

意見書

平成 28 年 5 月 31 日

企業会計基準委員会 御中

郵便番号 150-0011  
住所 東京都渋谷区東 3-22-8 サワダビル 4F  
団体名 一般社団法人モバイル・コンテンツ・フォーラム  
専務理事 岸原 孝昌  
メールアドレス info@mcf.or.jp  
電話番号 03-5468-5091

「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」に関して、別紙のとおり意見とご質問へ回答を提出致します。

「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」に関して、モバイル端末向けアプリ課金における収益認識基準への意見 ～ 質問事項への回答

・質問 1

当団体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。立場としては、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。

・質問 2

国際的な流れの中で、IFRS に沿った基準とすることは十分に理解できます。一方で、個別具体的な事象についての深い検討もしないまま、IFRS の文言だけを根拠に業界全体の処理についてひとくくりに決定してしまうことがあると、様々な問題点が発生すると考えております。

・質問 3

ステップ 5（論点 9～12）と関連するところですが、スマートフォン向けゲームにおける収益認識時期についてです。こちらが今回の当団体からの意見要旨となるため、詳細は、意見本文に記載いたします。

・質問 4

該当ありません。

・質問 5

該当ありません。

・質問 6

該当ありません。

「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」に関して、モバイルコンテンツ課金における収益認識基準への意見 ～ 意見本文

この度は、意見提出の機会をいただき誠にありがとうございます。以下の通り意見を提出させていただきますので、何卒ご査収の程よろしくお願い致します。

## 1. 市場規模

2014年モバイルコンテンツ市場は、1兆4,566億円となっており、このうちスマートフォンでのゲーム・ソーシャルゲーム等市場は、8,938億円（対前年比160%）と急成長しており巨大な市場となっております。

[https://www.mcf.or.jp/wordpress/wp-content/uploads/2013/10/mobilecontent\\_market\\_scale2014.pdf](https://www.mcf.or.jp/wordpress/wp-content/uploads/2013/10/mobilecontent_market_scale2014.pdf)

当団体は、このようなスマートフォンを中心にゲームアプリを開発・販売する会社が多くありますが、収益認識に関して大きな変動があると、当業界のみならず日本全体の経済的にもある程度の影響が起り得ると考えております。

現状、ゲームのアイテム課金等における収益認識時期に関して、いくつかの選択肢がありますが、収益認識基準の決定次第によっては、大きな影響があると考えられます。

## 2. スマートフォン向けゲームの概要

まず前提として、多くのスマートフォン向けゲームでとっている課金形態が、原則無料でプレイ可能であるが、強いキャラクターを得たい、ゲームを早く先に進めたい、などの希望がある場合にキャラクターやアイテム購入することとなります。

また、アイテムを直接現金で購入するのではなく、ゲーム内通貨を購入し、そのゲーム内通貨を使用してアイテムを購入する方式を採用しております。流れで示すと、以下の通りです。

ゲーム内通貨購入→ゲーム内通貨を使用してアイテム購入→アイテムを使用

## 3. 収益認識時期

前述の状況から会計的な観点から考えた場合、収益計上時点として3つの方法があることとなります。

	説明	具体例
A.ゲーム内通貨購入時	ユーザが課金する時点	ユーザがゲーム内通貨「ゴールド」を購入
B.ゲーム内通貨使用时	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、戦闘用の剣を購入
C.アイテム等の使用状況に応じて	購入したアイテム等のある一定期間使用する。	プレイを進める中で、剣を使って敵を倒していく。

現状の日本基準では、これらの収益認識に関して明確な定めがないため、各社でそれぞれの基準を選択して収益計上をしています。

当団体の会員企業の直近のアンケートでは、A または B が多数派を占めております。

#### 4. アイテム使用基準の根拠

C の基準については、主として、IFRS 適用企業が採用しているようです。

これは主に監査法人からの指摘によるものであり、その根拠としては、IAS18 号第 24 項にあるようです。

平成 21 年 7 月 9 日に公認会計士協会から発表された『我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）』においては、「ケース 41：オンライン・ゲーム内におけるポイントの販売収益」という項目があり、(e)IAS18 に照らした考察、の段落において、以下の文章があります。

「ユーザがオンライン・ゲーム内で購入した仮想上の物品を利用する総利用量を合理的に見積もり、当該総利用量に占めるユーザの実際の利用量に応じて対応するポイントの販売収入を収益として認識することになると考えられる。」

これにより、監査法人としては、IFRS 適用の場合には、ゲームのアイテム課金における収益認識はアイテム使用状況に応じる必要がある、と判断していると思われれます。

#### 5. アイテム使用基準における問題点

しかし、現実的に考えた場合、アイテム使用状況に応じて収益認識する方法は、以下の問題点があると考えております。

##### ・問題点

1) 『我が国の収益認識に関する研究報告（中間報告）』が発表された当時は、現在のよう  
なスマートフォン向けゲームはまだなく、従来のゲームを前提としたものである。そ  
のため、この理論を当然のこととして受け入れるのは妥当ではない。

現状のスマートフォン向けゲームにおいては、従来のゲームよりも多種多様なサービ  
スが存在し、ユーザがアイテムを購入した時点でゲーム開発会社側の役務提供が完了  
していると考えられるものが多い。

2) 昨今のスマートフォン向けゲームにおいては、常に新たなサービスが生まれ続けてお  
り、内容も多様化・複雑化してきている。

ユーザまたは、個別アイテム毎によって利用形態に差異があるために、客観的で合理  
的なルールを策定するのは困難であり、また、ゲーム内のアイテムの利用量を合理的  
に見積もるのも非常に困難であると考えられる。

それぞれのポイントの詳細は下記の通りとなります。

## 1) の問題点

スマートフォン向けゲーム内においてユーザが購入したアイテムについての役務提供完了はいつか、という論点についてですが、まず前提として、従来のゲームと比較して、スマートフォン向けゲームにおいては様々な性質のサービスが存在するという点があります。

その中で、アイテムの性質、使用方法などから考えてユーザがアイテム購入した時点で役務提供が完了している、と考えられるケースも多くあります。

実際、IFRS 適用を検討したある会社では、以下のようなこともあったとの意見があります。

「監査法人との検討を重ねていく中で、アイテム利用量の見積もり数値を作成したが、その数値は、実際のユーザのアイテム使用期間とは乖離しており、経済的な実態が決算数値に正しく反映されない結果になっていると感じられた。」

このように、アイテム使用基準の収益認識は、客観的で合理的であるべき会計基準としては適切ではないのではという意見もあります。

## 2) の問題点

現在のスマートフォン向けゲームにおいては、アイテム単価は 100 円～数 100 円というものがほとんどであり、しかも、アイテム件数も増加していきます。

一般的にスマートフォン向けゲームでは 1～2 週間単位などで「イベント」と呼ばれる期間限定のものを開催し、新アイテムのリリースもそれに合わせたようなサイクルで行われる。1 月に 10 以上の新規アイテムを出すこともあり、それが長期間続くと、アイテム数は相当の件数に達します。また、前述のようにアイテムの性質も異なるものも多々あります。

それらの低単価かつ膨大なアイテムの利用量・利用期間などを一つ一つ見積もることは現実的な実務に照らして非常に困難であると考えられます。

企業会計基準委員会の収益認識専門委員会の検討中でも、以下の意見があります。

「IFRS 第 15 号の要求事項に従えば、一時点で充足するか、一定の期間にわたって充足するかについて検討しなければならない点は理解できるが、顧客がポイントを利用してアイテムを購入した時点で企業は収益認識すればよく、アイテムの利用状況まで捕捉し、一定期間にわたって収益認識する処理は、実務上煩雑すぎるという印象がある。」

(参照(35)↓)

[https://www.asb.or.jp/asb/asb\\_j/minutes/20150925/20150925\\_21.pdf](https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/minutes/20150925/20150925_21.pdf)

また、アイテム使用の利用量を検証するには、ユーザごとの使用実績を調査する必要がありますが、それなりにヒットしているゲームであれば、ユーザは何万人もおり、そのユーザ特性からアイテムをどれだけ使用しているかを算出するには、膨大なデータが必要となる上に、それら数値をとるためのシステム投資も各社必要となり、コスト負担につながり、ビジネスの発展を阻害する要因となります。

監査する側からしても、対象データが膨大であるため、データの正確性を検証するための工数が増大し、監査の適性を保つのが難しくなるのではないかと考えられます。

#### 6. 結論（当団体としての意見）

Cのアイテム使用状況に応じた収益計上は、現状のスマートフォン向けゲームのアイテム使用の実態にそぐわない面があります。また、実務上膨大な作業が発生するため円滑な会計処理を阻害するだけでなく、会計で求められる客観的で合理的な数値を算定することが困難であるため、この基準を採用することは妥当ではないと考えております。

委員の皆様におかれましては、このような実情を十分に踏まえたくうえで基準作成についてご検討ください。

以上