

# 食品制造企业税收筹划应用

## ——以S食品公司为例

张羽瑶 张博

**摘要：**合法有效的税收筹划已经成为食品制造企业增加利润、获得市场竞争优势的重要手段。对食品制造企业而言，生产经营过程中的税收筹划活动频繁，尤其是针对原料采购、生产、销售及内部核算过程的资金营运行为的税收筹划节税效果提升空间较大。本文以S食品公司的税收筹划实践为案例，重点分析了食品制造企业针对原材料采购、存货计价方法和销售结算方式的税收筹划应用。

**关键词：**财务管理；税收筹划；节税效果

**中图分类号：**F275；F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)03-0062-03

2018年以来，我国食品制造行业经历了从高速增长向高质量发展的新转变。2019年1~11月食品制造企业资产总计为15 968.7亿元，同比增长6.3%；营业收入为17 115.5亿元，同比增长6.5%。伴随而来的是市场集中度的显著增加，行业竞争愈发激烈。据悉，2019年我国共有8 291家食品制造汇总企业，相比2018年少了690家，其中有1 241家企业亏损，亏损比率为14.97%。在如此激烈的生产竞争格局下，食品制造企业的盈利能力受到了巨大的挑战。因此，税收筹划已经成为部分食品制造企业增加利润、减少税负、获得市场竞争优势的重要手段，食品制造企业在合规合法前提下系统开展的税收筹划工作变得愈发重要。

### 一、食品制造企业税收筹划应用的重点

企业税收筹划可分为：税收优惠筹划、纳税身份筹划、税基税率筹划、税负结构筹划和会计政策筹划等类型。企业根据自身条件和法律法规要求，合理享受国家和地方的税收优惠政策是税收筹划的基本形式和达到节税效果最有效的途径。此外税收筹划还存在于企业融资、投资和企业资金营运活动的方方面面。

对食品制造企业而言，相比企业投资、融资行为的税收筹划活动，生产经营过程中的税收筹划更加频繁，尤其是针对原料采购、生产、销售及内部核算过程中的资金营运行为的税收筹划节税效果提升空间较大，企业管理层和财务人员应该予以重视。本文重点针对食品制造企业原材料采购、存货计价方法和销售结算方式的税收筹划进行分析。

(一) 针对原材料采购的税收筹划  
食品制造企业作为原材料的购买

方，承担税负的多少与原材料供应商的纳税人身份有着直接关系。原材料供应商如果是增值税一般纳税人可以开具税率为13%（2019年4月1日起）的增值税专用发票；原材料供应商如果是增值税小规模纳税人可以出具由其所在主管税务机关代开的征收率为3%的增值税专用发票。由于存在增值税进销项抵扣制度，使得食品制造企业在进行原材料供应商选择时存在纳税筹划的空间。

如果从增值税小规模纳税人购进原材料，由于无法取得增值税专用发票或增值税专用发票上注明的征收率较低，购买方可抵扣的进项税额就会比从一般纳税人购进原料可抵扣的进项税额少很多，如果销项税额保持不变，那么公司从小规模纳税人购进原材料应缴纳的增值税就会相应增加。在原材料价格相同的条件下，食品制造企业少抵扣10%的增值税进项税额。所以通常情

**作者简介：**张羽瑶，中国财政科学研究院在站经济学博士后，北京国家会计学院副教授；  
张博，黄淮学院国际教育学院。

表1 食品加工公司常见销售结算方式及其纳税义务发生时间

销售结算方式	纳税义务发生时间
直接收款	收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天
托收承付、委托收款	发出货物并办妥托收手续的当天
信用销售、分期收款	书面合同约定的收款日期的当天；无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天
预收货款	货物发出的当天

况下，食品加工公司会选择把一般纳税人作为采购对象。但在现实交易中，相比一般纳税人提供的售价，一些小规模纳税人为了吸引客户会降价销售。这就需要食品制造企业作为原材料采购方确定接受小规模纳税人供货商多大程度的折扣幅度，以此弥补增值税抵扣较少的损失。食品制造企业需要根据供应商纳税人身份和报价计算价格折扣临界点，并以此作为选择供应商的重要标准，达到税收筹划的目的。

### (二) 针对存货计价方法的税收筹划

对于食品制造企业而言，存货占用的资金也是企业营运资金的重要组成部分。在企业会计准则中明确规定了四种不同的存货计价方法：先进先出法、加权平均法、移动加权平均法、个别计价法。企业可以根据实际情况选择。对生产销售型企业而言，在会计周期内产品销售后便需要对存货进行核算，在相同销售额的情况下，采取不同的存货计价方式会导致销售成本的变化，进而影响销售利润额和应纳税所得额，最终对企业的所得税负产生较大影响。

食品制造企业选择存货计价方法前应该充分考虑当期和未来一段时期的原材料、销售商品的物价水平和市场供需变化。如果食品制造企业生产食品所需要的原材料在一段时期内市场物价波动较为频繁，企业可以考虑使用加权平均法，稳定原材料成本；如果处于物价上涨期，公司采用移动加权平均法或者月末一次加权平均法计算出来的销售成本较高，最终承担的应纳企业所

得税额相应会较少；如果处于物价下降期，公司采用先进先出法计算出来的销售成本较高，最终承担的企业所得税额会较少。

根据《中华人民共和国会计法》和《企业所得税税前扣除办法》的规定，企业存货计价方法确定后必须在税务机关备案且不得随意改变。如需改变存货计价办法，企业应在下一纳税年度开始前报主管税务机关批准后再执行新的存货计价办法。因此对于食品制造企业而言，需要以纳税年度为时间单位预估、分析原材料的物价水平变化和市场需求变化趋势，在此基础上对存货计价办法进行有利于企业的合理变更。

(三) 针对销售结算方式的税收筹划  
不同的销售结算方式决定了产品销售收入的实现时间，产品销售收入的实现时间又在很大程度上决定了企业纳税义务发生的时间。企业纳税义务发生时间的推迟为减轻税负提供了筹划机会。

食品制造企业常见的销售方式主要有直销、赊销以及分期付款。表1列举了食品加工公司常见的几种销售结算方式及其纳税义务发生时间。

分期收款销售结算方式和直接收款销售结算方式下的税金、现金流等方面差别很大。采用分期收款销售结算方式可以实现收入的分流确认，通过把当年付出的税务成本递延到以后，企业不仅缓和了自身现金流压力，而且可以延迟缴纳税款，降低企业税收成本。食品制造企业可以根据自身财务需求在税

法和会计准则允许的范围内，灵活制定适合的销售结算方式或组合，达到税收筹划的目标。

## 二、以S食品公司为例的税收筹划分析

S食品公司是国内生产速冻食品的大型企业，涉及的主要税种有增值税、城市维护建设税、企业所得税、教育费附加、地方教育费附加等。其中，增值税是最主要的税种，2019年占比高达60.72%；其次是企业所得税，2019年占比46.31%。2016年全面实施营改增后，S食品公司2016~2019年应交税费的增长率远远超过了其营业收入的增长率，说明公司的税收情况变动很大，另一方面也说明公司存在一定的税收筹划空间。

### (一) 原材料采购环节的税收筹划

2020年8月，S食品公司外购面粉作为加工速冻水饺和面点的原材料，备选供应商具体情况如下：

甲供应商（增值税一般纳税人）的报价为80万元（含税价），可以开具税率为13%的增值税专用发票；乙供应商（增值税小规模纳税人）的报价为75万元，可以出具由其所在主管税务机关代开的征收率为3%的增值税专用发票。

下面针对S食品公司进行供应商选择的税收筹划（已知城市维护建设税税率7%，教育费附加征收率3%）：假定甲供应商的报价为A，乙供应商的报价为B，计算价格折扣临界点对应的销售价格：

$$\text{令 } A \div (1+13\%) - [A \div (1+13\%) \times 13\% \times (7\%+3\%)] = B \div (1+3\%) - [B \div (1+3\%) \times 3\% \times (7\%+3\%)]$$

可以解出： $B=A \times 90.24\%$ 。即，当乙供应商（增值税小规模纳税人）的报价为甲供应商（增值税一般纳税人）报价的90.24%时，无论从甲供应商还是从乙供应商购入面粉，S食品公司取得

的税后收益是相等的。

结合S食品公司两个供应商的报价，“价格折扣临界点”的销售价格为72.19万元(80×90.24%)。只有当乙供应商(增值税小规模纳税人)的报价低于72.19万元时，向乙供应商购入面粉才可以获得比向甲供应商购入面粉更多的税后收益。而乙供应商的报价75万元，大于72.19万元，所以S食品公司应该选择从甲供应商(一般纳税人)购入面粉。

### (二) 存货计价方法的税收筹划

S食品公司的子公司2020年购买和零售糯米粉的记录如表2所示(企业所得税税率为25%)。假设企业的销售费用为800元。为了方便比较，暂不考虑生产领用糯米粉)。

从表2可以看出，2020年全年S食品公司的子公司购进的原材料糯米的单价持续上涨，从年初的每公斤27元，涨到年底每公斤46元，全年原材料价格呈现持续上涨的状态。对先进先出法、月末一次加权平均法和移动加权平均法下公司的销售成本、毛利数据和应纳所得税额计算分析见表3。

从表3可以看出，在三种计价方法中采用先进先出法计算出来的期末存货成本最高，当期销售毛利最高，导致S食品公司承担的所得税税负最高。采用月末一次加权平均法计算出的期末存货成本最低，当期销售毛利最低，所承担的所得税税负最低。当然这种税收筹划成功的前提是S食品公司的子公司提前预测到原材料价格上涨的趋势，向税务机关变更存货计价方法并获得批准。

### (三) 销售结算方式的税收筹划

S食品公司的子公司在2020年5月发生了三笔速冻水饺的销售业务，货款合计425万元(含税)。其中，第一笔现金收款直接销售，取得货款170万元(含税)；第二笔信用销售，货款145万元(含税)，购买方承诺2年后一次付清；

表2 2020年糯米粉入库出库明细表

日期	摘要	数量(千克)	单价(元)	金额(元)
1月2日	购进	100	27	2 700
2月6日	零售	90	27	2 430
3月13日	购进	60	30	1 800
6月1日	购进	50	30	1 500
10月3日	购进	60	38	2 280
12月3日	零售	80	46	3 680

数据来源：S食品公司内部数据整理

表3 不同存货计价方法纳税对比表 单位：万元

计价方法	期末存货	销售收入	销售成本	销售毛利	应纳税额	税负排序
先进先出法	3 480	6 110	4 800	1 310	127.5	1
月末一次加权平均法	3 067	6 410	5 213.9	896.1	24.03	3
移动加权平均法	3 250	6 110	5 030	1 080	70	2

第三笔分期付款，货款110万元(含税，其中有70万元购买方承诺1年后支付，有30万元购买方承诺1.5年后支付，余款10万元购买方承诺2年后支付)。

假如这三笔销售均以现金收款的方式直接销售，那么涉及到的增值税额48.89万元 $[425 \div (1+13%) \times 13\%]$ ，全部税款需要当月缴纳。由于存在不同销售结算方式，导致收入确认时间不同，所以对应的增值税缴纳时间也不同。具体情况为：第一笔直接收款涉及到的增值税税额为19.56万元 $[170 \div (1+13%) \times 13\%]$ ，全部税款当月缴纳。第二笔信用销售(承诺2年后支付的货款)涉及到的增值税税额为17.83万元 $[(145+10) \div (1+13%) \times 13\%]$ ，该部分税款可延缓纳税730天。第三笔分期付款(承诺1.5年后支付的货款)涉及到的增值税税额一部分为3.45万元 $[30 \div (1+13%) \times 13\%]$ ，该部分税款可延缓纳税548天；另一部分为8.05万元 $[70 \div (1+13%) \times 13\%]$ ，该部分税款可延缓纳税365天。

由上可知，S食品公司的子公司采用直接收款方式取得收入对应的19.56

万元增值税需要在当月全部缴纳；剩余采用信用销售和分期付款方式取得收入对应的29.33万元增值税可以实现延缓纳税，能够为公司节约一定的流动资金，可用于日常的生产经营周转，达到增收、节税效果。

责任编辑 任宇欣

### 主要参考文献

- [1] 谭勇,王丹丹,夏思奇.减税降费环境下水泥企业的税收筹划[J].财务与会计,2020,(5).
- [2] 黄栋.税收筹划在现代企业财务管理中的应用[J].财经界(学术版),2020,(14).
- [3] 汪周全.企业所得税纳税筹划方法研究[J].商业会计,2012,(23).
- [4] 王玉娟.现金净流量视角下采购价格的税收筹划[J].财务与会计,2019,(18).