

東海大學會計學系碩士班

碩士論文

作業基礎成本制於學校人事成本
之應用—以某大學為例

The application of Activity-Based Costing in Personnel Cost
of University: Evidence from an University



指導教授：詹茂焜 教授
黃政仁 教授
研究生：李羽涵 撰

中華民國九十九年七月

東海大學會計學系碩士班

李羽涵 君 所撰碩士論文：

作業基礎成本制於學校人事成本之應用—以某大學為例

業經本委員會審議通過

碩士論文考試委員會委員

勝貴沛 詹茂規
許恩得 許恩得
顏信輝

指導教授

詹茂規 許恩得

系所主任

許恩得

中華民國 九十九 年 七 月 二 日

謝辭

在研究所的兩年時間中，終於要畫上一個句點了，還記得剛進研究所時有著對陌生環境的不安，但如今在即將離開學校時，缺充滿著深深的不捨之情。在這兩年來，我認識了許多新的師長與朋友們，從老師們的身上我學習到許多的新的知識與經驗，就像書偉老師與秀鳳老師除了教我課堂上的知識外，也培養我獨立思考的能力；而秀英老師與恩得老師則教導了我許多人生上的經驗，改正了我許多的缺點；最後則是我的指導教授茂焜老師與政仁老師在指導我論文的過程中，給了我許多很好的建議，同時寫很佩服老師們待人處事態度與認真的態度，真的很感謝每位老師的教導。

而在完成論文的過程中，也很感謝同學們的支持與鼓勵，與同學們一起努力讓我有可以度過每個難關的勇氣：宜寧、育菁、婉晴、怡帆、容勳、筱翎、佳樺、孟瑾、雨正、小巨人、郁庭、冠昌、沛沛、岳鴻、啟政、彭博、立平、卉卉與佳偉，真得很謝謝你們的支持。

最後，要感謝感謝我的父母與弟弟，如果沒有你們的支持與付出，我不可能就讀研究所，論文也就無法順利完成，也不會有現在的我。要感謝的人太多，無法化為文字的，將永遠謹記於心。

李羽涵 謹誌

于東海大學會計系碩士班

中華民國 九十九年七月

作業基礎成本制於學校人事成本 之應用—以某大學為例

指導教授：詹茂焜 教授 黃政仁 教授
研究生姓名：李羽涵
研究生學號：G97430007

摘要

在目前的教育環境中，教育資源不足與分配不均的情況日趨嚴重，因此如何將教育資源作有效的分配與使用，是目前大學最重要的議題。本研究採個案研究方法，以某私立大學為研究對象，藉由文獻與資料閱讀、訪談及直接觀察，利用 95 至 97 學年度資料，將個案學校各行政部門之人事成本透過作業基礎成本制的觀念，找尋合適之成本動因，進一步將各行政部門之人事成本分攤到各學院之中，以了解各學院所耗費之真實資源與成本，達到成本管理與控制的目的。

本研究結果顯示，個案大學中存在著教育資源分配不均的情況，管理學院之學生人數最多，卻分配到較少的資源，文學院與理學院之學生人數較少，但平均得到的教育資源卻是管理學院學生的兩倍。就財務貢獻而言，可以得知管理學院、社會科學院與工學院之財務貢獻明顯高於其他學院，約佔學校總財務貢獻 80%，顯示個案大學各學院財務貢獻之情況差異頗大。因此，透過此研究可以幫助個案大學將有限之資源做更為合理且公平之分配，並做最有效率的使用。

關鍵詞：人事成本、作業基礎成本制、成本動因、財務貢獻、個案研究方法。

The application of Activity-Based Costing in Personnel Cost of University: Evidence from an University

Advisor : Professor MAO-KUN CHAN, Professor CHENG-JEN HUANG

Graduate Student Name : Yu-Han Lee

Graduate Student No. : G97430007

Abstract

In the current education environment, the problems of education resource shortage and unequal distribution become more serious. How to allocate and use education resources more effectively is the most important issue nowadays for Taiwan higher education. Based on the viewpoint of Activity-Based Costing, this research applies case study to a private university. By reading literature and data, interview, and direct observation, I use 95-97 school year information to explore appropriate cost drivers of the administrative departments' personnel costs. I further allocate the administrative departments' personnel costs to the colleges to understand the true costs of resources and costs of each college.

The research results show that the case university exists unequal distribution of education resources. College of Management has the largest population, but receives the least resources. College of Arts and College of Science have fewer students. However, their education resources are more than twice as College of Management. For financial contribution to case university, College of Management, College of Social Science and College of Engineering have higher financial contribution than other colleges. The financial contribution of these colleges is approximately 80% of that of case university. This research will help case university to allocate and utilize limited resources more rational, fair, and efficient, thus achieve the purpose of cost management and control.

Keywords : *Personnel Cost, Activity-Based Costing, Cost driver, Financial contribution, Case Study Research.*

目次

第壹章 緒論	1
第一節 研究背景與動機	1
第二節 研究目的	2
第三節 論文架構	3
第貳章 文獻探討	5
第一節 教育成本與其成本分攤方法	5
第二節 作業基礎成本制與成本動因之相關文獻	11
第三節 研究延伸	22
第參章 研究方法	23
第一節 個案研究方法之介紹	23
第二節 個案大學之介紹	24
第三節 本研究之研究流程	29
第肆章 成本動因之選擇與成本分攤	32
第一節 個案大學作業之區分與初步成本動因之決定	32
第二節 實際觀察與訪談	39
第三節 決定最適之成本動因	46
第四節 成本分攤	48
第五節 財務貢獻分析	59
第伍章 結論與建議	61
第一節 研究結論	61
第二節 研究限制與建議	63
參考文獻	65

圖目次

圖 1-1 本研究之研究架構.....	4
圖 3-1 個案大學收入與支出直條圖.....	25
圖 3-2 個案大學收入與支出折線圖.....	26
圖 3-3 個案大學之組織結構－教學部門.....	27
圖 3-4 個案大學之組織結構－行政部門.....	28
圖 3-5 成本歸屬與分攤圖.....	29
圖 3-6 本研究之研究流程.....	31
圖 4-1 間接成本分攤示意圖：以交通安全作業為例.....	54

表目次

表 2-1 教育成本與其成本分攤方法之文獻彙總表	10
表 2-2 本研究作業基礎成本制與成本動因之文獻彙總表	19
表 4-1 本研究之作業	34
表 4-2 初步選擇之成本動因	36
表 4-3 問卷說明之內容	40
表 4-5 各行政部門主管選擇之成本動因	42
表 4-6 初步動因選擇與作業主管選擇動因之差異	45
表 4-7 各作業之主要成本動因	46
表 4-8 各學院直接成本歸屬彙總表—人事費	48
表 4-9 主要作業人事費	49
表 4-10 各學院成本動因所佔之比例 (95 學年).....	51
表 4-11 依據成本動因，將作業之人事費分配到各學院	54
—以交通及安全作業為例(95 學年)	
表 4-12 各學院間接成本分攤明細表—人事費 (95 學年)	56
表 4-13 各學院間接成本分攤彙總表—人事費	58
表 4-14 各學院成本歸屬與分攤後之總成本	58
表 4-15 各學院學生三年之人事平均單位成本	59
表 4-16 各學院財務貢獻明細—以 95 學年為例	60
表 4-17 各學院之財務貢獻彙總	60

第壹章 緒論

第一節 研究背景與動機

知識經濟的時代裡，經濟的發展與教育的普及有著密切的關係，教育也成為各國發展的重點。目前高等教育環境中，在國際化、大眾化、市場化等趨勢的影響下，使得高等教育有了本質上的改變，高等教育已由培養菁英領袖轉向為社會需求開放的大眾化教育機構，高等教育的受教權被視為是公民權的一種，也被視為是促進社會階層流動的機制之一。

隨著台灣教育政策的改革與開放，高等教育的學校數由八十七學年度的 137 所，時至今日的 162 所。而少子化的趨勢正衝擊著教育產業，入學人數逐年減少，對教育體制的供需產生嚴重的影響，未來將逐年顯現在高等教育的招生問題上。若台灣高等教育由市場機制自行運作，在未來將有許多私立學校無法存活。基於前述，隨著社會環境的變遷、教育市場的開放、出生人口數不斷下降，再再都顯示出高等教育中各大專院校的經營困難與壓力。教育部(2009)在「師資培育統計年報」中，認為在可預見的未來，高等教育必定出現供過於求的狀況，到時勢必有學校會面臨招不到學生的困境。由此可見，在競爭激烈的高等教育市場中，學校必須要維持並提高競爭力，避免在競爭激烈的市場中面臨無法繼續經營的困境。

預期未來國內大學院校經營者必須更正視市場機能，來調整學校經營策略，以免淪落因競爭激烈及經營不善，而面臨招生不足，無法維持生存之厄運。由於目前公立大學擁有學費低廉，政府補助高教育成本的優勢，因此公立大學面臨的衝擊較小。然而，私立大學獲得政府的補助有限，教育資源大多依賴學生的學費收入，而在少子化的衝擊下，私立大學所面對的衝擊更大，因此，私立大學必須思考如何善用各種教學資源，發展獨特優勢且滿足學生需要，進而提升昇自我競爭力，在強大競爭環境中尋求因應之道，進而達到永續經營的目標。

第二節 研究目的

許多大學感受到所面對的問題與挑戰有增多、且愈形複雜的趨勢，必須作適度的回應與變革。在眾多回應策略之中，其中一個方式就是再次檢視大學的內外環境與組織特性，並找出其對內部經營管理的啟示。在現代高等教育制度下，提供人民良好的學習機會與環境是重要的目標之一，但為追求教育的發展與進步，充足資源與經費的投入不可或缺。這些資源包括專業的教師、行政人力、硬體設備與建築物等等。然而過多的教育經費可能缺乏有效率的應用，造成無謂的浪費。因此，學校經營者須掌握目前教育資源分配的現況，以作為擬定分配學校教育資源時之參考，並建立成本效益的觀念，發揮計畫、執行與評鑑之功能，讓學校經營有效率，成功達成教育的目標。

教育資源既然是有限的，而非無限地擴充，故學校經營者即須先理解教育資源之範疇，了解教育資源非僅僅只是財力而已，同樣的包括人力與物力等條件，進而理解教育資源分配的重要性，善用並合理分配得來不易的教育資源，更為了使教育資源的使用能合乎教育資源的最高效益，我們必須要了解資源實際的使用情況，以期發揮最大的教育經濟效益。由此觀之，學校經營者理解教育資源分配，實為重要概念。

近年來學校財務運作逐漸受到社會各界的重視，當學校面臨上述諸多因素影響成本支出結構與成本控制績效衡量之客觀與正確性，並基於各間接成本庫具有不同成本習性架構之考量下，為了提升管理效能及成本控制之效果，可以利用作業基礎成本制度作為成本控制的機制，並針對各成本庫間之相對績效加以考量，以建立成本控制及績效評量系統，於具周延合理性衡量下進行成本控制績效之改善，進而有效達成永續營運目標。

因此，本研究將以某私立大學為研究對象，參考邱燕如(2008)及柯俊逸(2009)之研究，主要研究目的為探討個案大學對學院所投入之教育成本，進一步在作業基礎成本制度的概念下，考慮資源實際使用的情況，找出個案大學各項教育成本合適之成本動因，使得成本的計算更為精確，也提供學校在資源分配上之參考，讓學校寶貴且有限的資源能做最充份的利用，進而確保學校永續經營。

第三節 論文架構

本論文之架構安排如下：

第壹章 緒論

本章主要敘述本研究之研究背景與動機、研究目的、及本論文之架構。

第貳章 文獻探討

本章主要介紹國內外有關教育成本的理論基礎與相關之分攤方法之相關文獻、作業基礎成本制度與成本動因相關文獻。

第參章 研究方法

分別敘述本研究個案研究方法之介紹、個案大學之介紹與本研究之研究流程。

第肆章 成本動因之選擇與成本之分攤

本章主要是先初步決定成本動因、實際觀察與訪談、決定最適之成本動因與成本之分攤、各學院之財務貢獻分析。

第伍章 結論與建議

說明本研究之結論、研究限制與未來研究之建議。

本研究之研究架構如圖 1-1 所示，首先由研究動機與目的確定本研究之主要議題，接著藉由國內外相關文獻之探討，蒐集研究所需之資料，選擇相關之成本動因，並將成本進行分攤，最後得到本研究之結論。

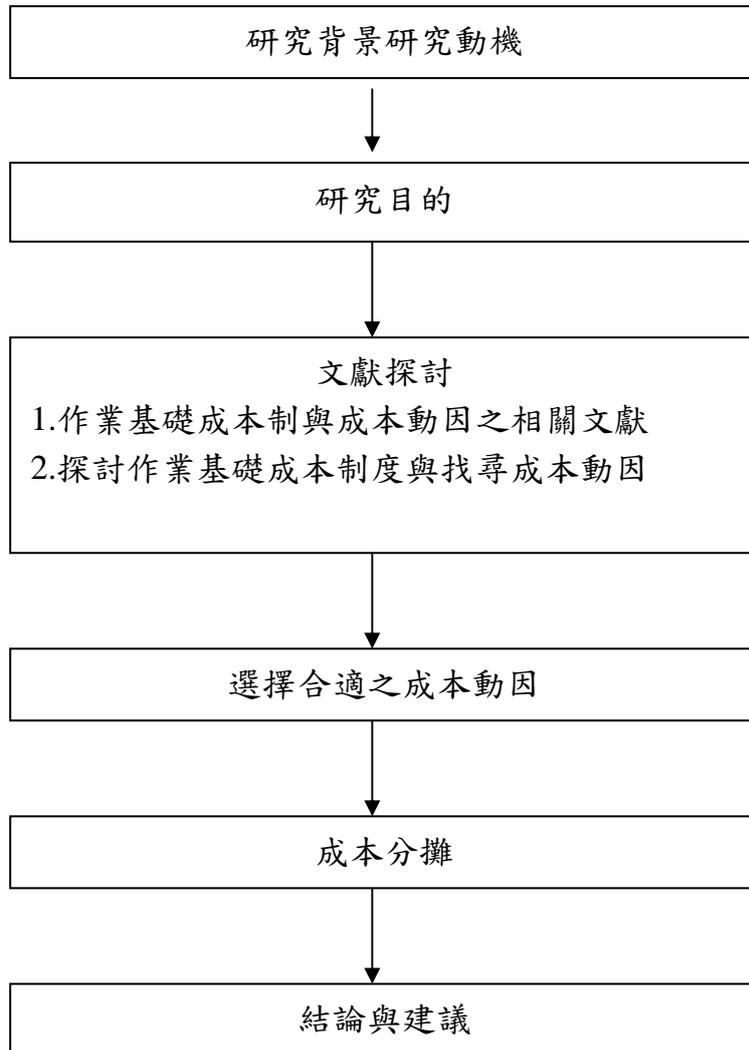


圖 1-1 本研究之研究架構

第貳章 文獻探討

如前文所述，本文主旨在於從作業基礎成本制的觀點來探討某大學各學院間的教育成本，為了能夠建構有效的成本動因，有必要對於教育成本、作業基礎成本制度與成本動因的評估方法之理論依據與相關文獻進行探討。本章第一節主要是探討教育成本的理論基礎與成本分攤方法之相關文獻；第二節則探討國內外作業基礎成本制度與成本動因之相關文獻。

第一節 教育成本與其成本分攤方法之相關文獻

一、教育成本的意義

隨著高等教育管理體制的不斷改革，近年來大專院校積極的追求質、量的提昇，伴隨而來的經費需求也隨之增加，但學校之預算在現行環境下卻呈現緊縮之狀態，如何追求經費分配的「公平」與「效率」倍受矚目，因此高等學校教育成本的控制和管理已變得越來越重要，成為政府、學校、學生和家長等各方都非常關心的重要議題。教育部（1975）在「教育成本及費用支出之分析」中，認為教育是一種服務的生產者，應如同其他經濟個體計算勞務成本。而學校之教育成本是指學生在接受高等教育過程中由學校所支付的各類成本，即學校為培養一定層次和數量的學生所耗用，可以用貨幣計量的教育資源的價值。林全、周逸衡、蓋浙生、劉三錡（1985）在「高等教育資源分配與學費」中，對學校學生單位成本進行各種文獻及研究分析，結果發現，有關學生單位成本之內容應包含那些項目？我國目前大學教育學生之單位成本為何？教育資源是否合理分配等問題都已經成為社會各界關心的議題。

許多學者將經濟學中的成本概念應用到教育方面，將教育與經濟學相結合而形成了教育經濟學。美國著名經濟學家舒爾茨在1963年出版的《教育的經濟價值》一書中，用一章的篇幅論述教育成本，提出“教育全部要素成本”的概念，把教育成本可分為兩類：提供教育服務的成本與學生上學時間的機會成本。英國教育經濟學家希恩認為：教育部門，如同其他經濟部門一樣，要使用一部分寶貴資源，這些資源，如不用於教育部門，就可以用於別的部門。

此後，國內外許多學者紛紛從不同角度對教育成本進行定義，雖然有許多不同的表達方式，但其基本含意大多相同，即教育成本的本質是使受教育者接受教育服務而耗費的資源價值。

二、教育成本之歸屬與分攤方式

由於教育成本結構之組成內容包含甚廣，在會計上，一般可依直接歸屬以及間接分攤等方式進行教育成本之計算，以合理估算各學院科系之學生單位成本。茲簡述如下：

1. 直接歸屬方式

係指將可明確辨認和學生相關的成本(即直接成本)，直接歸屬給學生。一般而言，直接成本的歸屬即為直接將這些成本除以學生數，以計算出每位學生要負擔多少直接成本。而學生成本中直接可歸屬者有：教學訓輔費用、學生獎助學金及圖儀設備費等。其餘的成本則多屬於共同成本，例如行政管理費、行政人員之人事費、建築物設備、水電空調等成本，而此類成本常因缺乏明確歸屬之數據，造成在認定每個成本標的(如各科系、學院)應該分攤多少成本的技術上非常困難。

2. 間接分攤方式

係指將共同成本或間接成本，按某種分攤基礎比例，歸屬到成本標的之過程。以學校為例，學校組織依其責任歸屬，可分為工作部門與服務部門。工作部門通常指各系所，而服務部門則是為工作部門提供各項服務的支援單位，例如總務處支援各系所收費、退費、採購、修理、辦公及教學用具的保管等作業；學務處支援各系所新生訓練、聘請導師、社團活動及承辦學生申請獎助學金，既然服務部門為多個工作部門提供服務，故服務部門費用支出係屬共同成本。

因此，若我們要計算學校各個科系所耗用總務處的人事成本，此時總務處的人事成本就為一個共同成本。如我們決定以每個科系學生的人數來分攤此項共同成本，則每個科系學生的人數即為分攤基礎，而各個科系就是成本標的。由此可知，如果要瞭解依各部門所耗用的資源多寡，成本分攤的正確性是很重要的，而其正確性有賴於分攤基礎的決定，因此，如何

慎選成本分攤的基礎須仔細思考與討論。

如果間接成本分攤不當的話，將導致資源誤用、決策不當等弊病，一般而言，在選擇成本分攤基礎時，應參考以下四個原則，以訂立出適當的分攤基礎（林蕙真 2008）：

(1)因果關係：

首先應確定導致間接成本之產生最關鍵的變數(成本動因)，並以之為分攤間接成本之依據。此可謂為最可靠的分攤方式。

(2)受益程度：

其次，我們必須確定因間接成本之產生而受益之單位，按各單位(成本標的)受益程度之比例分攤間接成本。例如：以各學院學生數比例來分攤學校行政部門之人事成本。

(3)公平允當：

如果無法找到反映以上兩者的分攤基礎時，可能就需要找到各單位都覺得公平的分攤方法，例如：以樓板面積來分攤折舊費用。

(4)負擔能力：

如果無法採用上述任何一種分攤基礎時，則可考慮按各成本標的負擔成本之能力來分攤間接成本。例如：獲利較高的單位應當要分攤較多的間接成本。

三、教育成本與其成本分攤之相關文獻

1. 蓋浙生 (1993)

將教育成本分為生產面和消費面個別分析。生產面指的是，提供教育的學校是生產者，而所謂的教育活動是產品，教育成本可以從學校之年度預決算報表中人事費、設備費或辦公費等成本支出項目估計之。而從需求面而言，亦可將教育成本視為一種消費，為學生滿足個人各種不同需求之消費性活動，所以教育成本之計算乃是個人或家庭對此教育活動之支出。

2. 林容芊、廖麗敏、李玉琴和黃美珠 (2001)

從生產者角度出發，以會計實際貨幣成本觀念為主，加上採經濟學上的設算成本觀念為輔，選定一間學校，按學校內不同性質系別之經濟資源配置情形進行詳細分析。運用類似作業基礎成本制方法設計成本或收入之計算模式，將成本重新歸屬與分攤至各教學中心，再個別除以各教學中心之學生人數，進而得出各科系學生單位成本。

3. 張玉山、鄭英耀和蔡清華 (2001)

在研究中，特別從生產者的角度出發，利用會計中成本之觀念，透過會計帳上各種貨幣成本數字來計算學校的教育成本，估算學生單位成本，這項研究重點在探討教育經費流量的分析及國家資源配置情形。以經常門支出加上資本門支出中之圖書設備費計算學生成本，再將學生成本除以各校學生人數即為學生單位成本。

4. 劉中鍵(2001)

以國內某國立大學為研究對象，運用作業制成本制建構一計算大學教育成本之模型，其建構步驟亦以決算數字重組為系所成本，主要流程包括：

- (1) 從決算書中重分類出各項應計學生成本之費用。
- (2) 將應計學生成本之資源分類成人事費、教學訓輔費、管理及總務費用、學生公費及獎勵金、建教合作費及資本支出費用
- (3) 將上述五類費用分為可直接歸屬與不可直接歸屬之費用。

- (4) 可直接歸屬費用直接歸入各系所。
- (5) 不可直接歸屬費用分配至校長室、秘書室、教務處等之作業，再依成本動因將成本分攤至各系所。

5. 邱燕如(2008)

利用資料包絡分析法 (Data envelopment analysis, DEA) 評估各系所經營效率及最適資源分配，並進一步探討教師資源與教師學術聲望對於系所經營績效之影響，以財務金額作為衡量指標，其中投入項為人事費、經常門支出、設備款預算；產出項則以學雜費、研究補助經費。結果顯示長期平均而言，整體系所可再節省 32.11% 的投入資源，以達到最佳效率。

6. 柯俊逸(2009)

使用資料包絡分析法評估各系所經營效率及最適資源分配，並且進一步探討學生單位成本對於系所財務經營績效之影響。研究結果顯示，大部分系所存在資源配置與規模的無效率，另外，非文管社學院的系所使用教育資源上是比較有效率的，也發現系所學生單位成本愈低，則系所財務績效愈高。另外在研究計畫數方面，教師之研究計畫數的確有助於經營效率之提昇，研究生比率較高的系所投入之教育資源相對較多，使得經營效率下降。

綜合以上所述，學校的教育成本是指學生在接受教育過程中由學校所支付的各類教育支出，上述教育成本分攤方法之效果皆不相同，而在面對不同的目的與環境時所應著重的原則亦不相同，根據選擇成本分攤基礎之原則，可以藉由因果關係與受益程度來衡量所應分攤之資源成本。

有關本研究之教育成本與其成本分攤方法文獻彙總請參見表 2-1：

表2-1 教育成本與其成本分攤方法之文獻彙總表

姓名	年度	研究目的	研究結論
蓋浙生	1993	將教育成本分為生產面和消費面個別分析。	生產面而言，學校之年度預決算報表中人事費、設備費或辦公費等成本支出項目估計之。而從需求面而言，教育成本之計算乃是個人或家庭對此教育活動之支出。
林容芊、廖麗敏、李玉琴和黃美珠	2001	選定一間學校，按學校內不同性質系別之經濟資源配置情形進行詳細分析	運用類似作業基礎成本制方法設將成本重新歸屬與分攤至各教學中心，再個別除以各教學中心之學生人數，進而得出各科系學生單位成本。
張玉山、鄭英耀和蔡清華	2001	計算學校的教育成本，估算學生單位成本。	以經常門支出加上資本門支出中之圖書設備費計算學生成本，再將學生成本除以各校學生人數即為學生單位成本。
劉中鍵	2001	以國內某國立大學為研究對象，運用作業制成本制建構一計算大學教育成本之模型。	將可直接歸屬費用直接歸入各系所，不可直接歸屬費用依成本動因將成本分攤至各系所。
邱燕如	2008	評估各系所經營效率及最適資源分配，並進一步探討教師資源與教師學術聲望對於系所經營績效之影響。	結果顯示長期平均而言，整體系所可再節省32.11%的投入資源，以達到最佳效率。
柯俊逸	2009	評估各系所經營效率及最適資源分配，並且進一步探討學生單位成本對於系所財務經營績效之影響。	非文管社學院的系所使用教育資源上是比較有效率的。教師之研究計畫數的確有助於經營效率之提昇。研究生與大學生比率較高的系所投入之教育資源相對較多，使得經營效率下降。

第二節 作業基礎成本制與成本動因之相關文獻

一、作業基礎成本制度之相關文獻

1.Cooper and Kaplan (1988)

作業基礎成本制是利用生產產品或提供勞務之作業做為成本分攤之基礎，將成本分攤到各項作業後，再藉由成本動因，將作業成本分攤到成本標的之兩階段程序，可適用於積極擴張營運的規模、成本對管理決策相當重大與間接費用比重高等條件之組織。大學院校目前亦處於上述狀態，因此學校成本的管理控制應採用作業基礎成本制進行成本分攤，另外基於傳統成本分攤方式所造成之成本錯誤與成本交互補貼的問題，Cooper和Kaplan則建議透過採用作業基礎成本制，能夠改善傳統成本會計制度採用單一分攤基礎分攤方式所產生的缺點，更精確的計算出實際利用資源的成本。

2.Lewis (1991)

本篇著重在如何利用作業基礎成本制來計算與分配行銷成本，因為行銷成本占了成本中很大的比例，但是在現代主流的討論中往往會忽略該成本，因此如果沒有考慮到行銷成本，將會使公司的產品成本與定價發生錯誤。行銷成本的實體分配成本，在現在的全球競爭環境的績效衡量與整合成本系統中是不可忽略的，行銷成本分析主要是提供量化的資料來幫助行銷經理做資訊方面的決策，包括了產品獲利、定價與是否增加或淘汰產品的決策，為了達成這個目標因此需要更精確的追溯產品成本。

利用作業基礎成本制追溯行銷成本，包括了幾項要點：建立執行的活動、累積每個活動的直接成本，並把成本區分變動與固定、辨別每個活動的成本動因、計算每個活動的單位成本、採用邊際成本分析。主要的行銷活動包括：銷售、廣告、倉儲、包裝與配送以及一般辦公等作業，成本必須要透過這些活動分配至產品中，類似於Kaplan等學者提出的作業基礎成本制，而差別在於這些學者所提出的作業基礎成本制忽略了行銷成本的重要性。因此該文指出必須把行銷成本視為產品成本中不可或缺的元素，作業基礎成本制應該持續的加入行銷成本的應用來幫助公司做管理的決策。

3.Carr (1993)

本篇文章旨在說明一家看護醫院實施作業基礎成本制之個案，主要區分固定費用中的看護成本，在傳統上，看護成本簡單的分配到每間病房。因為護士有著不同的專業技能，加上病人要求的服務與住院天數有所不同，所以對於病人與醫院而言，他們都需要更精確的成本系統，但是醫院需要更多的診斷系統來支持作業基礎成本制。傳統的分攤方式依賴於房間數與住院期間長短，但由於每個病人所受到的照顧是不同的，所以這個分攤方式並不够準確。所以醫院才會推行新的方式，利用診斷書來區別提供給個別病人的看護成本。

醫院提供許多服務，不同的醫護人員接受不同的教育與訓練，不同的病人需要不同的照顧，病人也開始對所分配的看護成本有很大的興趣，特別是由於經濟的因素。加上受到保險業許多的壓力，所以個案醫院已開始正視成本分攤的問題，決定實施更簡單、可靠且公平的衡量方式，聘請顧問以瞭解如何藉由作業分配不同技能的資源，並決定開始採行作業基礎成本制，捕捉各種類診斷書的病人所花費的資源，結果證明藉由診斷書與留院時間來區分成本是合適的。了解看護服務的程序與工作是這個個案成功的重要因素，同時會計部門與財務部門也扮演了很重要的角色。同時，這家醫院成功的實施作業基礎成本制，也受到許多機構的注意，並且被成功的複製到許多醫院之中。

4.Selto and Jasinski (1996)

本研究探討一家關於高科技產業的小公司試圖執行作業基礎成本制時所得到的經驗。Datacom 是一家電腦傳輸線的供應商，主要製造的設備銷售給 OEM，市場快速的擴充。但在 1980 年代晚期公司失去最主要的 OEM 夥伴，導致銷售持續的下跌。在 1992 年該公司開始執行一個計畫方案，試圖去提振公司的銷售，這個計畫包含了將公司原本中央集權的方式變為獨立的三個分權部門，同時配合執行作業基礎成本制分析三個部門的支援成本。然而，由於管理人員無法支援必要的資源，以及缺乏 CFO 委員會的支持，作業基礎成本制的實施最後失敗了。作者認為管理會計必須能夠被認可並與策略計畫做結合，否則管理會計仍會淪為只用來紀錄的工具。

5.Sweeney and Mays(1997)

本研究提供一個關於作業基礎成本制適用於銀行的個案研究，這篇文章介紹在 1980 年代一家銀行執行作業基礎成本管理制度的情形，藉由執行作業基礎成本管理制度，公司增加 1 千 1 百萬的毛利。對於個案銀行來說，作業基礎成本制只不過是為了增加獲利率所實行的步驟之一，作業基礎成本制提供了營業管理的資訊，以控制成本與增加獲利。銀行是即時性的產業，重視效率與效果，它的環境也顯著的與製造業有所不同，產業程序的不同與服務的不同使得成本特性有所不同。

作業基礎成本制要求辨認且分類作業，對於銀行而言，主要的作業就是顧客要求的服務及繼續營業的服務，為了最小化作業的成本，使用附加價值與無附加價值的分析。管理當局開始計畫並建構完整的作業基礎成本制，隨後的目標注重在商業借款，並且結合定價、產品的設計與程序的改變，使得公司獲利提升 150 萬元。接下來就是內部標竿制度，在程序或營業活動上使用標準成本的作業基礎成本制，並且以地區 A 與地區 B 為例，由於環境的不同，有不同的產品服務種類，造成不同的結果，使用標竿制度，同時也替銀行減少了很多的成本，進而增加獲利。

6.Downey and Smith (1999)

本研究為關於美國一所大學採用作業基礎成本制的個案。此篇文章將學校的活動區分為行政管理、教學、研究、公共服務四個種類，再將此四大類類活動細分為十四項與教學、研究、公共服務、行政管理有關的子活動，利用問卷訪問教師，以了解教師在這十四項子活動中所花費的時間百分比。

7.Kaplan and Narayanan(2001)

這一篇文章主要是藉由作業基礎成本制探討顧客獲利率的分析，有許多的公司仍不了解實際從顧客所獲取的真正利潤，因為隨著個人化商品服務的需求增加，但卻沒有與增加的成本做連結，因此，可以藉由作業基礎成本制來改變成本的結構，利用企業資源計劃 (Enterprise Resource Planning, ERP)與客戶關係管理 (Customer Relationship Management, CRM) 將公司的交易資料與財務資訊做連結。作業基礎成本制可以計算出個別顧

客的獲利率，結果呈現出鯨魚曲線，表達了 20/80 法則，亦即 20% 的顧客創造公司 80% 的利潤。許多較大的客戶被證明是較少利潤的，反之，小客戶所為公司創造的利潤會比較大。所以幫助公司辨別多種類的顧客服務成本是很重要的，對服務業而言，顧客利潤率比產品利潤率更適合作為成本的標的，所以我們要了解所提供的服務是否需要較多的成本。藉由作業基礎成本制探討顧客的獲利率曲線，可以採取許多的行動方案來改善顧客的獲利能力，包括改善程序來降低服務成本、改變定價的策略與改善顧客的關係等等。

8. Max(2004)

本篇文章主要描述作業基礎成本制在銀行業的應用，因為發現新的方法利用成本與獲利的資訊，造成作業基礎成本制的復甦。新的方法包括了商務服務中以作業為基礎的訂價，連結作業基礎成本制到績效管理的計分卡上，提供資訊支援成本的改良與顧客獲利率的分析。現在作業基礎成本制在服務業中是很普遍的，透過作業基礎成本制利用新的技術與方法提供有價值的資訊，對公司有很大的幫助。全面績效管理的方法、重要成本的系統管理、合適的訂價與顧客獲利資訊的觀念慢慢的在銀行業中浮現出來。

金融機構了解到公司中有一部分明顯的價值是來自於利用作業基礎成本制所產生的訂價。在最初實施作業基礎成本制時，許多的銀行專注的範圍是狹隘的，所以需要發展更全面化的成本與獲利資訊，例如將作業基礎成本制與資料庫和 CRM 平台連結，整合成公開且透明的資訊，以進行績效管理。作業基礎成本制已經成為金融機構中績效管理的先進方法，作業基礎成本制的運作更新以前的成本觀念，出現了新的程序管理與商業模式，增加了顧客獲利分析，這些都是需要更精確的成本資訊。加上許多的 CEO 與 CFO 了解與支持這個制度的重要性，金融機構業者可以持續的投資技術與人力資源，可以使作業基礎成本制更加成功，並且持續的改善組織績效。

9. 吳安妮(2000)

作業基礎成本制度的主要功能在於進一步解決傳統成本會計制度下成本分攤不正確的情形，並且協助管理者了解產品所耗費之真實資源以及產生之附加價值，並能夠分辨出無附加價值的作業，加以改善，以協助企

業達到成本規劃與控制之目的。

10.陳麗惠和高弘濱(2004)

目前大學面臨著激烈的競爭，無論學校總數、就學人數、班級數或教師人數均大幅的成長，而大學內各學院經費之分配是由學校分配至各學院，然而再分配至各系所，但是由於學校發生之成本多屬於間接成本，而又較難區分間接成本為行政或是教學部門所花費，所以大多數行政或教學部門共同分攤間接成本，例如水電費、維護費以及人事費等等。但是隨著共同分攤成本愈複雜，則成本動因越難以區分，作業基礎成本制仍會發生間接成本分攤不正確之情況，進而導致學校管理者做出錯誤決策。因此，雖然作業基礎成本制可以比較正確的將成本分攤至各個成本標的中，但在實際應用上仍存在著限制。

綜合以上所述，使用作業基礎成本制來衡量成本，會比傳統會計制度衡量方法更佳準確與合適。可避免成本扭曲，進而獲取正確成本資訊，幫助訂定策略性決策及經營管理，協助作業流程與成本之改善，經由管理消耗資源的作業，以達到降低成本之目的。

二、成本動因之相關文獻

自從作業基礎成本制度被提出後，許多行業開始採用成本動因的分析方法，包括了電子業、航空業、煉油業等等，相關之說明如下：

1.Babad and Balachandran (1993)

作業基礎成本制藉由多項成本動因追溯各產品活動的成本，可以改善成本估計的精確度，成本動因是判斷作業花費資源多寡的工具之一，在合乎成本效益的原則之下，如何決定適合的成本動因與成本動因數量是重要的問題。作者提出一系列的模型來決定成本動因合適的數量，在選擇成本動因時，不是只有考慮產品成本，更把公司的計劃與控制加入衡量，也可以把類似的成本動因結合成單一的成本動因加以衡量。

2. Banker and Johnston (1993)

以美國航空公司為樣本，探討以程序複雜性、作業線運轉次數及產品多樣性等成本動因對於營運成本所發生之影響，結果發現產品多樣性與程序複雜性皆對營運成本產生顯著的影響。

3. Banker and Potter (1993)

研究發現，在某些情況之下，採用以人工小時為基礎的成本分攤方式比使用作業基礎成本制為基礎的成本分攤方式更為合適的，在不完全競爭的情況下，對公司最有利的選擇是採用單一的成本分攤制度，而非轉換至作業基礎成本制，採取不同的動因。相反的，在較為複雜精密的產業，或是直接人工已與產品成本關係較小時，就可以透過作業基礎成本制，利用許多不同的成本動因，作為分攤成本的基礎。

4. Dopuch (1993)

在現行的制度下，對於選擇最適的成本動因提供一個觀點。不同的會計數字會做出不同的決策，更會產生不同的收益，然而新的成本動因也許會產生不同的數字，但仍會產生相同的決策，並不影響到最後的結果。成本動因的選擇缺乏一致的標準，加上現行的作業基礎成本制仍存在著一些無法解決的問題，因此如何決定決策時衡量的標準，加上如何應用相關實證研究在管理會計實務上，仍在繼續發展研究中。

5. Banker, Potter and Schroder (1995)

以 32 家電子、機械與汽車公司組合做為樣本，探討製造費用相關的成本動因，分析複雜性動因與數量動因對製造費用的影響。結果發現製造費用顯著的受到複雜性動因影響，使得製造過程越複雜，會產生較高的製造費用，同時製造費用也會與產品的多樣性與生產數量有所相關。

6. Homburg (2001)

現行的研究主要是利用新的成本動因，來取代舊有的成本動因，因為

一般公司中所利用的成本動因通常都是一些少數主要的成本動因，所以減少成本動因的數量對公司而言是有好處的。這篇研究透過成本動因的組合產生新的成本動因，利用先前學者們所提出的模型，使成本動因相結合，類似於Babad and Balachandran (1993)的研究，透過結合成本動因也可以避免公司在選擇成本動因時，因為選擇不適合而造成成本分攤錯誤的風險。

7.陳松根(1995)

以台灣大學為研究樣本，將成本分攤至各學院，探討相關的成本動因，利用主成分分析，把相關性較高的成本動因加以結合，進而分配成本動因的權重，結果顯示學生人數為最大之成本動因，相關之成本動因也包括教師人數、研究所數、系所數與班級數等。

8.吳時省(1996)

將國小教學費用分為人事費、鐘點費、業務費、維護費、旅運費、設備費、工程費及一般經常費，利用迴歸分析找出最能解釋該項經費的變數。

結果顯示人事費的成本動因為學生數、教師數與校齡；維護費的成本動因為學生數、班級數、校齡與校齡平方根；一般經常費的成本則與學生數、班級數、教師數息息相關。

結果發現學生人數仍為主要之成本動因，而其他重要的動因包括教師數、職員數、班級數與校齡等。同時作者建議因為有些資料不能取得，因此以校齡作為替代，未來應該將校齡改變為學校教師的年資與學歷。而維護費的校齡變數，也應該以學校建築物的建齡或器材的使用年限作為解釋變數。

9.施博川(2000)

研究中油公司的煉油費用與作業動因之間的關係，發現經營的規模、產品多樣性、營運的經驗、研發的強度、品質績效、產能利用率與煉油費用之間有顯著的相關性，但是管理團隊的經驗與員工參與程度則與煉油費用之間較不具相關性。

綜合以上所述，當成本資訊的精確度需求愈高，則所使用的成本動因數量就愈多。且當產品的複雜度愈大時，使用單一成本動因分攤成本，將增加產品成本的扭曲程度。因此選擇之成本動因與成本變動應有因果關連，更要考慮到蒐集成本動因資料之成本效益權衡，進而決定成本動因之衡量數量。

有關本研究之作業基礎成本制與成本動因文獻彙總請參見表2-2：

表2-2 本研究作業基礎成本制與成本動因之文獻彙總表

姓名	年度	研究目的	研究結論
Cooper and Kaplan	1988	利用生產產品或提供勞務之作業做為成本分攤之基礎，將成本分攤到各項作業後，再藉由成本動因，將作業成本分攤到成本標的之兩階段程序。	透過採用作業基礎成本制，能夠改善傳統成本會計制度採用單一分攤基礎分攤方式所產生的缺點，更精確的計算出實際利用資源的成本。
Lewis	1991	著重在如何利用作業基礎成本制來計算與分配行銷成本。	必須把行銷成本視為產品成本中不可或缺的元素，作業基礎成本制應該持續的加入行銷成本的應用來幫助公司做管理的決策。
Babad and Balachandran	1993	探討作業基礎成本制下，如何決定適合的成本動因與成本動因數量。	在選擇成本動因時，除了考慮產品成本，更要把公司的計劃與控制加入衡量，也可以把類似的成本動因結合成單一的成本動因加以衡量。
Banker and Johnston	1993	以美國航空公司為樣本，探討以程序複雜性、作業線運轉次數及產品多樣性等成本動因對於營運成本所發生之影響。	發現產品多樣性與程序複雜性皆對營運成本產生顯著的影響。
Banker and Potter	1993	採用作業基礎成本制是否比傳統以人工小時為分攤基礎的分攤方法更為合適。	在某些情況之下，採用以人工小時為基礎的成本分攤方式比使用作業基礎成本制為基礎的成本分攤方式更為合適。
Carr	1993	看護醫院實施作業基礎成本制以區分固定費用中的看護成本。	藉由診斷書與停留時間來區分成本是合適的。
Dopuch	1993	在現行的制度下，對於選擇最適的成本動因提供一個觀點。	新的成本動因也許會產生不同的會計數字，但仍會產生相同的決策，並不影響到最後的結果。

Banker, Potter and Schroder	1995	以32家電子、機械與汽車公司組合做為樣本，探討製造費用相關的成本動因。	結果發現製造過程越複雜的話，會產生較高的製造費用，同時製造費用也會與產品的多樣性與生產數量有所相關。
Selto and Jasinski	1996	一個關於高科技產業的小公司(Datacom)試圖去執行作業基礎成本制。	由於管理人員無法支援必要的資源以及缺乏CFO委員會的支持，作業基礎成本制的實施失敗了。
Sweeney and Mays	1997	研究提供一個關於作業基礎成本制適用於銀行的個案研究。	藉由執行作業基礎成本管理制度，公司增加1千1百萬的毛利。
Downey and Smith	1999	美國一所大學採用作業基礎成本制。	將學校的活動細分為十四項與教學、研究、公共服務、行政管理有關的子活動，利用問卷訪問教師，以了解教師在這十四項子活動中所花費的時間百分比。
Homburg	2001	研究透過成本動因的組合產生新的成本動因。	透過結合成本動因也可以避免公司在選擇成本動因時，因為選擇不適合而造成成本分攤錯誤的風險。
Kaplan and Narayanan	2001	藉由作業基礎成本制探討顧客獲利率的分析。	計算出個別顧客的獲利率結果呈現出鯨魚曲線，表達了20/80法則，亦即20%的顧客創造公司80%的利潤。
Max	2004	作業基礎成本制在銀行業的應用。	透過作業基礎成本制，產生新的方法來利用成本與獲利的資訊。
陳松根	1995	以台灣大學為研究樣本，將成本分攤至各學院，探討相關的成本動因。	結果顯示學生人數為最大之成本動因，相關之成本動因也包括教師人數、研究所數、系所數與班

			級數等。
吳時省	1996	將國小教學費用分為人事費、鐘點費、業務費、維護費、旅運費、設備費、工程費及一般經常費，利用迴歸分析找出最能解釋該項經費的變數。	結果顯示人事費的成本動因為學生數、教師數與校齡；維護費的成本動因為學生數、班級數、校齡與校齡平方根；一般經常費的成本則於學生數、班級數、教師數息息相關。
吳安妮	2000	探討作業基礎成本制。	作業基礎成本制度的主要功能在於進一步解決傳統成本會計制度下成本分攤不正確的情形。
施博川	2000	研究中油公司的煉油費用與作業動因之間的關係。	發現經營的規模、產品多樣性、營運的經驗、研發的強度、品質績效、產能利用率與煉油費用之間有顯著的相關性。
陳麗惠和高弘濱	2004	探討作業基礎成本制在大學中適用的情形。	雖然作業基礎成本制可以比較正確的將成本分攤至各個成本標的中，但在實際應用上仍存在著限制。

第三節 研究延伸

根據前面探討的相關文獻為基礎，本節內容為二部分，第一部分，說明本研究參考過去研究之處；第二部分，說明本研究補充或修改過去研究之處。

一、本研究參考過去研究之處

1. 研究主題

本研究參考下列之研究主題：(1)高等教育機構經營績效之評估、未達相對效率之決策單位與最適資源分配的調整(邱燕如 2008；柯俊逸 2009)；(2)高等教育機構之成本制度的探討(柯俊逸 2009)；(3)高等教育機構之各類成本之主要影響因素(陳松根 1995；吳時省 1996)。本研究從教育成本的觀點探討影響人事成本之成本動因。

2. 研究方法

參考過去相關文獻(陳松根 1995；吳時省 1996)，本研究採用個案研究方法評估個案大學教育成本之主要成本動因，包括學生人數、教師數、科系數、研究所數、班級數等，作為相關之成本動因考量。

二、本研究補充或修改過去研究之處

由前述文獻回顧得知，過去研究，不管是以大學院校或不同大學院校之某一特定學術單位(系所)，其所探討之教育成本多只限定於直接成本，或者是將間接成本以學生人數做為總分攤之基礎，造成成本分攤與資源的分配仍有不精確之處，而本研究進一步針對個案大學各行政部門之人事成本，考量其最適合之成本動因，以便充分瞭解個案大學學院的資源使用及分配之真實情況。

最後，本研究採取的成本分攤分法及所選擇之成本動因，也可提供學校在規劃、控制成本與相關資源分配上作為參考。希望本研究之結果，有助於改善個案大學及學院資源耗用之計算，進而提昇個案大學整體的成本管理制度。

第參章 研究方法

本論文採用個案研究法的方式進行，根據作業基礎成本制之觀念，針對個案大學之行政部門找尋合適之成本動因，並進一步將成本分攤至個案大學之各學院。本章內容分為三個部分：第一部分，說明本研究進行的方法；第二部分，個案大學之簡介；第三部分，說明本研究之研究流程。

第一節 個案研究方法之介紹

一、個案研究方法的意義與優點

本研究採個案研究法的方式進行，葉重新(2001)認為個案研究是為了決定導致個人、團體或機構之狀態與行為的因素，而對此研究對象，做深入而縝密的研究，廣泛地蒐集個案的資料，徹底的瞭解個案之現況及發展歷程，並予以研究分析，以確定問題癥結，進而提出矯正的建議。

個案研究法之優點包括：

1. 可以用來找出問題的原因，並提出問題解決的對策。
2. 深入探討問題或議題，並歸結出重大發現，以作為接下來行動之依據。
3. 發現個案的潛在能力，協助個案適性發展。
4. 當個案研究以組織為研究對象時，可藉由研究診斷其經營管理上的缺失，進而提出改進方案，提升組織的績效與競爭力。

二、本研究採個案研究法之原因

本研究方法以個案研究法為主，以台灣某私立大學為研究之對象，而採行個案研究的理由如下：

1. 採用個案研究法可以深入了解個案大學行政部門之作業流程與相關之作業。
2. 本研究受限於資料方面的限制，無法採用迴歸分析之方法選擇適當的成本動因，因此採用較為彈性之個案研究法。

三、本研究之主題

本研究採個案研究方式進行，透過實地訪談了解個案大學各行政部門的工作性質與特性，找出合適之成本動因，並將各行政部門之人事成本分攤到各學院，設計一套適合個案大學行政部門作業成本之分攤模式，進而了解各學院之真實成本，希望能夠提供個案學校一個有用的資源分配機制，以作為制定相關之教育資源分配或衡量學費合理性等重要決策之參考。

第二節 個案大學之介紹

一、個案大學之簡介

個案大學是一所由基督教創辦的綜合大學，延續傳承中國大陸時存在的13所教會大學，而在1950年於台灣聯合成立。草創初期僅有文學與理學兩院，學生200名，以少量招生追求菁英教育為主，而隨著時代的演進，招生不再局限於所謂的菁英教育而是邁向大眾教育。

個案大學秉持的開創精神，不斷革新與進步，積極推動各項學術研究，提升學術水準，重視學校與社會間的互動，並且積極的提升國際學術研究交流，為台灣的高等教育注入新的活力。更重要的是，將這一切的教育理想落實到台灣社會上，訓練青年為時代而服務，從台灣發軔，直至世界每一角落。

二、個案大學之歷史沿革

1. 成立年代：1950年
2. 正式對外招生年代：1955年
3. 成立目標：創造一個能自由尋求真理的學術園地；秉持有教無類之教育原則，以重質不重量與集體生活為辦學方針；培養民主與自由的精神；尊重中國歷史文化傳統，並擔負溝通中西文化的任務。
4. 學校文化：求真、篤信、力行
5. 發展歷程：
1950年：由十三所基督教大學成立聯合董事會，聯名成立
1952年：成立文學院與理學院

- 1955年：正式招生
- 1958年：成立工學院
- 1972年：成立夜間部
- 1976年：增設商學院
- 1980年：增設農學院
- 2007年：成立創意暨藝術學院
- 2009年：成立法律學院

三、個案大學目前面臨的環境

由於民間不斷成立新學校，使得現今大學之競爭越來越激烈，加上技職體系之技術學院與科技大學的成立，學生擁有更多的教育選擇權，另外，少子化和教育制度等因素，使得大學正面臨招生困難的嚴峻考驗，此情況以私立大學最為顯著。我國高等教育量迅速的擴張，使得政府必須考量有限的經費資源如何運用，訂定合理的分配方式以幫助各大學之永續發展；同時，各大學也必須發展出自我學校特色，加強與公立大學之競爭力，提升學校形象與招生率，以爭取教育之經費。

根據 93 至 97 學年度個案大學收入與支出之趨勢圖（圖 3-1 與圖 3-2）可以得知，個案大學在廣設大學與少子化的衝擊下，歷年收入成長有限，甚至在 96 學年度出現下降的情況，但在支出方面，卻逐年增加，成本佔收入的比例由 93 學年度的 81%，上升到 97 學年度的 88%，因此在收入不易成長的限制下，個案大學勢必需要有效控制成本以增加競爭的優勢與維持財務之健全。而為了提昇教育品質，個案大學仍需投入大量人力與財力，因此如何開源節流、建構健全的財務規劃，對個案大學追求卓越發展與永續經營實為重要。

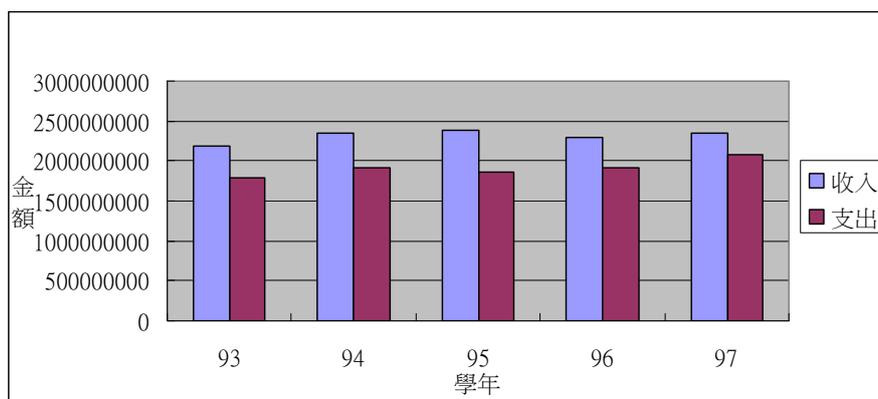


圖 3-1 個案大學收入與支出直條圖

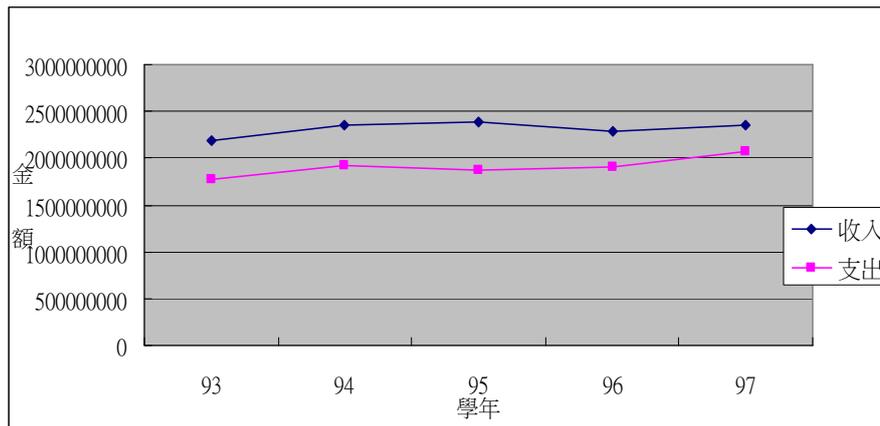


圖 3-2 個案大學收入與支出折線圖

四、個案大學組織介紹

個案大學依其現行組織可將其區分為教學部門與行政部門。在確認教育成本歸屬的問題時，須考量投入在教育過程的各種資源所構成之教育成本。行政部門之設立目的在於輔佐並協助教學部門，雖然本身並無收入，但這些行政成本，與學校培養學生息息相關，應計入教育成本之中，加以衡量。

而本研究之個案大學，其組織結構，大致與一般私立大學組織結構類似，其教學部門分為六大學院¹，如圖 3-3 之組織系統所示，包括：農學院、文學院、理學院、工學院、社會科學院以及管理學院。而行政部門分為十三個主要部門，包括：校長室與秘書室、教務處、學務處、總務處、勞作教育處、研究發展處、圖書館、人事室、會計室、國際教育合作室、就業輔導暨校友聯絡室、公共關係室與電子計算中心，如圖 3-4 之組織系統所示。

¹ 個案大學於 96 學年度成立創意藝術學院，98 學年度成立法律學院，因此在 98 學年度共有八大學院，但由於本研究之研究期間為 95 學年至 97 學年，為了維持一致性原則，故本研究採用 95 學年度之組織結構，即六大學院，作為學院分類之基礎。

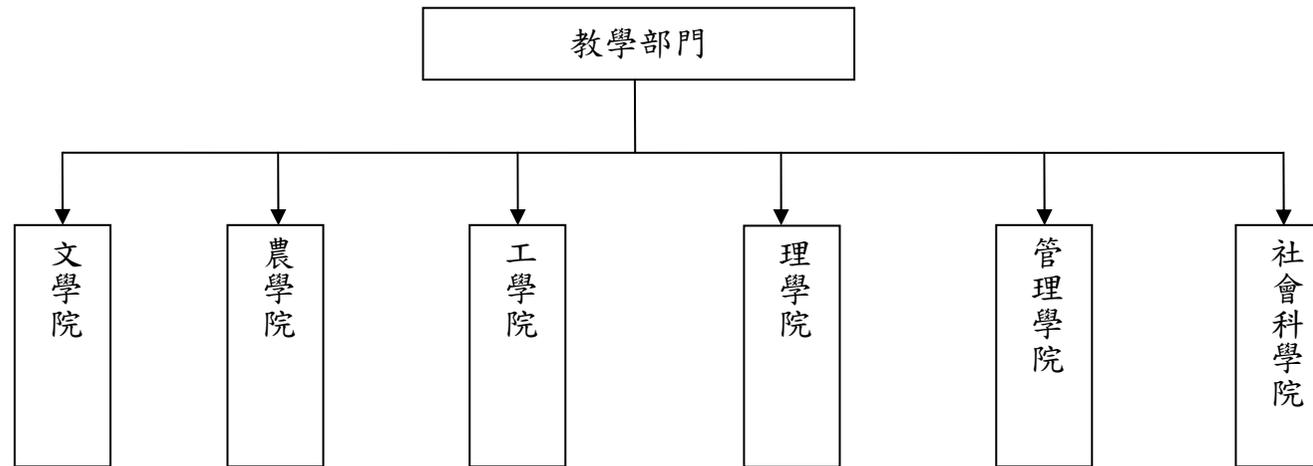


圖 3-3 個案大學之組織結構－教學部門

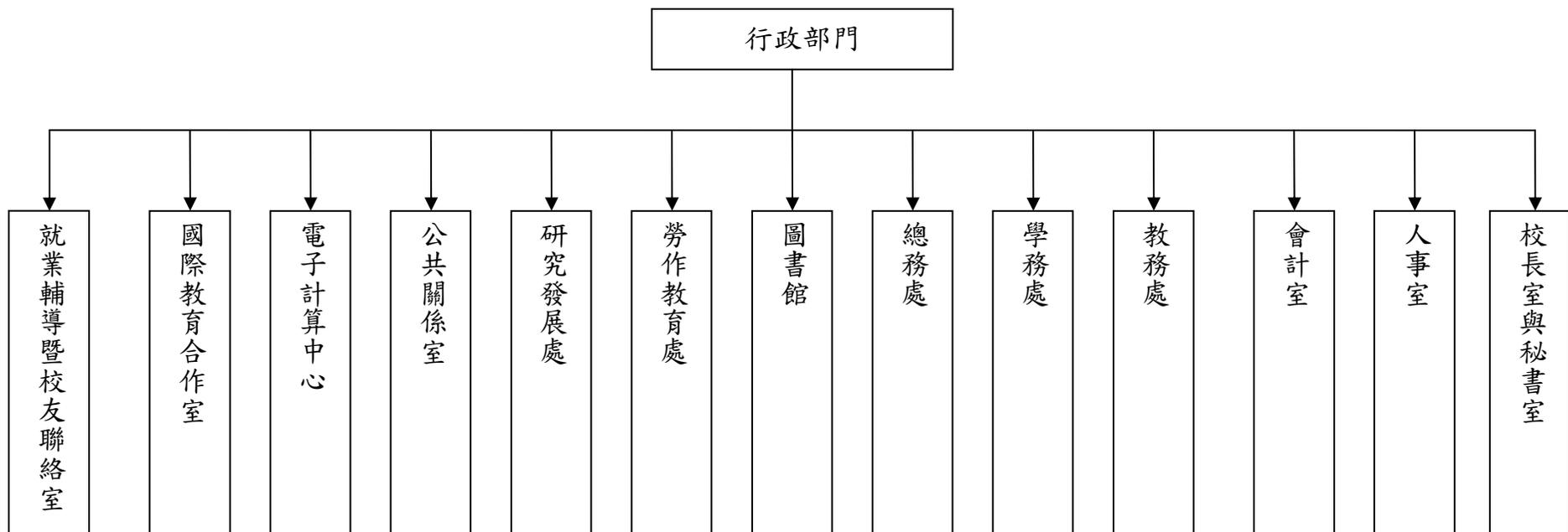


圖 3-4 個案大學之組織結構—行政部門

第三節 本研究之研究流程

一、 個案大學之成本標的

本研究將成本標的定義為個案大學各學院，分別為：農學院、工學院、理學院、社會科學院、管理學院與文學院等六大學院。

二、 個案大學成本之分類與選擇

個案大學之成本可分為三大類，包括：人事費、業務費以及圖書儀器設備費，其中人事費是個案大學成本中的最主要項目，與教學及研究活動息息相關，可謂是最基本且龐大之開銷。人事費往往能反映出各學院之人事規模與教師人數及結構。因為人事費為個案大學最主要之成本，占總教育成本比例非常高，在95學年度為60.89%，97學年度則高達64.2%，所以本研究主要探討各行政部門及各學院人事費之歸屬與分攤，其中各學院之人事費屬於直接成本，因此採用直接歸屬之方式，而各行政部門之人事費屬於間接成本，因此採用分攤方式，請參見個案大學直接成本與間接成本歸屬與分攤圖，圖3-5如下。

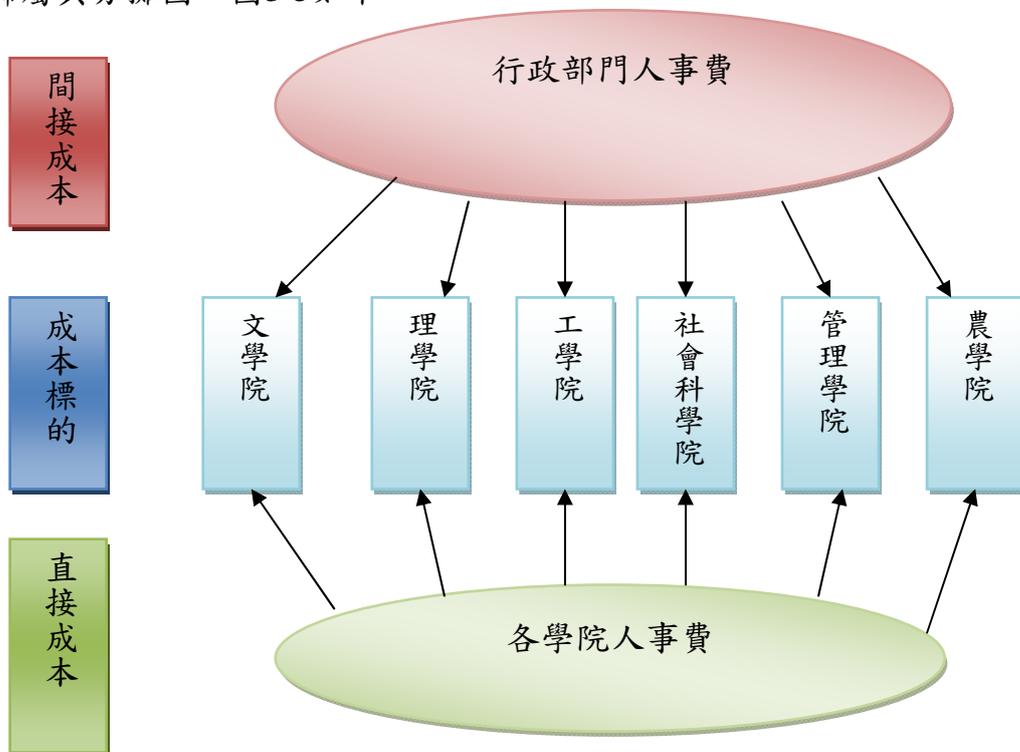


圖 3-5 成本歸屬與分攤圖

三、研究流程

本研究係以某私立大學為研究對象，藉由文獻與資料閱讀、訪談及直接觀察達成下列目的：1.蒐集研究所需資料；2.了解各學校行政部門之作業環境；3.尋找合適之成本動因；4.透過成本動因將成本分攤到各教學部門中。

1. 文獻與資料閱讀

閱讀之文獻包括：教育成本的理論基礎與成本分攤方法之相關文獻、國內外作業基礎成本制度之相關文獻、國內外成本動因的相關文獻。藉由閱讀相關文獻，有助於瞭解教育成本、作業基礎成本制度與成本動因的評估方法之理論依據。閱讀之資料包括：個案學校組織系統圖、私立大學之相關法令及規定、個案學校現行會計制度、薪資資料、相關會議紀錄、各處室業務資料及網站資料等。藉由文件及檔案記錄的瞭解，有助於本研究對個案學校的初步瞭解，並釐清不同作業特性。

2. 直接觀察

本研究經由直接觀察，對個案學校各處室作業之實際運作情形有更深入的瞭解，同時配合訪談對各行政部門有較全面的了解，取得研究對象及研究問題相關的攸關資訊。

3. 實地訪談

本研究訪談主要目的為利用作業基礎成本制確定各行政部門之成本動因，因此透過與各處室頻繁接觸，加以了解其作業。藉由與個案學校各行政部門相關行政人員之訪談，了解各行政部門職責，再與各行政部門主管訪談以彌補與行政人員訪談不足之處，藉以分析產出之文件或提供之服務與成本動因之關係，最後決定可行且合理之成本分攤基礎。

本研究之研究流程如圖3-6。

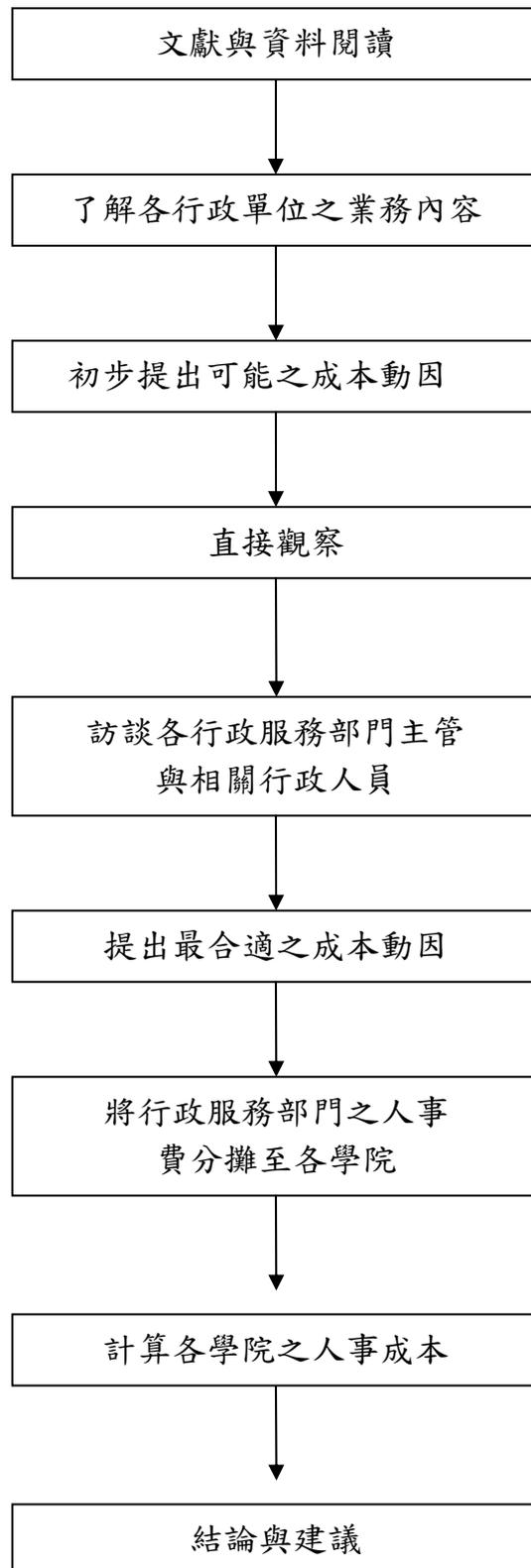


圖 3-6 本研究之研究流程

第肆章 成本動因之選擇與成本分攤

本章說明個案大學中行政部門所區分之不同作業，初步決定成本動因，再經由實際觀察與訪談決定最適之成本動因，最後將成本分攤至各學院，計算各學院之教育成本。

第一節 個案大學作業之區分與初步成本動因之決定

藉由閱讀個案大學中各行政部門之網站資料，初步了解個案大學之組織系統以及相關之規定。透過各行政部門之會議紀錄、業務資料等相關書面資料，可以對個案大學有更深入的了解，有助於本研究的進行，並可以幫助釐清各個作業內容之差異。

由蒐集的資料及訪談結果可以得知行政部門作業與可能動因：

- 一、 校長室與秘書室：主要是處理全校性之事務，負責公文之往來。
- 二、 教務處：主要業務是處理有關各學院開課、提供教師相關的訓練與服務，以及處理學生課務與註冊相關之業務，因此學生人數、開課學分數與教師人數可能為教務處相關作業之動因。
- 三、 學務處：主要業務是提供有關學生一切日常以及課業相關的服務，如課外活動、生活輔導以及學生諮商等業務，因此作業的動因可能與學生息息相關。
- 四、 總務處：主要業務是負責的是學校之採購作業與校園之交通管制，因此其成本動因可能與所請購金額、請購之數量以及汽機車通行證數量有關。
- 五、 勞作教育處：因為個案大學的勞作教育是一項很大的特色，由一年級的學生提供勞動服務，鍛鍊心智，同時提供清寒學生利用勞作助學的方式，以得到經濟上之幫助，所以勞作教務處之成本動因可能為一年級之學生人數與勞作教育工讀生人數。

- 六、 研發處：主要業務是處理教師申請之研究計畫，如國科會計畫與其他研究計畫，因此研究計畫申請數可能為相關之成本動因。
- 七、 圖書館：主要業務是提供學生借閱圖書的服務，因此相關之動因可能為借閱學生之人數或是書籍借閱次數。
- 八、 人事室：主要業務為處理教師日常相關的活動，包括教師升等以及教師薪資等業務，因此其成本動因可能為教師人數。
- 九、 會計室：主要業務是處理學校之預算編製、覆核付款申請單、請購單、請修單及預算轉帳傳票，因此相關之成本動因可能為系所數與預算分配數。
- 十、 國際教育合作室：主要業務是處理與交換學生有關之事宜，因此交換學生人數為可能之成本動因。
- 十一、 校友及就業輔導室：主要業務是輔導應屆畢業生就業，因此應屆畢業生人數可能為攸關之成本動因。
- 十二、 公共關係室：主要業務是訓練親善大使團，為學校之參訪提供服務，因此可能之動因為親善大使團之人數。
- 十三、 電子計算中心：主要業務是建構全校相關資訊服務，建立網路平台，對每位學生提供服務，因此動因可能為學生人數。

根據作業基礎成本制的成本分攤原則，本研究依據行政部門不同作業之特性，並透過與各行政部門人員之訪談與確認，將13個行政部門進一步劃分為32項不同之主作業，相關主要作業分類如下表4-1所示。

表4-1 本研究之作業

行政部門	主作業
校長室與秘書室	校務作業
教務處	註冊作業
	課務作業
	研究生教務作業
	教學資源作業
學務處	課外活動作業
	生活輔導作業
	衛生保健作業
	學生諮詢作業
	僑生及外籍生輔導作業
總務處	採購作業
	事務作業
	出納作業
	營繕作業
	保管作業
	環保作業
	交通及安全作業
勞作教育處	基本勞作作業
	助學勞作作業
研究發展處	發展規劃與評量作業
	產學合作與研究作業
圖書館	圖書作業
人事室	人事升等作業
	人事薪資作業
會計室	會計作業
	歲計作業
國際教育合作室	國際教育作業
就業輔導及校友聯絡室	就業輔導及校友聯絡作業
公共關係室	公共關係作業
電子計算中心	教學及研究支援作業
	網路技術作業
	系統發展作業

經由閱讀文獻以及瀏覽相關網站等蒐集資料後，初步了解各行政部門之作業與各作業之日常相關業務，並將作業流程經過不斷的評估，考慮與判斷相關之成本動因，因此本研究初步選擇數個各作業可能之成本動因，如表4-2所示。

由表4-2可以得知，研究生教務作業主要是處理研究生之業務，例如：研究生招生、報到、註冊、學籍管理、成績與學位考試業務，因此本研究初步將研究生人數定義為研究生教務作業之成本動因。而課外活動作業主要是處理學生課外之活動，例如：學生會、社團活動、藝文活動，因此本研究將參與社團人數與學生人數做為可能之成本動因。

表4-2 初步選擇之成本動因

行政部門	主作業	細作業	成本動因 1	成本動因 2	成本動因 3	成本動因 4	
校長室與秘書室	校務作業		學生人數	系所數			
教務處	註冊作業		學生人數				
	課務作業		開課學分數	轉學生人數	學生人數		
	研究生教務作業		碩博士生人數				
	教學資源作業	教師專業成長作業		教師人數	教學助理人數		
		學生學習輔導作業		學生人數			
		教學科技作業		視聽設備借閱次數			
學務處	課外活動作業		參與社團人數	學生人數			
	生活輔導作業		學生人數	校外租屋人數	就學貸款人數	共同助學金申請人數	
	衛生保健作業		看診人數				
	學生諮詢作業		學生諮詢次數	學生諮詢人數			
	僑生及外籍生輔導作業		僑生及外籍生人數				
	採購作業		設備採購金額	設備採購次數			
	事務作業		文具用品等採購次數	通行證數	接駁車乘車證數	佔校地面積	
	出納作業		教職員人數				
	營繕作業		建築物興建改	佔校地面積			

總務處			善金額			
	保管作業		各單位財產請購次數	教職員住宿人數	各單位財產投保金額	
	環保作業		水電維修次數	校內專線維修次數		
	交通及安全作業		學生人數	通行證車輛數		
勞作教育處	基本勞作作業		一年級學生人數			
	助學勞作作業		勞作教育工讀生人數			
研究發展處	發展規畫與評量作業		國科會計畫數	研究計畫獎勵申請數	系所數	
	產學合作與研究作業		非國科會之各類補助申請數	獎勵學術研究申請案數		
圖書館	採編作業		學生人數	進入圖書館之教職員與學生人數		
	流通作業		書籍借閱人數	書籍借閱次數	進入圖書館之教職員與學生人數	流通量數
	期刊作業		學生人數	進入圖書館之教職員與學生人數		

	參考作業		學生人數	進入圖書館之教職員與學生人數		
	數位資訊作業		學生人數	進入圖書館之教職員與學生人數	圖書流通量數	
人事室	人事升等作業		教職員人數	教師升等次數		
	人事薪資作業		教職員人數	教職員退休申請次數		
會計室	會計作業		國科會計畫數	系所數	班級數	
	歲計作業		系所數	休(退)學人數	班級數	預算分配數
國際教育合作室	國際教育作業		交換學生人數			
就業輔導及校友聯絡室	就業輔導及校友聯絡作業		學生人數	畢業生人數		
公共關係室	公共關係作業		學生人數	親善大使人數	校園導覽員人數	
電子計算中心	教學及研究支援作業		學生人數	使用電腦教室的課堂學分數	筆記型電腦借用人數	
	網路技術作業		學生人數			
	系統發展作業		學生人數			

第二節 實際觀察與訪談

由於第一階段中本研究所設想之成本動因可能有偏誤或不足之處，且為了對個案大學有更深入的了解，因此本研究進一步實施訪談的步驟，實際觀察並詢問各作業之主管，以了解其各作業之日常業務相關的資訊。由於會計室平日作業與各處室接觸較為頻繁，因此尋求會計室之協助，聯絡各作業主管進行訪談，並由會計室組長陪同了解各行政部門作業之運作。

除了藉由直接觀察個案大學各作業之實際運作情形，在進行各作業主管訪談之時，詢問其相關作業內容，以做為了解並確認業務範圍外，同時利用半開放式問卷的方式，請求各作業主管加以協助填寫，問卷內容說明本研究之目的與對學校之貢獻，並仔細說明成本動因的定義與目的，希望各作業主管可以藉由分析產出之文件或提供之服務與成本動因之關係，決定任何可行且合理之成本分攤基礎。有關問卷說明之內容如下表 4-3。

在問卷內容中，列出第一階段初步所選擇之成本動因以供各主管選取合適之成本動因，考量到初步選擇動因恐遺漏合適之成本動因，並在問卷內請各主管可以加以補充其認為合適之成本動因，並提供相關之資料。考量各行政部門之動因可能類似，且為了簡化問卷內容，本研究將類似之作業在問卷中加以整合歸納，共分為五份不同之問卷內容。包括：第一份，人事室、會計室與研究發展處問卷；第二份，教務處、勞作教育處與校長室問卷；第三份，圖書館、就業輔導及校友聯絡室、公共關係室與電子計算中心問卷；第四份，學務處與國際校育合作室問卷；第五份；總務處問卷。人事室、會計室與研究發展處問卷樣本如表 4-4 所示，其餘問卷請參見：附錄一、附錄二、附錄三與附錄四所示。

表 4-4 顯示，人事室、會計室與研究發展處之可能成本動因分別為教職員人數、教師升等次數、教職員退休申請次數、國科會計畫數、系所數、休(退)學人數、班級數、預算分配數，因此將以上之成本動因加以整合，使問卷受訪者加以選擇，選出受訪者認為可能之成本動因，並詢問是否有本研究先前未考慮之成本動因，請求協助且加以補充相關之成本動因。

表4-3 問卷說明之內容

親愛的先生 女士：

您好，首先要感謝您對於此研究的幫助，在百忙之中撥冗填答這份問卷。本問卷目的在於了解學校成本支出，並找出客觀之成本動因，此結果可增進學校成本控制與績效衡量判斷之合理性。

所謂成本動因，是指成本變動之原因，可能為與服務量相關的分攤基礎，也可能為與交易相關之分攤基礎，例如：交通費可能與行駛之里程數相關，里程數則為可能之成本動因。

本問卷採取不記名方式，所得資料僅供學術研究之用，我們不會透漏任何個別資料，因此，敬請安心作答。在此衷心感謝您的合作與協助。謝謝

敬 祝 事 事 順 心 如 意

東海大學會計研究所

指導教授： 詹茂焜 教授

黃政仁 教授

研究生： 李羽涵 敬上

表 4-4 範例：人事室、會計室與研究發展處問卷

行政單位：

組別：

請選擇跟您貴單位日常工作有關之成本動因 (可複選)			
<input type="checkbox"/> 系所數	<input type="checkbox"/> 班級數	<input type="checkbox"/> 教職員人數	<input type="checkbox"/> 教師人數
<input type="checkbox"/> 休退學學生人數	<input type="checkbox"/> 教師升等次數	<input type="checkbox"/> 教職員退休申請次數	<input type="checkbox"/> 國科會計畫數
<input type="checkbox"/> 非國科會之各類補助申請數	<input type="checkbox"/> 獎勵學術研究申請數	<input type="checkbox"/> 研究計畫獎勵申請數	
其他：您認為與貴單位日常工作有關之成本動因			
例如：----- ----- -----			

在第二階段中，各作業主管所選擇之成本動因，如表 4-5 所示。經由第一階段的初步建立成本動因與第二階段相關人員選擇之成本動因，本研究再次加以考量，建立新的成本動因，而在此階段中了解到教務處中之教學資源作業雖然包含了三項細作業（教師專業成長作業、學生學習輔導作業與教學科技作業），但由於這三項作業之成本無法劃分，因此本研究將不進一步劃分教學資源作業之細作業。

表 4-6 進一步列出本研究初步選擇之動因與作業主管選擇之動因的差異。由表中可以得知在本研究初步選擇之成本動因中，有不適合之成本動因，如：校務作業中之學生人數、營繕作業之佔校地面積、就業輔導及校友聯絡作業之學生人數...等等。同樣也有遺漏之成本動因，如：採購作業之建築物興建改善金額、採編作業之書籍借閱人數...等等

表4-5 各行政部門主管選擇之成本動因

行政部門	主作業	成本動因 1	成本動因 2	成本動因 3	成本動因 4
校長室與秘書室	校務作業	系所數			
教務處	註冊作業	學生人數			
	課務作業	開課學分數	轉學生人數	學生人數	
	研究生教務作業	碩博士生人數			
	教學資源作業	教師人數	教學助理人數	學生人數	
學務處	課外活動作業	參與社團人數	學生人數		
	生活輔導作業	學生人數	校外租屋人數	就學貸款人數	共同助學金申請人數
	衛生保健作業	看診人數			
	學生諮詢作業	學生諮詢次數	學生諮詢人數		
	僑生及外籍生輔導作業	僑生及外籍生人數			
總務處	採購作業	設備採購金額	設備採購次數	建築物興建改善金額	
	事務作業	文具用品等採購次數	通行證數	接駁車乘車證數	佔校地面積
	出納作業	教職員人數			
	營繕作業	建築物興建改善金額	建築物維修及養護金額	設備改善及變更金額	天然災害造成建築物維修金額
	保管作業	各單位財產請	教職員住宿人數	各單位財產投	

		購次數		保金額	
	環保作業	水電維修次數	校內專線維修次數		
	交通及安全作業	學生人數	通行證車輛數		
勞作教育處	基本勞作作業	一年級學生人數			
	助學勞作作業	勞作教育工讀生人數			
研究發展處	發展規劃與評量作業	國科會計畫數	研究計畫獎勵申請數	系所數	
	產學合作與研究作業	非國科會之各類補助申請數	獎勵學術研究申請案數		
圖書館	採編作業	進入圖書館之教職員與學生人數	書籍借閱人數		
	流通作業	書籍借閱人數	進入圖書館之教職員與學生人數		
	期刊作業	書籍借閱人數	進入圖書館之教職員與學生人數		
	參考作業	書籍借閱人數	進入圖書館之教職員與學生人數		
	數位資訊作業	書籍借閱人數	進入圖書館之教職員與學生人數		
人事室	人事升等作業	教師升等次數			

	人事薪資作業	教職員人數			
會計室	會計作業	國科會計畫數	系所數	班級數	
	歲計作業	系所數	休(退)學人數	班級數	預算分配數
國際教育合作室	國際教育作業	交換學生人數			
就業輔導及校友聯絡室	就業輔導及校友聯絡作業	畢業生人數			
公共關係室	公共關係作業	親善大使人數			
電子計算中心	教學及研究支援作業	使用電腦教室的課堂學分數			
	網路技術作業	學生人數			
	系統發展作業	學生人數			

表4-6 初步動因選擇與作業主管選擇動因之差異

	不適合之動因 1	不適合之動因 2	遺漏之動因 1	遺漏之動因 2	遺漏之動因 3
校務作業	學生人數				
教學資源作業	視聽設備借閱次數				
採購作業			建築物興建改善金額		
營繕作業	佔校地面積		建築物維修及養護金額	設備改善及變更金額	天然災害造成建築物維修金額
採編作業	學生人數		書籍借閱人數		
流通作業	流通量數	書籍借閱次數			
期刊作業	學生人數		書籍借閱人數		
參考作業	學生人數		書籍借閱人數		
數位資訊作業	學生人數	圖書流通量數	書籍借閱人數		
人事升等作業	教職員人數				
人事薪資作業	教職員退休申請次數				
就業輔導及校友聯絡作業	學生人數				
公共關係作業	學生人數	校園導覽員人數			
教學及研究支援作業	筆記型電腦借用人數	學生人數			

第三節 決定最適之成本動因

為決定個案大學行政部門各項作業最適之成本動因，本研究進行下列步驟：

1. 經過觀察、訪談與問卷調查後，本研究發現，在一些行政部門內，雖然劃分為不同之作業，然而所從事之業務活動可能相似，因此採用相同之成本動因，本研究把這些相同行政部門下，有相似業務且成本動因也較為類似的作業加以整合，如：將圖書館之採編作業、流通作業、期刊作業、參考作業與數位資訊作業等五項作業，整合為圖書作業。
2. 由於每個作業必須選擇一個最適之成本動因，並考量資料取得、整理與分攤之可行性，因此本研究將各項作業中不同的成本動因，藉由與作業主管不斷的討論與評估，參考選擇成本動因相關之文獻，並請教管理會計之教師，同時考量各作業中各項業務量之多寡比例，最後加以衡量篩選較為攸關之成本動因，以決定作為合適之成本動因。

各作業之主要成本動因如表 4-7 所示，以會計室之歲計作業為例，本研究參考吳巧玲(2006)，並經由與歲計作業主管之討論，確認歲計作業主要之業務為編製預算，因此，最後決定歲計作業之成本動因為預算分配數；在課外活動作業、生活輔導作業中，由於參與社團學生人數與校外租屋學生人數之詳細資料無法取得，因此與課外活動作業以及生活輔導作業之主管討論後，決定以學生人數做為成本動因。

表4-7 各作業之主要成本動因

行政部門	作業	主要成本動因
校長室與秘書室	校務作業	系所數
教務處	註冊作業	學生人數
	課務作業	開課學分數
	研究生教務作業	碩博士生人數
	教學資源作業	教師人數與教學助理人數
學務處	課外活動作業	學生人數
	生活輔導作業	學生人數
	衛生保健作業	看診人數
	學生諮詢作業	學生諮詢人數

	僑生及外籍生輔導作業	僑生及外籍生人數
總務處	採購作業	設備採購金額
	事務作業	通行證車輛數
	出納作業	教職員人數
	營繕作業	建築物興建改善金額
	保管作業	各單位財產請購次數
	環保作業	水電維修次數
	交通及安全作業	通行證車輛數
勞作教育處	基本勞作作業	一年級學生人數
	助學勞作作業	勞作教育工讀生人數
研究發展處	發展規劃與評量作業	國科會計畫數與研究計畫獎勵申請數
	產學合作與研究作業	非國科會之各類補助申請數與獎勵學術研究申請案數
圖書館	圖書作業	進入圖書館之教職員及學生人數與書籍借閱人數
人事室	人事升等作業	教師升等次數
	人事薪資作業	教職員人數
會計室	會計作業	系所數
	歲計作業	預算分配數
國際教育合作室	國際教育作業	交換學生人數
就業輔導及校友聯絡室	就業輔導及校友聯絡作業	畢業生人數
公共關係室	公共關係作業	親善大使人數
電子計算中心	教學及研究支援作業	使用電腦教室的課堂學分數
	網路技術作業	學生人數
	系統發展作業	學生人數

第四節 成本分攤

一、直接成本

各院之教師與行政人員之人事費，屬於學校為培養學生所耗費成本，與教學研究息息相關，人事費往往能反映出各學院之人事規模與教師結構，反映各學院中推行日常業務時基本所需之費用，可說是學校重要投入之教育資源。各院之直接成本可直接從人事室與會計室取得，其詳細資料如下表 4-8 所示，由表 4-8 可以得知各學院之直接人事費有逐年增加之趨勢，而以文學院之直接人事費所占的金額最多，約為工學院之兩倍、農學院之三倍。

表4-8 各學院直接成本歸屬彙總表—人事費

	95 學年	96 學年	97 學年	平均
文學院	\$176,514,557	\$179,924,125	\$180,520,620	\$178,986,434
理學院	\$149,413,212	\$150,453,851	\$153,305,797	\$ 151,057,620
工學院	\$87,329,430	\$92,600,398	\$96,208,413	\$92,046,080
管理學院	\$103,147,572	\$111,799,930	\$116,244,527	\$ 110,397,343
社會科學院	\$133,659,117	\$ 131,558,694	\$133,768,792	\$ 132,995,534
農學院	\$65,806,453	\$68,266,590	\$71,136,677	\$ 68,403,240
合計	\$715,870,341	\$734,603,588	\$751,184,826	\$733,886,251

二、間接成本

行政部門之作業支援了教學單位之教學及研究活動，藉由各行政部門之作業，例如：招生、註冊及選課作業等作業，都會對各個教學單位與學生提供服務；而例如校長室、秘書室及人事室等作業，雖然與教學服務無關，但卻與學校之經營運作密不可分，由於行政部門與學校整體息息相關，在考量成本分攤時，應將所屬成本歸屬到所支援之作業上，透過各教學部門真實花費資源的情形，將行政部門之成本按照成本動因分攤到教學單位，透過直接與間接成本的計算，可以得知各教學部門整體真實的成本。

下表4-9顯示各行政部門人事費，由表4-9中可以得知，註冊作業之人事費較高，其次為學生輔導作業，是由於作業之工作量較多，因此需要較多之人力支援；而發展規劃及評量作業以及產學合作與研究作業之人事費較

少，是由於作業之工作量較少，因此需要比較少之人力支援。

表4-9 主要作業人事費

	95 學年	96 學年	97 學年	平均
校務作業	\$6,690,568	\$11,120,668	\$11,277,038	\$9,696,091
註冊作業	\$13,431,615	\$12,953,918	\$12,919,505	\$13,101,679
課務作業	\$8,327,977	\$8,578,799	\$8,566,749	\$8,491,175
研究生教務作業	\$3,438,128	\$3,556,917	\$4,575,515	\$3,856,853
教學資源作業	\$8,130,174	\$7,769,409	\$6,693,440	\$7,531,008
生活輔導作業	\$11,061,353	\$11,676,233	\$10,986,956	\$11,241,514
課外活動作業	\$6,528,374	\$7,422,061	\$6,769,760	\$6,906,732
衛生保健作業	\$3,129,245	\$3,354,892	\$3,391,764	\$3,291,967
學生諮詢作業	\$4,301,949	\$5,292,488	\$5,260,514	\$4,951,651
僑生及外籍生輔導作業	\$1,233,700	\$2,110,363	\$2,028,958	\$1,791,007
採購作業	\$1,266,500	\$1,438,656	\$2,355,867	\$1,687,008
事務作業	\$6,589,021	\$6,370,477	\$6,472,534	\$6,477,344
出納作業	\$4,148,031	\$4,199,447	\$4,208,860	\$4,185,446
營繕作業	\$9,231,621	\$9,123,723	\$9,004,762	\$9,120,036
保管作業	\$4,227,842	\$3,866,620	\$3,835,567	\$3,976,676
環保作業	\$9,068,842	\$9,292,510	\$8,975,055	\$9,112,136
交通及安全作業	\$5,613,063	\$5,464,420	\$5,653,877	\$5,577,120
基本勞作作業	\$3,291,778	\$3,479,663	\$3,677,743	\$3,483,062
助學勞作作業	\$3,466,560	\$3,251,055	\$2,859,563	\$3,192,392
發展規劃及評量作業	\$504,540	\$1,695,727	\$1,909,618	\$1,369,962
產學合作與研究作業	\$404,224	\$1,673,094	\$1,956,475	\$1,344,598
圖書作業	\$5,242,173	\$6,172,953	\$6,746,454	\$6,053,860
人事升等作業	\$2,607,636	\$2,629,438	\$2,768,741	\$2,668,605
人事薪資作業	\$3,691,374	\$3,832,989	\$3,771,375	\$3,765,246
會計作業	\$3,326,522	\$3,704,484	\$3,836,546	\$3,622,517
歲計作業	\$2,916,414	\$2,830,638	\$2,811,408	\$2,852,820
國際教育作業	\$2,739,348	\$2,785,990	\$3,019,002	\$2,848,113
就業輔導暨校友 聯絡作業	\$3,773,119	\$2,951,891	\$3,305,771	\$3,343,594
公共關係作業	\$2,827,426	\$2,398,380	\$2,627,078	\$2,617,628
系統發展作業	\$8,385,864	\$7,419,738	\$8,657,597	\$8,154,400
網路技術作業	\$3,966,327	\$4,089,440	\$3,736,289	\$3,930,685
教學及研究支援作業	\$2,748,333	\$3,357,825	\$3,242,524	\$3,116,227
合計	\$156,309,643	\$165,864,907	\$167,902,905	\$163,359,152

表4-10為各作業之成本動因在各學院所佔比例(以95學年為例)，如在衛生保健作業中，以各學院登記之看診人數，決定各學院所佔之比例；而在營繕作業中，由於無法得知建築物興建改善之詳細金額，因此詢問營繕作業主管各學院建築物興建改善之金額約當比例，而分配至各學院中。

表 4-10 中之圖書作業，由於文學院之書籍借閱人數及進入圖書館之教職員與學生人數較多，明顯高於其他學院，因此分攤之比例約為 78%，而工學院、理學院與農學院之學生，課程較多實驗內容，較少接觸圖書作業，因此所分攤之比例較小；環保作業中透過與主管訪談，得知各學院之水電維修次數相似，因此各學院之比例平均設為 16.66%。

由於圖書作業、衛生保健作業與學生諮詢作業是針對全校之學生提供服務，僅考量受益程度而選擇之成本動因，可能會造成反功能的決策，亦即產生懲罰學生使用學校之圖書資源、醫療保健與諮詢服務的現象。因此，基於公平允當之原則，經由與教師及作業主管討論後，本研究進一步將圖書作業、衛生保健作業與學生諮詢作業之成本加以劃分，其中 50%由六大學院平均分攤，其餘之 50%依照表 4-7 所選擇之成本動因：進入圖書館之教職員及學生人數與書籍借閱人數、看診人數、學生諮詢人數進行分攤

表4-10 各學院成本動因所佔之比例 (95學年)

	成本動因	文學院	理學院	工學院	管理學院	社會科學院	農學院
校務作業	系所數	22.86%	11.43%	17.14%	20.00%	17.14%	11.43%
註冊作業	學生人數	18.81%	14.95%	12.29%	21.50%	23.09%	9.35%
課務作業	開課學分數	21.76%	10.29%	17.41%	18.44%	23.28%	8.81%
研究生教務作業	碩博士生人數	24.68%	6.86%	19.33%	15.34%	28.57%	5.22%
教學資源作業	教師與教學助理人數	26.46%	16.93%	15.18%	14.59%	17.51%	9.34%
生活輔導作業	學生人數	18.81%	14.95%	12.29%	21.50%	23.09%	9.35%
課外活動作業	學生人數	18.81%	14.95%	12.29%	21.50%	23.09%	9.35%
衛生保健作業	看診人數(50%)	21.00%	19.00%	12.00%	5.00%	26.00%	17.00%
	平均分攤(50%)	16.70%	16.66%	16.66%	16.66%	16.66%	16.66%
學生諮詢作業	學生諮詢人數(50%)	11.00%	3.00%	5.00%	15.00%	54.00%	12.00%
	平均分攤(50%)	16.70%	16.66%	16.66%	16.66%	16.66%	16.66%
僑生及外籍生輔導作業	僑生與外籍生人數	13.00%	7.00%	15.00%	35.00%	5.00%	25.00%
採購作業	設備採購金額	10.00%	30.00%	27.00%	16.00%	5.00%	12.00%
事務作業	車輛通行證數	24.72%	9.80%	17.91%	15.74%	25.83%	6.00%
出納作業	教職員人數	24.86%	22.04%	11.98%	17.43%	14.45%	9.24%
營繕作業	建築物興建改善金額	13.40%	13.40%	13.40%	33.00%	13.40%	13.40%
保管作業	財產請購次數	7.00%	7.00%	21.00%	43.00%	1.00%	21.00%
環保作業	水電維修次數	16.70%	16.66%	16.66%	16.66%	16.66%	16.66%

交通及安全作業	車輛通行證數	24.72%	9.80%	17.91%	15.74%	25.83%	6.00%
基本勞作作業	一年級學生人數	16.23%	17.59%	9.69%	24.52%	22.18%	9.79%
助學勞作作業	勞作教育工讀人數	18.00%	17.00%	10.00%	24.00%	21.00%	10.00%
發展規劃及評量作業	國科會與研究獎勵計畫申請數	8.43%	26.40%	26.40%	17.98%	18.54%	2.25%
產學合作與研究作業	非國科會與學術研究計畫	20.78%	25.92%	12.71%	12.96%	18.09%	9.54%
圖書作業	進入圖書館之教職員及學生人數與書籍借閱人數(50%)	78.41%	2.72%	0.61%	8.35%	9.13%	0.78%
	平均分攤(50%)	16.70%	16.66%	16.66%	16.66%	16.66%	16.66%
人事升等作業	教師升等次數	16.67%	16.67%	27.78%	16.67%	16.67%	5.56%
人事薪資作業	教職員人數	24.86%	22.04%	11.98%	17.43%	14.45%	9.24%
會計作業	系所數	22.86%	11.43%	17.14%	20.00%	17.14%	11.43%
歲計作業	預算分配數	25.13%	14.60%	18.80%	14.29%	17.07%	10.11%
國際教育作業	交換學生人數	52.94%	5.88%	2.94%	17.65%	14.71%	5.88%
就業輔導暨校友聯絡作業	畢業生人數	19.97%	16.32%	10.29%	21.96%	20.67%	10.79%

公共關係作業	親善大使人數	19.23%	7.69%	7.69%	30.77%	28.21%	6.41%
教學及研究支援 作業	使用電腦教室課堂學分數	15.95%	3.50%	18.29%	48.64%	5.06%	8.56%
網路技術作業	學生人數	18.81%	14.95%	12.29%	21.50%	23.09%	9.35%
系統發展作業	學生人數	18.81%	14.95%	12.29%	21.50%	23.09%	9.35%

下表 4-11 以 95 學年交通及安全作業為例，將作業之人事費依據成本動因——總通行證數，分配到各學院之情形。由表 4-11 可以得知，總務處交通安全作業之人事費為\$5,613,063，總通行證數為 3,293，根據各學院所佔通行證比例分攤至各學院中。結果顯示：文學院、社會科學院總通行證數所佔之比例較大，分別為 24.72%與 25.83%，因此分攤之人事費分別為\$1,387,516 與\$1,449,748。圖 4-1 為交通安全作業成本透過成本動因分攤至各學院之示意圖。

表4-11 依據成本動因，將作業之人事費分配到各學院
—以交通及安全作業為例(95學年)

	總通行證數	比例	分攤金額
文學院	814	24.72%	\$1,387,516
理學院	323	9.80%	\$550,284
工學院	590	17.91%	\$1,005,088
管理學院	518	15.74%	\$883,693
社會科學院	850	25.83%	\$1,449,748
農學院	198	6.00%	\$336,734
合計	3,293	100.00%	\$5,613,063

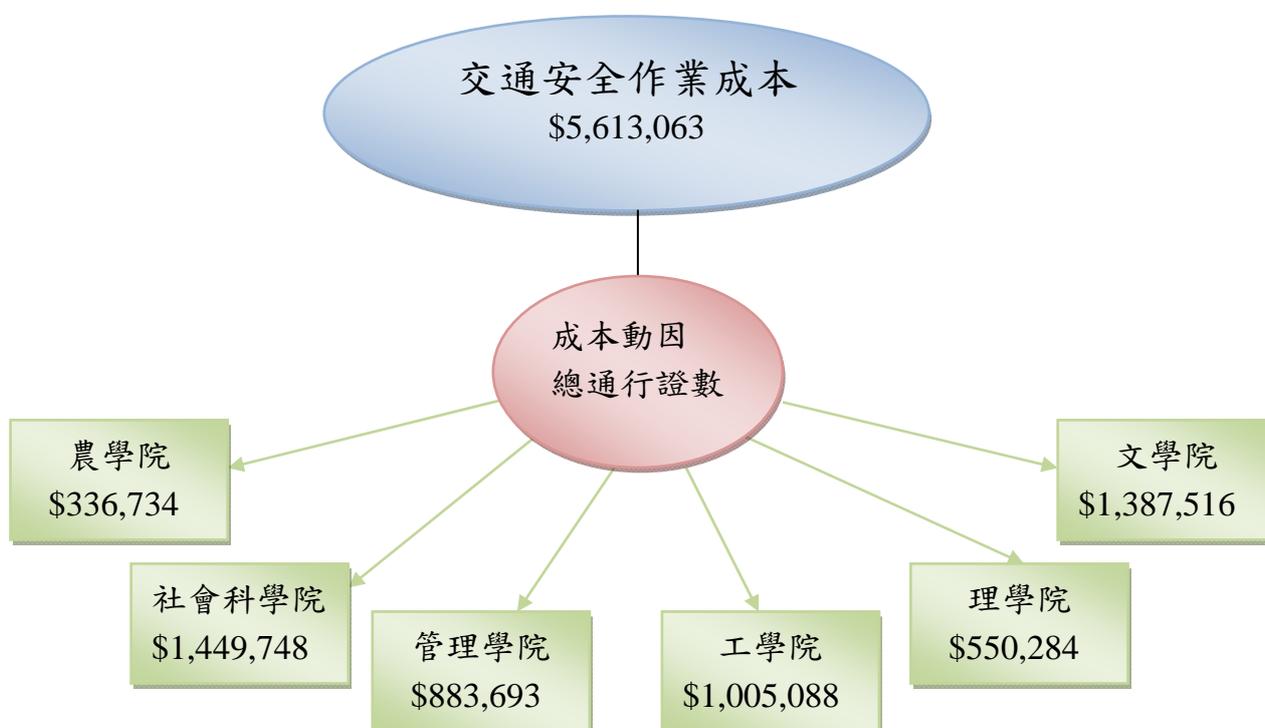


圖 4-1 間接成本分攤示意圖：以交通安全作業為例

表 4-13 表示 95-97 學年分攤至各學院之間接成本彙總表，而各作業分配到各學院的詳細間接成本如下表 4-12 所示（以 95 學年為例）。由表 4-12 可以得知管理學院、文學院與社會科學院，所使用之資源較多，因此分攤到較多之成本；農學院所花費之資源較少，須分攤之成本也較少。由表 4-13 可以得知各學院分攤之間接成本皆逐年增加，表示近年所花費之資源越來越多，培養學生之成本也逐漸增加；農學院所分攤之成本在 97 學年減少，代表所耗費之資源減少，培養學生之成本下降，值得注意。

表4-12 各學院間接成本分攤明細表—人事費（95學年）

	文學院	理學院	工學院	管理學院	社會科學院	農學院
校務作業	\$1,529,273	\$764,636	\$1,146,955	\$1,338,114	\$1,146,955	\$764,635
註冊作業	\$2,526,522	\$2,008,501	\$1,651,309	\$2,888,389	\$3,101,582	\$1,255,313
課務作業	\$1,812,227	\$857,164	\$1,449,637	\$1,535,933	\$1,939,134	\$733,882
研究生教務作業	\$848,680	\$235,817	\$664,692	\$527,348	\$982,137	\$179,454
教學資源作業	\$2,151,174	\$1,376,119	\$1,233,762	\$1,186,309	\$1,423,571	\$759,239
生活輔導作業	\$2,080,669	\$1,654,063	\$1,359,905	\$2,378,678	\$2,554,249	\$1,033,789
課外活動作業	\$1,228,004	\$976,223	\$802,611	\$1,403,888	\$1,507,509	\$610,139
衛生保健作業	\$328,571	\$297,278	\$187,755	\$78,231	\$406,802	\$265,985
	\$260,770	\$260,770	\$260,770	\$260,770	\$260,770	\$260,770
學生諮詢作業	\$236,607	\$64,529	\$107,549	\$322,646	\$1,161,526	\$258,116
	\$358,496	\$358,496	\$358,496	\$358,496	\$358,496	\$358,496
僑生及外籍生輔導作業	\$160,381	\$86,359	\$185,055	\$431,795	\$61,685	\$308,425
採購作業	\$126,650	\$379,950	\$341,955	\$202,640	\$63,325	\$151,980
事務作業	\$1,628,767	\$645,963	\$1,179,845	\$1,037,343	\$1,701,819	\$395,284
出納作業	\$1,031,406	\$914,171	\$496,867	\$722,893	\$599,488	\$383,206
營繕作業	\$1,237,037	\$1,237,037	\$1,237,037	\$3,046,435	\$1,237,037	\$1,237,038
保管作業	\$295,949	\$295,949	\$887,847	\$1,817,972	\$42,278	\$887,847
環保作業	\$1,514,497	\$1,510,869	\$1,510,869	\$1,510,869	\$1,510,869	\$1,510,869
交通及安全作業	\$1,387,516	\$550,284	\$1,005,088	\$883,693	\$1,449,748	\$336,734
基本勞作作業	\$534,178	\$579,139	\$319,008	\$807,155	\$730,079	\$322,219

助學勞作作業	\$623,981	\$589,315	\$346,656	\$831,974	\$727,978	\$346,656
發展規劃及評量作業	\$42,517	\$133,221	\$133,221	\$90,704	\$93,538	\$11,339
產學合作與研究作業	\$84,007	\$104,762	\$51,393	\$52,381	\$73,136	\$38,545
圖書作業	\$2,055,231	\$71,177	\$16,015	\$218,869	\$239,332	\$20,462
	\$436,848	\$436,848	\$436,848	\$436,848	\$436,848	\$436,848
人事升等作業	\$434,606	\$434,606	\$724,343	\$434,606	\$434,606	\$144,869
人事薪資作業	\$917,858	\$813,530	\$442,167	\$643,310	\$533,491	\$341,018
會計作業	\$760,348	\$380,174	\$570,261	\$665,304	\$570,261	\$380,174
歲計作業	\$732,909	\$425,702	\$548,430	\$416,739	\$497,893	\$294,741
國際教育作業	\$1,450,243	\$161,138	\$80,569	\$483,414	\$402,845	\$161,139
就業輔導暨校友聯絡作業	\$753,351	\$615,916	\$388,129	\$828,432	\$780,075	\$407,216
公共關係作業	\$543,736	\$217,494	\$217,494	\$869,977	\$797,479	\$181,246
系統發展作業	\$1,577,403	\$1,253,983	\$1,030,975	\$1,803,330	\$1,936,434	\$783,739
網路技術作業	\$746,076	\$593,106	\$487,628	\$852,935	\$915,890	\$370,691
教學及研究支援作業	\$438,450	\$96,245	\$502,613	\$1,336,738	\$139,021	\$235,266
間接成本分攤總額	\$32,874,939	\$21,380,533	\$22,363,753	\$32,705,158	\$30,817,887	\$16,167,370

表4-13 各學院間接成本分攤彙總表—人事費

	95 學年	96 學年	97 學年	平均
文學院	\$32,874,940	\$33,737,799	\$34,107,519	\$33,573,419
理學院	\$21,380,534	\$20,209,691	\$20,567,799	\$20,719,341
工學院	\$22,363,754	\$26,394,981	\$26,554,408	\$25,104,381
管理學院	\$32,705,159	\$35,705,761	\$36,455,432	\$34,955,451
社會科學院	\$30,817,887	\$32,966,397	\$33,407,641	\$32,397,308
農學院	\$16,167,369	\$16,850,278	\$16,810,107	\$16,609,251
合計	\$156,309,643	\$165,864,907	\$167,902,905	\$163,359,152

三、成本歸屬與分攤後之總成本

經由考量直接與間接成本，可以了解各學院耗用之真實資源，計算真實成本，可以提升管理效能及對成本控制之效果與合理性，也可以幫助成本控制的績效評估與改善資源浪費之現象，使各種資源能夠有效的利用並發揮最高效益。因此在教育資源逐年減少的情況下，藉由計算真實的成本，可以進一步思考如何降低成本，減少不必要的支出，增加經營效率與教學品質。

表 4-14 表示各學院歸屬與分攤後之總成本，結果顯示，歸屬與分攤至各學院之人事費逐年增加，由 95 學年度之\$872,179,984，上升至 97 學年之\$919,087,731，表示個案大學之人事負擔有加重之趨勢，其中文學院所佔之人事費最高，約為 23.69%，約為農學院成本之 2.5 倍；農學院所佔比例最低，約為全校人事費之 9.47%。文學院之成本較高是由於音樂系、建築系..等特殊系所需要較多資源，加上外文系許多課程內容實行小班教學，且文學院支援全校許多外語課程，因此造成人事成本明顯高於其他學院。

表4-14 各學院成本歸屬與分攤後之總成本

	95 學年	96 學年	97 學年	平均
文學院	\$209,389,497	\$213,661,924	\$214,628,139	\$212,559,853
理學院	\$170,793,746	\$170,663,542	\$173,873,596	\$171,776,961
工學院	\$109,693,184	\$118,995,379	\$122,762,821	\$117,150,462
管理學院	\$135,852,731	\$147,505,691	\$152,699,959	\$145,352,794
社會科學院	\$164,477,004	\$164,525,091	\$167,176,433	\$165,392,843
農學院	\$81,973,822	\$85,116,868	\$87,946,784	\$85,012,491
合計	\$872,179,984	\$900,468,495	\$919,087,731	\$897,245,403

表 4-15 表示各學院平均每位學生之單位成本。由表可知，社會科學院之學生人數最多（3,487 人），但所花費之資源成本卻較少，每年平均學生單位成本為\$47,431，管理學院次之，學生單位成本為\$44,037。而文學院與理學院之學生人數雖然少於管理學院之學生人數，但所花費之資源卻遠高於管理學院與社會科學院之學生，為管理學院學生之兩倍以上，因此，學校管理階層有必要進行成本控制，進而改善資源分配不平均的現象，使有限的資源可以更有效的投入與使用。

表4-15 各學院學生三年之人事平均單位成本

	總成本	學生人數	學生單位成本
文學院	\$212,559,853	2,547	\$83,455
理學院	\$171,776,961	1,757	\$97,767
工學院	\$117,150,462	2,112	\$55,460
管理學院	\$145,352,794	3,301	\$44,037
社會科學院	\$165,392,843	3,487	\$47,431
農學院	\$85,012,491	1,244	\$68,365
合計/平均	\$897,245,403	14,448	\$62,104

第五節 財務貢獻分析

如果只單純提供成本的資訊，其決策有用性將受限制，為了提供更攸關的資訊給學校之管理者做決策時的參考，本研究進一步將收入面納入考量，分析個案大學之學雜費收入與人事成本，了解各學院實際之財務貢獻，以作為學校成本管理與資源分配的合理依據，而依照各學院之財務貢獻也可以訂定出適合各學院的不同策略目標。

表 4-16 列示各學院之財務貢獻，以 95 學年為例，由表中可以得知管理學院與社會科學院之財務貢獻明顯高於其他學院，大約佔全校之 53%；而文學院明顯由於人事成本較高，使得財務貢獻較少，財務貢獻比例最低，約為 10.13%。

表4-16 各學院財務貢獻明細—以95學年為例

	學雜費收入	人事成本	財務貢獻	財務貢獻比例
文學院	\$267,756,270	\$209,389,497	\$58,366,773	10.13%
理學院	\$248,943,390	\$170,793,746	\$78,149,644	13.57%
工學院	\$175,968,670	\$109,693,184	\$66,275,486	11.51%
管理學院	\$296,438,680	\$135,852,731	\$160,585,949	27.88%
社會科學院	\$314,255,160	\$164,477,004	\$149,778,156	26.00%
農學院	\$144,855,480	\$81,973,822	\$62,881,658	10.92%
合計	\$1,448,217,650	\$872,179,984	\$576,037,666	100.00%

下表 4-17 表示各學院三年之財務貢獻與比例，由表中可以得知管理學院與社會科學院之財務貢獻明顯高於其他學院；而文學院財務貢獻較少，財務貢獻比例最低。在 96 學年由於環境科學與工程學系以及資訊工程學系由理學院轉為工學院，值得注意的是，理學院雖然系所減少，但是教師人數與直接人事費卻逐年增加，而所分攤之行政部門之成本雖有下降，但下降之幅度較少，在學雜費收入銳減大於成本減少的情況下，使得理學院之財務貢獻比例從 96 學年開始為負，而工學院之財務貢獻大幅增加，使工學院成為繼管理學院與社會科學院之外貢獻最多之學院。

表4-17 各學院之財務貢獻彙總

	95 學年財務 貢獻	比例	96 學年財務 貢獻	比例	97 學年財務 貢獻	比例
文學院	\$58,366,773	10.13%	\$58,783,186	9.44%	\$77,756,736	10.94%
理學院	\$78,149,644	13.57%	-\$5,353,432	-0.86%	-\$6,172,616	-0.87%
工學院	\$66,275,486	11.51%	\$164,782,361	26.47%	\$175,687,050	24.72%
管理學院	\$160,585,949	27.88%	\$169,601,249	27.25%	\$198,021,500	27.87%
社會科學院	\$149,778,156	26.00%	\$164,189,409	26.38%	\$189,857,128	26.72%
農學院	\$62,881,658	10.92%	\$70,479,242	11.32%	\$75,421,457	10.61%
合計	\$576,037,666	100.00%	\$622,482,015	100.00%	\$710,571,256	100.00%

第五章 結論與建議

本章內容分為二部分，第一部分，說明本研究之結論與管理意涵；第二部分，說明本研究之限制與建議未來研究之方向。

第一節 研究結論與管理意涵

近年來私立學校面臨諸多挑戰，包括高等教育開放，在僧多粥少的情況下，使得每一所大學所能分配到的教育資源將愈來愈有限，加上少子化趨勢的衝擊，造成高等教育出現招生問題。因此，在開源不易的情況下，為了提升高等教育管理效能及其成本控制之效果，本研究主要研究目的是以台灣某一私立大學為例，探討在各行政部門之成本具有不同成本習性下，如何利用作業基礎成本制度之觀念，為個案大學之成本尋找合適與客觀之成本動因，進而將行政成本合理地分攤至個案大學各學院。此結果可增進學校成本控制與績效衡量之基礎，進而達成永續營運目標。本研究之結論與管理意涵如下：

1. 各作業之成本動因

經由一系列的觀察、訪談與篩選後，本研究得知個案大學行政部門各作業合適之成本動因包含了：系所數、學生人數、教職員人數、碩博士生人數、教師人數與教學助理人數、看診人數、學生諮詢人數、僑生及外籍生人數、一年級學生人數、交換學生人數、畢業生人數、親善大使人數、勞作教育工讀生人數、進入圖書館之教職員及學生人數與書籍借閱人數、開課學分數、使用電腦教室的課堂學分數、通行證車輛數、水電維修次數、設備採購金額、建築物興建改善金額、各單位財產請購次數、國科會計畫數與研究計畫獎勵申請數、非國科會之各類補助申請數與獎勵學術研究申請案數、教師升等次數、預算分配數等。

2. 人事成本分析

就人事成本而言，可以得知各學院中以文學院、理學院的人事成本遠高於其他學院，而農學院之人事成本則遠低於其他學院；而就直接人事成本可以得知文學院與理學院之人事成本較高，是由於教職員人數較多之影響；而間接人事成本而言，以文學院、管理學院與社會科學院之分攤人事

成本較多，可以得知這三個學院所花費之資源較多，因此需要分攤較多之間接成本，而理學院雖直接人事成本較高，但分攤之間接人事成本較低，是因為所花費之資源較少，因此分攤之成本也較少。

就直接人事成本而言，以文學院與理學院成本較高，但考量到學生的人數影響，管理學院之學生人數較多，相對而言所需要之教職員人數也較多，但是個案大學中管理學院所分配到之教職員人數卻少於文學院與理學院，因此值得學校之管理者深思。

3. 學生單位成本分析

由各學院學生單位成本可以得知，管理學院與社會科學院之學生人數較多，但所分配到之資源成本卻最少，且文學院與理學院之學生人數雖然少於管理學院之學生人數，但所花費之資源成本卻為管理學院學生之兩倍以上，表示個案大學中明顯存在資源分配不均的情形。

透過使用作業基礎成本制，找尋各作業相關之成本動因，使得成本的計算更為精確，也提供學校在資源分配上之參考，學校之管理者應了解到資源分配不均之情形，進而對各院所實施績效的評量，了解資源使用之情形，進而督促各學院將各項資源做最為合適之使用。

4. 財務貢獻分析

管理學院、社會科學院與工學院之財務貢獻明顯高於其他學院，這三大學院佔了學校總財務貢獻約為 80%，而理學院之財務貢獻為負，顯示個案大學各學院財務貢獻之情況差異頗大，值得個案大學之管理者加以注意。

第二節 研究限制與未來研究建議

1. 個案大學之創意暨藝術學院與法律學院分別於 96 學年與 98 學年成立，而本研究之研究範圍為 95-97 學年，因此學院之劃分以 95 學年為標準，另將創意暨藝術學院與法律學院中之各系別依據 95 學年未成立新學院之前的劃分作為學院之歸屬，未來之研究應將納入創意暨藝術學院與法律學院，分為八大學院進行分攤，以更符合個案大學之現況。
2. 有些成本動因的詳細資料無法得知或未進行維護，因此係透過詢問作業人員合適之比率，將成本分攤至各學院，建議學校管理當局應針對具有因果關係的成本動因建立資料庫，以利學校更精確計算成本之分攤。
3. 因受限於資料的取得，本研究將成本僅分攤至各學院，且僅討論人事成本之分攤，未來在資料可取得的情況下，可進一步將整體教育成本分攤至各系所，進而計算更精確的學生單位成本。
4. 本研究將各學院之人事費視為直接成本，但由於各學院教師尚有支援全校之課程，例如：中文系支援中文課程、外文系支援課程，而這也可能是造成文學院耗用之資源高於其他學院之原因。未來研究者可進一步考量各學院教師支援各院課程之程度，以更精確衡量各學院耗用資源之情況。
5. 本研究考量成本動因時，由於資料受限的原因，著重在於考量各學院受益程度的關係，而較忽略成本標的與資源消耗之間的因果關係，因此建議個案大學可以進一步建立各作業與學院間因果關係的相關資料，以供未來研究者加以研究，及作為建構個案大學作業基礎成本制之基礎。
6. 在圖書作業中，由於除了現有的實體圖書資源外，許多學生利用電子資料庫蒐集相關資訊，因此建議未來可針對網路之平台加以考量合適之成本動因。
7. 個案大學之通識中心既為行政部門又為教學部門，其成本較難劃分，另外，體育室與華語中心是針對全校學生提供服務，難以區分到各學

院中，因此本研究將通識中心、體育室與華語中心加以排除。未來研究可將通識中心、體育室與華語中心列入分析，並針對其成本作更詳細之分攤。

8. 個案大學在成立系所時，受限於教育部之規定，因此有最低教師人數之限制，使得規模較小的科系仍需要一定數量之教師人數，造成人事成本之增加。建議個案大學之管理者在考量各學院之成本與財務貢獻時，應考量上述因素之影響。



參考文獻

- 吳巧玲，2006，作業基礎成本制度之研究—以某私立大學為例，私立逢甲大學經營管理研究所未出版碩士論文
- 吳安妮，2000，績效評估之新方向，主計月報，第 530 期：43-52。
- 吳時省，1996，地方政府教育預算分配—以台北市國小為例，國立師範大學教育研究所未出版碩士論文。
- 林全、周逸衡、蓋浙生、劉三錡，1985，高等教育資源分配與學費，教改通訊，第 13 期：2-7。
- 林容芊、廖麗敏、李玉琴與黃美珠，2001，私立院校建立責任中心制度之研究-個案分析，中國技術學院學報，第 25 期：81-106。
- 林蕙真與李宗黎，2008，第三版，成本管理會計學新論，台北：証業出版社。
- 邱燕如，2008，大學系所財務經營績效、聲望、及影響因素之探討—以東海大學為例，私立東海大學會計研究所未出版碩士論文。
- 施博川，2000，中油煉製費用動因分析，國立台灣大學會計研究所未出版碩士論文。
- 柯俊逸，2009，從教育成本觀點探討大學系所相對財務績效之研究—以某大學為例，私立東海大學會計研究所未出版碩士論文。
- 張玉山、鄭英耀與蔡清華，2001，全國各級各類學校學生合理單位成本研究，教育部 89 年度專題研究計畫。
- 教育部，1975，教育成本及費用支出之分析，台北：出版者。
- 教育部，2009，師資培育統計年報，臺北市：教育部。
- 陳松根，1995，大學機構經營成本與會計表達之研究，國立台灣大學會計研究所未出版碩士論文。
- 陳麗惠與高弘濱，2004，大學成本控制績效評量系統之建立，教育政策論壇，第七卷第二期：85-106。
- 葉重新，2001，教育研究法。台北，心理出版社。
- 蓋浙生，1993，教育經濟與計劃。台北，五南。
- 劉中鍵，2001，國立大學學生成本之研究：作業基礎成本制度之應用，國立台灣大學會計研究所未出版碩士論文。
- Babad, Y. M, and B. V. Balachandran. 1993. Cost driver optimization in activity-based costing. *The Accounting Review* 68: 563–575.
- Banker, R, and H. Johnston. 1993. An empirical study of cost drivers in the U.S. airline industry. *The Accounting Review* 68: 576–601.
- Banker, R. D., and G. Potter. 1993. Economic implications of single cost driver systems. *Journal of Management Accounting Research* 5(Fall): 15–31.
- Banker, R., G. Potter, and R. Schroeder. 1995. An empirical analysis of

- manufacturing overhead cost drivers. *Journal of Accounting and Economics* 19: 115–137.
- Carr, L. P. 1993. Unbundling the cost of hospitalization. *Management Accounting* 75 (5): 43-48.
- Cooper, R, and R. F. Kaplan. 1988. Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*: 96–103.
- Dopuch, N , 1993. A perspective on cost drivers. *The Accounting Review* 68: 615–620.
- Downey, R. G, and S. Smith. 1999. ABC's of Higher Education. Getting Back to the Basics: An Activity-Based Costing Approach to Planning and Financial Decision Making. *Association for Institutional Research Annual Forum Paper*.
- Homburg, C. 2001. A note on optimal cost driver selection in ABC. *Management Accounting Research* 12 (2): 197-205.
- Kaplan, R.S. and V. G. Narayanan. 2001. Measuring and managing customer profitability. *Journal of Cost Management*. 15(5): 5-15.
- Lewis, R. J. 1991. Activity-based costing for marketing. *Management Accounting* (November): 33-38.
- Max, M , 2004. ABC Trends in the Banking Sector – A Practitioner’s Perspective. *Journal of Performance Management*. 17 : 23-41.
- Selto, F.H, and D. W. Jasinski. 1996. ABC and high technology: Story with a moral. *Management Accounting* 77(9): 37-40.
- Sweeney, R. and J. Mays. 1997. ABCM lifts bank’s bottom line. *Management Accounting* 78: 20-26.

附錄一 教務處、勞作教育處與校長室問卷

行政單位：

組別：

請選擇跟您貴單位日常工作有關之成本動因 (可複選)。			
<input type="checkbox"/> 學生人數	<input type="checkbox"/> 一年級學生人數	<input type="checkbox"/> 轉學生人數	<input type="checkbox"/> 碩博士生人數
<input type="checkbox"/> 勞作教育工讀生人數	<input type="checkbox"/> 教師人數	<input type="checkbox"/> 教學助理人數	<input type="checkbox"/> 班級數
<input type="checkbox"/> 系所數	<input type="checkbox"/> 開課學分數	<input type="checkbox"/> 視聽設備借閱次數	
<p>其他：您認為與貴單位日常工作有關之成本動因。</p> <p style="text-align: center;">例如 -----</p> <p style="text-align: center;">-----</p> <p style="text-align: center;">-----</p>			

**附錄二 圖書館、就業輔導及校友聯絡室、公共關係室
與電子計算中心問卷**

行政單位：

組別：

請選擇跟您貴單位日常工作有關之成本動因（可複選）			
<input type="checkbox"/> 學生人數	<input type="checkbox"/> 畢業生人數	<input type="checkbox"/> 使用電腦教室之 課堂學分數	<input type="checkbox"/> 親善大使人數
<input type="checkbox"/> 校園導覽員人數	<input type="checkbox"/> 筆記型電腦借 用人數	<input type="checkbox"/> 進入圖書館之教 職員與學生人數	<input type="checkbox"/> 書籍借閱人數
<input type="checkbox"/> 書籍借閱次數	<input type="checkbox"/> 圖書之流通數量		
其他：您認為與貴單位日常工作有關之成本動因			
<p align="center">例如：-----</p> <p align="center">-----</p> <p align="center">-----</p>			

附錄三 學務處與國際校育合作室問卷

行政單位：

組別：

請選擇跟您貴單位日常工作有關之成本動因 (可複選)			
<input type="checkbox"/> 學生人數	<input type="checkbox"/> 參與社團學生人數	<input type="checkbox"/> 僑生及外籍生學生人數	<input type="checkbox"/> 交換學生人數
<input type="checkbox"/> 住宿學生人數	<input type="checkbox"/> 校外租屋學生人數	<input type="checkbox"/> 就學貸款學生人數	<input type="checkbox"/> 共同助學金申請學生人數
<input type="checkbox"/> 看診人數	<input type="checkbox"/> 學生諮商人數	<input type="checkbox"/> 學生諮商次數	
其他：您認為與貴單位日常工作有關之成本動因			
<p style="text-align: center;">例如 -----</p> <p style="text-align: center;">-----</p> <p style="text-align: center;">-----</p>			

附錄四 總務處問卷

行政單位：

組別：

請選擇跟您負責單位日常工作有關之成本動因 (可複選)			
<input type="checkbox"/> 學生人數	<input type="checkbox"/> 教職員人數	<input type="checkbox"/> 教職員住宿 人數	<input type="checkbox"/> 車輛通行證數
<input type="checkbox"/> 接駁車乘車證數	<input type="checkbox"/> 佔校地面積	<input type="checkbox"/> 水電維修次數	<input type="checkbox"/> 校內專線維修 次數
<input type="checkbox"/> 建築物興建改 善金額	<input type="checkbox"/> 各單位財產請 購次數	<input type="checkbox"/> 各單位財產投 保金額	<input type="checkbox"/> 文具用品等採 購次數
<input type="checkbox"/> 設備採購金額	<input type="checkbox"/> 設備採購次數		
<p>其他：您認為與貴單位日常工作有關之成本動因</p> <p style="text-align: center;">例如：-----</p> <p style="text-align: center;">-----</p> <p style="text-align: center;">-----</p>			