

一、资产估价入账的会计处理

对于已经达到
预定可使用状态、但尚未办
理竣工决算的固定资产，《
[企业会计准则第4号——固定资产](#)
》

准则

应用指南

规定：应按照估计

价值确认为固定资产，并计提折旧；

待办理了竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估

价值，但是不需要调整原已计提

的折旧额。因此，对于已经达到预定可使用状态、但尚未办理竣工决算的固定资产，会计核算其实也是要“暂估”入账的。但对以前多计提或少计提的折旧不用追索调整。会计处理：

[暂估固定资产做以下账务处理：](#)

借：固定资产-暂估

贷：在建工程/应付账款等

[在上述分录的下月开始，计提累计折旧，做以下账务处理：](#)

借：制造费用/管理费用等-折旧费

贷：累计折旧

[企业取得全额发票后，如果发票额小于暂估额，做以下账务处理：](#)

借：固定资产-原值（发票额）

应交税费-应交增值税-进项税（如有）

应付账款

贷：固定资产-暂估

企业取得全额发票后，如果发票额大于暂估额，做以下账务处理：

借：固定资产-原值（发票额）

应交税费-应交增值税-进项税（如有）

贷：固定资产-暂估

应付账款

企业如果购进货物或服务，在没有收到销售方开具的发票前应做“暂估入账”处理。在多数情况下，一般纳税人实务中对于暂估入账的，都是按照合同或提货单等注明的不含税价

做暂估入账。比如，一般纳税人购进原材料，在没有收到销售方开具的发票前原材料已经入库的：

1.暂估入库的会计分录：

借：原材料-xx材料

贷：应付账款-xx供应商

2.次月初红字冲销上月的暂估入账的会计分录：

借：原材料-xx材料（红字）

贷：应付账款-xx供应商（红字）

说明：企业在使用ERP等软件时，该分录将会有系统自动生成。

3.如果收到了销售方开具的增值税专用发票：

借：原材料-xx材料

应交税费-应交增值税（进项税额）

贷：银行存款/应付账款-xx供应商

4.如果购买方继续没有收到发票的，ERP系统在次月末将会自动生成暂估入账的会计分录，再下月初将会自动红字冲销；以此循环至企业收到发票为止。

综上所述，一般纳税人在暂估入账按照不含税金额暂估的情况下，对于未收到专票的增值税进项税额不需要确认；如果是小规模纳税人，不能抵扣增值税进项税额，更加不需要考虑确认增值税进项税额的问题，对于暂估入账的金额直接按照含税金额暂估计入购入资产成本即可。

二、资产估价入账的企业所得税处理

对于估价入账的固定资产，《[国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知](#)》

(国税函〔2010〕79号)

第五条规定，企业固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清，未取得全额发票的，可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧，待发票取得后进行调整。但该项调整应在固定资产投入使用后12个月内进行。但对于存货，根据国家税务总局《[关于企业所得税若干问题的公告](#)》

(国家税务总局2011年34号公告)

规定，企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于客观原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面价值发生额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

三、资产估价入账的税会差异

会计核算是不考虑是否取得发票，都进行正常会计核算。而在企业所得税上，因为未依法索取发票不允许税前扣除，因此，如果购买方继续没有收到发票的，在年度汇算清缴期间仍未取得发票的情况下，应当对已计提折旧要进行纳税调整。

但对固定资产估价入账与企业所得税就存在很大差异：

一是估值依据不同。会计准则

上，有固定资产初始计量的规定，并没有明确具体的估值方式；税收上，要求暂按合同金额，税收上估值可能小于会计估值。比如，资本化的利息，就不会包含在合同金额中。

二是暂估入账前提不同。

会计暂估前提，是已达预定可使用状态但尚未竣工决算的；税收上暂估前提，投入使用后，工程款项尚未结清未取得全额发票的。会计上对未投入使用的，可暂估入账；税收上必须是实际投入使用之后；“工程款项尚未结清未取得全额发票的”，这个表述比较难以执行。是必须同时满足两个条件：工程款项尚未结清+未取得全额发票？如果款项已结清，但未能及时取得全额发票的，暂估入账的对应折旧，不得税前扣除？为何表述为“工程款项”？直接外购不需安装的固定资产，不是工程款项，就不得对暂估入账的对应折旧税前扣除了？从企业所得税立法本意，应当包括应当予以资本化的所有支出。

三是已计提折旧是否调整不同。对于暂估的入账价值

或计税基础，会计和税收上都可予以调整。对于已计提折旧，会计上明确不需要调整原已计提的折旧额。税收上，

税务总局公告2012年第15号

第六条规定，对企业发现以前年度实际发生的、按税收规定应在税前扣除而未扣除或少扣除的，做出说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。[税务总局公告2018年第28号](#)

第十七条规定，除发生本办法第十五条规定的情形外，以前年度应当取得而未取得发票、其他外部凭证，且相应支出在该年度没有税前扣除的，在以后年度取得符合规定的发票，相应支出可以追补至该支出发生年度税前扣除，但追补年限不得超过五年。

值得注意的是：

适用5年追溯的，其原暂估的计税基础和税前扣除的折旧应一并追溯调整。但调整是在业在固定资产投入使用后12个月内进行：企业在固定资产投入使用后12个月内取得发票的，可以调整投入使用固定资产的计税基础，其以前年度按暂估价计提的折旧也应相应调整；对于固定资产投入使用12个月后取得发票的，调整该项固定资产计税基础，但不需要调整原已计算扣除的折旧额，其以后年度的折旧按调整后的计税基础减已提取折旧额后的资产净值计算。

作者：赵辉

，单位：中汇武汉税务

师事务所十堰所。本文内容仅供一般参考用，

均不视为正式的审计

、会计、税务或其他建议，我们不能保证这些资料在日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载内容行事。本号所转载的文章，仅供学术交流之用。文章或资料的版权归原作者或原版权人所有，我们尊重版权保护。如有问题请联系我们，谢谢！