

网络游戏企业的虚拟商品销售收入应如何确认

张 维

【摘要】 目前较为流行的“大型多人在线角色扮演游戏”创造的收入占据了网络游戏收入的半壁江山,这类游戏收入主要来源于各种虚拟商品的销售。对于网络游戏企业虚拟商品销售收入的确认难题,可以借鉴IASB与FASB发布的联合收入准则中的相关规定予以解决。

【关键词】 网络游戏; 虚拟商品; 使用寿命; 销售收入

【中图分类号】 F276.7

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)23-0044-3

Massive Multiplayer Online Role-Playing Game(MMORPG),又称大型多人在线角色扮演游戏,此类游戏的收入占据了网络游戏收入的半壁江山,而网络游戏企业因玩家购买虚拟商品时产生的收入应如何确认是一个值得研究的问题。

一、网络游戏企业收入确认问题

(一)网络游戏企业销售虚拟商品收入的确认

游戏玩家下载一款游戏软件并不意味着玩家一定会购买游戏中的虚拟商品,因此对于网络游戏企业收入的确认就存在着一定的难度。在进行收入确认时,要以企业会计准则中收入的确认条件为依据,即相关的收入能够可靠计量、相关经济利益很可能流入企业。这两个条件只有同时满足,才能进行收入的确认。大多网络游戏企业在玩家购买虚拟商品时,因收到的金额确定且一般不能退款,故在收到款项时即可对收入进行确认。但是游戏中虚拟商品的使用有时不是一次性使用完毕的,例如游戏中的一项技能,可以在游戏中多次使用,针对这种情况,其收入应按照企业提供劳务的完工程度来进行确认。但是在游戏中,这种完工程度的估计形式多样,每种游戏中又有各种不同的道具使用寿命。因此,网络游戏企业提供劳务完工程度的确认方法还没有一个统一的标准。

(二)网络游戏企业促销收入的确认

我国《企业会计准则14号——收入》对企业促销收入的确认进行了规范,网络游戏企业的促销行为可以参照此准则,但是其一些特殊促销行为产生的收入可能无法完全依照该准则来进行确认。例如,准则中规定涉及积分奖励的业务在确认收入时应该对销售过程中产生的收入和积分的公允价值进行分配,而对于网络游戏企业中的促销行为,例如玩家在游戏过程中达到一定的级别时,企业会给予玩家一定的虚拟商品作为奖励,这些虚拟商品的公允价值一般很难

确认。

(三)网络游戏企业对未使用的虚拟商品的确认

很多网络游戏企业在出售虚拟商品时,规定买家一旦购买就不能进行退货或兑现,然而其中有些虚拟商品会存在长时间未被游戏玩家使用的情况,即游戏玩家并未对这些虚拟商品行使相应权利,这种情况可视为“破损”。

二、国际新的联合收入准则和先进经验

(一)国际新的联合收入准则

IASB与FASB从2002年起就开始共同合作研究收入准则项目,并于2014年5月发布正式的联合收入准则,计划于2017年1月1日开始生效。国际会计准则体系将该准则定为IFRS 15,在美国一般公认会计准则体系中该准则被称为ASC 606。联合收入准则规定:所有的收入必须以识别客户合同为基准,企业必须确定交易价格,识别履约义务,并在独立售价的基础上对交易价格进行分配,最终确认收入。

联合收入准则与我国现行准则及国际准则之间的差异主要体现在:无须分别制定标准对收入形式进行区分;通过联合收入准则可以预期有权获得的对价作为交易价格进而取代收入金额;通过客户获得控制概念来取代原有的收入多样性标准,进而避免误解和矛盾的产生;成本的可靠计量不再是收入确认的一项标准;履约义务交易价格的区分被明文规定,解决了多要素安排的问题;交易价格涉及预期使得分配交易价格的各履约义务的独立售价需要单独估计,联合收入准则将会比现有的准则做出更多的估计与预计。

(二)国际会计师事务所的先进经验

安永会计师事务所在2012年3月发布了一份关于互联网游戏行业的技术指引(Technical Line: Recognizing Revenue on the Sale of Virtual Goods);德勤会计师事务所于2013年5月发布了一份技术聚焦(Technology Spotlight:

Recognizing Revenue From Sales in a Virtual World)。这两份文件都是针对美国 GAAP 的多人在线游戏业务的收入确认相关问题提出来的,观点大致相同,即在线游戏软件的免费下载不包含在软件行业收入确认指引的范围内,虚拟商品的出售只能算是一项服务,并不属于现实产品的出售。

上述文件中列出了三种收入确认方法:第一种方法是基于虚拟商品的寿命模式(IBM),该方法下收入的确认期间为游戏玩家购买日至虚拟商品被消耗结束之日;第二种方法是基于游戏玩家的游戏时间模式(UBRM),该方法下收入的确认期间为游戏玩家购买虚拟商品到该玩家长期不登录该游戏的时间为止;第三种方法是基于游戏生命的模式(GBRM),该方法下收入的确认期间为游戏玩家购买虚拟商品到该游戏下线为止。以上三种收入确认期间的选择都应根据游戏平台销售各种虚拟商品的特征或实际情况进行。

三、建议

经过上文的分析,联合收入准则 IFRS 15 较为符合网络游戏企业的各种虚拟商品的收入特点,也有利于其持续业务创新。

(一)虚拟商品的收入确认模式及选择

1. 从会计收入确认原则角度认识虚拟商品。要认识虚拟商品必须首先明确,虚拟商品本身不属于实物,只是玩家持有的一种凭证,代表着网络游戏企业未来对玩家的现时义务,属于网络游戏企业的一种负债。除非虚拟商品被立刻消耗,否则虚拟商品不能在玩家通过虚拟货币兑换相关商品的过程中确认收入,同样也不能在玩家出售虚拟商品的时候确认收入。正确的处理为:在虚拟商品出售时,借:银行存款;贷:递延收益。然后在虚拟商品被消耗的过程中通过直线法来分期确认收入,确认时:借:递延收益;贷:主营业务收入。

2. 网络游戏中虚拟商品的复杂性。虚拟商品被消耗部分与总的可消耗游戏服务的比例应作为确认该虚拟商品相应收入的根据,这可真实地反映出网络游戏企业通过提供游戏服务而增加的所有者权益。实际生活中,有些虚拟商品只能在规定时间内有限使用,有些则可以无限使用;有些受到玩家生命值的限制,并且玩家的活跃度也会影响虚拟商品的使用期限;有的可以等值换取相应虚拟商品,同时在不同的玩家之间相互流通。针对这些情况,相应收入的确认不能仅仅根据使用次数和使用时间来进行估计。但如果以此为借口,待虚拟商品被消耗完成或是失效以后,通过可靠计量再确认收入是非常不合理的。一旦游戏中的虚拟商品被游戏玩家使用,则表明网络游戏企业的义务已经开始履行,所以企业应综合考虑该虚拟商品被消耗的过程,结合自身企业的实际情况,选择一个合适的收入确认模式,并对虚拟商品的消耗进度进行合理的估计,从而确认相应的收入。

3. 收入模式的选择。根据前述安永和德勤会计师事务所关于收入确认的两份技术性指引文件中的三种收入确认模

式,网络游戏企业应结合自身的实际情况来选择合适的收入确认模式。

(1) 选用 IBM 模式进行确认。如果该款游戏购买的虚拟商品在游戏内的使用时间有固定期限或者能够合理地进行估计,即可采用该模式进行确认。而针对一次性的虚拟商品,应在使用或者购买时一次性确认为收入,在固定使用期限内的虚拟商品则可在使用期限内平均分月进行收入的确认。

案例 1:假设某游戏平台企业在 2014 年 3 月 4 日取得销售某一款游戏虚拟商品的款项合计 1.26 万元,该游戏商品具有寿命的限制,有效期为 6 个月。则在 3 月份,该平台可以将 1.26 万元收入确认为企业的递延收益,且在该道具的有限期间(6 个月)内分月平均确认收入,即:1.26/6=0.21(万元)。会计处理为:

销售虚拟商品时:

借:银行存款	1.26
贷:递延收益——游戏虚拟商品	1.26
在 1~6 个月每月确认一笔收入:	
借:递延收益——游戏虚拟商品	0.21
贷:主营业务收入——游戏虚拟商品	0.21

(2) 选用 UBRM 模式进行确认。如果该款游戏购买的虚拟商品只能在某一指定的游戏玩家身上使用,且该虚拟商品不能进行转让,而该玩家的游戏角色寿命周期可以合理地进行估计,那么即可采用该模式进行确认。其应在玩家购买或者兑换之日起到游戏寿命期间合理地分期确认收入。其会计处理同上,不再赘述。

(3) 选用 GBRM 模式进行确认。除上述第一种和第二种情况外,笔者建议都采用 GBRM 模式进行收入的确认。即利用虚拟商品在所归属的一款有效的剩余寿命期间内进行收入的确认。在实务中,一般玩家游戏的寿命存在不确定性,难以确认,因此采用 UBRM 模式进行收入确认的企业较少。

不管采用上述哪种方法,虚拟商品使用寿命的估计至关重要。根据网络游戏企业以往的相应统计数据,虚拟商品、游戏玩家角色的使用寿命是可以被估计出来的。虽然在很多情况下,游戏项目的使用寿命不具有统一性,每个游戏企业只能根据游戏特征和以往经验自行估计。但是为了保证数据的真实和可靠性,游戏企业也可以参照同行的数据,并与其数据保持一致,同时应注意,同一性质的虚拟商品在确认收入模式时,要采用同样的会计收入模式,即使它们不属于同一会计期间。另外,还可以通过披露来补充说明收入的确认模式、计算依据、数据来源等所需要的信息。

(二)促销过程中的收入确认

网络游戏企业的各种促销行为中的收入确认问题将变得更加棘手与复杂,不过,联合收入准则依然能解决在此过程中的各种困难。对于不同的促销行为,需要根据 IFRS 15 的五步骤来进行有效识别——识别合同;识别合同中约定的义

□ 财务·会计

务;确定价格;将交易价格分配至合同中各单独的履约义务;在主体履行履约义务时确认收入——然后考虑如何进行正确的账务处理。

1. 基于客户合同判断促销的经济实质。一项促销活动对客户合同交易价格的影响体现在企业预期有权收到的对价金额发生变动时,企业需要在合同的整体收入金额方面做出调整。例如,合同约定,当客户在特定时间购买一定量的产品时,企业应该向顾客返还一定金额。此时,企业必须根据已知情况来判断返利标准出现的时刻是否属于预定时间,如果是,则收入的金额为已实现(或可实现)金额减去预期返利金额。如果因为促销的原因,企业无法预计对价金额,则只能等金额确认后才能确认收入。

促销行为若产生新的履约义务,必须以新履约义务的独立售价为基础,并分派交易价格,等到义务履行时再通过分配所得的交易价格来确认这部分收入。许多网络游戏企业会给客户赠送积分、奖券、游戏币等,以此激励客户进行当前消费,并且允许客户在未来某段时期或某个阶段把奖励兑换为虚拟产品或者作为折扣券减免购买金额。这种促销使得企业的一项过去事项必须在未来转移经济资源,成为企业与客户合同中要履行的新义务。若可以合理估计促销的不确定性,则企业可以根据“历史的兑换率×奖励金额”得出相应的对价,并在积分、游戏币等奖励被兑换时进行收入的确认。

2. 实务中的账务处理。在对网络游戏企业的促销收入进行确认时一定要以经济实质为依据。每种促销行为可能因为其经济实质不一样,应采取的会计处理方法也会不一样。

案例2:某游戏平台现举行消费返利活动,只要游戏玩家在活动期间消费满1万元,就可免费获得价值0.1万元的游戏道具。假设该企业在活动期间取得销售某一款游戏虚拟商品的款项合计1.26万元,且该收入全部来自一个游戏玩家。

分析:本例中原有合同的销售价格需要调整。企业针对收到的1.26万元仍要记入“递延收益”科目。而针对1.26万元中的1万元虚拟商品销售款则需要在商品和赠送的道具之间按照公允价值进行分摊。其中游戏虚拟商品销售收入为: $0.26+1/(1+0.1)=1.17$ (万元),返利道具的收入为: $1-1/(1+0.1)=0.09$ (万元)。会计处理如下:

借:银行存款	1.26
贷:递延收益——游戏虚拟商品	1.17
——游戏返利道具	0.09

案例3:某游戏平台为了推广新出的B款游戏,特针对现有的A款游戏玩家举行返利活动,只要A款游戏玩家成功点击B款游戏的推广游戏页面进行注册,即可获得A款游戏价值1000元的游戏道具。假设某游戏玩家甲在A款游戏上共消费了1.26万元购买相应游戏的道具,且甲在活动期间成功注册了B款游戏并获赠了1000元A款游戏道具。

分析:该平台的返利是针对另一项义务,并非在A款游

戏中进行消费,应按新履行义务确认合同和相应的交易价格。甲游戏玩家获得道具是基于成功注册B款游戏,因此,甲游戏玩家在A款游戏的消费1.26万元应单独进行核算,而不应考虑相应的游戏返利。会计处理如下:

借:银行存款	1.26
贷:递延收益——游戏虚拟商品	1.26

案例4:某游戏平台为了推广A款游戏,特针对现有的A款游戏玩家举行返利活动,只要A款游戏玩家成功邀请10名好友注册A款游戏且均成功注册,游戏玩家就可免费获得价值0.1万元的游戏道具。假设甲游戏玩家在A款游戏上共消费了1.26万元购买相应游戏的道具,且甲在活动期间成功邀请了10名好友进行注册,这10人均均为有效的玩家。此时,甲游戏玩家获赠了0.1万元A款游戏道具。

分析:甲游戏玩家获得的返利来源于第三方的合同,其成功邀请的10名好友实质属于游戏平台为拓展市场、吸引更多玩家的一种促销手段。因此,游戏平台发生的费用0.1万元应计入企业的销售费用中。会计处理如下:

借:银行存款	1.26
销售费用	0.1
贷:递延收益——游戏虚拟商品	1.26
——赠送虚拟商品	0.1

(三)针对“破损”进行收入确认

根据2017年1月1日即将实施的IFRS 15中的理念,针对客户长期没有使用的虚拟商品,网络游戏企业应按照历史经验利用计算机的有效数据估计“破损”的比例,对玩家已经使用和预计不会使用的虚拟货币金额进行收入的确认。同时,在使用此种方法时,企业应在其会计报表附注中有效地披露其预计“破损”比例和具体的金额。

案例5:2011年A款游戏玩家甲在某游戏平台共消费1.26万元购买道具,在2012年12月31日甲游戏玩家已经消费1万元,根据2016年1月的系统数据显示,甲玩家在2013年之后从未登录过该游戏。由此,游戏平台根据历史经验估计,甲游戏玩家使用剩下道具的几率为10%。因此,该平台应对其未使用的部分确认为收入。会计处理如下:

借:递延收益——游戏虚拟商品	0.26
贷:主营业务收入	0.26

主要参考文献:

张加红,郭海林.浅议网络游戏虚拟货币[J].经济研究导刊,2014(31).

刘春月.电子虚拟货币将开启新纪元?[J].新产经,2014(1).

李景琦.欧洲银行业管理局对虚拟货币使用者的警示[J].中国信用卡,2014(8).

作者单位:河南工程学院会计学院,河南新郑451191