

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 Y 网络游戏公司收入确认
关键审计事项披露研究

研究生姓名: 姜又荣

指导教师姓名、职称: 杨利华 教授 刘立善 正高级会计师

学科、专业名称: 审计硕士

研究方向: 社会审计

提交日期: 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科研成果。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： 姜义荣 签字日期： 2022.6.2

导师签名： 杨利华 签字日期： 2022.6.6

导师(校外)签名： 刘立善 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： 姜义荣 签字日期： 2022.6.2

导师签名： 杨利华 签字日期： 2022.6.6

导师(校外)签名： 刘立善 签字日期： 2022.6.6

Y Online Game Company Revenue Recognition Key Audit Matters Disclosure Research

Candidate : Jiang Yourong

Supervisor: Yang Lihua Liu Lishan

摘 要

收入确认是网络游戏公司日常生产经营的关键要素,直接映射出公司的经营状况以及发展前景。根据 2020 年我国网络游戏公司披露的审计报告显示,所有的注册会计师(以下简称 CPA)均将收入确认认定为被审计单位的关键审计事项。主要由于收入是体现网络游戏公司业绩的关键性指标,其管理层很有可能为实现公司的经营目标对收入进行操控。并且由于网络游戏公司不同于传统企业,其收入的确认过程必须依靠信息技术系统,其流程繁琐,客户数量较多等特点,导致对网络游戏公司收入确认的审计也变成了审计中的重点与难点。

本文以 Y 网络游戏公司收入确认关键审计事项为研究对象,以准则为基础,结合网络游戏行业特点,与业内排行前五十的网络游戏企业所披露的收入确认事项段进行对比分析,以探究 CPA 在对其收入确认事项段实施披露的过程中所存在的问题。研究表明,上市公司所披露的关键审计事项可以增强 CPA 审计工作的透明度,从而给投资者带来一定的增量信息,进一步体现了审计报告对投资者作出合理投资决策的内在价值。但是在 Y 网络游戏公司审计报告中,CPA 对收入确认事项段认定的原因存在事项段描述不具体、原因论证不充分等问题。同时发现在披露的审计对策中,存在网游收入审计披露不完整,广告收入审计与审计结果披露缺失等问题。如果公司存在虚假披露等情形,CPA 及其事务所,就会面临很大的审计责任,甚至是法律风险。

本文针对 Y 网游公司在收入确认关键审计事项披露过程当中所存在的这些问题,提出相应的改进对策。希望 CPA 在对网络游戏公司收入确认关键审计事项进行披露时可以兼顾披露信息的有用性和可读性,确保增量信息披露的完整性与真实性,进一步优化审计措施。相关部门可以进一步细化准则指导,加强对网络游戏公司的外部监督。

关键词: 网络游戏公司 收入确认 关键审计事项 信息披露

Abstract

Income determination is the key element of the daily production and management of online game companies, which directly maps the company's operating conditions and development prospects. According to the audit report disclosed by China's online game companies in 2020, all accountants identified revenue recognition as a key audit matter for the audited units. Because the income is a key indicator of the performance of the online game company, its management is likely to control the income for the realization of the company's business goals; And because the online game company is different from the traditional enterprise, its revenue recognition process must rely on information technology system, its process is cumbersome, the number of customers and other characteristics, resulting in the online game company revenue recognition audit has become the focus and difficulty in the audit.

Based on Y revenue recognition in the online game company audit report key audit matters as the research object, based on the principles, combining with the characteristics of online game industry, and industry in the top 50 of the network game enterprise revenue recognition issues as disclosed in the period of comparative analysis, to explore the accountants in the revenue recognition issues existing in the process of the implementation of disclosure. The research shows that the key audit matters disclosed by listed companies can enhance the transparency of

accounting audit work, so as to bring some incremental information to investors, which further reflects the intrinsic value of audit reports for investors to make rational investment decisions. However, in the audit report of Y Online game Company, there are some problems, such as the inspecific description of the item section and insufficient reason argumentation. At the same time, it is found that there are some problems such as incomplete audit disclosure of online game revenue, missing audit disclosure of advertising revenue and audit results. If the company has false disclosure and other situations, accountants and their firms will face great audit responsibility, and even legal risks.

In view of these problems existing in the disclosure process of key audit items in revenue recognition of Y online game company, this paper proposes corresponding countermeasures for improvement. It is hoped that the CPA can take into account the usefulness and readability of the disclosed information when disclosing the key audit items of the revenue recognition of online game companies, ensure the integrity and authenticity of incremental information disclosure, and further optimize the audit measures. Relevant departments can further refine guidelines and strengthen the external supervision of online game companies.

Keywords: Online game Companies; Revenue recognition; Key audit items; Information disclosure

目 录

1 引言	1
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	3
1.2.1 网络游戏公司收入确认审计的研究	3
1.2.2 网络游戏公司关键审计事项的研究	4
1.2.3 网络游戏公司关键审计事项信息披露的研究	5
1.2.4 文献述评	7
1.3 研究内容及方法	7
1.3.1 研究内容	7
1.3.2 研究方法	10
1.4 本文创新点	10
2 基本概念与理论基础	11
2.1 基本概念	11
2.1.1 收入确认	11
2.1.2 关键审计事项	12
2.1.3 关键审计事项披露	13
2.2 理论基础	15
2.2.1 信息不对称理论	15
2.2.2 风险管理理论	15
2.2.3 信号传递理论	16
3 Y 网游公司收入确认关键审计事项披露现状	18
3.1 Y 网游公司简介	18
3.1.1 Y 网游公司运营模式	18
3.1.2 Y 网游公司盈利模式	20

3.1.3 Y 网游公司收入确认原则及方法	22
3.2 Y 网游公司关键审计事项披露情况	24
3.2.1 处置长期股权投资确认的投资收益	24
3.2.2 并购重组	25
3.2.3 商誉	26
3.2.4 收入确认	27
3.3 Y 网游公司收入确认关键审计事项披露分析	29
3.3.1 合理性分析	29
3.3.2 充分性分析	32
4 Y 网游公司收入确认关键审计事项披露问题分析	35
4.1 收入确认关键审计事项原因部分披露中存在的问题	35
4.1.1 事项段描述具体性不足	36
4.1.2 原因论证充分性不足	37
4.2 收入确认关键审计事项应对部分披露中存在的问题	38
4.2.1 广告收入审计披露的缺失	38
4.2.2 网游收入审计的披露不完整	39
4.2.3 审计结果披露的缺失	40
4.3 收入确认关键审计事项披露中存在问题的成因分析	41
4.3.1 信息不对称	41
4.3.2 规避执业风险	42
4.3.3 监管难度大	42
5 网游公司收入确认关键审计事项披露问题改进对策	43
5.1 兼顾披露信息的有用性和可读性	43
5.1.1 提高透明度增加沟通价值	43
5.1.2 规范索引明确认定原因	44
5.2 确保增量信息披露的完整性与真实性	45
5.2.1 增加广告收入审计的披露	45
5.2.2 关注业务信息数据的真实性	45
5.2.3 提倡审计结果的发表	47

5.3 优化注册会计师的审计措施	47
5.3.1 加强沉没账户虚拟收入的评估	47
5.3.2 借助信息技术丰富审计证据	48
5.4 加大审计监管力度	49
6 结论与展望	50
6.1 研究结论	50
6.2 展望	50
参考文献	51
后记	57

1 引言

1.1 研究背景及意义

1.1.1 研究背景

自本世纪初以来,网络游戏在历经互联网、移动终端的发展之后,已经从传统的端游逐渐发展为端游、手游并存的模式,形式种类多样,逐渐趋于成熟。截至 2020 年,中国游戏市场收入已经达到 2786.87 亿元,同比增长 20.71%,用户规模达 6.65 亿人。随着网络游戏行业的急速发展,这类企业相较于传统企业来说,特殊性日益凸显,比如业务种类繁多、交易物品虚拟、结算货币虚拟、盈利模式与运营模式多样等。网络游戏企业的特殊性导致其收入确认的审计存在一定的难度,比如电子数据难以实时获取、电子数据完整性与可靠性难以保证、对海量数据审计抽样可能导致错误审计结论等。

加强收入确认的审计、真实披露其业绩是 CPA 在网游企业的审计中应当应对的首要问题。CPA 在对网络游戏公司进行审计的过程中面临着各种生产经营风险以及巨大的审计风险。CPA 为控制好所要面临的巨大审计风险,需要充分地认识导致网络游戏公司收入确认审计风险的影响因素,寻求合理的方法对审计风险进行防范,以此才可以更为顺利地展开审计工作,进而在收入确认事项段披露过程中为报告使用者提供更为有价值的增量信息,并向他们作出相应的风险警示。

2016 年中注协颁发了《中国注册会计师审计准则第 1504 号——在审计报告中沟通关键审计事项》。其中提出,CPA 应当在对被审计单位出具的审计报告当中,单独设立“关键审计事项段”。此事项段可以设立一个或者多个,并且应当分条分项将其分别列举出来。CPA 在确定了关键审计事项之后,需要从原因描述以及审计应对两个方面将其确定的理由与实施的审计程序进行披露。由此可以看出,我国关键审计事项的相关准则属于原则导向型,仅仅予以关键审计事项披露方向上的规范与指导。对网络游戏企业来说,CPA 所披露的关键审计事项的审计应对,与其他行业并无较大差别,没有根据网游企业的商业实质提出针对性的应对策略,导致披露出来的事项段缺乏针对性。

2020年1月1日,我国新收入准则——《企业会计准则第14号——收入》的全面采用,给CPA真实完整地披露收入确认关键审计事项带来了极大的挑战。在新收入准则的加持下,我国CPA在对收入确认关键审计事项进行审计时,应当结合“五步法”模型与“控制权转移”理念,着重关注企业实际生产经营的特点。由于新准则的收入确认模式和收入理念更加偏向原则导向型,加之游戏业务收入在网络游戏企业收入中占据比重较大,CPA在对网络游戏公司收入确认事项段进行披露时,并没有充分披露具体业务模式下的应对策略。因此,当前网络游戏公司收入确认事项段的披露,并不能为投资者作出相关经济决策起到很好的帮助作用。

1.1.2 研究意义

(1) 理论意义

丰富了网络游戏行业收入确认关键审计事项披露的研究。通过检索发现,虽然我国有不少学者对关键审计事项进行研究,但是,对网游行业收入确认事项段披露的研究相对较少。本文从Y网络游戏公司披露的审计内容着手,探究了CPA对收入确认的审计应对程序,分析其收入确认事项段的披露问题,为CPA对其披露提出相关对策建议,丰富了网游行业收入确认事项段披露的研究。

为完善我国现行的审计准则提供理论依据。新审计准则中关键审计事项的披露机制实施时间不长,其制度准则存在一定的不足。本文以网络游戏公司为研究对象,对收入确认关键审计事项的披露问题进行探究,寻求我国现行审计准则的不足,为我国审计准则与信息披露制度的完善奠定基础。

(2) 实践意义

完善信息披露机制,提升审计工作的质量。网络游戏企业有着业务新、结算方式多样、经营风险高等特点。本文通过对Y网络游戏公司收入确认关键审计事项披露机制进行探究,寻求其中存在的问题,帮助CPA聚焦信息披露要点,完善网游行业收入确认关键审计事项披露的机制,以提升审计工作的质量。

提升我国网游行业收入确认事项段的信息含量。CPA在对事项段进行披露时,使用的措辞过于笼统,未对披露的关键审计事项作出更加适合公司自身特性的表

述。本文通过对 Y 网络游戏公司披露的收入确认事项段的分析，指出其披露过程存在的问题，为 CPA 对收入确认事项段的披露，提供参考和建议。

1.2 文献综述

1.2.1 网络游戏公司收入确认审计的研究

从国外的收入确认审计研究来看，Primavera 和 Hidayat（2015）通过研究证实，网络游戏公司的收入与 CPA 的审计质量之间存在一定的关系。他们认为网络游戏公司的财务欺诈行为与操纵收入密不可分。Firth 等（2005）早在 21 世纪初期就发现，CPA 应当在审计过程中着重关注收入方面的信息。他们都认为，与虚增收入相关的欺诈行为会更容易致使 CPA 受到有关监管部门的惩罚。

在我国，网络游戏公司的虚拟道具销售是一种新兴的商业模式，其收入确认审计也处于起步阶段。对于 CPA 来说，了解新兴业务需要一定的时间。CPA 在对网络游戏公司进行审计时，需要全面衡量虚拟道具销售的特殊之处，合理恰当地制定审计方案，并运用科学有效的审计方法。刘贵春（2016）认为，公司收入确认审计的目标不应当违背准则的宗旨，应当从网游公司的特性入手，对收入实施恰当的审计程序。韩珏（2017）还指出，CPA 在审计虚拟货币时，应深入了解终端客户、被审计单位的交易状况以及收入确认模式，然后通过阅读具体合同条款制定相应的审计对策。

对互联网行业销售游戏产品取得的收入进行审计对 CPA 有着严格的要求。首先，CPA 应当对游戏产业知识有一定程度的积累；再者，需要对互联网信息系统有足够的认识；另外，还要有理论结合实践的应用能力。中国 CPA 协会曾发出指引，强调信息系统审计对网络游戏行业的收入审计尤为重要。北京 CPA 协会专家委员会发布的《关于网络游戏企业收入审计技巧和方法》，规范了 CPA 对网游行业虚拟产品收入审计时应当遵循的标准。这项文件明确了，互联网平台的开发运营、账户的交易、游戏货币的结算、收入的确认等一系列数据都直接依赖于信息系统，所以，CPA 在对网络游戏行业的收入确认进行审计时，应当将信息系统审计至于首位。

裴素平（2017）认为，CPA 在对互联网游戏公司进行收入确认审计时，应当全面了解相关的内部控制措施，合理的对收入确认事项段应用审计程序。同样，李碧（2018）也指出，对网络游戏企业来说，收入确认审计的关键点在于分析游戏企业所需要面对的终端客户，与网络游戏企业在其营运过程中所承担的角色，除此之外还要关注相关的内部控制，着重了解被审计单位的业务流程。胡亚敏和李刚（2018）的观点也同样如此，他们还认为，除关注收入相关的内部控制以外，CPA 还应当对内部控制的有效性进行检测，评估管理层的诚信度，审查应收账款账目合理性，以此来进一步确认记录的主营业务收入是否在一个连续的会计期间，同时还应当特别关注被审计单位是否存在因关联方交易等进行操纵收入与利润的现象。

李宇航（2017）认为 CPA 在对网络游戏公司进行审计时，需要加强对收入要素的风险测试，着重对网游公司管理层的诚信度进行审查，还要全面核查被审计单位核心管理人员的变动情况等。徐佳佳（2017）在阐述 CPA 对网络游戏企业收入确认审计时谈到，CPA 应当明晰企业特性、营业范围、营运模式等，同时还要关注公司的盈利模式、收入的来源及其确认的原则与方法，并提出当 CPA 发现被审计单位的主营收入金额存在异常时，需要及时应用恰当的审计程序对相关数据信息进行分析测试。

1.2.2 网络游戏公司关键审计事项的研究

国际审计与鉴证准则理事会于 2015 年颁发了《ISA 701——在独立注册会计师报告中沟通关键审计事项》，这项准则的颁发给审计行业的发展带来了前所未有的动力。Brasel K（2016）等通过研究证实了这项准则出台的积极作用，通过 CPA 披露事项段，可以增加报告使用者对被审计网游公司管理人员的信任度，并且可以降低游戏公司产生固有风险的可能性，投资者的投资意愿也随之加强。Sirois（2018）认为 CPA 对网络游戏公司事项段信息披露的形式、数量、内容以及详尽程度等都会对报告使用者产生一定的影响。

我国审计准则的颁发，需要考虑我国 CPA 执业时所面临政治、经济环境的特殊性。张革（2014）指出我国审计准则的颁发可以将审计报告披露的数据信息

质量与报告使用者对报告的预期期间的差距缩小,以此来加大审计报告的决策相关性。芮怀涟等(2015)认为,新一轮审计准则的颁发,可以进一步提升 CPA 与网络游戏公司相关人员的交流程度。同时,事项段的披露会有效地加强 CPA 以及事务所的审计技能的提升。陈波(2016)认为我国的国情与西方发达国家有明显的差异,制度的特殊性使得我国审计准则修订时,在保持与国际准则趋同的同时,还应当做好本土改良,不能全盘照抄。当前,风险导向审计的模式要求 CPA 可以清楚的鉴别会对被审计单位产生审计风险的信息。在此基础上。CPA 应当合理的对被审计网游公司采取审计措施。所以,CPA 对网络游戏公司事项段的审计应当结合《关于网络游戏企业收入审计技巧和方法》进行。对于关事项段的确定,吴勇等(2018)认为,CPA 应当“个别情况,个别对待”,对网络游戏公司来说,CPA 应当紧密结合其公司所处的行业环境以及公司自身的特性,以此合理的对事项段进行确定。在事项段的描述上,唐建华和万寿琼(2018)认为,CPA 应当以投资者为中心,全面地凸显网络游戏公司地特殊性,避免措辞过于模板化。另外,还应当提倡 CPA 在事项段的披露中增加审计结果这一文段。杨帆(2018)认为 CPA 应当时刻了解投资者的需求,以对网络游戏公司事项段所披露的信息进行补充,以体现审计报告应有的价值。唐建华(2018)还提到 CPA 在对事项段进行描述时,应适当地指出 CPA 的处理过程。吴凯亮和冯可棣(2018)也提到,CPA 在披露事项段时,应适当的发表自身见解,避免与公司往年的措辞相重复,从而进一步凸显被审计网游公司当年的运营特点。

1.2.3 网络游戏公司关键审计事项信息披露的研究

国外方面,学者 Cordos G.S.等(2015)在研究中指出,CPA 在网络游戏公司的审计报告中披露事项段可以提升审计报告的增量信息,使投资者更清楚地了解到 CPA 在对网络游戏公司进行审计时所关注的重点问题及其审计应对策略。Pran Krishansing Boolaky 等(2016)指出,审计报告向报告使用者提供了一定量的额外数据信息,这些数据信息可以将被审计单位与报告使用者之间存在的信息不对称问题控制在正常的范围之内,同时还可以让投资者清楚的了解网络游戏公司所存在的重大错报风险及其面临的问题。有研究表明事项段的披露可以适当减

轻 CPA 的责任。Kachelmeier (2014) 的实验结果证实, CPA 在对网络游戏公司进行审计时, 将某一事项认定为关键审计事项, 应当恰当的披露其审计应对程序, 以降低错报发生之后 CPA 所应承担的责任。Kelsey Brasel 等 (2016) 在研究中也证实了这一观点, 真实、合理的对事项段进行披露, 一方面可以使 CPA 在面临审计失败时降低其因失职所要承担的风险, 另一方面在同行业内, 若大部分企业均对某一共性事项进行披露, 那未披露此事项的企业会面临更多的关注。近似观点的还有 Brasel K (2016) 认为, CPA 恰当的披露关键审计事项, 可以降低其在审计过程中未察觉错报的责任。

从国内来看, 通过对网络游戏公司的事项段进行整理分类发现, 其披露存在一定特点。路军和张金丹 (2018) 从事项段披露的个数、类别、形式、措辞等几个维度进行研究, 他们认为网络游戏行业的事项段披露应当体现该类行业与其他行业的不同之处, 并且要凸显公司特征。虽然被审计单位所处的行业以及 CPA 事务所的不同会影响事项段的选择与确定, 但是骆韦等人 (2019) 认为商誉、应收账款以及收入确认不论在任何行业都属于重要的事项。研究人员除了对事项段披露的维度进行分析研究以外, 还对 CPA 披露事项段的过程中存在的问题进行了归纳。冉明东和徐耀珍 (2017) 认为我国网络游戏公司关键审计事项的披露存在不少问题。比如, 因缺乏准则的引导, 导致事项段的认定在很大程度上取决于 CPA 的职业素养与专业胜任能力, 加之披露没有标准的形式, 致使报告使用者在获取信息时存在一定程度的困难。路军和张金丹 (2018) 也认为网络游戏公司的事项段披露普遍存在措辞笼统、模板化等问题。

在对网络游戏公司事项段的披露状况进行整理分类的基础之上, 研究人员分析了影响事项段披露的原因。从事项段披露的个数方面来看, 阚京华和曹淑颖 (2018) 基于三个维度对此进行分析研究, 第一个维度是事务所擅长的领域对事项段个数之间的关系, 其研究结果并无太大差别; 第二个维度是 CPA 的性别对事项段个数之间的关系, 结果显示男性 CPA 披露的个数总体少于女性 CPA; 第三个维度是被审计单位与事项段个数之间的关系, 结果显示被审计单位的偿债能力越高, 所披露事项段的数量就越少, 偿债能力越低, 所披露事项段的数量就越多。

研究人员除了对网络游戏公司事项段的影响因素进行研究外,还对网络游戏公司事项段的披露提出了很多改善意见。唐建华和万寿琼(2018)认为,CPA还应当着重关注投资者的需求,向他们提供有针对性的数据信息。郝玉贵和杨柳(2017)从事务所的角度分析,认为事务所应当定期对CPA进行游戏行业知识培训,提高自身的专业素养;对CPA来说,应当针对被审计单位使用符合其公司特点措辞,及时的与被审计网络游戏公司的管理人员进行交流。

1.2.4 文献述评

结合国内外的研究来看,国外较早地提出了收入确认与关键审计事项的概念,国内虽然起步较晚,但是相对研究起点较高。在新收入准则实行之后,对收入确认事项段的研究,引发了国内外学者的高度关注。但他们的研究方向主要集中于收入确认的审计风险方面。就某个行业来说,对收入确认关键审计事项段披露问题的具体研究文献并不多见。

我国对网络游戏行业关键审计事项披露的相关研究较少,同时由于新收入准则刚开始在国内全面实施,基于新收入准则的网络游戏企业收入确认关键审计事项披露的相关研究更是少之又少。因此,网络游戏公司收入确认关键审计事项的披露研究值得深入探讨。

1.3 研究内容及方法

1.3.1 研究内容

本文主要通过以下六部分展开研究:

第一部分:引言。主要介绍了本文的研究背景与研究意义。国内外网络游戏公司收入确认审计、网络游戏公司关键审计事项、网络游戏公司关键审计事项披露相关研究现状,并对文献进行述评,阐述本文的研究内容、研究框架与研究方法。

第二部分:基本概念与理论基础。阐述收入确认、关键审计事项及其披露的相关概念,并介绍信息不对称、风险管理与信号传递理论,为本文的写作奠定理

论基础。

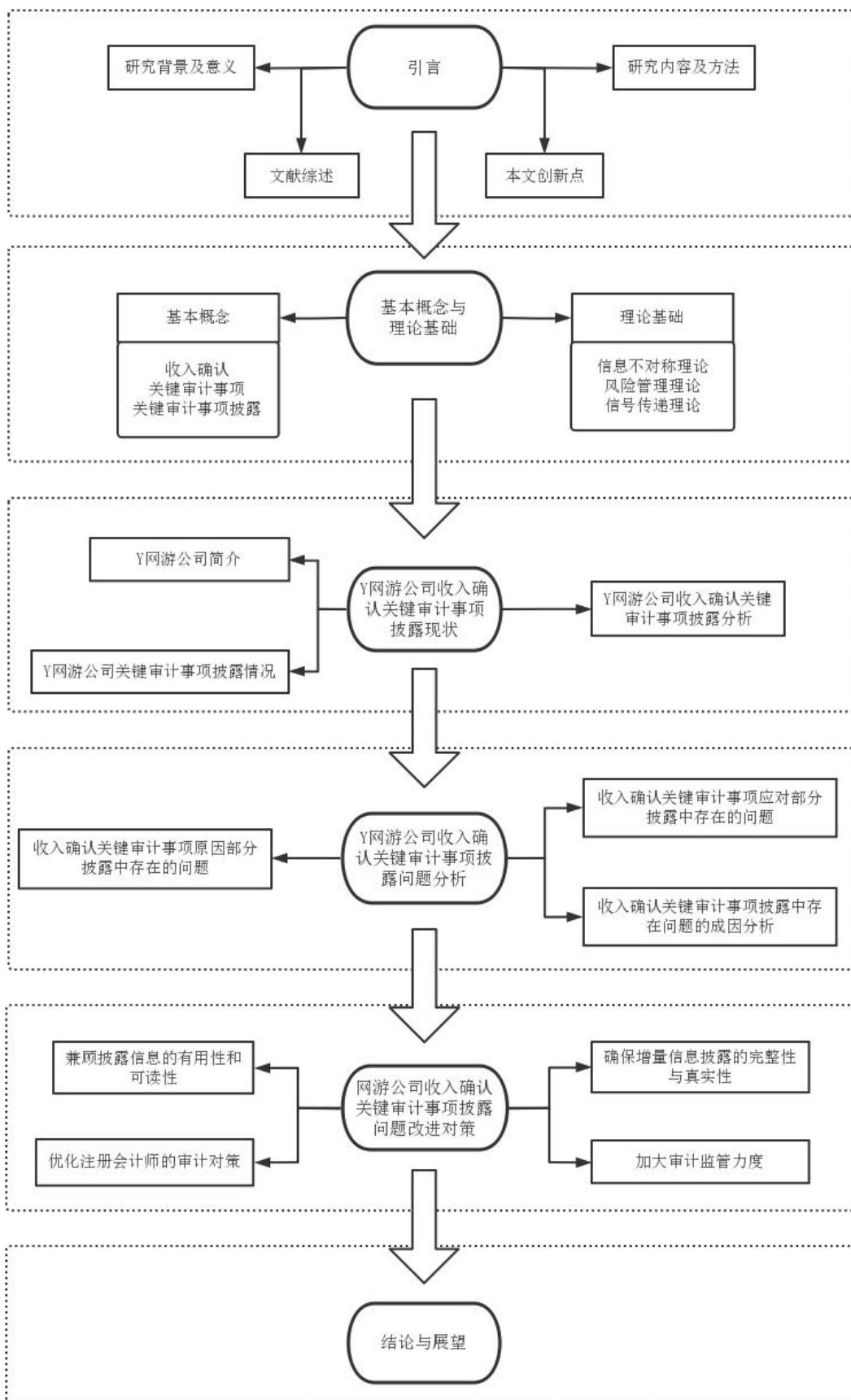
第三部分：Y 网游公司收入确认关键审计事项的披露。对 Y 网游公司基本情况、关键审计事项披露相关情况进行简单介绍，从合理性与充分性两方面对 Y 网游公司收入确认关键审计事项披露进行分析，为后文分析其存在的问题打下基础。

第四部分：Y 网游公司收入确认关键审计事项披露问题分析。以第三部分为基础，与行业内排名前五十的企业进行对比分析，指出 Y 网游公司收入确认关键审计事项披露在原因描述及应对策略两方面存在的问题，并对其问题原因进行分析。

第五部分：网游公司收入确认关键审计事项披露问题改进对策。分别从兼顾披露信息的有用性与可读性、确保增量信息披露的完整性与真实性、优化 CPA 的审计措施、加大审计监管力度几个方面对网游公司收入确认事项段的披露问题提出改进对策。

第六部分：结论与展望。阐述本文的研究结论，并提出展望。

具体研究框架图如下：



1.3.2 研究方法

(1) 文献分析法

本文通过查阅知网、万方等平台的相关文献资料，研究 Y 网游公司历年的审计报告、财务报表等数据信息，对此加以分析和归纳，为文章的撰写奠定基础。

(2) 案例研究法

本文选取 Y 网络游戏公司收入确认关键审计事项为研究对象，结合相关文献及数据信息，分析 CPA 将网络游戏收入确认认定为事项段的原因以及应对措施，对收入确认事项段披露存在的问题进行分析，并提出相应的对策建议。

(3) 比较研究法

本文选取国内网络游戏市场中将收入确认认定为重要事项的前 50 家公司作为样本，与 Y 网络游戏公司进行比较研究，探索其同异之处，剖析 Y 网游公司在收入确认事项段的披露中存在的问题，为后文提出改进对策奠定基础。

1.4 本文创新点

本文借助网络游戏的行业环境，将 Y 网络游戏公司的收入确认事项段作为研究对象，结合新收入准则、审计准则与行业内规，探求 CPA 对其收入确认事项段披露机制存在的不合理之处。

目前的研究大多是从准则角度出发，对收入确认和关键审计事项分别进行研究，本文结合网络游戏企业的特性，在其收入确认事项段披露的认定原因与审计应对策略两个方面进行统合性研究。

2 基本概念与理论基础

2.1 基本概念

2.1.1 收入确认

收入是反映企业经营业绩的重要元素。可以直接反映出企业的获利能力，是企业营业利润的基础。收入的定义有广义与狭义的区别。广义上的收入是指企业在日常的生产经营中，与所有者权益没有关联的，但又会导致所有者权益数额增多的，经济利益的总流入。而狭义的收入则仅仅是指企业在日常经营活动中的经济利益的总流入。

收入确认在广义和狭义上也存在一定的差异。广义的收入确认是指账目的确认、计量和报告。而狭义的收入确认指的就是应当如何对收入进行确认。

2017年1月国际会计准则理事会（IASB）颁布的《国际财务报告准则第15号——客户合同收入》全面生效。此项准则的修订，将收入确认的观点由以往的风险报酬转移转变为控制权转移，即企业应当在客户取得商品或服务的控制权时进行收入的确认，并制定了收入确认的五个基本步骤，即五步法模型，如图2.1所示。



图 2.1 五步法模型

“控制权转移”的新思路明晰了企业应当确认收入的时点。对于互联网企业来说，对互联网产品分时段确认收入可以更清楚的了解互联网企业的履约状况。同时，互联网企业确认的收入金额可以直观的向信息使用者展示出销售互联网产品时的有效对价。

2017年财政部发布了《企业会计准则第14号——收入》。新收入准则对旧准则中的一些规定做出了适当改进。我国秉持与国际趋同的原则，也提出了“五步法”模型。改进了收入确认的原则与方法。旧准则采取不同的收入确认方法对企业出售物品、提供劳务等进行收入的确认。而新准则要求对不同业务类型的收入，应当应用一致的确认方法。并提出，应当由过去的风险报酬转移论转变为控制权转移论，对企业销售商品，需要根据履约进度对收入的确认程度进行把控。

2.1.2 关键审计事项

关键审计事项的沟通可以适当降低CPA在审计过程中所面临的风险，并且可以使CPA的专业判断进一步透明化，可以进一步增加审计报告的增量信息，增加审计报告使用者对被审计单位报表信息的信赖程度。

2015年国际审计与鉴证准则理事会（IAASB）颁布了新修订的审计报告准则《国际审计准则ISA701——在独立审计师报告中沟通关键审计事项》。这项准则要求CPA在对被审计单位进行审计时，应当将其所认为的最为重要的事项与公司管理层沟通交流之后，列为关键审计事项。同时CPA还应当将该事项段被认定的原因与对该事项所采取的应对策略进行披露。

紧随国际审计报告改革的步伐，2016年我国发布了《中国CPA审计准则第1504号——在审计报告中沟通关键审计事项》。新审计准则保持了与国际趋同的原则，增加了关键审计事项段。这使得审计报告所披露的内容更具有针对性，使得投资者对CPA的审计工作更加了解，提升了被审计单位财务报表数据信息的真实性，也向投资者展示了更多有价值的数据信息，帮助投资者从中获取更多增量信息以作出合理的投资决策，使得审计报告可以更好地对投资者进行服务。

我国新颁布的审计准则规定，关键审计事项指的是CPA依据自身的专业素养，同被审计单位管理层进行沟通，从对当期报表影响较重的事项当中，选择出影响最为严重的事项构成的。CPA确定关键审计事项的过程如下图2.2所示。

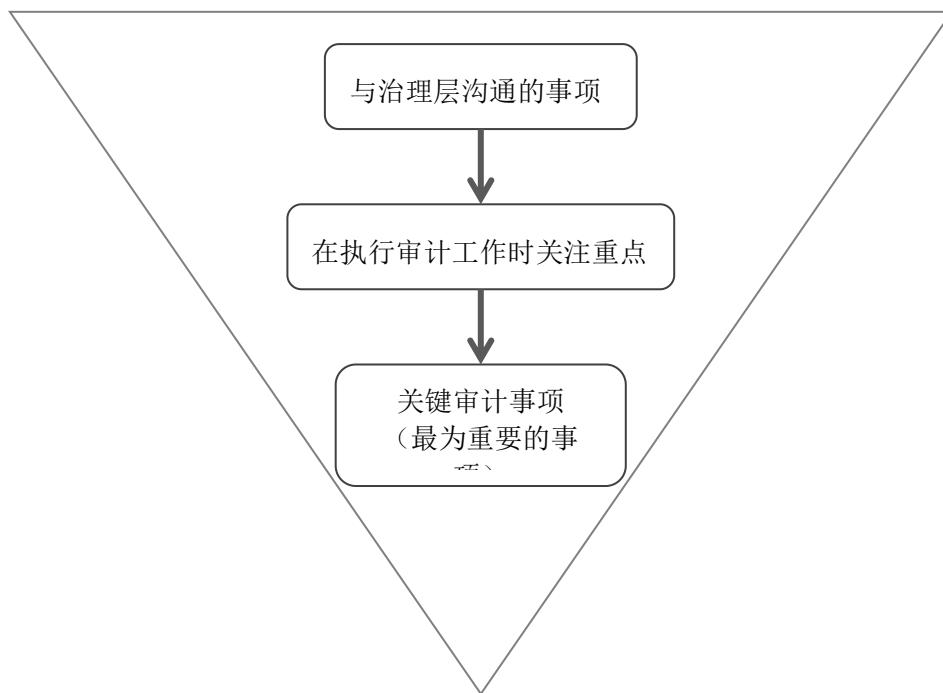


图 2.2 确定关键审计事项过程图

对于披露关键审计事项的被审计单位，CPA 应当按照准则的要求，在审计报告当中以“关键审计事项”为标题单独设立一章。再将之前确定的事项段分条列示，并对每个事项段注明标题。

CPA 在认定事项段时，需要充分、全面的对事项认定原因进行商定。首先，对被审计单位进行重大错报风险评估，清楚的区分其风险因素。其次，识别出报表当中与管理层判断、会计估计有关的事项。再次，是在其会计年度内发生的重大交易等事项。最后，CPA 还应当充分考虑被审计单位所处的行业环境及其自身的特点。

CPA 在对事项段进行描述时，应当分为原因及应对两部分。其中，需要在原因部分将其与报表有关信息进行索引。在应对部分，全面地描述 CPA 对其实施的审计程序。

2.1.3 关键审计事项披露

新的审计准则明晰了关键审计事项披露的内容，具体包括事项段的标题、引言、事项段子标题、索引、事项段确定的原因和审计应对策略等。

（1）标题及引言

审计报告当中，CPA 应当单独设立一章，将其命名为关键审计事项。在这部分的开头，CPA 应当设一段引言，阐述事项段的定义，同时也要注意注明 CPA 不单独对事项段出具见解。在这部分中，不同 CPA 事务所的表述基本一致，只有少部分 CPA 事务所会在这一部分中增加一些表述，比如：CPA 履行了哪些与关键审计事项有关的责任；审计工作采取了哪些应对措施等。

（2）子标题及索引

CPA 在与被审计单位的管理人员交流之后，需要根据自身的职业素养、专业判断能力确定最为重要的事项段。准则规定，事项段的确定应当以影响最为重要的事项为基础，在确定需要披露的事项段后，CPA 需要拟定合适的子标题对事项段进行描述。CPA 在描述时，应当注意在原因部分设立索引，将事项内容索引至财务报表附注。

（3）确定为关键审计事项的原因

CPA 在敲定了事项段后，需要对其确定的原因进行阐述，阐述的内容需要包括 CPA 将其列为最为重要事项段的理由。CPA 在确定事项段时，应当根据确定原则，事先制定审计计划，合理实施审计措施。在对事项段进行披露时，CPA 应当采用简单易懂的措辞进行描述，以便投资者清晰明了地了解被审计单位相关信息。

（4）在审计中对该事项的应对

CPA 在披露了事项段的认定原因之后，也要对其应对措施进行描述。在应对措施中，CPA 应当按照准则要求将其应对程序分条进行列示。准则中说明，CPA 除了披露审计应对措施以外，还可以对审计工作中的发现及其审计结果进行总结性描述。

CPA 在对事项进行披露时，应当遵循准则的基本要求。CPA 应当使用简单易懂的语言对事项段进行描述，而非过多的使用专业术语和简写，以便于社会公众都可以清晰明了地了解该事项。同时 CPA 还应当注意，在事项段的披露过程中应当避免向被审计单位以外的组织、团体、人员提供被审计单位的原始数据信息。

2.2 理论基础

2.2.1 信息不对称理论

信息不对称理论指的是因不同的群体所处地经济环境与地位不尽相同，从而导致他们对信息地掌握程度不同。通常情况下，信息掌握的越多的人，他们所处的经济地位相对比较有利。相反，信息掌握较少的人，他们所处的经济地位相对较为不利。

在审计三方关系当中，管理层与 CPA 是所有报表使用者当中，对被审计单位信息了解较多的群体。被审计单位的管理层可能会为确保自身收益，而损害其他报表使用者的利益。而 CPA 作为独立的第三方，获取了大量与被审计单位相关的数据信息，而这些数据信息是其他报表预期使用者没有办法获取到的。所以，事项段的披露，可以适当减少三方关系互相之间的差距，以帮助其他投资者作出更有利的经济决策。

当然，CPA 决定了事项段披露质量的高低，也决定了事项段信息含量的多少。CPA 是除被审计单位管理层以外，掌握被审计单位信息最多的群体，与其他投资者之间存在强烈的信息不对称情况。这就导致了由于 CPA 可能会因某些利益关系，将质量低下、数据信息含量不高的信息对外进行披露。

2.2.2 风险管理理论

20 世纪 30 年代，爆发了经济危机，这使得人们逐渐意识到风险管理的重要性，并开始对其进行研究。2004 年，COSO 委员会发布了《企业风险管理——集成框架》。此框架指出，风险管理应当有一定的流程。首先是风险识别，进行风险管理的主体应当明晰自身所面临的风险。其次是风险估测，应当对风险预期带来的经济损失进行合理的衡量，并组织应对风险的方案。第三是风险评价，风险管理主体应当对风险发生的概率与发生后造成的影响进行评价。第四是选择风险管理方法，在风险评价的基础之上，需要选择恰当的风险管理方法将风险控制到最小。第五是评估风险管理效果，即对所实施的风险管理技术的效果进行最终的评价与分析。

风险管理理论主要包含风险识别、风险评估、风险应对几个方面。CPA 在承接审计业务时，会事先通过了解被审计单位的相关情况以及其所处的行业环境，判断其存在的重大错报风险，再应用相应的分析性程序，对风险进行评估，从而根据评估结果确定业务承接与否。在承接审计业务之后，继续进行风险的识别与评估，通过对风险评估结果的分析，拟定与之相对应的审计计划。借此将审计风险减轻到可以承受的程度，这个环节便是风险应对。在日常的审计工作当中，风险的识别、评估与应对并不是一次性完成的，而是贯穿于整个审计过程，CPA 随时对审计过程中出现的风险进行识别与评估，并根据风险的评估结果及时更正完善审计计划，这便是审计风险管理的流程。

对于 CPA 来说，风险管理工作的合理实施，有助于 CPA 顺利的开展审计工作。CPA 将被审计单位的审计风险降低至一定水平后，不仅是降低了审计失败发生的概率，更是提升事务所的知名度。如若 CPA 按准则要求合理的完成了风险管理的一系列程序，假定依旧发生审计失败，也可以适当削减其承担的责任，以降低事务所的损失。

2.2.3 信号传递理论

信号传递是建立在信息不对称的基础之上，企业可以通过发布利润公告、股利股息公告、融资公告将企业内部的相关信息传输到外界，这是信息交流的基础。在信号传递理论当中，有信号发出者与接收者两大类主体。在日常交易当中，信号发出者的主体一般为站在产品信息端的个人或群体。以交易市场为介质，信号发出者要将信息传输到接收者手中。在这个流程中，信号发出者占绝对的优势地位。接收方依据需求将所接收到的信号进行转化，并对其转化后的结果进行价值测试。以此来促进方案的执行。优良的信号传递行为有助于解决 CPA 与其财务报表预期使用者之间的信息不对称问题，以保证经济环境的稳定发展。

在审计工作当中，被审计单位即为信号传递理论中的起点，即信号发出者，财务报表使用者即为传信号递理论中的终点，即信号接收者，而 CPA 处于信号传递过程中的信号处理的位置，审计报告便是信号传递的介质。信号传递的终点将审计报告中被审计单位所需要传递的数据信息转化为对财务报表预期使用者

参与投资决策有帮助的信息，有助于投资者评判被审计单位真实的财务状况，并对其投资决策做出价值意义上的判断。此外，CPA 作为信号传递模型的中间方，同样在传递信息的过程中可以传递出与被审计单位有关的信息，这凸显了 CPA 在审计工作当中的独立性原则。事项段的披露使得被审计单位与预期报告使用者之间、CPA 与预期报告使用者之间的信号传递变得更为迅速，起到了一定的积极促进作用。

3 Y 网游公司收入确认关键审计事项披露现状

3.1 Y 网游公司简介

Y 网游公司是集游戏研发、运营、发行为一体的知名互联网企业，是国内领先的互动娱乐综合服务商。图 3.1 为 Y 网游公司的产业链，其中灰色标记部分为其目前主要涉及的产业环节。

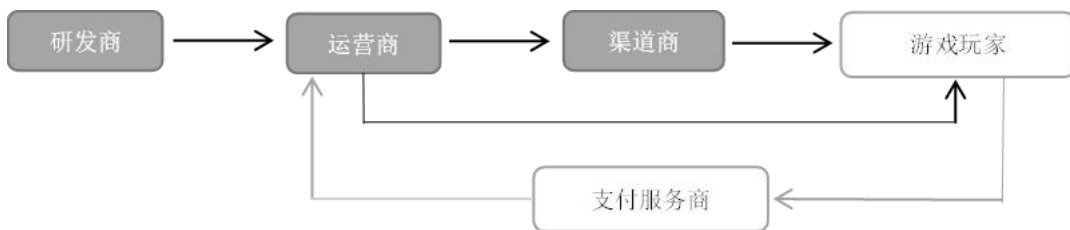


图 3.1 Y 网游公司产业链

Y 网游公司的收入主要来源于游戏产品与其他互联网产品的销售。游戏产品收入包括游戏研发与游戏运营两方面。其他互联网产品收入包括对其他平台授权经营收取的授权金以及游戏中的虚拟道具、货币等。基于此，本文选取 Y 网游公司作为互联网游戏公司的收入确认与计量的案例公司。

3.1.1 Y 网游公司运营模式

根据 Y 网络游戏公司的年报可知，Y 网游公司的运营模式包括自主运营、联合运营以及授权运营。

自主运营模式。Y 网游公司拥有自行研发建造的游戏平台，游戏玩家可以在游戏平台上注册游戏账户、进行账户充值，同时还可以在专设的论坛网页上发表言论、与游戏好友进行沟通。这种模式有利于 Y 网游公司获取玩家信息，及时对游戏进行改进。Y 网游公司自主运营流程如图 3.2 所示。此种模式下，Y 网游公司的收益较高，同时也因为公司直接与游戏玩家进行对接，游戏玩家对游戏产品的建议也能够直接通过官网反映给 Y 网游公司的相关人员，公司随时可以对

游戏产品作出改进策略，从而优化了用户体验，推动了游戏产品进入良性循环。但是由于在该模式下，企业参与的环节相对较长，资金的投入也较多，一旦产品未能实现预期的收益就可能会给 Y 网游公司造成很大的风险。

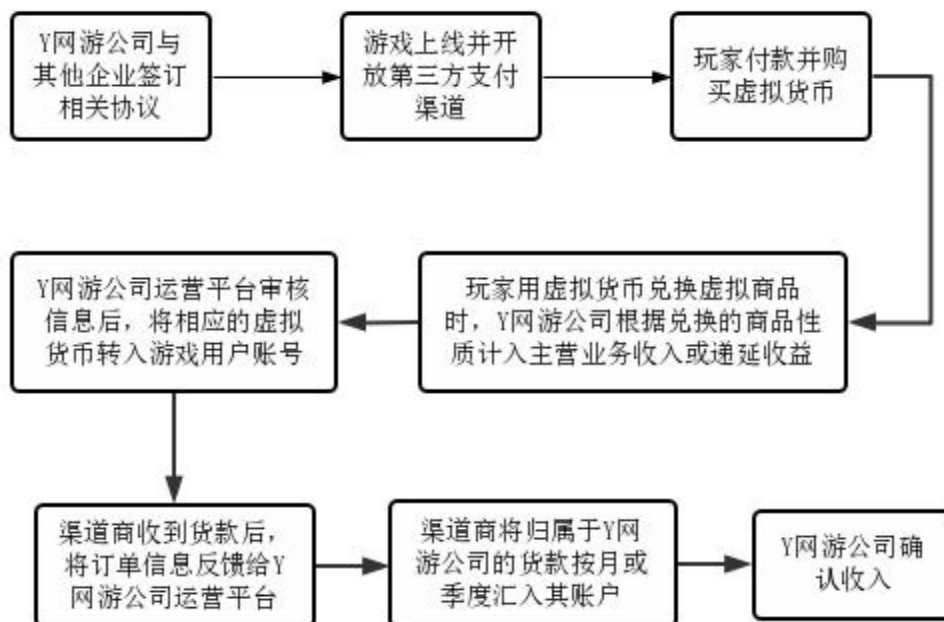


图 3.2 Y 网游公司自主运营流程图

联合运营模式。联合运营模式下，Y 网游公司主要负责游戏的研发以及后期更新等技术工作。联合运营商主要承担 Y 网游公司所开发游戏的宣传以及账户充值渠道的搭建。Y 网游公司联合运营业务流程如图 3.3 所示。与自主运营不同，联合运营模式下游戏账号在充值游戏币之后，并不需要将充值数据传输到 Y 网游公司的经营平台，只需要传输到给联合运营商的系统中，然后运营商将游戏币的数额发放到游戏账户当中。此模式下，Y 网游公司与联合运营商之间会事先签署合作协议，商定分成比例，但最终 Y 网游公司只会得到少部分的收入分成。但是由于 Y 网游公司不需要在游戏的宣传上耗费大量的人力、物力，也就可以相对节省一定的成本费用。另外，联合运营商的网络游戏宣传的渠道相对较多，可以吸引更多的网络游戏玩家，这无形中增加了 Y 网游公司的收入。

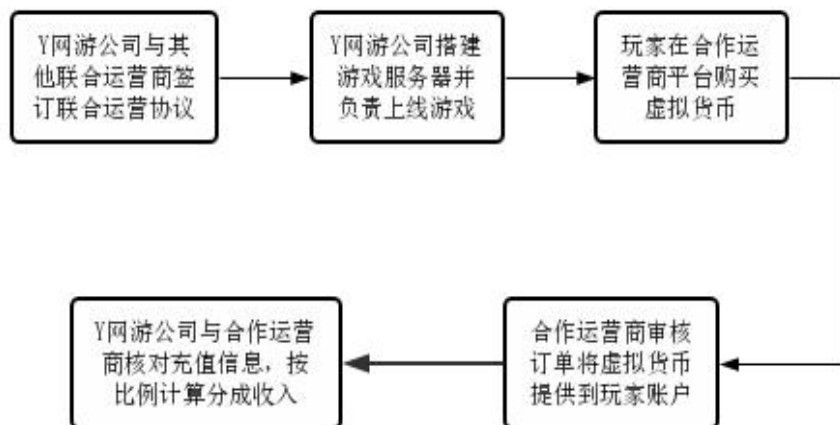


图 3.3 Y 网游公司联合运营流程图

授权运营模式。由第三方的网络游戏平台提供给 Y 网游公司相应的授权金，在得到 Y 网游公司的授权之后，第三方网络游戏平台负责建造网络游戏运营环境，同时负责产品的后续技术服务，而 Y 网游公司只需负责研发以及维护网络游戏产品。授权运营模式下，Y 网游公司可以不用投入巨额的资金负责网络游戏产品的经营，只需要专注于网络游戏产品的开发，以提升其网络游戏产品的质量。Y 网游公司通过从第三方网络游戏平台获取大量的授权金，使得不论网络游戏产品得研发是否成功，其公司的利润都得到了一定程度得保障，但是如若游戏大火，那么 Y 网游公司得盈利则将低于自主运营与联合运营模式下得盈利。

3.1.2 Y 网游公司盈利模式

网络游戏企业的盈利模式包含四种。分别是按时间、按道具、按授权协议和按广告。Y 网游公司在运营那个过程中，主要应用了了道具收费、授权收费和广告收费三种。

(1) 按时收费模式

这种模式是在我国网络游戏企业刚刚兴起时实行的收费模式。它以账号登录游戏时间的长短为标准进行收费。按时收费模式下账号持有者通过向游戏公司购买时间卡，享有在时间卡规定的期限内进入游戏的机会；或者通过办理会员月卡、

季卡、年卡的形式，获得在相应的时间段内自由进入游戏机会。当前网络游戏市场上实行按时收费的公司相对较少，只有像大话西游、仙剑等一些经典游戏的经营方，依然对游戏采用按时收费的模式进行计量。Y 网游公司在创建初期也采用了按时收费收费模式，但是随着网络游戏市场的蓬勃发展，网络游戏公司为了增强自身实力，逐渐放弃了按时收费模式。

（2）道具收费模式

道具收费模式当前在我国网游公司中应用比较广泛。在此种模式下，所有游戏玩家都可以免费注册账号加入游戏玩家行列，但是如果账号持有者想要增加自己的体验感或者提升人物战斗技能，那就需要通过购买虚拟货币、兑换游戏道具的方式来实现。道具收费模式可以让更多的人参与到游戏当中，体验游戏的乐趣，并利用富有设计感的画面与角色技能等提高对游戏玩家的吸引力，从而增加游戏账号的黏度，当游戏黏度达到一定程度，普通游戏玩家就会对账号进行充值，购买游戏产品，增强企业的盈利能力。但这种模式存在一定的弊端，因费用收取的差异，导致普通玩家与付费玩家的体验感存在一定的差距，这就很可能导致游戏玩家放弃游戏，从而增加了游戏公司的客户流失率。因此，网络游戏公司在应用此种盈利模式时，应当事先了解此模式带来的利润率与客户流失比例，提前在两者之间做好权衡，并将两者的比率保持在合理的范围内，以为企业带来更高的利润。

（3）授权收费模式

授权收费模式，是游戏公司通过竞标，得到代理商的授权，应用自家平台，为其运营游戏的模式。这种模式下，代理商一般会提前将事先约定的授权资金支付给游戏公司。游戏公司在收到授权资金之后，先将这部分资金计入递延收益，随后在双方商定的合作期间内对递延收益按直线法进行摊销。虽然授权运营同联合运营一样，游戏公司都会得到对方的履约资金，但授权模式相对可以为游戏公司节省更多的研发费用。Y 网游公司采用此种盈利模式，主要的合作运营商有上海蜂巢网络科技有限公司等。Y 网游公司根据合作运营中其他游戏运营商定期提供的核对数据确认分成收入。

（4）广告收费模式

广告收费模式是通过将游戏与广告绑定为一个整体进行盈利或者对游戏中广告摊位进行出租从而获取收益的模式。在游戏与广告绑定盈利的模式下，通常需要游戏公司与宣传公司进行合作，在一些游戏当中加入需要推广的元素，以此来获取营业利润。这种模式是目前一些知名游戏公司采用的广告盈利模式。广告摊位出租模式，是部分小型游戏在运行过程中自行跳出广告，供游戏用户观看的模式。这种模式下，游戏运营商会向广告商收取摊位费。

3.1.3 Y 网游公司收入确认原则及方法

Y 网游公司收入大部分来自于互联网产品的销售。以准则为基础，Y 网游公司依据三种运营模式分别确定收入。

一是自主运营收入的确认原则、方法。这种模式下，Y 网游公司在网络游戏的运营中身兼数职，囊括了研发、运营、宣传等多项业务。网络游戏玩家在注册游戏账号以后可以免费获得最基本的网络游戏体验，但是如果想要提升游戏角色的装备、技能等，那就必须使用游戏账号进行充值，购买网络游戏的游戏币、交易道具或者其他特定功能。网络游戏的账号充值可使用微信、支付宝等交易渠道来实现。在网络游戏账号充值游戏币之后，兑换虚拟商品的时候，Y 网络游戏公司就利用网络游戏玩家购买的虚拟货币、游戏道具以及某些特定游戏功能等模块分别对虚拟物品确认收入。

当玩家为了增强体验感而选择使用游戏币兑换虚拟道具时，Y 网游公司针对不同模式的道具分别确认收入。这些虚拟道具按照不同的使用方法可以分为单次使用道具、有限使用道具与无限使用期限道具。

对单次使用道具而言，Y 网游公司在完成了与合作方签订合同的义务后，将销售游戏产品所获得的资金确认收入。关于有限使用道具，Y 网游公司在游戏账户充值、兑换虚拟产品之后，根据虚拟产品的截止使用日期分摊确认收入。对于无限使用期限道具，Y 网游公司在游戏账户充值、兑换虚拟产品之后，按照公司事先对相应游戏账户生命期限评估的结果，对充值金额按直线法进行摊销，从而确定收入。如果无法清楚的辨别虚拟产品的类别，Y 网游公司对此将统一按照同款游戏账户的平均生命期限将充值金额分期确认收入。

二是联合运营收入的确认原则、方法。Y 网游公司与网络游戏的研发公司或代理运营平台签订合作协议，由 Y 网游公司或代理运营平台对联合运营的互联网游戏在特许运营范围内进行宣传以及运营。这种收入确认原则之下，Y 网游公司以账户生命期限为基础对收入进行确认。首先将游戏账户兑换虚拟货币的资金数额进行计算，再将联合运营方的分成扣除后，剩余的款项按照游戏账户生命期限摊销以确定收入。

三是授权经营收入的确认原则、方法。Y 网游公司与授权经营方达成授权经营的协议，向其提供游戏的研发以及合同约定的其他服务。对收取的版权金，Y 网游公司应当在合同约定的盈利期间内按直线法摊销并将其确定为收入。授权经营方将其在游戏运营过程中取得的收益按照协议约定的比例，把 Y 网游公司应当享有的部分划分至其账户，在双方与银行确认没有其他未尽事项后，Y 网游公司将这部分资金确认为收入。这部分收入的实质依旧是 Y 网游公司通过向游戏玩家销售虚拟货币与游戏道具。

经过上文对 Y 网游公司游戏产品销售收入确认原则、方法的阐释，我们基本明晰了 Y 网游公司销售游戏产品确认收入的过程。依据游戏产品销售的主要特征，可以把销售游戏产品确认收入的过程划分三个步骤，如图 3.4 所示。第一个步骤是玩家在自己的账号中进行充值，充值的资金在游戏中转换为虚拟货币，此时，Y 网游公司应当将充值的金额确认为预收账款。随后，当游戏玩家使用游戏币兑换游戏道具时，需要将预售账款计入递延收益。最后，Y 网游公司按照游戏道具不同的消耗类型，在游戏账户将游戏币兑换为虚拟产品时，将已兑换游戏币相对应的充值数额确定为收入。

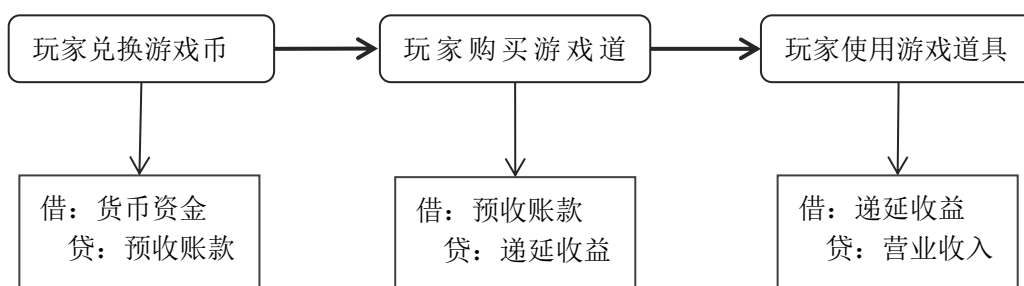


图 3.4 Y 网游公司游戏产品收入确认流程

3.2 Y 网游公司关键审计事项披露情况

Y 网游公司 2017-2020 年披露的关键审计事项主要涉及 3-4 个要素，2-3 个事项。2018-2020 年，Y 网游公司关键审计事项涉及 4 个要素，分别是子标题、附注索引、事项认定原因、应对措施，而 2017 年缺少附注索引这一要素。可见近两年 CPA 在披露时能够按照审计准则的规定将要素列全。在披露格式方面，Y 网游公司除 2019 年采用文字式外，其他年份均采用表格式进行披露。2017-2020 年 Y 网游公司每年披露的关键审计事项详情如表 3.1 所示。

表 3.1 Y 网游公司 2017-2020 年关键审计事项披露明细

年份	2020 年	2019 年	2018 年	2017 年
关键审计事项	a.收入的确认	a.收入的确认	a.并购重组	a.并购重组
	b.商誉的减值测试	b.商誉的确认	b.收入的确认	b.收入的确认
	c.处置长期股权投资确认的投资收益	和计量	c.商誉减值	

资料来源：Y 网游公司 2017-2020 年审计报告。

3.2.1 处置长期股权投资确认的投资收益

在 Y 网游公司历年的审计报告当中，只有 2020 年因处置其子公司，将处置长期股权投资确认的收益投资认定为关键审计事项。详情如表 3.2 所示。

表 3.2 处置长期股权投资确认的收益投资事项段表述概览

关键审计事项	在审计中如何应对
请参见财务报表附注七、4、处置子公司。本期 Y 网络游戏公司处置浙江九翎网络科技 70% 股权，本次处置的投资收益数额为 13033600 元。由于此次处置长期股权投资对合并财务报表影响较大，因此我们将 Y 网络游戏公司处置长期股权投资确认的投资收益认定为关键审计事项。	1、了解股权处置的内部控制。评价其有效性。 2、查看本次股权处置有关的文件、公告、银行流水等资料，核实处置金的支付状况。 3、对浙江九翎网络科技有限公司原大股东进行访谈。 4、核实此次股权处置有关信息在财务报表附注中的列报和披露。

资料来源：Y 网游公司 2020 年审计报告。

3.2.2 并购重组

Y 网游公司于 2017-2018 年将并购重组确认为关键审计事项。两个会计年度内，CPA 将并购重组认定为事项段的原因与其采取的应对方案并无二致，唯一不同的是 2018 年，CPA 将 Y 网游公司并购重组索引至财务报表附注中，而 2017 年并未进行索引，具体如表 3.3 所示。

表 3.3 Y 网游公司并购重组关键审计事项索引概览

年份	2017 年	2018 年
并购重组	——	信息披露有关情况请参见财务报表附注七、(1)
附注相关披露	——	非同一控制下企业合并

资料来源：Y 网游公司 2017 年、2018 年审计报告。

2017 年，Y 网游公司以 160650.01 万元的价格收购了浙江盛和网络科技金丹良 51% 的股权并且达到对浙江盛和的控制。2018 年，Y 网游公司以 106400.03 万元的价格收购了浙江九翎网络科技 4 名股东 10.01%、11.12%、43.91%、5.01% 的股权并达到控制。Y 网游公司的上述行为均为非同一控制下的企业合并。

CPA 认为，并购重组需要明晰企业的合并购买日，确定企业合并成本同合并当中所取得的对方可辨认净资产公允价值份额的差额处置等。其中涉及到重要的管理层判断与估计包括，鉴别被购买方的无形资产、计量可以鉴别的资产与负债的公允价值、认定企业合并。由于这些因素，CPA 将并购重组认定为关键审计事项。

通过对比 2017 年与 2018 年 CPA 对 Y 网游公司并购重组事项段实施的审计应对措施发现，两报告期内的并购重组审计应对措施完全一致。主要包括：第一，从被并购方获取股权转让书，并对其进行检查，审查与此并购事项有关的股东会、董事会的决议书，审查并购支付资金取得的单据，查看权力转移手续的完备性及有关文件的合理性。最后审查并购程序的完成情况，由此 CPA 对 Y 网游公司管理层的决议作出评估。第二，对 Y 网游公司管理层从外部聘请专家的资产评估

能力、专业素养及其评估结果进行评价。第三，向 Y 网游公司的管理层及其聘请的外部专家询问并购过程中各项资产与负债识别的方法与过程。第四，审查外部专家出具的评估报告，对其中并购资产的历史成本进行复核，并对外部专家所采用的评估方法进行评价。第五，审查并购过程所产生的商誉，并对其合理性进行评估。

3.2.3 商誉

Y 网游公司于 2018-2020 年均将商誉认定为关键审计事项。有所不同的是，2018 年与 2020 年 CPA 认定的事项段是商誉的减值，而 2019 年 CPA 认定的事项段是商誉的确认与计量。

如表 3.4 所示，Y 网游公司近三年财务报表中，商誉的账面净值呈现逐年下降的态势。CPA 认为，鉴于 Y 网游公司商誉的账面净值对公司的生产经营活动影响较大，并且 Y 网游公司的会计估计与会计假设对商誉减值测试有一定程度的影响。比如对 Y 网游公司资产组合的估计，预测其将来可以产生现金流量，以及资产组合的折现率。此类会计估计会受到 Y 网游公司对预期市场走向与对政治、经济等环境评价结果的直接影响。应用截然不同的会计估计和会计假设会对的 Y 网游公司商誉的可收回数额产生较大的影响，所以 CPA 将商誉认定为关键审计事项段。

表 3.4 Y 网游公司商誉账面净值

年份	2018 年	2019 年	2020 年
商誉 账面净值	295061.05 万元	85238.51 万元	85226.37 万元

资料来源：Y 网游公司 2018-2020 年审计报告。

如表 3.5 所示，CPA 在商誉减值测试事项的审计应对措施中，实施了检查、评估、分析性程序等审计程序。2019 年-2020 年，CPA 引入外部网络游戏专家，对商誉减值测试过程中相关资产负债评估、项目的选择、会计假设、预期收入与

资产折现率等的合理性进行评估。2020 年，CPA 又对商誉相关的内部控制及其运行的有效性进行评估。对比之下，CPA 对 Y 网游公司商誉减值事项段的审计应对措施逐年丰富。

表 3.5 Y 网游公司商誉减值测试事项审计应对概览

审计应对	2018 年	2019 年	2020 年
了解、测试商誉的内部控制程序	√	√	√
评价商誉评估内部控制设计与运行的有效性			√
评价独立评估师的综合素质	√	√	√
关注与商誉相关资产组的划分		√	√
评估商誉减值测试程序的合理性	√	√	√
检测减值册数基础数据	√	√	√
评估减值测试中所采用关键假设及判断的合理程度	√	√	√
了解、评价管理层利用估值专家的工作	√	√	√
与外部专家沟通，评估商誉减值测试过程中评估、项目选择、 会计假设、预期收入与资产折现率等的合理性		√	√
验证商誉减值测试过程计算过程的完整性	√	√	√

资料来源：Y 网游公司 2018-2020 年审计报告。

3.2.4 收入确认

2017-2020 年，CPA 均将 Y 网游公司收入确认认定为关键审计事项。

CPA 认为，Y 网游公司营业收入大部分来自于游戏产品的收入。游戏的良好运行建立在完备的内部控制制度与良好的信息技术系统之上。同时 Y 网游公司游戏客户基数大、交易发生频率高、客户所处地区分散、数据基础庞杂，这些特点导致 CPA 审计的重大错报风险较高。故而，CPA 将 Y 网游公司的收入确认认定为关键审计事项段。2017-2020 年 Y 网游公司营业收入金额如表 3.6 所示。

表 3.6 Y 网游公司营业收入

年份	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年
营业收入	313401.91 万元	228192.76 万元	203687.64 万元	154318.93 万元

资料来源：Y 网游公司 2017-2020 年审计报告。

有所不同的是，2017-2018 年 CPA 在确认原因中阐述了 Y 网游公司的收入模式，2018-2020 年，CPA 将收入确认索引至财务报表附注中，而 2017 年并未进行索引，详情见表 3.7。

表 3.7 Y 网游公司收入确认关键审计事项索引概览

年份	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年
收入确认	——	相关信息请参见财务报表附注五、30	如附注五、29 所述	请参见财务报表附注五、32
附注相关披露	——	营业收入	营业收入	营业收入、营业成本

资料来源：Y 网游公司 2017-2020 年审计报告。

如表 3.8 所示。CPA 在对 Y 网游公司收入确认事项段的审计中，实施了检查、评估、分析性程序等审计程序。2019 年-2020 年，CPA 新列示了向第三方支付平台实施函证的应对措施，但相比 2017-2018 年来说，缺少了测试关键控制执行有效性的列示，也并未说明是否对相关文件进行检查。

表 3.8 Y 网游公司收入确认事项审计应对概览

审计应对	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年
了解并评价收入确认相关内部控制制度的有效性	√	√	√	√
测试关键控制执行有效性	√	√		
对信息系统进行 IT 审计	√	√	√	√

续表 3.8 Y 网游公司收入确认事项审计应对概览

审计应对	2017 年	2018 年	2019 年	2020 年
与管理人员进行沟通	√	√	√	√
评价公司收入确认政策的合理性	√	√	√	√
执行分析性复核程序	√	√	√	√
抽样检查相关文件	√	√		
抽样检查相关文件	√	√	√	√
向第三方支付平台实施函证			√	√

资料来源：Y 网游公司 2017-2020 年审计报告。

3.3 Y 网游公司收入确认关键审计事项披露分析

据 Y 网游公司 2020 年期报告显示，其营业收入为 154318.93 万元，且 Y 网游公司游戏客户基数大、交易发生频率高、客户所处地区分散、数据基础庞杂，这些特点导致 CPA 审计的重大错报风险较高。故而，CPA 将 Y 网游公司的收入确认认定为关键审计事项段。本文将从合理性与充分性两方面对收入确认确认为事项段披露的原因进行分析。

3.3.1 合理性分析

通过 Y 网游公司官方网站披露的信息显示，Y 网游公司客户基础繁杂，公司的当红作品 K 游戏与 Q 游戏自投入市场以来，便得到了玩家的一致好评，PCU 值极度飙升，玩家数量与充值数额也在高速上升。

Y 网游公司收入具有来源多样化与地区分布广的特点。收入来源方面，按产品分类包含了游戏分发、移动游戏、网页游戏、其他应用产品分发四个部分的收入。其中移动网游的营业收入达十亿以上，占总营业收入的半数以上。具体收入金额分布如图 3.5 所示。

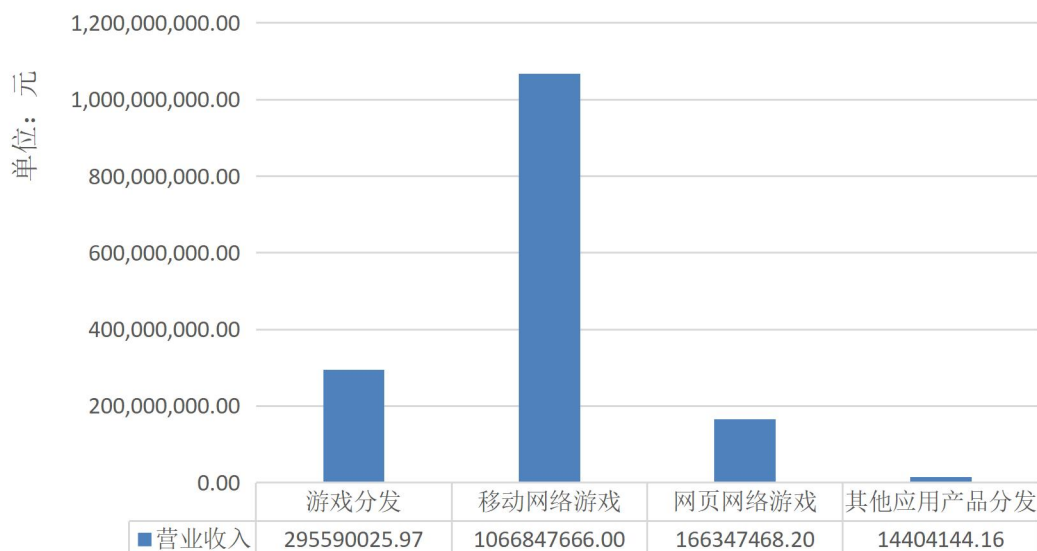


图 3.5 营业收入分布图

从收入来源地区划分来看，Y 网游公司游戏的发行地区在国内外都有分布。其中，国内市场的营业收入高达 14 亿之多，海外地区的营业收入也达到了一亿以上。具体收入情况如下表 3.9 所示。

表 3.9 国内外收入分布情况表

地区	营业收入
境内	1429980358.55
境外	113208945.83

资料来源：Y 网游公司 2020 年度报告。

Y 网游公司自己研发的移动网络游戏《L》自投入运营以来深受青少年欢迎，截止 2020 年末，《L》创造收入累计超过 40 亿元。以《L》为基础，公司于 2021 年 1 月向市场推出《L2》手游，凭借其良好群众基础，《L2》投入运营便深受用户欢迎。

CPA 认为以上这些情形均有可能导致 Y 网游公司产生较高的固有风险，本节将从收入确认时点、收入确认的真实性、促销收入合理性、利用沉没货币进

行盈余管理几个方面进行详细阐述。

收入确认时点。Y 网游公司的商品交易的过程以虚拟的互联网为基础。在游戏中，玩家如果想要购买游戏道具，就需要先购买游戏货币，再使用游戏货币进行道具的置换。其收入在确定的时间点按照实际情况不同而有所变化，具体时间点有玩家换取虚拟货币、消费虚拟货币、兑换虚拟道具几种情况。Y 网游公司对虚拟道具确认收入的时间受玩家消耗道具的影响较大，没有固定的时间点，这就导致了 Y 网游公司存在一定的机会篡改收入确认的时间。对于单次使用的道具，网游公司在对收入进行确认时，无需考虑游戏账户使用虚拟商品的情况，仅在其使用游戏币购买虚拟产品时直接确认即可。对于固定期限使用道具，Y 网游公司不考虑游戏账户在游戏产品到期前的使用情况，仅在游戏产品最后到期日对收入进行确认。对于无限期使用道具，Y 网游公司会基于游戏与玩家的生命期限双重考虑，递延确认收入。

收入确认的真实性。表 3.10 是 Y 网游公司 2020 年的收入情况，从图中可以看出 Y 网游公司第一、四季度收入金额相差不多，第二季度同第一、四季度的收入差额较小，但是第三季度与其他几个季度的收出现较为明显的落差。这种情况存在 Y 网游公司收入造假、会计期间归集错误的的可能性。一般来说第一季度和第三季度学生处于放假阶段，而网络游戏的受众群也是学生居多，所以说正常情况下假期阶段的利润应当高于学生在校期间的利润额。但是 Y 网游公司的财务报表显示，其一、四季度的收入要高于二、三季度，所以可能存在 Y 网游公司收入造假的可能性。

表 3.10 Y 网游公司 2020 年每季度营业收入情况表

季度	营业收入（元）
第一季度	423036194.75
第二季度	388761707.57
第三季度	309368896.87
第四季度	422022505.19

资料来源：Y 网游公司 2020 年度报告。

促销收入的合理性。Y 网游公司由于促进销售的方式繁多，因此依据各项活动不同的业务实质对收入进行确认。比如，免费赠送的活动应当根据赠送商品的业务实质确认收入；充值赠送的活动应当将赠送部分单独列支，按预先估计的价格对收入进行确认；对于完成任务赠送的活动应当将其确认为损益类的销售费用。为了给财务人员减轻负担，Y 网游公司面对不同的促销活动，有时会采取相同的会计处理。这会对公司的财务信息质量形成一定程度的消极影响。

利用沉没货币进行盈余管理。虽然单个账户的沉没货币金额较少，但是由于 Y 网游公司拥有极大的客户基础，其沉没货币的总额相对较大。本着重要性的原则，Y 网游公司基本不对沉没货币确认收入。随着用户量增多，沉没货币金额逐渐累积。其公司的管理层可以利用积攒的沉没货币进行盈余管理。比如利用沉没货币调节利润、避税、虚增收入等，使 Y 网游公司产生了较高的风险。Y 网游公司应当按沉没货币不同的来源，对其进行相应的会计处理。CPA 在审计时，也应当结合网游公司的经营状况，对沉没货币确认的合理性、真实性进行审查。

3.3.2 充分性分析

CPA 将收入认定为事项段的充分性分析是以审计证据为基础的，反映了 CPA 对审计证据质量的思考。影响充分性的因素主要有两点，一个是 CPA 对重大错报风险的评估，再者是审计证据样本量的大小与质量的好坏。对于网络游戏公司来说，影响 CPA 对收入确认进行披露的充分性条件主要体现在两方面，一是 IT 审计技能，二是专业的审计软件。

IT 审计技能。CPA 在审计时获得的审计证据一般都是纸质的，而网游公司的业务数据都是基于信息系统生成的，审计证据大抵也都在信息系统当中。而信息系统中的数据一经篡改很难被缺乏专业知识的人发现。这就要求 CPA 在对网游公司进行审计时，需要借助一定的 IT 技术，对电子数据的真伪进行识别。当前事务所中，同时具备审计专业知识与 IT 技术知识的复合型人才较少，所以很难全面识别网游公司电子数据的真实性，CPA 的检查风险随之加大。

专业的审计软件。Y 网游公司交易信息基数较大，CPA 对其审计的系统可以直接接入其财务数据库中，并具备一定的数据解析与筛查能力。目前虽然市

面上存在很多审计系统，但这些系统大都针对特定的受众群体研发，不能广泛的使用。没有专业的审计平台，不仅不能保证审计数据质量，还可能会因此作出错误的审计结论，从而增加审计风险。

比如 Y 网游公司的股价在 2020 年内涨跌程度较大，有一定舞弊的可能性。2020 年第一季度 Y 网游公司的股票价格一直在 2 元到 3 元之间波动，但是七月份 Y 网游公司的股票价格就猛涨到了七元之多，没多久又从七元一路跌至四元。具体股价变动图如下图 3.6 所示。所以说 Y 网游公司管理层存在操纵股价以达到投资者偏好的水平的嫌疑，有一定造假的可能性。

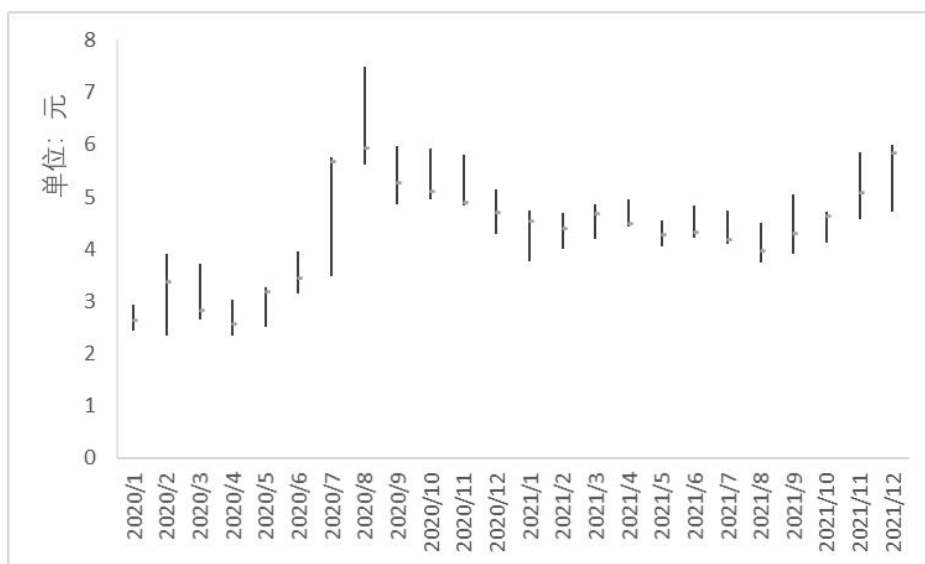


图 3.6 Y 网游公司股价变动图

再比如 2020 年内，公司全年实现营业收入 1543189304.38 元，同比减少 24.24%；营业成本 428566007.97 元，与上年同比减少 27.05%。具体情况如表 3.11 所示。

表 3.11 Y 网游公司营业收入成本变动表

科目	2020 年	2019 年	变动比例 (%)
营业收入 (元)	1543189304.38	2,036,876,355.19	-24.24
营业成本 (元)	428566007.97	587,454,740.30	-27.05

资料来源：Y 网游公司 2020 年度报告。

Y 网游公司 2020 年财务报表披露，当年收入下降有两方面的因素。一方面是其研发的几款游戏接近生命周期尾声，公司降低了其投入资本以及宣传力度，另一方面是其控股子公司 J 不再纳入公司合并报表的范围。即使如此，Y 网游公司的成本变动率偏高，导致其固有风险较大。

4 Y 网游公司收入确认关键审计事项披露问题分析

本章以上文的原因分析为基础，选取国内网络游戏市场中前 50 家公司作为样本，将其所披露的收入确认事项段与 Y 网游公司进行对比分析。剖析 CPA 在收入确认事项段原因部分、应对部分的披露中存在的问题，并对问题造成的原因进行剖析。

Y 网游公司 2020 年收入确认事项段的表述如表 4.1 所示。

表 4.1 Y 网游公司收入确认关键审计事项描述

关键审计事项	在审计中如何应对
<p>请详见财务报表附注六、32 营业收入与成本。报告期 Y 网游公司营业收入 154,318.93 万元，主要来自于互联网游戏收入。游戏的良好运行建立在完备的内部控制制度与良好的信息技术系统之上。Y 网游公司游戏客户基数大、交易发生频率高、客户所处地区分散、数据基础庞杂，这些特点导致较高的重大错报风险。故而，将 Y 网游公司的收入确认认定为关键审计事项段。</p>	<p>(1) 了解并评价与收入有关的内部控制制度的合理性，并对其运行的有效性作出评估。</p> <p>(2) 结合运营模式，抽样调查销售合同，审查控制权转移的相关文件，评价收入确认是否符合准则的要求。</p> <p>(3) 对信息系统审计，检查财务数据与公司主要互联网产品充值金额是否相符；对大客户的账户行为进行分析；对游戏账户各项数据信息的合理性与真实性进行检测。</p> <p>(4) 针对自主运营模式，利用 IT 系统检查主要账户充值金额的一致性、分析充值兑换行为的合理性；对第三方支付平台的账单进行复核，向第三方支付平台实施函证等程序。</p>

资料来源：Y 网游公司 2020 年度报告。

4.1 收入确认关键审计事项原因部分披露中存在的问题

在关键审计事项原因部分的披露中，CPA 没有充分考虑网络游戏行业的特殊性。针对 Y 网游公司的特定情形，CPA 没有抓住游戏行业的特性，对事项段的描述也不具体、对原因论证的充分性也不足，降低了事项段的沟通价值。

4.1.1 事项段描述具体性不足

Y 网游公司的审计报告中，收入确认事项段的表述大都过于模板化，并没有依据被审计单位所处行业的特点有针对性的阐释其认定原因。

本文对比了选取的 50 家网络游戏公司的审计报告，关于收入确认关键审计事项的描述可以分为腾讯、盛迅达、冰川网络为代表的几类，详见表 4.2。

表 4.2 收入确认关键审计事项描述对比表

公司名称	事项描述
腾讯	提供的互联网游戏业务的收入确认——互联网产品的估计使用期限请详见财务报表附注 2.29(1)、4(1)及 5(2)。贵公司依靠资金研发的互联网平台向客户提供游戏业务，销售互联网产品所获取的收入。相关收入按不同互联网产品的使用期限分别确认。不同互联网产品的使用期限由公司管理层按产品分类规定。可参考预期客户关系存续期间或有关互联网产品规定的使用期限。 截至 2020 年度，贵公司五成以上的收入来自于互联网产品，且主要来源于游戏道具的销售。我们关注此事项是由于公司管理层在确定互联网客户关系存续时长时发生重大会计估计。此会计估计包括预期客户关系存续期间所应用的会计假设，包括但不限于存续客户消费形式、客户流失率以及促销活动的反应、游戏生命期限以及贵公司的销售方式；以及其他可能引发预期客户关系发生改变的情形。
盛迅达	如财务报表附注四(30)和附注六(29)，2020 年度营业收入为 203,606,129.39 元，由于收入确认是盛迅达生产经营的重要指标。存在为达既定业绩对收入进行舞弊的风险，故而将收入确认认定为关键审计事项。
冰川网络	2020 年度，贵公司营业收入为 38619.09 万元，由于收入确认是冰川网络生产经营的重要指标，是财务报表中的重要事项，并且容易产生特别风险，故而，将收入认定为关键审计事项。参见财务报表附注六、27。

资料来源：巨潮资讯网。

通过上述表格我们可以发现，腾讯公司披露的原因部分描述较为详尽，Y 网游公司与之相比，其原因事项段的表述形式感较为强烈。Y 网游公司仅简单将财

务报表中营业收入与营业成本索引至原因部分，简单阐述游戏特征。据此 Y 网游公司有较高的风险发生重大错报，从而便将其认定为重要的事项段。在披露的原因中，CPA 并未对“游戏客户基数大、交易发生频率高、客户所处地区分散、数据基础庞杂”这些特征如何导致重大错报风险进行详细的描述。同时，在近几年的审计报告中，收入事项段确认的原因与审计措施基本一致，并未因会计年度、经济环境、经营状况等不同而有所差异。而对于投资者来说，他们更倾向于在审计报告中看到 CPA 认定的风险点，审计表格这种模板式的描述也无法满足他们的需求。

4.1.2 原因论证充分性不足

针对 Y 网游公司披露的关键审计事项，CPA 指出了收入确认存在较高的重大错报风险，但是被确定为事项段的原因论述属于网游公司的共性，并不能体现公司自身的特点，致使认定原因的充分性不足。

为统计收入确认被认定为事项段原因部分的充分性，本文对比了选取的 50 家公司的报告，统计其中收入确认认定原因的类别与频次，详情如图 4.1 所示。

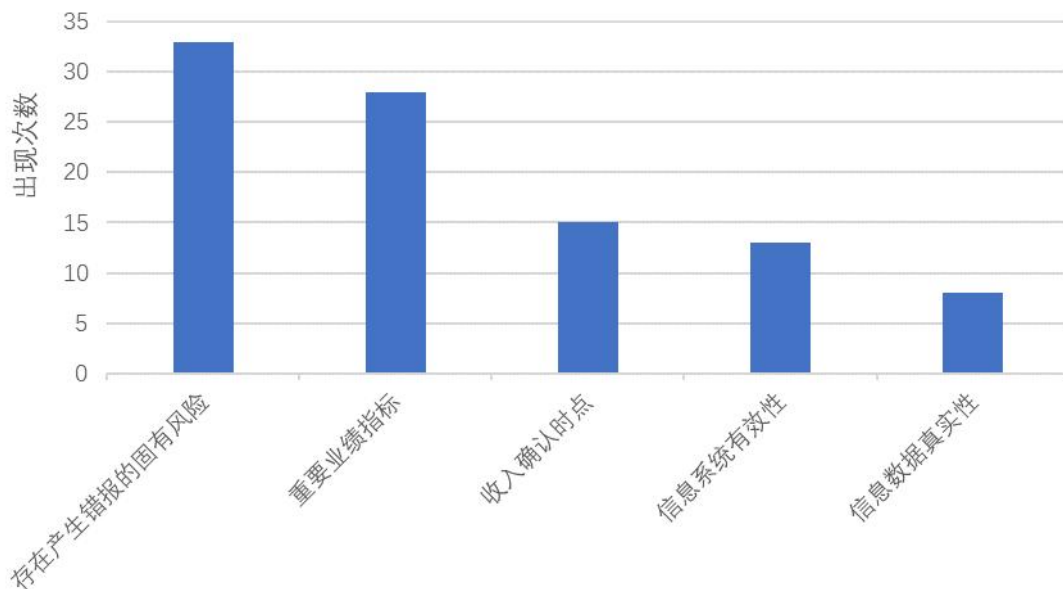


图 4.1 关键审计事项认定原因类别统计图

在选取的审计报告样本中，将收入确认认为是公司存在产生错报的固有风险的有 33 份，占总体的 66%；认为是企业重要业绩指标的有 28 份，占总体的 54%；认为确认时点难以把握的有 15 份，占总体的 30%；认为信息系统有效性较为重要的有 13 份，占总体的 26%；而信息数据真实性则仅有 8 份，占总体的 16%。

当前，网游企业用户数据造假、员工自行充值等作弊行为频发。CPA 在确定事项段时，除重点考虑收入给格式带来的审计风险以外，还应当多关注信息数据的真假。而 CPA 在对 Y 网游公司收入确认事项段进行认定时，并未充分考虑财务信息与系统信息间的关联性，也并未考虑数据造假的可能性。基于此，收入确认事项段的原因部分论证的充分性不足。

4.2 收入确认关键审计事项应对部分披露中存在的问题

CPA 在对 Y 网游公司收入确认事项段应对措施进行披露时，网游收入审计披露不完整、广告收入审计以及审计结果披露缺失。造成以上现象的原因可能是 CPA 没有将已执行审计程序披露出来，也有可能是 CPA 在审计时，缺乏有针对性的审计措施。

4.2.1 广告收入审计披露的缺失

Y 网游公司的广告收入是依靠玩家点击付费（CPC）的模式来统计的。CPC 收费模式是在 Y 网游公司与广告主互相建立的平台上，对广告流量确认收入。如图 4.2 所示。但是 Y 网游公司的报告中，并没有广告收入确认的应对措施。

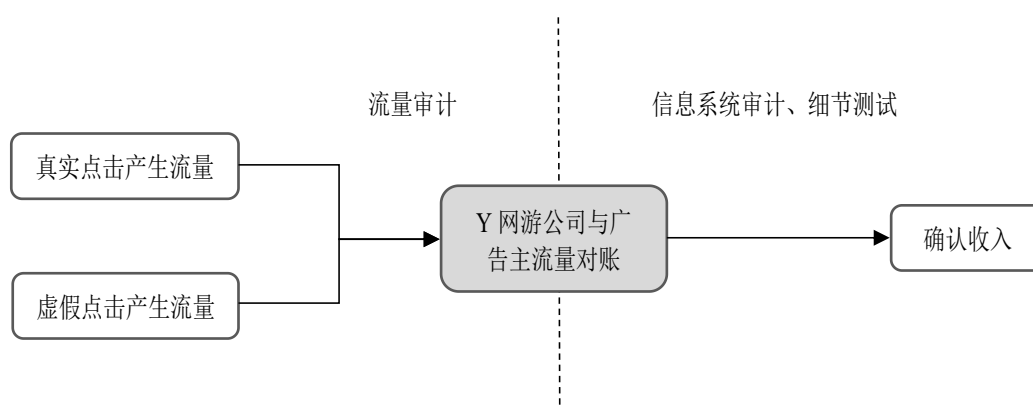


图 4.2 广告收入流程图

一般来说，CPC 模式的广告收入包含三个方面。第一是实际游戏账户真实点击产生的。第二是游戏账户被外网入侵操控点击的。第三是 AI 程序自动点击的。点击流量产生以后，广告主向 Y 网游公司核对数据信息，依照履约协议要求支付广告费用，Y 网游公司在核实准确以后对广告收入进行确认。

根据 Y 网游公司审计报告中披露的做法，Y 网游公司的报告中，收入确认事项段的应对部分虽然涉及到了信息系统审计，但基本都是对游戏的运营数据与财务信息进行比对，没有对广告产生的流量信息进行识别，也没有对广告播放平台数据信息的真伪进行识别，从而不能鉴别是否存在广告主与 Y 网游公司双方确认服务之前，是否存在通过 AI 程序、外网入侵等方式制造虚假流量，进行虚假收入确认的行为。

4.2.2 网游收入审计的披露不完整

Y 网游公司游戏产品是通过账户虚拟货币充值金额以及积分兑换的渠道确认收入的。针对该类虚拟货币使用情况，CPA 对 Y 网游公司收入审计应对措施描述只是检测了部分账户充值信息、消费信息与财务数据是否相符，测试了期末剩余虚拟货币的真伪，但并未对游戏充值数据与收入的真实性与合理性测试进行描述。

对比 50 家样本公司可以发现，同 Y 网游公司一样，很少有 CPA 披露虚拟道具与账户生命期限对收入的相互影响关系。其中披露较为具体全面的为腾讯公司，详情见表 4.3。

表 4.3 腾讯公司收入确认事项段应对措施披露

公司	审计应对
腾讯	<p>通过与管理层沟通与评估，对预期客户关系存续期间的会计估计与会计假设作出的评估。</p> <p>我们对互联网产品收入相关的控制措施进行测试。其中包含管理层对新研发互联网产品的会计估计、定期检查互联网产品使用年限的变动等。我们也对贵公</p>

续表 4.3 腾讯公司收入确认事项段应对措施披露

公司	审计应对
腾讯	<p>司数据系统中相关数据信息进行了评估。包括数据系统的逻辑性、互联网产品收入认定的方法等。</p> <p>通过抽样调查，对互联网客户的消费形式与流失率相关数据的可靠性进行测试。评估了游戏的运营情况与营销数据的真实性。通过抽样将以往会计年度客户存续期间互联网产品的相关会计估计进行对比，评估其准确度。</p>

资料来源：腾讯公司年度报告。

Y 网游公司披露的应对策略中，CPA 没有结合游戏产品信息数据，评估账户充值与所认定收入的合理性；也没有关注充值与消费数额较大部分账户的各种数据信息。

在业务数据方面，Y 网游公司报告中并未显示 CPA 详尽地分析了充值数额的合理性。CPA 并没有结合活跃账号数、账号上线时长与消费金额等数据信息，也未对账号充值数额与收入的合理性进行阐释，也未对相关数据差异维度是否进行审计程序进行描述。

在关注充值与消费数额方面，Y 网游公司报告中并未显示 CPA 对交易数额较大的账户有过多关注。CPA 对账号的登录地址与充值方式、数额与时间消耗信息等均未加以识别。同时，CPA 在对充值数据进行分析程序时，未对账号持有方及其账号信息的真实性进行验证。更未核查是否有内部人员存在不良充值的情形。

4.2.3 审计结果披露的缺失

审计结果即 CPA 在披露事项段时，针对其进行审计程序后所出具的结果。在 Y 网游公司 2017-2020 年的审计报告中，CPA 都没有对收入确认事项段的审计结果进行披露。

在选取的 50 份样本报告中，大部分公司都没有对事项段的审计结果进行披露。而在极少披露了审计结果的公司中，其审计结果的表述也大同小异，其类型

可以分为三种详见表 4.4 所示。

表 4.4 收入确认事项审计结果描述情况

公司名称	内容描述
掌趣科技	通过已经执行审计工作，所取得的审计证据可以对公司管理层作出的估计提供支持。
北纬科技	根据获取的审计证据，贵公司移动游戏及其他模式收入原则是合理的。
科达股份	基于执行的审计程序，贵公司的游戏产品收入的确认符合相关会计政策要求。

资料来源：巨潮资讯网。

从上表中我们可以看出，审计结果披露的措辞较为模板化，并未将报告使用者难以直接获取的相关信息与风险提示披露出来。此种样式的审计结果很难为报告使用者提供投资建议。

而 Y 网游公司的审计报告中，CPA 并未对审计结果进行披露。这使得投资者不能直观地了解 CPA 对收入事项作出的评价，也就不能直接地为投资决策提供直接的信息。

4.3 收入确认关键审计事项披露中存在问题的成因分析

4.3.1 信息不对称

在审计三方关系人中，CPA 相对于其他报告使用者来说，掌握被审计单位的信息相对较多。CPA 作为独立的第三方，将所了解的信息对外披露，有助于缩小投资者与被审计单位之间的差距，也有助于投资者作出合理的投资决策。

由上文对 Y 网络游戏公司收入确认事项段的问题分析可知，CPA 披露的事项段存在很多问题。比如事项段描述具体性不足、原因论证充分性不足、广告收入审计与审计结果披露缺失、网游收入审计披露不完整等问题。原因是所披露出来的事项段质量的高低，数据信息的多少都直接取决于被审计单位提供的财务信息与 CPA 本身。由于除管理层以外的报告使用者与 CPA 存在信息不对称的情况，

CPA 也有可能由于某些利益冲突,在对被审计单位的数据信息进行披露时,使用信息含量较低的语言。甚至可能给报告使用者作出合理的投资决策造成错误的引导。

4.3.2 规避执业风险

关键审计事项段的披露不仅使 CPA 的工作更为透明,也对报告使用者作出合理的投资决策奠定了一定的基础。但往常 CPA 对事项段进行披露时,往往为避免自身承担更多的风险与责任,会选择使用较少的篇幅、模板化的语言进行描述。

CPA 在事项段原因部分使用模板化的措辞,在应对部分只披露部分审计程序,却没有对审计结果与发现进行阐述。虽然 CPA 的这种做法确实可以规避一定的风险,但是这与审计准则中要求披露关键审计事项的初心相违背。长此以往,预期报表使用者将很难从中获取有价值的信息,也很难帮助投资者作出合理的投资决策。

4.3.3 监管难度大

监管标准的缺乏。虽然审计准则对 CPA 披露关键审计事项作出了规定,但实际的披露方式依旧取决于 CPA。目前我国政府各监管部门之间,监督职责划分不清晰,监管效果差,也没有相应的法律法规对监管制度进行支撑。所以 CPA 披露的事项个数、质量没有硬性标准,监管部门也从未因事项段披露问题对事务所有所处罚。久而久之,事务所侥幸心理滋生,为规避风险、逃避责任,片面的对事项段进行披露。

监管人才的缺乏。监管人才的缺乏导致监管部门对 CPA 披露监管难上加难。我国上市公司涉及领域繁杂,事务所承接业务涉及范围大,加之每个行业都有自己独特的行业特征,所以监管人员的标准也相对较高。关键审计事项披露的要求,导致监管机构监管人员的缺口加大,进一步导致了披露质量低下等一系列问题。

5 网游公司收入确认关键审计事项披露问题改进对策

5.1 兼顾披露信息的有效性和可读性

5.1.1 提高透明度增加沟通价值

审计准则颁布的目的是将 CPA 所进行的审计工作变得更加透明，以此进一步加强审计报告的沟通价值。

本文建议 CPA 在识别和认定我国网络游戏公司收入确认事项段的过程中，可以把被审计网络游戏公司的一些个性化信息充分、合理、具体地披露出来，打破以往模板化、没有针对性的禁锢。实现个性问题个性分析的目标，在描述事项段时使用统一的标准，让投资者可以在同一公司不同会计期间之间、不同公司相同会计期间之间进行对比分析，从不同公司、不同会计期间的审计报告中发现收入确认事项段披露的区别与相关性。区别可以源自于不同公司之间的规模差异、盈利模式差异、运营模式差异等；也可以源自于相同公司不同会计期间不同的重大交易或事项等。相关性则可能源自于不同公司间的行业特征；也可能源自于同一公司不同会计期间所面临的经济环境、政策变动等方面。网络游戏公司在对收入确认事项段进行披露时，应当结合每一会计年度出现的新问题进行针对性、多元化的描述，从而阐述其本质上的问题，而非流于形式仅对其做简单描述。CPA 对于实施的审计程序，应当兼顾语言的有用性与可理解性，尽量地避免应用晦涩难懂的专业术语。

结合网络游戏企业关键审计事项的披露问题，CPA 要将收入确认事项段描述的更加具有针对性以及多元化应当注意以下两方面内容：

一、全面描述收入确认事项段识别原因。根据统计结果，收入确认被认定为事项段的原因主要分为五类。分别是 CPA 认为收入确认存在重大错报风险；企业将收入确认作为衡量业绩的重要指标；不同业务收入确认时点判断繁杂；信息系统有效性；信息数据真实性。根据不同的原因，CPA 应恰当地对其认定原因进行披露；识别管理层控制、收入计入数额是否有误、会计期间是否合理的固有风

险；对公司的运营模式、盈利模式、各类业务形式等进行相应的系统测试，验证信息系统有效性与信息数据真实性。

二、关键审计事项段中的原因部分与应对部分是不可分割的两个部分。CPA 应当针对网络游戏公司特定的风险点做出与之相对应的审计应对措施，原因部分及应对部分特殊性与个性化的描述，可以向审计报告使用者起到风险提示的沟通作用。所以说，原因的描述与审计应对措施的描述两者相辅相成，不可分割。

综上，CPA 可以试图在多方面加以披露。例如网络游戏公司、游戏玩家、投资者、公众等角度，结合网络游戏公司所处的行业、产业链及面临的风险进行全面的剖析，让不同的审计报告使用者都可以得到有益的信息。

5.1.2 规范索引明确认定原因

在网络游戏公司的审计报告中，CPA 在披露收入确认事项段时，可以利用索引至财务报表附注的方法，让投资者更好地理解报告内容，并且可以更加充分的阐述收入确认事项段认定的原因。针对上文所提及的 Y 网游公司审计报告的事项段，CPA 披露了收入确认有较高的重大错报风险，但是在原因部分的披露中缺少有关论据支撑等问题，CPA 应当进一步规范其索引内容与形式，详细阐述收入确认存在较高固有风险的论据。

首先，完整撰写索引内容。CPA 在认定事项段时，首先要及时的与被审计网游公司管理层进行交流，确定选择事项段的选取范围，再从所确定的事项中选择 CPA 在执行审计工作时曾特别关注过的一类事项，最后再从这些事项挑选出几个最为重要的事项。CPA 在披露时，可以将这个过程在法规允许的范围内清晰完整的披露给投资者。具体可以索引至重要会计政策与会计估计、网络游戏公司的收入确认原则及方法以及财务报表附注等当中，同时 CPA 在事项段中需要充分的说明将收入确认进行认定的判断理由。

其次，进一步细化索引链接。索引链接的存在意义，除了可以清晰明了的说明网络游戏公司收入确认关键审计事项的确认原因，还便于报告使用者更加便捷的查询相关信息。如若索引链接不能细化到具体位置，那审计报告使用者在检索年报时就会产生一定的困扰，对财务信息的使用造成一定的消极影响。所以应当

进一步细化索引链接。

5.2 确保增量信息披露的完整性与真实性

5.2.1 增加广告收入审计的披露

网络游戏公司的收入很多会涉及到广告收入,CPA 在对广告收入进行审计时,需要重点关注网络广告流量的真实性,在对收入确认关键审计事项进行披露时,也应当在法律规定的范围内将广告收入审计的应对措施真实完整的披露出来。

网络游戏公司 CPC 计费模式的计费基础包括真实点击产生的流量与虚假点击产生的流量两部分。CPA 在对广告流量进行审计时,应当借助信息系统审计与细节测试,灵活使用数据模型分析、用户画像、聚类算法、同业比较分析等手段分析广告流量数据的真实性。

当广告收入成为网络游戏公司主要的收入来源时,CPA 就应当将广告流量的审计过程真实完整的披露于收入确认事项段的审计策略描述段中。此外需要值得注意的是,对通过数据分析技术分析得来的网络游戏公司广告流量真实性时,应顾及预期的财务报告使用者的可接受水平,尽量使用简单明了的语言,以防止因过度专业性的表述而造成信息披露的可接受水平下降的情形。

5.2.2 关注业务信息数据的真实性

目前,CPA 在对网络游戏公司进行 IT 审计时,审计重点大多只放在信息系统财务数据的完整性与准确性上,却对相关业务数据真实性与合理性缺乏一定的关注。

一般而言,网络游戏公司信息系统审计的主要作用是检验与收入有关的数据合理性、合法性以及真实性。在实务当中看来,CPA 对收入相关数据的合理性、合法性与真实性的检验,大多是借助信息系统审计进行的。若 CPA 在信息系统审计中打破分析性程序的应用壁垒,则更有助于其发现收入舞弊等违法行为。

首先,CPA 可以根据网络游戏公司收入确认方法的不同,对收入进行相应的分析性程序,从而评估其收入的合法性、合理性与真实性。对网络游戏公司自行

研发游戏的收入，可以对游戏账户相关数据执行分析程序，检验游戏账户充值数额的真实性，进而检验收入的合理性、合法性与真实性。CPA 对网络游戏公司自己研发的游戏收入进行审计时，首先应当从被审计网络游戏公司处获得其自行研发与宣传的收入账目、各个项目支付的账单以及银行账户的对账单，并对这些审计证据进行综合对比分析。同时，CPA 还应当向被审计网络游戏公司问询其自行研发宣传游戏的后台数据，包括支付资金的流水、游戏账户总数、付费账户数、每日每月新增游戏账户明细、活跃的游戏账户数等信息，核查各项游戏的数据指标，分析各类游戏在每个经营阶段的变化轨迹，以判断其是否合理、是否与网络游戏的运营模式一致。

然后，按照游戏类别和经营模式对游戏收入及其营运成本实施分析性程序。这种分析性程序包括每月的收入变动情况及其异常变动区间、毛利率变动情况及其异常变动区间等。CPA 还应当及时复核游戏收入的真实性、合理性以及合法性，与以往会计期间的收入指标进行比较分析，检验游戏玩家充值数额与账簿记录是否相符，核实游戏账户注册与登录的 IP 地址是否正常，以确定网络游戏收入确认证据的真实性、合法性。

最后，实施分析性复核程序。实施分析性复核程序主要包括对网络游戏公司收入的同行业比较分析、合理性分析、毛利率变动的分析等。对重要的网络游戏经营的数据信息予以计算，其中包括：与联合运营商确定的分成金额、累计入账的运营收入等。此外还要通过网络游戏的虚拟货币充值金额的数据分析，对自营、联合运营等运营模式下的收入递延予以估算；审查互联网游戏网站后台游戏账户充值金额、耗费道具信息等与公司财务信息能否相符；检测期末未使用虚拟货币与虚拟商品的真实性；检测主要网络游戏日均上线账户数量、消费人次、平均消费数额等指标与收入情况的相符性，最后完成数据分析性复核。除此之外，还要对主要网络游戏在会计年度以及月度内的收入变化与毛利率的变化是否科学合理进行检验，对公司内部员工职工中是否出现自我充值的情况做出调查，并对公司员工的充值情况进行数据分析，审查异常充值信息。调查活跃游戏玩家数量、人均消费金额、在线停留时间、IP 地址聚集程度等数据，对收入确认的真实性与合法性进行分析。

5.2.3 提倡审计结果的发表

通常情况下,CPA 会避免发表审计结果,其原因在于审计结果的披露可能会使 CPA 面临的风险有所提高。CPA 在事项段后发表审计结果,并在其中披露其在审计过程中的审计发现,可以为投资者带来一定的增量信息。但是,披露审计结果与审计发现有可能导致 CPA 因措辞不当而承担责任,加大不适宜披露信息泄露的潜在风险,同时 CPA 在事项段中披露过多的信息,可能会投资者超负荷获取信息。事项段的描述由于缺乏强制性的要求,可能会影响报告使用者对不同公司之间进行横向比较,从而影响审计报告所披露出的信息质量。

实际上,审计准则中第 1504 号规定,CPA 对网络游戏公司财务报表的审计意见并不能由审计事项段中的审计结果替代,事项段与审计意见是为同一个目的而存在的,都是为财务报告预期使用者而服务的。所以说,事项段的披露与审计意见的阐述是相辅相成,不可分割的。

所以说,CPA 应当结合网络游戏公司的具体情况,对已经执行审计程序的审计结果进行说明。为解决 Y 网游公司这样没有在审计应对部分说明审计结果的问题,CPA 必须清楚:审计结果说明并不是单独对收入确认这一事项段发表意见,而是为了向报告使用者更清楚地展示审计程序导致的审计结果,以及 CPA 对该事项段作出的评价等。并且 CPA 向被审计网络游戏公司提供合理保证,其披露的审计结果是其中特定的组成部分,并不能作为质疑被审计单位收入真实性的依据。

5.3 优化注册会计师的审计措施

5.3.1 加强沉没账户虚拟收入的评估

随着网络游戏的运营,有一部分游戏玩家可能不再对游戏账号进行登录,这部分游戏玩家前期的充值金额就变为了沉没收入,针对这部分收入 CPA 应当对其进行合理的评估。

首先,CPA 应当事先了解被审计网络游戏公司沉没收入的处理规则,再应用职业判断评判其会计估计的合理性。比如对于玩家不再登录游戏账号的时间估计。

由于当前很多公司设置的时限标准不同，所以关于沉没时间的界定需要 CPA 根据不同的公司、不同的游戏、不同的玩家登录数据进行具体分析确定。

然后，CPA 需要根据会计政策对沉没收入的合理性进行检查。对于一些尚未制定沉没收入会计政策的网络游戏公司，CPA 应当要求其财务人员对公司的沉没账户进行统计，汇总其沉没收入金额，分析每个会计年度、月度沉没收入的变动趋势，以此保证 CPA 的审计质量，降低审计风险。对于已制定沉没收入会计政策的网络游戏公司，CPA 应当结合游戏账户的数量基础，加强对沉没收入的风险评估。

5.3.2 借助信息技术丰富审计证据

CPA 需要借助信息技术丰富审计证据。比如利用区块链技术提高审计证据的真实性，运用爬虫技术提高审计证据的相关性。

事务所可以通过应用区块链技术，实时监控被审计单位的经营状况。网络游戏公司数据信息样本量大，并且用户数据实时变动。如果 CPA 应用静态审计方法对网络游戏公司进行审计，则会导致获取的数据不及时，致使对会计估计的复核不当。CPA 通过区块链的共识机制，实时监测被审计网络游戏公司的数据系统，及时的获取游戏账户的数据信息，进而对其账户充值、兑换虚拟商品、消耗虚拟道具进行实时审计。此外，应用区块链技术，游戏账户的相关数据信息不易被篡改，可以适当减少公司管理层为实现高额利润注册虚假账号的舞弊风险，从而进一步加强了审计证据的真实性。

通过爬虫技术的应用，提高审计工作的效率。CPA 在应用爬虫技术之前，需要先对要利用爬虫技术的信息进行编排，保证一次性有效获取全部信息。自主运营模式下，CPA 可以通过对银行、支付宝、微信等平台对接的方法，对互联网产品充值的数据进行核实，确保其真实性。授权模式下，负责宣传推广的平台，可以利用爬虫技术对推广、宣传数据进行分析，通过验证客户群体的月流失率、当前活跃的客户数量、每日新增客户与付费客户转换的比率等数据来分析企业经营数据的真实性。此外，应用爬虫技术，可以加强事务所对繁杂数据的处理能力。事务所可以充分利用爬虫技术，对被审计单位所处行业总体收入变动趋势、利润

率以及被审计单位与授权平台资金分成等情况进行分析,审查被审计网络游戏公司是否存在异常经营等状况。还可以对被审计网游公司的合同负债与收入综合分析,测试其变动的相关性,结合不同游戏产品的收入变动与消耗情况,综合分析网游公司毛利率的增长变动状况。介于此,CPA 可以借助爬虫技术结合经营政策,评判被审计单位收入的合法性、真实性、合理性。

5.4 加大审计监管力度

为改进 CPA 披露关键审计事项存在的问题,除事务所及 CPA 自身问题改进以外,还应当加强各政府监管部门的监管力度。进一步加大监管强度,完善监管部门对 CPA 及事务所的约谈机制,可以为我国审计行业的有效运行作出重要保障。

研究表明,中注协、证监会等监管部门对事务所施行约谈机制可以有效地推动市场良性竞争。这些监管部门应当结合审计准则以及实施细则,充分使用对事务所的监督检查权力,检测其准则的履行情况。

一则,监管部门应当定期对 CPA 进行培训,采用多元化方法对事务所及 CPA 进行监管。针对 CPA 对准则、指导细则的学习以及应用情况,监管部门应当将监管方式适当创新,采用多元化的方法对审计人员进行监督。以保证 CPA 自身的职业素养与专业胜任能力,以提高信息披露质量。

二则,监管部门可以在事务所出现问题时,对事务所进行约谈,以此建立补救措施。对于以往会计年度,审计过程、披露过程出现问题的事务所,监管机构应当加以引导,提示其存在的问题,需要注意的行业规则,给予针对性的意见,并责令改正。

最后,对于监管部门对事务所提出的改进建议,监管机构应当派出专人专组对事务所的改进履行情况进行跟踪考察,以提高审计效率。

6 结论与展望

6.1 研究结论

本文运用案例分析法、文献研究法以及比较研究法，以 Y 网游公司为例，对网络游戏公司关键审计事项段中收入确认的披露问题进行研究。通过研究，本文得出以下结论：

第一，我国网络游戏公司收入确认事项段的披露存在一定的问题。在事项段的描述中，具体性不足、原因论证的充分性不足。审计对策也不尽完整，没有针对被审单位本身以及其所处行业的特点披露贴合其公司特点的风险点。

第二，网络游戏公司所披露的收入确认事项段中，其应对措施并没有展现出较强的针对性。对于广告及游戏的收入，CPA 所披露的审计措施难以消除报告使用者对 Y 网游公司收入舞弊的疑虑。

第三，对网络游戏公司收入相关的信息数据，CPA 应当予以足够的关注。CPA 不仅要考虑主营业务信息的真实性，更应当考虑网游公司其他业务收入的完备性。面对系统数据，CPA 应当合理的应用信息技术方法检测数据信息的完整性与真实性。

第四，CPA 应当在事项段后阐述其审计结果。CPA 应当清楚审计结果并不等同于对其财务报表发表的意见，所以，CPA 应当摒弃规避风险的心态，结合网游公司的具体情况，在事项段后对审计结果进行阐述。

6.2 展望

本文主要通过案例分析，探究 Y 网游公司收入确认事项段在披露过程中存在的问题，并提出相关的建议。鉴于关键审计事项在我国施行时间较短，相关部门、人员经验不足，很多问题仍旧处于摸索阶段。笔者希望通过本案例，为收入确认事项段披露应注意的问题提供相关的参考与借鉴。

参考文献

- [1]Adriana T.,S.C.George,T.F.Melinda.Stakeholders Perception about Strengthening the Audit Report[J]. African Journal of Accounting, Auditing and Finance,2018,(01):43-69
- [2]Asbahr K.,K.Ruhnke.Real Effects of Reporting Key Audit Matters on Auditors' Judgment of Accounting Estimates[J]. Social Science Electronic Publishing, 2017,(07):112-116
- [3]Backof,Bowlin and Goodson.Mandatory Emphasis Paragraphs,Clarifying Language,and Juror Assessments of Auditor Liability.[Z].Italy:Backof,A.2014
- [4]BE Christensen.Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest.[J]. Auditing: A Journal of Practice & Theory,2014,(11):71-93
- [5]BooLaky P.K.,R.Quick.Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports [J].International Journal of Auditing,2016,(02):158-174
- [6]Braa.Doxey, J.H.Grenier,et al.. Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability[J]. Current Issues in Auditing,2016,(02):1-10
- [7]Brasel K,Doxey M M,Grenier J H,et al.Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes:The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability[J].The Accounting Review,2016,(5):1345-1362
- [8]Carver B.T.,B.S.Trinkle.Nonprofessional Investors Reactions to the Pcaob's Proposed Changes to the Standard Audit Report[J].Social Science Electronic Publishing,2017,(02):88-91
- [9]Christensen B.E.,S.M.Glover,C.J.Wolfe.Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest[J]. Auditing: A Journal of Practice&Theory, 2014,(04):71-93
- [10]Cordos G.S., M.T.Fulop.Understanding Audit Reporting Changes:Introduction of

- Key Audit Matters[J]. 2015,(01):128-152
- [11]Fergus Condon.Revenue Recognition:Howdid You Rredentialise Your Last Move[J].Accountancy Ireland,2014,(32):16-18
- [12]Firth M.,L.L.M. Phyllis, M.K.W.Raymond.Financial Statement Frauds and Auditor Sanctions: An Analysis of Enforcement Actions in China[J]. Journal of Business Ethics, 2005,62(4):367-381
- [13]Gimbar C,Hansen B,Ozlanski M E.Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability.[J].Current Issues in Auditing,2016,(1):A24-A33
- [14]Kachelmeier S J,Schmidt J J,Valentine K.The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report[J].Social Science Electronic Publishing,2014,(9):22-41
- [15]Katherine A. Schipper,Catherine M. Schrand,Terry Shevlin,T. Jeffrey Wilks. Reconsidering Revenue Recognition[J]. Accounting Horizons,2009,(01):22-41
- [16]Kelsey Brasel,Marcus M. Doxey, Jonathan H. Grenier Andrew Reffett.Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes:The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability[J].The Accounting Review,2016,(9):1345-1362
- [17]Kozloski T, Meckfessel M, Moehrle S R, et al. Developments in accounting regulation: A synthesis and annotated bibliography of evidence and commentary in the 2014 academic literature[J]. Research in Accounting Regulation, 2016,(01):22-41
- [18]Levinska Primavera,Taufik Hidayat. The effects of audit quality on the value relevance of other comprehensive incomes[J]. Journal of Economics, Business & Accountancy,2015,(01):455-471
- [19]Marina T.,A. Atanasovski, Z.B.Lazarevska. The Relevance of Financial Information and Contents of the New Audit Report for Lending Decisions of Commercial Banks[J]. Journal of Accounting and Management Information Systems, 2017,(04):455-471

- [20]Pran Krishansing Boolaky, Reiner Quick.Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports[J].International Journal of Auditing, 2016,(20):158-174
- [21]Primavera L.,T.Hidayat.The Effects of Audit Quality on the Value Relevance of Other Comprehensive Incomes[J].Journal of Economics,Business & Accountancy,2015,(1):145-154
- [22]Rachna Prakash,Nishi Sinha.Deferred Revenues and the Matching of Revenues and Expenses[J]. Contemporary Accounting Research,2013,(02):158-174
- [23]Reid L.C.,J.V. Carcello,C.Li,et al.Impact of Auditor and Audit Committee Report Changes on Audit Quality and Costs:Evidence from the United Kingdom[J].Social Science Electronic Publishing, 2015,(8):46-50
- [24]Reza Mahbod,Darius Hinton.Blockchain:The Future of the Auditing and Assurance Profession[J].The Armed Forces Comptroller,2019,(01):158-174
- [25]Sirois L.P.,B.Jean,B.Palash.The Informational Value of Emphasis of Matter Paragraphs and Auditor Commentaries: Evidence from Eye-Tracking Study[J]. 2018,(2):141-162
- [26]Thomas Kozloski,Michele Meckfessel,Stephen R.Moehrle,Thomas Williams. Developments in accounting regulation:A synthesis and annotated bibliography of evidence and commentary in the 2014 academic literature[J].Research in Accounting Regulation,2016,(01):158-174
- [27]陈波. 审计报告改革的英国经验及启示[J]. 中国 CPA, 2016, (5) :118-123
- [28]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, 2015, (02) :49-51
- [29]陈达华. 收入操纵、舞弊审计准则与审计报告谨慎性[J]. 财会学习, 2018, (01) :151
- [30]程平,聂琦. 基于 RPA 技术的主营业务收入实质性程序审计机器人的设计与应用[J]. 财务与会计, 2021, (05) :61-64
- [31]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
- [32] 俸芳, 杜骁宇, 吴燕妮. 网络游戏企业自主运营模式收入确认探析[J]. 商业会计, 2019, (10): 29-31
- [33] 高小南. 公司风险、审计费用与关键审计事项的实证研究[J]. 中国 CPA, 2021, (04): 44-49
- [34] 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): 60-61
- [35] 郝玉贵, 杨柳. 中国证券市场首份关键审计事项段审计报告分析——以瑞华所对晨鸣纸业的审计为例[J]. 生产力研究, 2017, (07): 150-155
- [36] 胡亚敏, 李刚. 主营业务收入舞弊及审计对策[J]. 财务与会计, 2018, (12): 49-50
- [37] 靳子沫, 彭燕, 丁哲. “互联网+”直播行业收入确认及相关问题探讨[J]. 商业会计, 2020, (02): 50-53
- [38] 阚京华, 曹淑颖. 基于审计报告变革的关键审计事项披露影响因素研究[J]. 中国 CPA, 2018, (10): 68-72+3
- [39] 孔庆林, 苟芮. 互联网平台公司“五步法”收入模型应用探讨——以滴滴出行为例[J]. 会计之友, 2018, (10): 96-99
- [40] 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
- [41] 李克亮. 关于网络游戏公司虚拟物品收入确认的探讨[J]. CPA, 2016(04): 16-17
- [42] 李奇凤, 路军伟. 关键审计事项段的特征具有信息含量吗?——来自中国 A 股上市公司 2017 年报审计的经验证据[J]. 审计与经济研究, 2021, (02): 30-40
- [43] 李奇凤, 刘洪渭. 关键审计事项: 上市公司审计师责任感知与披露决策的实证分析[J]. 山东大学学报(哲学社会科学版), 2021, (02): 174-184
- [44] 李晓珊. 新收入准则下移动游戏企业收入确认问题研究——以 S 公司为例[J]. 哈尔滨学院学报, 2021, (01): 32-35
- [45] 刘慧敏. 上市公司收入确认审计失败原因及对策分析——基于证监会处罚决定书的经验数据[J]. 财会通讯, 2020, (13): 133-136

- [46] 李宇航. 企业收入舞弊方法及其审计策略探析[J]. 商场现代化, 2017, (5):186-187
- [47] 刘桂春, 王霞. 网络传媒企业收入审计问题研究[J]. 审计月刊, 2016, (9):19-21
- [48] 刘湘艳. 对 CPA 执行关键审计事项相关准则的几点思考[J]. 中国 CPA, 2021, (12):80-82
- [49] 柳木华, 任嘉乐, 郭振. 关键审计事项披露的信息价值——基于股票流动性视角[J]. 审计与经济研究, 2021, (03):21-32
- [50] 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
- [51] 路军, 张金丹. 审计报告中关键审计事项披露的初步研究——来自 A+H 股上市公司的证据[J]. 会计研究, 2018, (02):83-89
- [52] 罗春华, 余淑兰, 占塘. 审计报告修订内容变化、挑战及应对[J]. 财务与会计, 2017, (06):71-73
- [53] 骆韦, 吴喆, 韩维芳. 关键审计事项的披露、确定依据及审计应对——以 2016 年 A+H 股公司为例[J]. 财会月刊, 2019, (10):95-103
- [54] 宁凯悦. 网络游戏企业收入确认探讨[J]. 财务与会计, 2018, (15):41-44
- [55] 裴素平. 浅析网络游戏企业收入审计应对策略[J]. 经贸实践, 2017, (17):229
- [56] 冉明东, 徐耀珍. CPA 审计报告改进研究——基于我国审计报告改革试点样本的分析[J]. 审计研究, 2017, (05):62-69
- [57] 任玉霞. 新准则下企业收入审计的新思路[J]. 中外企业家, 2019, (19):41
- [58] 芮怀涟, 王诗仪. 备战新审计报告[J]. 中国 CPA, 2015, (6):73-82
- [59] 石青梅, 徐涵, 孙梦娜. 超额商誉是否引起审计关注? ——基于关键审计事项披露的研究视角[J]. 金融发展研究, 2021, (05):31-38
- [60] 孙龙渊, 李晓慧, 王彩, 敖小波. 共享审计师与“执业网络”的“传染效应”: 基于关键审计事项的证据[J]. 会计研究, 2021, (05):162-174
- [61] 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

- [62] 唐建华, 万寿琼. 关于关键审计事项的几个问题 [J]. 中国 CPA, 2018, (02): 67-71
- [63] 唐建华. 不忘初心实施好关键审计事项准则 [J]. 中国 CPA, 2018, (3): 74-76
- [64] 王智超. 新准则下网游企业收入确认研究 [D]. 江西师范大学, 2020
- [65] 吴凯亮, 冯可棣. 合理运用职业判断恰当沟通关键审计事项 [J]. 中国 CPA, 2018, (02): 71-73
- [66] 吴勇, 曹丹丹, 李正西. 新审计报告中关键审计事项的确定、表达与披露研究 [J]. 中国 CPA, 2018, (11): 44-49
- [67] 项晶河, 王宜巧, 陈愉等. 新收入准则对互联网企业收入确认的影响 [J]. 商业会计, 2018, (05): 25-28
- [68] 谢裕娟. 网游企业数字收入的确认和计量研究 [J]. CPA, 2020, (02): 3-4.
- [69] 徐焕章, 王玥. 关键审计事项、公司透明度与会计稳健性 [J]. 会计之友. 2021, (15): 132-138
- [70] 徐佳佳. 主营业务收入舞弊及其合理应对 [J]. 经济研究导刊, 2017, (24): 108-109
- [71] 杨帆. 国际标准审计报告的发展对我国的启示 [J]. 财会通讯, 2018, (7): 120-124
- [72] 张呈. 披露关键审计事项提高了审计报告信息含量吗 [J]. 中国 CPA, 2017, (11): 74-77
- [73] 张革. IAASB 审计报告改革及影响展望 [J]. 中国 CPA, 2014, (7): 97-100
- [74] 张兰生. 企业收入舞弊与审计策略探析 [J]. 审计月刊, 2011, (01): 37-38
- [75] 张瑞琛, 林镇江, 林榕娟, 汪俊雄. 关键审计事项披露现状分析与优化研究——以 HXCPA 事务所为例 [J]. 会计之友, 2020, (15): 128-134
- [76] 章鑫玥. 对新审计准则报告关键审计事项的思考——以星辉娱乐为例 [J]. 现代商业, 2020, (34): 181-183
- [77] 张志萍. 分析程序在销售收入审计中的运用 [J]. 财会通讯, 2011, (07): 98-99
- [78] 庄飞鹏, 连敏. 新审计报告的关键审计事项披露情况分析——基于 2018—2020 年沪深两市上市公司的统计数据 [J]. 会计之友, 2022, (02): 136-143

后记

时光飞逝，三年的研究生生涯马上就要结束了。

在这三年中我收获了许多。依稀记得三年前面试结果出来的那天，从机场出来，给父母发微信报告，想来好像也没有过去多久。后来能找到杨老师作为我的导师、成为杨家师门的一员，不止一次的庆幸自己选了这样一位温柔、负责的老师。

感谢我的父母。是他们在我工作几年之后，给予我莫大的支持，让我得以再次走向校园。是他们给了我生活上的保障、心理上的安慰。是他们一直做着我坚强的后盾。

感谢我的导师。自初入校园，杨老师给予我们生活上的关心，学习上的督促。研一的寒假，在杨老师的督促下就已经着手了小论文的发表。直到后面的毕业论文，老师白天没有时间，经常晚上向我提出修改意见。在学习、生活中遇到困难，老师总是悉心指导、倾囊相助。

感谢答辩组的老师们，感谢我的校外导师。他们对我论文选题、开题直至最后终稿都提供了莫大的帮助。

感谢我同师门的兄弟姐妹们，感谢我的室友。三年里大家互相帮助，生活上给予关心。在研三的最后阶段，因为特殊情况不能返校，也是师妹们帮我跑上跑下，复印资料，提交表格。

时至今日，回首过往，内心充满感恩。马上离开校园，希望大家都可以在自己热爱的事业上继续奋斗。最后向疫情中无私奉献、不畏艰辛、一往无前的工作者们致敬。希望疫情早日离去，重见春暖花开。