

國立大學校院實施成本會計之探討

我國國立大學校院校務基金制度自85年度開始試辦，並逐年擴大適用學校範圍，預算型態由單位預算改列為附屬單位預算，年度執行剩餘款毋需繳庫，財務制度之運作產生相當大的變革。如能使國立大學校院於校務經營中引入營利組織之經營觀念，將可激勵學校兼重品質與效率之校務經營，提升我國國立大學校院之競爭力。

◎ 黃惠專 (國立海山高級工業職業學校會計主任)

壹、前言

我國國立大學校院校務基金制度自85年度開始試辦，至90年度止計53所國立大學校院全面實施，預算型態由單位預算改列為附屬單位預算，年度執行剩餘款毋需繳庫，留存校務基金，財務制度之運作產生相當大的變革。此一制度之實施，主要係為提高大學校院之財務自主性，減輕國庫負擔，提高教育資源之使

用效率。然而，如能使國立大學校院於校務經營中引入營利組織之經營觀念，注重各項教學計畫的成本效益，重新檢視教育資源分配之合理性，秉持教育部「開源、節流、提升教育經費運用效能」之理念，將可激勵學校兼重品質與效率之校務經營，提升我國國立大學校院之競爭力。

由於國立大學並未發展出成本會計制度，因此如何計算學生單位成本並未有一致之共

識，績效如何欠缺客觀的評量，學雜費收費政策是否合理及有限之教育資源如何妥善規劃等，迄需成本數據協助解決，本文擬先介紹國立大學校院校務基金實施後之現況，並就實施成本會計後預期之效益及可能面臨之問題予以探討，並提出建議改進意見。

貳、現況與未來努力目標

一、校務基金實施後之成果

睽諸當初設立校務基金之目的，旨在促進國立大學校院財務資源經濟有效運作，提高營運績效，以因應高等教育發展趨勢，但實施後之成效，似未達到預期目的。林佑倫（2003）以資料包絡分析法（Data Envelopment Analysis: DEA）進行分析，評估各校務基金在被賦予適度的財務自主後，其自籌能力對營運績效之影響及各校在資源配置上之績效。研究結果指出，部分國立校院雖然自籌財源能力優於其它學校，但反應在基金賸餘的部分，卻明顯比其他學校效率不彰，表示自籌能力佳的學校，可能將收入部分做為其他用途，因而無法增加基金賸餘。爰此，實施責任中心制度則為校務基金實施績效提供一衡量方法，配合成本會計之導入及有效之激勵制度，促使員工積極朝開源節流之方向努力。

二、成本會計基本概念

教育部於訂定「國立大學校院校務基金會計制度之一致規定」時，囿於國立學校及私立學校長久以來未發展出成本會計制度，因此如何計算學生單位成本並未有一致之共識，故關於成本會計事務處理程序一節，暫以原則性規範。有效之成本管理為績效衡量方法之一，本文先就大學試辦成本會計制度後，可能預期之效益談起，希以成本資訊之提供能合理評估校務基金實施之績效。

- （一）合理正確的成本資訊：成本分攤方式的選擇並無法改變資源成本已耗用的事實，但透過合理成本分攤基準卻能讓管理者更清楚瞭解成本發生的合理性及必要性，並進而改善及控制成本，為了能產生有用的資訊，成本的歸屬與分攤的合理性相當重要。
- （二）建立成本中心：含收益中心及費用中心，收益中心例如各系所，費用中心例如會計室。

- （三）成本分攤基準：將成本分為直接費用及間接費用，直接費用指可直接歸入系（所）之成本，分別歸屬入各系（所）之成本庫；間接費用則為無法直接歸入至系（所）之成本，通常為行政科室之成本，例如校長室、教務處等。故先將間接費用分攤至各行政科室，再作第二階段分攤，分攤至各系（所）之成本庫，間接成本分攤比例，常見分攤方式為依資源耗用比例或設定之權值分攤。

三、預期效益

大學組織中各學系（所）為最基層單位，亦是實際行政及財務之執行者，實施成本會計後，系（所）內部管理上之浪費、無效率或資源閒置等問題一一浮現，並可計算每一系（所）之學生單位成本，提升內部管理之決策價值。

- （一）學生單位成本之計算

我國國立大學採行校務基金前經費需求完全由政府公務預算支應，而大學單位成本幾乎決定於年度之公務預算金額，在政府預算寬鬆時，學生單位成本提高，反之，學生單位成本下降。實施校務基金後，大學負有自籌款之責任，當每位學生之補助款減少時，則需考慮調漲學雜費。不同系所，學生成本差異頗大，理、工學院成本相較文、法、商學院成本為高。成本會計所計算之產品成本是企業定價重要參考資訊之一，而學生單位成本則是學校資源配置是否妥適及學雜費收費標準之重要資訊。

（二）協助學雜費調整之計算

教育部自88學年度開始實施大學校院學雜費彈性方案，此方案改變由教育部訂定統一收費標準及項目，轉而讓各校可依其實際且經常性之運作成本，自行訂定合理的學雜費收費標準。正確的成本資訊是各大學計算學雜費之基礎，目前學雜費調整審議指標中，使用之財務指標檢視表僅以公立

學校近3年「自籌數」¹高於學雜費收入²為單一指標考量，似不周延，易將不經濟支出或浪費之成本加諸於學生身上。

（三）成本之控管與正確衡量 建教合作及推廣教育之 成本

許崇源、林慰慈（2004）研究指出，實施校務基金前，平均每位學生之行政成本為29,722元，在實施校務基金後，降為25,283元，顯示各校之行政支出有節省之效果。實施成本會計後，各系所之收入、支出情形均可完整呈現，性質相同之系所，亦可以相互比較，有利於成本控管。

各校於辦理推廣教育或建教合作計畫時，仍需使用學校資源，如教室、水電費等，如未建立成本分攤制度，易導致成本低估。陳雅惠（2005）研究係建議建立成本分攤制度，妥適訂定推廣教育或建教合作之行政管理費提撥比率，以充裕校務基金。

參、面臨之問題及挑戰

由於大學是學術研究機構，教學、研究、服務為其主要任務，基於學術目的，無法要求其自給自足，大學財政亦不可僅以純商業眼光來經營，成本會計制度講求財務績效，如何將此一概念深植於非營利機構亦是一大挑戰。

一、教育部補助款之影響

教育部撥款予國立大學補助款之多寡影響收益中心及成本結構。按教育部目前核算學校補助方式，主要係就各校基本需求、工程及發展性需求等項目計算額度，分配予學校。將教育部補助款列入損益表，可能導致一開始各系所所獲得分配之補助款不合理，影響後續之績效表現。

二、成會資料正確的必要條件

一般人聽見「成本會計」四個字，誤以為成本會計為會計室之工作，然而，推行建置

成本會計制度是全校的任務，尤其成本會計涉及全校各系所（處室）之資源耗用，收入歸屬哪一系所、成本分攤基礎為何，更需高層主管介入協調，廣納各系所（處室）意見，討論出一個可合理接受之準則，才能產出較正確之成本會計資訊。

三、成本會計系統之建置

成本會計系統資料多由前端系統金額轉入，如人事薪資系統、財產管理系統、庫房管理系統等，因此建置之初需耗用大量人力及金錢投入，尤應慎選合作廠商，著重其經驗能力與信用，以建置一個提供機關決策所需的成本資訊，以達成經營管理的目的。

四、傳統成本會計於間接成本分攤之限制

傳統成本會計於間接成本分攤上過分粗略³，共同分攤成本愈多，分攤基礎成本動因愈模糊，愈可能產生成本扭曲

與成本相互補貼等問題，在成本搜集過程中必須降低共同成本占總成本之比重。

五、大學成員及大學本身之特質

Granof, Platt and Vaysman (2002) 指出大學成員存在某些特質使其不容易順從管理的要求或成本的控制。例如：教師均具有相當自主性，他們選擇學術作為終身志業而不願加入其他非營利組織，他們是以學術上的成果來衡量，而非以貨幣來衡量其產出價值。另學校可能因經費之節約或專注於收入之獲取，犧牲學生之權益或降低教學、研究之品質及阻礙校務之發展。

肆、建議與結論

國立大學校院長期以來仰賴公務預算補助，對於善用學校資源缺乏誘因，難免行政績效與辦學效率不彰，設置校務基金之目的旨在賦予國立大學校院適度財務自主，自籌部分

財源，不但能吸引社會資源投入教育，亦可減輕政府財政負擔，提升資源使用效率，促使各校負起經營責任。惟有加強學校整體經營理念，注重成本效益觀念，方能提升管理績效與教育品質。

一、加強成本效益觀念、提高經費使用效率

由有關探討實施校務基金之相關文獻中，發現各實施學校自籌收入比有逐年提高之現象，顯示校務基金之實施，已逐年落實學校自籌財源目標。但林慰慈（2003）研究指出⁴，實施校務基金後，建教合作收入占總收入比與推廣教育收入占總收入比普遍都有增加之趨勢，但在資源使用效率面來看，建教合作支出占建教合作收入比及推廣教育支出占推廣教育收入比之差異並無達到顯著水準，顯示建教合作及推廣教育之資源使用效率上尚無改善之現象。國立大學校院長期以來仰賴政府預算，經營上並

不注重成本之考量，亟需灌輸學校成員皆有成本效益觀念，否則難以達成校務基金原先之預期效益。

二、加強大學校院自籌款項之能力並放寬自籌款支出彈性

陳德華（2005）研究指出，從目前校務基金的收入來源分析，五項自籌收入除了建教合作收入所占比重較高外，其餘各項自籌收入總數極為有限。而建教合作收入又多屬政府部門的計畫，其使用仍然受到各項限制。至於推廣教育收入，目前各項授予學位的在職專班收入仍須歸屬學雜費收入，真正能夠自主彈性運作的經費極為有限。

建教合作的實施除可增加學校收入外，亦可導入產業界之研發經驗，使學術與實務結合，並可提高學生畢業之就業機會。推廣教育則能提升大眾學識技能及社會文化水準，推廣終身學習之理念，一方面可以協助個人在本位工作上提升

工作品質，一方面可以利用現在師資、設備，增加學校財源（鄧陽愷，1996）。場地設備管理收入之籌措，可訂明確收費標準，對外開放，充分與社區結合，達資源共用之效果、藉與社區建立良好的互動關係。如能在經費支用上適度放寬⁵，讓市場機制決定價格。又以場地出租為例，扣除人員薪資、管理維護等費用，短期內甚至只考慮只要邊際貢獻大於零，亦可開放社區民眾使用，增加資產使用效率。

三、結合績效獎勵制度

增加自籌經費收入須有足夠的誘因，而獎勵機制則是推動工作的重要誘因之一。實施校務基金後，有關員工待遇福利獎金或其他給與事項，仍應依照行政院訂定「全國軍公教員工待遇支給要點」規定，專案報院核准後始得支給。為提供大學自主空間及更具競爭力的環境，教育部推行「公教分離」政策，落實人事制度彈性化，93年8月修訂「國立大學

校院校務基金管理及監督辦法」增列第9條規定，大學得以學雜費收入、捐贈收入、建教合作收入、推廣教育收入、場地設備管理收入、投資收益等6項收入之比率上限，支應編制內教師本薪（年功薪）、加給以外之給與及編制外人員之人事費，其中比率上限由教育部研訂函報行政院同意為50%，惟前提不得發生短絀（李吉祥、鄭淑芳，2005）。

行政院復於95年3月30日以院授人給第0950006432號函，在不造成各校虧損及國庫負擔之前提下，同意辦理5項自籌收入業務有績效之行政人員得比照教師於該收入內支給工作酬勞⁶，惟上項標準係以收入數控管，並未包含因有效控管成本致節省經費之獎勵制度。

校務基金之實施，政府補助經費逐年縮減，各校教師及行政人員必須在能維持大學組織目標之前提下，使有限資源做最佳運用，應適度授權國立大學研訂校務基金績效獎勵制

度，給予教學、研究、服務有傑出成就之教師或有良好工作績效之行政人員適當之獎勵，使獎勵與績效連結，提高成員之績效與工作滿足感。系所是學校的基本單位，必須要系所成員體認到開源節流對於各單位本身直接的效益，系所成員才会有強烈的動機來參與。如果缺乏獎勵機制，即使再大力宣導，仍難達成校務基金預期的目標。建議大學校院可比照醫院獎勵金制度，以業務賸餘之一定百分比提列獎金⁷，員工如認知其努力可獲正確評估，且可相對得到應有之報酬，則會更努力創造收入及節省成本，使學校獲得最大之利益。

參考文獻

1. 丁文玲，2000。我國國立大學校務基金績效評估之研究，國立政治大學教育研究所博士論文。
2. 林慰慈，2003。我國國立大學校院校務基金實施成效之研究，國立政治大學會計研究所碩士論文。
3. 林佑倫，2003。我國國立大學校務基金營運績效之評估分析，私立世新大學經濟學系研究所碩士論文。
4. 柯承恩、劉順仁，1997。走向自給自足之路——國立大學校務基金會計問題面面觀，會計研究月刊第134期，51-58。
5. 柯承恩，1998。大學校務基金之問題與發展，主計月報第85卷第一期，24-28。
6. 陳雅惠，2005。國立大學校院校務基金管理與監督辦法修訂之探討，主計月刊第600期，23-29。
7. 陳德華，2005。國立大學實施校務基金的成效與展望，主計月刊第597期，40-47。
8. 許崇源、林慰慈，2004。國立大學校院校務基金制度實施績效之檢討，主計月刊第582期，46-53。
9. 教育部，1998。國立大學校院校務基金實務運作研討會參考資料。
10. 教育部，1999。國立大學校院校務基金會計制度之一致規定，教育部會計處。
11. Granof, M. H., D. E. Platt, and I. Vaysman, 2000. Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively. The PriceWaterHouseCoopers Endowment for The Business of Government, Grant Award Winners, Grant Report, January.
- 2 學雜費收入：學雜費、學分學雜費、學分費（推廣教育除外）之收入，不含各類實習費、宿舍費等。
- 3 傳統成本制度採單一基礎動因（如：員工人數、面積）分攤共同費用。
- 4 因建教合作收入與推廣教育收入之金額在實施校務基金前並無單獨列出來，故作者以實施校務基金後三年各年度各國立大學建教合作收入、推廣教育收入來衡量。
- 5 以「國立臺灣體育學院五項自籌收入支用執行標準及動支程序表」中之稿費為例，除支用標準依「各機關學校出席費及稿費支給要點」支給外，文件或資料核定交由本機關人員撰述、翻譯或編審者，因屬職責範圍，不得支給稿費。
- 6 惟支給酬勞合計總數（連同教師非法定給與及編制外人員之人事費）仍應受不超過5項自籌收入（指捐贈收入、場地設備管理收入、推廣教育收入、建教合作收入及投資取得之收益。）及學雜費收入之50%比率上限規定之限制，且行政人員每月支領之工作酬勞以不超過其專業加給之60%為限。
- 7 依「臺北市政府衛生局暨所屬醫療院所人員獎勵金發給基準」第三點：獎勵金所需經費由各醫療院所在其醫療作業基金年度預算內有關科目項下支應，其提撥總額不得超過年度事業收支（不含事業外收支）總淨餘數百分之八十。❖

註釋

1 自籌數：「管理及總務費用、教學研究及訓輔成本（另含機械設備、圖書博物二項支出）、學生公費及獎勵金」三項支出，扣減政府補助款（含本部經常門補助款及機械設備、圖書博物二項固定資產補助款）。