
税理士 無料公開講座シリーズ

Season 3

～ テーマ ～

『問題を読むのが楽しくなる！
消費税法受験に役立つ簿記知識』

ー消費税法初受験の方へー

TAC税理士講座
平成22年5月15日
担当：関口聡朗



資格の学校
TAC

-Contents-

1	はじめに		1
2	製造原価報告書		2
3	建設仮勘定		4
4	未成工事支出金		7
5	資本的支出		10
6	資産の買替え		11
7	他勘定振替		12
8	税抜経理		13

■ 今回のテーマについて

消費税法の本試験（計算問題）では、経理担当者が行った会計処理に基づき作成された損益計算書や製造原価報告書といった計算書類が問題資料として与えられ、これらの計算書類についての付記事項を読みとり、消費税の税額計算を行うこととなります。

したがって、問題文を読み解く上で、「経理担当者が行った会計処理がどのようなものか？」を把握できることにより、解答をスムーズに進めることができるようになります。

当セミナーでは、過去の本試験において出題実績があり、消費税法の計算問題の解答にあたって役に立つ簿記知識を簡単な具体例を交えて紹介し、消費税の計算問題の処理を解説します。

当セミナーが、皆さんの消費税法の学習に少しでも役に立てば幸いです。

1 製造原価報告書とは？

製造業会計では、損益計算書の添付書類として**製造原価報告書**（Cost Report=C/R）を作成します。製造原価報告書は当期製品製造原価の内訳明細書であり、仕掛品勘定または製造勘定の記入内容を報告式に記載したものを言います。

<具体例>

製造原価報告書				損益計算書			
I	材料費			I	売上高		×××
	材料期首たな卸高	1,200		II	売上原価		
	当期材料仕入高	12,300			製品期首たな卸高	12,000	
	合計	13,500			当期製品製造原価	107,200	
	材料期末たな卸高	800			合計	119,200	
	当期材料費		12,700		製品期末たな卸高	15,000	104,200
II	労務費				売上総利益		×××
	賃金給料	72,000		III	販売費及び一般管理費		×××
	退職給付費用	3,000			営業利益		×××
	当期労務費		75,000				
III	製造経費						
	支払保険料	12,000					
	減価償却費	3,500					
	当期製造経費		15,500				
	当期総製造費用		103,200				
	仕掛品期首たな卸高		31,000				
	合計		134,200				
	仕掛品期末たな卸高		27,000				
	当期製品製造原価		107,200				

貸借対照表			
製	品	15,000	
材	料	800	
仕	掛	27,000	

2 計算問題での取扱い

消費税の計算問題では、製造原価のうち課税仕入れに該当するものは「製品の売上げ」に対応するものとして区分経理を行います。

具体的には下記のように取り扱うこととなります。

(1) 材料費

当期材料仕入高のうち、課税仕入れとなるものを使用する。

- 製品が課税資産の場合 → 課税資産の譲渡等によりのみ要するもの
- 製品が非課税資産の場合 → その他の資産の譲渡等によりのみ要するもの

(2) 労務費

工員に対する通勤手当など、課税仕入れとなるものを使用する。

- 製品が課税資産の場合 → 課税資産の譲渡等によりのみ要するもの
- 製品が非課税資産の場合 → その他の資産の譲渡等によりのみ要するもの

(3) 経費

水道光熱費など、課税仕入れとなるものを使用する。

- 製品が課税資産の場合 → 課税資産の譲渡等によりのみ要するもの
- 製品が非課税資産の場合 → その他の資産の譲渡等によりのみ要するもの

参 考 仕入税額控除の時期

(1) 課税仕入れを行った日【基通11-3-1】

「課税仕入れを行った日」とは、課税仕入れに該当することとされる資産の譲受け若しくは借受けをした日又は役務の提供を受けた日をいう。

(2) 課税貨物を引き取った日【基通11-3-9】

「課税貨物を引き取った日」とは、輸入の許可を受けた日をいう。

(注) 保税地域から引き取る課税貨物につき特例申告書を提出した場合には、その特例申告書を提出した日の属する課税期間において税額控除を行う。

1 建設仮勘定とは？

建設仮勘定とは、現在建設中（または製作中）の固定資産を言います。

建物・構築物・機械装置などの建設や製作は、完成・引渡しを受けるまでに長期間を要するため、建設中に代金の一部を手付金等として支払うことがあります。そこで会計上、この建設中に支払った工事代金等の支払額を一時的に建設仮勘定（資産の勘定）で処理しておき、完成・引渡しを受けたときに建物などの勘定に振り替える処理を行います。

<具体例>**(1) 手付金等を支払った課税期間**

当社は、×1期（×1年4月1日～×2年3月31日）の6月1日に甲建設会社と請負金額5,000万円で商品倉庫の建設工事に係る請負契約を締結し、工事代金の一部1,500万円を前払いし、建設仮勘定として処理した。なお、当該商品倉庫は×2期に引渡しが行われる予定である。

（借）建設仮勘定	1,500万円	（貸）現金	1,500万円
----------	---------	-------	---------

(2) 完成・引渡しを受けた課税期間

×2期（×2年4月1日～×3年3月31日）の12月1日に甲建設会社に建設を依頼しておいた商品倉庫が完成し、引渡しを受けた。また、請負金額5,000万円のうち未払分を現金で支払い、支払額の全額を建物勘定に振り替えた。

（借）建物	5,000万円	（貸）建設仮勘定	1,500万円
		現金	3,500万円

2 計算問題での取扱い

上記の具体例について、消費税の計算問題では、次のように取り扱うこととなります。

<具体例>

(1) 手付金等を支払った課税期間

当社は、×1期（×1年4月1日～×2年3月31日）の6月1日に甲建設会社と請負金額5,000万円で商品倉庫の建設工事に係る請負契約を締結し、工事代金の一部1,500万円を前払いし、建設仮勘定として処理した。なお、当該商品倉庫は×2期に引渡しが行われる予定である。

（借）建設仮勘定 1,500万円

（貸）現金 1,500万円

→ 処理なし

(2) 完成・引渡しを受けた課税期間

×2期（×2年4月1日～×3年3月31日）の12月1日に甲建設会社に建設を依頼しておいた商品倉庫が完成し、引渡しを受けた。また、請負金額5,000万円のうち未払分を現金で支払い、支払額の全額を建物勘定に振り替えた。

（借）建物 5,000万円

（貸）建設仮勘定 1,500万円

現金 3,500万円

→ 5,000万円の課税仕入れを認識

消費税の計算では、「課税仕入れを行った日」の属する課税期間において仕入税額控除を行います。したがって、商品倉庫の完成・引渡しを受けた×2期において課税仕入れを認識し、仕入税額控除の適用を受けることとなります。

参 考 建設仮勘定【基通11-3-6】

事業者が、建設工事等に係る目的物の完成前に行ったその建設工事等のための課税仕入れ等の金額について建設仮勘定として経理した場合においても、その課税仕入れ等については、その課税仕入れ等をした日の属する課税期間において仕入れに係る消費税額の控除の規定が適用される。

ただし、その建設仮勘定として経理した課税仕入れ等につき、その目的物の完成した日の属する課税期間における課税仕入れ等としているときは、これを認める。

原 則	建設工事等のための課税仕入れ等を行った日の属する課税期間で税額控除
例 外	建設仮勘定として経理した課税仕入れ等につき、目的物の完成引渡しを受けた日の属する課税期間においてまとめて税額控除することができる。

＜具体例＞

(1) 設計料等を支払った課税期間

当社は、新店舗の建設にあたり×１期（×１年４月１日～×２年３月３１日）の５月１日に新店舗に係る設計を甲設計事務所に依頼した。なお、当該設計は×１期において完了しており、甲設計事務所に支払った設計料５００万円は、建設仮勘定として処理している。

（借）建設仮勘定 ５００万円

（貸）現 金 ５００万円

→ 原則：５００万円の課税仕入れ

例外：処理なし

(2) 完成・引渡しを受けた課税期間

甲設計事務所に依頼した設計に基づき、×２期（×２年４月１日～×３年３月３１日）に乙建設会社に新店舗の建設を依頼し、新店舗の完成・引渡しを受けた。また、乙建設会社に建設代金４,５００万円を現金で支払い、支払額の全額を建物勘定に振り替えた。

（借）建 物 ５,０００万円

（貸）建設仮勘定 ５００万円

現 金 ４,５００万円

→ 原則：４,５００万円の課税仕入れ

例外：５,０００万円の課税仕入れ

消費税の計算では、「課税仕入れを行った日」の属する課税期間において仕入税額控除を行います。したがって、原則として設計料については、役務の提供を受けた×１期において課税仕入れを認識し、仕入税額控除の適用を受けることとなり、新店舗の建設代金については、完成・引渡しを受けた×２期において課税仕入れを認識し、仕入税額控除の適用を受けることとなります。

また、例外として設計料について、新店舗の完成・引渡しを受けた×２期においてまとめて仕入税額控除の適用を受けることも認められています。

1 未成工事支出金とは？

未成工事支出金とは、建設業会計における未成工事（未だ完成していない建設中の工事）に集計された原価（材料費、労務費、外注費、経費）を言います。

つまり、製造業会計における「仕掛品」と同様のものをいいます。仕掛品も未成工事支出金も共に完成品又は完成工事のために投入された原価を表しています。

建設業会計においては工事は完成した時点で引渡しが行われ、すぐに完成工事高として収益計上をします。製造業での「製品」に該当する棚卸資産は通常は存在せず、建設業での棚卸資産は、「原材料」「未成工事支出金」が主なものとなります。

＜具体例＞

(1) 工事の着工～完成・引渡し直前の課税期間

当社は、×1期（×1年4月1日～×2年3月31日）の6月1日に甲社ビルの建設工事に係る請負契約を締結し、当該工事に係る材料費等4,000万円（うち課税仕入れとなる金額3,500万円）につき、未成工事支出金として処理した。

（借）未成工事支出金	4,000万円	（貸）現 金	4,000万円
------------	---------	--------	---------

(2) 完成・引渡しを行った課税期間

×2期（×2年4月1日～×3年3月31日）の2月1日に甲社ビルの完成・引渡しを行った。また、当期に支出した材料費等5,000万円（うち課税仕入れとなる金額4,200万円）と期首未成工事支出金を完成工事原価に振り替えた。

（借）完成工事原価	9,000万円	（貸）未成工事支出金	4,000万円
		現 金	5,000万円

2 計算問題での取扱い

上記の具体例について、消費税の計算問題では、以下の基本通達のように取り扱うこととなります。

参 考 未成工事支出金【基通11-3-5】

事業者が、建設工事等に係る目的物の完成前に行ったその建設工事等のための課税仕入れ等の金額について未成工事支出金として経理した場合においても、その課税仕入れ等については、その課税仕入れ等をした日の属する課税期間において仕入れに係る消費税額の控除の規定が適用される。ただし、その未成工事支出金として経理した課税仕入れ等につき、その目的物の引渡しをした日の属する課税期間における課税仕入れ等としているときは、継続適用を条件として、これを認める。

原 則	原材料費等について、課税仕入れ等を行った日の属する課税期間で税額控除
例 外	未成工事支出金として経理した場合には、継続適用を条件に、目的物の引渡しをした日にまとめて税額控除することができる。

<具体例>

(1) 工事の着工～完成・引渡し直前の課税期間

当社は、×1期（×1年4月1日～×2年3月31日）の6月1日に甲社ビルの建設工事に係る請負契約を締結し、当該工事に係る材料費等4,000万円（うち課税仕入れとなる金額3,500万円）につき、未成工事支出金として処理した。

（借）未成工事支出金 4,000万円

（貸）現 金 4,000万円

→ 原則：3,500万円の課税仕入れを認識

例外：処理なし

(2) 完成・引渡しを行った課税期間

×2期（×2年4月1日～×3年3月31日）の2月1日に甲社ビルの完成・引渡しを行った。また、当期に支出した材料費等5,000万円（うち課税仕入れとなる金額4,200万円）と期首未成工事支出金を完成工事原価に振り替えた。

（借）完成工事原価 9,000万円

（貸）未成工事支出金 4,000万円

現 金 5,000万円

→ 原則：4,200万円の課税仕入れを認識

例外：7,700万円の課税仕入れを認識

消費税の計算では、「課税仕入れを行った日」の属する課税期間において仕入税額控除を行います。したがって、原則として×１期の材料費等のうち課税仕入れとなる金額については、材料等の譲受けを受けた×１期において課税仕入れを認識し、仕入税額控除の適用を受けることとなり、×２期の材料費等のうち課税仕入れとなる金額については、材料等の譲受けを受けた×２期において課税仕入れを認識し、仕入税額控除の適用を受けることとなります。

また、例外として×１期の材料費等のうち課税仕入れとなる金額について、工事の完成・引渡しを行った×２期においてまとめて仕入税額控除の適用を受けることも認められています。

1 資本的支出と収益的支出

資本的支出とは、有形固定資産に対する支出のうち避難階段の増設や取替部品の改良などその固定資産の価値を高めたり、耐用年数が延長するような支出を言います。

また、収益的支出とは、有形固定資産に対する支出のうち定期的に行う修繕のように、単に現状を維持するための支出を言います。

つまり、有形固定資産に改良または修繕を行った場合、会計上、それに要した支出額は、次に示す資本的支出と収益的支出に区分して処理を行うこととなります。

(1) 資本的支出

その支出により耐用年数の延長や価値の増加があった有形固定資産の取得原価に加算処理を行い、減価償却費として費用化します。

(2) 収益的支出

支出した期の費用として、修繕費勘定で処理を行います。

＜具体例＞

当社は、当課税期間（×1年4月1日～×2年3月31日）において、建物の改良と修繕を行い、その代金2,000万円を現金で支払った。

なお、このうち1,500万円は資本的支出に該当する。

（借）建 物	1,500万円	（貸）現 金	2,000万円
修繕費	500万円		

2 計算問題での取扱い

上記の具体例について、消費税の計算問題では、次のように取り扱うこととなります。

＜具体例＞

当社は、当課税期間（×1年4月1日～×2年3月31日）において、建物の改良と修繕を行い、その代金2,000万円を現金で支払った。

なお、このうち1,500万円は資本的支出に該当する。

（借）建 物	1,500万円	（貸）現 金	2,000万円
	→ 課税仕入れ1,500万円を認識		
修繕費	500万円		
	→ 課税仕入れ500万円を認識		

消費税の計算においては、資本的支出を固定資産の追加購入と考えます。結論としては、資本的支出・収益的支出ともに課税仕入れを行った当課税期間の課税仕入れとして、仕入税額控除の適用を受けることとなります。

6

資産の買換え

1 買換えとは？

買換えとは、新しい固定資産を購入する際に、今まで使ってきた古い固定資産を下取りしてもらったお金を新しい固定資産を買うための購入代金に充てる、と考えます。

<具体例>

当社は、当課税期間（×1年4月1日～×2年3月31日）において、営業用の自動車（帳簿価額150万円）を下取りさせて新車両（購入金額400万円）を購入した。

（借）車両運搬具	400万円	（貸）車両運搬具	150万円
固定資産売却損	25万円	現金	275万円

2 計算問題での取扱い

消費税の計算では、資産の買換えを行った場合には、資産の販売と資産の購入についてそれぞれ別々に売上げと仕入れを計上します。

上記の具体例について、消費税法の計算問題では、次のように取り扱います。

<具体例>

当社は、当課税期間（×1年4月1日～×2年3月31日）において、営業用の自動車（帳簿価額150万円）を下取りさせて新車両（購入金額400万円）を購入した。

（借）車両運搬具	400万円	（貸）車両運搬具	150万円
→ 400万円の課税仕入れ		→ 125万円の課税売上げ	
固定資産売却損	25万円	現金	275万円

買換えの仕訳を「営業用の自動車（旧資産）を売却した仕訳」と「新車両（新資産）を購入した仕訳」に分けて考えてみましょう。

<営業用の自動車を売却した仕訳>

（借）現金	125万円	（貸）車両運搬具	150万円
固定資産売却損	25万円		

<新車両を購入した仕訳>

（借）車両運搬具	400万円	（貸）現金	400万円
----------	-------	-------	-------

つまり、営業用の自動車を売って得た125万円に現金275万円を足して、新車両を400万円で購入した、ということになります。

1 他勘定振替とは？

商品売買においては、販売の他にも火災・盗難などの原因により商品が減少したり、見本品として提供したことにより商品が減少することがあります。このような状況が生じた場合に、会計上、仕入勘定から他勘定への振替処理を行うことがあります。

＜具体例＞

当社は、当課税期間（×１年４月１日～×２年３月３１日）において、得意先に商品１０,０００円分を見本品として提供した。

（借）見本品費	10,000円	（貸）仕入	10,000円
---------	---------	-------	---------

2 計算問題での取扱い

上記の具体例について、消費税の計算問題では、次のように取り扱うこととなります。

＜具体例＞

当社は、当課税期間（×１年４月１日～×２年３月３１日）において、得意先に商品１０,０００円分を見本品として提供した。

（借）見本品費	10,000円	（貸）仕入	10,000円
---------	---------	-------	---------

→ 10,000円の課税仕入れ

得意先に見本品として提供した商品（10,000円分）については、仕入勘定が減額されていることから、当課税期間の損益計算書の「当期商品仕入高」には含まれていないことになります。

しかし、当該商品（10,000円分）については、当課税期間において実際に仕入れているため、課税仕入れを行った日の属する当課税期間の課税仕入れとして、仕入税額控除の適用を受けることとなります。

1 消費税の経理方法

消費税の会計処理については、消費税額を売上高及び仕入高に含めないで区分して処理する方法（税抜経理）と消費税額を売上高及び仕入高に含めて処理する方法（税込経理）があります。経理方法は事業者の任意であり、いずれの方法を採用しても納付税額は同額となります。

<具体例>

- ① 仕入時
商品 8,400,000円（税込み）を仕入れ、代金を買掛金とした。
- ② 仕入戻し時
仕入商品 525,000円（税込み）を返品した。
- ③ 売上時
商品 12,600,000円（税込み）を売上げ、代金を売掛金とした。
- ④ 売上戻り時
商品 1,050,000円（税込み）の売上返品があった。
- ⑤ 貸倒れ時
売掛金 630,000円（税込み）が回収不能となり、貸倒れとした。
- ⑥ 償却債権取立時
過年度に貸倒れの処理をしていた売掛金 1,575,000円（税込み）につき、現金で全額回収した。
- ⑦ 課税期間末
決算
- ⑧ 納付時
消費税額 220,000円を現金で納付した。

区 分	仕	訳
	税 抜 経 理 方 式	税 込 経 理 方 式
①	(仕 入) 8,000,000円 (仮払消費税) 400,000円 (買 掛 金) 8,400,000円	(仕 入) 8,400,000円 (買 掛 金) 8,400,000円
②	(買 掛 金) 525,000円 (仕 入) 500,000円 (仮払消費税) 25,000円	(買 掛 金) 525,000円 (仕 入) 525,000円
③	(売 掛 金) 12,600,000円 (売 上) 12,000,000円 (仮受消費税) 600,000円	(売 掛 金) 12,600,000円 (売 上) 12,600,000円
④	(売 上) 1,000,000円 (仮受消費税) 50,000円 (売 掛 金) 1,050,000円	(売 上) 1,050,000円 (売 掛 金) 1,050,000円
⑤	(貸 倒 損 失) 600,000円 (仮受消費税) 30,000円 (売 掛 金) 630,000円	(貸 倒 損 失) 630,000円 (売 掛 金) 630,000円
⑥	(現 金) 1,575,000円 (雑 収 入) 1,500,000円 (仮受消費税) 75,000円	(現 金) 1,575,000円 (雑 収 入) 1,575,000円
⑦	(仮受消費税) 595,000円 (仮払消費税) 375,000円 (未払消費税) 220,000円	—
⑧	(未払消費税) 220,000円 (現 金) 220,000円	(租 税 公 課) 220,000円 (現 金) 220,000円

2 計算問題での取扱い

(1) 課税標準額に対する消費税額の原則的な計算方法（端数処理）

課税標準額に対する消費税額は、課税標準額（その課税期間中に国内において行った課税資産の税込価額^注の合計額に105分の100を乗じて算出した金額で、千円未満の端数があるときは、その切り捨てた金額）に税率を乗じて計算する。

^注 税抜経理方式を採用している場合には次の金額となる。

本体価格＋仮受消費税等

- | |
|---|
| ① 課税標準額 |
| 課税資産の譲渡等の税込価額 $\times \frac{100}{105} = \text{XXX, XXX円} \rightarrow \text{XXX, 000円}$ (千円未満切捨) |
| ② 課税標準額に対する消費税額 |
| ① $\times 4\% = \text{XXX, XX0円}$ |

<具体例>

課税商品157円（本体価格150円、仮受消費税等7円）を1個ずつ1,000人に販売した。

イ 税込経理方式

売掛金 157,000円 / 売上 157,000円

- | |
|---|
| ① 課税標準額 |
| $157,000\text{円} \times \frac{100}{105} = 149,523\text{円} \rightarrow 149,000\text{円}$ (千円未満切捨) |
| ② 課税標準額に対する消費税額 |
| $149,000\text{円} \times 4\% = 5,960\text{円}$ |

ロ 税抜経理方式

売掛金 157,000円 / 売上 150,000円
仮受消費税 7,000円

- | |
|---|
| ① 課税標準額 |
| $(150,000\text{円} + 7,000\text{円}) \times \frac{100}{105} = 149,523\text{円} \rightarrow 149,000\text{円}$ (千円未満切捨) |
| ② 課税標準額に対する消費税額 |
| $149,000\text{円} \times 4\% = 5,960\text{円}$ |

※ 消費税の会計処理として、税抜経理方式を採用している場合であっても、原則として税込価額の合計額を基に課税標準額及び税額控除等の計算を行うこととなる。

(2) その他

イ 控除対象仕入税額の計算は、原則として課税仕入に係る支払対価の額の合計額（税込）に105分の4を乗じて算出する。

ロ 売上げに係る対価の返還等に係る消費税額及び貸倒れに係る消費税額の計算は、税込価額に105分の4を乗じて算出する。