

# KPMG Insight

KPMG Newsletter  
July 2013



cutting through complexity



Volume  
1

# 中国子会社のこれからの管理 第1回

有限責任 あずさ監査法人

GJP 部 中国事業室 シニアマネジャー 増田 進

IT 監査部 マネジャー 一ノ瀬 光裕

KPMG ビジネスアドバイザー株式会社

ディレクター 足立 桂輔

巨大マーケットである中国への日本企業の関心は高いものの、昨今の日中間の影響により、日本企業の中にはチャイナリスクを回避するため中国投資を見直す動きも出てくるなど、中国子会社を抱える日本企業は「中国子会社の位置付けの再検討」を迫られている時期にきていると思われます。

適切な経営判断を行うためには、「中国子会社の現状（管理状況と問題点）を正確に把握しておくこと」が大切です。

そこで、本稿では「中国子会社の設立、購買、販売、撤退」等の経営プロセスの局面ごとに、「中国の会計、税務、IT システム、リスク管理」の視点を組み合わせ、「これからの中国子会社管理の方向性」を考えます。

今号では、「会計、税制の全体像」、「会社設立時・新規連結時」および「購買・在庫管理時」の留意点を取り上げ、次号では「販売・与信管理」および「資金・固定資産管理」、「工場移転・持分譲渡・撤退時」の留意点について取り上げます。なお、文中意見に関する部分は、筆者の私見であることをお断りいたします。

(注) 本稿は、2013 年 3 月より「週刊 経営税務」（税務研究会）にて全 6 回にわたり連載されていた内容を再編集したものです。

## 【ポイント】

- 外資企業に適用される会計基準には、「企業会計制度」と「企業会計準則」の2つが併存しているため、中国子会社がどちらを採用しているかを把握する事が大切である。
- 会計情報の IT システム化がどこまで進んでいるのか、会計以外の部署のデータとの連動がどこまで進んでいるのかの把握をすべきである。
- 連結決算の際に重要となる会社の設立日、出資比率等を確認できる正式な資料がある。
- 中国子会社の連結時において税務寄りの処理になっていないかの確認が重要である。
- 仕入計上に際しては「発票基準」を採用している場合には、期末を跨ぐ「期ズレ」の影響額を把握し、いかに調整すべきかがポイントである。
- 購買にかかわる不正防止等の管理は実務上も難しい論点である。
- 原価管理の精度を高め、いかに品種別等の正確な損益を把握するかが今後の課題である。



ますだ すむ  
増田 進

有限責任 あずさ監査法人  
GJP 部 中国事業室  
シニアマネジャー



いのせ みつひろ  
一ノ瀬 光裕

有限責任 あずさ監査法人  
IT 監査部  
マネジャー



あだち けいすけ  
足立 桂輔

KPMG ビジネスアドバイザー株式会社  
ディレクター

## I 中国の会計、税制等の全体像

### 1. 中国の会計制度

中国では、海外より外国資本が投資して中国に設立した子会社を、「外商投資企業」と称することが多いですが、100%外国からの投資の「独資企業」である場合や、中国パートナーとの「合弁企業」である場合もあります。

本稿では、中国法人への外資の出資割合が25%以上の会社を総称して「外商投資企業」と称することにします。

#### (1) 中国の会計基準

外商投資企業が適用対象となる会計基準は2つあります。1つは「企業会計制度」であり、もう1つは「企業会計準則」です。「企業会計制度」は外商投資企業に対して2002年1月1日から強制適用になった基準で、従来から適用されてきたため「旧基準」と呼ばれることもあります。内容は当時の国際会計基準を意識したものになっています。

「企業会計準則」は中国の政府機関である財政部が2006年2月に公布した「企業会計準則—基本準則」と具体的な会計準則を指します。企業会計準則は企業会計制度よりも国際会計基準との収斂が図られており、2007年1月1日から中国国内の上場企業に適用されています。その適用経緯からして「新基準」や「新準則」と呼称されることもあります。

中国で非上場の外商投資企業に対しては、上海市のように「特定の地域」に会社が所在しており、かつ一定の企業規模以上の「大中型企業」には中国上場企業と同等の「企業会計準則」が適用されますが、それ以外の会社には「企業会計制度」が適用されています。

#### (2) 適用される会計基準の把握

(1)の「特定の地域」とは、例えば、広州市（2010年度から適用）や上海市（2011年度から適用）、大連市（2012年度から適用）等があります。実際には子会社の所在地域によって異なるので、所管の財政局に確認することになります。また「大中型企業」の定義は業種ごとに異なり、例えば、工業では「中型企業は従業員が300人以上」、かつ「営業収入が2,000万人民币以上」のように、目安となる規模が記載されている「中小企業区分基準規定」が参考になります。

実際に自社の中国子会社に「企業会計制度」と「企業会計準則」のどちらが適用されているのかは、中国子会社の監査報告書に添付されている「財務諸表」の「会計方針」、もしくは監査報告書中に記載されている文言で確認できます。

### 2. 中国の税制

#### (1) 企業所得税

「企業所得税」とは、日本の法人税に相当する税金です。ここでは、「居住企業」と「非居住企業」の概念をしっかりと把握することと、「中国源泉所得」の有無をしっかりと把握しておくことがポイントとなります。

##### ① 納税義務者および課税所得

「居住企業」とは、中国国内に設立された企業または実際の管理機構が中国にある企業を指しています。居住企業については、「中国国内源泉所得および中国国外源泉所得」が課税対象となります。

「非居住企業」とは、外国の法律に基づいて設立されかつ、実際の管理機構は中国にないが中国国内に拠点がある、または拠点はないが中国源泉所得を有する企業を指しています。非居住企業については、中国国内に拠点を有する場合は、拠点が得た中国国内源泉所得のみが課税対象であり、さらに国外で得た所得のうち拠点と関連のある所得や拠点がない場合でも、配当、利子、リース料、ロイヤリティー、キャピタルゲインおよびその他の中国を源泉とする所得が課税所得となります。

課税所得の計算自体は、損益計算上の利益を基に加算項目と減算項目を調整して計算するような申告書形式になっております。

##### ② 税率

通常の企業は25%の税率ですが、国が重点的に保護するハイテク企業の税率は15%、条件を満たす小規模薄利企業は20%です。

非居住企業が得る配当、利子、特許権使用料、財産譲渡所得等は20%の源泉徴収税が課されます。ただし日本は中国と「日中租税条約」を締結しているため、源泉徴収税率は10%になります。

##### ③ 申告期限

居住企業は、納税年度終了後5ヵ月以内に確定申告を行います。月次または四半期ごとに翌15日以内に予定納付することもできます。

非居住企業は配当等の支払日あるいは支払期日に源泉徴収します。拠点を有する場合は帰属すべき利益について自ら申告・納付します。

#### (2) 増値税

増値税は、付加価値税であり日本の消費税に近い税金です。なお中国には奢侈品に課税する「消費税」という税金がありますが、これと日本の消費税は別の税金です。増値税を理解するポイントは、増値税法上の請求書兼領収書に相当する「発



票」(中国語読みでは「ファーパーiao」)を把握することです。

#### ① 納税義務者

中国国内において物品の販売または加工、修理役務の提供、物品の輸入を行う企業および個人等です。

#### ② 課税所得

物品を販売、または課税役務の提供を行う場合、売上高に税率を乗じて売上税額を計算します。物品の購入または課税役務を享受する場合に支払い負担した金額を仕入税額とします。国内仕入れの固定資産に係る増値税も仕入税額に算入できます。売上税額から仕入税額を控除して納税額を計算します。仕入税額の未控除金額は翌月に繰り越して控除できます。

#### ③ 税率

物品の販売や輸入の場合は17%の税率です。穀物や食用植物油等の販売・輸入の場合は13%です。輸出する場合は0%です。輸出製品の販売に消費した原料、部品、燃料等にかかった仕入税額が国内販売に係る増値税納付額を上回り、相殺しきれない分については、還付請求できるがすべて還付できるわけではなく、貨物の品目により還付率は5%から17%程度です。

#### ④ 申告期限

月次または四半期ごとに、毎翌月15日以内に申告します。納付義務の発生日は、物品販売または課税役務提供については、売上代金または売上代金取立証憑を受け取った日、先に領収書を発行した場合は領収書発行日、輸入物品については輸入通関日です。

#### (3) 営業税

営業税は、将来は増値税に統合されていくと言われていました。2012年1月から上海市において「営業税を増値税として改正し徴収する」試行案が施行されています。2013年8月1日からは中国全国に適用を拡大することを、2013年1月10日に中国の国务院が公表しております。今後、交付される法令や通達に注意が必要です。

#### ① 課税所得

中国国内において企業や個人が、役務の提供、無形固定資産の譲渡や不動産の販売を行う場合に、営業額に税率を乗じて納税額を計算します。

#### ② 税率

例えば、建設業、交通運送業は3%、娯楽業は5~20%、サービス業や金融業は5%です。

#### ③ 申告期限

月次または四半期ごとに翌15日以内に申告納税します。納税義務発生日は役務の提供、無形固定資産の譲渡や不動産の販売をし、かつ営業収入金の受領日、または営業収入代金取立証憑の受領日(例えば、契約書に記載の支払日と解される)です。

#### (4) 個人所得税

以下、納税義務者、課税所得、税率、申告期限をご紹介します。

#### ① 納税義務者

中国国内に住所を有する個人、または住所を有しないが中国の居住期間が満1年に達する個人が基本的に納税義務者となります。さらに中国に居住しない個人、または居住期間が1年未満の個人でも納税義務者になる場合があります。例えば中国に居住しない個人で、一般の外国籍社員で中国に90日を超えて滞在する場合において、中国の国内払いの給与は課税対象となる旨が規定されています(個人所得税实施条例第7条)。

外国籍の社員が日本人の場合は、「日中租税条約」が優先的に適用され、「短期滞在者の免税規定」(同条例第15条第2項)が適用されます。

免税の条件としては、第1に、暦年で183日を超えないこと、第2に、給与の支払者は中国の居住者ではないこと、第3に、給与が中国国内における恒久的施設もしくは固定的施設により負担されていないことという3つの条件を充足している事が必要です。なお恒久的施設については、後述の(5)PE課税をご参照ください。

#### ② 課税所得

賃金、給与所得は、毎月の収入額から費用控除標準金額3,500人民元を控除して課税所得を計算します。外国籍の個人については、追加控除額まで考慮すると、費用控除標準金額は4,800人民元になります。労務報酬所得は、毎月の収入が4,000人民元を超えない場合は、費用控除標準金額800人民元を控除し、4,000人民元を超超過する場合は、20%の費用控除標準を控除して、課税所得を計算します。

#### ③ 税率

賃金、給与所得の場合は、例えば月額課税所得金額のレンジに応じて累進税率が規定されています。例えば55,000元超から80,000元以下の課税所得の場合は35%の税率、80,000元超の場合は45%の税率です。労務報酬所得の場合は、比例税率20%です。

#### ④ 申告期限

月単位で課税計算し、翌月15日までに申告納付します。

### (5) PE 課税

企業所得税と租税条約の関係から派生してくる税制をPE課税といいます。「PE」は「Permanent Establishment」の略称で「恒久的施設」と訳されます。

数年前から、中国の税務当局がPE課税強化の方向性を打ち出しています。この点についてケース・スタディを用いて説明します。

#### 【ケース・スタディ1 -PE課税の強化-】

日本本社は上海子会社を設立したが、新会社の工場の立上げ作業（監督、機械据付、工程管理等）のために日本本社から4名の出張者を中国に派遣した。

派遣期間は1月からの暦年ベースで、重複期間を除いても4名で連続して6ヵ月を超過している。

契約書に基づき上海子会社から日本本社に出張者の役務提供の対価として送金を行う段階になって、送金できない事が判明した。子会社が確認したところ中国税務当局から恒久的施設の認定を受け、追加の税金を納付しないと送金できないとのことである。

#### 【ケース・スタディの検証】

新会社の工場の立上げ作業のために、日本本社から派遣された出張者が中国国内で行う「監督、機械据付、工程管理等」の行為が、中国における「恒久的施設」認定されている可能性があります。恒久的施設判定の基準では「通算6ヵ月を超過する期間」が重要です。

中国の企業所得税法によると「管理機構、営業機構、役務の提供場所、建築、据付、組立等の工事業業に従事する場所等」（企業所得税法实施条例第5条）とされています。つまり中国税務当局により工場の立上げ作業に、日本本社のために中国国内において出張者により役務提供がなされており、中国で源泉所得が発生していると認定されている可能性があります。実務上多くの場合、送金の段階で当局から指摘されて判明す

るケースが多いようです。

派生する税金として、契約金額に関するみなし利益率に基づく企業所得税以外に、契約金額に係る5%の営業税が追徴される可能性があります。営業税については、営業税の箇所記載しましたが、「営業税を増徴税として改正し徴収する」試行案の対象となる地域では、6%の増徴税が源泉徴収される可能性があります。

この場合、増徴税の発票は送金側の現地法人にて仕入税額控除は可能です。さらに出張者の給与に係る個人所得税について、当局により「日中租税条約」の第15条第3項（給与が中国国内における恒久的施設によって負担されていない事：前述（4）参照）を充足していないと認定されて追徴される可能性もあることも念頭に入れておく必要があります。

### 3. IT システム対応上の留意点

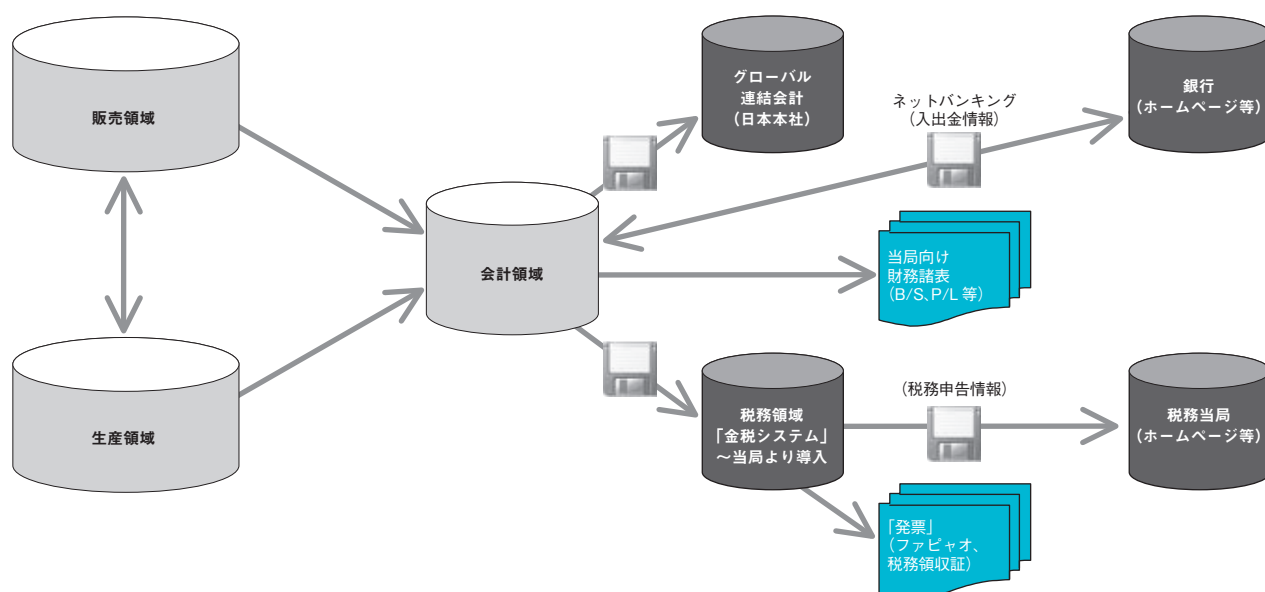
#### (1) 会計情報フローの把握

図表1は、ある程度、情報システム化（IT化）が進行した中国子会社の例です。左上の販売領域には中国子会社の販売部が管轄する「販売データ」があり、左下の生産領域には生産部が管轄する「生産データ」があります。会計領域には、財務部が管轄する「会計ソフトウェア」があります。「現状子会社の会計情報を中心とするフローがどのようになっているのかを把握すること」、次に「IT化がどこまで進んでいるのか、各領域間の連動性はどこまで進んでいるのかを把握すること」が大切です。

#### (2) ERP パッケージ

中国当局向けの会計証憑や会計帳簿を、情報システムから生成する場合には、当局が定めた、「会計システムの利用に係

図表1 会計情報フロー図(例)



る規制」(財政部1996年)や、各地域における電子化されたシステムの利用に関する通達等の規定上の条件を充足する必要があります。具体的には、使用するソフトウェアの中国語バージョンでの表示や、システムから出力される財務諸表の様式等に係る要求事項に対応している必要があります。

この点において、中国国産のERPパッケージである「用友」(中国語読みで「ヨンヨウ」)や「金蝶」(中国語読みで「ジンディエ」)は、標準で当該要求事項を満たしたものになっており、中国国内では、一般的にも広く使われているところです。

一方、SAPやオラクル等の欧米発のグローバルなERPパッケージであっても、前述の要求事項を充足するためのカスタマイズ等の対応を行ったのであれば、利用することは可能であり、実務においてこの形で対応されている企業も実在します。特に、中国進出の欧米系企業においては、この形で運用されているケースは少なくありません。

## II 会社設立・新規連結時の留意点

### 1. 会社設立時の留意点

#### (1) 会社設立に関する登記資料—批准証書

##### ① 会社設立日の確認

日本で連結決算を担当する方からよくいただくご質問に「会社の設立日はどのような資料で確認すれば良いか」というものがあります。会社の設立に関しては「批准証書」(中国語名「批准证书」)と呼ばれる会社設立の許可証に相当する資料があります。図表2は、中国の工商行政管理局等の雛型を簡略化し、日本語に訳したものです。会社の設立日を、会社の設立の許可が下りた日とすれば、「批准証書」に記載の「批准日時」の年月日を確認する事になります。

「批准証書」には会社に関する基本的で重要な情報が記載されているので、中国語の記載であっても確認しておいた方が良いでしょう。例えば、企業名称、所在地、独資か合弁か等の企業類型、投資総額、注冊資本、投資者名称と出資額、経営範囲等が記載されています。

図表2 批准証書(イメージ)

|   |          |
|---|----------|
| 中華人民共和国<br>外商投資企業<br>批准証書<br>批准番号<br>批准日時 | 企業名称:    |
|   | 所在地:     |
|   | 企業類型:    |
|   | 投資総額:    |
|   | 注冊資本:    |
|   | 投資者、出資額: |
|   | 経営範囲:    |

##### ② 外貨借入枠の確認

「批准証書」における「投資総額」は借入金と資本金を含む概念であり、「注冊資本」は登記上の資本金の金額です。両者の差額は「投注差」と呼ばれ、「外貨借入枠」に相当します。例えば投資総額1,000万米ドルで、注冊資本が500万米ドルと記載されていれば、外貨借入金の枠は1,000万米ドルから500万米ドルを差し引いた500万米ドルです。なお表記は米ドル表記の場合や人民元表記の場合もあります。ここは後々、親会社等から外貨で親子ローンを組む時の制約条件になってくるので留意すべき点です。

##### ③ 経営範囲の確認

「批准証書」に記載の「経営範囲」の箇所には会社が行うことのできる業務の範囲が記載されています。例えば「衣料品の生産と販売」と記載されている場合は、衣料品以外の生産と販売を行うことはできません。このため設立にあたっては、将来想定される業務範囲を考えて経営範囲を申請し、許可を得おくことが必要です。

##### ④ 出資比率の確認

「会社の出資比率の確認はどのような資料を見たら良いか」とのご質問をいただくことがあります。これについては「批准証書」の「投資者名称と出資額」の欄を確認する事になります。もう1つは中国の「注冊会計師」(日本の公認会計士に相当する)が発行した「驗資報告書」(中国語名「验资报告」)という資料があります。

中国の注冊会計師は中国の「注冊会計師法」によると、資本金の払込に関する監査を行い、現実に資金相当額が資本金の銀行口座に払い込まれているかどうかの監査証明業務を行うことになっています。「驗資報告書」自体は中国語で記載されていますが、増資前と増資後の対比表を見れば、出資者の出資比率の変化を把握できます。登録資本について、実際に払込みが未了の部分が存在する場合は、その金額も把握する事ができます。

#### (2) 会社設立に関する登記資料—営業ライセンス

「批准証書」と並んで重要な登記資料に「営業ライセンス」(中国語名「营业执照」)という資料があります。これは工商行政管理局から交付される会社の営業許可証です。記載されている認可日付は会社設立後の営業ライセンス開始日に相当します。「批准証書」と同様の経営範囲が記載されているとともに、注冊資本、董事長、副董事長、総経理、副総経理の氏名、営業ライセンスの有効期間等が記載されています。

#### (3) 整備・保管すべき会計帳簿・帳票と勘定科目一覧

##### ① 整備すべき会計帳簿と帳票

中国子会社が最低限整備すべき会計帳簿と帳票は「会計書類管理弁法」(財会[1998]32号)において規定されています。



主要なものは以下のとおりです。

|        |  |
|--------|--|
| 会計証憑類  | ： 原始証憑、記帳証憑、総括証憑等  |
| 会計帳簿類  | ： 総勘定元帳、補助元帳、仕訳日記帳、固定資産明細、補助帳簿等                                |
| 財務報告書類 | ： 月次、四半期、年度財務諸表（附属明細、注記等含む）等                                   |
| その他    | ： 銀行預金残高調整表、銀行勘定照合表、その他保存すべき会計処理の資料、会計書類引継台帳、会計書類保管台帳、会計書類廃棄台帳 |

## ② 会計書類の保管期間

保管期間は、会計書類管理法の附表において規定されています。

例えば原始証憑15年、総勘定元帳15年です。

## ③ 会計の勘定科目一覧

会計基準別に若干異なる勘定科目一覧に科目ごとに専用番号が付された表があります。「企業会計制度」では、「2. 会計科目の名称と編制番号」の箇所に規定されています。「企業会計準則」では中国財政部が実務上のガイドラインとして公表した「応用指南」に記載されています。

## 2. 日本の連結決算時の留意点

海外子会社の連結にあたっては、その国の会計基準と日本の会計基準との差異がどこにあるかに注意が向きがちですが、現地の子会社が税務寄りの会計処理になっていないかをまず確認する姿勢が必要です。

### (1) 中国子会社が採用する会計基準の確認

中国には「企業会計制度」と「企業会計準則」の双方が存在している状況にあります。実際にどちらの会計基準が適用になっているかについては、子会社の「監査報告書」もしくは監査報告書に添付されている「財務諸表」の会計方針の箇所を確認する事が必要です。

### (2) 売上、仕入、費用等の計上基準の確認

売上や仕入の計上基準が、会計上の実現主義や発生主義ではなく、「発票基準」になっている可能性がないかを確認する必要があります。この場合、発票基準に伴い会計期末をまたぐ「期ズレ」となっている部分の金額的重要性を把握すべきです。

### (3) 売掛金や棚卸資産等に対する引当金計上の可否

中国国内販売を開始した途端に滞留売掛金が急増する事態に陥る会社は多いと思われます。相手先が破産、解散を宣言していなければ、中国の企業所得税法上は貸倒引当金の計上は基本的には有税処理となりますので、会計上、引当不足に

なっている可能性がないかの確認が必要です。棚卸資産については、倉庫で何年間も滞留して埃をかぶったような在庫に出会うことがあります。在庫の評価減については、企業所得税法上は基本的に有税処理となりますので、会計上、引当不足になっている可能性がないかの確認が必要です。

### (4) 決算書の形式の確認

中国の損益計算書と、日本の損益計算書の「販売費及び一般管理費」や「特別利益・損失」の内容は形式が異なります。連結での組替に際しては、各勘定の主な項目の明細が分かるようにしておき、内訳の内容ごとに組替えの要否を検討すべきです。

### (5) 勘定科目の確認

「企業会計制度」の損益計算書の「管理費用」は棚卸差益や棚卸差損、貸倒引当金繰入額、棚卸資産評価引当金を含む概念です。また「営業外支出」には固定資産棚卸差損や固定資産処分損、固定資産減損引当金繰入額、寄付金支出等が含まれます。このため日本の「販売費及び一般管理費」や「営業外費用」の範囲とは多少異なります。連結での組替に際しては、決算書の形式とあわせて、各勘定の主な項目の明細がわかるようにしておき、内訳の内容ごとに組替えの要否を検討すべきです。

### (6) 「企業会計準則」もしくは「企業会計制度」との会計基準の差異の検討

会計基準間の差異は細かい点はいくつも存在しますが、実務上問題になりやすい点として、「税効果会計」と「政府補助金」について、まず理解しておく必要があります。

税効果会計については、「中国の決算書を見ても税効果会計の処理がなされていないようだが、連結処理上、どう対応すべきか」というご質問をいただくことがあります。この場合には、企業所得税の税務申告書である「企業所得税年度納税申告書A類」の「納税調整項目明細表」（日本の法人税申告書の「別表四」に概ね相当します。なお日本の「別表五」に相当する明細はないので、過年度の「別表四」に相当する明細を参照することになります）を確認し、税効果会計の対象となる「一時差異」があるかどうかを確認します。

繰越欠損金については「欠損填補明細表」を確認します。次に会社が採用する会計基準が「企業会計制度」であれば税効果会計は任意適用なので、連結処理で税効果を認識すべきかを検討します。「企業会計準則」であれば税効果は強制適用なので、本来は、現地の個別財務諸表レベルで認識すべきです。現地の財務担当者や会計士に税効果適用に関して確認することになります。

政府補助金については、例えば中国子会社の工場の移転要請が地元政府からなされ、この見返りに補助金が給付される場合があります。「企業会計制度」上は、政府補助金は、「専

項未払金」という仮勘定に移転にかかわる損失とともに振替え（財企[2005]123号）、借方差額を当期損失に、貸方差額を資本剰余金に振替える処理をします（第82条）。「企業会計準則」では、「専項未払金」勘定に固定資産にかかわる損失等と共に補助金を振替え、専項未払金から「繰延収益」に振替えます。資産に係るものは関連資産の耐用年数内に均等配分し、将来の費用や損失補てん目的のものは、関連費用を認識する期間に対応させる処理となります（第16号および解釈第3号）。この処理を前提にして、日本の連結での組替えを検討することになります。

### (7) 関係会社、取引高・残高および連結注記情報の網羅的な把握

子会社の財務担当者が手作業でデータを拾っている状況ではスポット的に生ずる関係会社取引高や債権債務残高を拾い忘れることがありますので、会計システムを活用して関係会社情報を網羅的に抽出できることが望ましいと思われます。親会社と中国子会社間において取引がある場合、中国子会社の12月末残高と日本本社の3月末残高を相殺している会社が多いと思われます。この場合でも、12月末時点の債権債務残高を突き合わせてみると、期ズレや未決済、未処理等に起因する多額な差異が検出されることがありますので、定期的な差異調整を行うことをお勧めします。

## III 購買・在庫管理時の留意点

### 1. 発票基準と仕入計上

仕入計上に関して、ケース・スタディを用いて説明します。

#### 【ケース・スタディ2 一仕入計上】

中国にある日本の外商投資企業であるA有限公司（以下「A社」とする）は、中国企業であるB有限公司（以下「B社」とする）から中国においてb品を購入する事を決定した。

2012年12月20日にb品100kgはA社の倉庫に到着し、A社倉庫担当者が検収し入庫伝票を起票した。

理解のために簡略化した入庫伝票の日本語訳は以下のとおりである。

|             | 入庫伝票 | 第×××番 |
|-------------|------|-------|
| 2012年12月20日 |      |       |
| 購入先         | 品目   | 数量    |
| B社          | b品   | 100kg |

2013年1月10日にA社は注文書のとおり、10,000 人民元相当をB社に支払い、同日にB社から「発票」を入手した。

理解のため簡略化した増値税の発票の日本語訳は以下のとおりである。

| 増値税専用発票   |                 |
|---|-----------------|
| 第×××番   | 開票日時 2013年1月10日 |
| 購買会社：A有限公司  |                 |
| 貨物名 b品、規格、数量 100kg 金額 10,000 元<br>税率 17% 税額 1,700 元 |                 |
| 販売会社：B有限公司  |                 |
| 開票人： 販売会社印  |                 |

2013年1月10日、A社は仕入計上の会計伝票を起票した。理解のために簡略化した「会計伝票」（中国語「計账凭证」）の日本語訳は以下のとおりである。

なお借方の「仮払増値税」（中国語「应交増値税-进项」）は仕入時に発生する勘定科目である。

| 会計伝票       |       | 通貨：人民元 |        |        |
|------------|-------|--------|--------|--------|
| 2013年1月10日 |       | 第×××番  |        |        |
| 会計科目       | 数量    | 単位     | 借方金額   | 貸方金額   |
| (棚卸資産)     | 100kg | 100    | 10,000 |        |
| (仮払増値税)    |       |        | 1,700  |        |
| (買掛金)      |       |        |        | 11,700 |
| 財務主管者：     |       | 作成者：   | 確認者：   |        |

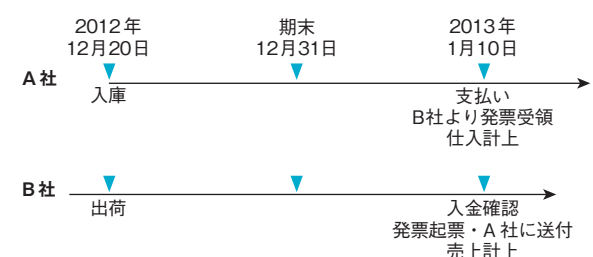
### 【ケース・スタディの検証】

このケースにおいて会計上、問題になる点は、2012年12月20日時点において在庫が入庫していますが、会計方針は検収基準を採用しているにもかかわらず仕入計上をしておらず、2013年1月10日に発票を入手した時点で仕入計上している点です。

これは「発票基準」といわれる処理です。増値税法上「納税者が物品を購入した場合に仕入税額を支払う」（増値税暫行条例第8条）とあり、「納税者が物品購入を受けた場合において、規定通りに増値税控除証憑（筆者補足：発票に相当すると思われる）を受領しなかった場合には、当該仕入税額を売上税額から控除してはならない」（同条例第9条）と規定されているためです。

この場合、次のような会計上の問題が発生します。2012年12月末に在庫の棚卸をする際に、当該b品について「期ズレ」分が棚卸差異として認識されてしまうことになります。さら

図表3 期末日前後のA社とB社の関係





にb品が2012年12月中に製造工程に投入されている場合には原価計算の記録と、会計上の記録にも不整合が発生する可能性があります。時系列でA社とB社の関係を図表3に記載します。

#### 【発票基準への会計、連結、ITシステム上の対応】

増値税から派生する会計期末を跨ぐ「期ズレ」については、会計の立場からは現地の財務諸表レベルで修正すべきものです。すなわちできるだけモノの動きと会計処理を合わせるように会計上の処理を行うべきです。通常、入庫検収時点では発票は未入手であるものの、注文書等があるので見積相当額で仮の仕入計上を起票することは可能と思われます。この際に買掛金は「見積買掛金」（中国語「应付账款- 暂估」）勘定科目を使用します。その後、発票を入手した時点で、仮の金額で計上した仕訳を取り消して、確定金額とこれに伴う増値税金額を計上する方法が考えられます。仕訳例として一例を示すと図表4のとおりです。

会計システムの観点からは、例えば「用友」といった中国国産のERPパッケージソフトを採用している場合では、発票を未入手の時点でも買掛金を暫定計上する「暫定見積記帳」（中国語「暂估记账」）という画面があり、発票が未入手の場合でも暫定的に仕入計上ができる機能があります。

日本の連結決算への対応という観点からは、「期ズレ」の金額を把握し、金額的影響を把握する事が重要です。用友においては、（システム上）入庫済みであるが、発票を入手していない分については「未生成証憑一覧表」（中国語「未生成凭证单据一览表」）または「購買注文執行統計表」（中国語「采购订单执行统计表」）として出力する機能があります。ただし、当該一覧表の正確な作成については、発票の入手実績に係る情報が、適時かつ適切にシステムに反映されていることが前提です。

他社の事例においては、毎月発票基準を許容し、四半期末、少なくとも期末は、発票基準から検収基準等の会計ベースで修正するように、日本本社が指導しているケースもあります。

なお、このケースにおける増値税の申告については、事前

に税務当局に相談しておき、2012年12月分は見積金額に基づき暫定計上した分、仕入に関する「増値税納税申告書附表（表二）」（特に発票未入手の仕入分に関する特別な記入欄はなく、仕入税額控除はとれない）で申告し、2013年1月分の申告では、前月12月の申告分を取消し、確定金額に基づく増値税で申告し、仕入税額控除を行うという方法が一例として考えられます。

## 2. 在庫管理

在庫管理については、実地棚卸と滞留在庫の評価について、ケースを基に説明します。

### (1) 実地棚卸

#### 【ケース1 - 実施棚卸-】

A社の期末棚卸結果について実施棚卸結果と帳簿上の数量との差異を取りまとめた「棚卸差異明細」においては、在庫の品番も多く、在庫数量も多く、棚卸差異がゼロという記載されていた。

試しにいくつかの品番についてテスト・カウントをしたところ棚卸差異が検出された。

倉庫担当者に聞いたところ、棚卸差異と報告すると担当者の人事評価に影響して給与が下がることを恐れていることが判明した。

A社の棚卸担当者は帳簿上の数量を念頭に置いて棚卸をしている状況であった。

このケースに対しては、担当者のみならず総経理を含めた会社の管理責任者に、棚卸は在庫の正確な数量の把握をし、帳簿との差異を把握して管理に役立てることが重要であり、棚卸の際には滞留在庫や不良在庫を把握する事も重要である旨を納得していただくとともに、人事評価方法の見直しを実施していただくことになりました。

### (2) 在庫評価

#### 【ケース2 - 在庫評価-】

A社の倉庫に入り在庫を視察すると埃をかぶった製品、包装材が山積みになった一角があった。

倉庫の担当者に聞くと数年間滞留している状況とのことである。

財務担当者に会計上、評価性引当金の設定をしているかどうか

図表4 仮計上の取消および確定金額の仕入計上の仕訳例

| 日時                      | 借方金額（人民幣元）                     | 貸方金額（人民幣元）     |
|-------------------------|--------------------------------|----------------|
| 2012年12月20日 入庫検収時：仕入仮計上 | （棚卸資産） 10,000                  | （見積買掛金） 10,000 |
| 2013年1月10日 発票入手時：仮計上の取消 | （見積買掛金） 10,000                 | （棚卸資産） 10,000  |
| 2013年1月10日 発票入手時：仕入確定計上 | （棚卸資産） 10,000<br>（仮払増値税） 1,700 | （買掛金） 11,700   |
| 2013年1月10日 支払い時         | （買掛金） 11,700                   | （現金預金） 11,700  |

ついて尋ねると、有税処理となるので会計は未処理とのことであった。

企業所得税法上は、引当金計上は基本的に有税となります。棚卸差損や廃棄損等は損失が発生したことを証明できる合理的な証拠が必要となる旨が通達に記載されています（財税[2009]57号および国家税務総局[2011]第25号）。

会計上、「企業会計準則」においては、棚卸資産の原価が正味実現可能価額よりも高い場合、棚卸評価引当金を計上しなければならないこと、毎期の洗替法による旨が規定されています（企業会計準則第1号第15条）。

「企業会計制度」においては、棚卸資産の原価が正味実現可能価額よりも高い場合、棚卸評価引当金を計上しなければなりません（企業会計制度第54条）。カビや腐敗、期限切れで、かつ、使用価値がない等の場合は簿価を、すべて当期の損益で処理すると規定されています（同第54条）。さらに以下の状況が存在する場合は、棚卸評価引当金を計上しなければならないと規定されています（同第55条）。

- ・ 市価の継続的下落、将来上昇の見込がない
- ・ 原料等を使用して生産する製品の原価が製品の販売価格を上回っている
- ・ モデルチェンジにより新製品の需要に適合せず、市価も簿価より下落
- ・ 陳腐化等や消費者の嗜好の変化により需要が変化し、市価が下落等

また、滞留在庫の把握については、棚卸の際に現物を把握するのが原則ですが、会計システム上、「滞留在庫年齢明細表」といった年齢表を活用も検討すべきです。

例えば、前述のERPパッケージソフトの「用友」では、「在庫滞留分析表」（中国語「库龄分析汇总表」）といった滞留表を出力する機能があります。

ただし、当該分析表の正確な作成については、対象となる原料、部品、製品等毎のロット単位での在庫の受払数量（入出庫数量）、あるいは、定期的な実地棚卸で確認された数量が、システムに適時かつ適切に反映されていることが前提となります。

### 3. 購買管理

「購買担当者の不正防止策として他社はどのように実施しているのか」というご質問をいただくことがあります。そこで、ここでは不正リスク管理対応として購買担当者の不正リベートの収受について取り上げます。

購入先から受け取るリベートは、契約書等が締結されていないため、会計帳簿にも記載されず、会社の購買担当者の個人が収受する場合に問題となります。

中国の刑法によると、「会社、企業またはその他の単位の職員が、経済取引において職務上の便宜を利用し、国の規定に

違反し、各種名義のリベートまたは手数料を収受して個人の所有に帰属し、当該金額が比較的大きい場合には、5年以下の有期徒刑または勾留に処する」（刑法第163条第1項および第2項）と規定されています。

中国では公務員や国家機関のみに対象を限定せず、商取引において公平の原則に反して不当な経済的利益を提供または取得する行為である「商業贈収賄」という概念を想定していることに注意が必要です。

「金額が比較的大きい場合」の収賄の立件基準としては5,000元以上です（「公安機関が管轄する刑事事件の立件訴訟に関する規定（二）」2010年5月7日公布）。ご参考までに贈賄に関する立件基準は、個人は1万元以上、組織単位は20万元以上と規定されています（同規定（二））。

不正リベートの収受は、社内従業員等による当局や会社役員への告発で発覚することが多いと言われています。防止策としては購買管理規程の制定、購買先選定過程における第3者のモニタリングの実施、購買担当者の定期的ローテーション等に留意しているのが現状のようです。

### 4. 原価計算、原価管理

中国には、日本の「原価計算基準」（企業会計審議会）のような、製造業を中心とする一般企業を対象とした基準はまだありません。国有企業を対象に1986年に公布された「国有工業企業原価計算弁法」のみがあるのみです。

「企業会計制度」においては「工業企業は実際原価以外に計画原価を採用する事ができる」旨の記載があり（「会計科目の使用説明」第1201）、材料の実際原価と計画原価の差異を「材料原価差異」の科目で処理するとしているのみです（「会計科目の使用説明」第1232）。「企業会計準則」としては原価について規定したものではありません。

中国財政部は「企業製品原価計算制度」（中国語名「企业产品成本核算制度」、财会便[2012]4号）に関する「公開草案」を2012年2月9日に公布し、2012年3月31日まで意見を取りまとめており、現在公布の準備段階と思われます。この基準は、工業、農業、不動産開発業等の業界を想定している旨が記載されています。

原価計算の現状についてですが、中国における日系企業でも以下のようなケースが時として見受けられることがあります。②のように日本の原価計算基準でも一部容認されている方法もあります。原価管理の向上のためにも、原価計算過程が日本本社から見えにくい、いわゆる「ブラック・ボックス」とならないよう注意が必要です。

## 【ケース3ー原価計算の現状ー】

- ① 増値税の「發票基準」を採用していることから起因して、原材料の入庫・仕入計上および製品の出荷・売上計上の局面において、モノの流れと会計記録が整合していない状況が発生し、原価計算をゆがめている場合。
- ② 月末の在庫数量の棚卸が正確にできておらず、正確な原価計算ができていない場合。さらに期首在庫数量等のインプット・サイドの数量合計と、売上数量および在庫の期末数量等のアウトプット・サイドの数量合計が一致せず、いわゆる「マテリアル・バランス」が均衡していない場合。
- ③ 期末仕掛品の完成品換算率（加工進捗度）を正確に測定する事が困難であるため、期末仕掛品を原材料費のみで計算する場合。もしくは原料の投入から完成まで短期間であり期末時に仕掛品として繰越すことが概ね少ないため、原材料および加工費について期末仕掛品の計算を省略する場合。
- ④ 製品別・品種別の作業時間を正確に記録していないため労務費の製品等への正確な直課ができない、もしくは製造間接費の配賦基準としてどのような数値や基準を採用したら良いか判断できないために、適正な製造間接費の配賦計算が行われず、製品別・品種別の正確な損益が把握できていない場合。

今後中国子会社の生産を拡大もしくは縮小することを検討する場合でも、製品・品種別の正確な損益が把握できず、いわゆる「どんぶり勘定」のような状態では、適切な経営判断はできないと思われますので留意すべきです。

## 早わかり 中国税務のしくみ



2013年3月刊  
 【編】有限責任 あずさ監査法人／KPMG  
 中央経済社  
 252頁 2,940円（税込）

制度変更が頻繁に行われ、時に通達の遡及適用も行われる中国税務の知識を絶えずアップデートし続けるには、まず基礎となる知識が必要です。本書は、その基礎の部分に焦点を当て、企業所得税、外国法人に係る税金実務、個人所得税、増値税、営業税、印花税、移転価格税制等について見開き形式で平易に解説しています。また、増値税と営業税を統一する改革や移転価格リスクに対応する論点等もフォローしています。

本稿に関するご質問等は、以下の者までご連絡くださいますようお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人  
 GJP 部 中国事業室  
 シニアマネジャー 増田 進  
 TEL：03-3266-7543（代表番号）  
[susumu.masuda@jp.kpmg.com](mailto:susumu.masuda@jp.kpmg.com)

有限責任 あずさ監査法人  
 IT 監査部  
 マネジャー 一ノ瀬 光裕  
 TEL：03-3548-5315（代表番号）  
[mitsuhiro.ichinose@jp.kpmg.com](mailto:mitsuhiro.ichinose@jp.kpmg.com)

KPMG ビジネスアドバイザー株式会社  
 ディレクター 足立 桂輔  
 TEL：03-3548-5305（代表番号）  
[keisuke.adachi@jp.kpmg.com](mailto:keisuke.adachi@jp.kpmg.com)



KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com  
www.kpmg.or.jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2013 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2013 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.