

学校编码: 10384
学号: X2008157010

分类号__密级__
UDC__

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

网络游戏收入确认问题探究

Research On Online Game Revenue Recognition Analysis

陈晓亮

指导教师姓名: 陈少华教授
专 业 名 称: 会计专业硕士
论文提交日期: 2015 年 5 月
论文答辩时间: 2015 年 5 月
学位授予日期: 2015 年 5 月

答辩委员会主席: _____

评阅人: _____

2015 年 5 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

声明人(签名):

2015年05月25日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

2015 年 05 月 25 日

内容摘要

近些年来，互联网技术的发展和人们对游戏娱乐的需求促进了网络游戏这一新兴产业的快速发展，一大批优秀的网络游戏企业应运而生。然而，由于网络游戏企业在商业模式和盈利模式方面具有一定特殊性，导致相关业务的收入确认成为实务操作中的一大问题，国际会计准则、美国会计准则及我国会计准则都没有对网络游戏业务的收入确认发布相关的准则或指导意见，网络游戏收入确认问题在会计学界也一直没有得到深入的研究。因此，对网络游戏收入确认相关问题的研究有着重要意义。本文欲从收入确认相关理论、网络游戏产业介绍以及网络游戏虚拟道具销售收入确认政策等几个方面对网络游戏虚拟道具销售收入确认问题做出较为全面和系统的阐述。

文章的贡献和创新之处在于：（1）本文通过不同国家会计准则对收入及其确认的定义，横向阐述了收入确认的相关理论，并纵向说明了会计确认的历史发展过程；（2）本文归纳和总结了我国网络游戏产业目前面临的主要风险，对相关企业风险的防范具有一定的指导意义；（3）在借鉴国外相关问题的研究基础上，本文结合我国网络游戏产业的实际情况对网络游戏企业的虚拟道具销售收入确认政策提出建议。

关键词：收入确认；网络游戏；虚拟道具

Astract

In recent years, people's demand for entertainment and the development of internet technology have promoted the rapid development of online game industry. A large number of excellent online game enterprises emerged at the right moment. However, because of the particularity of online game enterprise's business model and profit model, revenue recognition of related business becomes a big problem in the practice. International accounting standards, American accounting standards and accounting standards in China all haven't published related standards or guidelines on revenue recognition of online game business. Academics also haven't conducted the thorough research on this problem. Therefore, the study on revenue recognition of online game has important implications. This article attempts to make a comprehensive and systematic description from several aspects of problem in revenue recognition of online games.

The contributions and innovation of this article lie in:

1. Through definitions on revenue and its recognition of different accounting standards in different countries, this article expounds the related theories on revenue recognition horizontally and introduces the historical development process of accounting recognition vertically;
2. This article induces and summarizes the main risks of online game industry of our country, which has a guiding significance;
3. Based on the foreign research of related problems, this article gives suggestions on the revenue recognition policies of Virtual item sales in online game enterprises of our country combined with the industry's actual situations.

Key words: revenue recognition, online game, virtual item

目录

第一章 绪论	1
第一节 研究背景.....	1
第二节 本文的主要内容和采用的研究方法.....	1
第二章 网络游戏行业介绍.....	3
第一节 网络游戏定义和分类.....	3
第二节 网络游戏产业发展现状.....	4
第三节 网络游戏产业的发展趋势.....	7
第四节 我国网络游戏产业的商业模式.....	9
第五节 我国网络游戏产业的收入来源.....	12
第六节 我国网络游戏企业面临的风险.....	14
第三章 收入确认的若干概念.....	19
第一节 收入的含义.....	19
第二节 会计确认的含义.....	21
第三节 不同观点下的收入确认.....	24
第四节 收入确认的重要性.....	28
第五节 收入确认准则改革及启示.....	30
第四章 网络游戏虚拟道具销售收入确认问题分析.....	33
第一节 网游业务收入确认的背景.....	33
第二节 网游业务虚拟道具销售的收入确认政策变迁.....	36
第三节 收入确认的五要素条件分析.....	42
第五章 网络游戏虚拟道具销售收入确认的趋势和建议.....	45
第一节 虚拟道具销售收入确认的趋势.....	45
第二节 虚拟道具销售收入确认模型及会计政策.....	47
第三节 虚拟道具销售收入确认总结.....	53
结束语	55
参考文献	56
后记	58

CONTENT

Chapter 1 Introduction.....	1
1.1 Research Background.....	1
1.2 Main Content and Research Method.....	1
Chapter 2 Introduction Of Online Game Industry.....	3
2.1 Definition And Classification Of Online Game	3
2.2 Current Situation Of The Development Of Online Game Industry.....	4
2.3 Development Trend Of Online Game Industry.....	7
2.4 Business Models Of Online Game Industry.....	9
2.5 Profit Models Of Online Game Industry.....	12
2.6 Risks Of Online Game Industry In China.....	14
Chapter 3 Concepts Of Revenue Recognition.....	19
3.1 Definition Of Revenue.....	19
3.2 Definition Of Accounting Recognition.....	21
3.3 Difference Between Two Revenue Recognition Method.....	24
3.4 The Importance Of Revenue Recognition.....	28
3.5 Reform Of Revenue Recognition Method.....	30
Chapter 4 Analysis Of Virtual Item Revenue Recognition.....	33
4.1 Background Of Revenue Recognition On Virtual Item.....	33
4.2 Revenue Recognition On Virtual Item At Different Periods.....	36
4.3 Analysis Of Five Elements Of Revenue Recognition.....	42
Chapter5 Trend And Advice Of Revenue Recognition On Virtual	
Item.....	45
5.1 Trend Of Revenue Recognition On Virtual Item.....	45
5.2 Method And Models Of Revenue Recognition On Virtual Item.....	47
5.2 Summary.....	53

Epilogue.....	55
Reference.....	56
Postscript.....	58

厦门大学博硕士学位论文摘要库

第一章 绪论

第一节 研究背景

收入是在财务报表中最重要的经常性损益项目。在准则制定者和会计师日常处理的事项中关于收入确认的问题是最困难的。近些年来，收入的确认政策也一直是会计学界和业界研究的热点问题。同时，随着科学技术的不断发展和人民生活水平的提高，大众对游戏娱乐形式的需求日益多样化，网络游戏成为目前最主要的娱乐方式之一。网络游戏产业的快速增长已成为政府和机构投资者们关注的焦点，2013年我国网络游戏产业的市场规模已经达到891.60亿元，成为促进我国经济增长不可或缺的新兴力量。然而，无论是国际会计准则、美国公认会计原则，还是我国的企业会计准则都没有对网络游戏业务的收入确认政策做出明确地规定，我国网络游戏企业在游戏收入的确认政策方面存在的规范问题，需要进一步完善。

基于上述分析，目前研究网络游戏收入确认问题，具有较强的理论研究价值和实践指导意义，而在网络游戏收入中，虚拟道具销售收入占据最大的比重，也是网络游戏行业收入来源的主要模式，所以，有必要结合我国网络游戏产业的实际情况对网络游戏虚拟道具销售收入确认问题进行较为全面的论述和研究。

第二节 本文的主要内容和采用的研究方法

一、本文的主要内容

论文分为五个部分，具体内容如下：

第一章是绪论，主要对该论文的研究背景进行介绍，对论文的内容及主要使用的研究方法进行说明。

第二章在整体上对网络游戏行业进行比较详细的介绍，包括网络游戏的定义和分类，我国网络游戏产业的发展现状和面临的风险。并对目前我国网络游戏产业的商业模式和盈利模式进行详细的介绍，以及对我国网络游戏产业的发展趋势进行分析。

第三章从五个方面对收入确认的若干概念进行阐述，包括收入与会计确认的

含义，不同观念下的收入确认以及收入确认准则的改革和对我国的启示。

第四章就不同时期的网络游戏虚拟道具收入确认政策进行分析和比较，并从收入确认的五个要素条件出发，对网路游戏虚拟道具收入确认政策进行分析。

第五章介绍了三种虚拟道具的收入确认模型和我国网络游戏虚拟道具销售收入确认政策的发展趋势，并给出我国网络游戏虚拟道具收入确认政策的建议。

二、本文的研究方法

本文以规范研究为主，具体采用了案例研究法和比较分析研究法，在论文的写作过程中通过交叉运用这些方法使本文的研究内容显得更加系统和全面。第三章的第一节和第四节运用了比较分析研究法，分别对不同国家会计准则对收入的定义和两种观念下收入的确认进行阐述；第四章的第二节也运用了比较分析研究法对早期和现行网络游戏虚拟道具销售收入确认政策进行比较分析。第三章的第三节运用了案例研究法，通过对 A 公司会计实务的举例来说明不同会计观念下对收入确认会计处理的不同；第四章的第二和第五章的第一节也运用了案例研究法，通过对 Zynga 公司和中青宝公司在网络游戏虚拟道具销售收入确认政策的阐述来说明不同时期网络游戏虚拟道具销售收入确认政策存在的差异，并通过完美世界等多家上市公司的案例说明网络游戏虚拟道具销售收入确认变化的趋势。

第二章 网络游戏行业介绍

第一节 网络游戏定义和分类

一、网络游戏的定义

网络游戏（Online Game）又称在线游戏，简称网游，是互动娱乐形式的一种，这种形式以信息网络作为传播媒介，通过游戏服务器和计算机、手机等终端，目的在于实现娱乐、沟通、取得虚拟成就等多种功能的在线游戏。^①

如图 1 所示，网络游戏是电子游戏的一类，与其他电子游戏的主要区别基于互联网技术。在互联网技术出现之前，玩家只能按照设定好的游戏程序与机器对战，而在互联网技术出现之后，不同的玩家之间通过游戏服务器的链接使得多人在线互动娱乐能为可能。这种新型的娱乐方式使得游戏的互动性、真实性和趣味性大幅度提高，而且随着技术的不断进步和游戏厂商的不断创新，网络游戏的文化内涵也逐渐丰富起来。

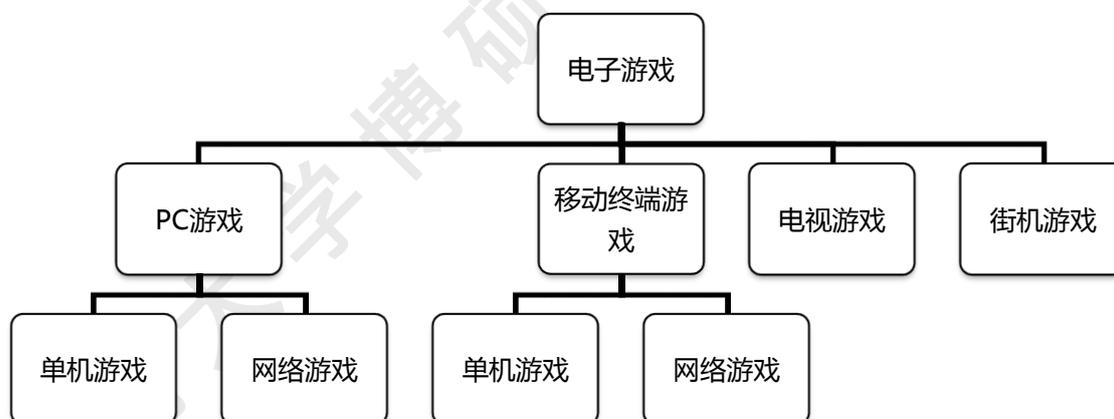


图 1：电子游戏分类图

二、网络游戏的分类

依据不同的标准，对网络游戏可以做出不同的区分，上表所展示的结构就是按照运行的不同平台对网络游戏进行分类；按照游戏内容来讲，网络游戏主要分为功能性网络游戏、休闲网络游戏、网络对战类游戏、角色扮演类大型网络游戏

^① 网络游戏百度百科.

等，具体的分类及代表游戏如表 1 所示：

表 1：网络游戏分类表

游戏类型	代表游戏	出品公司
休闲网络游戏	三国杀	中国边锋公司
网络对战类游戏	魔兽争霸	美国暴雪公司
角色扮演类大型网络游戏	问道	中国吉比特公司
功能性网络游戏	光荣使命	中国南京军区

第二节 网络游戏产业发展现状

一、网络游戏用户规模及特征

（一）互联网用户的规模

我国网络游戏产业的发展基本上是与互联网技术的发展保持同步的。截至 2013 年 12 月底，我国的网民总数达到惊人 6.18 亿，互联网普及率是 45.80%，与 2012 年年底相比提高了 3.70%，但从增长速度来看继续呈现减缓的趋势。^①与 2005 年的 1.11 亿人相比，十年间，我国互联网用户规模增长了近 5 倍。

（二）网络游戏用户规模

伴随着我国互联网用户人数的增加，网络游戏用户也迅速增加。根据 CNNIC 的调查统计报告，截至 2013 年 12 月底的我国网络游戏用户规模是 3.38 亿人，与 2012 年年底相比仅仅增长了 234 万，增长率不到 1%。回顾近三年来的增长数据得出的结论也是一致的。从数据可以看出，近几年，我国网络游戏的整体用户规模呈现基数庞大、增长速度低的特点。

（三）网络游戏用户特征

网络游戏用户主要呈现以下几个方面的特征：首先，女性玩家所占的比例较为稳定。尽管从人数上来讲，男性玩家较多，但在休闲网络游戏和社交游戏的忠诚度上，女性玩家要高于男性玩家；其次，职场人士用户增加。近几年来，由于

^① CNNIC. 第 33 次中国互联网络发展状况统计报告，2014 年 1 月

网页游戏的操作简便性、游戏内容日益丰富和游戏质量的显著提高,职场人士能够充分利用碎片时间来操作网络游戏,缓解工作压力,放松心情。与在校学生有很大的不同,职场人士自身具有相当高的消费能力,因此,职场人士用户的增加对于网络游戏行业来讲存在巨大的商机;再次,用户的付费意愿有所增强。随着经济的快速发展,我国居民的可支配收入日益提高,消费能力也不断上升。在免费游戏模式大行其道的今天,很多玩家要想能够在游戏中比对手取得更好的成绩就必须支付一定的价格来购买额外收费的道具来提升游戏技能,在具有额外经济消费能力的情况下,他们更加愿意支付金钱来获取更好的游戏体验。

二、网络游戏市场规模

根据艾瑞咨询的监测数据,2013年我国网络游戏市场规模达到了891.6亿元,同比增长32.9%。与十年之前的2004年相比,当时我国网络游戏市场规模为33.3亿元,十年之间增加了近26倍。2013年我国网络游戏市场之所以能够依然保持快速的增长,主要是以下原因:第一,作为网络游戏的三大组成部分,客户端、网页和移动终端都取得了较快增长;第二,在维系已有客户的同时,我国网络游戏企业在近些年来纷纷走出国门,向海外市场进军,并取得不俗的成绩;第三,我国网络游戏企业在渠道拓展方面都有所建树。艾瑞咨询预测未来网络游戏行业仍会保持较高的增长速度。^①

三、网络游戏产业市场格局

基于某一产业内各企业的市场占有率的产业市场格局可以通过市场集中度来进行更为具体的表述,市场集中度是能够反映市场竞争程度或垄断程度最基本的概念和指标。本文采用最常用的绝对集中度这一指标对中国网络游戏产业的市场格局进行度量。绝对集中度(集中率)指的是在市场规模中名列前茅的企业在整个产业市场规模中所占比例的累计数,其计算的公式表达为:

$$CR_n = \sum_{i=1}^n X_i / X \times 100\% = \sum_{i=1}^n S_i \times 100\%,$$

在该公式中,n是企业数,通常赋值为4或8, X_i 是指市场规模排名第*i*位的企业指标数值, S_i 是第*i*个企业所拥有的市场份额。^②

CR_n 的数值在0和1之间,数值越大表明该产业的市场集中度越高。文章以艾瑞咨询发布的《2014年中国网络游戏行业报告》中的数据为基础,如图2所

^① 艾瑞咨询. 2014年中国网络游戏行业报告, 2014年

^② 陈婉. 我国网络游戏产业竞争力分析[D], 安徽财经大学, 2011年

示，对网络游戏产业的集中度作出计算。

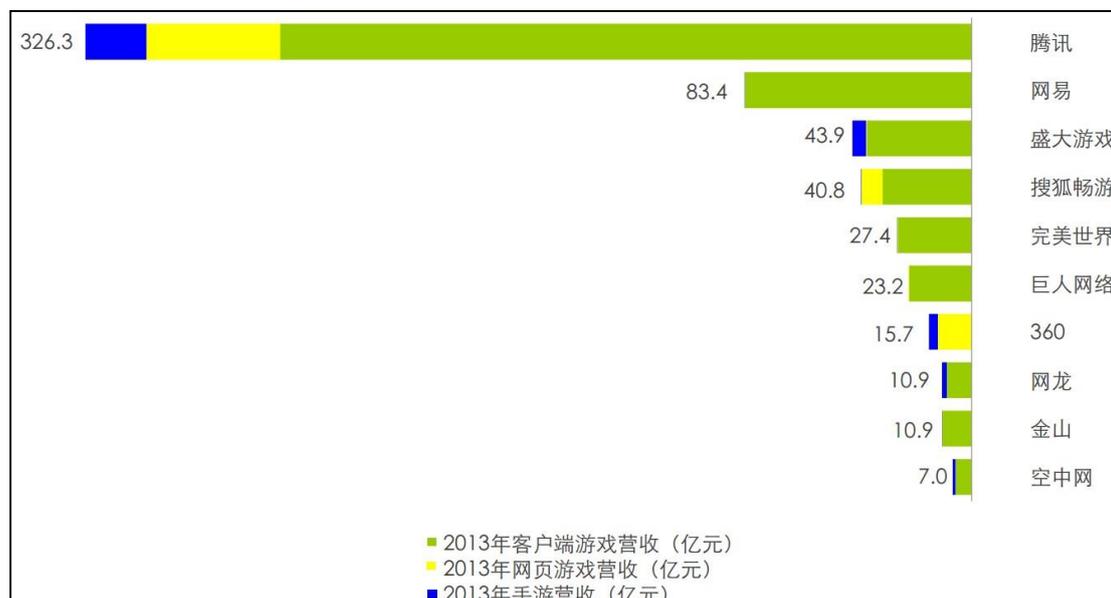


图 2:2013 年中国网络游戏上市企业收入图

资料来源：艾瑞咨询，2014 年中国网络游戏行业报告

<http://report.iresearch.cn/2131.html>

$$\begin{aligned}
 CR_4 &= 326.3/891.6 \times 100\% + 83.4/891.6 \times 100\% + 43.9/891.6 \times 100\% + 40.8/891.6 \times 100\% \\
 &= 36.6\% + 9.4\% + 4.9\% + 4.6\% \\
 &= 55.5\%;
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 CR_8 &= 326.3/891.6 \times 100\% + 83.4/891.6 \times 100\% + 43.9/891.6 \times 100\% + 40.8/891.6 \times 100\% \\
 &\quad + 27.4/891.6 \times 100\% + 23.2/891.6 \times 100\% + 15.7/891.6 \times 100\% + 10.9/891.6 \times 100\% \\
 &= 36.6\% + 9.4\% + 4.9\% + 4.6\% + 3.1\% + 2.6\% + 1.8\% + 1.2\% \\
 &= 64.2\%
 \end{aligned}$$

不同经济学者在根据集中度这一指标来对产业结构进行划分时采用的标准有一定的差别。本文采取了贝恩对市场结构进行的分类标准来进行网络游戏产业的市场格局分析。在该标准下， $CR_4=55.5\%$ 落在其 50%–65%的划分标准中，对应的市场结构为寡占III型，集中程度比较高； $CR_8=64.2\%$ 落在其 45%–70%的划分标准中，对应的市场机构为寡占IV型，集中程度比较低；但无论是寡占III型还是寡占IV型

都属于该标准中的适度集中范围。

第三节 网络游戏产业的发展趋势

一、跨平台游戏产品变成网游市场发展的主流

对于网络游戏开发者，确立目标平台是最早需要做出的决策之一，究竟选择手机还是互联网常常使得游戏开发商陷入两难的境地。随着时代的发展，不同平台游戏类型之间的差别一直在缩小，跨平台游戏产品已然成为全球各大游戏厂商重要的发展方向，“植物大战僵尸”、“愤怒的小鸟”等都是网络游戏平台移植的成功实例。

从产品角度上来讲，用户能够在任何地方使用可接触到的终端进行游戏体验，无论是 PC 电脑、移动手机还是电视游戏终端，它们都能够与系统平台之间通过跨平台游戏产品实现无缝转换，用户不再受到所拥有终端的限制，可以更加自由的体验网络游戏产品，这无疑大大增加了游戏产品的受欢迎程度，跨平台网络游戏产品的用户群体将会更加广泛；从开发者角度来讲，一个产品能够在多个终端使用，服务器还是一个，不用为此单独投入成本，这将大幅度降低其开发成本和经营成本。随着技术的不断进步和发展，产业环境越来越成熟，市场需求越来越大，跨平台的游戏产品终将会成为市场发展的主流产品。

二、手机游戏市场高速增长

2013 年被很多游戏产业人士称作手游元年。我国 2013 年、2012 年的网络游戏市场数据对比如表 2：

表 2:2012 年与 2013 年网络游戏市场数据对比表

	2013 年度	2012 年度	增长率
网络游戏用户数量	3.38 亿人	3.36 亿人	0.60%
手机网络游戏用户数量	2.15 亿人	1.39 亿人	54.68%
网络游戏市场规模	891.60 亿元	670.90 亿元	32.90%
移动游戏市场规模	148.50 亿元	87.70 亿元	69.33%
移动游戏市场占有率	16.70%	13.10%	27.48%

资料来源：CNNIC，第 33 次中国互联网络发展状况统计报告；艾瑞咨询，2013 年中国移动端游戏市场监测数据。

从上述数据对比中可以看出，无论从用户数量、市场规模还是市场占有率，手机网络游戏都呈现出了爆发式的增长。其原因主要有以下几点：一方面，手机网络游戏占用的资源很少、上班族们的碎片时间能够有效利用，这都满足了用户的当下需求；另一方面，随着技术的不断进步，游戏产品质量和手机终端性能不断得到优化，手机网络游戏用户的操作体验持续得到改善。

由于市场门槛相对其他游戏形式来讲并不高，再加上收入前景可观，手机网络游戏在未来还有很大的增长空间。现代人们花费在手机上的时间越来越多，同时社交关系开始在手机网络游戏中引入，这大大增强了用户的游戏粘性，与之前的手机游戏相比，加大了社交性和互动性的功能，用户的付费意愿与以前相比也有所提高。以腾讯旗下的天天酷跑为例，通过把微信好友和 QQ 好友融入到游戏平台中，将单纯的一款手机网络游戏变成社交沟通的趣味工具，也进一步延长了游戏的生命周期。手机游戏的高速增长趋势在最近几年将会持续下去，也已经开始对其他形式的网络游戏产生不小的冲击。

三、收购重组成为企业实现快速成长的主要路径

这些年来，我国网页游戏和移动游戏市场蓬勃发展，游戏产业及投资者们对网络游戏市场的大好前景给予了充分的肯定。各种类型的游戏公司如雨后春笋不断冒出，随着市场竞争激烈程度日益加深，加快拓展经营范围、提高企业竞争力成为网络游戏企业的共同需求，企业间的收购兼并屡见不鲜，一度成为资本市场的焦点。

仅 2013 年一年，在不完全统计的情况下，A 股上市公司中涉及到网络游戏行业并购的案例就有 20 多起，涉及金额超过了两百亿。并购的目的主要分为以下几种：一是游戏企业之间进行并购，目的主要在于扩大市场的占有率从而加强自身地位，如掌趣科技对动网先锋的收购；二是传统媒体企业为了向新媒体方向转型，对网游企业进行并购，如博瑞传播对北京漫游谷的收购；三是关联产业为了整合以及拓展产业链进行的并购，如星辉车模对广东天拓科技的收购；四是跨行业并购，寻找新的利润增长点等，如梅花伞收购对游族网络的收购。表 3 汇总了 2013 年发生的游戏行业比较重大的并购案例：

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

廈門大學博碩士論文摘要庫