

## 中汇观点

## 非居民个税新政中的“变”与“不变”（三）

上一篇我们谈了居住天数、工作天数的差异，境内外所得特别是工资、薪金所得的境内外判定规则，以及个人所得税计算规则从“先税后分”转为“先分后税”这几个重要的概念，有些人反映已经感觉有点绕，说实话，真正绕的部分还没开始呢。

非居民个人所得税中最麻烦的问题就是国内法和税收协定的协调问题，这里面可以衍生出很多种情况出来，加之我国新的个人所得税法将按居住时间界定居民身份的天数从满一年改为了满 183 天，这个天数和协定中的非独立个人劳务所得（受雇所得），以及独立个人劳务（营业利润、常设机构）条款规定的时间还存在重叠，因此纳税义务界定的复杂性就更大了。

**九、仅受雇于境内公司的无住所个人所得税计算规则中的问题**

无论是在新税法修订前的国税发〔2004〕97 号文还是财政部、总局最新的 2019 年 35 号公告，对于无住所个人需要按照工作天数进行收入拆分纳税的情况（即按 35 号公告第二条方法计算缴纳个人所得税）仅适用于无住所个人在境内、境外单位同时担任职务或者仅在境外单位任职，且当期同时在境内、境外工作，这个是没有变化的。

其实我们可以拆分出来，对于一个无住所个人，他的受雇情况无非是这三种：

- 1、仅受雇于境内公司
- 2、仅受雇于境外公司
- 3、同时受雇于境内公司和境外公司

那这样是不是意味着如果一个无住所个人仅受雇于境内公司，就不存在按境内外工作天数去拆分境内公司支付的收入（因为仅受雇于境内公司，只会取得境内支付的工资），也就是说境内公司支付的收入都要缴纳个人所得税呢？这个问题很多人都是这样的看法。

我们认为，这一看法实际上是存在瑕疵的，这就是我说的，按照逻辑规则去判断，目前对于非居民个人所得税政策层面还存在的一个盲区，过去存在，现在仍然存在。

这个问题，我们要结合个人所得税实施条例及工作天数的界定规则统一来说了：

假设某美国人（非居民个人）仅仅受雇于中国 A 公司，工资收入全部是国内 A 公司发放，每个月假设固定发放折合 10 万人民币的工资，下面有如下三种情况：

- 1、3 月份，该美国人 3.25 日回美国，休公休假；
- 2、4 月份，该美国人由于家庭特殊情况，特向公司请假半个月回国处理事情，公司当月按实际工作天数发放 4.5 万元人民币工资；
- 3、5 月份，A 公司派美国人去泰国参加一个为期 7 天的业务培训
- 4、6 月份，A 公司派美国人去新加坡开会 7 天，剩余时间在国内工作

## 关于中汇



中汇是一家全国性的大型专业服务机构，在审计、税务、咨询、评估、工程服务领域具有专业领先性。我们具有财政部、证监会批准的从事证券、期货相关业务的审计与评估资格等行业最高等级的专业资质，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAAA 资质。在全国二十多个城市设有办公机构，共有 2000 多位员工，帮助客户在商业活动与资本市场中取得成功。

## 专业服务

中汇凭籍领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

IPO 与资本市场	审计
税务	评估
工程	风险咨询
人力资源咨询	培训

5、9月份，由于A公司和日本公司有一个合作项目，整个9月份，该美国人全部在东京的合作项目工作。假设截止9月份，该美国人在中国境内居住仍不超过183天。

对于上面这个案例，如果按照目前的规则，由于该美国人只受雇于国内公司，工资全部由国内支付，不存在按工作天数拆分收入的情况，那应该是只要中国公司发放的工资都需要在中国纳税。这个判断正确吗，我们可以看一下：

1、3月份，美国人离境休公休假，属于带薪休假，这种属于境内工作天数。因此，3月份10万人民币全部在国内纳税没问题；

2、4月份，美国人由于请事假，公司按照实际工作天数扣减了工资，那4.5的工资也应该全部缴纳个人所得税。实际上，如果严格按照原先废止的国税发[1994]148号的规定，我们的个人所得税工资、薪金税率是月税率表，由于4月份该个人取得的4.5万收入不是一个月收入，正确计算方法是要把4.5先按工作天数还原为月收入，计算出个人所得税后按工作天数拆分税款。当然现在我们“先分后税”，人家4.5万就已经是分出来的收入了，直接全部计算缴纳个人所得税也没有问题；

3、5月份该美国人去参加培训，参加培训的天数也算境内工作天数，所以该美国人5月份10万收入全部在中国纳税也没问题；

4、6月份，该美国人当月有7天时间在境外开会，境外开会不是培训，这个是境外工作。严格来讲，全月工资中属于境外工作7天的部分，应该是该无住所个人来源于境外的所得境内支付（境外工作期间境内支付），这7天的收入应该是在该美国人在一个纳税年度内在中国境内居住满183天中国才能征税。此时，该月份全部按10万征税实质就存在规则上的瑕疵了。

5、9月份，这个美国人全部是在东京为国内工作项目工作，那肯定全月都在境外工作。此时，中国公司9月份发放给他的10万元，就是标准属于在中国境外工作期间境内支付的收入。此时，如果该美国人在该年度在境内居住不满183天，我们对其9月份10万元的收入全部在境内征税就是不符合《个人所得税法实施条例》和《中美税收协定》的规定了。

因此，通过这个案例，我们旨在说明的一点就是，无论是旧个税法体系还是新个税法体系，对于仅受雇于境内的无住所个人的征税规则还有规则上的瑕疵。

个人建议，从遵循上位法和简便征管两个角度考虑，可否规定，对于仅受雇于境内公司的非居民个人，如果该月全部工作天数在境外的，应该不征收个人所得税。或者就是仍然按照境内外工作天数划分规则，对于仅受雇于境内公司的非居民个人，在确定应税收入时也严格按境内外工作天数拆分收入，这个才是完全合规的做法。

另外一个也需要通过工作天数划分境内外收入征税，但相关文件都没有明确规定的就是经常报道中会出现的所谓突破183天规则征税。按协定的规定，如果无住所个人在协定规定的时间内在中国境内居住不超过183天，其在境内工作期间，境外支付的收入是不需要在中国纳税的，除非如协定和35号公告所说的，由雇主在境内常设机构负担的，可以在境内征税。比如，美国公司和中国公司签订了一个服务协定，派员来华给中国公司提供现场服务。此时，每个美国人在华时间都不超过183天，但整个项目却在任何十二个月内超过六个月，此时构成常设机构，则每个美国人来华期间的工作期间的所得也需要在中国纳税。但这里并非这个美国人在中国工作期间，只要美国公司发放的全部要在中国征税，这里也需要按照每个月这个美国人在华工作天数划分境内工作期间所得，对收入先分后税。当年类似这类案例影响最大的应该是十多年前，南京地税局大厂分局针对扬子巴斯夫项目中，德国巴斯夫派员来华提供项目技术支持服务的案子。德方为了避免在中国纳税，精心规划了每个德国人来华时间不超过183天，人员轮换安排，避免在中国缴纳个人所得税。但整个技术支持项目却构成常设机构，此时，税务机关还是按规定对其境内工作期间的所得征收了个人所得税。

所以，这个就是我们说的，非居民个人所得税的魅力所在，由于他同时受制于个税法 and 税收协定，财政部和总局针对非居民个税的规则都要同时受到个税法 and 税收协定的规制，我们通过法规推理就能得到各种实践案例中文件没有明确规定的征税规则，这是其他税种法规中所不具备的。

## 十、新个税法综合所得与税收协定条款的对应关系

原先我们的个人所得税按项目征收，那就比较好办，我把每个项目和税收协定具体条款做对应就可以了。但是，现在我国新个税法下，对于无住所居民个人综合所得按个税法规定是要年末汇算，这就涉及到个税法 and 税收协定协

调需要有一个大原则。鉴于不同类型的所得在适用协定的规则上有差异，因此协调的规则对于不同类型的所得也肯定存在差别。第一个问题就是需要建立综合所得中的工资、薪金所得、劳务报酬所得、特许权使用费所得和稿酬所得与协定条款之间的对应关系。这个对应关系，35号公告第四条中已经有所表述：

国内税法项目	税收协定条款
工资、薪金所得	非独立个人劳务(受雇所得)
劳务报酬所得	独立个人劳务（营业利润）、特许权使用费、技术服务费
稿酬所得	独立个人劳务（营业利润）、特许权使用费、技术服务费
特许权使用费所得	特许权使用费

这里首先就要看一下对应条款关系：

工资、薪金所得对应的条款是非独立个人劳务条款，但是，在我国新签订的协定中，新的协定范本都将非独立个人劳务条件改为了受雇所得条款。因此我们用括号表示，实际上就是非独立个人劳务条款=受雇所得条款，是一个条款，只是不同协定表述不一样。

劳务报酬所得就比较麻烦了，一般的劳务报酬所得应该使用独立个人劳务条款。但是，2000年4月29日，根据《OECD协定范本第14条的相关问题》的报告，独立劳务条款被删除了。这个决定是基于这样一个事实，及常设机构的概念与独立个人劳务中的固定基地的概念，即如何计算利润和税额，已经没有原先所预想的区别了。另外，纳税人的哪些活动属于独立个人劳务，而不属于营业利润，也并不总是清楚的。因此，新的协定删除了独立个人劳务条件，那对于来自个人专业服务或具有独立特征的其他活动所体现的所得将按照营业利润条款来处理。

但是，有些劳务涉及到技术服务（这个和企业所得税一样），不同的协定就不一样的。技术服务，有些国家协定是按独立个人劳务（营业利润），有些国家协定则按特许权使用费或独立的技术服务费条款征税。比如中国印度协定就是特许权使用费和技术服务费条款。

稿酬所得似乎比较复杂，严格看，对于使用或有权使用文学、艺术或科学著作应该是按照特许权使用费条款征税。稿酬所得适用独立个人劳务条款，似乎有争议。因为按目前国内法，我们的稿酬所得必须是在公开发表的报刊杂志发表文章的，其他是算劳务报酬。因此，严格按国内法对稿酬所得的定义，不应该存在适用独立个人劳务条款（营业利润条款）。因为，那种纯粹为别人写东西，版权归别人所有的情况应该属于劳务报酬所得。

特许权使用费所得适用特许权使用费条款应该没有问题。

建立了综合所得具体项目和协定具体条款对应关系后，35号公告明确了国内法和协定协调的大原则：

1、非居民个人如果是对方税收居民，这个本身就不存在综合征收汇算，都是按月或按次，此时应该是协定和国内法哪个优惠选哪个；

2、无住所居住个人，前提条件是必须是对方税收居民，其在预缴和汇算时可以享受协定待遇，即体现协定待遇优先。

这里就存在一个问题，双重居民身份协调。既然你说是无住所居民，又说必须是对方税收居民，这两个概念不是令人很纠结吗。既然成为了你的税收居民，那如果又是对方的税收居民，那不是双重居住身份吗。如果按照35号公告的规定，我们目前的做法可能是，如果非居民个人，仅仅因为在一个纳税年度内在境内居住满183天，而不是满6年成为完全税收居民，此时，只要其能取得国外税收居民身份证明，我们就认可其国外税收居民身份。但实际来看，这个并不是一个麻烦事。对于工资、薪金所得、劳务报酬所得互相交叉的要复杂一些。稿酬所得和特许权使用费所得相对还好，而且实际工作中交叉的案例很少。

这一讲我感觉这两个问题已经比较复杂了。但是,更复杂的问题在后面,实际就是 35 号公告第二条规定的公式,在公告第四条关于无住所个人适用税收协定的各种情况中如何运用的问题。下一讲中,我会用我独创的“四色图法”(而非一般传统意义上的表格)来展现复杂的非居民涉及国内法和税收协定规则的协调问题。

作者:中汇税务集团合伙人/全国技术总监 赵国庆

本文版权属于作者所有,更多与本文有关的信息,请联系我们:

电话:010-57961169

## 如何享受深化增值税改革有关政策?案例来了!

日前,财政部、国家税务总局和海关总署三部委联合下发了《关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号,以下简称 39 号公告,本公告内容主要针对一般纳税人),以响应两会上总理在政府工作报告中提出的有关增值税改革要求以及落实 3 月 20 日李克强总理主持召开的国务院常务会议确定的相关增值税减税政策。随后,国家税务总局发布了《关于深化增值税改革有关事项的公告》(国家税务总局公告 2019 年第 14 号,以下简称 14 号公告)对 39 号公告相关内容进行了细化规定。下面,我们结合 14 号公告对 39 号公告的疑难点进行一些解读。

### 一、税率下降,并不是 16%变 13%、10%变 9%这么简单

首先,39 号公告第一明确规定增值税率 16%的降为 13%,10%的降为 9%,但是,增值税率并不是一降了之这么简单,其中涉及的环节和内容还很多,有的还是比较复杂的,各位纳税人要擦亮眼睛看清楚。

#### (一)农产品进项税额扣除率并不一定是 9%

39 号公告规定例外情况就是纳税人购进的农产品如果是用于生产或者委托加工的产品在销售时是适用 13%税率的,那么仍然可以按照 10%的扣除率计算农产品进项税额。当然,涉及这种情况的一般是制造业纳税人。

举例说明,A 是竹木制品加工企业,4 月 1 日起适用 13%的增值税率,A 于 4 月 3 日购进的竹子和木材原料 10000 元,可以按照 10%的扣除率计算农产品进项税额  $10000 \times 10\% = 1000$  元。

#### (二)并不是原适用 16%和 9%税率的出口货物、劳务、跨境应税行为退税率一概变为 13%和 9%

39 号公告第三条对增值税率调整后出口退税率调整作了规定,但是这里需要注意的是退税率变为 13%和 9%有前提条件,就是该出口货物、劳务、跨境应税行为的原出口退税率也必须为 16%和 9%。如果原先出口退税率不是 16%和 9%的,根据公告上下文理解,应该维持不变。

对于出口退税纳税人来说,39 号公告规定了一个时间节点,即 2019 年 6 月 30 日之前是允许原退税率和新退税率并行的,即对于适用增值税免退税办法的,按照购进时征收增值税的税率确定退税率,对于适用增值税免抵退税办法的,一律执行调整前的出口退税率,在计算免抵退税时,适用税率低于出口退税率的,适用税率与出口退税率之差视为零参与免抵退税计算。这里的理解是在计算当期不得免征和抵扣税额=计税依据 $\times$ (增值税率 - 退税率)时,增值税率 - 退税率视为零,避免当期不得免征和抵扣税额出现负数。

另外,39 号公告还对出口退税率的执行时间及出口货物劳务、发生跨境应税行为的时间的确定区分不同情况作了详细规定,建议出口退税纳税人应把握这些时间节点,合理安排业务节奏,为自身争取最大的税收利益。

#### (三)政策变化的过渡期,发票开错、补开怎么办

结合 14 号公告和 39 号公告,对于开具发票适用税率的确定原则是权责发生制,即按照业务发生时的适用税率开具发票。例如 A 企业于 2018 年 4 月 20 日销售货物两批,价值分别为 5000 元和 10000 元,前者已开增值税发票,后者暂未开具增值税发票; 2019 年 1 月 10 日销售货物两批,价值分别为 20000 元和 30000 元,前者已开具增值税发票,后者暂未开具增值税发票。2019 年 4 月 1 日后,2018 年 4 月 20 日售出的 5000 元货物被退回,10000 元货物需开具发票,2019 年 1 月 10 日售出的 20000 元货物因开票错误需重新开具,30000 元货物需开具发票。此时,A 企业需按照 17%和 16%的税率分别对 5000 元和 20000 元的发票冲红,再手工选择按照 16%的税率重新开具 20000 元的发票;对 10000 元和 30000 元未开发票的货物要手工选择 17%和 16%的税率开具增值税发票。

### 二、增值税增加了哪些可抵扣进项税?怎么计算?

39号公告明确纳税人购进的不动产不再分两年抵扣，而是在购进当期一次性抵扣；其次将国内旅客服务纳入抵扣范围，最后还规定了抵减政策，这是增值税税制上首次出现加计抵减制度。需要特别提醒大家注意的是，对于不动产一次性抵扣和国内旅客运输服务纳入抵扣自2019年4月1日开始施行后，并没有规定截止日期。而对于加计抵减政策，39号公告明确规定了自2019年4月1日至2021年12月31日，是一项期间政策，因此，大家要充分利用好加计抵减政策。

#### （一）不动产进项税抵扣潇洒但不能任性

根据39号公告，对于2019年4月1日前已经购进的不动产，其待抵扣进项税额可从2019年4月税款所属期从销项税额中抵扣，对于4月1日以后购进的不动产，可以一次性在当期销项税额中抵扣。不动产进项税额一般比较大，相较于之前的分2年抵扣，现在一次性抵扣非常潇洒，但是这并不意味着不动产进项税额抵扣可以任性。主要表现在两个方面：一是待抵扣税额最早也只能从2019年4月的增值税销项税额中抵扣，也就是要到五月份申报期的时候才能抵扣；二是不动产进项税额抵扣后并不是一劳永逸，如果不动产用途发生改变不得抵扣进项税，那还是得将相应进项税额予以转出的。

不得抵扣的进项税额=已抵扣进项税额×不动产净值率

不动产净值率=(不动产净值÷不动产原值)×100%

例如A企业2018年8月购入房产作为办公之用，价值1000万，进项税额100万，按20年折旧残值率5%。第一年抵扣了60万，待抵扣进项税额40万，那么在2019年5月申报4月增值税时，可将40万进项税额在4月税款中一次性抵扣。抵扣后要特别注意将会计上的待抵扣进项税额同步转出。如果A公司2019年9月份将该房产作为某简易计税项目的项目部，则要进行进项转出，此时已计提折旧12个月，因此不动产净值=1000-1000\*(1-5%)/20=952.5万元，不动产净值率=(952.5/1000)\*100%=95.25%，不得抵扣的进项税额=100\*95.25%=95.25万元

#### （二）哪些纳税人可以加计抵减？如何加计抵减？

39号公告规定提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务（以下称四项服务）取得的销售额占全部销售额的比重超过50%的纳税人可享受加计抵减政策。

也就是说，提供上述所列一种或数种服务的销售额占全部销售额比重超过50%的纳税人即可享受加计抵减政策。那么对于销售额的计算方法又是如何规定的呢？

根据39号公告，通俗地讲，在2019年4月1日已经存在的企业，则按照过去12个月的销售额计算，不满12个月的以实际经营期计算；2019年4月1日以后新成立的企业，需符合两个条件，一是自设立之日起3个月的销售额符合上述规定，二是登记为一般纳税人后即可适用。

那么，是不是符合上述所有条件后即可自动享受加计抵减政策呢，根据14号公告的规定，纳税人即使符合条件也不能自动享受加计抵减政策，而是应在年度首次确认适用加计抵减政策时，通过电子税务局（或前往办税服务厅）提交《适用加计抵减政策的声明》。

那么是否符合条件的纳税人需要立即决定是否适用加计抵减政策呢？根据39号公告和14号公告的规定，并不需要，纳税人只需在年度结束前确定是否适用即可，如需适用则在提交《适用加计抵减政策的声明》后即可享受，并且对于可计提但未计提的加计抵减额，可在确定适用加计抵减政策当期一并计提。

那么纳税人是否需要每年都确认一次是否适用加计抵减政策呢？根据39号公告第七条第（一）项第四款的规定：“纳税人确定适用加计抵减政策后，当年内不再调整，以后年度是否适用，根据上年度销售额计算确定”可知，纳税人一旦确定适用，则当年内不能再变更，而且根据语义理解，以后年度是否适用，仅以上年度销售额是否达标作为标准，如果达标，则纳税人自动适用加计抵减政策。

简单举例说明如何加计抵减，A企业符合加计抵减条件且申请适用该政策，2019年8月份可抵扣进项100万元，7月份期末加计抵减余额为20万元，8月份转出5月份抵扣并与加计抵减的进项税额10万元，则A企业8月份计加计抵减额=100\*10%=10万元，8月份可抵减加计抵减额=20+10-10\*10%=29万元。如果8月份A企业增值税应纳税额为30万元，则加计抵减后只需缴纳1万元的增值税，如果增值税应纳税额低于29万元，则超过应纳税额的部分结转下期加计抵减。

### 三、新增留底税额退税是怎么回事？

39号公告第八条规定了新增期末留抵税额退税政策(增量留抵税额,即大于2019年3月期末留抵税额的部分),同时设定了5个条件,其他4个条件容易理解,在此着重解读一下第一个条件。首先自2019年4月税款属期起要连续六个月(按季纳税的,连续两个季度)增量留抵税额均大于零),也就是第一个计算期间是4-9月份,第二个计算期间是5-10月份这样以此类推连续滚动6个月计算,只要有连续6个月增量留抵税额均大于零即可,但是需注意的是,一旦纳税人申请了退税,那么前面计算的月份就不能再计算在后面的期间内了,如A企业4-9月份符合退税条件,在10月份申请退税,那么再次计算六个月期间时就要从10月份开始起算;其次第六个月增量留抵税额不低于50万元。这两个条件满足后,只需要同时满足其他四个条件,那么就可以满足条件的次月增值税申报期内申请退还增量留抵税额了。

举例说明,A企业4-9月份增量留抵税额分别为10万元、1元、5000元、20万元、5万元、51万元,每个月增量留抵税额均大于零,且在第六个月期末增量留抵税额为51>50万元,假设同时符合其他四项条件,则A企业可在10月份增值税申报期内向主管税务机关申请退还增量留抵税额。假设A企业进项构成比例为90%,允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额\*进项构成比例\*60%=51\*90%\*60%=27.54万元。可见,纳税人一定要注重筹划,确保每个月增量留抵税额大于零,即使某个月是例中的1元,只要连续六个月均大于零,且第六个月增量留抵税额不低于50万元,即满足了退税的第一个条件。

作者:中汇(浙江)税务师事务所高级经理 陈琳

本文版权属于作者所有,更多与本文有关的信息,请联系我们:

电话:010-57961169

## 如何享受?增值税期末新增留抵退税

进入2019年以来,税收改革可谓一波未平一波又起,减税降费政策可谓一浪高过一浪。这不,当财务人员还在为小型微利企业普惠性所得税减免额手称庆的时候,还在非居民个人和无住所居民个人有关个人所得税政策里徘徊的时候,两会期间《政府工作报告》又平地一声雷,再次进一步深化增值税改革,明确了将增值税率由原16%和10%分别降为13%和9%等增值税改革措施。仅仅半个月时间,财政部、税务总局、海关总署就联合发布了《关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号)(以下简称39号文),国家税务总局也同时发布“国家税务总局公告2019年第14号”和“国家税务总局公告2019年第15号”两公告,迅速将本次深化增值税改革贯彻落实。这一系列动作让人眼花缭乱,尤其是本次改革最大亮点——普遍试行增值税期末留抵税额退税制度(增值税增量留抵退税制度)。续“财税[2018]70号”对装备制造等先进制造业和研发等现代服务业,及电网企业2018年留抵税额退税政策后,本次改革将该制度推广到所有纳税人进行试点。

那么对于广大纳税人来说,该如何把握增值税增量留抵退税制度,享受本次减税降费带来的红利呢?本文将简单解析本次税制改革中的增值税增量留抵退税制度。

### 一、享受条件

没有行业限制,没有规模限制,只有简单的5个条件,是不是很容易享受?我们且来逐一看看。

39号原文条件1:自2019年4月税款所属期起,连续六个月(按季纳税的,连续两个季度)增量留抵税额均大于零,且第六个月增量留抵税额不低于50万元。

这里强调两点:一是这6个月我们暂且叫做增量留抵退税考核期,已经明确了期限,即2019年4月至2019年9月作为考核期,其他期限,无论有多少增量留抵税额,均不能作为增量留抵税款考核期。所以大家要明白考核期只能是2019年4月至9月期间,往后无法适用。

如果某纳税人5月起连续6个月都有增量留抵税额,哪怕金额再大,按此限定也无法享受。是不是范围有点狭窄,好多纳税人无法享受,但是我们要看到这次仅仅是试点,试点,试点(重要的事情说三遍)。相信试点结束后这个考核期应该可以从任何一个月算起,即某一个月起连续6个月。

二是考核期最后一个月,即2019年9月增量留抵税额不低于50万元,而前面1-5个月仅仅要求增量留抵税额大于零即可。注意这里的“增量留抵税额”指与2019年3月底相比新增加的期末留抵税额,即4月至9月,每个月

的留抵税额必须大于零，哪怕是1分钱也行，其中9月份要求留抵税额50万以上。比如某纳税人2019年4月至9月任何一个月销项税额大于进项税额，则会被判定为增量留抵税额小于零，将会与享受增量留抵税额彻底无缘。

39号原文条件2：纳税信用等级为A级或者B级。

即要求纳税人2019年纳税信用等级为A级或者B级。

纳税信用一般是按年评定，而增量留抵税额考核期为6个月，我们可以畅想一下，若本次试点结束，全面推开增值税增量留抵退税，若6个月考核期跨年，纳税人涉及A级、B级之外的评级如何处理？相信全面推开后会有一些妥善的安排。

39号原文条件3：申请退税前36个月未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形的。

这一条件可以算做为一个隐性的条件，相当不好把握。如果某纳税人36个月内发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形，被税务机关查处，断然不符合条件，无法申请留抵退税。但是若未被税务机关发现，自己也没发现呢？实操中若其他条件符合，该纳税人一般会申请享受增值税新增留抵税额退税。将来被税务机关发现享受增值税新增留抵税额退税前36个月内有骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票等行为的，将被取消享受留抵退税。如此该纳税人可谓自己踩雷，将被依法处理处罚。所以，这条一定程度上需要纳税人自行判断，对纳税人要求较高。

39号原文条件4：申请退税前36个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上的。

这条相对宽松，估计大部分纳税人都不会在3年内被税务机关处罚两次，因为税收检查，一般情况至少3年轮一次。当然纳税人也要注意，是否有在日常征管中被主管税务机关应未申报、未清卡等“小事”而受处罚，那是相当的冤！

39号原文条件5：自2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返（退）政策的。

这个条件是个排他性条款，即一旦某纳税人自4月1日起享受了即征即退、先征后返（退）政策的，均无法享受增值税新增留抵税额退税。这个条件让人觉得很无语，操作上来看时间逻辑不严密，比如某纳税人2019年4月至9月，各项指标均符合条件，申请并享受了增值税新增留抵税额退税，但该纳税人在2019年12月享受了即征即退政策，该纳税人之前享受的增值税新增留抵税额退税是否要取消？如果要取消，纳税人只好放弃12月本应该享受的即征即退政策，而且意味着纳税人永远无法享受即征即退、先征后返（退）政策。是不是有种被挖坑的感觉。建议该条件修改为自2019年4月4日至2019年9月30日期间未享受即征即退、先征后返（退）政策。

看了上面的5个“简单”条件，大家感觉享受增值税增量留抵退税还容易么？

纵观以上条件，给人感觉就是这文件因为时间紧，任务重，既要让广大纳税人有获得感，有要照顾财政压力，真是不容易，很多地方还需要完善。好在这次仅仅是试点，不能步子迈得太大，相信试点后增值税留抵退制度会进一步合理化。

## 二、增量留抵税额退还金额的计算

如果某纳税人符合退税条件，并不代表就可以把增量留抵税额全部退还给你，要按照以下公式计算：

允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额×进项构成比例×60%

“进项构成比例，为2019年4月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。”这段话读起来有点拗口，什么意思呢？比如：某纳税人2019年3月底的留抵税额是50万元，2019年4月至9月每个月进项税均大于销项税，合计产生了增量留抵税额200万，且9月留抵税额大于50万元。假设该纳税人满足其他增量留抵税额申请退税的条件。则该公司符合条件的增量留抵税额为200万，但是，这并不代表可以申请退回全部的增量留抵税额200万，还要计算进项构成比例。如何计算呢？假设该公司2019年4月至9月共计申报抵扣了进项税额300万，包括了两部分，一部分为增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额是270万；一部分为加计抵减的进项税，农产品计算抵扣的进项税、旅客运输抵扣的进项税等30万，那么其进项构成比例为270万/300万=90%。该纳税人可申请的增量留抵税额退税金额计算如下：

允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额200万×进项构成比例90%×60%=108万

## 三、再次享受

39号文对纳税人再次享受增值税增量留抵税额退税做出规定。理论上纳税人2019年4月至9月，满足退税条件并申请退税后，10月起连续6个月，即2019年10月至2020年3月，再次满足39号文要求的条件，可再次享受增值税增量留抵税额退还政策。可以想象，正常情况下，若非强有力资本支撑，一个企业要连续12个月进项税额大于销项税额，该企业是个什么模样。

#### 四、房地产企业如何享受增值税增量留抵税额退税

上面说了，只要满足条件，不分行业不分企业均可享受。房地产企业拿地开发地产项目，一般在项目启动半年里，留抵税额基本都会持续增加。若某房地产企业恰好在2019年4月至2019年9月属于项目启动开发阶段，且符合39号文规定的条件，是可以申请享受增值税增量留抵税额退税的。不过留抵退税本质上退回的是未来少交的增值税，其实是税款资金的时间性差异，一旦房地产企业纳税义务产生，这部分退回的留抵税额将如数返还。对于自持比例较大的地产项目，符合条件情况下申请增值税增量留抵税额退税，对开发商来说能一定程度上减轻资金压力。而对于快周转的地产项目意义有限。

另外，房地产企业预售模式，对应的预交增值税制度，是否影响其增值税增量税额退税政策的享受，并无相关税收文件明确，我们的理解应该是互不影响，但恐怕在执行中有颇多争议，希望能尽早发文明确。

还有一点，房地产企业开发地产项目，若想申请享受增值税增量留抵税额退税，还需要注意公式中“进项构成比例”的计算。地产项目期初增值税增量留抵税额很容易形成，但是基本无销售收入，不会产生纳税义务，没有销项税，未抵扣任何进项税，这样的话“进项构成比例”计算结果会被判为零，导致“竹篮打水一场空”，“允许退还的增量留抵税额”也将为零。这点需要引起准备申请增值税增量留抵税额退税的地产企业留意。

#### 五、会计处理

增值税留抵税额退税会计处理在之前的文件里有提及，“财税[2011]107号”、“财税[2014]17号”及“财税[2016]141号”等文件中均明确了，企业收到退税款项的当月，应将退税额从增值税进项税额中转出。本次39号文表述为“相应调减当期留抵税额”。根据《增值税会计处理规定》，“增值税留抵税额”明细科目，核算兼有销售服务、无形资产或者不动产的原增值税一般纳税人，截止到纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额按照现行增值税制度规定不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额。39号文所述的增值税留抵税额退税显然跟《增值税会计处理规定》中“增值税留抵税额”明细科目有本质上的区别，因此，39号文“相应调减当期留抵税额”的表述并非指会计处理方法，仅仅为增值税申报方法。即当期增值税增量留抵税额退还应该填列在《增值税纳税申报表附表（二）》第22栏“上期留抵税额退税”中。会计处理上，应参照“财税[2016]141号”等文件规定，从增值税进项税额中转出。

当企业满足条件，并申请增值税增量留抵退税的时候，其会计处理为：借记“其他应收款-应收留抵税额退税款”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目，收到留抵税额退税时，借记“银行存款”科目，贷记“其他应收款-应收留抵税额退税款”科目。有学者指出留抵退税不宜与“进项税额转出”混淆核算，可专设“应交税费——应交增值税（留抵税额退税）”进项核算，笔者也是赞同的。

最后还要注意一点，虽然39号文没有明确，但是根据《关于增值税期末留抵退税有关城市维护建设税教育费附加和地方教育附加政策的通知》（财税〔2018〕80号）规定，纳税人享受增值税留抵退税后，允许其从城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加的计税（征）依据中扣除退还的增值税税额。因此，增值税增量留抵税额退税后，也应该按“财税〔2018〕80号”文件处理，调减附加税的计税依据。那么这个应该在什么时点处理呢？纳税人在增值税增量留抵退税考核期（2014年4月至9月）肯定不用缴纳增值税，甚至可能在考核期后很长一段时间里都不用缴纳增值税，导致没有附加税计税依据。因此，从实务出发，留抵退税的纳税人要享受附加税计税依据调减，必须在享受留抵退税后某一个产生应纳增值税的月份方可处理。

作者：中汇税务（重庆）合伙人 李明东

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169



## 财政部有关负责人就修改《代理记账管理办法》等2部部门规章答记者问

2019年3月14日，财政部公布了《财政部关于修改〈代理记账管理办法〉等2部部门规章的决定》（财政部令 第98号，以下简称《决定》），对《代理记账管理办法》（财政部令第80号）和《会计基础工作规范》（财会字〔1996〕19号）进行了修改。为便于各方面了解掌握《决定》有关内容，财政部有关负责人就《决定》有关问题回答了记者提问。

**1. 问：出台《决定》的背景是什么？**

答：为进一步贯彻落实国务院“放管服”改革要求，根据《国务院关于在全国推开“证照分离”改革的通知》（国发〔2018〕35号）、《国务院办公厅关于做好证明事项清理工作的通知》（国办发〔2018〕47号）和《国务院关于加快推进全国一体化在线政务服务平台建设的指导意见》（国发〔2018〕27号）有关要求，需要从优化准入服务、清理证明事项、推广业务网上办理等方面优化代理记账审批服务，并加强事中事后监管。同时，《代理记账管理办法》和《会计基础工作规范》部分规定需要与修改后的会计法保持一致。

**2. 问：《决定》对《代理记账管理办法》主要作了哪些修改？**

答：《决定》对《代理记账管理办法》共修改10条，新增2条，主要是大力简化了代理记账资格申请材料，压缩了法定审批时限，优化代理记账审批服务体验；同时删除了有关会计从业资格的规定，进一步放宽主管代理记账业务负责人的条件，激发市场主体活力。

**3. 问：根据《决定》，代理记账有关人员从业条件有哪些新的变化？**

答：主要有两方面变化：一是对代理记账从业人员从业不再设置硬性门槛条件，代理记账机构从业人员具有会计类专业基础知识和业务技能，能够独立处理基本会计业务即可，并由代理记账机构对从业人员从业能力自主评价认定。二是拓宽了主管代理记账业务负责人的条件，“从事会计工作不少于三年”的人员可担任主管代理记账业务负责人。

**4. 问：《决定》对代理记账资格申请和审批有哪些新的便民举措？**

答：为了进一步贯彻落实国务院减证便民、优化服务的要求，《决定》规定了以下便民举措：一是取消了申请材料中的各项证明，由有关人员出具书面承诺即可；二是大力压缩代理记账审批时限，在国务院“证照分离”改革将代理记账资格审批时限从20个工作日压缩到15个工作日的基础上，进一步压缩到10个工作日。

目前，我部已完成全国代理记账管理系统的相应升级，实现了代理记账资格申请和审批全部网上办理。

**5. 问：《决定》关于代理记账资格监管和法律责任方面有哪些新的规定？**

答：为了进一步营造稳定、公平、透明、可预期的市场准入环境，充分释放市场活力，按照“放管结合”的要求，《决定》加强了事中事后监管：一是根据国务院关于“证照分离”改革中“告知承诺”有关做法的精神，明确由审批机关进行全覆盖例行检查，发现实际情况与有关承诺内容不符的，依法撤销审批并给予处罚。二是要求县级以上人民政府财政部门开展“双随机一公开”方式检查，并根据有关企业因违法受到处罚情况、其他部门移交的线索以及公民、法人或者其他组织的举报等开展重点检查。三是明确了以欺骗、贿赂等不正当手段取得代理记账资格、未经批准从事代理记账、代理记账机构及其负责人、主管代理记账业务的负责人以及专职从业人员出具虚假材料等违法行为的法律责任。

**6. 问：《决定》对《会计基础工作规范》主要作了哪些修改？**

答：《决定》对《会计基础工作规范》共修改4条，删除1条，主要是删除了会计人员应当持有会计证、未取得会计证不得从事会计工作以及会计人员严重违反职业道德吊销会计证的规定。

**7. 问：财政部对贯彻落实《决定》有哪些要求？**

答：各级财政部门要认真做好《决定》的贯彻实施准备工作，多渠道、多层次、多领域广泛开展宣传，为两部规章的顺利实施营造良好氛围，积极引导各单位自主评价、择优聘用具备会计专业能力的人员从事会计工作。

各省级财政部门要根据修改后的《代理记账管理办法》有关规定，结合本地区的实际情况，抓紧制定和修订本地区的配套实施办法，做好政策衔接、督促落实等工作，将修改后的《代理记账管理办法》有关要求落到实处。一

是要按照代理记账资格审批以书面承诺方式为主和实行全覆盖例行检查的有关要求,简化审批程序、完善监管措施、充实监管力量,强化事中事后监管。二是要持续加强对代理记账机构的日常监督检查,通过“双随机一公开”方式,加强对重点检查对象的专项监管,并对其他部门移交以及公众举报的代理记账违法行为线索,依法及时查处。三是要进一步建立健全守信联合激励和失信联合惩戒机制,建立代理记账机构及其从业人员的诚信“红名单”和失信“黑名单”,大力营造风清气正、诚实守信的执业环境。

广大会计人员要自觉加强对《决定》的学习,牢固树立依法理财、诚信执业的理念,不断增强干事创业的能力和本领。各代理记账机构要切实遵照修改后的《代理记账管理办法》有关要求,不断加强内部管理,自觉接受各级财政部门的监督和管理,切实提高执业质量和服务水平。

来源: 中华人民共和国财政部

## 深圳证监局会计监管工作通讯

### 本期导读

深圳证监局在 2018 年对多项审计执业项目开展了检查,针对部分检查项目发现的问题,采取了相应的监管措施。现将检查的基本情况、发现会计师的主要执业问题进行归纳整理发布,并对 2018 年年报审计提出监管要求,以助于提高辖区年报审计机构的执业质量。

### 一、检查基本情况

2018 年,深圳证监局根据中国证监会会计部的统一部署以及日常监管、年报审计监管掌握的情况,开展了对辖区 1 家证券资格会计师事务所深圳分所的全面检查、10 个审计执业项目的专项检查、28 个审计执业项目的函证基础审计程序的专项检查。根据检查情况,深圳证监局对 2 家会计师事务所及相关签字注册会计师下发了 3 份行政监管措施。

### 二、检查发现的主要问题

#### (一) 对重大异常交易的审计应对不足

近年来证监会高度关注上市公司通过将常规性交易非常规化的运作和处理突击调节利润以及利用缺乏商业实质的资产变卖、处置等交易操纵利润的行为,同时也要求会计师事务所重点关注并实施有针对性的审计程序。在日常监管中,深圳证监局发现部分注册会计师在审计过程中发现公司存在不符合商业逻辑的重大交易事项,但未实施充分适当的审计程序以消除疑虑,或者未在审计意见中考虑该事项的影响。

1. 某上市公司自 2014 年起频繁进行并购活动,至 2017 年底已累计收购 14 家企业,且几乎每一家被收购企业均完成业绩承诺,有些企业精准达标,存在年底异常交易,如第四季度集中确认超高毛利(90%以上)的广告收入。会计师审计过程中发现公司有个别客户部分广告成本为零,公司解释是供应商赠送,会计师未采取进一步审计程序,即认可了公司的解释,也未在审计底稿中记录。在对该部分广告收入审计时,未对抽取到的部分广告监播照片无拍摄时间或未附拍摄当日报纸、照片拍摄日期与收入确认期间不一致、部分大牌广告无刊挂记录等不符合相关工作标准和合同约定的异常情形予以充分关注,并考虑是否追加审计程序。

2. 某上市公司在报告期内以高于账面原值的价格处理了一批以前年度已全额计提存货跌价准备的呆滞料,并形成大额利润,商业逻辑存疑。会计师在审计底稿中仅列示了呆滞品处置清单以及进行了期后回款检查,未见其对客户与公司之间是否存在关联关系进行审计的工作记录及相关材料;未关注此笔交易的合理性以及作价的公允性。

3. 某上市公司 IPO 申报期每期期末存在多笔大额的应收账款回款,下一期初多笔大额应收账款冲回且多数涉及第三方回款的情形。会计师在实施细节测试时抽取了包含应收账款红字冲回的凭证,但会计师在工作底稿中仅记录检查了正常的应收账款回收分录,对红字冲回的分录视而不见。

#### (二) 对公司盈利预测的审计程序不充分

在审计过程中,很多领域均涉及到对被审计单位盈利预测的审计,如商誉减值、递延所得税资产的确认、无形资产和固定资产减值、长期股权投资减值等。在日常监管中,深圳证监局发现部分注册会计师在审计过程中对公司盈利预测的审计程序不充分,过于依赖公司提供的数据或者评估师的评估结果。

### 1. 商誉减值测试

近年来，部分上市公司针对商誉减值聘请了评估师专门对商誉进行评估，检查发现部分会计师直接采纳了评估师的评估结果，未对评估所使用的盈利预测等数据进行复核，未对关键评估适用的假设、重要参数等的合理性进行评价。

### 2. 递延所得税资产的确认

近年来，部分公司认为未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以弥补以前年度产生的亏损，确认了相应的递延所得税资产。企业会计准则对确认递延所得税资产规定的比较明确：一是确认递延所得税资产要有明确的证据（如经企业管理层批准的最近财务预测数据等），二是未来期间能够取得足够的应纳税所得额是很可能发生的。监管中发现有部分公司确认递延所得税资产较随意，而会计师对公司的处理并未实施充足的审计程序，即认可公司的处理。

（1）某上市公司确认递延所得税资产、实施固定资产资产减值测试时使用同一时期的盈利预测，会计师在实施审计程序时完全认可公司提供的预测数据，没有关注到公司不同期间预测数据的产量、销售价格和毛利贡献金额存在显著波动，未发现资产减值准备计提所依据的盈利预测数据和确认递延所得税资产所依据的盈利预测存在数据不一致的情形。

（2）某上市公司部分子公司在确认递延所得税资产时并未编制盈利预测，部分子公司递延所得税资产转回缺乏依据，会计师未实施审计程序即认可公司的会计处理。

（3）某上市公司部分子公司经营情况不佳或已关停业务，前期已计提的递延所得税资产未转回，会计师没有根据实际情况调整。

### 3. 长期资产减值

会计师在对某上市公司收购的金矿进行资产减值测试时，获取了公司提供的预测数据，会计师对此未做复核，直接采信公司提供的数据，未发现生产规模和选矿回收率与国土资源厅颁布的许可证及实际选矿回收率存在较大差异，而得出无需计提减值的结论。

### 4. ABS 专项计划预测性财务信息审核

会计师执行某科技园 ABS 专项计划预测性财务信息审核项目，于 2015 年 12 月出具了审核报告。管理层在计算基础资产涉及的租赁合同违约率和提前退租率时，采用 2014 年（当时仅一小部分基础资产在运营）的历史数据，测算出租金回收率为 100%，提前退租率为 0%，并以此作为 2015 年至 2020 年现金流预测的依据。两项重要基础资产（现金流预测超过 85%）在 2015 年出具审核报告前已运行半年，但会计师未获取充分、适当的证据，未考虑 2015 年基础资产的实际经营情况，未关注该科技园承租人的实际偿债能力，直接认可了管理层对基础资产未来现金流入的预测。

### （三）专业胜任能力不足/职业谨慎性不足

近年来，监管中发现会计师全面接受公司提供的资料说明或者单方面的解释，而未能判断出上市公司会计处理不符合企业会计准则规定的情况日益增多，会计师存在专业胜任能力不足或执业中未保持必要的职业谨慎的问题。

#### 1. 辞退福利

根据《企业会计准则第 9 号—职工薪酬》的相关规定，公司需在不能单方面撤回因解除劳动关系计划或裁减建议所提供的辞退福利时计提辞退福利。某公司 2015 年初公司董事会战略委员会审核通过经济裁员调整方案，不能单方面撤回辞退福利时应为 2015 年初，而公司将应发生在 2015 年的 2,630 万元辞退福利费用提前在 2014 年确认，影响 2015 年净利润比例约 40%。会计师对该事项获取的审计证据为 2015 年 1 月 12 日的董事会战略委员会决议和该经济裁员方案的提案、裁员计划预算清单、以及 10 人的劳动合同解除协议书（解除时间均在 2015 年 1-2 月期间），底稿中说明“公司本期进行了经济性裁员，已取得相关董事会决议及被裁减人员名单，确认本期辞退福利金额”，认可了公司将辞退福利费用确认在 2014 年的会计处理。

#### 2. 同一控制下企业合并产生的或有对价

在 2017 年财务报告中，某上市公司将控股股东需支付的业绩承诺补偿款 22,023.4 万元计入营业外收入，2018 年 6 月，公司发布《关于会计差错更正的公告》，对前述会计差错进行更正，将业绩承诺补偿款由营业外收入调整至资本公积。会计师未保持应有的职业谨慎，判断公司对业绩补偿款的会计处理是否符合《企业会计准则第 2 号——

长期股权投资》及应用指南中关于同一控制下企业合并中或有对价的规定。此外，该事务所的风险管理部也未关注到该业绩补偿为同一控制下企业合并产生的，未发现项目组的重大错误判断。

### 3. 专利使用权

某上市公司于 2013 年底购买了一项专利，协议约定 2014 年 1 月 1 日起至专利有效期止（约 10 年），卖方将其拥有专利授权给上市公司有偿使用，上市公司无论是否生产该专利产品，均应每年支付授权使用费 1400 万元。公司每年将该专利的授权使用费费用化，未确认为一项长期资产。会计师未对公司该会计处理取得充分、适当的审计证据，即认可公司的会计处理。

### 4. 在建工程/预付账款转固

某上市公司的在建工程已达到可使用状态但尚未完成结算程序，仍留在在建工程或预付账款中结算，转固时间延后。公司解释原因是与设备供应商、建筑施工方在结算时对项目的金额存在异议、结算资料不完整等原因尚未完成结算程序。会计师未取得充分、适当的审计证据，单方面接受公司的解释，即认可公司的处理。

### 5. 利息资本化

某上市公司购买了磷矿的探矿权，款项分为四期支付。公司在 2015、2016 年将购买探矿权款项所发生的银行借款利息计入期间财务费用处理，在 2017 年将其资本化计入探矿权的成本。前任注册会计师在利息费用是否资本化的问题上与上市公司存在分歧，后任审计机构的注册会计师在 2017 年审计中仅测算了资本化的利息费用，获取了公司提供的关于资本化问题的说明，未取得充分、适当的审计证据，即认可公司的会计处理。

#### （四）前后任注册会计师的沟通工作不到位

在会计师事务所发生变更时，前后任的会计师对于重大问题要做好必要的沟通工作，如被审计单位管理层是否存在诚信方面的问题、更换会计师事务所的原因、前任会计师与管理层是否存在重大会计和审计方面的意见分歧等，但监管中发现很多前后任会计师并未进行有效的沟通，导致后任会计师不了解前任会计师与公司存在争议的问题。

即使同一事务所签字会计师的轮换，事务所内部也应做好沟通交接工作，特别是审计项目的一些重大事项。如上述同一控制下企业合并产生的或有对价会计处理问题，其产生原因是会计师在审计过程中，由于商誉的存在（商誉是控股股东子公司于 2014 年 6 月收购标的公司时形成的）以及签字注册会计师的轮换，轮换的签字注册会计师未关注到该事项为同一控制下的企业合并，认可了公司将业绩补偿计入营业外收入的会计处理。

对于函证基础审计程序专项检查发现的相关问题，已在《深圳证监局会计监管工作通讯（2018 年第 4 期，总第 39 期）》作出通报，请参考。

2018 年年报审计监管期间，深圳证监局将继续坚持监管与服务并重，重点关注上市公司商誉减值、违规占用资金和对外担保、并购重组标的公司业绩真实性及业绩承诺履行情况、新会计准则和新审计准则的执行情况等。会计师事务所应严格遵循《中国注册会计师执业准则》、《中国注册会计师职业道德守则》的规定，结合中国证监会发布的《会计监管风险提示》有关内容，严格贯彻风险导向审计理念，将职业怀疑态度贯穿于审计过程始终，对上市公司重大非常规交易、高风险事项，以及会计政策、会计估计变更等予以重点关注，考虑上市公司是否按照有关规定进行了恰当的会计处理和披露，在审计过程中应全面尽责履职，保持独立性，设计有针对性的审计程序，获取充分、适当的审计证据，发表恰当的审计意见。

来源：深圳证监局

## 中注协约谈会计师事务所 提示大幅计提商誉减值的上市公司年报审计风险

3 月 10 日，中注协书面约谈会计师事务所，提示大幅计提商誉减值的上市公司年报审计风险。

中注协相关负责人指出，近期不少上市公司发布业绩预告，大幅计提商誉减值，引发社会舆论广泛关注。各事务所要高度重视商誉减值相关的审计风险，积极采取有效措施，强化相关的质量控制和风险管理，同时在执业过程中重点关注以下事项：

**一是关注以前年度商誉减值。**注册会计师应关注公司以前年度商誉减值计提情况，尤其应关注以前年度从未计提商誉减值而在本年度大幅计提商誉减值的理由和依据是否成立；对以前年度已计提商誉减值的，要关注商誉减值计提的合理性和充分性。

**二是关注商誉减值测试。**注册会计师应关注公司商誉减值测试方法的合理性，以及盈利预测所使用基础数据和参数的相关性、准确性及完整性；尤其应关注以前年度商誉减值测试数据与期后实际情况或本期预测数是否存在重大偏差，防止管理层选择带有偏向性的假设，避免商誉减值计提过度或者不充分；同时，如果商誉减值测试涉及利用专家工作，注册会计师应评价专家的胜任能力、专业素质和客观性，判断专家工作结果的恰当性。

**三是关注商誉减值会计处理和信息披露。**注册会计师应关注减值损失金额是否在商誉和资产组或资产组组合之间进行抵减，是否在归属于母公司股东和少数股东的商誉之间进行分摊，以及损失金额是否已在当期损益中确认；此外，注册会计师还应关注公司是否按照准则和相关信息披露编报规则，充分披露与商誉减值相关的所有重要信息。

来源：中国注册会计师协会

## 关于业绩承诺方质押对价股份的相关问题与解答

**问：对上市公司并购重组业绩承诺方保障业绩补偿义务实现有何要求？**

**答：**上市公司重大资产重组中，交易对方拟就业绩承诺作出股份补偿安排的，应当确保相关股份能够切实用于履行补偿义务。如业绩承诺方拟在承诺期内质押重组中获得的、约定用于承担业绩补偿义务的股份（以下简称对价股份），重组报告书（草案）应当载明业绩承诺方保障业绩补偿实现的具体安排，包括但不限于就以下事项作出承诺：

业绩承诺方保证对价股份优先用于履行业绩补偿承诺，不通过质押股份等方式逃废补偿义务；未来质押对价股份时，将书面告知质权人根据业绩补偿协议上述股份具有潜在业绩承诺补偿义务情况，并在质押协议中就相关股份用于支付业绩补偿事项等与质权人作出明确约定。

上市公司发布股份质押公告时，应当明确披露拟质押股份是否负担业绩补偿义务，质权人知悉相关股份具有潜在业绩补偿义务的情况，以及上市公司与质权人就相关股份在履行业绩补偿义务时处置方式的约定。

独立财务顾问应就前述事项开展专项核查，并在持续督导期间督促履行相关承诺和保障措施。

来源：中国证监会

## 4月1日起全面试行留抵退税制度！符合哪些条件可以申请留抵退税？

根据《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号）的规定，自 2019 年 4 月 1 日起，试行增值税期末留抵税额退税制度。

期末留抵税额，是指纳税人销项税额不足以抵扣进项税额而未抵扣完的进项税额。对于期末留抵税额，我国采用的是结转下期抵扣的制度安排。2018 年，为助力经济高质量发展、释放企业活力，我们对装备制造、研发服务、电网等符合条件的企业，在一定时期内未抵扣完的进项税额，实行了一次性退还，实现退税 1148 亿元。通过这种大规模、行业性的退税尝试，探索了在我国建立留抵退税制度的可行性，积累了宝贵的经验。随着增值税改革步伐的加快，今年，我们又将留抵退税扩大到全行业，纳税人只要符合条件，其新增留抵税额可以退还，这标志着我国初步建立了制度性的期末留抵退税制度，在完善增值税制度、优化营商环境等方面迈出了一大步。

那么，纳税人申请留抵退税的条件是什么？取得退还的留抵税额后应如何进行核算？一组问答帮你理清楚。

**1. 与 2018 年相比，这次留抵退税还区分行业吗？是否所有行业都可以申请留抵退税？**

**答：**这次留抵退税，是全面试行留抵退税制度，不再区分行业，只要增值税一般纳税人符合规定的条件，都可以申请退还增值税增量留抵税额。

**2. 什么是增量留抵？为什么只对增量部分给予退税？**

答：增量留抵税额，是指与 2019 年 3 月底相比新增加的期末留抵税额。对增量部分给予退税，一方面是基于鼓励企业扩大再生产的考虑，另一方面是基于财政可承受能力的考虑，若一次性将存量和增量的留抵税额全部退税，财政短期内不可承受。因而这次只对增量部分实施留抵退税，存量部分视情况逐步消化。

### 3. 2019 年 4 月 1 日以后新设立的纳税人，如何计算增量留抵税额？

答：《财政部税务总局海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部税务总局海关总署公告 2019 年第 39 号）规定，增量留抵税额是指与 2019 年 3 月底相比新增加的期末留抵税额。2019 年 4 月 1 日以后新设立的纳税人，2019 年 3 月底的留抵税额为 0，因此其增量留抵税额即当期的期末留抵税额。

### 4. 申请留抵退税的条件是什么？

答：一共有五个条件。一是从 2019 年 4 月税款所属期起，连续 6 个月增量留抵税额均大于零，且第六个月增量留抵税额不低于 50 万元；二是纳税信用等级为 A 级或者 B 级；三是申请退税前 36 个月未发生骗取留抵退税、出口退税或者虚开增值税专用发票情形的；四是申请退税前 36 个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上；五是自 2019 年 4 月 1 日起未享受即征即退或先征后返（退）政策。

### 5. 为什么要设定连续六个月增量留抵税额大于零，且第六个月增量留抵税额不低于 50 万元的退税条件？

答：这主要是基于退税效率和成本效益的考虑，连续六个月增量留抵税额大于零，说明增值税一般纳税人常态化存在留抵税额，单靠自身生产经营难以在短期内消化，因而有必要给予退税；不低于 50 万元，是给退税数额设置的门槛，低于这个标准给予退税，会影响行政效率，也会增加纳税人的办税负担。

### 6. 纳税信用等级为 M 级的新办增值税一般纳税人是否可以申请留抵退税？

答：退税要求的条件之一是纳税信用等级为 A 级或者 B 级，纳税信用等级为 M 级的纳税人不符合《财政部税务总局海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部税务总局海关总署公告 2019 年第 39 号）规定的申请退还增量留抵税额的条件。

### 7. 为什么要限定申请退税前 36 个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上？

答：《中华人民共和国刑法》第二百零一条第四款规定：“有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任。但是，五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外”，也就是说偷税行为“首罚不刑”、“两罚入刑”，留抵退税按照刑法标准做了规范。

### 8. 退税计算方面，进项构成比例是什么意思？应该如何计算？

答：进项构成比例，是指 2019 年 4 月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。计算时，需要将上述发票汇总后计算所占的比重。

### 9. 退税流程方面，为什么必须要在申报期内提出申请？

答：留抵税额是个时点数，会随着增值税一般纳税人每一期的申报情况发生变化，因而提交留抵退税申请必须在申报期完成，以免对退税数额计算和后续核算产生影响。

### 10. 申请留抵退税的增值税一般纳税人，若同时发生出口货物劳务、发生跨境应税行为，应如何申请退税？

答：增值税一般纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为，适用免抵退税办法的，办理免抵退税后，仍符合留抵退税规定条件的，可以申请退还留抵税额，也就是说要按照“先免抵退税，后留抵退税”的原则进行判断；同时，适用免退税办法的，相关进项税额不得用于退还留抵税额。

### 11. 增值税一般纳税人取得退还的留抵税额后，应如何进行核算？

答：增值税一般纳税人取得退还的留抵税额后，应相应调减当期留抵税额，并在申报表和会计核算中予以反映。

### 12. 增值税一般纳税人取得退还的留抵税额后，若当期又产生新的留抵，是否可以继续申请退税？

答：增值税一般纳税人取得退还的留抵税额后，又产生新的留抵，要重新按照退税资格条件进行判断。特别要注意的是，“连续六个月增量留抵税额均大于零”的条件中“连续六个月”是不可重复计算的，即此前已申请退税“连续六个月”的计算期间，不能再次计算，也就是纳税人一个会计年度中，申请退税最多两次。

### 13. 加计抵减额可以申请留抵退税吗？

答：加计抵减政策属于税收优惠，按照纳税人可抵扣的进项税额的 10% 计算，用于抵减纳税人的应纳税额。但加计抵减额并不是纳税人的进项税额，从加计抵减额的形成机制来看，加计抵减不会形成留抵税额，因而也不能申请留抵退税。

#### 14. 增值税一般纳税人购进旅客运输服务未取得增值税专用发票，计算抵扣所形成的留抵税额可以申请退税吗？

答：从设计原理看，留抵退税对应的发票应为增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）、海关进口增值税专用缴款书以及解缴税款完税凭证，也就是说旅客运输服务计算抵扣的部分并不在退税的范围之内，但由于退税采用公式计算，因而上述进项税额并非直接排除在留抵退税的范围之外，而是通过增加分母比重的形式进行了排除。

来源：国家税务总局

## 增值税“加计抵减”是个啥政策？20 个问答帮你搞明白

“加计抵减”是此次增值税改革出台的新政策。根据《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告 2019 年第 39 号）的规定，自 2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10%，抵减应纳税额。

为了帮助大家了解并掌握如何适用“加计抵减”政策，12366 纳税服务热线梳理了 20 个相关问题，一起来学习吧↓

### 政策内容

#### 1. 本次深化增值税改革新出台了增值税加计抵减政策，其具体内容是什么？

答：符合条件的从事生产、生活服务业一般纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10%，用于抵减应纳税额。

#### 2. 增值税加计抵减政策执行期限是什么？

答：增值税加计抵减政策执行期限是 2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，这里的执行期限是指税款所属期。

#### 3. 增值税加计抵减政策所称的生产、生活服务业纳税人是指哪些纳税人？

答：增值税加计抵减政策中所称的生产、生活服务业纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50% 的纳税人。

#### 4. 增值税加计抵减政策所称的邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务具体范围是指什么？

答：邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务具体范围，按照《销售服务、无形资产、不动产注释》（财税〔2016〕36 号印发）执行。

邮政服务，是指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑和机要通信等邮政基本服务的业务活动。包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务。

电信服务，是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源，提供语音通话服务，传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动。包括基础电信服务和增值电信服务。

现代服务，是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务、商务辅助服务和其他现代服务。

生活服务，是指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动。包括文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。

#### 5. 提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重超过 50% 的增值税小规模纳税人，可以享受增值税加计抵减政策吗？

答：不可以，加计抵减政策是按照一般纳税人当期可抵扣的进项税额的 10% 计算的，只有增值税一般纳税人可以享受增值税加计抵减政策。

### 销售额比重计算

#### 6. 纳税人提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务取得的销售额占全部销售额的比重应当如何计算？

答：2019年3月31日前设立的纳税人，其销售额比重按2018年4月至2019年3月期间的累计销售额进行计算；实际经营期不满12个月的，按实际经营期的累计销售额计算。

2019年4月1日后设立的纳税人，其销售额比重按照设立之日起3个月的累计销售额进行计算。

#### 7. 纳税人兼有四项服务中多项应税行为的，其销售额比重应当如何计算？

答：纳税人兼有四项服务中多项应税行为的，其四项服务中多项应税行为的当期销售额应当合并计算，然后再除以纳税人当期全部的销售额，以此计算销售额的比重。

#### 政策适用问题

#### 8. 增值税加计抵减政策规定：“纳税人确定适用加计抵减政策后，当年内不再调整”，具体是指什么？

答：是指增值税一般纳税人确定适用加计抵减政策后，一个自然年度内不再调整。下一个自然年度，再按照上一年的实际情况重新计算确定是否适用加计抵减政策。

#### 9. 增值税加计抵减政策规定：“纳税人可计提但未计提的加计抵减额，可在确定适用加计抵减政策当期一并计提”，请举例说明如何适用该规定。

答：举例而言，新设立的符合条件的纳税人可能会存在这种情况，如某纳税人2019年4月设立，2019年5月登记为一般纳税人，2019年6月若符合条件，可以确定适用加计抵减政策，6月份一并计提5-6月份的加计抵减额。

#### 10. 按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额，是否可以计提加计抵减额？

答：不可以，只有当期可抵扣进项税额才能计提加计抵减额。

#### 11. 已计提加计抵减额的进项税额，按规定作进项税额转出的，在计提加计抵减额时如何处理？

答：已计提加计抵减额的进项税额，如果发生了进项税额转出，则纳税人应在进项税额转出当期，相应调减加计抵减额。

#### 加计抵减额计算

#### 12. 增值税加计抵减额的计算公式是什么？

答：当期计提加计抵减额=当期可抵扣进项税额×10%

当期可抵减加计抵减额=上期末加计抵减额余额+当期计提加计抵减额-当期调减加计抵减额

#### 13. 增值税一般纳税人有简易计税方法的应纳税额，其简易计税方法的应纳税额可以抵减加计抵减额吗？

答：增值税一般纳税人有简易计税方法的应纳税额，不可以从加计抵减额中抵减。加计抵减额只可以抵减一般计税方法下的应纳税额。

#### 14. 增值税一般纳税人按规定计提的当期加计抵减额，应当如何抵减应纳税额？

答：增值税一般纳税人当期应纳税额大于零时，就可以用加计抵减额抵减当期应纳税额，当期末抵减完的，结转下期继续抵减。

#### 15. 增值税一般纳税人如果当期应纳税额等于零，则当期可抵减加计抵减额如何处理？

答：增值税一般纳税人如果当期应纳税额等于零，则当期计提的加计抵减额全部结转下期继续抵减。

#### 16. 符合条件的增值税一般纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为是否适用加计抵减政策？

答：增值税一般纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为不适用加计抵减政策，其对应的进项税额也不能计提加计抵减额。

#### 17. 增值税一般纳税人兼营出口货物劳务、发生跨境应税行为且无法划分不得计提加计抵减额的进项税额，应当如何处理？

答：不得计提加计抵减额的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×当期出口货物劳务和发生跨境应税行为的销售额÷当期全部销售额

#### 18. 加计抵减政策执行到期后，增值税一般纳税人结余未抵减完的加计抵减额如何处理？

答：加计抵减政策执行到期后，增值税一般纳税人结余的加计抵减额停止抵减。

#### 19. 假设A公司是一家研发企业，于2019年4月新设立，但是4-7月未开展生产经营，销售额均为0，自8月起才有销售额，那么A公司该从什么时候开始计算销售额判断是否适用加计抵减政策？

答：《财政部税务总局海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部税务总局海关总署公告2019年第39号）规定，2019年4月1日后设立的纳税人，根据自设立之日起3个月的销售额判断当年是否适用加计抵减



政策。如果纳税人前 3 个月的销售额均为 0，则应自该纳税人形成销售额的当月起计算 3 个月来判断是否适用加计抵减政策。因此，A 公司应根据 2019 年 8-10 月的销售额判断当年是否适用加计抵减政策。

**20. 如果某公司 2019 年适用加计抵减政策，且截至 2019 年底还有 20 万元的加计抵减额余额尚未抵减完。2020 年该公司因经营业务调整不再适用加计抵减政策，那么这 20 万元的加计抵减额余额如何处理？**

答：该公司 2020 年不再适用加计抵减政策，则 2020 年该公司不得再计提加计抵减额。但是，其 2019 年末抵减完的 20 万元，是可以在 2020 年至 2021 年度继续抵减的。

来源：国家税务总局

## 税总解读稀土企业等汉字防伪项目发票问题

### 一、发布本公告的背景是什么？

为了适应稀土行业发展和税收信息化建设需要，自 2019 年 6 月 1 日起，停用增值税防伪税控系统汉字防伪项目。为了明确稀土企业等纳入汉字防伪项目管理企业开具增值税发票的相关事项，税务总局制发本《公告》。

### 二、稀土企业等纳入汉字防伪项目管理企业如何开具发票？

稀土企业销售稀土产品或提供稀土应税劳务、服务的，应当通过升级后的增值税发票管理系统开具稀土专用发票；销售非稀土产品或提供非稀土应税劳务、服务的，不得开具稀土专用发票；其他纳入增值税汉字防伪项目管理的企业，使用升级后的增值税发票管理系统开具增值税发票。这两类企业开具的发票密码区将由二维码密文变更为字符密文。

### 三、稀土专用发票有什么开具要求？

稀土企业销售稀土产品以及其他货物或提供应税劳务、服务的，应当根据《稀土产品目录》中的分类，分别开具发票。稀土专用发票的开具不得使用增值税发票管理系统“销售货物或者提供应税劳务、服务清单”填开功能。稀土专用发票“货物或应税劳务、服务名称”栏的内容应当通过增值税发票管理系统中的稀土产品目录选择，“单位”栏选择“公斤”或“吨”，“数量”栏按照折氧化物计量填写。

取得稀土专用发票的纳税人，建议登录全国增值税发票查验平台进行信息查验，稀土专用发票在查验平台显示信息中左上角有“XT”字样。

来源：国家税务总局

## 北京税务解答财产和行为税热点问题

### 第一问：资金账簿印花税减半征收，可以叠加享受京财税〔2019〕196 号文件优惠再减半吗？

根据《财政部 税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》（财税〔2019〕13 号）第三条规定，由省、自治区、直辖市人民政府根据本地区实际情况，以及宏观调控需要确定，对增值税小规模纳税人可以在 50% 的税额幅度内减征资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税（不含证券交易印花税）、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加。

第四条规定，增值税小规模纳税人已依法享受资源税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税、耕地占用税、教育费附加、地方教育附加其他优惠政策的，可叠加享受本通知第三条规定的优惠政策。

### 第二问：房产继承是否缴纳契税？

根据《国家税务总局关于继承土地、房屋权属有关契税问题的批复》（国税函〔2004〕1036 号）规定，对于《中华人民共和国继承法》规定的法定继承人（包括配偶、子女、父母、兄弟姐妹、祖父母、外祖父母）继承土地、房屋权属，不征契税。按照《中华人民共和国继承法》规定，非法定继承人根据遗嘱承受死者生前的土地、房屋权属，属于赠与行为，应征收契税。

### 第三问：在计征房产税时，为取得土地使用权所支付的价款是否计入房产原值？

根据《财政部 国家税务总局关于安置残疾人就业单位城镇土地使用税等政策的通知》(财税〔2010〕121号)文件第三条规定,关于将地价计入房产原值征收房产税问题,对按照房产原值计税的房产,无论会计上如何核算,房产原值均应包含地价,包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。宗地容积率低于0.5的,按房产建筑面积的2倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

#### **第四问:以家庭为单位名下没有住宅,购买住宅时,契税税率为多少?**

根据《财政部 国家税务总局 住房城乡建设部关于调整房地产交易环节契税 营业税优惠政策的通知》(财税〔2016〕23号)第一条规定:对个人购买家庭唯一住房(家庭成员范围包括购房人、配偶以及未成年子女),面积为90平方米及以下的,减按1%的税率征收契税;面积为90平方米以上的,减按1.5%的税率征收契税。购买非家庭唯一住房,按3%的税率征收契税。

#### **第五问:一税两费减半征收,是否包含小规模纳税人代开增值税专用发票缴纳的增值税对应的一税两费?**

根据《中华人民共和国城市维护建设税暂行条例》和《征收教育费附加的暂行规定》规定,一税两费以实际缴纳的增值税、消费税为计税依据。根据《北京市财政局 国家税务总局北京市税务局转发财政部 税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》(京财税〔2019〕196号)第一条规定,对增值税小规模纳税人减按50%征收资源税(不含水资源税)、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税(不含证券交易印花税)、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加。

因此,对于小规模纳税人代开增值税专用发票缴纳的增值税,同样以其为计税依据减按50%征收附加税。

#### **第六问:增值税小规模纳税人减半征收房产税、城镇土地使用税、印花税(不含证券交易印花税)、耕地占用税和教育费附加、地方教育附加,是否需要备案?**

答:符合条件的小规模纳税人在申报时享受该优惠,无需备案。

来源:北京税务

## 4月1日起,取得火车票、飞机票等咋抵扣?权威解答来了

4月1日起,增值税改革再发力,在将制造业等行业16%增值税税率降至13%、交通运输和建筑等行业10%增值税税率降至9%的基础上,进一步扩大进项税抵扣范围,将国内旅客运输服务纳入其中。也就是说,4月1日起,纳税人取得的火车票、飞机票、汽车票等客票也可以作为增值税进项税抵扣凭证了。

那么,可以作为进项税抵扣凭证的有哪些?进项税额又如何计算?12366纳税服务热线近日就相关问题作了解答。

#### **1. 增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务,能否抵扣进项税额?**

答:可以。自2019年4月1日起,增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务,其进项税额允许从销项税额中抵扣。

#### **2. 增值税一般纳税人购进国际旅客运输服务,能否抵扣进项税额?**

答:不能。纳税人提供国际旅客运输服务,适用增值税零税率或免税政策。相应地,购买国际旅客运输服务不能抵扣进项税额。

#### **3. 是否只有注明旅客身份信息的客票,才能作为进项税抵扣凭证?**

答:是的。按照《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号)的规定,目前暂允许注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票、公路和水路等其他客票,作为进项税抵扣凭证。

#### **4. 增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务,可以作为进项税额抵扣的凭证有哪些种类?**

答:增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务,可以作为进项税额抵扣的凭证有:增值税专用发票、增值税电子普通发票,注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票以及公路、水路等其他客票。

#### **5. 增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务取得增值税电子普通发票的,如何计算进项税额?**

答:增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务取得增值税电子普通发票的,进项税额为发票上注明的税额。

**6. 增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务取得航空运输电子客票行程单的，如何计算进项税额？**

答：取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的，按照下列公式计算进项税额：

航空旅客运输进项税额=（票价+燃油附加费）÷（1+9%）×9%

**7. 增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务取得铁路车票的，如何计算进项税额？**

答：取得注明旅客身份信息的铁路车票的，按照下列公式计算进项税额：

铁路旅客运输进项税额=票面金额÷（1+9%）×9%

**8. 增值税一般纳税人购进国内旅客运输服务取得公路、水路等客票的，如何计算进项税额？**

答：取得注明旅客身份信息的公路、水路等客票的，按照下列公式计算进项税额：

公路、水路旅客运输进项税额=票面金额÷（1+3%）×3%

来源：国家税务总局

**小规模纳税人申请代开了发票并已缴税，发生退货咋办？**

《财政部 税务总局关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》明确，对月销售额 10 万元以下的增值税小规模纳税人，免征增值税。随着普惠性减税政策的逐步落地，享受优惠的小微企业也越来越关注发票如何开具，以及实际工作中发生退货等行为如何处理等事项。近日，在国家税务总局网站举办的在线访谈活动中，国家税务总局货物和劳务税司副司长林枫、张卫就此在线回答了网友提问。

[ 网友 537567 ]我单位是小规模纳税人，按季申报缴纳增值税。2019 年 2 月向税务机关申请代开了一张销售额为 20 万元的增值税专用发票和一张销售额为 15 万元的增值税普通发票，已缴纳了增值税。3 月 1 日，因发生退货，购买方把金额为 20 万元的专用发票退回给我们，该张发票购买方尚未申报抵扣。请问，对于这张专用发票，我应当如何处理？代开发票时已经缴纳的增值税能不能向税务机关申请退还？

[ 国家税务总局货物和劳务税司副司长 张卫 ]对于第一个问题，因跨月不符合发票作废条件，如果购买方尚未用于申报抵扣，您可以在购买方将发票联及抵扣联退回后，向税务机关申请代开红字专用发票。对于第二个问题，税务机关为您代开红字专用发票后，您可以向税务机关申请退还代开专用发票所缴纳的增值税。此外，如果您 2019 年一季度的销售额未超过 30 万元，前期代开 15 万元普通发票时缴纳的增值税也可以在申报本季度增值税时，向主管税务机关申请退还。

[ 网友 5773473 ]我单位是使用增值税发票管理系统开具发票的小规模纳税人，月销售额未超过 10 万元，此次享受免税政策后，是否可继续使用现有税控设备开具发票？

[ 国家税务总局货物和劳务税司副司长 张卫 ]您单位可以根据自身情况自愿选择，既可以继续使用现有税控设备自行开具发票，无需缴销现有税控设备及发票；也可以不再使用税控设备，改由其他方式开具发票。

[ 网友 5436436 ]我是一名创业大学生，开办了一个提供科技研发的公司，是小规模纳税人，月销售额未达到 10 万元。我公司是否可以自行开具增值税专用发票？

[ 国家税务总局货物和劳务税司副司长 张卫 ]为了进一步激发市场主体创业创新活力，促进民营经济和小微企业发展，税务总局持续扩大小规模纳税人自行开具专用发票试点行业范围。目前已经将住宿业，鉴证咨询业，建筑业，工业，信息传输、软件和信息技术服务业，租赁和商务服务业，科学研究和技术服务业，居民服务、修理和其他服务业等八个行业纳入试点行业范围。试点行业的所有小规模纳税人均可以自愿使用增值税发票管理系统自行开具增值税专用发票，不受月销售额标准的限制。

根据您的情况，您属于科学研究和技术服务业小规模纳税人，符合自行开具增值税专用发票的条件，可以向税务机关申请领用并自行开具专用发票。

[ 网友 19593 ]“增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后”【注：国家税务总局公告 2019 年第 4 号第八条规定：小规模纳税人月销售额未超过 10 万元的，当期因开具增值税专用发票已经缴纳的税款，在增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后，可以向主管税务机关申请退还。】这句话怎么理解？专票开具后对方公司验证完，再追回还能退税？

[ 国家税务总局货物和劳务税司副司长 张卫 ]销方纳税人开具专用发票后,如果发生销货退回、开票有误、应税服务中止等情形,但因购买方已将该张专用发票进行认证,无法作废的,可由购买方填开《开具红字增值税专用发票信息表》并做进项税额转出后,销方纳税人便可以开具红字专用发票并向税务机关申请退还该张专用发票已缴纳的税款。

[ 网友 5xdfgjh ]我公司是按季纳税的小规模纳税人,2019年1月时,向税务机关申请代开了一张销售额为10万元的增值税普通发票,并缴纳了3000元增值税。现在小规模纳税人免税标准提高后,我之代开发票所缴纳的增值税能不能向税务机关申请退还?

[ 国家税务总局货物和劳务税司副司长 林枫 ]如果你公司2019年一季度销售额未超过30万元,1月份代开增值税普通发票时缴纳的增值税,可在2019年一季度增值税纳税申报时,向主管税务机关申请退还。

来源:国家税务总局

## 国家税务总局再推20项硬举措!助力深化增值税改革工作落实落地

深化增值税改革是2019年减税降费工作的“重头戏”。为深入贯彻落实党中央、国务院关于实施更大规模减税降费的决策部署,确保深化增值税改革更好地落到实处,国家税务总局近日制发《2019年深化增值税改革纳税服务工作方案》(以下简称《方案》),创新集成推出20项硬举措,全面精准做实宣传辅导,精简办理手续,从快解决问题,过硬成效检验,以便利高效的纳税服务促进纳税人更好享受深化增值税改革政策红利,切实增强纳税人获得感。

### 7项措施切实增强政策知晓度

《方案》推出统一宣传辅导口径、扩展宣传辅导渠道、拓宽宣传辅导范围等7项措施,努力做到辅导对象再扩大、辅导内容再深化、辅导方式再扩展。

——“速递型”及时开展宣传辅导。税务总局根据新出台的增值税降率等各项改革措施,统一政策宣传辅导口径,及时更新12366税收知识库,为咨询解答提供实际支撑。各省税务机关根据税务总局统一的宣传辅导口径,及时细化本省宣传辅导内容,第一时间将简明易懂的政策送到纳税人手中。

——“全天候”服务线上线下咨询。税务总局在12366纳税服务平台、网上纳税人学堂增设降低增值税税率等各项改革措施内容。各地税务机关围绕深化增值税改革主题,既通过办税服务厅减税降费咨询辅导岗、纳税人学堂等“线下”形式,又借助电子税务局、“两微一端”等“线上”渠道,将宣传辅导对象由办税人员扩大到法定代表人、股东、高管、财务负责人、税务代理等人员,进一步拓宽宣传辅导范围。

——“滴灌式”开展分众化辅导。税务部门根据不同行业、不同规模、适用不同减税降费政策的纳税人特点,有针对性地开展精准辅导,“一对一”满足个性化需求,“点对点”开展政策推送,分期分批组织开展涉税专题讲座,让纳税人应享尽享、有知有感。

——“增内功”提升税务人员技能。税务总局在增值税降率等减税降费政策出台后,指导各地及时加强一线人员培训。各地税务机关立即组织开展12366热线和办税服务厅全员业务培训,确保12366坐席人员学得懂、答得准,确保办税服务厅一线人员懂政策、会操作。

### 6项措施致力提高办税便捷性

《方案》坚持“简”字为要,推出简化流程资料、减少办税次数、降低申报失误等6项措施,努力使应享受优惠的每一名纳税人都便捷享受。

——流程资料更“简”。税务总局修订《纳税服务规范》,重点修改深化增值税改革相关内容。在深化增值税改革政策出台后,及时更新《纳税人办税指南》相关内容,对纳税人办理减税降费事项实行资料清单化管理,清单之外资料一律不得要求纳税人报送。

——办税次数更“减”。各地税务机关在深化增值税改革中通过多种方式,拓宽本地“最多跑一次”清单并向社会公告实施,确保增值税纳税人4月1日顺利开票、5月1日顺利申报。

——**纳税申报更“便”**。各地税务机关要加速推行“网上办”，增加网上办理比例，凡与深化增值税改革密切相关的办税事项实现“应上尽上”，积极推行“自助办”，完善自助服务终端功能。各地电子税务局在纳税人申报环节提供在线辅导、数据校验、提示提醒和自查自检功能，确保纳税人尽享政策红利。

#### 4 项措施聚焦提升政策执行力

《方案》坚持“快”上发力，推出快速收集问题、快速处理投诉、快速响应需求等 4 项措施，增强纳税人实实在在的获得感。

——**选取 100 万户纳税人收集深化增值税改革需求**。税务总局将适时组织开展纳税人需求调查，范围涉及全国 100 万户小微企业，了解减税降费政策落实情况。各地税务机关也要组织开展好本地范围内纳税人需求征集工作，确保调查结果真实有效。

——**建立“3 个 100”直联点加快深化增值税改革信息直报**。税务总局建立咨询紧急情况直报机制，并从全国办税服务厅、涉税专业服务机构、纳税人中各选取 100 个直联点，按周“点对点”收集纳税人在增值税政策、办理流程、系统操作等方面的热点难点问题和意见建议，跟踪政策落实情况。

——**打造快速响应减税降费诉求意见“高速路”**。各级税务机关通过 12366 热线、税务网站等渠道，广泛收集纳税人对深化增值税改革政策落实、执法规范、纳税服务等方面的意见建议，及时推送相关业务部门快速处理并反馈；重点围绕涉及增值税方面的投诉，压缩受理时限 50%，压缩处理时限 70%以上，确保投诉受理及时、处置得当、反馈迅速。

同时，为确保纳税服务成效“含金量”，《方案》提出强化纳税服务成效评议、开展纳税人满意度调查、防控税务代理风险等 3 项措施，力求服务标准过硬、工作作风过硬、风险防控过硬，以纳税人知晓度验证深化增值税改革政策宣传的精准性，以纳税人满意度评估纳税服务举措的有效性。

税务总局纳税服务司司长孙玉山表示，各级税务机关将把落实深化增值税改革政策作为一项政治任务，切实加强对纳税服务工作的组织领导，以更高要求、更硬标准、更实举措促进政策红利更易享、更有感，确保 2019 年深化增值税改革落到实处。

来源：国家税务总局

### 扩散周知！4 月征期个税办理“再提醒”

**1. 单位在 2019 年 2 月份申报期已下载了员工通过个税 APP、WEB 端填报的专项附加扣除信息，3 月份还需要重新下载吗？**

答：需要重新下载。如果员工新填写了专项附加扣除信息，或者修改了以前填写的专项附加扣除信息，扣缴义务人需要按照员工最新填报的信息计算并预扣个人所得税。为保障员工能够及时、准确享受专项附加扣除，扣缴义务人在每个月计算个人所得税时，需要通过扣缴客户端软件下载更新专项附加扣除信息。

**2. 上个月已经下载了专项附加扣除信息并生成了可扣除额，计算 2019 年 3 月工资薪金所得个人所得税时，是否还需要点击“预填专项附加扣除”？**

答：需要，这一点很重要。扣缴义务人每次发放工资计算个人所得税时，均需要点击“预填专项附加扣除”，生成可扣除额。在此需要注意两点：

一是如果发放工资计算个人所得税时未点击“预填专项附加扣除”，则本月不会生成专项附加扣除可扣除额。也就是说，当月的累计专项附加扣除额为 0，纳税人将会因此无法享受专项附加扣除。如果此前有过类似情况，也不要着急，本月点击后，将会生成包含往期可享受的累计可扣除额，纳税人前期未享受的可扣除额在本月可补扣享受。

二是如果 3 月份已经发放工资并预扣了个人所得税，在办理扣缴申报之前，如果预扣的税款没有变化，请务必不要再次点击“预填专项附加扣除”，以防再次点击后重新生成的可扣除额与之前计算应预扣个人所得税时生成的可扣除额不一致，导致申报时出现申报税款与实际代扣税款不一致问题。

**3. 现在预扣预缴时使用的累计预扣法如何计算个税？会不会造成税负逐渐增加？**

答：采用累计预扣法计算应预扣税款时，扣缴义务人要以纳税人本年度截至当前月份取得的累计收入减除累计免税收入、累计减除费用、累计专项扣除、累计专项附加扣除和累计依法确定的其他扣除后的余额，计算累计的应纳税所得额，适用年度税率表，计算累计应预扣预缴税额。最后，用累计应预扣预缴税额减除累计减免税额和累计已预扣预缴税额，计算本期应预扣预缴税额。具体计算公式如下：本期应预扣预缴税额=（累计预扣预缴应纳税所得额×预扣率-速算扣除数）-累计减免税额-累计已预扣预缴税额

累计预扣预缴应纳税所得额=累计收入-累计免税收入-累计减除费用-累计专项扣除-累计专项附加扣除-累计依法确定的其他扣除

采用累计预扣法的好处在于，对于一个纳税年度内只在一处取得工资薪金所得的纳税人，预扣预缴的税款在多数情况下会正好与全年应纳税款相等，纳税人也就无需另行办理年度汇缴申报，能够大大减轻纳税人的办税负担。

需要注意的是，采用累计预扣法，对部分纳税人来说，可能会出现收入逐月累计增加后，适用的税率相应提档，纳税人感觉年初几个月纳税少，之后税额逐渐增加。但从全年看，该方法计算出的每月应纳税额的全年合计数，与按年度整体计算出的应纳税额是一致的，不影响纳税人应享受的减税红利，更不会额外增加纳税人的税负，反而让纳税人享受到了一定的“递延纳税”的红利。

**4. 员工1月份入职，3月份第一次发工资，4月份征期申报1-3月份工资薪金所得税款时，应该扣除几个5000元？**

答：根据《个人所得税扣缴申报管理办法（试行）》第六条规定，累计减除费用按照5000元/月乘以纳税人当年截至本月在本单位的任职受雇月份数计算。因此，虽然该员工一共只领取了1次工资，但在计算个人所得税时，需按照其已任职受雇月份数（即3个月）来计算减除费用，也就是说，3月份计算税款时可以扣除15000元。

**5. 按季申报的经营所得纳税人，4月份如何办理经营所得个人所得税季度预缴申报？**

答：纳税人主要有以下三种申报方式：

一是个体工商户业主（定期定额户除外，下同）、个人独资企业投资者和合伙企业自然人合伙人（以下简称“投资人”）可以直接通过自然人税收管理系统WEB端办理自行纳税申报。

二是个体工商户、个人独资企业和合伙企业的办税人员可以通过自然人税收管理系统扣缴客户端，帮助投资人代办经营所得申报。

三是投资人或者其办税人员可以前往被投资单位对应的办税服务厅进行申报。

**6. 网上完成经营所得个税申报后，如何办理税款缴纳？**

答：税款缴纳主要有以下几种方式：

一是个人通过自然人税收管理系统WEB端办理自行纳税申报后，可以选择银联缴款、银行端凭证缴款，或者通过个人与税务局、银行签订的三方协议缴款。

二是办税人员通过自然人税收管理系统扣缴客户端代投资人办理经营所得申报的，可以选择银联缴款、银行端凭证缴款或者投资人与税务局、银行签订的三方协议进行缴款；同时，也可以在办税人员代为申报后，由投资人登录自然人税收管理系统WEB端缴纳税款。

**7. 银行端查询缴税凭证过期了怎么办？**

答：过期将影响您缴纳税款，因此请在限缴日期前持《银行端查询缴款凭证》到银行柜台缴纳税款。如果超过限缴日期，需通过自然人税收管理系统WEB端或者扣缴客户端进入银行端查询缴税模块，重新打印凭证办理缴税。

来源：国家税务总局

## 税务总局昨天连发6个重磅文件，帮你捋一捋都说了啥

这两天，深化增值税改革又有大动作！3月21日，税务总局陆续发布6个重磅文件，明确改革具体政策、如何执行等事项。文件发布后，有网友留言说，政策有点多，希望给划划重点。下面，小编就给大家捋一捋。

**先来捋一捋近期的几件大事：**

3月5日——李克强总理在《政府工作报告》中提出，要实施更大规模的减税，深化增值税改革。

3月20日——李克强总理主持召开国务院常务会议，明确增值税减税配套措施。

3月21日——李克强总理赴税务总局考察，深入调研更大规模减税最新进展。

3月21日——财政部、税务总局、海关总署联合发布《关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号），并公布一系列深化增值税改革的配套举措。

### 再来捋一捋这6个文件说了啥：

税务总局近日公布的6个重磅文件，包括1个政策文件、3个征管文件、1个服务文件和1个工作通知。下面来看这些文件主要说了啥↓

#### 1个政策文件：

《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》（财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号）

这个文件主要告诉你：2019年深化增值税改革的具体政策规定。归纳起来主要讲了三件事：

##### “一是明确增值税税率怎么降

从2019年4月1日起，增值税一般纳税人发生增值税应税销售行为或者进口货物，原适用16%税率的，税率调整为13%；原适用10%税率的，税率调整为9%。此外，纳税人购进农产品，原适用10%扣除率的，扣除率调整为9%。纳税人购进用于生产或者委托加工13%税率货物的农产品，按照10%的扣除率计算进项税额。

适用16%税率且出口退税率为16%的出口货物劳务，出口退税率调整为13%；原适用10%税率且出口退税率为10%的出口货物、跨境应税行为，出口退税率调整为9%。同时，适用13%税率的境外旅客购物离境退税物品，退税率为11%；适用9%税率的境外旅客购物离境退税物品，退税率为8%。

##### 二是扩大进项税抵扣范围

将国内旅客运输服务纳入抵扣范围，同时将纳税人取得不动产支付的进项税由目前分两年抵扣（第一年抵扣60%，第二年抵扣40%），改为一次性全额抵扣。此外，自2019年4月1日至2021年12月31日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计10%，抵减应纳税额。

##### 三是试行增值税期末留抵税额退税制度

自2019年4月1日起，试行增值税期末留抵税额退税制度。符合相关条件的纳税人，可向主管税务机关申请退还增量留抵税额，增量留抵税额为与2019年3月底相比新增加的期末留抵税额。”

#### 3个征管文件：

《国家税务总局关于深化增值税改革有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第14号）

《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第15号）

《国家税务总局关于发布出口退税率文库2019B版的通知》（税总函〔2019〕82号）

这3个文件主要告诉你：深化增值税改革政策的具体执行口径和征管规定。

“国家税务总局公告2019年第14号主要告诉你：《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》出台后，纳税人开具发票衔接、不动产一次性抵扣、适用加计抵减政策所需填报资料等问题。比如，2019年4月1日降低增值税税率政策实施后，纳税人在增值税税率调整前未开具增值税发票的增值税应税销售行为，需要补开增值税发票的，应当按照原16%、10%适用税率补开。如果纳税人还存在2018年税率调整前未开具增值税发票的应税销售行为，需要补开增值税发票的，可根据《国家税务总局关于统一小规模纳税人标准等若干增值税问题的公告》（国家税务总局公告2018年第18号）相关规定，按照原17%、11%适用税率补开。

国家税务总局公告2019年第15号主要告诉你：配合改革政策，税务部门调整了增值税纳税申报有关事项。修订并重新发布《增值税纳税申报表（一般纳税人适用）》《增值税纳税申报表附列资料（一）》《增值税纳税申报表附列资料（二）》《增值税纳税申报表附列资料（三）》《增值税纳税申报表附列资料（四）》。废止部分申报表附列资料，一是废止原《增值税纳税申报表附列资料（五）》。二是废止原《营改增税负分析测算明细表》。纳税人自2019年5月1日起无需填报上述两张附表。

税总函〔2019〕82号主要告诉你：根据《财政部 税务总局 海关总署关于深化增值税改革有关政策的公告》有关退税率调整的规定，国家税务总局编制了2019B版出口退税率文库，请各地税务部门按规定执行。”

#### 1个服务文件：

《国家税务总局办公厅关于印发〈2019年深化增值税改革纳税服务工作方案〉的通知》（税总办发〔2019〕34号）

这个文件主要告诉你：税务总局创新集成推出20项硬举措，以便利高效的纳税服务，促进纳税人更好享受深化增值税改革政策红利。

“比如：简化流程资料。对纳税人办理事项实行资料清单化管理，清单之外资料一律不得要求纳税人报送。税务总局制发《纳税服务规范（3.0版）》，重点修改与深化增值税改革相关的报送资料、办理流程、纳税人注意事项等内容。

再比如：快速响应纳税人诉求意见。通过12366纳税服务热线、12366纳税服务平台、税务网站等渠道，广泛收集纳税人对深化增值税改革政策落实、执法规范、纳税服务、信息化建设、法律救济等方面的意见建议，3个工作日内整理推送相关业务部门快速处理并反馈，及时响应合理诉求，形成闭环处理机制。”

#### 1 个工作通知：

《国家税务总局关于做好2019年深化增值税改革第一阶段“开好票”相关工作的通知》（税总函〔2019〕81号）

这个文件主要告诉你：税务总局要求各级税务机关要按照“四实四硬”的工作要求，确保完成深化增值税改革第一阶段“开好票”相关工作。

“比如：要求各地税务机关要在税控开票软件升级补丁下发后及时完成税务局端相关系统升级，提示提醒纳税人尽快完成税控开票软件升级操作。对于无法通过互联网自动升级的纳税人，会同税控服务单位采取线下辅导、上门辅导等方式，帮助纳税人完成升级操作。

再比如：要求各级税务机关要及时面向纳税人开展政策宣传辅导工作，宣传改革举措、普及政策知识。通过办税服务厅、12366纳税服务热线、电子税务局、“两微一端”等渠道开展政策宣传辅导，做到政策咨询有人答、疑难问题有人解、系统操作有人教。”

来源：国家税务总局

## 法规速递

### 关于发布《上海证券交易所科创板股票发行上市审核问答（二）》的通知

#### 上证发〔2019〕36号

各市场参与者：

为明确市场预期，提高科创板股票发行上市审核透明度，中国证监会按照设立科创板并试点注册制改革方向，完善相关审核标准，并指导上海证券交易所（以下简称本所）形成《上海证券交易所科创板股票发行上市审核问答（二）》，在科创板先行使用。经中国证监会批准，本所现予发布《上海证券交易所科创板股票发行上市审核问答（二）》（详见附件），并自发布之日起实施。

本所将根据审核实践，及时总结经验，对发行上市审核问答进行补充完善。

特此通知。

附件：上海证券交易所科创板股票发行上市审核问答（二）

上海证券交易所  
二〇一九年三月二十四

#### 上海证券交易所科创板股票发行上市审核问答（二）

1. 发行人历史上存在工会、职工持股会持股或者自然人股东人数较多等情形的，发行人应当如何进行规范？中介机构应当如何进行核查？

答：（一）工会及职工持股会持股的规范要求

考虑到发行条件对发行人控股权权属清晰的要求，发行人控股股东或实际控制人存在职工持股会或工会持股情形的，应当予以清理。



对于间接股东存在职工持股会或工会持股情形的，如不涉及发行人实际控制人控制的各级主体，发行人不需要清理，但应予以充分披露。

对于工会或职工持股会持有发行人子公司股份，经保荐机构、发行人律师核查后认为不构成发行人重大违法违规的，发行人不需要清理，但应予以充分披露。

## （二）自然人股东人数较多的核查要求

对于历史沿革涉及较多自然人股东的发行人，保荐机构、发行人律师应当核查历史上自然人股东入股、退股（含工会、职工持股会清理等事项）是否按照当时有效的法律法规履行了相应程序，入股或股权转让协议、款项收付凭证、工商登记资料等法律文件是否齐备，并抽取一定比例的股东进行访谈，就相关自然人股东股权变动的真实性、所履行程序的合法性，是否存在委托持股或信托持股情形，是否存在争议或潜在纠纷发表明确意见。对于存在争议或潜在纠纷的，保荐机构、发行人律师应就相关纠纷对发行人控股权权属清晰稳定的影响发表明确意见。发行人以定向募集方式设立股份公司的，中介机构应以有权部门就发行人历史沿革的合规性、是否存在争议或潜在纠纷等事项的意见作为其发表意见的依据。

## 2. 发行人申报前后新增股东的，应当如何进行核查和信息披露？股份锁定如何安排？

答：（一）申报前新增股东

对 IPO 前通过增资或股权转让产生的股东，保荐机构、发行人律师应主要考察申报前一年新增的股东，全面核查发行人新股东的基本情况、产生新股东的原因、股权转让或增资的价格及定价依据，有关股权变动是否是双方真实意思表示，是否存在争议或潜在纠纷，新股东与发行人其他股东、董事、监事、高级管理人员、本次发行中介机构负责人及其签字人员是否存在亲属关系、关联关系、委托持股、信托持股或其他利益输送安排，新股东是否具备法律、法规规定的股东资格。发行人在招股说明书信息披露时，除满足招股说明书信息披露准则的要求外，如新股东为法人，应披露其股权结构及实际控制人；如为自然人，应披露其基本信息；如为合伙企业，应披露合伙企业的基本情况、普通合伙人的基本信息。最近一年末资产负债表日后增资扩股引入新股东的，申报前须增加一期审计。

股份锁定方面，控股股东和实际控制人持有的股份上市后锁定 3 年；申报前 6 个月内进行增资扩股的，新增股份的持有人应当承诺：新增股份自发行人完成增资扩股工商变更登记手续之日起锁定 3 年。在申报前 6 个月内从控股股东或实际控制人处受让的股份，应比照控股股东或实际控制人所持股份进行锁定。控股股东和实际控制人的亲属所持股份应比照该股东本人进行锁定。

## （二）申报后新增股东

申报后，通过增资或股权转让产生新股东的，原则上发行人应当撤回发行上市申请，重新申报。但股权变动未造成实际控制人变更，未对发行人控股权的稳定性和持续经营能力造成不利影响，且符合下列情形的除外：新股东产生系因继承、离婚、执行法院判决或仲裁裁决、执行国家法规政策要求或由省级及以上人民政府主导，且新股东承诺其所持股份上市后 36 个月之内不转让、不上市交易（继承、离婚原因除外）。在核查和信息披露方面，发行人申报后产生新股东且符合上述要求无需重新申报的，应比照申报前一年新增股东的核查和信息披露要求处理。除此之外，保荐机构和发行人律师还应对股权转让事项是否造成发行人实际控制人变更，是否对发行人控股权的稳定性和持续经营能力造成不利影响进行核查并发表意见。

## 3. 发行人历史上存在出资瑕疵或者改制瑕疵的，中介机构核查应当重点关注哪些方面？

答：保荐机构和发行人律师应关注发行人是否存在股东未全面履行出资义务、抽逃出资、出资方式等存在瑕疵，或者发行人历史上涉及国有企业、集体企业改制存在瑕疵的情形。

### （一）历史上存在出资瑕疵

历史上存在出资瑕疵的，应当在申报前依法采取补救措施。保荐机构和发行人律师应当对出资瑕疵事项的影响及发行人或相关股东是否因出资瑕疵受到过行政处罚、是否构成重大违法行为及本次发行的法律障碍，是否存在纠纷或潜在纠纷进行核查并发表明确意见。发行人应当充分披露存在的出资瑕疵事项、采取的补救措施，以及中介机构的核查意见。

### （二）历史上存在改制瑕疵

对于发行人是国有企业、集体企业改制而来的或历史上存在挂靠集体组织经营的企业，若改制过程中法律依据不明确、相关程序存在瑕疵或与有关法律法规存在明显冲突，原则上发行人应在招股说明书中披露有权部门关于改

制程序的合法性、是否造成国有或集体资产流失的意见。国有企业、集体企业改制过程不存在上述情况的，保荐机构、发行人律师应结合当时有效的法律法规等，分析说明有关改制行为是否经有权机关批准、法律依据是否充分、履行的程序是否合法以及对发行人的影响等。发行人应在招股说明书中披露相关中介机构的核查意见。

#### **4. 发行人的部分资产来自于上市公司，中介机构核查应当重点关注哪些方面？**

答：如发行人部分资产来自于上市公司，保荐机构和发行人律师应当针对以下事项进行核查并发表意见：

（一）发行人取得上市公司资产的背景、所履行的决策程序、审批程序与信息披露情况，是否符合法律法规、交易双方公司章程以及证监会和证券交易所有关上市公司监管和信息披露要求，是否存在争议或潜在纠纷。

（二）发行人及其关联方的董事、监事和高级管理人员在上市公司及其控制公司的历史任职情况及合法合规性，是否存在违反竞业禁止义务的情形；上述资产转让时，发行人的董事、监事和高级管理人员在上市公司的任职情况，与上市公司及其董事、监事和高级管理人员是否存在亲属及其他密切关系。如存在上述关系，在相关决策程序履行过程中，上述人员是否回避表决或采取保护非关联股东利益的有效措施。

（三）资产转让完成后，发行人及其关联方与上市公司之间是否就上述转让资产存在纠纷或诉讼。

（四）发行人及其关联方的董事、监事、高级管理人员以及上市公司在转让上述资产时是否存在损害上市公司及其中小投资者合法利益的情形。

（五）发行人来自于上市公司的资产置入发行人的时间，在发行人资产中的占比情况，对发行人生产经营的作用。

（六）境内外上市公司分拆子公司在科创板上市，是否符合相关规定。

#### **5. 关于实际控制人的认定，发行人及中介机构应当如何把握？**

答：（一）实际控制人认定的基本要求

实际控制人是拥有公司控制权的主体。在确定公司控制权归属时，应当本着实事求是的原则，尊重企业的实际情况，以发行人自身的认定为主，由发行人股东予以确认。保荐机构、发行人律师应通过对公司章程、协议或其他安排以及发行人股东大会（股东出席会议情况、表决过程、审议结果、董事提名和任命等）、董事会（重大决策的提议和表决过程等）、监事会及发行人经营管理的实际运作情况的核查对实际控制人认定发表明确意见。

发行人股权较为分散但存在单一股东控制比例达到 30% 的情形的，若无相反的证据，原则上应将该股东认定为控股股东或实际控制人。存在下列情形之一的，保荐机构应进一步说明是否通过实际控制人认定而规避发行条件或监管并发表专项意见：（1）公司认定存在实际控制人，但其他股东持股比例较高与实际控制人持股比例接近的，且该股东控制的企业与发行人之间存在竞争或潜在竞争的；（2）第一大股东持股接近 30%，其他股东比例不高且较为分散，公司认定无实际控制人的。

##### **（二）共同实际控制人**

法定或约定形成的一致行动关系并不必然导致多人共同拥有公司控制权的情况，发行人及中介机构不应为扩大履行实际控制人义务的主体范围或满足发行条件而作出违背事实的认定。通过一致行动协议主张共同控制的，无正当理由的（如第一大股东为纯财务投资人），一般不能排除第一大股东为共同控制人。实际控制人的配偶、直系亲属，如其持有公司股份达到 5% 以上或者虽未超过 5% 但是担任公司董事、高级管理人员并在公司经营决策中发挥重要作用，除非有相反证据，原则上应认定为共同实际控制人。

共同实际控制人签署一致行动协议的，应当在协议中明确发生意见分歧或纠纷时的解决机制。对于作为实际控制人亲属的股东所持的股份，应当比照实际控制人自发行人上市之日起锁定 36 个月。保荐机构及发行人律师应重点关注最近 2 年内公司控制权是否发生变化，存在为满足发行条件而调整实际控制人认定范围嫌疑的，应从严把握，审慎进行核查及信息披露。

##### **（三）实际控制人变动的特殊情形**

实际控制人为单名自然人或有亲属关系多名自然人，实际控制人去世导致股权变动，股权受让人为继承人的，通常不视为公司控制权发生变更。其他多名自然人为实际控制人，实际控制人之一去世的，保荐机构及发行人律师应结合股权结构、去世自然人在股东大会或董事会决策中的作用、对发行人持续经营的影响等因素综合判断。

##### **（四）实际控制人认定中涉及股权代持情形的处理**

实际控制人认定中涉及股权代持情况的，发行人、相关股东应说明存在代持的原因，并提供支持性证据。对于存在代持关系但不影响发行条件的，发行人应在招股说明书中如实披露，保荐机构、发行人律师应出具明确的核查意见。如经查实，股东之间知晓代持关系的存在，且对代持关系没有异议、代持的股东之间没有纠纷和争议，则应将代持股份还原至实际持有人。发行人及中介机构通常不应以股东间存在代持关系为由，认定公司控制权未发生变动。对于以表决权让与协议、一致行动协议等方式认定实际控制人的，比照代持关系进行处理。

#### **6. 发行人没有或难以认定实际控制人的，发行人股东所持股票的锁定期如何安排？**

答：根据《上海证券交易所科创板股票上市规则》的有关规定，发行人控股股东和实际控制人所持股份自发行人股票上市之日起 36 个月内不得转让。对于发行人没有或难以认定实际控制人的，为确保发行人股权结构稳定、正常生产经营不因发行人控制权发生变化而受到影响，要求发行人的股东按持股比例从高到低依次承诺其所持股份自上市之日起锁定 36 个月，直至锁定股份的总数不低于发行前 A 股股份总数的 51%。

位列上述应予以锁定 51% 股份范围的股东，符合下列情形之一的，不适用上述锁定 36 个月规定：员工持股计划；持股 5% 以下的股东；非发行人第一大股东且符合一定条件的创业投资基金股东。其中，“符合一定条件的创业投资基金股东”是指符合《私募基金监管问答——关于首发企业中创业投资基金股东的认定标准》的创业投资基金。

对于存在刻意规避股份限售期要求的，本所将按照实质重于形式的原则，要求相关股东参照控股股东、实际控制人的限售期进行股份锁定。

#### **7. 发行人租赁控股股东、实际控制人房产或者商标、专利、主要技术来自于控股股东、实际控制人的授权使用，中介机构核查应当注意哪些方面？**

答：发行人存在从控股股东、实际控制人租赁或授权使用资产的，中介机构应当予以关注。存在以下两种情况的：一是生产型企业的发行人，其生产经营所必需的主要厂房、机器设备等固定资产系向控股股东、实际控制人租赁使用；二是发行人的核心商标、专利、主要技术等无形资产是由控股股东、实际控制人授权使用，中介机构应结合相关资产的具体用途、对发行人的重要程度、未投入发行人的原因、租赁或授权使用费用的公允性、是否能确保发行人长期使用、今后的处置方案等，充分论证该等情况是否对发行人资产完整和独立性构成重大不利影响，督促发行人做好信息披露和风险揭示，并就发行人是否符合科创板发行条件审慎发表意见。

#### **8. 一些发行人在经营中存在与其控股股东、实际控制人或董事、监事、高级管理人员的相关共同投资行为，发行人对此应当如何披露，中介机构核查应当重点关注哪些方面？**

答：发行人如存在与其控股股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员及其亲属直接或者间接共同设立公司情形，发行人及中介机构应主要披露及核查以下事项：

（一）发行人应当披露相关公司的基本情况，包括但不限于公司名称、成立时间、注册资本、住所、经营范围、股权结构、最近一年又一期主要财务数据及简要历史沿革。

（二）中介机构应当核查发行人与上述主体共同设立公司的背景、原因和必要性，说明发行人出资是否合法合规、出资价格是否公允。

（三）如发行人与共同设立的公司存在业务或资金往来的，还应当披露相关交易的交易内容、交易金额、交易背景以及相关交易与发行人主营业务之间的关系。中介机构应当核查相关交易的真实性、合法性、必要性、合理性及公允性，是否存在损害发行人利益的行为。

（四）如公司共同投资方为董事、高级管理人员及其近亲属，中介机构应核查说明公司是否符合《公司法》第 148 条规定，即董事、高级管理人员未经股东会或者股东大会同意，不得利用职务便利为自己或者他人谋取属于公司的商业机会，自营或者为他人经营与所任职公司同类的业务。

#### **9. 发行人在全国股份转让系统挂牌期间形成契约性基金、信托计划、资产管理计划等“三类股东”的，对于相关信息的核查和披露有何要求？**

答：发行人在全国股份转让系统挂牌期间形成“三类股东”持有发行人股份的，中介机构和发行人应从以下方面核查披露相关信息：

（一）核查确认公司控股股东、实际控制人、第一大股东不属于“三类股东”。

（二）中介机构应核查确认发行人的“三类股东”依法设立并有效存续，已纳入国家金融监管部门有效监管，并已按照规定履行审批、备案或报告程序，其管理人也已依法注册登记。

(三) 发行人应根据《关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》(银发〔2018〕106号)披露“三类股东”相关过渡期安排,以及相关事项对发行人持续经营的影响。中介机构应当对前述事项核查并发表明确意见。

(四) 发行人应当按照要求对“三类股东”进行信息披露。保荐机构及律师应对控股股东、实际控制人,董事、监事、高级管理人员及其近亲属,本次发行的中介机构及其签字人员是否直接或间接在“三类股东”中持有权益进行核查并发表明确意见。

(五) 中介机构应核查确认“三类股东”已作出合理安排,可确保符合现行锁定期和减持规则要求。

#### **10. 部分投资机构在投资时约定有估值调整机制(对赌协议),发行人及中介机构应当如何把握?**

答: PE、VC等机构在投资时约定估值调整机制(一般称为对赌协议)情形的,原则上要求发行人在申报前清理对赌协议,但同时满足以下要求的对赌协议可以不清理:一是发行人不作为对赌协议当事人;二是对赌协议不存在可能导致公司控制权变化的约定;三是对赌协议不与市值挂钩;四是对赌协议不存在严重影响发行人持续经营能力或者其他严重影响投资者权益的情形。保荐人及发行人律师应当就对赌协议是否符合上述要求发表专项核查意见。

发行人应当在招股说明书中披露对赌协议的具体内容、对发行人可能存在的影响等,并进行风险提示。

#### **11. 企业合并过程中,对于合并各方是否在同一控制权下的认定应当重点关注哪些内容?红筹企业如存在协议控制或类似特殊安排,在与合并报表编制相关的信息披露和核查方面有哪些要求?**

答: 对于同一控制下企业合并,发行人应严格遵守相关会计准则规定,详细披露合并范围及相关依据,对特殊合并事项予以重点说明。

##### **(一) 总体要求**

1. 发行人企业合并行为应按照《企业会计准则第20号——企业合并》相关规定进行处理。其中,同一控制下的企业合并,参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。

根据《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》的解释,“同一方”是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者。“相同的多方”通常是指根据投资者之间的协议约定,在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者。“控制并非暂时性”是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。较长的时间通常指一年以上(含一年)。

2. 根据《企业会计准则实施问题专家工作组意见第1期》解释,通常情况下,同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。除此之外,一般不作为同一控制下的企业合并。

3. 在对参与合并企业在合并前控制权归属认定中,如存在委托持股、代持股份、协议控制(VIE模式)等特殊情形,发行人应提供与控制权实际归属认定相关的充分事实和合理性依据,中介机构应对该等特殊控制权归属认定事项的真实性、证据充分性、依据合规性等予以审慎判断、妥善处理和重点关注。

##### **(二) 红筹企业协议控制下合并报表编制的信息披露与中介机构核查要求**

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第七条规定“合并财务报表的合并范围应当以控制为基础确定”。第八条规定“投资方应在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断”。

部分按相关规定申请科创板发行上市的红筹企业,如存在协议控制架构或类似特殊安排,将不具有持股关系的主体(以下简称被合并主体)纳入合并财务报表合并范围,在此情况下,发行人应:

1. 充分披露协议控制架构的具体安排,包括协议控制架构涉及的各方法律主体的基本情况、主要合同的核心条款等;

2. 分析披露被合并主体设立目的、被合并主体的相关活动以及如何对相关活动作出决策、发行人享有的权利是否使其目前有能力主导被合并主体的相关活动、发行人是否通过参与被合并主体相关活动而享有可变回报、发行人是否有能力运用对被合并主体的权利影响其回报金额、投资方与其他各方的关系;

3. 结合上述情况和会计准则规定,分析披露发行人合并依据是否充分,详细披露合并报表编制方法。

保荐机构及申报会计师应对上述情况进行核查,就合并报表编制是否合规发表明确意见。

#### **12. 发行人客户集中度较高,中介机构应当重点关注哪些方面?**

答: 发行人存在客户集中度较高情形的,保荐机构应重点关注该情形的合理性、客户的稳定性和业务的持续性,督促发行人做好信息披露和风险揭示。

对于非因行业特殊性、行业普遍性导致客户集中度偏高的，保荐机构在执业过程中，应充分考虑该单一大客户是否为关联方或者存在重大不确定性客户；该集中是否可能导致其未来持续经营能力存在重大不确定性。

对于发行人由于下游客户的行业分布集中而导致的客户集中具备合理性的特殊行业（如电力、电网、电信、石油、银行、军工等行业），发行人应与同行业可比上市公司进行比较，充分说明客户集中是否符合行业特性，发行人与客户的合作关系是否具有一定的历史基础，是否有充分的证据表明发行人采用公开、公平的手段或方式独立获取业务，相关的业务是否具有稳定性以及可持续性，并予以充分的信息披露。

针对因上述特殊行业分布或行业产业链关系导致发行人客户集中情况，保荐机构应当综合分析考量以下因素的影响：一是发行人客户集中的原因，与行业经营特点是否一致，是否存在下游行业较为分散而发行人自身客户较为集中的情况及其合理性。二是发行人客户在其行业中的地位、透明度与经营状况，是否存在重大不确定性风险。三是发行人与客户合作的历史、业务稳定性及可持续性，相关交易的定价原则及公允性。四是发行人与重大客户是否存在关联关系，发行人的业务获取方式是否影响独立性，发行人是否具备独立面向市场获取业务的能力。

保荐机构如发表意见认为发行人客户集中不对持续经营能力构成重大不利影响的，应当提供充分的依据说明上述客户本身不存在重大不确定性，发行人已与其建立长期稳定的合作关系，客户集中具有行业普遍性，发行人在客户稳定性与业务持续性方面没有重大风险。发行人应在招股说明书中披露上述情况，充分揭示客户集中度较高可能带来的风险。

### 13. 影响发行人持续经营能力的重要情形有哪些？中介机构应当如何进行核查？

答：发行人存在以下情形的，保荐机构和申报会计师应重点关注是否影响发行人持续经营能力，具体包括：

- （一）发行人所处行业受国家政策限制或国际贸易条件影响存在重大不利变化风险；
- （二）发行人所处行业出现周期性衰退、产能过剩、市场容量骤减、增长停滞等情况；
- （三）发行人所处行业准入门槛低、竞争激烈，相比竞争者发行人在技术、资金、规模效应方面等不具有明显优势；
- （四）发行人所处行业上下游供求关系发生重大变化，导致原材料采购价格或产品售价出现重大不利变化；
- （五）发行人因业务转型的负面影响导致营业收入、毛利率、成本费用及盈利水平出现重大不利变化，且最近一期经营业绩尚未出现明显好转趋势；
- （六）发行人重要客户本身发生重大不利变化，进而对发行人业务的稳定性和持续性产生重大不利影响；
- （七）发行人由于工艺过时、产品落后、技术更迭、研发失败等原因导致市场占有率持续下降、重要资产或主要生产线出现重大减值风险、主要业务停滞或萎缩；
- （八）发行人多项业务数据和财务指标呈现恶化趋势，短期内没有好转迹象；
- （九）对发行人业务经营或收入实现有重大影响的商标、专利、专有技术以及特许经营权等重要资产或技术存在重大纠纷或诉讼，已经或者未来将对发行人财务状况或经营成果产生重大影响；
- （十）其他明显影响或丧失持续经营能力的情形。

保荐机构和申报会计师应详细分析和评估上述情形的具体表现、影响程度和预期结果，综合判断是否对发行人持续经营能力构成重大不利影响，审慎发表明确核查意见，并督促发行人充分披露可能存在的持续经营风险。

### 14. 发行人报告期存在财务内控不规范情形，应当如何进行规范？中介机构核查应当重点关注哪些方面？

答：部分企业在提交申报材料的审计截止日前存在财务内控不规范情形，主要包括：为满足贷款银行受托支付要求，在无真实业务支持情况下，通过供应商等取得银行贷款或为客户提供银行贷款资金走账通道（简称“转贷”行为）；为获得银行融资，向关联方或供应商开具无真实交易背景的商业票据，进行票据贴现后获得银行融资；与关联方或第三方直接进行资金拆借；因外销业务结算需要，通过关联方或第三方代收货款（内销业务应自主独立结算）；利用个人账户对外收付款项；出借公司账户为他人收付款项；等等。

#### （一）发行人整改要求

发行人应当严格按照现行法规、规则、制度要求对涉及的财务内控不规范情形进行整改或纠正。在提交申报材料前，保荐机构在上市辅导期间，应会同申报会计师、发行人律师，帮助发行人强化内部控制制度建设并执行有效性检查。具体要求可从以下方面把握：

1. 首发企业申请上市成为上市公司，需要建立、完善并严格实施相关财务内部控制制度，保护中小投资者合法权益。发行人在报告期内作为非上市公司，在财务内控方面存在上述不规范情形的，应通过中介机构上市辅导完成整改或纠正（如收回资金、结束不当行为等措施）和相关内控制度建设，达到与上市公司要求一致的财务内控水平。

2. 对首次申报审计截止日前报告期内存在的财务内控不规范情形，中介机构应根据有关情形发生的原因及性质、时间及频率、金额及比例等因素，综合判断是否构成对内控制度有效性的重大不利影响，是否属于主观故意或恶意行为并构成重大违法违规。

3. 发行人已按照程序完成相关问题整改或纠正的，中介机构应结合此前不规范情形的轻重或影响程度的判断，全面核查、测试并确认发行人整改后的内控制度是否已合理、正常运行并持续有效，出具明确的核查意见。

4. 首次申报审计截止日后，发行人原则上不能再出现上述内控不规范和不能有效执行情形。

5. 发行人的销售结算应自主独立，内销业务通常不应通过关联方或第三方代收货款，外销业务如确有必要通过关联方或第三方代收货款且能够充分提供合理性证据的，最近一年（期）收款金额原则上不应超过当年营业收入的30%。

## （二）中介机构核查要求

中介机构对发行人财务内控不规范情形及整改纠正、运行情况的核查，一般需注意以下方面：

1. 关注发行人前述行为信息披露充分性，如对相关交易形成原因、资金流向和使用用途、利息、违反有关法律法规具体情况及后果、后续可能影响的承担机制、整改措施、相关内控建立及运行情况等。

2. 关注前述行为的合法合规性，由中介机构对公司前述行为违反法律法规规章制度（如《票据法》《贷款通则》《外汇管理条例》《支付结算办法》等）的事实情况进行说明认定，是否属于主观故意或恶意行为并构成重大违法违规，是否存在被处罚情形或风险，是否满足相关发行条件的要求。

3. 关注发行人对前述行为财务核算是否真实、准确，与相关方资金往来的实际流向和使用情况，是否通过体外资金循环粉饰业绩。

4. 不规范行为的整改措施，发行人是否已通过收回资金、纠正不当行为方式、改进制度、加强内控等方式积极整改，是否已针对性建立内控制度并有效执行，且申报后未发生新的不合规资金往来等行为。

5. 前述行为不存在后续影响，已排除或不存在重大风险隐患。

中介机构应根据上述核查要求明确发表结论性意见，确保发行人的财务内控在提交申报材料审计截止后能够持续符合规范性要求，不存在影响发行条件的情形。

审计截止日为最近一期经审计的财务报告资产负债表日。

## 15. 关于第三方回款，发行人及中介机构应当重点关注哪些方面？

答：第三方回款通常是指发行人收到的销售回款的支付方（如银行汇款的汇款方、银行承兑汇票或商业承兑汇票的出票方式或背书转让方）与签订经济合同的往来客户不一致的情况。

### （一）第三方回款应当符合的条件

企业在正常经营活动中存在的第三方回款，通常情况下应考虑是否符合以下条件：

1. 与自身经营模式相关，符合行业经营特点，具有必要性和合理性，例如境外客户指定付款等；
2. 第三方回款的付款方不是发行人的关联方；
3. 第三方回款与相关销售收入勾稽一致，具有可验证性，不影响销售循环内部控制有效性的认定，申报会计师已对第三方回款及销售确认相关内部控制有效性发表明确核查意见；
4. 能够合理区分不同类别的第三方回款，相关金额及比例处于合理可控范围，最近一期通常不高于当期收入的15%。

### （二）可以不纳入第三方回款统计的情形

以下情况可不作为最近一期第三方回款限制比例的统计范围：

1. 客户为个体工商户或自然人，其通过家庭约定由直系亲属代为支付货款，经中介机构核查无异常的；
2. 客户为自然人控制的企业，该企业的法定代表人、实际控制人代为支付货款，经中介机构核查无异常的；
3. 客户所属集团通过集团财务公司或指定相关公司代客户统一对外付款，经中介机构核查无异常的；
4. 政府采购项目指定财政部门或专门部门统一付款，经中介机构核查无异常的；

5. 通过应收账款保理、供应链物流等合规方式或渠道完成付款，经中介机构核查无异常的。

### （三）中介机构核查要求

如发行人报告期存在第三方回款，保荐机构及申报会计师通常应重点核查以下方面：

1. 第三方回款的真实性，是否存在虚构交易或调节账龄情形；
2. 第三方回款形成收入占营业收入的比例；
3. 第三方回款的原因、必要性及商业合理性；
4. 发行人及其实际控制人、董监高或其他关联方与第三方回款的支付方是否存在关联关系或其他利益安排；
5. 境外销售涉及境外第三方的，其代付行为的商业合理性或合法合规性；
6. 报告期内是否存在因第三方回款导致的货款归属纠纷；
7. 如签订合同时已明确约定由其他第三方代购买方付款，该交易安排是否具有合理原因；
8. 资金流、实物流与合同约定及商业实质是否一致。

同时，保荐机构及申报会计师还应详细说明对实际付款人和合同签订方不一致情形的核查情况，包括但不限于：抽样选取不一致业务的明细样本和银行对账单回款记录，追查至相关业务合同、业务执行记录及资金流水凭证，获取相关客户代付款确认依据，以核实和确认委托付款的真实性、代付金额的准确性及付款方和委托方之间的关系，说明合同签约方和付款方存在不一致情形的合理原因及第三方回款统计明细记录的完整性，并对第三方回款所对应营业收入的真实性发表明确核查意见。保荐机构应当督促发行人在招股说明书中充分披露第三方回款相关情况。

### 16. 发行人报告期内存在会计政策、会计估计变更或会计差错更正情形的，应当如何把握？

答：（一）总体要求

发行人在申报前的上市辅导和规范阶段，如发现存在不规范或不谨慎的会计处理事项并进行审计调整的，应当符合《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》和相关审计准则的规定，并保证发行人提交首发申请时的申报财务报表能够公允地反映发行人的财务状况、经营成果和现金流量。申报会计师应按要求对发行人编制的申报财务报表与原始财务报表的差异比较表出具审核报告并说明差异调整原因，保荐机构应核查差异调整的合理性与合规性。

同时，报告期内发行人会计政策和会计估计应保持一致性，不得随意变更，若有变更应符合企业会计准则的规定。变更时，保荐机构及申报会计师应关注是否有充分、合理的证据表明变更的合理性，并说明变更会计政策或会计估计后，能够提供更可靠、更相关的会计信息的理由；对会计政策、会计估计的变更，应履行必要的审批程序。如无充分、合理的证据表明会计政策或会计估计变更的合理性，或者未经批准擅自变更会计政策或会计估计的，或者连续、反复地自行变更会计政策或会计估计的，视为滥用会计政策或会计估计。

发行人应在招股说明书中披露重要会计政策、会计估计变更或会计差错更正情形及其原因。

### （二）首发材料申报后变更、更正的具体要求

首发材料申报后，发行人如存在会计政策、会计估计变更事项，应当依据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定，对首次提交的财务报告进行审计调整或补充披露，相关变更事项应符合专业审慎原则，与同行业上市公司不存在重大差异，不存在影响发行人会计基础工作规范性及内控有效性情形。保荐机构和申报会计师应当充分说明专业判断的依据，对相关调整变更事项的合规性发表明确的核查意见。在此基础上，发行人应提交更新后的财务报告。

首发材料申报后，发行人如出现会计差错更正事项，应充分考虑差错更正的原因、性质、重要性与累积影响程度。对此，保荐机构、申报会计师应重点核查以下方面并明确发表意见：会计差错更正的时间和范围，是否反映发行人存在故意遗漏或虚构交易、事项或者其他重要信息，滥用会计政策或者会计估计，操纵、伪造或篡改编制财务报表所依据的会计记录等情形；差错更正对发行人的影响程度，是否符合《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定，发行人是否存在会计基础工作薄弱和内控缺失，相关更正信息是否已恰当披露等问题。

首发材料申报后，如发行人同一会计年度内因会计基础薄弱、内控不完善、必要的原始资料无法取得、审计疏漏等原因，除特殊会计判断事项外，导致会计差错更正累积净利润影响数达到当年净利润的 20%以上（如为中期报表差错更正则以上一年度净利润为比较基准）或净资产影响数达到当年（期）末净资产的 20%以上，以及滥用会计

政策或者会计估计以及因恶意隐瞒或舞弊行为导致重大会计差错更正的，应视为发行人在会计基础工作规范及相关内控方面不符合发行条件。

## 关于发布《首发业务若干问题解答》的通知

为进一步推动股票发行工作市场化、法治化改革，支持实体经济发展，增强审核工作透明度，提高首发企业信息披露质量，便于各中介机构履职尽责，我部根据相关法律法规等规定，在研究总结发行监管实践的基础上，经充分征求市场各方意见，不断完善审核标准，形成《首发业务若干问题解答》。

本次公布的问题解答共 50 条，定位于相关法律法规规则准则在首发审核业务中的具体理解、适用和专业指引，主要涉及首发申请人具有共性的法律问题与财务会计问题，各首发申请人和相关中介机构可对照适用。

今后，我部将根据需要，进一步补充完善问题解答，不断提高资本市场服务实体经济能力。如有意见或建议，欢迎反馈我部。

发行监管部

2019 年 3 月 25 日

### 首发业务若干问题解答（一）

#### 问题 1、公司拟申请首发上市，应当如何计算持续经营起算时间等时限？

答：有限责任公司按原账面净资产折股整体变更为股份有限公司的，持续经营时间可以从有限责任公司成立之日起计算。如有限公司以经评估的净资产折股设立股份公司，视同新设股份公司，业绩不可连续计算。

《首次公开发行股票并上市管理办法》和《首次公开发行股票并在创业板上市管理办法》中规定的“最近 1 年”以 12 个月计，“最近 2 年”以 24 个月计，“最近 3 年”以 36 个月计。

#### 问题 2、历史沿革中曾存在工会、职工持股会持股或者自然人股东人数较多情形的，发行人应当如何进行规范？中介机构应当如何进行核查？

答：（1）考虑到发行条件对发行人股权清晰、控制权稳定的要求，发行人控股股东或实际控制人存在职工持股会或工会持股情形的，应当予以清理。

对于间接股东存在职工持股会或工会持股情形的，如不涉及发行人实际控制人控制的各级主体，发行人不需要清理，但应予以充分披露。

对于工会或职工持股会持有发行人子公司股份，经保荐机构、发行人律师核查后认为不构成发行人重大违法违规的，发行人不需要清理，但应予以充分披露。

（2）对于历史沿革涉及较多自然人股东的发行人，保荐机构、发行人律师应当核查历史上自然人股东入股、退股（含工会、职工持股会清理等事项）是否按照当时有效的法律法规履行了相应程序，入股或股权转让协议、款项收付凭证、工商登记资料等法律文件是否齐备，并抽取一定比例的股东进行访谈，就相关自然人股东股权变动的真实性、所履程序的合法性，是否存在委托持股或信托持股情形，是否存在争议或潜在纠纷发表明确意见。对于存在争议或潜在纠纷的，保荐机构、发行人律师应对相关纠纷对发行人股权清晰稳定的影响发表明确意见。发行人以定向募集方式设立股份公司的，中介机构应以有权部门就发行人历史沿革的合规性、是否存在争议或潜在纠纷等事项的意见作为其发表意见的依据。

#### 问题 3、应如何理解适用《发行监管问答——关于首发企业中创业投资基金股东的锁定期安排》中关于控股股东、实际控制人所持股票锁定期的相关要求？

答：发行人控股股东和实际控制人所持股份自发行人股票上市之日起 36 个月内不得转让，控股股东和实际控制人的亲属所持股份应比照该股东本人进行锁定。

对于发行人没有或难以认定实际控制人的，为确保发行人股权结构稳定、正常生产经营不因发行人控制权发生变化而受到影响，审核实践中，要求发行人的股东按持股比例从高到低依次承诺其所持股份自上市之日起锁定 36 个月，直至锁定股份的总数不低于发行前股份总数的 51%。位列上述应予以锁定 51% 股份范围的股东，符合下列情形之



一的，可不适用上述锁定 36 个月规定：员工持股计划；持股 5%以下的股东；根据《发行监管问答——关于首发企业中创业投资基金股东的锁定期安排》可不适用上述锁定要求的创业投资基金股东。

对于相关股东刻意规避股份限售期要求的，仍应按照实质重于形式的原则进行股份锁定。

#### **问题 4、发行人申报前后新增股东的，应如何进行核查和信息披露？股份锁定如何安排？**

答：（1）申报前新增股东

对 IPO 前通过增资或股权转让产生的股东，保荐机构、发行人律师应主要考察申报前一年新增的股东，全面核查发行人新股东的基本情况、产生新股东的原因、股权转让或增资的价格及定价依据，有关股权变动是否是双方真实意思表示，是否存在争议或潜在纠纷，新股东与发行人其他股东、董事、监事、高级管理人员、本次发行中介机构负责人及其签字人员是否存在亲属关系、关联关系、委托持股、信托持股或其他利益输送安排，新股东是否具备法律、法规规定的股东资格。发行人在招股说明书信息披露时，除满足招股说明书信息披露准则的要求外，如新股东为法人，应披露其股权结构及实际控制人；如为自然人，应披露其基本信息；如为合伙企业，应披露合伙企业的基本情况及其普通合伙人的基本信息。最近一年末资产负债表日后增资扩股引入新股东的，申报前须增加一期审计。

股份锁定方面，申报前 6 个月内进行增资扩股的，新增股份的持有人应当承诺：新增股份自发行人完成增资扩股工商变更登记手续之日起锁定 3 年。在申报前 6 个月内从控股股东或实际控制人处受让的股份，应比照控股股东或实际控制人所持股份进行锁定。

（2）申报后新增股东

申报后，通过增资或股权转让产生新股东的，原则上发行人应当撤回发行申请，重新申报。但股权变动未造成实际控制人变更，未对发行人股权结构的稳定性和持续盈利能力造成不利影响，且符合下列情形的除外：新股东产生系因继承、离婚、执行法院判决或仲裁裁决、执行国家法规政策要求或由省级及以上人民政府主导，且新股东承诺其所持股份上市后 36 个月之内不转让、不上市交易（继承、离婚原因除外）。在核查和信息披露方面，发行人申报后产生新股东且符合上述要求无需重新申报的，应比照申报前一年新增股东的核查和信息披露要求处理。除此之外，保荐机构和发行人律师还应对股权转让事项是否造成发行人实际控制人变更，是否对发行人股权结构的稳定性和持续盈利能力造成不利影响进行核查并发表意见。

#### **问题 5、部分投资机构在投资发行人时约定对赌协议等类似安排的，发行人及中介机构应当如何把握？**

答：投资机构在投资发行人时约定对赌协议等类似安排的，原则上要求发行人在申报前清理，但同时满足以下要求的可以不清理：一是发行人不作为对赌协议当事人；二是对赌协议不存在可能导致公司控制权变化的约定；三是对赌协议不与市值挂钩；四是对赌协议不存在严重影响发行人持续经营能力或者其他严重影响投资者权益的情形。保荐人及发行人律师应当就对赌协议是否符合上述要求发表明确核查意见。

发行人应当在招股说明书中披露对赌协议的具体内容、对发行人可能存在的影响等，并进行风险提示。

#### **问题 6、发行人在新三板挂牌期间形成契约性基金、信托计划、资产管理计划等“三类股东”的，对于相关信息的核查和披露有何要求？**

答：发行人在新三板挂牌期间形成三类股东持有发行人股份的，中介机构和发行人应从以下方面核查披露相关信息：

（1）中介机构应核查确认公司控股股东、实际控制人、第一大股东不属于“三类股东”。

（2）中介机构应核查确认发行人的“三类股东”依法设立并有效存续，已纳入国家金融监管部门有效监管，并已按照规定履行审批、备案或报告程序，其管理人也已依法注册登记。

（3）发行人应根据《关于规范金融机构资产管理业务的指导意见》（银发〔2018〕106号）披露“三类股东”相关过渡期安排，以及相关事项对发行人持续经营的影响。中介机构应当对前述事项核查并发表明确意见。

（4）发行人应当按照首发信息披露准则的要求对“三类股东”进行信息披露。中介机构应对控股股东、实际控制人，董事、监事、高级管理人员及其近亲属，本次发行的中介机构及其签字人员是否直接或间接在“三类股东”中持有权益进行核查并发表明确意见。

（5）中介机构应核查确认“三类股东”已作出合理安排，可确保符合现行锁定期和减持规则要求。

#### **问题 7、发行人历史上存在出资或者改制瑕疵等涉及股东出资情形的，中介机构核查应重点关注哪些方面？**

答：发行人的注册资本应依法足额缴纳。发起人或者股东用作出资的资产的财产权转移手续已办理完毕。保荐机构和发行人律师应关注发行人是否存在股东未全面履行出资义务、抽逃出资、出资方式等存在瑕疵，或者发行人历史上涉及国有企业、集体企业改制存在瑕疵的情形。

(1) 历史上存在出资瑕疵的，应当在申报前依法采取补救措施。保荐机构和发行人律师应当对出资瑕疵事项的影响及发行人或相关股东是否因出资瑕疵受到过行政处罚、是否构成重大违法行为及本次发行的法律障碍，是否存在纠纷或潜在纠纷进行核查并发表明确意见。发行人应当充分披露存在的出资瑕疵事项、采取的补救措施，以及中介机构的核查意见。

(2) 对于发行人是国有企业、集体企业改制而来的或历史上存在挂靠集体组织经营的企业，若改制过程中法律依据不明确、相关程序存在瑕疵或与有关法律法规存在明显冲突，原则上发行人应在招股说明书中披露有权部门关于改制程序的合法性、是否造成国有或集体资产流失的意见。国有企业、集体企业改制过程不存在上述情况的，保荐机构、发行人律师应结合当时有效的法律法规等，分析说明有关改制行为是否经有权机关批准、法律依据是否充分、履行的程序是否合法以及对发行人的影响等。发行人应在招股说明书中披露相关中介机构的核查意见。

**问题 8、随着上市公司的日渐增多，上市公司与非上市公司之间的资产处置行为也多有发生。如果发行人的资产部分来自于上市公司，中介机构核查应重点关注哪些方面？**

答：如发行人部分资产来自于上市公司，保荐机构和发行人律师应当针对以下事项进行核查并发表意见：

(1) 发行人取得上市公司资产的背景、所履行的决策程序、审批程序与信息披露情况，是否符合法律法规、交易双方公司章程以及证监会和证券交易所有关上市公司监管和信息披露要求，是否存在争议或潜在纠纷；

(2) 发行人及其关联方的董事、监事和高级管理人员在上市公司及其控制公司的历史任职情况及合法合规性，是否存在违反竞业禁止义务的情形；上述资产转让时，发行人的董事、监事和高级管理人员在上市公司的任职情况，与上市公司及其董事、监事和高级管理人员是否存在亲属及其他密切关系。如存在上述关系，在相关决策程序履行过程中，上述人员是否回避表决或采取保护非关联股东利益的有效措施；

(3) 资产转让完成后，发行人及其关联方与上市公司之间是否就上述转让资产存在纠纷或诉讼；

(4) 发行人及其关联方的董事、监事、高级管理人员以及上市公司在转让上述资产时是否存在损害上市公司及其中小投资者合法利益的情形。

(5) 发行人来自于上市公司的资产置入发行人的时间，在发行人资产中的占比情况，对发行人生产经营的作用。

(6) 境外上市公司在境内分拆子公司上市，是否符合境外监管的相关规定。

**问题 9、发行人申报前或在审核期间，如果出现股东股权质押、冻结或发生诉讼仲裁等不确定性事项的，应如何进行核查和信息披露？**

答：发行条件要求发行人的控制权应当保持稳定。对于控股股东、实际控制人持有的发行人股权出现质押、冻结或诉讼仲裁的，发行人应当按照招股说明书准则要求予以充分披露；保荐机构、发行人律师应当充分核查发生上述情形的原因，相关股权比例，质权人、申请人或其他利益相关方的基本情况，约定的质权实现情形，控股股东、实际控制人的财务状况和清偿能力，以及是否存在股份被强制处分的可能性、是否存在影响发行人控制权稳定的情形等。对于被冻结或诉讼纠纷的股权达到一定比例或被质押的股权达到一定比例且控股股东、实际控制人明显不具备清偿能力，导致发行人控制权存在不确定性的，保荐机构及发行人律师应充分论证，并就是否符合发行条件审慎发表意见。

对于发行人的董事、监事及高级管理人员所持股份发生被质押、冻结或发生诉讼纠纷等情形的，发行人应当按照招股说明书准则的要求予以充分披露，并向投资者揭示风险。

**问题 10、关于实际控制人的认定，发行人及中介机构应如何把握？**

答：实际控制人是拥有公司控制权的主体。在确定公司控制权归属时，应当本着实事求是的原则，尊重企业的实际情况，以发行人自身的认定为主，由发行人股东予以确认。保荐机构、发行人律师应通过对公司章程、协议或其他安排以及发行人股东大会（股东出席会议情况、表决过程、审议结果、董事提名和任命等）、董事会（重大决策的提议和表决过程等）、监事会及发行人经营管理的实际运作情况的核查对实际控制人认定发表明确意见。

发行人股权较为分散但存在单一股东控制比例达到 30% 的情形的，若无相反的证据，原则上应将该股东认定为控股股东或实际控制人。存在下列情形之一的，保荐机构应进一步说明是否通过实际控制人认定而规避发行条件或

监管并发表专项意见：（1）公司认定存在实际控制人，但其他股东持股比例较高与实际控制人持股比例接近的，且该股东控制的企业与发行人之间存在竞争或潜在竞争的；（2）第一大股东持股接近 30%，其他股东比例不高且较为分散，公司认定无实际控制人的。

法定或约定形成的一致行动关系并不必然导致多人共同拥有公司控制权的情况，发行人及中介机构不应为扩大履行实际控制人义务的主体范围或满足发行条件而作出违背事实的认定。通过一致行动协议主张共同控制的，无正当理由的（如第一大股东为纯财务投资人），一般不能排除第一大股东为共同控制人。实际控制人的配偶、直系亲属，如其持有公司股份达到 5%以上或者虽未超过 5%但是担任公司董事、高级管理人员并在公司经营决策中发挥重要作用，除非有相反证据，原则上应认定为共同实际控制人。

共同控制人签署一致行动协议的，应当在协议中明确发生意见分歧或纠纷时的解决机制。对于作为实际控制人亲属的股东所持的股份，应当比照实际控制人自发行人上市之日起锁定 36 个月。保荐机构及发行人律师应重点关注最近三年内公司控制权是否发生变化，存在为满足发行条件而调整实际控制人认定范围嫌疑的，应从严把握，审慎进行核查及信息披露。

实际控制人为单名自然人或有亲属关系多名自然人，实际控制人去世导致股权变动，股份受让人为继承人的，通常不视为公司控制权发生变更。其他多名自然人为实际控制人，实际控制人之一去世的，保荐机构及发行人律师应结合股权结构、去世自然人在股东大会或董事会决策中的作用、对发行人持续经营的影响等因素综合判断。

实际控制人认定中涉及股权代持情况的，发行人、相关股东应说明存在代持的原因，并提供支持性证据。对于存在代持关系但不影响发行条件的，发行人应在招股说明书中如实披露，保荐机构、发行人律师应出具明确的核查意见。如经查实，股东之间知晓代持关系的存在，且对代持关系没有异议、代持的股东之间没有纠纷和争议，则应将代持股份还原至实际持有人。

发行人及中介机构通常不应以股东间存在代持关系、表决权让与协议、一致行动协议等为由，认定公司控制权未发生变动。

**问题 11、《证券法》将最近 3 年无重大违法行为作为公开发行新股的条件之一。对发行人及其控股股东、实际控制人的合规性，发行人和中介机构应如何把握？**

答：（1）“重大违法行为”是指发行人及其控股股东、实际控制人违反国家法律、行政法规，受到刑事处罚或情节严重行政处罚的行为。认定重大违法行为应考虑以下因素：

1) 存在贪污、贿赂、侵占财产、挪用财产或者破坏社会主义市场经济秩序等刑事犯罪，原则上应认定为重大违法行为。

2) 被处以罚款以上行政处罚的违法行为，如有以下情形之一且中介机构出具明确核查结论的，可以不认定为重大违法：①违法行为显著轻微、罚款数额较小；②相关处罚依据未认定该行为属于情节严重；③有权机关证明该行为不属于重大违法。但违法行为导致严重环境污染、重大人员伤亡、社会影响恶劣等并被处以罚款以上行政处罚的，不适用上述情形。

（2）发行人合并报表范围内的各级子公司，若对发行人主营业务收入或净利润不具有重要影响（占比不超过 5%），其违法行为可不视为发行人本身存在相关情形，但其违法行为导致严重环境污染、重大人员伤亡或社会影响恶劣的除外。

（3）最近 3 年重大违法行为的起算时点，从刑罚执行完毕或行政处罚执行完毕之日起计算。

（4）保荐机构和发行人律师应对发行人及其控股股东、实际控制人是否存在上述事项进行核查，并对是否构成重大违法行为及发行上市的法律障碍发表明确意见。

**问题 12、对于发行人控股股东位于境外且持股层次复杂的，应如何进行核查和信息披露？**

答：对于控股股东设立在境外且持股层次复杂的，保荐机构和发行人律师应当对发行人设置此类架构的原因、合法性及合理性、持股的真实性、是否存在委托持股、信托持股、是否有各种影响控股权的约定、股东的出资来源等问题进行核查，说明发行人控股股东和受控股股东、实际控制人支配的股东所持发行人的股份权属是否清晰，以及发行人如何确保其公司治理和内控的有效性，并发表明确意见。

**问题 13、对于发行人的诉讼或仲裁事项，应如何进行核查和信息披露？**

答：（1）发行人应当在招股说明书中披露对股权结构、生产经营、财务状况、未来发展等可能产生较大影响的诉讼或仲裁事项，包括案件受理情况和基本案情，诉讼或仲裁请求，判决、裁决结果及执行情况，诉讼或仲裁事项对发行人的影响等。如诉讼或仲裁事项可能对发行人产生重大影响，应当充分披露发行人涉及诉讼或仲裁的有关风险。

（2）保荐机构、发行人律师应当全面核查报告期内发生或虽在报告期外发生但仍对发行人产生较大影响的诉讼或仲裁的相关情况，包括案件受理情况和基本案情，诉讼或仲裁请求，判决、裁决结果及执行情况，诉讼或仲裁事项对发行人的影响等。

提交首发申请至上市期间，保荐机构、发行人律师应当持续关注发行人诉讼或仲裁的进展情况、发行人是否新发生诉讼或仲裁事项。发行人诉讼或仲裁的重大进展情况以及新发生的对股权结构、生产经营、财务状况、未来发展等可能产生较大影响的诉讼或仲裁事项，应当及时补充披露。

（3）发行人控股股东、实际控制人、控股子公司、董事、监事、高级管理人员和核心技术人员涉及的重大诉讼或仲裁事项比照上述标准执行。

（4）涉及主要产品、核心商标、专利、技术等方面的诉讼或仲裁可能对发行人生产经营造成重大影响，或者诉讼或仲裁有可能导致发行人实际控制人变更，或者其他可能导致发行人不符合发行条件的情形，保荐机构和发行人律师应在提出明确依据的基础上，充分论证该等诉讼、仲裁事项是否构成首发的法律障碍并审慎发表意见。

**问题 14、如果发行人租赁控股股东、实际控制人房产或者商标、专利来自于控股股东、实际控制人的授权使用，中介机构核查应注意哪些方面？**

答：如发行人存在从控股股东、实际控制人租赁或授权使用资产的情形，保荐机构和发行人律师通常应关注并核查以下方面：相关资产的具体用途、对发行人的重要程度、未投入发行人的原因、租赁或授权使用费用的公允性、是否能确保发行人长期使用、今后的处置方案等，并就该等情况是否对发行人资产完整和独立性构成重大不利影响发表明确意见。

如发行人存在以下情形之一的，保荐机构及发行人律师应当充分核查论证，并就是否符合发行条件审慎发表意见：一是生产型企业的发行人，其生产经营所必需的主要厂房、机器设备等固定资产系向控股股东、实际控制人租赁使用；二是发行人的核心商标、专利、主要技术等无形资产是由控股股东、实际控制人授权使用。

**问题 15、首发办法对同业竞争行为作出了限制性规定，发行人及中介机构在核查判断同业竞争事项时，应当主要关注哪些方面？**

答：（1）核查范围。中介机构应当针对发行人控股股东（或实际控制人）及其近亲属全资或控股的企业进行核查。

（2）判断原则。同业竞争的“同业”是指竞争方从事与发行人主营业务相同或相似业务。核查认定“竞争”时，应结合相关企业历史沿革、资产、人员、主营业务（包括但不限于产品服务的具体特点、技术、商标商号、客户、供应商等）等方面与发行人的关系，以及业务是否有替代性、竞争性、是否有利益冲突等，判断是否对发行人构成竞争。发行人不能简单以产品销售地域不同、产品的档次不同等认定不构成“同业竞争”。

（3）亲属控制的企业应如何核查认定。如果发行人控股股东或实际控制人是自然人，其夫妻双方直系亲属（包括配偶、父母、子女）控制的企业与发行人存在竞争关系的，应认定为构成同业竞争。发行人控股股东、实际控制人的其他近亲属（即兄弟姐妹、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女）及其控制的企业与发行人存在竞争关系的，原则上认定为构成同业竞争，但发行人能够充分证明与前述相关企业在历史沿革、资产、人员、业务、技术、财务等方面基本独立且报告期内较少交易或资金往来，销售渠道、主要客户及供应商较少重叠的除外。

发行人控股股东、实际控制人的其他亲属及其控制的企业与发行人存在竞争关系的，一般不认定为构成同业竞争。但对于利用其他亲属关系，或通过解除婚姻关系规避同业竞争认定的，以及在资产、人员、业务、技术、财务等方面有较强的关联，且报告期内有较多交易或资金往来，或者销售渠道、主要客户及供应商有较多重叠的，中介机构在核查时应审慎判断。

**问题 16、首发企业报告期内普遍存在一定比例的关联交易，请问作为拟上市企业，应从哪些方面说明关联交易情况，如何完善关联交易的信息披露？中介机构核查应注意哪些方面？**

答：中介机构在尽职调查过程中，应当尊重企业合法合理、正常公允且确实有必要的经营行为，如存在关联交易的，应就交易的合法性、必要性、合理性及公允性，以及关联方认定，关联交易履行的程序等事项，基于谨慎原则进行核查，同时请发行人予以充分信息披露，具体如下：

(1) 关于关联方认定。发行人应当按照《公司法》《企业会计准则》和中国证监会的相关规定认定并披露关联方。

(2) 关于关联交易的必要性、合理性和公允性。发行人应披露关联交易的交易内容、交易金额、交易背景以及相关交易与发行人主营业务之间的关系；还应结合可比市场公允价格、第三方市场价格、关联方与其他交易方的价格等，说明并摘要披露关联交易的公允性，是否存在对发行人或关联方的利益输送。

对于控股股东、实际控制人与发行人之间关联交易对应的收入、成本费用或利润总额占发行人相应指标的比例较高（如达到 30%）的，发行人应结合相关关联方的财务状况和经营情况、关联交易产生的收入、利润总额合理性等，充分说明并摘要披露关联交易是否影响发行人的经营独立性、是否构成对控股股东或实际控制人的依赖，是否存在通过关联交易调节发行人收入利润或成本费用、对发行人利益输送的情形；此外，发行人还应披露未来减少与控股股东、实际控制人发生关联交易的具体措施。

(3) 关于关联交易的决策程序。发行人应当披露章程对关联交易决策程序的规定，已发生关联交易的决策过程是否与章程相符，关联股东或董事在审议相关交易时是否回避，以及独立董事和监事会成员是否发表不同意见等。

(4) 关于关联方和关联交易的核查。保荐机构及发行人律师应对发行人的关联方认定，发行人关联交易信息披露的完整性，关联交易的必要性、合理性和公允性，关联交易是否影响发行人的独立性、是否可能对发行产生重大不利影响，以及是否已履行关联交易决策程序等进行充分核查并发表意见。

**问题 17、根据首发办法，发行人需满足最近 3 年（创业板为 2 年，下同）董事、高级管理人员没有发生重大变化的发行条件。中介机构及发行人应如何对此进行核查披露？**

答：发行人应当按照要求披露董事、高级管理人员的变动情况。中介机构对上述人员是否发生重大变化的认定，应当本着实质重于形式的原则，综合两方面因素分析：一是最近 3 年内的变动人数及比例，在计算人数比例时，以董事和高级管理人员合计总数作为基数；二是上述人员因离职或无法正常参与发行人的生产经营是否导致对发行人生产经营产生重大不利影响。

如果最近 3 年内发行人的董事、高级管理人员变动人数比例较大，或董事、高级管理人员中的核心人员发生变化，对发行人的生产经营产生重大不利影响的，应视为发生重大变化。

变动后新增的董事、高级管理人员来自原股东委派或发行人内部培养产生的，原则上不构成人员的重大变化。发行人管理层因退休、调任等原因发生岗位变化的，不轻易认定为重大变化，但发行人应当披露相关人员变动对公司生产经营的影响。

**问题 18、土地使用权是企业赖以生产发展的物质基础，对于生产型企业尤其重要。中介机构核查及发行人披露涉土地资产时，应重点把握哪些方面？**

答：发行人存在使用或租赁使用集体建设用地、划拨地、农用地、耕地、基本农田及其上建造的房产等情形的，保荐机构和发行人律师应对其取得和使用是否符合《土地管理法》等法律法规的规定、是否依法办理了必要的审批或租赁备案手续、有关房产是否为合法建筑、是否可能被行政处罚、是否构成重大违法行为出具明确意见，说明具体理由和依据。

发行人主要生产经营场所相关土地使用权的取得和使用原则上需符合法律法规规定。上述土地为发行人自有或虽为租赁但房产为自建的，如存在不规范情形且短期内无法整改，保荐机构和发行人应结合该土地或房产的面积占发行人全部土地或房产面积的比例、使用上述土地或房产产生的收入、毛利、利润情况，评估其对于发行人的重要性。如面积占比较低、对生产经营影响不大，应披露将来如因土地问题被处罚的责任承担主体、搬迁的费用及承担主体、有无下一步解决措施等，并对该等事项做重大风险提示。

发行人生产经营用的主要房产系租赁上述土地上所建房产的，如存在不规范情形，原则上不构成发行上市障碍。保荐机构和发行人律师应就其是否对发行人持续经营构成重大影响发表明确意见。发行人应披露如因土地问题被处罚的责任承担主体、搬迁的费用及承担主体、有无下一步解决措施等，并对该等事项做重大风险提示。

发行人募投用地尚未取得的，需披露募投用地的计划、取得土地的具体安排、进度等。保荐机构、发行人律师需对募投用地是否符合土地政策、城市规划、募投用地落实的风险等进行核查并发表明确意见。

**问题 19、请问对于环境保护问题，发行人应在信息披露中关注哪些事项，中介机构核查相关问题中应重点把握哪些核查要求？**

答：发行人应当在招股说明书中充分做好相关信息披露，包括：生产经营中涉及环境污染的具体环节、主要污染物名称及排放量、主要处理设施及处理能力；报告期内，发行人环保投资和相关费用成本支出情况，环保设施实际运行情况，报告期内环保投入、环保相关成本费用是否与处理公司生产经营所产生的污染相匹配；募投项目所采取的环保措施及相应的资金来源和金额等；公司生产经营与募集资金投资项目是否符合国家和地方环保要求，发行人若发生环保事故或受到行政处罚的，应披露原因、经过等具体情况，发行人是否构成重大违法行为，整改措施及整改后是否符合环保法律法规的有关规定。

保荐机构和发行人律师应对发行人的环保情况进行核查，包括：是否符合国家和地方环保要求，已建项目和已经开工的在建项目是否履行环评手续，公司排污达标检测情况和环保部门现场检查情况，公司是否发生环保事故或重大群体性的环保事件，有关公司环保的媒体报道。

在对发行人全面系统核查基础上，保荐机构和发行人律师应对发行人生产经营总体是否符合国家和地方环保法规和要求发表明确意见，发行人曾发生环保事故或因环保问题受到处罚的，保荐机构和发行人律师应对是否构成重大违法行为发表明确意见。

**问题 20、一些发行人在经营中存在与其控股股东、实际控制人或董事、监事、高级管理人员的相关共同投资行为，请问发行人对此应如何披露，中介机构应把握哪些核查要点？**

答：发行人如存在与其控股股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员及其亲属直接或者间接共同设立公司情形，发行人及中介机构应主要披露及核查以下事项：

(1) 发行人应当披露相关公司的基本情况，包括但不限于公司名称、成立时间、注册资本、住所、经营范围、股权结构、最近一年又一期主要财务数据及简要历史沿革；

(2) 中介机构应当核查发行人与上述主体共同设立公司的背景、原因和必要性，说明发行人出资是否合法合规、出资价格是否公允。

(3) 如发行人与共同设立的公司存在业务或资金往来的，还应当披露相关交易的交易内容、交易金额、交易背景以及相关交易与发行人主营业务之间的关系。中介机构应当核查相关交易的真实性、合法性、必要性、合理性及公允性，是否存在损害发行人利益的行为。

(4) 如公司共同投资方为董事、高级管理人员及其近亲属，中介机构应核查说明公司是否符合《公司法》第 148 条规定，即董事、高级管理人员未经股东会或者股东大会同意，不得利用职务便利为自己或者他人谋取属于公司的商业机会，自营或者为他人经营与所任职公司同类的业务。

**问题 21、对于发行人执行社会保障制度的相关问题，应当如何做好披露工作，中介机构在核查有关问题时应如何把握？**

答：发行人报告期内存在应缴未缴社会保险和住房公积金情形的，应当在招股说明书中披露应缴未缴的具体情况及其形成原因，如补缴对发行人的持续经营可能造成的影响，揭示相关风险，并披露应对方案。保荐机构、发行人律师应对前述事项进行核查，并对是否属于重大违法行为出具明确意见。

**问题 22、发行人为新三板挂牌、摘牌公司、H 股公司，或者涉及境外分拆、退市的，除财务信息一致性外，发行人和中介机构在信息披露、相关合规性、股东核查等方面应注意哪些事项？**

答：发行人曾为或现为新三板挂牌公司、境外上市公司的，应说明并简要披露其在挂牌或上市过程中，以及挂牌或上市期间在信息披露、股权交易、董事会或股东大会决策等方面的合法合规性，披露摘牌或退市程序的合法合规性（如有），是否存在受到处罚的情形。涉及境外退市或境外上市公司资产出售的，发行人还应披露相关外汇流转及使用的合法合规性。保荐机构及发行人律师应对上述事项进行核查并发表意见。

此外，对于新三板挂牌、摘牌公司或 H 股公司因二级市场交易产生的新增股东，原则上应对持股 5%以上的股东进行披露和核查。如新三板挂牌公司的股东中包含被认定为不适格股东的，发行人应合并披露相关持股比例，合计持股比例较高的，应披露原因及其对发行人生产经营的影响。

**问题 23、部分发行人因从事军工等涉及国家秘密业务需申请豁免披露部分信息，发行人应如何办理豁免申请程序？**

答：根据招股说明书准则，发行人有充分依据证明准则要求披露的某些信息涉及国家秘密、商业秘密及其他因披露可能导致其违反国家有关保密法律法规规定或严重损害公司利益的，发行人可向中国证监会申请豁免披露。

我会不对发行人申请豁免披露的信息是否涉密进行判断，主要依据国家有关主管部门的书面确认。对存在涉密信息申请豁免披露的，发行人在履行一般信息披露程序的同时，还应落实如下事项：

(1) 提供国家主管部门关于发行人申请豁免披露的信息为涉密信息的认定文件。

(2) 发行人关于信息豁免披露的申请文件应逐项说明需要豁免披露的信息，并说明相关信息披露文件是否符合有关保密规定和招股说明书准则要求，涉及军工的是否符合《军工企业对外融资特殊财务信息披露管理暂行办法》，豁免披露后的信息是否对投资者决策判断构成重大障碍。

(3) 发行人全体董事、监事、高级管理人员出具关于首次公开发行股票并上市的申请文件不存在泄密事项且能够持续履行保密义务的声明。

(4) 发行人控股股东、实际控制人对其已履行和能够持续履行相关保密义务出具承诺文件。

(5) 对我会审核过程提出的信息豁免披露或调整意见，发行人应相应回复、补充相关文件的内容，有实质性增减的，应当说明调整后的内容是否符合相关规定、是否存在泄密风险。

(6) 说明内部保密制度的制定和执行情况，是否符合《保密法》等相关法律法规的规定，是否存在因违反保密规定受到处罚的情形。

保荐机构、发行人律师应当对发行人信息豁免披露符合相关规定、不影响投资者决策判断、不存在泄密风险出具意见明确、依据充分的专项核查报告。

申报会计师应当出具对发行人审计范围是否受到限制及审计证据的充分性、以及对发行人豁免披露的财务信息是否影响投资者决策判断的核查报告。

涉及军工的，中介机构应当说明是否根据国防科工局的《军工涉密业务咨询服务安全保密监督管理办法》取得军工企业服务资质。

**问题 24、《首次公开发行股票并在创业板上市管理办法》规定“发行人应当主要经营一种业务”，应如何理解并从哪些方面进行核查？**

答：对“一种业务”可界定为“同一类别业务”或相关联、相近的集成业务。中介机构核查判断是否为“一种业务”时，应充分考虑相关业务是否系发行人向产业上下游或相关业务领域自然发展或并购形成，业务实质是否属于相关度较高的行业类别，各业务之间是否具有协同效应等，实事求是进行把握。

对于发行人确属在一种业务之外经营其他不相关业务的，在最近两个会计年度以合并报表计算同时符合以下标准，可认定符合创业板主要经营一种业务的发行条件：

1) 主要经营的一种业务之外的其他业务收入占营业收入总额的比重不超过 30%；

2) 主要经营的一种业务之外的其他业务利润占利润总额的比重不超过 30%。

对于其他业务，应视对发行人主营业务的影响情况，充分提示风险或问题，上述要求同样适用于募集资金运用的安排。

### 首发业务若干问题解答（二）

**问题 1、基于企业发展考虑，部分首发企业上市前通过增资或转让股份等形式实现高管或核心技术人员、员工、主要业务伙伴持股。首发企业股份支付成因复杂，公允价值难以计量，与上市公司实施股权激励相比存在较大不同。对此，首发企业及中介机构需重点关注哪些方面？**

答：发行人报告期内为获取职工和其他方提供服务而授予股份的交易，在编制申报会计报表时，应按照《企业会计准则第 11 号——股份支付》相关规定进行处理。

(1) 具体适用情形

对于报告期内发行人向职工（含持股平台）、客户、供应商等新增股份，以及主要股东及其关联方向职工（含持股平台）、客户、供应商等转让股份，均应考虑是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。对于报告期前的股份支付事项，如对期初未分配利润造成重大影响，也应考虑是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》。

通常情况下，解决股份代持等规范措施导致股份变动，家族内部财产分割、继承、赠与等非交易行为导致股权变动，资产重组、业务并购、持股方式转换、向老股东同比例配售新股等导致股权变动等，在有充分证据支持相关股份获取与发行人获得其服务无关的情况下，一般无需作为股份支付处理。

对于为发行人提供服务的实际控制人/老股东以低于股份公允价值的价格增资入股事宜，如果根据增资协议，并非所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，对于实际控制人/老股东超过其原持股比例而获得的新增股份，应属于股份支付；如果增资协议约定，所有股东均有权按各自原持股比例获得新增股份，但股东之间转让新增股份受让权且构成集团内股份支付，导致实际控制人/老股东超过其原持股比例获得的新增股份，也属于股份支付。对于实际控制人/老股东原持股比例，应按照相关股东直接持有与穿透控股平台后间接持有的股份比例合并计算。

#### (2) 确定公允价值

存在股份支付事项的，发行人及申报会计师应按照企业会计准则规定的原则确定权益工具的公允价值。在确定公允价值时，可合理考虑入股时间阶段、业绩基础与变动预期、市场环境变化、行业特点、同行业并购重组市盈率水平、股份支付实施或发生当年市盈率与市净率指标等因素的影响；也可优先参考熟悉情况并按公平原则自愿交易的各方最近达成的入股价格或相似股权价格确定公允价值，如近期合理的 PE 入股价；也可采用恰当的估值技术确定公允价值，但要避免采取有争议的、结果显失公平的估值技术或公允价值确定方法，如明显增长预期下按照成本法评估的每股净资产价值或账面净资产。

#### (3) 计量方式

确认股份支付费用时，对增资或受让的股份立即授予或转让完成且没有明确约定服务期等限制条件的，原则上应当一次性计入发生当期，并作为偶发事项计入非经常性损益。对设定服务期等限制条件的股份支付，股份支付费用可采用恰当的方法在服务期内进行分摊，并计入经常性损益。

#### (4) 披露与核查

发行人应在招股说明书及报表附注中披露股份支付的形成原因、权益工具的公允价值及确认方法。保荐机构及申报会计师应对首发企业报告期内发生的股份变动是否适用《企业会计准则第 11 号——股份支付》进行核查，并对以下问题发表明确意见：股份支付相关权益工具公允价值的计量方法及结果是否合理，与同期可比公司估值是否存在重大差异及原因；对于存在与股权所有权或收益权等相关的限制性条件的，相关条件是否真实、可行，服务期的判断是否准确，服务期各年/期确认的员工服务成本或费用是否准确；发行人报告期内股份支付相关会计处理是否符合《企业会计准则》相关规定。

**问题 2、部分园林、绿化、市政等建筑施工类企业，存在大量已竣工并实际交付的工程项目的工程施工余额未及时结转，导致存货账面余额较大，发行人及中介机构对上述事项应关注哪些方面？**

答：首发企业作为建造承包商，存在工程施工业务的，应按照《企业会计准则第 15 号——建造合同》的相关规定，采用完工百分比法进行会计核算。部分工程施工企业，特别是园林、绿化、市政等建筑施工企业各报告期末存货主要为已完工未结算的工程施工，其中，部分项目已竣工并实际交付，仅以未办理决算或审计等原因而长期挂账。

针对上述事项，保荐机构及申报会计师应进一步核实合同规定的结算条件与结算时点、施工记录与竣工交付资料、按工程进度确认的收入、成本与毛利情况、存货风险与收款信用风险的区别与转移情况、收款权利与计量依据等事项。如发现存货中存在以未决算或未审计等名义长期挂账的已竣工并实际交付的工程项目施工余额，因该部分存货已不在发行人控制范围，发行人已按工程完工进度确认收入，发行人与业主之间存在实质的收款权利或信用关系，一般应考虑将其转入应收款项并计提坏账准备，保荐机构和申报会计师应对相关减值准备计提是否充分进行核查并发表明确意见。

发行人应在招股说明书“管理层分析”中披露上述已竣工并实际交付的工程项目施工余额未办理决算或审计等原因，是否与业主方存在纠纷，并在招股说明书中适当章节充分揭示相关风险。

**问题 3、部分首发企业以应收账款为关联方客户、优质客户、政府工程客户等信用风险较低为理由不计提坏账准备，部分首发企业对于应收票据不计提减值准备，部分首发企业报告期存在应收账款保理业务，部分首发企业应收账款坏账计提比例明显低于同行业上市公司水平，发行人及相关中介机构对上述涉及应收款项相关事项应关注哪些方面？**



答：应收款项坏账准备的计提应符合《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的相关规定，考虑预期信用风险。对于应收款项，应当先将单项金额重大的应收款项区分开来，单独进行减值测试。单独测试未发生减值的应收款项（包括单项金额重大和不重大的应收款项），应当包括在具有类似信用风险特征的应收账款组合中再进行减值测试。发行人不应以欠款方为关联方客户、优质客户、政府工程客户等理由而不计提坏账准备。

应收票据应当按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》关于应收项目的减值计提要求，根据其信用风险特征考虑减值问题。对于在收入确认时对应应收账款进行初始确认，后又将该应收账款转为商业承兑汇票结算的，发行人应按照账龄连续计算的原则对应收票据计提坏账准备。

如果对某些单项或某些组合应收款项不计提坏账准备，发行人需充分说明未计提的依据和原因，详细论证是否存在确凿证据，是否存在信用风险，账龄结构是否与收款周期一致，保荐机构和申报会计师应结合业务合作、回款进度、经营环境等因素谨慎评估是否存在坏账风险，是否符合会计准则要求。

对于应收账款保理业务，如为有追索权债权转让，发行人应仍根据原有账龄计提坏账准备。

发行人应参考同行业上市公司确定合理的应收账款坏账准备计提政策，对于计提比例明显低于同行业上市公司水平的，应在招股说明书中披露具体原因。

保荐机构及申报会计师应对上述事项进行核查并发表明确意见。

**问题 4、部分首发企业存在固定资产等非流动资产可变现净值低于账面价值等情况，对资产减值准备计提应当如何考虑？**

答：发行人应根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》从外部信息来源和内部信息来源两方面判断资产负债表日资产是否存在可能发生减值的迹象。

资产存在减值迹象的，应当估计其可收回金额。根据《企业会计准则第 8 号——资产减值》，可收回金额应当根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值两者之间较高者确定。资产的公允价值减去处置费用后的净额与资产预计未来现金流量的现值，只要有一项超过了资产的账面价值，就表明资产没有发生减值，不需再估计另一项金额。

由于行业前景、监管政策等发生重大变化，导致生产线停产或资产闲置，以及由于技术迭代、持续更新等原因，导致相关设备、无形资产或开发支出失去使用价值，且无预期恢复时间，相关中介机构应结合该资产未来处置方案或处理计划，合理估计其可收回金额，核查发行人资产减值相关会计处理是否恰当，减值测试方法、关键假设及参数是否合理。

因企业合并所形成的商誉和使用寿命不确定的无形资产，无论是否存在减值迹象，每年都应当进行减值测试。对于商誉减值事项的会计处理、信息披露及审计评估情况，应详细说明是否符合《会计监管风险提示第 8 号——商誉减值》的要求。

发行人应在招股说明书中披露重要资产减值测试过程与方法、可收回金额的确定方法、减值计提情况及对报告期和未来期间经营业绩的影响。相关中介机构应结合资产持有目的、用途、使用状况等，核查发行人可收回金额确定方法是否恰当、资产减值相关会计处理是否谨慎、信息披露是否充分。

**问题 5、对首发企业部分涉税事项，如取得的税收优惠是否属于经常性损益、税收优惠续期申请期间是否可以按照优惠税率预提预缴、外资企业转内资企业补缴所得税费用如何确认归属期间等，发行人和相关中介机构通常应如何把握？**

答：发行人依法取得的税收优惠，如高新技术企业、软件企业、文化企业及西部大开发等特定性质或区域性的税收优惠，符合《公开发行证券的公司信息披露解释性公告第 1 号——非经常性损益》规定的，可以计入经常性损益。

发行人取得的税收优惠到期后，发行人、保荐机构、律师和申报会计师应对照税收优惠的相关条件和履行程序的相关规定，对拟上市企业税收优惠政策到期后是否能够继续享受优惠进行专业判断并发表明确意见：（1）如果很可能获得相关税收优惠批复，按优惠税率预提预缴经税务部门同意，可暂按优惠税率预提并做风险提示，并说明如果未来被追缴税款，是否有大股东承诺补偿；同时，发行人应在招股说明书中披露税收优惠不确定性风险。（2）如果获得相关税收优惠批复的可能性较小，需按照谨慎性原则按正常税率预提，未来根据实际的税收优惠批复情况进行相应调整。

外商投资企业经营期限未满 10 年转为内资企业的，按税法规定，需在转为内资企业当期，补缴之前已享受的外商投资企业所得税优惠。补缴所得税费用系因企业由外资企业转为内资企业的行为造成，属于该行为的成本费用，应全额计入补缴当期，不应追溯调整至实际享受优惠期间。

发行人补缴税款，符合会计差错更正要求的，可追溯调整至相应期间；对于缴纳罚款、滞纳金等，原则上应计入缴纳当期。

#### **问题 6、部分首发企业在合并中识别并确认无形资产，以及对外购买客户资源或客户关系等事项，实务中应注意哪些方面？**

答：对于无形资产的确认，应符合《企业会计准则第 6 号——无形资产》的相关规定。根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》，符合无形资产的可辨认性应源自合同性权利或其他法定权利，并且只有在与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业，该无形资产的成本能够可靠地计量，才能确认无形资产；企业在判断无形资产产生的经济利益是否很可能流入时，应当对无形资产在预计使用寿命内可能存在的各种经济因素作出合理估计，并且应当有明确证据支持。

对于客户资源或客户关系，只有在合同或其他法定权利支持，确保企业在较长时期内获得稳定收益且能够核算价值的情况下，才能确认为无形资产。如果企业无法控制客户关系、人力资源等带来的未来经济利益，则不符合无形资产的定义，不应将其确认为无形资产。发行人在开拓市场过程中支付的正常营销费用，或仅从出售方购买了相关客户资料，而客户并未与上述出售方签订独家或长期买卖合同，即在无明确合同或其他法定权利支持情况下，“客户资源”或“客户关系”通常理解为发行人为获取客户渠道而发生的费用。若确认为无形资产，发行人应详细说明确认的依据，是否符合无形资产的确认条件，保荐机构及申报会计师应针对上述事项谨慎发表明确意见。

对于非同一控制下企业合并中无形资产的识别与确认，根据证监会发布的《2013 年上市公司年报会计监管报告》的有关要求，购买方在初始确认企业合并中购入的被购买方资产时，应充分识别被购买方拥有的、但在其财务报表中未确认的无形资产，对于满足会计准则规定确认条件的，应当确认为无形资产。

在上述企业合并确认无形资产的过程中，发行人应保持专业谨慎，充分论证是否存在确凿的证据、合理的理由以及可计量、可确认的条件，评估师应按照公认可靠的评估方法确认其公允价值，不存在其他相反的证据。保荐机构和申报会计师应保持应有的职业谨慎，详细核查发行人确认的无形资产是否符合准则规定的确认条件和计量要求，是否存在虚构无形资产情形，是否存在估值风险和减值风险。

#### **问题 7、部分首发企业由客户提供或指定原材料供应，生产加工后向客户销售；部分首发企业向加工商提供原材料，加工后再予以购回。在实务中，前述业务是按照受托加工或委托加工业务，还是按照独立购销业务处理，如何区分？**

答：通常来讲，委托加工是指由委托方提供原材料和主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费和代垫部分辅助材料加工的业务。从形式上看，双方一般签订委托加工合同，合同价款表现为加工费，且加工费与受托方持有的主要材料价格变动无关。

实务中，发行人由客户提供或指定原材料供应，或向加工商提供原材料，加工后予以购回，应根据其交易业务实质区别于受托/委托加工业务进行会计处理。两者区别主要体现在以下方面：

- (1) 双方签订合同的属性类别，合同中主要条款，如价款确定基础和定价方式、物料转移风险归属的具体规定；
- (2) 生产加工方是否完全或主要承担了原材料生产加工中的保管和灭失、价格波动等风险；
- (3) 生产加工方是否具备对最终产品的完整销售定价权；
- (4) 生产加工方是否承担了最终产品销售对应账款的信用风险；
- (5) 生产加工方对原材料加工的复杂程度，加工物料在形态、功能等方面变化程度等。

对于由发行人将原材料提供给加工商之后，加工商仅进行简单的加工工序，物料的形态和功用方面并没有发生本质性的变化，并且发行人向加工商提供的原材料的销售价格由发行人确定，加工商不承担原材料价格波动的风险。对于此类交易，通常按照委托加工业务处理，发行人按照原材料销售和回购的差额确认加工费，对于提供给加工商的原材料不应确认销售收入。

由客户提供或指定供应商的原材料采购价格由双方协商确定且与市场价格基本一致，购买和销售业务相对独立，双方约定所有权转移条款，公司对存货进行后续管理和核算，该客户没有保留原材料的继续管理权，产品销售时，

公司与客户签订销售合同，销售价格包括主要材料、辅料、加工费、利润在内的全额销售价格，对于此类交易，通常应当按照实质重于形式原则认定是否为购销业务处理，从而确定是以全额法确认加工后成品的销售收入，还是仅将加工费确认为销售收入。

**问题 8、中国影视产业分为影视制片、发行、院线、影院放映等主要环节。影视制作机构依托前端行业提供的各要素投资生产并提供国产电影片源，或者进口影片专营商向境外电影制作、发行机构获取进口电影片源；电影发行机构获得片源后向合作院线供片；院线对旗下连锁电影院进行统一排片；影院负责安排电影放映，最终为消费者提供观影服务。部分从事院线发行、放映业务的首发企业存在票房分账收入确认、放映业务成本归集核算方法不一致的问题，造成同行业企业收入、毛利率等关键财务数据和指标不可比，影响到财务会计信息的可用性，对于上述情况应如何把握？**

答：从收入分配来看，目前以票房收入为主要收入来源的盈利模式造成产业链各个环节的主要收入均为票房分账收入。在核心业务环节中，我国电影产业各个环节的业务流程与收入流分配呈现相反的顺序。影院通过放映服务从消费者率先取得票房收入，在扣除国家电影事业发展专项资金及与院线约定的适用流转税和附加后，定期或者按照单部影片，由影院作为分账的起始环节，按照产业链各业务环节由下至上进行票房分账。

**(1) 发行业务收入确认（包括电影发行及院线发行）**

发行方应根据《企业会计准则第 14 号——收入》的规定，确定其收入应按“总额法”还是“净额法”核算。发行方采用代理发行的方式从事影视发行业务的，实质上仅作为制片方和影院之间的中介，未承担影片制作的拍摄审核风险，也不承担放映影片票房惨淡而导致的潜在损失，而且发行方提供服务时，影院清楚的知道影视作品质量责任、版权价格（票价）主要取决于制片方，发行方仅提供市场营销、排期供片等服务，尤其是院线发行环节，其只提供“供片渠道”管理服务，因此采用代理发行方式实施发行的，通常采用“净额法”核算。

**(2) 放映业务收入确认**

从放映方与发行方签订协议条款和业务模式来看，放映方虽未买断播映权，没有承担对存货（电影）全部的后果和责任，但是基于其在放映服务中承担主要责任人的角色，通常采用总额法确认收入。

**(3) 放映业务成本归集范围**

将影院租金、放映设备折旧与租入固定资产改良摊销、放映直接人力成本等归集列入“营业成本”还是“管理费用”、“销售费用”会影响到“毛利”、“毛利率”指标的可比性。考虑到招股说明书披露规则、年报披露规则中均有要求披露和分析“毛利率”这一重要的财务指标，电影院租金、放映设备折旧与租入固定资产改良摊销、放映直接人力成本，通常确认为“营业成本”。

发行人应当根据上述业务的实质准确披露相关会计处理方法及依据，保荐机构及申报会计师应当审慎核查并发表明确意见。

**问题 9、部分首发企业投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量，导致报告期各年均确认大额投资性房地产公允价值变动收益，投资性房地产账面价值占总资产的比例很大，对于上述事项的相关信息披露要求有哪些？**

答：发行人投资性房地产的确认、计量及披露应符合《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》的相关规定。如发行人论证其投资性房地产符合采用公允价值模式进行后续计量条件的，可以按照公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。申报会计师需对发行人是否符合上述条件进行核查并发表明确意见。

鉴于目前 A 股同类上市公司普遍以成本模式对投资性房地产进行计量，计价模式不同导致报表列报存在较大差异，并可能影响投资者价值判断。其差异对经营成果的影响主要表现在两方面：一是公允价值模式下投资性房地产不需计提折旧（或摊销），从而少计成本；二是公允价值模式下投资性房地产应以资产负债表日的公允价值计量，通常会确认公允价值变动收益，该部分收益在相关投资性房地产出售或处置前，相应公允价值变动收益非现实实现（产生现金流入或形成收款权利）。因此，发行人应在招股说明书中充分披露以下事项：

(1) 发行人投资性房地产采用公允价值模式计量与采用成本模式计量的具体差异，披露按成本模式下模拟测算的财务数据，在招股说明书“重大事项提示”及“风险因素”中就投资性房地产采用公允价值计量而导致的公允价值变动风险及与同行业上市公司财务数据不具可比性的情况进行充分风险揭示。

(2) 分析披露近几年国内投资性房地产价格持续上涨趋势的特殊性及可持续性，在招股说明书“重大事项提示”及“风险因素”中就公允价值变动收益占比较大对未来分红的影响进行充分风险提示。

(3) 要求发行人承诺上市后后续持续披露选用的会计政策选择对上市公司利润的影响。

(4) 要求评估师说明其选用的评估方法、评估值的确定依据等是否符合评估准则等规定。

(5) 发行人在对投资性房地产采用收益现值法进行评估时，应合理确定房地产收益口径，不能笼统地以合同收入全额认定为房产租赁类收入。根据资产评估准则的规定，评估师运用收益法评估不动产时，应当了解不动产未来收益应当是不动产本身带来的收益；即在预计房地产未来收益时，应合理剔除附加经营管理活动所产生的相关收益，明确将物业本身所直接带来的纯租金收入作为测算的归集标准。发行人若认为难以依据合同直接划分房产租赁类收入和经营管理收入的，应对相关收入进行合理拆分，并详细论证拆分的依据。

保荐机构及申报会计师应对上述事项进行核查并发表明确意见。

**问题 10、企业合并过程中，对于合并各方是否在同一控制权下认定需要重点关注的内容有哪些？部分按相关规定申请境内发行上市的红筹企业如存在协议控制或类似特殊安排，在合并报表编制和信息披露方面应突出哪些内容？**

答：对于同一控制下企业合并，发行人应严格遵守相关会计准则规定，详细披露合并范围及相关依据，对特殊合并事项予以重点说明。

(1) 遵循相关会计准则等规定

① 发行人企业合并行为应按照《企业会计准则第 20 号——企业合并》相关规定进行处理。其中，同一控制下的企业合并，参与合并的企业在合并前后均受同一方或相同的多方最终控制且该控制并非暂时性的。

根据《〈企业会计准则第 20 号——企业合并〉应用指南》的解释，“同一方”是指对参与合并的企业在合并前后均实施最终控制的投资者。“相同的多方”通常是指根据投资者之间的协议约定，在对被投资单位的生产经营决策行使表决权时发表一致意见的两个或两个以上的投资者。“控制并非暂时性”是指参与合并的各方在合并前后较长的时间内受同一方或相同的多方最终控制。较长的时间通常指一年以上（含一年）。

② 根据《企业会计准则实施问题专家工作组意见第 1 期》解释，通常情况下，同一控制下的企业合并是指发生在同一企业集团内部企业之间的合并。除此之外，一般不作为同一控制下的企业合并。

③ 在对参与合并企业在合并前控制权归属认定中，如存在委托持股、代持股份、协议控制（VIE 模式）等特殊情形，发行人应提供与控制权实际归属认定相关的充分事实和合理性依据，中介机构应对该等特殊控制权归属认定事项的真实性、证据充分性、依据合规性等予以审慎判断、妥善处理和重点关注。

(2) 红筹企业协议控制下合并报表编制的信息披露

《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》第七条规定“合并财务报表的合并范围应当以控制为基础确定”，第八条规定“投资方应在综合考虑所有相关事实和情况的基础上对是否控制被投资方进行判断”。

部分按相关规定申请境内发行上市的红筹企业，如存在协议控制架构或类似特殊安排，将不具有持股关系的主体（以下简称被合并主体）纳入合并财务报表合并范围。

在此情况下，发行人应充分披露协议控制架构的具体安排，包括协议控制架构涉及的各项法律主体的基本情况、主要合同的核心条款等；分析披露被合并主体设立目的、被合并主体的相关活动以及如何对相关活动作出决策、发行人享有的权利是否使其目前有能力主导被合并主体的相关活动、发行人是否通过参与被合并主体相关活动而享有可变回报、发行人是否有能力运用对被合并主体的权利影响其回报金额、投资方与其他各方的关系；结合上述情况和会计准则规定，分析披露发行人合并依据是否充分，详细披露合并报表编制方法。保荐机构及申报会计师应对上述情况进行核查，就合并报表编制是否合规发表明确意见。

**问题 11、《首次公开发行股票并上市管理办法》要求发行人最近 3 年主营业务没有发生重大变化；《首次公开发行股票并在创业板上市管理办法》要求发行人最近 2 年主营业务未发生重大变化。申请在主板、中小板、创业板上市的首发企业为谋取外延式发展，在报告期内发生业务重组行为，如何界定主营业务是否发生重大变化？**

答：发行人在报告期内发生业务重组，要依据被重组业务与发行人是否受同一控制分别进行判断。如为同一控制下业务重组，应按照《证券期货法律适用意见第 3 号》相关要求进行处理；如为非同一控制下业务重组，通常包括收购被重组方股权或经营性资产、以被重组方股权或经营性资产对发行人进行增资、吸收合并被重组方等方式，发行人、中介机构可关注以下因素：

(1) 重组新增业务与发行人重组前的业务是否具有高度相关性，如同行业、类似技术产品、上下游产业链等；

(2) 业务重组行为对实际控制人控制权掌控能力的影响；

(3) 被合并方占发行人重组前资产总额、资产净额、营业收入或利润总额的比例，业务重组行为对发行人主营业务变化的影响程度等。

实务中，通常按以下原则判断非同一控制下业务重组行为是否会引起发行人主营业务发生重大变化：

(1) 对于重组新增业务与发行人重组前业务具有高度相关性的，被重组方重组前一个会计年度末的资产总额、资产净额或前一个会计年度的营业收入或利润总额，达到或超过重组前发行人相应项目 100%，则视为发行人主营业务发生重大变化；

(2) 对于重组新增业务与发行人重组前业务不具有高度相关性的，被重组方重组前一个会计年度末的资产总额、资产净额或前一个会计年度的营业收入或利润总额，达到或超过重组前发行人相应项目 50%，则视为发行人主营业务发生重大变化。

对主营业务发生重大变化的，应根据《首次公开发行股票并上市管理办法》《首次公开发行股票并在创业板上市管理办法》的规定，符合相关运行时间要求。

对于重组新增业务与发行人重组前业务具有高度相关性的，被重组方重组前一个会计年度末的资产总额、资产净额或前一个会计年度的营业收入或利润总额达到或超过重组前发行人相应项目 50%，但未达到 100%的，通常不视为发行人主营业务发生重大变化，但为了便于投资者了解重组后的整体运营情况，原则上发行人重组后运行满 12 个月后方可申请发行。

12 个月内发生多次重组行为的，重组对发行人资产总额、资产净额、营业收入或利润总额的影响应累计计算。

对于发行人报告期内发生的业务重组行为，应在招股说明书中披露发行人业务重组的原因、合理性以及重组后的整合情况，并披露被收购企业收购前一年的财务报表。保荐机构应当充分关注发行人业务重组的合理性、资产的交付和过户情况、交易当事人的承诺情况、盈利预测或业绩对赌情况、人员整合、公司治理运行情况、重组业务的最新发展状况等。

**问题 12、部分首发企业存在报告期营业收入、净利润等经营业绩指标大幅下滑情形，中介机构在核查中应如何把握相关情况对其持续盈利能力的影响？**

答：如首发企业在报告期内出现营业收入、净利润等经营业绩指标大幅下滑的情形，中介机构应重点关注是否存在可能对企业持续盈利能力和投资者利益有重大不利影响的事项，充分核查经营业绩下滑的程度、性质、持续时间等方面；发行人应按经营业绩下滑专项信息披露要求做好披露工作。

(1) 发行人存在最近一年(期)经营业绩较报告期最高值下滑幅度超过 50%情形的，发行人及中介机构应全面分析经营业绩下滑幅度超过 50%的具体原因，审慎说明该情形及相关原因对持续盈利能力是否构成重大不利影响。如无充分相反证据或其他特殊原因能够说明发行人仍能保持持续盈利能力外，一般应重点关注并考虑该情形的影响程度。

(2) 发行人存在最近一年(期)经营业绩较报告期最高值下滑幅度未超过 50%情形的，发行人及中介机构应区分以下不同情况予以论证核查：

①对于发行人因经营能力或经营环境发生变化导致经营业绩出现下滑的情形，发行人应充分说明经营能力或经营环境发生变化的具体原因，变化的时间节点、趋势方向及具体影响程度；正在采取或拟采取的改善措施及预计效果，结合前瞻性信息或经审核的盈利预测（如有）情况，说明经营业绩下滑趋势是否已扭转，是否仍存在对持续盈利能力产生重大不利影响的事项；保荐机构应对上述情况予以充分核查，获取明确的证据，并发表明确意见。在论证、核查和充分证据基础上，合理判断该情形的影响程度。

②对于发行人认为自身属于强周期行业的情形，发行人应结合所处行业过去若干年内出现的波动情况，分析披露该行业是否具备强周期特征；比较说明发行人收入、利润变动情况与行业可比上市公司情况是否基本一致；说明行业景气指数在未来能够改善，行业不存在严重产能过剩或整体持续衰退。结合上述要求，保荐机构应对发行人属于强周期行业的依据是否充分发表专项核查意见。满足以上条件的，其业绩下滑可不认定为对持续盈利能力构成重大不利影响的情形。

③对于发行人报告期因不可抗力或偶发性特殊业务事项导致经营业绩下滑的情形（如自然灾害造成的一次性损失、大额研发费用支出、并购标的经营未达预期导致巨额商誉减值、个别生产线停产或开工不足导致大额固定资产

减值、个别产品销售不畅导致大额存货减值、债务人出现危机导致大额债权类资产减值或发生巨额坏账损失、仲裁或诉讼事项导致大额赔偿支出或计提大额预计负债、长期股权投资大幅减值等），发行人应说明不可抗力或偶发性特殊业务事项产生的具体原因及影响程度，最近一期末相关事项对经营业绩的不利影响是否已完全消化或基本消除；结合前瞻性信息或经审核的盈利预测（如有）情况，说明特殊业务事项是否仍对报告期后经营业绩产生影响进而影响持续盈利能力。保荐机构应对特殊业务事项是否影响发行人持续盈利能力发表专项核查意见。若特殊业务事项的不利影响在报告期内已完全消化或基本消除，披露的前瞻性信息或经审核的盈利预测（如有）未出现重大不利变化，其业绩下滑可不认定为对持续盈利能力构成重大不利影响的情形。

针对经营业绩下滑，发行人应作专项信息披露，中介机构应作专项核查。具体要求包括：①发行人应充分说明核心业务、经营环境、主要指标是否发生重大不利变化，业绩下滑程度与行业变化趋势是否一致或背离，发行人的经营业务和业绩水准是否仍处于正常状态，并在重大事项提示中披露主要经营状况与财务信息，以及下一报告期业绩预告情况，同时充分揭示业绩变动或下滑的风险及其对持续盈利能力的影响。②保荐机构、申报会计师需要就经营业绩下滑是否对持续盈利能力构成重大不利影响发表专项核查意见，详细分析发行人业绩变动的原因及合理性，明确说明业绩预告的基础及依据，核查发行人的经营与财务状况是否正常，报表项目有无异常变化，是否存在影响发行条件的重大不利影响因素，出具明确意见。

净利润以最近一年（期）扣除非经常性损益合计数前后孰低的净利润为计算依据，与前期同一口径数值进行比较。

**问题 13、部分首发企业客户集中度较高，如向单一大客户销售收入或毛利占比超过 50%以上，在何种情况下不构成重大不利影响？**

答：发行人来自单一大客户主营业务收入或毛利贡献占比超过 50%以上的，表明发行人对该单一大客户存在重大依赖，但是否构成重大不利影响，应重点关注客户的稳定性和业务持续性，是否存在重大不确定性风险，在此基础上合理判断。

对于非因行业特殊性、行业普遍性导致客户集中度偏高的，保荐机构应充分考虑该单一大客户是否为关联方或者存在重大不确定性客户，是否为异常新增客户；客户高度集中是否可能导致对其未来持续盈利能力存在重大不确定性的重大疑虑，进而影响是否符合发行条件的判断。

对于发行人由于下游客户的行业分布集中而导致的客户集中具备合理性的特殊行业（如电力、电网、电信、石油、银行、军工等行业），发行人应与同行业可比上市公司进行比较，充分说明客户集中是否符合行业特性，发行人与客户的合作关系是否具有一定的历史基础，有充分的证据表明发行人采用公开、公平的手段或方式独立获取业务，相关的业务具有稳定性以及可持续性，并予以充分的信息披露。

针对因上述特殊行业分布或行业产业链关系导致发行人客户集中情况，中介机构应当综合分析考量以下因素的影响：一是发行人客户集中的原因，与行业经营特点是否一致，是否存在下游行业较为分散而发行人自身客户较为集中的情况及其合理性。二是发行人客户在其行业中的地位、透明度与经营状况，是否存在重大不确定性风险。三是发行人与客户合作的历史、业务稳定性及可持续性，相关交易的定价原则及公允性。四是发行人与重大客户是否存在关联关系，发行人的业务获取方式是否影响独立性，发行人是否具备独立面向市场获取业务的能力。

同时，保荐机构应当提供充分的依据说明上述客户本身不存在重大不确定性，发行人已与其建立长期稳定的合作关系，客户集中具有行业普遍性，发行人在客户稳定性与业务持续性方面没有重大风险。发行人应在招股说明书中披露上述情况，充分揭示客户集中度较高可能带来的风险。符合上述要求，一般不认为对发行条件构成重大不利影响。

**问题 14、《首次公开发行股票并上市管理办法》（以下简称首发办法）第三十条第四款规定，发行人不得有“最近 1 个会计年度的净利润主要来自合并报表范围以外的投资收益”，若申请在主板、中小板上市的首发企业存在最近 1 个会计年度投资收益占净利润的比例较高的情形，上述事项是否影响发行条件？**

答：首发办法对发行人持续盈利能力条件中，要求发行人不得有“最近 1 个会计年度的净利润主要来自合并报表范围以外的投资收益”的情形，通常是指发行人最近 1 个会计年度的投资收益不超过当期合并报表净利润的 50%。

对该款限制性要求的把握，不仅关注发行人来自合并财务报表范围以外的投资收益对盈利贡献程度，还关注发行人纳入合并财务报表范围以内主体状况、合并财务报表范围以外投资对象业务内容以及招股说明书相关信息披露等情况。

如发行人能够同时满足以下三个条件，则最近 1 个会计年度投资收益占净利润比例较高情况不构成影响发行人持续盈利能力条件的情形：

（1）发行人如减除合并财务报表范围以外的对外投资及投资收益，仍须符合发行条件要求，包括具有完整产供销体系，资产完整并独立运营，具有持续盈利能力，如不含相关投资收益仍符合首发财务指标条件。

（2）被投资企业主营业务与发行人主营业务须具有高度相关性，如同行业、类似技术产品、上下游关联产业等，不存在大规模非主业投资情况。

（3）需充分披露相关投资的基本情况及对发行人的影响。发行人如存在合并报表范围以外的投资收益占比较高情况，应在招股说明书“风险因素”中充分披露相关风险特征，同时，在管理层分析中披露以下内容：①被投资企业的业务内容、经营状况，发行人与被投资企业所处行业的关系，发行人对被投资企业生产经营状况的可控性和判断力等相关信息；②发行人对被投资企业投资过程、与被投资企业控股股东合作历史、未来合作预期、合作模式是否属于行业惯例、被投资企业分红政策等；③被投资企业非经常性损益情况及对发行人投资收益构成的影响，该影响数是否已作为发行人的非经常性损益计算；④其他重要信息。

#### **问题 15、对于发行人是否存在影响持续经营能力的重要情形，中介机构应当从哪几个方面进行核查和判断？**

答：如发行人存在以下情形，中介机构应重点关注该情形是否影响发行人持续经营能力：

- （1）发行人所处行业受国家政策限制或国际贸易条件影响存在重大不利变化风险；
- （2）发行人所处行业出现周期性衰退、产能过剩、市场容量骤减、增长停滞等情况；
- （3）发行人所处行业准入门槛低、竞争激烈，相比竞争者发行人在技术、资金、规模效应方面等不具有明显优势；
- （4）发行人所处行业上下游供求关系发生重大变化，导致原材料采购价格或产品售价出现重大不利变化；
- （5）发行人因业务转型的负面影响导致营业收入、毛利率、成本费用及盈利水平出现重大不利变化，且最近一期经营业绩尚未出现明显好转趋势；
- （6）发行人重要客户本身发生重大不利变化，进而对发行人业务的稳定性和持续性产生重大不利影响；
- （7）发行人由于工艺过时、产品落后、技术更迭、研发失败等原因导致市场占有率持续下降、重要资产或主要生产线出现重大减值风险、主要业务停滞或萎缩；
- （8）发行人多项业务数据和财务指标呈现恶化趋势，短期内没有好转迹象；
- （9）对发行人业务经营或收入实现有重大影响的商标、专利、专有技术以及特许经营权等重要资产或技术存在重大纠纷或诉讼，已经或者未来将对发行人财务状况或经营成果产生重大影响。
- （10）其他明显影响或丧失持续经营能力的情形。

中介机构应详细分析和评估上述情形的具体表现、影响程度和预期结果，综合判断上述情形是否对发行人持续经营能力构成重大不利影响，审慎发表明确意见，并督促发行人充分披露可能存在的持续经营风险。

#### **问题 16、首发条件要求发行人内部控制制度健全且被有效执行，如首发企业报告期存在财务内控不规范情形，应如何把握？**

答：部分首发企业在提交申报材料的审计截止日前存在财务内控不规范情形，如①为满足贷款银行受托支付要求，在无真实业务支持情况下，通过供应商等取得银行贷款或为客户提供银行贷款资金走账通道（简称“转贷”行为）；②向关联方或供应商开具无真实交易背景的商业票据，通过票据贴现后获取银行融资；③与关联方或第三方直接进行资金拆借；④通过关联方或第三方代收货款；⑤利用个人账户对外收付款项；⑥出借公司账户为他人收付款项等。

（1）保荐机构在上市辅导期间，应会同申报会计师、律师，要求发行人严格按照现行政规、规则、制度要求对涉及问题进行整改或纠正，在提交申报材料前强化发行人内部控制制度建设及执行有效性检查。具体要求可从以下方面把握：

①首发企业申请上市成为公众公司，需要建立、完善并严格实施相关财务内部控制制度，保护中小投资者合法权益。拟上市公司在报告期内作为非公众公司，在财务内控方面存在上述不规范情形的，应通过中介机构上市辅导完成整改或纠正（如收回资金、结束不当行为等措施）和相关内控制度建设，达到与上市公司要求一致的财务内控水平。

②对首次申报审计截止日前报告期内存在的财务内控不规范情形，中介机构应根据有关情形发生的原因及性质、时间及频率、金额及比例等因素，综合判断是否构成对内控制度有效性的重大不利影响，是否属于主观故意或恶意行为并构成重大违法违规。

③发行人已按照程序完成相关问题整改或纠正的，中介机构应结合此前不规范情形的轻重或影响程度的判断，全面核查、测试并确认发行人整改后的内控制度是否已合理、正常运行并持续有效，出具明确意见。

④首次申报审计截止日后，发行人原则上不能再出现上述内控不规范和不能有效执行情形。

⑤发行人的对外销售结算应自主独立，内销业务通常不应通过关联方或第三方代收货款，外销业务如因外部特殊原因确有必要通过关联方或第三方代收货款的，应能够充分提供合理性证据，不存在审计范围受到限制的重要情形。

⑥连续 12 个月内银行贷款受托支付累计金额与相关采购或销售（同一交易对手、同一业务）累计金额基本一致或匹配的，不视为上述“转贷”行为。

（2）中介机构对发行人财务内控不规范情形及整改纠正、运行情况的核查，一般需注意以下方面：

①关注发行人前述行为信息披露充分性，如对相关交易形成原因、资金流向和使用用途、利息、违反有关法律法规具体情况及后果、后续可能影响的承担机制、整改措施、相关内控建立及运行情况等。

②关注前述行为的合法合规性，由中介机构对公司前述行为违反法律法规规章制度（如《票据法》、《贷款通则》、《外汇管理条例》、《支付结算办法》等）的事实情况进行说明认定，是否属于主观故意或恶意行为并构成重大违法违规，是否存在被处罚情形或风险，是否满足相关发行条件的要求。

③关注发行人对前述行为财务核算是否真实、准确，与相关方资金往来的实际流向和使用情况，是否通过体外资金循环粉饰业绩。

④不规范行为的整改措施，发行人是否已通过收回资金、纠正不当行为方式、改进制度、加强内控等方式积极整改，是否已针对性建立内控制度并有效执行，且申报后未发生新的不合规资金往来等行为。

⑤前述行为不存在后续影响，已排除或不存在重大风险隐患。

⑥中介机构能够对前述行为进行完整核查，能够验证相关资金来源或去向，能够确认发行人不存在业绩虚构情形，并发表明确意见，确保发行人的财务内控在提交申报材料的审计截止日后能够持续符合规范性要求，能够合理保证公司运行效率、合法合规和财务报告的可靠性，不存在影响发行条件的情形。

审计截止日为经审计的最近一期资产负债表日。

**问题 17、部分首发企业，特别是面对个人交易的零售业务企业、农业企业等，由于其行业特点或经营模式等原因，其销售或采购环节存在一定比例的现金交易，对此应当如何处理？**

答：企业在正常经营活动中发生的现金销售或现金采购，通常情况下应考虑是否同时符合以下条件：（1）现金交易情形符合行业经营特点或经营模式（如线下商业零售、向农户采购、日常零散产品销售或采购支出等）；（2）现金交易的客户或供应商不是关联方；（3）现金交易具有可验证性，且不影响发行人内部控制有效性，申报会计师已对现金交易相关内部控制有效性发表明确核查意见；（4）现金交易比例及其变动情况整体处于合理范围内，近三年一期一般不超过同行业平均水平或与类似公司不存在重大差异（如能获取可比数据）；（5）现金管理制度与业务模式匹配且执行有效，如企业与个人消费者发生的商业零售、门票服务等现金收入通常能够在当日或次日缴存公司开户银行，企业与单位机构发生的现金交易仅限于必要的零星小额收支，现金收支业务应账账一致、账款一致。

如发行人报告期存在现金交易，保荐机构及申报会计师通常应关注并核查以下方面：（1）现金交易的必要性与合理性，是否与发行人业务情况或行业惯例相符，与同行业或类似公司的比较情况；（2）现金交易的客户或供应商的情况，是否为发行人的关联方；（3）相关收入确认及成本核算的原则与依据，是否存在体外循环或虚构业务情形；

（4）与现金交易相关的内部控制制度的完备性、合理性与执行有效性；（5）现金交易流水的发生与相关业务发生是否真实一致，是否存在异常分布；（6）实际控制人及发行人董监高等关联方是否与客户或供应商存在资金往来；

（7）发行人为减少现金交易所采取的改进措施及进展情况；（8）发行人是否已在招股说明书中充分披露上述情况及风险。结合上述要求，中介机构应详细说明对发行人现金交易可验证性及相关内控有效性的核查方法、过程与证据，对发行人报告期现金交易的真实性、合理性和必要性发表明确意见。符合上述要求的现金交易通常不影响内控有效性的判断。



**问题 18、首发企业收到的销售回款通常是来自签订经济合同的往来客户，实务中，发行人可能存在部分销售回款由第三方代客户支付的情形，该情形是否影响销售确认的真实性，发行人、保荐机构及申报会计师需要重点关注哪些方面？**

答：第三方回款通常是指发行人收到的销售回款的支付方（如银行汇款的汇款方、银行承兑汇票或商业承兑汇票的出票方式或背书转让方）与签订经济合同的往来客户不一致的情况。

企业在正常经营活动中存在的第三方回款，通常情况下应考虑是否符合以下条件：（1）与自身经营模式相关，符合行业经营特点，具有必要性和合理性，例如①客户为个体工商户或自然人，其通过家庭约定由直系亲属代为支付货款，经中介机构核查无异常的；②客户为自然人控制的企业，该企业的法定代表人、实际控制人代为支付货款，经中介机构核查无异常的；③客户所属集团通过集团财务公司或指定相关公司代客户统一对外付款，经中介机构核查无异常的；④政府采购项目指定财政部门或专门部门统一付款，经中介机构核查无异常的；⑤通过应收账款保理、供应链物流等合规方式或渠道完成付款，经中介机构核查无异常的；⑥境外客户指定付款，经中介机构核查无异常的；（2）第三方回款的付款方不是发行人的关联方；（3）第三方回款与相关销售收入勾稽一致，具有可验证性，不影响销售循环内部控制有效性的认定，申报会计师已对第三方回款及销售确认相关内部控制有效性发表明确核查意见；（4）能够合理区分不同类别的第三方回款，相关金额及比例处于合理可控范围。

如发行人报告期存在第三方回款，保荐机构及申报会计师通常应重点核查以下方面：（1）第三方回款的真实性，是否存在虚构交易或调节账龄情形；（2）第三方回款形成收入占营业收入的比例；（3）第三方回款的原因、必要性及商业合理性；（4）发行人及其实际控制人、董监高或其他关联方与第三方回款的支付方是否存在关联关系或其他利益安排；（5）境外销售涉及境外第三方的，其代付行为的商业合理性或合法合规性；（6）报告期内是否存在因第三方回款导致的货款归属纠纷；（7）如签订合同时已明确约定由其他第三方代购买方付款，该交易安排是否具有合理原因；（8）资金流、实物流与合同约定及商业实质是否一致。

同时，保荐机构及申报会计师还应详细说明对实际付款人和合同签订方不一致情形的核查情况，包括但不限于：抽样选取不一致业务的明细样本和银行对账单回款记录，追查至相关业务合同、业务执行记录及资金流水凭证，获取相关客户代付款确认依据，以核实和确认委托付款的真实性、代付金额的准确性及付款方和委托方之间的关系，说明合同签约方和付款方存在不一致情形的合理原因及第三方回款统计明细记录的完整性，并对第三方回款所对应营业收入的真实性发表明确意见。

通过上述措施能够证实第三方回款不影响销售真实性的，不构成影响发行条件事项。发行人应在招股说明书营业收入部分充分披露第三方回款相关情况及中介机构的核查意见。

**问题 19、部分首发企业在报告期内存在会计政策、会计估计变更或会计差错更正，该种情况是否影响企业首发上市申请？**

答：发行人在申报前的上市辅导和规范阶段，如发现存在不规范或不谨慎的会计处理事项并进行审计调整的，应当符合《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》和相关审计准则的规定，并保证发行人提交首发申请时的申报财务报表能够公允地反映发行人的财务状况、经营成果和现金流量。申报会计师应按要求对发行人编制的申报财务报表与原始财务报表的差异比较表出具审核报告并说明差异调整原因，保荐机构应核查差异调整的合理性与合规性。

同时，报告期内发行人会计政策和会计估计应保持一致性，不得随意变更，若有变更应符合企业会计准则的规定。变更时，保荐机构及申报会计师应关注是否有充分、合理的证据表明变更的合理性，并说明变更会计政策或会计估计后，能够提供更可靠、更相关的会计信息的理由；对会计政策、会计估计的变更，应履行必要的审批程序。如无充分、合理的证据表明会计政策或会计估计变更的合理性，或者未经批准擅自变更会计政策或会计估计的，或者连续、反复地自行变更会计政策或会计估计的，视为滥用会计政策或会计估计。

首发材料申报后，发行人如存在会计政策、会计估计变更事项，应当依据《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定，对首次提交的财务报告进行审计调整或补充披露，相关变更事项应符合专业审慎原则，与同行业上市公司不存在重大差异，不存在影响发行人会计基础工作规范性及内控有效性情形。保荐机构和申报会计师应当充分说明专业判断的依据，对相关调整变更事项的合规性发表明确意见。在此基础上，发行人应提交更新后的财务报告。

首发材料申报后，发行人如出现会计差错更正事项，应充分考虑差错更正的原因、性质、重要性与累积影响程度。对此，保荐机构、申报会计师应重点核查以下方面并发表明确意见：会计差错更正的时间和范围，是否反映发行人存在故意遗漏或虚构交易、事项或者其他重要信息，滥用会计政策或者会计估计，操纵、伪造或篡改编制财务报表所依据的会计记录等情形；差错更正对发行人的影响程度，是否符合《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的规定，发行人是否存在会计基础工作薄弱和内控缺失，相关更正信息是否已恰当披露等问题。

首发材料申报后，如因会计基础薄弱、内控重大缺陷、盈余操纵、前次审计严重疏漏、滥用会计政策或者会计估计以及恶意隐瞒或舞弊行为，导致重大会计差错更正的，应视为发行人在会计基础工作规范及相关内控方面不符合发行条件。

发行人应在招股说明书中披露重要会计政策、会计估计变更或会计差错更正情形及其原因。

#### **问题 20、公开披露的文件中涉及第三方数据有何要求？**

答：第三方数据主要指涉及发行人及其交易对手之外的第三方相关交易信息，例如发行人的交易对手与其客户或供应商之间的交易单价及数量、可比公司或可比业务财务数据等。

考虑到第三方数据一般较难获取并具有一定隐私性，发行人及中介机构在公开披露的文件中引用的第三方数据可以限于公开信息，并注明资料来源，一般不要求披露未公开的第三方数据。

中介机构应当核查第三方数据来源的真实性及权威性、引用数据的必要性及完整性、与其他披露信息是否存在不一致，确保直接或间接引用的第三方数据有充分、客观、独立的依据。

#### **问题 21、关于首发企业经销商模式下的收入确认，发行人及中介机构应关注哪些方面？**

答：发行人采取经销商销售模式的，中介机构应重点关注其收入实现的真实性，详细核查经销商具体业务模式及采取经销商模式的必要性，经销商模式下收入确认是否符合企业会计准则的规定，经销商选取标准、日常管理、定价机制（包括营销、运输费用承担和补贴等）、物流（是否直接发货给终端客户）、退换货机制、销售存货信息系统等方面的内控是否健全并有效执行，经销商是否与发行人存在关联关系，对经销商的信用政策是否合理等。

发行人应就经销商模式的相关情况进行充分披露，主要包括：经销商和发行人是否存在实质和潜在关联关系；发行人同行业可比上市公司采用经销商模式的情况；发行人通过经销商模式实现的销售比例和毛利是否显著大于同行业可比上市公司；经销商是否专门销售发行人产品；经销商的终端销售及期末存货情况；报告期内经销商是否存在较多新增与退出情况；经销商是否存在大量个人等非法人实体；经销商回款是否存在大量现金和第三方回款。

出现下述情况时，发行人应充分披露相关情况：发行人通过经销商模式实现的销售毛利率和其他销售模式实现的毛利率的差异较大；给予经销商的信用政策显著宽松于其他销售方式，对经销商的应收账款显著增大；海外经销商毛利率与国内经销商毛利率差异较大。

保荐机构、律师和申报会计师应对经销商业务进行充分核查，并说明发行人经销商销售模式、占比等情况与同行业上市公司是否存在显著差异及原因，对经销商业务的核查方式、核查标准、核查比例、核查证据等应足以支持核查结论。

保荐机构、律师及申报会计师应当综合利用电话访谈、实地走访、发询证函等多种核查方法，核查发行人报告期内经销商模式下的收入确认原则、费用承担原则及给经销商的补贴或返利情况、经销商的主体资格及资信能力，核查关联关系，结合经销商模式检查与发行人的交易记录及银行流水记录、经销商存货进销存情况、经销商退换货情况。保荐人、律师和申报会计师应对经销商模式下收入的真实性发表明确意见。

#### **问题 22、首发企业劳务外包情形，中介机构需重点关注哪些方面内容？**

答：部分首发企业存在将较多的劳务活动交由专门劳务外包公司实施的情况的。中介机构应当充分关注以下方面：

（1）该等劳务公司的经营合法合规性，比如是否具备必要的专业资质，是否遵循国家环保、税务、劳动保障等法律法规的相关规定；

（2）劳务公司是否专门或主要为发行人服务，如存在主要为发行人服务的情形的，应关注其合理性及必要性、关联关系的认定及披露是否真实、准确、完整。中介机构对于该类情形应当从实质重于形式角度按关联方的相关要

求进行核查，并特别考虑其按规范运行的经营成果对发行人财务数据的影响，以及对发行人是否符合发行条件的影响；

(3) 劳务公司的构成及变动情况，劳务外包合同的主要内容，劳务数量及费用变动是否与发行人经营业绩相匹配，劳务费用定价是否公允，是否存在跨期核算情形。

中介机构应当就上述方面进行充分论证，并发表明确意见。

### **问题 23、首发企业应该何时提交经审阅的季度报告？如何满足及时性要求？**

答：根据《关于首次公开发行股票并上市招股说明书财务报告审计截止日后主要财务信息及经营状况信息披露指引》（中国证监会公告[2013]45号）（以下简称“45号文”）的规定，申请首次公开发行股票并上市的公司（以下简称发行人）在刊登招股说明书时，应充分披露财务报告审计截止日后的财务信息及主要经营状况。发行人财务报告审计截止日至招股说明书签署日之间超过1个月的，应在招股说明书中披露审计截止日后的主要经营状况。发行人财务报告审计截止日至招股说明书签署日之间超过4个月的，应补充提供期间季度的未经审计的财务报表，并在招股说明书中披露审计截止日后的主要财务信息。

首发企业在刊登招股说明书时，应满足上述及时性指引要求。实务工作中，对于发行人财务报告审计截止日至招股说明书签署日之间超过4个月的，发行人应在刊登招股说明书前提交有关更新材料时提供经会计师审阅的季度报告，审阅报告的内容及招股说明书财务报告审计截止日后主要财务信息及经营状况的披露内容，应符合45号文的具体要求，并在重大事项提示中补充披露下一报告期业绩预告信息（主要包括年初至下一报告期末营业收入、扣除非经常性损益前后净利润的预计情况、同比变化趋势及原因等）。在此之前，为有助于了解发行人最新的财务信息及主要经营状况，根据需要，也可要求发行人提供审阅报告。

### **问题 24、申请在主板、中小板、创业板上市的首发企业，在通过发审会后经营业绩出现下滑的，在程序上是否推进其核准发行，日常监管中如何把握？**

答：部分已通过发审会的发行人最近一期经营业绩或预计下一报告期经营业绩与上年同期相比，出现不同程度的下滑。考虑到企业业绩波动受经济周期、行业周期以及自身经营等多种因素的影响，本着实事求是、分类处理、充分信息披露及风险揭示的原则，根据业绩下滑的幅度与性质，结合《关于首次公开发行股票并上市公司招股说明书财务报告审计截止日后主要财务信息及经营状况信息披露指引》（证监会公告〔2013〕45号，以下简称及时性指引）的相关要求，予以分类处理，具体如下：

#### **(1) 下滑幅度不超过30%的**

过会后的最近一期经营业绩与上年同期相比下滑幅度不超过30%，且预计下一报告期业绩数据下滑幅度也不超过30%的，发行人需提供最近一期至下一报告期乃至全年主要经营状况及财务数据的专项分析报告，充分说明发行人的核心业务、经营环境、主要指标是否发生重大不利变化，业绩下滑程度与行业变化趋势是否一致或背离，发行人的经营业务和业绩水准是否仍处于正常状态，并按照及时性指引的要求在重大事项提示中披露主要经营状况与财务信息，以及下一报告期（指经审计或审阅财务报表截止日后）业绩预告情况，同时充分揭示业绩变动或下滑风险；保荐机构需对上述情况及发行人经营业绩变化趋势、持续盈利能力出具专项核查意见，详细分析发行人业绩变动的原因及合理性，明确说明业绩预计的基础及依据，核查发行人的经营与财务状况是否正常，报表项目有无异常变化，是否存在影响发行条件的重大不利影响因素，发表明确意见。

在过会企业提交上述补充材料后，在招股说明书充分信息披露、保荐机构核查无重大不利变化且发行人仍符合发行条件基础上，将按照相关程序安排后续核准发行工作。该类企业发行上市后，如发现发行人关于上述业绩变动的信息披露及保荐机构核查意见存在虚假记载、误导性陈述或重大遗漏的，我会视情节轻重，依据相关法律、法规、规章予以严肃查处。

#### **(2) 下滑幅度超过30%但不超过50%的过会企业**

过会企业最近一期或预计下一报告期经营业绩与上年同期相比下滑幅度超过30%但不超过50%的，发行人如能提供经审核的下一年度盈利预测报告，同时，提供最近一期至下一年度主要经营状况及财务数据的专项分析报告，以及保荐机构对上述情况及发行人经营业绩变化趋势、持续盈利能力出具专项核查意见；说明经营业绩下滑趋势已扭转，不存在对持续盈利或持续经营能力以及发行条件产生重大不利影响的事项，保荐机构应对上述情况予以充分核查，获取明确的证据，并发表明确意见；符合上述要求，将按照相关程序安排后续核准发行工作。

### (3) 下滑幅度超过 50%以上的过会企业

过会后的最近一期经营业绩与上年同期相比下滑幅度超过 50%，或预计下一报告期业绩数据下滑幅度将超过 50%的，基于谨慎稳妥原则，暂不予安排核准发行事项，待其业绩恢复并趋稳后再行处理或安排重新上发审会。

过会后的“最近一期”可以是中期（一季度、半年度、三季度），也可以是新增补的会计年度；“经营业绩”以扣除非经常性损益合计数前后孰低的净利润为财务数据的计算依据；“财务数据”应为已审计报告期财务数据、按照及时性指引要求经审阅季度财务数据。

### 问题 25、申请在主板、中小板、创业板上市的首发企业在通过发审会后，与上会稿招股说明书相比，封卷稿招股说明书一般有哪些变动修改或补充披露事项？

答：相对上会稿招股说明书，封卷稿招股说明书一般有以下变动修改或补充披露事项：

- (1) 落实《关于请做好相关项目发审委会议准备工作的函》的相关要求，涉及修改招股说明书的事项；
- (2) 根据发审会意见，修改招股说明书的相关信息；
- (3) 根据《关于首次公开发行股票并上市公司招股说明书财务报告审计截止日后主要财务信息及经营状况信息披露指引》，补充披露审计截止日后有关财务信息及经营状况（如经审阅的季度报告相关财务信息、下一报告期业绩预告等），并做相应重大事项提示；
- (4) 招股说明书上会稿中引用的财务数据过期，更新最近一期经审计的财务数据及相关信息；
- (5) 按照《首次公开发行股票并上市管理办法》《首次公开发行股票并在创业板上市管理办法》《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 1 号——招股说明书》《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 28 号——创业板公司招股说明书》等，发行人发审会后新增需要披露的事项，如新增重大合同、专利、业务资质、董监高任（兼）职等信息变动等；
- (6) 根据发行方案，调整募集资金数额及投向、补充本次发行情况；
- (7) 其他情形。

发行人封卷材料应包括《招股说明书封卷稿与上会稿差异比较说明》，主要包括：招股说明书封卷稿与上会稿相比存在变动或修改的章节、内容、原因等；确认除上述差异外，不存在擅自修改招股说明书的情况。保荐机构应对涉及修改招股说明书的事项进行核查并发表明确意见。

### 问题 26、首发企业在审期间现金分红、分派股票股利或资本公积转增股本的，应如何处理？

答：从首发在审企业提出现金分红方案的时间上看，可以分为两类：一类是初次申报时就已提出了现金分红方案；另一类是在审期间提出现金分红方案。对于第一类首发企业，原则上要求发行人现金分红实际派发完毕后方可上发审会。对于第二类情形，即发行人初次申报时披露“本次公开发行前的未分配利润由发行完成后的新老股东共享”，但在审核期间又提出向现有老股东现金分红的，按如下原则处理：

- (1) 发行人如拟现金分红的，应依据公司章程和相关监管要求，充分论证现金分红的必要性和恰当性，以最近一期经审计的财务数据为基础，测算和确定与发行人财务状况相匹配的现金分红方案，并履行相关决策程序。如存在大额分红并可能对财务状况和新老股东利益产生重大影响的，发行人应谨慎决策。
- (2) 发行人的现金分红应实际派发完毕并相应更新申报材料后再安排发审会。
- (3) 已通过发审会的企业，基于审核效率考虑，原则上不应提出新的现金分红方案。
- (4) 保荐机构应对发行人在审核期间进行现金分红的必要性、合理性、合规性进行专项核查，就实施现金分红对发行人财务状况、生产运营的影响进行分析并发表明确意见。

在新股发行常态化背景下，审核周期已大幅缩短，为保证正常审核进度，发行人在审期间原则上不应提出分派股票股利或资本公积转增股本的方案，避免因股本变动影响发行审核秩序。

## 关于开展第 28 个全国税收宣传月活动的通知

### 税总函〔2019〕85 号

国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局，国家税务总局驻各地特派员办事处，局内各单位：

为全面贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想 and 党的十九大精神，深入落实中央经济工作会议精神和十三届全国人大二次会议通过的《政府工作报告》部署，按照全国税务工作会议要求，聚焦 2019 年税收工作主题，税务总局决定以“落实减税降费，促进经济高质量发展”为主题，在 2019 年 4 月 1 日至 5 月 20 日期间集中开展第 28 个全国税收宣传月活动。现将有关事项通知如下：

### 一、深刻把握税收宣传月主题内涵

党中央、国务院高度重视减税降费工作。习近平总书记多次就减税降费工作作出重要指示批示、提出明确要求。李克强总理在今年《政府工作报告》中对实施更大规模减税和明显降低企业社保缴费负担的目标和任务作出部署。对此，税务总局党委认真贯彻落实，在年初召开的全国税务工作会议上，已将实打实、硬碰硬确保减税降费政策措施落地生根作为 2019 年税收工作的主题和必须扛牢抓实完成好的政治任务；全国“两会”期间，王军局长在“部长通道”上作出“四实四硬”落实减税降费政策措施的承诺，这既是向全社会释放税务部门坚决贯彻落实党中央、国务院决策部署的政治担当和决心毅力，更是对各级税务机关和全体税务干部的明确要求。

各级税务机关要深刻认识减税降费工作的重要意义，切实把思想和行动统一到党中央、国务院决策部署上来，落实好减税降费“四实四硬”的要求。在全国税收宣传月期间，要牢牢把握“落实减税降费，促进经济高质量发展”主题，通过开展扎扎实实的工作和丰富多彩的活动，广泛宣传税务部门坚决落实党中央、国务院决策部署的决心、信心和有力举措，广泛宣传全社会落实减税降费政策措施的共同努力，广泛宣传纳税人和缴费人实实在在的获得感，为积极推进各项税收改革、促进经济高质量发展营造良好的舆论氛围。

### 二、深入开展税收宣传活动

各地税务机关要按照税务总局统一部署，紧扣税收宣传月活动主题，在不同时间围绕主题开展系列宣传活动，特别是结合落实减税降费政策措施过程中的重要时间节点，多角度全方位宣传展示税务部门坚决贯彻落实党中央、国务院决策部署，尽心尽力服务纳税人和缴费人，助力经济高质量发展的新思路、新举措、新成效。

（一）举办税收宣传月启动仪式。4 月 1 日，税务总局采取实地调研与召开座谈会相结合的形式，在北京市举办“共话减税降费”税收宣传月启动仪式。税务总局领导到企业实地调研增值税降率后开具增值税发票情况，到办税服务厅实地调研小微企业首季纳税申报情况，了解企业对减税降费的直接感受，邀请媒体记者参加。在此基础上，税务总局召开座谈会，邀请部分企业代表、行业协会代表、高等院校财税专家、主流媒体记者等参加，座谈减税降费政策的落实措施、成效及对策建议。当日，各地税务机关要参照税务总局的启动仪式，结合实际集中开展有针对性的座谈、走访、调研等多种形式的宣传活动，上下联动、同频共振，顺利启动税收宣传月活动。

（二）开展媒体记者集中采访活动。在 4 月首季申报大征期，围绕税务部门落实减税降费措施及成效、纳税人对“便民办税春风行动”和减税降费的获得感，税务总局邀请中央主流媒体记者，分别赴东、中、西部地区的企业和办税服务厅开展集中采访报道，并协调各地主要媒体转发报道，掀起一轮宣传高潮。在 5 月征期，再组织一轮中央主要媒体记者开展实地采访活动，进一步扩大宣传效果。各地税务机关可参照上述做法，邀请地方主要媒体记者开展实地采访活动。

（三）召开税收新闻发布会。4 月下旬，税务总局统筹小微企业减税、增值税降率等减税降费政策措施实施情况，以及第 1 季度税收数据、“便民办税春风行动”开展等情况，召开新闻发布会。5 月下旬，税务总局就增值税降率减税、社保费率减费等有关数据及措施落实情况召开新闻发布会，进一步回应社会关切。在税收宣传月期间，税务总局将根据工作进展情况及舆论引导需要，适时开展专题税收新闻发布、在线访谈等活动。各省税务机关按照税务总局统一安排，与当地政府、有关部门联合或单独开展税收新闻发布会，介绍减税降费工作推进情况，回应社会关切。

（四）开展全国“两会”代表委员回访活动。4 月中旬，税务总局按照《政府工作报告》明确的重点任务和全国“两会”涉税提案建议等，进一步指导各地税务机关走访全国“两会”代表委员特别是企业界代表委员，问需求、优服务、谋支持、解难题，各地税务机关要按照统一要求积极落实有关工作。

（五）开展“一带一路”税收征管合作宣传。4 月中下旬，税务总局举办第一届“一带一路”税收征管合作论坛，并通过会前预热、会中报道、会后投放宣传品等多种形式，展示中国税务推动构建新型国际税收合作关系、助力“一带一路”建设的务实举措及成效。各地税务机关要配合税务总局开展好税收助力“一带一路”建设宣传活动。

（六）开展个人所得税普法宣传。4月中下旬，各地税务机关要扎实开展普法“六进”等活动，深入机关、乡村、社区、学校、企业和单位，深入解读新个人所得税法，制作投放各种喜闻乐见、通俗易懂的宣传品，让社会各界特别是自然人全面了解个人所得税第一步和第二步改革举措，宣传个人所得税改革成效，促进社会公众增强诚信纳税意识。

（七）开展“便民办税春风行动”系列宣传。4月下旬，各地税务机关要围绕“便民办税春风行动”对于优化服务、助推减税降费政策措施落地等方面的积极作用，并通过投放宣传产品、讲述典型事例深入解读“便民办税春风行动”开展六年来的成效，以及给纳税人、缴费人带来的获得感。

（八）开展“新税务 新形象 新作为”宣传。4月下旬至5月上旬，税务总局将组织开展以税务干部施星灿为原型的《武陵山上的星光》电影首映式及相关宣传活动。各地税务机关要开展“践行中国税务精神、唱响中国税务之歌”系列活动，为促进新税务“力合”“心合”、尽职尽责担当落实减税降费政策措施营造良好氛围。

（九）开展28年税收宣传月活动回顾展。5月上旬，税务总局通过广泛征集整理全国税收宣传月活动史料，利用故事报道、音视频、图片、书、画等多种形式，展示28年税收宣传月活动开展情况及其品牌社会影响，进一步凝聚新时代新税务做好税收宣传和舆论引导工作的力量，为高质量推动新时代税收发展发挥新的更大作用。

### 三、有关工作要求

各地税务机关要充分发挥税收宣传月的品牌效应，并坚持集中宣传与日常宣传并重，形成税收大宣传格局，为全年持续开展落实减税降费政策措施宣传奠定良好基础。

（一）高度重视，精心组织。今年紧扣税收工作主题开展第28个全国税收宣传月，对于推动税务部门落实减税降费政策措施、减轻企业和个人税费负担、提振市场信心、促进经济高质量发展具有重要意义。各省税务机关要高度重视，强化宣传工作是政治工作的认识，切实把开展好税收宣传月活动摆上重要议事日程，作为落实减税降费工作的重要内容，制定工作方案，明确工作职责，细化工作措施，把各项工作落细落小落到实处。要积极主动与地方党委、政府及宣传部门加强沟通汇报，集成社会宣传资源，统筹开展宣传活动，增强税收宣传合力，为落实减税降费营造良好舆论氛围。

（二）创新方式，增强效果。要适应互联网、移动传播和融媒体发展新形势，转变工作思路，创新工作方式，提高宣传质效。推出一批高质量的新闻稿件，用通俗语言讲述减税降费的好政策，用真实事例讲述税务部门落实减税降费的好故事，用客观数据讲述纳税人、缴费人对减税降费的获得感。推出一批高质量的宣传产品，坚持视频、图文等同步发力，积极制作标语口号、政策图解、公益广告、主题MV、系列快闪、短视频、微动漫等一系列喜闻乐见、易于传播的融媒体精品力作。不断创新传播方式，坚持移动优先、全媒传播、立体覆盖，形成优势互补、协同发声的宣传声势。大力拓展宣传渠道，报纸、电视、网络、客户端、微博微信等共同上阵，广泛利用办税服务厅大屏幕、户外大屏、楼宇传媒、高铁动车、公交地铁、影视院线、广播电视等平台投放税收宣传品，形成全方位立体传播矩阵。

（三）完善机制，强化保障。要坚持目标导向、问题导向和效果导向，既研究改进税收宣传月活动方式，集中优势资源打造宣传精品提高宣传效果，又创新完善税收宣传长效机制，从宣传平台整合创新、人员经费等方面加强保障，形成宣传部门统筹抓、其他部门协力推的税收宣传大格局。要坚持税收宣传和舆论引导并重，及时研判分析舆情动态，主动回应社会关切，持续改进舆论引导工作。

在税收宣传月期间，税务总局将及时推介各地经验做法。各省税务机关要积极向税务总局报送税收宣传月活动开展情况、工作成效，并于5月25日前向税务总局（税收宣传中心）报送第28个税收宣传月活动情况报告。

国家税务总局

2019年3月18日

关于第六批全国税务领军人才学员选拔笔试的通告

国家税务总局通告 2019 年第 2 号

根据个人报名和资格复审情况，经全国税务领军人才培养工作领导小组审核，共有 1523 人获得第六批全国税务领军人才学员选拔笔试资格。现将有关事项通知如下：

#### 一、笔试安排

时间：2019 年 4 月 14 日（周日）上午 9:00—12:00。

考生（具体名单见附件 1）于 8:30 开始入场。开考 15 分钟后仍未入场的不得再入场参加考试。

地点：ATA 国际认证中心（北京市海淀区北清路 103 号中科产业园 1B 楼）。考点位置图及北京市内主要交通路线见附件 7。

形式：本次笔试采用机考形式，笔试大纲见附件 2。

#### 二、笔试注册

税务总局机关考生于 4 月 11 日、12 日工作时间携带身份证、准考证到北京市西城区枣林前街 68 号 666 房间办理注册手续；非税务总局机关的系统内考生于 4 月 13 日 9:00—17:00 携带身份证、准考证到北京中科产业园 1B 楼办理注册手续；税务系统外考生于 4 月 13 日 9:00—17:00 携带身份证到北京中科产业园 1B 楼办理注册手续。

#### 三、素质和业绩评价

考生应于 3 月 29 日前提供本人素质和业绩评价材料的电子件，税务系统内考生上传至税务干部教育管理系统（<http://100.16.91.243:8010/esenface>，以下简称“报名系统”），税务系统外考生打包发送至报名邮箱（[swljrcxb2019@163.com](mailto:swljrcxb2019@163.com)）。

考生应于笔试注册时提供《全国税务领军人才学员选拔素质和业绩评价材料明细表》（附件 3，以下简称“明细表”）、素质和业绩评价材料原件及复印件。税务系统内考生所提交的明细表、素质和业绩评价材料复印件须经税务总局机关各司局、各省税务局审核、公示，并加盖公章，在材料显著位置注明“已公示”；税务系统外考生所提交的明细表、素质和业绩评价材料复印件须由所在单位审核并加盖公章。

素质和业绩评价材料原件审核后当场返还，复印件及明细表作为审核依据留存。材料提交后不得替换。如发现申报材料弄虚作假的，将取消其面试及录取资格，已录取的将取消其学员学籍。

#### 四、有关事项与要求

（一）税务系统内同一单位有 3 名以上考生的，应确定 1 名带队人员。确因特殊情况不能参加笔试的，税务系统内考生由税务总局机关各司局或各省税务局、税务系统外考生由所在单位于 4 月 10 日 17:00 前向全国税务领军人才培养工作领导小组办公室作出书面说明，并加盖公章。无故不参加考试的，将对其所在单位予以通报。

（二）税务系统内考生通过报名系统自行下载并打印准考证，税务系统外考生于笔试注册时领取准考证。

笔试注册时，将在准考证上加盖“全国税务领军人才考试专用章”，未盖章的准考证无效。未在规定时间内进行笔试注册的，按弃考处理。不接受提前报到注册。

（三）本次笔试不统一安排接送和食宿。考生的往返交通费、食宿费由所在单位按规定报销。各单位要加强教育管理，引导考生遵守考试纪律，注意交通、饮食、住宿安全，确保考试工作有序进行。

（四）考生须严格遵守《考生笔试守则》（见附件 5）。有不遵守考场纪律、不服从工作人员管理等违规违纪行为的，将按《考试违规违纪处理办法》（附件 6）严肃处理。

（五）4 月 30 日后，税务系统内考生可通过报名系统、税务系统外考生可通过报名邮箱查询本人笔试成绩。

#### 五、联系人及联系方式

注册联系人：国家税务总局教育中心领军人才培养处 陈琛、都源，电话：010-61986695、010-61986666

考务联系人：国家税务总局教育中心考试评估处 杨鑫，电话：010-61986661、18975862688；王秀珍，电话：010-61986660、13552569712

考点联系人：全美在线（北京）科技股份有限公司 马艳，电话：010-65181122-3668

报名系统技术支持：4008112366-5-6

特此通告。

附件：[1. 第六批全国税务领军人才学员选拔笔试考生名单](#)

[2. 第六批全国税务领军人才学员选拔笔试大纲](#)

[3. 全国税务领军人才学员选拔素质和业绩评价材料明细表](#)

- [4. 与税收工作有关的资格证书](#)
- [5. 考生笔试守则](#)
- [6. 考试违规违纪处理办法](#)
- [7. 考点地址、位置图及主要交通路线](#)

国家税务总局  
2019年3月22日

## 关于稀土企业等汉字防伪项目企业开具增值税发票有关问题的公告

### 国家税务总局公告 2019 年第 13 号

为了适应稀土行业发展和税收信息化建设需要，现将稀土企业等纳入增值税汉字防伪项目管理企业开具增值税发票有关问题公告如下：

一、自 2019 年 6 月 1 日起，停用增值税防伪税控系统汉字防伪项目。

二、从事稀土产品生产、商贸流通的增值税纳税人（以下简称“稀土企业”）销售稀土产品或提供稀土应税劳务、服务的，应当通过升级后的增值税发票管理系统开具稀土专用发票；销售非稀土产品或提供非稀土应税劳务、服务的，不得开具稀土专用发票。

（一）本公告所称稀土产品包括稀土矿产品、稀土冶炼分离产品、稀土金属及合金、稀土产品加工费。《稀土产品目录》详见附件。

（二）稀土专用发票开具不得使用增值税发票管理系统“销售货物或者提供应税劳务、服务清单”填开功能。稀土专用发票“货物或应税劳务、服务名称”栏应当通过增值税发票管理系统中的稀土产品目录选择，“单位”栏选择“公斤”或“吨”，“数量”栏按照折氧化物计量填写。增值税发票管理系统在发票左上角自动打印“XT”字样。

（三）稀土企业销售稀土矿产品、稀土冶炼分离产品、稀土金属及合金，提供稀土加工应税劳务、服务的，应当按照《稀土产品目录》的分类分别开具发票。

三、稀土企业需要开具稀土专用发票的，由主管税务机关开通增值税发票管理系统中的稀土专用发票开具功能，开票软件应当于 2019 年 6 月 1 日前完成升级，税控设备和增值税发票可以继续使用。

四、除稀土企业外，其他纳入增值税防伪税控系统汉字防伪项目管理企业使用的开票软件应当于 2019 年 6 月 1 日前升级为增值税发票管理系统，税控设备和增值税发票可以继续使用。

五、各地税务机关要做好本公告涉及企业的系统升级工作，确保相关企业通过系统顺利开具发票。各地税控服务单位要做好系统升级的技术支持服务，保障系统正常运行。

六、《国家税务总局关于将稀土企业开具的发票纳入增值税防伪税控系统汉字防伪项目管理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 17 号）自 2019 年 6 月 1 日起废止。

特此公告。

附件：[稀土产品目录](#)

国家税务总局  
2019年3月18日

