

非營利組織策略性課責機制的探討：美國經驗之啟示

鄭惠文、彭文賢*

摘要：

民國八十八年九二一地震、九十三年南亞海嘯，以及九十四年高雄罹患腎上腺白質退化症張氏三兄弟的救濟和賑災事件，大筆的民間捐款湧向各政府機關和民間公益團體，但因缺乏資訊公開制度，使得民眾無法得知捐款流向和用途。由於美國是一個臻於成熟的公民社會，發展非營利組織有其悠久的歷史，而我國則是從民國七十六年戒嚴解除後才逐漸蓬勃發展。因此，本文擬汲取美國非營利組織策略性課責機制之發展經驗，擬就策略管理的觀點，試從課責目的、策略性治理、以及課責資訊系統等面向，根據相關之文獻與史料，藉由美國非營利組織課責機制之發展實務，歸納一個策略性課責機制所應具備的環境和條件，最後則是針對我國非營利組織未來可能的遭遇與挑戰，提出應有的建議和結論。期能有助於我國非營利組織策略性課責機制的建構與發展，以提升整體公信力，進而促成公民社會理想的實現。

關鍵字： 非營利組織、課責、策略管理、策略性課責、公司治理

* 彭文賢 世新大學行政管理系教授。

鄭惠文 台北大學公共行政暨政策學系博士班研究生。

壹、前言

民國八十八年九二一地震、九十三年南亞海嘯，以及九十四年高雄罹患腎上腺白質退化症張氏三兄弟的救濟和賑災事件，民間捐款大量地湧向各政府機關和民間公益團體。根據相關報導的數據統計，捐款金額約在新台幣一百五十億元以上，但由於缺乏課責機制，使得民眾無法得知捐款的真正流向和用途。為求獲得社會信服及促使非營利組織能在公益的精神下提供服務，有效地解決弱勢團體的需求，非營利組織課責機制的建構與有效管理已是一件刻不容緩之需求，唯有健全的課責機制，管理成果才能在公開透明的機制下，受到社會大眾的審慎檢視。尤其在面臨政府補助短縮、企業與個人的捐贈又逐漸減少的情況下，為獲得更多的社會資源與信任，非營利組織的課責管理更是不能僅僅仰賴於外在的監督和管制，被動地達到法律要求的功能性課責，而是更應該進一步著眼於未來長遠的發展，提升自身的專業管理、自我規範與營運資訊的透明，策略性地將其使命和目標相互連結，積極地做到自發性的策略性課責，用以回應組織內外環境的改變，謀求組織的永續發展。

以非營利組織發展較為成熟的美國為例，「公益紀事報」(The Chronicle of Philanthropy) 曾列舉二十世紀的公益大事紀，一九九〇年代就有三則與募款倫理與課責有關的事件，包括一九九二年「美國聯合勸募 (United Way of America, UWA) 總裁 William Aramony 違法失職而下臺並入獄；一九九五年「新世紀慈善基金會」(The Foundation for New Era Philanthropy) 因詐欺案件而宣告解散；以及一九九六年美國國會通過法案，規範慈善團體主管人員的薪資和津貼，並且要求非營利組織向國稅局 (Internal Revenue Service, IRS) 申報的 990 所得稅報表必須對社會大眾公開。邁入千禧年後，二〇〇一年國際性企業安隆 (Enron) 和世界通信 (Worldcom) 陸續爆發財務危機，擾亂金融秩序，美國政府遂於二〇〇二年推出「沙氏法案」(Sarbanes-Oxley Act)，要求公開上市上櫃公司遵循治理、財務交易和稽核程序等新準則。此法案也同時影響了非營利組織，非營利組織研究機構「董事會資源」(BoardSource) 和「獨立部門」(Independent Sector) 建議將沙氏法案中的公司治理精神帶入非營利組織，強調治理與資訊公開。二〇〇四年「美國參議院財政委員會」(U.S. Senate Committee on Finance) 體認慈善機構

課責之重要性，認為應加強非營利組織財務資訊的透明度，以徵信於捐贈者，「優良事務局明智捐贈聯盟」(BBB Wise Giving Alliance)¹ 於是配合訂定了治理與監督「慈善課責標準」(Standards for Charity Accountability)，以鼓勵公平與誠實勸募的實務，促進非營利組織的倫理行為。同年，加利福尼亞州 (California，以下簡稱加州) 率先通過「非營利誠信法案」(The Nonprofit Integrity Act of 2004)，並於二〇〇五年一月起全面實施，成為美國首先將公司治理精神融入法案規範非營利組織的第一個州。

由於美國已是一個臻於成熟的公民社會，發展非營利事業有其悠久的歷史，而我國則是從民國七十六年戒嚴解除後才逐漸蓬勃發展。因此，本文擬汲取美國非營利組織策略性課責機制之發展經驗，擬就策略管理的觀點，試從課責目的、策略性治理、以及課責資訊系統等面向，根據相關之文獻與史料闡釋美國近年較為特殊的案例，諸如「沙氏法案」、優良事務局智慧捐贈聯盟的「慈善課責標準」，以及加州的「非營利誠信法案」，歸納一個策略性課責機制所應具備的環境和條件，最後則針對我國非營利組織未來可能遭遇與挑戰，提出應有的建議和結論。

貳、策略性課責對非營利組織之重要性

「非營利組織」(Nonprofit Organizations, NPOs) 在各國經濟和社會系統均扮演著重要的角色，在租稅法令上也有明確的定義。舉例來說，美國國稅法 (Internal Revenue Code, IRC) 界定為「非營利組織乃為組織之一種，該組織限制將盈餘分配給組織的人員，如組織的成員、董事或是理事等」，且依該法第 501 條第 C 項第三款規定：「為公共利益服務而給予免稅鼓勵的團體，包括教育、宗教、科學、公共安全等。」(IRS, 2007) 加拿大的非營利組織分成慈善團體和非慈善團體兩類，其免稅資格須符合所得稅法案 (Income Tax Act) 第 149 條第一項第一款限制分配盈餘給所有權人、會員和股東之規定 (CanLII, 2007)。我

¹ 「優良事務局智慧捐贈聯盟」(BBB Wise Giving Alliance) 成立於二〇〇一年，合併「國家慈善資訊局」(the National Charities Information Bureau) 和「優良事務局基金會與其慈善諮詢服務委員會」(the Council of Better Business Bureaus Foundation and its Philanthropic Advisory Service)。網站：<http://www.give.org/>。

國方面，非營利組織的免稅資格乃依所得稅法第四條第一項第十三款規定：「教育、文化、公益、慈善機關或團體，符合行政院規定標準者，其本身所得及其附屬作業組織之所得免納所得稅。」而有關教育、文化、公益、慈善機關或團體的定義，則依所得稅第十一條第四項規定，以合於民法總則公益社團及財團之組織，或依其他關係法令，經向主管機關登記或立案者。上述定義或許仍有些許的不同，但基本上皆將非營利組織視為從事勸募並分配資金給予慈善、宗教、文化、教育、社交或情誼為目的；抑或是執行他種「良善工作」(good works) 的合法體制或組織 (Financial Action Task Force, 2006)。只要以服務大眾為宗旨、不以營利為目的之組織結構、不致使任何人利己營私的管理制度、合於免稅規定，以及可以提供捐助人減免稅負的合法地位等特質的組織皆可稱之 (Wolf, 1999: 21)。非營利組織既具有服務社會大眾的公益使命，又依賴社會大眾的捐輸維持組織運作，並享有「社會公器」的免稅地位，公信力可說是非營利組織最重要的資產 (馮燕, 1999: 39)。如何營造公信力並著眼於未來長遠的發展，提升自身的專業管理、自我規範與營運資訊的透明，以回應組織內外環境的變遷？以下將從課責目的、策略性治理，以及課責資訊系統等面向，探討建立策略性課責機制對於非營利組織發展的重要性。

一、課責目的

長久以來，課責概念對於非營利組織來說，猶如「潘朵拉的盒子」(Pandora's box)，模糊且具有衝突，讓人好奇又恐懼 (Kearns, 1994: 187)。就私部門而言，課責是向企業投資者負責，以賺取利潤為目標；對政府部門來說，課責則是向人民負責，以實踐公共意志為目標，通常是反映在選民的投票、立法和審判詮釋上。然而，非營利組織課責的組成要素眾多，包括行為主體、課責標的、信賴屬性、利益關係人，以及運作的開放性和責任的歸屬等；經營的責任對象不但包含著組織支持者、成員、受益者、員工和合作者，而且也及於利益關係人 (李嵩賢, 2003: 29)。如何在有限的資源下建立彼此間的信賴屬性？課責標準是否會造成組織行為上之矛盾？而課責標的是否應該公開檢視，以及經營責任的歸屬與成敗又應該由誰負責等，在在顯示這些問題皆比私部門和公部門來得更加複雜。

根據《韋氏新世界字典》或《牛津英文參考字典》對「課責」(accountability)的解釋，皆意指某人有說明其行為或行動的義務，以讓人明白與瞭解 (Neufeldt &

Guralnik, 1986: 9; Pearsall & Trumble, 1996: 9)。從這簡單的定義當中，可引伸出三個重點：其一，課責是一種互動關係，至少包括課責者與被課責者；其二，被課責者因為授權的關係，有義務「回答」(answer) 課責權者關於授權行動表現的問題，這種義務的設計，應該包括資訊公開的法律義務，與資訊表達結構的「可理解性」(comprehensiveness)；其三，課責者與被課責者之間關於彼此關係互動時的資訊焦點，是課責者所關心的「績效」問題，也就是被課責者受託所應完成事項的達成程度問題，通常這績效資訊是不對稱地儲存在被課責者的身上（陳敦源，2003: 11）。因此，課責常被視為是一種「報導」的機制，且為管理和政治的控制工具，其標準依組織的層級結構而有所不同 (White, 1926: 221)。Cooper (1990: 59-61) 建議，應翻轉層級節制的金字塔結構，頂端為受益者，其次為治理結構的自願受託者，最後才是行政命令鏈的主管，如此才能重整責任的優先次序，確保組織績效與行為責任的過程。

除此，課責是有目的之活動，與計畫和組織息息相關，彼此的連結乃透過行為和績效的定義來達成目的，資訊即是最佳的呈現方式。如何呈現有效的資訊？則需要透過「策略」來建立組織整體目標實現的方法，因為策略是管理者為達到組織目標所採用的行動方針與準則，界定著組織的管理工作與競爭範疇，具體反映著內外環境的變化，以達到永續的競爭優勢。因此，一個有意義的課責架構，須以資訊做為行為與績效的溝通媒介，並運用策略來聯繫所有的計畫和組織活動，包括：(1) 有關行為和績效的共同期望；(2) 為履行這些期望，必須以共有語言或流通形式來加以描述；及 (3) 這些履行形式必須明確地訂定出共有的標準 (Cutt & Murray, 2000: 2)。換言之，有效的課責機制需要有謀略地陳述目標、制訂決策、呈現關係的透明度、誠實報導已使用資源與達成的結果、評估組織的運作是否達到令人滿意的結果，以及監督是否有具體的獎懲機制等，才能明確地將達成的績效層級與目標緊密結合，責其對績效負責。

二、策略性的治理

良好的「治理」除了提供組織統馭力以達成目標與策略期望外，亦有助於凝聚員工共識，提升營運效率，以及確保財務平衡的永續經營。因此，不論是營利或非營利組織莫不尋求一個能清楚達成目標的治理規範，以期組織有效地運作，其要點包括：(1) 對於組織的認同感；(2) 治理目標的定義；(3) 達成目標的策

略；(4) 明示與默許的共同利益和價值觀；(5) 管理組織的方法；(6) 與外部組織連結的方式；(7) 衡量成功的標準；以及(8) 組織終止的安排(Davies, 1999；賀力行等譯, 2002:22-23)。近年來，營利組織更是興起一股「公司治理」(Corporate Governance)的熱潮。根據 OECD (2004: 29) 對於公司治理的界定，公司治理是指導和管控公司的制度，其架構應該促進透明和有效率的市場運作，建立一致性法律，並清楚地說明監督、管制和執行權責單位間的責任分工。簡單地說，公司治理強調董事會功能和運作的治理觀點，以及組織健全運作的內部控制與資訊揭露之監督機制。綜合上述概念可瞭解治理並非是毫無章法的，為有效地連結所有的組織活動，「策略」居間扮演著核心的角色。就策略管理的觀點來看，治理是基於組織信任與認同感的本質，運用有系統的方法，在責任的規範下，透過策略性規劃、執行與控制的程序，檢視與監督組織的策略走向和文化內涵，以回應組織內外環境的變遷，達成其使命與願景。以下將根據策略管理的程序，依策略規劃、策略領導與執行，以及管理控制三方面來說明非營利組織的治理。

(一) 策略規劃

Peter F. Drucker 在《非營利機構的經營之道》中，曾以一句古老的西洋諺語來形容「策略」對於非營利組織的重要性：「徒有善意不足以移山，要用推土機才行。」(余佩珊譯，1994: 81；Drucker, 1990) 在非營利組織的經營中，如果使命和計畫代表著善意，策略便是推土機，能將組織的想法轉化成具體的結果。相較於營利組織和政府機關，非營利組織的策略規劃與之相近之處在於組織環境中所欲完成的目標，以及在多變的實際環境中達成使命；而相異之處則是核心使命所承受的內外驅策力的不同，營利組織的董事會是企業實際的擁有者，政府機關是由各層級的民意代表所代理，而非營利組織的董事會則代表的是公共利益(蔡美慧譯，2001: 5；Allison & Kaye, 1997)。雖然非營利組織明知策略可以將使命和目標轉化成具體的表現，但往往卻是嗤之以鼻，不屑一試，追究其問題的核心在於非營利組織的主管將策略和勸募之推銷攻勢混為一談。事實上，策略規劃的重點並非將受惠者當做是慷慨布施的對象，而是確認市場，辨認顧客的需求和特性，並發展出應有的策略來整合顧客和使命；其次，策略的精蘊在於執行，促使非營利組織和其執行者好好地採取行動，將使命、目標和市場合為一體，並配合自己的優勢，掌握良機蓄勢待發。總之，一個好的策略確能使組織以行動為

導向，並且精益求精，求取不斷的改善，直到顧客滿意為止。

（二）策略領導與執行

策略性治理是組織形成策略性願景與使命的管理過程，將可用的資源凝聚在成果上，並專注於使命的貫徹與執行。其中，董事會有效的領導是協助此任務達成之關鍵因素。非營利組織的董事會是由一群有組織的人民團體，具有集體性的權威，以控制和輔助組織的運作（陳金貴，1994：52）。其任務主要有五項：(1) 選擇及評核執行主管；(2) 定義並重新檢視組織的使命；(3) 提示或審議組織的策略性計畫；(4) 核准預算；以及 (5) 協助資源的取得（孫碧霞等譯，2001：208；Oster，1995）。為求組織有效地執行其策略計畫，董事會確立「策略領導」（strategic leadership）是很重要的，其原因有三：(1) 有效且健全的董事會：董事會須具備達到組織預期目標的策略能力與經驗，並且定期檢視組織的績效表現；(2) 制定策略的發展方向：董事會存在的目的乃決定組織的政策方向，此方向的設定將指引著組織策略規劃與監督控制的程序；以及 (3) 影響策略管理的程序：董事會的領導目標可透過策略管理的程序來完成，由董事會設立組織的策略方向，並交由業務單位負責規劃與擬定策略（賀力行等譯，2002：103-115）。若能透過策略領導而建立有效能的董事會，將會形成一個共享的願景，此願景是董事會致力於策略規劃、能夠容忍衝突並有能力控制，以及擁有一個強而有力的委員會系統和核心工作團隊的結果。非營利組織領導的關鍵不在於領袖魅力或是束縛，而是制定使命，創造組織成員的共識、擁護與滿足感，進而轉化成為支援非營利事業的基礎，讓每一個利益關係人因而受惠。

（三）管理控制

Drucker (1974：494) 對於「控制」(control) 與「管控」(controls) 有著清楚的界定，他認為「控制」是規範性的，代表著方向，屬於應然面 (what ought to be)；「管控」則是衡量與資訊的同義字，是一種控制到終點的工具，不僅處理過去所發生的事實，也處理對未來的期望，協助分析事實與現況。非營利組織向來是以服務人類為目的之事業，不像一般營利事業有著清楚的商業底線，但是身為捐助者的託管機構卻背負著代管社會資源的責任，不能因為不設商業底線而忽略績效，反而更須注重管理控制。管理控制系統經常運用於組織整體績效的評估，

主要有三個目的：(1) 設立標準：提供工具來評估組織是否已向設定的目標邁進；(2) 找出差異：當實際績效和規劃目標有差異時，協助差異的衡量；以及(3)更正行動：適時評估並採更正行動，以警示決策者擬定或修改計畫(Steiss, 2003: 284-287)。當組織無法達到管理控制的標準時，則須重新設定目標、修正計畫、改變組織結構、改進內部和外部溝通等。因此，管理控制不僅能協助決策者因應無法預測的環境變遷，採取適當的更正行動外，更能透過財務與非財務績效衡量，如效率、服務品質、創新與顧客回應性等，監督過去決策之結果，創造組織的競爭優勢。換言之，管理控制監督著組織是否有效地運用現有資源確實達成目標，同時也激發員工更加專注於目前與未來的困難和挑戰，共同尋找解決方案，共赴事功。

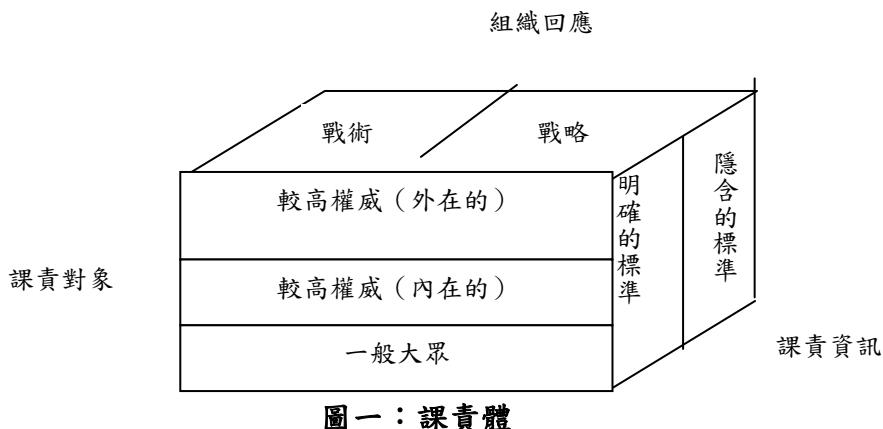
三、課責資訊系統

Goodstein (1993: 343) 等學者曾經從管理的執行面，認為一個環境若能反映策略計畫的結果，即是課責的表現。然而環顧非營利組織經營的內外環境，不但複雜且變化迅速，其主要的經營風險大致來自：(1) 未能達成營運或專案計畫的既定目標；(2) 資源的取得不經濟或使用缺乏效率；(3) 運用錯誤、未及時、不完整或不可靠的資訊所造成的錯誤決策；(4) 無法充分保障資產的安全，給予錯誤的紀錄、不適當的會計處理、虛偽的財務報表；以及(5) 未能遵循組織的政策、計畫、程序和相關的法令(陳文彬, 2003: 154)。在面對諸多經營風險的情況下，非營利組織到底如何運用策略性治理的概念來降低經營風險，並修正目標與管理控制方法，確實反映策略計畫的結果？以下將就非營利組織所面臨的課責環境進行分析，然後探討在課責環境裡建立管理資訊系統的要件。

(一) 課責環境分析

Kearns (1996: 43) 提出非營利組織「課責體」(accountability cube) 的架構，嘗試將課責與策略管理相連結，並分成課責對象、課責資訊與組織回應等三個面向來探討。所謂課責對象是指具有較高權威者須對整個組織和全體成員負責；課責資訊指的是組織須對績效標準的評估結果負責，不論資訊是明確或隱含的；至於組織回應則指須從組織內部以戰術(被動的)和戰略(積極的)回應外部的課責環境。在這個「課責體」中，課責代表著機關組織與其工作者妥善地管

理組織內外的各種期望，並以之維持公眾對組織的信任為準則。所以當非營利組織面對課責問題時，若能以戰術（被動的）回應客觀的課責標準，且以戰略（積極的）涉入管理績效的標準和期望，才能確保「公共信任」(public trust) (Romzek & Dubnick, 1987: 228)。如〔圖一〕所示：



圖一：課責體

資料來源：Kearns, 1996: 43。

Kearns (1994: 188) 除提出「課責體」外，並進一步地以策略管理的觀點解析組織回應內外環境評估課責的標準。在這個課責環境中，非營利組織面對的課責環境有兩種，其一為組織內部戰術與戰略上的回應，其二則是組織為了因應外部的策略環境所產生的隱含或明確的評估標準，兩者彼此交錯的結果便形成課責的四個面向：(1) 法律課責：強調遵從明確的法規或契約義務；(2) 談判課責：因外部環境的變化，組織必須不斷地詮釋和回應不同的課責標準；(3) 裁量課責：因欠缺正式的報導機制，須藉由專業來判斷符合社會的期望和規範；以及 (4) 預期課責：預期明確的標準將改變而積極地參與法規制訂程序，倡導立法的遊說活動，如〔圖二〕所示。² 從組織回應內外環境的變遷方式來歸類，法律課責和談判課責是屬於被動式的，裁量課責和預期課責則是屬於積極式的；相對地，從評估標準的明確度來看，法律課責和預期課責是屬於強制性機制（法律和他律），談判課責和裁量課責則是屬於規範性機制（倫理和自律）。

² 明確和隱含課責標準的區分，在於明確的課責標準是指已經規定在法律、管制、或契約的義務中；而隱含的評估標準則是指存在於社會的價值、信念、或者假定中。

		評估標準	
		明確的	隱含的
組織 回應	戰術（被動）	法律課責 (遵從)	談判課責 (回應)
	戰略（積極）	預期課責 (倡導)	裁量課責 (判斷)

圖二：非營利組織課責環境的四個面向

資料來源：Kearns, 1994: 188。

此外，Avina (1993: 453-474) 將課責環境區分成「功能性課責」與「策略性課責」。功能性課責顯示非營利組織在短期內因使用資源所產生的立即影響，策略性課責則是指中長期非營利組織與其他機構的互動及在較大環境中的行動。DiMaggio & Powell (1983: 147-160) 則將課責環境分成強制性 (coercive)、規範性 (normative) 和模仿性 (mimetic) 等三方面來分析非營利組織如何在課責環境中的運作、形塑與生存。強制性是指代表國家制訂非營利組織的相關法令規範；規範性指的是非營利組織為回應法律環境和彼此互動所產生的一套倫理規範或自我要求；至於模仿性則指當非營利組織因為遵循強制性與規範性的機制而得到社會認可後，進一步地促進組織間的仿效與學習。其間，強制性機制（法律和他律）和規範性機制（倫理和自律）不但扮演著影響成功的關鍵因素，同時也是模仿機制（典範）運轉的重要前提，這些都將成為一股影響非營利組織健全發展的力量（馮燕，2004: 111-112）。

（二）管理資訊系統

一個良好的管理資訊系統有助於非營利組織呈現有關行為和績效的共同期望，運用共同語言或流通形式描述履行的形式，明確地訂定出共有的標準，以達成組織的目標。美國著名的智庫 Aspen (2003: 8) 曾指出，資訊若能直接且有系統地反映組織活動的評估結果，才能協助基金會訂定計畫目標、改進決策並進而呈現活動的價值。在課責環境中，為能適時反映組織的活動，呈現績效資訊給予管理者，管理資訊系統首先必須符合「程序課責」(procedural accountability) 與「後果課責」(consequential accountability) 的要求 (Cutt & Murray, 2000: 11)。

程序課責是指運用共有語言或流通形式描述履行的形式，例如具有統一形式的財務報表；而後果課責則是明訂達到組織目標的共有標準，例如計畫執行後的產出、成果與影響。其次，建立管理資訊系統的關鍵因素在於清楚的目標陳述、決策制訂與關係的透明度、已使用資源與達成結果的誠實報導，以及結果是否讓人滿意的評估過程。然後，透過具體的獎懲機制，明確地將達成的績效層級與目標緊密結合，期使組織成員能對績效負責。唯有透過課責資訊的呈現，不但能改進計畫或組織內部的績效，而且還能營建外部支持者的忠誠度，增進對產品或勞務的需求，並協助整個管理循環的良性運作與發展。

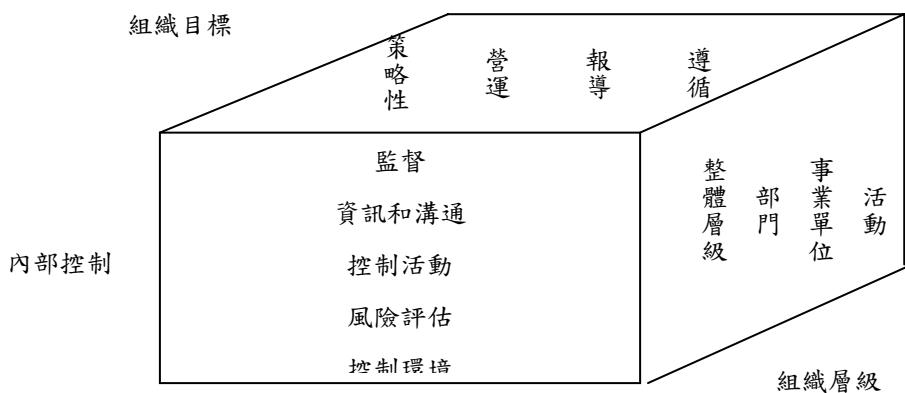
若以時間來分析非營利組織資訊系統的管理，其發展有三個階段 (Cutt & Murray, 2000 : 87-93)：(1) 未來階段：組織須先研擬發展策略，思索組織是否做對事、將事情做對，並順應顧客的需求而改變。清楚的價值與使命陳述，將有助於說明組織的定位與發展彈性，因為這些都攸關著組織未來的管理方向。透過策略運用與營運計畫說明，編列有關計畫的目標與活動、優先次序排列、服務遞送方式，以及資源獲取來源等之預算，保護組織的資產不被濫用與浪費，並提供良好的工作環境和管理，使工作得以順利進行；(2) 現行階段：組織須整合策略計畫與內部運作，並監督組織內外部的運作，適時提供監督報告、評估報告和稽核意見。然後根據評估和稽核的結果，給予適當的獎懲，才能使達成的績效與當初的策略目標緊密地結合在一起，並對績效負責；(3) 過去階段：除了組織的內部評估與稽核外，尚須透過外部的獨立評估和稽核，針對年度所執行的策略計畫和執行結果做一客觀之檢視。

此外，美國內部稽核協會 (Institute of Internal Auditors, 簡稱 IIA) 亦曾建議非營利組織可採用 COSO 委員會 (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 簡稱 COSO) 於一九九二年所提出的內部控制概念整合於資訊系統中，以降低經營風險 (IIA, 2005)。³ 組織目標與內部控制存有直接的關係，目標是組織欲達成之目的，而內部控制正是達成目標的手段。因此，非

³ COSO 委員會係由美國會計師公會、美國會計學會、管理會計師協會等專業機構贊助組成，專事於研究內部控制之定義及判斷標準，以做為企業降低經營風險的政策與指導原則，有助於區隔與各子公司間的業務，以及監理各子公司的重大財務與業務事項等，進而促進效率、減少風險和確定財務報表的可靠性，遵循法律的規範。

營利組織若欲達成使命與願景，管理階層須先清晰地訂定使命與願景，並在使命與願景的支架下，設定策略性目標、營運執行方法、資訊報導原則與遵循法律規範等目標，茲分別說明如下：(1)策略性：指追隨組織使命與願景的高層級目標，並支援達成目標的資源；(2)營運：組織資源使用資源的效與和效能；(3)報導：資訊報導的可靠性；以及 (4)遵循：相關法令和政策的遵守 (COSO, 2004)。

「報導」與「遵循」目標尚在組織掌控的範圍內，提供達成目標的合理擔保；但由於組織仍存在著無法控制的外部事項，所以規劃「策略性」與「營運」的目標時，應讓扮演監督者的董事會與管理階層及時地獲悉達成目標的程度，以提供達成這些目標的合理擔保。透過上述目標，組織便可針對不同的需求，追溯不同所屬主管層級與人員的直接責任。最後，將上述所敘述之組織目標、內部控制和組織層級等三面向，繪出管理資訊系統形成之策略性課責機制的架構，如〔圖三〕所示。立方體的上方顯示著組織策略性、營運、報導及遵循的四大目標；立方體的正面則標示著內部控制的控制環境、風險評估、控制活動、資訊和溝通、及監督等五要素；立方體的右方則顯示著組織各層級單位，可使組織有彈性地著重於整體或某一部門、事業單位、甚至是某一組成要素或活動的目標。



圖三：管理資訊系統的整合架構

資料來源：修改自 IIA，2005。

參、美國非營利組織課責機制的發展

在新右派思潮的影響下，美國非營利組織逐漸朝向市場機制發展，也確實從市場化的發展中獲得利益，譬如獲得更多且又可靠的資源、提供更佳之標的服務給支持者、增加合法性，以及促進較大的效率、創新與課責（Aspen，2001）。但隨著商業化而來之收入、契約競爭、新捐贈者和「社會企業精神」（social entrepreneurship）的期許，⁴ 對於非營利組織的價值守護者、服務提供者、倡導者和社會資本的營建者而言，固然有所助益，但同時也帶來無法達成社會使命的「無效能」、投注過少的收入比例予服務對象之「無效率」、內部人員圖利自身，以及輕率地進行投資或財務決策等缺點，甚至犧牲了非營利部門創造與維護更強大的公民社會作為代價（Eikenberry & Kluver，2004：135）。這些問題在在突顯 Herzlinger 所謂的「破壞公共信任」，強調亟需建立一套課責機制的規範。為有效地建立非營利組織的課責，美國非營利組織自一九九〇年代起即有相當程度之進展（1996：98-99）。

「公益紀事報」（The Chronicle of Philanthropy）曾列舉二十世紀的公益大事

⁴ 當政府補助、企業捐款、國際基金會贊助減少，以及全球經濟不景氣的情況下，一些公益團體開始轉型，期望運用商業方式募集資源，藉此提高組織效率與持續發展，公益團體開始建立和本身願景相關的企業，一方面期望達到經費自主，另一方面實現宗旨及願景，這類型的公益團體被稱為「社會企業」。

紀，九〇年代就有三則與募款倫理與課責有關的事件，包括一九九二年「美國聯合勸募」(United Way of America, UWA) 總裁 William Aramony 違法失職而下臺並入獄；一九九五年「新世紀慈善基金會」(The Foundation for New Era Philanthropy) 因詐欺案件而宣告解散；以及一九九六年美國國會通過法案，規範慈善團體的主管人員的薪資和津貼，並且要求非營利組織必須將 990 報表向社會大眾公開（高永興，2002）。邁入千禧年後，由於二〇〇一年發生九一一恐怖攻擊事件，「美國紅十字會」(The American National Red Cross) 將部分捐款留置並用於其他用途，導致社會大眾質疑紅十字會對於這些龐大捐款的用途與課責力，接著十月又陸續爆發國際性企業安隆（Enron）和世界通信（Worldcom）之財務危機，破壞美國的金融秩序，美國政府遂於二〇〇二年八月推出「美國競爭力與公司課責法案」(American Competitiveness and Corporate Accountability Act)，或稱「沙氏法案」(Sarbanes-Oxley Act)，要求所有公開上市與上櫃公司須遵循治理、財務交易和稽核程序等新準則。此法案也同時影響了非營利組織，非營利組織研究機構「董事會資源」(BoardSource) 和「獨立部門」(Independent Sector) 建議將沙氏法案的精神帶入非營利組織，強調治理與資訊公開。二〇〇四年六月，「美國參議院財政委員會」(U.S. Senate Committee on Finance) 體認慈善機構課責之重要性，認為應加強非營利組織資訊的透明度，以徵信於捐贈者，「優良事務局明智捐贈聯盟」(BBB Wise Giving Alliance) 於是配合訂定了治理與監督、效能評估、財務、以及資金勸募和資訊等四方面的「慈善課責標準」(Standards for Charity Accountability)，以鼓勵公平與誠實勸募的實務，促進非營利組織的倫理行為，並於七月推動「線上慈善報導和評估系統」(Online Charity Reporting and Evaluation System)，不但鼓勵非營利組織將 990 報表公開在「指引星」(GuideStar) 網站上，⁵ 且以此為非營利組織評比的標準，以供民眾參考 (BBB, 2004)。此外，二〇〇四年九月底加利福尼亞州 (California, 以下簡稱加州) 率先通過「非營利誠信法案」(The Nonprofit Integrity Act of 2004)，於二〇〇五年一月起全面實施，成為美國第一個州透過法案要求非營利組織超過二百萬元年收入時，須遵從稽核、獨立稽核者、公開揭露、稽核委員會，以及執行長

⁵ 「指引星」成立於一九九四年，為提供有關非營利組織使命、計畫和財務之全國性資料庫網站：<http://www.guidestar.org/>。

和財務長酬勞等五方面之規範。

從上述美國非營利組織有關課責的發展現況，由於「沙氏法案」對於美國非營利組織的影響甚鉅，因此本段將先探討該法案對非營利組織的影響，然後再介紹優良事務局智慧捐贈聯盟發展的「慈善課責標準」與加州的「非營利誠信法案」。

一、沙氏法案的影響

當二〇〇一年國際性企業安隆和世界通信於十月陸續爆發會計醜聞和財務危機後，美國政府於二〇〇二年八月推出「美國競爭力和公司課責法案」或稱「沙氏法案」，要求公開上市上櫃公司遵循治理、財務交易和稽核程序等新準則，以重建社會大眾的信任。對於非營利組織而言，「信任」是形成課責的要素，唯有奠基於資訊的透明，才有助於組織內部自我規範的養成，提升管理與增進專業化的程度，不負外部捐贈者的囑託。因此，「董事會資源」和「獨立部門」建議非營利組織的領導者應帶入沙氏法案中的公司治理精神，期能改善非營利組織的治理環境。至於此法案對於非營利組織的影響，歸納有下列七方面（Independent Sector, 2003）：

（一）內線交易和利益衝突（insider transactions and conflicts of interest）：董事和高級主管的酬勞與福利須遵從「立即懲處」（immediate sanctions）與內部人「自我交易」（self-dealing）等法規。此外，有關貸款之規定，以不提供個人貸款給董事與高級主管為原則。倘若董事會認為有提供貸款之必要性，所有條款須經過董事會的正式核准並揭露貸款的條件和價值，相關文件亦應建檔保存。重要的是，該組織必須建立利益衝突的迴避政策，並予以嚴格執行。

（二）獨立且有能力的稽核委員會（independent and competent audit committee）：組織每年須由外部稽核單位執行一次年度的財務稽核；若組織規模小且囿於成本考量，亦應評估稽核的價值。其次，稽核委員會應與董事會分離並迴避利益衝突，其成員中至少有一位是財務專家，且不收受來自委員會的酬勞。至於稽核委員會的功能，則包含挑選與監督會計師事務所、檢視稽核結果、提供財務資訊讀寫訓練給予董事會成員，並要求董事會核准稽核的結果。

（三）稽核者的責任（responsibilities of auditors）：為避免查帳事務所與組織間內員工有任何利益交換的行為，每五年至少輪替一次查帳員或會計師，且不使用該

事務所提供的非查核性質之服務。即使是稅務表格的編製需要查核事務所之協助，亦應事先得到稽核委員會的核准。此外，查帳事務所應向稽核委員會揭露重要的會計政策和實務，並由稽核委員會監督與施行迴避利益衝突之政策。

(四) 簽證的財務報表 (certified financial statements)：執行長與財務長皆應在所有財務報表上簽名，以確保正確、完整和及時的申報。為確定完整性和正確性，董事會亦應檢視和核准財務報表與 990 稅務表格的申報內容。

(五) 揭露 (disclosure)：除非在不尋常的情況下，否則皆應及時申報 990 和 990-PF 表格且不得延展申報期間。根據國稅局的要求，所有非營利組織皆應以當前最易取得的方式，揭露 990 和 990-PF 表格，包括已查核的財務報表，並將相關表格移至電子檔案儲存管理。

(六) 弊端揭發者的保護 (whistle-blower protection)：組織應發展、採用和訂定一套處理員工抱怨並防範其報復行為發生的程序，審慎調查員工的抱怨，立即解決問題或向員工解釋為何不採取行動之原因。

(七) 文件銷毀 (document destruction)：應有書面與委任文件的保留及定期銷毀的政策，包括電子和有聲郵件的檔案管理原則。倘若正在進行正式的調查抑或發現任何疑惑時，即應停止任何文件的清除行動，以避免妨礙犯罪的偵察。

二、慈善課責的標準

優良事務局智慧捐贈聯盟為協助捐贈者制訂健全的捐贈決策，並養成大眾對於慈善組織的信任和支持，曾透過慈善組織的代表、專家、學者、政府機關等之專業和技術上的協助，發展了「慈善課責的標準」，以鼓勵公平與誠實勸募的實務，促進非營利組織的倫理行為，其基本精神乃在於協助慈善組織瞭解：(1) 如何治理其組織；(2) 以何種方式花費其支出；(3) 代表的真實性；以及 (4) 揭露基本資訊給予大眾的意願。須指出的是，這些課責標準僅適用於美國稅法 501(c)(3) 條款免稅規定的公開勸募組織，並不包含私人基金會，因為私人基金會並不需要向大眾從事勸募行為，況且這些自願性的標準超越地方、州和聯邦法規的要求。以下再針對治理與監督、效能評估、財務，以及資金勸募與資訊等四方面來說明 (BBB Wise Giving Alliance, 2003)：

(一) 治理與監督：任何慈善組織的治理董事會皆有基本的監督權力，以確保董事會是積極、獨立且免於內線交易的，其標準包括：(1) 董事會的董事應對慈善

組織的運作與員工充分發揮監督之功能；(2)董事會內至少有五位具有投票權的成員；(3)一年平均至少開三次會議，邀請治理單位與大眾面對面的參與；(4)董事會成員之中，可以有一位或低於 10%的成員可接受報酬並擁有投票權，但董事會的主席或財務人員則排除在外，不得接受報酬；(5)董事會成員不許因為企業聯盟或任何關係而發生與慈善組織有利益衝突之交易。

(二)效能評估：組織應定期評估其效能以達成使命，確保組織有明確且可評估的目的和目標，不但要評估計畫是否成功及可能的影響，而且還要找出改善的方法，其標準包括：(1)董事會至少每兩年重新評估組織績效和效能的政策，以決定未來達成使命所需要的行動；(2)列出績效與效能評估的結果，以及未來行動的建議，呈送書面報告給董事會核准。

(三)財務：財務管理的重點乃確保慈善組織是否根據資金勸募所訴求的陳述，誠實且謹慎地花費其資金，其標準包括：(1)勸募的資金至少有 65%花費在計畫的活動上；(2)勸募的資金不得花費超過 35%的餘額（即收入減去費用後的餘額）；(3)避免累積可使用於目前計畫活動的資金，因此應限制慈善組織使用淨資產不超過去年費用或今年預算的三倍；(4)根據一般接受的會計原則，編製並完成年度的財務報表，使之易於索取；(5)財務報表中應含有費用明細如薪資、旅費、郵資等，並顯示分配到計畫、資金勸募和管理活動的費用；(6)精確地報導慈善組織財務報表的費用，包括任何聯合成本的分攤；(7)應有董事會核准的年度預算，列出當年度主要計畫活動、資金勸募和管理的預計費用。

(四)資金勸募與資訊：資金勸募經常是慈善組織與捐贈者的唯一接觸，也是捐贈的僅有誘因，應確保慈善組織對於大眾的呈現是正確、完整和尊重的，其標準包括：(1)以任何方式分送的勸募和資訊，不論是完整或部分與否，皆是正確、真實且不誤導的；(2)年度報告對於大眾應是易於索取的，且內容應包含組織的使命陳述、過去年度計畫服務成果的摘要、董事會成員與職員的名冊，以及過去會計年度的收入、費用和期末淨資產等財務資訊；(3)勸募盈餘、年度報告的資訊，以及慈善組織的郵遞住址和最新國稅局 990 表格的電子路徑等，皆應包含在任何慈善組織的網站上；(4)基於捐贈者隱私權的考量，應以顯而易見的方式，在網站上清楚地載明該組織的隱私權政策，若捐贈者不願公布姓名和住址，亦應透過書面方式告知慈善組織；(5)明白地揭露慈善組織如何從產品或勞務的銷售

獲得利益；⁶ 以及（6）立即回應並處理可能引發優良事務局智慧捐贈聯盟或當地優良事務局注意之資金勸募實務、隱私權破壞或其他議題等抱怨。

三、非營利誠信法案

如前所述，由於沙氏法案的影響，二〇〇四年九月底，加州州長 Arnold Schwarzenegger 簽署了 SB 1262 法案，即「非營利誠信法案」，並已於二〇〇五年一月起全面實施，使得加州成為美國第一個州將公司治理精神融入非營利組織的管理（HB LLP, 2004）。

此法案規定，當非營利組織的年收入超過二百萬美元時，須遵從稽核、獨立稽核者、公開揭露、稽核委員會，以及執行長和財務長酬勞等五方面之規範：（1）稽核方面：經過會計師查核的年度財務報表須在會計年度終了的九個月內，向加州司法部檢察長（Attorney General）登錄申報；（2）獨立稽核者：此份財務報表須由獨立的稽核者查核，並符合一般接受的會計原則和美國審計長（Comptroller General）所公佈的「政府查核準則」（Government Auditing Standards）的規定；（3）公開揭露：在會計年度終了的九個月內，查核過的財務報表須如 990 稅務申報表格一般，公開讓大眾取得；（4）稽核委員會：慈善組織的稽核委員會應由董事會指派，其成員不能同時又是財務委員會中之一員或由執行長、財務長擔任，須符合外部稽核者的聘用與內部稽核的程序；以及（5）執行長和財務長酬勞：須由董事會來審核，以確保其公正性和合理性。

至於年收入未達二百萬美元的中小型非營利組織，並非意味著因此得到免責，同樣亦被要求遵守公開揭露的規定。若該組織的財務報表編製是由會計師來查核，就應將查核結果如同 990 稅務表格一般，公開給大眾得知。特別的是，SB 1262 法案將原受「為慈善目的統一監督受託人與勸募者法案」（Uniform Supervision of Trustees and Fundraisers for Charitable Purposes Act）規範的非營利「社團」（Unincorporated Associations）之組織活動納入，不再僅限於公司型態的非營利組織，並鼓勵以「政府會計準則委員會」（Governmental Accounting

⁶ 產品或勞務銷售的利益獲取，諸如消費者銷售或交易的促銷，皆應在募款時揭露，包括實際或預期會使慈善組織受益的購買價格部分（如某公司所銷售的每一產品，會貢獻 5% 紿予某慈善組織）、某月份的促銷期間收入，或者任何最大或最低保證貢獻的金額。

Standards Board) 所公佈的會計原則為非營利組織維持財務記錄之基準。⁷

綜上所述，美國施行沙氏法案之目的在於加強營利事業董事會的治理與公司內外的監督機制，期能保障股東權益、公平對待大小股東、尊重其他利害關係人的權益、提升透明度，以及強化董事會的責任。這種負責、公平、尊重和誠信的理念，與非營利組織所要求的課責精神是吻合的。因此，將沙氏法案的公司治理精神融入非營利組織的自律與他律亦是勢之所趨，優良事務局智慧捐贈聯盟發展的「慈善課責標準」與加州的「非營利誠信法案」即是良例。在公司治理精神的驅使下，當非營利組織採取策略性治理，並遵循法律約束與自發性聯盟組織之規範時，將有助於逐漸形成一個健全的課責機制。

肆、美國與台灣非營利組織課責機制發展之比較

美國公民社會的發展可追溯到殖民時代與立國之初，是由許多「協會」(associations) 所組成的社會，致力於宗教、政治、教育，以及慈善和商業等各種活動，透過人民的互助來解決社會問題。相對地，台灣在民國七十六年戒嚴解除以前，民間社會結社的權利是受到壓制的；在戒嚴解除後，隨著民主意識抬頭與經濟起飛，民間結社才逐漸地蓬勃發展。相形之下，美國已是一個臻於成熟的公民社會，而台灣則正值起步階段。以下試從外部環境的強制面與規範面，以及內部環境的治理面等三個面向來比較兩國非營利組織課責機制的發展特點：

一、美國

從前一節美國非營利組織課責機制的發展實務中，呈現著三項特徵：即強制面透過法案注入公司治理的精神、規範面由民間聯盟組織專責管理，以及治理面則是著重策略性治理的文化。以下做進一步說明：

⁷ 在美國，非營利組織有三種組織型態，即公司、社團和信託組織。幾乎各州都有「非營利股份有限公司法」，當股份有限公司申請時，須填寫股份有限公司條款及公司證明，以詳細說明組織之基本目標及誰被授權有效行使組織行為。社團則是簡單地通過章程及內部章程，便能行使法人權利而無須成為正式的股份有限公司，實體便能符合申請成為州級或聯邦層級免稅組織的資格要求。至於信託組織的成立，是經由信託聲明或信託同意書，將資產委交資產管理人照顧管理。資料來自台灣文化智庫網：http://www.adat.org.tw/f-a-3_info.htm，3/4/07。

（一）強制面：法案注入公司治理的精神

由於受沙氏法案的影響，美國政府或民間研究組織皆鼓勵非營利組織將公司治理的精神融入其內部治理，包括內線交易和利益衝突之迴避、獨立且有能力的稽核委員會、稽核者的責任、簽證的財務報表、揭露、弊端揭發者的保護、及文件銷毀等七方面，希望非營利組織遵循治理和監督、效能評估、財務揭露，以及資金勸募與資訊等新標準，去除過去民眾對於非營利組織財務醜聞的不良印象，重建社會大眾的信任。目前加州是最早實施非營利誠信法案的一州，該法案融入了公司治理的精神，其重點主要是針對年收入超過二百萬元的非營利組織，須遵從稽核、獨立稽核者、公開揭露、稽核委員會，以及執行長和財務長酬勞等五方面之規範，目的乃增進資訊的透明度，協助組織內部自我規範的養成，以及提升管理和專業化，如此才能不負外部捐贈者的囑託。

（二）規範面：由民間聯盟組織專責管理

為達到更嚴謹的自我要求與約束，美國非營利組織自發性地組成聯盟，設置專責的獨立單位來管理。以優良事務局明智捐贈聯盟為例，該聯盟訂定了慈善課責標準，並對公益團體的財務、募款和機構治理等工作進行認證與輔導；此外，該聯盟正推動著線上慈善報導和評估系統，其主要工作乃透過系統執行資訊蒐集、資料分析和報表產生等三項功能，讓非營利組織的財務資訊透明化，以接受社會大眾的審視，確保愛心善款的妥善運用與組織服務績效之提升。特別的是，此民間聯盟組織並非採用強迫的方式招募會員，會員是自動參加且願意接受計畫管理、資訊揭露、募款方式，以及財務狀況等專業方面的要求與輔導，符合資格的會員則可得到認證。一旦大眾對該聯盟的會員與專業能力產生信任時，便能進而促使非營利組織模仿性機制的運轉，凝聚更多的仿效與學習。

（三）治理面：著重策略性治理的文化

美國非營利組織董事會是積極、獨立和免於內線交易的，其存在之目的是為了指導組織的政策方向，此方向設定與策略規劃、執行與控制等程序息息相關。透過董事會策略性領導權統御，便會形成具有共識且共享的願景和使命，此願景和使命是董事會致力於策略規劃、容忍衝突但有能力控制，以及擁有一個強而有

力的委員會系統和核心工作團隊所產生的結果。在此治理的過程中，美國非營利組織的董事會著重於審核、監督與評估方案的策劃與執行，策略性地強化組織願景、使命和價值的控制過程，並不常發揮決策和規劃功能。換言之，藉由定期評估組織績效和效能的監督權力，要求管理單位將績效和效能評估結果，以及未來行動的建議，呈送書面報告給組織的治理單位核准，以決定未來達成其使命所需要的行動。此策略性治理的文化不但是長期凝聚組織內部仿效與學習的動力，也是向外環境溝通連結形成策略聯盟的一股力量。

二、台灣

我國非營利組織目前以中小型規模為主，董（理）監事多屬於酬庸性質，經營管理的專業能力與資訊電子化的程度普遍不足。因此，相較於非營利事業發達的美國，我國非營利組織的課責機制發展實務尚處於起始階段，不但各主管機關監督管理的規範不一致，也尚未有專責管理的民間聯盟組織，且董（理）事會成員多屬於酬庸性質，難以發揮策略性的治理。茲分述如下：

（一）強制面：各主管機關監督管理的規範不一致

根據民法的規定，我國非營利組織主要可分成「社團法人」和「財團法人」兩個類別。「社團法人」為多數人集合成立的組織體，其組成的基礎為社員；「財團法人」則以多數財產集合而成立的組織體，其成立的基礎為財產。有關非營利組織的主管機關，社團法人為縣市政府的社會局，財團法人則有二十個監督機關，包括內政部、經濟部、外交部、教育部、財政部、交通部、法務部、文建會、蒙藏會、國科會、金管會、青輔會、體委會、農委會、勞委會、陸委會、退輔會、環保署、衛生署，以及新聞局等。由於監督的主管機關不同，使得監督資訊報導的規範也不一致。社團法人受人民團體法之規範，與資訊報導相關的規定僅有第三十四條的預算和決算報備，條文中指出人民團體應每年編造預算、決算報告，提經會員（會員代表）大會通過，並請報主管機關核備，但決算報告應先送監事會審核，並將審核結果一併提報會員（會員代表）大會。相對地，財團法人因組成條件為財產而非個人，不能有自主意思，所以必須設立管理人，依捐助目的來忠實地管理財產，以維護不特定人的公益與確保受益人的權益，並受各主管機關監督準則之規範。

（二）規範面：尚未有專責管理的民間聯盟組織

根據世界銀行的分類，有兩種專責的監督機構，其一為純屬民間組織的獨立監督機構，另一則是由政府或立法當局賦予某一組織權力，使其可以評估認證、規範、監督與懲戒其會員，或再由政府要求其他非營利組織必得加入（喜馬拉雅基金會譯，2000）。不論是那種監督型態，我國目前尚未有一個專責的監督機構，專職於發展並制定一套適用於非營利組織運作的自律規範，並用以檢查所有非營利組織，而後公布結果，讓社會大眾、捐款人知悉各受款組織在每個自律規範項目的表現。不過有一值得未來觀察的，即二〇〇五年十一月由喜瑪拉雅基金會等三十家公益團體率先發起的「台灣公益團體自律聯盟」，正式成立了一個常設性組織，希望能借重彼此的專業發展經驗，以具體行動來展現公益團體在募款誠信、財務透明、服務效率和機構治理等高標準的自我規範。這是保障捐款人的權益、強化捐款人對於公益團體的信心，以及共同營造良善的公益團體生存發展環境之良好開端。

（三）治理面：董（理）事會成員多屬於酬庸性質

我國非營利組織由於無法參與聯合國及其周邊組織，多數非營利組織的國際連繫性不強，本土味濃厚，除少數大型民間或政府支助之財團法人外，其規模多以中小型為主，經營管理之專業能力普遍不足。董（理）監事多屬於酬庸性質，經營管理的專業能力與資訊電子化的程度普遍不足。根據一項全國性社會福利相關的基金會調查董事會角色與功能之研究顯示，我國董事會較少發揮的角色功能，前五項依序為：(1) 做為機構內外成員申訴的管道；(2) 尋找財源和參與募款工作；(3) 決定行政人員的薪給待遇與其他福利；(4) 做為機構與外界溝通聯繫的橋樑；(5) 督導機構日常的行政運作和任用與解聘行政人員（官有垣，1998：1-49）。顯然呈現董事會較少發揮的功能是檢視組織內部的日常行政運作、尋找財源、建立社會網絡，以及做為與外部環境聯繫溝通的橋樑。組織若忽略策略性治理的概念，將難以凝聚組織內部仿效與學習的動力，以及長期建立向外拓展的競爭優勢。

三、兩國之比較結果

歸納上述兩國於非營利組織課責機制發展的比較後，可發現美國逐漸透過法案注入公司課責的精神，自律規範由民間聯盟組織專責管理，以及組織著重策略性治理的概念；相對地，卻反映了我國非營利組織正處於發展的困境，不但各主管機關監督資訊報導規範不一致，也尚未有專責管理的民間聯盟組織，且董（理）監事多屬於酬庸性質，難以發揮策略性的治理，這些自然形成我國未來發展策略性課責機制的挑戰。如〔表一〕所示：

表一：美國與台灣課責機制發展之比較

國家 特點 課責環境	美國	台灣
強制面	法案注入公司課責的精神	各主管機關監督資訊報導規範不一致
規範面	由民間聯盟組織專責管理	尚未有專責管理的民間聯盟組織
治理面	著重策略性治理的概念	董（理）事會成員多屬於酬庸性質

資料來源：作者自行整理

我國非營利組織如何突破發展的困境，並善用戰術（被動的）和戰略（積極的）來回應組織內、外課責環境的改變，用以提高功能性課責（程序課責）與策略性課責（後果課責），並進而促使模仿性機制能在中長期內運轉？確有賴策略性課責機制的建構。下節將綜合前述的文獻探討與美國發展經驗，探討非營利組織策略性課責機制建構應有的條件。

伍、非營利組織策略性課責機制的構思

環顧非營利組織內外環境的經營風險，大多來自於未能達到營運目標、資源使用欠缺效率、運用不可靠的資訊、無法保障資產的安全，以及未能遵守相關的法令等。綜合 DiMaggio & Powell、Keans、Cutt & Murray 和 Avina 等學者之觀點，將課責環境分成強制性、規範性和模仿性三種機制，分析非營利組織在課責環境中的運作與生存條件，用以思考策略性課責機制之建構。

一、強制性

若以 Keans 的戰術（被動的）回應外部課責的標準來看，非營利組織必須達到「法律課責」與「談判課責」的要求，遵從明確的法規或契約義務並因應外部環境的變遷，不斷地詮釋和回應不同的課責標準。為能適時反映組織的活動，呈現績效資訊給予外部監督者，須以共有語言或流通形式描述履行的形式，透過具有統一格式的財務報表，將短期內因使用資源所產生的立即影響傳遞給資訊使用者，以期達到 Cutt & Murray 與 Avina 所謂「程序課責」和「功能性課責」之目的。

（一）法規統一：去除多頭馬車的監督管理

統一的法規與主管機關，不但能制定統一之財務處理準則，亦能使監督與管理準則趨於一致，將不再令非營利組織對於多頭馬車的要求無所適從，也將促進有限資源的使用效率。目前非營利組織的發展及重要性，對於社會秩序已產生某種程度之影響，美國的主管機關為國稅局，我國主管機關則是多頭馬車。尤其在主管機關人力和能力有限的情形下，唯有統一的監督與管理規範，將稽核工作交由民間獨立的會計師查核，才可減輕主管機關監督的負荷。

（二）立法規範：注入公司治理的精神

透過法案融入公司治理的精神是落實非營利組織課責機制的方法之一。將公司治理的精神注入非營利組織的管理，不但能創造組織最大的經營價值，且能為下列各方面帶來效益：(1) 治理：形成更有效能的董事會；(2) 課責：促進管理階層和員工較高之課責；(3) 運作：有效確保組織遵循相關法規與「產業標準」；(4) 行銷：增加組織的競爭優勢；(5) 策略定位：創造更大的信用和能力，並吸引必要的資源 (Jackson & Fogarty, 2006: 32)。

（三）資訊透明：公開報導

從美國的發展實務來看，可預見的未來非營利組織將朝向電子化且以一致與易於瞭解之形式，公開提供財務與營運相關之資訊，並致力於資訊品質的提升。藉由提升非營利組織資訊的透明度，從而建立誠信度，促進非營利組織的健全發展。換言之，唯有以有系統、易於瞭解和定期的形式，透過公開審慎的途徑，才能將有用且易於獲取的資訊傳達給資訊使用者，降低資訊不對稱，用以檢視非營利組織的行為。

二、規範性

若以 Keans 的戰略（積極的）回應外部課責之標準來看，非營利組織必須首先達到「預期課責」與「裁量課責」的要求，透過內部專業判斷來符合社會的期望和規範，甚至預期外部標準將有變化時，積極地參與法規制訂程序和倡導立法的遊說活動。其次，為能反映組織的績效活動，必須明訂組織目標的共有標準，將計畫執行後的產出、成果與影響透過績效報告傳遞給資訊使用者，以促使非營利組織中長期與其他機構的互動和在較大的環境中行動，最後達到 Cutt & Murray 與 Avina 所謂「後果課責」和「策略性課責」之目的。

（一）內部治理：策略性治理

策略性治理是塑造組織文化的重要一環，董（理）事會透過權力和責任的統御，營造組織誠信、倫理價值、管理哲學，以及營運風格。美國非營利組織的董事會著重於審核、監督與評估方案的策劃與執行，策略性地強化組織願景、使命和價值的控制過程。換言之，有效能的董（理）事會不但能確立「策略性領導權」，並且具有定期評估組織績效和效能的監督權力，有助於檢視與評估組織管理單位的績效和效能，以修正並建議未來的行動，達成組織的使命與願景。

（二）外部規範：民間聯盟組織的專責管理

民間聯盟組織的專責管理有助於發展並制定一套適用於非營利組織運作的自律規範，形成「產業標準」來檢視公益團體的財務、募款和機構治理等工作。此民間聯盟組織採用自願加入的方式，鼓勵與輔導會員做認證，評估會員是否合乎自律規範的要求，然後公布符合自律資格的盟員資訊，包括計畫管理、資訊揭露、募款方式，以及財務狀況等專業水準項目，以獲得社會大眾對於會員誠信度與專業實力的信任。

三、模仿性

從美國非營利組織課責機制的發展經驗來看，非營利組織在市場機制驅動下，商業化的行為勢所難免，重要的是在面對多重且複雜的課責關係時，應具備戰術與戰略的能力，從原先被動的「功能性課責」或「程序課責」，進而增強至積極的「策略性課責」或「後果課責」。如此一來，不僅能促使非營利組織說明短期資源使用與立即所產生的影響以外，也能在中長期創造競爭優勢，使之能在

較大的環境中行動，進而永續經營。DiMaggio & Powell 認為，當非營利組織因遵循強制性與規範性的機制而得到社會認可後，由於組織本身專業與學習能力的提高，便能進一步地促進組織彼此間的仿效與學習。換言之，強制性機制（法律和他律）和規範性機制（倫理和自律）的存在，是模仿機制（典範）運轉的重要前提，亦是影響課責機制良性發展的關鍵因素。至於，如何突破台灣非營利組織目前發展的困境，將保留下一節提出最後的建議。

陸、建議與結語

回歸台灣環境思考非營利組織未來課責機制的發展與挑戰，由於一般的非營利組織是以中小型規模為主，經營管理之專業能力普遍不足，董（理）事會成員多為酬庸性質，為了避免組織成效不彰、效率太低、公器私用或忽略了風險評估，而使非營利組織陷於困境，實有賴於強制性和規範性機制的相輔相成。據此，提出以下四點建議：

第一，當務之急應促使政府修改「人民團體法」，並融入公司治理的精神，儘快通過「財團法人法」草案，能期改善目前多頭馬車，且內容繁簡不一、標準寬鬆有別的法令規範，促進非營利組織遵循治理、財務揭露和稽核程序等新準則，以建立社會大眾的信任。其中，透過會計師查核報告及公眾審查制度，亦能減輕主管機關監督責任，有效促進非營利組織的良性競爭，逐步建立課責和增進透明度。目前非營利組織的發展及重要性，對社會秩序已產生某種程度之影響，然而相關法令卻遲滯不前，不但不能制定統一財務處理準則，無法使監督與管理準則趨於一致，也使非營利組織對多頭馬車的要求無所適從，讓有限資源形成不必要的浪費或重複使用。在主管機關人力和能力有限的情形下，唯有早日通過統一監督與管理規範，並交由民間獨立之會計師查核，才可減輕主管機關監督的負荷。然而，有關會計師對相關專業的認知和審計準則制定等，則有待相關單位做更深入的研究，才能建立一套完整之監督機制。

第二，研擬統一的「非營利組織會計制度」，以建立財務的課責系統。如前所述，台灣非營利組織目前以中小型規模為主，常囿於資源和能力的限制，更需提內部稽核作業和控制系統。尤其，財務會計制度的規範散亂於各主管機關制定之法規中，在非營利組織缺乏可遵循的專用公認會計原則之情形下，財務報表的

表達與績效衡量必然產生困難。因此，政府應制定統一的會計制度，協助非營利組織管理走向制度化，以面對未來更複雜的資訊需求和會計環境，保障捐款人和會員的權益。此外，財務課責系統的建立本質上並非造成非營利組織新的財務負擔，而是善用現有的財務和內部管理資訊，在提供有用資訊給予使用者的前提下，以有系統、可瞭解且定期的設計，讓使用者易於解讀和使用。值得注意的，中國大陸自二〇〇五年一月起已在全國民間非營利組織全面實施「民間非營利組織會計制度」(中國財政部，2004)。相形之下，我國則有待努力。

第三，非營利組織不容忽視策略性治理的重要性。我國非營利組織多以中小型規模為主，董（理）事會成員多為酬庸性質，經營管理之專業能力普遍不足。在此情況下，策略性治理顯得十分重要，透過董（理）事會的策略性領導，可強化整個組織願景、使命和價值的控制過程，進而達成組織的目標。然而，策略性治理固然能為組織降低經營風險，但仍有其限制存在，例如決策過程中的人為判斷可能產生之失誤、風險回應及控制決策須做成本及效益之考量、因人為單純疏失所造成之停頓、多人有意的不良串謀、以及管理階層逾越組織經營風險決策等，這些限制將使董事會和管理階層不能擔保組織目標之必然達成。雖然如此，策略性治理的目的在於制定未來的發展方向，並影響策略管理的程序，建立長期的競爭優勢。非營利組織不能因為資源有限或組織規模小就忽略策略性治理的重要性，若長期依賴短期目標與營運細節，組織會常因外部事件的發生而喪失良好的控制，使其發展受到阻礙。

第四，鼓勵民間成立專責的監督機構，扮演著如同美國優良事務局智慧捐贈聯盟的角色，將有助於發展並制定一套適用於非營利組織運作的自律規範，形成「產業標準」來檢視公益團體的財務、募款和機構治理等工作。透過非營利組織自願加入民間聯盟組織的方式，接受專業的輔導與認證，評估會員是否合乎自律規範的要求，然後公布符合自律資格的盟員資訊，包括計畫管理、資訊揭露、募款方式，以及財務狀況等專業水準項目，以獲得社會大眾對於會員誠信度與專業實力的信任。值得欣喜的是，二〇〇五年十一月由喜瑪拉雅基金會等三十家公益團體率先發起的「台灣公益團體自律聯盟」，正式成立了一個常設性組織，希望能借重彼此的專業發展經驗，以具體行動來展現公益團體在募款誠信、財務透明、服務效率和機構治理等高標準的自我規範。這是保障捐款人的權益、強化捐款人對於公益團體的信心，以及共同營造良善的公益團體生存發展環境之良好開

端。

最後，非營利組織在強制性與規範性的機制下，短程目標將能達到功能性課責，統一財務和治理資訊的內容和形式，並加強非營利組織資訊報導、評估和懲罰的能力，透過公開報導的途徑來回應社會大眾的要求，降低利害關係人間之資訊不對稱情形，進一步檢視非營利組織的行為。中程目標則能整合組織的功能，策略性地將願景、使命、價值融入組織，佐以財務管理、支持者需求、內部控制，以及學習成長等考量，定期對非營利組織做檢查與評估，注意內部控制作業的每個環節，將有助於董（理）事會與資深管理者檢視與複核內部作業之缺失，以及衡量營運的效率和效能，迅速地調整組織，回應環境的改變。長期來看，非營利組織必能以戰術和戰略來回應組織內部和外部課責環境的改變，促使模仿性機制的運轉，凝聚更多的非營利組織之仿效與學習。

總之，法規統一、注入公司治理的精神、資訊透明、策略性治理，以及民間聯盟組織的專責管理皆是建構非營利組織策略性課責機制之必要條件，進而創造社會公益價值的一條途徑。發展非營利組織策略性課責機制的原因，並非代表對於經營者治理的不信任，只是第三部門還是存在著資訊不對稱的情況，若是非營利組織願意將其治理和財務相關資訊攤在陽光下，接受社會大眾的監督，將能確保所有利害關係人的最高福祉，正視非營利組織努力經營的成果，提升整體公信力，促成公民社會理想的實現。

參考書目

壹、中文

- 中國財政部
- 2004 〈民間非營利組織會計制度〉，財政部會計準則委員會。4/13/07。
http://www.casc.gov.cn/gnxw/200607/t20060703_337026.htm
- 李嵩賢
- 2003 〈非營利組織管理課責初探〉，《人事月刊》，卷 37，期 1：頁 27-35。
余佩珊譯
- 1994 《非營利機構的經營之道》。台北：遠流出版事業股份有限公司。
官有垣
- 1998 〈非營利組織的董事會角色與功能之研究：以全國性社會福利相關的基金會為例〉，《國立中政大學學報——社會科學分冊》，第 9 卷，第 1 期：頁 1-49。
- 高永興
- 2002 〈募款倫理與課責：國外個案研究〉，「變動環境下的多元策略—台灣非營利部門資源籌募與運用研討會」。台北：CAFO-Taiwan 及台灣亞洲基金會。4/30/07。
<http://www.npo.org.tw/StudyOnline/ShowSOL.asp?SOLID=35>
- 孫碧霞等譯
- 2003 《非營利組織策略管理》。台北：紅葉文化事業有限公司。
陳文彬
- 2003 《企業內部控制評估》。台北：財團法人中華民國證券暨期貨市場發展基金會。
- 陳金貴
- 1994 《美國非營利組織的人力資源管理》。台北：瑞興圖書公司。
陳敦源
- 2003 〈透明與課責：行政程序控制的資訊經濟分析〉，「反貪倡廉與行政透明國際學術研討會」。台北：政大公企中心。4/30/07。
http://www.ti-taiwan.org/ch.files/pdf.files/conference411_4.pdf。
- 賀力行等譯
- 2002 《公司治理》。台北：喜瑪拉雅研究發展基金會。
喜瑪拉雅研究發展基金會譯
- 2000 《非政府組織法的立法原則》。台北：喜瑪拉雅研究發展基金會。
<http://www.npo.org.tw/NPOLaw/index4-3.asp>。4/30/07。
- 馮燕
- 1999 〈非營利組織之定義、功能與發展〉，蕭新煌主編，《非營利部門：組織與運作》，頁 1-41。台北：巨流圖書公司。
- 2004 〈台灣非營利組織公益自律機制之建立〉，《第三部門學刊》，第 1 期：頁 97-125。
- 蔡美慧譯
- 2001 《非營利組織的策略規劃：實務指南與工作手冊》。台北：喜瑪拉雅研究發展基金會。

貳、英文

- Allison, Michael & Jude Kaye
1997 *Strategic Planning for Nonprofit Organizations: A Practical Guide and Workbook*. NY: John Wiley & Sons, Inc.
- Aspen Institute
2001 *The Nonprofit Sector and the Market: Opportunities and Challenges*. Publication 01-013. Washington, DC: Aspen Institute. 4/30/07.
http://www.nonprofitresearch.org/usr_doc/Market%20Pamphlet.pdf
- 2003 *Foundation Accountability and Effectiveness*. Washington, DC: Aspen Institute. 4/30/07.
http://www.nonprofitresearch.org/usr_doc/Foundation_Statement.pdf
- Avina, J.
1993 “The Evolutionary Life Cycle of Non-governmental Development Organizations.” *Public Administration and Development*. Vol. 13, no. 5 (December): pp. 453-474.
- BBB Wise Giving Alliance
2003 “Standards for Charity Accountability.” <http://www.give.org/> 3/4/07.
2004 “BBB Wise Giving Alliance Unveils 21s Century Charity Accountability Tool.” 4/30/07. <http://www.give.org/news/cares.asp>
- CanLII
2007 “Income Tax Act 149(1).” 4/30/07.
<http://www.canlii.org/ca/sta/i-3.3/sec149.html>
- Cooper, T.
1990 *The Responsible Administrator: An Approach to Ethics for the Administrative Role*. San Francisco: Jossey-Bass.
- COSO
2004 “Enterprise Risk Management Framework.” 4/30/07.
<http://www.erm.coso.org/Coso/coserm.nsf/frmWebCOSOHome?ReadForm>
- Cutt, James and Vic Murray
2000 *Accountability and Effectiveness Evaluation in Non-Profit Organizations*. London: Routledge.
- Davies, Adrian
1999 *A Strategic Approach to Corporate Governance*. Gower Publishing Company Ltd.
- DiMaggio, P.J. & W.W. Powell
1983 “The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields.” *American Sociological Review*, Vol. 48: pp.147-160.
- Drucker, Peter F.
1974 *Management: Tasks, Responsibilities, Practices*. NY: Harper & Row.
1990 *Managing the Non-Profit Organization*. New York: HarperCollins.
- Eikenberry, A.M. & J.D. Kluver
2004 “The Marketization of the Nonprofit Sector: Civil Society at Risk?” *Public Administration Review*, Vol. 64, No. 2: pp. 132-140.
- Financial Action Task Force
2006 *Interpretative Note to SR VIII (Non-Profit Organizations)*. 4/30/07.
http://www.fatf-gafi.org/searchResult/0,2665,en_32250379_32235720_1_1_1_1,00.html
- Goodstein, Leonard, et al.

- 1993 *Applied Strategic Planning: How to Develop a Plan that Really Works.* New York: McGraw-Hill.
- GuideStar
2007 About us. 4/30/2007.
<http://www.guidestar.org/about/index.jsp?source=dnabout>
- HB LLP
2004 “Nonprofit Integrity Act: What does it mean to your Nonprofit?”
www.hbllp.com/pages/pdf/alert_2004.pdf 4/30/07.
- Herzlinger, Regina E.
1996 “Can Public Trust in Nonprofits and Governments Be Restored?”
Harvard Business Review, Vol. 74, No. 2: pp. 97-107.
- IIA
2005 “Putting COSO’s Theory into Practice.” 4/30/07。
http://www.theiia.org/?doc_id=739
- Independent Sector
2003 “Sarbanes-Oxley and Implications for Nonprofits.” 4/30/07。
<http://www.independentsector.org/issues/sarbanesoxley.html>
- IRS
2007 “Exemptions & Requirements of Charities and Non-Profits.” 4/30/07.
<http://www.irs.gov/charities/charitable/article/0,,id=96099,00.html>
- Jackson, Peggy M. & Toni E. Fogarty
2006 *Sarbanes-Oxley and Nonprofit Management: Skills, Techniques, and Methods.* New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Keans, Kevin P.
1994 “The Strategic Management of Accountability in Nonprofit Organizations: An Analytical Framework.” *Public Administration Review*, Vol. 54, No. 2: pp. 185-193.
- 1996 *Managing for Accountability: Preserving the Public Trust in Public and Nonprofit Organizations.* San Francisco: Jossey-Bass.
- Neufeldt, Victoria and David B. Guralnik
1986 *Webster’s New World Dictionary.* 3rd college edition, edited by Victoria Neufeldt and David B. Guralnik (p.9). Cleveland and New York: Webster’s New World Dictionary.
- OECD
2004 *OECD Principles of Corporate Governance.* Paris: OECD. 5/12/07.
<http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf>
- Oster, Sharon M.
1995 *Strategic Management for Nonprofit Organizations.* Oxford: Oxford University Press, Inc.
- Pearsall, Judy and Bill Trumble
1996 *The Oxford English Reference Dictionary.* Edited by Judy Pearsall and Bill Trumble (p.9). Oxford: Oxford University Press.
- Romzek, B., and Dubnick, M.J.
1987 “Accountability in the Public Sector: Lessons from the Challenger Tragedy.” *Public Administration Review*, Vol. 47, No. 3: p.228.
- Steiss, Alan Walter
2003 *Strategic Management for Public and Nonprofit Organizations.* New York: Marcel Dekker, Inc.
- White, Leonard
1926 *Introduction to the Study of Public Administration.* New York:

Macmillan.

Wolf, Thomas

1999 Managing a Nonprofit Organization in the Twenty-First Century, New York: Simon & Schuster.

Exploring the Strategic Accountability Mechanism of Nonprofit Organizations: the Implication of American Experience

Huey-Wen Cheng & Wen-Shien Peng^{**}

Abstract :

With 921 Earthquake in 1999, three Kaohsiung boys of Chang family suffering from Adrenoleukodystrophy in 2004, and South Asia Tsunami happening in 2005, a great numbers of donations flew to governmental authorities and charity organizations. However, due to lacking of the mechanism of public reporting, people do not know where the donations fly to and how the charity organizations allocate the resources to people in need. The civil society in the United States is well-developed and has had the practices of accountability mechanism for a long time while Taiwan's nonprofit organizations have started to grow since martial law was lifted. This study is accordingly based on the American experience to explore the importance of strategic accountability for the development of nonprofit organizations in Taiwan. With the experiences learned from the United States, it expects to find future directions for Taiwan's nonprofit organizations in developing the mechanism of strategic accountability, increasing the public trust, and finally achieving the goal of becoming civil society.

Key Words: nonprofit organization, accountability, strategic management, strategic accountability, corporate governance.

^{**} Dr. Wen-Shien Peng, Professor, Department of Public Policy & Management, Shih Hsin University.
Huey-Wen Cheng, Ph.D. Student, Department of Public Administration & Policy, National Taipei University.