论企业会计政策选择的纳税筹划

张 莉

（成都理工大学商学院 成都 610015）

【摘要】本文阐述了纳税筹划与会计政策选择之间的关系，分析了会计政策选择在纳税筹划中的重要地位及企业在进行相关筹划时应遵循的原则，并通过举例分析了发出存货成本计价方法的选择对企业纳税筹划的影响。

【关键词】纳税筹划 会计政策 存货成本计价

一、企业在运用会计政策选择进行纳税筹划时应遵循的原则

1. 必须遵守相关的会计法规、会计准则和税法规定，不仅要充分考虑企业内部的各种经营管理的需要，还必须顾及企业外部各方面的利益和要求。随着企业投资主体的多元化，公司已非简单的实物资产的集合，所有在企业从事业务活动中作出大小投资的各方，包括股东、债权人、顾客、员工等，为了尽可能维护其自身利益都需要了解备选会计政策对其利益的影响程度。因此，企业管理当局在选择会计政策进行纳税筹划时，不得不考虑各利益相关者的需要。

2. 企业在选择会计政策进行纳税筹划时应该以企业的经营目标为基础。企业在考虑采用某种会计政策时，往往不能仅从纳税筹划的角度去考虑。企业经营的目的是获得利益，而不是仅仅能够少缴税款，纳税筹划并不是企业生存和发展的核心战略。

3. 企业应当根据自身的具体情况选择适合自己的会计政策进行纳税筹划。

二、举例分析发出存货不同成本计价方法的选择对企业纳税筹划的影响

1. 企业会计准则下发出存货的计价方法及其相关规定。现行《企业会计准则第1号——存货》对存货的定义作了如下解释：存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。在发出存货成本的确定方法中，后进先出法因为不能真实反映存货流转的情况而被取消。存货成本的计量对产品成本、企业利润及所得税都有较大影响。在理论上，企业存货的成本流转与实务流转应该是一致的，这样计算出来的应纳税额是最准确的。但是，在实际操作中由于各种原因，存货的流动是建立在一定的假设基础上的，这种假设与实际的实务流转是不完全一致的。这种不一致使得存货成本计价方法出现了多样性，不同的计价方法对纳税筹划产生不同的影响。

2. 发出存货成本的不同计价方法对企业所得税的影响。发出存货成本的计价方法不同，结转当期销售成本的数额也会不同。销售成本=期初存货成本+本期购货成本−期末存货成本。其中，期末存货成本的大小与销售成本的高低成反比，即期末存货成本越大，销售成本越小，销售毛利变大，应纳税所得额及所得税也会随之增加；反之，期末存货成本越小，销售成本越大，销售毛利变小，应纳税所得额及所得税也会随之减少。因此，不同的存货成本计价方法影响着企业当期应纳税所得额的确定。其表现在以下四个方面：①如果期末存货计价（估价）过低，则当期的应纳税所得额可能因此而相应减少；②如果期末存货被过高估计，则当期的应纳税所得额可能因此而相应增加；③如果期初存货计价（估价）过低，则当期的应纳税所得额可能因此而相应增加；④如果期初存货计价过高，则当期的应纳税所得额可能因此而相应减少。

3. 企业在选择存货成本计价方法进行纳税筹划时应考虑的因素。

（1）充分考虑市场物价变化因素的影响。实际工作中，越来越多的企业都使用计算机信息系统来进行会计处理，这使得繁琐的会计处理变得简便，个别计价法作为确定存货成本最为准确的一种方法开始广泛应用于实践中。在物价上涨的情况下，企业可以选择将最近购入的一批存货先行发出，此时采用个别计价法可以达到与采用后进先出法同样的效果，即企业本期耗用或发出的存货成本会相对较高，当期的利润会随之相应减少，企业的所得税负担也会随之减轻。反之，当物价持续下降时，企业应该采用先进先出法，理由同上。当物价比较平稳，涨落幅度不大时，企业应采用加权平均法。而如果物价涨落幅度较大时，企业就不能采用加权平均法，因为这种方法是每月月末计算一次平均单价，在物价变动较大的情况下，加权平均单价与现行成本单价会存在较大差异，此时企业宜采用移动加权平均法。企业在选择发出存货的计价方法时不能仅考虑是否能少缴所得税，同时应考虑选择某种计价方法能否正确反映存货成本。如果只注重最后能否少缴税而选择完全不能正确反映存货成本的计价方法，往往会导致企业经营者作出错误的决策。

（2）充分考虑企业现在是否正处在所得税的减免期。对享受定期减免所得税的企业，正确选择存货成本计价方法能起

到降低税负的作用。如果企业正处在所得税的减免期,企业获得的利润越多,其得到的减免税额就越多,这样,企业就可以通过选择先进先出法来计算耗用或发出存货的成本。一般来说,材料价格总是不断上涨的,先进先出法可以减少成本的当期摊入,扩大当期利润,企业在减免期内得到的减免税额也就越多。反之,如果企业正处于征税期或高税负期,其实现的利润越多,缴纳的所得税也就越多,那么,企业应尽量扩大当期的耗用或发出的存货成本,可采用个别计价法,以达到减少当期利润,少缴纳所得税的目的。

(3)充分考虑资金时间价值因素。存货是在不断流转的,无论企业选择何种存货成本计价方法,一批存货在一段时期内会全部转入企业的损益,此期间内实现的应纳税所得额的总额是相同的。但在期间内,前后各阶段实现的应纳税所得额是不一样,从而影响到了企业所得税应纳税额。企业所得税是企业的一种强制性的现金流出,在选择存货成本计价方法的时候应考虑资金的时间价值,以所得税税金支出现值作为评判标准,选择所得税税金支出现值最小的存货成本计价方法。

(4)充分考虑存货数量盘存方法的选择对计价方法选择的影响。能否正确地进行存货成本的计价,取决于存货数量的确定是否准确。企业存货数量需要通过盘存来确定,常用的存货数量的盘存方法主要有实地盘存制和永续盘存制。实地盘存制是指在会计期末才对全部存货数量进行实地盘点的制度。在这种制度下,会计期末先确定期末存货数量,然后分别乘以各项存货的盘存单价,计算出期末存货的总金额,最后倒算出本期的销货成本。永续盘存制是指对存货项目设置经常性的库存记录,逐笔逐日地登记收入、发出的存货,并随时记列结存数的制度。在实地盘存制和永续盘存制下,不同的存货成本计价方法对纳税人不同时期的应纳税额有不同影响。

三、发出存货成本计价方法选择在纳税筹划中的应用

例:某企业2006年期初的存货数量为30件,单价为50 000元。2006年1月1日企业购进存货数量为90件,单价为60 000元;1月3日企业销售存货30件,售价为80 000元;3月4日又售出存货50件,售价为80 000元;5月2日购入存货40件,单价为70 000元;7月1日售出存货40件,售价为100 000元;9月2日又售出存货30件,售价为100 000元;11月1日企业购入存货20件,单价为80 000元。计算两种盘存制度下不同存货成本计价方法下的应纳所得税额。设企业的所得税税率为33%。

(1)采用实地盘存制:

先进先出法:企业2006年销售收入=80 000×(30+50)+100 000×(40+30)=1 340(万元),本期销售成本=期初存货成本+本期购货成本-期末存货成本=30×50 000+90×60 000+40×70 000+20×80 000-(10×70 000+20×80 000)=900(万元),应税所得额=1 340-900=440(万元),应纳所得税额=440×33%=145.2(万元)。

加权平均法:企业2006年销售收入=80 000×(30+50)+100 000×(40+30)=1 340(万元),存货平均单位成本=(30×50 000+90×60 000+40×70 000+20×80 000)÷(30+90+40+20)=6.28(万元),期末存货成本=(10+20)×6.28=188.4(万元),本期销售成本=30×50 000+90×60 000+40×70 000+20×80 000-1 884 000=941.6(万元),应税所得额=1 340-941.6=398.4(万元),应纳所得税额=398.4×33%=131.47(万元)。

(2)采用永续盘存制:

先进先出法:企业2006年销售收入=80 000×(30+50)+100 000×(40+30)=1 340(万元),本期销售成本=30×50 000+(50+40)×60 000+30×70 000=900(万元),应税所得额=1 340-900=440(万元),应纳所得税额=440×33%=145.2(万元)。

加权平均法:企业2006年销售收入=80 000×(30+50)+100 000×(40+30)=1 340(万元),存货平均单位成本=(30×50 000+90×60 000+40×70 000+20×80 000)÷(30+90+40+20)=6.28(万元),本期销售成本=6.28×(30+50+40+30)=942(万元),应税所得额=1 340-942=398(万元),应纳所得税额=398×33%=131.34(万元)。

由此可见,不论是运用实地盘存制还是运用永续盘存制,加权平均法都要比先进先出法使企业缴纳更少的所得税。这是因为存货的物价是在不断上涨的,先进先出法使得企业期末存货的成本增大,相应的本期销售成本就减少了,本期应税所得额就增大了,本期的应纳所得税额也随之增多了。相同存货成本计价方法在不同盘存制下,先进先出法计算出来的结果是一样的。而加权平均法下,采用永续盘存制的企业缴纳的所得税比采用实地盘存制的企业缴纳的所得税相对较少。因此,企业在选择存货成本计价方法进行纳税筹划时,不应只局限于考虑不同发出存货计价方法本身,而应该从大局去综合考虑,即同时考虑企业所采用的存货数量盘存制度对纳税的影响,以便作出对企业发展更有利的选择。

随着经济的高速发展,企业间竞争的日益激烈,纳税筹划作为影响企业实现其价值最大化从而提高企业竞争力的一个重要方面,其地位越来越重要。会计政策选择是贯穿企业纳税筹划的重要考虑对象,也是企业在进行纳税筹划时最为稳健的筹划方法,且逐渐被企业广泛采用。会计政策选择的纳税筹划是一门很深的学问,要能充分利用各种会计政策来为企业税收筹划服务,不仅要求筹划人员能熟知税法、财务会计制度,而且还需要他们能够从企业战略的高度去进行企业会计政策选择的纳税筹划。虽然目前我国在纳税筹划方面的发展还相对较缓慢,但在今后的发展道路中将会拥有更广阔的发展前景。

主要参考文献

1.财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2006.北京:人民出版社,2007

2.徐文丽.论企业的会计政策、会计估计与纳税筹划.上海大学学报,2002;4

3.倪俊喜.税收筹划学.天津:天津大学出版社,2007