

# 《CAS 14——收入（2017）》

## 对网络游戏行业的影响

### ——致同研究之企业会计准则系列（四十六）

2017年7月5日，财政部正式发布了《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）（新CAS 14）。

新CAS 14改革了现有的收入确认模型，明确收入确认的核心原则是“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或服务的控制权时确认收入”。基于该核心原则，新准则设定了统一的收入确认计量的“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。

致同研究之新收入准则系列解读，内容包括：准则变化概述及新旧对比、五步法模型的应用、特定交易的会计处理、列报与披露，以及实施新准则对房地产、建筑施工、零售、电商、网络游戏、软件、电信及制造业等行业的影响分析等。

本期主要解读新CAS 14对网络游戏行业可能产生的影响。

#### 游戏道具收入确认的时点

对于网络游戏企业，由于现行准则对商品与劳务的界限并不清晰，因此，有些企业将游戏道具视为销售商品，在游戏买家使用虚拟货币购买道具时一次确认收入，有些企业将其视为提供劳务。而对于提供劳务又存在两种观点：

观点一：网络游戏企业提供道具服务，并使游戏玩家从中获得游戏娱乐的享受；

观点二：网络游戏企业为游戏买家提供虚拟世界环境以使游戏买家在购买道具后能从虚拟世界获得游戏娱乐的享受。

观点一认为，根据不同的道具类型，应确定相应的收入确认方式：

- 1、一次性消耗道具在玩家使用时确认；
- 2、对于有限期间使用道具，在游戏玩家使用该项道具的未来期间内按照直线法进行收入确认；对于有限次数使用道具，按照该项道具的使用次数在游戏玩家使用该项道具时进行收入确认；
- 3、对于永久性道具，在该项道具的剩余服务期间内按照直线法进行收入确认。

观点二认为，由于网游企业提供给玩家虚拟世界环境，游戏玩家在该环境中游戏以获取娱乐享受，因此应在网络游戏的服务期间分期确认收入。

上述两种观点均认为网游企业提供了游戏娱乐服务，非游戏道具商品，应在提供服务时确认收入，而非购买道具时。

#### 致同解读-游戏道具收入确认的时点

新 CAS 14 对于在某一时点履行履约义务与在某一时段内履行履约义务有明确的区分原则，对于网络游戏而言，玩家付费是为了获得增值体验，这种增值体验如果设定为游戏玩家在一定期限内享有，那么运营方的履约义务就是在特定期限内向玩家提供增值体验服务，即“客户在企业履约的同时即取得并消耗企业履约所带来的经济利益”，此时游戏运营商应按照“履约义务在某一时段内履行”而确认收入。

#### 游戏许可收入确认的时点

根据现行准则，对于知识产权许可遵循使用费收入确认原则，按照有关合同或协议约定的收费时间和方法计算确定。如果合同或协议规定一次性收取使用费，且不提供后续服务的，应当视同销售该项资产一次性确认收入；提供后续服务的，应在合同或协议规定的有效期内分期确认收入。如果合同或协议规定分期收取使用费的，通常应按合同或协议规定的收款时间和金额或规定的收费方法计算确定的金额分期确认收入。收入确认方式与收费方式、是否提供后续服务有关。

#### 致同解读-游戏许可收入确认的时点

新 CAS 14 与现行准则存在较大差异。根据新 CAS 14，合同要求或客户能够合理预期企业将从事对该项知识产权有重大影响的活动，该活动对客户将产生有利或不利影响且不会导致向客户转让某项商品的，企业应当将授予知识产权许可作为在某一时段内履行的履约义务确认相关收入；否则，应当作为在某一时点履行的履约义务确认相关收入。评估对知识产权是否有重大影响需要运用大量判断，其结果可能导致原本在某一时段内确认的收入转为按某一时点确认，反之亦然。

#### 总额法与净额法问题

网络游戏运营过程中，涉及到游戏开发商、游戏运营商、游戏渠道商等等，各方之间承担的风险和报酬不同，如何判断哪一方对最终用户承担了主要的责任和风险从而作为主要责任人按照总额法确认收入，一直是实务中热议的问题。

现行企业会计准则未对主要责任人和代理人的判断及会计处理提供相关指引。而《国际会计准则第 18 号-收入》(IAS 18) 中对于某项安排中是作为主要责任人还是代理人主要通过风险与报酬的责任承担作为判断核心，并通过说明性示例给出指引。如果企业承担与销售的商品或提供的劳务相关的重大风险和报酬，则该企业是主要责任人；如果企业不承担与销售的商品或提供的劳务相关的重大风险和报酬，则该企业是代理人。

主要责任人通常具有下述特征：

- 1、承担为客户提供商品或劳务或履行购销合同的主要责任；
- 2、在客户下订单之前或之后以及在运输或退还期间承担商品的存货风险；
- 3、具有直接或间接的定价权；
- 4、对于应从客户收取的款项承担客户的信用风险。

某一企业为代理人的特征之一是其赚取的金额是事先确定的，或者是每笔交易收取固定金额佣金，或者是按照所开发票金额的一个约定比例计算确定。

#### 致同解读-总额法与净额法问题

IAS 18 对于提供有形商品判断主要责任人与代理人较为明确，而对于无形商品，如游戏的判断，在应用时存在较多困难。如无存货风险、无信用风险，游戏风险报酬的转移本身并不明确。另外，收取对价的方式仅为收费的形式，可能有助于判断代理人，但不能帮助判断主要责任人。

新 CAS 14 通过控制权分析及三种控制情形的分析更有利于对主要责任人与代理人的判断。预计未来对于同样的业务对主要责任人与代理人的判断将更趋于一致。

#### 可变对价的处理

可变对价合同（例如回扣、奖励或者激励等）是网络游戏行业常见的业务类型，包括一些游戏许可协议。

现行准则允许确认或有对价，但是仅在经济利益很可能流入企业且收入金额能够可靠计量时才予以确认。当收入的金额不能可靠计量或相关经济利益不是很可能流入企业影响劳务交易的结果可靠估计的情形下，企业应视已经发生的劳务成本预计能否得到补偿，进行相应的处理：

（1）已经发生的劳务成本预计能够得到补偿的，按照已经发生的劳务成本金额确认提供劳务收入，并按相同金额结转劳务成本；

（2）已经发生的劳务成本预计不能够得到补偿的，应当将已经发生的劳务成本计入当期损益，不确认提供劳务收入。

### 致同解读-可变对价的处理

新 CAS 14 要求主体使用概率加权计算的期望值或者最可能发生金额估计可变对价。对于可变对价计入交易价格存在一项限制,确认金额应不超过与可变对价相关的不确定性消除时累计已确认的收入极可能不会发生重大转回的金额。

和游戏行业相关的一个例外,是 CAS 14 第三十七条有关授予客户知识产权的规定。企业向客户授予知识产权许可,并约定按客户实际销售或使用情况收取特许权使用费的,应当在下列两项孰晚的时点确认收入:

- (一) 客户后续销售或使用行为实际发生;
- (二) 企业履行相关履约义务。

当收入是基于游戏买家充值金额的一定比例收取的特许权使用费,在这种情况下,交易价格不包括特许权使用费的估计值或者期望值。直到客户后续的销售或使用发生时,才能将特许权使用费包括在交易价格中。

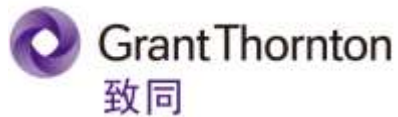
### 渠道商的成本作为合同成本问题

当网游公司作为游戏运营的主要责任人时,应按照总额法确认收入。在现行准则下,对于网游公司作为主要责任人,其向渠道商支付的游戏平台应用费用在发生时确认为损益。而根据新 CAS 14,企业为履行合同发生的成本不属于其他企业会计准则规定范围且同时满足下列条件的,应当作为合同履约成本确认为一项资产:

- 1、该成本与一份当前或预期取得的合同直接相关,包括直接人工、直接材料、制造费用(或类似费用)、明确由客户承担的成本以及仅因该合同而发生的其他成本;
- 2、该成本增加了企业将在未来用于履行履约义务的资源;
- 3、该成本预期能够收回。

### 致同解读-渠道商的成本

如果对于游戏买家购买的永久性道具和有限期限使用道具,作为在某一时段内履行履约义务的合同,应当根据履约进度确认收入。而相对应地,与此相关的渠道方费用属于履行合同成本,在满足上述三个条件时,应确认为一项资产,并采用与转让该资产相关的商品收入确认相同的基础进行摊销,计入当期损益。



[www.grantthornton.cn](http://www.grantthornton.cn)

© 2017 致同会计师事务所（特殊普通合伙）。版权所有。

“Grant Thornton（致同）”是指 Grant Thornton 成员所在提供审计、税务和咨询服务时所使用的品牌，并按语境的要求可指一家或多家成员所。致同会计师事务所（特殊普通合伙）是 Grant Thornton International Ltd（GTIL，致同国际）的成员所。GTIL（致同国际）与各成员所并非全球合伙关系。GTIL（致同国际）和各成员所是独立的法律实体。服务由各成员所提供。GTIL（致同国际）不向客户提供服务。GTIL（致同国际）与各成员所并非彼此的代理，彼此间不存在任何义务，也不为彼此的行为或疏漏承担任何责任。