

## 収益認識に関する会計基準(案)への意見書

一般社団法人モバイル・コンテンツ・フォーラム

### 1. はじめに

当団体、一般社団法人モバイル・コンテンツ・フォーラムは、モバイルコンテンツ関連産業の健全な発展のため、消費者や関係団体等と円滑な関係を構築するために、モバイルコンテンツ関連事業者で構成されている団体です。

今回の基準案については、モバイルコンテンツ事業を営む会社の財務諸表作成者からの意見となります。

また、昨年（2016年2月4日付）に出された「収益認識に関する包括的な会計基準の開発についての意見の募集」に対しても、下記の意見書を提出しております。

<https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/CL20-16.pdf>

こちらの意見書においては、スマートフォンゲームの収益認識方法についての問題点を提起しましたが、7月20日に公表された「収益認識に関する会計基準(案)」等について、取り扱いが確定的に判断できない点があります。また、33ある設例の中でも、特段これらに触れている箇所も見当たらないことから、今回の意見書で改めて会計処理について確認したいと考えております。

当団体の調査においては、2016年のスマートフォン関連ビジネスの市場規模としては約1.8兆円、そのうちスマートフォンゲームだけに限っても約1.1兆円あります。

[https://www.mcf.or.jp/wordpress/wp-content/uploads/2013/10/mobilecontent\\_market\\_scale2016r.pdf](https://www.mcf.or.jp/wordpress/wp-content/uploads/2013/10/mobilecontent_market_scale2016r.pdf)

スマートフォンゲームは、これほどの市場規模のあるビジネス分野であり、会計処理が市場に与える影響は決して小さくないと考えおります。

○公開草案に関する質問事項への回答

質問1（開発にあたっての基本的な方針に関する質問）

同意します。

質問2（適用範囲に関する質問）

同意します。

質問3-1（会計処理に関する質問）

同意します。

ただし、「履行義務の充足」については、形式的に捉えるのではなく、事業の実態を考慮した上で、会社ごとの主観的判断に大きく左右されないような方式が望ましいと考えております。

この内容に関しては、本意見書の本文とも関わる内容ですので、意見書本文をご参照ください。

質問3-2（会計処理に関する質問）

同意します。

質問3-3（会計処理に関する質問）

同意します。

質問4（代替的な取扱いに関する質問）

同意します。

質問5（開示に関する質問）

同意します。

質問6-1（適用時期等に関する質問）

同意します。

質問6-2（適用時期等に関する質問）

同意します。

質問 7-1 (設例に関する質問)

同意します。

質問 7-2 (設例に関する質問)

同意します。

設例の追加までは求めませんが、以下の意見書に記載したように、一見同じビジネスのジャンルに見えても、国によって異なるビジネスタイプであることがあります。そういった背景を踏まえた上での実際の会計処理判断をお願いしたいと思います。

質問 8

今回の意見書についてはスマートフォンゲームという分野に焦点を当てたものとなっておりますが、ここで取り上げた論点については、使用期間が定められておらず、サービス提供会社がいつでも自社の都合でサービスを終了できるビジネスに共通した課題を持っております。

インターネット分野は今後も新たなビジネスが数多く展開していくと思います。そういった中で、会計処理のためにビジネス発展が阻害されることのないような配慮をお願いしたいと考えております。

## 目次

1. 本意見書において、明確にしたい点.....	5
2. スマートフォンゲームのビジネスモデルと現在の会計処理.....	6
2-1.スマートフォンゲームのビジネスモデル .....	6
2-2.スマートフォンゲームの収益認識方法.....	7
2-3. IFRS における取り扱い.....	8
3. 収益認識の時点について .....	10
3-1.履行義務について .....	10
3-2.条文への当てはめ.....	11
3-3. 結論.....	12
4. 収益認識を一定期間繰延処理する場合について .....	14
4-1. 現状の処理の例.....	14
4-2. 課題点 .....	17
(1) 見積もりの合理性の判断 .....	17
(2) 新規ゲームへの対応.....	17
(3) ゲーム性の違い.....	18
(4) ガチャから生まれる収益の繰延対象.....	21
(5) ゲーム終了時期の選択による業績への恣意性介入の余地 .....	23
(6) 会社側の判断による業績影響の幅の大きさ .....	25
(7) 財務諸表利用者の利便性 .....	26
4-3. 結論.....	26

## 1. 本意見書において、明確にしたい点

今回公表された会計基準案等では、収益認識において、IFRS15号に沿う形で、5つのステップによる収益認識を判断することを定めております。

この中で、スマートフォンゲームにおいて問題となる箇所は、主として、ステップ5です。

そして、ステップ5の「履行義務の充足による収益の認識」においても、以下の2つに論点が分けることができます。

1つ目は、収益認識が一時点でなされるべきか、一定の期間にわたってなされるべきか、という点です。

2つ目は、もし一定期間にわたってなされるべきという理論が成り立つとしても、実際の運用にあたっては多くの問題点が存在し、実務対応が非常に困難なのではないか、という点です。

次の項目以降で、これらについて検討していきます。

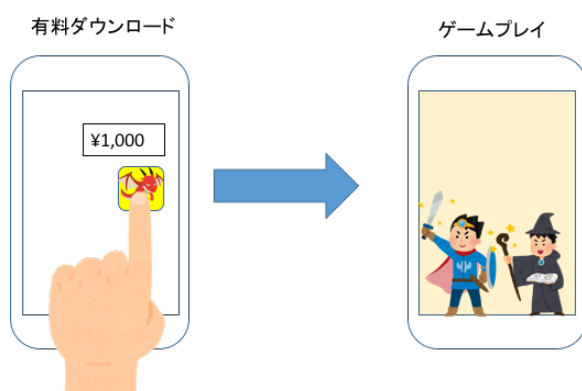
## 2. スマートフォンゲームのビジネスモデルと現在の会計処理

### 2-1. スマートフォンゲームのビジネスモデル

スマートフォンゲームのビジネスモデルとしては、ゲームユーザーから直接収益を獲得する方式としては、大まかに分けて以下のようなものがあります。

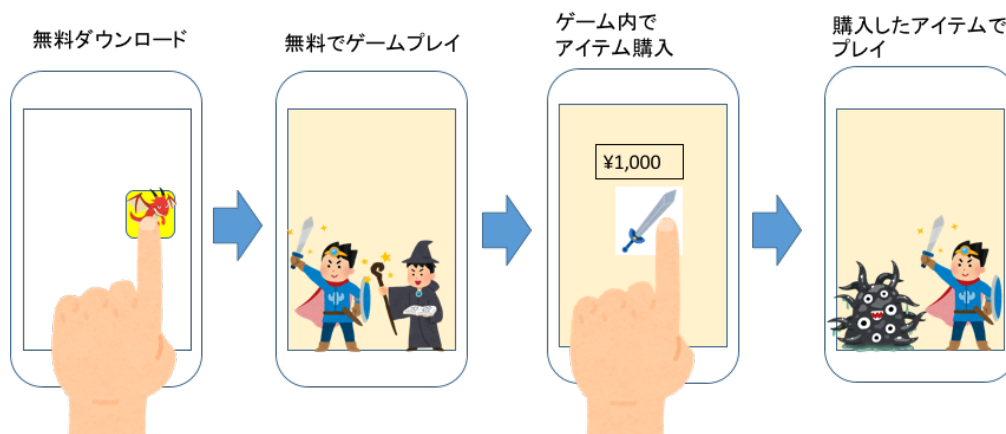
(1)ダウンロード時課金方式	アプリストアからダウンロードする時にゲームユーザーが支払い処理を行う(決済する)形式のもの
(2)ゲーム内課金方式	アプリストアからダウンロードは無料だが、ゲーム内部でアイテムやキャラクターなどを有料で購入する形式のもの

#### (1)について



スマートフォン向けのアプリストアからアプリをダウンロードする時にユーザーが代金を支払うものです。例えば、1,000円のゲームアプリであれば、クレジットカードなどで決済処理をすることで、ゲームアプリをダウンロードすることができ、ゲームをプレイすることができるタイプのものです。

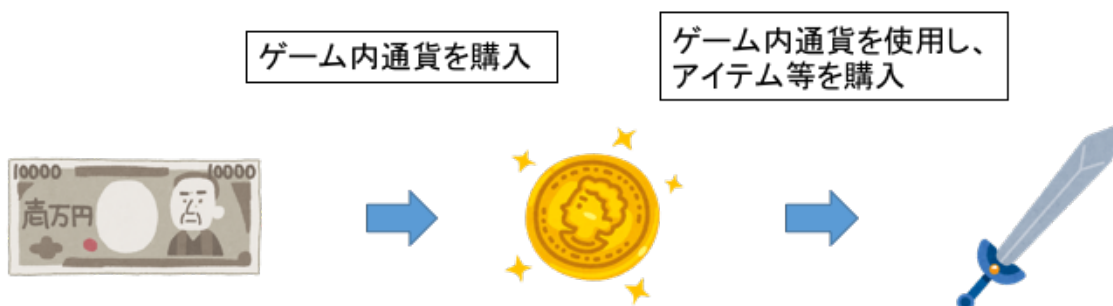
#### (2)について



こちらのタイプは、アプリストアからゲームアプリをダウンロードする時点では無料で自由にダウンロードできます。また、ゲームプレイも無料でプレイできるものがほとんどです。ただし、ゲームを有利に進めたい、早く進めたい、より幅広いプレイをしたい、という時などに、ゲーム内部でアイテムやキャラクター（以下、「アイテム等」と称します）を購入する場合に、お金を支払う（決済処理する）形式です。

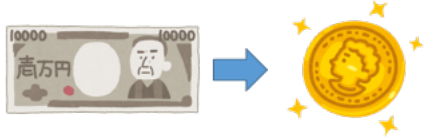


上記(1)と(2)のタイプのうち、現在のスマートフォンゲームの主流となっているのは(2)のタイプのものとなります。

またさらに、(2)のタイプのものであっても、ゲーム内部において直接購入する形式よりは、いったんゲーム内通貨を購入した上でアイテムを購入する形式のものがほとんどです。（ゲーム内通貨を間に挟む理由としては、アプリストアによっては、アプリ内部の購入価格が一定の価格に固定されているものもあるため、直接購入だと価格の自由設定が難しいなど、その他の理由があるためです。）実際には、下図の流れとなります。

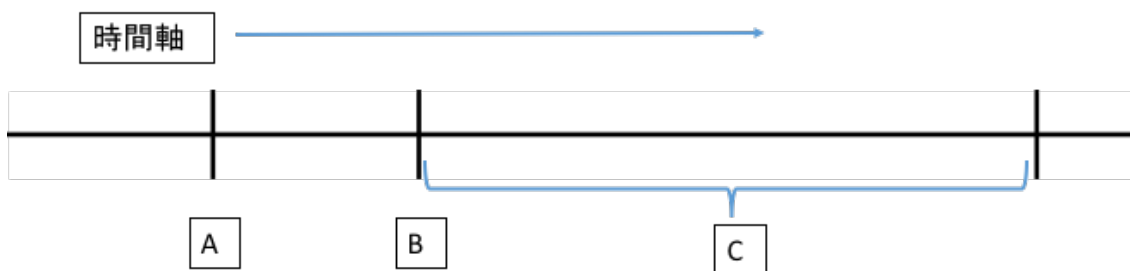


## 2-2.スマートフォンゲームの収益認識方法

このようなビジネスモデルを踏まえた上で、スマートフォンゲームを配信している会社は、現状、主に以下の3種類の方式で収益計上をしています。

収益認識時点	説明	具体例
A. ゲーム内通貨購入時	ユーザーが、ゲーム内通貨を購入する時点	ユーザーがゲーム内通貨「ゴールド」を購入 
B. ゲーム内通貨使用時	ゲーム内通貨を消費し、アイテムを購入する時点	「ゴールド」を使用して、ゲーム戦闘に使用する剣を購入 
C. アイテム等の使用状況に応じて	購入したアイテム等をある一定期間使用する	ゲームプレイを進める中で、剣を使用して敵を倒していく 

それぞれの収益計上時点を時間軸で表すと、下図のようなイメージとなります。

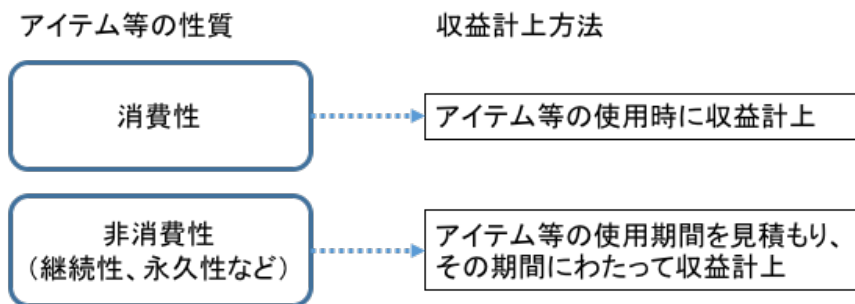


### 2-3. IFRS における取り扱い

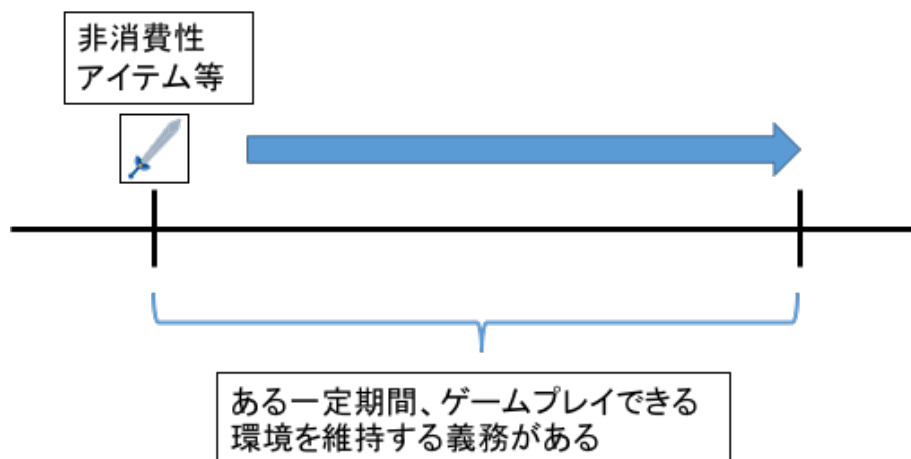
現在、IFRS 導入企業が拡大する中、スマートフォンゲームを配信している会社にも IFRS 導入企業が増えております。そういった会社において、導入時に監査法人からは以下のような指摘をされることが多いと聞きます。

『アイテム等を「消費性」のものと、「非消費性（継続性、永久性などともいう）」のものに分類し、「非消費性」のアイテム等については、利用期間を見積もった上でその期間にわたって収益を繰延べる必要がある』





非消費性のアイテム等について一定期間収益を繰延べる理由としては、ゲーム配信会社は、アイテム等のある一定期間使用できる環境を維持する義務がある、というのが根拠のようです。(下図のようなイメージ)



ここで、スマートフォンゲームにおいて、アイテム等を使用収益させる環境を提供し続けることが会社側の義務なのか、また、その繰延期間の設定は合理的なものと言えるのか、問題点があると考えます。

### 3. 収益認識の時点について

#### 3-1. 履行義務について

会計基準案のステップ5では以下の項目が定められております。

##### (5) 履行義務の充足による収益の認識

32. 企業は約束した財又はサービス（本会計基準において、顧客との契約の対象となる財又はサービスについて、以下「資産」と記載することもある。）を顧客に移転することによって履行義務を充足した時に又は充足するにつれて、収益を認識する。資産が移転するのは、顧客が当該資産に対する支配を獲得した時、又は獲得するにつれてである。

33. 契約における取引開始日に、第35項及び第36項に従って、識別されたそれぞれの履行義務が、一定の期間にわたり充足されるものか、一時点で充足されるものかを判定する。

34. 資産に対する支配とは、当該資産の使用を指図し、当該資産からの残りの便益のほとんどすべてを享受する能力（他の企業が資産の使用を指図して資産から便益を享受することを妨げる能力を含む。）である。

「履行義務」という用語が出てきますが、ここでゲーム配信会社側はどのような履行義務を負っているかを考えてみます。

現状配信されているスマートフォンゲームのアイテム等について、使用期限がある性質のものはほとんどありません。基本的にはゲームが継続している限りは1週間しか使用しなくてもよいし、10年間使用し続けることも可能です。ただし、あくまでもゲームが継続している限りは、という前提です。そこで、ゲーム会社側はいつまでゲームを提供し続ける義務があるのでしょうか？

もし、契約で最低1年間はゲーム運用を行いますと定めているのであれば、1年間の履行義務がある、ということになる点について異論はないでしょう。

しかし、多くのスマートフォンゲームにおいては、そのような期間を定めてはならず、むしろ、会社側の都合でいつでも終了できる方式となっております。

ゲームの利用規約には下記の内容のような条文があることがほとんどです。

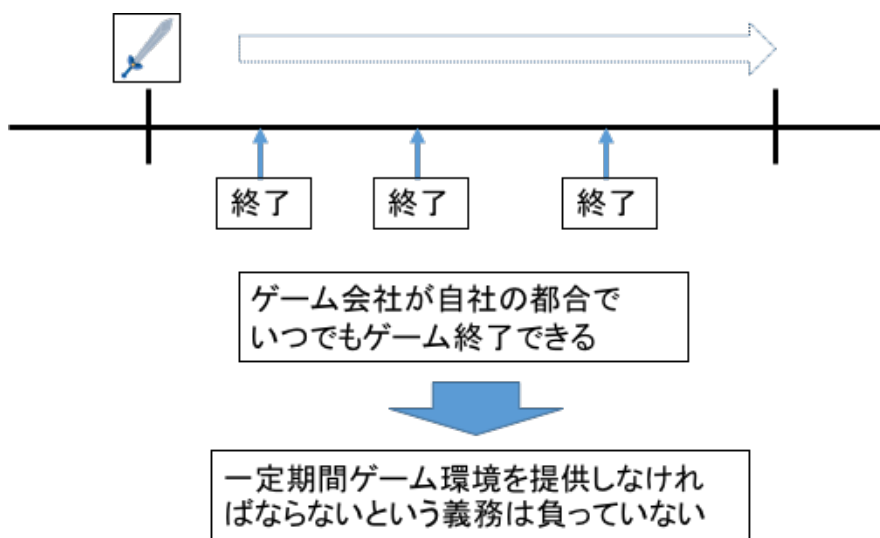
##### サービスの終了について

- ① 本サービスは当社の都合により終了することがあります。
- ② 本サービスの終了によりお客様に損害が生じた場合でも、当社の責めに帰すべき場合を除き、いかなる責任も負いません。

会社側は利用規約において、いつでも終了できる旨を定め、ゲームユーザーはゲーム開始時に利用規約に同意しているため、ゲーム終了についても同意しております。

(実際の運用上は、ゲーム終了時には、ユーザー保護の観点から、終了発表から実際の終了まで、1ヶ月から数ヶ月程度の期間をおいています)

このことから考えると、ゲーム会社側には、一定期間ゲームを提供し続ける履行義務は存在しない、と言えるのではないのでしょうか。



言い換えるならば、ゲーム会社はアイテム等を提供した時点で履行義務を果たしている、といえます。

### 3-2. 条文への当てはめ

基準案の第35,36項では、履行義務が一定の期間のものか、一時点のものかについて言及しています。

(一定の期間にわたり充足される履行義務)

35. 次の(1)から(3)の要件のいずれかを満たす場合、資産に対する支配が顧客に一定の期間にわたり移転することにより、一定の期間にわたり履行義務を充足し収益を認識する(適用指針[設例 7])。

(1) 企業が顧客との契約における義務を履行するにつれて、顧客が便益を享受すること

(2) 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、資産が生じる又は資産の価値が増加し、当該資産が生じる又は当該資産の価値が増加するにつれて、顧客が当該資産を支配すること

(3) 次の要件のいずれも満たすこと(適用指針[設例 8])

① 企業が顧客との契約における義務を履行することにより、別の用途に転用することができない資産が生じ、あるいはその価値が増加すること

② 企業が顧客との契約における義務の履行を完了した部分について、対価を収受する強制力のある権利を有していること

(一時点で充足される履行義務)

36. 第 35 項(1)から(3)の要件のいずれも満たさず、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものではない場合には、一時点で充足される履行義務として、資産に対する支配を顧客に移転することにより当該履行義務が充足される時に、収益を認識する

これまで述べてきたように、スマートフォンゲームにおけるアイテム等の取り扱いに関しては、第 35 項の(1)から(3)の要件に該当しないものと考えられます。この場合、第 36 項の一時点で充足される履行義務として、アイテム等の提供時に履行義務が果たされたものとして、その時点で収益計上するのが適切ではないかと考えられます。

### 3-3. 結論

前述のように、現状の多くのスマートフォンゲームの利用規約から履行義務を考えると、ゲームユーザーがアイテム等を購入した時点でゲーム会社側の履行義務は完了していると考えられ、その時点で収益計上することが妥当ではないかと考えております。

ただ、一方で、そういった契約条件に関係なく、会計上の考え方としては、ゲーム会社側が今後もサービスを継続することを想定している以上、一定期間の繰延処理はすべき、という見解もあるようです。

では、もし仮に、収益認識の期間を見積もった上で、収益計上を繰延処理する場合について、こういった問題点があるのかを、次の項目で検討してみたいと思います。

#### 4. 収益認識を一定期間繰延処理する場合について

##### 4-1. 現状の処理の例

###### (1) 繰延期間の見積もり方法

前述のように、先行して IFRS を適用している会社においては、こういった対応方法をしている会社もあるようです。

以下は、IFRS 適用会社であり、スマートフォンゲームの配信などを行なっている X 社の 2016 年 12 月期の有価証券報告書の収益認識に関する注記の内容です。

###### 永久性アイテムの売上収益認識

永久性アイテムは、ユーザーに継続的な便益をもたらす性質を有しております。一般的に、永久性アイテムがユーザーに便益をもたらす期間は、

(1) アイテムがユーザーに便益をもたらさなくなる時点（アイテムの使用期間が便益をもたらす期間を表します。）

(2) 廃棄などユーザーによるアプリ内及びゲーム内の特定の行動によりアイテムがゲーム・ボード又はアプリから削除される時点、

(3) ユーザーがゲーム又はアプリの使用を止める時点、

のうち最も早い時点までの期間となります。

従って、当社グループは

(イ) アイテムの見積使用期間にわたる定額法、

或いは、

(ロ) アイテムの使用期間を見積もることができない場合には、ゲーム・ボード又はアプリから削除されたアイテム分を調整したうえで、課金ユーザーの見積平均プレイ期間にわたる定額法、

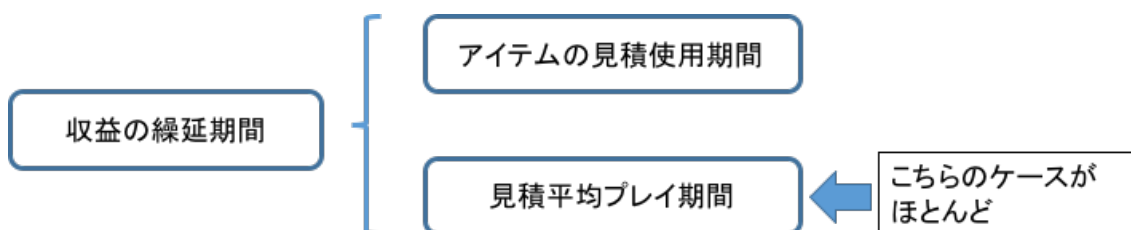
のいずれかの方法で認識しております。

###### イ) アイテムの見積使用期間による売上収益認識

永久性アイテムの見積使用期間は購買パターンやユーザーの使用状況に係る過去のデータを考慮して算定しております。2015 年度及び 2016 年度において、当社グループが開発したゲームのうち 1 つだけが永久性アイテムに対して見積使用期間で売上収益を認識しており、当該期間は数日間と見積もっております。2015 年度及び 2016 年度については、そのような内部開発ゲームからの販売額に重要性はありません。

これらの記載から「アイテムの見積使用期間」または「見積平均プレイ期間」に

よって繰延期間を設定しており、そして、ほとんどのケースで「見積平均プレイ期間」を採用しているようです。



## (2)新規ゲームリリース時の対応

また、同じ X 社の有価証券報告書からの引用となりますが、新規ゲームなどの場合は以下の対応をとる旨の記載があります。

新規ゲーム又はアプリなどをリリースした場合には、関連する売上収益の認識方針を決定するにあたり、仮想アイテムの性質や、ユーザーによる当該アイテムの使用状況、サポートデータの利用可能性を検討しております。また、新規ゲーム又はアプリについて、過去データが不十分である場合には、他の内部開発ゲーム又はアプリに関して存在するデータ、同業他社や当社のデータなどを考慮する場合があります。当社グループがユーザーの使用状況を分析するための十分なデータを有していない場合で、かつ、ゲーム寿命を合理的に見積もるための類似のゲーム又はアプリを参照できない場合、当社グループは、過去データが十分になるまで販売額の全額を繰り延べております。

十分なデータが整った以後においては、四半期毎に、見積使用期間や見積平均プレイ期間などの永久性アイテムに関する見積りをゲーム又はアプリごとに評価しております。

こちらの内容に関しては、基準案の以下の箇所が関連するポイントとなるかと思えます。

41. 履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる場合にのみ、一定の期間にわたり充足される履行義務について収益を認識する。
42. 履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができないが、当該履行義務を充足する際に発生する費用を回収することが見込まれる場合には、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができる時まで、回収することが見込まれる費用の額で収益を認識する。

また、適用指針案にはこのような記載もあります。

### (5) 履行義務の充足に係る進捗度

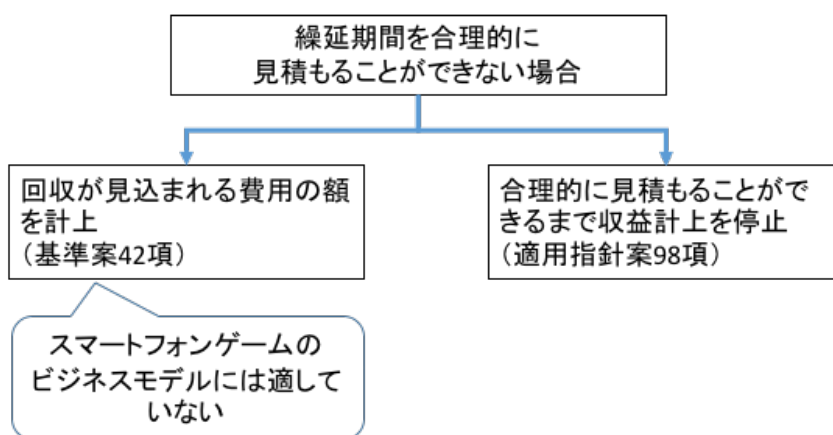
(契約の初期段階における原価回収基準の取扱い)

98. 会計基準第 42 項の定めにかかわらず、一定の期間にわたり充足される履行義務について、契約の初期段階において、履行義務の充足に係る進捗度を合理的に見積ることができない場合には、当該契約の初期段階に収益を認識せず、当該進捗度を合理的に見積ることができる時から収益を認識することができる。

収益認識の繰延期間を合理的に見積もることができない段階においては、原価回収見込みか、あるいは、見積もることができるまで収益計上しない、という方式が取られることとなります。

受託方式のシステム開発と異なり、自社サービスの配信、特に BtoC のビジネス領域では、原価に対して利益率をいくらかけて販売するというビジネスモデルではないため、原価回収基準はそぐわないものと考えられます。

そのため、X 社においても、合理的な見積もり期間が算定できない場合には、算定できるまで繰延べる方式を取っているのではないかと考えられます。

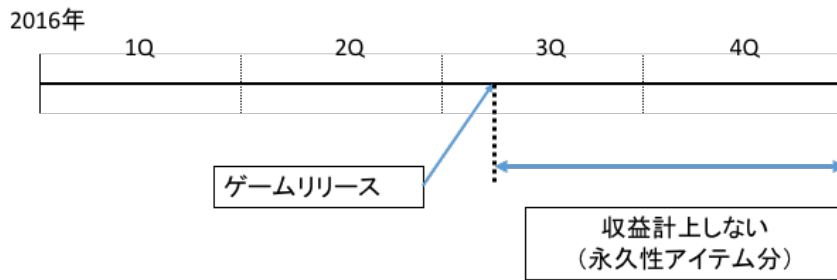


そして、2016 年度の売上収益の見積りとして、以下の記載があります。

2016 年の第 3 四半期において、当社グループは、1 つの内部開発ゲームをリリースしましたが、2016 年度末まで当該内部開発ゲームの平均プレイ期間を合理的に見積もるための十分なデータを有していませんでした。そのため、2016 年度末においては永久性アイテムに係る販売額の全額を繰り延べ、消費性アイテムに係る販売額のみを売上収益として認識しております。

これを図解すると、このようなイメージになるでしょうか。





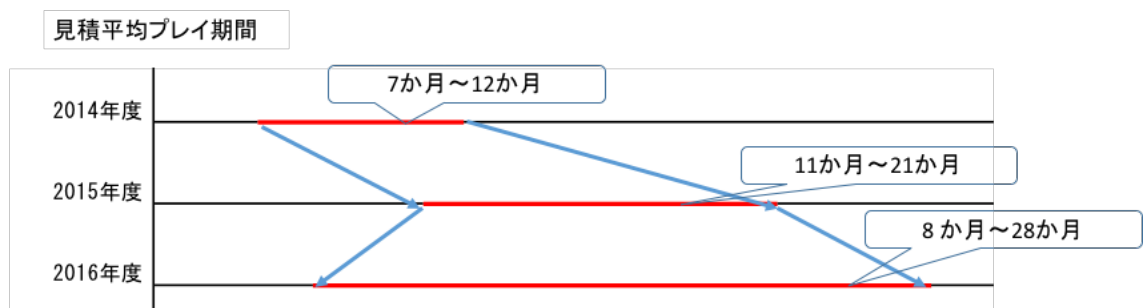
このように、1つの四半期間（3ヶ月）以上の期間を経過しても平均プレイ期間を見積もるデータが揃わなかったため、期末においても収益計上せず繰延べている、という状態になっています。

#### 4-2. 課題点

では、上記で触れてきた収益の繰延方式の問題点に検討してみたいと思います。

##### (1) 見積もりの合理性の判断

4-1 で紹介した X 社の例では、主に見積平均プレイ期間を基礎として収益を繰延べており、每期繰延期間の見直しをしている結果として、過去の実績推移は下図のようになっております。



このように、年度ごとに、見積もり期間が大きく変動しております。例えば、2014 年は最長 12 ヶ月だったものが、2016 年には最長 28 ヶ月と、2 倍以上の期間に伸びております。

期間のブレ幅が大きいため、会計処理の安定性という観点から果たして適切な処理と言えるのかどうか問題点があると考えられます。

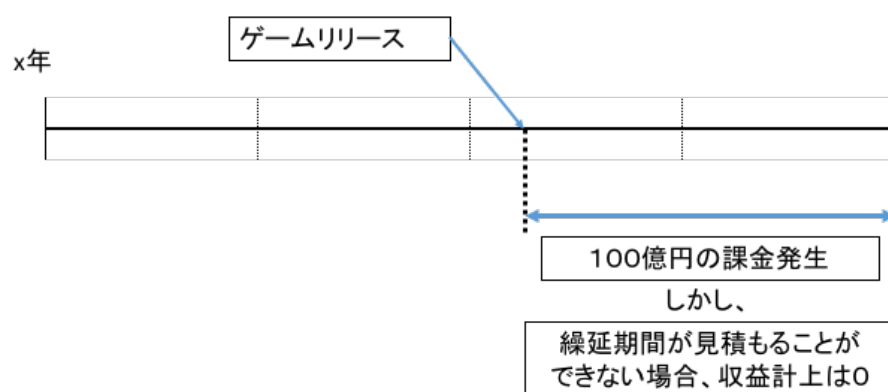
##### (2) 新規ゲームへの対応

こちらについても、4-1 で紹介した X 社の例にもあるように、新規のゲームで、

過去実績が参考にならないものについては、合理的な見積もり期間のデータが蓄積されるまで収益計上をしない対応が考えられます。

繰延べる箇所の比重が大きくない場合は問題ないのかもしれませんが、もしその金額が大きい場合には重要な影響が出るものと考えられます。

実際に、リリースした初月に数億円～数10億円の課金が発生するゲームなどもあります。その場合、もし合理的な期間が見積もれないとして全額を繰延べたとすると、ユーザー課金からの多額のキャッシュ獲得できているにも関わらず、収益計上されないという不自然な状況が生まれることにもなります。



こういった収益計上方法が、特に上場企業などの外部投資家向けに公表する収益の数値として適正なものなのか、について考える必要があると思います。

(ちなみに、2016年7月にリリースされて世界的な人気となったスマートフォンゲームであるポケモンGOはリリース後最初の1ヶ月で約200万ドル、1ドル110円換算で約220億円の課金収入があったと推測されています。

出典：<https://sensortower.com/blog/pokemon-go-first-month> )

### (3) ゲーム性の違い

一部の海外企業などにおいて、スマートフォンゲームなど、オンラインゲームを配信している会社では、日本よりも先行して繰延方式を始めていたようです。そのため、IFRS導入検討の際などに、「海外ではこの方式でやっているから」というあまり本質的ではない根拠に基づいて、繰延方式を導入するべき、という説明をされるケースもあるようです。

ここで、一口にスマートフォンゲームといっても、国・地域ごとに売上が大きいものは異なる、という点です。

日本においては、一般的にガチャシステム（表現方法はいろいろありますが）、と呼ばれる方式を採用したゲームが主流となっております。（海外のゲームにもないわけではありません）

下記は、日経産業新聞の今年5月18日朝刊1面の記事からの引用ですが、ここに「ガチャ」という言葉が登場しております。この記事ではガチャに触れながら、日本のスマートフォンゲームの特徴にも触れております。

**スマホゲーム1兆円 抜け出せぬガチャパゴス**

1位から10位まですべてガチャ採用アプリ	
1	モンスターストライク
2	白猫プロジェクト
3	Fate/Grand Order
4	オルタンシア・サーガ-蒼の騎士団-
5	パズル&ドラゴンズ
6	ドラゴンボールZ ドッカンバトル
7	ディズニーツムツム
8	ファイアーエムブレム ヒーローズ
9	戦国炎舞-KIZNA-
10	ONE PIECE トレジャークルーズ

(注)数字は順位。5月17日時点のiOS( 아이폰)向けゲームアプリ売り上げランキングから作成

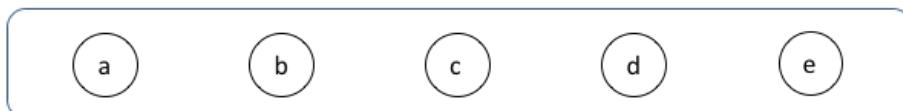
以下、簡単にガチャシステムについて説明します。

ガチャシステムとは、ゲーム内で購入するアイテム等が確定しておらず、ランダムに取得できるようなものです。

例えば、ゲームAがあったとします。このゲームAには、a~eのアイテムが存在します。

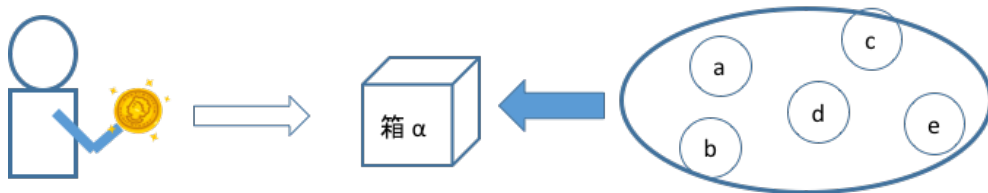
ただし、アイテムを直接購入することはできず、アイテム購入には、 $\alpha$ という箱を購入することが必要だとします。 $\alpha$ という箱にはアイテムa~eのうち、どれか一つのアイテムが入っています。すなわち、ユーザーは欲しいアイテムを確定的に取得することができず、ランダムに排出されるアイテムを取得することとなります。

ゲームAには、a~eの5種類のアイテムがある





特定のアイテム等を直接購入不可



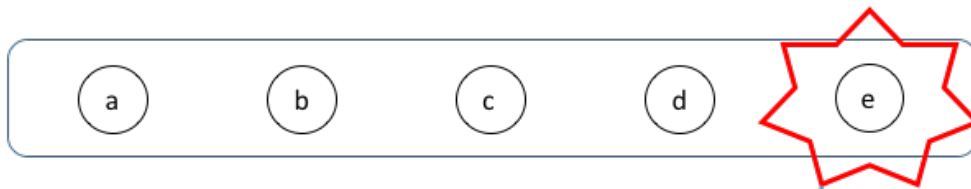
箱αを購入

箱αには、a~eのアイテムのどれか1つが入っている

この場合、例えば、ユーザーはeというアイテムが欲しいけれども、5個目の箱αを購入して初めてeが出たとします。(最初の4回では、a~dが出たとします)

箱αの購入回数	箱の中のアイテム
1回目	c
2回目	d
3回目	a
4回目	b
5回目	e

この場合、手元に残るのはa~eまでの5個のアイテムですが、ユーザーが欲しかったeのアイテムしか実際には使用しない、ということがあり得ます。(多くのゲームで発生する事象です)



a~eまでのアイテムを取得したが、実際には、アイテムeしか使用しない

このようなガチャシステムの影響もあるためか、日本のユーザー課金額にも特徴があるようです。

下表は、先ほど引用した日経産業新聞の同じ記事内の表です。



米調査会社の EEDAR 社によると、2015 年のユーザー 1 人あたりの課金額において、日本は、月額約 24 ドル（1 ドル 110 円換算で、約 2,640 円）となっています。アメリカ（6.6 ドル=726 円）や中国（2.9 ドル=319 円）よりも遥かに大きい金額です。

日本のスマートフォンゲームにはこのような特徴があり、ビジネスモデルとしても異なる点があることから、単純に「海外で採用している処理だから」といった理論が当てはまらない点も考慮して会計処理を考えるべきかと思います。

#### (4) ガチャから生まれる収益の繰延対象

前述の(3)において、ガチャシステムを説明しましたが、ガチャによって得たアイテム等の販売金額をどのように繰延対象とするか、について問題点があります。

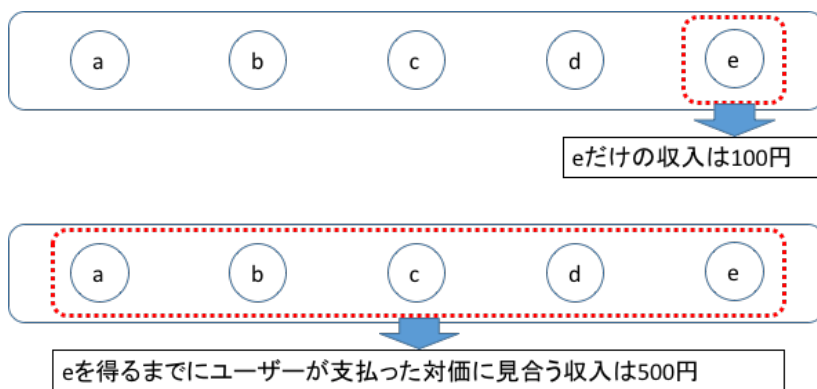
同様に(3)の例を使って説明していきますが、a~e までのアイテムは非消費性アイテムのものとして話を進めます。非消費性アイテムなので、通常使用するものであれば、収益を一定期間繰延べる処理となるかと思います。

箱  $\alpha$  を 1 つ購入するのにゲーム内通貨が 100 ゴールド（100 円相当）かかるとします。

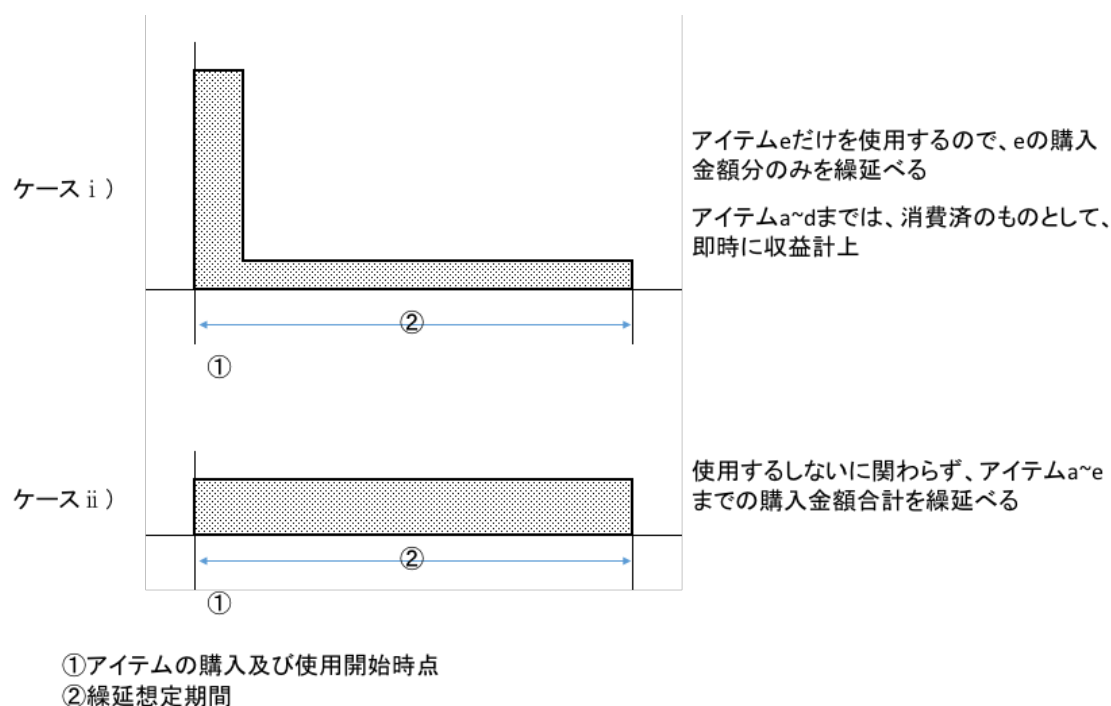
この場合、アイテム e は 100 円となるので、100 円を繰延対象とし、a~d までの 100 円は使用しないもの、すなわち消費されたものとして、即時に収益認識するというのが理論的には正しいと考えられます。

ところが、既存の議論においては、使用されるアイテムと使用されないアイテム等に関係なく、「非消費性」というカテゴリーにあるものは繰延べる、と捉えられているようです。

図で表してみます。



アイテム e 分のみを繰延べる場合がケース i)、アイテム a~e までの合計金額を繰延べる場合をケース ii) として収益計上をイメージすると、下図のようになります。(繰延方法は、定額法と仮定しています。)



ガチャシステムを特徴とするゲームの実態をあまり考慮せずに考えると、ii) のケースのような想定になるのかもしれませんが、理論的に考えていくのであれば、i) のパターンを採用すべきように考えられます。

しかし、実際にどのアイテムが使用されるものかはゲームやユーザーによって異なります。

一般に「レア度」と呼ばれる、ガチャから排出される確率に応じたアイテム等の区分があり、レア度の高いアイテム等は価値があるものとして、多くの人が使用

する可能性は高いです。しかし、それもユーザーの個性によって、レア度が高くても使わないものもあれば、レア度が低くても使用するものもあります。

ここで取り上げた事例では5つのアイテムだけですが、実際のゲームには数百にもなるアイテム等が存在することも少なくありません。

もし本当に、ゲーム内に存在する数百にもなるアイテム等のうちから、使用されるアイテム等を選別しようとする、何万、何十万というユーザーのデータを集めて分析して、アイテム等の使用特性を導き出すことが必要になるかと思いますが、本当にそこまでやる必要性があるのでしょうか？

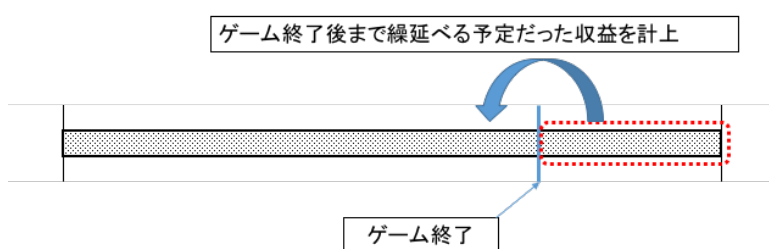
またゲームの展開次第では、従来使用されていなかったアイテム等が、新たなストーリー展開によって、非常に価値のあるアイテム等として重要視されるケースもありえます。

その場合には、そのアイテム等で既に計上していた収益を取り消して、再度繰延処理するのでしょうか？

このように考えていくと、無限の可能性があり、どのような処理方法を取るかによって会社ごとに大きなズレが発生する可能性があります。

#### (5) ゲーム終了時期の選択による業績への恣意性介入の余地

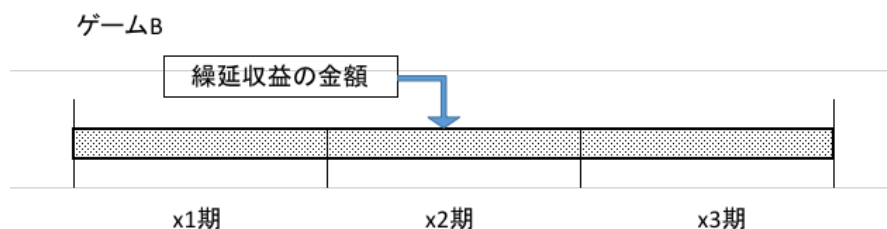
収益を繰延処理していた場合、繰延期間よりも早い時期にゲーム提供を終了する場合、繰延収益分を終了時、あるいは、終了決定から終了時点まで期間に渡って収益認識することになるかと思えます。



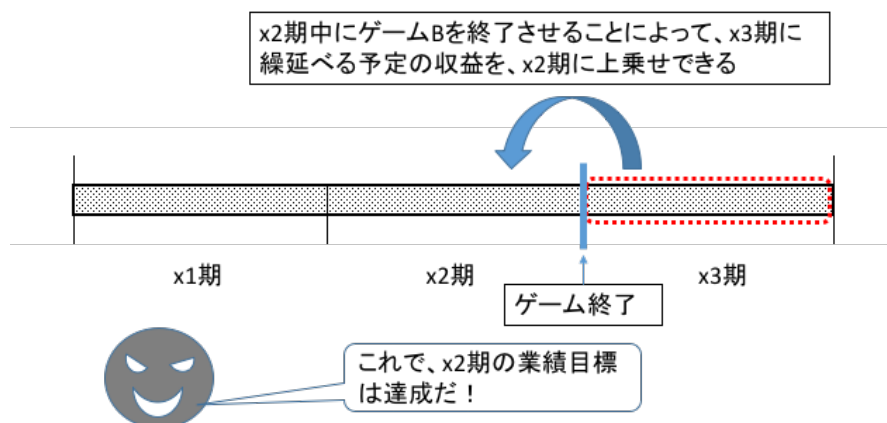
項目 3-1 で述べたように、ほとんどのスマートフォンゲームは、配信会社の都合で、ゲーム内通貨使用後のアイテム等の取得に対しては、ユーザーに対して何ら補償することなしにいつでもゲーム終了することができます。言い換えると、収益を繰延べた場合、繰延分については、ゲーム終了することによって、会社側の都合によりいつでも収益計上することが可能、ということになります。



例えば、B というゲームがあったとします。B 中の非消費性のアイテムについて3年間の収益繰延をしていたとします。ゲーム B は、x1 期の期首にリリースしたため、通常であれば期首時点で購入し使用開始したアイテム等については x3 期の末までに繰延べて収益計上されます。



ここで、x2 期に会社業績が目標に達しない見込みになったとします。この場合、ゲーム B を x2 期のうちに終了することで、本来 x3 期まで繰延べているはずの収益を x2 期に計上することができてしまいます。x3 期の繰延分を上乗せすることで、x2 期の業績目標達成を図る、ということ可能性があるわけです。



このように、いつでもゲーム終了可能という特性から、いつでも繰延収益を PL 上の収益に変換できる選択肢を会社側が持っていることになります。

もちろん、ゲーム終了が企業の正常な経営判断からくるものであれば問題ないとは思いますが、ある年度の業績予想の達成のためなどに使用される場合には問題あるのではないのでしょうか。

逆に、(2)で述べたように、繰延期間の合理的な見積もりができない間は収益計上しないこともあります。ある年にリリースされたゲームが既に、会社業績が目標を達成しているので、翌期に収益を回すために、あえて合理的な見積もり期間が取れなかったとして、翌期にその分の収益をずらし、多めに収益計上をするよ



うなこともできてしまいます。

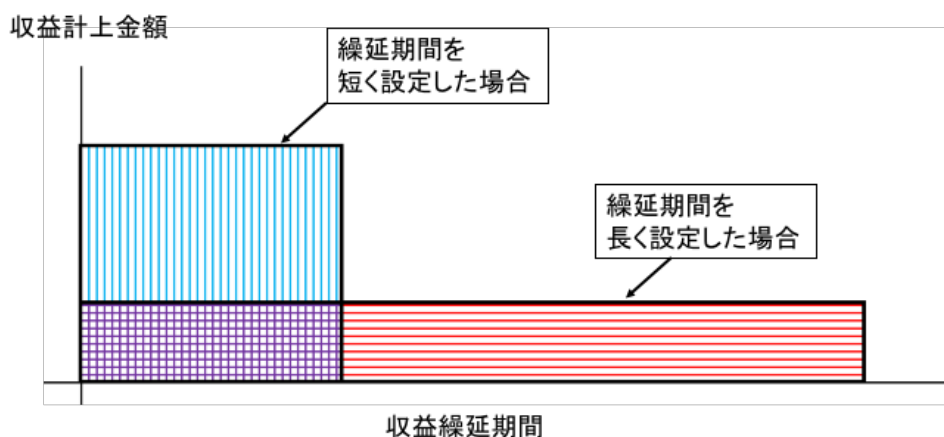
#### (6)会社側の判断による業績影響の幅の大きさ

収益を繰延べる場合、繰延期間はこれまで述べてきたように、様々なデータを集計・分析して期間を見積もることとなります。

アイテムの消費性・非消費性の区分、アイテムの見積もり使用期間、ユーザーのプレイ期間の見積もり、ゲーム自体の運用期間、ガチャの特性、など様々な変動要素があります。また、ゲームによっては、何万、何十万人というユーザーがいるため、全ユーザーのデータを分析するのか、一部分をランダムに抜き出して分析するのか、などもあります。

そういった選択肢の組み合わせ次第では、得られる結果が大きく異なる可能性も高いです。

直近の業績をなるべくよく見せたい場合には、繰延期間を短く設定すれば収益計上金額を大きくできますし、一方で、繰延期間を長めに設定すれば、直近はそれほど収益計上がなくとも大分先まである程度の収益を確保することが可能となります。



業績連動型の役員報酬体系を採用している会社の場合、役員が自分の報酬のためにそういった期間を操作するケースも出てくるかもしれません。

もちろん、意図的に業績を操作するつもりはなくても、膨大な数のデータを取り扱うためうっかりミスによって数値が大きく変わってしまう可能性もあります。繰延期間の算出には、会社側の恣意性や処理の誤りによるずれなどが入る余地が高い点は大きな問題点であると考えられます。

算出方法次第で収益金額が大きく変わってしまうことは会計処理の安定性を損

なうことに繋がるのではないのでしょうか。

#### (7)財務諸表利用者の利便性

収益を繰延べる場合、これまで述べてきたように、様々なデータを集計・分析して期間を見積もることとなります。この方法次第では、繰延期間の算出方法によって大きな影響が出ます。

もちろんそれぞれの会社で合理的な根拠を踏まえて会計処理を確立しているのですが、このように大きく相違している場合、財務諸表利用者にとって、同業他社間における比較可能性を失わせることとなり、有用な財務諸表数値の提供に障害があることとなります。

財務諸表利用者、特に投資家の立場に立った場合、それらの複雑なロジックから導き出される数値を根拠に投資判断しなければならないとすることは、投資活動を非常に困難なものとするのではないのでしょうか。

#### 4-3. 結論

以上述べてきたように、繰延方式は非常に多くの問題点を抱えております。現場レベルの実務処理はもとより、財務諸表利用者等多くの関係者に対して、現実的な解決方法を考えた場合、繰延処理を採用しない方針を妥当なものとして認めることが良いのではないかと考えております。

以上