

网游企业收入确认计量 存在的问题及建议

裴淑红 赵薇茜

摘要：网络游戏企业的业务具有特殊性、虚拟性和复杂性，在执行新收入准则过程中存在困惑。本文重点分析了网游企业在总额法与净额法的选择、收入确认时点、沉淀收入确认三方面存在的问题，并提出建议：一是财政部门可制定具体选择标准和控制权的界定范围并要求网游企业提供其判断主要责任人和代理人的具体依据，帮助企业合理选择总额法和净额法；二是可结合控制权转移概念，根据不同游戏虚拟道具类型明确收入确认时点和递延期间；三是可根据沉淀收入时间段及占比合理确认沉淀收入。

关键词：网游企业；总额法与净额法；收入确认时点；沉淀收入

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2023)10-0045-03

《企业会计准则第14号——收入》(2017，以下简称新收入准则)为网络游戏企业收入确认计量提供了规范，但因游戏业务的特殊性、虚拟性和复杂性，其收入确认计量依然存在一些问题。本文重点分析网游企业收入确认计量存在的问题并提出相关建议，以期完善细化新收入准则，提升网游企业会计信息的准确性与可比性提供借鉴。

一、网游企业收入确认计量存在的问题

(一) 总额法与净额法的选择不够规范

新收入准则对判断网游企业在与运营商联合运营模式中属于主要责任人还是代理人提供了更详细的方法，企业应自主判断其角色是主要责任人还是代理人，依据结果，如果网游企业是主要责任人，收入应按总额法确认，反之按净额法确认。但网络游戏运营涉及到相关行业不同种类的参与者，如网游开发商、运营商和渠道商，相互之间的合作模式日益复杂，导致在许多情形下游戏参与方难以准确判断自己的角色，容易选择错误的确认方法，进而影响

收入确认的准确性。若错误使用总额法会导致企业营业收入异常增加，反之会异常缩小。

收入确认方法不但影响收入的大小，还涉及增值税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税等税款的计算缴纳。如错误选择总额法，销项税额必然变大，如能抵扣进项税额，应纳税额可能与净额法一致。但抵扣进项税额有严格的条件，既要有增值税专用发票等合法抵税凭证，还要在合法期限内认证，关键是要有足够的销项税额可供进项税额抵扣。如不能满足抵扣的条件，增值税及附加的城市维护建设税、教育费附加必然增加。收入基数变大，计算业务招待费、广告费和业务宣传费等税前扣除金额也变大，导致少缴企业所得税，存在税收风险。如错误选择净额法，销项税额必然变小，属于坐支和偷税行为，违反会计准则和税法规定，会受到行政处罚甚至刑事处罚。

(二) 确认收入时点存在不确定性

玩家在玩游戏时，一般需要先使用真实货币充值兑换虚拟货币，再用虚拟货币购买游戏虚拟道具。在实操过程

作者简介：裴淑红，北京城市学院教授；
赵薇茜，中讯网络科技有限公司。

中,网游企业在收入确认时点的选择问题上并不一致。部分企业会在玩家用人民币兑换虚拟货币时,或用虚拟货币购入虚拟道具时进行一次性收入确认;部分企业会在玩家未来用掉所购入道具的时间段内分期确认收入。这个现象对于整个网游行业来说,不利于企业间会计信息的对比,也不利于规范网游企业收入确认模式,降低了财务报表使用者对企业经营状况判断的准确性,可能影响到投资决策。

(三) 沉淀收入确认难以准确反映实际情况

目前绝大部分游戏只有将真实货币兑换成虚拟货币才能够购买虚拟道具,但虚拟道具的售价往往无法与玩家充值的虚拟货币完全匹配,所以可能有部分虚拟货币没有被消费,而是一直存在于玩家账户中,只有等游戏停止服务时才会消失,这一部分虚拟货币就是游戏的沉淀收入。如玩家充值20元虚拟货币,购买了一个标价15元的道具,还剩下5元虚拟货币,这部分虚拟货币就是沉淀收入。此外部分玩家在玩了一段时间后,可能因新鲜感丧失或游戏难以通关等原因而放弃再玩该游戏,其未使用完的虚拟货币对网游企业来说也是沉淀收入。

部分网游企业目前没有确定沉淀收入的计算方式,在运营期间不将沉淀收入计入营业收入,而在游戏生命终止时一次性计入营业收入,导致结清当月的收入虚高。不断积累的沉淀收入无疑影响了企业会计信息的准确性和可比性,还可能导致企业不能依法及时合理纳税。仅有少数网游企业对沉淀收入有明确的收入确认方式,而新收入准则尚未对该问题的处理方式进行统一。

二、网游企业收入确认计量存在问题的相关建议

(一) 合理选择总额法和净额法

新收入准则列示了转移商品前得到控制权应满足的条件,但不够详细,建议相关部门提供具体指引:一是可制定网游企业总额法和净额法的具体选择标准;二是可为网游环境中的控制权提供一个明确详细的界定范围;三是可要求网游企业提供其判断主要责任人和代理人的具体依据。具体规范应该能够指导开发商、运营商和渠道商等网游企业在总额法和净额法中作出正确选择。

(二) 合理界定收入确认时点和递延期间

网游企业应以满足客户合同的履约义务时间为基础并结合控制权转移的概念来界定收入确认时点和递延期间。履约义务是指企业在客户支付相应的对价后,给客户提供的转让相应产品和服务的承诺。如果商品和服务的使用已

经被客户主导,且客户已经取得这项商品和服务上的经济利益,那么就可以认为控制权已经转移。

网游企业游戏中常设置消耗性、期间性和永久性三种类型的虚拟道具。接下来分别说明三类虚拟道具的收入确认时点和递延期间。

1. 消耗性道具。这类道具通常是属于一个时点完成的履约义务,类似于“印花税”模式(印花税是行为税,只要签订合同就应缴纳印花税,不管合同是否执行,即只要花钱购买并使用了消耗性道具就应全部确认收入)的交易服务。这类道具使用完后就会从玩家的道具栏中消失,企业已经为玩家的一次性使用提供了相应的服务并且后续不用再为其提供服务,所以玩家获得了控制权,网游企业也完成了履约义务,在这个时点就可以确认收入。因此对于消耗性道具,当玩家购买该商品后,网游企业应该在其消耗的时点确认营业收入。

2. 期间性道具。这类道具或有次数限制,或有时长限制。网游企业在玩家使用该道具时就需要提供相应的服务,逾期则失效。如很多网游企业推出的游戏月卡,网游企业需要在月卡期限内提供服务。这些义务需要在一段时间内完成,网游企业可分别按道具使用次数、使用期间、游戏时间分期递延确认收入。因此对于期间性道具,网游企业可比较道具有效期限和玩家的游戏周期,在相应较短的期间内根据直线法进行摊销确认。

3. 永久性道具。这类道具没有时间限制,一直到游戏闭服为止都可以使用,网游企业应就这些永久有效的道具区分不同情况分别处理。一是玩家无法交易的道具。网游企业将玩家的游戏周期视为履约义务期间,这部分收入需要在玩家游戏周期内确认。二是玩家间可以任意交易但交易并不频繁的永久性道具。其使用期间不以单个玩家的游戏周期来计算,因为其使用期间会随着其他玩家购买而延长,但这种交易一般不会特别多,所以延长的时间较有限,但履约义务期间就从单个玩家游戏周期变成了购买双方的游戏周期之和,所以网游企业需要在该期间内递延确认收入。三是玩家们可频繁且不受限制交易的永久性道具。正因为交易频繁,所以网游企业可认为其使用期限与游戏的使用寿命周期相同,即履行义务期间可视为该游戏的使用寿命周期,营业收入在玩家的整个游戏周期内以直线法确认。

根据市场上普遍的游戏分类及其运营情况,建议相关部门可以针对企业所遇到的问题,如不同类型的游戏应该采用什么分期收入模型、如何确认虚拟货币和虚拟道具的



图 / 柏煜

内在价值等，制定具体的确认标准和操作流程，以更好地规范网游行业的收入确认。

（三）合理确认沉淀收入

根据新收入准则“客户未行使的权利”的规定，如果玩家已经很久没有使用自己账号内的虚拟货币和虚拟道具，网游企业应该利用历史数据统计出沉淀收入在游戏中的占比，对预计玩家再也不会使用的虚拟货币和虚拟道具的金额确认收入。同时，企业应在年报附注中披露相关沉淀收入的比例。以下提供四种沉淀收入的确认方法。

1. 估计沉淀收入时间段。网游企业应确定一个时间段，如果在该时间段内，玩家一直没有登陆游戏，就对其账户的虚拟货币进行收入确认。沉淀收入在性质上类似于没收的押金，可借鉴税法有关逾期没收押金确认收入计算纳税的概念，以不超过1年为期限选择沉淀收入时间段。如9个月内该玩家没有再登录游戏，可默认该游戏玩家不会再继续使用游戏内的货币，网游企业可将玩家账户剩余的虚拟货币确认收入。但执行该方法较有难度，不仅要求企业有大量的实际经验，还需要大量的玩家数据，并实时监测每个玩家的账号登陆时间，对企业内部数据分析要求较高。同时该方法还存在一个较大的弊端，即企业利润可能会出现异常增加。

2. 估计预期不再消费的金额占比。网游企业可以玩家历史数据为基础分析付费玩家游戏时间，得出玩家平均游戏周期，确认预期不再消费的金额占未消费金额的比例，对沉淀收入进行确认并摊销。例如甲公司某月用户游戏充值虚拟货币金额5 000元，购买道具及其他消费消耗虚拟货币4 000元，公司已确认收入4 000元，未消耗虚拟货币的金额为1 000元，公司估计预期不再消费的金额占未消费金额的比例为24%，即预期沉淀收入为240元，以6个月

为周期对沉淀收入进行摊销，当期确认该收入为40元，后期基于误差进行调整。

3. 借鉴坏账准备计提比例。沉淀收入可理解为游戏玩家在网游企业的坏账，可借鉴债权人就应收账款计提坏账准备的方法估计确认沉淀收入。如借鉴销售百分比法，按网游企业游戏总收款金额确定一个比例，计提确认沉淀收入；借鉴应收账款余额百分比法，按游戏总收款金额减去消费金额的余额即未消费金额确定一个比例，计提确认沉淀收入；借鉴应收账款账龄分析法，按游戏未消费金额的账龄分析确定多个比例，计提确认沉淀收入。计提比例应随时间推移、情况变化而作出相应调整。

4. 借鉴增值税与城市维护建设税的关系。企业缴纳增值税，就应该附加缴纳城市维护建设税和教育费附加。沉淀收入是网游企业收入的组成部分，可借鉴增值税与城市维护建设税和教育费附加的关系，网游企业在确认游戏收入的同时，按一定比例附加确认沉淀收入。具体附加计提比例可根据历史数据估计，并结合实际情况不断调整。■

责任编辑 林荣森

主要参考文献

- [1] 管健. 网络游戏企业收入确认与计量研究[D]. 北京: 中国财政科学研究院, 2017.
- [2] 谭覃. 新收入准则对网游企业收入确认计量的影响研究[D]. 郑州: 河南财经政法大学, 2020.
- [3] 朱小龙. 收入准则修订下网游企业收入确认研究[D]. 昆明: 云南大学, 2019.
- [4] 陈新. 新收入准则下网游企业收入确认与计量研究[D]. 北京: 北京印刷学院, 2020.