

新收入准则对电竞直播平台 收入确认与计量的影响

宋玉(副教授), 荀晶

【摘要】2014年以来,由于电竞直播平台高度的互动交流以及大规模的粉丝经济,电竞直播得到了迅猛发展,但同时该行业企业会计收入的确认与计量出现了新的难题,如“商品”与“劳务”的界限愈加模糊,附有“销售退回权”收入确认的主观性较强,交易主体签订的履约合同内容愈加复杂等,相关实务操作也与2017年7月5日财政部修订发布的《企业会计准则第14号——收入》的规定存在显著偏差,影响了电竞直播平台企业的会计信息质量。基于此,根据新收入准则,从电竞直播平台的商业模式分析入手,比较新旧收入准则的主要变化,探究新收入准则对电竞直播平台收入确认与计量的积极影响,并针对该平台的不同收入来源提出恰当的会计处理建议。

【关键词】新收入准则; 电竞直播平台; 确认与计量; 建议

【中图分类号】F235.19 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2018)19-0069-5

一、引言

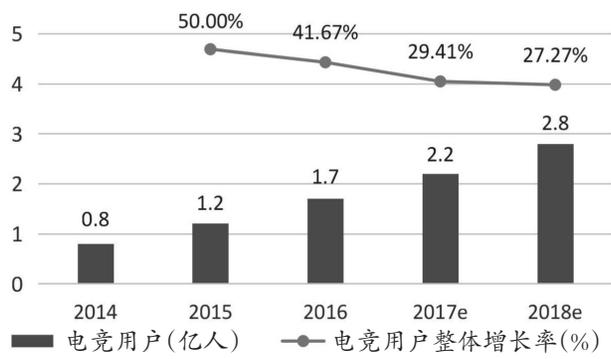
随着国内电子竞技运动(指利用电子设备作为运动器械进行的人与人之间的智力对抗运动)的快速发展,传统的信息报道形式如报纸、专业杂志、电视直播或重播、视频点播等越来越满足不了人们对电子竞技游戏日益增长的信息需求。电竞直播平台是一个以电子竞技游戏为主要直播内容,通过流媒体技术将主播正在操作的电子竞技游戏实时传达给观众的平台。其借助互联网发挥其独特优势,自2014年以来电竞直播平台迎来了爆发式发展期,现已形成“一超四强”的市场格局:斗鱼依靠多种多样的游戏类型和深层次的游戏赛事解说,成功跻身于电竞直播平台的前列,而虎牙、战旗TV、熊猫、龙珠凭借着各自在专项领域的优势,紧随其后^[1]。

电竞直播平台建立之前,电竞爱好者观看赛事的途径非常有限:①通过视频点播,一方面,赛事视频的数量非常有限,而且电竞爱好者不能自主选择想要观看的选手视频。另一方面,上传至网络上的赛事视频大多是经过后期处理的,这意味着,职业选手往往将自己打得比较出色的赛事素材上传至网络上供电竞爱好者观看,并不能够客观、真实地反映出他们的竞技水平。②通过电视直播和重播,由于受到播放时段的限制,电竞爱好者可以观看的时间也受到限制。③由于报刊和杂志这类纸质媒介的缺点主要在于只有文字描述且比较简短,电竞爱好者能够了解到的信息十分有限,他们一般只能从中知晓竞赛的结局,关于比赛过程等内容往往很难得知。

因此,相较于传统的传播媒介,电竞直播平台的建立为电竞爱好者提供了大量的信息来源。首先,用

【基金项目】国家自然科学基金项目“信息透明度、知情者交易与股价信息含量——基于机构投资者和公司内部人交易的检验”(项目编号:71302036); 国家自然科学基金项目“企业社会责任、利益相关者满意、多元资本共生与财务绩效的传导机理研究”(项目编号:71372008); 南京理工大学高等教育教学改革研究课题“拔尖创新人才培养模式的研究与实践——以会计学科为例”(项目编号:2017-B-14)

户只要有网络,在电脑或手机上都可以随时随地观看直播,更加方便灵活;其次,这些用户可以自由选择想要观看的选手或视频,选择空间更加宽泛;再者,无论是报刊还是电视,观众只能被动地接受信息,无法参与到电子竞技游戏的讨论中,而在电竞直播平台上,职业选手同步直播自己的比赛实况,客观、真实地呈现出自己的竞技水平,用户还可以通过实时弹幕提交问题、发表评论或是抒发感想,大大提高了他们的参与感^[2]。艾瑞咨询2016年发布的《中国电子竞技及游戏直播行业研究报告》显示,我国电竞市场的用户数量一直保持高速增长的趋势,同时,国内电竞市场规模突破300亿元。相关数据如图1、图2所示:



注:2017e、2018e为预测年份。

图1 2014-2018年中国电竞用户规模

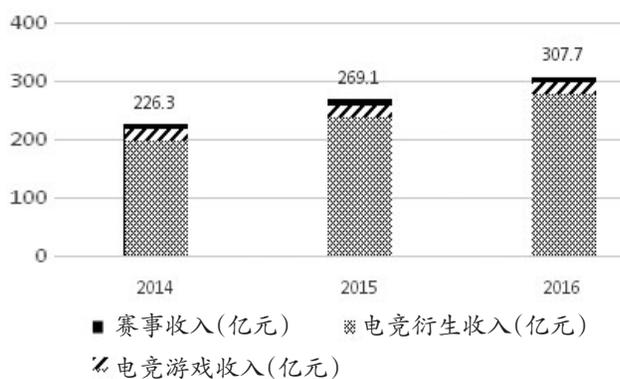


图2 2014-2016年中国电竞市场规模

与此同时,电竞直播平台的迅猛发展为该行业企业会计收入的确认与计量带来了一些新的难题,“销售商品”与“提供劳务”的界限越来越模糊,附有“销售退回权”收入确认时合理预估商品退货率的难度大大增加,履约合同内容的复杂化等。由于目前电竞直播平台收入确认与计量的方法在理论界尚未统一,因此本文以2017年7月5日财政部发布的《企业会计准则第14号——收入》^[3](财会[2017]22号,以

下简称“新收入准则”)为理论参考依据,从分析电竞直播平台的商业模式入手,比较新旧收入准则的区别,探究新收入准则对电竞直播平台收入确认和计量的积极影响,并针对该平台的不同收入来源提出恰当的会计处理建议,为后续电竞直播平台收入的确认和计量研究提供借鉴和参考。

二、电竞直播平台的商业模式及收入确认与计量的难题

(一)电竞直播平台的商业模式

电竞直播平台的核心竞争力主要是主播人气,究其本质,主播就是电子竞技游戏信息的传达者,主播人气直接影响平台的用户流量。因此,为了尽可能地留住核心流量主播,提高用户粘性,平台一般采取直接签约主播的管理模式。那些深受电竞迷喜爱的主播迅速为平台带来粉丝经济,主要表现为打赏收入。平台可以从主播的打赏收入中分成30%~50%。此外,以斗鱼为代表的高流量电竞直播平台还开展了赛事竞猜、游戏运营等多元化业务,进一步丰富了平台的盈利方式^{[4][5]}。

目前,电竞直播平台的主要收入来源可以分为以下四种^[6]:①打赏收入,是指用户在观看直播时购买虚拟货币打赏给主播,主播后续又可以将其兑换成现金。②广告收入,是指电竞直播平台依靠自身大规模的用户流量,吸引各游戏厂商前来投放广告,从而获取一定的收益。广告计费方式主要有以下几种:按展示计费、按点击计费、按效果计费。按展示计费是指广告在平台网页上被展示时即可确认收入;按点击计费是指广告在平台页面展示出来后,按广告被点击次数计费,从而确认收入;按效果计费是指用户通过点击进入广告并进行交易消费之后,才能按照一定比例确认收入,这种方式更多的是考虑广告被投放后的实际效果,但受客观因素制约,实际应用比较困难,所以,目前电竞直播平台多采用前两种广告计费方式。③电商收入,是指电竞直播平台通过雇佣有影响力的主播,为平台开展电子商务业务而获取的收益。这些线上推销的商品均由平台提供,销售收入全部归平台所有,主播仅是作为平台运营人员,无权分享商品销售收入^[7]。④会员收入,是指电竞直播平台通过在限定的时期内,为平台的会员提供差异化服务,比如身份标识、画质清晰度、弹幕差异化等会员特权,吸引平台用户进行现金充值而获取的收益。

（二）电竞直播平台收入确认与计量的难题

与传统的零售商业模式相比，这种依托互联网应运而生的电竞直播平台的商业模式衍生出了一些旧收入准则难以解决的问题，可主要归结为以下几点：

1. “商品”与“劳务”的界限愈加模糊。电竞直播平台的商业模式是以虚拟产品作为运营的核心要点，而虚拟产品在被归类为“商品”还是“劳务”上颇有争议^[8]。陈升翠等^[9]提出“虚拟产品的收入分类不能单一归类为商品或劳务其中的一种”，互联网下的打赏收入突破了传统的商品销售和提供劳务的界限，是两种行为的糅合，主要与虚拟货币的取得方式密切相关：一方面，用户可以通过人民币充值直接购买虚拟货币，这种方式等同于以往的商品销售；另一方面，用户可以通过完成平台指定的任务，比如连续登录平台并签到、下载注册网页游戏等，间接获取虚拟货币，这种方式又等同于“提供劳务”。原收入准则规定不同收入类别的确认条件、时点、金额计量均有所不同，易造成不同企业的相同业务可能采用不同的会计确认方法，从而降低企业会计信息质量，削弱企业会计信息的可比性。

2. 附有“销售退回权”收入确认的主观性较强。原收入准则在附有“销售退回权”收入确认上的核心要点是“企业能够合理预计退货概率”。传统的零售商业模式是以拥有数量众多的实体经营点为基础，消费者可以直接在实体店体验，事后发生退货的概率大大降低，企业能够较为合理地预估商品的退货概率。但是对于电竞直播平台中的商品销售，由于消费者在互联网上购物时无法接触到实物，发生销售退回的情况远高于实体店销售^[10]，陈升翠等^[9]认为“网络购物的迅速发展带来的最为突出的问题是附有‘销售退货权’或‘价格保护承诺’的商品销售收入的处理问题”，企业很难合理预估退货的可能性，按照旧收入准则的处理方法，主要依靠企业自身的主观判断来预估商品退货率从而进行收入确认，容易导致企业会计信息质量较差，可比性不高。

3. 交易主体签订的履约合同内容愈加复杂。新兴商业模式下，交易主体双方签订的合同越来越复杂，合同内容可能包含多重交易安排或可变对价，而旧收入准则是根据企业最终可能收回的金额进行收入的计量，这对于履约义务一方的权利无法进行保障。显然，旧收入准则的计量方法已经不再适应新兴商业模式下合同的复杂性^[11]。

三、新收入准则主要变化及对平台收入确认与计量的积极影响

（一）新收入准则的变化

1. 收入确认的变化。新兴商业模式的蓬勃发展导致商品销售与劳务提供的界限越来越模糊，对商品所有权主要风险和报酬转移的判断越来越难以把握，显然，旧收入准则在新兴商业模式中的不适用性已造成不同互联网企业的同类业务采用不同的收入确认和计量方法，降低了企业会计信息质量，削弱了企业会计信息的可比性。谢智勇等^[12]认为“新收入准则的修订是基于合同的收入确认原则”，其突破旧准则对销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入的严格划分，统一了收入的确认条件，将符合条件的合同作为收入确认的基础，并且采用“控制权转移”代替“风险报酬转移”作为收入确认的判断标准，这为企业在新兴商业模式中进行相关收入确认提供了更为清晰一致的实务操作指导，使会计实务处理更为简便，能够更加合理地反映企业经济业务的实质^[13]。另外，新收入准则设定了统一的收入确认五步法模型，即“识别与客户订立的合同、识别合同中的单项履约义务、确定交易价格、将交易价格分摊至各单项履约义务、履行每一单项履约义务时确认收入”。

2. 收入计量的变化。新兴商业模式的兴起导致交易主体双方签订的合同越来越复杂，比如合同内包含多重交易安排或可变对价。显然，由于新商业模式下合同的复杂性，旧收入准则中按照收入种类分别计量的方法已经不再适用。而新收入准则规定：合同开始日，企业应当识别该合同所包含的各单项履约义务，按照分摊至各单项履约义务的交易价格或对价金额进行收入的计量^[14]。强调主体在进行收入计量时，应当与履约义务的进度保持一致，即履约多少义务就有权收回多少金额，并根据这一金额进行收入的计量，较好地保障了履约义务一方的权利，同时为新兴商业模式下合同收入的计量提供了更好的适用性，有助于提高企业会计信息质量。

（二）新收入准则对平台收入确认与计量的积极影响

1. 对打赏收入确认和计量的影响。目前，在电竞直播平台的实务处理中，用户完成虚拟货币的购买时，便按照销售时点的金额将打赏收入在平台和主播之间进行分配，本文认为这种确认收入的做

法欠缺稳妥^[15]。

一方面,新收入准则规定只有在履约义务与交易价格进行有效匹配后,才能确认相关收入。由于主播的签约成本费用较高,平台通常会采取考勤制度,即对主播每月的直播时长有明确的要求。所以应当在主播完成规定的直播时长,即完成履约义务后,再考虑打赏收入的分配和确认。另一方面,不同主播的影响力是不同的,直播期间实际得到的打赏收入存在差别,所以主播打赏收入的分成比例只有在打赏行为实际发生之后才能真正确定。

2. 对广告收入确认和计量的影响。会计实务处理中,对于按点击计费或按效果计费的广告业务收入,出于可操作性考虑,直接按照收付实现制,在实际收取到广告费的时点确认金额并计量,不能体现履约义务与交易价格的配比原则^{[16][17]}。

如果是按点击计费或按效果计费的广告业务,只有当展示的广告被用户“点击”或“交易”后,平台才能被支付广告费用,而“点击量”或“交易量”的构成取决于用户,不受平台所控制,所以通常无法在合同期内的每个会计期间内正确预估。但新收入准则规定:“对于在某一时段内履行的履约义务,企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入。”可以在每个会计期间的期末,用广告实际被点击次数或用户实际交易次数与合同要求总次数的比值来逐步确认广告收入,从而较好地体现履约义务与交易价格的匹配。

3. 对电商收入确认和计量的影响。会计实务处理中,在用户完成付款、平台发出商品时,便按照商品的金额确认电商收入并计量,未考虑后续可能会发生商品退货的情况,本文认为这种确认收入的做法不够谨慎^[18]。

新收入准则规定:“企业应当在履行了合同中的履约义务,即在客户取得相关商品控制权时确认收入。”事实上,线上商品销售通常都会存在一段时长的退货期限,并且如今销售商品的退货率始终居高不下,所以在平台发出商品时,商品的控制权并未完全转移,相关经济利益也不一定会流入企业。因此,应该将电商收入的确认时点递延至商品的退货权之后,此时商品的“控制权”完全转移。

4. 对会员收入确认和计量的影响。会计实务处理中,基于收付实现制,平台在收到会员的充值费时,便全额对收入进行确认,本文认为这种确认收入的做法有失合理性。

根据新收入准则的规定:“对于在某一时段内履行的履约义务,企业应当在该段时间内按照履约进度确认收入。”而在整个会员期内,平台都需要为会员提供持续性的差异化服务,即这是一项“某一时段内履行的履约义务”,而非“某一时点履行的履约义务”。因此,应该在每个会计期间的期末,根据会员已经享用的时长与整个会员期时长的比值逐步确认收入,确切反映经济业务发生的实质。

四、完善新收入准则的相关建议

当前,我国互联网经济快速发展,新兴行业不断涌现,出现了许多新型业务模式,原收入准则对大多数新型业务的核算规范存在缺失。因此,在此背景下出台的新收入准则是相当及时且富有意义的。本文以电竞直播平台这一新兴行业为例,探究新收入准则对电竞直播平台会计收入确认与计量的积极影响,但同时发现,新收入准则的制定仍存在一些不足,现对新收入准则的完善提出如下建议:

1. 对“控制权转移”的判断提供更细化的指引。新收入准则中关于“控制权转移”的判断指引相对较少,需要借助实务工作者的专业判断,容易导致人为主观判断的误差性,因此,有必要对“控制权转移”的判断提供更为细化的说明^[19]。以电竞直播平台为例,“虚拟商品”是电竞直播平台交易的核心,但涉及虚拟商品的使用次数、使用期限以及长期未使用虚拟货币等在何种情况下可以判定为满足“控制权转移”的条件时,在很大程度上依赖于实务工作者的专业判断。如果新收入准则对“控制权转移”的判断标准不够具体,企业间会计信息的可比性会有所降低,不利于财务报表使用者做出经济决策。因此,新收入准则应该对“控制权转移”的判断提供更加细化的指引,甚至可以采用举例形式进行详细说明。

2. 进一步明确“主要责任人”和“代理人”的判断内容。新收入准则规定:“企业应当根据其在向客户转让商品前是否拥有对该商品的控制权,来判断其从事交易时的身份是主要责任人还是代理人”。实务中,企业在判断自身是“主要责任人”还是“代理人”时所采用的控制权的计量标准在执行过程中存在一定的问题。以电竞直播平台为例,对于部分只是借助电竞直播平台来进行商品售卖的电子商务,根据对“控制权转移”的判断,电竞直播平台在流通环节仅掌握了合同标的的部分控制权,那么,在这种情形下,电竞直播平台是作为“主要负责人”采取“总价

法”操作,还是作为“代理人”采取“净价法”操作?对此,新收入准则并没有给予合理的说明。因此,本文建议新收入准则应该进一步明确对“主要责任人”和“代理人”的判断,以便为实务工作者提供详细的操作指引^[20]。

3. 丰富“收入确认信息”的披露内容。依靠互联网经济发展起来的电竞直播平台行业与传统行业的业务模式存在很大的区别,其交易更具复杂性和特殊性。对电竞直播平台中有关“虚拟商品”的使用次数、使用期限的判断很大程度上取决于实务工作者的专业水平。另外,关于长期未使用虚拟货币在何种情况下可以判定为满足“控制权转移”的条件也需要依靠实务工作者的专业判断,诸如此类的情形还有很多。因此,新收入准则中关于“收入确认信息”的披露,在关注收入确认结果的基础上,还应该强调收入确认过程中相关信息的披露问题^[21]。在不涉及企业自身商业机密的前提下,充分合理地披露履约合同的分解标准、分解信息及履约义务的具体内容,才能更好地满足报表使用者的需求,进一步减少投资风险。

主要参考文献:

[1] 王欢,王勇.我国游戏直播行业现状浅析[J].新闻传播,2016(2):37~38.
[2] 李萌.“互联网+”时代游戏直播行业现状研究[J].河北企业,2017(8):157~158.
[3] 财政部.关于修订印发《企业会计准则第14号——收入》的通知.财会[2017]22号,2017-07-05.
[4] 雷作声.从战旗TV看游戏直播类网站的运营之道[D].太原:山西大学,2015.
[5] 严建援.电子商务运作模式及其战略的比较[J].南开管理评论,2003(2):71~76.
[6] 李端生,王东升.基于财务视角的商业模式研究[J].会计研究,2016(6):63~69.
[7] 罗珉,李亮宇.互联网时代的商业模式创新:价值创造视角[J].中国工业经济,2015(1):95~107.

[8] 张洁.网络直播企业收入确认问题研究[D].北京:中国财政科学研究院,2017.
[9] 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(4):15~18.
[10] 黄佩佩.互联网企业收入的确认与计量研究[D].北京:财政部财政科学研究所,2015.
[11] 肖继辉,孟婷.互联网企业收入确认与计量问题研究[J].商业会计,2013(7):16~18.
[12] 谢智勇,史淑霞.新旧收入准则的比较分析[J].中国总会计师,2017(9):104~105.
[13] 胡娟,张璟霖.IASB/FASB收入准则变化及对相关行业企业的影响分析[J].会计之友,2015(3):29~31.
[14] 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(5):113~119.
[15] 徐哲桐.互联网直播行业收入确认和计量研究[D].北京:中国财政科学研究院,2017.
[16] 孙芳城,刘萌,钟辉利.网络广告收入会计处理浅析[J].财会通讯,2014(28):73~74.
[17] 李志刚,许晨鹤,刘振.商业模式传承型裂变创业内在机理研究[J].南开管理评论,2017(5):69~80.
[18] 苏文.“互联网+”背景下我国零售业商业模式转型思考——基于百联和阿里巴巴合作的案例分析[J].商业经济研究,2017(23):31~33.
[19] 张铁铸.收入确认差异的比较研究——来自B股市场的证据[J].审计与经济研究,2006(2):52~55.
[20] 吴明泉,高允斌.新收入准则下的会计收入确认及其纳税影响分析[J].财务与会计,2017(21):11~14.
[21] 陈旭霞,吴溪.企业经济基础与收入确认政策选择:来自软件行业的经验证据[J].会计研究,2013(11):16~22.

作者单位:南京理工大学经济管理学院,南京210094