

分类号 F239/73
U D C _____

密级 _____
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 网络游戏公司收入审计风险研究
——以 K 公司为例

研究生姓名: 陈宝军

指导教师姓名、职称: 苏孜 教授 韩旺 注册会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 2021年5月30日

独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名：陈宝军 签字日期：2021.6.2

导师签名：茅政 签字日期：2021.6.8

导师(校外)签名：韩旺 签字日期：2021.6.12

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定，同意（选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；
2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名：陈宝军 签字日期：2021.6.2

导师签名：茅政 签字日期：2021.6.8

导师(校外)签名：韩旺 签字日期：2021.6.12

**Research on revenue audit risk of online
game enterprises
——Take Company K for example**

Candidate: Chen Baojun

Supervisor: Su zi Han wang

摘 要

中国互联网技术的成熟和移动终端的普及直接推动了我国游戏用户的爆发式增长、游戏产业运作方式的发展以及经营环境的改善，而网络游戏公司经营环境的变化导致了审计环境也产生较大变化，网络游戏公司与传统企业在运营方式和经营环境上的较大差别也使得审计人员在审计过程中面临更加复杂化和多样化的审计风险。并且我国目前仍未出台针对虚拟商品销售收入审计风险防范的指导性意见，会计师事务所针对网络游戏公司收入审计风险的识别和应对还处于“边实践边总结”的过程中，网络游戏公司收入审计风险作为一个高风险领域仍需注册会计师保持重点关注，加强收入审计风险的识别和应对。

本文运用风险导向审计理论、盈余管理理论和审计风险模型对K网络游戏公司收入审计风险进行研究。具体分析了由于收入确认标准复杂化、虚拟商品计价和销售折扣多样性、虚拟数据易于篡改、信息系统自发性故障、内部控制风险及经营风险导致的重大错报风险以及由于函证程序实施限制和审计人员信息技术能力不足导致的检查风险。最后，从审计人员视角提出降低网络游戏公司收入审计风险的对策，提高审计工作的效率和效果。研究发现，网络游戏收入审计风险主要是运营方式不同以及虚拟商品计价和销售折扣多样性极易导致收入确认方式变化和收入判断标准主观性程度提高并引发收入确认时点不合理；对业务所依赖的信息系统数据则由于数据的不完整、不准确以及系统运行的不安全性和不稳定性原因易导致虚构收入的风险；内部控制和经营风险则由于内控缺陷和固有风险的原因易导致企业存在舞弊或盈余管理的情况，不规范的行为也造成了审计风险的提升；函证程序实施效果差和审计人员信息技术能力不足的原因通过影响检查风险导致审计风险的上升。

关键词：网络游戏公司 运营模式 虚拟商品 收入审计风险

Abstract

In the context of the great development of network technology and mobile terminals, China's game users have shown an explosive growth, the development of the game industry's operation mode and the improvement of the business environment, and online game companies operating environment changes cause the audit environment also have great change. The large differences between online game companies and traditional companies in operating methods and operating environments also make auditors face more complex and diversified audit risks during the audit process. Moreover, my country has not yet issued any guiding opinions on the audit risk prevention of virtual goods sales revenue. The accounting firm's identification and response to the revenue audit risk of online game companies is still in the process of "practice and summary". Online game company revenue audit risk as a high-risk area, still requires certified public accountants to keep focused attention and strengthen the identification and response of income audit risks.

In this paper, using the risk-oriented audit theory, theory of earnings management and audit risk model study of K online game company income audit risk. Due to complication of revenue recognition criteria, are analyzed in detail the pricing and selling virtual goods discount diversity, virtual data easy to tamper with, spontaneous fault information system, internal control risk and management risk of material misstatement risk, and because of the letter of certificate program restrictions and auditors check risk caused by information technology ability is insufficient. Finally, from the perspective of auditors, countermeasures to reduce the risk of online game companies' revenue audit, and improve the efficiency and effect of audit work. The research found that online game company revenue audit risks are mainly due to the different operating methods and the diversification of virtual commodity pricing and sales discounts, which can easily lead to changes in revenue recognition methods and increased subjectivity of revenue judgment standards, which leads to unreasonable timing of revenue recognition; reliance on business the information system data is likely to lead to the risk of fictitious income due to incomplete and inaccurate data as

well as the insecurity and instability of system operation; Internal control and risk management, due to the internal control defects and the cause of the inherent risk can lead to the circumstances of the fraud or surplus management of the enterprise, non-standard behavior also caused the audit risk. The poor implementation effect of verification procedure and the insufficient information technology ability of auditors lead to the increase of audit risk by affecting the inspection risk.

Keywords: Online game company; Operating model; Virtual goods; Income audit risk

目 录

1 引 言	1
1.1 研究背景.....	1
1.2 研究意义.....	2
1.2.1 理论意义.....	2
1.2.2 现实意义.....	2
1.3 国内外研究现状.....	3
1.3.1 国外研究现状.....	3
1.3.2 国内研究现状.....	5
1.3.3 文献评述.....	7
1.4 研究方法和内容框架.....	8
1.4.1 研究方法.....	8
1.4.2 研究内容.....	8
1.4.3 研究框架.....	10
2 相关概念及理论基础	11
2.1 收入审计界定.....	11
2.2 网络游戏公司界定.....	11
2.3 网络游戏公司收入界定.....	12
2.4 理论基础.....	13
2.4.1 风险导向审计理论.....	13
2.4.2 盈余管理理论.....	14
2.4.3 审计风险模型.....	14
3 案例概况	16
3.1 K 公司简介.....	16
3.2 K 公司收入构成.....	17
3.3 K 公司内部控制.....	18
3.4 K 公司收入确认现状.....	19
3.4.1 自主运营模式下的收入确认方式.....	19
3.4.2 联合运营模式下的收入确认方式.....	20

3.4.3 授权运营模式下的收入确认方式.....	22
4 K 公司收入审计风险案例分析.....	23
4.1 K 公司重大错报风险成因分析.....	23
4.1.1 收入确认标准复杂性导致的错报风险.....	23
4.1.2 虚拟商品计价与销售折扣多样性导致的错报风险.....	29
4.1.3 虚拟数据易于篡改导致的错报风险.....	31
4.1.4 信息系统自发性故障导致的错报风险.....	33
4.1.5 内部控制风险导致的错报风险.....	33
4.1.6 企业经营风险导致的错报风险.....	34
4.2 K 公司检查风险成因分析.....	39
4.2.1 函证程序实施限制导致的检查风险.....	39
4.2.2 审计人员信息技术能力不足导致的检查风险.....	39
5 防范网络游戏公司收入审计风险的对策.....	42
5.1 严格系统控制测试.....	42
5.2 核查数据真实性与完整性.....	43
5.3 以非财务数据印证财务数据.....	44
5.4 加强对收入确认标准、商品定价及销售折扣政策的沟通.....	45
5.5 全面了解网络游戏公司的经营风险.....	45
5.6 优化函证方式.....	46
6 结论与不足.....	47
6.1 研究结论.....	47
6.2 研究不足.....	47
参考文献.....	49
后 记.....	54

1 引 言

1.1 研究背景

在网络技术成熟发展的当下,尤其在移动互联网技术的广泛应用和移动终端的广泛普及,使得网络技术渗透到我们生活中的每一个角落,极大地丰富了我们的需求,更使我们的生活更加高效和便利。而随着我们物质需求得到极大满足之后,我们的娱乐需求就越发突出。网络游戏作为备受年轻群体喜欢的娱乐模式而存在巨大的消费市场,越来越多的年轻群体越来越喜欢将网络游戏作为生活的一部分,享受游戏带来的愉悦感。随着网络游戏用户的不断增长,游戏产业也得到极大发展,游戏行业的竞争也越发激烈。

我国游戏产业在经历了快速发展阶段之后,围绕游戏产业而形成的产业链也趋于成熟,产业运作和产业发展环境均得到改善,我国游戏行业也从依靠模仿学习的道路转向于依靠自主创新的道路方向发展。并且,经过数年来在游戏种类、游戏品质等方面取得高质量发展的同时,出自我国的精品游戏也在海外市场打开局面,取得了国内国际市场的一致好评。

根据中国互联网官方部门发布数据显示,2020年我国网络用户规模得到进一步扩大,经测算后的互联网普及率超70%。根据2020年公开资料显示,我国游戏用户突破6亿人次,达到新的高度。而且2020年中国游戏市场收入也突破2700亿元,同比增长超20%。同时,游戏市场中的一个亮眼的表现是游戏产品来自中国自主创新的IP占比最多,占比为36%。此外,2020年,我国游戏上市公司趋近200家,网络游戏产业在头部上市公司的带领下,网络游戏走出了一条高速高质量的发展道路,而网络游戏产业由于具备行业特殊性,受公司内外部经营环境复杂性的影响,都意味着对其审计的难度加大,审计风险越大。

此外,网络游戏公司作为新兴的互联网公司,公司在运营模式和盈利模式方面与传统公司具有很大差别,网络游戏公司收入来源于虚拟商品的销售收入,而虚拟商品的确认方式和确认方法也更为复杂,当前准则虽参考了互联网企业的收入特点进行了相应调整,但也仅是对网络游戏公司收入提供了原则性的指导,当前没有对销售虚拟商品如何确认收入进行具体规定,准则层面依旧需要完善。并

且，业务依赖系统数据，在一个虚拟的、封闭的环境中进行业务处理，审计环境复杂性和审计人员信息技术能力的不足使得网络游戏公司收入审计风险更高，审计人员对于网络游戏公司的审计方法上仍需进一步的探索和发展。

1.2 研究意义

1.2.1 理论意义

审计风险研究多集中于对传统行业审计风险的研究，但随着社会的快速发展，经济形态快速改变着社会的方方面面，而且新的商业模式出现带给审计诸多挑战，审计实践也需要跟上商业实践的步伐。在特殊行业的审计风险理论研究中，也有不少学者对某些行业或特殊上市板块审计风险进行研究。国家层面对该类企业的相关法律和行业规范处于边发展边完善的道路，也鲜少有相关部门对该类企业收入审计风险问题进行讨论和涉及，本文在一定程度上能够对网络游戏行业收入审计风险问题进行补充。网络游戏公司作为一个新兴的商业机构，审计领域在此方面的理论和学术研究随着实践过程的发展也处于不断完善的过程中，对网络游戏公司收入审计风险的理论研究也相对较少，通过对 K 网络游戏公司收入审计风险研究可以在一定程度上帮助审计人员从理论上认识网络游戏公司收入审计过程中关键风险点的风险成因和注重应对方法的完善，并推动审计理论在新兴领域的研究和发展，更好地发挥指导作用。

1.2.2 现实意义

目前学者多集中于对传统行业审计风险的研究，新行业的产生也伴生了新的挑战。收入作为企业舞弊高发项目，也是注册会计师一直以来最为关注的重点。通过本文的研究，首先可以在一定程度上加强对审计人员由于网络游戏公司收入审计风险防范的指导性意见不足导致对网络游戏公司收入审计过程风险识别的重视程度不够的改进。再次，面临网络游戏公司审计环境的变化，审计人员不能直接套用以往的审计方法，需要审计人员寻找新的方法和应对措施加以应对，本文提出的相关对策能够为审计人员提供借鉴。最后，通过网络游戏公司的收入审

计风险成因分析,帮助审计人员认识审计环境变化导致审计人员信息技术能力的不足的问题,期望未来审计人员能够加强对信息技术能力的锻炼,提高审计素养。

1.3 国内外研究现状

1.3.1 国外研究现状

美国注册会计师协会(1983)提出审计风险是注册会计师在企业财务报表存在重大错报风险而未被披露适当的审计意见的风险。同年,美国审计准则委员会提出审计风险模型与美国注册会计师协会意见保持一致。这是关于审计风险组成提出的较为成熟的观点,之后经过专家不断地研究,关于审计风险的定义也逐渐成熟。Arens 和 Loebbecke (1992)提出审计风险的定义为在存在重大错报的情况下,注册会计师经过调查认为不存在重大错报并出具无保留意见的风险。其后,在后续的研究中,Dusenbury (2000)对风险模型下各因素之间存在的关系内在关联性作出了进一步的研究,将这些因素统一起来分析,总结这些要素内在之间的关系。新模型更完整地、合理地概括企业风险来源,也需要审计人员提升更扎实的专业素质和信息技术能力,要求审计人员要认识到重大错报风险来源,从而将审计风险降低到可接受的低水平。

而对于收入如何确认问题的研究中,国际会计准则委员会(1993)首次提出的“风险报酬转移”概念。指出只有在与产品相关的风险与报酬完全转移给另一方,并达到收入确认的认定标准情况下,企业才可以确认收入,收入审计执行以此为审计依据判断收入是否满足条件。在当时的经济社会发展状态下,人们对于传统企业下收入以风险报酬转移标准作为一种既定观念时,美国证券交易委员会(1999)首次提出网络公司会计处理的问题,网络公司与一般公司都寻要遵循既定的会计原则和标准,无需明确区分。可以看出早期对网络公司的认识还不够,并未给予更多的关注。也没有相应的收入审计案例予以参考,收入审计研究还较为缺乏。Bruce Pounder (2009)提出了不同的会计主体如何进行收入确认及计量的方法。并逐渐关注到既有的收入准则已经开始难以适应社会发展的要求,亟需制定能够对传统企业和新型互联网经济的收入确认标准。国际会计准则理事会与美国财务会计准则委员会合作进行收入准则研究并确立 IFRS15 成为新的收入

准则。在新的标准建立起来后,专家学者又将研究的目光转向到互联网经济中收入审计风险问题,Dr. Ahmad A. Abu-Musa (2004) 认为,互联网企业的组织形式和商业模式给审计环境带来了变化,审计人员需要利用先进的信息技术对参考的电子数据进行分析以获得适当的审计证据,才能够保障审计证据的充分适当。同时还需要掌握科学的数据分析方法,保证审计质量。Fyhrlund (2013) 认为虚构收入的方式会采用关联方交易,由于公司和关联方之间的密切联系,基于隐性的关联方之间关系进行收入舞弊可能性较大,这部分是审计人员需要密切关注的重点,收入审计的重点是如何识别潜在的关联方。Lajos. zager (2016) 认为企业虚构收入也经常采用提前确认收入方式,这种公司往往是上市公司,与业绩压力有关。审计人员对该类企业的收入审计时,需要根据收入确认的时点进行截止认定以确定是否符合准则规定。Melanie Swan (2007) 认为数字资产颠覆了以往的对有形资产和无形资产概念的认知。数字资产区别于有形资产的实物形态,也不同于两者的可单独辨认性和可计量性,其概念可以单独归属于一项资产。Vili. Lehdonvirta (2009) 提出,虚拟道具对用户产生强大吸引力的原因是有两方面因素:一是通过虚拟商品消耗增加用户在游戏领域中虚拟人物的经验值,二是虚拟商品对虚拟玩家进行了属性提升。Thomas (2011) 提出虚拟资产是网络经济中重要的存在表现形式和构成。虚拟资产有别于无形资产特征,原因在于两者依靠不同的盈利方式。虚拟资产通过对外销售的方式获利,并且虚拟资产无需复杂的研发过程,并且复制成本极低,可以重复对外销售获取利润。由于受限于当时网络经济发展水平,只能对网络经济自身的组织形式和商业模式对审计环境造成了的影响和网络经济中容易发生虚构收入的问题进行研究,对网络经济在特殊行业的收入审计问题研究较为缺乏。

随着近 20 年来网络游戏产业的发展,相关资料和数据得到进一步实践积累,对收入确认方式的研究也开始增多,普华永道会计师事务所 (2015) 提出网络游戏业务中出现的新模式使得收入确认产生了新的挑战,要完全理解游戏业务收入确认问题必须了解虚拟产品主体在销售环节中身份的定位,销售虚拟产品的会计处理是如何进行的,复杂合同如何进行分成以及用户所放弃的虚拟产品价值的折损问题。安永会计师事务所 (2012) 发布的技术指引指出,网络游戏公司向用户销售虚拟商品的行为方式上,其实质是在向玩家用户提供一项服务,收入确认基

于游戏时长模式、用户生命周期模式、产品寿命模式进行核算，审计人员在收入进行审计的过程中需要加以区分并判断核算方式的合理性。德勤会计师事务所（2013）发布的技术指引提出，销售虚拟产品就是在向用户提供服务，如何确定收入确认方式仍需要对运营主体的身份加以界定，审计人员应当使用科学技术方法来持续关注后续的会计政策。另外，网络游戏企业一般是将研发和提供后续版本升级更新维护服务绑定在一起提供持续服务，因此需要将网络游戏企业作为委托人身份，采用总额法确认收入。

1.3.2 国内研究现状

中国注册会计师协会（2007）将审计风险定义为：“财务报表存在重大错报而注册会计师发表不恰当审计意见的可能性”，给出了关于审计风险的准确定义。

《企业会计准则第 14 号——收入》（2006）提出收入确认依旧是要强调风险报酬转移观，受限于当时的经济发展水平，并未能够将互联网企业收入如何确认纳入准则考虑范畴。《企业会计准则第 14 号——收入》（2017）准则提出收入与 2006 年收入准则规定收入定义相一致，但是收入确认采用五步法进行确认，观念转变为控制权转移观。李怡彤（2016）认为虚拟商品销售收入确认时点依旧比较模糊，在特殊问题上的会计处理没有定性标准。闫艳丽（2017）认为与传统企业不同的网络游戏公司特殊性质导致合理确认收入更为复杂，现行准则无法对网络游戏行业提供精准确认标准指导。此时准则的变化已将互联网等新经济形态的收入如何确认问题也做了考虑，但总体的研究只能给出指导性意见，对网络游戏公司的具体如何确认收入，审计人员如何防范收入审计风险还未能提出有效的指导性意见。

对网络公司的收入确认方式的研究上，张光明、丁焯（2002）认为虚拟企业是通过网络技术将其他企业组织联系在一起的企业，并指出虚拟企业应该有单独适用的收入确认原则，从而合理揭示虚拟企业的收益，反映出虚拟企业真实的盈利能力，以满足信息使用者需求。虚拟企业技术知识程度更高，其创造的产品本身是凝聚了先进的技术，也必然会增加产品的附加值。互联网企业的商业模式走了一条完全不同于传统企业的道路，取代了传统企业重资产模式，利用互联网平台打通商家与用户之间的沟通，从而提升运营效率，削减销售成本，将收入最大可能实现程度作为确认标准。单晓微（2006）和刘丹（2011）对互联网公司向用

户销售虚拟货币的业务收入确认时点进行分析,认为虚拟货币在实质上依旧是商品,只是存在形式不同,是在用户在拥有后在未来的一段时间期限内享有对企业所提供的商品的消费权利,根据用户协议,虚拟产品销售一般情况下不会被退回。在这一过程中,企业所需付出的代价是企业研发阶段所投入的巨大成本的分摊,服务本身的成本与收入匹配会产生较大差异,因此应在出售该虚拟货币时确认收入。但并未对虚拟产品销售收入是否需要按运营方式划分做出仔细区分。管健(2017)认为应区分不同业务模式下收入类型。孙海燕(2017)指出互联网企业收入特征及收入确认存在的问题和对策,提到了企业实现收入的方式通过虚拟游戏道具和在线游戏时长进行收取费用。陈朝琳、叶丰滢、黄静如(2015)认为虚拟货币的折损是虚拟货币经过一定时间而未被用户消耗,同时不可退换的情形,并在耗用条件消失达成的情形下,确认收入。张维(2016)和张惠渊(2016)认为网络游戏公司销售虚拟商品应当按照公司为用户提供持续服务的完工程度来进行确认,而基于虚拟商品使用期限的特点,可以根据对用户和产品生命周期数据的估计选择适当地受益期间进行收入确认;销售折扣形成的收入要分辨虚拟商品是否产生了新的履约义务进行确认;对未使用的虚拟货币则应按照用户生命周期估计的基础上进行收入确认。刘阳(2020)认为收入准则将销售虚拟道具分作两项合同,一份是道具购买合同,另一份为长期的游戏服务合同。购买合同在控制权转移完成时一次性确认收入,游戏服务合同在用户受益期间内按照适当方法摊销确认收入。总体上对收入确认方式都提出了不同的看法,并没有形成完整统一的方法总结。

对网络游戏公司收入审计风险研究上,李武珍、黄德红(2000)认为网络交易不受空间现状,交易时间的不受限制,交易数据虚拟性特征,就导致审计风险从传统的线下转到线上。刘雪晶(2008)认为虚拟产品的整个销售过程需要采用不同的审计程序加以应对,审计人员应对与其他方达成的合同履行情况、虚拟产品销售情况以及虚拟商品销售折扣情况进行审查,还要对虚拟商品计价、游戏产品市场推广情况等方面进行分析是否存在异常进行分析。田瑞玲(2011)认为收入直接反映了企业的盈余情况表现,虚构收入的方式既构成舞弊也扰乱了市场经济秩序,阻碍了市场发挥调节作用,因此需要识别企业虚增收入的动机及原因。北京注册会计师协会(2015)认为基于互联网企业的特殊性,协会提示应该关注

互联网企业较高的经营风险、产品迭代快速以及非财务数据等方面信息。并提醒注意互联网企业交易过程具有特殊性，收入审计风险往往当下难以被发现，需要一定时间才能得以暴露，财务造假行为更具隐蔽性和审计人员对网络游戏公司认知不足，特殊的交易形式也不易被捕捉造成的收入审计风险。北京注册会计师协会（2016）认为网络游戏公司的收入审计问题就在于合理界定公司经营方式、经营主体在整个运作环节中所发挥的作用和所承担的责任等情况有可靠地把握，结合其具体业务特点，关注重要风险点、使用适当的审计程序以获取充分且适当的审计证据，从而将审计风险降低至可接受水平。陈升翠、姚荣辉（2018）认为在新收入准则下，游戏公司收入分类及确认都将受到影响。立信会计师事务所（2019）也认识到网络游戏公司收入确认方式的复杂性，不能简单地将不同来源形成的收入按照单一的方法进行确认，而是应该对不同运营方式下的收入如何确认要根据实际情况予以判断，甚至要借助其他专业人员的工作进行判断。任松华（2020）认为新媒体伴随着科技发展的利好消息，也推动了网络经济中其他细分平台的爆发增长，而虚拟产品作为部分平台的收入途径，其固有的特殊化和复杂化特征给审计工作带来了挑战，其中虚拟产品销售及收入审计难点成为关注的重点。

1.3.3 文献评述

对国内外相关的研究资料进行整理分析后，可以发现国外对审计风险、收入确认和收入审计风险相关的研究，无论是在研究方法和研究角度上都比我国更为丰富多样，而且国内相关研究内容主要是引进国外的成熟经验和成果，在国内进行本土化的改良和应用。究其原因，主要是国外审计行业相对我国起步更早，这使得其相关的审计研究有更多的经验积累和成果积淀，也能为学者们提供更多地研究样本。并且在对相关的文献资料进行整体后，发现目前的研究还存在着部分问题。

首先，在收入审计风险方面我国地研究起步相对较晚，较早时期研究内容是以国外的既定研究成果引入国内结合我国实际情况进行改良，导致相关的研究结论大多是对网络游戏公司如何进行收入确认的原则性指导，缺少更细致和实际具体的操作方法指导。而且大多数学者在进行研究时也都是在互联网企业层面展开的，与网络游戏公司的收入审计风险契合度不高，虽然近年来也有学者开始将相

关理论引入到网络游戏公司收入审计风险的研究中，但相关文献相对稀少。

其次，在网络游戏公司收入审计风险影响因素方面，国内外都采用了整个行业所具备的特征方面分析对收入审计风险的影响作用，这种以行业性特征分析的方式对于丰富网络公司审计风险研究具有促进作用，但是当具体到指导审计人员如何通过这些影响因素分析具体的网络游戏公司收入审计风险成因时，反而没有较强地参考价值。

最后，随着网络游戏行业近 20 年的发展，可获取的信息逐渐增多，对具体层面的微观视角下的收入审计风险研究逐渐成为研究重点，本文以 K 公司为例，以风险导向理论和盈余管理理论对网络游戏公司收入审计风险成因进行分析，并提出防范对策能够为审计人员提供借鉴。

1.4 研究方法和内容框架

1.4.1 研究方法

文献研究法。该研究方法是一种通过研究者对某一研究问题出发，并对问题研究形成一定的设计路线，在依靠搜集、整理、分析文献资料的过程中形成对事实的科学认知的方法。

案例研究法。该研究方法是研究者根据所需要研究的问题而挑选某一研究对象，通过对研究对象内部信息资料及外部公开资料的收集，进行深入地研究，用以讨论某种现象在实际生活环境下的状况。案例研究的一般过程就是引出问题，分析问题，应对问题。

1.4.2 研究内容

本文主要通过以下六个章节展开研究：

第一部分：引言。介绍本文的研究背景，研究意义，研究现状，研究方法和内容框架。

第二部分：概念界定和理论基础。收入审计界定、网络游戏公司收入界定和网络游戏公司界定，阐述理论基础，为本文的案例写作提供概念基础和理论基础支撑。

第三部分：案例概况。介绍了 K 网络游戏公司基本情况、收入构成、内部控制及各运营模式下收入确认现状，为案例研究做出铺垫。

第四部分：K 公司收入审计风险案例分析。运用相关理论对 K 公司进行重大错报风险和检查风险方面的风险成因分析。

第五部分：以发现的审计风险为参照，并就降低网络游戏企业收入审计风险提出针对性的应对对策。

第六部分：结论与不足。本部分基于前文的分析得出研究结论，并分析论文存在的不足之处。

1.4.3 研究框架

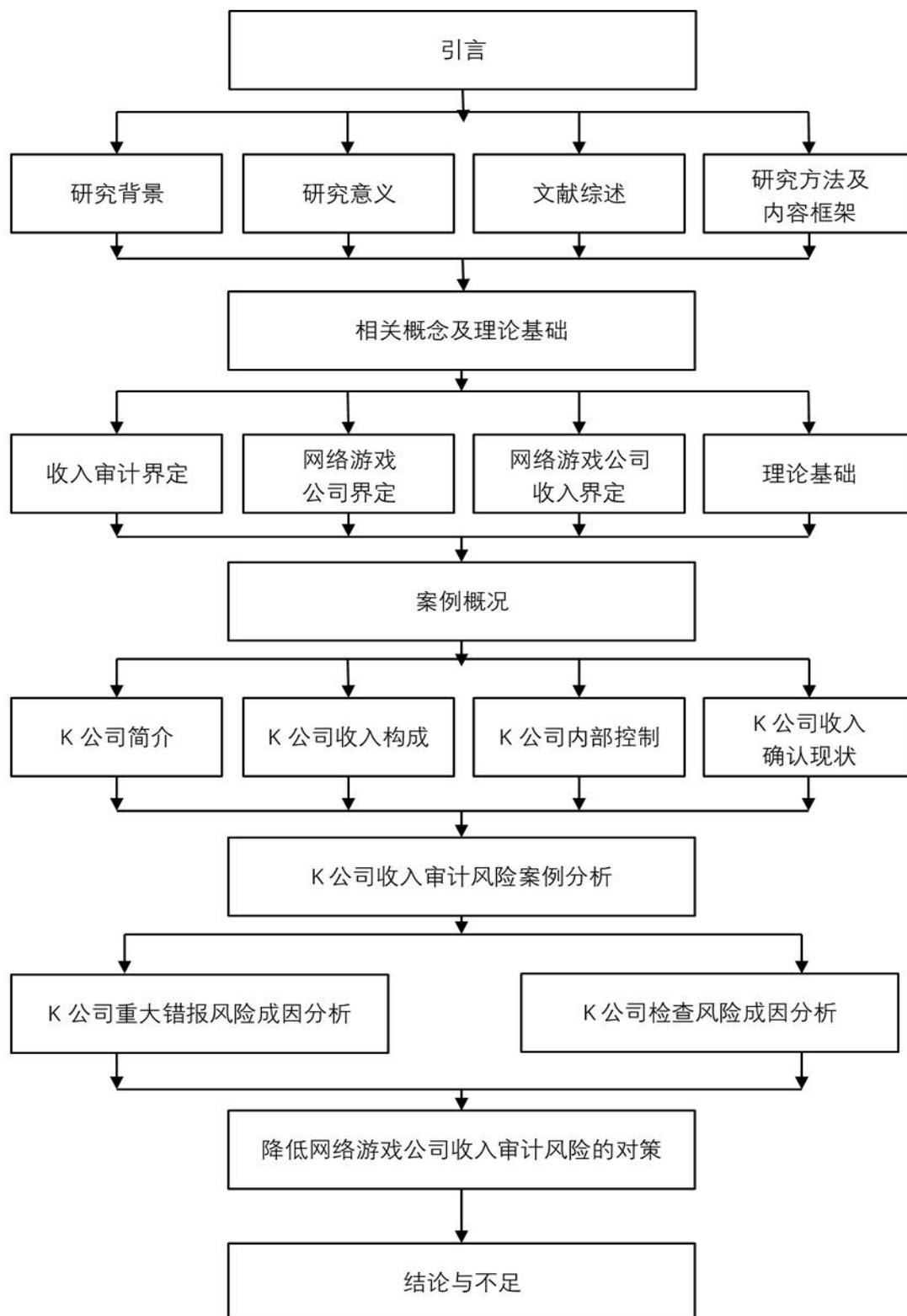


图1.1 本文的研究框架

2 相关概念及理论基础

2.1 收入审计界定

收入审计顾名思义就是对审计对象在生产经营活动中产生的收入的真实性、准确性进行核实,并检查是否按照披露要求进行披露。收入源于公司的经营活动,补足了成本耗费,持续的营收促进了稳定的再生产活动。营收是企业最为关注的一项财务数据指标,持续的现金收入是现代企业的财务目标之一,也能促进企业深入了解市场需求变化,迅速做出战略安排,适应市场环境变化,增强竞争力和生存能力。对于外部投资者和利益相关者而言,收入表现反映了企业经营状况,如何使获取的财务信息真实可靠,被公允的反映出来是审计人员需要重点关注的领域。收入审计是审计人员执行财务报表审计中的一部分环节,即对企业营业收入的真实性、公允性进行审计。审计人员需要对营业收入会计处理事实情况和对准则的应用程度进行判断,调查企业是否利用不合理的确认方式提前确认收入,收入计量处理过程是否依据真实完整的数据开展,是否在确认计量方法在各报告期均得到一致有效的实施,是否频繁调换变更政策和估计。

收入审计的重要作用体现在两个重要方面,一方面是实现满足社会对信息真实合理披露的需求,另一方面是为了让公司了解自身经营状况和对预期目标的印证过程。

2.2 网络游戏公司界定

网络游戏公司是专门从事网络游戏产品设计、研发的主体,为用户提供在线游戏的服务供应商,提供在线游戏服务器和虚拟游戏产品等服务的平台。网络游戏是指以网络为介质,通过游戏运营商服务器和计算机终端协作完成架构,是向用户提供虚拟娱乐方式的特殊形式的计算机软件程序。

网络游戏是一种需要专业服务平台协作的一种娱乐工具,网络游戏运营商需要设置专业的游戏服务器进行数据存储和维护作业,才能保障网络游戏用户在体验游戏产品时让虚拟人物的属性和数据进行存储和变化,即游戏中的升级和成长。但因为网络游戏客户端是通过分散形式传播,用户也呈现分散的形式存在,

所以网络游戏客户端必须依靠互联网才可以正常运转。网络游戏的用户群体是完全的互联网人群，而且，网络游戏根据游戏的不同游戏策略或游戏对战形式可进行不同类型的划分，游戏收费可分为道具收费、时间收费、客户端收费三种。另外，网络游戏产品具有显著的需求方效应，在无差异的游戏产品类型中，在同等竞争环境下，游戏所获取的游戏用户越是趋于集中，那么游戏对其他用户的吸引力越强。在现实环境中，产品具有生命周期特性，而在虚拟网络环境下，虚拟产品也同样具有生命周期特性。网络游戏这种产品从形成到发展，再从稳定到衰退反映了网络游戏的成长规律，也契合了收入的变化趋势，这种规律也可以被用于收入审计过程之中。

到如今，中国网络游戏产业已经处于一个由高速成长的阶段逐渐过渡到成熟增长的发展阶段。网络游戏公司的运作方式在吸取经验中得到改变，运营环境也随时代的发展得到改善，并且依托网络游戏公司也形成较为完整的产业链，处于产业链上的渠道销售商、充值服务平台、网络服务下沉市场和媒体等均得到较好发展。

2.3 网络游戏公司收入界定

网络游戏公司收入是网络游戏公司依靠网络游戏平台在经营过程中向普通消费者销售虚拟商品所产生的现金流量。该部分收入是网络游戏公司向用户提供虚拟商品的控制权转移完成时所形成的经济利益的流入。网络游戏公司收入在实际业务处理过程中具有一定的特殊性，根据普通用户在实际使用虚拟商品中所获得的使用期限，可以将其分为一次性道具、附期限道具（包含永久性道具）。而即时虚拟商品在用户接受相关虚拟道具，即虚拟商品完成控制权转移时，网络游戏公司即可确认收入，相关虚拟道具的控制权发生相应转移，归用户所有和支配。而附期限的虚拟商品或永久性虚拟商品需要作为提供一项服务在相关增值服务期限内或按照对预期用户生命周期和产品生命周期的估计，两者中较短期限内按照合理的摊销方法进行分期确认收入。当用户购买附期限的虚拟商品后，并不会导致相关虚拟商品被立即消耗，而是使拥有虚拟商品控制权的用户具备了相关虚拟商品的使用权，相关虚拟商品赋予了用户在未来享受增值服务的权利。

网络游戏公司收入不仅存在复杂多样的确认时点和确认方式问题，而且也由

于业务依赖系统数据,使得网络游戏公司收入验证情况更为复杂。在网络系统中,要确保信息系统发挥稳定的运行状态就需要对应用环境和控制环境提出严格要求。如果计算机环境发现存在一般控制缺陷,审计人员就难以信赖既有的功能按设计发挥作用,因未经授权的个人擅自修改或变更数据的行为可能导致数据录入不恰当,从而影响到收入的不合理确认,增加网络游戏公司收入确认不合理的风险。

此外,网络游戏公司特殊的经营模式客观上也造成了函证程序的实施受到巨大限制,审计人员也缺乏利用信息技术对收入依赖的数据真实性、完整性进行验证,所采用的的分析性程序在网络游戏公司的使用环境中也存在较为复杂的情形,审计人员需要通过对用户注册数据、活跃用户数据、付费用户数据及充值金额、消费金额等数据对收入波动趋势是否一致进行验证,在复杂的条件下,越是复杂的经营状况,也就意味着对网络游戏公司收入审计的难度越大,审计人员面临的错综复杂的因素就会越多,超出能力范围内的差错就越多,审计风险就越大。

2.4 理论基础

2.4.1 风险导向审计理论

风险导向审计是以系统观的战略高度出发,对识别和评估错报风险做出的反应,在总体上是一种指引性方法。它是以审计风险模型为实施基础,在经历了漫长的审计方法更新迭代后逐渐衍生出的审计模式。这种审计理论更符合社会发展的要求,也更贴合当下企业审计实践的要求,审计人员对企业组织实施的审计中,首先是对企业整体层面做出总体的认识,需要了解企业经营业务,经营模式等的基础上,对企业的内外部风险作出分析、判断,从而依靠审计经验调动有效的审计资源对识别出的高风险领域采取有效应对策略。在某些重点项目上实施更丰富的实质性程序以发现问题,并将最终的内部审计剩余风险降低至可接受的低水平。

该审计方法所发挥的作用是审计人员对财务报表中某些项目的相关认定产生的,通过组织实施调查、分析,采集审计证据,从不同的角度验证相关认定,以达到某种认定正确与否的目的,最终形成恰当的审计意见。

风险导向审计方法对于确定重要性水平是有明显的帮助。根据审计风险模型

这一平衡式来看,当限定了重大错报风险于一定稳定值时,检查风险的上升也同时带动了审计风险的攀升。而获取的审计证据越充分,则越能降低检查风险,以达到控制风险的目的。确定重要性水平时要关注审计风险大小程度,过高的审计风险也需要提升重要性水平相匹配。最终是为了确保审计质量前提下,提高审计效率和效果。

2.4.2 盈余管理理论

我国学术界近年来对盈余管理这一热点问题进行了热烈的讨论,在对盈余管理的研究也形成了较为丰富的研究成果。盈余管理是在一定规模的经营主体中,公司高层人员在不违背准则规定的空间内,利用权力调动资源,有目的的操作会计政策和交易类别,提高公司和管理人员的受益程度。本文是通过应计盈余管理和真实盈余管理网络游戏公司存在这种管理操作的可能性进行分析。

生产经营主体在运转经营环节中,业务的发生所产生的现金流量往往是不一致的。在市场经济中,参与市场竞争的经济主体大都是采用权责发生制进行核算的。而这种制度下的现金流量与经营过程中的收入等呈分离态,导致公司实现的利润指标最终与经营活动现金流量产生差异,这种差异便形成了应计利润,并且这种差异也是通过相关政策和估计的调整影响净利润实现的。这种方法也被广泛地运用到与资产和存货相关的调节中,不会真正增减企业应有的现金流,而是影响了利润在年份之间的平滑。

但是另一种真实盈余管理方式更具风险性,它是通过改变企业经营状况进而去改变现金流变动,这种方式也带有一定副作用。例如不同费用的划分归类混乱,进而影响利润;改变企业销售折扣和信用政策,这些条件的变化会满足公司管理层对增加现金流量的预期,但是这些方式会存在严重的舞弊行为。

网络游戏企业常见的利润用户生命周期和产品生命周期的估计调整,形成了利用应计盈余管理的可能性,利用虚构用户进行消费交易或利用系统漏洞增减系统数据达到真实盈余管理的目的也极有可能。

2.4.3 审计风险模型

现代审计风险模型是由重大错报风险和检查风险组成。这种审计风险的识别

更加侧重于公司内部控制环境和高管人员专业素质、企业文化、甚至是从心理学角度相关联的行为习惯或性格所影响。而交易类别、账户余额、披露和表述的错报风险由固有风险和控制风险组成。其实对于无论是财务报表层次的还是账户、披露陈述层次的重大错报风险方面的风险导向审计，就是需要注册会计师从整体上，在各个环节和审计过程中都需要做出的整体反应和秉持职业怀疑谨慎态度，在审计活动中合理的利用经验，把控和不失时机的加入对可能出现的或未曾预料的情况因素的考虑，另外也需要在过程中不断地因事制宜，反馈面临问题，及时调整工作状态和审计程序、时间和范围。审计模型的不断改进也是不断契合审计实践工作经验应运而生的，随着未来面临的更加复杂的审计环境，模型也会不断精进和完善。

3 案例概况

3.1 K 公司简介

K 网络游戏公司成立于 2008 年，是国内综合实力较强的网络游戏上市公司。公司业务涵盖了端游和 web 游戏娱乐内容的研发、运营及发行，产品终端推广发行平台。此外，公司积极拓展海外市场，助推公司业绩迈上新台阶，在海内外市场获得较大成功。公司始终注重加深文化内涵和提升品质的理念，始终希望为用户创造价值，始终坚持对游戏产品精雕细刻的态度，重视产品的持续盈利能力，追求用户极致的游戏体验，始终坚持“聚焦游戏主业，研发、发行、投资+IP 三核引领”的发展战略，打造一体化的发行体系，并在全球市场发掘最具创新力和产品力的新 IP。并依托多年来在市场中积累的技术优势，进一步拓展产品线，打造新一代精品大作。目前，原创作品和优质 IP 已成为公司的引以为傲的资历，也为引领公司未来的发展方向提供了指引。旗下子公司先后开发、运营了虚拟世界对战类、现代战争策略类多款热门游戏，旗下 web 游戏推广发布平台是排名靠前的精品游戏运营平台，已成功推出数百款畅销游戏。

K 公司于 2015 年完成 A 股上市，目前累计吸收活跃用户超 6000 万人。目前，公司运营了多款热门游戏如《蓝月传奇》、《三国群雄传》、《传奇盛世》、《王者传奇》及《战舰世界闪击战》，同时依靠上述的热门游戏，也给公司创收持续带来利好消息。部分畅销游戏产品自上线以来热度居高不下，现金流在最顶峰时曾超过 2 亿元，该游戏也依靠在市场中的清晰定位，吸纳了众多忠实用户，并在 web 游戏界树立了良好口碑。

K 公司通过整合技术资源和人力资源，在游戏产业形式上构成了完整的产业链。公司依靠自主研发能力，从游戏的策划、程序化、美工的参与环节都具备完整的产品制造能力，近年来也持续不断输出优秀的游戏产品。公司利用自身打造的网页游戏平台 and 移动应用分发平台，使公司具备强大的 web 游戏运营能力，在公司专业的运作和精准的定位下，收获了市场的积极反馈和用户的认可。通过 APP 应用分发平台，公司通过大数据方法和机器学习等科技技术手段，详尽的调查用户需求，定制 APP 个性化标签，针对下沉市场提供指向性、详细的分发服务，降低 APP 开发者成本，为 APP 用户提供更多的增值服务。

3.2 K 公司收入构成

K 公司的主要收入来自于网络游戏业务收入和移动互联网收入，其中，网络游戏业务收入贡献较大，2017 年游戏业务收入占总收入比例为 76.76%，2018 年占比为 87.85%，2019 年占比为 80.41%，基本情况如表 3.1 所示。

表 3.1 K 公司 2017-2019 年游戏业务收入占比情况

	2019		2018		2017	
	收入	占营收 比重	收入	占营收 比重	收入	占营收 比重
网络 游戏	16.37 亿	80.41%	201 亿	87.85%	24.05 亿	76.76%
网页 游戏	3.12 亿	15.35%	4.66 亿	20.42%	9.3 亿	29.74%
移动 端游	13.25 亿	65.06%	15.4 亿	67.44%	14.7 亿	47.02%
移动互 联网	3.99 亿	19.59%	2.7 亿	12.15%	7.2 亿	23.24%

资料来源：K 网络游戏公司年报 (2017-2019)。

K 公司主要业务布局和收入来源：

(1) web 游戏和端游

公司自主研发和独家代理多款 web 游戏，获得市场强烈的、积极的反馈，另外采用与其他平台联合运营方式，多款 web 游戏稳居畅销榜前列，运营游戏在顶峰时期的用户购买虚拟道具所产生的月流水达到数亿元水平，至数据统计时点，web 游戏累计流水超 35 亿元，累计所吸引的用户群体达到了近 2 亿人次，整体营收表现十分可观。

(2) web 游戏平台 and APP 应用分发平台

公司旗下 web 游戏平台是具有广泛影响力的 web 游戏运营平台, 上线累计推出百余款 web 游戏, 用户基础十分深厚, 具有较强的号召力。旗下的 APP 分发平台不断突破和探索 APP 应用分发的形态, 通过大数据计算和智能推荐技术, 为 APP 用户提供更多增值服务。随着网络服务市场从增量市场转向存量市场, 公司持续不断的对平台助手进行版本迭代, 并且通过大数据不分时间段的持续分析, 获取第一手资料, 精准定位用户需求, 提供更明确的、适当的服务。通过 APP 应用分发平台, 打造了围绕游戏而成立的游戏社区体系, 帮助不同用户建立联系, 增加体验乐趣, 从而增加用户黏性, 巩固和吸纳更多用户, 借此反哺公司游戏产品的推广和应用。

3.3 K 公司内部控制

在与公司相关的内部控制制度设计上, K 公司适当参考了《公司法》、《企业内部控制基本规范》等相关法律法规的要求, 结合 K 公司部门设置、组织结构、人员权限的客观情况和内控现状, 制定了较为完善的内部控制制度。

公司董事会, 结合了公司特殊性质、组织架构和风险容忍度等因素对内控缺陷的认定也进行了仔细的定性和定量设计, 从而能够较好地帮助公司对控制缺陷有清晰的认知。

财务报告内部控制缺陷认定的评价标准包括定性标准和定量标准两方面。高级管理层存在舞弊行为; 内部审计部门按照规定得到设置, 只能发挥一般性作用, 而无法真正对管理层违规行为形成有效的监督; 外部审计人员提供的审计证据发现了财务报表存在重大错报的事实, 但内部审计工作并未能发现这种显见的重大错报, 内审未能尽到职责; 对公司内部控制的不成熟、不完善地方提出的整改意见未能得到采纳和真正整改落实, 纠正错误; 公司混乱的管理结构造成完全缺失控制环境, 以上情况都将构成定性判断条件。错报发生额 \geq 税前利润的 5%构成重大缺陷; 税前利润的 3% $<$ 错报发生额 $<$ 税前利润的 5%构成重要缺陷; 错报金额 \leq 税前利润的 3%构成一般缺陷, 以上三种缺陷认定均属于定量标准。

为保障与财务报告相关的内部控制制度制定、发挥制度的控制作用以及最终财务报告信息的准确、可靠, K 公司财务部制定了《K 网络公司财务管理制度》、《K 网络公司税务专项制度》等其他业务处理参照标准和制度规范。各项制度对

财务管理层级安排、职责权限及责任范围、会计政策及会计估计做了描述，在实际工作中基本执行了制度规定。在高效办公建设方面，公司发挥财力优势积极引进与高效办公、高效协作方面的软硬件设施和配套产品，分从前端游戏数据管理、OA 流程管理、用友 NC 财务管理多层面进行信息化投入，逐步提升核算的准确性、及时性。

K 公司在业务层面的内部控制层面，按照销售商品时按不同的运营模式进行收入确认标准的具体判断。在独立运营模式下，公司全权负责网络游戏的产品策划、客户服务、运营数据挖掘、软硬件系统维护和系统安全管理工作。游戏用户注册进入游戏，通过游戏充值虚拟货币实现游戏平台内虚拟道具消耗和使用，K 公司具备相应的收入确认条件。K 公司收入确认是依据网络游戏系统能够区分付费玩家和免费玩家，系统得到有效管理和数据备份，自营游戏与联营游戏数据能够区别，道具消耗和玩家数据可靠取得的前提下进行的。在联营模式下，公司根据与运营商签订的协议，并根据稳定安全的系统数据记录，准确的核算分成款项交付于开发商公司，开发商在应收取运营商支付的分成款时确认销售收入。

在收入渠道方面，游戏用户充值收款都是通过网络直接由第三方网络便捷支付渠道收取并保管，并根据公司开通的代收服务及结算协议约定，公司根据充值数据与第三方支付渠道服务供应商进行核对，并由支付渠道服务供应商直接将款项汇入网络游戏公司银行账户中。

3.4 K 公司收入确认现状

3.4.1 自主运营模式下的收入确认方式

网络游戏行业的产业链看似简单，但细分领域往往十分复杂，通常为“监管层-游戏开发商-游戏运营商-终端用户-会展及衍生品”，而其中又囊括了传媒公司、异业合作伙伴、公关公司、IDC 服务提供商和软硬件供应商及网络云平台服务商。游戏开发商负责游戏产品的初期研发孵化和自主引擎开发，产品经过创意、提案、制作、整合及测试之后最终申报版权和发布，之后寻找合适的运营商合作进行宣传 and 落地推广，将游戏推广给终端用户。产业链中各个环节各司其职，具备高度的专业性特征，而游戏运营可根据企业意愿选择独立运营或是联合授权运

营。

自营模式是指网络游戏公司独立孵化游戏引擎和独自运营游戏。

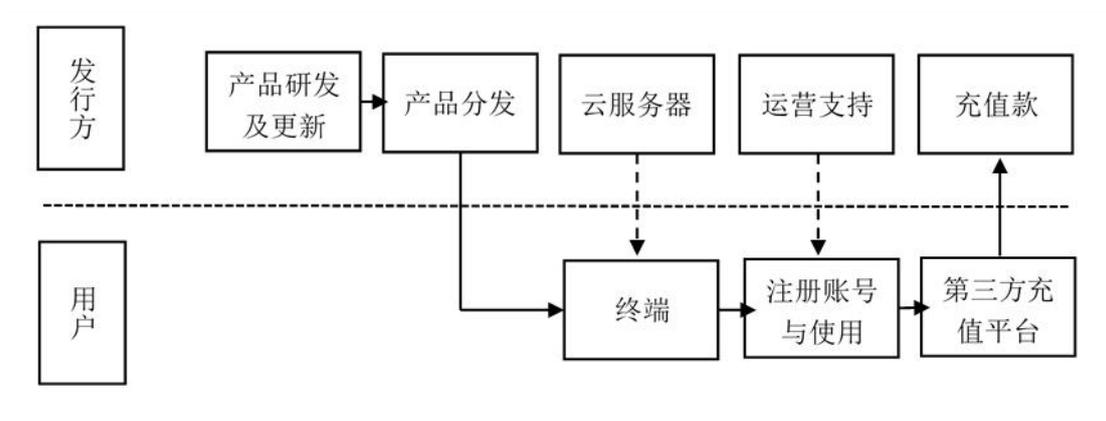


图 3.1 自营模式示意图

在自主运营模式下，K 公司以游戏研发主体或游戏代理主体的身份取得游戏产品在任意渠道按照自身意愿运营游戏的权利，而 K 公司在运营游戏方面具备较大的综合实力，可以借助自有的 web 游戏平台向既有用户基础推送相关游戏产品，并进行游戏产品的运营。公司负责游戏线上运营、初始及后续推广任务和保障系统稳定运行，并与外部广告需求方合作，提供游戏端线上的广告发布、在线客服及充值服务的统一管理。游戏用户在 web 游戏平台上注册进入游戏，通过在虚拟货币交易平台充值虚拟货币后，在使用虚拟货币进行虚拟游戏道具的兑换和购买行为，K 公司再将虚拟道具的所有权转让给消费用户，随即虚拟道具的使用权在 K 公司处消失，这种转移是自动和双方共识的情况下发生的。K 公司自主运营游戏在用户实际使用虚拟货币购买虚拟道具时确认营业收入。

3.4.2 联合运营模式下的收入确认方式

游戏运营商与其他具备运营综合实力的公司合作，以联合运营方式，发挥双方的资源优势，共同助力游戏产品的运营。游戏开发公司负责故事发展路线规划创意、制定开发计划和人员组建、策划设计、程序编码并进行集成和测试。游戏运营商负责 IDC 主机管理、公关维护、客户服务、运营数据挖掘应用、软硬件系统日常维护、EAI 管理工具开发应用和游戏及系统安全管理。

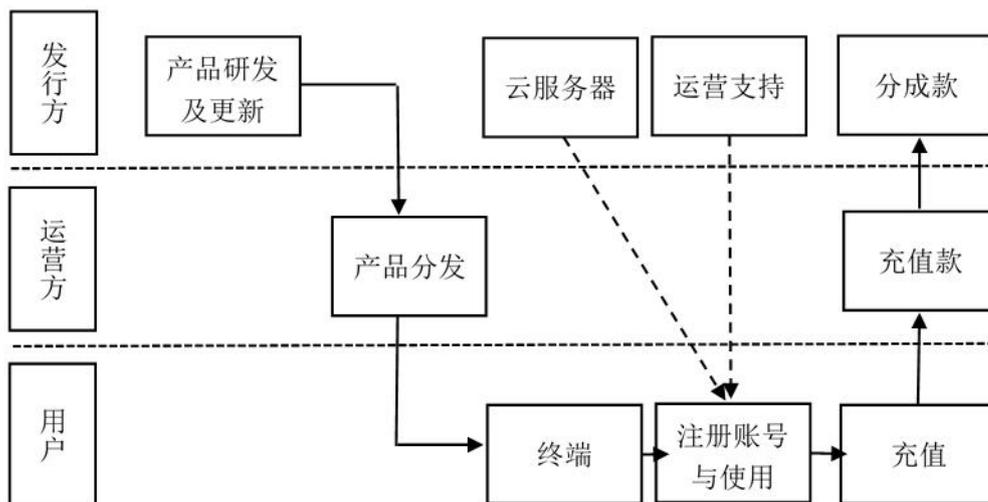


图 3.2 联营模式示意图

联合运营模式下，无论是 K 公司获取的游戏运营权还是联营方取得的运营权，在双方取得共识的基础上，充分发挥双方的资源优势 and 渠道优势，帮助解决游戏运营过程中的面临的复杂问题，形成更强大的运营实力，共同助力运营该款游戏。对于 K 公司提供的游戏产品的或从外部取得游戏授权的，那么 K 公司可以根据双方各自提供的用户消费数据核对基础上，通过共同协商的分成比例计算各方的分成金额，并按照用户实际使用虚拟货币购买虚拟道具时将相关收入分成归入双方公司账户。对 K 公司依靠自身的资源优势获得一款游戏产品的代理权的，也需要按照付出与回报的因素划分各方利益比重，其中双方运营商都需要提供各自数据进行效验，核对数据确认无误后，按照系统整体收入按比例划分，拨入运营商的账户。若是其他联合运营主体希望与 K 公司达成共同运营本公司游戏产品的，公司将一次性收取的游戏运营费用列为预收款项，并参考其他运营方所取得的授权运营期限，K 公司在运营期限内自对方取得运营权使按期限合理确认各期收入。其他依靠 web 游戏分发和 APP 分发所取得的收入，K 公司对这种形式的收入来源，其确认方式按游戏产品收入确认原则进行确认，APP 应用分发收入以所投放的必须得到用户点击或实际转化为下载量的实际有效指标量计算确认。

3.4.3 授权运营模式下的收入确认方式

授权运营模式主要是运营方没有自主研发游戏产品的实力，只具备资金优势和渠道优势，通过向游戏产品权利归属方以商业实质形式进行转移，获取运营的权利，而游戏产品所有权人则只需收取授权费用的一种形式，由运营商负责游戏的开发推广、游戏运营收入结算。

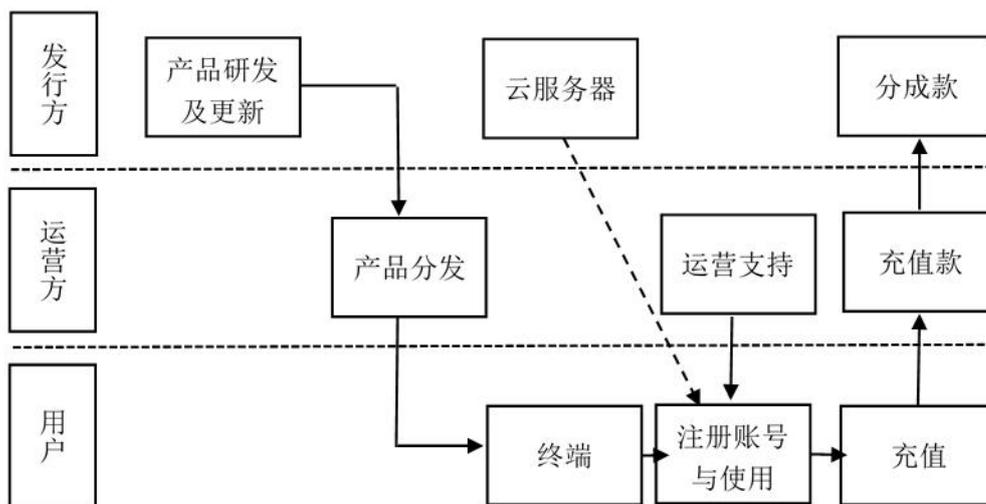


图 3.3 授权运营模式示意图

授权运营模式下，需要与运营商在事前达成相关约定，划分授权运营的权利范围，以及其他特殊情况下公司可根据限制性条件适当赎回授权的游戏产品的可能。并根据约定，运营方需要向本公司支付一定的代理费用，并根据运营方运营游戏实际获取效益进行补充支付一定比例的代理费用，公司将预先收取的代理费用按约定的受益期间分摊确认收入，未来收取的补充支付金额则按照当期收入进行确认。

4 K 公司收入审计风险案例分析

4.1 K 公司重大错报风险成因分析

4.1.1 收入确认标准复杂性导致的错报风险

游戏公司对于收入确认的问题，首先应从游戏公司所属类型和模式来分析。目前游戏产业链上所涉及的主体包括游戏研发主体、游戏运营主体、游戏平台主体等，通过不同的经营模式，又可分为自营、联营和授权运营模式，自主运营是完全由游戏公司从研发到运营整体服务过程，联营是与其他合作方共同对游戏进行运营的方式，授权模式则是依靠收取游戏产品授权费用及游戏实际收入按比例提成方式获利。从游戏产品所有权的归属以及游戏产品运营的绑定关系来看，研究所有权主体与运营权主体之间对主要条款约束内容的协议是否合理，对各主体之间所承担的义务和享有的权利进行识别，从而对责任归属的划分基础上，对主体身份加以定性，从而最终敲定确认收入的方法。

K 公司以自主设计游戏产品获取游戏专属权利和运营权利或通过外部寻求收购经营权方式的，利用高集成度的应用管理服务平台管理和提供信息托管、信息缓存等方式进行游戏产品运营。公司负责游戏的运营数据挖掘、EAI 管理工具开发和游戏及系统安全管理，提供平台游戏空中宣传媒介策划、广告及活动安排、在线客服及充值收款一体化管理。游戏玩家一般可通过在线销售网络和实体线下销售网络方式进行消费，用户可通过链接公司与客户的支付平台解决资金结算和收款问题，其后平台收款信息传递到公司后，公司再向用户注入虚拟货币，最后用户就可以用虚拟货币进行游戏道具的兑换，公司完全独立拥有运营权力的，在用户实际使用虚拟货币购买虚拟道具时确认营业收入。

在证监会对 K 公司年报的问询函中，K 公司在独立经营权下所采用的收入确认方式依旧是按照更新前准则进行的，K 公司披露由于用户的自身方面原因导致虚拟资产的舍弃，不再有任何实际行动表明还存在继续消费的可能的且 K 公司不再承担赎回义务的条件客观存在的，用户在实际使用虚拟商品时，K 公司已将与虚拟商品绑定在一起的风险与收益转移给用户，因此作为收入确认的标准。但此种方式仍显得过于激进，虚拟道具按用户可以使用受益的期限也存在具体形式的

划分：一次性道具、附期限道具（含永久性道具）。在实践经验和客观认知的角度看，在会计处理上如果对于这三种道具都采用同样的会计处理方法，则显得不够稳健。例如，根据经验来看，在游戏中购买一件一次性消耗道具被使用完毕后，用户极大可能会再次购买和使用，而对于有使用期限的（某些是永久性装备），用户购买一次后，则在很长一段时期内都不会再进行购买，所以K公司对一次性道具和有使用期限的道具采用同样的收入确认政策显得较为激进。

一般来讲，按照收费的形式不同，可以大致分为道具收费和时长收费。即时性道具一般是在用户使用完毕后便可确认收入，K公司不再承担后续的服务和责任。设定限期的道具，K公司先计入递延收益，其后遵循估计使用期限的长短进行分摊，一般采用直线法或其他与企业经营过程匹配的方法确认收入；对于永久性道具，可遵循产品估计剩余寿命期限的时间标准以直线法结转收入。K公司是按照完整保留玩家在数据库中的使用记录，不限于游戏用户记录、游戏充值、虚拟道具使用及消耗数据等进行设定收入确认标准。对于因用户长期停止登陆账户或账号处于长期弃置状态的，而且账号所绑定的充值金额未被及时消费的，可根据游戏用户注册协议规定，在公司不承担违约情形下，可将剩余金额结转收入。

表 4.1 自主运营模式下收入确认方式

运营模式	收费模式	具体表现	收入确认方式
运营模式	计时收费	按购买时长	按照玩家人数和实际游戏时间直线法确认收入
		包月	按照包月玩家人数和包月金额按月确认收入
		过期未使用	检查游戏规则，过期无权退款，到期日结转沉默账户收入
自营模式	道具收费	一次性道具	玩家使用道具后确认收入
		有限期道具	购买时计入递延收益，并在有效期内平均结转
		永久性道具	预估剩余游戏服务期内按平均结转
		过期未使用	无权退款的，到期日结转收入
		其他	估计用户生命周期和游戏生命周期，按较短期间平均结转

资料来源：依据K公司收入确认方式整理。

K公司在自主运营的模式下，除一次性道具在用户消费完毕之后即可确认收入外，将有使用期限和永久性道具的收费都是需要按照用户消费期限时长估计和按照预计在符合确认条件时进行确认的。由于用户消费习惯具有不确定性，企业对用户预期使用期限的估计也存在较大的不确定性，企业只能依据以往的数据对其进行粗略估计，可能因估计的不合理导致企业超前或者延后确认相关收入。

网络游戏企业从长期的发展趋势变化来看，公司依靠研发产品吸引目标用户，而游戏的开发周期一般较长，具有高投入特征。游戏产品的特殊生命周期受市场上同业竞争者推出同类型产品影响较大。另外，游戏产品在版本更新上也与技术进步呈现正向关系，技术的快速发展也促使产品的快速更新，一旦稍有落后市场其他类型产品，那么便加速了既有产品的衰落和淘汰。最后是用户对游戏产品的喜好程度也是随时间推移而逐渐丧失兴趣的过程，当市场上出现更具吸引力产品或更有新意的同类或其他竞技模式产品出现，也会因产品吸引力不足，导致用户流失，进而会导致产品无法保持持续经营能力，甚至淘汰。

其次，在产品所有权与经营权是否关联在一起的情形下区分主体所采用的具体运营类型，并遵循有效合理的生命周期估计，以两者中较小者作为摊销基础，均匀确认用户在系统内的虚拟货币对应的收入。

表 4.2 K 公司 2017-2019 年度游戏产品生命周期估计 单位：年

	2017 年	2018 年	2019 年
蓝月游戏	15	15	12
全民游戏	18	16	16
传奇游戏	10	10	6

资料来源：K公司2017-2019年年度报告及公开资料自行整理。

K公司从2017至2019年间，对公司推出的或代理的热门游戏产品生命周期的估计预期跟随市场上竞争加剧和用户流失的影响而降低对游戏产品运营期限的预期，使得K公司在收入确认的认定标准上也存在着一定的主观性，而根据近年来公司游戏产品收入占总营收比重达到76%至92%的情况来看，公司对于游戏产品生命周期的估计主观性程度一定上会给公司收入确认产生较大影响，因此，

从应计盈余管理的角度看,用户或游戏生命周期的不确定性将直接给予了公司层面进行盈余管理的条件,也同时将给收入审计带来风险,需要审计人员给予更多关注。

K 公司自主拥有产品所有权与经营权或通过外部购买经营权的方式获得产品的经营授权后,考虑到公司运营效率和资源分布等因素情况下,期望寻求整合外部优质资源和丰富的专业运营经验共同助力运营事业,也有助于产品打开市场,取得更好表现。

起源于 K 公司内部研发而成的产品,K 公司经研发成功获取成品时便自然取得所有权和经营权,而这种内部形成的产品,其他主体在期望寻求共同运营机会的时需要经过与所有权主体的谈判和协商,并敲定通过游戏运营双方主体所享有的收益分配,从而形成各自的收入。K 公司通过发挥自身资源优势和信息优势,从公司外部供应商采购的经授权代理的产品,在寻求与其他方共同运营获取回报的也需要对利益分配进行规划,在这一过程中要求合作双方提供真实的,有效的数据信息以保障财务处理结果的客观公正。

联营授权模式下,K 公司与合作方之间达成的合作协议中须有双方的权责归属划分以及分成比例、计算周期约定。收入审计风险则来源于对收入确认复核时,K 公司以自身系统数据与合作方提供数据核对并计算的分成款作为收入进行确认,但并未向授权运营商索要用户在线充值消费明细表进行数据比对而直接接受分成款的行为存在明显不合理性。此外,游戏运营往往是持续的和不间断进行的,短期多频次的数据校验增加了工作的繁杂程度,但有助于数据得到双方认可,而共同运营的主体之间按较长周期对利益进行分匹配就产生数据复核工作量大而导致的复核困难,甚至可能因对方的系统运行环境的安全性和业务数据的真实性存在疑虑而产生收入确认标准未完全按照已达成的协议执行,存在较大的审计风险。

表 4.3 联营授权模式下分成方式

联营	开发商	依据签订协议从游戏平台商取得分成款的权利时确认
----	-----	-------------------------

续表 4.3 联营授权模式下分成方式

	运营		
联营	商/平		按上述具体收费模式确认收入后，将分成款作为成本
	台商		
		收取一次性	
授权	开发	版权费用，	确认为递延收益，在协议约定的受益期内直线法结转收入
运营	商	承担后续技	
		术支持义务	
		收取一次性	
授权	开发	版权费用，	一次性确认收入
运营	商	后续无需提	
		供技术支持	
授权	运营		
运营	商/平		按上述具体收费模式确认收入后，将版权费用作为成本确认
	台商		

资料来源：依据我国网络游戏上市公司收入确认方法整理。

而且，K 公司对相关游戏产品在授权运营模式下的收入确认政策也未作区分，直接将一次性收取的版权费用直接确认为收入的行为难以令人信服。按照当前我国网络游戏公司收入确认方法，K 公司需要对一次性收取的版权费用是否附带后续技术支持服务义务，而分别进行确认，对附后续技术服务义务条件的，应先计入递延收益，并在受益期间进行分摊确认收入。对不承担后续技术支持服务义务的，应直接确认收入。公司依靠模糊的会计确认方法在一定程度上增加了公司利用简化的确认方法提前确认相关收入，形成了粉饰当期财务报表的可能性，从而利用掩饰公司真实业绩表现，吸引外部投资者增加对公司的投资，客观上也构成了公司管理层为维护自身利益进行盈余管理的事实。

目前，通过对我国境内主要的网络游戏上市公司发布的财务报表中关于收入确认方法进行搜集整理发现，K 公司当前实施的收入确认方法与当前大多数公司收入确认方法之间还存在一定差别，K 公司对虚拟商品收入的简化处理以及信息

披露不完整可能出于遮盖公司会计处理不合理的目的，所以，K公司收入确认标准的复杂性所构成的固有风险将直接影响到公司的重大错报风险。

表 4.4 国内游戏上市公司收入确认原则概要

序号	股票简称	股票代码	公司简称	经营模式			收入确认原则	
				自主	联营	授权	总额法	净额法
1	Tencent 腾讯	HK700	腾讯控股	√	√		√	√
2	完美世界	002624	完美世界股 份	√	√	√	√	√
3	三七互娱	002555	三七互娱股 份	√	√		√	√
4	游族网络	002174	游族网络股 份	√	√	√	√	√
5	天神娱乐	002354	大连天神娱 乐		√	√	√	√
6	恺英网络	002517	恺英网络股 份	√	√	√	√	√
7	巨人网络	002558	巨人网络股 份	√	√	√	√	√
8	掌趣科技	300315	北京掌趣	√				√
9	IGG	HK799	IGG Inc		√		√	
10	迅游科技	300467	四川迅游					
11	盛天网络	300494	湖北盛天	√			√	

资料来源：国内游戏上市公司年报及公开资料自行整理。

网络游戏企业盈利的主要来源于用户消费，但随着近年来互联网企业的发展，合作分成模式也被逐渐实施和运用，企业为了减少投资成本和迅速扩大经营规模，通过与其他平台联营和授权运营进行合作更加普遍，不同模式下主要交易主体的权利和责任的承担有所不同，需要按照合作协议和约定进行识别，相应的在会计

核算的基础上采取不同方式确认收入。而K公司所发布的财务报告在近年来并未披露重要的合同信息，模糊的合作分成模式约定增加收入审计风险的隐蔽性。

表 4.5 各责任主体合作分成模式

获取方式	模式
自主研发	公司自主研发产品，所有权自有，经营权自有，收入归自己所有
代理运营	开发商通常只提供游戏版本支持及技术帮助；运营商全面负责游戏推广、服务器服务等运营维护工作；代理运营双方通过版权金家收入分成方式合作
并购开发	游戏运营商投资游戏开发商，并协助其开发运营，一般由运营商获得游戏版权
联合运营	开发商负责版本更新、服务器架设、客服运维工作；运营商负责市场推广和充值渠道建设；联合运营双方按约定比例分成
委托开发	运营商支付开发费用，委托开发商开发产品，版权归运营商所有

资料来源：根据公开资料自行整理

4.1.2 虚拟商品计价与销售折扣多样性导致的错报风险

虚拟商品与实体商品存在较大差别，具有自身的特征和形式，决定了其计价有别于其他的商品。虚拟商品在存在形式上与一般传统商品在特征上表现为，商品的永久性、个性化、便于传播以及与特定软件绑定形成互补品。虚拟商品在经济学上的特征则是依靠厂商对用户的偏好依赖而设计，同时需要对用户研究的基础上，实行差异化的定价，对于用户消费意愿的程度不同，对不同属性商品实行不同定价，虚拟商品所具备的属性越高，虚拟商品的溢价也越高。其次，由于虚拟商品特殊成本结构导致开发成本基本上属于沉没成本，而且虚拟商品的复制性

导致再生的产品几乎不产生任何新的成本，虚拟商品定价也有很大不确定性。

与此同时，运营商为了推广游戏产品，吸引更多目标用户群体，会策划丰富的营销活动和销售折扣活动，虚拟商品的销售折扣方式种类繁多，一般而言，会提供用户充值折扣，即在同样价格水平上，在销售折扣期间，会增加购买虚拟货币的数量，从而兑换更多虚拟商品。或者直接对虚拟商品进行打折或将相关商品进行绑定销售，以达到增加销售量和取得高额现金流量的目的。而同一种商品在销售折扣的形式上也存在不同程度的力度，或不同产品折扣力度的多样性，直接增加了销售收入确认的难度。

K 公司为了推广游戏产品，吸引更多目标用户群体，在虚拟产品定价和虚拟商品销售折扣方面拥有多样化的策略。在虚拟商品定价上是依据商品等级进行定价，虚拟商品等级越高，属性越强，定价就越高。在 K 公司游戏客户端页面内，游戏商店内提供的虚拟道具具有数百种之多，虚拟产品的价格以金币或钻石等虚拟货币计价。其中 1 钻石=0.1 元人民币，1 钻石=10000 金币。

表 4.6 全民系列游戏产品虚拟道具计价统计表

物品（名称）	阶数（等级）	单价（金币）
圣灵之弓	7	5000
传说之盔	5	50000
幻月之铠	6	60000
麒麟护手	7	20000
星芒戒指	4	30000
精灵之靴	4	40000

资料来源：K公司全民系列游戏产品客户端。

表 4.7 全民系列游戏产品销售活动及折扣表

项目	福利
首次充值	充值任意金额，送项链、戒指及金币宝箱

续表 4.7 全民系列游戏产品销售活动折扣表

月卡返利	月卡 45 元，每日领取钻石返利及珍贵道具，30 天可累计返利 3000 钻石
每日任务	依据游戏任务进度奖励相应金币
等级奖励	0-20 级，奖励 5000 魔晶石、15 万金币及 2 钻 0-45 级，奖励 8000 魔晶石、20 万金币及 4 钻等
节日活动	限节日当天，原价 700 元道具当日促销价 648 元
专享活动	对不同召唤师角色授予优惠

资料来源：K 公司全民系列游戏产品客户端。

通过访问 K 公司运营的游戏产品客户端，可以发现游戏内活动十分丰富，优惠活动十分复杂，既有按照充值优惠设计的折扣活动，也有按照节日活动、特殊角色设计的优惠折扣活动。但是用户充值消费的虚拟产品使用期限又可分为一次性道具和附使用期限的游戏道具，因此需要对不同的充值消费金额以相应确认标准进行确认，而 K 公司未能就相应的销售折扣活动有明确的区分辨别，相应的确认标准存在模糊不清的风险，极易使 K 公司利用销售折扣和虚拟产品定价影响收入的确认时间，从而形成了盈余管理的可能性，并且 K 公司业务复杂程度的提升，也容易导致重大错报的发生，会在一定程度上增加审计人员的收入审计风险。

4.1.3 虚拟数据易于篡改导致的错报风险

网络游戏企业与传统企业的不同在于，经营交易过程由实体企业的线下交易方式转移到虚拟企业的网络环境中交易。在虚拟产品的交付转移过程中，企业无需承担实体的真实环境中的运输和仓储，所有提供的服务已完全依靠系统线上进行维护。在上方交易的协议或合同方面具备类似的约定，但所达成的契约也同样依靠企业出具的电子协议实施，但所有交易订单和协议都依靠信息系统加以存储和备份。

正是由于整个的交易过程被充分虚拟化，企业信息系统的的天安全性和不稳定性难以保证数据的真实和完整。由于信息系统处于企业的控制之下，企业也完全具备利用自身的技术能力和技术水平，通过预留系统漏洞或开放系统管理权限，介入到信息系统数据的修改过程之中。在系统中利用虚构用户身份或者雇佣其他

人员为达到虚构交易的目的,在系统中进行虚增充值信息或是以真实的外部购买行为实施虚构收入的目的。这种方式不但隐蔽性更强,一般情况下也难以被企业外部人员或审计人员发现。

网络游戏公司下游用户具有高度的流动性,而且面对的用户群体也非常巨大,也就形成了业务量庞大而单笔业务金额小的特性。由于网络游戏企业将现实中的交易过程完全转移到虚拟互联网空间中,而用户和企业间不在以任何实体交易和以实体交付货物为交易形式,取而代之的情况是游戏企业可以运用自身的信息系统操控交易过程,将依据网络平台达成的协议,将利用网络向用户直接推送产品或服务,随之将交易过程中的交易数据完全留存于网络存储系统中和在云服务器中进行数据备份。数据信息是否真实可靠,是否安全则取决于信息系统的安全性和可靠性。而依赖系统中台提供数据作为收入确认的依据就需要依靠合作企业间认可系统中台提供数据的实际用户量和实际消费情况。

其中主要包含系统控制流程、数据准确性、数据备份与数据安全等方面。而审计人员主要对业务数据在系统运行过程中运行的逻辑性和与财务依靠输出端数据的处理过程符合性来考虑收入是否存在重大错报。

同时,网络游戏企业所拥有的所有与业务相关的数据均以业务的发生为来源,在企业的产品运营的整个周期中,所有数据均具有不间断性,持续的业务带来了持续的、实时数据更新。这种在线的持续数据变化,增加了审计工作难度。审计人员则主要以审计期间的闭合性财务报表期间数据为依靠,分析数据的持续性是否具有持续性的逻辑特征,或分析不存在持续性的原因解释。

网络游戏公司业务依赖系统数据的特性,让信息系统虚拟交易过程不可被人为观察,信息系统运行环境的安全性也不被广泛认可,导致虚拟数据可能存在篡改的可能性,产生因信息系统控制缺陷导致的重大错报风险。

K公司业务范围主要是依靠自营模式开展的,而公司独立开发的游戏产品在独立运营时需要搭建起完整的数据服务平台以保障数据的交换和访问。由于数据服务器处于公司掌控范围内,用户只享有调取个人游戏数据的权限,并不能进行其他超出权限范围的事项。而K公司在依靠自身的技术优势和平台优势,利用自身的信息系统管理权限可以对信息系统数据享有管理维护权。信息系统自身的安全性直接关系到虚拟数据的安全性,当信息系统存在安全漏洞时,就给予了外部

非法人员或企业内部人员非法人员攻击的可能性,甚至企业在管理权限制度不完善或拥有完善的管理权限授权制度但未能被有效的、一贯的执行的情形下,也可能遭遇数据被恶意篡改的可能性。

根据对 K 公司运营商店的用户评价意见的收集整理发现,存在用户持续使用游戏并升级到一定等级之后,被系统判定为无效用户或提示恶意使用外挂导致用户注销;也有用户在消费数万元金额后,由于一定期间未使用而被游戏系统删除用户数据的问题;甚至存在用户在进行充值后,虚拟货币无法到账的问题。从用户反馈的问题看出, K 公司信息系统后台可能存在恶意注销用户行为,或借助后台系统管理权限,将用户注销,以达到提前将用户充值确认为收入的风险。而用户充值与虚拟货币未能即时到账问题则反映出 K 公司系统稳定性风险, K 公司可能利用篡改虚拟数据或虚构用户进行相应违规操作,这种通过篡改数据达到虚构销售收入的行为可能会以管理层授意的方式进行实施,并直接越过内部控制,从而使内部控制失效,构成控制风险,从而影响到重大错报风险,导致收入审计风险水平的上升,需要审计人员加以关注。

4.1.4 信息系统自发性故障导致的错报风险

存储数据信息的信息系统或服务器是完全依赖电力环境运行的,一旦脱离电力生存环境,数据信息也可能存在丢失的风险。根据信息系统管理规范, K 公司也制定了相应的备份制度设计和执行备份系统管理措施,以避免因外部因素导致数据丢失的风险。另一方面,公司偶发性机械故障也在某种程度上会导致存储数据出现混乱情况,例如将普通用户的数据与付费用户的数据进行混淆,自营游戏虚拟货币与联营游戏虚拟货币消耗混淆导致开发商于运营商对相关用户数据核对不一致现象,以导致不能对收入进行精确结算。

4.1.5 内部控制风险导致的错报风险

对审计风险的判断离不开公司内部控制情况和内部控制缺陷的监督和检查,是否具备相应的内控制度,是否得到有效执行都是需要重点关注的风险点。从 K 公司自身实施的内控评价过程情况看,通过选取样本执行穿行测试,检查公司与收入相关的内部控制设计与执行,根据实际情况执行相关程序。经审计人员对 K

公司内部控制进行审计的基础上,发现 K 公司在投资管理流程上存在不规范之处,对相关的投资决策没有经过决策程序的干预直接作出决定,存在管理流程的内控缺陷。

在业务层面的内部控制上, K 公司依照信息系统提供的用户消费数据作为确认收入的直接依据,但未能在信息系统的控制有效性上披露相关信息,在公司信息技术一般控制环节中,未能直接获取公司在程序变更、程序和数据访问以及计算及运行方面的控制措施,而在信息数据处理的输入、处理和输出环节如果存在控制不到位的情形时,收入的完整性、准确性、存在和发生等认定均构成风险。

另外,通过公开资料和证监会处罚信息提供的内容方面,发现 K 公司 2019 年中,公司在高级管理层方面有 4 名成员先后因个人经济犯罪、操纵证券市场罪以及背信损害上市公司利益罪被公安部门调查,在公司建立了相关的内部控制制度的情形下,公司高级管理层的多次犯罪却未能被公司内部控制进行拦截和矫正,充分暴露了 K 公司内部控制制度未能得到一贯的执行,内部控制制度存在一定的缺陷。

非财务报告内部控制缺陷认定上,注册会计师发现被审计单位子公司内控管理缺乏管控的非财务报告内部控制缺陷,原因是子公司处于业绩对赌期,上市公司母公司对控股子公司的经营管理过于懈怠,并未积极向子公司传递规范经营的信息,子公司也未曾使用统一的财务管理会计政策和财务系统、结算软件,造成子公司未完全按照公司内控管理制度执行,构成了管理层面的控制缺陷。

4.1.6 企业经营风险导致的错报风险

当前游戏市场竞争程度日益激烈,游戏企业也呈现出两极分化的趋势,头部企业占据市场的规模份额的 2/3 以上,而 K 公司处于行业竞争的中低层,在市场上的影响力较小。企业的经营风险主要源于版权诉讼、游戏版号的审批趋严、游戏产品创新不足、财务状况不稳定方面。

(1) 版权诉讼

在梳理 K 公司的问询函中发现, K 公司与业内的同业竞争者之间存在数十起法律诉讼纠纷并且大都未能得到最终解决,其中大部分法律诉讼都是涉及知识产权和商事纠纷。2017 年与国内游戏公司主体之间的商事纠纷裁定 K 公司的总赔

偿金额达到 49 亿元人民币。2019 年与国外游戏公司主体知识产权纠纷要求赔偿 25 亿元人民币。在于国内知名游戏公司关于著作权的纠纷中，被起诉赔偿请求 3500 万元人民币。K 公司所面临的众多版权诉讼风险是经营风险的一部分，而版权诉讼的持续性给企业带来持续的困扰和危机，这种诉讼带来的经营风险总是会给企业埋藏非预期性风险，造成经营成果的流失，也引发了对企业经营前景的悲观情绪，经营风险的提升会使得管理层可能因维护利益的目的而增加财务报表披露的风险进而影响审计风险。对固有风险的影响是由于经营环境的恶化，企业的固有风险将明显上升，盈利变得更为困难，为了提升利润，业务的复杂度将会提升，也容易导致重大错报发生，另外增加了企业舞弊的意愿，更倾向于虚构销售收入完成业绩考核指标。对控制风险的影响是 K 公司高级管理层在面临业绩压力和希望通过达到预期经营业绩期望，从而使高级管理层产生以推高公司股价并将持有股份套现的动机，而在公司管理层存在这种特殊需求时，粉饰报表则必须越过内部控制实现，此时内部控制失效，公司控制风险就会加大，继而提高重大错报风险水平。

(2) 游戏版号审批趋严

2018 年网络游戏市场游戏版号禁令的出台，从最高层次的顶层设计给国内游戏产业的发展造成了直接的、强烈的冲击并且中小游戏公司在承受巨大压力下也造成了举步维艰的经营状况。K 公司也不例外，突发的政策禁令严重打击了游戏产业的信心，K 公司经营环节面临重大不确定性的现状触发了 K 公司经营风险的水平上升，公司盈利表现不及预期的客观情况增加了管理层真实盈余管理的操作可能性，容易导致重大错报风险发生。

表 4.8 限制性政策

时间	政策	机构	内容
2018.2	《关于严格规范网络游戏市场管理的意见》	宣传部、网信办	规范用户数量达、社会影响力大的产品、内容低俗产品、未经许可产品、境外，法律禁止内容产品

续表 4.8 限制性政策

2018.3	《游戏申报审批重要事项》	广电总局	全面暂停所有游戏版号发放
2018.8	《综合防控儿童青少年近视实施方案》	教育部等	开展网络游戏上线运营数量调控,探索适龄提示制度

资料来源：国家新闻总署、广电总局等部门网站。

(3) 游戏产品创新不足及用户黏性下降

从公司披露的 2017 年、2018 年及 2019 年财务报表看出，公司营收主要来源于移动互联网收入和游戏产品收入两方面，游戏贡献超 7 成，移动互联网收入贡献 2 成。K 公司旗下控股子公司也拥有不俗的研发实力和深厚的人才储备，通过人才技术优势快速打造了一些广受市场欢迎的产品，如现代都市策略游戏、武侠古装斗争游戏、虚拟世界对战游戏等。通过重视对手机游戏的资源投入，目前已有多款产品在海内外持续拥有不俗表现，为公司贡献了大部分的营收来源。在授权运营模式下，公司开发产品《烈火屠龙》授权腾讯公司运营独家代理，月流水不断下降，K 公司独家代理多款游戏产品虽有超过 3000 万流水，但部分产品营收能力大不如前，产品缺乏吸引力及用户流失率上升成为公司经营障碍。从财务报表披露数据来看，公司主要营收依靠的产品带来的收入呈现出逐渐下降的趋势，以及 K 公司所推出的产品战略布局广泛，K 公司在产品层次上的研发费用有所摊薄，公司在后续产品研发上面开始乏力，不足以推出强劲的产品维持持续的经营能力。

表 4.9 K 公司研发投入情况

	2017 年	2018 年	2019 年
研发人员（人）	564	828	838
研发人员占比	49.39%	61.56%	60.77%
研发投入（元）	231047192.82	481474186.5	372820600.28
研发投入占营收比	7.37%	21.08%	18.3%

资料来源：K 公司 2017-2019 年财务报告。

K 公司作为游戏行业中下游厂商，与行业头部游戏企业相比，在竞争力上稍显匮乏。研发实力及产品创新力在明显不足的情形下，打造畅销的、热门的游戏

产品就显得极为困难，其表现形式上也体现为用户黏性的下降。一款热门游戏产品首先通过社区运营和营销积累大量游戏用户，随着用户对产品新鲜感下降，以及其他游戏产品竞争加剧，随即引起产品用户数量的下降，导致产品的生命周期下降，引发企业持续经营能力不足风险。

而这种产品创新乏力和用户黏性下降的经营风险可能导致 K 公司持续经营能力下降，企业所面临的固有风险就会提高，实现更高盈利的可能性就会下降，而固有风险水平的上升，并且增加了管理层进行收入舞弊的风险，在客观上也增加重大错报的可能性。

表 4.10 K 公司 2018 年游戏 1 运营数据 单位：人

游戏名称	季度	用户数量	活跃用户量	付费用户量
游戏 1	一季度	257,604	785,632	72,453
游戏 1	二季度	322,643	744,242	23,465
游戏 1	三季度	232,345	765,845	32,476
游戏 1	四季度	189,543	547,322	32,342

数据来源：行研报告及公开资料整理。

表 4.11 K 公司 2016 年游戏 1 运营数据 单位：人

游戏名称	季度	累计活跃用户 数量	活跃用户量	付费用户量
游戏 1	一季度	104,208,665	36,610,296	851,328
游戏 1	二季度	139,091,888	37,168,529	717,522
游戏 1	三季度	174,095,447	37,063,201	666,879
游戏 1	四季度	184,538,260	12,647,308	543,225

数据来源：K 公司 2016 年财报。

根据 K 公司运营的游戏用户数据反馈信息来看，公司用户数量和活跃用户数量通过纵向对比发现呈现明显波动性，用户数量大规模削减，付费用户数量也大

幅削减，这在一定程度上反映了用户付费意愿的降低，以及对游戏用户数量逐渐呈现出分离态势，用户粘度随即下降。考虑到该游戏产品 2016 年营收占游戏业务收入比例在 40%以上，而 2018 年该游戏产品营收占游戏业务收入比例已不足 20%，但是 2018 年与 2016 年相比，K 公司游戏业务收入占总营收比例均超过 80%，反映出 K 公司以往运营的热门游戏逐渐衰落，用户基础逐渐瓦解，产品用户的流失也给企业造成持续经营的问题，而业绩压力可能迫使公司管理层做出违规操作，导致固有风险水平上升，增加错报风险发生的可能性。

(4) 业绩表现不稳定

2015 年至 2017 年间，K 公司营业收入从 23 亿元增长至 31 亿元，营收增长表现振奋人心，净利润也从 6.5 亿元增长至 16 亿元左右，业绩翻倍的表现是对公司成长性的预言。但自 2018 年开始，伴随着公司管理层的频繁变动，公司业绩开始出现疲乏的、缺乏增长能力的情况。财报显示 2018 年全年营收同比减少 27.13%，净利润同比减少 89.2%。2019 年一季度也遭遇了滑坡，一季度营收 6.7 亿元，净利润暴降 64%。

表 4.12 行业及产品业绩波动表

单位：亿元

	2018 年		2017 年		同比增长
	金额	占营收比	金额	占营收比	
营收合计	22.83	100%	31.3	100%	-27.13%
分行业					
游戏产品	20	87.8%	24	76.7%	-16.6%
移动互 联网	2.77	12.1%	7.2	23.2%	-61.9%
分产品					
移动游戏	15.4	67.4%	14.7	47%	4.51%
网页游戏	4.66	20.42%	9.31	29.7%	49.97%

续表 4.12 行业及产品业绩波动表

单位：亿元

游戏分发	2.22	9.7%	5.3	16.96%	-58.1%
------	------	------	-----	--------	--------

应用产品	0.55	2.4%	1.96	6.29%	-71.98%
------	------	------	------	-------	---------

资料来源：K公司2018年年报。

K公司在面临诸如诉讼压力和国家政策监管等方面的外部压力时，为K公司进行收入舞弊提供了动机。根据公开信息了解到，公司自2018年以来出现效益低迷的原因一部分也来自于公司管理层频繁变动的负面影响，同时公司由于借壳上市和因业绩对赌压力，形成了盈余管理的需求，从而可能在某种程度上会利用收入确认的标准，对相关收入进行提前或延后进行确认，以导致收入审计风险上升。

4.2 K公司检查风险成因分析

4.2.1 函证程序实施限制导致的检查风险

在实施函证程序的过程中，审计人员一般会选取公司作为函证对象，亦或是针对与个人有较大往来的金额实施函证。K公司经营游戏品种种类繁多，并且游戏用户通过网络系统消费的金额小、交易频率高、用户趋于分散和不集中，用户数量庞大的特点使得审计人员难以对规模庞大的用户个人进行筛选作为函证对象。并且审计人员一般是通过纸质形式对用户进行函证，纸质函证对网络用户的函证效果往往会不明显，个人用户由于重视程度不足以及对审计函证工作的缺乏了解等客观因素的存在，使得针对个人用户的函证回函率极低，审计人员也难以利用函证程序获取更多充分、适当的审计证据。

函证程序的实施限制在一定程度上也会影响到收入审计过程中的取证范围不精准性，不能够形成外部证据对收入的真实性验证，会形成一定的审计风险。

4.2.2 审计人员信息技术能力不足导致的检查风险

网络游戏公司不同于一般的传统公司之处就在于其业务处理过程不再依靠线下的交易模式，而是将业务转移至网络空间的线上过程，这种处理方式的转型，极大地降低了公司运营成本也提高了公司的运营效率。公司的网络系统不仅发挥着为用户提供数据处理和增值服务的功能，也为用户使用的信息数据提供存

储功能，而网络系统所存储的用户数据为公司收入的确认及结算提供了基础数据，所以，在执行网络游戏企业收入审计时，应当以 IT 审计为基础。

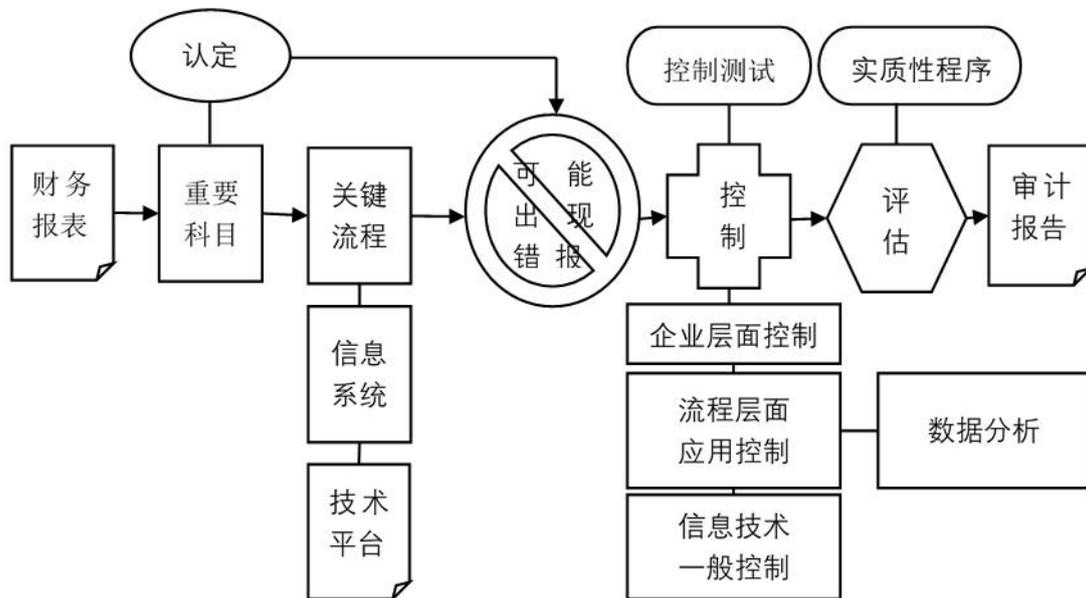


图 4.1 IT 审计流程

项目组需要组建或聘请外部 IT 系统专家，利用外部专家工作对被审计单位网络系统执行了 IT 审计。在执行 IT 审计过程中，注册会计师主要对游戏产品后台数据库和收入确认需要的基础数据进行核对；新增用户数据、经常上线用户、付费的用户数量等指标与实际收款数据的匹配性进行分析。根据实际了解情况，审计师虽有意识的启动了 IT 审计程序，为形成审计意见形成基础，但根据立信会计师事务所和北京注册会计师协会指导意见来看，IT 审计不仅仅需要对后台数据和结算数据进行核对，更需要测试系统控制环境是否有效。系统测试范围包括测试网络系统或数据是否存在被人为修改的可能性，数据备份与恢复功能和物理安全性；针对部分重点选取用户，测试系统对用户实际使用的虚拟资产耗用信息的记录是否完整；对网络系统中业务处理过程中业务所贯穿的流程进行验证，分析业务与系统的对接程度和对接效果是否能按照预期设计发挥作用。另外，审计人员也需从企业运营管理的动态层面有所把握，识别企业在系统里对付费用户与免费用户的区分是否混淆；利用专家工作检查公司网络系统是否存在部分人员未经授权情况下，擅自独立实施数据增减或变更网络系统的问题；检查公司对不

同运营产品是否分开运营以及是否对数据信息分别存储,有无存在虚拟商品在系统管理中混淆的问题;

当然,审计人员由于信息技术能力不足,不具备对网络游戏公司信息系统内外部环境因素进行有效识别和评估,一方面在应用控制检查中,被委托方考虑到成本效益性,也可能存在不能完全有效的利用专家工作的情况,简化了 IT 审计程序。另一方面也从某种程度上忽视了对系统控制环境的测试以及数据区分和数据保存的安全性、数据处理的逻辑性考虑,这在一定程度上构成审计程序实施不到位的风险,也就导致了检查风险水平的上升,从而导致收入审计风险水平的提升。

5 防范网络游戏公司收入审计风险的对策

5.1 严格系统控制测试

网络游戏公司搭建的游戏运营信息系统是进行数据输入、处理、存储和输出的平台，审计人员在实施收入审计过程中需要重点关注信息系统风险。因为信息系统在缺乏或者不合理规划等情形时，会导致系统稳定性不足或者存储的虚拟数据不真实及不完整。与网络游戏公司系统运行要求的不相符合的信息系统以及不严格的访问和授权管理制度也会导致内部控制失效。最后是系统的运行和维护安全防护措施缺失，显然也会导致信息泄露风险和系统瘫痪故障。游戏企业的生存发展依赖信息系统在内部控制中发挥积极作用，需要充分适当的考虑和关注企业的组织架构、业务活动、技术水平等因素，制定有序的设计开发、运行维护程序，提升企业现代化管理水平。另外需要单独设置管理机构全权负责信息系统的安全管理工作。

审计人员在对网络游戏公司信息系统的运行情况实施审计过程中，要重点关注公司对搭建信息系统所考虑的设计方案是否合适，查看公司是否经过适当程序审批授权信息系统的建设，公司内部控制部门是否对重要控制点提出控制要求，在设计系统运行的流程中是否符合业务逻辑，最终完成的信息系统是否经过质量检验和运行环境检验。企业在信息系统的开发如存在购买外部知识产权的情况，审计人员需要核实被审计单位有无公开招标等其他形式选择优质开发单位。在系统开发过程中，审计人员应对系统中的操作权限管理进行核实，规避系统数据篡改风险。当网络游戏公司确有必要进行后台管理和操作的情况发生时，需要对输入数据的安全性进行效验和记录，并需要对后台系统维护和操作的用户记录进行查验，对虚构用户交易记录的情况，需要及时保留审计证据与单位进行沟通。

对于系统开发上线运营的后续管理过程，审计人员需要对开发单位和内部管理部门进行沟通和协调，跟踪企业后续的系统升级维护和硬件设备的检查验收是否有效，同时也需要和被审计单位去了解企业是否有制度系统的备份安排，以保障系统更新和迭代的衔接过渡。当网络游戏公司出现信息系统版本更新迭代的情况，审计人员应调查公司管理人员是否存在独自进行系统软件的变更和更改，而没有其他监管人员的监督情况存在。在重要的数据信息和涉密信息方面需要识别

是否存在严密的等级信息授权使用秩序和相应的技术手段保障,是否对网络传递的重要信息有关键性的传递措施和保护性措施,确保信息传递不受外界因素干预,以确保收入审计过程中公司收入确认与信息系统数据的匹配性,从而降低收入审计风险。

5.2 核查数据真实性与完整性

业务所依赖的与用户相关的系统数据对于收入业务处理过程极其重要,系统数据的真实性与完整性将直接关系到收入确认合理性。审计人员需要取得网络游戏公司报告期内的全部充值流水和其他合作商处获取的对账单或者公司系统内数据进行核对,发现是否存在异常情况,针对全部流水做移动平衡测试,即期初+充值-消耗=期末。从网络游戏公司财务部门获取与公司存在重要交易往来客户资料,利用企查查等软件核实客户是否真实,是否存在虚构客户躲避审查的可能。获取公司所有与客户之间签署的业务合同,仔细核对合同是否基于真实的业务关系达成,重点识别合同中关于客户信息、权利范围、运营方式及付费方式的约定,根据合同中事先达成的约定信息对游戏公司确认收入进行复核,以保证收入确认的真实性和准确性。

网络游戏公司所拥有的数据量极其庞大的基础上,要做好数据真实性完整性核查,很难对所有数据进行全面核验,只能利用辅助审计技术和分析性工具对部分数据信息进行核查分析,以达到合理确定所有数据是真实的、可靠的,其中所分析内容包括但不限于用户规模、用户地理位置分布情况、用户付费意愿程度、频繁上线用户数量、真实付费水平、ARPU 值等,通过对网络游戏公司运营前后各期数据与游戏运营情况的反馈程度进行对比,以获取数据符合程度方面的审计证据。另外,审计人员也可以通过注册用户模拟一般消费用户的使用过程,以达到进行穿行测试的目的,通过模拟用户使用游戏和充值消费的过程测试游戏后台数据的运用情况是否与实际情况保持一致,对模拟的游戏用户账号及 IP 位置信息与网络游戏公司存储信息进行比对,看是否存在遗漏记载或错误记载的可能性。而单一的模拟用户穿行测试可能无法获取适当的审计证据时,审计人员也完全可以通过事前或者事后跟踪审计的方式对公司的系统数据真实性完整性进行调查。甚至通过获取随机用户方式,对消费充值排名靠前用户或者对所有用户进行分层

抽样，对玩家信息进行分析，检查真实性。也可以通过网络游戏公司内部电脑 IP 与游戏后台数据的比对，查看是否存在企业利用内部员工虚构交易数据的情况以达到验证数据真实性的目的。

5.3 以非财务数据印证财务数据

在执行游戏公司收入审计时，获取较多的内外部非财务信息进行分析，对分析公司收入真实性具有重要作用。游戏公司往往具备互联网公司的行业特点，生命周期短暂，经营风险较高，不能有效地将资源能力和用户价值转化为盈利模式和不具创新性的泛化产品在缺乏市场生存环境情况下不能持续吸引外部的风险投资甚至是个人投资者的青睐，对市场运作方式及变现方式不具备摸索和创新的能力会导致在竞争中被碾压甚至毁灭。游戏公司的价值并不能反映在公司规模大小和公司财力状况的优劣上，而是需要判断公司是否能够持续提供优秀的、引领性的作品和具有广泛而坚实的用户基础上，并在此基础上再将用户流量转化为各种类型的收益。与用户相关的访问数据、下载注册数据、用户活跃度数据均是流量数据的表现形式，这些看似简单的非财务数据在互联网公司的快速发展过程中发挥着相当重要的作用，用户流量的增长或许不会在游戏公司财务上反映出来，但是公司潜在积累的流量会潜在的影响游戏公司未来的收入和收益。因此，审计人员需要发挥数据流量作用，特别是当指标趋势与收入趋势背离情况发生就意味着问题的出现。观察游戏公司的用户基础，用户规模与公司产品的创新性和可玩性的关联性。由此，游戏公司可采取的分析程序通常有两种：总体分析和玩家数据分析。总体分析是依靠图表分析，客观展示出各运营模式下的收入和消费趋势是否异常，自营模式下的收入金额与用户消费金额关联性更强，整体走势也呈现同向变化。联营模式的，收入金额与用户消费关联性稍差，形成差异的原因或许与合作协议分成中一次性确认收入或分期确认收入相关，需要审计人员依据具体合同协议分析。

利用公司所在的行业发展产业政策、未来发展趋势以及公司所处行业地位与同行业对比分析，公司经营发展是否存在匹配的 IP 打造能力、产品研发能力，游戏产品的生命周期是否与市场中的实际表现相符合，是否在政策环境方面存在严格的限制性政策约束，甚至是科技进步带来的良好发展势头是否为企业的发展

带来利好信息，并依靠技术进步更新服务的能力。对外部环境的分析，能在一定程度上为审计业务提供客观的支持依据。

用户数据分析。用户数据直接关系到产品运营效果的好坏，良好的用户数据表现反映了产品运营状况良好，而低迷的用户表现则反映了产品运营缺乏吸引力。一般而言，活跃用户和在线人数高峰往往出现在用户闲暇的个人时间或者具有普遍性的假期时间内，利用这些特征可以来分析收入的合理性，两者走势的相向而行意味着触发收入异常情况。获取游戏充值数据和具体充值玩家数据，对系统内记录数据相核对，分析黏性用户充值渠道是否稳定，是否存在累计充值金额较高但较少进行游戏消费的现象存在，是否存在一个支付账号对应多个游戏账号，或游戏账户出现大量虚拟货币冗余现象对分析收入的合理性、真实性较为适用。

5.4 加强对收入确认标准、商品定价及销售折扣政策的沟通

企业在不同经营模式下的收入确认标注是需要依靠责任主体的划分进行判断的。虚拟产品定价也与真实的市场产品有着决然不同的定价逻辑，虚拟产品定价没有既定的生产成本，使得虚拟产品的计价具有较大的主观因素涉入。而虚拟商品的销售折扣政策也完全出于运营主体以吸引更多用户及可观的营业收入为目的。而综合三者因素来看，企业合理确认收入存在着比较大的复杂性。

审计人员在对网络游戏公司收入审计过程中，针对复杂的收入确认标准、虚拟产品定价的逻辑以及虚拟商品销售折扣类型需要与被审计单位加强沟通，提升辨别标准或政策设立的逻辑性的能力，以及相关标准或政策与财务处理符合程度的辨识力。

在实际操作方法上，审计人员一方面需要通过询问和沟通方式了解相关问题，获取相关标准确定和政策设立的纸质或电子形式的审计证据，另一方面也可以通过实际下载体验游戏产品，实际了解相关标准、政策是否与被审计单位表述一致。

5.5 全面了解网络游戏公司的经营风险

企业的经营过程无时无刻都面临着企业内外部环境的影响，而复杂的风险也对企业的错报风险产生了关联。从网络游戏企业自身所处的行业特性上，企业自身的产品研发能力、企业财务状况、企业面临的知识产权纠纷甚至国家层面的产

业政策限制性因素都对企业收入变动产生较大影响。

审计人员通过全面了解网络游戏公司经营风险,在客观程度上能够提升对收入审计过程的谨慎性程度,甚至能够根据企业面临的经营现状识别企业是否存在进行收入舞弊的动机或进行盈余管理的动机。在发现经营风险的过程中,审计人员可以关注行业竞争的激烈程度,分析企业在行业中处在的竞争层次,是否具备持续经营的能力。通过对公司核心技术人员是否具有稳定性进行观察和询问,或关注企业在企业并购过程中是否存在因业绩对赌压力或获取高估值而对盈利能力存在不合理的预期的动机以合理审视经营风险问题。

5.6 优化函证方式

目前仍被会计师事务所广泛应用的函证方式大都还是依靠纸质邮寄甚至是通过现场函证跟函的方式进行的,这种函证方式依旧有利用的价值,并且对于实体企业具有很高程度的应用价值。但是在对网络游戏公司审计过程中,审计环境的变化使得这种纸质形式的发函不能完全有效发挥作用,被函证的对象往往是大量的、地区分散的个人用户,并且函证金额小,对函证工作造成极大的困难。

审计人员对网络用户的函证方式可以从纸质函证方式向网络邮件函证方式,甚至是电子函证方式转变,由于当前国家监管政策的规定,强制要求用户注册游戏账户必须实名制,并且运营公司也要求用户在注册时提供网络邮箱信息,基于此,审计人员实施邮件函证的现实条件都已具备,并且电子邮件函证方式实施的环境无法干预和拦截,函证的便捷性和时效性也极大增强,能提高函证的实施效果,节约函证的成本。此外,审计人员也可以通过向结算服务中间平台实施函证,通过与支付平台的沟通和交涉,求证函证中所包含信息与支付平台所存储信息是否一致达到函证目的。通过这种方式,能有效避免函证程序实施效果不明显的劣势,提高收入审计工作的效率,对降低网络游戏公司收入审计风险水平有积极意义。

6 结论与不足

6.1 研究结论

在收入舞弊高发的社会环境中,收入审计时审计人员在执行审计业务时需要重点关注的高风险领域。网络信息技术成熟与终端的普及推动网络用户的爆发增长,网络用户的娱乐需求更是直接引起网络游戏公司的发展。而且互联网企业相较于传统企业具有较强的特殊性,审计人员对游戏公司审计风险的认识还较少,实践经验也在摸索总结过程之中,在执行收入审计业务时需更保持重点关注。

通过研究发现,网络游戏公司收入审计风险成因来源于重大错报风险和检查风险两个方面,网络游戏公司不同运营方式、虚拟商品计价及销售折扣的多样性导致收入确认方式复杂以及需要对判断标准作出估计的主观程度影响,引起收入确认时点不合理风险;对源于业务所依赖的信息系统及虚拟数据则易构成因信息系统不安全性和不稳定性及虚拟数据的不完整、不准确引起收入确认的真实性、完整性风险甚至可能构成虚构收入的风险;对于内部控制和经营风险则可能引发企业舞弊或违规操作的风险,从而通过影响固有风险和控制风险导致重大错报风险发生,从而提高了收入审计风险水平;对函证程序实施限制是由于函证程序通过传统纸质形式发函效果差以及用户分散、用户消费金额小而不宜实施函证等原因导致,而审计人员信息技术能力不足导致企业信息技术一般控制和应用控制是否安全可靠不能被审计人员有效识别,导致检查风险上升,引起收入审计风险的上升。因此,审计人员在对网络游戏公司收入审计过程中需要重点关注网络游戏公司内部控制的的有效性,关注收入受益期间的会计估计是否合理,关注系统测试的严格程度和虚拟数据的真实性、完整性,关注经营风险的识别以及优化函证方式,提高审计人员信息技术能力。

6.2 研究不足

当前网络游戏产业依旧处于高速增长和快速发展的过程中,网络游戏公司所存在的收入审计风险成因也可能存在一定的隐蔽性,或是会伴随时间的发展而呈现出较长时间的暴露过程,另外目前对于网络游戏公司风险因素认识较少,本文

所揭露的问题也具有不完全性。另外，由于注册会计师对不同的网络游戏公司收入审计过程中所面临的收入审计风险因素或风险成因都不相同，本文研究内容只能在一定程度上为注册会计师对其他网络游戏公司实际收入审计过程需要考虑的风险因素提供参考思路。本文主要是采取案例研究法和文献研究，本身存在一定的局限性，所列举观点适用性有待进一步完善和研究。

参考文献

- [1] Alvin, Loebbecke. Auditing an Integrated Approach[J].Prentice Hall, Inc,1992, 262-263.
- [2] Carien Mourik. The Equity Theories and the IASB Conceptual Framework[J]. Accounting in Europe, 2014,(5):17-21.
- [3] Bruce. Revenue Recognition: New Answers to “How Much” and “When”[J]. Strategic Finance,2020.
- [4] Costellam Meorman. The impact of financial reporting quality debt contracting: Evidence from internal control weakness reports[J]. Journal of Accounting research, 2011,(49):97-136.
- [5] Carcello. Auditor Specialization and Fruadulent Financial Reporting[J]. Managerial Auditing Journal,2004.
- [6] Dr.Ahmad. Auditing E-Business: New challenges for external auditors[J]. The journal of American Academy of Business, Cambridge, March, 2004.
- [7] Doyle, Mcvay. Accruals quality and internal control over financial reporting[J]. The Accounting Review, 2007, (05).
- [8] Fyhrlund, Hedman. Revenue recognition the psat, the present and the future[J]. IFRS accounting in progress, 2013.
- [9] Online Gaming, revenue recognition and IFRS15[J]. February, 2016.
- [10] Thoms Kozloski, Michele Meck, Thomas Williams. Developments in accounting regulation: A synthesis and annotated bibliography of evidenced commentary in the 2014 academic literature[J]. Researach in Accounting Regulation, 2016, 281-283.
- [11] Technical Line: Recognizing Revenue on the Sale of Virtual Goods. March, 2012.
- [12] Lajos Zager. The role and responsibility of auditors in prevention and detection of fraudulent financial reporting[J]. Procedia Economics and Finance, 2016.
- [13] Us GAAP Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting principles[S]. 2015.

- [14] International Financial Reporting Standard 15—Revenue from Contracts with Customers[S]. May, 2014.
- [15] Ka.Schipper, Shevlin. Reconsidering Revenue Recognition Accounting Horizons, 2009 Charles H. Le Grand IT Auditing for Modern Technology Mangement[M]. Taylor Journal, 2013.
- [16] Vili Lehdonvirta. Virtual item sales as a revenue model: identifying attributes that drive purchase decisions[J]. Electron Commer Res, 2009,(9):97-113.
- [17]程铖,李睿.电子数据审计取证模式研究[J].审计研究,2016,9.
- [18]陈蓉.会计师事务所审计风险防范与控制[J].时代经贸,2018,12.
- [19]陈升翠,姚荣辉.新收入准则在互联网企业中的应用研究[J].会计之友,2018,(004):15-18.
- [20]陈朝琳,叶丰滢,黄静如.互联网游戏虚拟货币的收入确认相关问题探讨[J].财务与会计,2015,(002):49-51.
- [21]蔡忠中.网络游戏虚拟货币收入确认的问题研究[D].中国财政科学院,2016.
- [22]邓闲.网络游戏产业的网络效应研究[J].广西质量监督导报,2020,(10):168-169.
- [23]付达院,杨静怡.互联网背景下审计发展趋势与注册会计师审计风险[J].中国注册会计师,2019,7.
- [24]管健.网络游戏企业收入确认与计量研究[D].中国财政科学研究院,2017.
- [25]郭瑞.论企业财务收支审计工作中风险识别的运用[J].经济管理文摘,2020,(23):117-118.
- [26]胡明旭.风险导向审计在营业收入审计中的运用[J].企业研究,2010,(14):43-44.
- [27]何雪梅.Z会计师事务所对DH网游公司虚拟商品收入审计风险研究[D].辽宁大学,2020,5.
- [28]韩珏.浅析游戏行业的收入确认审计要点[J].全国流通经济,2017,(16):60.
- [29]李碧.游戏行业的收入确认审计要点研究[J].时代经贸,2018,(7):82-83.
- [30]刘金金.基于数据挖掘技术的非税收入审计研究[J].财会通讯,2020,(05):

129-133.

- [31] 李克亮. 关于网络游戏公司虚拟物品收入确认的探讨[J]. 会计师, 2016, (007):16-17.
- [32] 栗巧群. 网络游戏行业收入核算中存在的问题及对策[J]. 财会学习, 2020, 3.
- [33] 柳威. 互联网游戏虚拟货币的收入确认相关问题分析[J]. 财经界, 2018, (11): 55.
- [34] 李武珍, 黄德红. 网络时代审计的创新[J]. 审计与经济研究, 2000, (6):3-5.
- [35] 刘雪晶. 企业会计信息化风险控制体系探讨[J]. 财会通讯(综合版), 2008, (08):75-76.
- [36] 李永立. 浅谈企业数字化货币收入确认审计[J]. 今日财富, 2020, (15):169-170.
- [37] 李怡彤. 网游企业收入确认研究[D]. 中国财政科学研究院, 2016.
- [38] 刘阳. 网络直播平台盈利模式与收入确认—基于业财融合[J]. 新会计, 2020, (06). 61-64.
- [39] 刘阳. 新收入准则下网游企业的收入确认问题[J]. 财会研究, 2018, (6):36-39.
- [40] 李增福, 董志强, 连玉君. 应计项目盈余管理还是真实业务活动盈余管理?[J]. 南开管理评论, 2007, (6):55-61.
- [41] 倪敏, 李华. 上市公司虚构收入的审计对策[J]. 财务与会计, 2016, (19):65-66.
- [42] 任松华. 企业虚拟产品销售收入审计案例分析[J]. 财会通讯. 2020, (03):125-128.
- [43] 宋泊微. 电子数据审计取证存在的问题及对策[J]. 中国审计报, 2013, 5.
- [44] 舒畅, 鄂立恒. 严控大数据审计中数据分析风险建议[J]. 审计月刊, 2019, 12.
- [45] 宋国宇. 关于网络游戏中虚拟物品价值评估的探讨—以网络游戏《梦幻西游》为例[J]. 广西质量监督导报, 2020, (05).
- [46] 孙海燕. 互联网企业收入确认与计量的探讨[J]. 中国乡镇企业会计, 2017,

- (002):14-15.
- [47]宋娟. 浅谈销售收入审计中分析程序的运用[J]. 财经纵横, 2017, (34):147-148.
- [48]孙乃中. 上市公司收入舞弊审计策略的多案例研究——基于证监会的处罚告[J]. 商业会计, 2016, (24):67-69.
- [49]粟巧群. 关于网络游戏生命周期中的经济因素浅析[J]. 财经界, 2020, (14):60-61.
- [50]单晓微. 电子商务收入、成本的确认与计量[J]. 财会通讯, 2006, (02):52-53.
- [51]田瑞玲. 企业虚增收入的表现以及相关防范对策研究[J]. 中国外资, 2011, (019), 23-24.
- [52]谭彦. 互联网企业审计风险研究[D]. 西南政法大学, 2018, 6.
- [53]吴垠泽. 互联网企业收入确认与计量问题研究[D]. 中国财政科学研究院, 2017.
- [54]王秋菲, 秦爽, 石丹. 大数据的审计风险识别与控制研究[J]. 会计之友, 2018, 12.
- [55]王秋菲, 张洛迪, 栾丹. 大数据下的数据挖掘技术降低审计风险研究[J]. 辽宁经济, 2019, 12.
- [56]魏巍. 浅谈风险导向审计中主营业务收入审计存在问题及审计方法[J]. 财会学习, 2016, (1):163.
- [57]王亚丽. 浅谈我国审计风险及控制[J]. 会计师, 2010, (04):62-63.
- [58]吴雅琴, 刘璐. 网络数据失真视角下电子商务企业大数据审计研究[J]. 铜陵学院学报, 2019, 1.
- [59]吴莹莹. 移动互联网营销公司收入成本审计问题研究[D]. 厦门大学, 2017, 5.
- [60]魏志浩. 浅析实现计算机审计取证科学性的几个着力点[J]. 中国审计报, 2013, 1.
- [61]薛燕. 新审计风险模型下审计风险的影响因素及防范措施[J]. 东北农业大学报, 2011, 8.
- [62]袁春燕. 手机游戏收入确认与计量探析[J]. 财会通讯, 2017, (04):62-65.
- [63]杨德民, 陆明. 互联网商业模式会影响上市公司审计费用吗? [J]. 审计研究,

2017, 6.

- [64] 闫艳丽. 网络游戏收入确认研究[D]. 深圳大学, 2017.
- [65] 张光明, 丁焯. 虚拟企业中会计核算对象的确认[J]. 华东船舶工业学院学报(社会科学版), 2002, (03): 40-43.
- [66] 张惠渊. 《收入》准则相关问题研究[D]. 中国财政科学研究院 2016.
- [67] 赵健敏. 新审计风险模型下审计风险的影响因素及防范方法[J]. 中国集体经济, 2018, (24): 89.
- [68] 张维. 网络游戏企业的虚拟商品销售收入应如何确认[J]. 财会月刊, 2016, (23): 44-46.
- [69] 《2019 年中国游戏产业报告》[R]. 中国音数协游戏工委, 2019, 12.
- [70] 《2019 年中国游戏产业年度报告》[R]. 伽马数据, 2019, 12.
- [71] 《第 45 次中国互联网络发展状况统计报告》[R]. 中共中央网信办, 国家互联网信息办, 2020, 4.

后 记

行文至此，终有别时。短暂的研究生生活即将临近告别的时点，回想起我从一个相距 1225 公里的小镇来到这个陌生而又温馨的校园时，心中还有着些许生分的心情，但是转瞬间我们又要奔赴人生中另一段历程，心中颇有感慨，想要对所遇到的一切由衷的表示感谢。

感谢导师。在我还是一个他乡而来的异乡人时，对生活中的一切都稍有陌生，但随着细细的体验这里的生活时，觉得他乡也别有一番体验。仍记得那时刚入住男生公寓，导师向我们问到生活便利如否，也经常关心每一阶段的生活安排情景，甚是感动。在锻炼机会上，导师也积极帮我们争取实践锻炼的机会，争取到校外的学习资源，让我们得到锻炼和成长。在日常的学习上，导师总是按照约定的时间通过面对面交流的方式询问每一个人的学习安排，并给与指导和建议，尤其是在毕业论文的写作中，总是为我的研究提出针对性的建议，才能使我最终完成论文写作。导师扎实的学术功底和严谨的研究态度，给与了我极大地帮助。

感谢父母。父母均是普普通通的农村人，在他们的一生中，没有良好的条件去获得教育机会，对研究生教育更是陌生。母亲是一个勤俭持家的人，本本分分的过着极其普通的一生，父亲则承担起全家的经济重任，为了不让母亲过于辛劳，一个人承担着一家人的经济来源。他们不善言辞，但却极其关心我的生活，我的学习。时至今日，也开始从少不更事到慢慢理解为人父的不易，希望在今后的日子里，能够表达对他们的关心与照顾。

感谢朋友。来到这里有幸结识了我的两位室友，一位风趣幽默，生性乐观，一位重情重义，潇洒快活，他们在我的生活中带来了许多欢乐和难忘的岁月。感谢班长，是他带我见识了这座城的风土人情和风光美景的魅力，我们一同走过这座城的人间烟火，也走过高山辽阔，美景不胜数，好事在良人。

感谢自己。感谢自己曾经的努力，从未放弃过对进步的追求，感谢自己能够不断地向优秀的同龄人学习，不断地向着美好生活奋进，也期望未来能够做好一名普通人，追求想要的生活，做好自己。