

第四章 學生成本之歸屬與計算

第一節 學生成本計算之一般原則

在整個高等教育體系中，包括不同類型學校，如果以性質來分類，可分為綜合大學、師範院校、技職學院及技職專科。自民國 85 年開始實施的非營業循環基金制度，部份學校開始成立校務基金，改為基金預算制度，脫離國庫統收統支的公務預算制度，因此，若以預算制度來劃分，又可劃分為校務基金學校及非校務基金學校；目前全國只有台大、政大、中山、...等二十六所國立大專院校實施校務基金制度，尚有二十三所國立大專院校未實施（包括：東華、暨南等新設大學及八所師範學院、新改制的技術學院、科技大學...等）。

民國 88 年 1 月 14 日立法院第三屆第六會期三讀通過了「國立大專院校校務基金設置條例」。全國四十餘所國立大學也將於 89 會計年度（民國 89 年 7 月）開始全面實施校務基金制度。因此，未來我國國立大專院校之預算制度將會全面採用校務基金制度。

但不論是哪一種學校，其費用的支出通常可分為經常性支出及資本性支出兩大類；所謂經常性支出是指學校的一些經常性活動，通常來說就是教學、研究、服務三大目的及行政支援的經費，除了這些之外還有推廣教育、建教合作的補助及一些政府提供的獎助學金及公費；而資本性支出是指一些非經常性的支出，而且通常用來購買可以使用超過一定時間的設備，例如學校增加一些教室及設備，或者是學校擴張所需的經費等，這些經費並不是每年都需要，且每年所需的經費落差會很大，因為本研究之主要目的在找出一般性的學生成本，所以在計算學生成本時，並不會把資本性支出中屬於土地、房屋等非經常性

支出列入學生成本的計算。

高等教育的功能並不只有教學而已，尤其高等教育的使命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，例如一個大學教授，除了教育部規定的教學時數之外，他可能要花很大的心力在於研究其專業的領域，但我們要如何界定說其有多少心力是用在學生身上，如何去劃分其成本；因此，本研究將應用一般的成本會計原則去計算學生成本。

在前面有關成本分攤及計算方式之討論中提到，在製造業中我們可以將成本分為，製造成本（包括直接材料、直接人工、製造費用）及營業費用（包括行銷和管理費用），有關直接材料和直接人工部份較為明確，因為其為直接成本，可以將其直接歸屬到產品上，但一般來說製造費用和營業費用皆為間接成本，我們需要找出一個基礎或方法將其分攤到最終產品上。但我們所要計算的學生成本和製造業的成本計算有很大的不同，因為學校提供的是一種服務，沒有一些材料的投入，只有直接和學生有關之經費，才可以算是直接的成本；所以我們只將成本劃分為直接成本及間接成本。

所謂直接成本的定義是指直接和學生相關的成本，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、實驗教學所需的費用等），還有一些和學生生活上有關的成本，例如一些生活、心理輔導的費用，及宿舍的管理維護所需的費用等等。這些花費都是每多增加一個學生，成本就會隨著上升的，和製造業中的直接材料和直接人工很類似，所以一般來說直接成本的歸屬，即直接將這些成本除以學生數，就可以得出每一個學生要負擔多少直接成本。

間接成本一般來說比較難以認定是否和學生相關，因為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研究或服務等，這也是高等教育機構之使命，例如許多學校都設有各式各樣的學術研究中心，這些學術中心的功能主要是協助高等教育界推動學術研究。這些活動表面上似與學生教育無關，但事實並非如此，老師們在進行研究時常會得到研究新知，這些知識便可以馬上回饋到教學上，而有些學生更是參與這些研究計畫，直接從研究中學習；除了這些研究計畫，學校裏其實有許多費用是同時為這三者（教學、服務、研究）服務的，我們將這些歸類為間接成本，而一般在計算學生成本時，通常會利用迴歸分析以及一些數學統計分析方法，找出一個適當的分攤基礎，然後將間接成本乘以這個分攤基礎，得到的就是整個有關學生部分的間接成本。

所以我們可以得到一個學生成本計算的通則，就是不論何種學校，我們需先找出與學生直接相關的直接成本，及一些和學生相關但其還有別的功能的間接成本，並進一步找出適當的分攤率，然後將間接成本分攤到學生身上，進而可以得出某一個學校大概有多少的成本用在學生上，再將這個成本除以學生數，就可以得出學生的單位成本。

第二節 各類費用的屬性分析

一個學校的成本有許多種類，我們要如何來劃分計算才適當呢？我們認為一個學校的成本大約是從以下四個方面而來的：

1. **人事費**：即一個學校所發生的所有人事費。
2. **教訓輔費用**：即一些和教學訓練及研究發展的支出，還有一些作業支出。通常是將學校各系、所所發生的各項費用，及教務處、學務處兩個和學生關係最密切的行政單位所發生的費用，都放在這個部分。
3. **基本行政維持費**：就是經營一個學校所需要的基本費用。所以是將學校所有的行政單位的支出，放在這個項目之下，例如人事室、會計室、總務處等等，維持一個學校運作所需的行政單位支出都放在這個項目下。
4. **資本設備之費用**：由於學校之運作必需依靠固定設備方得以順利進行。因此，理論上，應該計算資本設備之拆舊以作為成本的一個部份。然而，受限於公務預算之規定，公務機關的資本設備並不分年攤提折舊，因此，準確估算各校之資本門之費用有其實務上的困難。在本研究中，我們將以資本門預算中的圖儀費用作為資本門費用之替代值，用以估算學生之成本。

以下我們就來討論這些項目所包含的各項成本，但是一般來說校務基金學校和非校務基金學校這些成本組成的項目還是有許多的不同，以下將就這兩種制度分別解釋。

校務基金學校

教訓輔費用	基本行政維持費	人事費
教學訓練及研究發展支出	管理及總務費用	管理及總務費用
教學研究及訓輔費用	業務費	人事費
業務費	維護費	教學訓練及研究發展支出
維護費	旅運費	教學研究及訓輔費用
旅運費	其他作業支出	人事費
獎助及損失	補助作業組織支出	
其他作業支出	附設作業組織損失	
學生公費及獎助學金		

非校務基金學校

教訓輔費用	基本行政維持費	人事費
教學訓輔業務	一般行政	一般行政
教學訓輔	行政管理	行政管理
業務費	事務費	人事費
維護費	維護費	教學訓輔業務
旅運費	旅運費	教學訓輔
學生公費及獎助學金		人事費

由上面兩個表可以看出，其實大部分費用的組成大同小異，但是在會計科目的使用上有些許的不同，接下來我們就一項一項的來探討這些費用的性質，以明確劃分費用的屬性。

教訓輔費用

由上面的說明可以知道，這一部份的費用一般來說是和學生關係最密切的部分，大致上來說這些費用都發生於教學，因為我們可以知道各系所有的花費大部分歸於這個項目，而系所的花費大多是在學生上面；而另一方面是用於其他和學生生活上有關的項目，例如教務處及學務處，這些行政單位大部分服務的對象為學生，所以一般學校的會計制度也就是如此劃分的。

以校務基金學校來說，因為我們已經將這些部門所發生的所有的人事費用歸屬到人事費項下，其餘的一些維護費、業務費、旅運費等項目，大部分都是用於教學或學生輔導上，除此之外還有一部份的作業支出歸屬於這個項目之下，就是所謂的學生獎助學金，這一部份無庸置疑和學生的關係非常密切；而以非校務基金學校來說，因為其人事費用也是將其歸類到人事費項目中獎助學金，項目和校務基金學校大同小異，除了其沒有作業外支出這個項目，並將學生公費及獎助學金這個科目獨立出來，但這些成本也都和學生直接相關。

這些費用科目其實每個學校都有些許的不同，例如學生公費這個項目通常是發生在一些師範體系的學校中，但大致上來說，這些成本會隨著學生人數的增加而增加，和學生有直接且密切的相關，除了由一些會計理論看來是如此之外，由上章所做的迴歸分析，我們也可看出這一部份的成本，可以用學生人數的多寡來解釋，所以我們認定其為直接成本。

基本行政維持

這是經營一個學校所不能避免的一些維持成本，看到這個名詞我們第一個反應是和學生有何相關，但不可否認的一個學校只要開始設立營運，這些費用就會不可避免的產生。

以校務基金學校來說，大部分是指管理及總務費用之下除了人事費之外的所有項目，這些業務費、服務費、旅運費等大多是學校之總務處、教務處等行政單位所發生，還有一部份是其他作業支出，除了獎助學金這一部份的作業支出放在教訓輔費用之外，其他的作業支出費用包括補助作業組織支出及附設作業組織損失；可以看出這些費用我們很難將其完全歸類於任何一個項目，因為我不能說這些機構只完全為學生服務，也不能說其功用完全在於支持研究或服務。

非校務基金學校的基本行政維持，基本上的劃分和校務基金學校應該是相同的，但是會計科目上的表達和校務基金學校有些許的不同，在非校務基金學校並沒有其他作業支出這個項目，且就將這些單位所發生的費用稱為一般行政管理費用，但就如同校務基金學校我們很難將其劃分屬於何種功能。

由這些費用發生的原因來說，我們很難將其歸類於任何一個項目，這一個部分幾乎可說是一種固定成本，因為只要學校一開始設立，就需要這些行政維持的成本，除非學校規模不斷的擴張，不然這一部份的成本並不會隨著學生人數的增加而增加，所以我們基本上認為這部分是一種間接成本。

人事費

這個項目是最好理解，我們的分類是將全校的人事費全部放在這個項目中，以校務基金學校來說，即管理及總務費用的人事費和教學研究及訓輔費用的人事費，這些費用下面還細分一些現職人員待遇、加班值班費、薪工準備、兼職酬金、退休退職人員慰問金、退休退職及資遣給付；而以非校務基金學校來說，他的科目劃分就分為，一般行政管理及教學訓輔業務的人事費；由上我們可以將這兩類學校的人事費分為兩大項目，一個是有關教學及訓輔的人事費，另一個是基本行政維持的一些人事費。

教學及訓輔的人事費，以校務基金學校來說大部分的教學研究及訓輔費用的人事費就屬此類，以非校務基金學校來說大部分是指教學訓輔業務及教學訓輔的人事費，而這些成本可以說是和學生直接相關的，因為不論教學或學生的輔導等大部分都是直接用在學生身上的，所以我們認為這一部份應該是和學生直接相關的。

基本行政維持的人事費，以校務基金學校來說就是管理及總務費用的人事費，在非校務基金學校部份就為一般行政管理人事費，除此之外還有一部份的教學研究訓輔方面的人事費用，因較難直接歸類於學生，所以放在這一部份；我們知道這些費用本來的性質就較難歸類，因為行政管理的一些資源並不完全交給學生使用，但不可否認的這些成本有很大的部分是和學生相關的，所以我們認為這一部份的成本因該屬於間接成本。

由上可知，在人事費用中包括一部份的直接成本及一部份的間接成本，但以現有的資料來說並不能清楚及明確的劃分出哪一部份是

直接成本，哪一部份是間接成本，然我們仍企圖找出人事費用中的直接成本，將其全部歸屬到學生成本中，而人事費中的間接成本，我們將找尋一個適當的分攤基礎將其分攤到每個學生成本上。

看完上面的分類，可能有許多人會有疑問產生，一個學校所有的成本並不只有這四大類，那為什麼本研究沒有將其放入討論，以下我們就對其他為放入計算的項目加以探討。

1. 建教合作成本

這部分費用的發生大多和學生成本沒有太大的關係，通常是一些教授的國科會計劃及一些公、民營企業委託學校作某些研究而產生的支出，雖然在這個部分老師可以從研究中得到許多東西並回饋到教學之中，但其效用很難評估，加上這個部分是收支並列的科目，因為這些研究計劃及合作委託人通常會提供經費，所以所有的支出都由這筆收入支出，因此我們並不將這筆費用列入學生成本的計算。

2. 推廣教育成本

這一部份成本發生和學生幾乎沒有任何關係，雖然每一個學校對推廣教育有不同的定義，但大部分是針對非校內的人士，不論是自行招收或受到公、民營單位的委託，都算是推廣教育。以中山大學來說，其推廣教育是指招收一些企業界人士修習進修課程，這一部份可說是大學對社會所提供的一種服務，幫助一些社會人士獲得終身教育的機會，而一些師範學校更有一些進修部教學的費用，這也是不屬於正規的教育體系，所以和學生成本並沒有任何關係。

加上這一部份的課程，通常會向上課的學員收取學費，基本上收支是和學校其他方面獨立的，所以這一部份的成本我們不計入學生成本。

3. 其他作業外支出

這是學校成本的一大項目，其中包括一些規費支出、供應支出、場地設備管理支出、服務支出等項目；但這些到底是什麼方面的支出？

規費支出：通常是學校提供一些服務，例如一些資料的影印等，但這一部分學校會向學生及使用者另行收費，因為其雖然有提供服務給學生，但因為其也向學生收費所以我們不計入學生成本之中。

場地設備管理支出：這是學校一些場地的管理費用，但因為這些場地通常會向使用者收費，例如一些會議中心的維護費，及一些體育設備等，除了學生可以以較便宜的價格出租使用之外，校外的人士也可以向學校出租使用，所以這些場地設備的管理支出通常會有一些收入來互相配合，加上也有許多非學生使用這些設備，所以這些成本並不會因學生的多寡而產生不同，我們也不將這些成本計入學生成本之中。

供應支出：這一個科目和下面所提的服務支出，因為校務基金學校會計制度還沒完全確定，所以應該包括哪些項目並不確定，而且並不是每年都有這個科目存在；但以中山大學來說數目並不大，並且只是將一些圖書館對外招收會員的支出放在其中，並且也是依各收支並列的科目，由上可知這個部

分和學生幾乎完全沒有任何的關係，所以並不列入計算。

服務支出：這一部份基本上和學生可說完全沒關係，主要是提供一些社會服務的支出，以中山大學為立大多是一些博碩士招生考試的支出，及畢業服的清洗費用，和在學生的關係很小，加上也是收支並列的科目，當然不計入學生成本之中。

4. 雜項支出

這個項目的金額通常很小，且很多學校並沒有這個項目的發生，所以基本上對整個學生成本沒有攸關性，加上這個支出通常不是用在學生身上，且很難歸類，所以我們並不將這個項目計入學生成本計算。

以上我們所探討的一些不計入學生成本計算的成本項目，全都屬於經常性支出，由於資本性支出的估算不易，在本研究中，我們僅將計算圖書儀器費用，這項費用通常是用來購買圖書館所需要的書籍或設備，及分發給各系所購買一些學生所需的圖書及設備，所以基本上和學生有成本有很大且直接的關係，加上這筆經費幾乎每年都有提列，且學生較多的學校或科系這筆經費也會相對的提高，故可說其是學生的直接成本。

有以上的說明我們可以知道，在整個學校的成本中我們取出經常性支出中，和學生有直接及間接相關的一些費用科目，加以計算學生成本，並將其劃分為教訓輔費用為直接成本，基本行政維持費為間接成本，而人事費一部份直接、一部份間接成本，接下來我們就要對其如何分攤計算單位學生成本加以探討。

第三節 學生成本之認定與分攤

在上一節我們已經介紹過了學校在運作時，所產生的各項成本，但我們要如何來計算學生的單位成本呢？我們可以知道，目前學校所產生的收入及費用，大多是採現金基礎入帳，並沒有依一般公認會計原則採用應計基礎入帳，基本上我們可以說這些高等教育機構並沒有一套完整及合理的會計制度，所以在成本的計算上本來就有許多不合理的地方，加上現行制度之中學校並沒有提列折舊，所以基本上我們所得到的報表及數字並不是十分精確，但因為受限於現行制度及資料，我們只能依據已有之數據來計算學生的成本。

在前面我們有提到許多種成本分攤的方法，也介紹了現行學校的作法，但本研究的目的在於要找一個能合理計算學生成本的方法；基本上我們一般較常用的分攤方法為傳統的成本會計方法，也就是利用因果關係、受益大小、公平允當、負擔能力等四個規則，找出一個適當的分攤率，這是一種最簡單且有效的方法，但也如前面所提到的可能會有成本被扭曲的情形發生，較理想的方式乃為採用作業基礎成本制，來進行分攤的工作，但是由於我們並沒有如此多細部的資料，加上本研究的主要目的是要找出一個適用所有學校的通則，而每個學校其在會計上的作法並不是完全相同，所以基本上作業基礎成本制雖然可以計算出較正確且合理的成本，但因為本研究所受的限制及目的，所以本研究還是以傳統的成本分攤方式為主。

除了上述兩種方法之外，基本上還有第三種利用統計迴歸分析找出權重及動因的分攤方法，故本研究會先利用迴歸分析的方法找出何種動因可以解釋這項成本的發生。但在本研究為了整體性的考量，在前面提過將所有的費用及成本歸屬為三大類，分為人事費用、教訓輔

費用及一般行政管理費用，在前面的費用分析可以知道基本上教訓輔費用是直接成本，下面的迴歸分析也可以得出這個結論，所以可以直接用和其相關的動因下去分攤，很明顯的可以得出這部分的費用和學生數有很大的關聯性。因此我們可以將教訓輔費用直接計入學生成本。

接下來是有關人事費用的部分，在我們迴歸分析的結果可以得知，人事費用基本上和學生人數及教職員人數兩者都有相關，但我們要如何劃分多少是人事成本是因學生而發生的呢？我們也是利用迴歸的模型，因為我們所要得到的是和學生有關的部分，所以我們在模型之中令教職員工的變數等於零，以求出人事費用有多少是和學生相關的，這一部份的人事費用因為和學生有直接的相關，所以我們認為其是直接成本，所以也是直接計入學生成本之中。而另一部份的人事費用，我們認為其和學生還是有部分的相關，所以我們將其列入間接費用，和一般行政管理費用一起分攤。

至於學校成本中的一般行政管理費用及一部份的人事費用，這一部份為間接成本，從現有的資料加以分析並不能找出直接相關的動因，所以我們就要依傳統的成會方法以找出一個合理的分攤方式。

基本上本研究採用公平允當這個原則去尋找合理的分攤率，並採用下列模式進行分攤。

1. 發生成本的多寡

將教訓輔費用及利用迴歸分析找出的直接人事費用，加總除以學校全部的成本。我們會用這個分攤率是因為有許多間接成本的發生多寡和直接成本有很大的關係，所以我們使用整個資金流向的方式去考

量。

2. 教職員人數

基本上本研究認為，教師最主要的工作在於教學，所以基本上他們是屬於直接成本，也和學生直接相關連動，如果學生數有所增加，一般來說老師數目也會隨之增加；而職員方面基本上是固定的，一般來說認為是間接成本，所以來計算分攤率時，本研究認為可以依兩者之間的比率，去分攤各個學校的間接成本。

本研究認為上面兩者是最合理的分攤率，所以若使用第一個方法，我們在計算一個學校的間接成本有多少需要歸入學生成本之中時，就是將間接成本乘以教訓輔費用及直接人事費用加總，除以學校全部的成本；再加上直接成本就可以得出，一個學校所發生在培養學生上的成本。第二個方法，就是將所有的間接成本乘以教員數/教職員人數，以將間接成本分攤到學生成本上。

第四節 結論

在這一章中我們討論了，有關一般學生成本計算的原則，及本研究在會計上的做法，基本上最重要的部分是在討論哪一部份的成本要納入計算，並歸納出何種成本是直接成本，哪一類是間接成本。當我們找出了這些費用後，我們才能進一步的討論要如何將成本分攤歸類於學生成本之中。本研究的做法為找到兩個適當的分攤率，一個是依據發生成本的多寡，一個是依據教職員工的人數比，以這兩個分攤率來計算合理的學生成本。

所以我們可以得到本研究分攤學生成本的一般方法，就是利用現有的會計科目分類，將其歸納到我們所分的四大項目之中，所得到的教訓輔費用就直接計入學生成本之中，人事費用利用統計方法找出為直接成本的部分就計入學生成本中，而間接成本的部分就和一般行政管理費用，一起以分攤率分攤一部份成本到學生成本之中。

所以以下的幾章我們會將所有的學校成本，依據這個方法加以計算分攤，將所有的學校一起合併計算以找出一個適當的學生成本。