

米国における寄付に係る会計基準：1990年公開草案

Accounting for the Contributions in the U.S. Accounting Standards: Exposure Draft of 1990

尾 上 選 哉

1. はじめに

本稿では、非営利組織に特徴的な取引である寄付に係る会計について検討する。寄付とは、反対給付を伴わない非交換取引である。この寄付に係る会計について、その処理をはじめに統一化したのは非営利組織の活動が活発であり、寄付文化の醸成している米国であった。1993年に、財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）が財務会計基準書第116号『受け入れた寄付および提供した寄付に関する会計（*Accounting for Contributions Received and Contributions Made*）』（以下、FASB [1993a] という）を公表し、金銭の寄付の受け入れのみならず、サービスの寄付などを含む寄付全般の統一的な会計上の取り扱いを定めるに至っている。寄付は非営利組織に特徴的な取引であるが、FASB [1993a] は非営利組織に限られず、企業等の営利組織にも適用される基準であり（FASB [1993a], Par. 1）、寄付に係る会計処理および報告を網羅的に扱った基準となっている。

米国では、FASBが寄付に係る会計基準を定めるまで、米国公認会計士協会（AICPA）が業種ごとにその取り扱いを定めていたが、それらの取り扱いは首尾一貫しておらず、矛盾する規定が存在していた。非営利組織におけるこのような矛盾する会計と報告の実践を改善することの一環として、FASBはFASB [1993a] を公表している。

FASB [1993a] の公表に至るまでに、FASBは公開草案（1990年）および公開草案の改訂版（1992年）を公表している。そこで本稿では、1990年に公表された『公開草案（Exposure Draft: Proposed Statement of Financial Accounting Standards. *Accounting for Contributions Received and Contributions Made and Capitalization of Works of Art, Historical Treasures, and Similar Assets.*）』（以下、FASB [1990] という）を考察・検討することを通して、米国における寄付に係る会計の会計基準策定プロセスにおける論点を明らかにする。

2. 1990年公開草案の背景

米国における非営利組織会計の研究は、1970年代半ばから始まったといえる。FASBは、1978年に『非営利組織における財務会計：概念的問題の予備的研究』（以下、Anthony [1978] という）と題するリサーチ・レポートを公表した。Anthony [1978] は、非営利組織の会計全般に係る概念的問題を取り扱い、当時の非営利組織会計における問題点や論点を取り扱っていた。この中にも、寄付に係る収益をどのように取り扱うべきかという論点が言及されていた¹⁾。その後、1980年に財務会計概念書第4号『非営利組織の財務報告の基本目的』（以下、FASB [1980] という）を公表し、非営利組織と営利企業の会計について、それぞれ独立した概念フレームワークを形成する必要はないとした。そして、企業会計における意思決定有用性アプローチと同様に、「利害関係者の資源配分の意思決定に有用な情報の提供」を非営利組織の財務報告の基本目的とした（FASB [1980], Par. 35）。

FASBは、1986年3月に非営利組織会計の実務や権威ある業界ガイドラインにおける矛盾する会計を是正するために、非営利組織に特徴的である寄付の会計上の取り扱い、および有形固定資産の減価償却²⁾の2つのプロジェクトをスタートさせた。1989年2月には上記のプロジェクトに、財務諸表の表示にかかるプロジェクトを加えた。

寄付に係る会計について、FASBは非営利組織が用いていた会計や監査の資料³⁾を調査して、これらの資料はいずれも寄付に係る認識要件を定めていて、多くの点で類似しているものの、互いに矛盾していたり、他の事業体で一般に公正妥当と認められる会計の原則とも相違していることを把握していた（FASB [1990], Par. 22）。例えば、使途拘束付き寄付を受け入れた場合、あるガイドラインは当該寄付に係る拘束が解かれるまで、使途拘束付き寄付は負債として計上するとしている一方で、別のガイドラインは使途拘束付き寄付を収益として認識することを求めている（FASB [1990], Par. 25）。

FASBは、寄付の認識および測定についての会計処理を検討するにあたり、FASB

¹⁾ Anthony [1978] はアンソニー報告書（Dr. Anthony's Report）とも呼ばれている。Anthony [1978] の概要については、若林 [1997]、32-52頁および池田 [2007]、87-118頁が詳しい。

²⁾ 減価償却のプロジェクトについては、1987年8月に非営利組織の減価償却に係る会計基準であるFASB [1987] を公表している。

³⁾ FASB [1990] 付録A（背景情報）では、次の資料をあげている。

- a. 『病院監査ガイド（Hospital Guide）』（1972年）
- b. 『大学の監査（Audits of Colleges and Universities）』（1973年）
- c. 『任意のヘルス・ケア組織の監査（Audits of Voluntary Health and Welfare Organizations）』（1974年）
- d. 『SOP78-10 特定の非営利粗引きの会計原則と報告実践（Statement of Position 78-10, Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations）』（1978年）

[1980] が明らかとしている意思決定有用性アプローチ、すなわち現在および将来の資源提供者その他の情報利用者が非営利組織への資源の配分について合理的な意思決定を行うのに有用な情報の提供にあることを確認している (FASB [1990], Par. 32)。そして、同様の取引には同様の処理をすべきであり、異なる取引には異なる処理をすべきであるとの見解を掲げ、提供した寄付とその結果である受け入れた寄付は、寄付者 (donor) と被寄付者 (donee) において同時に認識されるべきであるとしている (FASB [1990], Par. 34)。また、使途拘束の有無に関係なく、寄付は認識されるべきであり、寄付に係る情報は目的適合性があるとしている (FASB [1990], Par. 45)。

以下、FASB [1990] の概要を明らかにし、FASBが公開草案の公表に至る過程における議論などを、FASB [1990] の付録B (appendix B) を手がかりに考察・検討する。

3. 1990年公開草案の概要

(1) 寄付の定義

FASB [1990] は、寄付を「所有者でない他の事業体による、反対給付のない自発的な移転として行われる現金やその他の資産を事業体に譲渡すること、もしくは負債を清算または取り消すことである。その他の資産には、土地、建物、物品 (goods) のような非貨幣性の有形資産、無形資産、施設設備の利用権を含むサービス、およびこれらの資産を将来に無条件で提供する誓約を含む。」と定義している (FASB [1990], Par. 5)。寄付を他の取引と区別する3つの特徴をあげている。(a) 非交換取引である、(b) 所有者でない他の事業体に対する、もしくは所有者でない他の事業体からの移転である、そして (c) 自発的に提供される、もしくは受け入れられる (FASB [1990], Par. 39)。寄付の範囲に、後述するように、サービスの寄付や美術品・歴史的財産などの収集品などの寄付、無条件の提供する誓約を含めていることは特徴的である。

(2) 受け入れた寄付の会計処理

寄付を受け入れた場合、原則、受け入れた期間における収益 (利得を含む) として認識すると同時に、受けた便益の形態により資産の増加、負債の減少もしくは費用の発生として認識する。受け入れた寄付は、公正価値により測定する (FASB [1990], Par. 6)。

(借) 資産／負債／費用	XXX	(貸) 寄付収益	XXX
--------------	-----	----------	-----

公正価値について、FASB [1993a] は「貨幣性および非貨幣性資産の公正価値は、市場価格、同一もしくは類似資産を伴う取引における価格、独立した評価額やその他の証拠によって見積もられる。」としている (FASB [1990], Par. 7)。なお、公正価値

の存在が不確かな場合には、受け入れた寄付を認識すべきではないとしている（同上）。

また寄付に係る収益については、寄付者の意図に応じて、永久拘束純資産を増加させる寄付、一時拘束純資産を増加させる寄付、および非拘束純資産を増加させる寄付に区別する（FASB [1990], Par. 8）。

寄付に係る原則的な処理であり、後述するサービスの寄付および美術品などの収集物の寄付以外に適用される。FASB [1990] は、基本的に受け入れるすべての寄付は測定が可能である限り、認識すべきであるとの立場をとっている。この立場は、サービスや美術品などの収集物の寄付についても一貫している。ただ、実務等への配慮から一定の条件が付されている。

（3）寄付されたサービスの会計処理

サービスの寄付の受け入れについて、受け入れたサービスが次のいずれかに該当する場合に、サービスの寄付を認識する⁴⁾（FASB [1990], Par. 6）。

- (a) 他の資産を創出する、あるいはその価値を高める場合
- (b) 通常は対価を得て同様のサービスを提供している事業者から提供される場合
- (c) 通常、サービスの寄付の受領者が購入しているのと実質的に同じである場合

(借) 資産／費用	XXX	(貸) サービスの寄付収益	XXX
-----------	-----	---------------	-----

寄付の額は、当該サービスの公正価値、当該資産の公正価値、または寄付されたサービスによって価値が高められた資産の公正価値によって測定する（FASB [1990], Par. 7）。

このようにサービスの寄付をその公正価値によって測定し、会計上認識するとした取り扱い、FASB [1990] の大きな特徴である。非営利組織の活動において、サービスの寄付は一般的であったが、そのような寄付が会計上、収益として認識されることはほとんどなかった。その理由として、FASB [1990] は寄付されたサービスの貨幣価値を算定することが困難であることをあげている（FASB [1990], Par. 54）。また、国内歳入庁（Internal Revenue Service: IRS）への提出書類に係る要因も指摘している（FASB [1990], Par. 55）。すなわち、免税（tax exempt）扱いとなっている非営利組織は、毎年、課税当局であるIRSに様式990（Form 990）の提出が義務付けられているが、記載項目である受け入れた寄付の額には、サービスの寄付の額は含まれないということもあり、サービスの被寄付者がそれらを測定するという実践は限られていた。もちろん非営利組織会計に係るガイドラインなどが、サービスの寄付について把握し

⁴⁾ FASB [1990] 付録Cに、サービスの寄付の例示（Example 6-12）を収録している。

ていなかったわけではない。しかしながら、業界毎に定められていた会計や監査のガイドラインによっても、その取り扱いが異なり、ガイドライン間で矛盾する会計処理が行われていたのが当時の現状であった（FASB [1990], Par. 54）。

上述のような現状を踏まえながらも、FASB [1990] は一定の要件を満たし、十分な信頼性をもって測定可能なサービスの寄付の受け入れを、受け入れた期間の収益として首尾一貫して認識することは、現在の会計実務を改善し、会計報告の信頼性を向上させるとして、一定の要件を満たすサービスの寄付の認識を求めたのである（FASB [1990], Par. 57）。FASB [1990] によると、理論的には、十分な信頼性をもって測定可能なすべてのサービスの寄付の受け入れを認識すべきであるが、このような変更はとても大きなものであり、一度に要求することはできないので、実務上の小さな変更が長期的な改善につながることを期待されているのである（FASB [1990], Par. 56）。

なお、上述の要件を満たさないケースについても、仮に十分な信頼性をもって測定が可能であれば、会計実務の発展、改善につながることを理由にして、サービスの寄付を認識することが奨励されている（FASB [1990], Par. 6 & 58）。またサービスの寄付に係る情報は、当該組織の運営を理解する上で重要であることから、下記の事項についての情報の開示が要求されている（FASB [1990], Par. 17）。

- a. 一会計期間にサービスの寄付として受け入れ、収益として認識した寄付の内容と金額
- b. 一会計期間にサービスの寄付として受け入れたが、収益として認識していない寄付の内容、および認識しなかった理由
- c. サービスの寄付が使用されたプログラムや活動の説明

（４）寄付された収集品の会計処理

美術品、歴史的財産、および類似の資産（**works of art, historical treasures and similar assets**; 以下、収集品という）の寄付を受け入れた場合、受け入れた収集品が売買目的であるか、もしくは売買もしくは交換市場が存在する場合には、一般の寄付と同様に当該寄付を認識し、公正価値により測定する（FASB [1990], Par. 6 & 18）。過年度における未認識資産については、原価、取得時の公正価値、現在原価、現在時価（市場価額）等によって、遡及適用する（FASB [1990], Par. 19）。なお、公正価値の存在が不確かな場合には、受け入れた寄付を認識すべきではないとしている（FASB [1990], Par. 18 & 52）。

(借) 資産 (収集品)	XXX	(貸) 収集品の寄付収益	XXX
--------------	-----	--------------	-----

またFASB [1990] は、上記の要件を満たさない収集品⁵⁾についても、合理的なコストで受け入れ額を見積もることが可能であれば、認識することを推奨している (FASB [1990], Par. 6)。

収集品の寄付を収益として認識し、資産計上を求めるFASB [1990] は、従来の会計処理に対して大きな変更をもたらすものとなっている。従来、ほとんどの美術館等は受け入れた収集品の公正価値の測定が実際的でなく、困難であることを理由に、収集品の寄付を認識していなかった。しかしながら、このような美術館等の会計処理に対して、FASB [1990] は公正価値の測定が困難であることをもって、資産の定義を充足する収集品の寄付を認識しない十分な理由とはならないと結論づけている (FASB [1990], Par. 51 & 95)。

FASB [1990] は、収集品を購入するに十分な現金の寄付があったことと、収集品の寄付があったことは、事業体の資産や収益への影響について言えば同じであり、どちらの状況においても受け入れる寄付に係る情報 (金額や内容を含む) は、財務諸表の利用者にとって目的適合性があり、また有形資産の寄付は、その寄付をどのように用いるかという事業体の意図や決定とは区別されないしは関係のない公正価値を有しているとしている (FASB [1990], Par. 49)。

仮に、貸借対照表から重要な経済的資源 (資産) を除外すれば、組織の財政状態の公正な表示を不十分なものとするし、また活動計算書や財政状態変動表から重要な寄付収益を除外すれば、組織の財政状態の変動の公正な表示を損なうことにつながる。資産やそれらの変動に係る情報は常に目的適合性があり、収集品の寄付を認識しないことは目的適合的な情報の提供を損なうとしている (FASB [1990], Par. 51)。

さらに、収集品の寄付を認識しない場合、FASB [1980] が掲げる財務報告の目的に必要とされる流動性に係る情報 (FASB [1980], Par. 54)、受託責任および業績の評価に係る情報 (FASB [1980], Par. 40-41)、そして業績に係る情報 (FASB [1980], Par. 47) に影響を及ぼすとしている (FASB [1990], Par. 100-101)。

このような従来までの会計処理を根本的に変更し、原則、寄付収益を認識し、資産計上を規定する公開草案の公表に対して、FASBの審議メンバー内にも反対意見があった。具体的には、収集品の寄付を認識することに係るコスト便益の観点からのものである (FASB [1990], Par. 109-116)。収集品は資産の定義を満たしているが、認識するには測定可能性、目的適合性、信頼性の規準を充足する必要がある、これらの規準

⁵⁾ 公正価値の測定は可能であるが、売買もしくは交換市場が存在しない収集品として、植物、写真、歴史的人物・場所や事件にかかるものであり、教育的価値や歴史的 중요性はあがるが代替的な利用が制限されるもしくは不可能な物 (objects) としている。これらの公正価値の測定にかかる努力とコストは、そのような情報を提供する便益をはるかに超えていると、その理由を示している (FASB [1990], Par. 53)。

はコスト便益の制限を受ける。収集品の寄付はこれらの規準を充足して認識することは可能であるが、FASB [1990] を適用することは、多くのケースにおいて情報利用者の便益をはるかに超えているとの主張である。また、収集品の寄付を貨幣価値で測定した情報について、収集品に付けられる貨幣価値と収集品の質にはほとんど関係がない、そのような貨幣価値は十分に信頼性があるとは考えられないし、収集品は他のほとんどの資産と異なり、売買されなければキャッシュ・フローを提供することはないが、売買されることはないという情報利用者の意見を紹介して、その有用性に疑問を投げかけている。

このような収集品の寄付を財務諸表に認識するより、むしろ収集品の内容、組織の方針や寄付者による用途拘束の内容を定性的情報として情報開示することが、情報提供者に過度なコストを付加することなく、財務諸表利用者に目的適合的な十分な情報を提供することにつながるとしている。

(5) 寄付の提供の会計処理

FASB [1990] は、寄付を受け入れる場合のみならず、寄付を提供する寄付者の会計処理を定めている。寄付を提供した場合、寄付を提供した期間の費用を認識すると同時に、提供した便益の形態により資産の減少や負債の増加を認識する。提供した寄付の額は、提供した資産の公正価値、あるいは被寄付者の負債（寄付者の資産）の清算または取消しとして行う場合には取り消した負債の公正価値で測定する（FASB [1990], Par. 9）。

(借) 寄付費用	XXX	(貸) 資	産	XXX
----------	-----	-------	---	-----

上述したように、FASB [1990] はある寄付が行われた場合、寄付者と被寄付者において対照的な会計処理を求めているのである。

(6) 提供する誓約の会計処理

提供する誓約（pledge）は、「現金その他の資産を他の組織に寄付するという文書または口頭による約束」であり、条件付き（conditional）もしくは無条件（unconditional）のいずれかである。無条件の提供する誓約は時の経過または要求によって約束が実行されるのに対して、条件付きの提供する誓約は特定ないしは未定の将来事象に起因して実行される（FASB [1990], Par. 10）。

無条件の提供する誓約を受け入れた場合、受取勘定（資産）の増加および収益の発生として認識し、公正価値で測定する。また、無条件の提供する誓約を行った場合、費用の発生および支払勘定（負債）の増加として認識し、公正価値で測定する（FASB

[1990], Par. 11)。

被寄付者の会計処理：(借) 受取勘定 (資産) XXX (貸) 寄付収益 XXX
--

寄付者の会計処理：(借) 寄付費用 XXX (貸) 支払勘定 (負債) XXX

条件付きの提供する誓約は、付されている条件が充足された時、すなわち条件付きの提供する誓約が無条件の提供する誓約となった時点において認識する (FASB [1990], Par. 12)。仮に条件が充足されるのに先立って、資産の移転があった場合には、当該移転は払戻し可能な前渡金 (預り金) として処理する (FASB [1990], Par. 12 & 83)。

被寄付者の会計処理：(借) 資産 XXX (貸) 預り金など (負債) XXX

寄付者の会計処理：(借) 前渡金など (資産) XXX (貸) 資産 XXX
--

FASB [1990] は、提供する誓約の認識の可否について、FASB [1985] における資産⁶⁾ および負債⁷⁾ の定義に提供する誓約が合致するか否かを検討している (FASB [1990], Par. 70-83)。その結果、被寄付者および寄付者に無条件の提供する誓約をそれぞれ資産および負債として認識することを認めている。しかしながら条件付きの提供する誓約については、条件が充足されない限り、被寄付者は誓約された便益を受領する権利もしくは支配する権利を有しているとはいえず、また寄付者にとっても誓約した便益を支払うもしくは譲渡する義務は生じていないとしている (FASB [1990], Par. 80)。

4. むすびにかえて

(1) まとめ

以上本稿では、米国における寄付に係る会計基準の特徴を明らかにするために、会計基準の公表に先立つ公開草案 (FASB [1990]) における議論を中心にして、FASB [1990] に示されている寄付に係る会計の概要を明らかにし、関連する議論を考察した。

これまでの考察から明らかになったことは、第1にFASBが様々な形態をとる寄付をできるだけ会計上認識し、簿外取引とするのではなく財務諸表に包含しようとした点である。会計上認識する寄付の範囲に、金銭等の寄付のみならず、サービスや収集品

⁶⁾ 資産とは、過去の取引または事象の結果として、ある特定の实体により取得または支配されている、発生の可能性の高い将来の経済的便益である (FASB [1985], Par. 25)。

⁷⁾ 負債とは、過去の取引または事象の結果として、特定の实体が、他の实体に対して、将来、資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる、発生の可能性の高い将来の経済的便益の犠牲である (FASB [1985], Par. 35)。

の寄付、および将来時点において授受が行われる提供する誓約をも含めている。従来まで取り扱いが首尾一貫していなかったサービス、収集品、そして提供する誓約を認識することにより、従来に比してより目的適合性のある情報提供が可能となり、財務諸表利用者の意思決定に有用であることを、その根拠としている。

第2に、収集品や提供する誓約の認識について、その資産性（被寄付者にとって）ないしは負債性（寄付者にとって）をFASB [1985] の定義を厳密に適用して検討している点である。収集品については、その質的特性を鑑みるのではなく、むしろその貨幣的属性に焦点を当て資産の定義を充足するので、原則、認識することが提案されている。さらに、資産計上した収集品については、FASB [1987] に基づいて減価償却を行うことが予定されているのである。

FASBが1980年公表のFASB [1980] において、企業会計とは独立した非営利組織会計のための概念フレームワークは不要であると明らかにしていることを鑑みると、非営利組織に固有とされていた問題や論点が、企業会計的な思考のもとでその会計処理や会計報告の方向性が示されたということができよう。

(2) 今後の課題

本稿で取り扱った公開草案（FASB [1990]）へのコメント等を踏まえて、FASBは1992年11月に公開草案の改訂版（FASB [1992]）を公表している。FASB [1992] では、当初の公開草案から大幅な変更⁸⁾が行われており、どのような議論のもとに変更が加えられたのかについては、別稿にて考察・検討を行う予定である。

⁸⁾ 例えば、収集品の原則認識処理について、サービスの寄付を認識するための要件について、無条件の提供する誓約の会計処理について、有形固定資産の寄付の会計処理についてなどである。

<引用文献リスト>

- 1 Anthony [1978] : Anthony, Robert N. 1978. FASB Research Report. *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations: An Exploratory Study of Conceptual Issues*. Norwalk, CT: FASB.
- 2 FASB [1980] : FASB. 1980. Statement of Financial Accounting Concepts No.4. *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. Norwalk, CT: FASB. (日本語訳については、平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社、2002年、145-194頁を参考になっているが、基本的には私訳である。)
- 3 FASB [1985] : FASB. 1985. Statement of Financial Accounting Concepts No.6. *Elements of Financial Statements*. Norwalk, CT: FASB. (日本語訳については、平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念 [増補版]』中央経済社、2002年、267-408頁を参考になっているが、基本的には私訳である。)
- 4 FASB [1987] : FASB. 1987. Statement of Financial Accounting Standards No.93. *Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations*. Norwalk, CT: FASB.
- 5 FASB [1990] : FASB. 1990. Exposure Draft: Proposed Statement of Financial Accounting Standards. *Accounting for Contributions Received and Contributions Made and Capitalization of Works of Art, Historical Treasures, and Similar Assets*.
- 6 FASB [1992] : FASB. 1992. Exposure Draft (Revised): Proposed Statement of Financial Accounting Standards. *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*.
- 7 FASB [1993a] : FASB. 1993. Statement of Financial Accounting Standards No.116. *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*. Norwalk, CT: FASB. (日本語訳については、黒川保美・鷹野宏行・船越洋之・森本晴生『FASB NPO会計基準』中央経済社、2001年、57-87頁を参考になっているが、基本的には私訳である。)
- 8 池田 [2007] : 池田亨誉『非営利組織会計概念形成論』森山書店、2007年
- 9 若林 [1997] : 若林茂信『アメリカの非営利法人会計基準』高文堂出版社、1997年

(付記) 本研究は、学術研究助成基金助成金 (基盤研究 (C) 課題番号23530614) の補助を得ている。

(おのえ えりや・大原大学院大学 会計研究科准教授)

