



非營利組織會計之現況與未來發展¹ (下)

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）

肆、非營利組織可不具法人資格之困境與解決方式²

以下分別從民法及財團法人法人觀點、人民團體法及政黨法觀點、其他法規觀點，探討非營利組織可不具法人資格之困境與解決方式，詳細說明如下。

一、民法及財團法人法觀點

民法第 2 章將人分為自

然人與法人。依民法第 26 條之規定：「法人於法令限制內，有享受權利負擔義務之能力。但專屬於自然人之權利義務，不在此限。」，此外依民事訴訟法第 40 條第 3 項之規定：「非法人之團體，設有代表人或管理人者，有當事人能力。」，由此可見，我國的非營利組織依民法之規定僅有法人團體，而依民事訴訟法之規定則包括法人團體及設有代表人或管理人的非法人團體，兩

者在法律上都被視為權利義務的主體。

依民法之規定，法人是經由法律創設的權利義務主體，可以像自然人一樣享有法律權利與義務，依照其設立法律依據的不同，可分為公法人與私法人兩大類。法人非依民法或其他法律之規定，不得成立（民法第 25 條）。法人非經向主管機關登記，不得成立（民法第 30 條）。依民法總則規定法人之登記，其主管機關為該

法人事務所所在地之法院（民法總則施行細則第10條第1項）。

以公益為目的之社團，於登記前，應得主管機關之許可（民法第46條）。財團於登記前，應得主管機關之許可（民法第59條）。設立財團者，應訂立捐助章程，但以遺囑捐助者，不在此限。捐助章程，應訂明法人目的及所捐財產。以遺囑捐助設立財團法人者，如無遺囑執行人時，法院得依主管機關、檢察官或利害關係人之聲請，指定遺囑執行人（民法第60條）。

社團法人方面，現行民法僅將社團法人區分為營利及公益兩類，至於中間（或互益）社團（通稱為中間（或互益）社團法人）則不在列，故其究竟應如何取得法人資格，目前並無明確規範。財團法人方面，現行民法並未明述，財團法人究竟為何種性質法人，當然更沒有規定財團法人一定就是公益性質法人。不過依目前實際設立財團法人之現況來說，財團法人應為非營利組織，而多

數財團法人為公益法人，但亦有少數財團法人為中間（或互益）法人。換言之，民法所定義的非營利組織，僅包括公益社團法人及財團法人。

不過依107年8月1日新頒之財團法人法規定，財團法人係指以從事公益為目的，由捐助人捐助一定財產，經主管機關許可，並向法院登記之私法人（財團法人法第2條第1項）。財團法人分為政府捐助之財團法人及民間捐助之財團法人二類。

綜上所述，財團法人法將財團法人定義為公益目的法人，因此財團法人一定是非營利組織，也一定是公益團體。不過若依捐助對象來分，財團法人可分為政府捐助財團法人（政府性質組織）與民間捐助財團法人（非政府組織或民間組織）。然而一般所稱非營利組織，通常侷限於民間性質組織而已，故財團法人法所規範之非營利組織應僅包括民間捐助財團法人而已，至於政府捐助財團法人則應為政府性質組織，不是非營利組織。

二、人民團體法及政黨法觀點

依人民團體法之規定，人民團體可區分為職業團體、社會團體及政治團體三大類（人民團體法第4條）。上述團體之主管機關在中央為內政部；在直轄市為市政府社會局；在縣（市）為縣（市）政府（人民團體法第3條）。人民團體包括依該法立案成立之職業團體、社會團體及政治團體。人民團體之組織區域以行政區域為原則，並得分級組織。前項分級組織之設立，應依人民團體法規定向當地主管機關辦理（人民團體法第5條）。因此從組織業務範圍或活動區域的角度，人民團體可再區分為：全國性團體與地方性（地域性）團體。前者以全國為業務範圍或組織區域，後者則以地方為業務範圍或組織區域。

職業團體係以協調同業關係，增進共同利益，促進社會經濟建設為目的，由同一行業之單位、團體或同一職業之從業人員組織之團體（人民團體



法第 35 條），其組成份子包括農、漁會、工會、工商業團體（如各類型的商業同業公會）、自由職業團體（如律師公會、會計師公會等）。社會團體係以推展文化、學術、醫療、衛生、宗教、慈善、體育、聯誼、社會服務或其他以公益為目的，由個人或團體組成之團體（人民團體法第 39 條）。政治團體係以共同民主政治理念、協助形成國民政治意志，促進國民政治參與為目的，由中華民國國民組成之團體（人民團體法第 44 條），政治團體又可區分為其政黨及其他全國性政治團體兩類。

上述各種類型之人民團體（職業團體、社會團體與政治團體），經主管機關核准立案後，得依法向該管地方法院辦理法人登記，並於完成法人登記後三十日內，將登記證書影本送交主管機關備查（人民團體法第 11 條）。經核准立案並登記後的人民團體即成為非營利屬性的社團法人（包括公益與中間社團法人）；若只經核准立案但未辦理登記的人民團

體，一般稱之為非營利屬性的已立案非法人社團。

換言之，人民團體法所規定之非營利組織至少包括：(1) 具備法人資格的非營利組織：包括公益社團法人與中間（互益）社團法人，(2) 未具備法人資格的非營利組織：包括已立案之非法人公益社團及已立案之非法人中間（互益）社團。

自 106 年 12 月 6 日政黨法公布實施後，公職人員選舉罷免法第 43 條第 6 項及人民團體法有關政黨之規定，不再適用（政黨法第 45 條及第 46 條）。

政黨之主管機關為內政部（政黨法第 2 條），所稱政黨，係指由中華民國國民組成，以共同政治理念，維護自由民主憲政秩序，協助形成國民政治意志，推薦候選人參加公職人員選舉之團體（政黨法第 3 條）。設立政黨，應由申請人於政黨成立大會後三十日內，檢具申請書等，向主管機關申請備案，經完成備案者，主管機關應發給圖記及證書（政黨法第 7 條第 1 項），依第 7 條

規定完成備案之政黨，應依法向主事務所所在地地方法院聲請辦理法人設立登記，並於完成法人登記後三十日內，將法人登記證書影本送主管機關備查（政黨法第 9 條）。

換言之，政黨法僅規定政黨應依法向主事務所所在地地方法院聲請辦理法人設立登記，至於其究竟應屬何種性質法人，該法並無明確規範。不過依目前政黨實際運作方式來說，政黨應為非營利組織，不過應屬非公益性質（即中間或互益性質）之非營利法人。

三、其他法規觀點

目前非營利組織除依民法、財團法人法、人民團體法及政黨法所設立者外，大致還包括以下各類：

（一）依特別法所成立者

依特別法所成立之非營利組織，如依「私立學校法」所成立之各級私立學校、依「醫療法」所成立之醫療財團法人、依「合作社法」所成立之各類合作社、依「商業團體法」所成立之各類商

業團體等。此外依各種社會福利法規（例如老人福利法、兒童及少年福利與權益保障法、身心障礙者權益保障法、社會救助法等）所成立的社會福利機構或基金（基金會），亦有屬非營利組織者。

至於依各種設置條例所設置之各種財團法人，例如工業技術研究院、中央通訊社、中央廣播電臺等，依各種保護法規，例如犯罪被害人保護法、更生保護法等所成立的保護機構或基金等，以及依財團法人法所成立之政府捐助財團法人，因其多屬政府性質（由政府編列預算或捐助成立）之組織，狹義上並不會將其視為非營利組織。

(二) 依相關法令向主管機關立案或登記後所成立者³

依相關法令向主管機關立案或登記後所成立者，係指已立案或已登記之非法人團體，如依「公寓大廈管理條例」所成立的公寓大廈（大樓）管理委員會；依「職工福利金條例」所成立的職工

福利委員會等。

(三) 自行設立者未立案且未登記者的非法人團體

自行設立之非營利組織，係指不具法人資格且未依法設立或登記之非營利組織，也稱為團體，例如後援會、功德會（類宗教團體）等。

四、總結

總而言之，從現行的法律命令來看，非營利組織的設立方式包括：(1) 已立案（指依法經主管機關核准立案者）或已登記（指依法向主管機關登記者）並取得法人資格者，(2) 已立案或已登記但未取得法人資格者，以及(3) 未立案且未登記者。因此現行非營利組織並不必然具備法人資格，此一現象在某種程度上會降低社會大眾對非營利組織之信任感，也會增加主管機關對於非營利組織監督管理之難度。作者建議未來修正各類非營利組織相關法規時，應要求所有非營利組織都應具備法人資格，以強化非營利組織應有之公共性與自

主性，並可使非營利組織能朝向較好的發展方向邁進。

至於非營利組織之會計規範方面，基於財務報表報導應確立繼續經營個體，而該個體通常為法人較為妥適。加上對於非營利組織資產、負債及淨資產之確認而言，當非營利組織具備法人資格時，上該事項之認定與衡量也比較單純。故本文建議，非營利組織會計法之規範對象，初期應先以法人型態組織為主，未來待相關法規修正將非法人組織轉變為法人組織時，再將其納入適用範圍。

此外依民法之規定，法人是經由法律創設的權利義務主體，可以像自然人一樣享有法律權利與義務，依照其設立法律依據的不同，可分為公法人與私法人兩大類。由於公法人為依公法規定成立之權利義務主體，如地方自治團體、公立學校、其他政府基金，其性質屬政府性質組織而非民間組織，故其應適用政府會計之相關規範較為適宜。



伍、非營利組織會計 規範之困境與解 決方式

財團法人法通過前，中央各部會依人民團體法等法律授權訂定適用不同非營利組織之會計規範，計有社會團體財務處理辦法等 11 項，全數為命令位階之法令，並無屬於法律位階之法令。

依民法之規定，受設立許可之法人，其業務屬於主管機關監督，主管機關得檢查其財產狀況及其有無違反許可條件與其他法律之規定（民法第 32 條），並無直接授予主管機關可以自行訂定設立及監督準則之權力。財團法人法通過前，中央各部會亦曾對其業務所轄財團法人所頒布「要點」計有 23 項（屬於「行政規則」），主要係規範設立許可及監督管理事項，也包含會計相關規範，各該設立及監督要點，不僅內容繁簡不一，其標準亦寬鬆有別。由於上述財團法人之「要點」欠缺法律授權⁴，故其法源位階屬「行政規則」，僅為

政府機關組織內部規範，尚無規範人民權利及義務之法律效力，惟該等財團法人之「要點」大多有對有關人民權利及義務之事項加以規範，於法而言並不妥適。

財團法人法自 107 年 08 月 01 日通過並自 108 年 02 月 01 日正式實施後，關於財團法人之許可設立、組織、運作及監督管理之規範，除民法以外之其他法律有特別規定者外，應適用財團法人法；財團法人法未規定者，則應適用民法規定（財團法人法第 1 條第 1 項），主管機關認有必要時，得檢查財團法人之財產狀況及其有無違反許可條件或其他法律之規定（財團法人法第 27 條第 1 項）。

財團法人應建立會計制度，報主管機關備查。其會計基礎應採權責發生制，會計年度除經主管機關核准者外，採曆年制，其會計處理並應符合一般公認會計原則。財團法人在法院登記之財產總額或年度收入總額達一定金額以上者，應建立內部控制及稽核制度，

報主管機關備查；其財務報表應經會計師查核簽證，並應依主管機關之指導，訂定誠信經營規範。前項之一定財產總額或年度收入總額及誠信經營規範之指導原則，由主管機關定之（財團法人法第 24 條第 1 項至第 5 項）。

主管機關應制定財團法人會計處理準則及財務報告編製準則（財團法人法第 24 條第 4 項），上述規定應送主管機關備查之工作計畫、經費預算、工作報告及財務報表之格式、項目、編製方式、應記載事項及其他應遵行事項之辦法，由主管機關定之（財團法人法第 25 條第 5 項）。

依財團法人法第 24 條第 4 項規定，中央各部會就其業務所轄財團法人所頒布「會計處理及財務報告編製準則」計有全國性內政財團法人會計處理及財務報告編製準則等 25 項。此外衛生福利部先前已依醫療法及長期照顧服務機構法人條例之授權，針對財務報告編製部分，分別訂定醫療法人財務報告編製準則及長期照顧服務

機構法人財務報告編製準則，故財團法人法通過後，僅針對會計處理部分，分別於108年02月01日頒布「醫療財團法人會計處理準則」及「衛生福利部主管長期照顧服務機構財團法人會計處理準則」。

綜合以上，目前我國關於非營利組織會計之規範，並無任何具有法律位階者，其最高法源位階僅達命令而已。在財團法人法通過前，屬法規命令者有11項，屬行政規則者有23項。自財團法人法通過後，中央各部會已陸續廢止上述行政規則，並依該法之授權訂定25項「會計處理及財務報告編製準則」，故目前非營利組織會計之規範皆屬法規命令。由於法規命令之效力等同於法律，其訂定所管轄非營利組織相關會計規範，並要求所管轄非營利組織應遵守所訂規範之做法，應無不妥之處；不過由於各法規命令對於會計規範之差異甚大，成為推行非營利組織一致性會計規範的阻力。

由於法律之位階及效力皆在命令之上，故解決上述非營

利組織會計規範各自為政之亂象，作者認為比較簡單的方式是訂定非營利組織會計法，藉由該法統一規定非營利組織會計之基本框架、會計制度及會計準則等相關事宜，上述會計規範不一致之亂象，屆時應可迎刃而解。

陸、非營利組織無統一會計主管機關之困境與解決方式

目前各類型非營利組織之主管機關或目的事業主管機關，實務上就是各該非營利組織會計之主管機關。如前所述，以中央政府而言，或依法授權或本諸職權，各部會對其所轄之非營利組織分別訂定會計規範。由於上述會計規範欠缺一致性，造成目前非營利組織之會計規範形成多頭馬車的現象。作者認為，未來非營利組織之會計規範等事務主管機關仍應以一個為宜，其他各部會則可依其主管業務之性質，依民法及其他特別法之規定或授權，分別對其所轄各相關非營利組織進行必要之財務檢查及

業務監督即可。

依國家發展委員會組織法之規定，行政院為辦理國家發展之規劃、協調、審議、資源分配業務，特設國家發展委員會（第1條）。國家發展委員會掌理包括經濟、社會、產業、人力資源國土、文化與族群等發展政策之資源分配協調及審議（第2條）。國家發展委員會置主任委員一人，由行政院政務委員兼任；副主任委員三人，其中二人職務比照簡任第十四職等；另一人職務列簡任第十四職等。本會置委員十七人至二十七人，由行政院院長指定行政院政務委員、秘書長、財政部部長等首長兼任之（第3條）。

綜合以上，不管是何種類型之非營利組織，其業務範圍皆可分別歸屬於國家發展委員會之掌理事項；此外國家發展委員會之委員，包括行政院院長指定行政院政務委員、秘書長及幾乎所有中央政府各部會首長，因此由國家發展委員會擔任非營利組織會計法之主管機關最為適合。



柒、我國非營利組織會計未來發展建議⁵

首先就會計法規而言，我國針對政府機構訂有「會計法」，在營利事業則訂有「商業會計法」、「商業會計處理準則」、「證券交易法」及「證券發行人財務報告編製準則（採國際財務報導準則版本）」等，然而非營利組織則無任何專屬的會計法，因此未來實有訂定「非營利組織會計法」的必要。

其次目前各部會訂有非營利組織之會計制度者，其內容大相逕庭，故不同部會所轄非營利組織，其所採用之會計報表名稱、會計要素分類與會計科目名稱不盡相同，此外其收益及費損（或者收入及支出）項目之分類方式也不太一致。因此就現行實務狀況，社會大眾就算可以取得非營利組織之財務報表，也未必可獲悉其真實財務狀況與營運結果。建議未來應由中央政府頒行「非營利組織之通用會計制度」，以使各部會所轄非營利組織之會

計處理能有一致性的規範。

再者就會計準則制定機構而言，政府機構現有「政府會計共同規範審議委員會」負責訂定「政府會計準則公報」；營利事業有經濟部授權財團法人中華民國會計研究發展基金會所成立之「財務會計準則委員會」負責訂定「企業會計準則公報」（適用於所有商業組織）及上述基金會中譯並經金融監督管理委員會認可之「國際財務報導準則公報」及「國際會計準則公報」（適用於發行有價證券之股份有限公司）。至於非營利組織目前尚無任何權威機構負責為其訂定會計準則公報或財務報導準則公報，因此建議未來也應另行成立類似「非營利組織會計準則委員會」之機構，並由政府主管機關授權其訂定「非營利組織會計準則公報」。

最後就會計人員之資格條件與持續專業進修之要求而言，目前我國並未要求非營利組織應設置專任會計人員，而對於擔任或兼任會計人員者，亦未要求其應具備之資格或取

得之證照。目前非營利組織之會計人員，普遍都由非會計相關背景之職工兼任，更甚者係由董（理）監事之親信、親屬或其所安排之人頭等擔任，因此不僅有專業程度不足的現象，倘若還有私相授受之情況，對非營利組織之聲譽與誠信，將造成莫大傷害。為避免上述會計人員專業程度不足，以及安排親信擔任會計人員或人頭之舞弊事端，建立並規範非營利組織會計人員所應具備之資格或取得之證照是相當必要的。建議未來主管機關應訂定類似「非營利組織會計人員資格條件及專業進修辦法」，授權公正獨立專業機構定期舉辦非營利組織會計人員之認證考試，並由其開授相關專業課程，要求非營利組織會計人員每年必須接受一定時數之專業課程訓練，以精進其工作品質並實踐持續學習之精神。

綜合以上，為健全非營利組織會計之發展，以及提升非營利組織資訊揭露之品質，建議我國未來應以循序漸進之方式完成上述目標。

捌、結論

由於非營利組織之收入，除少部分來自其自源性活動（autonomous activities）外，主要係取自政府、企業及社會大眾之獎助、補助及捐贈，因此非營利組織有責任（accountability）向上述資金提供者說明其資金之使用方式與實際成效。基於上述資訊公開透明責任的落實，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（包括會計準則及會計制度等），對於非營利組織是否能真正發揮其應有功能，以及是否能取得足夠的社會資源，扮演著相當關鍵的角色。

目前我國對於非營利組織之相關會計規範，諸如會計法、通用會計制度、會計處理準則及準則制定機構、統一會計主管機關等，皆無完備之規定，造成非營利會計之相關從業人員相當大的困擾。完善我國非營利組織會計之相關規範有其必要性及重要性。為健全我國非營利組織會計之發展，短

期而言，應儘速訂定「非營利組織會計法」，並授權主管機關頒布一致之「非營利組織通用會計制度」。中期而言，應授權民間機構成立「非營利組織會計準則委員會」，負責制定並發布「非營利組織會計準則公報」，以使非營利組織的會計處理能有明確而共同的規範。長期而言，應規範非營利組織會計人員之資格條件與要求其每年應進行之持續專業進修時數。

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. 多數中央部會所訂之財團法人許可及監督要點，都提及其辦理財團法人有關涉外事務設立事宜所訂之要點，係依民法有關規定辦理。不過事實上民法並未授權各該部會得訂定財團法人之許可及監督法規，若有則各該部會則應訂定「準則」（屬於「法規命令」），而不是訂定「要點」（屬「行政規則」）。
3. 依相關法令向主管機關立案或登

記後所成立之非營利組織，若有依民法及其他相關法令登記為法人者，屬非營利法人；若未登記為法人者，則屬非法人非營利組織。

4. 同註 2。

5. 林江亮（2014），非營利組織所得稅徵課之探討，會計師季刊，258 期，2-20 頁。❖