

在网络游戏中，企业最主要的参与者有游戏开发商、游戏发行商（游戏运营平台）、游戏渠道商；运营模式主要包括自营模式和联运/授权模式；盈利模式主要是按虚拟道具收费和按游戏时间收费。道具的消耗方式通常又分为一次性消耗道具、有限使用的道具和永久性道具三类。因此，网游企业的参与主体、运营模式、盈利模式均可能各不相同。注册会计师在对网游企业收入进行审计时，需在充分了解其具体的运营模式、盈利模式、不同参与主体间的责任分担等情况的基础上，结合其具体业务特点，识别并评估可能存在的风险、设计恰当的审计程序、获取充分且适当的审计证据，从而将审计风险降至可接受水平。

本提示仅供事务所及相关从业人员在执业时参考，不能替代相关法律法规、注册会计师执业准则以及注册会计师职业判断。提示中所涉及审计程序的时间、范围和程度等，事务所及相关从业人员在执业中需结合项目实际情况、风险导向原则以及注册会计师的职业判断确定，不能直接照搬照抄。

针对网游企业收入审计技巧和方法，做如下提示。

一、网游企业收入舞弊风险因素的识别

在网游企业收入审计的全过程中，应结合网游行业的具体特点，从动机或压力、机会、态度或借口三个方面，持续地识别可能存在的与编制虚假财务报告导致的错报相关的舞弊风险。

（一）动机和压力方面的风险因素，包括但不限于：

- 1.网游行业竞争激烈，不知名的游戏品牌生命周期一般较短，其持续经营能力面临重大不确定性，导致管理层可能存在通过虚增收入粉饰财务报表的动机；
- 2.网游企业的核心竞争力是产品研发人员。为了保持研发团队的稳定，网游企业通常向核心技术人员实施股权激励。而为了增强核心技术人员的信心，网游企业可能存在通过虚增收入粉饰财务报表的动机；
- 3.网游企业间重组并购交易频繁，为了获得高估值以吸引投资者，网游企业对其盈利能力可能存在不合理的预期，从而可能存在通过虚增收入粉饰财务报表的动机。

（二）机会方面的风险因素，包括但不限于：

- 1.网游企业的业务数据高度集中在网络系统中，该系统的维护由IT技术人员进行，在存在上述（一）中所述动机的情况下，网游企业可能要求IT技术人员通过游戏网络系统后台进行人为操作，修改与收入相关的业务数据，而这一行为难以被非IT技

术人员识别；

2.网游企业的运营模式、盈利模式多种多样，收入确认的职业判断空间较大。例如是采用总额法还是净额法、是一次确认还是递延确认等，确认结果各不相同；

3.在分期确认收入时，收入递延期间的确定建立在重大估计的基础上。这些估计涉及主观判断或重大不确定性，一般难以找到较确凿的证据予以印证。

（三）态度或借口方面的风险因素，包括但不限于：

1.有关收入确认的会计政策或会计估计的选用过于依赖非财务人员（如IT技术人员）的参与；

2.管理层出于对高估值的预期，过于关注其收入规模或利润趋势；

3.管理层向投资者、债权人或其他第三方，承诺实现激进的或不切实际的盈利预期。

由于网游企业通常存在上述收入舞弊风险因素，在对网游企业收入进行审计时，应保持高度的职业怀疑态度。结合网游企业具体的业务模式、盈利模式，准确理解并运用收入准则；以IT审计为支撑，加强分析性复核程序的运用，加强非财务信息与财务信息的核对分析；适当运用观察、询问和检查程序，结合其他科目，如应收账款、预收账款、经营活动现金流等，判断收入相关的逻辑性；严格执行函证程序，并针对异常游戏玩家实施核查程序等。

二、IT审计

无论网游企业采取的是自营、联运/授权模式，还是几种联合的业务模式，其游戏的运营均依赖于游戏网络系统，收入确认及结算的基础数据也均来源于网络系统。所以，在执行网游企业收入审计时，应当以IT审计为基础。项目组可聘请所内、外的IT专家对游戏网络系统的IT环境进行评估、对自营平台或联运平台等进行系统测试，以确定整个游戏网络系统是否安全、且运行是否有效、业务数据是否得到真实、准确、完整的记录。尤其，应重点关注与收入相关业务数据的完整性、准确性和真实性。对游戏网络系统一般控制审计，需要对整体系统和系统各阶段的形成与运行过程执行IT审计。

（一）针对IT整体系统的审计，主要从以下三点展开，包括但不限于：

- 1.测试IT系统控制环境是否有效，包括测试系统或数据能否随意修改，测试物理安全，数据备份与恢复等；
- 2.测试系统是否能够真实、有效、完整的记录每款游戏每个玩家的充值、计费、消耗数据等；
- 3.追踪交易在财务报告信息系统中的处理过程，测试相关系统，关注业务系统与财务系统之间数据传输。

（二）针对IT系统在开发、变更、IT运行过程中的安全、维护等四个方面的审计，主要从以下六点展开，包括但不限于：

- 1.是否能够区分付费玩家和免费玩家；
- 2.是否存在恶意修改游戏数据的内部控制缺陷；
- 3.系统管理授权体系是否得到有效执行；
- 4.自营游戏平台及联运游戏平台数据是否存在混淆情况；
- 5.自营游戏与联运游戏的游戏币的消耗是否存在混淆的情况；
- 6.IT专家确认的其他IT审计程序和范围等。

三、进一步审计程序

网游企业收入确认的数据基本来源于游戏网络系统，因此，在完成IT审计并确认网游企业的业务系统安全且运行有效的情况下，可重点采用检查、函证、分析等审计程序对收入数据的真实、完整性进行进一步审计。

（一）检查程序

针对每一种游戏，首先应确定其业务模式。如某种游戏收入既有来源于自营也有来源于联运/授权模式（此种情况比较常见），则应区分自营收入和联运/授权收入分别进行检查。

针对网游企业不同的业务模式和盈利模式，网游企业收入审计可执行的审计程序包括但不限于以下内容：

1. 自营模式

(1) 区分不同的盈利模式，识别收入相关风险报酬转移的标志

①在道具消费模式下：一次性道具，在玩家使用该道具后确认收入；有限期道具，在玩家购买该道具时计入递延收益，并在该有限期内平均结转收入；对于永久性道具，在该道具剩余服务期内按直线法结转收入。以道具消费方式确定收入的前提，是网游企业的数据库对不同玩家的不同道具消费方式能够保留完整的记录。否则，网游企业应合理估计玩家生命周期和游戏生命周期，并在两者孰短期间按直线法结转收入。

②在按游戏时间计费模式下，应在玩家购买的时长内按直线法结转收入。对于过期未消费的，应检查网游企业游戏产品相关游戏规则，在明确玩家在过期后无权退款的情况下，于到期日确认沉默账户收入。

(2) 判断收入的分期是否适当

对于一次性确认收入的，其理由是否充分？对于递延收入的，其递延期间的估计是否合理？具体检查程序包括但不限于：

①获取游戏玩家在报告期内的充值金额——购买的游戏币等虚拟货币数据，虚拟货币如Q币等；还需获取同期游戏玩家的消费金额——玩家充值后在游戏平台购买道具、装备、时长等实际消费数据，一并与收入明细表相核对；

②确认是否以玩家消费金额作为确认收入的依据；如果存在差异，差异原因是什么；

③获取第三方支付平台提供的充值数据，该充值数据包含在第三方支付平台的月或季度的电子、传真、书面结算单中，与报告期玩家的充值金额相核对；

④网游企业收费方式通常包括两种，虚拟道具收费和游戏时间收费。应根据具体游戏消费模式对游戏玩家消费金额进行区分，分别按游戏道具使用周期、玩家生命周期及游戏生命周期三种摊销方式，对应IT审计提供的原始业务数据，检查分年度或分期间网游收入与原始业务数据的匹配性。实务过程中，在财务核算与业务数据匹配时需要分别对充值金额和消费金额分别核对，“预收账款”对应充值金额，“递延收益”对应游戏币销售金额，网游收入则应对应玩家游戏消费金额。

在执行上述收入检查程序过程中，还需充分考虑超出上述三种服务周期孰长的期限后，游戏玩家的充值余额如无法再使用，网游企业可将该部分余额对应的充值金额

确认为当期的营业外收入。

(3) 关注收入计量时的会计估计选用

审计时需要就网游企业选择道具摊销、玩家生命周期及游戏生命周期等重要会计估计进行合理性评估,且进一步关注在适用道具摊销时,网游企业对一次性道具和永久性道具划分是否合理,是否存在将永久性道具按照一次性道具核算的情况;对于按照玩家生命周期和游戏生命周期摊销依据的合理性。

(4) 判断会计处理是否合理

对于游戏中常见的虚拟货币、道具赠送、销售折扣等行为,判断其会计处理是否合理。

2.联运/授权模式

在不同的联运模式下,游戏开发商和游戏运营平台商承担的责任不同,因而会对各参与主体游戏收入确认产生不同的影响。对于联运/授权模式,收入审计思路为:首先,根据各参与主体之间的联合运营协议分析判断后,确定谁应当按总额法确认收入,谁应当按净额法确认收入;然后,参考自营模式中相同的原则和方法,区分不同的盈利模式,判断收入确认的合理性。具体检查程序包括但不限于:

(1) 获取网游企业与联运方/被授权方的合同或协议,根据双方约定的权利义务,判断网游企业在双方某个或多个游戏项目合作过程中承担义务的重要程度,以判断按总额还是净额确认收入;

(2) 获取联运方/被授权方出具的结算单,内容可能包括玩家ID、结算期间、充值金额、渠道费用、税率、分成比例、分成金额等,并与公司自有系统数据进行核对;

(3) 获取网游企业与联运方/被授权方数据核对的资料,判断对结算单的调整是否恰当;取得游戏联运的合作协议,核查协议中约定对账差异调整的内容;

(4) 确认是否以经双方确认的结算单作为确认收入的依据;通过与业务结算人员沟通并核查合作协议内容;

(5) 检查是否存在收入确认的跨期问题。如企业在期后获得资产负债表日之前的结算单,一般应作为资产负债表日后调整事项处理;如果在资产负债表日后,根据双方签订的补充协议等对结算金额确定方式进行了调整的,则调整的影响金额计入

修改后协议生效的当期；对公司根据系统数据暂估入账的，通过核查以前月份暂估入账与实际入账差异率，审核暂估入账金额；

（6）检查收入确认的金额计算，是否与网游企业与联运/授权协议具体条款，如分成比例、扣除渠道成本等约定相一致。

（二）函证程序

1.对报告期内各充值平台的充值金额进行函证，并与系统平台中的充值数据进行核对。可以取得充值平台的报告日余额数据，或者取得审计日余额数据及报告日至审计日的流水明细；

2.结合应收账款的审计，对报告期内与较大的联运方/代理方的结算金额进行函证，并与收入确认金额相核对。

（三）分析程序

在执行网游企业收入确认的审计时，一般企业使用的分析程序，如年度、月度波动分析、毛利率分析、与其他同行业对比分析等手段仍然适用。在分析波动原因时，需要考虑网游企业的业务特点，如：不同的运营模式、游戏产品的生命周期、游戏的上线时间、版本更新时间、新功能上线时间、促销政策、资料片发布、推广政策等因素对收入及毛利波动的影响。因其分析方法与一般企业相似，此处不再赘言。在此仅就网游企业收入审计中比较有特点的部分分析方式进行介绍：

1.总体分析

可以采用图表等形式分析各运营模式下的收入金额、充值金额、消费金额的趋势是否正常，比如：

（1）自营模式

该游戏采用自营模式，因此各期间收入确认金额与玩家的消费金额相同，曲线重合；消费金额曲线与充值金额曲线的趋势相似，差异不大，基本符合一般游戏玩家的充值、消费规律。

（2）联运模式

该游戏采用联运模式，首先消费金额曲线与充值金额曲线趋势一致，且金额差异不大，符合一般游戏玩家的充值、消费规律。收入确认金额，为充值金额扣除渠道费

用后按照一定分成比例计算应分得的金额。从图表上看，收入曲线趋势与充值曲线趋势大体一致，差异部分可能与游戏不同运营期间渠道费用的高低、以及不同充值金额下分成比例的不同相关，需要审计人员根据具体情况进行具体分析，以确定是否存在异常。

2. 玩家数据分析

(1) 结合业务数据，分析充值以及收入确认的合理性。例如，结合活跃用户数量、月人均消费额、在线时间、在线人数高峰值等数据，来分析收入的合理性。如二者趋势出现重大背离，则需要重新引入IT审计，以判断该差异的合理性。

(2) 获取某游戏充值金额、消费金额前若干名（比如前100名）玩家的具体情况，如账号、支付方式、支付终端信息，充值金额、充值时间，消费时间、消费金额，游戏等级等进行分析。

通常，网络游戏正常玩家的账号大多具备以下一些特征：①充值时使用同一个支付渠道账户，基本使用相同支付渠道（如支付宝等）；②单次充值金额及充值时间具有随意性；③累计消费占累计充值的比例较高，很少出现大量充值却不消费的情况；④玩家之间金币购买各类道具及增值服务的比例基本相同。通过分析大额充值玩家数据，审计人员可能发现其中一些异常情况，可以有针对性的进行下一步检查。

需要注意的是，玩家数据分析中出现的异常情况，在有的游戏中可能是正常的。比如：一个支付账号对应多个游戏账号、账户出现大量游戏币余额等，这种情况可能是由游戏商人交易模式造成。在该模式中，商人通过在游戏充值活动期间大量充值获得更多作为奖励的免费游戏币，然后在游戏中将游戏币卖给其他游戏玩家，双方可能在第三方支付平台进行场外支付交易。此类商人玩家可能拥有多个游戏账号，账号的用户名存在一定的规律，如，用连续数字命名等；一个账号在多个区创建角色；创建非常明显的商人角色名称；游戏角色等级、战力较低；一个账号对应超过一个支付终端信息等。再比如，一个账号对应超过一个支付终端信息。该种情况可能系两人或多人同玩一个账号，或账号已被出售给下一玩家所致。

游戏规则的设置不同，可能出现的情况也不同。因此，在对玩家数据分析时，注册会计师应针对不同情况进行具体分析。

(四) 其他程序

1. 在检查各个游戏充值、消费金额较大的玩家信息时，应注意是否存在网游企业自身的员工大量充值的情况。有些网游企业，可能存在让员工在游戏运营期间测试游戏。应根据实际情况具体分析该情况是否正常，是否对收入确认产生影响；

- 2.通过对游戏玩家的IP地址进行分析，确认是否存在区域集中的情况，是否存在虚假收入情况；
- 3.必要时，可以与充值额较大的玩家取得联系，验证系统中记录的情况是否正确；
- 4.全面了解游戏行业，熟悉被审计单位所涉及各个游戏项目的设置、规则。必要时，可以玩家身份进入游戏，注册账号，充值，消费，以测试游戏系统的运行情况。