

Discussion Paper Series

No. 2026-1

日本における資産概念の変遷
—日本とフランスでのファイナンス・リースに関わる
会計処理の違いを通して—

行待 三輪

吉岡 正道

2026 年 9 月



*The Society of
Education & Research
in Management*

Kyoto Sangyo University

日本における資産概念の変遷

—日本とフランスでのファイナンス・リースに関わる会計処理の違いを通して

行待 三輪(京都産業大学)

吉岡 正道(Interdisciplinary Research Center in Action-Oriented Sciences)

[要旨]

本研究では、日本とフランスの資産概念の違いについて、その歴史の変遷を検証するとともに、Muller et.al.[1997]と Nobes[2000]の各国における階層分析を軸とする考察を行った。考察の結果としては、日本は IFRS のコンバージェンスの影響下で従来の資産の特質として挙げられる所有権や財産権の概念から、資産を費用もしくは将来経済的便益をもたらすものとしてとらえる考え方に移行しているものの、フランスにおいては現状においても資産に財産権や所有権を求めており、それが本研究の対象であるファイナンス・リースの会計処理にも深く影響していることが明らかとなった。

さらに、フランスの場合ファイナンス・リースの会計処理においては、連結ベースでは資産計上するものの、個別ベースにおいては課税所得計算および資産概念との関連から、現行でも賃貸借処理を採用しているものの、日本ではファイナンス・リースにおける使用权資産の減価償却費を別枠ではあるものの課税所得計算の損金の対象としており、IFRS のコンバージェンスを重視するあまり、理論的整合性に欠ける側面があることも明らかとなった。

キーワード：資産概念、所有権、財産権、課税所得計算 階層化分析

1. はじめに

2000 年以降、日本を含め世界で国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards:IFRS)のコンバージェンス、アドプションは進展してきている。しかしながら、各国の会計制度と IFRS の異論的枠組みが異なるために、国際化の進展が進む中で各国の既存の会計制度の枠組みは残されている。

本論文では、日本とフランスのファイナンス・リースに関する会計基準を取り上げることとする。日本及びフランスはいずれも、法律の制定に関しては、アメリカのような判例法ではなく成文法の範疇に分類されている (Nobes C.)が、ファイナンス・リースにおける会計基準は異なっている。

具体的には、日本の場合 IFRS と同様に、リースに関する権利と義務は資産・負債として認識する考え方が採用されているが、フランスの場合は賃貸借処理を主軸とする形での会計処理を行っている。そこで、本論文では成文法から会計制度が策定された点では共通の日本とフランスに関して、なぜファイナンス・リースでこのような会計制度の違いが生じたのかを検証することとする。

本論文の論点は次のとおりである。戦後から収益・費用アプローチに立脚し製造業中心で取得原価主義を重視してきた日本は、2000 年からの IFRS へのコンバージェンスを通じて、現在は資産についてその経済的実態を重視する形での方向転換が行われている。しかしながら、IFRS を重視する EU に属しながらも

フランスでは、個別財務諸表においてファイナンス・リースに関して現在でも賃貸借処理を採用し続けているという現状が存在する。本論文では両国におけるリース取引の会計処理の違いを通して、資産概念における両国の理論的背景の違いについて考察をすることとする。

本論文の構成は次のとおりである。まず、第2節では、IFRSにおける資産概念を取り上げ、特にリース取引の資産概念をどのように扱っているのかについて検証を行う。第3節では、日本における資産概念の歴史の変遷について、3つの時代に分類する形での検証を行う。

第4節では、フランスにおける資産概念の歴史の変遷について、フランス民法典における財産概念と、PCGにおける資産概念を中心に考察を行う。第5節では、各国における国際的会計基準の採用方法をクラスタ分析によって分析した Muller et.al.[1997]と Nobes[2000]の研究について検討を行うとともに、日本とフランスが分析としてどの階層に属しているのかを確認する。

第6節では、日本におけるファイナンス・リースの会計処理変更に伴う事例検討を、日本の航空機産業に焦点を当てる形で取り上げる。第7節では、結論と今後の課題について述べることとする。

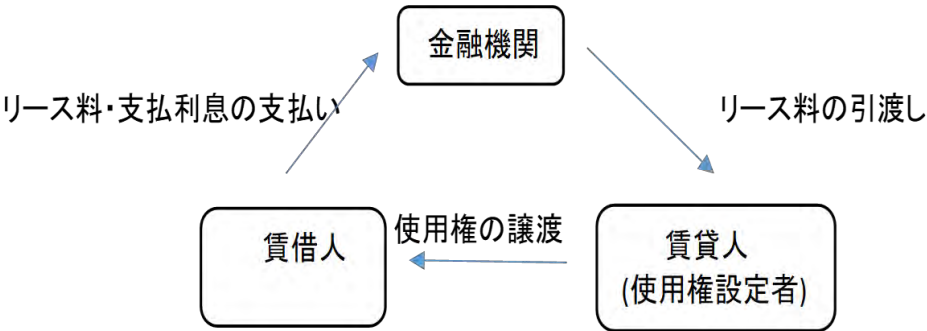
2. IFRS における資産概念

資産概念については、米国財務報告基準審議会（FASB）、国際会計基準審議会（IASB）、日本会計基準審議会（ASBJ）において定義されている。これは、各国の概念フレームワークの中でもほぼ同様の定義がなされており、「過去の事象の結果、報告支配による支配、経済的資源」が要件であることは共通している。

現在の資産概念に関するとらえ方としては、資産はその販売や利用を通じて企業に将来キャッシュ・インフローをもたらす能力を本質とする「経済的資源説」が定着している。

本論文で取り上げるファイナンス・リース取引に関しては、「リース＝リース資産を使用する権利の取得」と考え、この使用权を資産として計上する「使用权モデル」の定義が定着しているが、使用权モデルでは、「リースは使用权を取得する取引」と捉えることで、全てのリース取引について、リースに係る資産と負債が貸借対照表で認識されることとなる。

図表 1 リース取引の仕組み（使用権付資産モデルを前提として）



図表1.資産使用権と賃借人の帰属関係

図表 2 IFRS16 におけるファイナンス・リース

財政状態計算書			
(借方)			(貸方)
使用権付資産	xxx	リース負債	xxx
包括利益計算書			
(借方)			(貸方)
販売費・一般管理費		リース負債	xxx
使用権付資産減価償却費	xxx		
リース賃借料	xxx		
金融費用			
リース負債支払利息	xxx		

図表2. IFRS16による会計処理

3.日本における資産概念の歴史的変遷

本節では、ファイナンス・リースの資産概念を検討する前提として、日本における資産概念の歴史的変遷を、①法的所有権に基づく資産概念（財産説）、②計算構造的な資産が異変（費用説）、そして③用役潜在性を重視する資産概念（経済的資源説）の3つに分類する形で検証する。

3-1.法的所有権に基づく資産概念－財産説－

資産にその所有者の法的所有権や、財産として処分することが可能な財産権を有しているという考え方は資産定義の中でも最も古い財産概念として考えられる。

1673 年に制定されたルイ 14 世の商事王令（フランス商事王令）（Ordonnance du 23 mars 1673）の中では、債権者保護思想として、資産という用語の語源は、「ASSEZ」（十分なという意味）、つまり誰か持ち主

（主体）がいて、この持ち主が故人に対する負債と財産を両方所有していて、負債を返済できる十分な財産のその持ち主の資産と定義している。この場合、資産は持ち主に所有され、債務の返済に抵当できる価値のある財産であることが前提であり、資産を持つ人物や組織には、法的所有権が存在する（債務の返済に低頭できる価値があるということは法的所有権、および財産的価値があることを意味する）と考えられる。

日本の場合、民法上の規定で資産について「法的所有権」として明文定義した条文は存在しない(山口[2008])。日本の民法においては、資産概念を定義するのではなく、「物」「所有権」「財産権」についての規定がなされている。例えば、民法 85 条では、「物とは有体物である」という定義がなされており、206 条では「所有者は、法令の制限内において、自由にその所有物の使用、収益及び処分をする権利を有する。」と明記されている。これは、所有権が使用・収益・処分の 3 つの権利の束ととらえられていると考えられる。また、民法 399 条では、「債権は、譲り渡すことができる。ただし、その性質がこれを許さないときは、この限りでない。」として、債権について経済的価値を持つ権利（財産権）として定義している。

日本の民法のとらえ方で、「物とは有体物である」という考え方からは、知的財産権、株式、債権などは経済的価値を持つ資産であるが、「有体物」ではないという考え方となる。しかしながら、民法 399 条の「財産権」として考えるのであれば、知的財産権などの無形資産であっても経済的価値を持つ権利であるために、資産として定義されることとなる。よって、法的所有権に基づく資産概念とは、具体的には民法上の「財産権」のことを指すと考えられる。

法的所有権に基づく資産概念（財産説）は、日本では一般的には民法や税法上で取り上げられる概念であるが、会計学上では法的所有や財産権に縛られない形での資産の定義化が行われてきた。そこで、以降では会計学上の資産概念の変遷をたどっていくこととする。

3-2. 計算構造的な資産概念－費用説－

家族経営や個人経営などの個人企業の場合、企業の資産については、上記の民法上における「有体物」や「財産権」ととらえる考え方でも十分に成立した。そこでの「資産」とは、例えばその企業が商品や建物を購入する際、あるいは仕入の代金を支払う際、最も根源的なところでは銀行から資金を借りる際に、その支払いや返済をするにあたって換金性のあるものという意味をもっており、この考え方は債権者保護と強く結びついていた。

しかしながら、経済発展とともに、企業の所有権を分割して株式として資金を募集する株式会社という企業形態が誕生し、そしてこの形態が主流として発展していくとともに、債権者の要請は次第に薄れ、株主を初めとする投資家が企業の財産計算より、正確な期間損益計算から導出する収益力に関心を持つようになる。

このような経済や企業形態の変遷に伴い、資産は法的所有権に基づく価値がある「物」としての概念から一転し、資産を「費用」とみる費用説が台頭するようになる。この費用説の代表的な論者としては、ド

ドイツの会計学者シュマーレンバッハによる期間損益計算のための資産の費用化説を上げることができ、この資産を費用もしくは原価として捉える主張はアメリカ会計学会(AAA)でも取り上げられ、1950年代から1970年代にかけて大きく普及した。費用説で考える資産の概念の特徴としては、資産を貨幣性資産と費用性資産の2つに大きく分類することを挙げることができる。

例えば、費用性資産を例にとれば製品や商品などの在庫は、その生産および購入後、その取得価額は顧客によって販売される形で売上原価としての費用と、期末に企業内に在庫(資産)として残存する形での2通りに分けることができる。しかしながら、期末の在庫も翌期になれば企業の販売活動の中で売上原価としての費用に転嫁されていく。土地や建物などの有形固定資産も減価償却や減損のプロセスをたどる形で最終的には企業の収益活動に貢献する費用に転嫁されていくことになるのである。

費用説とは、在庫や有形固定資産のように当初は資産として扱われるが、最終的には企業の収益活動に貢献した期間に応じて資産を費用に計上することから提唱された説であるともいえる。

3-3. 用役潜在性を重視する資産概念—経済的資源説—

3-2でも述べた資産は最終的に費用として転嫁されるという「費用説」は1950年代から1970年代にかけて会計制度の構築とも関連する形で大きく普及したが、例えば貨幣性資産を扱うにあたっては「費用説」としての資産概念のみでの「一元的な」説明ができないことから、アメリカにおいて「用役潜在性」(service potential)という概念で貨幣性資産と費用性資産の統一的な解釈を行おうという考えが台頭してきた。

この「用役潜在性」という概念で資産をとらえるのであれば、資産は物的財貨でも法律上の権利でも、貨幣請求権でもなくサービス潜在力に他ならないと考えることができる。AAA[1957]は、資産は特定の企業に事業のため委ねられた経済的資源であり、期待される企業活動に役立つサービス潜在能力の集合と定義したが、この場合の資産は将来収益への対応を待つ費用と言うよりも、将来的キャッシュフローを稼ぎ出す積極的能力を備えているものであるという考え方に近いと考えられる。

3-4. 米国財務報告基準審議会(FASB)、国際会計基準審議会(IASB)、日本会計基準審議会(ASBJ)における資産の定義

3-2からの考察の通り、資産概念は「有体物」であり、「財産権」であるという考え方から、企業の収益活動に貢献する「費用」であるという考え方、そして将来的に「経済的便益」を生むサービス潜在力であるという考え方に移行してきた。

現在、FASB,IASBとASBJにおいては、資産の定義を明確にしており「過去の事象の結果、報告支配による支配、経済的資源」が要件であることは共通している。これは、資産を株式会社の市場経済における収益獲得の手段ととらえているのであるが、この定義は、いわゆるプロダクト(製品・商品)型の会計系からファイナンス(金融資産)型への会計へと制度の移行が起こったこととも関連している。

プロダクト（製品・商品）型の会計から、ファイナンス（金融資産）型への会計への移行が行った契機としては、1990年代において情報通信技術が飛躍的に発達するとともに、金融の自由化・国際化が促進され、デリバティブ取引などの量が増大し、また企業戦略における知的財産活用の重要性の高まりが起ったことを挙げることができる。

従来の会計制度、特に日本の会計制度は物を製造する製造業を中心とした形での経済発展の中で、製造業の収益活動を描写するに適した会計制度を構築してきた。しかしながら、1990年代に入り、プロダクトやファイナンスによる企業の特異性が高まり、技術及び特許の外的ネットワーク（顧客関係）や内的ネットワーク（経営内部のコミュニケーション能力）など人的リソースに基づく何らかの無形財の蓄積が起こる中で、無形財に傾斜した市場経済へのシフト（知的情報型市場経済）により 無形資産の存在がクローズアップされるようになってきた。

無形資産の定義とは、「財貨または用役の生産もしくは供給に利用するために、あるいは他社へのレンタルのためにあるいは管理目的で保有している物的性質のない非貨幣性資産」とされており、従業員の知識やスキル、創造力と組織のシステム、文化、データベースの結合により、営業力・特許権・商標権のような無形資産が創出されるとされる。ここでいう、無形資産の本質とはいわばこれらの要素のシナジー効果と解することができる。

そして、このような無形財に傾斜した形での会計とは企業の実態を忠実に表現する「写像」であるという考え方が破綻し、「記号」としての意味合いを持つにいたることとなった。

本節では、日本における資産概念の歴史的変遷を検証してきたが、日本の会計制度を策定する理論的な根幹としては、3-4でも述べた通り製造業（ものづくり）主軸で経済的に発展してきたこと、そしてメインバンク制度により資金調達を行い、経済的に発展してきたことを挙げることができる。そしてこのような経済的背景の中で策定された会計制度とは、株を所有する「株主」あるいは「投資家」よりもむしろ「債権者」（銀行や社債権者など）のために情報を提供することが主眼に置かれている。

このような背景での会計情報の提供とは、「企業の経済的活動を忠実に写像し、利害関係者に伝達し、報告することが目的」とであると考えるのが自然である。言い換えれば、日本での経済的背景を考えた上での資産とは、財産価値を有するものが主でありまた、債権者から提供された資金により購入、管理されるものであれば「取得原価」を採用することが最も合理的であるという考え方が1990年代までは主軸であったけれども、情報通信業やサービス業の普及に伴い、財産価値を有するものから、「用役潜在力」を有するサービスポテンシャルとしてとらえられるようになったことが大きな特徴として捉えることができる。

本論文で取り上げるファイナンス・リースを含むリース取引は基本的にはリース会社と企業との資産の賃借であり、「法的所有権」が企業に移転していることではないが、耐用年数までその資産を企業が使用し、リース会社に返却するというのであれば、経済的実態としては企業がその資産の「用役潜在性」や「サービスポテンシャル」を有しているとの考え方となり、「使用权」という形での資産計上が容認される

ことになる。

4.フランスにおける資産概念の歴史的変遷

4-1.フランス民法典による財産概念財産の規定

4-1-1.財産の規定

フランスにおける資産概念の歴史的変遷を検証するにあたっては、まず民法典第 516 条[財産]の記載を検証する必要がある。民法典第 516 条では、「すべての財貨(biens)(英訳 goods)は、動産(meubles)(英訳 movables)ないしは不動産(immeubles)(英訳 immovables) のいずれかに分類される。」と定められている。この条文は、ナポレオン法典第 2 編「財産の区別」の冒頭（第 516 条）に置かれていた。この定義でいえば、例えば土地、建物は動かすことができず（不動産）、また不動産は占有される（登記というかたちで保証される）。

一方で、例えば現金、家具など所持者に占有されるけれども、登記はできない。しかしながら、占有されることで、所有者となるために資産として扱われることとなる。

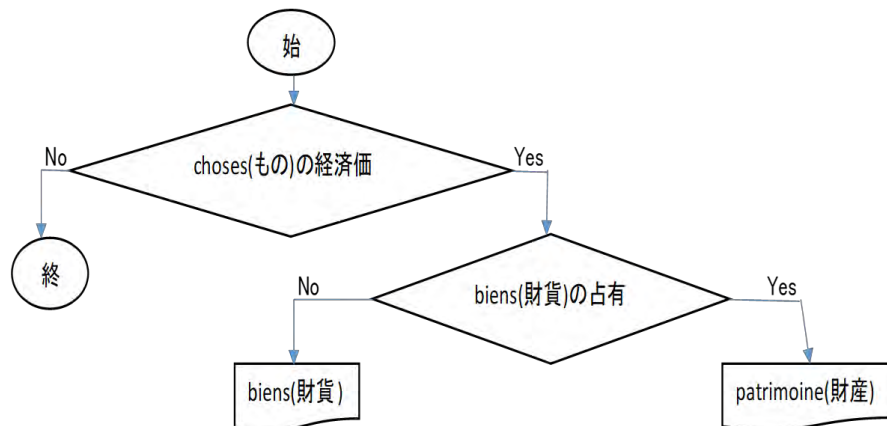
民法典第 516 条の解釈の例外としては、船舶、飛行機などは動かすことができるが、財産価値が高いため、不動産と見做されることとなる。

4-1-2.所有権の規定

フランスにおける所有権の規定については、民法典第 544 条[所有権(propriété)（英訳 property）]で明記がされている。民法典第 544 条では、法律ないしは規則が禁止していない限りもの(choses)(英訳 things)を享受し、処分する絶対的な権利であるとされている。

民法典第 544 条での「もの」の概念としては二元的な解釈であり、1 つ目は、「もの(choses)(英訳 things)」の中に、経済的価値が生じると「財貨(biens)(英語 goods)」として扱われることとなる。2 つ目に、「財貨(biens)(英訳 goods)」の占有が決まると「財産(patrimoine)(英訳 property)」として扱われることとなる。また、「財貨」と「財産」の大きな違いとしては、財産には所有権が付くことをあげることができる。

図表 3. 所有権の規定



図表3. biensの二元的解釈

4-2.PCG における資産概念

4-2-1.資産と見做さない金融賃貸借

フランスの金融賃貸借契約(crédit-bail) (日本ではファイナンス・リースと称される) についての規定は次の各条文で規定されている。

① PCG

Plan Comptable Général(「フランス会計基準」と訳し、PCG と略する。)、2029 年に運用開始、 Autorité des Normes Comptables (「フランスの会計基準設定機関」と訳する。)が会計基準を設定・管理する。

② Loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 sur les sociétés commerciales (「1966 年 7 月 2 日商事会社法第 66-455 号」と訳する。)は、「商業会社」の設立、運営、解散などについて包括的に定めた、かつてのフランスの根幹的な会社法である。1966、Parlement(国会と訳する。)で制定される。

③ Décret n° 72-665 du 4 juillet 1972(「1972 年 7 月 4 日施行令第 72-665 条」と訳する。)。

Gouvernement de la République française (「フランス共和国政府」と訳する。)で設定される。

④ Code Général des Impôts art.239 sexies(「一般租税法第 239 条の 6」と訳する。)、 Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique 「(フランス財務・経済・産業・デジタル主権省)」と訳する。」で設定される)。

4-2-2.ファイナンス・リース取引の解釈

フランスにおける、ファイナンス・リース取引の法的視点としては、まず財産(有形ないしは無形)の賃貸は、その使用料(redevance)の支払いによって実施されること、そして財産の売却契約は、残存価値の支払いによって成立すること、そして、一部は支払済み使用料によって賄われることもあることを挙げることが

できる。

ファイナンス・リースの経済的視点としては、企業資産を融資する手段として捉えられている。また、伝統的な取引では、借入という方法による財産の支配と見做されている。

そこで、ファイナンス・リースの改正制度を考えるうえで、法的解釈を優先すれば、賃貸借資産の購入権を考慮しないために、単なる資産の賃貸借として扱われることとなる。そこで、賃貸借資産を、賃借人の貸借対照表の資産として計上せず使用料の総額を費用として計上することとなる。

ファイナンス・リースの経済的解釈を優先すれば、賃貸借資産は、賃借人の貸借対照表の資産として計上されることとなる。また同時に、賃借料は当該財産の融資額に相当する負債として計上される。なお、リース利息については、借入れの返済と解されるので財務費用と解釈される。

そこで、どの立場での解釈を採用するかということが論点となるのであるが、フランスでは、ファイナンス・リースの法的解釈を優先しており、よってファイナンス・リース取引の場合は賃貸借資産のリース料を費用処理している。よって、会計の領域では、ファイナンス・リースを使用権付資産として計上するIFRSの方法は採用されていない。フランスがこの会計処理を採用する根拠としては、民法典による財産規定にあり、経済的価値を生出す財貨(biens)(英訳 goods)が人に所有されて、初めて資産(aktif)(英訳 asset)となるため、学説的には、主観的権利説に基づく財産概念となる。

ちなみに、客観的権利説を採用するのであれば、財貨(biens)(英訳 goods)に対する所有権が、財産になるための必須条件となくなる。

図表 4. フランスの会計基準によるファイナンス・リース取引の取り扱い

貸借対照表	
(借方)	(貸方)
	利害関係者 納入関係者－財貨購入・用役提供 xxx
成果計算書	
(借方)	(貸方)
経営費用 ファイナンス・リース賃借料 動産ファイナンス・リース賃借 xxx 不動産ファイナンス・リース賃 xxx	

図表 4. FR-GAAPによる会計処理

前節と本節では、日本とフランスの資産概念の変容についてファイナンス・リース取引を取り上げ考察を行ってきた。日本とフランスに関してファイナンス・リース取引の大きな違いとしては、日本は現在IFRS や FASB が採用する「用役潜在力」および「サービスポテンシャル」を資産の定義としており、ファ

ファイナンス・リース取引による賃借契約で使用している資産については、その資産が耐用年数まで使用され返却されるのであれば、経済的実質としてはその企業が購入して使用していることと同じであり、「使用权」という形での資産性が認められているという解釈である。

一方、フランスでは資産は依然として法的所有権が重視され、ファイナンス・リースを使用权付資産として計上する IFRS の方法は採用されていない。そして、その採用の根拠としては民法典による財産規定が重視されていることが明らかとなる。

このように、法律上は成文法を基礎とする日本とフランスにおいて、ファイナンス・リース取引の扱い方が異なることが明らかとなった。そこで、次の考察段階として各国が IFRS をコンバージェンス、あるいはアダプションしていく中での日本とフランスの位置づけはいかなるものになっているのであろうか。次の節では、国際会計基準を採用するにあたっての各国の階層化を扱った先行研究について検証を行うこととする。

5. クラスタ分析による国際的会計基準の階層化

前節までの検証において、日本とフランスにおける資産定義の相違とリース会計におけるリース資産の考え方の違いが明らかとなった。そこで、本節では日本とフランスの IFRS 採用における考え方の違いと IFRS を採用するにあたっての各国の階層化の相違を扱った先行研究についての検証を行うこととする。具体的には階層化の相違を扱った研究として、Muller et.al.[1997]と Nobes[2000]、そして Nobes[2000]の検証方法に依拠する形で日本の立場を再考した須田・百合岡[2002]の先行研究の検証を行うこととする。

5-1. 各国における会計の発展に影響を及ぼす変数 (Muller et.al.[1997])

国際会計基準採用 (IASB の前身である IASC が公表した IAS も研究対象としているので、国際会計基準という名称を採用している) にあたっての、各国の階層化の相違について検証を行った最も古い研究としては、Muller et.al.[1997]を挙げることができる。Muller et.al.[1997,6-13]では、各国が国際会計基準を採用するか否かに当たっては次の6つの要素が考慮されるとしている。

①企業と資本提供者との関係

この要素は企業と関係を持つ情報利用者がどのようなものであるかということであり、大きく分けて投資家もしくは債権者のどちらと企業が密接であるかにより財務会計の国の指向が左右されるのかを指している。

②他国との政治・経済的な結びつき

会計技術は政治システムやイデオロギーのように輸出入されるため、地理的近接性や密接な経済的結びつきなどで、会計実務が影響を受けることを指している。

③法律制度

会計において、世界の国々は「法律」指向の国と「非法律」指向の国に二分されることが多い。法律アプローチは圧倒的に成文法の国で行われ、非法律アプローチは慣習法の国で行われている。

この場合、例えば成文法の国では、会計実務や規則が規範的で、詳細で手続きに関することが多く、また会計的な主な役割は企業が政府に支払う課税所得額の決定となる。

④インフレーションの水準

多くの国の会計は、歴史的な原価主義に基づいているが、これはほとんど、あるいは全くインフレーションがないという仮定に基づいている。例えばドイツや日本は最も歴史的な原価主義に固執している国であるが、ほとんどインフレーションがない。一方南アメリカ諸国は何年もインフレーション問題に悩まされたために厳密な歴史的な原価の固執を放棄して、一般物価水準の変動に基づいて定期的に資産価格を上方修正している。

⑤企業の規模と複雑性、経営者と資金提供団体の専門能力及び一般的教育水準

例えば、規模が大きく複雑性の高い企業であれば、困難な会計問題を抱えるであろうし、高度な訓練を受けた会計士を必要とするために会計士も困難な問題を扱うことが要求される。

日本、ドイツ、イギリス、アメリカには洗練された会計システムが存在し、高度な能力を認定された職業会計人がいる一方で、発展途上国の教育水準は低いと、事業規模は小さく、必然的に会計も初歩的になる。また、発展途上国における会計能力の欠如が経済発展の潜在力を実際に妨げているということもいえる。

⑥ 文化

「文化」とは、個々の国、人種、宗教、地域等での人間の考えの集合的プログラムとして位置づけられる。例えば、個人を重視する文化は集団志向の文化よりも会計の開示水準が高くなる傾向があるとさえある。集団志向の文化は、集団内部者の「知る必要性」を制限する傾向がある。

そして、この6つの要素をどう考慮するかで、Muller et.al.[1997]は採用する会計基準を次の4つに類型化することが可能であると提唱した[16-19]。

① アングロ・アメリカ型

この場合の会計基準を採用する最も大きな目的は、投資意思決定指標としての利益計算であり、資金調達方法は不特定多数の証券市場からの調達が主軸とされる。よって会計情報の目的は「ディスクロージャー」であるとされる。また、会計と税務は一体化したものではなく分離されたものとして考え、コモンロー（判例法）を採用していることが一般的である。また、基準設定主体はプライベートセクターが運営し、会計情報の理論的枠組みとしては「概念フレームワーク」が存在する。

（英米型とも呼ばれ、IFRS、アメリカ、イギリス、カナダ、オーストラリアなどはこちらの形式、また新

興国は IFRS との関連で新会計基準はこちらの枠組みを採用することが多い)

② フランコ・ジャーマン型

この場合の会計基準の目標としては分配指標としての利益計算であり、保守的会計となる。また、資金調達方法は金融機関からの借入（間接金融）が主軸であり、従ってディスクロージャーとして会計情報を利用する目的性は低い。また、会計と税務との間には密接な関連があり、確定決算主義が採用されている。法律は成文法が主体であり基準設定主体はパブリックセクターが主体であり、商法典や証券取引法に依拠する形で会計基準独自の理論的枠組みは存在しない。

（ドイツ、フランスを初めとする多くの EU 諸国、北欧や日本がこの形式に属している）

③ 南米型

このモデルは、南アフリカのほとんどの国を含んでおり、最も大きな特徴はインフレーションによる会計的修正を継続していることである。言い換えれば、このグループに属する国はインフレーションに対する豊富な経験を持っているために会計的にこの事実を反映しようとする。ポルトガル語を話すブラジルを除けばこのグループの国はスペイン語圏であることが共通であり、会計は政府の政策策定者のニーズを志向しており、統一的な実務が企業に課せられると同時に、税法に準拠した会計が財務報告目的に用いられることもある。

④ 混合経済型

このモデルが適用されるところでは、企業は一般的に二重の会計制度の下で活動を行っている。1つは、指令経済を志向した前の制度に基づいた経営者のための情報であり、実際の財務情報よりも統一的な勘定・予算系統に重きを置く。その一方で、資本主義的市場志向もあり、英米型会計モデルを導入しようとして、資本主義国からの投資家、銀行、企業の財務アナリストに情報を提供しようとする。この2つのきわめて異なる概念アプローチを一致させるのは不可能ではないものの、困難ではあるが1989年から90年の東欧や旧ソビエト連邦の政変時には、残存する中央集権的経済計画・統制と、市場指向的企業活動の両社に対応する環境特殊の会計モデルとしてこのモデルが採用された。

Muller[1997]の研究を承継する形となった Nobes[2000]では、クラスタ分析などの統計的手法を用いて、14カ国の会計実務（会計基準）の階層的類型化を試みた。ここでは、Muller[1997]と同様の形で会計の階層的類型化として2つの型が示されている。

① ミクロ型（アングロ・アメリカ型と見なされる）

市場経済主導であり、税務の影響が小さく、保守主義よりも「公正で真実の報告」が重視され、投資家と株主が財務諸表の主な利用者

② マクロ型（フランコ・ジャーマン型と見なされる）

政府主導型であり、税務の影響が大きく保守主義を重視し債権者（銀行など）が財務諸表の主な利用者

さらに、Nobes[2000]によるフランスと日本の階層分類によれば、両国はマクロ型であり、画一規制、政府主導、税務の影響が大きい点では同じ分類となるが、フランスは課税所得計算が会計基準策定の最も大きな目的であり、スペイン・ベルギーと同じカテゴリに分けられるのに対し、日本→は会社法や証券取引法などの法律主導型であり、債権者保護や課税所得計算を最も主要な目的とする点ではドイツと同じカテゴリに分けられるとする。言い換えると、両国は成文法からスタートしている点では同じであるが、求められる会計情報は、異なっていると Nobes[2000]で述べられている。

Muller[1997]と Nobes[2000]の分析を軸としながら、日本とフランス、及び IFRS における会計基準策定の理論的枠組みを検証すると、まず IASB の IFRS についてはマイクロ型（アングロ・アメリカ型）であり、市場経済主導で資産概念に関しては法律上の権利（財産権、所有権など）よりも経済的実態を重視することとなる。これは、リース会計における資産権付資産モデルとも整合する。

日本の会計基準については、マクロ型（フランコ・ジャーマン型）であり戦後、GHQ の管理下で収益費用アプローチ型の会計基準を策定していくが、IFRS のコンバージェンスにより資産・負債アプローチの転換が起こったことが大きな特徴であり、リース資産については経済的実態を重視し所有権移転外リースにおいても資産・負債計上を認めている。また、連結及び個別ともに資産・負債計上を行い、リース資産にかかる減価償却費は損金計上される。

フランスについては、1942 年のプラン・コンタブルの制定より、マクロ型で会計情報を提供する目的は社会経済全般に対するものであり、また、会計と税務の結びつきが強く租税の公平性が最も重視される。また、所有権移転外リースに関しては、連結ベースでは資産・負債計上をしているが、個別では貸借処理が原則となっている。この理由としては、基本的に連結ベースでは IFRS とのコンバージェンスを図っているが、課税所得計算で用いられる個別財務諸表では自国の資産概念を尊重する形で資産・負債計上を採用していないと考えられる。

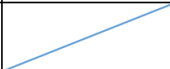
日本とフランスの立場の相違を要約すれば、いずれの国も成文法の範疇に分類、また会計制度と税法との関係が非常に重視される点は共通であるものの、「誰」に向けて会計制度を策定しているのかについては立場が異なる。フランスの場合、会計情報の受け手は「社会経済全般」であり、社会主義的な色彩が強く、また税法等の法律の制約もかなり厳しい。

一方日本の場合は、会計情報の受け手は「債権者」から「投資家」へと変化しており、トライアングル体制が問題となっており、法的規制に最も重点を置く（債権者保護が主軸）が近年はかなり「投資家」よりの会計制度となっているため、IFRS と同等の会計処理を行っていると考えられる。

図表 5 会計システム階層分類のまとめ

図表5. 会計システムの分類		
UK-GAAP	JP-GAAP	FR-GAAP
ミクロ的規模による公正なる判断	マクロ的単一規模	マクロ的単一規模
商業優位	政府主導・租税優位	政府主導・租税優位
商業実務・職業規則	成文法優位	会計原則優位

図表 6 ファイナンス・リースの会計処理についてのまとめ

会計基準	連単のつながり方	IFRSの適用方法	財務諸表の種類	Finance Leaseの計上方法
IFRS	連単連携		個別財務諸表	資産計上義務
			連結財務諸表	資産計上義務
JP-GAAP	連単連携	convergence	個別財務諸表	資産計上義務(注1)
			連結財務諸表	資産計上義務
FR-GAAP	連単分離	adoption	個別財務諸表	資産計上禁止(注2)
			連結財務諸表	資産計上義務

図表6.Finance Leaseの計上方法

(注1) JP-GAAPは、政府主導型の租税優位というかたちで造られている。

なお、JP-GAAPは、成文法として纏められている。

(注2) FR-GAAPは、政府主導型の租税優位というかたちで造られている。

なお、FR-GAAPは、一般会計原則として纏められている。

6.日本とフランスの会計制度の相違点

前節では、Muller[1997]と Nobes[2000]の研究を軸として、日本とフランスの会計制度の考え方の違いを各国の階層化の分類から考察した。そこで本節では本研究の対象であるファイナンス・リースの会計処理について両国の会計制度の相違点を検証することとする。

ファイナンス・リースの会計処理に関しては、日本の場合ファイナンス・リースに係る権利と義務は「資産」「負債」として計上する。この理由としては、法律的にはリース資産はリース会社に帰属しているが、耐用年数の75%超まで使用して返却するのであれば経済的実態は購入と同じであるという考え方である。

一方、フランスでは個別財務諸表では資産計上せず、賃貸借処理を行うことが原則である。また、連結財務諸表では基本的には資産計上だが、賃貸借処理を行うことも容認されている。この理由としては、ファ

ファイナンス・リースの権利と義務を「資産」と「負債」として計上すれば、リース資産に関しては減価償却及び減損を行う必要が生じ、課税所得計算において減価償却費は、上限はあるものの損金算入されることとなるが、所有権及び財産価値のないリース資産を減価償却費として費用化することが課税所得計算上は望ましいことではないということで、賃貸借処理を行うことによって、この点をクリアにしていると考えられる。この場合、IFRS が提唱する経済的実態の問題は捨象されるが、課税公平性の観点からは賃貸借処理を行うことでクリアとなる。

このフランスのファイナンス・リース取引に関して個別財務諸表では賃貸借処理を再移用し、減価償却等は課税所得には一切含めないという立場は Nobes[2000]の階層による分類とも整合する。

一方、日本はファイナンス・リース取引に関しては個別財務諸表でも「資産」「負債」計上を採用しているが、リース資産の減価償却の損金算入に関しては通常の有形固定資産減価償却の損金算入と分ける形で、別個の計算規定により上限額を算定している。この会計処理方法では、結果として減価償却費の損金算入に関して別途の調整表も作成する必要が生じるが、IFRS のコンバージェンスを重視するあまり、Nobes[2000]の階層分類とは整合しない結果となっている。

本研究では、日本とフランスの資産概念についてファイナンス・リースの会計処理を取りあげ、その相違点について、Muller[1997]と Nobes[2000]の各国の階層化の研究も交える形での検証を行ってきた。フランスの場合、あくまでも資産に「所有権」や「財産的価値」を求めるために、IFRS とのコンバージェンスの関連から連結財務諸表ではリース資産を計上するものに、個別財務諸表では賃貸借処理を行うという会計処理が行われており、課税所得計算にも一切含めないという考え方は Nobes[2000]とも整合するが、日本の場合は IFRS のコンバージェンスを重視する考え方は、Nobes[2000]の階層分類とは整合しない結果になっていることを明らかにした¹。

本研究の目的である日本とフランスの資産概念の違いとファイナンス・リースにおける会計制度の理論的な考察は行ったが、それでは、リース資産における会計処理変更及び前までの議論は実際の企業行動にどのような形で反映されたのか。特にフランスと異なり、会計システムにおいては階層化では矛盾を含んでいる日本においてリースの会計処理が企業行動をどのように変化させているのかを次の章では考察することとする。

¹ クラスタ分析に関する別の解釈として、須田・百合岡[2002]では、Nobes[2000]を先行研究として、さらに62か国を対象としてクラスタ分析を行っており、各々のクラスタをIAS型会計基準および非IAS型会計基準に分類している。前者に属する国は主にアングロ諸国であり、後者に属する国は主にフランコ・ジャーマン諸国である。須田・百合岡[2002]では、GAAP2000のデータを用いたクラスタ分析では、日本は非IAS型会計基準の国に分類され、イタリアおよびフランスと類似性があったがGAAP2001のデータを用いたクラスタ分析によると、日本はIAS型会計基準の国に分類され、日本とイタリア・フランスとの距離は離れたとしている。言い換えると、日本は2002年3月期を境にして、フランコ・ジャーマン型会計基準から、アングロ・アメリカ型会計基準に転換したと解釈されるとしている。本研究の結論としてこの研究がどのような関連性を持つのかは興味深い点である。

7. ファイナンス・リースの資産計上にかかる企業事例ー日本の航空機産業を取り上げて

本節では、前節までの議論を素地として、日本企業においてリースの会計処理が企業行動をどのように変化したのかについての考察を行うこととする。ここでは、リースを積極的に活用している航空業3社を取り上げて検証を行うこととした。航空業界は、航空機を購入するのではなく、リースする形で使用しているということはよく知られているが、具体的には 2009 年度から 2022 年度までの期間で、航空機の保有状況がどのように変わっているのかを有価証券報告書を精査する形で検証を行った。対象とした企業は次の3社である²。

- ① 日本航空株式会社（東証プライム）
- ② ANA ホールディングス（東証プライム）
- ③ 株式会社スターフライヤー（東証スタンダード）（2011 年 6 月に上場）

図表 7 保有している機体台数に占めるリース資産の内訳「() 内がリースによる保有資産」

	2009年度	2010年度	2011年度	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度	2016年度	2017年度	2018年度	2019年度	2020年度	2021年度	2022年度
日航	166 (113)				161(55)	174 (48)	185 (39)	191 (35)	199 (31)	205(26)	211 (24)	217(24)	211(26)	213(26)
ANA	210(71)	210(70)	222(70)	226(60)	230(54)	231(52)	242(57)	257(59)	268(63)	292(86)	304(97)	307(99)	293(104)	276(103)
スターフライヤー				6 (6)	9(8)	11(10)	9 (9)	9 (9)	10 (10)	10 (10)	12 (11)	13 (12)	13 (12)	11 (10)

図表 7 から明らかなとおりであるが、日本航空株式会社と ANA ホールディングスに関しては保有機体数が増加しても、リースでの保有台数は右肩下がりとなっている。その一方で、株式会社スターフライヤーに関しては、機体のリース保有率が高い。この分析結果からの含意としては、東証プライム所属の日本航空株式会社と ANA ホールディングスの場合、リース取引が売買取引と同様に扱われるのであれば機体を購入することで保有する傾向がある一方で、株式会社スターフライヤーの場合、企業規模的に会計処理変更後でもリースで資金面の問題で機体をリース保有しているのではないかという推測を立てることは可能である。

² スカイマーク株式会社も当初検証対象に含めていたが、2013 年に民事再生法を適用して一旦東証より撤退していることもあり必要なデータが入手できなかったため除外した。また、日本航空株式会社についても民事再生手続のために 2010 年より 2012 年度までデータの入手できない期間が存在しているので、図表ではこの期間の数値は空欄となっている。

図表8 「リース資産」金額の推移（単位：百万円）

スターフライヤーのリース関連財務数値（単体のみの財務諸表公表）																
決算期	2007/03	2008/03	2009/03	2010/03	2011/03	2012/03	2013/03	2014/03	2015/03	2016/03	2017/03	2018/03	2019/03	2020/03	2021/03	2022/03
有形固定資産	476	455	433	382	916	2829	8216	13169	11605	10622	10901	10636	13372	12077	10643	6939
資産合計	4960	5391	4973	4696	7515	10553	17078	24124	21543	20051	22000	24783	28087	29474	32769	20089
リース債務	-	-	2	6	14	106	233	656	821	796	764	756	988	686	2449	140
負債合計	2492	3854	4085	2985	4940	6511	12253	22204	19432	15811	15713	16666	19550	22720	26488	16732
リース資産	-	-	8	18	173	511	1671	8125	10332	9315	8309	7309	6325	5121	4227	1115
リース負債	-	-	4	3	2	118	194	23	5	2	-	-	-	-	-	-

日本航空のリース関連財務数値	(左が単体、右が連結財務諸表)																																
決算期	2008/03	2008/03	2008/03	2009/03	2009/03	2010/01	2010/11	2010/11	2011/03	2011/03	2011/03	2012/03	2012/03	2013/03	2014/03	2014/03	2015/03	2015/03	2016/03	2016/03	2017/03	2017/03	2018/03	2018/03	2019/03	2019/03	2020/03	2020/03	2021/03	2021/03	2022/03		
有形固定資産	873955	1028678	974545	1032920	450744	450744	413058	412386	478666	507463	452201	479831	480725	514438	538337	591277	610268	638259	664802	726673	777654	826493	822839	880765	896730	923016	91402	1083817	846817	1045412	881455	1023787	
資産合計	1853353	1946226	1852330	1789101	1143203	1143203	1087906	1067906	1181815	1206317	1074480	1087821	1230066	1218912	1346372	1340161	1480688	1470354	1561384	1578839	1682827	1728777	1796537	1853897	1979182	2003383	1944633	188254	1801803	2107219	2115857	2378558	
リース債務	4145	4145	440	3117	5783	5783	3805	5885	40713	40321	25855	35851	32355	3581	32355	32355	24778	25133	11759	12564	5225	5712	214	2388	2230	2481	788	23813	317	38578	504	24473	
負債合計	1664829	1771252	1660675	1648230	2558710	2558710	2538680	2538680	100164	66835	710295	673766	63482	712718	629101	732251	673810	728884	788371	753772	725384	815525	759686	839359	839182	90176	93362	1085742	1125744	1415566	1527517	-	
リース資産	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	73857	-	73482	-	84678
【リース未経過】リース料期末残高	66445	73016	48077	51983	-	-	-	-	1855	-	918	-	407	-	-	-	84	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	

ANAホールディングスのリース関連財務数値（左が単体、右が連結財務諸表）																														
決算期	2008/03	2008/03	2008/03	2009/03	2010/03	2010/03	2011/03	2011/03	2012/03	2012/03	2013/03	2013/03	2014/03	2014/03	2015/03	2015/03	2016/03	2016/03	2017/03	2017/03	2018/03	2018/03	2019/03	2019/03	2020/03	2020/03	2021/03	2021/03	2022/03	2022/03
有形固定資産	1078088	1099880	1082445	1080263	1133382	1153254	1172272	1183200	1204151	1211875	1178446	1186382	1091566	1223144	1140750	1253000	1166435	1027954	1183244	1360263	1238213	1433101	1332351	1547070	1318175	1580026	1167843	1445307	1165204	1358837
資産合計	1788230	1783393	1697183	1761865	1797184	1858885	1857825	1928821	1935667	2002570	2082151	2187242	1718837	2173807	1754839	2302487	1714128	2228808	1765841	2314401	1887616	2502492	1869499	2867122	1928937	2568123	3048813	3087883	3157277	3218453
リース債務	14763	15797	11080	11780	11257	11638	10899	11183	10915	11442	11077	11782	6678	9582	3834	6560	2540	7801	2024	5020	2370	3211	2455	4788	2138	3821	1833	3321	1877	4857
負債合計	1277788	1327447	1408112	1455283	1536520	1578898	1578250	1401867	1410478	1447711	1330853	1384142	990381	1422316	989141	1480885	988229	1433808	981827	1388255	1088974	1581910	1086510	1577889	998394	1491283	1818248	2185583	1900384	2415818
リース資産	67266	68727	53104	54653	42884	45788	53659	35804	28061	27885	18713	22822	6879	17165	2092	12918	274	9981	-	8471	-	7238	-	6844	-	3881	-	4781	-	4248

図表8を見ると、日本航空株式会社の場合、2015年度まで「未経過リース料期末残高」が計上されており、2020年度より「リース資産」が計上されている。一方で、株式会社スターフライヤーは機体をリースしている以上、リース資産は年度を通じて計上されていることが明らかである。

日本航空株式会社とANAホールディングスの場合、機体のリース契約の割合が下がっているが2015年前後より個別財務諸表から「リース資産」の金額が消えている。このような表記が行われている理由としては、個別財務諸表に「リース資産」がある場合、税法上の調整を行う必要があるため、それを回避したのではないかと推測をあげることができる。

8. 結論及び今後の課題

本研究では、日本とフランスの資産概念の違いについて、その歴史的変遷を検証するとともに、Muller et.al.[1997]と Nobes[2000]の各国における階層分析を軸とする考察を行った。考察の結果としては、日本はIFRSのコンバージェンスの影響下で従来の資産の特質として挙げられる所有権や財産権の概念から、資産を費用もしくは将来経済的便益をもたらすものとしてとらえる考え方に移行しているものの、フランスに

においては現状においても資産に財産権や所有権を求めており、それが本研究の対象であるファイナンス・リースの会計処理にも深く影響していることが明らかとなった。

さらに、フランスの場合ファイナンス・リースの会計処理においては、連結ベースでは資産計上するものの、個別ベースにおいては課税所得計算および資産概念との関連から、現行でも賃貸借処理を採用しているものの、日本ではファイナンス・リースにおける使用権資産の減価償却費を別枠ではあるものの課税所得計算の損金の対象としており、IFRS のコンバージェンスを重視するあまり、理論的整合性に欠ける側面があることも明らかとなった。

言い換えれば、IFRS 及び日本とフランスの資産概念及び会計システムの階層分析を通じて、フランスは課税公平性を軸として資産概念の捉え方等は統一されているものの、法的規制を最も重視するはずの日本では矛盾が生じていることが明らかとなった。

日本企業の航空会社を用いた事例研究からは、ファイナンス・リースの新しい会計処理を採用して以降、日本航空と ANA ホールディングスに関してはリース契約でも売買契約でも会計処理は同様となるために、機体を購入する形式で資産計上しているものの、資産規模のそれほど大きくないスターフライヤーについてはリース契約を継続していること、また日本航空と ANA ホールディングスについては航空機のリース保有率が低下するとともに、「リース資産」の項目も貸借対照表上から消えており、課税所得計算上の観点より何らかの会費を行ったのではないかとの含意も明らかとなった。

本論文の課題としては、日本の航空会社の事例検討がデータ入手の制約もあり、3 社にとどまっているので、リース契約を行っている業種をさらに取り上げ分析企業数を増やすことで同じ結論が導き出されるのかを検討する必要があると考えられる。

[参考文献]

あずさ監査法人.「IFRS のリース会計 - 概説 IFRS 第 16 号-」 2006 kpmg.com/ifrs (2023 年 3 月 5 日閲覧)。

Aubry et Rau *Cours de droit civil français d'après la méthode de Zacharie, 4e édition*, V. Sève 1833.

Code Général des Impôts art.239 sexies(「一般租税法第 239 条の 6」と訳する), Ministère de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique「(フランス財務・経済・産業・デジタル主権省)」と訳する」と訳する)。

Décret n° 72-665 du 4 juillet 1972(「1972 年 7 月 4 日施行令第 72-665 条」と訳する),

Gouvernement de la République française(「フランス共和国政府」と訳す。).

Demolombe *Traité de la distinction des biens*, 3ème edition, Cours de Code Napoléon 1865.

Ginossar *Droit réel, propriété et créance* 1960.

伊藤邦雄編著.『無形資産の会計』 中央経済社 2006.

井原理代.「サービス潜在力としての資産」『企業会計』第 40 巻 10 号 1412-1418 1988.

岸悦三.『会計生成史—フランス商事王令会計規制研究』同文館出版 1975.

企業会計基準委員会.「財務会計の概念フレームワーク」(討議資料) 2006.

https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/begriff_20061228.pdf(2023 年 3 月 5 日閲覧)

企業会計審議会、「IFRS に関する欧州調査出張（フランス・ドイツ・EFRAG）調査報告書」（調査報告）金融庁,平成 24 年 2 月 https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryou/soukai/20120217/04a.pdf（閲覧日 2023 年 2 月 23 日）.

喬雪永,「資産概念の変遷と経済的資源の拡大」『経営経理研究』（拓殖大学）第 111 号（2018 年 2 月） 203-212.

古賀智敏編著,『ファイナンス型会計の探究—金融商品・デリバティブを中心とする会計のあり方』中央経済社,2003 年.

古賀智敏・榊原茂樹・與三野貞倫編著,『知的資産ファイナンスの探求—知的資産情報と投資・融資意思決定のメカニズム』中央経済社,2007 年.

Loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 sur les sociétés commerciales,（「1966 年 7 月 2 日商社会法第 66-455 号」と訳する）,1966,Parlement(国会と訳する).

Miller, M. C., & Islam, M. A. (1988). *The definition and recognition of assets*. Australian Accounting Research Foundation.(太田正博訳『資産の定義と認識』中央経済社 1992.)

森川八洲男,『フランス会計論-フランス動態論の形成過程に関する研究-』白桃書房 1978.

岡村忠生,「資産概念の二重性と譲渡所得課税」『法学論叢』（京都大学）第 170 巻第 4・5・6 号 212-261 2012.

大隅健一郎,『株式会社法変遷論』有斐閣 1971.

Piédélivère *Le matériel, Essai d'approche de la notion de bien*, Mèl de Juglart 1986.

Plan Comptable Général（「フランス会計基準」と訳し、PCG と略する）,2009, Autorité des Normes Comptables（「フランスの会計基準設定機関」と訳する）.

畠村剛雄,『資産会計の基礎理論』中央経済社 1976.

鈴木一水,「資産と経済的資源」『体系現代会計学第 1 巻 企業会計の基礎概念』中央経済社 2012.

須田一幸・百合岡靖弘,「クラス分析による会計基準の国際的類型化」『關西大學商學論集』第 47 巻、4-5 号 587-617 2002.

浦崎直浩,「知的資本の測定と報告—OECD の取り組み—」『商経学叢』（近畿大学商経学会）第 51 巻 3 号 111-133 2005.

薄井彰,『会計制度の経済分析』中央経済社 2015.

Mueller, G. G., Gernon, H., & Meek, G. K. . *Accounting: an international perspective*. McGraw-Hill/Irwin 1997.（野村健太郎・平松一夫監訳『国際会計入門』第 4 版 中央経済社 1999）.

Nobes, C.& Parker,R., *Comparative International Accounting, Sixth edition*, Pearson Education Limited.2000.

山口忠昭,「会計上の資産概念をめぐる諸問題」『商経学叢』（近畿大学商経学会）第 55 巻第 1 号 273-274 2008.

Villeguérn De la Villeguérn d'E.,*Dictionnaire de la comptabilité*,H.E.C.-Expert-comptable Commissaire aux comptes.1984.

吉岡正道,『フランス会計原則の史的展開—確立と変遷-』森山書店 2005.

横山美夏,「フランス法における所有(propriété)概念-財産と所有に関する序論的考察—」『新世代法政策学研究』（北海道大学）第 12 巻 257-297 2011.