

会計情報

増値税会計処理規定の公表

有限責任監査法人トーマツ 中村 剛

中国財政部は2016年12月3日に、現在進められている営業税から増値税に移行するための税制改革(「營改増」)に関連して、「増値税会計処理規定」(财会[2016]22号、以下「本規定」と表記)を公表しました。本規定は公布日(2016年12月3日)より施行し、増値税改革が施行された2016年5月1日から本規定施行までの間に発生した取引が、本規定によりその資産、負債等の金額に影響を受ける場合には、本規定に従い調整しなければなりません。また、国が定めた会計制度の関連規定が本規定と合致しない場合には、本規定を優先適用しなければならないとされているため、注意が必要です。

また、本規定では、従来から日系企業の中国子会社の会計処理、税務処理で議論の多い「検収、入庫済の貨物等の増値税控除証憑未取得の場合」の会計処理や、「会計上の収益の認識時点が増値税納税義務の発生時点より早い場合」の会計処理についても言及されている点、注目に値します。

以下、本規定のポイントを解説します。

1. 会計科目及び専用欄の設置

増値税一般納税者は、「未払税金」科目の下に(一)「未払増値税」、(二)「未納増値税」、(三)「前払増値税」、(四)「未控除仕入税額」、(五)「未認証仕入税額」、(六)「未振替売上税額」、(七)「増値税留保税額」、(八)「簡易課税」、(九)「金融商品譲渡による未払増値税」、(十)「源泉徴収増値税」等の明細科目を設置しなければなりません。

また、(A)「未払増値税」の明細帳簿に①「仕入税額」、②「売上税額控除」、③「納付済税金」、④「未納増値税振替」、⑤「減額・免除税額」、⑥「輸出と国内販売との相殺による未払増値税」、⑦「売上税額」、⑧「輸出還付」、⑨「仕入税額振替」、⑩「過大納付増値税振替」等の専用欄を設けなければなりません。

なお、小規模納税者は、「未払税金」科目の下に「未払増値税」明細科目のみ設ける必要があり、「金融商品譲渡による未払増値税」「源泉徴収増値税」以外の明細科目の専用欄を設ける必要はありません。

本規定では、増値税の会計処理に関して、以下の通り、使用する会計科目および専用欄の内容を定めています。

会計科目	内容	
(一)未払増値税	① 仕入税額	一般納税者が貨物、加工・修理・補修役務、サービス、無形資産あるいは不動産の購入のために支払うまたは負担する、当期の売上税額から控除可能な増値税額を記録する。
	② 売上税額控除	一般納税者が現行の増値税制度の規定に基づき売上高を控除することにより減少した売上税額を記録する。
	③ 納付済税金	一般納税者が既に納付した当月の未払増値税額を記録する。
	④ 未納増値税振替	一般納税者が月末に振替える当月納付すべき未払増値税額を記録する。
	⑤ 減額・免除税額	一般納税者が現行の増値税制度の規定に基づき減額・免除可能な増値税額を記録する。
	⑥ 輸出と国内販売との相殺による未払増値税	“免除、相殺、還付”の方法を採用する一般納税者が規定に従い計算した、輸出貨物の仕入税額をもって国内販売商品に係る納付すべき税額を相殺する税額を記録する。

会計科目	内容	
(一)未払増値税	⑦ 売上税額	一般納税者が貨物、加工・修理・補修役務、サービス、無形資産あるいは不動産を販売する場合に受け取るべき増値税額を記録する。
	⑧ 輸出還付	一般納税者が貨物、加工・修理・補修役務、サービス、無形資産を輸出する際に規定に基づき還付される増値税額を記録する。
	⑨ 仕入税額振替	一般納税者が貨物、加工・修理・補修役務、サービス、無形資産あるいは不動産を購入する場合に発生した非経常的損失及びその他の要因により売上税額から控除不能な、規定に基づき振替えるべき仕入税額を記録する。
	⑩ 過大納付増値税振替	一般納税者が月末に振替える当月の過大納付増値税額を記録する。
(二)未納増値税	一般納税者が月末に「未払増値税」または「前払増値税」明細科目から当月に納付すべきであるが未納の増値税、過大納付増値税または前払増値税に振替える増値税額、及び当月に納付した過去の期間の未納増値税額を計算する。	
(三)前払増値税	一般納税者が不動産の譲渡、不動産のオペレーティング・リースサービスの提供、建築サービスの提供、代金の前受方式で自社開発の不動産の販売、及びその他現行の増値税制度規定に基づき前払いすべき増値税額を計算する。	
(四)未控除仕入税額	一般納税者が既に増値税控除証憑を取得しかつ税務機関に認証され、現行増値税制度規定に基づき、将来期間において売上税額から控除可能な仕入税額を計上する。それには、一般納税者が2016年5月1日以後に取得しかつ有形固定資産として計上する不動産の仕入税額、または2016年5月1日以後に取得する不動産建設仮勘定の現行増値税制度規定に基づき将来期間において売上税額から控除可能な仕入税額、および納税指導期間管理を受けている一般納税者が取得した、相互照合未実施の増値税控除証憑に明記または計算された仕入税額が含まれる。	
(五)未認証仕入税額	一般納税者が税務機関の未認証により当期の売上税額から控除不能な仕入税額を計算する。それには、一般納税者が既に増値税控除証憑を取得し、現行の増値税制度規定に基づき売上税額から控除可能であるが、税務機関に認証されていない仕入税額及び一般納税者が検査を申請したが検査合格の結果の税関納税通知の未取得における仕入税額が含まれる。	
(六)未振替売上税額	一般納税者が貨物、加工・修理・補修役務、サービス、無形資産または不動産を販売する場合に既に関連収益(または利得)を認識したが、増値税納税義務が発生せず、将来期間において売上税額として認識する必要のある増値税額を計算する。	
(七)増値税留保税額	サービス、無形資産または不動産の販売を兼営する従来からの増値税一般納税者が、増値税試験期間以前の増値税期末留保税額が現行の増値税制度規定によりサービス、無形資産または不動産の売上税額から控除できない増値税留保税額を計算する。	
(八)簡易課税	一般納税者が簡易課税方式を採用した場合に発生する増値税計上、控除、前払い、納付等の業務を計上する。	
(九)金融商品譲渡による未払増値税	増値税納税者が金融商品を譲渡した際に発生する増値税額を計算する。	
(十)源泉徴収増値税	納税者が、中国国内において経営機構を設置していない国外企業または個人から購買を実施した場合、かかる国外企業または個人の国内課税行為における増値税を源泉徴収する金額を計算する。	

2. 会計処理の概要

以下、本規定で規定されている、主要な会計処理の概要を説明します。

(1) 仕入等の業務の仕入税額が控除可能な場合の帳簿処理

一般納税者が貨物、サービス等を購入する場合は、関連する原価費用または資産に計上すべき金額を「在庫商品」等の科目に借方計上し、当月に認証された控除可能な増値税額を「未払税金-未払増値税(仕入税額)」科目に借方計上し、当月末にまだ認証されていない控除可能な増値税額を「未払税金-未認証仕入税額」科目に借方計上し、支払うべきまたは実際に支払う金額を「買掛金」等の科目に貸方計上します。返品が発生した場合は、仕入当初の増値税専用発票が認証済みであれば税務機関の発行した赤字増値税専用発票に基づき当初仕訳と反対の会計仕訳を行わなければならない、当初の増値税専用発票が未認証であれば、発票を返却し、かつ当初仕訳と反対の会計仕訳を行います。

(借方)在庫商品	(貸方)買掛金
(借方)未払税金-未払増値税(仕入税額)	
(借方)未払税金-未認証仕入税額	

(2) 検収、入庫済の貨物等の増値税控除証憑未取得の場合の帳簿処理

購入した貨物が既に到着しかつ検収、入庫されたが、増値税控除証憑を受領しておらず、かつ代金支払を行っていない場合は、月末において貨物リストまたは契約書に明記された価格で見積計上しなければなりません。この場合、増値税の仕入税額の見積り計上を行う必要はありません。当該見積りによる仕訳は、翌月初に取り消しの仕訳を行い、関連増値税課税証憑の入手かつ認証受け、関連原価費用または資産に計上すべき金額を「在庫商品」等の科目に借方計上し、控除可能な増値税額を「未払税金-未払増値税(仕入税額)」科目に借方計上し、納付すべき金額を「買掛金」等の科目に貸方計上します。

(当月仕訳)	
(借方)在庫商品	(貸方)買掛金

(翌月初の反対仕訳)	
(借方)買掛金	(貸方)在庫商品

(増値税課税証憑の入手かつ認証後)	
(借方)在庫商品	(貸方)買掛金
(借方)未払税金-未払増値税(仕入税額)	

(3) 販売業務の会計処理

企業が貨物、サービス等を販売した場合は、受領すべき金額を「売掛金」等の科目に借方計上し、取得する収益金額を「主要業務収益」等の科目に貸方計上し、増値税制度規定に基づき計算した売上税額を「未払税金-未払増値税(売上税額)」等に貸方計上します。売上返品が発生した場合は、規定により発行された赤字増値税専用発票に基づいて反対の会計仕訳を行わなければなりません。

(借方)売掛金	(貸方)主要業務収益
	(貸方)未払税金-未払増値税(売上税額)

国の定めた会計制度による収益の認識時点が増値税制度の定めた増値税納税義務の発生時点より早い場合は、関連売上税額を「未払税金-未振替売上税額」科目に計上し、納税義務が実際に発生した時点で「未払税金-未払増値税(売上税額)」科目に振替えます。

(会計上の収益認識時点)	
(借方)売掛金	(貸方)主要業務収益
	(貸方)未払税金-未振替売上税額

(増値税納税義務の発生時点)	
(借方)未払税金-未振替売上税額	(貸方)未払税金-未払増値税(売上税額)

増値税制度の定めた増値税納税義務の発生時点が国の定めた会計制度による収益の認識時点より早い場合は、納付すべき増値税額を「売掛金」科目に借方計上し、「未払税金-未払増値税(売上税額)」に貸方計上し、国の定めた会計制度に従い収益を認識する時点で、増値税売上税額控除後の金額をもって収益を認識します。

(増値税納税義務の発生時点)

(借方)売掛金 (貸方)未払税金-未払増値税(売上税額)

(会計上の収益認識時点)

(借方)売掛金 (貸方)主要業務収益

(4) 増値税納付時の会計処理

企業が当月の納付すべき増値税を納付する場合は、「未払税金-未払増値税(納付済税金)」科目に借方計上し、「銀行預金」科目に貸方計上します。

(借方)未払税金-未払増値税(納付済税金) (貸方)銀行預金

企業が過去期間の未納付の増値税を納付する場合は、「未払税金-未納増値税」科目に借方計上し、「銀行預金」科目に貸方計上します。

(借方)未払税金-未納増値税 (貸方)銀行預金

企業が増値税を事前納付する場合は、「未払税金-前払増値税」科目に借方計上し、「銀行預金」科目に貸方計上します。月末に、企業は「前払増値税」明細科目の残高を「未納増値税」明細科目に振替え、「未払税金-未納増値税」科目に借方計上し、「未払税金-前払増値税」科目に貸方計上します。

(借方)未払税金-前払増値税 (貸方)銀行預金
(借方)未払税金-未納増値税 (貸方)未払税金-前払増値税

3. 財務諸表での表示

「未払税金」科目の下位科目である「未払増値税」、「未納増値税」、「未控除仕入税額」、「未認証仕入税額」、「増値税留保税額」等の明細科目の期末借方残高は、状況に応じ、貸借対照表の「その他流動資産」または「その他非流動資産」項目に表示し、「未払税金-未振替売上税額」等の科目の期末貸方残高は、状況に応じ、貸借対照表の「その他流動負債」または「その他非流動負債」の項目に表示します。「未払税金」科目の下位科目である「未納増値税」、「簡易課税」、「金融商品譲渡による未払増値税」、「源泉徴収増値税」等の科目の期末貸方残高は貸借対照表の「未払税金」項目に表示します。

4. 適用時期

本規定は公布日(2016年12月3日)より施行され、増値税改革が施行された2016年5月1日から本規定施行までの間に発生した取引が本規定により資産、負債等の金額に影響を与える場合には、本規定に従い調整しなければなりません。また、国が定めた会計制度の関連規定が本規定と合致しない場合には、本規定を優先的に適用します。

デロイトトーマツグループは日本におけるデロイトトウシュートーマツリミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそのグループ法人(有限責任監査法人トーマツ、デロイトトーマツコンサルティング合同会社、デロイトトーマツファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイトトーマツ税理士法人およびDT弁護士法人を含む)の総称です。デロイトトーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約40都市に約8,700名の専門家(公認会計士、税理士、弁護士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイトトーマツグループWebサイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界150を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスをFortune Global 500®の8割の企業に提供しています。“Making an impact that matters”を自らの使命とするデロイトの約225,000名の専門家については、[Facebook](#)、[LinkedIn](#)、[Twitter](#) もご覧ください。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイトトウシュートーマツリミテッド(“DTTL”)ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTLおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または“Deloitte Global”)はクライアントへのサービス提供を行いません。Deloitteのメンバーファームによるグローバルネットワークの詳細はwww.deloitte.com/jp/aboutをご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動をされることなく、適用に関する具体的事案をもとに適切な専門家にご相談ください。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2016. For information, contact Deloitte Tohmatsu LLC