

[論 文]

空運業の簿記・会計実務に関する研究(1)

－業種固有の経営環境と取引の背景－

宗 田 健 一

はじめに

I 研究手法

II 空運業とは

- 1 業種分類
- 2 空運業を巡る規制
- 3 業種特有の取引環境
- 4 日本の航空会社
- 5 空運業に固有の経営指標

III 簿記・会計実務の一例

- 1 財務諸表等に見られる特徴的な表示科目
- 2 具体的な簿記・会計処理

おわりに

はじめに

これまでの簿記・会計に関する研究は、対象として製造業や商業を中心に行われてきたと考えられるが、情報化や業態の多様化、合併や買収による組織形態の変化などに合わせて、多様な視点からの研究が不可欠であると言える。そうした意味において、多様な業種別の簿記・会計実務の研究を行う意義がある。日本の空運業は、長らく全日本空輸グループ企業と日本航空グループ企業を

キーワード：空運業、業種別簿記、会計実務、アライアンス、機材報奨費、FFP、LCC、FSA

中心として発展してきたが、オープンスカイ政策や格安航空会社（Low Cost Carrier：以下、LCC）の台頭などにより、ここ数年の間に日本の空運業を取り巻く環境は大きく変わったと言えよう。とりわけ象徴的な出来事としては、日本航空（以下、JAL）の経営破綻やLCCの新規就航などである。また、世界的な視点でいえば、アライアンス（企業連合）を中心とした事業展開を指摘することができる。

これまでは、航空政策を中心とした研究や、公共交通機関としての役割、空港の開港・維持問題、航空運賃の料金設定や航空路線の改廃、観光や物流、空運業独自の指標を用いた分析などに関する視点からの研究が数多くおこなわれてきている。しかし、空運業の簿記・会計実務や会計処理に焦点を当てた研究は限られており、たとえば、航空会社のマイレージ制度（Frequent Flyer Program：以下、FFP）に関する研究やリース取引などについての研究などがある。

そこで、本稿では、空運業の簿記・会計実務に関する研究を行うにあたり、空運業を取り巻く経営環境と取引の背景について整理することを目的とする。

I 研究手法

本稿では、公表された財務諸表、監査法人による実務研究書、先行研究などをよりどころとして、空運業を取り巻く経営環境について簿記・会計実務の観点から考察し、整理することを目的とする。後述するように、空運業を営むためには様々な規制をクリアする必要があるが、財務諸表の作成に際しては一般事業会社と同様であり特殊な処理を必要としない。したがって、特定の規制に依存した簿記・会計実務は存在しないが、規制に基づき、結果として必要となる固有の簿記・会計実務は存在していると考えられる。それらも含めて考察していきたい。

入手可能な公表財務諸表が上場企業に限られたことから、本稿ではANAホールディングス（以下、ANA-H）と日本航空の2社を中心として資料を収集し、現行の簿記・会計実務から分析・考察を行っている。

II 空運業とは

1 業種分類

まず、空運業とはどのような業種であるかについて、証券コード協議会と日本標準産業分類に基づき整理しておこう。

証券コード協議会（以下、協議会）によると、業種別分類項目及び業種コードでは、大分類の「運輸・情報通信業」に属し、中分類では、空運業（業種コード 5150）に属している¹。協議会は「業種別分類に関する取扱要領」という規則を定めており、それに基づいて協議会が個別の銘柄について業種を決定している。取扱要領では、業種を分類する基準は、総務省が定める「日本標準産業分類」によるものとしており、その分類に基づいて、協議会が定める「業種別分類項目」のどの分類に入るかを定めている。「業種別分類」は、10の大分類の下に33の中分類があり、通常「業種」といった場合はこの中分類を指すことが一般的である²。

そこで、日本標準産業分類（平成19年11月改定）に基づき空運業について整理すると図表1のとおりである。

図表1 日本標準産業分類による空運業

大分類 H	運輸業, 郵便業
中分類 46	航空運輸業
460	管理, 補助的経済活動を行う事業所
4600	主として管理事務を行う本社等
4609	その他の管理, 補助的経済活動を行う事業所
461	航空運送業
4611	航空運送業
462	航空機使用業（航空運送業を除く）
4621	航空機使用業（航空運送業を除く）

(出所) 日本標準産業分類（平成19年11月改定）、大分類 H 運輸業、郵便業 説明及び内容例示、
<http://www.stat.go.jp/index/seido/sangyo/pdf/19san3h.pdf>

1 証券コード協議会(平成15年6月2日現在)、業種別分類項目及び業種コード、http://www.tse.or.jp/sicc/category/ct_chart.html。

2 証券コード協議会「FAQ～よくある質問」、http://www.tse.or.jp/sicc/category/ct_faq.html。

中分類の航空運輸業には、航空機により旅客又は貨物の運送を行う事業所及び航空機を使用して航空運送以外の行為の請負を行う事業所が分類されている。より具体的には、460～462番でそれぞれの事業に基づき小分類がある。われわれが普段目にする、航空機により旅客又は貨物の運送を行う事業所は、461の航空運送業に分類されている。その他、航空機を使用して、主として請負により航空運送以外の薬剤散布、宣伝広告、魚群探見、空中写真測量などを行う事業所は462の航空機使用業に分類されている。

全日本空輸グループを例にした場合、主として管理事務を行う本社等(4600)には、ANA-Hが相当し連結財務諸表会社となる。同社は既存の全日本空輸(以下、ANA³)ブランドとLCCブランドとの「マルチブランド戦略」を推進しており、多岐にわたるグループ企業におけるスピード経営の実現や自律的経営を推進している。また、グループ全体の視点で最適なグループ経営戦略の立案や経営資源の最適配分を目指していることから管理事務に分類できる⁴。

その他の管理、補助的経済活動を行う事業所(4609)には、代表的な企業として、旅行事業を行うANAセールス、商社事業を行う全日空商事、不動産・保険業を行うANAファシリティーズ、ビル管理を行うスカイビルサービス、人材関連業を行うANAビジネスソリューション、ケータリング事業を行うANAケータリングなどが考えられる。

航空運送業(4611)には、ANA、ANAウイングス、エアージャパンという既存のフルサービスの航空運送事業を行う会社(Full Service Airline:以下、FSA)や、LCC事業を担っているバニラ・エア、航空関連子会社などが相当する。また、持分法適用関連会社として、Peach Aviation(以下、Peach)も含まれる。中核的に航空運送を担っているのは全日本空輸(ANA)である。なお航空貨物運送業(エアカーゴ)も航空運送業(4611)に含まれており、ANAカーゴが相当する。

3 単にANAとした場合は全日本空輸を指す。他の会社は正式名称である。

4 同社のWebサイトによると、ANA-Hは多様なセグメントを有し、航空運送、空港地上支援、航空機整備事業、車両整備、セールス&マーケティング、コンタクトセンター、フライトケータリング、貨物・物流、商社、IT、人材・ビジネスサポート、不動産・ビルメンテナンス、調査研究・シンクタンク、航空機操縦士養成といった事業を展開している(ANAグループ企業一覧、<http://www.anahd.co.jp/company/subsidiaries/>)。

航空機使用業（航空運送業を除く）（4621）には、ANA-Hの傘下ではないが、パスコ、アジア航測といった上場企業がある。なお、それらの企業は本稿の検討対象から外している。

このように一口に空運業と言っても様々な経営活動を行っており、それらの企業に固有の簿記・会計実務が存在していると考えられる。本稿では、日本標準産業分類を基本として、航空運送業（4611）に焦点を絞って考察を進めていくこととする⁵。

2 空運業を巡る規制

業種分類とは別の視点として規制面からも空運業について整理しておこう。空運業に係る規制の一つである航空法によると、航空運送事業とは、「他人の需要に応じ、航空機を使用して有償で旅客または貨物を運送する事業」をいう（航空法（昭和27年施行、最終改正：平成23年5月25日法律第54号）、2条18項）。航空運送事業はさらに細分化されており、①本邦内の地点と本邦外の地点との間又は本邦外の各地間において行う航空運送事業を指す「国際航空運送事業」（航空法、2条19項）、②本邦内の各地間に路線を定めて一定の日時により航行する航空機により行う航空運送事業を指す「国内定期航空運送事業」（航空法、2条20項）、および③他人の需要に応じ、航空機を使用して有償で旅客又は貨物の運送以外の行為の請負を行う事業を指す「航空機使用事業」（航空法、2条21項）に分類される。より身近な表現を用いると、①は国際線、②は国内線と言い換えることができる。

空運業の開業は、航空法に基づく許可制をとっており、領空主権の関係から、国内線に関する海外企業の参入規制がある。これはカボタージュと言われ国内輸送を自国業者に限定するものである。その意味で、事業者が限定されており

5 日本標準産業分類とは別に、金融財政事情研究会の発行する『【第12次】業種別審査辞典 第9巻』に基づく業種分類もある。同書では、「9-1 運輸サービス関連」の中で空運業に関係するものとして、航空会社（9011）、通勤ター航空（9012）、空港業（9013）、航空貨物運送業（エアカーゴ）（9017）、航空貨物代理店（9018）、通関代行業（輸出入業務代行）（9019）、運送取次業（9020）、航空機使用業（9027）、国際宅急便（9028）などをあげている。したがって、本稿は、日本標準産業分類を中心としながらも、それらの業種分類も参考としている。

結果として寡占業種となっている⁶。

飛行機の離発着では、空港が使用されるが、その空港発着枠（以下、スロット）の配分については政府が権限を有しており、航空会社が勝手に航路を開くことはできない⁷。スロットは航空会社の収益状況に直接的に影響を与えるため、各社とも利用率の高い、いわゆるドル箱路線の獲得に力を入れていると考えられる。限られたパイを取り合う状況において、欧州、とりわけ英国を例として、スロットの二次的売買システムに関する研究もある⁸。二次的売買とは、公的機関によるスロットの当初配分とは別に、航空会社間による事後的スロット配分である。

航空会社の主たる収益源である航空運賃については、営業政策的割引運賃設定の弾力化が行われており、1995年5月より、割引率5割までの営業政策的な割引運賃及び料金について事前届出制が実施されている。これにより、航空会社は利用者ニーズに対応した運賃・料金を自主的な判断に基づき設定することが一層容易となり、例えば、事前購入割引等の各種の割引運賃が設定されている。たとえば、ANAの提供する旅割60などである。

これらの規制以外にも航空法による機材整備、路線の新設・廃止⁹、事業計画など多くの業務についても政府（国土交通省）の監督下におかれていることから、これらの規制は、航空会社の事業活動を大幅に制約していると言える¹⁰。

6 このような寡占が生まれたのは、45・47体制が影響を及ぼしている。45・47体制とは、昭和45年閣議了解と昭和47年運輸大臣通達により、我が国航空会社間の過当競争を排し、その共存共栄を図るとの観点に立ち、日本航空（国内幹線及び国際線）、全日本空輸（国内幹線及びローカル線）及び東亜国内航空（現・日本エアシステム：国内ローカル線）各社の概ねの事業分野を定めた我が国航空会社の運営体制のことである。なお、昭和60年運輸政策審議会中間答申により廃止されている。

7 たとえば、2013年3月に配分された羽田空港国内線の新たな発着枠が2012年11月30日に決定しているが、これは、羽田発着枠配分基準検討小委員会報告書（2012年11月28日）に基づき評価が実施され決定している。その内訳は、JALが3枠、ANAが8枠、スカイマークが4枠、AIRDOが2枠、スカイネットアジア航空が3枠、スターフライヤーが5枠となっている（国土交通省、「羽田空港国内線発着枠（25便）の配分について」https://www.mlit.go.jp/report/press/kouku04_hh_000073.html。）

8 伊勢（2010）、24-32頁。

9 路線についての規制としては、国内航空路線におけるダブル・トリプルトラック化（同一路線を2社又は3社が運航するようにすること）を推進するために設けられた基準がある（昭和61年の運輸政策審議会答申に基づき、同年6月設定）。ダブルトラック化（2社化）、トリプルトラック化（3社化）のそれぞれについて年間輸送需要に基づく参入基準を設定していた。その後、複数社化の推進による競争促進の見地から、平成4年10月及び8年4月4月の2度にわたり基準の緩和を行ったが、競争の一面の促進により更に利用者利便の向上を図るため、平成9年4月に廃止され現在に至っている。

10 上記の規制以外にも、1944年11月にアメリカのシカゴで開催された民間航空に関する国際会議において採択された条約である国際民間航空条約（Convention on International Civil Aviation、通称、シカゴ条約（Chicago Convention）を含め数多くの規制を受けている。たとえば、業界団体として、ICAO（International Civil Aviation Organization：国際民間航空機関）がある。また、各国定期国際航空

3 業種特有の取引環境

空運業ならではの取引環境も簿記・会計実務に影響を与えていると考えられる。たとえば、航空機のリースや購入、保有する固定資産の減価償却や減損、航空法に基づく機材整備、FFPを利用した座席の提供、アライアンス提携による共同運航、多様な運賃体系に基づく収益認識、米ドルによる決済（外貨換算）、ローンチカスタマー (launch customer)¹¹ による航空機の購入などである。

業種固有のリスクに起因する経営環境としては、疫病や戦争・テロなどがある。2003年には各航空会社が米国テロ、イラク戦争、新型肺炎SARSの影響を受けたことにより日本政策投資銀行の「緊急対応等支援制度」を適用したり¹²、ANAが日本政策投資銀行から緊急対応等支援制度による緊急融資を受けたりしている。

近年では、世界各国の航空会社で形成している、航空企業連合（いわゆるアライアンス）が各国の航空会社の経営に影響を与えていると考えられる。主要なアライアンスとしては、①スターアライアンス（ANA、ルフトハンザ航空、ユナイテッド航空など）、②ワンワールド（JAL、ブリティッシュ・エアウェイズ、アメリカン航空など）、③スカイチーム（エールフランス-KLM、デルタ航空など）などがある¹³。これらのアライアンスでは、路線・販売網の共有、共同運航（機材や乗務員の共通化）、コードシェアリング（同一便の複数社による販売）、マイレージサービス、発着時間調整、空港施設（ターミナル）の共用（乗り継ぎ時間の短縮）、予約システムの統一、燃料や部品の共同調達などの協力を行っている。多大な設備を必要とする空運業ならではの取り組みが数多くみられるが、連結財務諸表を作成する企業グループを超えた存在としてのアライアンス

会社を会員として結成されたIATA（International Air Traffic Association：国際航空運送協会）は、加盟航空会社間における運賃・運送規制などを設定している。

11 ANAは、ローンチカスタマーとして発注したボーイング787を2011年に世界で最初に導入している。航空機の設計、開発、製造には多大な費用がかかるため、航空機器開発・製造会社（たとえば、ボーイング社やエアバス社）に対して、航空機の購入をあらかじめ約束したうえで製造させるという契約は興味深い。

12 国土交通省「航空事業経営基盤強化総合対策プログラム」、http://www.mlit.go.jp/kisha/kisha03/12/120829_2_.html、2003年8月29日。

13 一方、上記のアライアンス等に加盟しないノン・アライアンスの航空会社も存在している。たとえば、バージン・アトランティック航空、マレーシア航空、エミレーツ航空などである。（「成田国際空港乗入れ航空会社一覧（2009/11/1現在）」、<http://www.sanyo-travel.co.jp/ja/unit/nrtapo.pdf>）。これらの航空会社は、個別の航空会社と提携している場合もある。たとえば、バージン・アトランティック航空は、提携しているANAの利用により、自社のライニング・クラブへのマイル加算を可能にしている。

を基盤として、利益や価値追求を行っている点は興味深い。

排出権取引については空運業に限った論点ではないが、航空機排出物の視点からは、CO₂排出量や排出権に関する課題も指摘されている¹⁴。

4 日本の航空会社

市場が寡占状態であることは既述したが、日本では、大別して全日本空輸グループ、日本航空グループ、独立系、LCC系¹⁵の4つの航空会社のいずれかに分類できる。上場企業は、ANA-H、JAL、スカイマーク、スターフライヤー、パスコ、アジア航測の6社である。

空運業の一つの特徴は、多大な設備投資を必要とする点であるが、たとえば、航空機材に注目してみると、ANAのB787型機の場合、49機を購入予定で、投資予定総額が564,612百万円であることから、1機あたり約115億円と試算できる。また、これらの機材については航空法により、整備や機材更新投資が必要となってくる。

費用負担という視点から日本の航空会社を見てみると、パイロット組合に見られる職種別組合の存在が指摘できる。つまり空運業は、労働集約型産業であるともいえ人件費の負担も大きい。それらの負担を軽減するために、外国航空会社の機材・乗員を借り、同航空会社の運行責任のもと、たとえばJALの独自便として運航する運行委託便や日本の他航空会社の機材・乗員を借りてJALの運航責任のもとJALの独自便として運航するウェットリース便¹⁶などを用いることにより人件費や機材にかかるコストを低減させようという努力も見られる。

その他、ANAの場合、事業費(970,337百万円)に占める航空事業費(931,615百万)は約96%と多大であり、航空事業費(931,615百万)に占める航空燃油費及び燃料税(233,200百万円)は約25%と1/4を占めており、燃料価格や為替の影響を非常に受けやすい点が特徴的である(一部については、燃油サーチャージとして付加している)¹⁷。

14 金(2010)、113-146頁。

15 Peachは、ANA-Hの持分法適用関連会社であるが、本稿ではLCC系に入れている。

16 JAL「貨物豆知識 コードシェア便」、<http://www.jal.co.jp/jalcargo/shipping/mame/368.html>

17 数値はいずれも、ANAの第62期(2011年4月1日から2012年3月31日まで)の有価証券報告書(個別の損益計算書、事業費明細表)より。

このように多大な費用を必要とする割に、空運業は公共交通手段としての側面を有していることから、非採算路線でも就航する場合がある。とりわけ地方空港や離島間を結ぶ航路（いわゆる、コミューター航空¹⁸）はこれにあたる。そこで、航空会社と地方公共団体との間で搭乗率保証制度が締結される場合がある。これは、一定の搭乗率を航空会社のある地元側が保障するものであり、目標搭乗率を下回った場合は、地元が航空会社に保証金を支払い、上回った場合は、航空会社が地元へ販売促進協力金を支払うという制度である¹⁹。

5 空運業に固有の経営指標

他の業種と同様に空運業も多様なセグメントを有しており、それらのセグメントから分析することも可能であるが、とりわけ輸送実績に代表される業界固有の経営指標がある。単に財務諸表の数値を分析比較するだけではなく、空運業においては以下に示す固有の経営指標からの分析が重要となってくる。主要な指標を示すと図表 2 のとおりである。

図表 2 輸送実績に関する代表的な経営指標

<ul style="list-style-type: none"> ・有効座席キロ：保有座席数×運行距離（旅客輸送力を示す指標で、1座席が1km 飛ぶごとに1座席キロとして計量：供給量を示す） ・有償旅客キロ：運送旅客数×輸送距離（輸送量を示し、1人を1km運ぶごとに1旅客キロとして計量：需要量を示す） ・座席利用率：有償旅客キロ÷有効座席（旅客輸送効率性を示す） ・イールド（実収単価）：旅客収入÷有償旅客キロ（1有償旅客キロあたりの営業収入単価） ・ユニットコスト（単位単価）：営業費用÷有効座席キロ、もしくは営業費用÷有効トンキロ（輸送可能重量（トン）×運航距離（キロ））（1有効座席キロあたりの営業費用単価） ・ユニットレベニュー：旅客収入÷有効座席キロ（イールド×座席利用率でも算定可能）（総合的な指標として利用）
--

（出所）各社の有価証券報告書等より。

18 小型の航空機を使用し、離島間や都市間を結ぶ比較的近距离をカバーする旅客運送事業をコミューター航空と呼び、全国地域航空システム推進協会によれば、客席数が100以下、または最大離陸重量が50トン以下の航空機を使用する航空運送事業と定義されている（金融財政事情研究会編（2012）、92頁）

19 たとえば石川県（2008）「空港の利用促進と空港を核とした地域振興の取り組みについて『能登空港の事例を中心として』、<http://www.mlit.go.jp/common/000023444.pdf>。

Ⅲ 簿記・会計実務の一例

以上で考察してきたように、空運業においては他の製造・サービス業とは異なった経営環境（規制や取引）が数多く存在していることから、固有の簿記・会計実務も存在していると考えられる。空運業の簿記・会計実務に関する研究を行うに際して、公表された財務諸表、監査法人による実務研究書、先行研究を中心として考察を進めることとするが、特徴的な表示科目や簿記・会計実務の事例をもとにして、空運業を取り巻く経営環境や取引実態について整理してみよう。

1 財務諸表等に見られる特徴的な表示科目

まず、入手しやすい連結財務諸表等を用いて、表示科目のうち空運業に特徴的なものを抜き出して、簿記・会計実務について検討してみたい。

図表 3 特徴的な表示科目

連結財務諸表
航空機 (BS,資産の部：固定資産)
リース資産 (BS,資産の部：固定資産)
建設仮勘定 (BS,資産の部：固定資産)
独禁法関連引当金 (BS,負債の部：流動負債)
資産除去債務 (国有地の借用等に関して) (BS,負債の部：流動負債)
社債 (航空機他設備資金) (BS,負債の部：固定負債)
リース機返却時改修費用 (PL, 営業外費用)
独禁法関連引当金戻入益 (PL, 特別利益)
受取損害賠償金 (PL, 特別利益)
和解金 (PL, 特別損失)
独禁法手続関連費用 (PL, 特別損失)
個別財務諸表
施設利用権 (BS,資産の部, 固定資産, 無形固定資産)
発売未決済 (BS,負債の部, 流動負債,)
航空事業収入 (PL, 営業収入)
附帯事業収入 (PL, 営業収入)
補助金収入 (PL, 特別利益)
独禁法関連引当金戻入益 (PL, 特別利益)

(出所) ANA有価証券報告書(第62期有価証券報告書(2011年4月1日から2012年3月31日まで))より。

図表 3 のように特徴的な表示科目を示すことができるが、勘定科目を用いた簿記・会計実務については、表示科目から類推するしかないことになる。たとえば、航空機（リース資産を除く）であれば、主として定額を用いており、耐用年数が主として 17 年～20 年であることから、それを基礎として簿記・会計実務を類推することになる。

その他に事業費明細では、航空事業に関するより具体的な費用について簿記・会計実務が把握できそうである。特徴的な航空事業費について列挙すると図表 4 のとおりである。

図表 4 事業費明細（航空事業費）より

1. 航行費	<ul style="list-style-type: none"> ・航空燃油費及び燃料税 ・空港使用料（飛行場費及び航行援助施設利用料を含む。） ・乗務旅費
2. 整備費	<ul style="list-style-type: none"> ・整備部品費 ・整備外注費 ・減価償却費
3. 航空機材費	<ul style="list-style-type: none"> ・航空機材賃借費 ・航空機租税
4. 運送費	<ul style="list-style-type: none"> ・業務委託費 ・機内サービス費 ・乗務旅費
5. 附帯事業費	<ul style="list-style-type: none"> ・業務委託費 ・整備部品費 ・機内販売費

(出所)ANA有価証券報告書(第 62 期 有価証券報告書(2011 年 4 月 1 日から 2012 年 3 月 31 日まで))より。

上記の表示科目からも明らかなように、業種固有の簿記・会計実務が類推できるが、紙幅の関係からそれらすべてを本稿で扱うことはできない。したがって、本稿では、次頁の図表 5 のように今後検討を進めたい主要論点を指摘し、

同時に、今後検討を進めるにあたり、空運業に特徴的な事例として機材報奨費を用いて仕訳例を示してみたい。

図表5 空運業における簿記・会計上の主要論点

- ・ 固定資産の取得、売却、減価償却、減損（航空機、エンジン等）
- ・ リース（航空機、エンジン、乗務員等）
- ・ 米ドルを中心とした取引に伴う外貨換算（航空燃料の購入など）
- ・ FFPに基づく座席の提供（マイレージの扱い、フリーチケット、アップグレード等を含む）
- ・ 収益認識（多様な運賃形態・販売形態、アライアンスによる共同運航やコードシェアリング）
- ・ ローンチカスタマーによる航空機の開発や発注
- ・ 航空機排出物に係る排出権取引
- ・ スロット取引（空港発着枠の購入など）

（出所）Morrell (2013), pp.55-64 を参照して作成。

2 具体的な簿記・会計処理

既述した通り、空運業を巡っては多様な簿記・会計実務が存在していると思われる。本稿では特徴的な簿記・会計実務を例示して空運業を取り巻く経営環境や取引について考察してみたい。なお、体系的な簿記・会計実務に関する研究は稿を改めることとする。

設例1 航空機購入と機材報奨費

航空機メーカー（たとえば、ボーイング）が航空機（B787）、エンジン等の機材を販売した際に、今後の航空機材、整備部品の購入、訓練研修などの購入対価に充てることが可能なクーポン（クレジットメモ）などを付与する取引がある。実質的には、航空機の割引となるだけだが、購入時に支払額から機材報奨費相当額を控除する場合と、次回以降の機材購入対価として利用する場合がある（あずさ監査法人編（2010年）、227頁）²⁰。航空会社を困い込むための一つ

²⁰ 航空各社は、2006年3月期より、機材報奨費を営業外収益として計上する処理を廃止しており、機材報奨費の会計処理は購入（リース）した資産の取得価額またはリース料から控除する処理を行っている（あずさ監査法人編（2010年）、227頁）。以下の設例は、あずさ監査法人編（2010年）、

の方法であり、この実務より、日本の航空会社の保有する機材がボーイング社に偏っていることが理解できる²¹。

設例1-1

航空機を購入するとともに、機材報奨費が付与され、今後の購入に利用した場合

(借) 航空機	××	(貸) 未払金等	××
(借) 機材報奨金 (資産)	××	(貸) 航空機仮勘定	××

* 機材報奨金は航空機材メーカーに対する支払い対価に使用可能であり資産計上。航空機仮勘定は、今後の航空機材等の値引き見合いとして仮勘定処理し、航空機材の購入時に値引きとして処理。

翌年度に航空機を購入し、前回購入時の機材報奨費を利用

(借) 航空機	××	(貸) 未払金等	××
(借) 航空機仮勘定	××	(貸) 機材報奨金 (資産)	××

設例1-2

リース契約を締結するとともに、機材報奨費が付与される場合

(借) 機材報奨金 (資産)	××	(貸) 前受収益	××
----------------	----	----------	----

* リース物件の利用により生じる機材報奨金であり、リース期間に渡り収益の繰延処理を行う。

リース料をリース期間にわたり毎月均等に支払う

(借) リース料	××	(貸) 現金預金	××
(借) 前受収益	××	(貸) リース料	××

227-230頁をもとに作成している。

21 他の理由としては、航空機やエンジンの整備に伴うメンテナンスコスト（整備士の育成を含む）が考えられる。

参考文献

- ANA総合研究所編 (2008) 『航空産業入門 オープンスカイ政策からマイレージの仕組みまで』 東洋経済新報社。
- ANA&スターアライアンス編 (2010) 『最強のマイレージ』 USE株式会社。
- Anne Graham (2008) *Managing Airports: An International Perspective Third Edition*, Elsevier. (中条潮・塩谷さやか訳 (2010) 『空港経営 民営化と国際化』 中央経済社。)
- Doganis, R (2001), *The airline business in the 21st century*, Routledge. (塩見英治他訳 (2003) 『21世紀の航空ビジネス』 中央経済社。)
- Doganis, R (2010), *Flying off course : airline economics and marketing (4th ed.)*, Rontledge.
- Morrell, P.S.(2013), *Airline Finance(fourth edition)*, Ashgate Publishing, Ltd.
- Shaw, S (2007), *Airline Marketing and Management -6th edition*, Ashgate Publishing, Ltd. (山内弘隆・田村明比古監訳『航空の経営とマーケティング』成山堂書店。)
- あずさ監査法人編 (2010年) 『業種別アカウンティング・シリーズ8 運輸・倉庫業の会計実務』 中央経済社。
- 安達功 (2011) 「JAL倒産が顕在化させた公認会計士監査制度の課題」『会計』第179巻第6号, 36-51頁。
- 石川純治他 (1995) 『会計学・財務論の研究手法』 同文館出版。
- 伊勢尚史 (2010) 「空港発着枠の二次的売買システム –その背景, 現状及び課題 英国を例として–」『運輸政策研究』第13巻第2号, 24-32頁。
- 大木正志 (2009) 「IASB公開草案 料金規制事業 (Rate-regulated activities)」『会計・監査ジャーナル』2009年11月号No.652, 49-53頁。
- 金仙淑 (2010) 「国際航空分野における排出権取引制度の課題」『経済学論叢』(同志社大学), 第61巻第2号, 131-146頁。
- 金融財政事情研究会編 (2012) 『【第12次】業種別審査辞典 第9巻』きんざい。
- 金融庁 (2008) 「ポイント及びプリペイドカードに関する会計処理について」6月18日。

- 空港競争編集委員会編(2003)『空港競争 航空激動の時代に空港はどう競争力を高めるか。』海事プレス社。
- 公正取引委員会(2007)「国際航空市場の実態と競争政策上の課題について」
<http://www.jftc.go.jp/kenkyukai/kiseiken/070420.html>
- 黒沼成貴・西原圭著, 田中輝彦・山根玄生監修(2011)「業種別アカウンティング・シリーズ 第4回 運輸・倉庫業 航空運送業の経営環境・事業特性および固有の会計処理」『AZ Insight』Vo.44, 1-6頁。
- 佐藤信彦編(2013)『税理士試験 財務諸表論の要点整理 第11版』中央経済社。
- 櫻井雅英(2007)『マイレージの超達人(JAL編)』USE株式会社。
- 塩谷さやか(2008)『新規航空会社事業成立の研究 日本におけるビジネスモデルと航空政策の革新』中央経済社。
- 塩見英治(2006)『米国航空政策の研究 一規制政策と規制緩和の展開』文眞堂。
- 杉浦一機(2006)『航空運賃のカラクリ 半額チケットでなぜ儲かるか』中央書院。
- 谷川一巳(2008)『空港・航空券の謎と不思議』東京堂出版。
- 戸崎肇(2010)『図解 これからの航空ビジネス早わかり』中経出版。
- 中西克吉(2009)『航空業界大研究(改訂版)』産学社。
- 成田礼子(2009)「ポイント引当金の会計と税務」『税経通信』5月号, 205-211頁。
- 本所靖博(2009)「ポイント取引の本質とその簿記処理」『経理知識』No.88, 27-38頁。
- 松本敏史(2011)「カスタマー・ロイヤルティ・プログラムと収益認識」『国際会計研究学会年報』2011年度1号, 19-31頁。

(附記) 本稿は、日本簿記学会第29回全国大会(2013年8月31日)で報告した日本簿記学会・簿記実務研究部会<中間報告>『業種別簿記・会計実務の研究』の原稿(3-13頁)のうち、当該原稿に掲載できなかった部分を含めて加筆修正したものである。