

第三章 教育成本理論及政府會計制度之探討

在國內教育擴張迅速而政府預算規模緊縮的情況下，教育經費作為政府公共支出的一部份，亦須與其他經建、交通、社會福利、國防等支出互相競爭，故受到一定的限制。由於一國的資源有限，國家財政無法完全滿足教育事業發展的需求，且教育經費的增加也受到社會經濟發展的制約，因此如何管好、用好有限的教育經費，充份發揮資源的使用效益才更有意義。

從經濟學的角度觀看，由於資源具有稀有性，以稀有資源從事生產及分配財貨時自應強調「公平」與「效率」原則。教育經費若能作有效且合理的分配使用，以符合績效經濟原則，必能達成促進各級教育均衡發展的教育目標。本章首先探討教育與經濟學上有關成本概念之理論基礎；其次，探討政府相關制度規定對學校會計事務之影響。

第一節 教育成本的理論基礎

一、教育成本的意義與分類

從經濟學上而言，成本的觀念起源於貨物（Goods）或勞務（Service）的生產，而教育部門，乃是「教育」服務的生產者，正如同其他各經濟部門，因此，理論上亦可適用同樣的成本觀念（教育部，民 64）。在此，我們先對教育成本的意義與分類作一扼要的說明。

根據國內教育經濟學者林文達（民 69）在其「教育行政學」一書中，認為教育資源支出的價值便是所謂的教育成本（Education Costs）；教育資源主要包括了教育上所運用的人力、物力、財力、時間及空間，而無論人力、物力、財力、時間及空間均有其市場上相應的價值存在，若將此資源支出的價值以市場供需價格加以表示便是一般所謂的成本。

再者，蓋浙生（民 82）在其「教育經濟與計劃」一書中，曾指出教育可視作一種生產活動，而教育產品的生產者為學校，因此，教育生產者的成

本就是指各級各類公私立學校或任何其他非正式的教育機構而言。我們可以從年度預決算數看出此成本支出的數額及結構，包括人事費、設備費、辦公費等支出項目；且教育亦可視為一種消費活動，其目的在滿足個人的慾望，但在享受求知慾望的樂趣的同時，也是要支付費用，而為此項活動支付成本則包括家庭與個人兩部分。

最後，從經濟學的觀點，簡而言之，成本只是組織為了換取當前或未來的某種利益，而犧牲或投入的資源（Hussein, 2000）。在經濟學上，實際成本應包含機會成本（Opportunity Costs）與帳目上所列各項費用支出的貨幣成本（Monetary Costs）。此處所謂的機會成本乃係由於資源在運用於某一方面時，必須放棄該項資源使用於其他各種可能方面下所可能產生的利益，故亦可稱作為放棄機會成本（Foregone-Opportunity Costs），而此類成本通常不列入會計帳目中的成本支出（林文達，民 73）。例如，學校建築與設備若不用在教育方面則可供作租借等其他用途而獲得一些收入，這些可能所得即可歸屬為學校建築與設備的放棄機會成本。

根據上述成本觀念，我們可以初步界定教育成本係指從事一項教育投資計畫所花費掉的全部實有資源的總稱，但實際上在計算教育成本時通常僅就貨幣成本方面而言，蓋其易於依據實際帳目上的支出而予估算。其次，教育成本的支付不是為了生產就是為了消費。因此，在估算教育的總成本或單位成本時，務必事先指明成本的計算究係按照生產者的成本，或是消費者的成本而予計算。在本研究中擬從生產者的角度出發，同時對教育成本所採行的觀點亦僅指由會計帳目上各項數字計算而得的貨幣成本，以便於進行學生單位成本之估算。

另一方面，對成本進行適當的分類，是計算、分析以及控制各項成本時不可或缺的一環。但是，關於成本的分類，許多經濟學家和會計學家對於成本分類上因對於成本的定義不同，所以兩者的衡量方式亦不相同。從成本會計的觀點而言，教育成本的分類大致上可依其效益期間長短、歸屬難易程度以及成本習性（Cost Behaviors）作為分類標準。

(一) 就效益期間而言，成本可分為以下兩類：

1. 經常成本 (Current Costs)

根據 Coombs 和 Hallak (1972) 的解釋，認為經常成本大體上是指用人和年度內消耗掉的支出，因此，此項成本必須經常加以補充。就效益期間長短來看，經常成本通常指使用年限在一年以下，經由年度預算編列且在當年度即全部耗用盡的成本。譬如：人事費、業務費、旅運費、獎學金及其他補助費、教學材料費等，其中又以人事費佔最大部分。以英國 1984 年為例，其教師薪資佔教育經常支出的比例，小學為 65% 而中學亦為 65% (Denison, 1984)，可見在初等教育和中等教育階段，教師薪資佔單位學生教育經費之經常支出極大部份。

2. 資本成本 (Capital Costs)

此項成本乃係指較為持久性的支出項目且具有投資財的性質而可惠及未來，通常其使用年限在一年以上。譬如：土地、校舍建築費、圖書儀器設備費、交通車購置費等支出。

對於上述兩類成本，蓋浙生 (民 83) 認為：「教育經費中的經常支出旨在維持正常運作，是屬於必須性的消耗支出項目；資本支出則是偶發性的大宗投資，且有長久性的功能。」從經費使用觀點分析，經常性支出每年編列之經費大小具有穩定性，資本支出則隨著各級學校經費運用重點的不同，每年支出多寡不定。一般而言，政府與學校通常都是在支付經常支出後，有多餘的經費才會去充實各項設備。若將各級教育經費之經常與資本支出之比例加以比較，可發現初等教育的經費大部份用在教師薪資上，故其經常支出的比例將大於資本支出，而愈高等教育，除教師薪資外，尚須優良的學校環境，充實的教學設備，寬敞的學習空間，故其資本支出也就相對的增加 (張焯青，民 80)。因此，各級教育由於不同的教育特性，其經常成本與資本成本的支出比例會有所不同。

(二) 就歸屬難易而言：

此種成本分類係根據會計學的角度，將成本依其歸屬於成本標的之難易程度，劃分為直接成本與間接成本；所謂成本標的則係指成本彙集的單位(林蕙真、李宗黎，民 86)。例如，欲計算學生單位成本，可將學校所有發生之成本中與學生有關之成本予以集中，而此時的成本標的即為學生。茲逐一介紹如下：

1. 直接成本 (Direct Costs)

凡是可明確遍認為某一成本標的之成本，即為成本標的之直接成本。以學校為例，直接成本係指可以直接歸屬給學生的成本。例如，教學所需要的成本，包括老師、教室的維護、一些和教學有關的人員、以及教學設備等所需費用。

2. 間接成本 (Indirect Costs)

凡是無法直接追溯歸屬於某一成本標的之成本，即為成本標的之間接成本。此類成本常係為多個成本標的共同發生而同時受益者，故又稱共同成本 (Common Costs)，通常必須經過合理的方式加以分攤，方能歸屬至受益之成本標的。以高等教育為例，高等教育的功能並不只是教學而已，還包括研究及服務等功能，所以有些費用很難劃分其是否為教學成本，也比較難以認定是否和學生有關的費用支出，例如學校有些機構的設立，功能上雖也為學生服務，但這些機構或人員不只是為學生服務，其有一部份的功能在於從事研究或服務等。

(三) 就成本習性而言：

此種成本分類係依總成本是否隨成本動因之增減而變動來作劃分；所謂成本動因係指任何足以影響成本的因素，其變動會導致相關成本標的之總成本產生變化 (林蕙真等，民 86)。例如，影響學校之學生總成本的因素，可能包括教師數、學生數、職員數、生師比、科系學院別以及學校規模大小等，因此，無論前述何項因素有所變動，均將使學校之學生總成本亦隨之而變。

以下茲一一分析之：

1. 變動成本 (Variable Costs)

凡成本之總數隨成本動因之增減而呈正比例變動之成本項目，即為變動成本。例如，以班級數為成本動因，則導師薪資支出為變動成本，因為每班都需要一位導師，所以通常班級數增加一倍時，導師薪資支出亦增加一倍。此亦隱含「不論成本動因如何變動，每單位班級之變動成本仍固定不變」之意義。換言之，總變動成本的變動和數量的波動呈一定比例的關係，這也就是為什麼要稱它為變動的原因，但是平均變動成本則仍維持不變。

2. 固定成本 (Fixed Costs)

凡成本之總數不隨成本動因之增減而變動之成本項目，即為固定成本。例如學校土地、建築與設備等費用，不論學生數多寡，其總金額均固定不變。由於固定成本之總數固定，因此，單位固定成本將隨成本動因之增減而呈反方向變動，例如，學生數愈多時，每生所分攤到之固定成本即愈少。簡言之，固定成本不隨數量的改變而改變，但平均單位固定成本卻隨著數量的增加而減少，因為有更多的數量去分擔總固定成本。由於固定成本的存在，使得當數量增加時，平均單位總成本也會跟著下降，達到經濟學家所謂的「規模經濟」(Economies of Scale) (Livingstone, 1995)，而且經營若能達到適當的規模時，長期平均成本亦將呈遞減狀態 (趙鳳培，民 68)。

另外，由於學校資源的運用具有整體性 (integrity) 及不可分割性 (indivisibility) 等特性，單位學生教育成本的高低與學校規模及班級的學生人數有密切的關係 (王立心，民 83)，所以學校規模之差異可能是造成校際間單位學生經常支出差異懸殊之主要原因。反觀國內有許多位於偏遠地區的中小學，常由於招生不足數但仍需要最基本的硬體設備及師資等，使得平均學生單位成本遠高於都會地區的大型規模學校，此便是教育規模不經濟。而在近來對教育事業經營的績效責任的觀念下，學校經費支出必須以有限的經費發揮最大的效能，因此學校的經營仍必

須運用規模經濟原理，才能有效率的達成教育目標（蓋浙生，民82）。

此外，有些固定成本，在成本動因的某一範圍內，其總數維持不變，但當成本動因超過該範圍時，其成本總數可能會立即產生大幅的變動而跳升一定之金額，亦即成本並不隨著成本動因之變動呈連續性之增減，而係呈階梯性增減。例如，當學生數成長到一個幅度，而使原有學校建築不敷使用時，學校則可能必須立即增建一棟新校舍，而使固定成本（校舍建築費）一次大幅增加。

由上述可知，按成本之效益期間長短劃分之經常成本與資本成本，大體上，等同於按成本習性劃分之變動成本與固定成本。此外，當成本動因發生變化時，變動成本之總成本會跟著變動而單位成本則不變，反之，固定成本之總成本將保持不變而單位成本則隨之變動。其次，固定成本，在特定的範圍內，將不會隨著數量的變動而變動；在超出這個範圍時，則會由於需求的增加而一次激增，呈現出階梯式固定成本。

此外，近來企業界為了正確明瞭資源耗用的情形，主張採作業基礎成本制（Activity-Based Costing, ABC）來估算成本。其係以企業在經營過程中所發生之各項作業（Activity）為成本標的，來計算各項作業活動耗用之資源總量及其成本，並分析引起各項作業活動成本發生之主要因素（成本動因），並以成本動因作為各項作業成本之分攤基礎，而最終產品之間接成本則係藉由將其從事之各項作業活動所應分攤之成本累積加總而得（Burch, 1996）。此成本制度重點在管理各項作業活動，亦即針對耗用資源之作業活動，深入分析其成本發生之原因及成本與活動間之因果關係，如此較能正確反映生產所耗用的資源，而使成本計算更臻精確並能有效管理成本。

由此可知，作業基礎成本制度較符合現代環境之成本分攤與計算方法，且能計算出較合理之成本資訊，提供管理者較佳資訊，以作為規劃、控制與決策之依據。若能將此成本制度應用於學校單位，將對於準確計算合理學生單位成本上有很大助益，並更能充分反映教育成本。

綜言之，為了適當處理及估計成本，我們首先需要找出成本動因，然後

再透過成本習性分析來確定成本與成本動因間之關係以及總成本與單位成本之間互為牽動之關係。

二、教育成本的分析及應用

根據蓋浙生(民82)的看法,認為分析計量教育成本的目的主要有三:
(1)作為分析教育經費與支出的情形之依據,並據以預測教育制度未來發展趨勢;(2)發揮成本運用的經濟價值,使短絀的資源作最有效的支出;(3)謀求成本負擔的公平原則,多方開闢教育財源來廣籌教育經費。在面對現今社會對教育的需求與日俱增而各級政府在有限的財政預算下卻要負擔日益龐大的教育經費的情況下,可見教育成本分析之運用乃益形重要,其俾有益於各級各類教育之均衡發展。

至於該如何運用教育成本分析,在教育部(民64)之「教育成本及費用支出之分析」一書中,曾指出教育成本的分析研究方法主要可分為兩種,茲分別說明如下:

(一) 整體性分析 (Overall Analysis)

此係將現時的以及可能的教育經費流量予以可能最精確的分析,以審視教育在國家經濟中的地位及其相對重要性,便於從事教育經費的研究,並利於與其他國家的教育經費情形作比較。從事此種研究方法時,首先應當確定一個較長時期的時間序列 (Time Series),以估計過去若干年內經費流量的一般趨勢與變化,亦即在研究教育經費的時間趨勢 (Time Trend)。

若欲進一步評估教育經費在數量方面的變動趨勢,則必須依照基期價格 (Constant Price) 來表示,由此調製一個教育價格指數 (Educational Price Index) 用以調整統計數列 (Statistical Series),而所謂教育價格指數係按歷年消費物價水準,求出物價平均值,再按教育需求計算出各項投入因素的可能變動成本,考慮物價平均值後,求出每項投入因素的合理成本(蓋浙生、陳麗珠,民88)。例如,可透過消費者物價指數 (Consumer Price Index),將八十一至九十年度教育經費皆換算成八十一年度的幣值來加以調整,再進一

步作比較分析。此乃由於國家教育經費之多寡是受國家經濟發展、國民所得、在學人數、各級學校性質、通貨膨脹情形以及物價波動等因素的影響而定的，因此，單從表面上的數字是無法代表教育經費流量的真實情形。

此外，在比較國家間教育經費支出之多寡程度（Magnitude）時，應另外尋找一些具代表性的指標（Indicator），然後再使用這些指標來比較各國教育經費支出的情形，通常選用的指標包括有國民生產毛額、公共支出總額、國家預算及學齡人口等。但是，在從事教育經費國際比較時，常因各國統計資料內涵不一以及財政制度不同等限制，而使研究進行困難且研究結果也易產生偏差。

（二）詳細分析（Detailed Analysis）

為進一步明瞭教育經費支出的實際分配情形，則必須運用一些標準，例如，教育類別、教育等級以及教育費用的用途等，而就教育總成本與單位成本作詳細分析，俾可根據各項變數來明瞭教育經費支出之趨勢。茲分別簡述如下：

1. 各類教育的成本

此係指按照教育種類分析總經費支出，以公私立學校的就讀人數作為主要的資料，將經費開支與就學人數相比較。但在從事分析時，必須注意公私立學校的平均單位成本並不相同，且亦須考慮公私立學校素質差異的存在。

2. 各級教育的成本

此係指分析各階段學校教育的經費支出，其分析途徑有許多種。例如，比較各級教育的經常支出與就讀人數，將可發現各級教育經常費用支出的平均單位成本差別很大。基於此一認知，當我們在分析高等教育費用支出的單位成本時，最好能再就各大學間，以及每一大學各科間的費用支出加以比較，將不難發現其間的單位成本亦差別甚大。大體而言，各級教育間，各大學間，以至於各科系間的單位成本之所以差別很

大，乃由於以下各因素所造成：(1)教師與學生的比例，即生師比；(2)薪資成本在總成本中所佔的比例；(3)資歷較佳教師所獲薪資較高；(4)總成本中的各項社會成本（如設置餐廳、宿舍、交通車、獎學金等所需費用支出）所佔的比例不同；(4)科技學校花費在實驗室與示範教室的設備費用較多等。

三、小結

綜上所述，關於教育經費的分析及應用，基本上可分為整體分析和詳細分析兩大類；前者著重在探討教育經費流量的分析以及國家整體資源的分配情形，而後者則側重在教育體系內部教育經費的配置情形。本研究則屬於前者。此外，成本分析時一般較常採用時間序列資料，惟實際上長時間的資料蒐集一方面常因種種重大經濟上、社會上或技術上的變動而無法呈現出成本之真實意義，須再借助一些指標來加以調整。另一方面，則可能因資料錯誤或內涵不一而產生誤導，故研究者須事先一一釐清。在本研究中，由於時間上及研究團隊能力上之限制，決定採用橫斷面（Cross Session）資料就國內各級各類學校之教育成本及其成本動因進行分析，並估計成本與成本動因間之關係，以建立學生單位成本之估算模式。

此外，由於教育成本計算所應考慮的因素甚多，基於此，若要準確計算各級各類學校的教育總成本與單位成本的話，首先應選出大樣本的學校數，分別針對同類同性質的學校進行分析研究。當然，從事此項研究所需的時間、人力以及物力的花費甚為可觀，但其所獲研究結果對於未來政府與學校機構在計算教育成本與分配經費時將具有重大的參考價值，故此乃不失為一項可行之途徑。

第二節 政府會計制度對學生成本計算之影響

目前除了公立大學校院已全面改為基金預算制度以外，其他我國公立教育機構之財務仍屬於公務預算制度，而現行的公務預算制度對公立學校的校務運作有著種種的內外限制。在此進行各級各類學校學生成本計算之際，實應瞭解我國政府相關財務會計制度對於學校會計報告之影響，以充分掌握相關學校經費蒐集之內涵。本節首先就我國教育機構財務制度作一概況分析，其次，將進一步探討我國政府會計制度特性對於學生成本計算之影響。

一、我國教育機構財務制度之概況

我國公立教育機構預算制度原係與一般公務機關相同，均為單位預算，而因應高等教育發展趨勢，自八十五年度起，教育部依據八十四年八月九日行政院所發布施行的「國立大學校院校務基金收支保管級運用辦法」，選擇經費自籌比例較高之國立台灣大學、清華大學、成功大學、交通大學、台灣科技大學等五所學校先行試辦校務基金制度。教育部有鑒於試辦成果確具實效，決定於八十六、八十七年度陸續增加試辦校數至二十六所。嗣後，「國立大學校院校務基金設置條例」於八十八年一月十四日經立法院完成立法，並於同年二月三日公佈施行，其中第二條及第四條明定，國立大學校院應設置屬特種基金之校務基金，並編列附屬單位預算，及第十一條復規定，國立專科學校得準用本條例之規定，據此，將尚未施行校務基金之二十二所大專院校於八十八下半年及八十九年度納入施行，而截至九十年度，共計五十二所學校實施校務基金（教育部會計處，民 88）。茲將各學校開始實施校務基金之年度列表如下：

表 3-1 教育部所屬學校改置校務基金年度一覽表

學校名稱	實施校務基金年度					
	八十五年度	八十六年度	八十七年度	八十八年度	88 下半年及 89 年度	九十年度
台灣大學	*					
清華大學	*					
成功大學	*					
交通大學	*					
台灣科技大學	*					
政治大學		*				
中興大學		*				
中央大學		*				
中山大學		*				
中正大學		*				
台灣海洋大學		*				
陽明大學		*				
空中大學		*				
台灣師範大學			*			
高雄師範大學			*			
彰化師範大學			*			
雲林科技大學			*			
屏東科技大學			*			
台北科技大學			*			
體育學院			*			
藝術學院			*			
台灣藝術學院			*			
台北護理學院			*			
台灣體育學院			*			
勤益技術學院			*			
高雄餐旅學院			*			
東華大學					*	
暨南國際大學					*	
高雄第一科技大學					*	
高雄應用科技大學					*	
虎尾技術學院					*	
嘉義技術學院(註)					*	
高雄海洋技術學院					*	
宜蘭技術學院					*	
屏東商業技術學院					*	
台南藝術學院					*	
台北師範學院					*	
新竹師範學院					*	

學校名稱	實施校務基金年度					
	八十五年度	八十六年度	八十七年度	八十八年度	88下半年及89年度	九十年度
台中師範學院					*	
嘉義師範學院(註)					*	
台南師範學院					*	
屏東師範學院					*	
花蓮師範學院					*	
台東師範學院					*	
台北商業專科學校					*	
台中技術學院					*	
澎湖技術學院					*	
聯合技術學院					*	
台北大學						*
高雄大學						*
台灣戲曲專科學校						*
台中護理專科學校						*
台南護理專科學校						*
國立嘉義大學(註)						
當年度成立校務基金學校數	5	8	13	-	22	5
當年度累積成立校務基金學校數	5	13	26	26	48	52

資料來源：教育部會計處。

註：國立嘉義大學係於八十九年二月一日，由國立嘉義技術學院及國立嘉義師範學院合併成立。

據上所述，目前除國立大專院校自民國八十五年已陸續實行校務基金而正式脫離由國庫統收統支的公務預算制度以外，其他公立教育機構仍維持公務預算制度。鑑於此，校務基金的實施可視為我國教育財務制度的一項重大改革，亦為我國大學財務自主跨出一大步，而根據去年底甫通過的「教育經費編列與管理法」第十四條明定，地方政府所屬學校得設置校務發展基金，因此，繼高等教育之後，未來中小學亦將陸續施行校務基金制度，以提高教育經費運用之效能。

大體上，在民國八十五年開始實施非營業循環基金制度之前，我國教育財務制度主要是根據教育機構的設立主體究竟為公立，抑或為私立，而採用不同的財務制度類型並有完全不同的運作方式，其與各機構之組織、規模或業務性質可說是毫無關連。換言之，我國教育機構，凡公立者，不論隸屬中央政府或各級地方政府；不論為大專院校、中小學，抑或為博物館、圖書館，其財務制度一律比照一般行政機關，採行公務預算制度（劉三錡，民85）。

關於公務預算制度之運作方式，主要是依據政府公佈的各項費用標準，編製成各項計劃的預算，再由政府依各校所報預算加以核定（丁志權，民88）。以國民中學為例，其業務計畫科目分為三類，包括一般行政、各科教學以及廳舍興建與充實設備。一般行政項下設「行政管理」工作計劃，而每一工作計劃下再依用途別分為人事費、事務費、業務費、維護費、旅運費、獎勵與濟助費及特別費等經常門科目，以及土地、建築及房屋與機械設備等資本門科目。各項用途別科目費用之編列均有一定之標準，且每一業務計畫之間與用途別科目之間均不得任意流用。

再者，在編製預（概）算時，各校必須參照主計處或教育部所訂各項費用編列標準，例如：「單位預（概）算編製要點」、「教育部補助公立高級中學充實設備實施要點」、「教育部補助地方國民教育經費各項目單價一覽表」以及「公有建築物委託建築師規劃設計監造酬金標準表」等，均為各公立教育機構編預（概）算時之依據，且各主管機關亦可據此計算出各校所能分配的金額是多少。

對於此一公務預算制度之運作方式，國內已有許多學者專家曾提出其對我國公立教育機構會計事務之種種負面影響，茲整理出以下幾點（鄭光甫、童甲春，民85）：

- （一）由於公立教育機構均不具法人資格，亦非獨立財務會計個體，財務收支為其隸屬政府財政體系之一部份。因此，教育機構所有收入須悉數繳交政府公庫；所有支出則由政府依照規定程序編列預算，再由公庫撥應。若年度預算賸餘，尚須繳還公庫，支用未達一定比例則須接受議處。此導致各公立教育機構未符合以上規定，在支用經費時，效益已非決策重點而消化預算則屬常態。
- （二）公立教育機構因非屬財務會計個體，使得其定期編製之財務或會計報表無法呈現出該機構之財務全貌。因此，機構管理者無法也無能從財務管理的觀點充分運用整體可用資源，影響其對機構之整體經營以及財務效率低，造成公部門有限資源之濫用與閒置。

- (三) 公立教育機構因視同行政機關，使得民意代表便能以審議預算為由，要求校長或首長必須赴立法院或議會備詢。而民意代表介入學校工程、干涉人事、強行推銷文具書籍等事件更是不勝枚舉。
- (四) 公立教育機構經核定的各項支出預算，須依照原定計劃用途支用，變更改用途之程序及限制相當繁複，使得經費使用缺乏彈性；如有經費不足而須追加預算時，則甚為困難。
- (五) 公立教育機構無須負責財務調度，未經權責機關核准，不得與外界發生借貸或資金融通關係。因此，學校設備若提供外界使用所取得的收入依規定須悉數繳庫，而因提供外界使用所需之管理及維護費卻由學校自行吸收。另一方面，民間私人捐助亦須先行繳庫，俟以後年度編列預算時再撥還學校使用，此可能減低捐助者之意願。凡此種種限制造成學校無法亦無意開闢財源，以及民間資源難以投入。

綜上所述，可知目前除了公立大學校院採校務基金制度外，公立中小學的財務制度係附屬於公共行政系統之下，以「統籌統支」的方式，由政府統一規劃與整體調度分配，以一般稅收來支付教育的支出，且各項經費預算的編列與執行皆須依法定統一設備標準及用途限制等相關規定程序進行，顯得較無伸縮的餘地（鍾娟兒，民 72）。此一運作方式雖可顧及整體需要以及嚴密監控學校財務收支情形，不過，如此亦會造成經費使用缺乏彈性與效率而阻礙校務的長期發展。其次，因為制度規定的因素，學校財務管理當局往往只在意合乎法定程序與否，而欠缺整體經營的理念，也缺乏積極建設學校、充分運用學校資源的認知，因此導致有限資源的浪費，此外，每一個預算案均要民意代表通過，易形成政治勢力的介入（賴玉燕，民 85）。長此以往，學校管理者無法也無能完整規劃學校的發展，甚至缺少目前各國積極推行的學校本位經營的績效責任觀念而易養成凡事仰賴政府的心理。

另一方面，關於私立教育機構，大致上可分為依據私立學校法設立的各級私立學校，以及依據民法財團法人相關規定設立的博物館、圖書館等社會機構。雖然主管機關有分別對這兩種私立教育機構設計財務制度，惟其制度類型及所採用的運作方法並無多大差異。其主要特色如下（劉三錡，民 85）：

- (一) 私立教育機構均具法人資格，為獨立財務會計個體，可自行獨立收支、運作、調度及借貸。惟主管機關對於私立學校之基金存管、融資借貸及重大投資等事項，訂有較為嚴格之規範。
- (二) 私立教育機構定期編製之財務報表，如經合格會計師查核簽證通過，應可充分表達該機構之收支情況及財務狀況。目前私立大專院校一律須經會計師查核簽證，但私立中小學則尚未普及。
- (三) 私立教育機構之財務，由該機構董事會及行政主管負主要責任，政府機關僅負監督之責。
- (四) 私立教育機構亦須編列預算，惟該預算由董事會審核通過後，僅報主管機關備查，在執行上有較大彈性。
- (五) 私立教育機構財務運作及經費支用，除依循主管機關所定之原則性規定外，主要作業程序係由各機構自行訂定內規辦理。

相較於公立教育機構，私立教育機構在財務運作上則較具獨立自主與彈性，而其財務報表亦更能發揮會計功能，提供正確且即時的財務資訊以供決策者參考。惟過去以來，政府對於少數經營不良的私立學校缺乏有力之監督，近來更頻傳私校董事挪用公款或涉及利益輸送等新聞事件，例如：財務亟度惡化的彰化市私立培元中學之學生罷課抗議事件以及涉嫌官商勾結的台北市私立景文中學弊案等，一再地毀損私校的名聲並嚴重影響學生受教權益。另一方面，我國又為世界上唯一由政府硬性規定私立學校學費之國家。政府採取低學費政策造成私立學校嚴重之財務問題，影響私校教育素質，甚至危及學校之存廢。此一問題一直是十餘年來國內學者專家同聲譴責之政府不當政策（張鏡湖，民78）。由於政府對私校的諸多財務限制，例如：學校資金使用限制、學校收費標準，使得一些辦學績優、制度健全的學校缺乏運作空間，阻礙學校發展出具特色的教育理念。但是，若缺乏適當地監督的話，一旦私校學費彈性愈大，惟恐學校管理者不一定會投入與學生相關的教學與學習上。

二、我國政府會計制度之探討

由上述中，對於我國教育機構財務制度已有作了初步的描述，在此將進一步探討在我國政府會計制度特性對學生成本計算之影響。理想上，政府施政最終目的在於達成社會資源的最適配置，而其達成則有賴嚴謹的預算決策過程。此時，政府會計制度則為輔助政府預算管理之最佳利器，其主要功能乃在於依據法令執行預算及辦理決算，並根據所發生之會計事項，詳加紀錄、整理、分析，以產生明確之會計報告，提供適切資訊作為決策者之參考。是故，其制度與執行情形之良窳將間接地影響國家整體資源之有效分配。準此，茲扼要說明目前我國政府會計制度之概況：

(一) 政府會計事項之種類

為了建立處理會計事務之準據，使執行者有所遵循，根據會計法第三條規定：「政府及其所屬機關，對於左列事項，應依機關別與基金別為詳確之會計。」另第四條有關會計事項種類之規定：「前條會計事項之事務，依其性質，分列左列五類：一、普通公務之會計事務：謂公務機關一般之會計事務。二、特種公務之會計事務：謂特種公務機關除前款之會計事務外，所辦之會計事務。三、公有事業之會計事務：謂公有事業機關之會計事務。四、公有營業之會計事務，謂公有營業機關之會計事務。五、非常事件之會計事務：謂有非常性質之事件，及其他不隨會計年度開始與終了之重大事件，其主辦機關或臨時組織對於處理該事件之會計事務。」

據上述可知，政府會計係以機關別及基金個體為中心所組成。此外，政府會計事務依其業務性質分為普通公務、特種公務、公有事務、公有營業及非常事件等五種；另依主要事務性質之不同，又可將此五種會計事務區分為「公務會計」（公務機關之會計事務）及「營（事）業會計」（公有營業與事業之會計事務）兩大類。後者與一般企業會計之處理原則大同小異，而前者則因所面臨組織環境因素差異之影響而產生迥異於企業會計之特性。由於本節對政府會計之探討亦主要著眼於公務會計，另外並對屬特種基金之校務基金作一探討分析。

(二) 普通公務會計之特性

對於目前政府普通公務會計之特性，大致可以歸納出以下幾點，茲簡述如次（劉維琪、張玉山、李怡宗等，民 88）：

1. 設置預算帳戶

政府的財政收支係以歲入歲出預算為依據，歲入預算為一年度預計的收入，歲出預算為一年度預計的支出。為明確表達政府之歲入及歲出預算，法定預算數額應予入帳，以期預算控制與財務管理能密切配合。預算帳戶之設立，其主要功能係在於對預算法案的確實執行、比較與報告，並隨時悉知業務之進展及預算執行情形。

2. 不為損益計算

公務會計之重點在於收入與支出的處理；其中，在歲入方面，主要為確定可供使用之金額；在支出方面，主要在計算該期間歲入中所為的支出，或必須支出的負擔，同時決定該期間的剩餘或虧絀。公務機關財務管理之最重要目標為年度收支平衡，避免捉襟見肘及入不敷出之窘態產生，故其無為盈虧計算之必要。

3. 無業主權益帳戶

政府每一年度的財政收支皆以預算為依據。政府支出所需則多以賦稅方式取之於民，因此，政府歲入預算之籌措即為供應歲出預算之用，並以年度收入與支出平衡為上策，故無設立資本帳戶之需要。

4. 長期性資產及負債分別列帳

公務會計對於取得財貨或勞務所需資金流出，不論是經常支出或資本支出，一律均以支出科目出帳，且公務會計係著重年度收支平衡，故不論支出之性質為何，對於政務基金餘額之影響並無差異。會計法第二十九條亦予明確規定：「政府之財物及固定負債，除列入歲入之財物及

彌補預算虧絀之固定負債外，應分別列表或編目錄，不得列入平衡表。」

5. 長期性資產不計折舊

公務會計既具不計盈虧之特質，且長期性資產又不列入基金之平衡表，此外，政務基金之折舊性資產並不擬用為政府借債之擔保，更無出售變現之可能，故現行公務會計均未將折舊列入會計體系中。

(三) 校務基金會計制度之特性

中央政府非營業基金係多數為公務機關為因應經濟、社會發展或業務運作等需要，依相關法律或預算法第四條特種基金「歲入之供特殊用途者」之規定，並透過預算程序而設置，而其中凡經付出仍可收回且非用於營業者，為非營業循環基金，因此，校務基金係屬於此類基金。

目前國內只有國立大學校院全面實施校務基金會計制度，其主要特色大致歸納如下：

1. 各校須自籌一定比例經費，且自負盈虧

各校自籌經費並非全部由各校自行募款，而是依據「國立大學校院校務基金收支保管級運用辦法」所訂，包括學雜費收入（不須再繳交國庫）、推廣教育收入、建教合作收入、場地設備管理收入、（募款）捐贈收入、（基金）孳息收入及其他收入等。此外，各校須自負盈虧，其當年度有賸餘經費可留存至下年度繼續支用，但有不足則須於往後年後自行彌補，如此將可除去因制度所使然的消化預算之弊，並提升資源使用效率以及鼓勵各校積極引進民間財源的投入（中央日報，民84）。

2. 學雜費收入可自行彈性自由調整

各校的自有財源收入中，以學雜費收入所佔額度最高，而在學雜費彈性調整的激勵作用下，可刺激各校努力經營並充裕學校財源，以發展學校特色來吸引學生。其次，在灌輸使用者付費的原則下，學生可能會

較注重於選擇切合本身的學科來研讀，亦會較用功；另一方面，教師亦須努力進修、再研究，以不斷精進本身的教學。因此，對落實使用者付費的觀念，及提昇教學品質上皆有正面的效益（賴玉燕，民 85）。

3. 折舊仍傾向沿用以前普通公務預算之規定不提列折舊

根據「國立大學校院校務基金會計制度之一致規定」第五十五條明定，各基金依其業務性質採用適當之提列折舊方式，或於固定資產無使用價值時，以成本轉列資產報廢損失方式提列折舊，因此各校可自行選擇提列折舊或一次報廢的方式來處理固定資產。但是目前各校仍傾向後者，以致平衡表內之固定資產評價，並無累積折舊科目，此點不但與公認會計原則不符且與非營業循環基金之會計處理亦不一致。此外，政府因無硬性規定提列折舊，學校管理當局常自行調整報廢額度，以盡量讓帳面數據不會有虧損的現象發生，而造成無法從學校會計報告上瞭解資源耗用的真實情形，因此結果亦同公務預算制度般無法真實反映每年資本門支出。

（四）政府會計對學生成本計算之影響

觀諸上述政府會計之特性，俾可發現由於政府會計無論是普通公務會計或校務基金會計制度的長期性資產普遍上均不列入平衡表及不計折舊之特質，使得各學校機關對於所購置之資產均不提折舊，而採一次報廢的方式再添購新的設備，以致無法從目前學校之財務報表上看出真正的成本效益情形，影響學生成本之合理計算。由於折舊之主要目的有二，除了計算損益外，另一目的則在計算成本，因此，從合理計算公務成本的角度來看，未來長期性資產實有其提列折舊之必要性。

關於合理計算公務成本，首先應要明確劃分政府支出之性質，其中屬於資本支出的部分則不宜列入當期之公務費用，另外，資產之耗用須透過折舊之提計攤入公務成本中。所以，理論上，在進行學生成本計算時，也應該要計算資本設備折舊以做為學生成本的一個資本分攤，然而受限於政府會計之特性，公務機關的資本設備並不分攤提折舊，導致在學校的會計帳目上只呈

現當年度資本門支出數據，無法得到每年設備建築折舊之費用。因此，使得如何準確估算各校之資本門費用方面有其實務上之困難。據此可知，目前政府會計之特性對於估算學生成本之「合理性」上有很大的限制。

三、小結

大體而言，一個機構財務健全與否，端視其財務制度適切而嚴密與否。所謂的財務制度，主要係指以會計制度為中心，包括預算編製、資金調度、資產及負債管理，並能適時提供正確、有用的財務資訊（劉三錡，民 85）。但是，目前國內公立中小學之會計表達乃比照一般行政機關，學校必須依據公務預算之規定來編製年度單位預算，其中所有收支除部分具有對應關係之收支，如：建教合作、委託研究、招生考試等採收支並列方式納入預算處理外，所有收支一律納入國庫統收統支體系。

換言之，學校歲入與歲出毫無關連，全由國庫統籌調配學校各項歲入及歲出，使得學校無獨立財務之能力，此點與私立學校財務制度截然不同。因此公立學校管理者僅須負責爭取政府預算，從無須作成本效益之考量，收入多寡幾乎與學校無關，以致形成支出上的無效率與浪費且學校當局更缺乏主動自籌財源之誘因與動機。此外，自民國八十五年開始，國立大專院校已陸續實施教務基金，但實質上其會計制度尚未臻成熟，對於固定資產仍欠缺依照有系統的方式，分攤成本於使用期間，而只純粹反映費用性質的支出，結果亦如同公務預算，造成合理估算資本成本的限制。

再者，除了以施行校務基金之學校外，其他公立教育機關由於不具法人資格，亦非獨立之會計個體，隸屬於公務預算之一部份，使得整個財務收入支出之運作層層受到政府各類財務法規之規範，而民意代表甚至能以審查預算為由實質介入教育機構之運作，以致於機構管理者無法從財務及經營觀點來有效率的執行資源之使用。此外，私立學校過去因屢有財務弊端發生，導致政府形成保守心態而設立種種財務限制，連同對公立學校亦採保守策略，造成兩者運作發展空間的侷限。這些均為現行政府財務制度之下所產生的負面影響，長此以往勢必將影響我國教育品質之提昇，殊值得仔細探究。