商品销售收入会计确认的物权法解读

刘峰成

（江苏南通市劳动和社会保障局 江苏南通 226006）

《物权法》的颁布和实施影响着我们生活的方方面面。从会计收入确认上来看，《物权法》的有关规定更有助于我们对会计收入确认的理解。会计中所指的收入主要是指销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入等。本文主要从“销售商品收入”的角度论述《物权法》对会计收入确认的影响。

一、商品销售行为性质的法律分析

根据《企业会计准则第 14 号——收入》（简称“收入准则”）第 4 条的规定，销售商品收入同时满足下列条件的，才能予以确认：①企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方；②企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制；③收入的金额能够可靠地计量；④相关的经济利益很可能流入企业；⑤相关的已发生或将发生的成本能够可靠地计量。

从法律的角度来分析，销售商品的行为主要包括物权行为和债权行为两个民事法律行为。签订购销合同以及买方付款、卖方收款的行为可归于债权行为，转移商品所有权的行为则是典型的物权行为。笔者将着重对物权行为进行分析。

二、基于《物权法》对销售商品收入确认的分析

收入准则第 4 条规定，商品所有权转移是指企业已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，同时，企业既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制。这一规定较为抽象，但是《物权法》可以对这一规定作出更好的诠释，使之具体化、规范化。《物权法》在规定商品所有权转移时对不动产和动产进行了区分。《物权法》第 6 条规定：不动产物权的设立、变更、转让和消灭，应当依照法律规定登记；动产物权的设立和转让，应当依照法律规定交付。

《物权法》第 9 条进一步规定：不动产物权的设立、变更、转让和消灭，经依法登记，发生效力；未经登记，不发生效力，但法律另有规定的除外。可见，我国不动产物权变动采取的是登记要件主义的立法原则。根据该规定，企业在销售房地产等不动产时，必须进行产权的变更登记，办理过户手续。只有这样才能确认为房产上的主要风险和报酬已实现了转移，企业才能确认收入和结转房地产成本。

《物权法》第 23 条进一步规定，动产物权的设立和转让，自交付时发生效力，但法律另有规定的除外。可见，我国动产物权变动采取的是交付要件主义的立法原则。交付有现实交付和观念交付之分。现实交付比较容易理解，是指直接占有的转移。会计人员需要对观念交付加以重视，当观念交付实现时会计上也应该确认收入和结转产品成本。观念交付主要有以下几种情形：

一是简易交付，即受让人已经占有动产，如受让人已经通过寄托、租赁、借用等方式实际占有了动产，则于物权变动的合意成立时，视为交付。《物权法》第 25 条规定，动产物权设立和转让前，权利人已经依法占有该动产的，物权自法律行为生效时发生效力。例如，甲企业租用乙企业一台设备，后甲企业提出要购买该设备，乙企业表示同意，甲乙两企业就该设备订立了购销合同，此时，乙企业就可以根据该合同确认收入。

二是占有改定，即动产物权的出让人与受让人之间特别约定，标的物仍然由出让人继续占有，则在物权让与的合意成立时，视为交付，受让人取得间接占有。《物权法》第 27 条规定，动产物权转让时，双方又约定由出让人继续占有该动产的，物权自该约定生效时发生效力。例如，甲企业将一台设备卖给乙企业签订了购销合同，同时在合同中约定甲企业因生产经营需要，需对该设备继续使用两个月后再向乙企业进行实际交付，乙表示同意。此时甲企业在该合同生效时即可以确认销售该设备的收入，而不是等到两个月以后进行现实交付时再确认收入。

三是指示交付，即动产由第三人占有时，出让人将其对于第三人的返还请求权让与受让人，以替代交付。《物权法》第 26 条规定，动产物权设立和转让前，第三人依法占有该动产的，负有交付义务的人可以通过转让请求第三人返还原物的权利代替交付。例如，甲企业欲将其出租的一台设备卖给乙企业，但是由于租赁期未满，暂时无法收回，于是便与乙企业签订协议，将该设备的返还请求权让与乙企业，以代替现实交付。此时，甲企业便可根据该协议来确认销售收入。

此外，《企业会计准则——基本准则》第 16 条规定，企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。那么，是否可以就此否定《物权法》对会计收入确认的影响呢？笔者认为，在大多数情况下，经济实质和法律形式是一致的。会计人员在确认会计收入时，不能轻易地以“实质重于形式”的会计原则取代《物权法》等相关法律的规定。当然，在特殊情况下（如售后回购等）应该按照“实质重于形式”的会计原则来进行账务处理，但这并不代表常态。因为从法理上讲，一般是在没有现成的法律规则时才会根据法律原则进行处理。○