

Title	国際会計基準第31号(ジョイントベンチャーに対する持分の財務報告)の国内基準化における基本的視座：我が国におけるジョイントベンチャーの諸形態を中心に(守永誠治教授退任記念号)
Sub Title	A Study on the Possible Application of IAS 31 in Japan(In Honour of Profesor Seiji Morinaga)
Author	鷹野, 宏行(Takano, Hiroyuki)
Publisher	
Publication year	1993
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.35, No.6 (1993. 2) ,p.225- 236
JaLC DOI	
Abstract	本稿は,国際会計基準第31号(ジョイントベンチャーに対する持分の財務報告)の国内基準化を検討する場合に,特に注目しなければならない諸項目を指摘する。まず,国際会計基準第31号を概観する。そこにおいて注目すべきことは,ジョイントベンチャーの概念規定を,共同支配の存在に求めているところである。我が国において,共同支配が存在する組織形態を対象とするならば,ジョイントベンチャーとして設立された株式会社ばかりでなく,建設業共同企業体や中小企業組合や第3セクターにも焦点を当てる必要がある。これらの諸形態を体系的に論じていく上で,問題を複雑にしているのは,それぞれのジョイントベンチャーが個別の法律制度にあてはめられ,別個に体系付けられているところである。したがって,必然的に縦割型の制度にしぼられ,横断的に論ずることが困難になってくる。我が国の現状を検討していく上では,それぞれの形態を場合分けしながら,会計処理が変化してくる原因を究明しなければならない。こういった基本的観点から,まず,我が国の連結財務諸表制度の枠組においてジョイントベンチャーに関する規定を基準化する場合の問題点を検討する。その議論を前提に,我が国における多様なジョイントベンチャーを挙げながら,その特質を検討していく。その際,ジョイントベンチャーが,法人か非法人か,納税義務者が非納税義務者か,営利組織か非営利組織か,といった論点を考察しながら,連結か個別かという問題にも論及していく。
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-19930225-04056321

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

三田商学研究
35 卷 6 号
1993 年 2 月

研究ノート

国際会計基準第31号（ジョイントベンチャーに対する 持分の財務報告）の国内基準化における基本的視座

——我が国におけるジョイントベンチャーの諸形態を中心に——

鷹野 宏行

<要 約>

本稿は、国際会計基準第31号（ジョイントベンチャーに対する持分の財務報告）の国内基準化を検討する場合に、特に注目しなければならない諸項目を指摘する。

まず、国際会計基準第31号を概観する。そこにおいて注目すべきことは、ジョイントベンチャーの概念規定を、共同支配の存在に求めているところである。我が国において、共同支配が存在する組織形態を対象とするならば、ジョイントベンチャーとして設立された株式会社ばかりでなく、建設業共同企業体や中小企業組合や第3セクターにも焦点を当てる必要がある。

これらの諸形態を体系的に論じていく上で、問題を複雑にしているのは、それぞれのジョイントベンチャーが個別の法律制度にあてはめられ、別個に体系付けられているというところである。したがって、必然的に縦割型の制度にしばられ、横断的に論ずることが困難になってくる。

我が国の現状を検討していく上では、それぞれの形態を場合分けしながら、会計処理が変化してくる原因を究明しなければならない。こういった基本的観点から、まず、我が国の連結財務諸表制度の枠組においてジョイントベンチャーに関する規定を基準化する場合の問題点を検討する。その議論を前提に、我が国における多様なジョイントベンチャーを挙げながら、その特質を検討していく。その際、ジョイントベンチャーが、法人か非法人か、納税義務者か非納税義務者か、営利組織か非営利組織か、といった論点を考察しながら、連結か個別かという問題にも論及していく。

<キーワード>

国際会計基準第31号、ジョイントベンチャー、共同支配、連結財務諸表、持株基準、支配力基準、建設業共同企業体、中小企業組合、事業協同組合、協業組合、第3セクター

I はじめに

国際会計基準委員会（International Accounting Standard Committee: 以後 I A S C と略称する）から 1989 年に公表された国際会計基準（International

Accounting Standard: 以後 I A S と略称する）公開草案第32号「財務諸表の比較可能性」以後、I A S C の方針は、従来の選択可能な諸基準を容認した I A S を見直し、類似または同一の取引に適用される会計基準を単一または限定された基準のみ容認していこうとする方向に変わりつつある。これは会計基準の国際的調

和化の一つの潮流であるといえるが、IASをそれぞれの国の異なる文化や諸制度などの制約のなかで、いかに国内化していくかということが、重要な問題として提起されよう。

さて、本稿では、IASCから1990年に公表されたIAS第31号「ジョイントベンチャーに対する持分の財務報告 (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)¹⁾」に注目する。この会計基準は、ジョイントベンチャーという組織を媒介として、個別財務諸表と連結財務諸表の両者にわたる会計基準とあるという意味で、非常に特徴的な体系になっていると考えられる。

我が国においては、このようなジョイントベンチャーを想定した会計基準は存在しない、そのため、現在ある会計基準の適用範囲内で処理することになる。しかしながら、会計基準の国際的調和化を図ろうとするIASCの初期の目的を遂行するためには、IAS第31号をいかなる形式で国内化していけばよいのかを研究することが緊急の課題であるといえるが、その前段階として、我が国における現行のシステムを検証することが必要であろう。

本稿の目的は、IAS第31号におけるジョイントベンチャーの定義を出発点として、我が国において現存しているジョイントベンチャーの組織形態をあげながら、異なる組織形態をとるジョイントベンチャーへの投資について、投資会社が現行の制度上どのような会計処理を行おうのかを考察することである。但し、本稿では、IAS第31号が措定している²⁾会計処理方法の優劣を議論することを目的としない。

- 1) 本稿にある国際会計基準は、すべて日本公認会計士協会が作成した日本語訳によっている。
- 2) 例えば、リクラウやペイバンディは、比例連結を統一的な基準として採用するよう勧告している。

Reklau, D. L., "Accounting for Investments in Joint Ventures - A Reexamination" *The Journal of Accountancy*, 1977, p.96-103

Peyvandi, A. A., "Accounting and Reporting for Investment in Joint Venture Arrangements", *Ph. D. Dissertation, University of Missouri*, 1980, p.156

また、ディアターとワイアットは、拡張持分法なる会計処理を主張している。

Dieter, R. & Wyatt, A. R., "The Expanded Equity Method - An Alternative in Accounting for Investments in Joint Ventures", *The Journal of Accountancy*, 1978, p.91-96

II IAS第31号の概観

IASCから1990年12月にIAS第31号「ジョイントベンチャーに対する持分の財務報告」が公表された。これは1986年7月に公表されたIAS公開草案第28号「関連会社及びジョイントベンチャーに対する投資の会計処理」及び、1989年12月に公表されたIAS公開草案第35号「ジョイントベンチャーに対する持分の財務報告」を受けて、本基準として公表されたものである。

IAS第31号は、序説 (Par1-2)、解説 (Par3-39)、及び本基準部分 (Par40-54) から構成されている。ここでは、(1)IAS第31号が想定しているジョイントベンチャーとは何か、(2)ジョイントベンチャーに対する持分についてどのような財務報告が要請されているか、について概観することにする。

II-(1)ジョイントベンチャーとは何か

IAS第31号では、ジョイントベンチャーを次のように定義している。すなわち、「ジョイントベンチャーとは、複数の当事者が共同支配により、ある経済活動を行う契約上の取決め」(Par2)をいい、ここにおける共同支配とは、「ある経済活動に対する契約に基づき合意された支配の共有」(Par2)をいう。さらに、追加的な説明がなされている。すなわち、「ジョイントベンチャーと呼ばれ、かつその定義を満たすジョイントベンチャーを広く3つの種類-共同支配の事業、共同支配の資産、及び共同支配の事業体-に識別している。すべてのジョイントベンチャーには、以下のような共通の特徴がみられる。(a)2以上のジョイントベンチャー共同支配企業が契約によって拘束されていること、(b)共同支配を可能にする契約上の取り決めがあること」(Par3)というものである。IAS第31号では、ひとたびジョイントベンチャーの定義

- 3) ジョイントベンチャー共同支配企業 (venturer)とは、あるジョイントベンチャーの当事者で当該ジョイントベンチャーを共同支配する当事者をいう (Par 2)。
- 4) 契約上の取り決めが存在することによって、共同支配を伴う持分は、投資企業が重要な影響を有している関連会社に対する投資と区別される。共同支配を可能にさせる契約が存在していない活動は、IAS第31号では、ジョイントベンチャーとみなしていない (Par 4)。

をした後で、ジョイントベンチャーを、①共同支配の事業、②共同支配の資産、③共同支配の事業体、という3つに場合分けして、それぞれのジョイントベンチャーの特質について具体的に提示している。

① 共同支配の事業

共同支配の事業には、次のような特質がある。すなわち、「ある種のジョイントベンチャーの事業は、法人、パートナーシップまたは他の事業体の設立を伴うものではなく、また、ジョイントベンチャー共同支配企業自体から独立した財務組織を伴うものでもなく、むしろ、ジョイントベンチャー共同支配企業の資産その他の資源の使用を伴うものである。それぞれのジョイントベンチャー共同支配企業は、自己所有の有形固定資産を使用し棚卸し資産を保有する。また、ジョイントベンチャー共同支配企業では、費用及び負債が生じ、資金調達が行われ、それらは当該企業の債務となる。ジョイントベンチャーの活動は、ジョイントベンチャー共同支配企業の類似する活動と同様に当該企業の従業員によって遂行される。ジョイントベンチャーの契約にしたがって、通常、共同の製品の売却から得た収益と共通して生じる費用は、ジョイントベンチャー共同支配企業に配分される」(Par 8)⁵⁾。

② 共同支配の資産

共同支配の資産には、次のような特質がある。すなわち、「ある種のジョイントベンチャーは、ジョイントベンチャーに拠出されたまたはジョイントベンチャーのために取得された、若しくはジョイントベンチャーの目的のために提出された一つ以上の資産をジョイントベンチャー共同支配企業によって共同支配したり、しばしば共同所有することがある。当該資産は、ジョイントベンチャー共同支配企業の便益を得る

5) 共同支配の事業の例として、次のようなものがあげられている。すなわち、「2以上のジョイントベンチャー共同支配企業が特定の製品、例えば航空機などの生産、販売及び供給を共同で行うために、それぞれの事業、資源及び技術を結合させる場合である。それぞれのジョイントベンチャー共同支配企業は、製造工程において異なる部分を担当する。それぞれのジョイントベンチャー共同支配企業は、独自の費用を負担し、航空機の売却から得た収益のうち自己の持分相当額の分配を受けるが、かかる分配は、契約上の取決めにしたがって決定される」(Par 9)と。

ために用いられる。それぞれのジョイントベンチャー共同支配企業は、当該資産の生物の分配を受け、また生じた費用のうち合意された割合に応じて費用を負担する」(Par 12)。また、「これらのジョイントベンチャーは、法人、パートナーシップまたは他の事業体の設立を伴うものではなく、また、ジョイントベンチャー共同支配企業自体から独立して財務組織を伴うものでもない。それぞれのジョイントベンチャー共同支配企業は、共同支配の資産の持分割合に応じて、将来の経済的便益のうち自己の持分を支配する」(Par 13)⁶⁾。

③ 共同支配の事業体

共同支配の事業体には、次のような特質がある。すなわち、「共同支配の事業体は、それぞれのジョイントベンチャー共同支配企業が持分を有する法人、パートナーシップまたは他の事業体の設立を伴うジョイントベンチャーである。当該事業体は、ジョイントベンチャー共同支配企業間の契約上の取り決めによってその活動が共同支配されていることを除いては、他の企業と同一の方法で運営される」(Par 17)。また、「共同支配の事業体は、ジョイントベンチャーの資産を支配し、負債及び費用を生じさせ、収益を得る。当該事業体は、ジョイントベンチャーの活動のために、自己の名義によって契約を締結し、資金調達を行う。共同支配の事業体の中には、ジョイントベンチャーの生産物の分配を受けるものもあるが、それぞれのジョイントベンチャー共同支配企業は、共同支配の事業体の損益の分配を受ける権利を有する」(Par 18)⁷⁾。

6) 共同支配の資産の例として、次の様なものがあげられている。すなわち、「石油、ガス及び鉱物掘削業の多くの事業には、共同支配の資産が用いられる。例えば、多くの石油生産企業が石油パイプラインを共同して支配し事業に用いる場合である。それぞれのジョイントベンチャー共同支配企業は、当該パイプラインを用いて自己の生産物を輸送し、パイプラインの使用に伴う費用のうち合意された割合を負担する。共同支配の資産に関するその他の例としては、2つの企業が資産を共同で支配し、それぞれの企業は、受取賃借料の分配を受け、費用の配分額を負担する場合である」(Par 14)と。

7) 共同支配の事業体の例として、次のようなものがあげられている。すなわち、「2つの企業が関連する資産及び負債を共同支配の事業体に移して、特定の事業分野のそれぞれの活動を結合させる場合である。別の例としては、ある企

II-(2) ジョイントベンチャーに対する持分についてどのような財務報告が要請されているか

IAS第31号では、ジョイントベンチャーを上述の3つの形態に場合分けして、それぞれの形態に対して次のような持分報告を要請している。

まず、共同支配の事業については、次のように規定している。すなわち、「ジョイントベンチャー共同支配企業は、共同支配の事業に対する持分に関して、次の事項をその個別財務諸表及び連結財務諸表において認識しなければならない。(a)ジョイントベンチャー共同支配企業の支配する資産及び生じた負債、(b)ジョイントベンチャー共同支配企業に生じた費用及びジョイントベンチャーによる商品または役務の売却から得た収益のうち自己の持分相当額」(Par40)と。

さらに、共同支配の資産については、次のように規定している。すなわち、「ジョイントベンチャー共同支配企業は、共同支配の資産に対する持分に関して、次の事項をその個別財務諸表及び連結財務諸表において認識しなければならない。(a)資産の性質にしたがって分類された共同支配の資産のうち自己の持分相当額、(b)ジョイントベンチャー共同支配企業に生じた負債、(c)ジョイントベンチャーに関連する他のジョイントベンチャー共同支配企業と共同して生じた負債のうち自己の持分相当額、(d)自己の持分にかかるジョイントベンチャーの生産物の売却または使用から得た収益と、ジョイントベンチャーによって生じた費用のうち自己の持分相当額、(e)ジョイントベンチャーに対する自己の持分に関して生じたすべての費用」(Par41)と。

最後に、共同支配の事業体については、ジョイントベンチャー共同支配企業の連結財務諸表レベルの持分報告のみを取扱い、個別財務諸表レベルでの持分報告は特定のみを提示していない。ジョイントベンチャー共同支配企業の連結財務諸表での持分報告として、次のものを要請している。

まず、標準処理として、「ジョイントベンチャー共同支配企業は、ジョイントベンチャー共同支配企業の連結財務諸表において、比例連結の2つの報告様式のうちのいずれか一つを用いて、共同支配の事業体に対する自己の持分を報告しなければならない。」(Par42)とする。この場合の比例連結とは、「ジョイントベン

チャー共同支配企業の財務諸表において、ジョイントベンチャーの資産、負債、収益及び費用の各科目のうちジョイントベンチャー共同支配企業の持分割合に応ずる額を、各科目ごとにジョイントベンチャー共同支配企業の類似する科目と合算するか、またはそれらを別個の各科目として会計処理し報告する方法」(Par2)をいう。

さらに、認められる代替的処理として、「ジョイントベンチャー共同支配企業は、ジョイントベンチャー共同支配企業の連結財務諸表において、持分法を用いて、共同支配の事業体に対する自己の持分を報告しなければならない」(Par42)とする。ここにおける持分法とは、我が国ですでに用いられているものと同一である。

以上概観してきた内容からもわかるように、ジョイントベンチャーなる組織には多くの形態が存在し、すべての形態を一概に論ずることができないということである。IAS第31号においても、3つの形態を場合分けして論じているのであるが、この点、我が国のジョイントベンチャーを検討する場合にも、まったく同じことがいえよう。IAS第31号が指定している3つの形態すべて、我が国においても現存するからである。

しかし、我が国において、共同支配の事業や共同支配の資産の形態は、それ自体で外部に対する会計的な報告は行われず、投資会社間の内部的な計算が行われるに過ぎない。もちろん、会計基準も存在していないので、これらの具体的に把握するためには、内部資料に頼らざるを得ない。したがって、どのような会計処理が行われているかを把握することもきわめて困難である。

また、共同支配の事業体は、株式会社として設立されるものであれば、民法上の組合として設立されるものもある。さらに、特別法上の組合の中にもジョイントベンチャーの定義にあてはまると思われるものもあり、いわゆる第3セクターも一種のジョイントベンチャーであるとも考えることもできる。

さらに事態を複雑にしているのは、これらすべてのジョイントベンチャーは、既存の法律制度にあてはめられ、それぞれ個別的に体系付けられているという点である。したがって、必然的に縦割型の制度にしばられ、横断的に論ずることが不可能になる。

我が国の現状を検討していく上でも、やはり、場合

業が海外において、当該国の政府または政府機関と共同支配する別個の事業体を設立し、事業を開始する場合である」(Par19)と。

分けをしていかなければならない。そこで以下では、まず、我が国の連結財務諸表制度の枠組においてジョイントベンチャーに関する規定を基準化する場合の問題点を検討する。そして、その議論を前提に、我が国における多様なジョイントベンチャーを挙げながら、その特質を検討していくこととしたい。その際、ジョイントベンチャーが、法人か非法人か、納税義務者か非納税義務者か、営利組織か非営利組織か、といった論点を考察しながら、連結か個別かという問題にも論及していく。ここでとりあげるのは、建設業共同企業体としてのジョイントベンチャー、中小企業組合としてのジョイントベンチャー、それに第3セクターとしてのジョイントベンチャーの3者についてである。

Ⅲ 我が国の連結財務諸表制度の枠組における基準化上の問題点

Ⅲ-1) 連結範囲と会計処理方法

① 子会社の判定及び適用される会計処理方法

我が国の連結財務諸表は、証券取引法に基づく企業内容開示制度の一環として、昭和52年4月1日以降に開始される事業年度から提出が義務づけられた。周知のように、連結財務諸表は、支配従属関係にある2以上の会社からなる企業集団を単一の組織体とみなして、親会社が当該企業集団の財政状態及び経営成績を総合的に報告するために作成するものである（連結財務諸表原則第一）。そこで、親会社は連結財務諸表を作成するに当たって、原則としてすべての子会社を連結の範囲に含めなければならない。「連結財務諸表原則」では、親会社と子会社を次のように定義している（連結財務諸表原則第三の一の2）。すなわち、「親会社とは、他の会社における議決権の過半数を実質的に所有している会社をいい、子会社とは、当該他の会社をいう。親会社及び子会社または子会社が他の会社における議決権の過半数を実質的に所有している場合における当該他の会社もまた子会社とみなすものとする」と。

この定義の背後には、親会社は子会社の議決権の過半数を実質的に所有していれば、株主総会での議決権行使を通じて、子会社を支配することができるという前提が存在している。このように、会社の支配とは、議決権を過半数超所有することであるという基準が、いわゆる持株基準である。

さて、会計処理方法として、子会社に対しては、全

部連結法を適用する。全部連結法は、子会社の資産、負債、収益、費用の全部を親会社のそれぞれに連結する方法である。

② 非連結子会社と関連会社の判定及び適用される会計処理方法

我が国の連結財務諸表原則において、重要性の乏しい小規模子会社については、重要性の原則に基づいて連結から除外する（持分法連結を適用）ことが認められている。すなわち、「子会社で、その資産、売上高等を考慮して、連結の範囲から除いても企業集団の財政状態及び経営成績に関する合理的な判断を妨げない程度に重要性の乏しいものは、連結の範囲に含めないことができる」（連結財務諸表原則注解4）と規定されている⁸⁾。

また、連結財務諸表原則では、関連会社を次のように定義している。すなわち、「関連会社とは、連結会社（親会社及び連結された子会社をいう）が、子会社以外の他の会社の議決権の百分の二十以上を実質的に所有し、かつ、人事、資金、技術、取引等の関係を通じて当該会社の財務及び営業の方針に対して重要な影響を与えることができる場合における当該他の会社をいう」と。この定義からわかるように、関連会社の判定についても、子会社の場合と同じように、原則として持株数に基づく形式的基準が適用される。

会計処理方法に注目すると、非連結子会社及び関連会社に対しては、持分法が適用される。持分法は、投資会社が被投資会社の純資産及び損益のうち投資会社に帰属する部分の変動に応じて、その投資勘定を各期ごとに修正する方法である。

8) 重要性の原則については、連結会計慣行が確立するまでの当面の取扱いとして、大蔵省証券局長通達において、その適用の許容範囲が示されている。具体的には、非連結子会社の規模について、次の基準の算式により計算した割合がいずれも100分の10以下であることとされている。

資産基準	$\frac{\text{非連結子会社の総資産額の合計額}}{\text{連結財務諸表提出会社の総資産額及び連結子会社の総資産額の合計額}}$
売上高基準	$\frac{\text{非連結子会社の売上高の合計額}}{\text{連結財務諸表提出会社の売上高及び連結子会社の売上高の合計額}}$
利益基準	$\frac{\text{非連結子会社の当期（純）損益の額のうち持分に見合う額の合計額}}{\text{連結財務諸表提出会社の当期（純）損益の額及び連結子会社の当期（純）損益の額のうち持分に見合う額の合計額}}$

このように、わが国の連結財務諸表原則では、2つの会計処理方法が設定されているのみで、IAS第31号にあるような比例連結はその枠組の中に存在していない。

Ⅲ-② 連結会計理論と比例連結の位置付け

IAS第31号は、個別財務諸表と連結財務諸表の両者にわたる会計基準である。連結財務諸表に関する部分と、IAS第27号「連結財務諸表並びに子会社に対する投資の会計処理」における連結会計観との整合性についてどのように考えたらよいのであろうか。IAS第27号では、支配従属関係がある子会社を原則的に全部連結法を用いて処理することを要請している。全部連結法にあつては、子会社という1個の独立性をそなえている会計単位を、親会社が文字通りすべて「連結」し、連結グループの外部持分に関しては少数株主持分として表示する。つまり、実質的に支配している子会社の財務諸表を全て親会社のそれに結合することに何ら理論的問題はない。

しかしながら、ジョイントベンチャーの持分を部分的に結合する比例連結は、全部連結のような支配という理論的な後ろ盾がなく、ただ単に持分表示を行っているにすぎない。いわば、部分ないしは比例という接頭語を付けた「連結」は一般的には否定されよう。

このような、連結会計理論における本来の意味での全部連結法と、そもそも投資有価証券の評価方法の一つとして発達してきた持分法と、さらにはジョイントベンチャーに対する比例連結との理論的整合性について、IASCは明確な解答を用意していない。

我が国の連結財務諸表原則をIASにおける連結関係の基準と調和化して、IASを国内化していこうとする場合、まず、連結会計特有の会計的技法の類型化をはかり、理論的に整合性のある体系にすべきである。

Ⅲ-③ 支配力基準と共同支配概念

我が国の連結財務諸表原則では、ジョイントベンチャーに関する規定は存在しない。したがって、ある株式会社がジョイントベンチャーとして設立されたとしても、子会社概念と関連会社概念を規定する際に用いられる持株基準によって、子会社または関連会社として見做されることになる。そこでまた、会計処理方法も決定されるのである。

持株基準による定義付けの背後には、議決権を通じた支配従属関係の存在や重要な影響力の行使が想定さ

れる。そればかりか持株基準による定義付けは、手続的な便宜性という点で優れている。また、様々な利害対立の渦中にある会計では、会計処理並びに手続きの適用から財務諸表の開示まで、会計上の全てのプロセスの中で、何にもまして客観性や検証可能性が保たれなければならないと考えるが、このような意味で、連結財務諸表原則における持株基準は、いわば、客観的な基準としても機能しているといえよう。

しかしながら、持株基準による定義付けは、他面では、弊害を生む余地を残している。親会社の経営者は、非投資会社に対する持株比率を操作することによって、非投資会社を、恣意的に連結財務諸表原則上の子会社にしたたり、関連会社にすることができるからである。もちろん、その場合には、会計処理の方法も変わってくる。いわゆる「連結はずし」の実態は、まさに持株基準による定義付けの弊害といえよう。

形式的な持株基準に対して、支配従属関係の存在をもっと実質的に捉えていこうとするのが支配力基準といわれるものである。IAS第27号「連結財務諸表並びに子会社に対する投資の会計処理」では、親会社が、ある企業の議決権の過半数を所有していない場合でも、次のようなケースでは支配が存在するとしている。すなわち、「(a)他の投資企業との協定によって、議決権の過半数を支配する力を有する場合、(b)法令または契約によって、企業の財務方針及び営業方針を左右しうる力を有する場合、(c)取締役会または同等の経営機関の構成員の過半数を選任または解任する力を有する場合、(d)取締役会または同等の経営機関会議において、過半数の投票権を有する場合」である。

現在までのところ、アメリカにおいても連結範囲決定基準は持株基準によっているが、最近FASBが支配概念の見直しを進めており、そこでは経済的単一体の概念(economic unit concept)を考慮にいたれた支配力基準の導入について討議されている。経済的単一体の概念による連結の条件とは、親会社が他の実体の議決権付株式の過半数を所有していることではなく、他

9) FASB: Discussion Memorandum, *An Analysis of Issues Related Consolidation Policy and Procedures*, 1991

なお、このディスカッションメモランダム⁹⁾の理論的フレームワークについては、以下の文献を参照されたい。

大雄令純稿「連結会計理論再考—FASBのDMとの関連で—」『企業会計』第44巻第6号 p.68 1992年

の実体を支配する能力を有していることである。このように、世界的な傾向として、連結範囲基準¹⁰⁾については、持株基準よりも支配力基準が重視されつつある。

しかしながら、支配力基準には、難点もある。すなわち、支配力基準では、ある会社が他の会社を支配する能力があるか否かの判断を、数値以外のある種の状況を基準とするからである。この意味で、支配力基準は会計基準としてなじみにくいといえることができる。会計のルールは、誰が計算しても同じような結果になるという意味でオペレーショナルなものである必要があるからである。

同じことが、ジョイントベンチャーのケースにもいえる。IAS第31号では、ジョイントベンチャーを定義する場合に、共同支配の存在を要件としている（共同支配の存在基準と名付ける）。投資会社側の持株基準で、その裏側にある共同支配の存在を想定することはできないからである。ジョイントベンチャーは、共同支配がその特徴であり、合弁参加会社間の合意があるときのみ意思決定を行えるのである。したがって、ジョイントベンチャーを定義する場合にも、共同支配の存在というある種の状況を判断基準とするしか方法はない。

IASにおいて、支配力基準による子会社の定義付けや共同支配の存在によるジョイントベンチャーの定義付けが設定されている以上、我が国の連結財務諸表原則においても何らかの対応をせざるをえないであろう。判断の基準を数値ではなく状況に求めるという意味で、両者は類似しており、連結範囲決定基準の再検討の際には、セットにして論じられることが妥当であろう。

Ⅳ 建設業共同企業体としての

ジョイントベンチャー

Ⅳ-1) 建設業企業共同体の特質

10) 梶岡源一郎稿「連結会計方針決定基準の動向」『産業経理』第50号第4号 p.67 1991年

支配力基準と持株基準の関係をどのように捉えるかは、今後、重要な課題として提起されよう。両者は相対立する基準と捉えたり、支配の本質的規定とその操作性基準との関係とも捉えられよう。思うに、まず経営学論壇で活発な経営支配論等の支配概念を援用して、支配の本質について検討した上で、連結範囲確定基準としての操作性との関係で議論を進める必要があるであろう。

恐らく、我が国で最もジョイントベンチャーという言葉が普及しているのは、この建設業界であろう。建設現場では、「〇〇建設・××組共同企業体」といった立て看板を目にすることが多い。

我が国の建設業界で初めてジョイントベンチャーとして建設工事が行われたのは、昭和25年の沖縄での米軍基地工事であった。それ以後、建設省から、昭和26年「ジョイントベンチャーの実施について」、昭和28年「共同請負について」昭和37年「中小建設業の振興について」、昭和41年「中小建設業対策としての共同請負制度について」という通達¹¹⁾が出され、こういった建設省によるバックアップにより、また、折りからの高度成長、日本列島改造のブームなども相まって、ジョイントベンチャーによる建設工事の件数は、増え続け、現在においても衰えるところを知らないのである。

最近における話題となった例をあげると、関西新国際空港の新設工事においては、第1期の護岸工事を6社によるジョイントベンチャーとして契約が結ばれている。この工事は、海外の建設会社の参入問題がクローズアップされ、現在でも日米の懸案となっている我が国の建設業界の閉鎖性の問題の嚆矢となったものである。また、NECの本社ビルは、ビル風対策として、ビルの中央部分に風穴が開いているという画期的なデザインが話題を呼んだが、これは鹿島建設と大林組によるジョイントベンチャーにより建設された。

我が国の法律上、共同企業体は、人格なき社団（民法上の組合）として位置付けられる（通説・判例¹²⁾）。また、法人税法では、人格なき社団等（法人でない社団または財団で代表者または管理者の定めがあるものをいう）のうち、民法上の組合は課税の対象とならないとの規定が存在する（法人税基本通達第15条第1節）。すなわち、共同企業体それ自体では、納税義務者にならないのである。このように、共同企業体は、組合の一種であるが、特別法上の組合とは異なる独自の存在であるといえる。これは、建設工事が終了するとすぐに、契約が解消されるように、共同企業体の存続期間が限定されるところ（すなわち当座組合であるところ）に起因していると考えられる。

11) 建設業共同企業体研究会編『改訂・建設業共同企業体の解説』清文社 p.5 1979年

12) 抜山映子稿「ジョイントベンチャーの法的性格」『ジュリスト』第369号 p.112 1967年

Ⅳ(2) 建設業ジョイントベンチャーの現状

我が国で行われている建設業ジョイントベンチャーの種類は、概ね、共同施工方式と分担施工方式に分類される。まず、共同施工方式は、各構成員が資金を拠出し、人員機材を供与して、合同計算により共同施工するものである。これが本来の意味でのジョイントベンチャーである。また、分担施工方式は、各構成員が対象工事を分割し、それぞれ分担工事について自己の責任の負担において施工し、共通経費は提出するが、損益については合同計算を行わないものである。これは本来の意味でのジョイントベンチャーを逸脱するものといえるが、よく利用される形態である。

なお、各構成員が契約当事者となっているか否かにより、表ジョイントベンチャーと裏ジョイントベンチャーにさらに細分類される。まず、表ジョイントベンチャーは、各構成員が契約当事者として入札及び請負契約書に連署するジョイントベンチャーのことで、各当事者が契約上表面に出ているという意味で建設業界では、表ジョイントベンチャーと呼んでいるようである。また、裏ジョイントベンチャーは、スポンサー以外の各構成員は契約上表面に出ず、発注者に対してスポンサーの単独請負の形式をとる共同経営の形態で、建設業界ではこれを裏ジョイントベンチャーと呼んでいるようである。

これらの組み合わせにより、次のような4つの種類のジョイントベンチャーが実務上行われている。すなわち、①共同施工方式・表ジョイントベンチャー、②分担施工方式・表ジョイントベンチャー、③共同施工方式・裏ジョイントベンチャー、④分担施工方式・裏ジョイントベンチャー¹³⁾である。

Ⅳ(2) 建設業ジョイントベンチャーをめぐる 会計処理

我が国の工事全体のうち、ジョイントベンチャーによる工事は、土木工事、建設工事を問わず、その大部分を占めている。そうした状況にありながら、ジョイントベンチャー工事に対する統一的な会計処理基準は必ずしも確立されておらず、このためジョイントベンチャー工事に対する会計処理は、各社とも試行錯誤の状況にあるようである。この結果、各社の採用する会計処理は、相当の差異があるようである。ここでは、

実務上どのような会計処理がなされているかを検討する。

最もよく用いられる方法は、表ジョイントベンチャーの場合には、各投資会社の出資割合相当の完成工事高、完成工事総利益、未完成ジョイントベンチャー工事に対する支出額及び受入額を計上するものである(比例連結)。また、裏ジョイントベンチャーの場合には、スポンサー会社が100%を計上し(全部連結)、非スポンサー¹⁴⁾が出資割合相当の金額を計上する(比例連結)。

この場合、連結という言葉を使ったが、手続的には前節まで述べてきた連結の議論と同じである。しかし、次のような点で異なる。すなわち、建設業界で用いられるジョイントベンチャーである共同企業体は、民法上の組合に相当し、それ自体では課税の対象とはならない。従って、共同企業体による工事からの収益は、構成員である各会社に配分され、その収益はそれぞれの会社の事業所得になり、他の所得と合わせて課税される。このような状況から、建設会社の個別財務諸表においても、連絡されることになる。

いずれにしても、統一的な会計処理基準が確立されなければ、建設会社間の財務諸表の比較可能性が欠如するばかりでなく、恣意的に完成工事高やその他の数値を変動させることが可能な現状を打破することにはならない。この点、早急に会計処理基準が公表されることが要請される。もちろんこの場合には、IAS第31号が重要な指針となるであろう。

V 中小企業組合としての ジョイントベンチャー

V(1) 中小企業組合の特質

最近の傾向として、複数の大企業が戦略的に提携して、ジョイントベンチャーを設立している。しかし、こればかりでなく、中小企業が大企業との競合に勝ち抜くための方法として、中小企業どうしが組織化して、共同事業を行うという中小企業組合のなかにもジョイントベンチャーの定義に該当するものも含まれる。

そもそも、中小企業は、その規模が故に生じる様々な問題を抱えており、それらの問題は、個々の中小企

13) 建設企業研究会編『J・V工事の現場実務
<全訂新版>』鹿島出版会 p.349-356 1989年

14) 監査法人太田哲三事務所建設業会計グループ
編『J・V工事の会計と原価管理』 p.138
1983年

業の力で解決しがたいものが多い。また、例え個々の中小企業の努力で解決することができたとしても、共同の力を結集したほうが、問題を解決する上で一層能率的なことが多いのである。

そのような理由で、中小企業が直面している諸問題を共同して自主的に解決するような体制を整えることが求められてきた。このことは、究極的には、中小企業及びその従業員の経済的地位を向上させると考えられる。

具体的には、中小企業庁の政策として、「中小企業等協同組合法」や「中小企業団体の組織に関する法律」などの法律が制定され、中小企業組合の設立が積極的に推進されてきた。ある意味では、ジョイントベンチャーは、むしろ中小企業に馴染みやすいのである。我が国のジョイントベンチャーを検討する場合に、中小企業の活動にも焦点を当てる必要があると考えるのである。

中小企業者のための組合制度は多岐にわたり、次のような根拠となる法律がある。すなわち、中小企業協同組合法、中小企業団体の組織に関する法律、商店街振興組合法、環境衛生関係営業の適正化に関する法律、酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律、内航海運組合法といった法律がそれぞれである。

これらの中で、特に「中小企業等協同組合法」上の組合と「中小企業団体の組織に関する法律」上の組合に注目する。

① 「中小企業等協同組合法」上の組合

我が国の中小企業組合制度は、第2次世界大戦後、従来の生産組合についての諸法令が再編成され、昭和24年に「中小企業等協同組合法」が制定された。この法律の第1条に、この組合の目的として次のように述べられている。「この法律は、中小規模の商業、工業、鉱業、運送業、サービス業その他の事業を行う者、勤労者その他の者が相互扶助の精神に基づき共同して事業を行うために必要な組織について定め、これらのものの公正な経済活動の機会を確保し、もってその自主的な経済活動を促進し、且つ、その経済的地位の向上を図ることを目的とする。」

この組合制度における組合の種類は、事業協同組合、事業共同小組合、火災共済協同組合、信用協同組合、協同組合連合会、企業組合、の6種類である。

② 「中小企業団体の組織に関する法律」上の組合

「中小企業の組織に関する法律（中団法と略称する）」は、昭和32年に、内閣の諮問機関である中小企業振興審議会の答申を受けて制定された。中団法は、中小企業団体を規制する基本的な法律であり、中小企業等協同組合法に基づく各種協同組合もこの法律のうちに包括される体系となっている。

中団法の第1条には、次のようにその目的が述べられている。すなわち、「この法律は、中小企業者その他のものが共同して経済事業を行うために必要な組織または中小企業者がその営む事業の改善発達を図るために必要な組織を設けることができるようにし、これらのものの公正な経済活動の機会を確保し、並びにその経営の安定及び合理化を図り、もって国民経済の健全な発展に資することを目的とする。」と。

但し、「中小企業等協同組合法」上の組合に関する規定は、中小企業等協同組合法に譲ることになっている（同法第4条）¹⁵⁾ので、実際には、協業組合、商工組合、商工組合連合会、に関する法律となっている。

V-(2) 事業協同組合と協業組合

非常に多岐にわたる中小企業組合の中で、特に、事業協同組合と協業組合に注目する。それは、これらが中小企業組合の中で典型的なものである上に、ジョイントベンチャー形態をよく反映していると考えられるからである。

事業協同組合は、小規模の事業者によって組織される最も一般的な意味における組合であって、組合員たる小規模の事業者の経営の合理化と取引条件の改善、競争力の維持培養を主目的として、組合員の事業経営に関する共同事業を行う、いわば小規模の事業者の共同経営体である¹⁶⁾。

協業組合は、「その組合員の生産、販売、その他の事業活動についての協業を図ることにより、企業規模の適正化による生産性の向上等を効率的に推進し、その共同の利益を増進することを目的とする」（中団法第5条の2）組織体である。ここで協業というのは、「組

15) 藤田正一氏は、協業組合を営利原則が加味された協同組合企業と位置付けている。そして、「協同組合は、中小企業などの協業化によって、一層の利益を達成するように、生産性、営利性、企業性を発揮させることを制度化した協同組合である」と述べている。藤田正一著『現代日本の企業形態』白桃書房 p.270 1984年

16) 中小企業庁組織課編著『中小企業等協同組合法の解説』ぎょうせい p.65 1986年

合員または組合員になろうとするものが、その営む事業の部類に属する事業の全部または一部を共同して経営するため、当該事業を協業組合の事業としておこなうことをいう」(同法第5条の7)。

ここで、両者を比較しておこう。

事業協同組合は、あくまでもその組合員の事業を補完するための組織である。従って、事業協同組合においては、①組合員となった後も組合員は事業者であることが必要であり、②組合の事業について組合員に競争禁止義務はなく、③組合事業の利用は原則として組合員に限られ、④剰余金の分配は主として事業の利用分量に応じて行い、⑤その他組合の運営は、全て協同組合原則に貫かれている。

これに対して、協業組合は、①組合自体が事業経営の主体であり(中団法第5条の7)、②組合員資格者を小規模の事業者に限らず(中団法第5条の5)、③組合の行う事業に対して組合員は競争禁止義務があり(中団法第5条の8)、④員外利用の制限がなく、⑤剰余金の配当方法を定款で自由に決められ、さらに出資配当に制限がない(中団法第5条の20)¹⁷⁾。

V-3) ジョイントベンチャーは営利組織体か

さて、我が国の法人税法では、法人を内国法人と外国法人とに分類した後に、さらに内国法人を次の5つの法人に分類している。すなわち、公共法人、公益法人等、協同組合等、人格のない社団等、普通法人、である。これらのうちで、公共法人、公益法人等、協同組合等については、それぞれ別表一、別表二、別表三において、それらに該当する法人が限定列挙されている。協同組合等については、中小企業組合のほとんどが該当するが、企業組合と協業組合には、これには含まれない。もちろん、公共法人や公益法人等にも含まれないので、企業組合と協業組合は普通法人として課税されることになる。

現行の法人税法では、普通法人に対しては、37.5%の税率が適用されるが、協同組合等に対しては、27.5%の軽減税率が適用される。我が国の国税庁は、協同組合等を非営利法人ではないが、営利法人でもない中間法人として捉えていると考えられる。

17) 全国中小企業団体中央会編著『中小企業組織論』 p.175 1984年

ちなみに平成3年12月末時点で事業協同組合は、38,060組合、協業組合は、1,379組合に達している。

IAS第31号では、ジョイントベンチャーを協同支配の存在を要件として定義しているのみで、ジョイントベンチャーが営利である必要性を条件としてあげていない、そもそも、ある組織体が営利目的か否かは、その組織体の設立目的とその組織体が存在する国の政府の法人政策や課税政策とが絡み合っただけで決ってくるものといえる。したがって、私見によれば、ジョイントベンチャーを営利組織体に限定する必要性はないと考える。

V-4) 中小企業の中小企業組合に対する 出資の会計処理

中小企業組合には、それぞれ法人格があり、納税義務者になっている。中小企業組合が例えば、建設業ジョイントベンチャーやアメリカのパートナーシップのように非法人で、納税義務者にならないと仮定する。そうすると、それぞれの中小企業は中小企業組合に対する持分を連結する手続きが必要になってくる。しかし、そのような納税のシステムは、現在行われていない。

我が国において、別法人を連結しようとするのは、証券取引法における連結財務諸表制度のみである。つまり、連結財務諸表の作成義務があるのは、上場会社のみである。中小企業には、そのような義務はないので、中小企業の財務諸表に中小企業組合に対する持分を表示しようなどという議論は、ナンセンスのようにも思える。

しかしながら、連結財務諸表を作成する義務があるか否かは、単に制度的な線引きの問題に過ぎず、また、将来、商法において連結財務諸表がとり入れられたり、連結納税制度がとり入れられるならば、当然に議論されなければならないのである。このような意味で、中小企業組合としてのジョイントベンチャーもその他のジョイントベンチャーと同列に捉え、議論していかなければならないと考える。

なお、現行のシステムで考えられる会計処理についていえば、中小企業が中小企業組合に出資した場合、出資金勘定に借記され、投資等として処理される。その金額は、組合が存続するかぎり同じ金額で維持される。また、分配金を得た場合は、分配金勘定に貸記され、営業外収益として処理される。また、被出資側である中小企業組合では、「中小企業等協同組合経理基準」に準拠して、財務諸表が作成される。

Ⅵ 第3セクターとしての

ジョイントベンチャー

Ⅵ-1) 第3セクターの特質

第3セクターは、一般的につぎのような理解をされている。すなわち、第3セクターとは、第1セクターである国・地方公共団体等の公的部門と、第2セクターである企業等の民間営利活動部門との混合形態、つまり、パブリックセクターとプライベートセクターとの共同出資により設立された事業体¹⁸⁾をいう。

ここで、IAS第31号のジョイントベンチャーの概念について、もう一度考えてみることにする。再記するならば、「ジョイントベンチャーとは、複数の当事者が協同支配によりある経済活動を行う契約上の取決めをいう。」である。この場合の当事者とはpartyのことであり、営利の組織体である必要性はIASにおいては論じられていない。また、実際問題として、IAS第31号には、発展途上国等の国の政府とジョイントしている事業体も、ジョイントベンチャーとして例示されている(Par19)。

このように検討してみると、第3セクターは、参加する当事者の一つがパブリックセクターであるジョイントベンチャーに他ならない。ここに、ジョイントベンチャーの会計を体系的に検討していく上で、第3セクターの性質をその会計的な諸問題とともに考慮していく必要性を見いだすことができる。

Ⅵ-2) 第3セクターの歴史的経緯

我が国における最も古い第3セクターの設立は、大正12年に、新潟県と民間会社との共同出資によって設立された佐渡汽船株式会社であるといわれている。

その後、第3セクターは、昭和30年代に入って、経済の高度成長と相まって数多くの設立されている。そ

の代表的な事例として、苫小牧港開発株式会社や博多港開発株式会社などがある。これら30年代に設立された第3セクターの多くは、都道府県レベルの段階で設立されたものである。また、事業分野としては、地域開発、都市開発、港湾埠頭等開発・整備など、社会資本の整備が中心であったが、次第に、工業団地開発、流通団地開発などの建設・管理に関する事業分野に第3セクターの設立が増加してきた。

昭和44年5月に閣議決定された「第二次全国総合開発計画」においては、資金の調達、事業の実施面で効率的な推進が図られるような組織を必要とするため、「プロジェクトの中核的な事業の実施主体として公共・民間の混合方式による新たな事業主体」の設立によって、効果的な事業推進を図るように示唆されている。

昭和48年2月に閣議決された「経済社会基本計画」において、初めて公式に第3セクターという言葉が用いられ、それ以降、「第3セクターとは、官・民の共同による事業主体」を指すものとして一般化されてきた。

Ⅵ-3) 第3セクターとしての

ジョイントベンチャーの法人形態

第3セクターの法人形態も、多岐にわたり、営利法人である株式会社や有限会社などの形態をとるものと、非営利法人である財団法人や社団法人の形態をとるものがある。第3セクターは、官民の共同による事業主体の設立という当初の目的を前提としながら、選択される法人形態によって、営利法人または非営利法人となる。

我が国の第3セクターすべてにわたる詳細な実態調査は存在していない。しかし、自治省内に設置された「第3セクターの運営等に関する研究会」¹⁹⁾によって行われたアンケート調査によれば、以下のような形態のものがみられる。但し、この調査の対象は、都道府

	社団法人	財団法人	株式会社・ 有限会社	土地開発公社	地方道路公団	地方住宅 供給公社	その他
法人数	348	1,556	562	113	33	55	224
構成比	12.0%	53.8%	19.4%	3.9%	1.1%	1.9%	7.7%

18) 佐々木弘稿「第3セクター：その概念ならびに類型区分について」『運輸と経済』第49巻10号 p.68 1989年

19) 地方公共団体の第3セクターの運営等に関する研究会編集『第3セクターのあり方：特に地方公営企業に準ずる第3セクターについて』p.32 1989年

県、政令指定都市、及び人口30万人以上の市である。

VI-(4) 第3セクターに対する投資の会計処理

第3セクターに投資しているのは、プライベートセクターとパブリックセクターの両者である。したがって、プライベートセクターとパブリックセクターの両者の側で検査する必要があるが、パブリックセクターは、公会計の問題となるので、ここでは省略する。

プライベートセクター側での、第3セクター投資の会計処理についていえば、現行制度上、第3セクターの連結問題が生じるのは、投資会社が上場会社であって連結財務諸表の作成が義務付けられている場合である。もちろん、それは第3セクターが株式会社のような営利法人であり、かつ、子会社または関連会社の要件に合致するときに限られ、第3セクターが非営利法人である場合には、連結の問題は生じない。連結財務諸表を作成する義務のない会社が第3セクターに投資すると、個別財務諸表上、投資勘定か出資金勘定で処理されることになる。

ここでは、第3セクターがジョイントベンチャーとしての性質を有している状況を示唆した。連結財務諸表原則において、ジョイントベンチャーに関する規定が基準化されるならば、当然に考慮されなければならないであろう。

VII 結語—要約に代えて—

本稿では、IAS第31号におけるジョイントベンチャーの定義を前提に、我が国において現存しているジョイントベンチャーの組織形態をあげながら、それぞれの組織形態のジョイントベンチャーに対する投資について、投資者がどのような会計処理を行うのかを検討してきた。わが国においてもジョイントベンチャーの組織形態は非常に多様であり、そのため、それぞれのケースごとに場合分けして考察してきた。

しかしながら、本来の会計の職能を経済的な実質をありのままに表現することと捉えるならば、ジョイントベンチャーが、法人であれ非法人であれ、納税義務者であれ非納税義務者であれ、ゴーイングコンサーン

であれ当座組合であれ、営利組織体であれ非営利組織体であれ、そういった様々な形態に係わらず、ジョイントベンチャーに対する投資の会計処理方法は変わってこないはずである。このような基本的な見地を前提に、我が国においてジョイントベンチャーに関する会計基準を確立する場合には、次のような諸項目を考慮していかなければならないと結論付ける。

(1)我が国で連結財務諸表の作成義務があるのは、上場会社に限られている。しかし、これは制度上の線引きの問題に過ぎない。非上場の会社でも、連結財務諸表が作成されて然るべき大規模非公開会社は存在するし、また、それ以外の中小企業においても、将来、連結納税制度が導入されるならば、連結財務諸表を作成する必要性が出てくることになる。つまり、ジョイントベンチャーに対する投資の会計処理を検討する上で、現行の連結財務諸表制度の枠組の中だけに議論を限定すべきでない。

(2)議論を連結財務諸表制度の枠組の中に限定したとすると、子会社概念及び関連会社概念を規定する際に用いられる現行の持株基準の優劣ないし長短をまずもって検討の対象としなければならない。次いで、支配力基準や共同支配の存在基準がどのように基準化できるか、その可能性に注目していく必要がある。

(3)ジョイントベンチャーの定義を共同支配の存在に求めるならば、我が国の場合、株式会社として設立されるジョイントベンチャーばかりでなく、建設業共同企業体や中小企業組合や第3セクターをもその範疇に含めなければならない。

(4)その場合、ジョイントベンチャーの組織形態に注意を払う必要がある。ジョイントベンチャーが個別の法的形態にあてはめられ、様々な形態をとる可能性がある。ジョイントベンチャーが、法人か非法人か、納税義務者か非納税義務者か、営利組織体か非営利組織体か、そういった条件により、本来同じであるべきジョイントベンチャー自体で行われる会計はそれぞれ変化し、そればかりでなく、そのジョイントベンチャーに投資している会社の会計も変化してくる。

[大学院商学研究科後期博士課程]

20) もちろん、パブリックセクターにとっても、第3セクターの活動を報告する方法を検討することが重要な課題となる。例えば、以下の文献を参照のこと。吉田寛著『地方自治と会計責任』税務経理協会 p.165 1980年。