

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。