

从合同法律规定出发证伪“四流合一”

耿于天

北京市海淀区葛兰广播人才培训学校 北京

【摘要】近年来，在传统的“三流合一”，即货物服务流、单据凭证流、资金流的基础上，出现了所谓“四流合一”的概念，即在“三流”之上，加入以合同为代表的法律文件所构成的“合同流”，始于税收征管，被广泛应用于企业管理领域，产生了一系列困扰和理论层面的争议。本文依托“三流合一”架构，从我国法律包括但不限于合同的规定出发，结合企业实务，廓清相关范畴，论证“四流合一”在企业会计核算、财务管理、内部控制等语境下的不可成立性。

【关键词】三流合一；四流合一；合同流

【收稿日期】2025 年 6 月 5 日 **【出刊日期】**2025 年 7 月 4 日

【DOI】10.12208/j.ssr.20250288

Falsifying the "four flows integration" from the perspective of contract law-related provisions

Yutian Geng

Gelan Broadcasting Talent Training School, Haidian District, Beijing

【Abstract】In recent years, based on the traditional "integration of three flows" (i.e., the flow of goods/services, the flow of documents/credentials, and the flow of funds), the so-called concept of "integration of four flows" has emerged. This concept adds a "contract flow" represented by legal documents such as contracts to the "three flows." Originating from tax collection and management, it has been widely applied in the field of enterprise management, causing a series of puzzles and theoretical controversies. Relying on the framework of "integration of three flows," this paper proceeds from the provisions of Chinese laws (including but not limited to contract laws), combines enterprise practices, clarifies relevant categories, and demonstrates the untenability of the "integration of four flows" in the contexts of enterprise accounting, financial management, internal control, etc.

【Keywords】Integration of three flows; Integration of four flows; Contract flow

1 三流合一

“三流合一”的概念，源自 1995 年国税总局的文件《关于增值税征收管理若干问题的通知》（国税发【1995】192 号）第一条第三款，负有增值税纳税义务的主体购进货物、应税劳务，或者支付物流费用，所支付、接受款项的主体，必须与接受、开具增值税可抵扣进项凭证的购买、销售货物，或者接受、提供劳务的主体一致，负有纳税义务的主体才能据此申报抵扣进项税额。

原始意义上的“三流”，指物流、发票流、资金流，要求销售方、开票方、收款方为同一税务主体，购买方、受票方、付款方为同一税务主体。通过“三流合一”的一致性审核，防止企业虚开发票、偷逃税款，保证增值税抵扣链条的真实性和完整性。

由此可见，“三流合一”的概念，始于增值税实务，逐渐超出税收征纳范围，被越来越多地应用于会计核算、企业内部控制等领域^[1]。有鉴于此，本文中，将所探讨的“三流合一”中的发票流，适度扩展为以发票为代表的，产生于企业内外部的一系列有效单据、凭证所构成的证据链，即所谓的单据凭证流。与此相适应，将探讨“三流合一”的语境，适度扩展为以会计核算为基础，包含财务管理、内部控制等在内的企业管理领域^[2]。

1.1 货物服务流

本文所称的货物服务流，基本可以等同于业务流，也即企业在经营活动中实际发生的外部交易、内部流转事项。货物服务流，是“三流”的核心，是“三流合一”赖以实现的基础，这是由会计核算的性质决定的。

相对于经济活动本身，会计核算能且只能是第二

性的，一如《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）第九条所明示的，核算主体应当根据实际发生的经济业务进行会计核算，以此作为填列、编制会计凭证、账簿、报告的依据。

1.2 单据凭证流

本文中，在以会计核算为核心，包含财务管理、内部控制等在内的语境下，将狭义的发票流，适度扩展为证明经济活动实际发生的，产生于企业内外部的一系列有效单据、凭证、账表。单据凭证流，是“三流”的中心，是“三流合一”赖以实现的抓手。

会计核算的对象，虽然是企业实际发生的经济活动，但这些已经发生的经济活动，需要也只能依靠凭证、单据、账表进行固定、还原，并作为会计核算、财务管理、内部控制的基础。也即《会计法》第十四条所说的，核算主体发生符合条件的经济业务，应当取得或者填制原始会计凭证，记账会计凭证必须根据经过审核的原始会计凭证，或其它符合要求的资料编制。

1.3 资金流

与企业经济活动相对应，现金或者现金等价物在企业内外部的流通过程，构成核算意义上的资金流。资金流，是“三流”的重心，是“三流合一”的关键。

资金流与货物服务流、单据凭证流并列，一方面，是由“三流合一”概念的源起，即税收征管的特点决定的。另一方面，也与会计核算的特点有关，也即《企业会计准则·基本准则》第八条所说的，会计核算应当以货币计量为基础。

2 合同流的本质

所谓“四流合一”，限于本文之所见，未出现在任何财税领域的法律法规，或其它规范性文件中。考察其来源，可能与税务部门在稽查实务中，出于验证交易的真实性、合法性，将以合同为代表的民事法律文件，纳入分析判断“三流”性质，尤其是主体可对应性的参考依据之一。

与“三流合一”相类似，“四流合一”作为一种税收征管思路提出后，很快被企业管理工作所“借鉴”，应用于会计核算、财务管理、内部控制等语境下^[3-4]。

“四流合一”在企业管理语境下的扩展应用，其实是基于这样一种假设：伴随着其经济活动，在企业内外部，会形成并存在一系列以合同为代表的法律文件，成为证明、还原企业经济活动的另一条，可以与货物服务流、单据凭证流、资金流相互验证的证据链。

但真实的情况，确实如此么？

2.1 什么是合同

按照《中华人民共和国民法典》（以下简称《民法典》）第四百六十四条的表述，所谓合同，是符合条件的民事法律主体之间用以设立，或者变更、终止特定民事法律关系的一种协议。换言之，合同在其本质上，是民事法律行为，也即《民法典》第一百三十三条所说的，符合条件的民事法律主体通过合法的意思表示设立，或者变更、终止特定民事法律关系的行为。

2.2 合同如何成立

原则上，相关法律主体完成意思表示，或意思表示一致时合同成立。按照《民法典》第四百六十九条的表述，当事人订立民法意义上的合同，既可以采用书面形式，也可以采用口头形式。

实务中，以非书面形式完成合意的情形，是几率更高的常态，以书面或者文件形式存在的合同，反而有可能是特例^[5]。甚至在某些情况下，以狭义的口头方式达成意思表示一致，都不是合同成立的必备条件^[6]，即《民法典》第一百四十条所说的，当事人可以采用明示，或者符合要求的默示方式进行意思表示。

2.3 订立与履行的动态过程

在主张以“四流合一”方式考察企业会计核算、财务管理、内部控制，以及其背后的经济活动的观点看来，特定经济活动开始前，相关主体通过狭义的明示完成意思表示一致，签订书面合同，相关活动正式展开，合同进入履行阶段。

但真实的商事行为，常常并不是这样运行的。合同的订立、履行，也不是严格区分的两阶段，即先有订立，后有履行，二者常常是交织进行的，订立与履行的区分，只存在于逻辑和法律层面，实务当中很难，也没有必要泾渭分明^[7]。

（1）订立即履行

有些情况下，合同本身就是通过履行的方式订立的。

按照《民法典》第四百八十条、第四百九十条的表述，作为合同订立标志的承诺，原则上应当以通知的形式作出，但根据一般交易习惯，或者与之对应的要约，明确表示可以通过行为的方式，作出有效承诺的除外。行为人采取书面形式订立特定合同的，自行为人均签名、用印时，合同有效成立，而在签名、用印之前，行为人一方如果已经履行合同约定的主要义务，且对方已经表示接受时，该合同有效成立。

（2）履行即订立

合同在履行的过程中进行修改，是商事活动中司空见惯的事情，变更的方式可以是明示，也可以是默示，

甚至履行以及接受履行的行为本身^[8]。即《民法典》第五百一十条所说的,合同生效以后,当事人就约定之标的的质量、价款,以及其它履行细节等内容没有有效约定,或者约定不符合要求的,可以补充协议,如果当事人不能达成有效补充协议的,按照合同对应条款,或者一般交易习惯予以确定。这里的一般交易习惯,常常就是履行以及接受履行的行为本身。

3 证伪“四流合一”

如前所述,将以合同为代表的法律文件纳入参考范围,作为判断税法遵从的证据本身无可厚非。然而效法“三流合一”,将“四流合一”的概念推而广之,将所谓的“合同流”为考察企业会计核算、财务管理、内部控制的证据链之一,既与实务不符,也无逻辑基础:

首先,先于以交易为代表的企业经济活动产生,书面意义上的合同链条,很可能难以找到^[9]。另一些情况下,这些所谓的合同并未真正成立或者生效,也可能在以交易为代表的企业经济活动中被修改^[10],或事实修改。

其次,逻辑上,将合同流与货物服务流、单据凭证流、资金流并列,必须基于经济活动中存在着独立的,即不以其它“三流”为基础,以合同为代表的法律文件链条。真实的情况却是,对于商事活动中普遍存在的非书面合同,以及在履行过程中,以非书面方式进行修改的合同,恰恰就是通过货物服务流、单据凭证流、资金流进行证明的^[11]。

按照《最高人民法院关于适用〈中华人民共和国民事诉讼法〉的解释》第九十一条、第一百零八条的表述,主张特定法律关系存在、变更、消灭的诉讼当事人,承担该法律关系存在、变更、消灭的基本事实的举证证明责任。人民法院审查确信所须证明之事实的存在,具有法律意义上的高度可能性的,应当依法对该事实的存在予以认定。

涉及合同的争议,主张特定合同关系的存在、变更、消灭承担证明责任的一方,其举证工作正是以存在于企业内外部的货物服务流、单据凭证流、资金流为基础,甚至形式展开的。换言之,实务中很可能并不存在独立于货物服务流、单据凭证流、资金流之外的合同流。

有必要加以说明的是,“四流合一”的概念,始于税务征管,被广泛应用于会计核算、财务管理、内部控

制及企业管理的若干领域。而本文所反对的,并非作为征管手段以及经验归纳,原始意义上的“四流合一”,仅限于在企业管理的语境下,将狭义的合同流与货物服务流、单据凭证流、资金流并列,作为考察、评价经济活动,相互验证的证据链之一的观点和做法。至于在更加宽泛的意义上,将以合同为代表的法律文件,纳入企业管理的元素范畴,不论理论还是实务层面,都是很有意义的尝试,不在本文探讨的范围内。

参考文献

- [1] 董宏献.集团财务管控助力企业实现三流合一[J].中国机电工业,2011(7):106-109.
- [2] 吴涵生.“三流”合一实现企业精细化管理[J].中国制造业信息化,2006(24):68.
- [3] 崔影.“四流合一”模式下建筑企业税务风险的识别与防范[J].当代会计,2023(16):166-168.
- [4] 郝德强,张旭辉.基于“四流合一”的企业成本控制研究[J].财会通讯,2021(10):116-119,139.
- [5] 吕光通.论合同形式的法定[D].广西:广西大学,2006.
- [6] 李庭鹏.书面合同之比较研究——对中国合同形式立法的一点建议[J].学术探索,1996(3):65-68.
- [7] 刘哲.浅谈与事实合同的相关问题[J].秦智,2023(10):48-50.
- [8] 韩睿桐.无效合同补正的正当性研究[J].区域治理,2021(5): 106-107,179.
- [9] 葛建平.浅析事实合同与口头合同[J].管理观察,2011(2): 44.
- [10] 王斌.事实合同理论探析[J].法律博览,2016(16):43-44.
- [11] 孙敕.民商事合同效力认定的司法实践研究[J].法制博览,2025(9)64-66.

版权声明: ©2025 作者与开放获取期刊研究中心(OAJRC)所有。本文章按照知识共享署名许可条款发表。

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



OPEN ACCESS