

分类号 \_\_\_\_\_  
U D C \_\_\_\_\_

密级 \_\_\_\_\_  
编号 10741



# 硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 新收入准则下网游企业收入确认计量研究  
——以恺英网络为例

研究生姓名: 李珂岩

指导教师姓名、职称: 孔陇 教授 张驰 高级审计师

学科、专业名称: 会计硕士

研究方向: 企业理财与税务筹划

提交日期: 2022年6月1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： 李珂岩 签字日期： 2022.6.2

导师签名： 孔陈 签字日期： 2022.6.4

导师(校外)签名： 张 签字日期： 2022.6.6

## 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： 李珂岩 签字日期： 2022.6.2

导师签名： 孔陈 签字日期： 2022.6.4

导师(校外)签名： 张 签字日期： 2022.6.6

**Study on revenue Recognition measurement  
of Online game Enterprises under the New  
Revenue Criterion -- Taking Kaiying  
Network as an example**

**Candidate :Li Keyan**

**Supervisor:Kong Long Zhang Chi**

## 摘要

网络企业的蓬勃发展,也促成了我国网络游戏行业的突飞猛进。根据我国音数协游戏工委做出的年度游戏产业工作总结显示。截止到2020年末,我国网络游戏交易市场成交额达到2786.87亿元,同上一相比,成交额增加478.1亿元,成交额增速提高20%,游戏销售收入呈现稳步增长的趋势。与之相对应的我国游戏用户数量也保持稳定增长,移动网络游戏的兴起也助力了用户规模的扩大。与此同时我国游戏受众群体规模也达到了6.65亿人,基于我国人口数量众多的事实,网络游戏群体日益增加。但在网游产业迅速发展的今天,还应看到网络游戏企业在进行收入确认计量过程中存在的一些问题,这些问题无外乎是由于新收入准则中的条例具有很强的导向性,目前尚无明确界定、可操作性强的收入确认具体实施方式。再者是网络游戏企业通过虚拟环境的经营模式,业务新颖复杂。不同的企业正在通过不同的方式来处理具体问题。这不但削弱了会计信息的可靠性,而且加大了财务舞弊的危险性。

文章首先论述了网络游戏产业的现状和行业标准制定的背景。梳理了国内关于收入确定和计量的有关文献,阐述了该研究成果的意义,并阐述了收入确定和计量及有关定义和理论依据。提供坚实的理论基础,对网游企业收入确定和计算的现状特点,如网游企业发展现状、收入类型、网络游戏企业经营管理模式、网游企业收入现状特点等展开剖析。随后,本文将以内网游企业恺英网络为例,剖析新收入标准下的收入确定和计算,剖析新收入准则对网游企业的深远影响。

最后,基于恺英网络案例分析,本文就如何完善网络游戏企业实施新准则并规范收入确认计量提出以下建议:虚拟道具收入需要以不同的方式进行确认和计量;应及时适当判断主体的类型,合理评价沉淀货币。同时加强信息披露控制,加强对网络游戏企业执行新准则情况的监督。本文期望通过研究新收入准则实施后网络游戏企业的收入确认计量,为新准则的后续完善提供参考,对促进网络游戏产业实现有序、稳定、可持续发展具有积极意义。

**关键词:** 新收入准则 收入确认计量 虚拟物品 恺英网络

## Abstract

The vigorous development of network enterprises has also contributed to the rapid development of my country's online game industry. According to the annual game industry work summary made by the Game Working Committee of the my country Audio and Digital Association. By the end of 2020, the transaction volume of my country's online game trading market reached 278.687 billion yuan. Compared with the previous year, the transaction volume increased by 47.81 billion yuan, and the growth rate of transaction volume increased by 20%. Game sales revenue showed a trend of steady growth. Correspondingly, the number of game users in my country has also maintained a steady growth, and the rise of mobile online games has also contributed to the expansion of the user scale. At the same time, the size of my country's game audience has reached 665 million people. Based on the fact that my country has a large population, the online game group is increasing day by day. However, with the rapid development of the online game industry today, we should also see some problems existing in the process of revenue recognition and measurement for online game companies. There is no clearly defined and practicable specific implementation method for revenue recognition. Furthermore, the business model of online game enterprises through the virtual environment, the business is novel and complex. Different

businesses are approaching specific problems in different ways. This not only weakens the reliability of accounting information, but also increases the risk of financial fraud.

The article first discusses the current situation of the online game industry and the background of industry standards. This paper sorts out the relevant domestic literature on income determination and measurement, expounds the significance of the research results, and expounds the income determination and measurement, as well as the relevant definitions and theoretical basis. Provide a solid theoretical basis, and analyze the current characteristics of online game enterprise income determination and calculation, such as online game enterprise development status, income type, online game enterprise management mode, online game enterprise income status characteristics and so on. Subsequently, this paper will take the domestic online game enterprise Yingying Network as an example to analyze the income determination and calculation under the new income standard, and analyze the far-reaching impact of the new income standard on online game enterprises.

Finally, based on the case analysis of Yingying Network, this paper puts forward the following suggestions on how to improve the implementation of new standards for online game companies and standardize the measurement of revenue recognition: virtual prop revenue

needs to be recognized and measured in different ways; Evaluate the precipitation currency. At the same time, strengthen the control of information disclosure and strengthen the supervision of the implementation of the new standards by online game companies. This paper hopes to provide a reference for the follow-up improvement of the new standard by studying the revenue recognition and measurement of online game companies after the implementation of the new revenue standard, and has positive significance for promoting the orderly, stable and sustainable development of the online game industry.

**Keywords:**New revenue standard ; Revenue recognition and measurement; Virtual goods; Kaiying network

# 目 录

<b>1 绪 论</b> .....	<b>1</b>
1.1 研究背景及意义 .....	1
1.1.1 研究背景 .....	1
1.1.2 研究意义 .....	2
1.2 文献综述 .....	2
1.2.1 新收入准则相关研究 .....	3
1.2.2 收入确认计量相关研究 .....	3
1.2.3 网游企业收入确认计量相关研究 .....	4
1.2.4 文献评述 .....	5
1.3 研究内容及方法 .....	7
1.3.1 研究内容 .....	8
1.3.2 研究框架 .....	8
1.3.3 研究方法 .....	9
1.4 可能的创新 .....	9
<b>2 新收入准则相关概念及理论基础</b> .....	<b>11</b>
2.1 相关概念界定 .....	11
2.1.1 收入的定义 .....	11
2.1.2 收入确认的涵义 .....	11
2.1.3 新收入准则的主要变化 .....	12
2.2 理论基础 .....	14
2.2.1 收入费用观 .....	15
2.2.2 资产负债观 .....	15
2.2.3 生命周期理论 .....	16
2.2.4 盈余管理理论 .....	16
<b>3 网游企业概况及收入确认计量现状</b> .....	<b>18</b>
3.1 网游企业发展历程及现状 .....	18
3.2 网游企业运营模式 .....	20



3.3 网游企业收入类型 .....	21
3.3.1 游戏时间收入 .....	21
3.3.2 虚拟道具收入 .....	21
3.3.3 网络广告收入 .....	22
3.3.4 游戏授权收入 .....	22
3.4 网游企业收入确认计量特点分析 .....	23
3.4.1 收入确认时点难以界定 .....	23
3.4.2 虚拟道具促销收入难以确定 .....	24
3.4.3 长期未使用虚拟物品产生沉淀 .....	25
3.4.4 收入确认计量方法难判断 .....	25
<b>4 新收入准则下恺英网络收入确认与计量分析 .....</b>	<b>27</b>
4.1 恺英网络公司基本概况 .....	28
4.2 公司收入来源及构成 .....	28
4.3 恺英网络运营模式业务流程解析 .....	29
4.3.1 自主运营模式 .....	30
4.3.2 联合运营模式 .....	31
4.3.3 授权运营模式 .....	32
4.4 新收入准则下恺英网络收入确认与计量分析 .....	32
4.4.1 虚拟道具的收入确认计量分析 .....	32
4.4.2 促销活动的收入确认计量分析 .....	32
4.4.3 收入确认方法分析 .....	34
4.4.4 沉淀虚拟物品的收入确认计量分析 .....	36
4.5 恺英网络收入确认对财务报表的影响分析 .....	36
<b>5 新收入准则下恺英网络收入确认计量问题分析及完善建议 .....</b>	<b>37</b>
5.1 新收入准则下恺英网络收入确认计量问题分析 .....	38
5.1.1 虚拟道具收入确认时点不明确 .....	38
5.1.2 促销收入公允价值难以衡量 .....	39
5.1.3 沉淀收入确认无法反映真实情况 .....	39
5.1.4 收入确认方法没有明确区分 .....	40

5.2 恺英网络完善新收入准则的实施建议 .....	40
5.2.1 合理判断递延期限 .....	41
5.2.2 明确业务主体履约义务 .....	41
5.2.3 合理估计和确认沉淀收入 .....	42
5.2.4 明确判断业务主体角色 .....	42
<b>6 研究结论与不足 .....</b>	<b>44</b>
6.1 研究结论 .....	44
6.2 研究不足 .....	44
<b>参考文献 .....</b>	<b>45</b>

# 1 绪论

## 1.1 研究背景及意义

### 1.1.1 研究背景

IASB 和 FASB 审时度势,面对新兴行业中出现的新问题,在 2014 年联合发布了《国际财务报告准则 15 号》。该准则针对旧准则中存在的问题做了解释,并为新兴行业出现的难点提供更加精确的指导。同年,我国财政部面向学术界征求修改建议,并在 2017 年正式发布新准则,此次准则修改的影响是巨大的。企业确定收入的方法必须反映企业向顾客转移产品或服务的模式,而确定金额则是以企业预期因提供新产品或服务而具备资格的金额反映。并确立了企业统一的收入确定与计量的五个步骤,即确定企业与顾客所签订的合约、确定协议中的各单项履约义务、确认交易价值、将交易价值分摊于各单项的履约义务、在完成每一单项履约义务时确定总收入。同时针对准则的执行时机,还制定了分阶段执行的策略:对在境内外同时挂牌上市的企业,以及已在境外挂牌并实行国际财务报告准则的企业,从 2018 年初始实施新版收入准则。而对于在中国国内的其他挂牌上市企业,要求两年后实施新收入准则,分阶段走实施的策略可以给不同公司提供更充分的发展时间,为理解新收入准则,以及参考借鉴最先执行新收入准则的外国上市公司,以及总结归纳国外上市企业实施新收入准则的重要经验奠定了基石。确保我国的上市公司高水平的实施新准则。

与此同时,互联网时代深入发展,网络游戏势如破竹,成为互联网经济中的重要一员。网络游戏里,玩家通过购买网络游戏设计的游戏产品来完成交易,这种交易发生在虚拟的网络环境中,同时,网络游戏设计的游戏产品也是虚拟的,此类产品的应用环境仅仅限制于特定的网络游戏中,所以此类产品的公允价值难以判断,同时基于网络游戏的公司运营模式多样,也造成了网络游戏公司收入确认方法多样。网络游戏公司制定新收入标准后,规定了对于各种经营模式收入确定方式的选取和使用,此外也确定了虚拟道具销售的收入确定时间节点,并且对促销活动中的单项履约义务进行识别,真实可靠的反映其公允价值,新收入准则还

对虚拟沉淀收入确认有较大的修订,这将会对网游企业的收入确认有重大影响。

### 1.1.2 研究意义

理论意义:网络游戏行业始于本世纪初,伴随着互联网时代的发展,网络游戏行业一路跟进,已经发展了很多年,现在仍处于上升期,现实中的交易也逐渐依托互联网平台进行,许多交易通过互联网等虚拟平台来完成,因此依托虚拟网络平台进行的交易所涉及的范围是很广泛的,并且交易所涉及的业务复杂程度很深。对一个公司而言,收入的确定和计算都是必不可少的,网络游戏公司也不例外,收入成为会计核算的六个基本要素之一,合理的确认与准确的计算为公司今后的会计工作提供基础,并对财务报告的真实性和可信度产生积极影响。新收入准则的制定应用,要求将收入确定方式以合同内容为基准,即以风险报酬转移原则改变为以控制转移原则,也同时改变了收入确定方式,但是对与特定行业并未进行具体的指导。网游企业往往因为交易量大而没有逐一进行每笔交易业务的确定,作为这几年的新兴产业,其在新收入准则下的收入确定计量是一个比较新的问题,由于尚未引起大家的普遍重视,所以仍然需深入进行深入研究探索。

实践意义:新收入准则实施后,按照近期出台的上市公司会计监督报告显示,公司在执行新收入准则的过程中还存在着不少的问题,具体可概括为不能根据公司的具体经营状况,而按照准则规定,这与新收入准则的宗旨是相悖的,并且对有关信息公开也不够明确,就网络游戏公司而言,主要的经营问题都发生于虚拟互联网,服务类型的多元化,业务流程复杂,并且还伴随着许多特殊业务,这使得新收入准则的实施更加困难,如何结合网络业务灵活运用新收入准则进行收入确认计量,这对于网络游戏企业来说是重中之重。研究此问题也对即将运用新准则的国内上市公司提供了一定的帮助与建议。本文恺英网络为案例研究对象,原因是恺英网络公司在规模及业务发展上处于行业中上水平,在网游行业中具有一定代表性。利用该企业披露的数据进行剖析,在个案剖析过程中,根据案例企业的具体经营模式,对不同经营模式选用的收入确定方法以及虚拟物品的收入确定进行剖析,并对案例公司实施新收入准则出现的问题提出了相应的建议。通过对新收入准则下网络游戏企业收入确定问题进行深入研究,有助于增强财务数据的真实性和可信度;另外,还能够为国内网络游戏企业收入会计处理提供依据,也有利于

政府有关机构加大对该业务的监管,有效推动市场稳定运行。

## 1.2 文献综述

### 1.2.1 新收入准则相关研究

IFRS15 正式出台后,国外专家学者对新收入准则展开了大量的分析探究。包含了收入确认的时点及时段、收入计量模型、对企业财务状况影响等问题。Jefferson P Donald(2010)提出了五步法收入确认模型,该模型以交易双方签订的合同为基础,将商品控制权的转移视为收入确认基础,同时将约定的交易价格视为收入确认的计量属性。Marc Fogarty(2014)指出在进行收入确认的过程中应严格落实 IFRS15 提出的“合同观”,把合同视为确定交易的关键尺度,以如实反映公司的收入情况,使公司的收入核算更为合理。Fergus Condon(2014)对新旧收入标准的变动做出了比较分析,表明收入确定准则已不再以高风险报酬的转移为基础,而是按照合同履行进度确认收入,不同情况下收入既可以在某一时点确认也可以在某一时段确认。Karina Kasztelnik(2014)等通过大量实证数据分析,对新收入准则背景下上市公司的影响因素进行研究,结论得出以合同当作总收入的确定准则更能保障企业会计数据的真实。Gerald(2014)通过对新收入准则下“五步法”模型的实际应用分析,探讨了企业就如何更好的实施新收入准则。Mercado(2015)等通过研究在 IFRS15 的执行过程中,企业财务报表通过对总收入状况进行了揭示,从而便于企业信息系统用户更好地了解企业相关的财务数据。Jack T 和 Thomas R(2015)则认为,IFRS15 修改了总收入的确定时点、确定基本原则及计算方法,在一定程度上影响相关的成本,延长了总收入的确定时限。LA Myers(2016)等则通过对上市公司的财务数据进行了大数据分析,发现新收入准则以合约内容为基准,将有助于进一步规范企业的总收入确定。

国内专家学者对新收入准则的研究也有所建树,卜华(2016)在征求意见稿中建议,以市场控制权的转让代替风险报酬的转让作为收入确认的前提条件。并且以原则性为导向,借鉴了国外会计准则,将新收入准则的范围进一步拓展,季韩波、贾茜、岳奕宏(2015)等就 IFRS 十五中提出的准则制定框架、准则确认原则、适用范围和收入确认的五个步骤做出了自己的见解与阐述。他们总结归纳出 IFRS

十五中提出的收入确认“五步法”，即确立契约；明确契约的各种履行契约权责；确认成交价款；分摊价款至每项履行契约权责；以执行项目履约权责确认收入。贺岁岁和姚宏(2017)认为新收入准则能够影响企业的收入财务指标,以及财务报表数据的披露,并且立足于收入确认步骤,对企业经营流程进行收入计量。时军(2018)着眼于实际业务,从合同条款变更、不同收入确认方法、合同对价等方面具体分析了新收入准则对会计核算方面的影响。同时孙焯(2018)也针对新收入准则的主要变动做出了总结:新收入准则强调结合传统商业模式来确认收入的会计政策;新收入准则要求企业进行更多的会计估计与判断。同时指出了新收入准则下信息披露方面所遇到的主要问题,重点包括新收入准则下更多的会计估计和判断,使得公司易于从更多的方面实施盈余管理;商业模式信息披露的欠缺,使相关信息发布的监督管理难度加大,而公司对更新采集信息内容的高需求,也使得监督管理难度进一步加大。

## 1.2.2 收入确认计量相关研究

John B Canning(1929)是国外最早研究与收入确定的学者,他提出了企业要想完成收入确认行为,收入必须具备下列特征:可以分辨并且能够准确预计企业交易获得的金额;而与该项金额相关的发生成本和费用也可以分辨。企业则基本能够在一个运营周期内获得该金额。Edward Philips(1963)则主张收入的获得是一种长期性的过程,必须在整个公司运营周期的阶段完成并确认收入,而不能直接在销售时间节点完成时收入确认。John H. Myers(1954)虽承认收入是一种长期存在的问题,但指出公司必须在“交易时点”确认收入,因为“交易时点”更能反应营业的进行状况,但在整个营业周期内分配总收入并不可以正确的反应交易时间等信息。IASB在1993年发布的准则中,明确了风险报酬转换模式。这种模式是指,只有当与商品有关的风险和报酬完全转换时,企业才可以对收入加以确定。Wolk等(2004)坚持资产负债观,指出公司利润的增长主要是因为净资产的增长,并非收入费用观所指的那种:因为利润导致了净资产价值的增长。Miller(2005)则对资产负债观和收入费用观念在国外财务市场中的实践运用做出了总结,虽然人们在国家财务政策和准则的概念架构中更倾向资产负债观念,但收入费用观念却在实际与具体准则中被普遍提倡与使用。

对于当前国内收入确认计量的研究成果,葛家澍(2003)对收入确认有深刻的简介,同时对交易事项性质进行界定,指导了事前、事中、事后的处理办法。刘玉廷(2007)主张把买卖协议视为收入确定的基准,但并非简单地把商品所有权上的主要风险与回报转换视为收入确定的评估标准,这与当前全球财务报告规范以及中国新制定的财务收入规范观点相符。胡剑蓄(2013)认为收入的确认要依据与客户签订地的具体合同协议,即在不同合同协议要求下采取不同的收入确认方法。以公司预估地收入的摊销年限以及能否供应给后续业务为主要确定准则,进一步细化了区分收入的确定方式,同时确定了公司在合同中承担的角色,以便选用正确的收入确定方式,提出的方法理论比较新颖,并且在实际业务中可操作。张俊民(2017)则认为公司在执行了新收入标准后,可能对企业产品的公允价格进行合理测算,在一定程度上减少了以公允价格计算所产生的影响,并由此增强了公司财务数据的可信度,从而规范了公司收入的会计核算。也是注重会计核算可靠性的体现。

### 1.2.3 网游企业收入确认计量相关研究

尽管目前关于网络游戏企业的收入确认研究资料还十分有限,不过国外研究学者关于互联网行业收入确认的研究已经取得一定成就,其中有很多研究成果可以影响到网游企业的收入确认的研究思路。Grant Coulter(2000)指出,网络通信行业应基于新收入准则的相关指导对收入做出相应的确认。Omar(2002)以网络为基础,结合企业自身经营状况,构建了新型的财务报告模式,这种模式极具创新性,在网络平台的基础上,通过多角度对虚拟要素进行分析,从而提升网络企业的会计信息质量。Paul Ashcroft(2004)认为传统的会计理论已经满足不了网络企业日益发展的需求,在面对网络企业日新月异的业务变化过程中显得有些捉襟见肘。Thomas(2011)则认为,很多网络公司都会把虚拟资产如网络支付会员金、游戏货币等与无形资产混为一谈,而实际是由于这二者并不是相等,双方都会产生不同的利润,而且双方的财务管理方法也不尽相同。公司无形资产的销售业务相当于在互联网市场中一次性售出的商品,在商品销售完成以后控制权便完成了转移,,而网络企业的虚拟物品收入,即使在商品销售以后公司仍然保持后续经营,提供相关服务,从而可以看出控制权没有全部转移,公司仍然可使用。Moehrle(2012)

发现网络游戏公司在历经成长,经营管理的模式也发生了改变。例如,商场消费中存在的商品退货、打折、促销等特殊情况,但新收入准则对上述特殊销售情况没有给出具体指引,这也导致网络游戏企业对虚拟道具特殊销售的收入确认不规范。

安永会计师事务所(2012)针对本土的网络游戏公司,总结出关于虚拟游戏商品的三种收入确认模型他们分别是物品收入模型(IBRM)、玩家收入模型(UBRM)和游戏收入模型(GBRM),并对网游公司各种形式的虚构道具收入确定进行指导。随后,德勤会计师事务所(2013)也从安永会计师事务所观点上,对网游中虚拟交易道具收入金额的界定范围进行了界定提出虚拟道具是为使用者创造网络游戏体验的一种业务形式,并对网络游戏企业采取总额法还是净额法确定收入提出了建议。

与国外的研究结果相较,中国国内专家学者对网游公司收入确定的有关资料较少,但是由于中国网络信息产业发展速度越来越快,对于网游公司的收入确定问题也已经引起了人们普遍的重视,著名学者庄明来教授(2005)就预言,中国将在未来数年里会形成世界规模最大的电商交易市场,与其有关的收入确认问题和公司财务信息报告公开等有关问题就是人们必须要研究的,同时也认为由于依托于虚拟互联网产生的虚拟商品成本低,所以很难达到收入和产出之间的一定比例原则;并且对于不同种类型的虚拟物品,难以界定商品的属性。赵千里(2008)认为由于中国虚拟商品经济的发达,而网游公司所提供的虚拟网络平台,也早已具有了完整的经济体的各种条件,因此网络游戏领域已经不单单成为娱乐的虚拟上网环境。肖继辉、孟婷(2013)则认为随着互联网企业的喷涌发展,伴随而生的是新颖的经营管理模式以及多样的盈利模式但由于我国的会计制度对新兴行业的指导有限。这就导致了在会计实践中收入确认的困难,影响了收入确认的准确性。陈朝琳等人(2015)提议网络游戏企业采取合适的收入确认方法,合理估计摊销期限,依据消耗虚拟交易道具的时间或虚拟交易道具的种类,在网络游戏玩家购入虚拟交易道具时合理确认收入。李克亮(2016)则在分析了网游公司总收入确定的时间节点时,认为网游公司在通过销售虚拟产品确定总收入时,应该把性质界定为让渡资产所有权。同时,李克亮也分析了网游公司通过销售虚拟产品确定总收入时存在的四种时间节点,从而得出了结论:网游公司应该在玩家持有虚拟商品使用权的合理时间内,通过选择不同的的总收入确定方法进行分期均摊。杨熠等(2017)则以个案研究的方法,研究了与网页游戏收入的相关问题,以中国国内某



家网游公司为例,重点研究了该公司的运营管理模式、总收入特点,以及在不同网游合同条款下总收入确定方法和计算模式的实际应用。

#### 1.2.4 文献评述

通过对上述新收入准则、网络游戏企业收入确认的有关文献整理可以看出,国外关于网络游戏企业的收入确认计量开展的研究工作已经取得了一定的研究成果,并且针对网络游戏企业所销售的虚拟物品,并切合新收入准则的实施背景,提出了一些收入确认建议,极具实效性和可行性。在收入确定方式的研讨中,国外学者们普遍认为根据与贸易各方所订立的合同,并且确定了合同中的履约义务,根据履约协议中的履约情况作为收入确定的关键因素,要比根据原准则中的风险与回报的合理转移,更能与现阶段网络游戏公司经营状况相符。具有更强的业务适应性。针对网络游戏企业的收入确认问题,国外研究机构主要对网络游戏企业的经营模式、盈利模式以及收入结构等做出了划分,对各种情形下收入种类、会计处理方式及其特殊事项的确定方法进行了研究,并且也针对网游收入的会计收入确认处理方式给出了具体的指引意见。

同国外研究相比,虽然我国学者研究开始时期较晚,但国内学者结合我国游戏企业的实际情况,对关于网络游戏企业虚拟商品收入确认的相关研究已经相对深入,同时在虚拟产品的收入确认方法方面产生了深刻的理解,形成了丰硕的理论研究成果。但随着网络游戏企业的进一步发展及新收入准则的出台,网络游戏公司如何切合新收入准则的理念,规范虚拟产品的收入确认计量仍是当前继续解决的重点问题。

针对网络游戏企业的收入确认研究还尚且不足,本文以恺英网络为例,主要从收入理论分析,案例公司不同运营模式收入确认,虚拟物品收入确认方法的等方面展开研究。在新收入准则的背景下,结合案例公司的实际运营情况,对收入确认计量展开研究,以期提供一定的帮助。

## 1.3 研究内容及方法

### 1.3.1 研究内容

全文共分为六部分,主要内容如下:

第一部分:绪论。主要阐述了本文的研究背景、研究意义以及国内外学者的研究现状,介绍了论文的研究方法、研究内容及其框架。

第二部分:新收入准则的相关定义与理论基础。该部分界定了收入的基本概念、明确了收入确认的内涵、对准则修订后的主要内容以及相关理论进行概述。

第三部分:介绍网络游戏企业概况及收入确认计量现状。该部分主要包括网络游戏企业的发展历程及现状、主流的网游经营模式和收入种类,以及介绍网络游戏企业收入确认的特征。

第四部分:恺英网络执行新准则后收入确认与计量分析。这一部分对恺英网络三种不同运营模式的收入进行分析。以及对公司不同收入类型的确认计量分析,阐述案例公司的收入确认现状。

第五部分:新收入准则下恺英网络收入确认计量问题及建议。结合本文中对恺英网络运营模式以及企业各种收入确认与计量分析,发现企业实施新收入准则收入后存在的问题,对进一步规范恺英网络收入确认计量提出相应建议。

第六部分:研究结论与不足。通过对案例企业的剖析,结合相关理论文献。得出文章结论,并阐述研究的不足。

### 1.3.2 研究框架

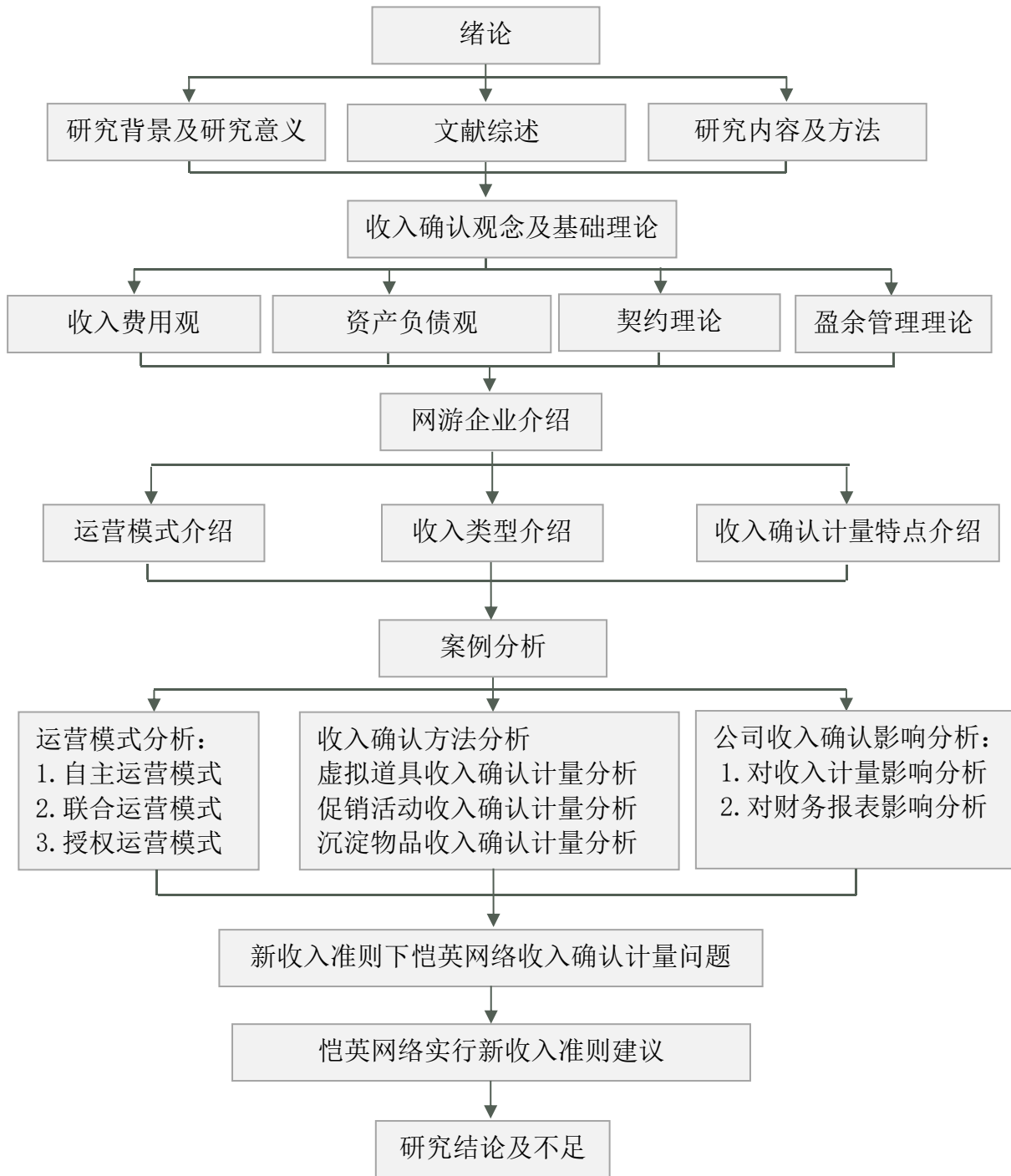


图 1.1 研究框架图

### 1.3.3 研究方法

#### (1) 文献研究法

首先,通过检索利用中国知网、万方数据库、中国维普等主要平台,把研究所需要的背景资料和广大研究学者的成果(国内外研究现状、综述、理论基础)加以整理和进行了归纳,为以后学术论文撰写工作奠定了思想基础和技术基石。

## （2）案例研究法

本文将选网游行业中的恺英网络为研究对象,通过巨潮资讯网,查阅公司年报,得到详细的数据,分析恺英网络在实施新收入准则后对确认计量的影响,最后根据分析结果为企业提供恰当的建议与对策。

## 1.4 可能的创新

本文可能的创新:

### （1）论文选题相对新颖

本文主要以新收入准则为背景,深入研究了网游公司的收入确定计量问题,自国家新收入准则实施至今,国内研究者暂未对准则条例开展深入研究,主要研究还是停留在新准则规定的字面意义,并不能发现更深入的理论内涵,另外,相关研究者基于实体经营行业的研究成果较多,而关于网游公司的研究成果则较少,同时相比较于实体经营公司,网游公司的收入确定问题比较繁琐,通过研究新收入准则网络游戏公司的收入确定计量问题能够补充相关研究,同时也为国内相关网游公司研究实施新收入准则提供了一定的参考。

### （2）论文颇具时效性

新准则对企业的实施要求有明确的规定,根据企业上市的地点以及企业实行的会计政策,提出了三步走,对于体量较大并且在境外挂牌的上市公司,先实施新收入准则,而相比较规模较小的且在国内上市的公司晚两年执行。文章所选取的案例公司属于后者。就新收入准则的实施情况可以深入挖掘,发现对网络游戏企业收入确认带来影响,以及实施过程中出现的问题。因此,论文研究颇具时效性。

## 2 新收入准则相关概念及理论基础

### 2.1 相关概念界定

#### 2.1.1 收入的定义

关于收入的定义,国际会计准则、美国会计准则以及我国现行的会计准则分别作出了明确的解释,国际会计准则认为收入是企业在一一定的经营期间,企业进行正常的经营活动所产出的经济效益流入,此项流入指的是能够引起所有者权益增加的相关流入,不包含投资者投入资金所引起增加的流入。美国会计准则中强调。公司在日常经营活动中,通过公司推销产品、供应劳动力等行为,能够持续性的产生利益流入。由此看来,国际会计准则与美国会计准则大体上是一致的,而对于我国会计准则而言,收入作为会计的基本要素。有广义与狭义的区别。前者就是公司把主体经营活动以及以外的其他运作带来的经济利润流入均作为总收入;狭义的收入定义,则把总收入界定在由公司内部日常活动所产生的经营利润总流入。

综上所述,有关于收入的定义,我国与 IASB, FASB 所表述基本一致,收入都是指公司在日常运营活动形成的。不过这些准则之间也存在着细微的区别,例如我国准则中就对公司日常活动性质和经营活动主次做出了较为细致的界定,并对公司收入类别的计量方式做出了相应规范。

#### 2.1.2 收入确认的涵义

收入确认是收入记录到帐户的时间。企业在进行收入确认时要关注两个问题:时间和计量。前者是指收入的入账时间和收入的确认时间。例如,销售项目的收入是否在销售之前、期间或之后实际确认。后者是指登记金额,是按照总额法还是按照净额法登记账簿,这就需要企业根据实际情况来选择。此外对于劳务收入,是采用合同法还是完工率法计量。也是企业应该考虑的重点。

### 2.1.3 新收入准则的主要变化

#### (1) 收入确认模型不同

原收入准则下,收入业务类型分为四类,企业按照业务类型对各类收入进行判断和计量。但是在企业的实际操作中,因为其业务活动繁多,并且实践中有着相当繁杂的经营模式,使得销售与供应劳务、建造合同等在特定情形下界限无法明确划分。这种情况会使得不同企业对同种类型的业务采取更有利的收入确认方法,这必将导致企业的财务信息失真,从而影响财务数据的可比性。

新收入准则对收入模型做出变动。如图 2.1 所示,“五步法”把整个企业的收入确认分为五个步骤。第一步则是识别与客户订立的合同,在这一步中,准则明确了商品控制权转移核心,对商业实质重新定义。第二步,识别合同中的单项履约义务,在这一步骤中,准则明确转让一系列实质相同且转让模式相同的涵义、并规定对可明确区分商品的承诺。应当作为单项履约义务。第三步,确定交易价格。这一过程中,准则明确确定交易价格时应考虑的因素,第四步,将交易价值分摊于各单项的签订合同义务。此步骤明确合同中出现的履约情况并做出会计处理。第五步,当企业完成履约义务时确定收入。并就在某一时段内确认收入还是在某一时点确认收入做出明确指引。

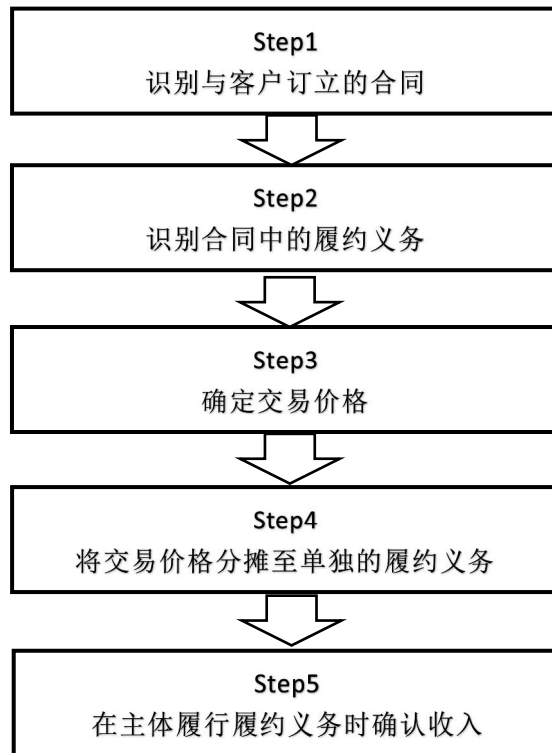


图 2.1 五步法收入确认模型

## (2) 收入确认时点不同

原收入准则按照企业活动的特性, 将公司总收入分成推销产品收入和提供劳务净收入, 当公司推销产品时, 只有把产品的主要风险和回报转让给对方时, 公司才能够确认总收入不过此项操作依赖职业人员的判断, 难免会出现失误, 而新收入准则使用控制权转移而非风险和报酬转移作为收入确认时间的标准。这些更新变动突破了产品与业务之间的边界, 明确了公司所承担的所有履约义务。即当客户实现了对相应商品或业务的所有权时会确定收入, 使之更加科学、合理的规范公司的收入流程。此外, 按照“五步法”模型最后一步的要求, 就公司履约情况, 就“在某一时间段确认收入”还是“在某一时刻确认收入”的具体判断给出指引具体判断如图 2.2 所示。

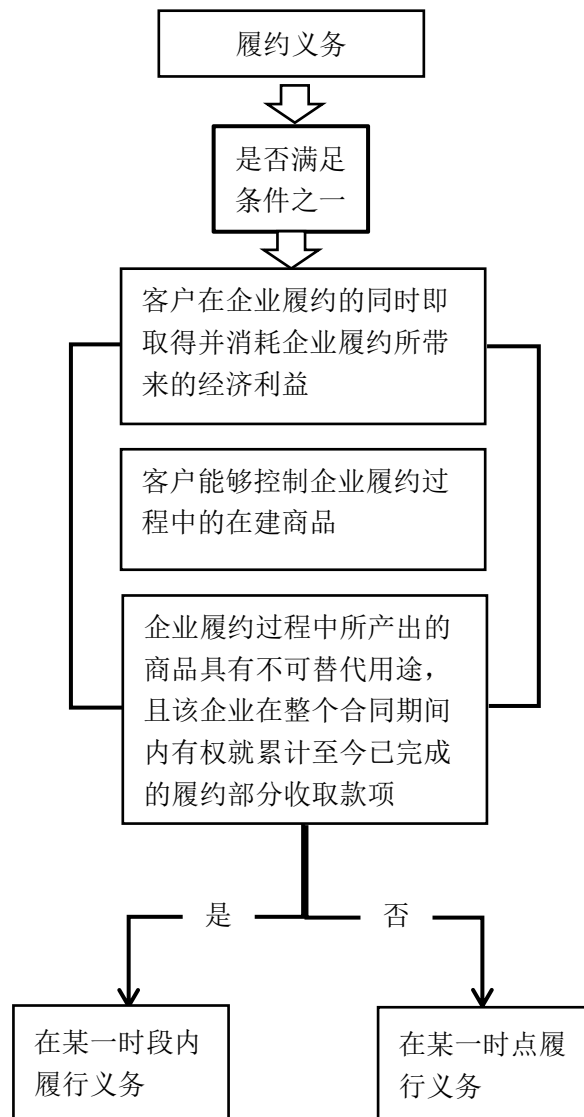


图 2.2 收入确认时点时段判断模型

### (3) 规范多重交易安排合同的处理

原准则对涉及多项交易安排的条款,进行了极为有限的指导。所涉及的条款已远远无法适应现实要求。新收入标准清晰的指导了对具有多个贸易安排的合约的会计处理事项。则对具有多种贸易合同性质的合约的会计处理问题提出了具体的解决措施,其中规定了公司于合约开立当日必须对合约内容作出客观评价,并明确了合约中涉及的每一个合同履行权责,以及公司在每一履约义务中要求行使自己的权责。以商品或服务的相对独立售价,为每一合同履行权责分摊成交价款,并于每一合同履行权责得以实现时确认相应的总收入数额。

### (4) 明确规定特定交易事项处理办法

新收入准则对于确定并计算来自某些交易或事项的净收入进行了具体的规



范。修正后的收入标准,为某些活动或事件的净收入确定与计算进行了明确要求。因此,也区别了净收入与盈余的确定、对消费者的知识产权许可和售后回购。旧的收入准则对特定交易项目的指导原则性很强,应用指南和标准解释提供的指导有限。因此,在实践中,会计师依据自身的人为判断,这导致不同的公司对类似的业务采用不同的会计处理。显然,这降低了会计信息的准确性和可比性。由于收入确认方法还没有真正规范和统一,新收入准则在应用层面专门引入了八类特殊交易会计处理。这些变化不仅提高了收入水平,而且更好地适应了市场经济的发展要求。如果会计师真的遇到上述的问题,就可以依据给出的方法解决问题,特殊交易的规范处理,让会计信息的准确性得到提高。同时也加强了可比性。

## 2.2 理论基础

### 2.2.1 收入费用观

收入费用观是指直接从总收入与成本费用的角度来确定和计算公司利润,一般来说,利润是收入和成本与花费之间相搭配的成果。而收入费用观关注的重心主要在于利润表,公司在一定时间内实现的利润的多少才是衡量公司整体盈利成效的重要指标,而公司在财务报表中所列示的当期实现的总收入才是公司最应该重视的重要组成部分,而不是从资产负债表中可以看出的未来总收入现值。因此收入费用观对于在特定会计时期内总收入的确定和计算的精确度与可靠性的需求非常高,而利润则是直接通过总收入与成本费用比例的计量确定,这也就对成本确定的可行性以及总收入与成本费用之间的比例也提出了更高的要求。总收入和成本费用之间的比例关系既包含了收入实现阶段的确定,又包含了与总收入相比比例的成本费用的确定,比例原则对很长时期内通过公司利润进入与流出情况的考核,来评估公司整体经营效果的重要基础。而收入费用观对业务成果的重视则表明在分析时,更看重委托人在受到公司委派后的委托责任承担状况。

在收入费用观下,为了明确收入和费用之间的配比,对于在收入和费用之间无法确定的收入或费用中的项目,采用了递延或分摊的方法进行确定。但是由于中国网络游戏公司所独特的经营管理模式,导致了其难以实现对收入与成本的精确分摊,同时伴随着产业竞争日益加剧、产业生命周期的逐渐缩减,以及对付费玩

家游戏时间的越来越难以预测,从而使得公司对收入与费用在摊销的方法和时间上都面临着很大的调节空间,也从而降低了公司收益的可比性与准确性。

## 2.2.2 资产负债观

资产负债观,是指在评估企业运营绩效的过程中将视线集中于公司的资产负债表,并着重关心于将资产与负债相互抵消后的公司净资产。与资产负债表比较利润表在公司财务报告中被赋予了更高的重要性,因为利润报表是得出资产负债表中各项目的中间产物。在资产负债观下,公司还需要确定对各资产或各债务项的定义,取得各种金额,并计算后得出公司净资产,再通过纵向对比净资产的变动,才能有效评估公司运营绩效。但值得注意的是,在资产负债观指引下的公司利润,不但有来源于公司利润报表中的收入项(留存转入),而且还涉及固定资产或债务中特殊项的变动,如公司未完成的利得和损失项目等。在资产负债观引导下,对资产负债表的研究价值大于财务报告。是充分考虑到了公司的未来利润计算在零时点才会反映到资产负债表中,也反映了公司会计信息品质的相关特点。

资产负债理论认为,财务测量的重点是对企业负债的测量,但同时也重视个人债务未来所能提供的最大价值中,也引入了公允价值、未来的现金流量目标价值等计量属性。不过对网游公司而言,其有形资产并非想传统商业公司一样占有较大份额,其资产提供的未来的回报也有限,而网游公司提供的所有游戏内商品与服务往往无法互相交换,并不具有活跃的交易市场,公允价格较难判断,不能套用资产负债理论。

## 2.2.3 生命周期理论

生命周期理论是指由物质的来源的到消亡的完整流程。后经济学家雷蒙德弗农将它运用于经济生产中,从而建立了产业生命周期学说,至此生命周期学说开始向政治、经济、环境、科技、社会等多个领域延伸。

在论文中,网络游戏生命周期建模、物品生命周期建模以及游戏玩家生命周期建模均与生命周期概念有关。网络游戏生存周期是指网游从开发并推出到线上一直到最后游戏玩家退出营运市场的全部流程,而物品生存周期则是指物品被收购继而游戏玩家对其损耗殆尽的全部过程;游戏玩家生存周期则是指氪金游戏玩

家从第一次充值到游戏玩家最后一次登陆网络游戏的全部时间。但一般来说,在生命周期的各个步骤中,其特征也是不同的,例如在网络游戏生命周期的上线与普及时期,游戏玩家活动总量与充值流水均是上升的,而在衰弱时期却是下滑的,而且在衰弱时期确认的游戏玩家总收入也比任何时期都要低得多。正确把握产品生命周期理论,通过理解对虚拟产品的收入与确定三种基本模式,理解产品在不同生命周期阶段的基本特征,能更全方位地开展产品收入核算,

## 2.2.4 盈余管理理论

盈余管理理论主要是指,企业管理者有目的、下意识地选用对企业有益的财务政策或业务安排,这些操作可以让公司的某些利益相关者对公司的经济效益产生了误解,而其终极目的就是使企业利润最大化,因此会计政策的选取、收入方法的使用范围和会计政策的变动、审计方案的使用时机、对贸易事宜实行时机的管理工作,都是典型的盈余管理案例。出现盈余管理的现象是由于公司财务信息的不对称,加上信息披露不完善造成的。

### 3 网游企业概况及收入确认计量现状

#### 3.1 网游企业发展历程及现状

纵观中国网络游戏企业的发展历史,国内游戏自改革开放时期就已经初现萌芽,随后以早期的家用机时租、街机以及单机游戏等为中介平台,受众人群不断扩大,而游戏的开发也历经了完全照搬,到授权代理并运营乃至自主研发的发展阶段。互联网技术及其应用的推进,也使得游戏登上快速发展的帆船,游戏依托互联网平台,建立起网络游戏独特的运营环境,而互联网技术的普及,更为网络游戏企业的发展增添动力,也成就了之后网络游戏应运而生并逐渐爆发的状况,越来越多的网络游戏企业随着互联网的快速发展期,数量呈现阶梯式的增长。加上我国当时人口众多,互联网带来的人口红利为游戏用户的增长提供了第一阶段的支持,互联网发展第二阶段得益于中移动互联网流量的爆发,这个阶段使得互联网的受众群体进一步扩大,也为移动网络游戏带来了新的增长动力。时至今日,中国的网络游戏已经在呈现一种多元化的生态,端游、页游、手游共同支撑了网络游戏的世界,再加上近些年发展起来的网络直播生态也为游戏的发展出了一把力,更是对网络游戏的推广起到了巨大的作用。



图 3.1 中国游戏市场实际销售收入及增长率

如图 3.1 所示,根据我国音数协游戏工委做出的年度游戏产业工作总结显示。

截止到 2020 年末,我国网络游戏交易市场成交额达到 2786.87 亿元,同上一相比,成交额增加 478.1 亿元,成交额增速提高 20%,游戏销售收入呈现稳步增长的趋势。与之相对应的我国游戏用户数量也保持稳定增长,移动网络游戏的兴起也助力了用户规模的扩大。与此同时我国游戏受众群体规模也达到了 6.65 亿人,基于我国人口数量众多的事实,网络游戏群体日益增加。

规模的增长和玩家数量的增加共同推动着中国网络游戏种类的进一步细化,网络游戏各个分类市场发展趋势也越来越明确,目前中国的网络游戏市场特别是手机游戏市场发展势头很快,这主要是因为随着移动互联网的构建而蓬勃发展,能够使用户可以随时实现在线冲浪,当仁不让的将成为中国网络游戏市场收入的最重要组成部分,截止到 2020 年末,中国移动游戏市场的销售额达到 2096.76 亿元,占全部游戏销售市场的四分之三;与此相对比的。以电脑为载体的游戏客户端,成为我国游戏收入的第二峰。成交额为 559.2 亿元,占市场份额的五分之一。此外还有网页游戏市场,主要是依托网络页面构建游戏体系,2020 年底实际销售收入 76.08 亿元,占比为 2.73%,由此看出移动游戏收入为第一收入来源。

另外,随着网络游戏市场的逐步发展与完善。企业为满足多元化市场的发展需求,把游戏的类型加以了多样化的发展,主要分为了以下六大类:动作类网络游戏、冒险类网络游戏、虚拟经营类网络游戏、角色扮演类网络游戏、战略策略类网络游戏,当然还有其他类型的网络游戏。从中国国内移动游戏收入排行榜榜(2020)的前一百名中可以显示,在角色扮演类网游,卡牌类网游以及战略策略类网游中都占据了相当多的份额,分别达到了 28%; 16%; 12%。如图 3.2 所示:

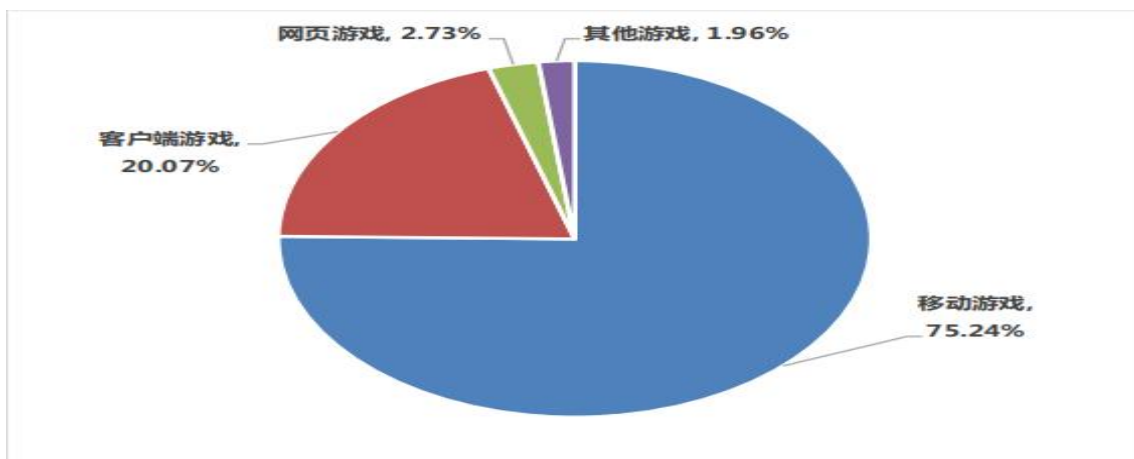


图 3.2 中国游戏市场收入占比

### 3.2 网游企业运营模式

网络游戏企业的主要业务是面对游戏玩家,依托游戏平台,使玩家在各种游戏的网络环境下充值消费从而得到玩家游戏体验感的满足,纵观网络游戏企业,每个网络游戏企业构建的网络平台不同,这就导致了各个网络游戏企业的运营模式也不尽相同。通过目前网游产业数据的公开统计表明,产业内有着比较常见的三类经营模式,即自主运营、联合运营以及授权运营。这种划分依据主要是按照网络游戏企业主体担任什么样的角色。

首先是独立经营模式,从命名可以发现在这个模式下,网游公司承担主要负责人的角色,网游公司独立开发一个网络游戏后,将继续对后续运营推广以及玩家服务等事务提供支持。自主经营模式下,网络游戏公司既是网络游戏的产品开发商,也是后期网络游戏的运营方,从客观的因素考量,网络游戏公司极有可能承受网络游戏长期发展失败的结果,加上后续游戏客户端的维护与服务重担,企业所面临的风险是巨大的,不过与此相反,网络游戏研发取得成功,同样会给企业带来巨大的利润,由此看出自主运营模式,高风险,高回报。这种模式也使网络游戏企业重视游戏的开发,不断加强技术创新,研发玩家所喜爱的网络游戏产品。

再者是联合运营,具体是指网游公司为了避免因自己开发网游产品而造成的巨大经营风险,同时也为更好的拓展本公司的网络游戏市场,增加网络游戏受众群体,增加网游公司知名度,于是和其他企业开展合作,共同经营某款网络游戏。联合经营模式需要参与者明确定位本公司在经营中的定位,一般来说,主要包括网游开发、网络游戏经营、网络游戏平台三个部分。网络游戏研发主要根据游戏玩家偏好,进行过游戏研发、以及提供游戏端的更新技术支持;网络游戏运营主要负责游戏内的运作,包括任务流程,玩家客服,道具设计,以及副本介绍等等。网络游戏平台主要构建网络游戏所运营的平台,以及负责网络游戏产品的宣传,利用平台优势吸引客户入游。这种运营模式产生的收入需要在网络游戏研发、网络游戏运营与网络游戏平台三者之间进行分配。

授权运营是指一家网络游戏企业授权第三方公司运营企业开发的游戏。在我国网络游戏市场中有多种授权运营的游戏,比如《跑跑卡丁车》由我国腾讯公司以及世纪天成共同运营,但是此游戏是由韩国 Nexon 公司研发并发布的,除此之外人气极高,运营时间长的腾讯游戏《地下城与勇士》,腾讯公司拥有国内独家代

理权,但是游戏的开发商是韩国 Neople 公司。此类模式运营的网络游戏在取得收入后。授权企业会在授权初始收取一次性款项,并在网络游戏授权有效期内将授权收入进行平摊确认,后期授权企业只负责游戏版本的更新,被授权企业负责网络游戏的日常运营、推广和收费,被授权企业拥有代理游戏玩家的所有游戏数据,所取得的收入要按照授权约定时的比例进行分配。表 3.1 列举了境内外部分上市公司运营模式:

表 3.1 境内外部分上市公司运营模式一览

	自主运营	联合运营	授权运营
完美世界	√	√	√
恺英网络	√	√	√
三七互娱	√	√	
网易	√	√	√
腾讯	√	√	√
昆仑万维	√	√	√
游族网络	√	√	√

### 3.3 网游企业收入类型

#### 3.3.1 游戏时间收入

中国网游发展初期,网游企业已研制出收取玩家游戏时长的网络游戏。开发此类游戏最初是为吸引游戏玩家兴趣,创作精彩的游戏剧情,使得游戏玩家对后续剧情的发展产生好奇心。加长游戏的上线时间,国内同样的游戏还有网易旗下的梦幻西游和魔兽世界,都是按照用户完游戏的时限来收取费用的。拥有比较显著特点的是游戏点卡。游戏点卡是网络游戏时代的产物,因为当时网络游戏充值渠道少,催生了游戏点卡,游戏点卡通过现金购买等同面值的虚拟货币,分为10元,30元,50元,100元的不同面额。全名为“虚拟消费积分充值卡”游戏玩家可以通过消耗卡里所产生的消费点数,来换取网络游戏线上时间。在一般情形下点卡可以分成包年,包季等不同时长,同样也对应了各种各样的价格。而网游公司内部对于网络游戏点卡收入的确定,一般采用对网络玩家实际网络游戏的时段作为

收入的确定。而不管销售月卡或者点卡,其实质上都是一个预付费模式,玩家可以预先支付相应数额来换取完成网络游戏消费行为的权利。

### 3.3.2 虚拟道具收入

网络游戏的跟进发展,使得游戏种类多样化,单单靠游戏时间已经不能够留下大量玩家,再加上网络游戏企业推出的各类免费游戏。也进一步压缩游戏时间的收入空间。畅玩免费游戏,开启欢乐人生,在此背景下。网络游戏的玩家也大大增加。如何吸引玩家并且让玩家产生游戏粘性。是各大网络游戏企业所追求的。于是网络游戏企业转向网络游戏内部道具。提高了网络游戏中虚拟道具的价格,让玩家可以在购得虚拟道具之后,,取得游戏剧情的完整以及玩家本身参与游戏的愉悦感。这种模式也大大推动了网络游戏的发展。这种收入类型包含的虚拟道具种类多样,例如游戏玩家的装备,使用的药品,穿搭的时装,以及主线任务的必需品。玩家通过现金充值后,得到在游戏虚拟环境下的虚拟货币,也就是现金的等价物。通过花费虚拟货币购买虚拟物品。再物品得到使用或者消耗后。网络游戏企业确认收入。这种模式至今仍是我国网络游戏企业最主要的收入来源。

### 3.3.3 网络广告收入

网络广告收入是网络游戏发展时至今日才推出的新模式,具体是指在网络游戏公司会在游戏中植入广告。达到广告产品曝光的效果。一般来讲,广告收入类型分为两种。一是产品广告曝光的次数,二是产品曝光的时长。前者顾名思义,网络游戏公司根据协定的曝光次数收取款项。后者是指与广告商约定好的曝光时长自主安排单次曝光时间。等达到约定时长后企业收入款项。游戏植入广告的方式主要包括:玩家观看广告完成日常活跃度;游戏进入页面或者场景中转页面,插入广告图片。以及观看广告赠送一般虚拟道具。目前按照我国网络游戏企业的状况来看。规模大的网络游戏公司所产生的网络广告收入很高,而规模居中的网络游戏企业的此项收入并不突出。这主要是因为大规模公司游戏玩家数量众多,能够满足产品商的要求。可以取得成效。总体来讲,网络广告收入是网络游戏企业发展的时代产物。这要求网络游戏公司在选择广告商时要谨慎,如此一来可以扩大企业的收入。



### 3.3.4 游戏授权收入

游戏授权收入与上述所讲到的授权经营其实质是一样的。网络游戏企业将本企业研发的网络游戏产品授权给其他代理企业,后续则只需要提供游戏产品版本的更新换代即可,企业不再参与网络游戏的所有后续运营。这种收入主要是来自两个方面:一个是网络游戏企业向被授权企业收取的网络游戏使用费;再者是被授权企业运营游戏所取得的收入要按照约定比例向授权企业分配。网络游戏使用费收入相当于网络游戏企业将游戏的使用权让渡与被授权企业。而此时的网络游戏产品更像是网络游戏企业的无形资产。被授权企业支付一定的费用取得对无形资产的使用权。游戏授权模式在当下的发展背景中越来越明显。各大网络游戏企业不断加大网络游戏研发力度,不断加强企业的内核竞争力。只有不断创作出多样的精品游戏,才会为网络游戏企业带来源源不断的收益。这也是我国网络游戏发展的新趋势。

## 3.4 网游企业收入确认计量特点分析

### 3.4.1 收入确认时点难以界定

在实体经济中,商品的种类、性质都是可以看得见摸得着的。企业可以根据售出商品的形式进行收入确认,而网络游戏企业作为新兴产业,企业所开展的业务活动大部分要依托虚拟网络平台来进行。此外与实体经济不同,网络游戏公司将游戏中设计产出的虚拟道具作为售卖的商品。再虚拟道具被使用或者被消耗时企业确认收入,但问题是虚拟道具作为商品,每个网络游戏企业对虚拟道具的定性不同,这就导致了后续的收入计量出现问题。对于虚拟道具而言,有一次性使用道具还有多次使用乃至永久使用道具。这就使得网络游戏企业使用收入确认方法出现偏差。一般来说,公司通常根据一次确定总收入和分期付款来确定总收入,分期确定总收入时网络游戏公司必须对总收入分摊时间作出合理划分,关于分摊期间的界定,新收入准则未给出明确的指导,只是发布了引导性的公文。在此推荐了针对虚拟道具的三种收入确认模式:一个游戏的模型(GERM)、基于玩家的模型(UBRM)以及基于物品的模型(IBRM)。这是由国外事务所提出,之后传入国内,也

是目前国内主要网络游戏企业所使用的收入确认模型。

基于游戏的模型(GERM)是指网络游戏企业先预测游戏的运营时限,再把游戏总收入分摊至各个运营区间。这种模型的前提是网络游戏道具的期限不可预测,而游戏玩家的游戏占用时间无法统计。从流程上可以看出,基于游戏的模型是最简单的。只需要预估游戏的时限。适用于国内规模小且网络游戏产品受众少的企业。但是这种模型存在弊端,不符合生命周期理论。一般来讲,游戏产品走到默契。游戏玩家流失严重,几乎不会给企业带来利润流入,但是在此模型中,游戏越到末期,带来的利润就越高。可能对财务报表带来影响。基于玩家的模型(UBRM)是根据游戏玩家所耗费的某一游戏时间。即玩家的上线时间来进行收入确认。这种方法要求网络游戏企业拥有精良的数据库,能够实时捕捉游戏玩家的上线动态,还要求企业具备良好的大数据分析能力,对玩家上线偏好以及游戏动态进行分析。基于物品的模式(IBRM)指的是基于与虚拟实物道具所截然不同的特性,一般可以分成消耗性道具与永续性道具,并根据被玩者所耗费的使用次数来确定收入。当网络游戏企业可以有效精准的追踪到道具的使用数据时,企业便可以使用该模型,采用该模型进行收入确认的结果最精确,但是通过定义描述可以发现,这种模型对网络游戏企业的要求很高,网络游戏企业要建立庞大的道具数据库,并且进行精准的大数据分析。工作量巨大。

表 3.2 部分网游企业收入确认方法

网游企业	虚拟道具收入确认方式
完美世界	UBRM+IBRM
恺英网络	UBRM
三七互娱	一次性+UBRM
网易	UBRM+IBRM
腾讯	IBRM
昆仑万维	UBRM
游族网络	一次性+UBRM

由表 3.2 可以看出,各企业对于虚拟道具的销售收入确认选择都不太一样,有的会一次确认,有的分期确认,可是确定分摊期限的原则也不一样。这主要是由

于各个网络游戏公司的游戏产品年限不同,对玩家耗费游戏时间的追踪能力不同以及不同游戏企业旗下各类游戏中设计的不同种类游戏道具数量巨多。收入确认方式的不同进而导致收入确认时点难以界定。这也是实践中面临的重要挑战。

### 3.4.2 虚拟道具促销收入难以确定

网络游戏企业为了提高企业的游戏知名度,增强游戏玩家的游戏认同感,同时使自己的网络游戏产品在网游市场中具有更高的议价能力。往往会推出一系列的游戏道具促销活动,此类促销活动往往伴随着国内重要节日而推出,同时也通过促销活动留住大量游戏玩家,提升了游戏玩家的游戏粘性。不过促销活动中所销售的虚拟道具种类以及形式复杂多样,不同于实体商品的捆绑销售,虚拟道具促销不限于捆绑销售,更多的是给游戏玩家在网游环境中带来的虚拟权益,比如游戏中的成就值、属性点。新收入准则的发布,要求对合同中的各单项履约义务进行识别,而在上述促销实务中,网络游戏企业往往无法对促销虚拟商品的价值进行确认,这不由得增加识别单项履约义务的难度。

此外不同网络游戏企业都会推出形形色色的促销形式,类似像打折售出,充满即减,这样的形式对成交的虚拟商品价格造成影响,企业无法精准的统计出各个虚拟道具的价格,同时,企业往往会选择对自己企业有利的收入确认方法,这更增添了交易价格确认的难度。这就导致了不同的网络游戏企业,针对同一种类型的业务销售采取不同的收入确认方法,最终影响到企业财务报表的可靠性与真实性,不利于我国网络游戏企业的健康发展。

### 3.4.3 长期未使用虚拟物品产生沉淀

虚拟货币沉淀是指游戏玩家在经过现金充值后获得虚拟货币的一般等价物,在购买游戏商城中所提供的虚拟道具后所剩下的小额虚拟货币,玩家长久未花费形成了虚拟货币的沉淀,一般来讲,网络游戏游戏中的游戏商城所提供的游戏道具定价不是整数额,而玩家再购买部分道具后所剩下的虚拟货币无法实行购买行为。网游公司在完成收入确认时,无法再对玩家帐号上的沉淀虚拟币进行计算。如果在游戏运营期间,游戏玩家不再继续充值或者放弃游戏,那么沉淀虚拟货币的数量会随着弃坑玩家的数量增多而增大,久而久之这些沉淀虚拟货币会随着游戏的

运营结束而被网络游戏企业确认为收入。但是从实质上讲, 游戏玩家并没有消耗此类虚拟货币, 这种结果很可能对网络游戏企业会计信息质量带来影响。新收入准则对此类收入没有做出明确规定, 但是在收入确认原则上, 沉淀虚拟货币不应该被确认为收入, 因为没有实现虚拟货币的消耗, 因此, 应该将理论与实务结合起来, 对于网络游戏中的沉淀虚拟货币的会计处理应当统一。

#### 3.4.4 收入确认计量方法难判断

收入确认方法的选择必然会影响网络游戏企业的入账金额。国际会计准则中针对公司作为主要责任者还是代理人, 通过风险和回报方面的责任承担情况, 来确定判断标准, 在我国修订准则后, 通过阐述控制权的概念, 以及对三种控制权情况的综合分析, 可以进一步引导网络游戏公司对主要责任者和代理人的确定, 以便做出正确的收入确定方法。但在具体的网游经营中, 涉及到了网游产品开发商, 网游运行商以及网游平台商等多个主体, 由于各方相互之间所存在的经营风险和利益问题, 所以如何确定谁对最终游戏玩家负着主要的责任或者风险, 从而确定是作为主要责任者或者代理人, 进而选择按照净额法或者净额法确定收入, 这目前是网游实务中热议的问题。

此外文章第 3.2 节介绍了网络游戏企业常见的三种运营模式。在网络游戏行业中, 对于同一种运营模式, 不同的网络游戏企业应当采用相同的收入确认方法, 这样能够确保企业间会计信息质量的可比性。例如在自主运营下, 网游公司独立开发, 自己承担网络游戏客户端的运营和维护, 进行网游的后期客户服务, 公司应该作为主要负责人按净额法来确定总收入, 但是针对授权运营来说的网络游戏, 公司只是研发网络游戏, 不承担后期平台维护和玩家客户服务, 这种情形公司就成为委托人, 应当净额法来确定总收入。最后是联合运营模式, 在这个模式下, 网络游戏企业所分担的责任有时候难以区分, 例如, 网络游戏企业兼顾技术维护与部分运营, 所以这一部分收入每个企业有着不同的选择, 这主要是看会计人员对此项业务的职业判断。总额法与净额法的区别如下表 3.3 所示

表 3.3 总额法与净额法的区别

	特点	对期末收入或利润的影响
总额法	以收入全额计量	营业收入规模较高，利润不变
净额法	以收入扣除成本的净额计量	营业收入规模较低，利润不变

由上表可以看出,总额法还是净额法的选择都不会影响到净利润,但是会对企业的营业收入规模与成本造成影响。使用总额法会导致成本和收入虚高,而使用净额法时,利润不发生改变。因此网络游戏企业应合理判断主题角色,规范使用收入确认方法。

上述内容重点介绍了我国网络游戏企业的发展历程,运营模式,收入类型,以及收入确认的特点。从介绍中我们可以看出网络游戏企业已经步入高速发展轨道。并持续衍生出依托互联网技术的流量新产品,而新收入准则发布并就某些事项做出明确规定,但是面对网络游戏企业日新月异的变化,准则仍是引导性的。不具备实际可操作性,各个网络游戏企业对新收入准则的理解也有偏差,为了能够让我国网络游戏企业更好的贯彻新收入准则理念,同时为网络游戏行业做参考,本文选择恺英网络为例,希望能够提供一定的借鉴。

## 4 新收入准则下恺英网络收入确认与计量分析

### 4.1 恺英网络公司基本概况

作为中国业内最著名的网游上市公司,恺英网络以顾客价值为核心理念,自成立初始就一直秉承着做服务,重质量的经营宗旨,目前企业主要涉及以下三大业务模块,首先是移动手机游戏和网页游戏的开发、经营、授权;再者是为移动手机游戏和网页游戏的开发平台,营造游戏平稳运用环境;最后是拓展海外业务,将最大限度的发挥自身的研发优势,将游戏市场推出到海外。占领海外市场份额。恺英网络在 2008 年创立,后相继开发了《摩天大楼》《恐龙时代》《捕鱼大亨》等多个精品网游,2013 创立 XY 网页游戏平台,并于 2014 年借壳泰亚股票在深交所挂牌。同年推出的《全名奇迹 MU》也全线推出,在当月流水突破两亿,恺英网络的持续发展与壮大,在继续追求游戏玩家的机制游戏体验。时至今日,恺英网络稳步建设多维度、场景化开发系统,逐步完善内外部环境结合的发行系统,扎实推动战略投入,深度发掘企业的品质效益,努力提高企业产品的价值,并创造了众多优秀 IP,为企业开发新力作产品提供强大助力。同时,恺英网络创立的 XY.COM 的游戏平台,同时在线人数也达到了历史新高。成为行业翘楚。

### 4.2 公司收入来源及构成

恺英网络有限公司大部分的收入都来源于企业自己开发的网络游戏产品和相关运营服务,主要涉及手机游戏开发,以及网页游戏开发、XY 游戏平台的共享,优质 IP 的开发应用,以及代理游戏运营。恺英网络公司发展迅猛,依托自身的核心竞争力和移动互联网的全面布局。在国内网络游戏市场站住了脚步。此外恺英网络积极向海外市场扩张,努力推出网络游戏走出去,形成“蛟龙出海”的格局。恺英网络发展到今天,逐渐形成了以游戏研发,游戏发行,以及 IP 创作三大核心的发展布局。

表 4.1 恺英网络 2018—2020 主营业务构成

	业务名称	营业收入	营业成本	毛利率
分行业	游戏产品收入	200636.77	62925.34	68.64%

2018 年		移动互联网收入	27738.94	49824.05	82.04%
	分产品	移动网络游戏	154013.82	48247.35	68.67%
		网页网络游戏	46622.95	14677.99	68.52%
		游戏分发收入	22220.08	3716.87	83.27%
		其他应用产品分发收入	5518.87	1265.53	77.07%
	分地区	境内	201852.62	75118.04	62.79%
境外		32077.84	15681.99	51.11%	
2019 年	分行业	游戏产品收入	163780.25	51406.73	68.61%
		移动互联网收入	39907.39	7338.74	81.61%
	分产品	移动网络游戏	132517.15	36640.66	72.35%
		网页网络游戏	31263.09	14766.07	52.77%
		游戏分发收入	38153.42	7113.11	81.36%
		其他应用产品分发收入	1753.96	225.62	87.14%
	分地区	境内	189367.93	54290.8	71.33%
		境外	14319.69	4454.67	68.89%
2020 年	分行业	游戏产品收入	123319.51	33429.93	72.89%
		移动互联网收入	30999.41	9426.66	69.59%
	分产品	移动网络游戏	106684.76	25954.83	75.67%
		网页网络游戏	16634.74	7475.09	55.06%
		游戏分发收入	29559	9408.23	68.17%
		其他应用产品分发收入	1440.41	18.43	98.72%
	分地区	境内	142998.03	39462.93	72.40%
		境外	11320.89	3393.66	70.02%

资料来源：恺英网络年报

如表 4.1 所示, 恺英网络公司近几年的主营业务构成中, 游戏产品的收入一直都占据着重要的地位。继续对网络游戏产品进行细分, 也能够看到, 移动网游的收入正在逐渐增加而网页游戏的收入占很小一部分的比重, 这是由于我国 2019 年末爆发新冠疫情, 导致个人居家办公, 所能够进行的娱乐项目只能够通过移动互联网来进行。推动了移动互联网游戏收入的增加。

### 4.3 恺英网络运营模式业务流程解析

#### 4.3.1 自主运营模式

在自主经营模式中, 恺英网络主要承担着主要管理者的角色, 而恺英网络则主要依靠两个个系统来独立运作, 其一是多维度、立体化的网络游戏开发系统。依托于公司内经验丰富的开发队伍, 让恺英网在恪守着传奇、奇迹等品类游戏开发传统的同时, 逐步形成起卡牌等核心自主类开发流程与系统。不断提升恺英网络核心竞争力。第二种是研发自有的发行体系。恺英网络借助 XY 开发网络平台, 以重度手游产品销售为核心内容, 将在传奇品类生产中具有开发资源优势, 并形成了恺英网络最主要的产品商业化变现网络平台。此外还有 MG 发行平台以及 H5 发行平台。这些自主研发的平台都是灵活的适应自研游戏的需求。

以恺英网络自主研发的游戏平台 XY.COM 为例。玩家从网页进入 XY.COM 游戏平台后, 玩家可以在所显示的页面注册平台游戏账号, 账号注册完毕后, 可以同时进行多个游戏, 实现一号多用, 同时恺英网络为方便玩家购买虚拟道具, 也在 XY.COM 游戏平台上个开放充值端口。同时与第三方支付平台签订协议, 帮助玩家完成充值交易。玩家可以通过微信、支付宝、银行卡、闪付、人工汇款等方式充值到平台账号, 再由平台账号转入玩家所要充值的游戏。在自主运营模式下, 恺英网络为游戏玩家负主要责任, 并提供后续服务, 采用总额法来进行收入确认。

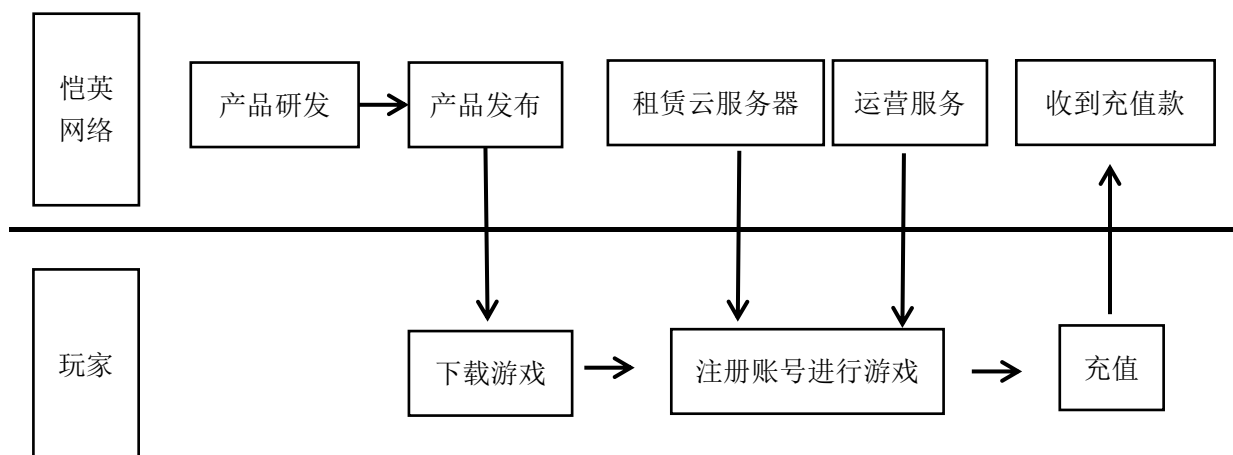


图 4.1 自主运营模式流程解析



### 4.3.2 联合运营模式

联合运营模式下, 在游戏玩家选择上述的第三方支付平台完成充值后, 充值的金额会被记录于特定的服务器当中, 该服务器由联合运营的参与方共同制定, 目的是记录游戏玩家的游戏数据, 确认玩家的消费金额, 在进行收入确认时, 恺英网络将记录在服务器中的充值数据录入到企业财务系统中, 财务人员按照协议的约定分成比例, 计算出恺英网络暂估入账金额, 与联运平台实际支付后, 摊销预估游戏收入, 按照实际支付充值流量乘以分成比例来确认游戏收入, 计算未消费虚拟货币对应的游戏收入。同时根据充值消耗率确认为负债, 冲销高估的收入。恺英网络在与不同公司签订的联合运营合同, 因其在不同的合同中担负的责任不同, 约定的比例份额也不相同。这取决于合同的履行状况。公司管辖下的服务器数据库中若出现没有充值流水记录的游戏, 将按照联合体发出的库存发票进行核算。

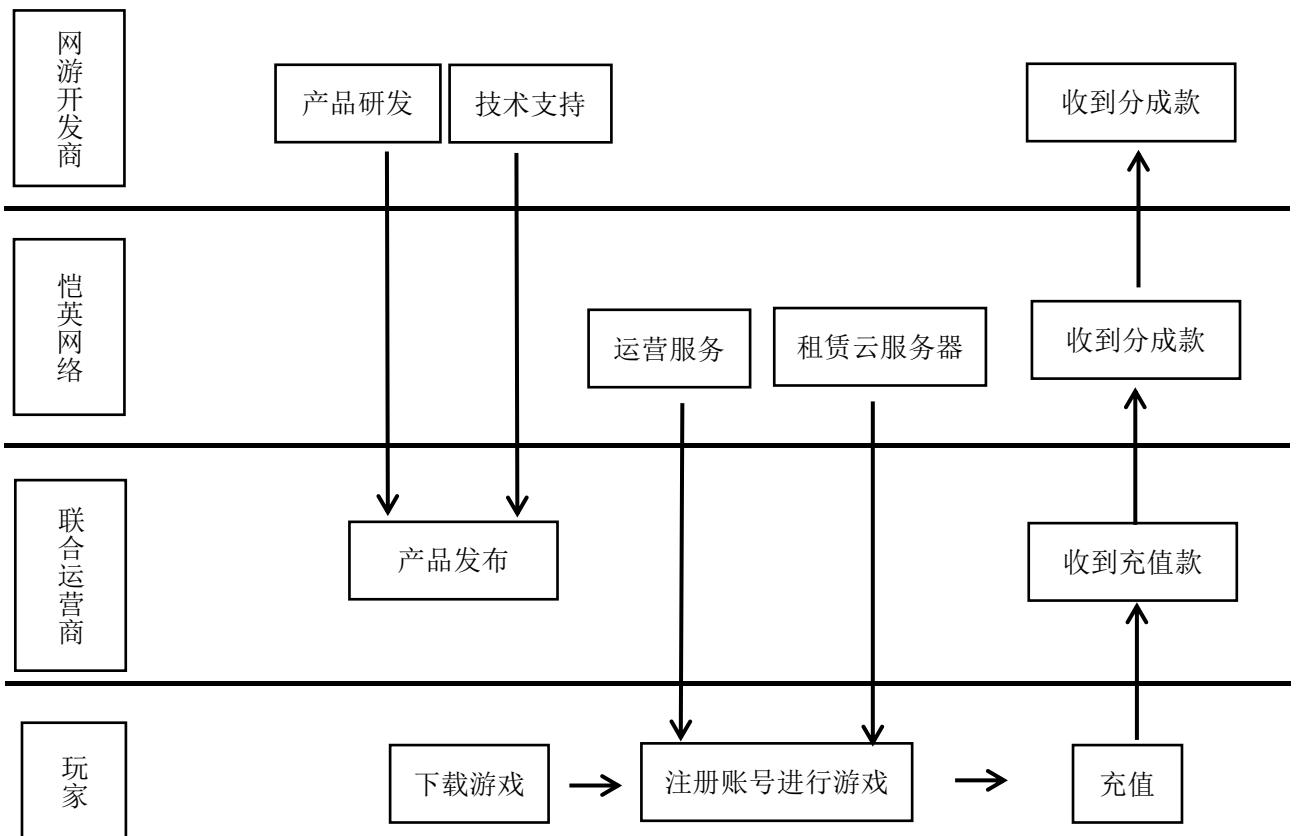


图 4.2 联合运营模式流程解析

### 4.3.3 授权运营模式

恺英网络的授权运营主要有两种模式,其一是由恺英网络把公司开发的游戏商品的所有权转让给被授予方,而由被授予方收到的授予资金,恺英网络将其确定为合同负债,将授予的资金收入进行递延,同时将收入平均分摊至授权游戏的可使用经济年限。第二种则是在网游授权完成后,被授权方为后续经营网络游戏时所形成的运营分成收入,而恺英网则针对这种收入,根据与被授权方约定的经营合同内容,从被授权方处获得玩家充值金额的经营分成,并且以净额法确认入账。

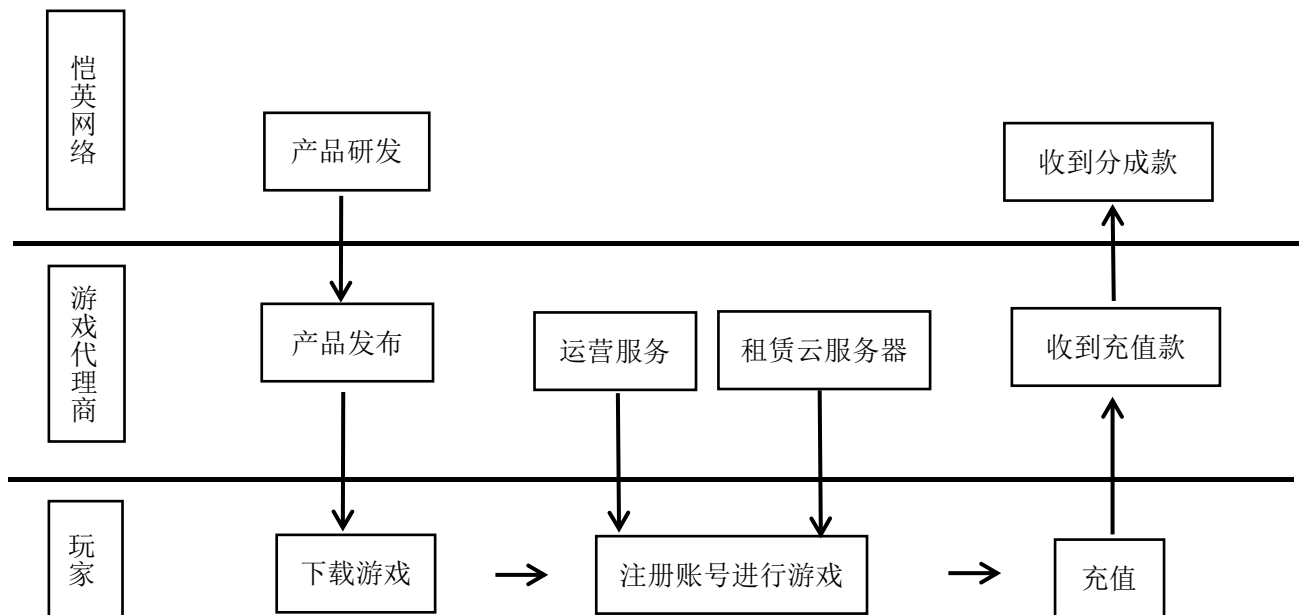


图 4.3 授权运营模式流程解析

## 4.4 新收入准则下恺英网络收入确认与计量分析

### 4.4.1 虚拟道具的收入确认计量分析

恺英网络旗下的游戏众多,并且售卖的虚拟道具类型复杂多样,要想规范的计量虚拟道具产生的收入,就必须对复杂多样的虚拟道具进行分类,根据虚拟道具的本质属性,按照游戏玩家的消耗类型,可将恺英网络所出售的虚拟道具分为以下三类:首先是一次性道具,此类道具最容易辨认,也是虚拟道具中最为基础数量最多的道具,以恺英旗下的网页游戏传奇霸主为例,存在橡树果、小飞鞋、回城

石等一次性道具, 玩家购买一次性道具并使用, 道具即被消耗, 玩家也可到达使用目的。第二种是期限性道具, 分为时间期限使用道具和次数使用道具。还是以传奇霸主为例, 游戏商场中提供的神之领域时间卷轴, 玩家可以在 30 分钟内享受双倍经验的权益, 此外还提供战旗道具, 该道具拥有持久度。根据玩家使用消耗的次数, 获得对应的增益效果, 持久度一旦耗尽, 玩家便会失去该道具。最后是永久性道具, 玩家可以从游戏商城中购买时装、技能书、装备等游戏道具。交易一旦完成, 此类游戏道具便无限拥有, 跟随陪伴玩家直到游戏运营结束。

恺英网络在实施新收入准则后, 按照新准则的规定, 不再对公司的业务类型进行划分, 而是确定了较为统一的收入模型, 并且以控制权的转移作为判断的新标准。深深切合了新收入准则的理念。不过。公司在实施新准则的过程中, 也会出现不规范的问题。恺英网对旗下玩家的一次性道具、期限性道具和永久道具, 分别采取了不同的收入确认方式。对于一次性的应用道具, 一般游戏玩家在完成了购物行为, 耗费或应用道具完毕后, 虚拟道具便不复存在。公司在此时确认收入。其相关分录如下:

玩家充值虚拟货币时: 借: 银行存款  
贷: 预收账款

玩家购买虚拟道具时: 借: 预收账款  
贷: 合同负债

玩家使用虚拟道具时: 借: 合同负债  
贷: 主营业务收入

对于期限性道具, 上文中提到了分为两种道具类型, 分别是时间期限使用道具和次数使用道具。玩家再购买此类型道具时应按照玩家所获得的游戏权益判断道具属性。如果是时间期限使用道具。恺英网络按照直线法将收入在道具的使用期限内进行摊销。如果是次数期限道具, 恺英网络则需要按照玩家的消耗道具次数, 分期确认收入。其分录如下:

玩家充值虚拟货币时: 借: 银行存款  
贷: 预收账款

玩家购买虚拟道具时: 借: 预收账款  
贷: 合同负债

玩家每次使用虚拟道具时:借:合同负债

贷:主营业务收入

单期销售收入:虚拟道具游戏价值/道具有限期限

永久性道具是道具使用者在完成购物交易后,玩家可以不限次数不限时间的永久使用,该类道具带来的游戏增益是永久的,从购买完成直到游戏闭服,玩家都可以享受到此类道具的效果加成,与之前讨论的一次性道具和期限性道具不同,恺英网络必须要承担永久性道具的长时段义务,要在合理估计的分摊期限内确认收入。否则将导致会计信息质量失真,比如公司在游戏关服退市的时点上确认收入,这样会导致在这一时点收入确认过高,不符合一般产品的生命周期理论。因此企业应根据自身的实力选择适合企业的收入确认方法。从而确定一个合适的分摊期限。恺英网络对永久性道具的会计处理。其会计分录如下:

玩家充值虚拟货币时:借:银行存款

贷:预收账款

玩家购买虚拟道具时:借:预收账款

贷:合同负债

玩家每次使用虚拟道具时:借:合同负债

贷:主营业务收入

每期销售收入:虚拟道具内在价值/用户有限生命周期

根据上文 3.4.1 小节得知。网络游戏企业内有三种确认分摊期限的模型,分别是基于游戏的模型(GERM)、基于玩家的模型(UBRM)以及基于物品的模型(IBRM)而恺英网络采用的是 UBRM 模型来确认分摊期限,但相对于恺英强有力的网络系统而言,玩家数据动态容易跟踪,历史数据库也更为丰富,企业具有完善的虚拟道具统计计算基础,并且能够对网络产品市场有效预测,健全的大数据分析系统更为恺英网络提供技术支持。所以根据恺英网络现阶段的内部基础设施建设而言,应当采用对数据更加严格,结果也更加精准的物品模型(IBRM)来完成收入的确认,同时也能够适应新收入准则的规定,也就更能提高恺英网络财务信息的真实性。

#### 4.4.2 促销活动的收入确认计量分析

恺英网络经常设计复杂多样的促销活动来吸引玩家。以旗下高人气网页游戏

《蓝月传奇》为例,单单在一个运营期限,开展的促销活动达到 20 余次。还有为了整合玩家人数,进行游戏合区,开设新的游戏大区,也伴随着促销活动的出现。无容置疑,此类促销活动大大提升了恺英网络游戏的盈利能力,玩家通过促销活动购买到平日中高标价的游戏虚拟道具,这对于恺英网络的促销活动收入确认带来了挑战。恺英网络在实施新收入准则后,进一步加强了对促销活动中售出虚拟商品的识别,具体操作过程如下。

促销活动在销售的起始日,恺英网将针对在销售活动中出现的各单项履约义务作出了鉴定,并对销售产品的交易价格进行了确认,然后再将销售产品的交易价格分派至每一单项履约义务。在玩家购买促销商品行为结束后,恺英网络根据自身的单项履约情况。将虚拟商品的销售收入,根据每项履约义务所承诺产品的单独销量的一定百分比确定为销售产品收入。

针对在销售活动中各个项目履约义务,恺英网络将在规定的履约时长期限内根据履约内容,将交易价格分摊至各个项目的履约义务上,待企业实现每个项目履约义务时确定收入。如果符合下列情况之一。恺英网络将按照上述做法进行操作:用户在合约执行过程中获得和消耗公司业绩的经济收益;用户能够按照公司业绩时间控制正在建设的商品;企业对遵守合同时间制造的商品有着无法取代的作用;企业还保有在整个合同期内对迄今为止尚未实现的任何目标部分交付的权力;合同履约的时间以投资或产出的形式确认,视已转让物品的性质而定;合同履约时间无法合理确认并预计企业负担的支出补偿的,在合同履约时间可以合理确认之前,根据已产生的支出数额确定收入增长额。

以上要求均不符合的,恺英网络将在网络游戏玩家已获得相应产品控制权时,根据分配给单项履约义务者的交易价格确定收入。而对于网络游戏玩家是否已获得产品控制权的确定。恺英网络作出了如下情况说明:公司目前有权收到产品的款项,即玩家对产品的当期付款权责;该公司已将产品的合法所有权转移给玩家,也就是说,玩家已具有了该产品的全部合法财产权;公司已将产品实物转让给玩家,即玩家已实际持有了该产品;公司已将产品所有者的大部分经营风险和回报转让给玩家,即玩家已取得了产品所有者的大部分经营风险和回报。

### 4.4.3 收入确认方法分析

通过对恺英网络公司的财务报表披露可以看出, 恺英网络公司针对独立经营的网络游戏采取总额法进行收入确定与入账管理, 但在联合经营模式中, 恺英网络的游戏收入确定方法变更为净额法。我们通过对恺英网络独立运作的网络游戏数据分析发现, 恺英网络公司自行开发了网络游戏客户端, 并自己承担全平台网络游戏的宣传和推广, 并且对网络游戏的后期营销和对网络游戏玩家的服务进行支持, 公司完全掌控了网络游戏的经营命脉, 对网络游戏的管理也有着充分的控制力。在这些情形下, 公司通过总额法来确定收入满足新收入准则的规定。但问题的关键在于, 恺英网络通过联合运营, 将自己研发的游戏产品投放到网络游戏市场后。恺英网络再向玩家提供游戏服务, 销售游戏商品时, 涉及到联合运营的参与放过, 这就产生了会计上的处理差别。恺英网络在这个过程中, 应合理确定自身身份, 明确主要责任人与代理人区别责任, 然后按照适当的方式对收入金额进行确认。

新收入准则对于“主要责任人”和“代理人”提供了更加精确和细致的评估准则, 这也为恺英网络合理判断在业务中的角色提供了指引, 进而影响恺英网络收入确认方法的选择, 在上文中提到了总额法与净额法的选择并不会对企业的实际利润带来影响, 但是对会计数据中的营业收入与成本造成差异。对企业的入账金额产生影响。总总额法下, 企业的营业收入和成本会虚高。而在净额法下, 企业必须扣除所有应付于其他公司的金额之后才登记入账, 而扣除总额则包括但不限于平台建设费, 以及宣传费用等, 正确选用收入确认方法, 提高会计信息质量。

### 4.4.4 沉淀虚拟物品的收入确认计量分析

恺英网络没有在年报中披露沉淀虚拟货币的会计处理办法。从前面的分析可以看出, 恺英网络需要通过预收账户对游戏玩家充值但未消费的虚拟货币进行记账。对于玩家已购买但未使用的虚拟货币, 恺英网络必须通过合同负债来计算。网络游戏市场的竞争日益激烈, 并且网络游戏玩家流动性非常强。游戏玩家常常出于游戏情节的烂尾, 剧情的枯燥, 导致放弃游戏, 此时这些玩家账号上的一些虚拟货币与虚拟道具会长时间存在, 一直到网络游戏末期, 企业才会对这部分沉淀

虚拟货币进行确认, 恺英网络公司没有明确说明关于这一部分的收入确认处理, 这很可能会给恺英网络留下操作空间。试想如果恺英网络在游戏运营结束时才确认收入, 在这个时点上, 公司确认的收入金额是非常巨大的。这是由于恺英网络的玩家数量众多, 即使玩家账户上留下的虚拟货币非常少, 但还是会形成巨大的收入, 从客观上讲也不符合游戏产品的发展规律, 这就导致恺英网络在游戏运营结束当月所确认的收入过高, 与实际情况相违背, 因此对这方面的确认, 公司还需要进行进一步的规范和判断。

按照修订后的准则规定, 恺英网络应定期公开沉淀收入的确定方法, 并通过历史玩家数据库预测沉淀收入占比。当游戏生命周期终止后, 将公司定义为沉淀收入的部分归置到当年末前或公司所规定的预期支付期限内进行分类处置, 分批确认为营业利润。

#### 4.5 恺英网络收入确认对财务报表的影响分析

在恺英网络执行新收入准则后, 恺英网络资产负债表部分科目发生如下变化:

表 4.4 新收入准则对资产负债表的影响

报表项目	2019 年 12 月 31 日	2020 年 1 月 1 日	调整金额
预收账款	2783018.88	0.00	-2783018.88
其他流动负债	56916228.51	0.00	-56916228.51
合同负债	0.00	112554483.24	112554483.24

修订后的准则建立了新的收入确认模式, 规范了客户合同收入。为了执行最新的收入准则, 恺英网络重新评估了关键合同收入的确定和计量、会计列报事项。实行准则后, 恺英网络将商品在顾客处预收的合同对价, 由“预收账款”和“其他流动负债”项目转移到“合同债务”项目展示, 并把消耗比例法调整为预估玩家生命周期法。

## 5 新收入准则下恺英网络收入确认计量问题分析及建议

### 5.1 新收入准则下恺英网络收入确认计量问题分析

#### 5.1.1 虚拟道具收入确认时点不明确

对于一次性使用道具、限制性道具和永久性虚拟道具,恺英网络一方面了解游戏玩家的实际消费信息,同时了解道具的实际耗费方法,从而能够实现对虚拟道具的使用频次和使用年限进行更加精确地跟踪,再加上通过与公司相应的履约义务加以配合,能够对收入确认提供依据。从而使相对应的虚拟道具收入信息得以较为公允地体现。而对于永久性的虚拟道具来说,这些道具的本质属性并不是永久性,而是经常于游戏的时间相依存的。由于网游商品本身年限具有一定时限,就造成了永久性道具的使用年限并不是永久。所以在恺英网络对永久性的虚拟道具进行收入确认时,一般是首先预测网络游戏生命周期或者预测游戏玩家生命周期,之后再将所有收入在预测生命周期内分摊确定。由此看出恺英网络公司在实务的运作中,特别是对永久性虚拟道具的收入确定的分摊方法上有着很大的自主性,同时对收入分摊年限的预测也具有相当的主观性。而各种的分摊方法和分摊年限可以影响公司各种的财务报表信息,为公司的盈余管理行为创造了操作空间。

结合由恺英网旗下独立经营的网络游戏《蓝月传奇》为例,再经过翻阅公司年报和游戏玩家论坛,结合游资网给出的关于一般付费道具种类与实际收入比例划分数据报告,对网络游戏的虚拟道具收入比例做出了比较合理的测算,得出该游戏在一个营业期间内的营业额。但是在对游戏售出的虚拟道具进行分类时,发现游戏玩家实际在游戏环境中使用虚拟货币购买的虚拟道具有近40%的道具为期限性道具或者永久性道具,结合玩家消耗的虚拟游戏道具的情况,公司对该游戏所确认的营业收入当中,应当将期限性道具与永久性道具取得的收入抛开。正确计量当期收入。后续需要继续跟进玩家对此类虚拟道具的使用情况,再核实玩家后续使用情况,继而确认收入。

如果企业不能合理判断虚拟道具的自身属性,把一次性道具与非一次性道具混为一谈,企业提前确定的收入比例过大,就无法使会计信息合理有效地体现企



业经营业绩的实质状况,同时还对报表使用者、利益相关者获取企业财务成果和经营状况信息后做出的经济决策,产生一些负面影响。

### 5.1.2 促销收入公允价值难以衡量

一般情况下,虚拟货币和现实货币之间的兑换比率并不会改变,都是根据网游公司所规定的兑换比率,因此换取的虚拟物品的实际价值也是能够精确计算出来的。但是,在市场竞争加剧的今天,网络游戏公司的营销活动频率愈来愈高推广方式也越来越多样化。产品汇率不断变化,公司在合同中的履约义务不明确,影响了促销品收入核算的准确性。以恺英网络旗下 XY《蓝月传奇》游戏为例。该游戏于新春之际,开展了游戏玩家超值返利大回馈活动,玩家在活动期间充值金额达到相应档位,可额外获得游戏大礼包或者相对比例虚拟货币的返利。现对这两种返利形式分情况讨论:

游戏玩家如果选择对应挡位的游戏大礼包,该游戏大礼包内含的虚拟道具在尤其商城的公允价值与返利比例所得的虚拟货币相同,假设游戏玩家单日累计充值达到 10000 元,就可以按照对应挡位的返利比例 35%,在游戏内领取价值 350000 元宝的大礼包。此时虚拟货币与现实货币的兑换比例为 100:1。恺英网络针对此业务做出的会计处理如下,玩家充值 10000 元的流水记录经过财务人员录入财务系统,暂估为营业收入,玩家通过充值消费的游戏大礼包。根据返利的比例,财务人员将充值的消耗比录入系统从而冲销玩家的充值账款。并没有对充值所获得的大礼包做任何处理。此时恺英网络确认的收入金额为 3500 元。

当玩家在进行充值后,还可以选择对虚拟货币的返利,即玩家能够在游戏内得到充值和返利虚拟货币的总和,如玩家充值了 10000 元,按照返利挡位所显示的返利比率 35%,玩家在选择返利虚拟货币后,就能够获得 1350000 元宝,但此时虚拟货币和真实人民币之间的兑换比率发生了变动,不再是 100:1,进而虚拟货币的公允价格也出现变化。在此情形下,恺英网并未考虑实际充值造成虚拟货币增加的因素,会造成公司最后确定的收入数额和充值金额的实际使用状况不一致。

由此看出。恺英网络在对虚拟网络道具促销的收入确认计量过程中,没有考虑促销内容的实质特点,对于促销的事项也没有做出对应的会计处理,只是简单的按照游戏玩家充值流水来进行确认收入。这样的做法,与权责发生制的规定仍

有一定差异,故其根据准则的处理方法也有待商榷。

### 5.1.3 沉淀收入确认无法反映真实情况

恺英网络公司发展到今天,旗下的网络游戏产品已经运营了多年,而网络游戏产品的生命是很长的,游戏玩家在游戏经营的过程中为了提升自己的游戏属性,获得游戏上的成就感,就会进行充值,而在网络游戏市场,能够在同一个游戏中坚持下来,一同见证游戏的成长,这样的玩家少之又少。网络游戏玩家的灵活性也导致了很多人网络游戏玩家账号的长期闲置,而一直到了游戏产品末期,帐号上的大量沉淀虚拟币才开始被公司当做收入来确认,而在这个情形下将会产生了大量虚拟币或者虚拟道具并未使用,也就产生了大量沉淀收入。

新收入准则对这虚拟沉淀收入问题并没有统一的要求和实施标准,仅起到指引作用,在这个情形下,网络游戏中的沉淀总收入对该企业的会计信息质量产生持续影响。关于恺英网游虚拟货币的沉淀收入,按照新收入准则的理念,企业可在网游退服时对这些收入一次性进行确认。但是经过上文的数据分析,在游戏退服当月所确认的沉淀收入会虚高,甚至会带来不正常的收益流入,此外,也不符合游戏的发展规律,游戏退服肯定已经进入了衰退期,在这个期间,游戏产品带给公司的收益是逐渐减少的,若是按照上述操作,导致会计数据的失真。由此看出,恺英网络在实施新收入准则后,虚拟货币的沉淀收入确认仍然存在问题。

### 5.1.4 收入确认方法没有明确区分

根据恺英网络的公司年报披露的信息,查阅相关文章可以发现。恺英网络在开展收入确认信息披露工作时,仅仅简单机械地按照企业收入规范中的收入确认规定,既没有根据恺英网络的财务分析,也没有根据公司实际运营状况和经营模式。这样的信息披露工作苍白无力,完全无法适应企业相关财务报表使用者的要求。

上文已经针对恺英网络公司收入确认方法选择进行了分析。通过分析可以看出。在恺英网络实际确认和计量收入时,会计师在确定公司主体所负担的责任时具有很强的主观能动性。另外在联合运营模式中,恺英网络经营的业务种类繁多,

企业必然要同众多合作商协议合作条款, 签订协作合同, 这就不可避免地会导致合同中包含的复杂义务和权利。因此, 公司在选择收入确认方法时可能会误用总额法和净额法, 影响了财务报表的质量。以公司运营的游戏《三国群英传》为例, 该游戏为网页版游戏, 但公司并未说明该游戏的运营细节。对比报表数据可以发现, 恺英网络按照总额法确认游戏收入。数据显示, 2020年1月至2020年3月, 该游戏取得的交易额为2462.3万元。根据公司2020年财报, 我们可以发现公司在第一季度中, 网页游戏整体毛利率为73.03%。如果按照净额法来确认游戏收入, 得到的结果为1587万元。可看出错用总额法与净额法, 结果得出的金额相差较大, 虽然并不会让利润发生变化, 但会虚增企业营业收入, 导致会计数据不准确。

## 5.2 恺英网络实行新收入准则建议

### 5.2.1 合理判断递延期限

递延期限的计算对于恺英网络的整体收入确认影响非常重要, 而游戏收入也不像其他实物资产那样, 缺乏比较统一的递延期限方法。但通过对公司的整体收入状况和对恺英网络的收入确定数据分析, 可以发现考虑递延期限的情形时时刻刻存在于公司收入确认的流程中。网络游戏收入通过销售一次性道具来确认企业收入情形非常少, 而且通常仅限于在自主经营模式下出售的一次性消耗道具, 当然还包括其他的特定情况。而根据前文中提到的收入确定难点也可以看出, 不管对于沉淀收入或者永久性虚拟道具收入, 都必须考虑递延期限。

恺英网络关于游戏收入的递延期方法, 通常根据虚拟产品的使用时间、玩家寿命以及游戏生命周期。对于虚拟产品具有使用期限的, 可以选择该产品的使用时间作为递延期的, 收入确定方法通常是满足修订后的准则规定。而针对于永久性道具, 由于该类产品一般没有使用次数或者使用时间, 所以关于递延期的方法可能是根据游戏寿命或玩家生命周期。而关于生命周期的计算, 恺英网络也可以分析所有同类别游戏的情况, 并通过对同类游戏玩家的人均游戏时间, 消费记录以及其他历史数据构建模型, 以便于做出正确估计。可以有选择性参考同行业其他公司的计算方法, 参考时必须考虑目标公司的游戏种类、运营管理水平、玩家普及程度的影响。所以在参考时应该充分考虑到玩家产品的实际状况, 如此

可以使计算得出的数值更加科学合理,可以真实反应公司的现实运营状况。

### 5.2.2 明确业务主体履约义务

网络游戏产业促销活动属于新型业务,受众主要为青少年,所以网络游戏公司往往会有不同的宣传方式来引导青少年消费,销售方式往往较传统业务更灵活多样具有创造性,例如买道具送抽奖机会,礼品则分为赠道具、赠送游戏币、或者以折扣价买另一样道具等,这将构成新准则中附有顾客额外购物权利的销售。在这些情形下,公司必须评价该交易活动是否为顾客提供了一种重要权利,如果顾客获得了对应的主体权益,那么公司必须将它独立确定为单项履约义务,并将交易价格根据该单履约义务所占该笔交易中多种单履约义务的公允性价格综合的比率分摊至该单履约义务,不过还应该考虑,是在顾客执行购买权之后,还是在购买权所发生的时间点。以确定该收入的具体时期和时点。

恺英网络还可以对充值奖励行为方式所获得的实际利润进行区分,只要是充值返利,可以先作为公司负债,当使用者发生消费行为后,再分摊作为公司的收入。如果是充值的活动中到达系统赠送的要求,在这种赠与模式下,由于公司不会另外承担相关成本,所以无需做出会计处理。再如果公司因游戏的修复出现赠送虚拟货币情况,则根据充值返利办理。如果说是购置其他游戏玩具或者网络游戏充值卡,则必须确定项目的履约义务之后,首先考虑商品能否独立销售,之后再按照市场售价的比重,根据公允价格分摊计入企业收入。

### 5.2.3 合理估计和确认沉淀收入

按照国内企业会计准则中关于收入的概念,虚拟货币的沉淀收入主要是在网游企业的日常经营中产生的,而由于沉淀的虚拟货币,资产增值,债务不变,虽然所有者权利也发生了变化,但与所有者实际投资的成本无关,所以如果沉淀的虚拟货币确实构成了收入,企业就应当将之确定为收入。这个问题的关键在于何时确定比较合适,以及怎样才能确定是沉淀的虚拟货币,以及沉淀的虚拟货币应该在何时确定的。

修订后的准则对虚拟货币的沉淀收入金额有明确要求,首先将其确定为公司的一笔负债,当公司客户可能放弃执行合同中赋予的权利时,公司会按履约义务

的完成情况确定收入,或者当公司能够发现顾客已经不再享受公司所履行义务带来的权益。公司可以按照顾客账户的剩余额确认收入。上述方法均能够客观实际地反映出网游的实际运营状况,不至于在网游衰退期,收入产生较大幅度的增长,进而误导报表用户。问题在于修订后的准则中,对于怎样确定消费者可以放弃合同权利并未有具体规定,从而导致在经营实践中确定虚拟货币沉淀收入时,可能会发现财务报表中所体现的数据情况与企业实际经营状况并不相符。

恺英网络要利用自身收集的 player 数量和平台运营数据加以分析,并建立大数据分析库,推出可行性的认定标准,比如,当 player 离开游戏时达到一定数量就确定其放弃享受权利,之后再确定所沉淀的虚拟币数额。沉淀虚拟货币收入,在游戏经营阶段的分摊确认可以更有效地避免在衰退期收入大涨的情形出现,所体现出的会计信息也更符合游戏实际经营状况。

#### 5.2.4 明确判断业务主体角色

国内网络游戏公司运作方式较复杂,各公司内部合作关系较为常见,所以一些公司模糊了自己经营网络游戏和代理商游戏的界线,由此造成网络游戏的主要责任人和代理商身份不清楚。修订后的准则中提出,企业应当通过其在向客户转让产品前是不是具有对该产品的实质控制力,来判定其真实身份上是责任者或者代理商,并且,企业在具体实践中,对于产品的实际控制权以及有无发生转让的判定,也不应仅限于其法律形式,而是企业应当贯彻其实质重于形式原则,并综合考虑各项的相关实际问题和情况。

但是,新收入准则中对于与第三方公司和网游企业之间的合作收入并没有出台具体的办法加以计算。因此中国的网游企业在进行实际操作中,主要借鉴了欧美等西方国家上市公司的实操经验,并提出了适合企业可操作的一些具体的计算方法。同时也对公司开展业务时做出了经营角色评估,评估结果决定着公司要是采用净额法或者总额法加以计算。当然对于恺英网络来讲,应该跟随网络游戏的发展脚步,结合自身的实际状况,不断提高在业务中担任角色的判断能力。建立适合公司的收入确认流程标准,同时随着自身业务的变动,必须改变自身的判断角度,一旦自身的业务状况发生变化,原来所适应的标准就无法再应用,因此必须最大程度的对准则进行解读,以便及时转变业务角色。

## 6 研究结论与不足

### 6.1 研究结论

长期以来,由于修订后的准则并未为整个网络游戏产业的收入确认与计量提供具体的做法,这使得整个网络游戏产业收入确认与计量缺乏统一的标准规范,在此情况下无法对整个网络游戏产业的分析做出简单横向比较,因此深入了解整个产业的收入确认状况相当艰难。该文以恺英网为个案,分析了修订后的准则对网络游戏公司收入的确认计量,得出的主要结论有:

恺英网络实施新准则后,对企业在各种经营管理模式下的收入是按总额法还是净额法入账进行了说明,规范了收入会计处理。在虚拟物品促销活动中,企业可以合理的分摊各种业务的履约价值;在出售虚拟道具方面,公司严格地根据合同的履约状况,同时合理选择了确认模型,确定摊销期限,并确定收款时间节点;更加符合新收入准则中的要求,使得会计数据真实可靠。

但在公司实施准则的过程中仍需关注不少问题,主要包括。履约期间内存在会计人员操作空间;促销活动收入在各种履约义务之中的分摊很繁琐;虚拟道具收入会计人员可能会选择利于公司的收入确认模型以及虚拟沉淀收入确认时点问题。为了使新收入准则更好的在网络游戏企业中落地。建议通过网游行业协会进行规范指导,进一步完善网络游戏公司收入披露,以增强企业财务人员的职业能力,同时公司还必须根据企业的实际状况,通过科学地合理选择收入确定方法,并选择最适合的期限摊销模型,把新收入准则的理念贯彻于公司的收入过程中。

### 6.2 研究不足

鉴于网络游戏产业发展历史较短,同时网络游戏公司的特性在持续发生变化不断衍生出多样的经营模式,本文对网络游戏公司的经营模式只进行大致归纳,并未做出较细致的划分,不同的经营模式难免对网络游戏公司的收入确定和计量产生一些影响,所以将来对网络游戏公司收入深入研究仍需要进一步挖掘,以便于研究各种网络游戏业务收入确定和计量方式的选择。

## 参考文献

- [1]Alfred Wagenhofer. The role of revenue recognition in performance reporting[J]. Accounting and Business Research,2014,44(4):349-379.
- [2]Christine Jonick,Debra Benson. The New Accounting Standard for Revenue Recognition: Do Implementation Issues Differ for Fortune 500 Companies?[J]. Journal of Corporate Accounting & Finance,2018,29(2):25-32.
- [3]Frank Ohara. IMPACT OF FASB REVENUE RECOGNITION RULE ON FIRM VALUATION[J]. Journal of Academy of Business and Economics,2016,16(4):48-67.
- [4]Jack T. Ciesielski,Thomas R. Weirich. Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors[J]. Journal of Corporate Accounting & Finance,2015,26(3):44-55.
- [5]Katherine A. Schipper,Catherine M. Schrand,Terry Shevlin,T. Jeffrey Wilks. Reconsidering Revenue Recognition[J]. Accounting Horizons,2009,23(1):55-68.
- [6]Knudson, Toni,Shepherd, Stephanie. 5 Steps to Revenue Recognition[J]. Equipment Leasing & Finance,2014,30(3):491-514.
- [7]Kasztelnik Karina. The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards[J]. Accounting and Finance Research,2015,4(3):29-44.
- [8]Lori Olsen,Thomas R. Weirich. New revenue-recognition model[J]. Journal of Corporate Accounting & Finance,2010,22(1):190-207.
- [9]Moldof, Al. THE NEW REVENUE RECOGNITION STANDARD: HOW IT AFFECTS THE CONSTRUCTION INDUSTRY[J]. Construction Accounting & Taxation,2014,24(4):256-275.
- [10]Mariam Vardiashvili,Marina Maisuradze. ON RECOGNITION AND MEASUREMENT OF THE REVENUES ACCORDING TO IFRS 15[J]. Economy & Business,2017,11(1):165-221.
- [11]Milan Van Wyk,Danie Coetsee. The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry[J]. Journal of Economic and Financial Sciences,2020,13(1):38-56.
- [12]Oscar J. Holzmann. Revenue recognition convergence: The contractâ based

- model[J]. *Journal of Corporate Accounting & Finance*,2011,22(6):491-514.
- [13]Oscar J. Holzmann,Sundaresh Ramnath. An Update on the FASB's and IASB's Joint Revenue Recognition Project[J]. *Journal of Corporate Accounting & Finance*,2013,24(4):175-201.
- [14]Oscar J. Holzmann,Paul Munter. New Revenue Recognition Guidance[J]. *Journal of Corporate Accounting & Finance*,2014,25(6):68-77.
- [15]Oscar J. Holzmann,Paul Munter. Challenges in Achieving Convergence Between U.S. GAAP and IFRS—The Case of the Revenue Recognition Standard[J]. *Journal of Corporate Accounting & Finance*,2015,26(6):146-165.
- [16]Robert W. Rutledge,Khondkar E. Karim,Taewoo Kim. The FASB's and IASB's New Revenue Recognition Standard: What Will Be the Effects on Earnings Quality, Deferred Taxes, Management Compensation, and on Industry-Specific Reporting?[J]. *Journal of Corporate Accounting & Finance*,2016,27(6):238-257.
- [17]Rabia Aktaş,İsmail Deniz Varol. Revenue Recognition According to the New Revenue Standard IFRS 15: Contracts with Multiple Elements and Contract Modifications[J]. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*,2017(73):168-198.
- [18]Stephanie D. Grimm,Drew Hoag. Gemini Communications: A case applying revenue recognition standards[J]. *Journal of Accounting Education*,2011,29(2-3).
- [19]SE Emengini. Revenue Recognition Challenges and Financial Statement Reporting[J]. *AFRREV IJAH: An International Journal of Arts and Humanities*,2013,2:165-177.
- [20]Shuqin Liu. Recognition of Virtual Currency Sales Revenue of Online Game Companies[J]. *Academic Journal of Humanities & Social Sciences*,2019,2(7):67-89.
- [21]Tracy, Scott. REVENUE RECOGNITION REVAMP: IMPACT OF PROPOSED CHANGES IN BUILDING AND CONSTRUCTION ACCOUNTING[J]. *Construction Accounting & Taxation*,2011,21(1):55-68.
- [22]Theresa F. Henry,David P. Mest,Mona L. Safar. Pirate Wireless: Revenue Recognition in the Telecommunications Industry[J]. *Accounting Perspectives*,2019,18(1):349-379.



- [23] 卜华, 张晓辉. 对《企业会计准则第 14 号——收入(修订)(征求意见稿)》的探讨[J]. 会计之友, 2016(12):67-69.
- [24] 陈旭霞, 吴溪. 收入确认方法与盈余质量——来自软件业上市公司业务分部的证据[J]. 中央财经大学学报, 2017(06):58-66.
- [25] 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(04):15-18.
- [26] 戴建宏. 互联网企业游戏收入确认模式的探讨[J]. 财务与会计, 2018(12):53-55.
- [27] 高玉玉, 高允斌. 新收入准则下的会计收入计量与税务处理比较分析[J]. 财务与会计, 2018(01):10-14.
- [28] 方冬梅. 新收入准则下旅游电商平台企业收入会计处理问题探讨[J]. 财会通讯, 2020(13):107-111.
- [29] 徐鑫. 新《收入准则》对企业所得税处理的影响与思考[J]. 税务研究, 2018(10):115-118.
- [30] 葛家澍, 窦家春, 陈朝琳. 财务会计计量模式的必然选择:双重计量[J]. 会计研究, 2010(02):7-12+92.
- [31] 葛家澍. 收入确认的探讨——兼评 IASB/FASB 的最新“初步意见”[J]. 财会学习, 2010(09):13-17.
- [32] 葛家澍. 企业收入实现及“实现”概念探析——论企业收入的已实现、可实现和未实现[J]. 审计与经济研究, 2012, 27(01):3-9.
- [33] 高兵, 张佳丽. 虚拟商品会计收入与成本的确认问题研究[J]. 商场现代化, 2014(32):202-203.
- [34] 王夏. 浅析新收入准则变化及对企业会计核算的影响[J]. 中国注册会计师, 2020(07):100-101.
- [35] 何敏燕, 吴昊芃. 新国际收入准则实施探讨——兼论对我国收入准则国际趋同的启示[J]. 财会通讯, 2015(10):112-115.
- [36] 贺岁岁, 姚宏. 我国收入会计准则更新预期影响研究[J]. 中国乡镇企业会计, 2017(08):10-12.
- [37] 黄美春. 新收入准则下网络游戏公司的收入确认探讨[J]. 财会学

- 习, 2019(36):103-104.
- [38]焦桂芳, 陆秀芬. 新旧收入准则对比分析[J]. 会计之友, 2018(08):140-143.
- [39]潘新兴, 靳兵艳, 杜凯文. 新收入准则在建筑行业的应用研究[J]. 建筑经济, 2020, 41(01):5-10.
- [40]王晓雯, 王全在. 新收入准则下企业收入确认与计量的对策研究[J]. 内蒙古财经大学学报, 2018, 16(02):71-75.
- [41]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(07):16-17.
- [42]雷娟, 陈宏刚, 陈娟. 探析网络游戏中虚拟货币销售收入的确认[J]. 会计之友, 2016(19):42-45.
- [43]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(06):36-39.
- [44]娄会娟. 新会计准则下互联网企业收入确认计量问题分析[J]. 财会通讯, 2021(01):92-96.
- [45]潘上永, 张会莉. IASB 收入确认新模型及其影响[J]. 财会月刊, 2014(15):63-65.
- [46]孙焯. 新收入准则对收入信息披露监管的挑战及建议[J]. 证券市场导报, 2017(04):73-78.
- [47]时军. 浅析新收入准则的变化及其对会计核算的影响[J]. 财会月刊, 2018(05):113-119.
- [48]吕新建, 胡小东. 新收入准则下房地产预售业务的收入确认研究——基于合同视角的分析[J]. 中国注册会计师, 2018(12):84-87.
- [49]吴圆圆. 中美游戏行业数字收入确认政策探析[J]. 财会通讯, 2019(07):14-18.
- [50]王秀婷, 祝少威. 我国网络游戏企业收入确认的问题探讨[J]. 齐鲁珠坛, 2020(06):21-24.
- [51]王霞, 张俊民, 代鑫, 李卓, 王德玉, 阎伟峰, 周明杰. 新收入准则实施如何影响电网企业[J]. 新理财, 2021(Z1):51-55.
- [52]杨志强, 黄林娜, 黄椿丽, 邓春琼, 陈晓柳. 电子商务会计收入确认探讨——基

于淘宝网络商家收入确认视角[J]. 财会通讯, 2014(28):75-78.

[53]杨熠, 陈喆, 陈朝琳. 网页游戏业务收入确认相关会计问题——以 X 游戏公司为例[J]. 财务与会计, 2017(17):38-41.

[54]余冰洁, 张国柱. 网游虚拟货币收入的确认与计量问题[J]. 中国乡镇企业会计, 2018(06):19-20.

[55]张俊民. 关于新收入准则会计计量的几个问题[J]. 会计之友, 2017(20):13-15.

[56]周芳, 罗绍德. 我国收入准则征求意见稿与 IFRS 15 的比较及完善建议[J]. 中国注册会计师, 2016(09):105-108.

## 后 记

春天的到来，又到了万物复苏的季节，而这也预兆着我即将结束学校生涯，此时的我正端坐在电脑面前，望着空空的后记页面发呆。以往任何写作完毕之时，心中的喜悦总会在脸上浮现，大概是因为任务完成后，如释重负，然而此时此刻，在耗费大半年完成的论文结束之际，却丝毫没有一点慰藉，反而多了几分惶恐，大概是由于即将脱离熟悉的学校环境。

回顾研究生三年，弹指一挥间，在研究生阶段认识了许多有趣的灵魂，他们的陪伴为我的日常生活增添了不少乐趣。当然在这里首先对我的导师表达深深的敬仰，对我的学术创作以及日常生活都给予了莫大的帮助，能够融入到师门的氛围中，感受大家的关怀，再者对一直在背后默默支持我的父母亲表示感谢，父母亲的爱默不作声，给我的感觉就像什么都没说却好像什么都有已经说过。还有我的同门，在准备考试的夜晚，在学术研讨的图书馆，在备战比赛的奶茶店，还有在喝不醉的大自然，时时刻刻都会出现你们的身影，你们的陪伴对我的生活影响是巨大的。篮球队的拼搏也画上了一笔，犹记得狗不理的令狐冲，再不见球场上的守门人。球队精神永远感染着我。双手在键盘上放置了好久。想要把脑海深处的可爱的人刻印在文章中，奈何却怎么都想不出来了。

故事分享到这里就已经结束了，望重逢在不可期的未来，但离别近在眼前，珍重！珍重！珍重！