

**ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (UE) 2017/1987****z dnia 31 października 2017 r.****zmieniające rozporządzenie (WE) nr 1126/2008 przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej 15****(Tekst mający znaczenie dla EOG)**

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,

uwzględniając rozporządzenie (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania międzynarodowych standardów rachunkowości <sup>(1)</sup>, w szczególności jego art. 3 ust. 1,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Na mocy rozporządzenia Komisji (WE) nr 1126/2008 <sup>(2)</sup> przyjęto określone międzynarodowe standardy rachunkowości oraz ich interpretacje istniejące w dniu 15 października 2008 r.
- (2) W dniu 12 kwietnia 2016 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała zmiany międzynarodowego standardu sprawozdawczości finansowej (MSSF) 15 *Przychody z umów z klientami*. Celem tych zmian jest wyjaśnienie niektórych wymogów oraz zapewnienie dodatkowej przejściowej ulgi dla spółek, które stosują ten standard.
- (3) Konsultacje z Europejską Grupą Doradcą ds. Sprawozdawczości Finansowej potwierdziły, że zmiany MSSF 15 spełniają kryteria przyjęcia określone w art. 3 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002.
- (4) Należy zatem odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1126/2008.
- (5) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

**Artykuł 1**W załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1126/2008 wprowadza się zmiany do międzynarodowego standardu sprawozdawczości finansowej (MSSF) 15 *Przychody z umów z klientami* zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia.**Artykuł 2**

Wszystkie przedsiębiorstwa stosują zmiany, o których mowa w art. 1, najpóźniej wraz z rozpoczęciem swojego pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się dnia 1 stycznia 2018 r. lub później.

**Artykuł 3**Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie dwudziestego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.<sup>(1)</sup> Dz.U. L 243 z 11.9.2002, s. 1.<sup>(2)</sup> Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.U. L 320 z 29.11.2008, s. 1).

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 31 października 2017 r.

*W imieniu Komisji*  
Jean-Claude JUNCKER  
*Przewodniczący*

---

## ZAŁĄCZNIK

**Wyjaśnienia do MSSF 15***Przychody z umów z klientami***Zmiany****MSSF 15 Przychody z umów z klientami**

Zmieniono paragrafy 26, 27 i 29. Nie zmieniono paragrafów 28 i 30, ale zostały one uwzględnione w celu zachowania przejrzystości.

**Odrębne dobra lub usługi**

26. W zależności od umowy przyrzczone dobra lub usługi mogą obejmować między innymi:
- sprzedaż dóbr wytworzonych przez jednostkę (na przykład zapasów produktów w przypadku przedsiębiorstwa produkcyjnego);
  - odsprzedaż dóbr nabytych przez jednostkę (na przykład towarów handlowych w przypadku sprzedawcy detalicznego);
  - odsprzedaż praw do dóbr lub usług nabytych przez jednostkę (na przykład odsprzedaż biletów przez jednostkę działającą jako zleceniodawca, zgodnie z treścią paragrafów B34–B38);
  - wykonywanie na rzecz klienta zadania lub zadań określonych w umowie;
  - świadczenie usługi polegającej na pozostawieniu w gotowości do dostarczania dóbr lub świadczenia usług (na przykład niesprecyzowanych dokładnie aktualizacji oprogramowania, które są dokonywane zgodnie z zasadą „w miarę dostępności”) lub udostępnianiu klientowi dóbr lub usług do użytku w momencie, gdy klient tak zdecyduje;
  - świadczenie usługi polegającej na zorganizowaniu przekazania dóbr lub usług na rzecz klienta przez inny podmiot (na przykład działając jako przedstawiciel innego podmiotu, zgodnie z treścią paragrafów B34–B38);
  - przyznanie praw do dóbr lub usług, które mają być dostarczone lub świadczone w przyszłości i które będą mogły zostać przez klienta odsprzedane lub przekazane na rzecz jego klienta (na przykład jednostka sprzedająca produkt sprzedawcy detalicznemu zobowiązuje się do przekazania dodatkowych dóbr lub usług osobie, która nabywa produkt od sprzedawcy detalicznego);
  - budowę, produkcję lub wytworzenie aktywów w imieniu klienta;
  - udzielenie licencji (zob. paragrafy B52–B63B); oraz
  - przyznanie opcji zakupu dodatkowych dóbr lub usług (o ile opcje te dają klientowi istotne prawo, zgodnie z treścią paragrafów B39–B43).
27. Dobro lub usługa przyrzczone klientowi są odrębne, jeżeli spełnione są obydwie następujące warunki:
- klient może odnosić korzyści z dobra lub usługi albo bezpośrednio, albo poprzez powiązanie z innymi zasobami, które są dla niego łatwo dostępne (tj. dobro lub usługa mogą być odrębne); oraz
  - przyrzeczenie jednostki do przekazania dobra lub usługi na rzecz klienta można zidentyfikować jako odrębne w stosunku do innych zobowiązań określonych w umowie (tj. przyrzeczenie przekazania dobra lub usługi jest odrębne w ramach umowy).
28. Klient może odnosić korzyści z dobra lub usługi zgodnie z paragrafem 27 pkt a), w przypadku gdy dobra lub usługi mogą być używane, zużywane, sprzedane za kwotę przewyższającą wartość likwidacyjną lub mogą być przechowywane w inny sposób przynoszący korzyści gospodarcze. W przypadku niektórych dóbr lub usług klient może mieć możliwość odnoszenia korzyści z dobra lub usługi w sposób bezpośredni. W odniesieniu do innych dóbr lub usług klient może mieć możliwość odnoszenia korzyści z dóbr lub usług jedynie przy połączeniu z innymi łatwo dostępnymi zasobami. Łatwo dostępny zasób to dobro lub usługa, które są sprzedawane oddzielnie (przez daną jednostkę lub inną jednostkę) lub zasób już otrzymany przez klienta od jednostki (w tym dobra lub usługi, które jednostka już przekazała klientowi na podstawie umowy) lub zasób pochodzący z innych transakcji lub zdarzeń. Różne czynniki mogą stanowić dowód na to, że klient może odnosić korzyści z dobra lub usługi albo bezpośrednio, albo w powiązaniu z innymi łatwo dostępnymi zasobami. Na przykład fakt, że jednostka regularnie sprzedaje dobro lub usługę oddzielnie, wskazywałby, że klient może odnosić korzyści z dobra lub usługi bezpośrednio lub w powiązaniu z innymi łatwo dostępnymi zasobami.

29. Podczas przeprowadzania oceny, czy przyrzeczenia jednostki do przekazania dobra lub usługi na rzecz klienta można zidentyfikować jako odrębne zgodnie z paragrafem 27 pkt b), celem jest określenie, czy na podstawie umowy przyrzeczenie polega na przekazaniu każdego z tych dóbr lub usług indywidualnie, czy też na przekazaniu połączonej pozycji lub szeregu pozycji, których przyrzczone dobra lub usługi są częściami składowymi. Czynniki, które wskazują, że dwóch przyrzeczeń jednostki do przekazania dóbr lub usług na rzecz klienta lub większej liczby takich przyrzeczeń nie można zidentyfikować jako odrębnych, obejmują między innymi następujące okoliczności:
- a) jednostka świadczy istotną usługę polegającą na łączeniu dóbr lub usług z innymi dobrami lub usługami przyrzczoneymi w umowie w pakiety dóbr lub usług, które po połączeniu stanowią połączony przedmiot lub szereg przedmiotów umowy zawartej przez klienta. Innymi słowy, jednostka używa dobra lub usługi jako nakładu do produkcji lub dostarczenia połączanego przedmiotu lub szeregu przedmiotów określonych przez klienta. Połączone przedmioty lub szereg przedmiotów mogą obejmować więcej niż jedną fazę, element lub jednostkę.
  - b) jedno dobro lub usługa, lub większa ich liczba znacznie zmieniają lub dostosowują, bądź też są znacznie zmieniane lub dostosowywane przez jedno dobro lub usługę przyrzczone w umowie, lub przez większą ich liczbę.
  - c) dobra lub usługi są w wysokim stopniu powiązane lub wysoce wzajemnie od siebie zależne. Innymi słowy, każde z tych dóbr lub usług znajduje się pod znaczącym wpływem jednego dobra lub usługi przyrzczoneych w umowie, lub pod wpływem większej ich liczby. Przykładowo w niektórych przypadkach dwa dobra lub dwie usługi, lub większa ich liczba znajdują się pod znaczącym wzajemnym wpływem, ponieważ jednostka nie byłaby w stanie zrealizować swojego przyrzeczenia poprzez niezależne przekazanie każdego z dóbr lub towarów.
30. Jeśli przyrzczone dobra lub usługi nie są odrębne, jednostka łączy je z innymi przyrzczoneymi dobrami lub usługami tak długo, aż będzie możliwe uznanie takiego pakietu dóbr lub usług za odrębny. W niektórych przypadkach może to prowadzić do tego, że jednostka ujmuje wszystkie dobra i usługi przyrzczone w umowie jako pojedyncze zobowiązanie do wykonania świadczenia.

W załączniku B zmieniono paragrafy B1, B34–B38, B52–B53 i B58 oraz dodano paragrafy B34 A, B35 A, B35B, B37 A, B59 A, B63 A i B63B. Skreślono paragraf B57. Nie zmieniono paragrafów B54–B56, B59 i B60–B63, ale zostały one uwzględnione w celu zachowania przejrzystości.

#### Załącznik B

### Objaśnienia dotyczące stosowania standardu

...

B1 Niniejsze objaśnienia zostały podzielone na następujące kategorie:

- a) ...
- i) udzielanie licencji (paragrafy B52–B63B);
- j) ...

#### Wynagrodzenie zleceniodawcy a wynagrodzenie pośrednika

B34 W przypadku gdy w dostarczanie klientowi dóbr lub usług zaangażowany jest inny podmiot, jednostka określa, czy charakter jej przyrzeczenia stanowi zobowiązanie do wykonania świadczenia polegającego na dostarczeniu przez samą jednostkę określonych dóbr lub usług (w tym przypadku jednostka jest zleceniodawcą) czy też na zleceniu innemu podmiotowi dostarczenia tych dóbr lub usług (w tym przypadku jednostka jest pośrednikiem). Jednostka określa, czy jest zleceniodawcą czy pośrednikiem w odniesieniu do każdego konkretnego dobra lub usługi przyrzczoneych klientowi. Konkretnie dobro lub usługa jest odrębnym dobrem lub usługą (lub odrębnym pakietem dóbr lub usług), które mają zostać dostarczone klientowi (zob. paragrafy 27-30). Jeżeli umowa z klientem obejmuje więcej niż jedno konkretne dobro lub usługę, jednostka może być zleceniodawcą w odniesieniu do niektórych konkretnych dóbr lub usług i pośrednikiem w odniesieniu do innych.

- B34 A Aby określić charakter swojego przyrzeczenia (zgodnie z paragrafem B34), jednostka podejmuje następujące działania:
- identyfikuje konkretne dobra lub usługi, które mają być dostarczone klientowi (którymi przykładowo może być prawo do dobra lub usługi, które mają być dostarczone przez inny podmiot, zob. paragraf 26); oraz
  - ocenia, czy sprawuje kontrolę (zgodnie z paragrafem 33) nad każdym konkretnym dobrem lub usługą przed ich przekazaniem klientowi.
- B35 Jednostka jest zleceniodawcą, jeśli sprawuje kontrolę nad konkretnym dobrem lub usługą przed ich przekazaniem klientowi. Jednostka nie musi jednak sprawować kontroli nad konkretnym dobrem, jeśli uzyskuje ona tytuł prawny do danego dobra tylko chwilowo, zanim zostanie on przeniesiony na klienta. Jednostka będąca zleceniodawcą może sama wypełnić swoje zobowiązanie do wykonania świadczenia polegającego na dostarczeniu konkretnego dobra lub usługi lub może powierzyć wypełnienie tego zobowiązania lub jego części innemu podmiotowi (np. podwykonawcy) w jej imieniu.
- B35 A W przypadku gdy w dostarczanie klientowi dóbr lub usług zaangażowany jest inny podmiot, jednostka będąca zleceniodawcą uzyskuje kontrolę nad jednym z poniższych:
- nad dobrem lub innym składnikiem aktywów tego innego podmiotu, które to dobro lub składnik aktywów następnie przekazuje klientowi;
  - nad prawem do usługi, która będzie świadczona przez inny podmiot, co daje jednostce zdolność do zlecenia temu podmiotowi świadczenia tej usługi na rzecz klienta w imieniu podmiotu;
  - nad dobrem lub usługą dostarczonymi przez inny podmiot, które jednostka łączy następnie z innymi dobrami lub usługami, dostarczając klientowi konkretne dobro lub usługę. Przykładowo, jeżeli jednostka dostarcza istotną usługę polegającą na łączeniu dóbr lub usług (zob. paragraf 29 pkt a)) dostarczanych przez inny podmiot w konkretne dobro lub usługę stanowiące przedmiot umowy zawartej przez klienta, jednostka sprawuje kontrolę nad tym konkretnym dobrem lub usługą, zanim to dobro lub usługa zostaną przekazane klientowi. Dzieje się tak, ponieważ jednostka po pierwsze uzyskuje kontrolę nad nakładami do dostarczenia dobra lub usługi (co obejmuje dobra lub usługi dostarczane przez inne strony), a następnie rozporządza możliwością ich wykorzystania w celu stworzenia połączonych przedmiotów umowy, którym jest konkretne dobro lub usługa.
- B35B Kiedy (lub począwszy od momentu, w którym) jednostka będąca zleceniodawcą wypełni zobowiązanie do wykonania świadczenia, ujmuje ona przychody w kwocie wynagrodzenia brutto, do którego – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – będzie uprawniona w zamian za to przekazane konkretne dobro lub usługę.
- B36 Jednostka jest pośrednikiem, jeśli jej zobowiązanie do wykonania świadczenia polega na zleceniu dostarczenia konkretnego dobra lub usługi przez inny podmiot. Jednostka, która jest pośrednikiem, nie sprawuje kontroli nad konkretnym dobrem lub usługą dostarczonymi przez inny podmiot przed przekazaniem ich klientowi. Kiedy (lub począwszy od momentu, w którym) jednostka będąca pośrednikiem wypełni zobowiązanie do wykonania świadczenia, ujmuje ona przychody w kwocie jakiegokolwiek opłaty lub prowizji, do której – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – będzie uprawniona w zamian za zlecenie dostarczenia konkretnych dóbr lub usług przez inny podmiot. Opłata lub prowizja należna jednostce może być kwotą wynagrodzenia netto, które jednostka zachowuje po zapłaceniu innemu podmiotowi wynagrodzenia w zamian za dobra lub usługi dostarczane przez ten podmiot.
- B37 Między innymi następujące cechy wskazują, że jednostka sprawuje kontrolę nad konkretnym dobrem lub usługą przed przekazaniem ich klientowi (a zatem jest zleceniodawcą, zob. paragraf B35):
- jednostka ponosi główną odpowiedzialność za wypełnienie przyrzeczenia dostarczenia konkretnego dobra lub usługi. Zazwyczaj obejmuje to odpowiedzialność za akceptowalność konkretnego dobra lub usługi (na przykład główną odpowiedzialność za spełnianie przez dobro lub usługę specyfikacji określonych przez klienta). Jeżeli jednostka ponosi główną odpowiedzialność za spełnienie przyrzeczenia dostarczenia konkretnego dobra lub usługi, może to świadczyć o tym, że inny podmiot zaangażowany w dostarczenie konkretnego dobra lub usługi działa w imieniu jednostki;
  - jednostka ponosi ryzyko przechowywania zapasów, zanim konkretne dobro lub usługa zostaną przekazane klientowi lub po przekazaniu kontroli klientowi (na przykład jeżeli klient ma prawo zwrotu). Na przykład jeżeli jednostka uzyskuje lub zobowiązuje się uzyskać konkretne dobro lub usługę przed uzyskaniem umowy z klientem, może to oznaczać, że jednostka posiada zdolność rozporządzania możliwością korzystania z dobra lub usługi i uzyskuje zasadniczo wszelkie pozostałe korzyści z nich wynikające przed przekazaniem ich klientowi;

- c) jednostka może swobodnie ustalać cenę konkretnego dobra lub usługi. Ustalanie ceny, którą klient płaci za konkretne dobro lub usługę, może świadczyć o tym, że jednostka posiada zdolność rozporządzania możliwością korzystania z tego dobra lub usługi i uzyskuje zasadniczo wszelkie pozostałe korzyści z nich wynikające. Możliwe jest jednak, że w niektórych przypadkach pośrednik może swobodnie ustalać ceny. Na przykład pośrednik może dysponować pewną elastycznością w ustalaniu cen w celu wygenerowania dodatkowego przychodu z tytułu świadczonej przez niego usługi polegającej na zleceniu dostarczenia dóbr lub usług przez inne podmioty na rzecz klientów.
- B37 A Cechy wymienione w paragrafie B37 mogą być mniej lub bardziej odpowiednie do przeprowadzenia oceny kontroli, w zależności od charakteru konkretnego dobra lub usługi oraz warunków umowy. Ponadto różne cechy mogą mieć bardziej decydujący wpływ w różnych umowach.
- B38 Jeżeli inna jednostka przejmuje zobowiązania jednostki do wykonania świadczenia i jej prawa wynikające z umowy, w wyniku czego jednostka nie jest już zobowiązana do wykonania świadczenia polegającego na przekazaniu klientowi konkretnego dobra lub usługi (tj. jednostka nie działa już w charakterze zleceniodawcy), jednostka nie ujmuje przychodów z tytułu tego zobowiązania do wykonania świadczenia. Zamiast tego jednostka ocenia, czy powinna ująć przychody z tytułu wypełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia polegającego na doprowadzeniu do zawarcia umowy na rzecz innego podmiotu (tj. czy jednostka działa jako pośrednik).

...

### Udzielanie licencji

- B52 Licencja ustanawia prawa klienta do własności intelektualnej jednostki. Licencje dotyczące własności intelektualnej mogą obejmować między innymi licencje dotyczące:
- oprogramowania i technologii;
  - filmów, muzyki i innych rodzajów mediów i rozrywki;
  - franczyzy; oraz
  - patentów, znaków handlowych i praw autorskich.
- B53 Oprócz przyrzeczenia udzielenia licencji klientowi jednostka może również zobowiązać się do przekazania klientowi innych dóbr lub usług. Takie przyrzeczenie może być wyraźnie wymienione w umowie lub może wynikać w sposób dorozumiany ze stosowanych przez jednostkę zwyczajowych praktyk handlowych, udostępnionej publicznie polityki jednostki lub jej stosownych oświadczeń (zob. paragraf 24). Podobnie jak w przypadku innych rodzajów umów, jeżeli umowa z klientem oprócz zobowiązania do dostarczenia dóbr lub usług obejmuje także przyrzeczenie udzielenia licencji, jednostka stosuje paragrafy 22–30 w celu zidentyfikowania każdego zobowiązania do wykonania świadczenia określonego w umowie.
- B54 Jeżeli przyrzeczenie udzielenia licencji nie jest odrębne od innych przyrzeczonych w umowie dóbr lub usług zgodnie z paragrafami 26–30, jednostka ujmuje przyrzeczenie udzielenia licencji oraz te pozostałe przyrzeczone dobra i usługi łącznie jako jedno zobowiązanie do wykonania świadczenia. Przykłady licencji, które nie są odrębne od innych dóbr lub usług określonych w umowie, to m.in.:
- licencja stanowiąca składnik dobra oraz integralną część funkcjonalności dobra; oraz
  - licencja, z której klient może korzystać wyłącznie w połączeniu z powiązaną usługą (np. usługa internetowa świadczona przez jednostkę, która to usługa daje klientowi – poprzez przyznanie licencji – dostęp do pewnej treści).
- B55 Jeżeli licencja nie jest odrębna, jednostka stosuje paragrafy 31–38 do określenia, czy zobowiązanie do wykonania świadczenia (które obejmuje przyrzeczoną licencję) stanowi zobowiązanie do wykonania świadczenia spełniane w miarę upływu czasu czy też stanowi ono zobowiązanie do wykonania świadczenia spełniane w określonym momencie.
- B56 Jeżeli przyrzeczenie udzielenia licencji jest odrębne od innych dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie, a zatem stanowi oddzielne zobowiązanie do wykonania świadczenia, jednostka ustala, czy przekazanie na rzecz klienta w ramach licencji następuje w określonym momencie czy też w miarę upływu czasu. Przy ustalaniu tej okoliczności jednostka rozważa, czy przyrzeczenie udzielenia licencji klientowi przez jednostkę ma na celu zapewnienie klientowi:
- prawa do dostępu do własności intelektualnej jednostki w formie, w jakiej istnieje ona przez cały okres ważności licencji; albo
  - prawa do korzystania z własności intelektualnej jednostki w formie, w jakiej istnieje ona w momencie udzielenia licencji.

**Ustalenie charakteru przyrzeczenia jednostki**

- B57 [skreślony]
- B58 Przyrzeczenie udzielenia licencji przez jednostkę stanowi przyrzeczenie do zapewnienia prawa do dostępu do własności intelektualnej jednostki, jeśli spełnione są wszystkie następujące kryteria:
- zgodnie z wymogami określonymi w umowie lub uzasadnionymi oczekiwaniami klienta jednostka podejmie działania, które będą miały znaczący wpływ na własność intelektualną, do której klient uzyskał prawo (zob. paragrafy B59 i B59 A);
  - prawa przyznane na mocy licencji wystawiają klienta bezpośrednio na pozytywne lub negatywne skutki działań jednostki określonych w paragrafie B58 pkt a); oraz
  - działania te – w toku ich podejmowania – nie prowadzą do przekazania dóbr lub usług klientowi (zob. paragraf 25).
- B59 Czynniki, które mogą wskazywać, że klient może w uzasadniony sposób spodziewać się, że jednostka podejmie działania, które mają znaczący wpływ na własność intelektualną, obejmują zwyczajowe praktyki handlowe jednostki, jej opublikowaną politykę lub stosowne oświadczenia. Istnienie wspólnych interesów gospodarczych – choć nie jest ono rozstrzygające – (np. opłata licencyjna uzależniona od wielkości sprzedaży) między jednostką a klientem w związku z własnością intelektualną, do której klient uzyskał prawo, może również wskazywać, że klient może w uzasadniony sposób spodziewać się, że jednostka podejmie takie działania.
- B59 A Działania jednostki mają znaczący wpływ na własność intelektualną, do której klient uzyskał prawa, jeżeli spełniony jest jeden z następujących warunków:
- przewiduje się, że działania te znacząco zmienią formę (na przykład wzór i model lub zawartość) lub funkcjonalność (na przykład zdolność pełnienia funkcji lub wykonywania zadania) własności intelektualnej; albo
  - zdolność klienta do czerpania korzyści z własności intelektualnej w znaczący sposób wynika z tych działań i zależy od nich. Na przykład korzyści z marki często wynikają z bieżących działań jednostki wspierających lub utrzymujących wartość własności intelektualnej lub zależą od tych działań.
- W związku z tym, jeżeli własność intelektualna, do której klient posiada prawa, ma znaczącą funkcjonalność sama w sobie, znaczna część korzyści płynących z tej własności intelektualnej wynika z tej funkcjonalności. W konsekwencji działania jednostki nie będą miały znaczącego wpływu na zdolność klienta do czerpania korzyści z tej własności intelektualnej, chyba że działania te znacząco zmienią jej formę lub funkcjonalność. Do rodzajów własności intelektualnej, które często mają znaczącą funkcjonalność same w sobie, należą: oprogramowanie, związki biologiczne lub receptury leków, a także ukończone treści medialne (na przykład filmy, programy telewizyjne i nagrania muzyczne).
- B60 Jeżeli spełnione są kryteria zawarte w paragrafie B58, jednostka ujmuje przyrzeczenie udzielenia licencji jako zobowiązanie do wykonania świadczenia spełniane w miarę wpływu czasu, ponieważ klient będzie jednocześnie otrzymywał i czerpał korzyści ze świadczenia wykonywanego przez jednostkę, polegającego na zapewnieniu dostępu do jej własności intelektualnej w czasie wykonywania świadczenia (zob. paragraf 35 pkt a)). Jednostka stosuje paragrafy 39–45 w celu wyboru odpowiedniej metody pomiaru stopnia całkowitego spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia polegającego na zapewnieniu dostępu.
- B61 Jeżeli kryteria zawarte w paragrafie B58 nie są spełnione, przyrzeczenie jednostki obejmuje zapewnienie prawa do korzystania z własności intelektualnej jednostki w formie, w jakiej ta własność intelektualna istnieje (pod względem struktury i funkcjonalności) w momencie udzielenia licencji klientowi. Oznacza to, że klient może rozporządzać możliwością korzystania z licencji i uzyskiwać zasadniczo wszelkie pozostałe korzyści wynikające z licencji w momencie przekazania licencji. Jednostka ujmuje przyrzeczenie zapewnienia prawa do korzystania z własności intelektualnej jednostki jako zobowiązania do wykonania świadczenia spełniane w określonym momencie. Jednostka stosuje paragraf 38, aby określić moment przekazania licencji klientowi. Nie można natomiast ujmować przychodów w przypadku licencji, która zapewnia prawo do korzystania z własności intelektualnej jednostki przed początkiem okresu, w którym klient ma możliwość korzystania i uzyskiwania korzyści z licencji. Na przykład jeżeli okres ważności licencji oprogramowania rozpoczyna się, zanim jednostka poda (lub w inny sposób udostępni) klientowi kod, który umożliwi klientowi niezwłoczne stosowanie oprogramowania, jednostka nie ujmuje przychodów, zanim ten kod nie zostanie podany (lub w inny sposób udostępniony).

- B62 Przy ustalaniu, czy licencja zapewnia prawo do dostępu do własności intelektualnej jednostki lub prawo do korzystania z jej własności intelektualnej, jednostka nie uwzględnia następujących czynników:
- ograniczeń czasowych, terytorialnych lub dotyczących sposobu wykorzystania, ponieważ ograniczenia te określają cechy przyrzeczonej licencji, a nie określają tego, czy dana jednostka spełnia swoje zobowiązanie do wykonania świadczenia w określonym momencie lub też w miarę upływu czasu;
  - gwarancji przedstawionych przez jednostkę, świadczących o tym, że posiada ona pozostające w mocy prawo patentowe do własności intelektualnej oraz że będzie chronić to prawo przed nieuprawnionym wykorzystaniem, ponieważ przyzreczenie ochrony praw patentowych nie stanowi zobowiązania do wykonania świadczenia; ochrona praw patentowych odnosi się bowiem do wartości aktywów własności intelektualnej jednostki i stanowi zapewnienie dla klienta, że przekazana licencja odpowiada specyfikacji licencji przyrzeczonej w umowie.

**Oplaty licencyjne uzależnione od wielkości sprzedaży lub częstotliwości użytkowania**

- B63 Niezależnie od wymogów określonych w paragrafach 56–59 jednostka ujmuje przychody z tytułu opłat licencyjnych uzależnionych od wielkości sprzedaży lub częstotliwości użytkowania, przyrzeczonej w zamian za udzielenie licencji do praw dotyczącej własności intelektualnej, dopiero gdy (lub począwszy od momentu, w którym) ma miejsce późniejsze z następujących zdarzeń:
- kolejna sprzedaż lub kolejne wykorzystanie; oraz
  - wykonanie (lub częściowe wykonanie) zobowiązania do wykonania świadczenia, do którego przypisano niektóre lub wszystkie opłaty licencyjne uzależnione od wielkości sprzedaży lub częstotliwości użytkowania.
- B63 A Wymóg, by opłata licencyjna była uzależniona od wielkości sprzedaży lub częstotliwości użytkowania przewidziany w paragrafie B63, ma zastosowanie, jeżeli opłata licencyjna dotyczy wyłącznie licencji do praw dotyczących własności intelektualnej lub jeżeli licencja do praw dotyczących własności intelektualnej jest główną pozycją, której dotyczy opłata licencyjna (na przykład licencja do praw dotyczących własności intelektualnej może być główną pozycją, której dotyczy opłata licencyjna, jeżeli jednostka posiada uzasadnione oczekiwania, że klient przypisałby znacznie większą wartość licencji niż innym dobrom lub usługom, których dotyczy opłata licencyjna).
- B63B Jeżeli spełniony jest wymóg określony w paragrafie B63 A, przychody z opłaty licencyjnej uzależnionej od wielkości sprzedaży lub częstotliwości użytkowania ujmowane są całkowicie zgodnie z paragrafem B63. Jeżeli wymóg określony w paragrafie B63 A nie jest spełniony, w odniesieniu do opłaty licencyjnej uzależnionej od wielkości sprzedaży lub częstotliwości użytkowania zastosowanie mają wymogi dotyczące zmiennych składników wynagrodzenia określone w paragrafach 50-59.

W załączniku C zmieniono paragrafy C2, C5 i C7 oraz dodano paragrafy C1B, C7 A i C8 A. Nie zmieniono paragrafów C3 i C6, ale zostały one uwzględnione w celu zachowania przejrzystości.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- C1B Na podstawie dokumentu *Wyjaśnienia do MSSF 15 Przychody z umów z klientami* wydanego w kwietniu 2016 r. zmieniono paragrafy 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 i C7, skreślono paragraf B57 oraz dodano paragrafy B34 A, B35 A, B35B, B37 A, B59 A, B63 A, B63B, C7 A i C8 A. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2018 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do wcześniejszego okresu, fakt ten ujawnia.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- C2 Na potrzeby wymogów przejściowych określonych w paragrafach C3–C8 A:
- data pierwszego zastosowania to początek okresu sprawozdawczego, w którym jednostka stosuje niniejszy standard po raz pierwszy; oraz
  - zakończona umowa to umowa, w ramach której jednostka przekazała wszystkie dobra lub usługi identyfikowane zgodnie z MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*, MSR 18 *Przychody* i ze związanymi z nimi interpretacjami.
- C3 Jednostka stosuje niniejszy standard z zastosowaniem jednej z następujących dwóch metod:
- retrospektywnie dla każdego wcześniejszego okresu sprawozdawczego prezentowanego zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*, z zastrzeżeniem wskazówek zawartych w paragrafie C5; albo
  - retrospektywnie z łącznym efektem pierwszego zastosowania niniejszego standardu ujętym w dniu pierwszego zastosowania zgodnie z paragrafami C7–C8.

...



- C5 Stosując niniejszy standard retrospektywnie zgodnie z paragrafem C3 pkt a), jednostka może korzystać z jednego lub więcej następujących praktycznych rozwiązań:
- a) w odniesieniu do zakończonych umów nie ma obowiązku przekształcania umów, które:
    - (i) rozpoczynają się i kończą w tym samym rocznym okresie sprawozdawczym; albo
    - (ii) zostały zakończone przed rozpoczęciem najwcześniejszego prezentowanego okresu;
  - b) w odniesieniu do zakończonych umów, które przewidują wynagrodzenie zmienne, jednostka może stosować ceny transakcyjne na dzień zakończenia umowy i nie szacować kwot wynagrodzenia zmiennego w porównawczych okresach sprawozdawczych;
  - c) w odniesieniu do umów, które zostały zmienione przed rozpoczęciem najwcześniejszego prezentowanego okresu, jednostka nie ma obowiązku retrospektywnie przekształcać umowy w związku z tymi zmianami umowy zgodnie z paragrafami 20-21. Zamiast tego jednostka odzwierciedla zagregowany efekt wszystkich zmian, które miały miejsce przed rozpoczęciem najwcześniejszego prezentowanego okresu podczas:
    - (i) identyfikowania spełnionych i niespełnionych zobowiązań do wykonania świadczenia;
    - (ii) ustalania ceny transakcyjnej; oraz
    - (iii) przypisywania ceny transakcyjnej do spełnionych i niespełnionych zobowiązań do wykonania świadczenia;
  - d) w odniesieniu do wszystkich okresów sprawozdawczych przedstawionych przed datą pierwszego zastosowania jednostka nie musi ujawniać kwoty ceny transakcyjnej przypisanej do pozostałych zobowiązań do wykonania świadczenia ani wyjaśniać, kiedy – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – może ona ująć tę kwotę jako przychody (zob. paragraf 120).
- C6 Jeżeli chodzi o wszystkie stosowane przez jednostkę praktyczne rozwiązania opisane w paragrafie C5, jednostka stosuje te rozwiązania konsekwentnie do wszystkich umów we wszystkich przedstawianych okresach sprawozdawczych. Ponadto jednostka ujawnia wszystkie następujące informacje:
- a) rozwiązania, z których skorzystano; oraz
  - b) w racjonalnie możliwym zakresie, jakościową ocenę szacunkowego wpływu zastosowania każdego z tych rozwiązań.
- C7 Jeżeli jednostka zdecyduje się na stosowanie niniejszego standardu retrospektywnie zgodnie z paragrafem C3 pkt b), ujmuje łączny efekt pierwszego zastosowania niniejszego standardu jako korektę salda początkowego zysków zatrzymanych (lub odpowiednio innego składnika kapitału własnego) w rocznym okresie sprawozdawczym, w którym przypada dzień pierwszego zastosowania. W ramach tej przejściowej metody jednostka może zdecydować się na stosowanie niniejszego standardu retrospektywnie jedynie do umów, które nie są zakończone na dzień pierwszego zastosowania (na przykład na dzień 1 stycznia 2018 r. w odniesieniu do jednostki, której rok obrotowy kończy się 31 grudnia).
- C7 A Jednostka stosująca niniejszy standard retrospektywnie zgodnie z paragrafem C3 pkt b) może również stosować praktyczne rozwiązanie opisane w paragrafie C5 pkt c) w odniesieniu do:
- a) wszystkich zmian umowy, które miały miejsce przed rozpoczęciem najwcześniejszego prezentowanego okresu; albo
  - b) wszystkich zmian umowy, które miały miejsce przed datą pierwszego zastosowania.
- Jeżeli jednostka stosuje to praktyczne rozwiązanie, stosuje ona to rozwiązanie konsekwentnie do wszystkich umów i ujawnia informacje zgodnie z wymogami określonymi w paragrafie C6.
- ...
- C8 A Jednostka stosuje *Wyjaśnienia do MSSF 15* (zob. paragraf C1B) retrospektywnie zgodnie z MSR 8. Stosując zmiany retrospektywnie, jednostka stosuje zmiany, jakby były one włączone do MSSF 15 w dniu pierwszego zastosowania. W konsekwencji jednostka nie stosuje zmian do okresów sprawozdawczych lub umów, do których nie mają zastosowania wymogi MSSF 15 zgodnie z paragrafami C2-C8. Przykładowo, jeżeli jednostka stosuje MSSF 15 zgodnie z paragrafem C3 lit. b) tylko do umów, które nie są zakończone w dniu pierwszego zastosowania, jednostka nie przekształca zakończonych umów w dniu pierwszego zastosowania MSSF 15 ze względu na te zmiany.