

商品所有权上风险的具体涵义与收入确认实务

▶ 竹挺进

▶ 摘要

企业会计准则要求确认销售商品收入应满足五个条件，首要的条件是商品所有权上主要风险与报酬转移给购货方。但准则没有阐明所有权上主要风险这一概念的内涵和外延，这为实务中判断所有权上的主要风险是否转移和何时转移带来一定困难。本文认为，所有权上的风险主要指实体风险和市场风险，在此基础上分析了实务中常见销售合同的收入确认问题。

▶ 关键词

收入确认 风险与报酬转移 商品销售

损益观下利润表被视为企业对外报送的财务报表中最重要的一张表，利润表编制的核心概念是配比原则，配比原则强调费用与收入的配比，收入的确认成为损益观下会计最重要的问题之一。美国证监会前首席会计师Turner(2001)认为收入对投资者的投资决策具有重大影响。COSO(1999)

发表的一份报告指出，美国上市公司1987年至1997年间发生的财务报告欺诈案件中有一半涉及收入的高估。2009年2月份国内某会计专业论坛出现了一篇质疑万科地产商品销售确认政策的文章，此文引发了300余位网友的热议，目前此项讨论仍在继续。近期，A股上市公司凯美特气与会计师事务所

未就其财务报表中逾6,000万元的收入确认达成一致，2013年财务报告被出具了保留意见。

我国《企业会计准则第14号——收入》和《企业会计准则第15号——建造合同》对商品销售和建造合同收入确认进行了规范。国际财务报告准则中涉及收入确认的准则有两项：《国际会

计准则第 18 号——收入》和《国际会计准则第 11 号——建造合同》。我国企业会计准则对收入确认的规定与当前国际财务报告准则对收入确认的规定基本一致。

《企业会计准则第 14 号——收入》第 4 条规定，销售商品同时满足五个条件时其收入才能予以确认：（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。实务中商品销售是否满足条件（2）—（5）一般较容易判断，较难作出判断的是条件（1）。

一、所有权上风险概念的模糊性

对一项销售是否“已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方”作出判断时，首先应该思考的问题是所有权上的主要风险具体指哪些风险，即这一概念的外延是什么。对此，《企业会计准则第 14 号——收入》、《企业会计准则：应用指南 2006》、《企业会计准则讲解 2008》、《企业会计准则讲解 2010》均未给出说明。《企业会计准则讲解 2010》（以下简称准则讲解）提出一般转移所有权凭证或交付实物后，所有权上主要风险转移，同时《准则讲解》认为在下列情形下即便转移了所有权凭证或交付实物，所有权上的主要风险也没有转移：（1）企业销售的商品在质量、品种、规格方面不符合合同或者协议要求，又未根据正常保证条款予以弥补；（2）企业销售商品的收入是否能够取得取决于购货方是否能



够将商品销售出去；（3）企业尚未完成售出商品的安装或者检验工作，且安装或检验工作时销售合同或协议的重要组成部分；（4）销售合同或协议规定了销货方由于特定原因有权退货的条款，且企业又不能确定退货的可能性。《准则讲解》给出的这些指引对于实务工作收入确认具有很大的帮助，但是《准则讲解》却并未详细解释为何在（1）—（4）下所有权上主要风险与报酬没有转移。

《国际会计准则第 18 号——收入》也没有对所有权上的主要风险给出定义。该准则第 15 段指出判断所有权上主要风险和报酬转移的时间时应当考虑交易的背景。大部分情况下所有权上主要风险和报酬转移的时间与转移所有权或交付实物的时间相同，但是在另外一些情况下，这两个时间并不一致。第 16 段列举了四种所有权上主要风险与报酬没有转移的情形，这四种情况与我国企业会计准则应用指南列出的四种情况基本一致。第 17 段明确指出如果企业仅保留了所有权上的次要风险，那么

收入是可以确认的。

国际会计准则试图使用原则导向的方法处理销售商品收入确认问题，要求销售商品收入确认应满足五个条件。但是国际会计准则的制定者也意识到这五个条件，尤其是“已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方”这一条件，在实务中很难为准则使用者把握。为了补救这一问题，准则制定者规定了所有权上主要风险和报酬转移的具体原则——转移所有权或交付实物的时间，并为这一具体原则设计了四个例外的情形。补救措施事实上采用了规则导向的方法，与国际会计准则所倡导的原则导向方法并不一致。

美国会计准则对收入确认问题的处理采用了典型的规则导向方法。财务会计准则委员会 1979 年以来发布的美国财务会计准则公告中有十余项涉及收入确认。2009 年美国财务会计准则委员会对美国具有准则权威性的会计文献进行了系统整理，目前这些文献主要被收录在美国会计准则汇编 605 号和 606 号主题下。美国证券交易委员会 101 号员工会计公告（Staff Accounting Bulletin No.101）提出收入确认应当满足的四个条件是：（1）存在具有说服力的证据证明有买卖安排存在；（2）商品已经运送或者服务已经提供；（3）销货方向购货方收取的价格是固定的或者是能够确定的；（4）款项的可收回性能够得到合理保证。美国会计准则没有将“已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方”作为收入确认的重要条件。

会计学术文献对商品所有权上风险与报酬概念涵义的论述同样鲜见。目前，在中国知网数据库中，以“收入确认”为关键字可以检索到 6 万余篇学

术文献,但这些学术文献讨论的主题集中在新兴商业模式如云计算中收入的确认问题,对国外收入会计准则的介绍。少量文献如王晓敏(2009)基于对销售商品收入确认实务中遇到的问题的思考,意识到了厘清所有权上主要风险与报酬概念的重要性,但是对于如何判断所有权上主要风险与报酬是否转移没给出具体建议。使用“风险与报酬”为关键字在中国知网中可以检索到1900余篇文献,这些文献讨论的问题主要为金融资产转移会计处理中所用到的风险与报酬概念,而且这些文献也没有对金融资产有关的风险与报酬的具体涵义进行分析。在谷歌学术搜索中以“revenue recognition”为关键字可以检索到英文文献近65万余篇,英文文献对此主题的讨论侧重于使用实证方法研究收入

确认与公司治理的关系;以“risk and reward”为关键字可以检索到英文文献近82万余篇,涉及学科主要为金融学。

二、风险与报酬转移概念实务应用中遇到的困难

表1列出了实务中常见销售合同的部分重要条款。

根据表1,会计准则应当解决如下问题:(1)上述交易中所有权上的主要风险与报酬是否转移给了购货方;

(2)如果所有权在主要风险与报酬转移给了购货方,那么这种转移发生在什么时候。

合同一中,收入确认的时间应在合同设备交付时还是待客户验收合格后?确认收入的时间是否需考虑交货方式?

合同四款项的收取取决于购货方是否能够将设备销售出去,属于《准则讲解》规定的所有权上的主要风险没有转移的四种情形的第2种,因此不得确认收入。合同五中购货方已经将合同设备销售出去,只是付款时间取决于购货方收到其客户款项的时间;合同六中购货方收到设备即将之投入运营,付款时间取决于自己将设备生产的产品出售收到销售款的时间。合同五与合同六所述的交易在产品交付(验收)后是否能够确认收入呢?

按照《准则讲解》合同五合同六表面上并不属于其所列示的四种未转移风险与报酬的情形,但如果因此认为合同五和合同六的销售在商品交付(验收)后便可以确认收入似乎也不妥。例如,我国光伏行业部分公司与海外合作方共建太阳能电站项目,并向境外合作方供应建电站所需的太阳能电池组件,但货款需待境外电站建设完成并对外出售或抵押取得贷款后才能收到,公司在相关产品发货时即确认了销售收入,中国证监会会计部(2013)认为这种收入确认的合理性值得商榷,但是也没有明确提出这种收入确认不符合会计准则。本文中合同五合同六的销售模式与光伏行业公司的这种销售模式有一定的相似之处。

笔者认为,难以判断上述交易中所有权上风险是否转移的原因在于会计准则未对所有权上主要风险的内涵和外延进行定义。现行企业会计准则使用列举例外情形这一规则导向方法补救过度原则化带来的问题,但是列举的情形毕竟是有限的,很难囊括实务中的所有情形。合同五合同六的销售模式就不在《准则讲解》所列举的例外情形中。

《准则讲解》提出一般转移所有权

表1 实务中销售合同的部分重要条款

编号	标的物	商品运输	货款支付
一	C公司向国内某石油公司销售设备	销货方负责将设备运送至指定地点交货	销货方应在设备出厂前进行自检,自检合格由购货方签字准予发货,货物到达现场后双方进行开箱检验。货到购货方指定地点验收合格后,支付合同金额的80%;货物现场安装调试合格通过试运行及性能考核后支付合同金额的10%;余款10%作为质量保证金,质保期满足且无质量问题,由购货方付清。
二	D公司向国内某家用电器制造商销售漆包线	销货方负责送货至购货方指定地点,并承担运费	货物毁损灭失的风险在甲方最终验收合格前由销货方承担。每月6号销货方根据上月送货和购货方验收情况向购货方提交发票,当月20号,购货方电汇付款。
三	C公司向某国内石油公司销售设备	销货方负责将货物运送至交货地,并承担运费	自货款付清时标的物的所有权发生转移,即标的物的所有权属于买受人,标的物的风险自所有权转移之日起由买受人承担。货到一个月内,经验收无质量问题付款合同金额的30%;安装调试验收无质量问题后附合同金额的60%;余款10%为质保金,质保期结束后支付。
四	C公司向国外某石油设备公司销售设备	CIF Bueanaventura, Colombia	合同金额16万美元;运抵哥伦比亚,试用结束后,如最终用户哥伦比亚某石油公司决定采购该项设备,则购货方向销货方全额支付上述设备款;如最终用户哥伦比亚某石油公司决定不采购该项设备,则购货方不向销货方全额支付上述设备款而仅承担销货方设备在哥伦比亚的进口清关、关税、内陆运输成本、销货方工程师的食宿交通费。
五	C公司向国内某石油设备公司销售设备	销货方负责运输至购货方库房或者购货方指定地点,但费用由购货方承担,货运公司及货运承揽方式双方另行协商	货到现场验收,投入使用后一年内可对质量提出异议;合同金额为170万元;购货方收到其客户某国外石油公司的支付的购货款后,支付相应比例的款项予C公司。
六	C公司向国外某石油设备公司销售设备		合同金额2000万美元。购货方向销货方出售的设备将被安装在双方约定的地点,设备可从油水混合物中分离出原油,购货方有义务将原油出售,并将出售所收取的价款的85%支付给销货方,直至款项付清。

凭证或交付实物后所有权上主要风险转移，这一原则本身也存在不明晰之处——到底是所有权凭证的转移时还是交付实物时风险转移呢？在大部分司法管辖区，对于不动产的所有权转移采取登记生效主义，对于动产所有权采取交付生效主义。动产交付后通常其所有权也随之转移，两者的时间是一致的；不动产所有权转移时间为办理过户登记的时间，与交付时间通常是不一样的。不动产所有权上主要风险转移的时间是交付时还是办理过户登记时呢？

如果对商品所有权上的风险这一概念给出定义，让准则使用者知道这一术语具体指哪些风险，准则使用者自然会有能力判断在某个时点这些风险是否已经转移给了购货方。通过给出定义的方式补救收入确认条件过度原则化的问题还能够避免列举例外情形这种规则导向补救措施的使用，更符合会计准则原则导向特征。

三、所有权上主要风险的涵义

笔者认为，商品所有权上的主要风险指的是实体风险和市场风险。实体风险指商品物质实体灭失或者结构遭遇重大破坏而丧失使用价值的风险。这种风险一般由地震、火灾、飓风等自然灾害引发，但一些人为因素如恐怖袭击、盗窃、蓄意破坏也可以引发实体风险。此项风险笔者将之等同于我国《合同法》第142条所述的“毁损灭失的风险”。实体风险转移给购货方，意味着商品毁损灭失的风险由购货方承担。

市场风险指商品市场价格下跌而使商品所有者经济利益受到损害的风险。市场风险转移给购货方意味着销货方已经取得销售商品全部合同金额的收款权。取得收款权并不意味着销货方有权



如果对商品所有权上的风险这一概念给出定义，让准则使用者知道这一术语具体指哪些风险，准则使用者自然会有能力判断在某个时点这些风险是否已经转移给了购货方。通过给出定义的方式补救收入确认条件过度原则化的问题还能够避免列举例外情形这种规则导向补救措施的使用，更符合会计准则原则导向特征。



要求对方立即全额付款，销货方有权要求购货方立即支付的金额应按照合同确定，有时这一比例甚至可能很低。但取得收款权应满足如下三个标准：第一，收款时间是确定的，或者收款时间在销货方控制之下。如果收款时间无法确定或可由购货方单方决定，那么购货方可以恶意行使此权利事实上不向销货方付款。第二，收款金额是确定的，或者收款金额在销货方控制之下，理由与上类似。实务中较常见的是购货方要求付款前销货方应先开发票，因开发票的时间在销货方控制之下，付款时间因此也在销货方控制之下。第三，购货方无权单方面因市场环境的不利变化就付款的金额和时间做出对销货方不利的更改。市场环境的不利变化既包括标的物商品市场的不利变化，如价格下跌导致购货方在市场上能够以更低的价格买入同样的商品，也包括购货方运营环境的

不利变化，如其使用标的物商品生产的产品市场价格下降或其它生产要素价格上升使其盈利能力下降。

实务中，例如表1中合同一、合同二、合同三，销货方为了取得合同金额收款权，一般需满足如下条件：（1）销货方已完整履行合同所规定的交付商品前的义务，实务中这些义务主要是双方对产品质量，技术指标，数量等的约定；（2）购货方已认可销货方按照合同要求履行了上述义务，这种认可通常表现为产品经购货方质量检验合格。设定第二个条件是因为对履约情况的认可是一个双边甚至多变协商的过程，其结果并不完全在销货方控制之下。当企业已收到合同金额大部分款项或者合同金额大部分款项的收款时间和收款金额可以确定时可以认为主要的市场风险已转移。具体多大比例取决于企业的会计政策，建议企业在财务报表附注中披露这一政策。

笔者认为，所有权上的主要风险转移给购货方具体而言就是：（1）实体风险转移给购货方，（2）市场风险转移给购货方。

四、上述理论对《准则讲解》例外情形的解释

按照上述对主要风险转移的理解，笔者尝试解释为何《准则讲解》所述商品交付后的四种情形下商品所有权上的主要风险没有转移。情形1：商品已交付，按照《合同法》，毁损灭失的风险由买受人承担，实体风险转移给买受人；质量、品种、规格等不符合合同约定，销货方因没有履行合同此方面的义务，因此无权收取合同约定的商品款项，市场风险没有转移。情形2：商品已交付，按照《合同法》，毁损灭失的风险由买

表 2 运输义务与风险转移

运输方式	实体风险转移时点
销货方负责运输	货物交付购货方
购货方负责运输	货物交付购货方指定的承运人
路货交易	合同成立时风险转移给购货方

表 3 国际贸易中实体风险转移时间

贸易术语	涵义	实体风险转移时间
EXW (Ex-works)	销货方在其所在地或其他指定的地点（如工厂或仓库）将货物交给购货方处置时，即完成交货，销货方不办理出口清关手续或将货物装上任何运输工具	指定地点将货物交付购货方
FOB(Free On Board)	按离岸价进行的交易，购货方负责派船接运货物，销货方应在合同规定的装运港和规定的期限内将货物装上购货方指定的船只，并及时通知购货方	货物在装运港越过船舷
CIF(Cost, Insurance and Freight)	成本加保险费加运费，指定目的港，按此术语成交，货价的构成因素中包括从装运港至约定目的地港的运费和约定的保险费	货物在装运港越过船舷
FCA(free carrier)	货交承运人（指定地点），销货方只要将货物在指定的地点交给购货方指定的承运人，并办理了出口清关手续，即完成交货	货物在指定的地点交给购货方指定的承运人
DES(Delivered Ex Ship)	目的地船上交货，在指定的目的港，货物在船上交给购货方处置，但不办理货物进口清关手续，销货方即完成交货	货物运抵目的港口后风险由购货方承担
DDP(Delivered Duty Paid)	税后交货，销货方在指定的目的地，办理完进口清关手续，将在交货运输工具上尚未卸下的货物交与购货方，完成交货	销货方将货物运抵目的港口且办理完成清关手续后

受人承担，实体风险转移给买受人；商品交付后，购货人不必然已将商品转卖出手，销货方无权收取合同约定的商品款项，市场风险未转移。情形 3：商品已交付，按照《合同法》，毁损灭失的风险由买受人承担，实体风险转移给买受人；安装检验工作与商品销售密切相关，作为购买商品的条件存在，在安装检验工作未完成的情况下，购货方没有付款的义务，销货方无权收取合同约定的款项，市场风险未转移。情形 4：商品已交付，按照《合同法》，毁损灭失的风险由购货方承担，实体风险转移给购货方；购货方有权退货，即可能不支付合同款项，市场风险未转移。

笔者认为，上述理论可以对现行准则有关规定作出很好的解释，有助于更好地理解准则。

五、上述理论在实务中的应用

合同一是较为典型的商品购销合同。合同一的收入确认的时点实务中一般有两种选择，一种是在商品交付取得对方签收单时，另一种是交付并经对方验收合格后。根据笔者上面提出的标准，交付后未能取得合同金额大部分款项的收款权，仅转移了实体风险，未转移市场风险，因此所有权上的主要风险并未转移。购货方现场验收合格后，80%合同金额的收款时间可以确定，主要的市场风险转移给购货方，笔者认为合同一的商品销售收入应在交付并经对方验收合格后确认。读者可能已经注意到，合同一中包括了两次验收——交货后验收和安装后验收。笔者认为在商品质量合格的前提下，哪一次验收后确认收入是会计政策的选择问题，可以由企业自

行决定，但应在报表附注中披露这一政策。

合同二的特别之处在于对毁损灭失风险的约定。按照《合同法》，商品毁损灭失的风险在交付后一般便应由购货方承担，但合同二约定交付后验收前此项风险仍然由销货方承担。这一约定使得在商品经购货方验收合格前，销货方既未能转移实体风险，也未能转移市场风险。购货方验收合格后，这两项风险均转移给购货方，收入应当在购货方验收合格后确认。

合同三约定标的物风险转移的时间为货款付清时。商品交付并经购货方验收合格后供货方取得合同金额的大部分收款权，市场风险已转移，但是合同约定毁损灭失的风险仍由销货方承担，因此实体风险在购货方验收合格时未转移，收入应当在货款付清毁损灭失风险转移给购货方时确认。

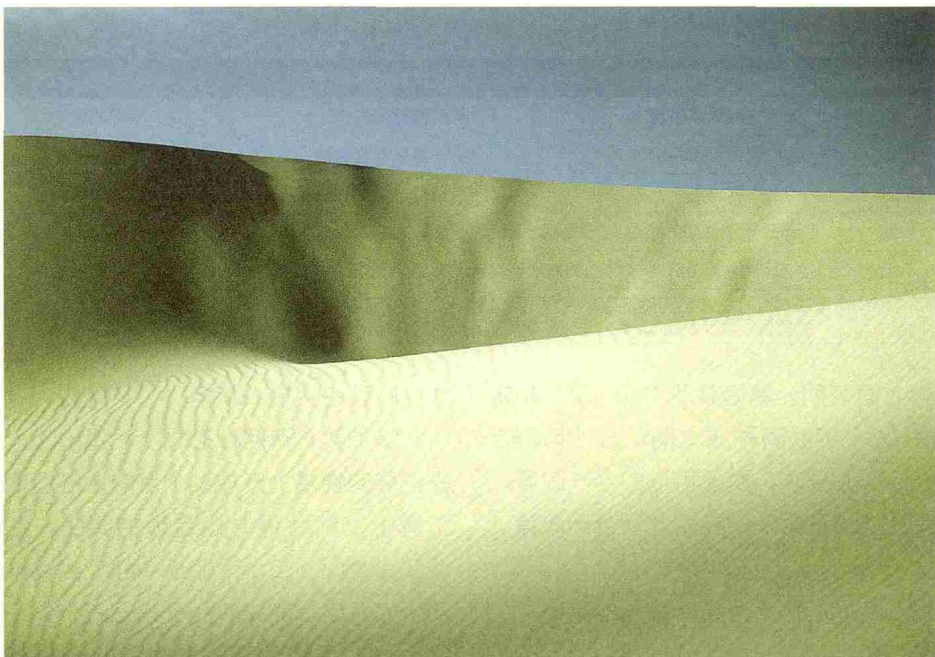
合同四属于《应用指南》所述情形 2，即企业销售商品的收入是否能够取得取决于购货方是否能够将商品销售出去。货物运抵约定地点，实体风险转移，如哥伦比亚某石油公司决定采购该项设备，则销货方取得合同价款的收款权，市场风险转移，此时可以确认收入。

合同五，购货方采购设备时已将设备售与某国外石油公司，不属于《应用指南》所述商品所有权上的主要风险和报酬并未转移的情形 2。但是销货方销售收入的取得时间取决于购货方收到其客户支付货款的时间，如商品交付时购货方未收到国外某石油公司货款，销货方没有产生收取合同款项的权利，市场风险未能转移，因此商品交付时不得确认收入，收入应当在购货方收到其客户国外某石油公司支付的货款时确认。

合同六，购货方取得设备后用于自

己的生产经营而不是售与第三方，货款支付进度取决于使用设备分离出的原油销售后收款的时间和金额。合同六的货款支付进度引发的问题在于其市场风险转移时间的确定。合同六下，设备所生产产品销售的过程是长期的，缓慢的，连续的，向销货方的货款支付也会是长期的，缓慢的，连续的，而销售合同一一六下，销货方收取合同款项的权利集中在特定的有限的几个时点。

合同六下，收入确认时间有三种方法可供选择：（1）设备交付时；（2）收到对方分次支付的货款后分次确认收入；（3）当购货方支付的货款达到合同金额的大部分并且后续款项极有可能收回时一次性全额确认收入。方法（1）符合《应用指南》提出的一般原则，即在交付时便可确认收入，但是使用笔者提出的理论分析方法（1）发现，设备交付时仅实体风险发生了转移。总的金额可以确定，但是支付时间却无法确定，并且不在销货方控制之下，按照笔者在上文中提出的取得收款权的标准，此时购货方未能取得合同金额的收款权，市场风险并未发生转移，因此设备交付时不应当确认收入。方法（3），当购货方已经收到合同款项的大部分时，剩余款项的金额按照合同可以确定但是付款时间不能确定，此时可以认为主要的市场风险已经转移给购货方，销货方仅保留了次要的市场风险，此时确认收入有一定的合理性。具体收到款项的比例要达到多少才可以认为收到的款项达到合同金额的大部分属于企业的会计政策选择问题，企业应在附注中充分披露这一政策。方法（2）对方法（1）和方法（3）进行了折中，认为市场风险的转移分次逐步发生，收入应当分次确认，因此也有一定的合理性。笔者认为方法（2）



和方法（3）均有一定的合理性，是可供选择的会计政策。

选择方法（2），对应营业成本的确认将有两种方法：一是当设备交付给购货方后立即确认营业成本，二是从配比原则出发每次确认收入时分次确认部分营业成本。第一种方法的理论依据是《会计准则基本准则》《国际会计准则概念框架》对资产和费用的定义。当企业将商品交付购货方后，该商品便不在企业的控制之下，此项资产应当终止确认，相应确认一项费用。失去对该项资产的控制是在一个时点发生，因此费用的确认是一次性的。支持第二种方法的理由主要《国际会计准则第18号——收入》第19段对于收入与费用同时确认的要求。但是也有人注意到该段尽管首句明确提出了配比要求，但是第二句和第三句强调的是即便满足收入确认的其他条件，如果与收入有关的费用如保修费不能可靠计量，那么收入也不应当被确认而是应该待有关费用能够可靠计量时再同时确认收入与费用。据此有人

认为《国际会计准则第18号——收入》第19段意在防止仅确认收入而不确认相关费用情况的出现，强调的是收入确认的谨慎性而非配比。我国《企业会计准则第14号——收入》中并未见到与此类似的表述，《准则讲解》第15页在解释收入确认的条件（五）时出现了类似《国际会计准则第18号——收入》第19段的表述。我国《会计准则基本准则》对谨慎性提出了要求，并未提及配比原则。从国际财务报告准则和我国企业会计准则出发，第一种方法既符合准则强调的谨慎性也符合准则对资产费用的定义。但是这种方法确认收入引发的一个显而易见的问题是收入与费用的不配比，这一处理方法还可能被批评为过度谨慎，影响报表的公允性，企业很难接受这种会计处理方法。

选择方法（3），对应营业成本的确认也有两种方法，一是当设备交付给购货方后立即确认营业成本，二是从配比原则出发在确认收入时一次性确认营业成本。支持与反对这两个方法的理由

表 4 风险转移和收入确认时间

合同编号	实体风险转移时间	市场风险转移时间	收入确认时间
一	运至交货地点交货	交货验收合格	市场风险转移
二	客户最终验收合格	客户最终验收合格	客户最终验收合格
三	货款付清	现场安装调试验收无质量问题	实体风险转移
四	运抵哥伦比亚交付	试用后哥伦比亚某石油公司决定采购该项设备	市场风险转移
五	运至现场交货	购货方收到其客户某国外石油公司的支付的购货款	市场风险转移
六	取决于双方后续协商确定的国际贸易运输方式	购货方收到其客户支付的货款金额占合同金额超过 50% 时 (具体比例取决于企业的会计政策)	市场风险转移

与上面相同。笔者认为方法 (2) 和方法 (3) 下的两种成本确认方法均符合会计准则要求,属于可选的会计政策,企业应该在附注中披露此项会计政策。

六、商品运输义务与实体风险转移

在实务中,大部分情况下商品的运输由销货方负责,但是有时购货方也会负责运输,不同的运输方式,《合同法》规定的商品毁损灭失风险转移时间不相同。《合同法》第 142 条规定:标的物毁损、灭失的风险,在标的物交付之前由出卖人承担,交付之后由买受人承担,但法律另有规定或者当事人另有约定的除外。

运输可以使用自有运输工具,也可以委托第三方承运人。在约定销货方负责运输的情况下,即便销货方交由第三方承运人运输,在货物交付前,实体风险仍然由销货方承担。如果购货方负责运输,销货方将商品交付购货方或者购货方委托的第三方承运人后实体风险即转移。

《合同法》对路货买卖毁损灭失风险的转移时间的规定较为特殊。所谓路货,是指正在运输途中的货物。出卖运输途中的标的物,即为路货买卖。《合同法》第 144 条:出卖人出卖交由承运人运输的在途标的物,除当事人另有约定的以外,毁损、灭失的风险自合同

成立时起由买受人承担。

路货买卖有两种形式:一是出卖人先把标的物装上开往某个目的地的运输工具上,然后再寻找合适的买主,达成买卖合同;二是运输途中的标的物的买受人将该标的物转卖于第三人,如在 CIF 条件下购货方取得销货方交付的有关货物单证后,当货物还在运输途中时,即将单证卖与第三人。第一种形式的路货买卖,合同成立时实体风险即转移至购货方。第二种形式的路货交易涉及两个买卖关系。例如甲向乙出售商品,约定甲负责运输,运输途中,乙向丙转售了该批货物,此时就出现了两个购货方——乙和丙。乙向丙的货物买卖属于路货买卖,双方合同成立后乙就无需承担货物毁损灭失的风险,但是甲不再承担毁损灭失风险的时间取决于甲乙所订立合同的约定。如果甲乙所订立合同约定甲负责运输,那么在甲将货物运输至指定地点并交付前,甲依然要承担毁损

灭失的风险,甲收入确认不应早于向乙方或者依照乙方要求向丙方交付货物之时,乙收入确认不应早于与丙就路货买卖合同成立之时。

《合同法》规定的各种运输方式下实体风险转移时间归纳于表 2 中。

七、国际贸易中运输方式与实体风险转移

国际贸易不同贸易术语对应不同的运输义务、投保义务、报关义务,表 3 列出了国际贸易中常用贸易术语的涵义和各贸易术语下商品毁损灭失风险(实体风险)转移的时间。

八、结论

实体风险与大部分市场风险均转移给购货方时,所有权上的主要风险转移给购货方,即实体风险和市场风险转移时间的较晚者为所有权上的主要风险转移的时间。根据笔者在上文中提出的实体风险和市场风险定义和对实务中具体情况分析,笔者就表 1 中各销售合同的收入确认时间给出了自己的意见,见表 4。

作者单位:天健会计师事务所

主要参考文献



1. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解 2010. 人民出版社. 2010
2. 中国证监会会计部. 收入确认会计处理及信息披露问题分析. 财务与会计. 2013(11)
3. 王晓敏. 万科的收入确认之争引发的会计职业判断思考. 财务与会计. 2009(11)
4. COSO. 1999. Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997, an Analysis of U.S. Public Companies. www.coso.org/publications/ffr_1987_1997.pdf
5. Turner, L.E. 2001. Speech by SEC Staff: Revenue Recognition. http://www.sec.gov/news/speech/spch495.htm