

惠并未直接向企业无偿提供资产”为由而未将其纳入政府补助准则的规范范畴。笔者认为,首先应明确这部分税收优惠是否为政府补助。政府补助准则应用指南将“财政贴息”纳入政府补助准则的规范范畴,其实,财政贴息与这部分税收优惠都具备“政府未直接向企业转移货币性资产或非货币性资产”的特点,背离了政府补助的“企业从政府无偿取得货币性资产或非货币性资产,但不包括政府作为企业所有者投入的资本”的定义。从实质重于形式原则看,这部分税收优惠间接地向企业无偿转移了资产,仍然属于政府补助,只是不由政府补助准则规范而已。

对直接减征、免征、增加计税抵扣额、抵免部分税额的增值税,由于其不属于政府补助准则规范的范畴,故实务中如何对其进行会计处理存在争议。有人认为,对采用税率形式减征增值税的,应按实际征税率所计算的销项税额贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,免征的销售收入全部记入“主营业务收入”科目,不需进行价税分离核算;而对采用征收率、征收额、增加计税抵扣额或抵免部分税额形式减征增值税的(如对资源综合利用企业的增值税应纳税额减半征收),平时则需按照适用销项税率核算销项税额,结算时按照减征金额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“营业外收入——政府补助”(也有人认为应贷记“主营业务收入”科目)。由于减免征税形式上的不同导致上述两种截然不同的会计处理方式,造成企业的营业利润及非经常性损益的差异,对企业(特别是上市公司)盈利性等指标计算会产生较大的影响。

笔者认为,上述会计处理方式欠妥。主要原因在于,增值税的重要特点之一是“价外税”,故不能将直接减免的增值税并入应税销售额,作为销售额和营业利润的增加,而应将这部分减免的增值税从含税销售额中分离出来。另外,上述会计处理方式也不利于国家税务机关对增值税征收链条的监管。此外,国家规定减免的增值税应在“应交增值税明细表”中的“已交税金”项目下“减免税款”栏中填列反映。上述会计处理方式导致无法提取填列该表所需数据,也无法进行账表核对。故在会计实务中,减免方式的不同不应造成会计处理方式的差异,其会计处理应参照政府补助准则的规定,即借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目,贷记“营业外收入——政府补助”科目。

直接减征、免征的消费税、营业税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、土地使用税等,由于大部分减免行为为法定减免,其不同的账务处理对税务机关来讲也会增加其监管难度,故可不作账务处理。

3. 增值税的出口退税,即对出口环节的增值部分免征增值税,同时退还出口货物前面环节所征的进项税额。增值税为“价外税”,增值税出口退税实质上是政府归还企业事先垫付的进项税额资金,其不属于政府补助,故会计处理上仍应遵循原有的处理方式,即:出口退税申报完毕,税务机关确认了应退税额后,按该金额借记“其他应收款——应收出口退税款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。收到

退税款时,借记“银行存款”科目,贷记“其他应收款——应收出口退税款”科目。○

## 交叉持股下公司间

### 持股比例的计算

河南财经学院 万立全

所谓交叉持股是指两个以上的公司,基于某种特定目的,相互持有对方的股份,从而形成企业法人间交叉投资的现象。如何准确计算“全部间接持股”比例呢?笔者现提出以下方法以供参考。

假定有  $n$  家具有独立法人资格的公司  $A_1, A_2, \dots, A_n$ , 相互之间存在交叉持股关系(当然,并不要求任意两个公司  $A_i$  和  $A_j$  之间一定要有持股关系)。 $A_i$  对  $A_j$  的直接持股比例记为  $a_{ij}$  ( $0 \leq a_{ij} \leq 1$ )。设:

$$A = \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & \cdots & a_{1n} \\ \cdots & \cdots & \cdots & \cdots \\ \cdots & \cdots & \cdots & \cdots \\ a_{n1} & a_{n2} & \cdots & a_{nn} \end{bmatrix}$$

$A$  为直接持股比例矩阵。矩阵  $A$  中对角线上的元素  $a_{ii}$  ( $i=1, 2, \dots, n$ ) 均为零,即公司对自身的直接持股比例为 0。

设  $A_i$  对  $A_j$  的全部持股比例( $A_i$  对  $A_j$  直接持股比例与  $A_i$  对  $A_j$  全部间接持股比例之和)为  $c_{ij}$  ( $0 \leq c_{ij} \leq 1; i, j=1, 2, \dots, n$ ),  $C$  为全部持股比例矩阵:

$$C = \begin{bmatrix} c_{11} & c_{12} & \cdots & c_{1n} \\ \cdots & \cdots & \cdots & \cdots \\ \cdots & \cdots & \cdots & \cdots \\ c_{n1} & c_{n2} & \cdots & c_{nn} \end{bmatrix}$$

假定  $A_i$  对  $A_k$  的直接持股比例为  $a_{ik}$ ,  $A_k$  对  $A_j$  的全部持股比例为  $c_{kj}$ , 则  $A_i$  通过  $A_k$  层层“递推”对  $A_j$  的全部间接持股比例为  $a_{ik} \times c_{kj}$ 。由此可得,  $A_i$  对  $A_j$  的全部间接持股比例为  $\sum a_{ik} \times c_{kj}$ , ( $i, j=1, 2, \dots, n$ )。则  $A_i$  对  $A_j$  的全部持股比例为  $c_{ij} = a_{ij} + \sum a_{ik} \times c_{kj}$ , ( $i, j=1, 2, \dots, n$ )。

用矩阵表示为:  $C = A + AC$ 。

对上式进行矩阵计算,可以得到全部持股比例矩阵  $C$ :

$$C = A \times (I - A)^{-1}$$

其中,  $I$  为  $n \times n$  的单位矩阵。

同时,可以得到全部间接持股比例矩阵  $B: B = C - A$ 。矩阵  $B$  及矩阵  $C$  对角线上的元素可以不为零,即公司可以间接地持有本公司股份。

因此,只要知道各公司之间直接的相互持股比例,通过上面的公式就可以准确计算出各公司之间所有的全部间接持股比例和全部持股比例。○