

企业固定资产在购建过程中，由于建设周期长，经常会出现工程已完工，固定资产已达到预计可使用状态，且固定资产实际已经使用，并取得收益，但由于工程尚未结算而未取得全额发票的情形，这就涉及到固定资产的估价入账。从会计角度，其主要目的是解决账实不符问题，如实反映账务状况和经营成果；从税法角度，涉及纳税调整事项，应正确计算应税所得额和应纳税额。本文通过比较会计和税法的规定，对资产估价处理方法的差异作简要分析。

一、会计对固定资产估价初始计量和后续计量的规定

固定资产估价入账因适用的会计制度不同，会计处理也有所不同。《企业会计制度》第

三十三条

规定：“所建造的

固定资产已达到预定可使用状态，但

尚未办理竣工决算

的，应当自达到预定可使用状态之日起，根据工程预算、造价或者工程实际成本等，按估计的价值转入固定资产，并

按本制度关于计提

固定资产折旧的规定，计提固定资产的折旧。待办理了竣工决算手续后再作调整。

” 《[企业会计准则第4号--固定资产](#)

》应用指南的规定：“已达到预定可使用状态但尚未办理竣工决算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧；待办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估

价值，但不需要调整原已计提的折旧额。”由此可见，会计对此事项的处理，无论是企业会计制度还是企业会计准则

均是规定应按照估计价值确定其成本，并计提折旧，只是在以后调整上有差异：会计制度上规定待办理了竣工决

算手续后再作调整；而会计准则

规定，办理竣工决算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

二、固定资产估价入账企业所得税税前扣除的规定

《[企业所得税法](#)

》第五十六条规定：“企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础。前款所称历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出”。第五十八条规定：“自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。”第五十九条规定：“固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。”企业所得税规定自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础，计税基础的把握是以工程的竣工结算为标志。这一规定与会计规定是有差异的，因为会计上规定的标准是预定可使用状态，预定可使用状态不等同于工程的竣工结算，事实上有可能存在已达到预定可使用状态但并未办理竣工结算的固定资产。由于工程款项尚未结清而未取得全额发票不能及时入账、计提折旧，不能全面反映企业成本费用的情况。

为此，《[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。该文件首先明确了固定资产计税基础的确定，必须有合法的扣税凭证，即以发票作为支撑。没有发票不允许税前扣除。其次，在实际投入使用时，没有全额发票的，可以先按照合同规定金额入账计提折旧，但是缓冲期只有12个月，并且发票取得后还要进行纳税调整。其三，本项规定同会计准则的规定不同，会计准则规定，按照暂估价格计提折旧，将来如果同暂估价格有出入的，不再进行追溯调整。而企业所得税对估价计提折旧与实际到票计提折旧之间的差额，应纳税调整，且最长时间不能超过12个月。

三、固定资产估价入账税会差异的纳税调整

一般来说，未按规定取得发票，但在年度企业所得税汇算清缴期取得了发票，允许年度企业所得税申报时进行税前扣除。对于企业估价固定资产，在汇算清缴期内取得发票涉及调整折旧，比较容易做到。但如果折旧调整跨两个不同的汇缴年度，则需要补充企业所得税申报，存在退税或补税问题，实务操作中相对比较麻烦。

举例：

甲公司以出包方式建造一幢管理办公大楼，2018年9月已达到预定可使用状态，其

工程预算造价2000万元。因施工方暂未提供工程决算报告，按2000万元估价入账。2019年4月，施工方提供竣工决算报告，其实际造价2200万元，双方均确认，施工方已开具发票。假设会计与税法规定的使用寿命均为20年，残值率为0。2018年按估价金额计提折旧=2000÷20×3÷12=25（万元），按发票金额应计提折旧=2200÷20×3÷12=27.5（万元）。其差额为27.5-25=2.5（万元）按企业所得税规定，应在2018年度企业所得税申报表附表九“资产折旧、摊销纳税调整明细表”中反映调减金额2.5万元。但按会计准则规定，不需要调整分录。

假设甲企业取得工程竣工决算报告及发票时间在2019年8月。因2018年汇缴时未调整折旧额，如果按企业所得税规定，企业需向税务机关申请2018年退税。假设企业所得税税率为25%，应退税额为25000×25%=6250（元）。但如果实际造价低于“估价”而造成的补缴企业所得税，不应当加收滞纳金。

应当注意：

一是固定资产估价入账的纳税调整应在固定资产投入使用后12个月内进行，但在年度企业所得税汇算清缴期内取得发票的，仍然遵循未按规定取得发票税前扣除的一般规定

。以上述为例，假如估价入账时间为2018年1月，至2019年1月仍未取得发票，但在2018

年年度企业所得

税汇算清缴期，即5月31日前取

得发票的，根据《

[国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告](#)》

（国家税务总局公告2011年第34号）

的规定，企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证的，若支出真实且已实际发生，应当在当年度汇算清缴期结束前，要求对方补开、换开发票、其他外部凭证。补开、换开后的发票、其他外部凭证符合规定的，可以作为税前扣除凭证。企业在当年度企业所得税法规定的汇算清缴期结束前未能补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证，并且未能按照规定提供无法取得发票的相关证据资料，相应支出不得在发生年度税前扣除，于年度企业所得税纳税申报时，应当调增应纳税所得额。

二是特定情形下无发票也可以依法税

前扣除。根据《

[国家税务总局](#)

[关于发布〈企业所得税税前](#)

扣除凭证管理办法》的公告》

（国家税务总局公告2018年第28号）

的规定，企业在境内发生的支出项目属于增值税

应税项目的，且对方为已办理税务登记的增值税一般纳税人，其支出以发票作为税前扣除凭证。企业未按规定取得发票的，不允许企业所得税税前扣除。但因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照

、被税务机关认定为非正常户等特殊原因而无法取得发票的，可凭有关资料证实支出真实性后，其支出允许税前扣除，无法取得发票的有关证据资料包括：无法取得发票原因的证明资料（包括工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告等证明资料）；相关业务活动的合同或者协议；采用非现金方式支付的付款凭证；货物运输的证明资料；货物入库、出库内部凭证；企业会计核算记录以及其他资料。

三是5

年内取得发

票或无法取得发票的证

据资料可以追索所属年度税前扣除。

企业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、其他外部凭证或者按照规定提供无法取得发票的相应证据资料，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。也就是说，企业超过5年后即便取得了发票或无法取得发票的证据资料，也不允许税前扣除。根据《

财

政部

、税务总

局关于延长高新技

术企业和科技型中小企业亏损结转年

限的通知》（财税〔2018〕76号）

规定，自2018年1月1日起，当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格（以下统称资格）的企业，其具备资格年度之前5个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由5年延长至10年。相应对高新技术企业或科技型中小企业资格的企业10年内取得发票或无法取得发票的证据资料可以追索所属年度税前扣除。

四是纳税人未主动调整，被税务机关检查发现未取得发票，自告知之日起60日内仍未取得发票或无法取得发

票的证据资料不允许税前扣除。

汇算清缴期结束后，税务机关发现企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证并且告知企业的，企业应当自被告知之日起60日内补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证。其中，因对方特殊原因无法补

开、换开发票、其他外部凭证的，企业应当按照规定自被告知之日起60日内提供可以证实其支出真实性的相关资料。企业在规定的期限未能补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证，并且未能按照规定提供无法取得发票的证据资料，相应支出不得在发生年度税前扣除，并且在税务机关规定的时间之后取得了发票或无法取得发票的证据资料，即便未超过5年也不允许税前扣除。

四、取得固定资产投资政府补助的税会差异

为支持老工业区搬

迁改造项目建造，政府以投资补助方

式，按照固定资产投资额

的一定比例给予项目补助资金。企业取得固定资产投资补助资金应当如何财税处理？

1.固定资产投资补助的企业所得税处理。根据《[财政部、国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知](#)

》（财税〔2011〕70号）的规定，企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门

取得的应

计入收入总额的财

政性资金，凡同时符合以下条件的，

可以作为不征税收入

，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：（一）企业能够提供资金拨付文件，且文件中规定该资金的专项用途；（二）财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；（三）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。因此，对企业取得的固定资产投资补助属于专项资金，如果将该资金发生的支出进行了单独核算，可以作为企业所得税不征税收入。但不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算

的折旧、摊销不得在计算应纳税

所得额时扣除。《

[国家税务总局](#)

[关于企业所得税应纳税所得](#)

[额若干税务处理问题的公告](#)》

（国家税务总局公告2012年第15号）

第七条规定，企业取得的不征税收

入，应按照《

[财政部](#)

、国家税务总局

局关于专项用途财政性资金

企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70号）

的规定进行处理。凡未按照《通知》规定进行管理的，应作为企业应税收入计入应纳税所得额，依法缴纳企业所得税。

2. 固定资产投资补助的会计处理。

取得的属于

固定资产投资的补助，

属于与资产相关的政府补助。根据《

企业会计准则第16号--政府补助》（财会〔2017〕15号）

规定，与资产相关的政府补助

，应当冲减相关资产的账面价值或确认为递延收益

。政府补助冲减相关资产的账面价值即净额法；政府补助确认为递延收益即总额法

。选择总额法，在相关资产在使用寿命结束前被出售、转让、报废或发生毁损的，

应当将尚未分配的相关递延收益余额转入资产处置当期的损益。如果企业先取得与资产相关的政府补助，再确认所购建的长期资产

，总额法下应当在开始对相关资产计提折旧或进行摊销时按照合理、系统的方法将

递延收益分期计入当期收益；净额法下应当在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益冲减资产账面价值

。如果相关长期资产投入使用后企业再取得与资产相关的政府补助，总额法下应当在相关

资产的剩余使用寿命内按照合理、系统的方法将递延收益分期计入当期收益；净额法下应当在取得补助时冲减相关资产的账面价值，并按照冲减后的账面价值和相关资产的剩余使用寿命计提折旧或进行摊销。企业选择总额法对与日常活动相关的政府补助进行会计处理的，应增设“6117其他收益”科目进行核算。“其他收益”科目核算总额法下与日常活动相关的政府补助以及其他与日常活动相关且应直接计入本科目的项目。对于总额法下与日常活动相关的政府补助，企业在实际收到或应收时，或者将先确认为“递延收益”的政府补助分摊计入收益时，借记“银行存款”、“其他应收款”、“递延收益”等科目，贷记“其他收益”科目。期末，应将本科目余额转入“本年利润”科目，本科目结转后应无余额。具体会计处理如下：

总额法的会计处理：

企业收到补助资金时：

借：银行存款

贷：递延收益

在相关资产使用寿命内按合理系统的方法分期计入损益：

借：递延收益

贷：其他收益

相关资产在使用寿命结束时和结束前被处置，尚未分摊的递延收益余额，应当一次性转入资产处置当期的资产处置收益，不再予以递延。

借：递延收益

贷：营业外收入

净额法的会计处理：

企业收到补助资金时：

借：银行存款

贷：递延收益

将补助冲减相关资产账面价值：

借：固定资产、无形资产

贷：银行存款

同时：

借：递延收益

贷：固定资产、无形资产

应当注意：

企业应当根据经济业务的实质，判断某一类政府补助业务应当采用总额法还是净额法。通常情况下，对同类或类似政府补助业务只能选用一种方法，同时，企业对该业务应当一贯地运用该方法，不得随意变更。

五、固定资产投资补助税会差异以及年度企业所得税填报

举例：

甲企业实际固定资产投资5000万元，于2018年6月验收，该企业于2018年6月收到政府拨付的固定资产投资专项资金1000万元。固定资产折旧按照20年，残值率按照5%。

在采用总额法下，会计处理如下：

1.企业收到补助资金时：

借：银行存款1000

贷：递延收益1000

2.2018年计提折旧：

借：制造费用118.75 ($5000 \times 95\% \div 20 \div 12 \times 6$)

贷：累计折旧118.75 ($5000 \times 95\% \div 20 \div 12 \times 6$)

3.在相关资产使用寿命内按合理系统的方法分期计入损益：

借：递延收益25 ($1000 \div 20 \div 12 \times 6$)

贷：其他收益25 ($1000 \div 20 \div 12 \times 6$)

甲企业2019年企业所得税汇算清缴时，作如下调整：

填报《A105020未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》第11行“确认为递延收益的政府补助”第1列“账载金额”25万元（递延收益转收入金额），第2列“税收金额”1000万元，第3列“调增金额”975万元。自动带入附表三《A105000纳税调整项目明细表》第3行“未按权责发生制原则确认的收入”相应栏次。

填报《A105000纳税调整项目明细表》第8行“不征税收入”第4列“调减金额”1000万元；同时填报主表第16行“其中：不征税收入”1000万元。

填报附表九《资产折旧、摊销纳税调整明细表》第2行“房屋、建筑物”，资产原值“账载金额”5000万元，“计税基础”4000万元；本期折旧中，“会计”118.7

5 ($5000 \times 95\% \div 20 \div 12 \times 6$) 万元，“税法” 95 ($4000 \times 95\% \div 20 \div 12 \times 6$) 万元，“纳税调整额” 23.75万元；同时填报附表三《纳税调整明细表》第43行“固定资产折旧”第3列“调增金额” 23.75万元。

在采用净额法下，会计处理如下：

1.企业收到补助资金时：

借：银行存款1000

贷：递延收益1000

2.冲减固定资产成本：

借：递延收益1000

贷：固定资产1000

2018年计提折旧：

借：制造费用95

贷：累计折旧95

采用净额法下，应当在相关资产达到预定可使用状态或预定用途时将递延收益冲减资产账面价值计提折旧或进行摊销。因此，采用净额法下，与资产相关的政府补偿的企业所得税与会计处理基本一致，只不过企业所得税确认时间上有所不同。

作者：曾恩德、赵辉；

来源：税收征纳。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！