



非營利組織會計之現況與未來發展¹（上）

非營利組織之收入主要係取自政府、企業及社會大眾之獎助、補助及捐贈，有責任向資金提供者說明其資金之使用方式與實際成效，而建立一套良善的財務資訊揭露體系及完備的會計規範法規係重要關鍵因素。本文將說明國際非營利組織會計規範之發展趨勢，及我國目前面臨困境，並對我國未來非營利組織會計發展給予建議。

林江亮、余孟勳（中原大學會計學系教授、臺灣公益責任協會理事長）

壹、前言

非營利組織（not-for-profit organizations，簡稱 NPO），也可稱為非營業個體（non-business entity），其性質介於政府組織及營利組織之間，主要功能及目的在於彌補而非取代政府組織及營利組織之職能。由於時代快速變遷、國際間交流頻繁、以及社會價值觀日趨多元，政府組織及營利組織所提供的功能與服務已無法

完全滿足人民的廣大需求。素有「第三部門」之稱的非營利組織，因而順勢增長。

早期臺灣的非營利組織，以從事教育文化、慈善救濟與公共服務等活動為主，由於其從業人員與組織資產的規模均不大，加上所擁有的捐贈與補助也較少，故外界對於非營利組織所應負有的責任（accountability）與財務透明度（transparency）等要求較低。但隨著社會環境的變遷與

國人需求的增加，非營利組織不論是在數量或規模上都有相當的成長，其所擁有的社會資源也愈來愈豐沛，因此建立適當的資訊揭露體系與規範，已成為非營利組織當前強化其社會責任與提高其組織透明度的重要議題²。

對非營利組織而言，向社會各界清楚交代其資源從何而來、又用於何處是必要的，是無法推卸的責任。非營利組織透過其所揭露的資訊，可以協

助捐款人或其他資金提供者更瞭解組織，進而促使其更樂意提供資金給組織。因此建立一套良善的財務資訊揭露體系是必要的，而完備的會計規範法規（包括會計準則及會計制度等），則扮演至關重要的角色。

本文之目的，在於參酌國際相關會計規範發展，羅列我國當前非營利組織會計發展面臨之困境並試圖提出建言。作者認為，目前非營利組織會計發展之主要困境至少包括：(1) 非營利組織缺乏明確定義，(2) 非營利組織可不具法人資格，(3) 非營利組織會計規範不夠完備，(4) 非營利組織無統一會計主管機關。本文認為透過訂定非營利組織會計法，是解決上述困境最快速也最簡單的方式。以下作者將詳細說明上述困境之內容，並論述未來訂定非營利組織會計法時應如何讓上述困境獲得適當之處理。

貳、國際相關非營利會計規範之發展趨勢

隨著非營利組織對社會發展愈形重要，如何定位與規

範也受到高度重視。非營利組織立身根本為「道德正當性（moral legitimacy）」，而財務報告所提供的責信資訊是強化道德正當性的方式之一，非營利組織會計原則自然成為國際近年的討論焦點。這包含了幾個重要的問題：非營利組織的本質是什麼？非營利組織財務報告的目的為何？非營利組織是否直接沿用政府部門或商業部門的會計原則？是否需要遵循一套國際標準？

為回答這些問題，英國會計師公會旗下的 The Consultative Committee of Accountancy Bodies（簡稱 CCAB）於 2014 年進行大規模的國際研究³，針對 179 個國家超過 600 位專家學者及實務工作者進行問卷調查，其後另有學者針對這些回收問卷深入分析⁴。

一、非營利組織的本質

一般多以「公共利益（public benefit）」或「慈善（charity）」來定義，不過這些定義因地而異，甚至有些國家沒有明確定義。

二、非營利組織財務報告之目的與特徵⁵

非營利組織提供財務報告之目的，認同（包括同意及非常同意）者較多的是「展現良善管理（stewardship）」及「展現責信」者，分別為 94% 及 91%；認同者較少者則為「決策有用性」及「容易取得」，分別為 86% 及 83%；至於非營利組織財務報告的主要特徵，認同者較多的是「透明度」、「可靠性」及「可了解性」，分別為 94%、94% 及 90%；認同者較少的則是「國內可比性」及「國際可比性」，分別為 74% 及 56%。換句話說，財務報告是實踐責信的重要方式，而且財務報告應對不特定大眾公開，因此財務報告的使用者不限於資助人，而是擴大為所有公民。

三、非營利組織是否沿用政府部門或商業部門的會計原則

非營利組織與政府或商業部門會計原則的差異，至



少包括以下幾項：(1) 報導主體：非營利組織未必為法人；(2) 無對價交易（non-exchange transactions）收入：例如捐款收入，其認列方式不同於對價交易收入；(3) 經濟利益很低或完全沒有的受贈資產，如何記錄與衡量；(4) 基金會計及受到限制的權益（equity）如何處理；(5) 文字敘事的要求：非營利組織運作宗旨較營利組織複雜，因此財務資訊無法充分展現其全貌，需文字敘事報導（narrative reporting）加以補充。

至於各國目前之情況，至少可分為以下六種：(1) 沒有任何針對非營利組織的會計規範，通常也沒有針對非營利組織的法規，多數國家屬於此類；(2) 除了法人組織，沒有特別針對非營利組織的規範，如愛爾蘭；(3) 公部門、商業部門及非營利組織都適用同一套會計原則，未特別考慮非營利組織的需要，如澳洲一體適用國際財務報導準則（International Financial Reporting Standards，簡稱 IFRS）；(4) 雖有規定非營

利組織財務報表的報導方式，但主要受到稅法要求影響，如美國；(5) 有非營利的會計原則，不管任何法律型態的非營利組織都適用。英國就是一例，而且小於門檻的非營利組織較為簡化；加拿大雖然將非營利組織區分為民間和政府控制，但都適用同一套非營利會計標準；日本的非營利會計準則部分參採 IFRS，部分考量非營利組織的型態；紐西蘭的大型非營利組織須採政府會計原則，其餘採用該國自行編寫的標準；(6) 有非營利的會計原則，但為鼓勵性質而非強制者，如瑞士。

政府或商業部門之財務報告都有特定的報告對象，例如商業部門以資本市場的行動者為主。然而如同前述，非營利組織財務報告的使用者非常多元，對資訊的期待各不相同，因此無法生搬硬套其他部門的會計原則。此外根據另一份英國近期的研究⁶，大眾對非營利組織真正關切的是，錢有沒有用到受助者身上，以及產生了什麼社會影響。過度著重於現金流和盈餘的營利組織觀點，

顯然不足以回應這些關切，非營利部門也就傾向於發展自己的會計標準。

四、是否需要遵循一套國際標準

對國際準則看法方面⁷，大多數人認同國際準則將有助益（72%）、並應該遵守（64%），同時也不認為國際準則將窒礙難行，但仍應分級適用。值得注意的是，雖然整體支持訂定國際準則，非洲支持比例顯著高於歐洲。箇中原因是非洲許多國家是國際援助的輸入國，因此常需要應對不同國家或區域的資源提供者，如有一致的國際準則將更有效率。

對是否可能發展國際準則方面，國際會計準則委員會（International Accounting Standards Board，簡稱 IASB），IFRS 的制訂機構，在 2016 年曾經決議，暫不發展國際的非營利會計準則⁸。主要原因有二：一是這個準則必須含括各國各種型態的非營利組織，發展成本高昂；二是目前在 IFRS 架構

下，中小型組織適用的企業會計準則（Enterprise Accounting Standard，簡稱EAS）就有保留會計處理的彈性，因此IASB建議援用EAS發展因地制宜的準則。也就是說，雖然國際上對跨國準則抱持高度期待，現實上卻很難達成。

綜而言之，非營利組織確實需要財務報告彰顯自身的正當性，而且需要對公眾公開，其核心當然就是適切的會計原則。由於非營利組織本身的型態就非常多元，再者為了滿足不同利害相關人的期待，非營利組織會計原則無法直接套用政府會計或商業會計，而需要加以調適修正。而實務上，各個國家因為會計制度發展脈絡不同，也就出現不同的制度選擇，但大體上而言，仍以針對制訂非營利組織（nonprofit-specific）規範者較多，但該規範採納那些觀點、如何決定分級管理的門檻、是否包含文字敘事報告仍有歧異。也正因為廣泛存在歧異，國際一致的非營利會計準則幾乎不可能出現。

我國非營利組織之責信度及運作透明度非常不足，長期以來為大眾所公認⁹。近年更因紅十字會與慈濟等爭議，不僅主管機關備受壓力加強監管，更嚴重傷害其正當性，致使非營利組織運作空間更形狹小，會計規範的變革已是當務之急。就會計專法而言，「會計法」係規範政府組織或其補助組織，特別是公務機關之會計處理。「商業會計法」則規範商業或營利組織之會計處理。非營利組織目前無會計專法可用，其會計規範始終在政府會計與商業會計之間擺盪，故其報表較難真實呈現完整之經營與財務樣貌。

由於非營利組織之性質、目的等，與政府及營利組織並不相同，故讓非營利組織直接採用政府會計或營利事業會計之做法並不恰當，且目前世界各國鮮少採用這樣的做法來規範其非營利組織會計。對於財團法人而言，目前「財團法人法」雖然強制其應將財務報告等資訊公開，卻仍將會計準則及財務報告編製準則的制訂權

交託各業務主管機關，如此做法不僅對資訊透明沒有幫助，反而會讓相關資訊之表達欠缺一致性及可比性。因此，為強化非營利組織會計資訊之有用性，並解決目前會計規範之分歧現象，訂定「非營利組織會計法」，確實有其重要性及迫切性。

參、非營利組織缺乏明確定義之困境與解決方式¹⁰

非營利組織的用語，源自美國內地稅法（Internal Revenue Code）第501條第c項第3款的定義，該條款將教育、宗教、科學等致力於公共事務利益且非以營利為目的之組織，賦予享有租稅減免的優惠，而上述非以獲取營業利潤為目標的事業組織體，就被通稱為「非營利組織」。

世界各地對於非營利組織的稱呼方式不盡相同，常用的名詞至少包括：志願性組織或部門（voluntary organizations or sectors）、非營利個體或組織（non-profit or not-for-profit



entities or organizations，簡稱 NPO、NFP 或 NFPO）、非營利部門（not-for-profit or non-profit sectors）、非政府組織或非政府部門（non-governmental organizations or non-governmental sectors，簡稱 NGO）、獨立部門（independent sectors）等。

非營利組織是指「不以營利為目的」（not-for-profit）的組織，而非「不得有利潤」（non-profit）的組織。為避免外界因字面意義，對非營利組織產生誤解，近年來也有學者建議，將非營利組織之名稱由 "non-profit organizations" 改稱為 "not-for-profit organizations"。此外國內的研究者也通常將從事跨國活動的非營利組織，另稱為「非政府組織」（NGO）。

非營利組織所應具備之特質，作者認為至少應包括以下各項：(1) 非以獲取營利為目的之組織，(2) 缺乏明確所有權利益關係之組織，(3) 必須為合法且正式之組織，(4) 具自主性之非政府組織，(5) 禁止分配盈餘之組織，(6) 肩負服務使命之自願性組織，(7) 享有租稅優惠之

組織。

目前我國各項法規名稱中，含有非營利者計有 6 項；而法規內容中，提及非營利者計有 146 項（截至 109 年 1 月 9 日止），但清楚定義非營利涵義的法規，目前僅有公益勸募條例第 2 條及非營利幼兒園實施辦法第 2 條。此外教育部青年發展署（原為成立於 55 年的行政院青年輔導委員會，簡稱青輔會；自 102 年起更名降編，改為隸屬教育部之青年發展署）過去曾提出的非營利組織發展法草案，也曾於法條中說明非營利組織之定義。

法規方面，依公益勸募條例第 2 條規定，公益係指不特定多數人的利益，而非營利團體則是非以營利為目的，從事公益事業，依法立案之民間團體。非營利幼兒園實施辦法第 2 條也認為，非營利法人大致為公益性質法人（包括財團法人、工會組織及非營利社團法人¹¹等公益法人）。

草案方面，教育部青年發展署於 91 年 12 月 3 日提出「非營利組織發展法草案」，其第

1 條則將非營利組織定義為：「非以營利為目的，從事增進不特定多數人利益之下列非營利社會公益事業，依本法規定設立登記之民間正式組織。」

綜觀上述法規及草案，大體上將非營利組織界定為「公益團體或事業」，不過非營利組織應包括公益組織與互益組織兩類，而公益組織只是非營利組織之一類而已。若非營利組織所提供服務的對象為不特定多數人時，該類組織屬於公益團體或事業（charitable organizations）；若非營利組織所提供服務的對象僅限於會員或社員等特定多數人時，則該類組織應屬於中間或互益（私益）性質組織（mutual benefit or noncharitable organizations）。

由於我國法規對非營利組織之定義相當少，且僅侷限於公益團體。對非營利組織會計發展而言，非營利組織之類型相當多元及複雜，若未能於法律明確陳述非營利組織定義與類型，將無法制定一致之會計規範。倘針對各類非營利組

織另訂立專法，並於各法中明定各類非營利組織之定義，恐曠日廢時且各法之見解未必一致。基於完備非營利組織資訊揭露及會計規範之目的而言，作者認為透過訂定非營利組織會計法的方式，並於該法中明定非營利組織之定義，以及應適用該法之非營利組織類型，就能有效解決非營利組織定義不明確的問題。至未來非營利組織會計法對於非營利組織之定義，可參酌美國財務會計準則委員會（Financial Accounting Standards Board，簡稱 FASB）所發布觀念公報（Statements of Financial Accounting Concepts，簡稱 SFAC）第 4 號¹²之見解，其認為非營利組織應具備以下之特徵：

- （一）不以營利為目的：組織營運目的不在於以提供商品或服務來賺取利潤或者約當利潤。
- （二）資源提供者不得獲取經濟回報：組織從資源提供者獲得數量可觀的資源，但資源提供者並不

預期從組織獲得與其所提供資源等比例之報酬或經濟利益。

- （三）資源提供者不得享有所有權：組織缺乏可被出售、移轉或贖回之明確所有權利益，當組織被清算時，亦未擁有贖餘資源的分配權。

註釋

1. 本文修改自財團法人新世代金融基金會委託研究案之部分內容，感謝該基金會之經費補助以及同意作者得於修改後對外發表。
2. 林江亮與李岫穎（2008），影響非營利組織網站資訊揭露程度之研究，人文及社會科學集刊，20 卷 3 期，327-356 頁。
3. Crawford, L., Morgan, G. G., Hallam, S., Cordery, C., Breen, O. B., & (CCAB). (2014). International Financial Reporting for The Not-For-Profit Sector.
4. Breen, O. B., Cordery, C. J., & Morgan, G. G. (2018). Should NPOs Follow International Standards for Financial Reporting? A Multinational Study of Views. VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, 29 (6), 1330-1346. <https://doi.org/10.1007/s11266-018-0040-9>.
5. 同註 6。
6. Davies, N., & Anderson L. (2018). Should public benefit be the focus of charity accounts? Civil Society Voices. <https://www.civilsociety.co.uk/voices/nigel-davies-and-laura-anderson-should-public-benefit-be-the-focus-of-charity-accounts.html>. Accessed December 2018.
7. 同註 6。
8. Foundation, I. F. R. S. (2016). Trustees' review of structure and effectiveness: Feedback statement on the July 2015 request for views, July 2016. London: IFRS Foundation.
9. 許崇源（2001），我國非營利組織責任及透明度提升之研究－德爾菲法之應用，中山管理評論，9 卷 4 期，541-566 頁。
10. 林江亮（2019），非營利組織所得稅理論與實務，臺灣工商出版社。
11. 雖稱為非營利法人，不過依民法只有社團僅分為營利及公益社團，故此處之非營利法人應指公益法人。
12. Financial Accounting Standards Board (FASB) Concepts Statement No. 4, 1980, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations. ❖