

空運業の簿記・会計実務に関する研究(2)  
—航空機の取得, 減価償却, 売却, リース等を中心として—

宗田 健一

## [論 文]

## 空運業の簿記・会計実務に関する研究(2) —航空機の取得, 減価償却, 売却, リース等を中心として—

宗 田 健 一

はじめに

- I 研究手法
- II 航空運送事業における簿記・会計実務の固有性
- III 多様な航空機の調達スキーム
- IV 航空機の取得, 減価償却, 売却
- V 航空機のリース

おわりに

### 前稿までの考察概要

本連載は、空運業におけるアライアンス（企業連合・事業提携）が連結財務諸表を作成する企業集団を超越した関係を構築しており、その経済的効果や会計情報への影響については未解決な部分が多く理論的・実証的な研究余地があるという考えのもと展開されている。

前稿（宗田 [2013]）では、空運業を題材として、航空会社の公表した財務諸表等や監査法人による実務研究書、及び先行研究などをよりどころとしながら、空運業における細かな業種別分類や各種規制、業種特有の取引環境や経営指標、及び財務諸表等に見られる特徴的な表示科目の考察を行った。そして、世界的な規模で事業展開されている空運業におけるアライアンスの実態を明らかにするために、簿記・会計上で考察すべき課題を明示した。具体的には、以下の諸論点である。①固定資産の取得, 売却, 減価償却, 減損（航空機やエンジン等）、②リース（航空機, エンジン等）、③米ドルを中心とした取引に伴う外貨換算（航空機燃料の購入など）、④FFPに基づく座席の提供（マイルージの扱い等）、⑤収益認識（多様な運賃形態, 共同運航やコードシェアによる収益等）、⑥ローンチカスタマーによる航空機開発や発注、⑦航空機排出権に係る排出権取引、及び⑧スロット取引（空港発着枠の購入など）。

キーワード：航空機, 建設仮勘定, 政府補助金, コンポーネント・アカウンティング, オペレーティング・リース, ファイナンス・リース, アライアンス

はじめに<sup>1</sup>

IFRSを中心とした会計基準のコンバージェンス、アドプション、エンドースメント、及び同索性評価等を契機として、法域を超えた会計基準のあり方が議論されて久しい。国際的に会計基準が統一の方向に向かっていく中で、会計実務に関しては、取引形態の多様化に伴い拡大の一途を辿っていると考えられる。

多様な取引とそれに伴う会計実務が各業種で存在していることは明らかであり、一口に原則主義に基づく会計処理といっても監査人の判断や各国の会計慣行によって個別企業の取り得る会計処理には自ずと相違が出てくるであろう。このような現状認識のもと、本連載では簿記・会計実務上も論点が数多く存在していると考えられる空運業を題材として考察を進めている。たとえば、塩谷[2008]は、日本の空運業は、全日本空輸と日本航空を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（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経営環境は大きく変わったと指摘している<sup>2</sup>。とりわけ象徴的な出来事としては、日本航空の経営破綻やLCCの新規就航などが指摘できる。また、Doganis[2010]は、空運業では世界的な視点からアライアンスを構築し、アライアンスを中心とした事業展開が進展することを指摘している<sup>3</sup>。これらの諸変化は、当然ながら企業経営、ひいては簿記・会計実務に影響を与えていると考えられる。

周知のとおり、航空機は航空会社にとって必要不可欠な資産であるばかりではなく、主要な有形固定資産でもある。一機当たりの単価が100億円単位にも上り、航空法による規制、たとえば、航空機材の定期的な整備や予備エンジンの保持等を受ける資産でもあり、金額面のみならず法制度面や監督官庁からの規制も多い資産の一つである。ここに空運業の特徴の一つがある<sup>4</sup>。

近年、航空機を巡っては、多種多様な方面から注目を浴びている。問題の所

1 本稿は連載であるが、各稿において「はじめに」と「おわりに」を付して論旨を明らかにしてある。

2 塩谷[2008], 73-89頁。

3 Doganis[2010], pp.242-244, 247-248, 319.

4 たとえば、日本航空の場合、破綻前は日常整備のために数百億円の部品在庫を保持していたが、現在では、重整備中（1年かけてオーバーホールする整備）の機体から部品を取り外して日常の整備に使うことにより、コスト削減に努めている（日本経済新聞、2014年6月3日）。

在は多種多様であるが、一例をあげると、ボーイング 787 の整備問題、エアバス社とスカイマーク社間における A380 の解約問題、格安航空会社による航空機材の整備不良問題、エアバス社とボーイング社による航空機材納入競争、国産ジェット旅客機である三菱リージョナルジェット（以下、MRJ）の開発と受注、及び投資先物件としての航空機（主に金融機関やリース会社によるもの）などである。

航空機を巡る簿記・会計上の問題については、リース取引に注目が集まっている。これは、新規参入の航空会社等が先行投資を軽減する意図から、航空機をリースで調達しているからであり、リース会計基準の開発動向はそれらの会社のみならず、業界全体に大きな影響を与えるであろう。とりわけ International Accounting Standards Board（以下、IASB）と Financial Accounting Standards Board（以下、FASB）によるリース会計基準の開発については、その方向性に関心が集まっているといえる<sup>5</sup>。

そこで、営利企業の航空運送事業における航空機を巡る取引に着目し、本稿は前稿（宗田 [2013]）で抽出した諸論点のうち、その取得やリース等に係る一連の取引を題材として、業種固有の特徴を見極めながら簿記・会計上の現状と課題を抽出し、現状を可能な限り説明すると同時に、課題から導かれた会計制度設計や会計実務に与える影響について考察することを目的とする。

## I 研究手法

前稿同様、公表された財務諸表等や監査法人による実務研究所、先行研究などをよりどころとして考察を進める。なお、航空会社の作成する財務諸表は一般事業会社と同様であり、特殊な会計処理上の規制、たとえば、鉄道業における鉄道事業会計規則や海運業における海運企業財務諸表準則のような規制のクリアを必要としない<sup>6</sup>。

今回は入手可能な財務諸表等が上場企業に限られたことから、本稿ではANA

5 佐藤[2013]、石井[2014]など。

6 同じ運輸業に属しているものの、空運業は鉄道業や海運業と異なり会計面で特定の規制が設けられていない。その理由は必ずしも明らかではない。

— 航空機の取得、減価償却、売却、リース等を中心として—

ホールディングス（以下、ANA）、日本航空株式会社（以下、JAL）、スターフライヤー（以下、SFJ）、及びスカイマーク株式会社（以下、SKY）の4社を中心として資料を収集して用いている<sup>7</sup>。

本稿は、現行の実務で用いられている会計システムや技法、手続きなどを記述するケース・スタディに分類される。具体的に言えば、複数の航空会社の事例を取り扱っていることから、異なる会計実務や異なる企業における実務の類似性を記述することになる。こうした研究方法では、会計の理論と実務のギャップについて考察することが可能であると同時に、既存の会計実務の性質と形態に関する情報を提供するのに役立つと言えるだろう。なお、観察された会計実務の理由を説明しようとする点から、説明的ケース・スタディにも分類される<sup>8</sup>。なお、研究の焦点は「航空機」を対象としている点ですでに特殊なケースに置かれている。

## II 航空運送事業における簿記・会計実務の固有性

前稿では様々な業種の区分方法を紹介した。例えば、証券コード協議会による業種別分類、及び日本標準産業分類による分類などである<sup>9</sup>。本稿では、それらの分類と航空法を参考にして、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（航空法、第2条18項）、すなわち航空運送事業<sup>10</sup>を営む航空会社の簿記・会計実務について考察していく。前稿で指摘したように、空運業の簿記・会計実務や会計処理に焦点を当てた研究が限られていることから、まず簿記・会計処理の現状把握を第一の目標とする。これには、業種固有の勘定科目を把握することや、業種固有の取引における簿記・会計処理例の把握、さらには業種固有の財務諸表の表示形態が含まれる<sup>11</sup>。

7 本稿では、航空運送事業を中心として扱っている。したがって、航空機使用業（日本標準産業分類4621）に分類される株式会社バスコとアジア航測株式会社の2社については空運業に属している上場企業ではあるものの、考察対象から除外している。

8 石川他[1995]、151-152頁。

9 その他の分類としては、帝国データバンク産業分類もある。

10 航空法では、航空運送事業を「国際航空運送事業」（第2条第19項）と「国内的航空運送事業」（第2条第20項）に区分している。

11 このアプローチは、成川[2013]、1頁を参考としている。

本稿における考察対象である航空運送事業を営む航空会社の場合、業種固有の勘定科目として、「航空機」があげられる。また、航空機の取得やリース取引に付随して、次のような科目が財務諸表上から確認できた<sup>12</sup>。例えば「貯蔵品」、「機械装置」、「運搬具」、「工具器具」、「備品」、「リース資産」、「建設仮勘定」といった資産の部に表示されている科目、「リース債務」、「借入金」といった負債の部に表示されている科目、「航空機材売却益」、「航空機材処分損」、「リース機返却時改修費用」といった損益計算書に表示されている科目などである。

ある簿記・会計処理が、当該業種固有のものであるか否かを区別するには、多様な方法が存在するであろう。各業種で特徴的な勘定科目、たとえば「航空機」という勘定を用いただけで、固有の簿記・会計処理とみなすことも可能であるし、すべての業種の簿記・会計処理を調査したうえで、重複の無い簿記・会計処理のみを当該業種固有の簿記・会計処理と捉えることも可能である。有形固定資産の取得やリースについては他業種でも行われる取引、簿記・会計処理であることから、本稿では、「航空機」という勘定を用いた一連の取引（航空機の取得やリース等）を航空運送事業固有の取引における簿記処理例として把握することにする。

### Ⅲ 多様な航空機の調達スキーム

航空機を調達するには多種多様なスキームが考えられる。本稿で主な資料として用いているANAやJALの場合は、航空会社が直接航空機メーカーから航空機を購入したり、リース会社等からリースしたりする方法が主である<sup>13</sup>。しかし離島や地方間での運航を中心とした航空分野（コンピューター航空やリージョナル航空）では、各種補助制度<sup>14</sup>を利用した航空機材の調達スキームが存在し

12 ANA, JAL, SKY, 及びSFJの有価証券報告書より。

13 世界規模でアライアンスを行うメリットとしては、①コードシェア運航の活用などを含めたネットワーク拡充、②共通ターミナルの使用による利便性向上、③FFP提携による競争力向上、④空港ラウンジなどの共同施設確保、⑤機内サービス用品や航空燃料などの共同購入によるコスト削減などが代表的なものとして指摘されているが、航空機材の共同調達もそのメリットの一つに含まれている（「アライアンスが生み出す価値～ANAグループの国際線提携戦略～」、[http://www.anahd.co.jp/company/pickup/pickup\\_alliance.html](http://www.anahd.co.jp/company/pickup/pickup_alliance.html)）。

14 離島航空事業に係る国の助成制度としては、「航空機購入費補助制度」、「運航費補助制度」、及び「衛星航法補強システム受信機購入費補助制度」などがある（鹿児島県交通政策課におけるヒアリング資料[2014]、1頁、沖縄県[2013]、2-50頁 - 2-52頁）。

— 航空機の取得、減価償却、売却、リース等を中心として—

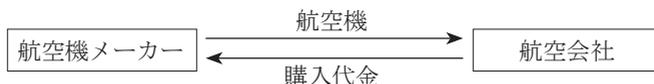
ている。そこで、それらの方法も含めて、航空機の調達スキームについてまとめると図表1の通りである。

図表1 航空機調達スキームの比較

航空機調達スキーム	形態	補助の有無	特徴
①航空会社が購入	購入	なし	自社の資金により購入することから多大な資金調達が必要。
②航空会社が航空機購入費補助を受けて購入	購入	あり（航空機購入費補助） 国 75%、県 25% など	国や県の補助を受けることから、航空会社の負担は軽減される <sup>15</sup> 。同時に、離島等を有する県では、負担を国に転嫁することができる。
③行政が購入し、航空会社に貸付	購入	あり（格安又は無償の貸付料（県 100%など）	貸付料を無償とすれば、航空会社の負担はゼロとなる。ただし、既存のスキームでは国の補助を得ることができない。県の負担は大きくなる。
④航空会社がリース	リース	なし	リース会計基準に準拠した処理が必要
⑤航空会社がリース補助を受けてリース	リース	あり（リース補助）（国 10%、県 90%など）	リース補助事業の制約あり。

（出所）沖縄県[2013]，2-52 頁の表 2-51 を加筆修正。

①のスキームは最も単純な取引であり、航空機メーカーと航空会社間での航空機売買取引となる。その関係を図示すると図表2の通りである<sup>16</sup>。この場合、航空会社が航空機を保有及び使用することになる。このスキームは代表的な航空機調達の方法であることから、次項にて事例を踏まえて詳細に検討することにした。



図表2 航空会社による購入

15 航空会社の負担割合が実質的に無かった場合は、航空会社の財務諸表上へ備忘的に1円で航空機が資産計上されることとなる。

16 以下の図表2, 3, 5, 6, 7については、沖縄県[2013]，2-53頁を加筆修正して作成している。

②のスキームは、航空機メーカー、航空会社、及び行政（国・県）の3者間での取引となる。その関係を図示すると、**図表3**の通りである。この場合、航空会社が航空機を保有及び使用することになる。



**図表3 航空会社が航空機購入補助を受けて購入**

特殊な航空機調達事例ではあるが、このスキームを用いた鹿児島県と日本エアコミューター（以下、JAC）の事例を紹介しておこう。鹿児島県は、このスキームで航空機購入費補助制度（国は昭和47年に制度創設、平成8年に制度拡充。県は平成8年制度創設）を適用していた<sup>17</sup>。購入代金の負担割合は、国が機材代金の45%以内、県が25%以内であり、残りをJACが負担していたことがわかる。

鹿児島県における購入歴のある航空機は、ボンバルディア社製のDASH8-400型機（Q400）（74席）が3機、サーブエアクラフト社製のSAAB 340B型機（36席）が2機である。同制度を用いた過去5年における購入実績は**図表4**のとおりである<sup>18</sup>。

**図表4 鹿児島県における航空機購入費補助制度を用いた機材購入実績**

年度	機材	国 (45%)	県 (25%)	JAC	計
平成8	SAAB	4億9329万円	2億7405万円	5億1571万円	12億8305万円
平成9	SAAB	5億7896万円	3億2164万円	5億3280万円	14億3340万円
平成15	Q400	10億4014万円	5億7786万円	9億5026万円	25億6826万円
平成16	Q400	11億85万円	6億1158万円	10億572万円	27億1815万円
平成17	Q400	9億3708万円	5億2060万円	8億5749万円	23億1517万円
計	5機	41億5032万円	23億573万円	38億6198万円	103億1803万円

（出所）鹿児島県交通政策課におけるヒアリング資料[2014]，1頁，4頁。

17 なお、同制度で購入が可能な機材は、1,500m以下の滑走路で離陸・着陸できる機材という条件が有る。これは、大規模な空港施設を保有できない地方空港や離島空港に配慮した条件であると考えられる。

18 鹿児島県交通政策課におけるヒアリング資料[2014]，1頁，4頁。

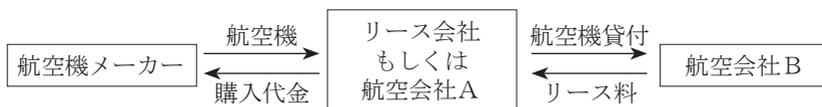
## — 航空機の取得、減価償却、売却、リース等を中心として —

③のスキームは、航空機メーカー、航空会社、及び行政（県）の3者間での取引となるが、②のスキームとは異なり、行政（県）が航空機メーカーと航空会社の間に入る関係となる点で特徴的である。その関係を図示すると、**図表5**の通りである。この場合、行政（県）が航空機を保有し、航空会社はその使用权を有することになる。



**図表5** 行政が航空機を購入し航空会社へ貸付

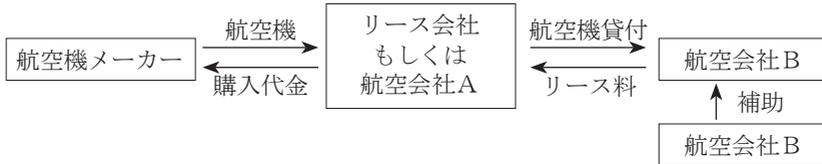
④のスキームは、航空機メーカー、リース会社、及び航空会社の3社間での取引となる。その関係を図示すると、**図表6**の通りである。このスキームでは、航空機を購入した航空会社が他の航空会社にリースする場合も想定できる。この場合、リース会社（ないし航空会社A）が航空機を保有し、航空会社Bはその使用权を有することになる。代表的な調達スキームの一つであることから、次項で詳細に検討することにした。



**図表6** 航空会社がリース会社等からリース

最後に⑤のスキームは、航空機メーカー、リース会社、航空会社、及び行政（国・県）の4社間での取引となる。その関係を図示すると、**図表7**の通りである。この場合、リース会社（もしくは航空会社A）は航空機を保有し、航空会社Bがその使用权を有することになる。このスキームにおけるリース補助とは、

「被災中小企業復興支援リース補助事業」<sup>19</sup>に基づくリース補助である。



図表7 航空会社がリース会社等からリース

以上のように、日本では多種多様な航空機調達スキームが存在しているが、本稿では、営利企業としての航空会社による航空機の取得やリースに係る一連の取引を題材として考察を進めていくことにして、行政（国・県）による航空機の取得やリース等は稿を改めることにしたい。

#### IV 航空機の取得、減価償却、売却

航空機に関する情報は、航空各社の有価証券報告書によると「設備の状況」で開示されている。ここではANAの事例を用いて、航空機の取得にかかる簿記・会計処理についてみていくことにしよう。

ANAは、航空運送事業、旅行事業、及びその他という3つのセグメントを有しており、それぞれのセグメントにおける主な設備投資内容が示されている。本稿が取り扱う航空機は、航空運送事業のセグメントに属している資産であり、航空機の取得と売却については、次のような記述がある。

航空機及び航空機予備部品等の購入、及び航空機に対する前払いにより130,143百万円の投資を行った。なお、当連結会計年度に購入した航空機は20機（ボーイング787-8型11機、ボーイング777-200型3機、ボーイング737-800型4機、ボンバルディアDHC-8-400型2機である。（中略）

19 ここで言う東日本大震災で滅失した設備等の債務を抱えた中小企業に対し、設備を再度導入する場合の新規のリース料の一部補助を目的としているものである（被災中小企業復興支援リース補助事業「事業の概要」、<http://www.fukkolease.jp/index.html>）。なお、沖縄県[2013]では、このスキームは機体調達コストではなく、ランニングコストの一部とみなされるため、航空機購入費補助としての支援は困難であるとの立場を取っている（沖縄県[2013]、2-52頁）。

## 一 航空機の取得、減価償却、売却、リース等を中心として一

上記設備投資のための所要資金は、自己資金、借入金、社債発行及び増資資金によっている。なお、航空運送事業において、航空機・航空機予備部品等及び土地・建物の売却を行っており、当該設備の売却時の簿価は41,387百万円である。

(出所) ANAホールディングス[2013], 32頁)

上記の取引の場合、航空機購入のための資金調達取引、たとえば増資や金融機関からの借入れなどに関しては、他の業種と比べて大きな特徴はないと思われることから割愛する<sup>20</sup>。なおSKYとSFJは財務諸表上「航空機材」と表示している。

## (1) 航空機取得の仕訳例

航空機を製造・販売する場合、10年前後の製造期間と特殊な販売市場が存在する<sup>21</sup>。例えば、ボーイング787-8型の場合、2004年4月にANAが50機発注して開発が始まり、2011年10月に就航している。この間、航空会社は製造に多大な費用を必要とすることから、航空機メーカーに対して、前払い(Pre-delivery Payments, 以下、PDP)を行うことが多い<sup>22</sup>。前払いの目的は航空機の購入枠確保や航空機製造資金の一部提供である<sup>23</sup>。

ボーイング787の開発に際して、ANAはローンチカスタマー(launch customer)としての役割を果たしている。ローンチカスタマーとは、航空機メーカーが新機種の製造開発に踏み切るのに十分な規模の発注を初めて行い、その新機種を立ち上げる後ろ盾となる顧客のことを意味する。通常、中堅から大手航空会社が単独または複数でローンチカスタマーとなる<sup>24</sup>。このように航空機の

20 ここでいう特徴とは、簿記上の仕訳や会計処理に関してである。周知のとおり、航空法では、日本の航空会社は外国人の議決権割合を3分の1未満に抑える、いわゆる「外資規制」の影響を受けている(航空法第120条の2では外国人等の取得した株式の取扱いについての定めがある)。当該規制については、開示面での考察を行う際に、併せて検討することとしたい。

21 航空機製造ビジネスに関しては、井上[2013], 179-198に詳しい。

22 トーマツ 航空・運輸インダストリーグループ[2013], 117頁。

23 有価証券報告書の「設備投資等の概要」や附属明細表の「有形固定資産等明細表」などを見ると、当年度における増減額や期末残高などを確認できる。

24 東京大学航空イノベーション研究会他編[2012], 211頁。

取得は、有形固定資産の取得の一形態に過ぎないが、製造・販売面の特徴から空運業固有の取引であると言える。

PDPが航空機購入の前払いであり、手付金としての性格を有する場合には、当該支払額を「建設仮勘定」として会計処理することが適切と考えられている。なお、資産化したPDPは航空機が使用可能となった時、すなわち航空機が納品され事業の用に供される時まで減価償却されない<sup>25</sup>。

航空機取得に係る一連の取引の仕訳例を示すと次の通りである<sup>26</sup>。

### 設例2-1

航空機代金の支払い

(借) 建設仮勘定	××	(貸) 当座預金	××
-----------	----	----------	----

航空機の受け取り

(借) 航空機	××	(貸) 建設仮勘定	××
		未払金	××

### (2) 補助金による航空機取得の仕訳例

前項で考察したように、航空機の取得に際しては、行政(国・県)からの補助による購入スキームも存在することから、国庫補助金による仕訳についても考察しておこう<sup>27</sup>。

周知のとおり、企業会計原則は、「贈与その他無償で取得した資産については、公正な評価額をもって取得原価とする」(企業会計原則第三, 5, F)とし、「国庫補助金, 工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する

25 トーマツ 航空・運輸インダストリーグループ[2013], 117頁。

26 航空機の購入に際しては、購入代価に加えて、購入に要した外部付随費用(買入手数料, 運送費等)と内部付随費用(試運転費等)を加算した額が取得原価となると考えられる。航空機の耐空証明には2種類あり、一つは設計及び製造面の水準に関わる法定事項に基づき、航空機メーカーが自国で受けるものである。もう一つは、現地機関、つまり機材が運用される国の当局による基礎的な証明である(柴田訳[2013], 103-136頁)。後者の証明に必要な費用も付随費用として加味されるであろう。その他、航空機登録免許税や無線免許費用、海外の航空会社から日本へ輸送するコスト(燃料費等)といった付随費用も取得原価に加える必要がある。

27 JALの有価証券報告書(第59期(平成20年4月1日-平成21年3月31日))では、有形固定資産の圧縮記帳累計額が確認できるが、有形固定資産の内訳までは明記されておらず、航空機に係る圧縮記帳額についても不明である。

— 航空機の取得，減価償却，売却，リース等を中心として —

金額をその取得原価から控除することができる」(注解24)としている。

そこで，国庫補助金の支給を受け航空機を購入した場合を例として，①圧縮記帳方式と②積立金方式を示すと次の通りである<sup>28</sup>。

### 設例2-2

①圧縮記帳方式：圧縮限度額の範囲内で，帳簿価額を損金経理により減額する方法

・ 交付を受け，航空機を取得した時

(借) 航空機	××	(貸) 国庫補助金	××
		現金預金	××

・ 圧縮限度額を，損金経理により圧縮した時

(借) 航空機圧縮損	××	(貸) 航空機	××
------------	----	---------	----

・ 航空機の減価償却費

(借) 減価償却費	××	(貸) 減価償却累計額	××
-----------	----	-------------	----

②積立金方式：圧縮限度額以下の金額を，任意積立金として積み立てる方法

・ 交付を受け，航空機を取得した時

(借) 航空機	××	(貸) 国庫補助金	××
		現金預金	××

・ 圧縮記帳積立金を積み立てた時

(借) 繰越利益剰余金	××	(貸) 圧縮記帳積立金	××
-------------	----	-------------	----

・ 航空機の減価償却費

(借) 減価償却費	××	(貸) 減価償却累計額	××
-----------	----	-------------	----

今後の会計制度設計という視点から，空運業における簿記・会計処理上の課題を指摘することにも意義があると考ええる。そこで，上述した補助金による航空機取得との関連で，IAS第20号「政府補助金の会計処理及び政府援助の開示」

28 佐藤他[2014]，224-226頁を参照し仕訳例を作成。

(以下、IAS20)<sup>29</sup>における会計処理についても考察しておきたい<sup>30</sup>。

IAS20によると、償却資産（本稿では航空機）に関連する補助金は、通常当該資産の減価償却費が認識される期間にわたり、その割合にしたがって、純損益に認識される（IAS20, par.17）としている。また、資産に関する政府補助金は、公正価値で測定される非貨幣性の補助金も含めて、①繰延収益として補助金を計上する方法、又は②補助金を控除して資産の帳簿価額を算出する方法のいずれかにより、財政状態計算書に表示しなければならない（IAS20, par.24）。そこで、両方法による仕訳を示すと次の通りである<sup>31</sup>。

### 設例2-3

前提条件：航空機 1,000 が完成し、補助金を 750 受領した。初年度に減価償却を 10%実施した。

#### ①繰延収益を計上する方法

・航空機の取得時

(借) 航空機	1,000	(貸) 建設仮勘定	1,000
(借) 現金預金	750	(貸) 繰延収益	750

・減価償却実施時

(借) 減価償却費	100	(貸) 航空機	100
(借) 繰延収益	75	(貸) 補助金	75

#### ②補助金を直接控除する方法

・航空機の取得時

(借) 航空機	1,000	(貸) 建設仮勘定	1,000
(借) 現金預金	750	(貸) 航空機	750

・減価償却実施時

(借) 減価償却費	25	(貸) 航空機	25
-----------	----	---------	----

29 IASB[2013b]

30 IFRSを中心とした会計基準の開発や適用が今後も見込まれることを想定した場合、欧米の会計実務ベースによる会計基準の設定に日本は対応する必要性が出てくることから、ここでは、IAS20を取り上げている。

31 トーマツ 航空・運輸インダストリーグループ[2013], 164-165頁を参照して仕訳例を作成。

## — 航空機の取得、減価償却、売却、リース等を中心として —

このように繰延収益（負債項目）を計上する方法では、補助金をいったん繰延収益に計上し、それを資産の耐用年数にわたって規則的に純損益に認識している（IAS20, par.26）。また、直接控除形式では、当該資産の帳簿価額を算定する際に、補助金を控除し、補助金は、償却資産の耐用年数にわたって、減価償却費の減額として純損益に認識されていることがわかる（IAS20, par.27）。

これらの会計処理の効果は圧縮記帳と似ていると考えられるが、IAS20は政府補助金の認識をその関連コストと対応させるための規定である点に特徴がある<sup>32</sup>。2014年8月末現在、上場航空4社はIFRSを適用していないものの、補助金に係る会計処理と開示については、今後の課題の一つとしてとらえることができるであろう。

## (3) 航空機購入契約解約時の仕訳例

ここではSKYとエアバス社との間におけるA380の購入解約<sup>33</sup>を事例として簿記・会計処理の視点から考察しておこう。詳細は本稿執筆時点では必ずしも明らかでないが、日本経済新聞社の報道<sup>34</sup>が正しければ、今回の解約はDPDの支払い遅延に起因すると考えられる。詳細な契約内容は、公表されていないが、DPDが前払金としての性格を持つと同時に、その支払額がエアバス社において機体製造に用いられている点を考慮すると、契約解除に伴う返金は難しいと考えられる<sup>35</sup>。また、受注による航空機の製造は、航空会社固有の仕様に基づくものであり、新造機であっても中古機として扱いである点が指摘されている<sup>36</sup>。これらの点を踏まえても、航空機の取得に関しては、業種固有の取引であり、実

32 トーマツ 航空・運輸インダストリーグループ[2013], 165頁。

33 SKYはエアバス社と計6機のA380型機の購入契約を締結していたが、2014年7月25日に、当該契約について解除する旨の通知をエアバス社より受けている（スカイマーク株式会社「平成27年3月期第1四半期決算短信〔日本基準〕（非連結）」（2014年7月31日）、[http://www.skymark.co.jp/ja/company/investor/140731\\_ir.pdf](http://www.skymark.co.jp/ja/company/investor/140731_ir.pdf)）。

34 「エアバス、納入解約通告 スカイマークに違約金要求へ」[http://www.nikkei.com/article/DGXLASDZ29H14\\_Z20C14A7AM1000/](http://www.nikkei.com/article/DGXLASDZ29H14_Z20C14A7AM1000/)。

35 同社が2014年6月20日に提出した有価証券報告書によると、総額26,440百万円の建設仮勘定が計上されており、当該事業年度における設備投資の総額は13,758百万円である。主なものはエアバスA380型機一部前払金9,192百万円、航空機予備部品購入代金1,502百万円、航空機地上支援作業用車両購入代金1,200百万円、A380型機用フル・フライトシミュレーター（模擬飛行装置）一部前払金1,190百万円である（スカイマーク[2014], 16頁）。

36 東京大学航空イノベーション研究会他編[2012], 211頁。

態に応じた簿記・会計処理や開示が必要であると考えられる<sup>37</sup>。なお、SKYの決算短信では、以下のように説明されており、同社でも前払金の返還の可能性の低さについて言及している。

当社はAIRBUS S.A.S.社（エアバス社）と計6機のA380型機の購入契約を締結しており、導入準備を進めておりますが、平成26年7月25日に、当該契約について解除する旨の通知をエアバス社より受けております。当該契約の解除通知については、現在当社においてその内容の妥当性等について法的助言を得ながら対応策を検討しております。

なお、当社がエアバス社に支払済みである前払金（約260億円）については全額が返還されない可能性があり、その他の部分に係る影響についても現時点ではその額を合理的に見積もることが困難であることから、当財務諸表には反映されておられません。また、エアバス社から支払いを求められております多額の解約違約金については、その金額に合理性がないと考えており、法的手段も視野に入れながら対応策の検討を行っております。当社は、当該事象の早期解決に向けて鋭意努めてまいり所存であり、本件による業績への影響額についても合理的に算定可能となった段階で速やかに開示いたします。

(出所) スカイマーク株式会社「平成27年3月期第1四半期決算短信〔日本基準〕(非連結)」(2014年7月31日)

この事例をもとに、航空機購入契約の解除に伴う処理例を考えてみよう。なお、契約の詳細が不明なことからいくつかの前提を基にしている<sup>38</sup>。実際にどのような勘定科目が用いられるのかは、現時点では明らかではないが、契約解除に伴い発生した違約金の支払いという性質から類推すると、特別損失、解約損、

37 本稿の脱稿段階では未定であるが、スカイマーク社のIR情報によると、エアバス社と10月中の合意を目指して交渉を継続している（「10月3日の一部報道について」、[http://www.skymark.co.jp/ja/company/investor/141003\\_ir.pdf](http://www.skymark.co.jp/ja/company/investor/141003_ir.pdf)）

38 海運業の場合、造船所と船舶発注者との間で船舶建造契約の条項により、期限内に完工しない場合の法律関係、たとえば分割前払金の返還請求が規定されていることが一般的である（瀬野他[2013], 3頁）。

一 航空機の取得、減価償却、売却、リース等を中心として一  
違約金、契約違約金、損害賠償金などが想定できる<sup>39</sup>。

#### 設例2-4

① 解約違約金を建設仮勘定で相殺することを前提

(借) 特別損失	300	(貸) 建設仮勘定	260
	(解約違約金に相当)	未払金	40

② 固定資産の減損に係る会計基準を適用することを前提

(借) 減損損失	260	(貸) 建設仮勘定	260
	損害賠償金	未払金	40

企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(以下、減損適用指針)によると、「建設仮勘定に係る建設について、計画の中止又は大幅な延期が決定されたことや当初の計画に比べ著しく滞っていること」(13項(7))は減損の兆候となることから、②の仕訳を提示しておいた<sup>40</sup>。資産計上していた建設仮勘定については、航空機の引き渡しを受けず全額返金されない仮定で、全額を減損損失として処理し、追加的に支払うことが必要となった損害賠償金については、区分している。

なお、エアバス社より解約違約金に係る訴訟が提訴された場合、「訴訟損失引当金繰入額」を特別損失としてあらかじめ計上しておき、解約違約金が確定したのち処理することも考えられる。

#### (4) 減価償却の仕訳

航空機の減価償却方法としては、定額法、定率法、生産高比例法といった方法が考えられるが、上場4社の航空機の減価償却方法に係る開示を見てみると、定額法が3社(ANA, JAL, SFJ)、定率法が2社(ANA, SKY)となっている(ANA

39 なお、EDINETの勘定科目リスト(一般商工業(cai))では、損害賠償金、和解金、訴訟和解金、訴訟関連損失、特別損失などが示されている(「勘定科目リストについて—EDINET」, <https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/download/ESE140115.xls>)。

40 減損適用指針の設例4では、建設仮勘定に関する減損損失の認識の判定及び測定が示されている(第27項及び第38項(4)参照)。

は両方法を用いていると考えられる)。生産高比例法による減価償却は、理論上こそ望ましいものの、実務への適用の困難性を伴うことから適用されていないと考えられる<sup>41</sup>。各社の対応をまとめると図表8の通りである。

図表8 上場4社の航空機減価償却方法

	ANA	JAL	SKY	SFJ
減 価 償 却 方 法	主として 定額法 (リース資産を 除く)	定額法 (リース資産を 除く)	定率法 (リース資産を 除く)	定額法 (リース資産を 除く)
耐 用 年 数	17～20年	12～27年	2～10年	8～20年

(出所) ANAホールディングス[2013], 65頁, 日本航空株式会社[2013], 65頁, スカイマーク株式会社[2013], 53頁, 及び株式会社スターフライヤー[2013], 62頁を参照して作成。

航空機の減価償却処理は、他の業種におけるそれと大きな差異は認められないと考えるが、「航空機勘定」を用いる場合が想定できる点で固有の処理と考えられる。仕訳を例示すると、次の通りである。

#### 設例2-5

(借) 減価償却費      ××      (貸) 減価償却累計額      ××  
(もしくは、航空機)

空運業における簿記・会計処理上の現状について、今後の会計制度設計という視点から、課題を指摘することにも意義があると考えられる。そこで上述した航空機の減価償却との関連で、有形固定資産の会計処理に関する日本基準とIAS第16号「有形固定資産」<sup>42</sup>での相違に着目して、今後の空運業における簿記・会計処理上の課題を指摘したい<sup>43</sup>。

41 トーマツ 航空・運輸インダストリーグループ[2013], 114-115頁。

42 IASB[2013a]

43 原則主義に基づく会計基準が設定される場合、各社における対応が異なる場合も想定できる。その際、同業他社の会計処理方法を把握することは重要となってくるであろう。

— 航空機の取得、減価償却、売却、リース等を中心として —

両基準の主要な差異として、コンポーネント・アカウントニング (IAS16, pars.43-49)、償却可能額及び償却期間 (IAS16, pars.50-55) 減価償却方法 (IAS16, pars.60-62)、耐用年数 (IAS16, pars.56-57)、残存価額 (IAS16, pars.6(b))、及び取得後コスト・定期的な規模検査 (IAS16, pars.12-14) などがある。例えば航空機の減価償却単位の場合、機体、エンジン、客室の3つのコンポーネントが考えられ、それぞれ定額法で10年、5年、3年の減価償却などが想定されている<sup>44</sup>。

ここでは、ANAの事例から今後の課題について示しておきたい。ANAは、2014年3月期から減価償却方法等を変更しているが決算短信から類推すると、IAS第16号を意識した対応を取っているのではないかと考えられる。日本経済新聞電子版<sup>45</sup>によると、航空機を機体、内装、エンジンに分けて償却期間をそれぞれ変えたようである。決算短信の一部を抜粋すると次の通りである<sup>46</sup>。

### (3) 会計方針の変更・会計上の見積りの変更・修正再表示

(会計上の見積りの変更と区分することが困難な会計方針の変更)

(前略) 航空機、建物及びリース資産を除く有形固定資産の減価償却方法を、従来定率法によっておりましたが、当第1四半期連結会計期間より定額法に変更しております。この変更は、(中略) 航空事業に集約されている保有設備の使用実態を見直した結果、今後は従前に比べてより安定的な設備の稼働が見込まれており、耐用年数にわたり均等に費用配分を行う定額法がより合理的であると判断したことによります。

(会計上の見積りの変更)

(前略) 一部の航空機について、将来の使用可能予測期間をより適切に反映するために、耐用年数を変更しました。

44 トーマツ 航空・運輸インダストリーグループ[2013], 108-113頁。

45 「ANAホールディングス、航空機の償却方法変更」(2013年8月16日), <http://www.nikkei.com/article/DGXNZO58547750V10C13A8DT0000/>。

46 なお実務上、どの程度までIFRS基準に近寄った処理を行っているのかまでは、不明であることから、今後の研究課題の一つとしたい。

(会計上の見積りの変更)

(前略) 一部の航空機について、将来の使用可能予測期間をより適切に反映するために、耐用年数を変更しました。

(出所) ANA, 平成 26 年 3 月期 第 1 四半期決算短信 (日本基準, 連結, 平成 25 年 7 月 30 日), [http://www.anahd.co.jp/investors/data/kessan\\_tan/pdf/tan\\_130730.pdf](http://www.anahd.co.jp/investors/data/kessan_tan/pdf/tan_130730.pdf) (下線は筆者による)。

#### (5) 航空機売却の仕訳例

航空機は、営業上で用いられることは当然であるが、担保資産としての役割やタイミングよく売却することにより売却益を獲得するための資産としての役割もある<sup>47</sup>。とりわけ航空機の売却に伴う営業外損益への影響は大きく、各社の有価証券報告書においても、設備の状況や財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析などで記載されている。

ここではJALの事例を用いて、航空機の売却にかかる簿記・会計処理についてみていくことにしよう。JALは、2013年3月期に主要な設備の売却として航空機14機を売却している。有価証券報告書の提出会社であるJALは、マクドネル・ダグラスMD-90型を11機、ボーイング767-300D型を1機売却しており、子会社である日本トランスオーシャン航空株式会社(以下、JTA)は、ボーイング737-400型を2機売却している<sup>48</sup>。

実際の売却に伴う金額を見てみると、連結損益及び包括利益計算書の営業外収益に計上されている航空機材売却益は、32億21百万円であり、営業外費用に計上されている航空機材処分損は34億34百万円である<sup>49</sup>。

航空機売却に係る一連の取引の仕訳例を示すと次の通りである。他業種における有形固定資産の売却に係る仕訳との差異はないと考えるが、勘定科目が固有であると言える点で特徴的である。

47 柴田訳[2013], 169-182頁。

48 日本航空株式会社[2013], 32頁。今後JALは、三菱重工業の子会社である三菱航空機が開発しているMRJを32機導入し、2021年中にJALの子会社であるジェイエアがMRJの運航を開始する予定であると報じられている(日本経済新聞, 2014年8月28日)。

49 日本航空株式会社[2013], 58頁。

— 航空機の取得, 減価償却, 売却, リース等を中心として —

### 設例2-6

・売却益が発生する場合

(借) 現金預金	××	(貸) 航空機	××
減価償却累計額	××	航空機材売却益	××

・処分損が発生する場合

(借) 現金預金	××	(貸) 航空機	××
減価償却累計額	××		
航空機材処分損	××		

## V 航空機のリース

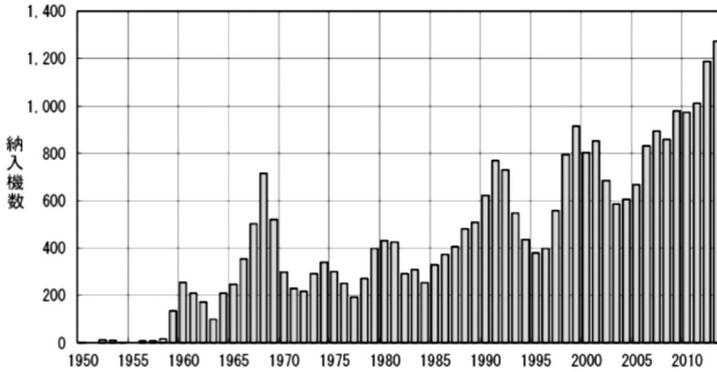
### (1) 航空機市場の推移

航空会社が航空機を取得する際は、借入金、社債発行、及び増資などにより資金調達を行うが、一機当たりの価格が数十億円から数百億円単位にもなる航空機を全て自社で保有することは、資金力の観点から難しい。また、LCCのように資本金が低い航空会社にとっても、航空機の自社所有は資金面からの制約が高いと言える<sup>50</sup>。航空機の取得に際しては、航空法など関連法規に定める整備に必要な交換部品等を揃えることも必要であることから、そうした費用も資金負担に輪をかけていると言えよう。

そこで多くの航空会社は、自社所有のみではなく、リースという方法を併用して、航空機を揃えている。近年は、世界の航空機の3分の1がリースで調達されるなど<sup>51</sup>、航空機の保有方法は多様化している。日本航空機開発協会のまとめた2014年度3月版のデータによると、民間輸送機の納入機数は年間1,200機を超え、増加の傾向にある(図表9参照)。

50 この証左として、SKYにおけるA380の解約問題が指摘できる。A380は1機当たりの購入価格が300億円以上にもなり、そのような期待を自社所有にて7機保有することは、同社の規模から考えても困難性が伴うであろう。

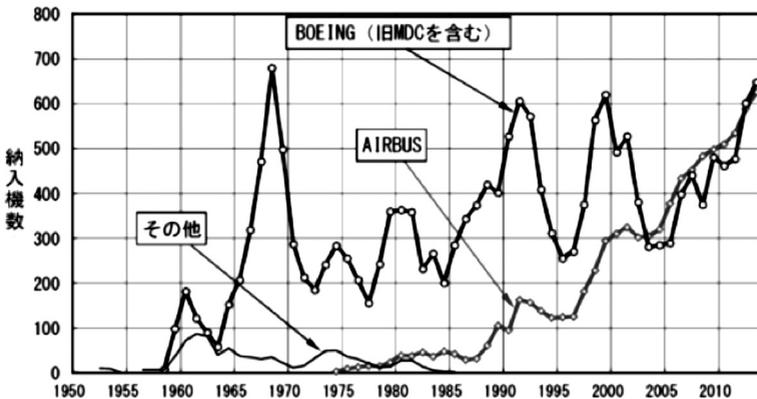
51 東京大学航空イノベーション研究会他[2012], 179頁。



図表9 年間納入機数の推移

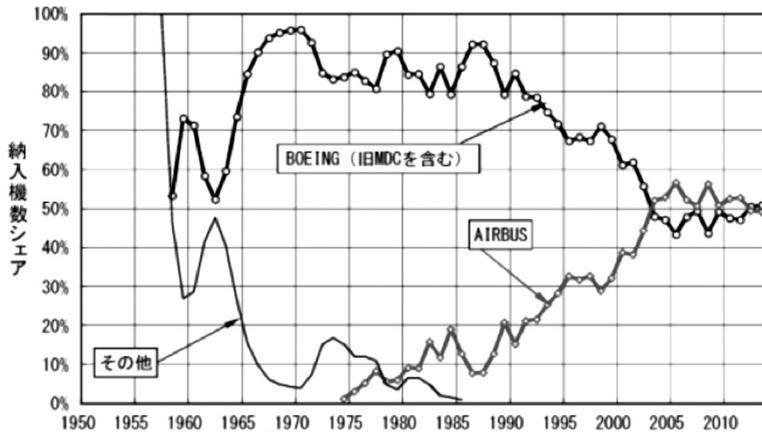
(出所) 日本航空機開発協会[2014], II-10 頁。

航空機メーカー別に納入機数の推移を見てみると、1995年頃からボーイング社に追い付く形でエアバス社の納入数が増加していることがわかる(図表10参照)。昨今の航空機需要に応える形で、両社とも納入機数を増加しており、この傾向は継続するとみられている。納入機数シェアに至っては、ボーイング社とエアバス社が逆転する年も近年では珍しくなく、両者の熾烈なシェア争いが見て取れる(図表11参照)。



図表10 メーカー別納入機数の推移

(出所) 日本航空機開発協会[2014], II-10 頁。



図表 11 納入機数シェアの推移

(出所) 日本航空機開発協会[2014], II-10 頁。

## (2) 航空機リース取引：オペレーティング・リース

企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」におけるリースの定義を航空機に当てはめると、航空機リースとは、航空機の所有者たる貸手（以下、レッサー）が、当該物件の借手（以下、レシー）に対し、合意された期間（以下、リース期間）にわたりこれを使用収益する権利を与え、借手は、合意された使用料（以下、リース料）を貸手に支払う取引となる。航空機リースのももとの取引形態は、航空会社がメーカーから購入した航空機をメーカーからの引き渡しと同時にレッサーが買い取り、直ちにレシーとなる当該航空会社にリースする取引、いわゆる「セール・アンド・リース・バック取引」であったことが知られている<sup>52</sup>。

ここではSKYの事例を用いて、航空機のリースにかかる簿記処理についてみていくことにしよう。航空機リースについては、有価証券報告書の主要な設備の状況において図表 12 のように記載されている。

52 東京大学航空イノベーション研究会他[2012], 183頁。

図表 12 SKYにおける航空機リース

機 種	機数 (機)	全長 (m)	全幅 (m)	最大離陸重量 (ポンド)	客席数 (席)
Boeing737-800 型機	29	39.4	34.3	155,000	177

(注) Boeing737-800 型機 29 機のうち、1 機はGenesis Funding Norway 1 AS、1 機はGate Leasing (Norway) A.S.、4 機はGecas Aircraft Leasing Norway AS、2 機はWells Fargo Bank Northwest NA、1 機はALC B378 35228, LLC、1 機はAvolon Aerospace Norway 1 Limited、1 機はMacquarie Aerospace Inc.、1 機はNBB Black Swan、1 機はBOC Aviation Corporation、1 機はNBB Bluejay、1 機はSKK Corporation、5 機はBank of Utah as owner trustee、1 機はNBB Hummingbird、1 機はNBB Ostrich、1 機は三菱UFJリース株式会社、2 機はGY Aviation Lease (Norway) Co. AS、2 機はAWAS Norway 1 AS、1 機はAWAS Norway 3 AS、1 機はSMBC AVIATION CAPITAL (UK) LIMITEDからのそれぞれオペレーティング・リースであります。

(出所) スカイマーク株式会社[2013], 16 頁。

ここから明らかなおおり、SKYの場合、29 機の航空機すべてがオペレーティング・リースであり、96 か月間のリース契約となっている点が特徴的である。また、リース先が多岐にわたっていることも特徴であろう。オペレーティング・リース取引については、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行う ((企業会計基準第 13 号, 4 項) ことから、次の仕訳例となる。解約不能オペレーティング・リースは、見経過リース料に関する情報を注記する必要があることから、図表 13 の通り記載されている。

#### 設例 2-7

・ 契約開始時

仕訳なし

空運業の簿記・会計実務に関する研究(2)  
 ー 航空機の取得, 減価償却, 売却, リース等を中心として ー

・ 1年目終了時～契約終了時まで

(借) 支払リース料                    ××                    (貸) 現金預金                    ××

図表 13 SKYにおけるオペレーティング・リース取引に係る未経過リース料

(単位：百万円)

	前事業年度 (平成 24 年 3 月 31 日)	当事業年度 (平成 25 年 3 月 31 日)
1 年内	9,587	12,021
1 年超	44,019	47,861
合 計	53,607	59,882

(出所) スカイマーク株式会社[2013], 57 頁

空運業では、オペレーティング・リースの登場により、航空会社へ参入しやすくなったと指摘されている<sup>53</sup>。これは、オペレーティング・リースに特徴があると言えよう。オペレーティング・リースの場合、レッサー側は、ファイナンス・リースとは異なり、リース取引で提供するため費やした航空機購入資金について航空機リース開始時にすべて回収することはできない。しかし、その後リース期間の終了した航空機を中古機として売却したり、回収した航空機を再度リースしたりすることにより投下資本を回収することが可能となる。レシー側は、航路を維持・運営するために必要な航空機をそろえるのに一時に多額の購入資金を必要とせず、契約期間のリース料の支払いさえ負担すれば、必要に応じて航空機材を導入することが可能となる。会計上は、機体価格がオフバランスとなる点にメリットを見出していると考えられる。リース期間及びリース終了後の残存価格リスクをヘッジすることが可能な点もレシーにとって魅了であろう。上場4社の航空機保有方法と機数、割合をまとめると図表14の通りである。

53 東京大学航空イノベーション研究会他[2012], 185頁。

図表 14 上場4社の航空機保有方法と機数, 割合

	ANA	JAL	SKY	SFJ
自社所有	176 機 (76%)	106 機 (65%)	0 機 (0%)	1 機 (11%)
ファイナンス・リース	54 機 (24%)	1 機(0%)	0 機(0%)	0 機(0%)
オペレーティング・リース	区分は不明	54 機(34%)	29 機(100%)	8 機(89%)

(出所) ANAホールディングス[2013], 35 頁, 日本航空株式会社[2013], 33-34 頁, スカイマーク株式会社[2013], 16 頁, 及び株式会社スターフライヤー[2013], 24-25 頁を参照して作成。

参考までに海外の航空会社の事例を見てみると, エアフランス-KLM航空の場合, 自社保有が 38%, ファイナンス・リースが 22%, オペレーティング・リースが 40%である<sup>54</sup>。オペレーティング・リースの割合が多いことから, 同社では前述したメリットを考慮した航空機編成を行っていると考えられる。ルフトハンザ航空の場合, 自社保有が 90%, ファイナンス・リースが 6%, オペレーティング・リースが 4%である<sup>55</sup>。一見するとリース割合が低いように思われるが, 2014 年から 2025 年にかけて行う予定の機材導入により, リース割合の増加が見込まれている。

簿記・会計処理上の課題ではないが, こうしたオペレーティング・リース取引の状況を踏まえると, 空運業にとって, リース会計基準におけるオペレーティング・リースの取り扱い, 業界全体の問題のみならず, 経営上の死活問題となると考えられる<sup>56</sup>。

同じ航空機材をリースしたとしても, 契約や簿記・会計処理を行う会社により, ファイナンス・リースとなったり, オペレーティング・リースとなったり

54 “A continued pro-active fleet policy”, <http://www.airfranceklm-finance.com/en/Group/Fleet> (2013年12月末時点)。

55 “The fleet - Group fleet”, <http://investor-relations.lufthansagroup.com/en/fakten-zum-unternehmen/fleet.html> (2013年12月末時点)。

56 リース協会は, IASBとFASBにより異なるリース会計基準が公表されることに懸念を示しており, リース導入事例を基にして, オペレーティング・リースの実態に即した会計基準の設定を求めている(公益社団法人リース事業協会[2014], 1-3頁)。

## — 航空機の取得, 減価償却, 売却, リース等を中心として —

する点については、財務諸表の比較可能性の観点から、問題が無いとは言えない。逆に、「測定システム（会計システム）は、企業の実態を映し出す鏡（カメラ）」<sup>57</sup>であることを考えれば、過度に会計行為を制限することにより、カメラ側が実態を作り出すことにも問題が無いとは言えない。リースに係る会計基準については、IASBとFASBで議論が進められていることから、その結末について、稿を改めて考察することとしたい。

(3) 航空機リース取引：ファイナス・リース<sup>58</sup>

ファイナス・リースは、レッサーがレシーに航空機を貸し付けることにより、リース料の受け取りを通じて、レッサーの航空機購入資金や金利、レッサーの利益分を回収する取引である。レッサーは航空機の残価リスクを負担しないことから、リース終了時の残存価額をゼロとして、リース期間が耐用年数となる。仕訳例は次の通りである。

JALの場合、利息相当額の算定方法は、リース料総額とリース物件の取得価額相当額の差額を利息相当額とし、各期への配分方法については利息法によっている<sup>59</sup>。

## 設例2-8

- ・取引開始時（利息相当額を利息法で会計処理する場合）

(借) リース資産	××	(貸) リース債務	××
-----------	----	-----------	----

- ・支払日・決算日・航空機の返還

(借) リース債務	××	(貸) 現金預金	××
-----------	----	----------	----

支払利息	××		
------	----	--	--

(借) 減価償却費	××	(貸) 減価償却累計額	××
-----------	----	-------------	----

(借) 減価償却累計額	××	(貸) 航空機	××
-------------	----	---------	----

57 武田[2009], 5頁。

58 航空会社によっては、平成20年4月1日前に契約を締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引については、引き続き通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理を適用している場合もある。

59 日本航空株式会社[2013], 76頁。

## むすび

本稿は、空運業のうち、とりわけ航空運送事業を中心として、航空機の取得・減価償却・売却・リース等を中心として考察することが目的であった。まず、研究手法を示し、複数の航空会社の事例から異なる会計実務や異なる企業における実務の類似性と相違性を既述した。具体的には「航空機」という勘定を用いた一連の取引（航空機の取得やリース等）を空運業固有の取引における簿記・会計処理例として把握することであった。

また、航空機の調達スキームについて、購入とリースに大別していくつかのパターンを整理した。具体的には、航空機メーカー、リース会社、航空会社、及び行政（国・県）という4つの立場から、航空機の保有権や使用权、使用料・リース料・補助金の授受等がどのように行われるのかを図示しつつ、空運業に固有の取引における簿記・会計処理例を例示した。

さらに、IASBの会計基準、すなわちIAS20とIAS16を引き合いに出しながら、現状を可能な限り説明すると同時に、今後の検討課題を指摘し、課題から導かれた会計制度設計・会計実務に与える影響についても考察を加えた。

本稿での考察を通じ、前稿で示した会計上の諸課題の一部を明らかにすることができたが、すべての課題について考察することはできなかった。例えば、航空機の共同購入事例の研究やセール・アンド・リース・バック取引事例、ウエット・リース取引事例などである。それらを含め、世界的な規模で事業展開されている空運業におけるアライアンス（企業連合・事業提携）の実態を明らかにするために、稿を改めて、残りの諸課題について考察を続けることとすることにしたい。

## 主要参考文献・引用文献

IFRS財団編，企業会計基準委員会，公益財団法人財務会計基準機構監訳[2013a]

「国際会計基準第16号『有形固定資産』」『2013 国際財務報告基準(IFRSs®) PART A』中央経済社，A613-A663 頁。

IFRS財団編，企業会計基準委員会，公益財団法人財務会計基準機構監訳[2013b]

- 「国際会計基準第 20 号『政府補助金の会計処理及び政府援助の開示』『2013 国際財務報告基準 (IFRSs®) PART A』中央経済社, A709-A718 頁。
- 秋葉賢一[2014]『エッセンシャル IFRS』(第 3 版)『中央経済社』。
- 石井明[2014]「リース会計基準の国際的審議の変遷に係る考察—再EDの概要, 論点およびコメント・レターの分析—」, 国際会計研究学会第 31 回研究大会(神戸学院大学)自由論題報告資料, 2014 年 8 月 26 日。
- 石川純治他訳[1995]『会計学・財務論の研究』同文館出版。
- 井上雅之[2012]『よくわかる航空業界』日本実業出版社。
- 井上泰日子[2013]『最新 航空事業論』日本評論社。
- ANAホールディングス[2013]「有価証券報告書」, 第 63 期(平成 24 年 4 月 1 日 - 平成 25 年 3 月 31 日)。
- 沖縄県[2013]「平成 24 年度 離島航(空)路就航可能性調査報告書 概要版」, 平成 25 年 2 月, 沖縄県。
- 鹿児島県交通政策課におけるヒアリング資料[2014]「鹿児島県の離島航空路線支援方策について(資料)」, 平成 26 年 5 月 22 日, 鹿児島県庁内にて筆者ヒアリング。
- 株式会社スターフライヤー[2013]「有価証券報告書」, 第 11 期(平成 24 年 4 月 1 日 - 平成 25 年 3 月 31 日)。
- 企業会計基準委員会[2012]企業会計基準適用指針第 6 号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」, 平成 24 年 5 月 17 日。
- 企業会計基準委員会[2012]企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」, 平成 19 年 3 月 30 日。
- 企業会計審議会[2004]「固定資産の減損に係る会計基準」。
- 菊谷正人編著[2014]『IFRSにおける資産会計の総合的検討』税務経理協会。
- 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。
- 公益社団法人リース事業協会[2014]「3 月 18 日・19 日開催のIASB・FASB合同会議の審議に対する意見」, 平成 26 年 5 月 19 日。
- 佐藤信彦[2013]「IASB/FASB共同プロジェクト 改訂公開草案「リース」の分析」

『産業経理』Vo.73 No.3, 54-65 頁。

佐藤信彦, 角ヶ谷典幸編[2009]『リース会計基準の論理』税務経理協会。

佐藤信彦他編著[2014]『スタンダードテキスト 財務会計論 I 基本論点編』  
(第 8 版) 中央経済社。

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。

スカイマーク株式会社[2013]「有価証券報告書」, 第 17 期 (平成 24 年 4 月 1 日  
- 平成 25 年 3 月 31 日)。

スカイマーク株式会社[2014]「有価証券報告書」, 第 18 期 (平成 25 年 4 月 1 日  
- 平成 26 年 3 月 31 日)。

瀬野克久, 森下友里子[2013]「船舶建造契約における前払金返還に関する銀行  
保証 (Refundment Bank Guarantee) の実務上の留意点」『海事法研究会誌』,  
No.220, 2-20 頁。

宗田健一[2011]「税理士試験 ハイパー・トレーニング簿記論」(リース, 社債,  
引当金)『会計人コース』2011 年 2 月号, 93-97 頁。

宗田健一[2013]「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」『商経論叢』第 64 号, 29-62 頁。

武田隆二[2009]『最新 財務諸表論』(第 11 版) 中央経済社。

中小企業動向調査会編[2014]『業種別業界情報 2014 年版』経営情報出版社。

東京大学航空イノベーション研究会, 鈴木真二, 岡野まさ子編[2012]『現代航  
空論 技術から産業・政策まで』東京大学出版会。

トーマツ 航空・運輸インダストリーグループ[2013]『Q&A業種別会計実務 7  
運輸』中央経済社。

成川正晃[2013]「I はじめに —中間報告における要旨—『業種別簿記実務の  
研究』(日本簿記学会・簿記実務研究部会<中間報告>), 2013 年 8 月 31 日,  
日本簿記学会。

日本航空株式会社[2013]「有価証券報告書」, 第 64 期 (平成 24 年 4 月 1 日 - 平  
成 25 年 3 月 31 日)。

日本航空機開発協会[2014]「平成25年度版 民間航空機関連データ集」<http://www.jadc.or.jp/jadccdata.htm> (2014年6月14日現在)。

福田直志[2010]「航空業界におけるグローバルな提携の効果と競争戦略」, 早稲田大学TIJ寄附講義「ツーリズム産業論」資料, 2010年5月20日。

Alexander L.G. and Andrew B[2005] *Case Studies and Theory Development in the Social Sciences*, Cambridge, Mass.: MIT Press (泉川泰博訳[2013]『社会科学のケース・スタディ 理論形成のための定性的手法』勁草書房)

Doganis, R. [2010] *Flying off Course -Airline Economics and Marketing : Furth Edition*, Routledge.

International Accounting Standards Board[2013a], IAS No.16, *Property, Plant and Equipment*.

International Accounting Standards Board[2013b], IAS No.20, *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*.

Morrell, P. [2013] *Airline Finance : Fourth Edition*, Ashgate Publishing Limited.

Paul Clark[2007] *Buying the Big JETS*, Ashgate Publishing Limited. (柴田匡平訳[2013]『買うべき旅客機とは? 航空会社の機材計画のすべて』イカロス出版)

Stephen Shaw[2007]*Airline Marketing and Management -6th edition*, Ashgate Publishing Limited (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, 2009年) .

#### (附記)

本稿は、日本簿記学会第30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<最終報告>『業種別簿記・会計実務の研究』の原稿(3-10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。

#### (謝辞)

本研究は、科学研究費助成事業(学術研究助成基金助成金)若手研究(B)「空

運業におけるアライアンス取引に関する会計処理の実態分析」(代表)(課題番号:26870805)の助成,及び鹿児島県立短期大学地域研究所の個人研究プロジェクト「離島間交通機関としてのコンピューター航空の研究」(代表)の助成を受けた研究成果の一部である。

執筆に際しては,鹿児島県企画部交通政策課航空対策係の東俊浩氏と大迫弘樹氏,沖縄県行政情報センターより貴重な資料の提供を受けた。ここに記して厚く御礼を申し上げます。

