

# 转让定价特别纳税调整的会计处理

韦群

(贵州财经学院 贵阳 550004)

**【摘要】** 转让定价特别纳税调整可分为日常调整和年度终了之后的调整两种类型。本文首先从理论角度分析了转让定价特别纳税调整应通过哪些科目进行核算,然后结合案例说明了转让定价特别纳税调整的会计处理方法。

**【关键词】** 转让定价 特别纳税调整 会计处理

转让定价特别纳税调整可分为税务机关调查调整和企业自行调整两种方式,这是按照执行主体的不同来划分的。在实务中,税务机关调查调整通常在年度终了之后进行。企业自行调整可分为两种情况:在日常经营过程中,企业发现转让定价问题时即进行纳税调整;年度终了之后,企业向税务机关报送企业所得税纳税申报表时进行调整。因此,根据实施时间的不同,可以把转让定价特别纳税调整分为两种类型:日常调整和年度终了之后的调整。

现行会计规范对于转让定价特别纳税调整如何进行会计处理尚未明确规定。考虑到实务操作中年度终了之后的调整

比日常调整更为常见,因此本文主要探讨第二种类型的转让定价特别纳税调整的会计处理。

## 一、转让定价特别纳税调整会计处理的理论分析

《企业会计准则——应用指南》明确规定:“以前年度损益调整”科目核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项,以及本年度发现的重要前期差错更正涉及调整以前年度损益的事项。而在实务中,我国企业一般自年度终了之日起五个月内,向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表,并汇算清缴。因此,企业在进行企业所得税纳税申报时因产生了转让定价特别纳税调整而应予以补交的企业所得税及消费税、营业

该项借款,则应当将原记入“利息调整”明细科目的审计费用一次性计入当期损益,会计分录为:借:财务费用 5;贷:长期借款——利息调整 5。甲企业在 2011 年 2 月 1 日取得银行借款时:借:银行存款 100;贷:长期借款——本金 100。

按照 CAS 17 第四条的规定,甲企业 2011 年度对借款利息资本化的区间为 2011 年 3 月 1 日到 2013 年 12 月 31 日,略短于借款辅助费用资本化区间。甲企业 2011 年 2 月应予资本化的借款辅助费用金额为 0.083 万元( $100 \times 6\% / 12 - 100 \times 5\% / 12$ ),应予资本化的借款利息金额为 0。企业专门借款的利息支出为 0.42 万元( $100 \times 5\% / 12$ ),企业专门借款存入银行的利息收入为 0.33 万元( $100 \times 4\% / 12$ )。相关会计分录为:借:在建工程 0.083;贷:长期借款——利息调整 0.083。借:银行存款 0.33,财务费用 0.09;贷:应付利息 0.42。

甲企业 2011 年 3 月应予资本化的借款辅助费用金额为 0.083 万元( $100 \times 6\% / 12 - 100 \times 5\% / 12$ )。企业专门借款的利息支出为 0.42 万元( $100 \times 5\% / 12$ ),企业专门借款存入银行的利息收入为 0.17 万元( $50 \times 4\% / 12$ ),甲企业需要资本化的借款利息支出为 0.25 万元( $0.42 - 0.17$ )。相关会计分录为:借:在建工程 0.333( $0.083 + 0.25$ ),银行存款 0.17;贷:长期借款——利息调整 0.083,应付利息 0.42。以后的借款费用资本化期间,甲企业所作的会计分录与以上类同。

2013 年 12 月 31 日,甲企业所发生的全部专门借款费用无论是借款辅助费用还是借款利息,都应当终止资本化,全部

计入当期损益。假设甲企业工程总共耗资 150 万元。2014 年 1 月 1 日甲企业所作会计分录为:借:财务费用 0.5( $0.08 + 0.42$ );贷:长期借款——利息调整 0.08,应付利息 0.42。

## 三、对 CAS 17 的修改建议

借款辅助费用虽然也是企业为了取得借款而发生的必要的代价,但其与借款利息不同。借款辅助费用与企业使用资金的时间长短无关,一般一次性发生在企业实际取得借款之前,企业无需按期支付。

笔者认为,对专门借款辅助费用的处理,首先应当遵循重要性原则,对于金额较小的专门借款辅助费用,企业可以在实际发生时按照发生额直接计入资产价值,而无需在后期随着利息的支付逐期摊销。对于金额较大的专门借款辅助费用,可以在发生时预先记入“长期借款——利息调整”科目,待企业实际取得专门借款后,随着专门借款利息的支付按照实际利率法进行摊销。如果企业支付了专门借款辅助费用而最后并未取得专门借款,应当将专门借款辅助费用转入“财务费用”科目。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部.企业会计准则应用指南.北京:经济科学出版社,2006
3. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008

税等属于涉及上年度损益调整的事项,应通过“以前年度损益调整”科目核算。同理,因税务机关在年度终了之后对企业进行转让定价特别纳税调查调整而产生的应补交消费税、营业税及所得税亦属于涉及上年度损益调整的事项,同样应通过“以前年度损益调整”科目核算。

然而,关于特别纳税调整中涉及的应补增值值的会计处理问题就要复杂得多,有以下两个问题需要解决:一是这样的增值税调整是否涉及上年度损益的调整,能不能通过“以前年度损益调整”科目核算?二是由此而补交的增值税实际上属于补交以前年度的增值税,该如何进行会计核算?

对于第一个问题,笔者认为,作为价外税,尽管对增值税的日常会计核算并不涉及企业的损益,但是,转让定价特别纳税调整中的增值税调整与企业上年度的损益息息相关,因此可以通过“以前年度损益调整”科目核算,具体如下:一方面,在日常的会计处理中,企业因销售产品而计提应缴纳的增值税时,一般是借记“银行存款”或“应收账款”科目,贷记“应交税费——应交增值税”科目。而企业计提由于在关联方交易中转让定价偏离正常价格而应补交的增值税时,根本不可能收到关联企业补交的货款,因此,不能借记“银行存款”科目。按照企业日常的会计处理方法,似乎可以借记“应收账款”科目,但是,这笔应收账款既缺乏记账的相关凭证,又不可能得到对方企业的承认,因而注定要成为坏账,最终必然会减少企业的损益。另外,由于企业应补交的增值税是上年度的关联方交易引起的,因此,被减少的损益应该是企业上年度的损益而不是实施纳税调整年度的损益。如此一来,企业计提因转让定价特别纳税调整应补交的增值税,就属于核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项,故应通过“以前年度损益调整”科目核算。另一方面,企业计提因转让定价特别纳税调整而应补交的增值税,将导致企业负债的增加。由于企业计提应补交的增值税并不会导致企业资产的增加,因此,最终结果只能是企业所有者权益的相应减少。而所有者权益的相应减少证明企业计提应补交的增值税涉及了企业上年度的损益调整,因此,应通过“以前年度损益调整”科目核算。

对于第二个问题,注册会计师考试教材《会计》明确指出:为了分别反映增值税一般纳税人欠交增值税款和待抵扣增值税的情况,确保企业及时足额上交增值税,避免出现企业用以前月份欠交增值税抵扣以后月份未抵扣的增值税的情况,企业应在“应交税费”科目下设置“未交增值税”明细科目,核算企业月度终了从“应交税费——应交增值税”科目转入的当月未交或多交的增值税;同时,在“应交税费——应交增值税”科目下设置“转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏。月度终了,企业计算出当月应交未交的增值税,借记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目;当月缴纳以前各期未交的增值税,应通过“应交税费——未交增值税”科目核算。

笔者认为,企业在年度终了后计提因转让定价特别纳税调整而应补交的增值税,属于“反映一般纳税人欠交增值税款的情况”,因此,应在借记“以前年度损益调整”科目,贷记

“应交税费——应交增值税”科目后,将计提的增值税从“应交税费——应交增值税”科目转出,即借记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目。另外,企业补交因转让定价特别纳税调整应补交的增值税属于“当月缴纳以前各期未交的增值税”,因此,应借记“应交税费——未交增值税”科目,贷记“银行存款”等科目。

## 二、转让定价特别纳税调整的案例分析

例:ABC公司为增值税一般纳税人,在2006、2007年连续两年被税务机关实施转让定价纳税调查调整,2007年为ABC公司被调整的最后年度,在跟踪管理期的第三年即2010年3月10日,税务机关又发现该公司2009年存在转让定价异常等情况,税务机关与ABC公司沟通后,要求ABC公司自行调整。ABC公司经过自我调查,调增应纳税收入500万元(其中,增值税应税销售收入300万元,营业税应税劳务收入200万元;假设不用缴纳城建税和教育费附加),调增企业所得税应纳税所得额490万元。ABC公司适用的企业所得税税率为25%,增值税税率为17%,营业税税率为5%。

相关的会计处理如下:

1. 账务调整。①调整应补交增值税。2010年4月20日计提应补交的增值税:借:以前年度损益调整 51;贷:应交税费——应交增值税 51。2010年4月21日将计提的增值税转出:借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税) 51;贷:应交税费——未交增值税 51。2010年4月25日实际补交增值税:借:应交税费——未交增值税 51;贷:银行存款 51。②调整应补交营业税。2010年4月20日计提应补交营业税:借:以前年度损益调整 10;贷:应交税费——应交营业税 10。2010年4月25日实际补交营业税:借:应交税费——应交营业税 10;贷:银行存款 10。③调整应补交所得税。2010年4月20日计提应补交所得税:借:以前年度损益调整 122.5;贷:应交税费——应交所得税 122.5。2010年4月25日实际补交所得税:借:应交税费——应交所得税 122.5;贷:银行存款 122.5。④2010年4月30日将“以前年度损益调整”科目余额转入“利润分配”科目:借:利润分配——未分配利润 183.5;贷:以前年度损益调整 183.5。⑤调整利润分配有关项目,2010年4月30日冲销多提的法定盈余公积金:借:盈余公积——法定盈余公积 18.35;贷:利润分配——提取法定盈余公积 18.35。2010年4月30日结转“利润分配”科目:借:利润分配——提取法定盈余公积 18.35;贷:利润分配——未分配利润 18.35。

2. 财务报表调整。①资产负债表项目的调整:调增“应交税费”年初数183.5万元;调减“盈余公积”年初数18.35万元;调减“未分配利润”年初数165.15万元。②所有者权益变动表项目的调整:将“上年年末余额”行对应于“上年金额”栏中的盈余公积调减18.35万元,未分配利润调减165.15万元,所有者权益合计调减183.5万元。

## 主要参考文献

盖地.税务会计与纳税策划.大连:东北财经大学出版社,2008