

收入确认有关控制权转移的证据链分析

范媛媛 ■

摘要：财政部2017年发布新的收入准则，对某一时点收入确认所依据的控制权转移提供了六条迹象以供指引，本文根据销售与收款循环的关键节点，结合税会差异、商品货权变更的辨析，总结出一种判断控制权转移的证据链思维模式，以期为实务中控制权转移的职业判断提供充分、适当的依据。

关键词：收入确认；控制权；转移

2017年7月，财政部发布了《企业会计准则第14号——收入》(财会[2017]22号)(以下简称新收入准则)，收入确认的模式和理念与国际财务报告准则保持了持续趋同。“证据链”原为法律术语，指一系列客观事实与物件所形成的证明链条。引入会计工作旨在为会计确认提供充分、适当的原始依据，可以理解为会计入账的一系列原始凭证证明。从收入确认的角度考虑，旨在明确为控制权转移提供一系列证据。

一、合理把握控制权转移的关键节点

旧收入准则区分销售商品、建造合同，分别采用不同的收入确认模式。新收入准则不再区分业务类型，打破商品和劳务的界限，采用统一的收入确认模式，收入确认的核心原则为“企业应当在履行了合同中的履约义务，即在客户取得相关商品控制权时确认收入”。新收入准则要求确定商品或服务的控制

权何时转移至客户，相较于更为关注风险与报酬转移的旧收入准则而言，新收入准则要求合理把握控制权转移的关键节点。

新收入准则的收入确认模型由下列五个步骤构成：识别合同、识别履约义务、确定交易价格、确定分摊价格、确认收入。企业应当在合同开始时确定商品的控制权是在一段时间内或是在某一时点被转移，这一确定过程应当反映经济利益向客户的转移，并且应当从客户角度进行评估。对于在某一时段内履行的履约义务，企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入，其收入确认时点的会计规定与旧准则中的建造合同类似。对于在某一时点履行的履约义务，企业应当在客户取得相关商品控制权时点确认收入。新收入准则提供判断控制权转移时应考虑的迹象：一是企业就该商品享有现时收款权利，即客户就该商品负有现时付款义务；二是企业已将该商品的法定所有权转移给客户，即客户已拥有该商品的

法定所有权；三是企业已将该商品实物转移给客户，即客户已实物占有该商品；四是企业已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移给客户，即客户已取得该商品所有权上的主要风险和报酬；五是客户已接受该商品；六是其他表明客户已取得商品控制权的迹象。新准则对所有的迹象“一视同仁”。在实务中，新收入准则的上述六条迹象指引更加明确，但是会计工作在判断控制权转移时仍需根据上述迹象获取充分、适当的证据方可进行账务处理。一般而言，在某一时点履行的履约义务合同，其销售与收款循环的主要业务活动节点如表1所示。

表明控制权转移的迹象一般发生在向客户开具账单(发票)、客户验收、收取货款这三个关键节点，这三个节点实务中一般不是按顺序进行，通常互为交叉或倒置，有时发货在前，有时收款在前，有时开票在前。企业做出控制权转移的职业判断以决定何时应当确认收入时，需结合这三个节点具体问题具

体分析。一般而言,根据合同的约定,客户验收后出具签收单既表明了客户已接受该商品,同时也表明企业享有了现时收款权利、已将该商品的法定所有权转移给客户、已将该商品实物转移给客户、已将该商品所有权上的主要风险和报酬转移,涉及控制权转移的迹象一应俱全,符合收入确认条件。

二、合理辨析新收入准则下的税会差异

企业在确认收入时,首先判断该履约义务是某一时段内的履约义务还是某一时点的履约义务。如果是某一时段内的履约义务,其收入确认时点的会计规定与旧准则中的建造合同类似,其税会差异也与旧收入准则下的税会差异变化不大。如果是某一时点内的履约义务,则新旧收入准则对收入确认时点存在较大差异,并将带来新的税会差异。根据我国的税制,增值税、企业所得税在纳税义务发生时点上的规定存在一些具体认定标准的差异,以下分别阐述。

(一) 增值税

新收入准则要求客户取得控制权为确认收入时点,但增值税暂行条例等法规则以收款日、取得索取销售款项凭据日、开具发票日、约定的收款日、预收款日、所有权转移日、发货日等作为纳税义务发生时点。因此,会计确认收入时点与增值税纳税义务发生时点有一定差异。根据不同的销售方式,其税会差异如表2。

(二) 企业所得税

《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)规定的企业所得税收入确认条件,与旧收入准则差异不大。新收入准则的改变,带来新的税会差异。针对不同的销售方式,具体分析其税会差异如表3。

表1

业务活动节点	证据链	控制权是否转移
订立购销合同	合同	否
接受客户订购单	客户订购单或发货通知单	否
批准赊销信用	内部审批的销售单	否
按销售单供货	出库单	否
按销售单装运货物	装运凭证	否
向客户开具账单(发票)	收货通知单、销售发票	不一定
客户验收	客户签收单	是
收取货款	银行票据、收款凭据	不一定

(三) 辨析控制权转移证据的适当性
根据上述规定,从税法的角度来看,无论增值税或企业所得税,判断纳税义务的发生与否,可以依据以下优先顺序:开票-收款-发货-收货。开票放在首位,只要销售方开具发票,不管是否收款或发货,税务部门通常都会认为销售方必须承担纳税义务。在未开具发票之前,如果是属于先收款再发货的商业交易类型,销售方收取销售款或者取得索取销售款凭据时,税务部门通常会认定为需承担纳税义务,除非企业有充分、适当地证据表明该收款行为是属于预收款行为。如果属于先发货再收款的商业交易类型,在实务中存在较大的模糊边界。由于从发出货物到收到货物之间存在着在途时间,通常销售方会强调货物发出购买方即承担付款业务,但购买方亦会要求需其收货验收合格后方承担付款义务。因此为准确界定控制权的转移时点、核算税金并明晰税会差异,企业应当完善ERP系统的信息,至少包括开具发票时间、结算方式、约定的收款日期、对方签收日期、是否退货、退货时间、是否换货、是否已确认收入等内容;同时调整合同的相关条款,如结算方式、支付条款、商品的交接形式、交易的商业模式、定价的安排等。在新收入准则、增值税、企业所得税确认依据达到一致的情况下,表明纳税义务

发生的各项证据也可作为会计确认收入的各项证据。

根据新收入准则判断客户已取得控制权的六条迹象,针对一般动产的销售行为,以客户签收单为基础,结合销售方纳税义务的发生以及货款收取情况,基本上可以明确控制权的转移,从而为收入确认提供充分、适当地证据,做到账务处理真实、可靠和完整。当然在实际业务中,很多企业在根据会计准则如期确认收入的同时也希望将纳税义务尽量的后延,但在现行的税控体系下,上述操作将面临较大的税务风险,或增加应对税务部门问询或稽查的工作量。此外,新收入准则下控制权转移也不同于物权法下的物权变更,为此需进一步合理辨析商品货权转移证据作为收入确认证据的适当性。

三、合理辨析商品货权变更与控制权转移的差异

新收入准则所提到的控制权不同于物权法规范的商品货权。新收入准则第四条指出,取得相关商品控制权是指能够主导商品的使用并从中获得几乎全部利益,具体指收款权利、法定所有权、实物转移、与所有权上的主要风险和报酬等几个方面。商品货权适用物权法,物权法所称物权是指权利人依法对特定的物享有直接支配和排他的权利,包括所有权、用益物权和

表2

销售方式	增值税纳税义务发生时间点	税会差异分析
直接收款方式	不论货物是否发出,均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天	企业在收款时,假如客户尚未接收到该商品(客户未及时提货或商品在途),则会计上不应确认为收入,但增值税纳税义务已经发生
托收承付和委托银行收款方式	为发出货物并办妥托收手续的当天	企业在商品发出并办妥托收手续的当天,假如客户未接收到该商品(商品在途),则会计上不应确认为收入,但增值税纳税义务已经发生
赊销和分期收款方式	为书面合同约定的收款日期的当天,无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的,为货物发出的当天	假如客户已接受商品,由于未到合同约定的收款时间,则会计上应确认收入,但增值税纳税义务尚未发生。假如货物已发出,但客户尚未接受到,由于无书面合同或合同未约定收款日期,则会计上不确认收入,但增值税纳税义务发生
预收货款方式	为货物发出的当天。但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物,为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天	预收货款后,在商品发出当天,如客户尚未收到货物,会计上不确认收入,但增值税纳税义务发生。对于生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物,预收款日至期末结算前,增值税纳税义务已发生,但会计上并不确认收入
委托其他纳税人代销货物	为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天;未收到代销清单及货款的,为发出代销货物满180天的当天	发出代销货物满180天的当天,如货物并未销售给第三方,则会计上不应确认为收入,但增值税纳税义务发生
销售应税劳务	为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天	基本无差异
视同销售货物	为货物移送的当天	基本无差异

表3

销售方式	企业所得税收入确认时点	税会差异分析
托收承付方式	在办妥托收手续时确认收入	企业在办妥托收手续的当天,假如客户未接收到该商品(商品在途),则会计上不确认为收入,但企业所得税应确认收入
预收款方式	在发出商品时确认收入	预收货款后,在商品发出当天,如客户尚未收到货物,会计上不确认收入,但企业所得税应确认收入
需要安装和检验	在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单,可在发出商品时确认收入	对于安装程序比较简单的,在发出商品当天,如果客户尚未收到该商品,则会计上不确认收入,但企业所得税可确认收入
采用支付手续费方式委托代销的	在收到代销清单时确认收入	基本无差异

担保物权。控制权基本涵盖物权,但物权法强调物权法定的原则,即物权的变更必须符合法定的要件,不动产商品的权利状态通过“登记”制度表示,而动产商品的权利状态则通过“占有”表示。不符合“登记”或“占有”法定表示,不认定为商品货权发生变更,一旦商品货权变更法定表示成效,则可以基本认定是控制权实现转移。但是即便商品货权变更的法定表示未成效,如果诸如收款权利、实物交付、主要风险和报酬转移等成立的话,也可能认定为控制权转移。

根据物权法的相关规定,不动产物权的设立、变更、转让和消灭,经依法登记,发生法律效力;未经登记,不生效

力。在实际操作中,由于办理不动产登记手续需较长的时间,因此涉及不动产控制权转移一般会在合同中加以明确。例如某产房建设完成后,项目单位会组织验收,确认验收无误后即双方实现控制权的转移。动产物权的设立、变更、转让和消灭,自交付时发生效力。在涉及动产商品交易中,合同会明确约定交付的义务及地点、合同双方的签字确认手续、发票的开具与货款的支付等详细要求,所以在会计处理上,只要符合合同的各项约定,一般都可认定为控制权实现转移。但涉及一些特殊的交付方式,情况会略为复杂,如标的物在订立合同之前已为购买人占有的,交付时间为合同生效的时点,也为商品货权

变更的时点,但由于订立合同之前已为购买人占有,占有又不能完全等同于控制权,要结合销售方是否享有收款权利以及与所有权上的主要的风险和报酬是否转移等迹象作进一步的分析,才能合理判断控制权转移与否。在实务中,为避免不必要的商务纠纷,合同需就商品货权变更的时点有非常清晰的约定。同时在合同拟定和执行过程中,企业要关注商品货权变更的时点以及控制权转移的时点,如果两者存在时间上的差异,最好在合同条款中分别予以明确,便于会计上确认收入。☐

(作者单位:中国石化销售有限公司华南分公司)

责任编辑 武献杰