

# 增值税改革对制造业企业财务工作及税负的影响

卿松, 于畅

(集美大学 财经学院, 福建 厦门 361021)

**[摘要]** 2019年新一轮深化增值税改革系列措施落地实施。通过分析政策前后制造业企业实务工作的变化差异以及构建企业整体税负变动数理模型,研究此轮增值税改革对制造业企业财务工作及税负的影响。研究发现,2019年深化增值税改革在账务处理、税务管理、报销工作、信用政策4个方面影响制造业企业财务工作,同时降低制造业企业整体税负,其中增值税、城建税、教育费附加减负效果明显,但是企业所得税减负效果甚微。最后对制造业企业后续财务工作及税务管理提出系统性建议,以期帮助企业现行税制环境下正向运用政策力量助力自身发展。

**[关键词]** 深化增值税改革;制造业企业;财务工作;企业税负

**[中图分类号]** F 275

**[文献标识码]** A

**[文章编号]** 1008-889X (2023) 05-0042-08

## 一、引言

为企业减负是激发市场活力、提振实体经济的重要抓手。在经济运行稳中有变的背景下,政策效应有待释放。针对当前发展态势,国家财政政策高频发力,而减税降费则是其中重要一环。2019年,《关于深化增值税改革有关政策的公告》宣布自2019年4月1日起实施新一轮深化增值税改革措施。

制造业是国民经济的支柱产业。2016—2020年我国制造业增加值的增长速度分别为6.8%、7.2%、6.5%、6%、3.4%<sup>①</sup>,呈现持续上涨但涨幅放缓的趋势,究其原因主要在于近年来我国制造业成本优势弱、产品附加值低、税费负担重<sup>[1-2]</sup>。由此,制造业应当是深化增值税改革的重点领域<sup>[3]</sup>。基于此,笔者研究2019年深化增值税改革系列措施对制造业企业财务工作及税负的影响。

## 二、文献回顾

增值税改革是针对增值税税制及其税收中性

特征的重大改进,但是政策实际效果由于以下原因变得复杂化:(1)减税降费红利传导机制不畅,议价能力较差的中游企业通常上下游两端承压,往往被迫调整产品价格让利税改红利。(2)存在涉企乱收费、乱罚款问题,企业税费支出减少但是罚款支出增加,可能导致企业税费负担降幅甚微。(3)政策理解难度上升,部分企业无法充分理解税收优惠政策,难以因情施策进而影响政策效果。因此,增值税改革的实际减负效果是学术界关心的热点话题。

### (一) 深化增值税改革规范研究

部分学者采用规范研究方法探讨深化增值税改革的必要性的重要性。曾慧萍借助税负比例降幅指标分析认定,税负比例降幅高达18.75%,2019年增值税税率下调举措的减税作用显著;卜华等通过企业税负数据的横向对比与纵向分析,研究2018年与2019年增值税改革措施在不同行业的减负程度,结果表明,增值税改革在不同行业收效不同;王自荣等通过税理与法理角度剖析加计抵减政策规范税务管理、降低企业税负的优越性,同时提出可以借鉴加计抵减的设计机理优化即征即退等政策的相关建议<sup>[4-6]</sup>。

**[收稿日期]** 2022-10-12

**[作者简介]** 卿松(1971—),男,重庆人,教授,博士,主要从事公司财务管理研究。

① 数据来源:国家统计局。

## (二) 深化增值税改革实证研究

部分学者采用实证研究方法分别探讨税率下调、加计抵减、期末留抵退税等政策的经济后果。李颖等以2016—2017年A股上市公司为样本,研究发现,2017年增值税税率下调能够提升企业全要素生产率;张双娇等构建含有增值税抵扣机制的动态可计算一般均衡模型,结果说明2019年加计抵减政策一定程度上对冲了生产、生活性服务业税率不变导致的实际税负上升问题,定向减税效果良好;吴怡俐等采用事件研究法检验期末留抵退税政策对企业价值的影响,数据表明,[-1,1]窗口期内实验组超额回报率为0.5%~1.1%,显著高于控制组,即期末留抵退税政策能够显著提升试点企业的企业价值<sup>[7-9]</sup>。此外,部分学者将增值税改革视为企业税负降低的代理变量,认为增值税改革能够消除多档税率和价格倒挂因素对现金流的长期占用,同时提高供应链运作效率,进而缓解企业融资约束,增强创新研发动力,支撑企业持续健康发展<sup>[10-18]</sup>。

## (三) 文献述评

综上所述,现有文献或是规范研究增值税改革的政策优势,缺乏一般公式推导与实务情况分析,局限于优惠政策理论层面的减税作用而忽视其实务层面的减税效果;或是实证检验增值税改革的显著影响,但局限于单项政策的后果研究,缺乏综合性,对企业政策应对与税制改革方向的指导意义有限。

鉴于已有文献的研究局限,本研究主要从2个方面进行探讨:(1)定性研究层面,结合具体实务分析2019年深化增值税改革对制造业企业财务工作的影响,并且提出系统性方案建议,以期指导企业充分适应现行税制环境。(2)定量研究层面,构建制造业企业整体税负变动数理模型,从整体而非局部角度量化企业税负变动差额以评估此次增值税改革的减税效果。

# 三、深化增值税改革对企业财务工作的影响

## (一) 对企业账务处理工作的影响

账务处理是将企业过去发生的交易事项纳入

财务会计系统的过程,因此,经济事项的差异必然会导致账务处理工作的变化。2019年深化增值税改革系列措施中,除税率下调外,其余3项对企业而言都是全新的增值税政策,因此必然对应全新的账务处理方法<sup>[19]</sup>,不可避免地涉及会计明细科目增设删减、会计分录更新重设等问题。

## (二) 对企业税务管理工作的影响

2019年深化增值税改革的期末留抵退税制度,为企业提供了全新的纳税筹划切入点。在此之前,纳税筹划的主体思路是推迟纳税时间,获得递延纳税期内税款的时间价值。但是,在实施期末留抵退税政策之后,企业为满足退税条件,尤其是对增量留抵税额的要求,可以考虑推迟产生进项税额的业务以均衡各个月份的留抵税额。

推迟进项税额的本质是企业提前纳税,表面上看是违背纳税筹划思想的,但实际上可以使企业在第六个月结束后获得增量留抵税额退还现款。从实务角度考虑,这往往更符合企业利益,更能直接缓解企业的资金问题。

## (三) 对企业报销工作的影响

一直以来,由于国内旅客运输服务票据冗杂,并且难以区分劳务服务对象究竟是企业还是个人,因而其进项税额不予抵扣。但是,随着客运行业实名制的发展和增值税发票电子系统的广泛应用<sup>[20]</sup>,在降低企业税费负担的大环境下,国内旅客运输服务进项税额准予抵扣就水到渠成了。

从这个角度来看,2019年深化增值税改革会对增值税发票的规范化管理提出更高要求<sup>[21]</sup>,企业必须规范票据报销工作,以便在税务部门加强票据管理的环境下确保企业顺利抵扣进项税额,享受税改红利。

## (四) 对企业信用政策的影响

增值税改革在为企业减轻税负的同时,也会引发不规范的谈价行为<sup>[22]</sup>。为了享受到更大额度的税改福利,企业都会尽力要求上下游企业调整产品价格,争取最有利于自己的谈价结果。甚至有部分企业滥用市场优势地位赊销采购,长期拖欠货款,压榨其他企业税改红利。

在这种情况下,企业应当重视对商业信用的管理,根据违约风险承担能力调整信用政策,避免因坏账损失或收账费用的增加而给企业带来损失。

## 四、深化增值税改革对制造业企业税负的影响

### (一) 制造业企业税负结构分析

表 1 制造业企业税负结构 (%)<sup>②</sup>

年份	制造业 税收收入	国内 增值税	国内 消费税	城市维护 建设税	内资企业 所得税	外资企业 所得税	其他各税
2016	100	37.95	19.80	3.78	6.28	7.17	25.02
2017	100	45.18	19.92	0.01	5.61	7.62	21.66
2018	100	37.96	16.99	3.81	8.01	6.92	26.31
2019	100	37.31	19.87	3.56	8.13	6.16	24.97
2020	100	36.28	20.29	3.55	8.16	6.17	25.55

如图 1 所示, 自 2017 年起我国税收收入占 GDP 比重的增速始终小于 0, 说明企业税负呈现下降趋势。这主要得益于 2017 年以来我国实施的一系列增值税减负措施, 比如 2017 年税率四档并三档、2018 年税率下调以及 2019 年的减税“组合拳”, 政策效应持续释放。尤其在 2019 年与 2020 年, 税收收入占 GDP 比重的下降速度均超过 5%, 说明 2019 年深化增值税改革显著降低了企业税负。

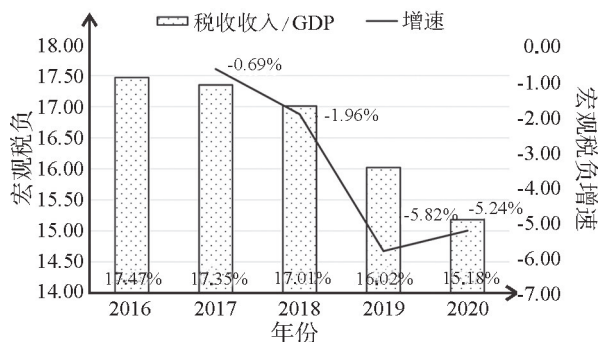


图 1 国家宏观税负及增速变动趋势图<sup>③</sup>

另外, 2020 年我国全年减税降费超过 2.5 万亿元。其中, 制造业减税占比近 35%<sup>④</sup>, 受益最为明显。究其原因, 一方面是由于增值税税率由 16% 降至 13%, 税率下调 3 个百分点, 是降幅

如表 1 所示, 2016—2020 年<sup>①</sup>我国制造业企业的增值税税负占比呈现下降趋势, 所得税税负占比呈现上升趋势。这说明我国深化增值税改革成效显著, 间接税比重在逐渐下降, 税制结构在不断完善。

最大的行业; 另一方面是由于增值税抵扣范围扩大, 通过直接减少税额的方式实现了税收减免。

### (二) 制造业企业整体税负变动模型构建

为量化评估 2019 年深化增值税改革的减负效果, 本研究构建制造业企业整体税负变动数理模型。通过一般公式推导分析政策前后企业整体税负的变动差额, 借助变动差额正负符号的经济意义验证深化增值税改革的减负效果, 即变动差额为负, 则政策减负作用有效, 变动差额为正, 则政策减负作用失效。

1. 政策前后制造业企业增值税应税项目变动分析。

(1) 增值税税率下调。为便于构建税负模型, 假设制造业企业产品销售额为  $S$ , 材料采购额为  $B$ , 增值税原适用税率为  $t_0$ , 现适用税率为  $t$ 。记  $\Delta Y_S$  为政策前后制造业企业增值税销项税额的变动差额,  $\Delta Y_B$  为材料采购进项税额的变动差额。则:

$$\Delta Y_S = S(t - t_0) \quad (1)$$

$$\Delta Y_B = B(t - t_0) \quad (2)$$

$$\Delta Y_S - \Delta Y_B = (S - B)(t - t_0) \quad (3)$$

式 (3) 中,  $S > B$ ,  $t < t_0$ , 可得  $\Delta Y_S - \Delta Y_B < 0$ 。

① 因 2021 年税收收入分税种分产业收入情况, 统计数据于 2022 年 12 月至 2023 年 4 月发布, 因而表格数据截止至 2020 年。

② 数据来源: 《中国税务年鉴》。

③ 数据来源: 国家统计局。

④ 数据来源: 国家统计局《2020 年全国税务部门组织税收收入情况》。



(2) 国内旅客运输服务纳入抵扣范围。国内旅客运输服务进项税额准予抵减, 本质是扩大抵扣范围, 因此能够减轻企业增值税税负。

假设制造业企业国内旅客运输服务购进总额为  $C$ , 其中机票购进额为  $C_1$ , 增值税适用税率为  $t_1$ ; 火车票购进额为  $C_2$ , 增值税适用税率为  $t_2$ ; 其他客票购进额为  $C_3$ , 增值税适用税率为  $t_3$ 。记  $\Delta Y_c$  为政策前后制造业企业国内旅客运输服务进项税额的变动差额。则:

$$\begin{aligned}\Delta Y_c &= \left( \frac{C_1 \times t_1}{1 + t_1} + \frac{C_2 \times t_2}{1 + t_2} + \frac{C_3 \times t_3}{1 + t_3} \right) - 0 \\ &= \frac{C_1 \times t_1}{1 + t_1} + \frac{C_2 \times t_2}{1 + t_2} + \frac{C_3 \times t_3}{1 + t_3}\end{aligned}\quad (4)$$

式(4)中,  $C_1 > 0$ ,  $C_2 > 0$ ,  $C_3 > 0$ , 可得  $\Delta Y_c > 0$ 。

(3) 不动产进项税额一次抵扣。排除税率变动因素, 这一举措虽然只是在抵扣金额不变的情况下允许提前抵扣, 但由于货币时间价值, 提前抵扣可以充裕企业资金链, 本质上是在降低企业税负。假设制造业企业扩建厂房工程款为  $A$ , 资本成本率为  $i$ 。记  $\Delta Y_A$  为政策前后制造业企业不动产进项税额的变动差额。则:

$$\begin{aligned}\Delta Y_A &= At_0 - At_0 \times 60\% - \frac{At_0 \times 40\%}{1 + i} \\ &= At_0 \times \left( 1 - 60\% - \frac{40\%}{1 + i} \right) \\ &= At_0 \times \frac{40\% \times i}{1 + i}\end{aligned}\quad (5)$$

式(5)<sup>①</sup>中,  $A > 0$ ,  $i > 0$ , 可得  $\Delta Y_A > 0$ 。

(4) 加计抵减。加计抵减是对增值税应纳税额的直接抵减, 其减负作用显而易见<sup>[23-25]</sup>。但由于加计抵减政策的截止时间为2021年12月31日, 所以为了建立普遍适用的制造业企业税负变动模型, 暂不将加计抵减政策的影响纳入模型当中。

2. 政策前后制造业企业增值税税负比较。增值税税负等于销项税额与进项税额之差, 因此

增值税税负的变动情况取决于销项税额与进项税额变动情况的综合结果, 需要结合增值税各项应税项目的具体变动进行整体分析。

记  $\Delta Y_{\text{增}}$  为政策前后制造业企业增值税税负的变动差额。则:

$$\begin{aligned}\Delta Y_{\text{增}} &= \Delta \text{销项税额} - \Delta \text{进项税额} \\ &= \Delta Y_S - (\Delta Y_B + \Delta Y_C + \Delta Y_A) \\ &= (\Delta Y_S - \Delta Y_B) - (\Delta Y_C + \Delta Y_A)\end{aligned}\quad (6)$$

式(6)中,  $\Delta Y_S - \Delta Y_B < 0$ ,  $\Delta Y_C + \Delta Y_A > 0$ , 可得  $\Delta Y_{\text{增}} < 0$ 。所以, 2019年深化增值税改革后制造业企业增值税税负下降。

3. 政策前后制造业企业城市维护建设税及教育费附加税负比较。由城市维护建设税及教育费附加的计税公式可知<sup>②</sup>, 当企业增值税税负降低时, 城市维护建设税及教育费附加税负会相应降低。

假设制造业企业城市维护建设税适用税率为  $t_{\text{城}}$ , 教育费附加适用税率为  $t_{\text{教}}$ 。记  $\Delta Y_{\text{城}}$  为政策前后制造业企业城市维护建设税及教育费附加税负的变动差额。则:

$$\begin{aligned}\Delta Y_{\text{城}} &= \Delta Y_{\text{增}} \times t_{\text{城}} + \Delta Y_{\text{增}} \times t_{\text{教}} \\ &= \Delta Y_{\text{增}} \times (t_{\text{城}} + t_{\text{教}})\end{aligned}\quad (7)$$

式(7)中,  $\Delta Y_{\text{增}} < 0$ , 可得  $\Delta Y_{\text{城}} < 0$ 。所以, 2019年深化增值税改革后制造业企业城市维护建设税及教育费附加税负下降。

4. 政策前后制造业企业所得税税负比较。国内旅客运输服务进项税额准予抵扣使得原本全额计入期间费用的运输服务购进费用, 现在只需将扣除增值税税额后的金额计入期间费用。因而企业期间费用降低, 应纳税所得额增加, 企业所得税税负增加。假设制造业企业所得税适用税率为  $t_{\text{所}}$ , 记  $\Delta Y_{\text{所}}$  为政策前后制造业企业所得税税负的变动差额。则:

$$\Delta Y_{\text{所}} = \Delta Y_c \times t_{\text{所}}\quad (8)$$

式(8)中,  $\Delta Y_c > 0$ ,  $t_{\text{所}} > 0$ , 可得  $\Delta Y_{\text{所}} > 0$ 。所以, 2019年深化增值税改革后制造业企业所

① 式(5)中“60%”与“40%”的数据来源:《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》(国家税务总局公告2016年第15号)规定, 增值税一般纳税人2016年5月1日后取得按固定资产核算的不动产以及发生的不动产在建工程, 进项税额分2年从销项税额中抵扣, 第一年抵扣比例为60%, 第二年抵扣比例为40%。

② 城市维护建设税及教育费附加的计税公式分别为: 城市维护建设税 = (实际缴纳的增值税 + 消费税) × 适用税率; 教育费附加 = (实际缴纳的增值税 + 消费税) × 适用税率。

得税税负提高。

5. 政策前后制造业企业整体税负比较。记  $\Delta Y$  为政策前后制造业企业整体税负的变动差额。

(1) 政策前后制造业企业整体税负变动方向分析。

$$\begin{aligned}\Delta Y &= \Delta Y_{\text{增}} + \Delta Y_{\text{城}} + \Delta Y_{\text{所}} = (\Delta Y_S - \Delta Y_B) - \\ &(\Delta Y_C + \Delta Y_A) + \Delta Y_{\text{城}} + \Delta Y_C \times t_{\text{所}} = \\ &(\Delta Y_S - \Delta Y_B) - \Delta Y_A + \Delta Y_{\text{城}} + \Delta Y_C \times \\ &(t_{\text{所}} - 1)\end{aligned}\quad (9)$$

式(9)中,  $\Delta Y_S - \Delta Y_B < 0$ ,  $\Delta Y_A > 0$ ,  $\Delta Y_{\text{城}} < 0$ ,  $\Delta Y_C > 0$ ,  $t_{\text{所}} - 1 < 0$ , 可得  $\Delta Y < 0$ 。所以, 2019 年深化增值税改革后制造业企业整体税负下降。

(2) 政策前后制造业企业整体税负变动数额计算。

1) 整体税负变动数额。政策前后制造业企业整体税负的具体变动数额如式(10)所示<sup>①</sup>:

$$\begin{aligned}\Delta Y &= \Delta Y_{\text{增}} + \Delta Y_{\text{城}} + \Delta Y_{\text{所}} \\ &= [(\Delta Y_S - \Delta Y_B) - (\Delta Y_C + \Delta Y_A)] \times \\ &(1 + t_{\text{城}} + t_{\text{教}}) + \Delta Y_C \times t_{\text{所}} \\ &= \left( (S - B)(t - t_0) - At_0 \times \frac{40\% \times i}{1 + i} \right) \times \\ &(1 + t_{\text{城}} + t_{\text{教}}) + \Delta Y_C \times [t_{\text{所}} - \\ &(1 + t_{\text{城}} + t_{\text{教}})] = -0.033(S - B) - \\ &0.0702(C_1 + C_2) - 0.0247C_3 - \\ &\frac{0.0704 \times i}{1 + i}A\end{aligned}\quad (10)$$

2) 考虑企业经营行为对整体税负变动数额的影响。为量化评估 2019 年深化增值税改革对企业整体税负的干净影响, 本研究上述分析假定产品销售额  $S$  与材料采购额  $B$  保持不变, 但实际上由于企业的议价能力存在差异, 深化增值税改革前后企业的产品销售价格与材料采购价格并非保持不变, 即政策前后企业产品销售额与材料采购额通常存在变化, 这就会导致企业整体税负的实际变动数额可能略大或略小于式(10)所示结果的绝对值。

假设企业产品销售数量与材料采购数量保持不变, 产品销售额与材料采购额的金额差异全部

源于价格变动。政策实施前产品销售额为  $S$ , 材料采购额为  $B$ , 政策实施后产品销售额为  $S'$ , 材料采购额为  $B'$ 。则:

$$\Delta Y'_S - \Delta Y'_B = (S' - B') \times t - (S - B) \times t_0 \quad (11)$$

$$\begin{aligned}\Delta Y' &= \Delta Y'_{\text{增}} + \Delta Y'_{\text{城}} + \Delta Y'_{\text{所}} \\ &= \Delta Y + [(S' - S) - (B' - B)] \times \\ &t(1 + t_{\text{城}} + t_{\text{教}})\end{aligned}\quad (12)$$

深化增值税改革背景下, 议价能力较强的企业会提高产品销售价格、压低材料采购价格, 从而转移上下游税改红利实现本企业利润增长, 但这同时会在一定程度上增加企业税负, 即  $S' > S$ ,  $B' < B$ , 可得  $\Delta Y' > \Delta Y$ , 因而议价能力较强的企业其整体税负的下降数额可能略小于式(10)所示结果的绝对值; 而议价能力较差的企业通常会被迫降低产品销售价格、提高材料采购价格, 向上下游企业让予本企业的税改红利, 但这同时会在一定程度上降低企业税负。即  $S' < S$ ,  $B' > B$ , 可得  $\Delta Y' < \Delta Y$ , 因而议价能力较差的企业其整体税负的下降数额可能略大于式(10)所示结果的绝对值。

## 五、措施建议

税收新环境下, 制造业企业应当依据深化增值税改革的具体举措因情施策, 及时规避涉税风险, 尽量保障企业充分享受政策红利。据此, 对制造业企业(以下简称“企业”)提出以下建议。

### (一) 财务部门层面

1. 构建“购进国内旅客运输服务”账务处理体系。(1) 细化税码分类。增值税进项税额抵扣范围扩大, 对企业而言是一大利好, 但是也着实加大了会计人员的工作负担。为提高工作效率, 企业应当尤其重视税码的细化分类工作。例如, 购进国内旅客运输服务取得机票、铁路车票的, 需按 9% 计算进项抵扣数额。企业应当为这类购进业务单独设置 9% 的税码, 与税率同为 9% 的其他业务进行区分, 以确保在对账环节或抵扣环节出现问题时, 有针对性地进行管理和审

① 依照税法规定,  $t_0$  取 16%,  $t$  取 13%,  $t_1$  取 9%,  $t_2$  取 9%,  $t_3$  取 3%,  $t_{\text{城}}$  取 7%,  $t_{\text{教}}$  取 3%,  $t_{\text{所}}$  取 25%。

查。(2) 会计明细科目增设问题。国内旅客运输服务进项税额是首次纳入抵扣范围,因此企业应当新设与此业务相对应的明细科目。建议企业在一级科目“应交税费”下设置明细科目进行区分,即在政策初期,使用“应交税费—应交增值税—进项税额(国内旅客运输服务)”科目单独核算国内旅客运输服务进项税额,以便严格规范其账务处理。(3) 会计分录问题。企业应当按照业务性质划分购进的国内旅客运输服务(以下简称“交通费用”),分别采用不同的会计分录及税务处理方式。

对于可在税前扣除的交通费用,例如管理部门和销售部门员工出差产生的交通费用,其增值税进项税额可以在税前直接抵扣,企业需要依据不同票据的适用税率进行价税分离。具体账务处理应当为:按照扣除增值税税额的费用净额借记“管理费用”“销售费用”等科目,按照增值税税额借记“应交税费—应交增值税—进项税额(国内旅客运输服务)”科目,按照实际支出的费用总额贷记“库存现金”“银行存款”等科目。

对于需要予以资本化的交通费用,例如企业为不动产在建工程发生的差旅费、为产品开发发生的差旅费等,其增值税进项税额不能直接在税

前扣除,需要先在成本类账户中归集,待项目结束后结转至资产类账户。具体账务处理应当为:报销差旅费时,按照包含增值税税额的费用总额借记“在建工程”“研发支出”“制造费用”等科目,贷记“库存现金”“银行存款”等科目;项目结束后,按照成本类账户的归集金额借记“固定资产”“无形资产”“库存商品”等科目,贷记“在建工程”“研发支出”“制造费用”等科目。

对于因业务招待、员工福利而产生的交通费用,例如因交际应酬发生的差旅费,其增值税进项税额不得抵扣,需要全额计入费用类账户。具体账务处理应当为:按照包含增值税税额的费用总额借记“管理费用”“销售费用”等科目,贷记“库存现金”“银行存款”等科目。

2. 科学安排纳税筹划工作。期末留抵退税政策为纳税筹划提供了新思路。建议频繁产生留抵税额的企业,提前预测未来月份增值税的大致发生额,比照留抵退税政策的限制条件,合理调整企业的业务安排,使留抵税额均衡持续发生,以保证企业能够顺利退还期末留抵税额。

例如,企业将10月底的留抵税额设为存量留抵,接下来6个月的具体情况如表2所示,该企业于次年3月份购进价值100万元的机器设备。

表2 期末留抵退税政策应用实例(万元)

月份	10月	11月	12月	次年1月	2月	3月	4月
留抵税额	45	56	74	60	50	90	48
增量留抵税额	—	11	29	15	5	45	3

由表2可知,该企业11月至次年4月增量留抵税额均大于0,但最后一个月增量留抵税额低于50万元,不符合留抵退税条件。但假如企业提前对未来月份的增值税发生额进行合理预测,就能及时预见这种情况并进行业务调整,例如将3月份机器设备的购置推迟至4月份。这样最后一个月的增量留抵税额高于50万元,满足留抵退税条件,就可在次年5月份收到留抵税额的退还款。

3. 严格规范报销管理规定。(1) 规范员工出差票据管理规定。深化增值税改革之前,部分企业为方便统一核算与管理,可能严格限制员工出差票据的订购渠道。例如,规定“员工需按最高折扣从指定旅行社出票,否则不予报销”,但是

深化增值税改革后,这项管理规定不再合乎时宜,因为旅行社出票属于“旅游服务”,开具增值税普通发票,无法抵扣进项税额。建议企业根据抵扣政策的限定条件,认真审查员工出差管理规定并进行及时更新,正确指导员工取得可以作为进项税额抵扣依据的凭证。(2) 超标准旅客运输服务报销处理。深化增值税改革之前,部分企业为增加所得税税前列支,对超标准旅客运输服务进行“阴阳处理”。即员工层面,企业严格按照规定报销,超额部分要求员工自行承担;但在账务处理时却将发票金额全部列支为费用,将未支付部分挂账处理,年末贷记“应付职工薪酬”核销。这样一来,企业费用列支多,但实际报销开支少,从而少交企业所得税。



深化增值税改革之后,该项业务不仅涉及所得税问题,还会涉及增值税抵扣问题,势必成为税务机关审查重点,因此建议企业严格规范报销工作流程,杜绝“阴阳处理”等行为,确保会计记录的可靠性。

4. 调整企业信用政策,加强应收账款管理。处于市场弱势地位的企业,通常情况下承担违约风险的能力较差,为避免下游企业利用长期拖欠货款的方式转移税改红利,应当适当收紧信用政策。例如,提高信用标准及信用条件,减少应收账款的资金占用;完善收账政策,适当提高催收频率,缩短应收账款的平均收账期。

## (二) 业务部门层面

1. 加强上下游企业细化管理。新一轮深化增值税改革政策实施后,企业应尤其重视与客户、供应商之间的利益博弈。建议拥有较强市场地位及议价能力的企业,积极把握供应商税负降低的契机,在国家允许的范围内主动与其进行产品价格商谈,要求对方让予一定比例的税收红利,实现本企业利润增长。另外,由于增值税改革频率不断提升,建议企业尽可能与客户签订含税价格合同,事先与客户协商税改情况下的合同变更方式,防止出现合同变更纠纷。

2. 降低营业成本,提高市场竞争力。深化增值税改革从根本上降低了企业税负,但与此同时,企业也必须意识到,整体税负降低带来的利益会在市场内部二次分配。也就是说,企业市场竞争力越强,在此次改革中享受到的红利就越高,进而形成良性循环,帮助企业成长。因此,建议企业业务部门与财务部门通力合作,制定科学合理的成本管控措施,提高产品毛利,提高企业市场竞争力,以使企业更大幅度地享受税改红利。

## 六、结 语

作为我国第一大税种,增值税对制造业企业的影响不言而喻,尤其是在经济运行面临压力的当前阶段,深化增值税改革对于减轻企业税负、释放企业活力具有重要意义。因此,如何快速适应增值税改革举措,充分利用国家政策红利,是企业普遍关注的重点问题。基于此,本研究探究 2019 年深化增值税改革对制造业企业财务工作

及税负的影响。

首先,结合深化增值税改革的具体措施,重点从账务处理、税务管理、报销工作、信用政策 4 个方面分析了政策前后制造业企业财务工作发生的转变以及面临的挑战,并且依据政策影响因情施策提出了配套应对方案,希望帮助企业尽快适应增值税深化改革环境,充分享受税改红利,助力企业发展。其次,通过构建制造业企业整体税负变动数理模型量化评估了此次增值税改革对制造业企业税负的影响。相较于以往的定性分析,借助一般公式推导更能客观准确地判定制造业企业税负的变动情况。由推导结果可知,制造业企业整体税负降低,其中增值税、城市维护建设税、教育费附加减负效果明显,但是企业所得税减负效果甚微,这同时也为我国今后的税制改革点明了方向。

综上所述,2019 年深化增值税改革能够对制造业企业的财务工作及税负产生诸多影响。因此,制造业企业应当实时关注减税降费政策,高效评估国家最新政策带给企业的机遇与挑战,准确把握自身财务工作薄弱环节,依据政策方向适时完善企业财务体系。现行税制环境下,企业应当努力打造符合增值税改革需求的高水平会计核算模式<sup>[26]</sup>,以财务工作效率的提升助力企业提质增效。与此同时,企业应当高度重视税务管理工作,在增值税改革红利持续释放的大背景下,健全税务内部控制制度,严格把控企业纳税流程,努力培养企业纳税文化,让企业在激烈的市场竞争中把控和降低税务风险,使得企业在合理纳税的同时,保障自己的纳税权益并充分享受税改红利,进而不断促进企业可持续发展。

## [参考文献]

- [1] 纪汉霖,张深.生产性服务业经济增长与制造业转型升级的互动发展研究:基于 2005—2014 年全国省份面板数据[J].科技与经济,2017,30(3):11-15.
- [2] 刘昕禹,杨明洪,吴晓婷.百年未有之大变局下中国制造业转型解析与日本经验借鉴[J].当代经济管理,2023,45(3):49-59.
- [3] 李慇劼.“减税降费”推动我国制造业企业高质量发展[J].财务与会计,2019(8):41-44.

- [4] 曾慧萍. 深化增值税改革政策对制造企业财务的影响及对策分析[J]. 财税探讨, 2019(18): 10-11.
- [5] 卜华, 袁嘉毓. 增值税改革对煤炭采掘业税负的影响[J]. 煤炭经济研究, 2019, 39(6): 4-8.
- [6] “增值税构成要件制度体系化研究”课题组, 王自荣. 增值税加计抵减政策疑难释义暨优越性评析[J]. 税收经济研究, 2019, 24(3): 28-33.
- [7] 李颖, 张玉凤. 增值税税率改革与企业全要素生产率: 基于供应链体系构建视角的分析[J]. 财务研究, 2021(6): 48-59.
- [8] 张双娇, 胡海生. 增值税加计抵减政策对企业固定资产投资影响的研究[J]. 经济研究导刊, 2021(36): 61-64.
- [9] 吴怡俐, 吕长江, 倪晨凯. 增值税的税收中性、企业投资和企业价值: 基于“留抵退税”改革的研究[J]. 管理世界, 2021, 37(8): 180-194.
- [10] 刘行, 叶康涛. 增值税税率对企业价值的影响: 来自股票市场反应的证据[J]. 管理世界, 2018, 34(11): 12-24.
- [11] 黄贤环, 杨钰洁. 增值税期末留抵退税能够抑制实体企业金融化吗? [J]. 上海财经大学学报, 2022, 24(3): 31-44.
- [12] 全星蓓. 增值税留抵退税与企业金融化: 来自中国上市公司的证据[D]. 杭州: 浙江大学, 2022.
- [13] 曹越, 周佳. 深化增值税改革的市场反应及影响因素[J]. 财经理论与实践, 2019, 40(5): 75-84.
- [14] 俞杰, 万陈梦. 增值税留抵退税、融资约束与企业全要素生产率[J]. 财政科学, 2022(1): 104-118.
- [15] 谷成, 王巍. 增值税减税、企业议价能力与创新投入[J]. 财贸经济, 2021, 42(9): 35-49.
- [16] 郭杰, 姜著盛. 增值税减税政策对企业投资的影响研究: 基于企业杠杆率差异的视角[J]. 经济理论与经济管理, 2022, 42(2): 12-23.
- [17] 何杨, 邓轲元, 朱云轩. 增值税留抵退税政策对企业价值的影响研究: 基于我国上市公司的实证分析[J]. 财政研究, 2019(5): 104-117.
- [18] 薄秀媛. 增值税增量留抵退税政策对企业价值的影响[D]. 大连: 东北财经大学, 2021.
- [19] 贺一星. 浅析增值税改革对企业及会计核算的影响[J]. 财会学习, 2020(4): 156-157.
- [20] 周志波, 马京伟, 周世麒. 增值税专用发票电子化改革: 背景、挑战与对策[J]. 税务与经济, 2022(4): 43-48.
- [21] 高晴. 深化增值税改革对企业财务行为的影响及对策探究[J]. 投资与创业, 2021, 32(23): 102-104.
- [22] 刘海英. 浅析增值税改革对企业的会计核算与税负的影响变化[J]. 纳税, 2018(24): 41-42.
- [23] 吴清亮. 推进增值税实质性减税到底减了什么[J]. 中国总会计师, 2019(5): 19-19.
- [24] 胡海生, 王克强, 刘红梅. 增值税税率降低和加计抵减政策的经济效应评估: 基于动态可计算一般型的研究[J]. 财经研究, 2021, 47(1): 4-17.
- [25] 饶茜, 杨雨虹, 郭世俊, 等. 增值税进项加计抵减对企业价值的影响[J]. 财政研究, 2020(10): 102-114.
- [26] 杨素华. 增值税改革对建筑业企业会计核算的影响研究[J]. 纳税, 2021, 15(1): 27-28.

## The Impact of VAT Reform on Financial Work and Tax Burden of Manufacturing Enterprises

QING Song, YU Chang

(College of Finance and Economics, Jimei University, Xiamen 361021, China)

**Abstract:** The new value-added tax reform was implemented in 2019. In order to study its impact on the financial work and tax burden of manufacturing enterprises, this paper analyzes the changes of accounting practice of manufacturing enterprises and establishes a mathematical model of the overall tax burden of enterprises. The research finds: this VAT reform affected the financial work of manufacturing enterprises from accounting treatment, tax management, reimbursement work, credit policy and other aspects; the tax burden of manufacturing enterprises was greatly reduced; there was an obvious reduction in VAT, construction tax and education supplementary tax, but little effect on corporate income tax. Finally, systematic suggestions about financial work and tax treatment of manufacturing enterprises are put forward, hoping to help enterprises make positive use of policy power to promote their own development under the current tax environment.

**Key words:** value-added tax reform; manufacturing enterprises; financial work; tax burden of enterprises

(责任编辑 陈蒙腰)

投稿网址: <http://xuebao.jmu.edu.cn/>