

米国における寄付に係る会計基準：1992年改訂公開草案

Accounting for the Contributions in the U.S. Accounting Standards: Exposure Draft of 1992

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。寄付にかかる会計処理をはじめに統一化したのは米国の財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）であった。1993年の財務会計基準書第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、基準書116号という）である。基準書116号は、金銭の寄付のみならず、サービスの寄付などの寄付全般の統一的な会計上の取り扱いを定めており、現在も非営利組織に適用される主要な会計基準の1つである¹⁾。

基準書116号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。別稿（尾上 [2013]）において、1990年公表の『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、公開草案という）の検討は行っているので、本稿では、1992年公表の『改訂公開草案（Exposure Draft (Revised): Proposed Statement of Financial Accounting Standards. *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*）』（以下、改訂公開草案という）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し、わが国における寄付に係る情報開示へのインプリケーションを探る。

そこで、第2節では1990年の公開草案におけるFASBの提案を確認し、第3節では1992年の改訂公開草案における議論を考察・検討する。そして第4節では本稿の検討結果を要約し、今後の課題について言及する。

¹⁾ 現在、米国の会計基準はすべてコード化（Accounting Standards Codification: ASC）されており、非営利組織に係る会計基準はASC958にまとめられている。

2. 1990年公開草案の提案

1986年にスタートした非営利組織会計に係るプロジェクトの1つは、寄付の会計上の取扱いであった。寄付の会計上の取扱いについて、当時の会計実務や業界ガイドラインには統一したガイドラインは存在しておらず、矛盾する会計処理が多く存在していた。そのような状況を改善するために、FASBは1990年に公開草案を公表したのであった。

この公開草案において、FASBは当時行われていた寄付の会計処理から大きな変更をもたらすと考えられる取扱いを提案している。FASBの提案を次の2点に要約することができる（尾上 [2013]）。第1は、FASBが金銭、サービス、収集品、提供する制約など様々な形態をとる寄付をできる限り会計上認識し、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。第2は、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]における構成要素の定義を厳密に適用して検討している点である。例えば、収集品についてはその貨幣的属性に焦点を当て資産の定義を充足することをもって、原則、認識することを提案している。もちろん資産計上した収集品については、財務会計基準書97号（FASB [1987]）に基づいて減価償却を行うこととしている。

3. 1992年改訂公開草案

（1）概要

FASBは、1992年11月、公開草案の改訂版を公表した。この改訂公開草案は、当初の公開草案への1,000を超える団体や個人からの文書によるコメント、公聴会での40名の口頭での意見表明を踏まえて作成されており、次の6点において重要な変更および明確化が行われている（FASB [1992], Par. 38）。

- ◆ 収集品の認識について（資産計上の不要）
- ◆ サービスの寄付の認識規準の見直し（限定的な規準へ）
- ◆ 提供する誓約の受入れの認識について（使途拘束付きの収益計上）
- ◆ 固定資産もしくは固定資産購入資金の寄付の受入れの認識について（使途拘束付きの収益計上）
- ◆ 寄付者の課した使途拘束の解除を認識する規定の適用について
- ◆ 提供する誓約の受入れ等に係る情報開示について

なお、タイトルも「Accounting for Contributions Received and Contributions Made and Capitalization of Works of Art, Historical Treasures, and Similar Assets

（下線、筆者追加）」から「Accounting for Contributions Received and Contributions Made」に変更されている。公開草案の重要な提案の1つが収集品の原則認識、資産

計上にあったが、改訂公開草案ではその提案から大きく変更を行ったため、タイトルから収集品の記述を削除したと推察される。

以下、改訂公開草案における上記の重要な変更点などを中心に、改訂公開草案の付録B（appendix B）を手がかりに考察・検討する。

（2）寄付の定義

改訂公開草案は、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無条件に譲渡すること、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、有価証券、土地、建物、施設設備もしくはガス・電気・水道などの使用、原材料や物品、無形資産、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（下線、筆者追加）」と定義している（FASB [1992], Par. 5）。寄付の定義について、改訂公開草案は基本的に公開草案を引き継いでいる²⁾。公開草案からの相違は、「無条件に（unconditional）」という文言を追加し、条件付きの譲渡ではないことを明確にしている点である。また施設設備もしくはガス・電気・水道などの使用をサービスの寄付の一部としてではなく、財の寄付として捉えている点である³⁾（FASB [1992], Par. 181）。

（3）受け入れた寄付の会計処理

寄付を受け入れた場合、受け入れた期間における収益ないしは利得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 [1992], Par. 7）。寄付に係る原則的な処理であり、後述のサービスの寄付および収集品の寄付以外に適用される。

（借） 資産／負債／費用 ××× （貸） 寄 付 収 益 ×××

公正価値について、「当該資産の市場価格が入手可能であれば、貨幣性および非貨幣性資産の公正価値の最善の根拠」になるとしている（FASB [1992], Par. 18）。また「市場価格が入手可能でない場合、類似資産における市場価格、独立した評価額や見積み将来キャッシュ・フローの現在価値のような評価技法によって見積もられる。」としている（同上）。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

²⁾ 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 [1992], Par. 46）。

³⁾ 公開草案では、同様の例示（Example 6）において、財もしくはサービスの寄付として認識が可能であることを示していた（FASB [1990], Par. 129）。

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、事業活動計算書において使途非拘束の収益もしくは使途拘束の支援として報告が行われる（FASB [1992], Par. 7）。

（４）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は、サービスの寄付を認識する⁴⁾（FASB [1992], Par. 8）。

- a. 非財務的資産を創出する、あるいはその価値を高める場合
- b. 専門的な技術を必要とする場合であり、そのような技術をもつ個人から提供され、かつ、もしその技術の寄付がなければ、通常は対価を支払う必要があるようなもの

（借） 資 産 / 費 用 ××× （貸） サービスの寄付収益 ×××

上記要件 b. の専門的な技術とは、建築家、大工、医師、電工、弁護士、看護師、配管工、教師、その他の専門家や職人によって提供される。なお、その他のサービスの寄付は認識してはならない（FASB [1992], Par. 8）。

サービスの寄付の額は、要件 a. の場合、当該サービスの公正価値、または寄付されたサービスに起因する資産もしくは価値が付加された資産の公正価値によって測定する。また要件 b. の場合には、寄付されたサービスの市場価格によって測定する（FASB [1992], Par. 18）。

サービスの寄付の取扱いは、改訂公開草案の重要な変更点の 1 つである。公開草案がサービスの寄付の認識対象を広く捉えていたのに対して、改訂公開草案は「専門的な技術」という文言を入れることにより、サービスの範囲を限定している⁵⁾。FASB は当初、公開草案において一定の要件を満たすサービスだけでなく、一定の要件を満たしていない場合でも、合理的なコストで十分な信頼性をもって測定できる場合には、そのようなサービスの寄付の認識を奨励していた（FASB [1990], Par. 6 & 58/ FASB [1992], Par. 115）。

しかし、このような公開草案の提案に対して多くのコメントが寄せられた（FASB

⁴⁾ 改訂公開草案の付録 C に、サービスの寄付の例示（Example 10-14）を収録している（FASB [1992], Pars. 185-196）。

⁵⁾ 公開草案は、受け入れたサービスが次のいずれかに該当する場合には、サービスの寄付を認識するとしていた（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体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

[1992], Par. 116)。情報提供に係るコストと便益の関係から、サービスの寄付の認識自体に反対するものもあれば、認識するサービスの要件を通常は対価を支払って購入するようなサービスに限定すべきである、組織のミッションに不可欠なサービスに焦点を当てた要件の新設という認識には賛成であるが、その要件の変更等を要望する意見があった。また、一定の要件を満たさない測定可能なサービスの寄付の認識について、そもそもそのようなサービスが信頼性をもって測定できるかという疑問や懸念を呈する意見もあった。また会計基準は様々な会計実務の奨励よりも、むしろ限定する必要があるとの意見もあった。

上述のコメント等を踏まえた結果、改訂公開草案は大部分のサービスの寄付を認識し、提供される情報への財務諸表利用者の懐疑主義やそのような情報を提供するためのコストへの懸念を理由として、公開草案における認識規準を大幅に変更した。この変更により、FASBは目的適合性、測定可能性が明らかであり、提供する情報の便益を超えないコストで取得可能な情報を提供するサービスだけを認識できる規準となっていると考えている (FASB [1992], Par. 117)。

なお、公開草案に対するコメントにあった一定の要件を満たさないサービスの寄付の認識についてであるが、測定や推定の方法が組織によって様々となる可能性があり、その結果として財務情報の信頼性の低下、また財務諸表作成者に偏向した情報につながる危険性等の強い懸念があるとの理由から、公開草案の提案を変更して「認めない」こととしている (FASB [1992], Par. 118)。

情報開示について、改訂公開草案は寄付されたサービスが使用されたプログラムや活動（1会計期間に受入れたサービスの寄付の種類や内容および収益として認識した金額を含む）を記載することを要求している。また可能であれば、収益として認識しなかったサービスの寄付の公正価値を開示することを奨励している (FASB [1992], Par. 9)。FASBは寄付されたサービスの種類や内容という非財務情報は、組織の運営（サービスの寄付への依存度も含む）を理解する上で有用であり、また寄付されたサービスの時間やその傾向、またボランティアの努力によって提供されたサービスの成果等の情報は、組織の成功や長期的な存続可能性を評価するのに役に立つとしている (FASB [1992], Par. 119)。

(5) 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) の寄付の受け入れについて、次のすべての要件を満たす場合には資産として認識しなくてもよい (FASB [1992], Par. 10)。

- a. 財産上の利得目的ではなく、公共サービスの促進のための公開展示、教育ま

たは研究の目的で保有する

- b. 保護され、抵当権などが設定されておらず、手入れされ、保存されている
- c. 収集品の販売収益は他の収集品の購入のために使用するという組織の方針に従っている

この結果、組織は下記のいずれかの会計処理を選択し、継続適用することになる。

- ① 収集品のすべてを資産計上する（過年度のものを含めて）
- ② 116号基準適用後に取得した収集品を資産計上する（過年度のものは資産計上しない）
- ③ 収集品については資産計上しない

寄付された収集品を認識する場合（上記の①および②）には、収集品は資産として貸借対照表に計上され、収益もしくは利得として損益計算書に計上される。そして資産計上した収集品は、他の固定資産と同様に減価償却の対象となる。

（借） 収 集 品 （ 資 産 ） ××× （貸） 寄 付 収 益 ×××

資産として計上しない場合（上記の③）には、収益もしくは利得として計上することはできない。ただし、資産計上しない場合には、事業活動計算書において、収益、費用、利得および損失とは区別して、次の項目の報告を行う（FASB [1992], Par. 25）（図1・網掛け部分参照）。

- a. 純資産の適切な区分⁶⁾の減少としての収集品の取得原価⁷⁾
- b. 純資産の適切な区分の増加としての収集品の販売収益⁸⁾
- c. 純資産の適切な部分の増加としての紛失または破損した収集品の保険金受取りによる収益⁹⁾

また注記において、収集品の概要（組織にとっての当該収集品の重要性を含む）および収集品に対する組織の会計処理の会計方針や管理方針を開示しなければならない

⁶⁾ 純資産は、寄付者の意思に基づいて①永久拘束純資産（permanently restricted net assets）、②一時拘束純資産（temporarily restricted net assets）、③非拘束純資産（unrestricted net assets）に区分されている。

⁷⁾ 収集品を購入した場合であり、図1では資産計上していない収集品である作品の購入額25は永久拘束純資産の減少として報告される。仕訳で表すと、「（借）永久拘束純資産 25 （貸）現金預金など 25」となる。

⁸⁾ 収集品を販売した場合であり、図1では収集品である作品の売却額15は非拘束純資産の増加5および永久拘束純資産の増加10として報告される。仕訳で表すと、下記のとおりである。

（借）現金預金など 15 （貸）非拘束純資産 5
永久拘束純資産 10

⁹⁾ 収集品に係る保険金受取りの場合であり、図1では収集品である作品の損害による保険金受領額1は永久拘束純資産の増加1として報告される。仕訳で表すと、「（借）現金預金など 1 （貸）永久拘束純資産 1」となる。

(FASB [1992], Par. 26)。FASBは、このような情報の開示は過度のコストをかけることなく、組織の管理者の収集品を維持・管理する責任を評価するのに有用であるとしている (FASB [1992], Par. 129)。

図1

M団体 事業活動計算書 19XX年6月30日に終了する会計期間				
	非拘束	一時拘束	永久拘束	合計
収益およびその他の支援	XXX	XXX	XXX	XXX
収集品でない作品の売却益	1			1
拘束が解除された純資産	XXX	(XXX)		
収益、利得および支援の合計	XXX	XX	XXX	XXX
費用	XXX			XXX
資産計上されていない収集品に係る変動前の純資産の変動	XX	XX	XXX	XXX
資産計上されていない収集品に係る純資産の変動:				
収集品である作品の売却額	5		10	15
収集品である作品の損害による保険金受領額			1	1
資産計上していない収集品である作品の購入			(25)	(25)
	5		(14)	(9)
純資産の変動	XX	XX	XXX	XXX

(出所：FASB [1992], par. 136)

収集品の寄付の取扱いは、上述のサービスの寄付と同様に改訂公開草案の重要な変更点の1つである。公開草案が収集品の寄付を原則認識し、貸借対照表に資産計上することを求めていたのに対して、改訂公開草案は原則認識せず、貸借対照表への資産計上を求めていない¹⁰⁾。

公開草案において、FASBが収集品の寄付収益を認識し、収集品の資産計上を求めた根拠は収集品が資産の定義に合致するからであった。そして、貸借対照表や活動計算書から重要な経済的資源である収集品を除外し、収集品の寄付収益を除外すれば、当該組織の財政状態や財政状態の変動の公正な表示を不十分なものとし、目的適合的な

¹⁰⁾ 公開草案は、「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」としていた (FASB [1990], Par. 6 & 18)。

情報の提供を損なうとしていた (FASB [1990], Par. 51)。さらに、収集品の寄付を認識しない場合、非営利組織の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], Pars. 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た (FASB [1990], Pars. 100-101)。

公開草案における収集品の寄付に係る会計処理に対する反応は、非常にネガティブなものであった。収集品を資産計上するためのコストは、資産計上することによってもたらされる便益をはるかに超えているという公開草案への反対のコメントであった (FASB [1992], Par. 121)。このようなコメントに対して、FASBは首尾一貫して「収集品は (所有者の意図とは関係なく) 資産であり、資産計上すべきである」との立場を主張しつつも、同時に、収集品の資産計上に必要な過去の資料等の入手が不可能であったり、また可能であったとしてもそのコストが掛かりすぎることを考慮すると、収集品を資産計上することによって追加的に付加される情報の便益は、そのような追加的に発生するコストを正当化することはできないとして、一定の条件下において、収集品の資産計上を行わないことを容認したのである (FASB [1992], Par. 122 & 125)。しかしながら、FASBにとってこの処置はあくまでも「容認」であり、上述の情報開示の重要性を再確認し、現行の財務報告実務を改善するための一歩 (practical step) であるとしている (FASB [1992], Par. 129)。

(6) 寄付の提供の会計処理

寄付を提供する場合の寄付者の会計処理について、改訂公開草案は公開草案の提案を引き継いでいる。すなわち、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) の精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 [1992], Par. 17)。

(借) 寄 付 費 用 ××× (貸) 資 産 / 負 債 ×××

FASBは、原則、寄付という取引が行われた場合、寄付者においては寄付費用を認識し、被寄付者においては寄付収益を認識するという対照的な会計処理を求めているのである。

(7) 提供する誓約の会計処理

提供する誓約 (*promise to give*)¹¹⁾ 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 [1992], Appendix D)。

提供する誓約の会計処理について、公開草案は「提供する誓約の認識と測定」との見出しを付けて、無条件の提供する誓約と条件付きの提供する誓約の場合に分けて記述していたが、改訂公開草案は特にそのような記述はせず、条件付きの提供する誓約の認識 (FASB [1992], Pars. 21-22) および提供する誓約に係る情報開示 (FASB [1990], Pars. 23-24) について記述している。

無条件の提供する誓約の会計処理についての記述は改訂公開草案にはないが、公開草案に基づく下記のようなになる¹²⁾。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)。無条件の提供する誓約の公正価値は、一般に市場価格は入手可能ではないことから、リスクを考慮した割引レートを用いた見積り将来キャッシュ・フローの現在価値が適切な測定額であるとしている (FASB [1992], Par. 108)。なお、1年以内に寄付されると期待される無条件の提供する誓約については、割引現在価値ではなく、正味実現可能価額で測定することも許容されている (FASB [1992], Par. 111)。

被寄付者の会計処理：

(借) 受取勘定 (資産) ××× (貸) 寄付収益 ×××

寄付者の会計処理：

(借) 寄付費用 ××× (貸) 支払勘定 (負債) ×××

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。仮に条件が

¹¹⁾ 公開草案は提供する誓約をあらわす用語として *pledge* を用いていたが、改訂公開草案では *promise to give* を用いている。公開草案に対して、*pledge* という用語は提供する誓約以外を意味して使われる場合があるとのコメントを受けて、FASBは誤解を避けるために用語を変更している (FASB [1992], Par. 86)。

¹²⁾ FASBは付録Bの結論の背景において、提供する誓約は他の寄付の認識と首尾一貫した方法によって認識されるべきであるとの見解を示している (FASB [1992], Par. 88)。無条件の提供する誓約は寄付の定義 (FASB [1992], Par. 5) を充足しており、特別の会計処理が必要ではないことから、今回の改訂公開草案のような記述になっていると考えられる。

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払金（預り金）として処理する（FASB [1992], Par. 21）。

被寄付者の会計処理：

(借) 現金預金など（資産） ××× (貸) 預り金など（負債） ×××

寄付者の会計処理：

(借) 前払金など（資産） ××× (貸) 現金預金など（資産） ×××

改訂公開草案は、提供する誓約に係る情報開示について新たに定めている。無条件の提供する誓約の受取人（被寄付者）は下記を開示しなければならない（FASB [1992], Par. 23）。

- a. 1年以内、1年から5年以内、5年を超えて受取るそれぞれの誓約に係る受取勘定の金額
- b. 誓約に係る受取勘定の回収不能見積額の金額

条件付きの提供する誓約の受取人（被寄付者）および貸借対照表に資産として未計上の提供する意図を示唆されている場合は下記を開示しなければならない（FASB [1992], Par. 24）。

- a. 提供者より提示されている合計金額
- b. 提供する誓約などの類似の特徴をもつグループごとの説明と金額（例えば、新たなプログラムの開始を条件とするもの、新しい建物の建設、特定の日時までのマッチング・ギフトなど）

改訂公開草案は、提供する誓約の認識の可否について、公開草案同様に財務会計概念書6号（FASB [1985]）における資産¹³⁾ および負債¹⁴⁾ の定義に提供する誓約が該当するか否かの観点から検討している（FASB [1992], Par. 89-97）。また測定可能性、目的適合性および信頼性の観点からも検討を行い、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。

上述のようにFASBは改訂公開草案において、提供する誓約の会計処理については公開草案を踏襲し、基本的な変更を加えていない。しかしながら、公開草案に対するほとんどのコメント（財務諸表利用者を含む）は、提供する誓約の認識を強制すべきではないというものであった。例えば、次のようなコメントである。提供する誓約の受取りに係る情報開示を改善する基準設定を行うべきであり、提供する誓約を貸借対照

¹³⁾ 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）。

¹⁴⁾ 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）。

表に資産計上することを強制するのではなく、任意とすべきである。このようなコメントに対して、FASBは組織の将来キャッシュ・フローに係る情報開示は現状の実務を改善するので、パラグラフ23および24の情報開示は重要であるとしている。また提供する誓約の認識の任意適用については、大学や宗教団体における現状を指摘した上で、任意適用では現在の報告実務を改善することはできないと反論している（FASB [1992], Pars. 100-101）。

また、コメントの中には無条件の提供する誓約は認識すべきではないというものもあったが、FASBは期末における組織の資産や負債、期間中における収益や費用を忠実に表現せず、目的適合的な情報を排除することによって、当該組織の財務諸表を不完全なものとする反論している（FASB [1992], Par. 102）。

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、公開草案が改訂公開草案においてどのように変遷しているかを、改訂公開草案の付録B（結論の背景）における議論を中心にして考察した。これまでの考察から明らかになったことは、第1にFASBは公開草案において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のであるが、改訂公開草案ではサービスや収集品の寄付の認識においてFASBが寄付の認識を譲歩している点である。上述したように、サービスの寄付においてはサービスの範囲を専門的な技術に限定している。また収集品の寄付については原則、収益を認識し資産計上としていたが、一定の要件の範囲内で資産計上を任意とした点である。しかしながら、結論の背景における議論をみる限り、FASBはサービスや収集品の寄付の認識について、情報提供に係るコストと便益の観点から譲歩しているのであり、すべての形態の寄付を財務諸表に包含しようとする基本的な姿勢に変更はないと考えられる。

第2に、FASBは提供する誓約の会計処理については、コメントのほとんどが反対論であったにもかかわらず、無条件の提供する誓約について認識することを堅持している点である。提供する誓約に係る会計処理を統一化し、情報開示に係る規定を整備することにより、提供する誓約に係る会計報告実務が改善し、目的適合性のある情報提供が可能となることが期待されている。

（2）今後の課題

FASBは1990年10月に公開草案を公表し、公開草案へのコメント等を踏まえて1992年11月に本稿で取り扱った改訂公開草案を公表した。そして、この改訂公開草案を経て、

1993年6月に基準書116号を公開したのである。基準書116号は、財務会計基準審議会の7人の委員のうち6名の賛成によって評決されている。反対票を投じたのは議長を務めていたベレスフォード氏（Beresford, Dennis R.）であった。ベレスフォード氏の反対の理由は、無条件の提供する誓約について収益を認識し資産を計上することであった。無条件の提供する誓約に係る会計処理については、別稿にて考察・検討を行いたい。

引用文献リスト

- 1 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頁を参考にしているが、基本的には私訳である。)
- 2 FASB [1987] : FASB. 1987. Statement of Financial Accounting Standards No.93. *Recognition of Depreciation by Not-for-Profit Organizations*. Norwalk, CT: FASB.
- 3 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*.
- 4 FASB [1992] : FASB. 1992. Exposure Draft (Revised): Proposed Statement of Financial Accounting Standards. *Accounting for Contributions Received and Contributions Made*.
- 5 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頁を参考にしているが、基本的には私訳である。)
- 6 尾上 [2013] : 尾上選哉「米国における寄付に係る会計基準：1990年公開草案」『研究年報（大原大学院大学）』第7号（2013年3月）。

(付記) 本稿は、非営利法人研究会東日本部会（主査：岡村勝義）『日本及び諸外国における非営利法人制度に関する研究（最終報告）』（2013年）所収の本稿同タイトルの論文に、非営利法人研究会第17回全国大会（2013年9月22日・近畿大学）における東日本部会最終報告を基にして加筆・修正したものである。なお本研究は、JSPS科研費 23530614（基盤研究（C））の助成を受けたものである。

(おのえ えりや・大原大学院大学 会計研究科准教授)

