

可变对价的识别与估计

彭正辉 刘雪华

摘要：收入准则从客户合同出发确定了可变对价计入交易价格的原则。对于合同中包含的可变对价是否应确认以及应确认多少金额计入交易价格，实务中通常难以做出适当的判断和估计。本文以收入准则为依据，通过对可变对价形式的分类及内涵的界定去识别可变对价、如何根据具体事实和情况选择可变对价的估计方法、可变对价估计的限制条件及其应用三个方面进行解析，为可变对价会计处理原则的应用提供参考。

关键词：交易价格；可变对价；识别；估计

中图分类号：F234.4 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2022)12-0048-06

许多客户收入合同包括可变对价。《企业会计准则第14号——收入》(以下简称收入准则)要求企业在估计可变对价时，应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数；计入交易价格的可变对价金额应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。然而，企业交易时，通常难以做出适当判断和估计。随着经济环境和业务模式的复杂化，可变对价已成为应用收入准则的重要难点以及监管机构关注的重点领域。本文以收入准则为理论依据，对可变对价的识别、估计及其限制在实际应用中可能出现的问题进行分析探讨，为不同行业 and 不同业务模式下可变对价会计处理的理解及应用提供参考。

一、可变对价的识别

确定交易价格是收入确认模型五步法的一个重要步骤。交易价格旨在反映企业预期有权收取源自合同的对价金额。合同标价并不一定代表交易价格，企业应当根据合同条款，并结合商业惯例确定交易价格。与客户之间合同所承诺的对价可能包括固定金额、可变金额或两者兼有。可变对价是确定交易价格的关键事项，影响合同存续期内

收入的确认与披露。

(一) 可变对价的类别

收入准则下，可变对价的范围极为广泛，包括折扣、价格折让、返利、退款、奖励积分、激励措施、业绩奖金、索赔或其他类似项目。可变对价包括企业预期有权获得的对价金额的任何可变性。即使在合同规定的价格是固定的情况下，对价也可能是可变的。因此，许多合同包括各种形式的可变对价，识别可变对价首先需要对其类别做出判断。

1. 可变对价按驱动因素分类

(1) 合同条款约定的可变对价。可变对价可能来自合同各方同意的合同中列明的条款，也可能隐含于企业的商业惯例中。例如，企业与客户签订了一项为期五年的许可权安排，授予客户一项独家销售权。合同签订日客户已预付不可返还款项5 000万元，并将在未来五年内每年年末支付500万元，同时约定客户可在授权期内每年年末撤销合同并返还独家销售权，但之前所有的已支付款项不予退还。本合同下，大部分合同对价已于合同开始日支付，合同条款实质上隐含了合同终止的重大违约罚金(可变对价)。

(2) 或有事件产生的可变对价。除合同条款外，如果企业获得对价的权利取决于未来事件的发生与否，则承诺的

作者简介：彭正辉，常州工学院经济与管理学院教授；

刘雪华，天职国际会计师事务所(特殊普通合伙)合伙人，注册会计师。

对价也可能有所不同。例如，企业与客户签订一项1 000万元销售合同，企业向客户提供价格保护，同意在未来六个月内，如果该价格下降，则按该价格与最低售价之间差额向客户退还差价（企业预计在价格保护期间内，出售给客户的价格很可能降低5%）。本合同下，企业与客户的合同对价取决于后续销售价格的变化，因此其构成可变对价，企业应当在商品的控制权转移时，确认收入950元。

2. 可变对价按表现形式分类

(1) 明确的可变对价。与客户所承诺的对价相关的可变性在合同中清晰明了地列示。例如，在保险代理人和保险公司之间的许多合同中，保险代理人有权在每次投保人与保险公司续订保险单时以跟踪佣金的形式获得额外的对价。假设保险代理人在每次投保人签署新的保险单时收到100元的初始佣金，每当投保人续保时再收到50元的跟踪佣金。本合同下，保险代理人在投保人签署新的保险单时确认100元初始佣金的固定对价和获得未来续订保险单时以跟踪佣金形式的可变对价。

(2) 隐含的可变对价。与客户所承诺的对价有关的可变性在合同中未明确列示，如果存在下列情况之一，则承诺的是隐含的可变对价：①客户因企业已公开宣布的政策、特定声明或以往的习惯做法等合理预期企业将接受低于合同价格的对价金额，即客户预期企业将提供价格折让。例如，企业在其宣传广告中宣称，对于购买商品达到特定数量阈值的客户，企业将为其提供一定比例的折让。如果该广告使客户对于企业提供的价格折让形成合理预期，企业应当考虑该项合同是否包括可变对价。②其他事实和情况表明，企业在订立合同时意图向客户提供价格折让。例如，企业可能接受低于合同规定金额的价格来发展或加强客户关系，或者因为向客户提供商品或服务的增量成本并不重大且其预期收取的对价提供了足够的利润。

(二) 可变对价的界定

收入准则要求企业在确定与客户的合同中的交易价格时应披露对价是否为可变金额，以及对可变对价的估计是否受到限制等。因此，企业需要界定与客户的合同中包含的不同形式的可变对价。然而，由于合同某些定价特征和现金流结构的性质，识别合同中的可变对价可能需要做出重大判断。

1. 客户信用风险

交易价格的计量是否应反映客户无法或不会支付到期金额的风险存在许多争议。收入准则将交易价格定义为预

期有权收取的对价金额，“预期有权”不反映对企业可能无法从客户处收取的金额（即客户信用风险）进行的任何调整。因此，客户信用风险与收入准则下交易价格包含的其他不确定性应区分开来。

客户信用风险评估是确定合同是否成立的一个条件。企业在评估其因向客户转让商品或服务而有权收取的对价是否很可能收回时，仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图（即客户信用风险）。在评估客户支付对价的能力和意图时，需考虑所有相关事实，包括企业与客户过往的交易惯例以及从客户处获得的任何抵押品等。合同一旦满足成立条件（有效）之后，客户信用风险就不影响交易价格的确认与计量，因为不是很可能收取对价的合同不属于收入准则的范围。

合同开始时，企业应确定其是否会接受客户支付的对价少于合同价款，即是否向客户提供价格折让。若会提供价格折让，企业应以其预计会接受的折让后的价格作为交易价格确认金额。价格折让是可变对价（即影响交易价格），而非评估可收回性的考虑因素（即评估是否满足收入准则下合同成立的条件）。

合同开始后，企业预期收取的金额发生变化时，企业可能需要运用重大判断来确定该变化是否是由于：(1) 合同开始时确定的可变对价的估计发生变化导致交易价格的变化（影响收入）；(2) 可识别的信用事件（例如客户业务量下降、破产申请或债务重组等要求企业对付款条件作出让步）触发的预期信用损失（不影响收入）。企业应在合同开始时及合同有效期内根据事实和情况的变化，区分价格折让和客户信用事件。如果是由于客户信用风险导致款项很可能无法收回，则应当对该应收账款进行减值测试，并根据减值测试的结果计提坏账准备。

2. 合同变更

企业应区分合同变更和合同开始后因可变对价估计的变化导致交易价格的变动。如果与客户的合同包含可变对价，企业通常需要在合同开始时和整个合同期限内估计有权获得的对价金额。与可变对价估计变动相关的交易价格变动与合同开始时存在的可变性有关，并按照与合同开始时相同的基础分配至合同中的各单项履约义务。交易价格仅包括当前合同享有权利的金额（包括可变对价），不包括源自未来合同变更对价的估计金额。

合同各方可能同意对合同的范围或价格（或两者）作出变更。合同变更按是否增加了额外商品或服务，以及该

额外商品或服务是否可以与之前已转让的商品或服务明确区分,分别按新合同或原合同的组成部分进行会计处理。如果合同变更日已转让的商品或服务与未转让的商品或服务之间不可明确区分,应当将该合同变更部分作为原合同的组成部分,在合同变更日重新计算履约进度,调整当期收入(即对收入作出累计追加调整)。

企业要判断交易价格变动是由于合同开始时存在的可变性,还是合同范围或价格(或两者)的变化导致各方权利和义务发生变化,尤其是在企业向客户提供价格折让时。企业应判断授予的价格折让是否应作为交易价格的变化(与合同开始时存在的可变性有关)而不是作为合同变更来考虑。如果价格折让是由合同中可执行的权利和义务的变更而产生,则价格折让源于合同变更。因此,合同变更通常会导致交易价格的变化,但不是所有交易价格的变化都与合同变更有关。

3. 附带退货权的销售

附带退货权的销售通常使客户有权全部或部分退款、抵减其他采购款以及换取另一产品。如果客户行使退货权,企业从客户处收取的对价部分或全部退还给客户,企业最终预期有权收取的对价金额具有可变性。因此,退货权可能导致交易价格的变化。

从理论上讲,含退货权的合同至少包括两项履约义务:(1)向客户提供商品或服务的履约义务(即原始承诺);(2)退货权服务的履约义务(即次要承诺),即在退货期内接受客户退回的商品或服务的一种既定义务。如果将退货权服务作为单项履约义务进行会计处理,需要估计这项服务的单独售价。由于预计退货量通常只占销售总量的较少比例,出于成本与复杂性的考虑,收入准则不将退货权作为单项履约义务进行会计处理。企业仅应就预计不会退回的商品确认收入,也就是说仅在与预期退货相关的不确定性消除后、累计已确认收入金额极可能不会发生重大转回的情况下,与退货权相关的销售金额才应纳入交易价格。因此,客户退货权可能会影响确认的收入金额(交易价格)。

如果客户将一种商品换成具有相同类型、质量、状况和价格的另一种商品,在收入准则中不被视为退货。如果客户退回有瑕疵的商品以换取功能正常的商品,属于保证类质量保证,不构成单项履约义务,应按照或有事项准则进行会计处理。

4. 包含外币对价的合同

尽管收入准则对可变对价进行了广泛定义,但以外币

计价的固定对价不应视为可变对价。外币对价按交易发生日或资产负债表日的即期汇率折算为记账本位币金额具有可变性,但合同中承诺的外币对价金额不变。因此,企业无需考虑汇率的变动是否会影响确认的收入金额。事实上,外币交易及外币财务报表折算应用外币折算准则进行会计处理。当然,如果此类可变性属于可分离的嵌入衍生工具,则需要按金融工具确认和计量准则进行会计处理。

5. 客户额外购买选择权

当企业签订合同以交付可变数量的商品或服务时,需要区分合同是包含购买额外商品或服务的选择权(进而需要对其进行评价以确定其是否代表一项重大权利),还是包含了一项将交付的商品或服务的数量在开始时无法确定的履约义务(进而作为可变对价处理)。

如果合同包含的是购买额外商品或服务的选择权,客户具有选择购买可明确区分的额外商品或服务的重大权利,则该选择权是一项单独的履约义务(客户实际上是就未来的商品或服务预先向企业进行了支付),应将交易价格分摊至该项履约义务,并递延确认这部分收入。如果客户拥有以单独售价购买额外商品或服务的选择权,则该选择权并未向客户提供实质性权利,是一项销售要约,仅在客户行使该选择权购买额外的商品或服务时,企业才对该要约进行会计处理。交易价格不包括源自未来行使对额外商品或服务选择权的对价的估计金额,直至客户行使该选择权之前,企业不具有收取对价的权利。

如果合同包含了一项将交付的商品或服务的数量在开始时无法确定的履约义务,则在整个合同期内,相关的商品或服务不可明确区分,企业收到的对价取决于完成的数量,则交易价格总是可变的。由于合同有一系列可能的交易价格,最终对价取决于未来事件(可能包括客户自身的行为)的发生或不发生,该事件触发的额外对价应作为可变对价进行会计处理。

6. 应付客户对价

应付客户对价可能包含可变对价。如果企业应付客户对价是对来自客户可明确区分商品或服务公允价值进行的支付,应当采用与其他采购相一致的方式确认所购买的商品或服务;如果应付客户对价的款项超出所收到的可明确区分商品或服务的公允价值,则应将超出部分冲减交易价格;如果企业无法合理估计从客户收到的商品或服务的公允价值,企业应当将应付客户对价全额冲减交易价格。

如果应付客户对价包括已交付商品或服务不符合特定

规格,未履行合同约定条款而发生的违约金、罚款或其他损害赔偿金,应作为可变对价入账。如果是基于已交付商品或服务实际性能的金额被视为保证类质保,企业应在转让商品或服务时确认一项质保负债及相应费用,按或有事项准则进行处理。

二、可变对价的估计

可变对价是企业根据合同预期有权收取的可变金额。也就是说,它是一个预期的金额,本质上需要估计。如果与客户签订的合同包含可变对价,企业需要在合同开始时和每个报告期末考虑是否应对计入交易价格的可变对价进行估计。

(一) 可变对价的估计方法

无论可变对价的形式如何复杂,一旦识别出可变对价,企业应当按照期望值或最可能发生金额确定可变对价的最佳估计数。

1. 期望值

期望值是指按照各种可能发生的对价金额及其概率计算确定的金额。如果企业拥有大量类似特征的商品,企业据此估计合同可能产生多个结果时,按照期望值估计可变对价金额通常是恰当的。

从理论上讲,企业使用合同一系列可能金额的概率加权金额之和来确定可变对价的预期值,需要识别合同可能收取对价金额的完整范围以及这些结果的相应概率进行加权计算,会增加复杂性导致应用成本过高,无法在所有情况下报告有意义的结果。在实务中,即使企业能够识别出合同对价许多可能的结果,也不要求企业使用复杂的模型和技术来估计,因为期望值既反映了取得较高对价金额的可能性,也反映了取得较低金额的风险,较好地反映了在每个报告期末可变对价存在的状况。因此,有限数量的个别分散结果和概率能够提供可变对价的合理估计。例如,企业与客户签订1 000份销售合同,企业允许客户在30天内退回未使用的商品并获得退款。如果企业拥有大量类似特征合同的历史经验,且每项合同的结果独立于其他合同,则可以参照类似特征合同的历史数据所显示的退货率及其概率估计这些合同的加权平均退货率,预测其有权获得的对价金额。

如果企业确定仅能取得合同所产生的两个可能对价金额之一,则期望值可能与预期企业有权获得的对价金额并不相关。在这种情况下,应采用另一种方法——最可能发

生金额来估计可变对价。

2. 最可能发生金额

最可能发生金额是一系列可能产生的对价金额中最可能发生的单一金额(即合同最可能产生的单一结果)。如果合同仅有两种可能的结果,最可能发生金额可能是对可变对价金额的适当估计。从理论上讲,尽管采用最可能发生金额必须考虑所有可能的结果,以识别最可能出现的结果,但在实务中,为避免应用成本过高或太过复杂,无需对可能性较低的结果加以量化。

例如,企业与客户签订商品销售合同。合同约定在一年合同期内客户采购价格随着采购量进行调整,具体条款如下:采购量在1~100万件、100万~200万件、200万件以上,单位售价分别为20元/件、18元/件、16元/件。在本合同下,假设客户第一季度采购了50万件商品,企业根据以往经验估计客户全年采购量约为180万件,企业在第一季度应当按每件18元的单价确认收入金额为900万元(50×18)。假设客户第二季度再采购60万件,企业预计客户全年采购量很可能达约200万件以上,第二季度应当按每件16元的单价确认收入金额为860万元(110×16-900)。

(二) 可变对价估计方法的应用

收入准则为可变对价的估计提供了一个客观和适当的计量框架,以确保估计流程的严谨性及企业间收入信息的可比性。估计可变对价时,企业并不能在期望值和最可能发生金额之间自由选择,应根据合同的具体事实和情况选择能更好地预测其有权获得对价金额的方法。

1. 整个合同一致地应用同一种方法

在估计某项不确定性对企业预期有权获得可变对价金额的影响时,企业应当考虑合理可获得的所有信息(历史、当前和预测),识别合理数量可能发生的对价金额,并在同一合同有效期限内一致地使用同一种方法。也就是说,估计可变对价的方法一旦被选择认定为最合适,就不应重新评估或改变。

2. 不同的可变性应用不同的方法

企业在估计可变对价某种不确定性时应当对整个合同一致地应用同一种方法,并不是说企业需要使用一种方法来计量同一合同内每一种不确定性。相反,当合同存在多个可变性要素(即不确定性)时,企业应当使用不同的方法(即期望值或最可能发生金额)来估计交易价格中包含的可变对价金额。例如,企业通过线下专营店向消费者销售智

能手机,并提供一年期质保服务:(1)手机发生硬件产品和所附配件质量问题,负责提供质量保证服务,例如换机或维修;(2)消费者使用不当等原因造成产品故障,免费提供维修服务。上述服务均不能单独向企业购买。在本合同下,硬件和配件发生质量问题时提供的质保服务旨在保障消费者不因手机现存瑕疵而遭受损失,是为向消费者保证所售手机符合既定标准,性质上属于保证类质量保证,不构成单项履约义务。使用不当发生故障时所提供的质保服务属于在向消费者保证所销售手机符合既定标准之外提供的额外服务,性质上属于服务类质量保证,形成单项履约义务。因此,企业的履约义务有两项:销售手机和提供维修服务,针对不同履约义务下的可变性要素应用不同的估计方法。

3. 估计方法在合同组合层面的应用

可变对价估计方法常用于与客户签订的单个合同。如果企业合理地预期应用于类似特征的合同(履约义务)组合对财务报表的影响,不会显著不同于应用该组合中单个合同(履约义务)的影响,则可以采用收入准则下的组合实务简化处理(简称为组合法),使用组合数据来估计可变对价。组合法特别适用于将收入确认模型分别应用于单项合同可能并不切实可行的类似特征合同(或履约义务)组合。例如,电信企业管理数量庞大的客户合同并提供多样的产品组合选择(如提供多种手机及无线上网计划供客户选择),确定每项合同承诺服务的可变对价,然后再将计入交易价格的可变对价分摊至该合同中已识别的履约义务,既复杂又成本高昂。因此,企业考虑类似合同的历史经验,可以应用组合数据对合同组合可变对价的估计进行简化处理。

三、可变对价估计的限制

按照期望值或最可能发生金额确定可变对价金额之后,计入交易价格的可变对价金额还应该满足限制条件,即包含可变对价的交易价格,应当不超过在相关不确定性消除时累计已确认收入极可能不会发生重大转回的金额。

可变对价的估计涉及不确定性。如果可变对价的估计涉及不确定性过高,可能无法如实反映企业因向客户转让商品或服务而有权获得对价的经济实质,因此,应对可变对价的估计值加以限制从而不将其计入交易价格。对可变对价估计的限制是一种有偏估计,侧重于未来可能的收入下调(即收入转回),而不是所有收入调整(即向上或有利的调整以及向下或不利的调整),其目的在于防止高估或提前确认收入,提高收入作为未来业绩预测指标的有用性。

(一) 可变对价估计的限制条件

企业在评估与可变对价相关的不确定性消除,累计已确认收入金额是否极可能不会发生重大转回时,应当同时考虑收入转回的可能性及转回金额的比重。

1. 可能性

如果仅要求企业在预计可变对价不会导致重大收入转回的情况下才应将可变对价计入交易价格,而不为可能性设置一个门槛,企业可能会对可能性有不同的解读,难以满足限制可变对价估计的条件。收入准则认为最为适当的可能性应为“极可能”,即显著高于“很可能”(即可能性超过50%),但不要求达到“基本确定”(即可能性超过95%)。“极可能”是一个比较高的门槛,其目的在于避免因一些不确定因素的发生导致之前已经确认的收入发生转回。企业在每一次评估是否会发生重大收入转回的可能性时并不都是定量分析,对于“极可能”的判断很大程度上是定性分析。

例如,企业通过零售商向终端消费者销售商品,零售商是向终端消费者销售商品的主要责任人。企业通过广告平台直接向终端消费者发放无门槛现金抵扣券,消费者在零售商的门店每购买一件该商品即可使用某一金额的现金抵扣券,企业将向零售商补偿终端消费者兑换的抵扣券。在本合同下,企业因为消费者使用现金抵扣券而需给予零售商的补偿金额是不确定的,假设企业根据历史上发放优惠券的使用率80%对交易金额中预计应扣除的补偿金额进行估计后确认收入,企业发放无门槛现金抵扣券80%的金额极可能会发生重大转回,不应计入交易价格。

2. 转回金额比重

限制可变对价估计值还要求企业评估重大收入转回的金额比重。金额比重基于合同累计已确认收入“重大”金额转回的可能性。如果合同包含固定金额和可变金额,企业应当评估相对于总对价(即可变对价与固定对价的总和)而言,可变金额可能发生收入转回的金额比重。这是因为限制可变对价估计值着重关注履约义务所累计已确认收入金额可能发生的收入转回,而非仅关注分摊至该履约义务可变对价的转回。可变对价估计限制要求企业评估对于已履行(或已部分履行)的履约义务,累计已确认收入金额是否极可能不会发生重大转回,这意味着企业不应将已履行(或已部分履行)履约义务的未来收入转回的风险,与未来履行履约义务产生的预计收入相互抵销来不恰当地确认收入。

例如,企业与客户签订一项合同提供大型设备及其安装调试服务。设备合同价款为5 000万元,安装调试服务费

为200万元(其中120万元是固定对价,80万元取决于设备投产后所生产产品合格率是否达到指定标准),假定合同中所约定的对价都是公允的。在本合同下,企业根据具体的事实和情况进行判断,认为提供大型设备与安装调试服务构成两项单独的履约义务,单独售价分别为5 000万元和200万元。假设企业认为其有权获取基于产品合格率的安装调试服务费80万元的可能性为60%。企业应分两个步骤估计80万元的可变对价是否以及应确认多少金额计入交易价格:首先,企业采用最可能发生金额估计可变对价的金额为80万元,在考虑可变对价估计限制之前合同的交易价格为5 200万元;其次,企业应从收入转回的可能性和金额比重考虑限制可变对价估计的要求,以确定累计已确认收入金额是否极可能不会发生重大转回。企业无法获取或有安装调试服务费80万元的可能性为40%,并非极可能发生该可变对价的转回;80万元的可变对价仅占交易价格5 200万元的1.5%,也并非重大收入。因此,可以得出结论,所有可变对价都应该包括在交易价格中,因为极可能不会发生重大收入转回。

包括在交易价格中的可变对价的金额必须限于不会发生重大收入转回的金额,即减少对可变对价的估计,直至其达到包含在交易价格中的金额,在与可变对价相关的不确定性得到消除时不会导致累计已确认收入发生重大转回。应用限制条件需要一个量化的过程,但从成本效益分析,在许多情况下定性分析足以应用限制条件。

(二) 可变对价估计限制条件的应用

1. 应用步骤

一般而言,企业应针对每一项合同考虑可变对价估计及其限制,即首先估计可变对价,然后将限制应用于该估计。如果企业估计可变对价的流程已包含了限制可变对价估计条件所依据的原则,则并不要求企业严格遵循这两个步骤。例如,企业估计附退货权的商品销售收入,如果企业对估计收入的计算是基于企业预期累计已确认收入金额极可能不会导致重大收入转回的退货水平进行的,则无需先估计可变对价,然后再针对该估计应用限制条件。此外,应用期望值估计可变对价,企业降低了收入转回的可能性,可能不需要进一步限制其对可变对价的估计。

2. 应用层次

在制定限制可变对价估计条件的过程中,应考虑在收入确认模型的哪一个步骤应用这些条件最为恰当。具体来说,是在收入确定模型第3步“计量”(即合同层次)还是第

5步“确认”(即履约义务层次)应用限制。其实,限制是一个计量概念,影响交易价格中包含的可变对价金额。确认交易价格的计量单元是合同层次,因此对可变对价估计的限制适用于合同层次,不是履约义务层次。也就是说,评价未来收入转回(限制)的可能性和金额比重应当在确定交易价格(即合同层次)时考虑,非向履约义务分摊交易价格(即履约义务层次)时考虑。

3. 例外情况

收入准则要求对于对价基于客户后续销售或使用的知识产权许可,不确定性消除(即在客户发生后续销售或使用)之前,企业不应就不确定的金额确认任何收入。原因在于如果企业针对此类合同确认可变对价金额,必然要求企业在整个合同存续期内因具体情况的变化而对合同开始时确认的对价金额作出调整,增加收入确认模型的复杂性从而不符合成本效益原则。因此,如果所估计金额的不确定性过高,以该金额确认收入将无法如实反映该交易,特别是对于在一段较长的期间内基于销售或使用的特许使用费的合同。

企业应当于每一报告期末重新评估可变对价金额(包括可变对价估计限制),以如实反映报告期末存在的情况以及报告期内发生的变化,相关处理按资产负债表日后事项准则进行。

收入准则提供了用于对源自客户合同收入进行会计处理的单一综合模型,确定了企业估计与客户签订合同中可变对价计入交易价格的基本原则。该原则在实际应用时需要考虑合同条款及具体情况(包括隐含的合同条款),涉及重大判断和估计。可变对价的识别与估计不能局限于确定交易价格这单一步骤,应从收入准则的五步法模型出发综合考虑所有相关事实和情况对可变对价的影响,以适当地确认收入。

责任编辑 武献杰

主要参考文献

[1] 德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)编译. 国际财务报告准则第15号——客户合同收入应用指引[M]. 北京: 经济科学出版社, 2018.

[2] 天职国际会计师事务所(特殊普通合伙)技术委员会. 新收入准则理论与实务[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2020.