



编者按：

“暂估入账”是一种会计实质重于形式的一种管理方式，常用于企业采购的货物已经入库但未取得发票，或是企业已支出费用但尚未取得发票的情况，一般会以暂估入账的方式进行账目处理，待取得发票后，再对相关税费做调整。但是，不标准的“暂估入账”操作却可能被怀疑存在隐瞒收入、购买虚开发票、虚增成本的违法行为，甚至可能被认定为偷逃税、虚开发票等更加严重的罪名。那么，“暂估入账”究竟应当如何处理？不规范操作可能带来何种风险？本文将通过5个相关案例与读者分析“暂估入账”背后隐藏的涉税风险。

一、“暂估入账”处理暗藏涉税风险

案例一：长期挂账的存货暂估款被判定为人为虚列成本

某公司属于制造业企业。税务人员通过查阅企业财务数据发现，其 “

应付账款—存货暂估款”科目余额较大，且年年递增，存货暂估款存在长期挂账的情形。

该公司采购部门负责人解释道，货物虽然早已使用，但由于与供应商存在纠纷，货

物金

额未确定

，因此一直未能取

得发票。税务人员告知公司相关负责

人，公司计提

的长期挂账的

存货暂估款，应当在60日内

取得发票入账，否则应调增应纳税所得额

，补缴企业所得税。而财务人员表示，长期挂账的存货暂估款暂时无法取得发票入账。最终，该公司核减以前年度亏损1200余万元，补缴税款和滞纳金近600万元。

案例二：暂估库存入库虚增成本，导致千万税款蒸发

某医药公司成立于2003年5月，注册资本100万元，主要从事国外某系列医疗产品在中国的代理销售业务。2014年5月，某市国税局第五稽查局通过案源管理系统选案，对该公司的税收缴纳情况实施专项检查。经调查，该医药公司根据当月主营业务收入金额和3%毛利率来确定

当月需要结转的主营业务成本，

需要结转的主营业务成本与实际购进库存商品

之间的差额，通过“暂估”部

分库存商品的方式处理

。通过数据核对，检查人员发现该公司在2009年至2013年，该医药公司采取“暂估”方式确认虚增库存商品金额合计3200余万元，并已结转了主营业务成本，少缴企业所得

税。2014年底，

税务机关根据相关税法规定，对该

医药公司作出追缴各类税收1300余万元的税务处理决定，并已全部解缴入库。

案例三：汇算清缴时未对暂估费用进行调整构成偷税

宁波

XX传媒有

限公司于2013年成

立，主要经营范围为广告服务等。201

7年，税务稽查

部门在调查中发现该公司2014年度

暂估制作费用入账，将400余万元记入“主营业务成本-车身-

制作成本

”，全部结转成本

税前扣除，未取得有效凭证，也未作

纳税调整。2015年度暂估制作费用入账，将490余万元记入“主营业务成本-车身-制作成本”全部结转成本税前扣除

，在次年的汇算清缴期前仅取得增值税专用发票

12份，金额合计100余万元，其余未取得有效凭证，也未作纳税调整。以上行为，造成少计2014年度应纳税所得额400余万元，2015年度应纳税所得额约390万元，应追缴2014年度企业所得税额金额为100余万元，2015年度企业所得税约97万元。以上合计应追缴企业所得税2

00余万元。税务机关认定其为偷税并做出行政处罚

，处以所偷税额200余万元的50%罚款，计100余万元。

案例四：购买虚开发票作为暂估费用扣除凭证

大连某某医疗器械有限公司于2012年成立，主要经营范围为医疗用品及器材销售。2018年1月24日

，税务机关对该公司作出甘国税

罚〔2018〕34号税务行政处罚

决定，主要内容为：根据2014年12月31日第54号通用记账凭证显示，大连某某医疗器械有限公司2014年12月份

在“管理费用”中列支“暂估

广告费用”并税前扣除

，后附大连某某广告有限公司开具的2份增值税普通发票

（服务名称为广告费，价税合计50万元），经鉴定，上述金额发票为假票。根据公司经理杨某某供述，上述发票是其用三万元从王某某处购买的，并未发生真实广告业务，造成公司少

缴2014年企业所得税12.5万元。税

务机关对于将少缴税款的行为定性为偷税

，决定对该公司处少缴

税款一倍的罚款，金额为12.5万元。

因涉嫌犯罪，税务机关将案件移送大连市公安局。

案例五：以暂估费用方式将虚开发票予以抵扣

2018年间，台州市

某医药咨询有限公司为偷逃税款，由刘某某（公司实际经营者）在无真实货物购销的情况下，以支付一定开票费的方式让他人为该公司虚开14份浙江省增值税普通发票，合计金额人民币59万元。其中，出票方为台州市XX商贸有限公司2份，合计金额人民币100940元；出票方为丽水市XX酒店管理有限公司1份，金额人民币20000元；出票方为义乌市XX商务信息咨询有限公司6份，合计金额人民币57300元；出

票方为温州XX广告有限公司3份，合计金额人民币223300元；出票方为温州XX广告有限公司2份，合计金额

人民币194800元。台州市XX医药咨询有限公司

将上述虚开的浙江省增值税普通发票入账或暂估记入销售费用 / 业务宣传费用，均在2018年企业所得税税前扣除。

经法院审理，认定台州市某医药咨询有限公司犯**虚开发票罪**

，判处罚金

人民币三万元。公司实

质经营者刘某某犯虚开发票罪，判处有期徒刑

七个月，缓刑一年，并处罚金人民币一万五千元。

二、违规“暂估入账”潜在严峻的行政及刑事责任

综合上述五个因“暂估入账”而引发的涉税案件可以看出，虽然每个案例均存在“暂估入账”的行为，但涉案企业逃避缴纳税款的数额和目的差别较大，也因此最后承担的责任轻重不同。总的来说，违规的“暂估入账”的行为可以根据其严重程度分为以下三类。

（一）“无心之失”造成虚列成本

如案例一中所示，企业在收到存货时往往不能拿到发票，因此只能通过“暂估入账”的方式在报表中及时反应企业成本的相关情况。但在税务处理上，根据国家税务总局公告2011年第34号第六条规定，企业在没有取得发票时，可以暂时按照账面金额预缴企业所得税，但在汇算清缴时，必须补充相应成本发票。如果不能取得相应票据，应将相应成本进行转出。根据国家税务总局公告2012年第15号相关规定，如果企业在5年内取得以前年度暂估票的，可做专项申报及说明。在追补确认年度所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可在向以后年度（不得超过5年）递延抵扣或申请退税。

但在实践中，对于像存货这样随进随用的资产，如果企业与进货方存在争议，可能在存货已经用于全部用于生产，但企业仍不能取得相应发票的情况。这也就会出现，存货已经作为成本结转

并在计算企业所得税已经抵扣，也即账面上已经没有存货的痕迹，但发票却没有到位，也就给企业埋下了隐患。长此以往，类似成本金额逐年累积，极易引发税务部门的关注，被认定为人为虚增成本的行为。但该类案件中，企业“虚增成本”的

背后并无偷逃税故意，并且所有成本均存在真实业务往来，只是没有按照相关税法规定取得合规的票据，因此最终企业面临的处罚仅为进行相应成本或费用的调减并补缴企业所得税，同时也会面临按日加收滞纳税款万分之五滞纳金的风险。

（二）“有意为之”造成税款损失

1. 补缴企业所得税

相比案例一中的情形，案例三明显存在偷逃税的故意。对于存在偷逃税目的的企业来说，隐匿收入或减少收入的难度远高于增加成本或费用。而由于“暂估入账”的成本或费用在计入账目时，基本不需要太多凭证，因此成为该类企业为偷逃税款经常使用的方式之一。如同第一类中提到的后果，该类企业一旦被税务机关调查，不可避免的需要承担相应的成本或费用的调减、补缴企业所得税、加收滞纳金的后果。

案例四是医药类企业较为常见的情形，“两票制”实行之后，医药企业普遍选择“高开”发票，在此带动下医药企业的销售费用也大幅上涨，整体行业利润率有下滑的趋势。在此背景下，大部分医药企业都选择在销售费用上做文章，由此存在购买虚开普通发票的违法行为。而在医药企业正常的账目处理中，一般会在月初对相关销售费用进行暂估，待取得相关发票后再进行调整。因此，购买的虚开发票也会按照类似的方式进行暂估入账。毫无疑问的是，在税务机关的调查下，相关企业需要面临补缴税款并加收滞纳金的处罚。

2. 构成偷税面临行政处罚

除去补缴税款的处罚，该类企业也存在被认定为偷税行为并被处以行政处罚的风险。虽然在税收行政执法中，对于构成偷税是否需要存在主观故意的认定存在分歧。但是在税总函[2013]196号批复、税总函[2016]274号批复等文件中均认为存在偷税的主观故意系认定偷税的构成要件之一。例如案例三与案例四中，企业采用“暂估入账”的方式在帐簿上多列支出并进行虚假的纳税申报，隐瞒真实情况，从而少缴税款目的的行为，明显存在不缴或少缴税款目的，因此会被税务机关认定构成偷税并面临行政处罚。

值得注意的是，虽然证明主观上存在故意的举证责任在税务机关身上，但为了更好的降低税务风险，纳税人要有意识的固定和留存相关材料以证明本身不具有偷税的主观故意，包括内部外部的支持材料、与税务机关合理交流的资料等，同时也更要注意与税务机关交流过程中的具体表述，必要时可以委托专业税务律师提供咨询、指导。

（三）利用“暂估入账”形式虚开发票

1. 构成虚开面临行政处罚

在案例四中，企业为了将暂估费用合理进行抵扣，不惜向他人购买虚开的发票作为抵扣凭证，其性质当然符合税法上对于虚开的定义。而案例五与案例四的不同在于，案例四中是由于没有取得费用凭证而购买虚开发票，企业已经抵扣费用可能已经实际发生的情况。但是，案例五中，企业更多只是利用“暂估入账”的形式来将虚开发票更为“合理”的入账进行抵扣。两个虚开案例均利用了“暂估入账”这种方式，主要是因为“暂估入账”是一种普遍的会计处理方式，而企业取得虚开发票时，往往也倾向于用较为普遍的“暂估入账”的方式将虚开发票作为抵扣相关成本或费用的凭证。根据《国家税务总局关于纳税人取得虚开的增值税专用发票处理问题的通知》（国税发〔1997〕134号）的规定，该种方式下，企业利用他人虚开专票进行偷税的，将按照相关法规，处以偷税数额五倍以下的罚款。

而对于如何认定相关行为性质的问题上，对于表象上存在“暂估入账”处理，实质上为抵扣虚开发票的行为，应该适用虚开发票类问题的审查方式，即具体审查企业是否存在真实交易。同时，企业频繁使用“暂估入账”的手段，也会引起企业盈利情况的异常波动，从而引起税务机关的关注。

2. 构成虚开发票罪刑事责任

如案例五中企业接受虚开发票入账的情况所示，由于“暂估入账”的行为主要是为了对成本或费用进行及时列支，因此如果企业故意利用该方式来掩盖虚开事实，虚开的发票一般为增值税的普通发票，故而可能会面临虚开发票罪的刑事责任。在前述案例中以虚开发票罪论处的企业，很大程度上是通过这种账目处理方式来说明企业存在所谓的“真实业务”。但对于虚开发票罪的认定，需要各类证据的相互印证，从而形成完整的证据链。很显然，单纯作为一种会计处理手段来说，“暂估入账”的方式是无法真正掩盖虚开犯罪行为的事实。

三、“暂估入账”的合规与风险应对

（一）加强企业存货票据的盘点，及时索取货物发票

一方面，对于没有取得票据的存货，企业应在会计系统中进行显著标识，或者另行组成明细表进行后续跟进处理，确保企业可以及时取得相关票据。如果不能存在持续性争议或者特殊事项，企业应在季度或者汇算清缴时对已经抵扣成本金额进行集中调整，避免出现遗漏的情况。

（二）加强企业账目管理，及时清理挂账支出

这种情况在医药企业中较为常见，医药企业经常预提相应的销售费用支出，待取得发票作为凭证入账。但由于企业日常销售费用数量繁多，经常会出现忘记将对应发票入账的情况。因此，我们建议药企首先要健全财务、业务核算体系，不同部门保留的业务资料均能相互印证，各项交易和支出都有据可查，做到真实性无疑。其次，加强财会人员

财税法规知识培训，正确核算各

项经营业务。如《企业所得税法

》以权责发生制为原则，进行成本费用的确认。只要真实有据，即可扣除。同时财务人员一定要分清税会差异，在会计核算的基础上按照税法的规定进行纳税调整。

（三）杜绝虚开发票入账，远离刑事风险

虚开增值税普通发票是不仅涉及行政责任，甚至面临刑事处罚。企业在经营过程中不能存在侥幸心理，不仅要注重进销存系统账与财务账一致，还应当注重账簿记载与实物一致，避免涉嫌虚开增值税专用发票的嫌疑。一旦涉税问题被纳入行政、刑事执法程序，企业更要及时寻求专业律师协助，维护企业及相关人员的合法权益，避免处置不当或不及时而造成难以挽回的后果。

小结：

作为企业的常见会计处理方式，“暂估入账”可能被作为一种账目处理的手段来达到企业偷逃税的目的。一方面，企业应当重视汇算清缴时，对于发票合规性的审查力度，确保企业针对未取得发票及时进行账目调整，避免被税务机关认定为存在偷逃税的故意。另一方面，作为掩饰虚开发票行为的方式之一，“暂估入账”的方式并无法真正降低违法行为被调查的可能性。一旦满足虚开犯罪的构成要件，企业及相关人员依然会面临严重的行政及刑事责任。