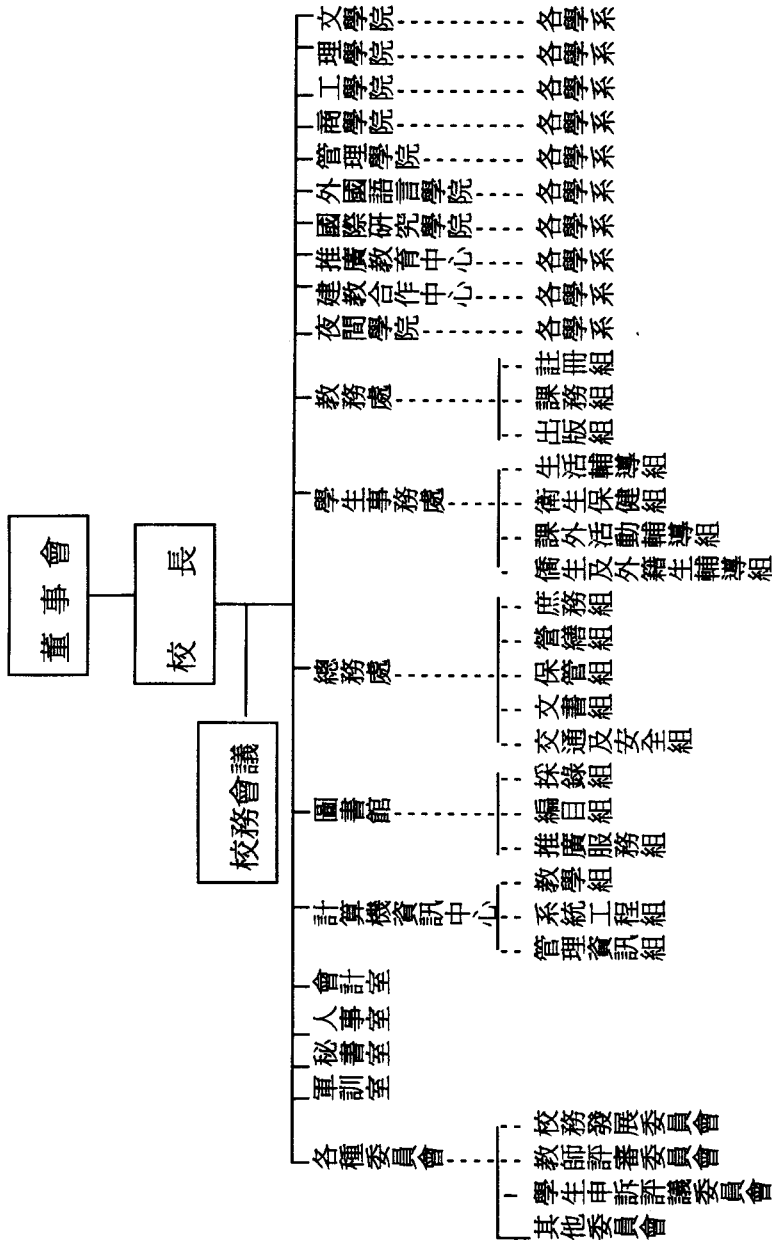
### 節三節 各學院教學研究直接成本的歸屬

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

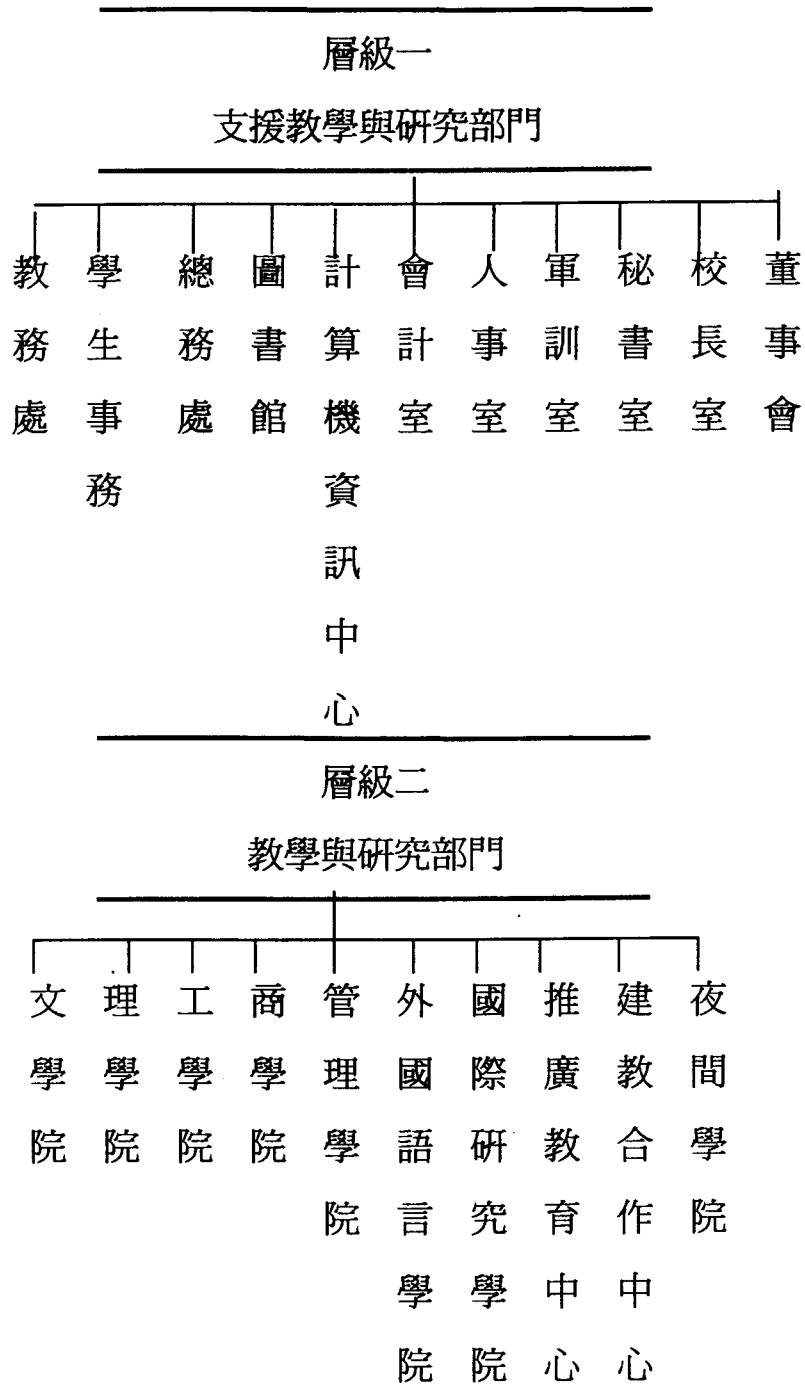
---

<sup>7</sup> 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