

VERORDENING (EU) 2017/1987 VAN DE COMMISSIE**van 31 oktober 2017****houdende wijziging van Verordening (EG) nr. 1126/2008 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad wat International Financial Reporting Standard 15 betreft****(Voor de EER relevante tekst)**

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie,

Gezien Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen ⁽¹⁾, en met name artikel 3, lid 1,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) Bij Verordening (EG) nr. 1126/2008 van de Commissie ⁽²⁾ is een aantal op 15 oktober 2008 bestaande internationale standaarden en interpretaties goedgekeurd.
- (2) Op 12 april 2016 heeft de International Accounting Standards Board (IASB) wijzigingen in International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 „Opbrengsten van contracten met klanten” gepubliceerd. Met de wijzigingen wordt beoogd sommige vereisten te verduidelijken en in aanvullende maatregelen te voorzien met het oog op het vergemakkelijken van de overgang voor ondernemingen die de standaard willen toepassen.
- (3) Overleg met de European Financial Reporting Advisory Group heeft bevestigd dat de wijzigingen in IFRS 15 beantwoorden aan de in artikel 3, lid 2, van Verordening (EG) nr. 1606/2002 vervatte goedkeuringscriteria.
- (4) Verordening (EG) nr. 1126/2008 dient derhalve dienovereenkomstig te worden gewijzigd.
- (5) De in deze verordening vervatte maatregelen zijn in overeenstemming met het advies van het Regelgevend Comité voor financiële verslaglegging.

HEEFT DE VOLGENDE VERORDENING VASTGESTELD:

Artikel 1

In de bijlage bij Verordening (EG) nr. 1126/2008 wordt International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 „Opbrengsten van contracten met klanten” gewijzigd overeenkomstig de bijlage bij deze verordening.

Artikel 2

Elke onderneming past de in artikel 1 bedoelde wijzigingen toe vanaf uiterlijk de aanvangsdatum van haar eerste boekjaar dat op of na 1 januari 2018 van start gaat.

*Artikel 3*Deze verordening treedt in werking op de twintigste dag na die van de bekendmaking ervan in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.⁽¹⁾ PB L 243 van 11.9.2002, blz. 1.⁽²⁾ Verordening (EG) nr. 1126/2008 van de Commissie van 3 november 2008 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad (PB L 320 van 29.11.2008, blz. 1).

Deze verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.

Gedaan te Brussel, 31 oktober 2017.

Voor de Commissie
De voorzitter
Jean-Claude JUNCKER

BIJLAGE

Verduidelijkingen van IFRS 15*Opbrengsten van contracten met klanten***Wijzigingen in****IFRS 15 Opbrengsten van contracten met klanten**

De alinea's 26, 27 en 29 worden gewijzigd. De alinea's 28 en 30 zijn niet gewijzigd, maar zijn hier toch opgenomen voor het leesgemak.

Onderscheiden goederen of diensten

26. Afhankelijk van het contract kunnen beloofde goederen of diensten onder meer het volgende omvatten:
- a) verkoop van door een entiteit geproduceerde goederen (bijvoorbeeld voorraad van een fabrikant);
 - b) doorverkoop van door een entiteit gekochte goederen (bijvoorbeeld handelswaar van een detailhandelaar);
 - c) doorverkoop van rechten op door een entiteit gekochte goederen of diensten (bijvoorbeeld een ticket dat wordt doorverkocht door een entiteit die handelt als principaal, als beschreven in de alinea's B34 tot en met B38);
 - d) uitvoeren van een contractueel overeengekomen taak (of taken) voor een klant;
 - e) leveren van een dienst die erin bestaat bereid te zijn goederen of diensten te leveren (bijvoorbeeld onbepaalde updates van software die worden geleverd wanneer en als deze beschikbaar zijn), of voor een klant goederen of diensten beschikbaar te stellen die gebruikt mogen worden zoals en wanneer de klant dat wenst;
 - f) leveren van een dienst van regeling voor een andere partij van de overdracht van goederen of diensten aan een klant (bijvoorbeeld handelend als agent van een andere partij, als beschreven in de alinea's B34 tot en met B38);
 - g) verlenen van rechten op in de toekomst te leveren goederen of diensten die een klant aan zijn klant kan doorverkopen of leveren (bijvoorbeeld een entiteit die een product aan een detailhandelaar verkoopt, belooft bijkomende goederen of diensten over te dragen aan een particulier die het product van de detailhandelaar koopt);
 - h) bouwen, produceren of ontwikkelen van een actief namens een klant;
 - i) verlenen van licenties (zie de alinea's B52 tot en met B63); en
 - j) verlenen van opties om bijkomende goederen of diensten te kopen (wanneer die opties aan een klant een materieel recht verlenen, als beschreven in de alinea's B39 tot en met B43).
27. Een goed dat, of een dienst die, aan een klant wordt beloofd, is onderscheiden als aan beide volgende voorwaarden wordt voldaan:
- a) de klant kan van het goed of de dienst profiteren ofwel op zichzelf, ofwel in combinatie met andere gemakkelijk voor de klant beschikbare middelen (d.w.z. het goed of de dienst is in staat onderscheiden te zijn); en
 - b) de belofte van de entiteit om het goed of de dienst aan de klant over te dragen, is afzonderlijk identificeerbaar van andere beloften in het contract (d.w.z. de belofte om het goed of de dienst over te dragen, is onderscheiden binnen de context van het contract).
28. Een klant kan in overeenstemming met alinea 27(a) van een goed of een dienst profiteren als het goed of de dienst zou kunnen worden gebruikt, worden geconsumeerd, voor een bedrag groter dan de afvalwaarde worden verkocht of anderszins worden aangehouden op een wijze die economische voordelen genereert. Voor sommige goederen of diensten is een klant mogelijk in staat van een goed of een dienst op zichzelf te profiteren. Voor andere goederen of diensten is een klant mogelijk alleen in staat van een goed of een dienst te profiteren in combinatie met andere gemakkelijk beschikbare middelen. Een gemakkelijk beschikbaar middel is een goed dat, of een dienst die, (door de entiteit of een andere entiteit) afzonderlijk wordt verkocht of een middel dat de klant reeds van de entiteit heeft verkregen (inclusief goederen of diensten die de entiteit op basis van het contract reeds aan de klant heeft overgedragen) of dat van andere transacties of gebeurtenissen afkomstig is. Uit diverse factoren kan blijken dat de klant van een goed of een dienst kan profiteren ofwel op zichzelf, ofwel in combinatie met andere gemakkelijk beschikbare middelen. Bijvoorbeeld het feit dat de entiteit een goed of dienst regelmatig afzonderlijk verkoopt, zou erop wijzen dat een klant van het goed of de dienst kan profiteren ofwel op zichzelf, ofwel in combinatie met andere gemakkelijk beschikbare middelen.

29. Bij de beoordeling of de beloften van een entiteit om goederen of diensten aan een klant over te dragen, afzonderlijk identificeerbaar zijn in overeenstemming met alinea 27(b), komt het erop aan te bepalen of de aard van de belofte, binnen de context van het contract, erin bestaat elk van die goederen of diensten individueel over te dragen of, in plaats daarvan, een gecombineerde zaak of zaken over te dragen waarbij de beloofde goederen of diensten inputs zijn. Factoren die erop wijzen dat twee of meer beloften om goederen of diensten aan een klant over te dragen, niet afzonderlijk identificeerbaar zijn, omvatten, maar zijn niet beperkt tot het volgende:
- a) de entiteit levert een significante dienst van integratie van de goederen of diensten met andere in het contract beloofde goederen of diensten tot een bundel van goederen of diensten die de gecombineerde output of outputs vormen waarvoor de klant een contract heeft gesloten. Met andere woorden, de entiteit gebruikt de goederen of diensten als inputs om de door de klant bepaalde gecombineerde output of outputs te produceren of te leveren. Een gecombineerde output kan, of gecombineerde outputs kunnen, eventueel meer dan één fase, element of eenheid omvatten;
 - b) een of meer van de goederen of diensten brengen een significante wijziging of aanpassing aan in, of worden significant gewijzigd of aangepast door, een of meer van de andere goederen of diensten die in het contract worden beloofd;
 - c) de goederen of diensten zijn in hoge mate onderling afhankelijk of verbonden. Met andere woorden, elk van de goederen of diensten wordt significant beïnvloed door een of meer van de andere goederen of diensten in het contract. In sommige gevallen worden bijvoorbeeld twee of meer goederen of diensten significant door elkaar beïnvloed omdat de entiteit haar belofte niet zou kunnen vervullen door elk van de goederen of diensten onafhankelijk over te dragen
30. Als een beloofd goed of een beloofde dienst niet onderscheiden is, moet een entiteit dat goed of die dienst met andere beloofde goederen of diensten combineren totdat zij een onderscheiden bundel van goederen of diensten identificeert. In sommige gevallen zou dat ertoe leiden dat de entiteit alle in een contract beloofde goederen of diensten administratief verwerkt als één enkele prestatieverplichting.

In bijlage B worden de alinea's B1, B34 tot en met B38, B52, B53 en B58 gewijzigd en de alinea's B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A en B63B toegevoegd. Alinea B57 wordt verwijderd. De alinea's B54, B55, B56, B59 en B60 tot en met B63 zijn niet gewijzigd, maar zijn hier toch opgenomen voor het leesgemak.

Bijlage B

Toepassingsleidraad

...

- B1 Deze toepassingsleidraad is in de volgende categorieën georganiseerd:
- a) ...
 - i) licentieverlening (alinea's B52 tot en met B63B);
 - j) ...

De principaal vergeleken met de agent

- B34 Wanneer een andere partij betrokken is bij het leveren van goederen of diensten aan een klant, moet de entiteit bepalen of de aard van haar belofte een prestatieverplichting is om de gespecificeerde goederen of diensten zelf te leveren (d.w.z. de entiteit is een principaal) of om te regelen dat de andere partij die goederen of diensten levert (d.w.z. de entiteit is een agent). Voor elk gespecificeerd goed dat, of elke gespecificeerde dienst die, aan de klant is beloofd, bepaalt een entiteit of zij een principaal of een agent is. Een gespecificeerd goed of een gespecificeerde dienst is een onderscheiden goed dat, of een onderscheiden dienst (of een onderscheiden bundel van goederen of diensten) die, aan de klant moet worden geleverd (zie de alinea's 27 tot en met 30). Indien een contract met een klant meer dan één gespecificeerd goed of gespecificeerde dienst omvat, kan een entiteit voor sommige gespecificeerde goederen of diensten een principaal zijn en voor andere een agent.

- B34A Om de aard van haar belofte (als beschreven in alinea B34) te bepalen, moet de entiteit:
- a) de aan de klant te leveren gespecificeerde goederen of diensten identificeren (die bijvoorbeeld kunnen bestaan uit een recht op een door een andere partij te leveren goed of dienst (zie alinea 26)); en
 - b) beoordelen of zij zeggenschap (als beschreven in alinea 33) over elk gespecificeerd goed of elke gespecificeerde dienst heeft voordat dat goed of die dienst aan de klant wordt overgedragen.
- B35 Een entiteit is een principaal indien zij zeggenschap over het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst heeft voordat dat goed of die dienst aan een klant wordt overgedragen. Een entiteit heeft echter niet noodzakelijkerwijs zeggenschap over een gespecificeerd goed indien de entiteit slechts tijdelijk de juridische eigendom van het goed verkrijgt voordat de juridische eigendom aan een klant wordt overgedragen. Een entiteit die een principaal is, kan haar prestatieverplichting om het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst te leveren zelf vervullen of kan een andere partij (bijvoorbeeld een onderaannemer) inhuren om namens haar sommige of alle prestatieverplichtingen te vervullen.
- B35A Wanneer een andere partij bij de levering van goederen of diensten aan een klant betrokken is, verkrijgt een entiteit die een principaal is zeggenschap over een van de volgende elementen:
- a) een goed of een ander actief van de andere partij dat het vervolgens aan de klant overdraagt;
 - b) een recht op een door de andere partij te verlenen dienst dat de entiteit in staat stelt die partij op te dragen de dienst namens de entiteit aan de klant te leveren;
 - c) een goed of dienst van de andere partij dat, respectievelijk die, zij vervolgens met andere goederen of diensten combineert bij het leveren van het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst aan de klant. Indien een entiteit bijvoorbeeld een significante dienst van integratie van goederen of diensten (zie alinea 29(a)) levert die door een andere partij wordt geleverd als input voor het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst waarvoor de klant een contract heeft gesloten, heeft de entiteit zeggenschap over het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst voordat dat goed of die dienst aan de klant wordt overgedragen. Dat komt omdat de entiteit eerst zeggenschap over de inputs voor het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst (dat, respectievelijk die, goederen of diensten van andere partijen omvat) verkrijgt en het gebruik ervan bestemt om de gecombineerde output te creëren die het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst uitmaakt.
- B35B Wanneer (of naarmate) een entiteit die een principaal is een prestatieverplichting vervult, neemt de entiteit opbrengsten op voor de brutovergoeding waarop zij verwacht recht te zullen hebben in ruil voor het gespecificeerde goed dat, of de gespecificeerde dienst die, is overgedragen.
- B36 Een entiteit is een agent als de prestatieverplichting van de entiteit erin bestaat de levering van het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst door een andere partij te regelen. Een entiteit die een agent is, heeft geen zeggenschap over het gespecificeerde goed dat, of de gespecificeerde dienst die, door een andere partij wordt geleverd voordat dat goed of die dienst aan de klant wordt overgedragen. Wanneer (of naarmate) een entiteit die een agent is een prestatieverplichting vervult, neemt de entiteit opbrengsten op voor het bedrag van de honoraria of provisies waarop zij verwacht recht te zullen hebben in ruil voor het regelen dat de gespecificeerde goederen of diensten door de andere partij worden geleverd. Het honorarium of de provisie van een entiteit zou de nettovergoeding kunnen zijn die de entiteit behoudt na het betalen aan de andere partij van de vergoeding ontvangen in ruil voor de goederen of diensten die door die partij moeten worden geleverd.
- B37 Indicatoren dat een entiteit zeggenschap over het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst heeft voordat het goed of de dienst aan de klant wordt overgedragen (en derhalve een principaal is (zie alinea B35)), omvatten, maar zijn niet beperkt tot het volgende:
- a) de entiteit is primair verantwoordelijk voor het vervullen van de belofte om het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst te leveren. Dit omvat normaliter de verantwoordelijkheid voor de aanvaardbaarheid van het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst (bijvoorbeeld primaire verantwoordelijkheid voor het goed dat, of de dienst die, aan de specificaties van de klant voldoet). Indien de entiteit primair verantwoordelijk is voor het vervullen van de belofte om het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst te leveren, kan dit erop wijzen dat de andere partij die bij het leveren van het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst betrokken is, namens de entiteit handelt;
 - b) de entiteit loopt voorraadriscico voordat het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst aan een klant is overgedragen of nadat de zeggenschap aan de klant is overgedragen (bijvoorbeeld indien de klant een recht van retour heeft). Indien de entiteit bijvoorbeeld het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst verkrijgt, of toezegt te zullen verkrijgen, voordat zij een contract met een klant verkrijgt, kan dit erop wijzen dat de entiteit in staat is het gebruik van het goed of de dienst te bestemmen en nagenoeg alle resterende voordelen van het goed of de dienst te verkrijgen voordat dit goed of die dienst aan de klant wordt overgedragen;

- c) de entiteit heeft beslissingsvrijheid bij het vaststellen van de prijs voor het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst. Het vaststellen van de prijs die de klant voor het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst betaalt, kan erop wijzen dat de entiteit in staat is het gebruik van het goed of de dienst te bestemmen en nagenoeg alle resterende voordelen van het goed of de dienst te verkrijgen. In sommige gevallen kan een agent echter beslissingsvrijheid hebben bij het vaststellen van prijzen. Een agent kan bijvoorbeeld over enige flexibiliteit beschikken bij het vaststellen van prijzen om extra opbrengsten te genereren uit zijn dienst die erin bestaat te regelen dat andere partijen goederen of diensten aan klanten leveren.
- B37A De indicatoren in alinea B37 kunnen meer of minder relevant zijn bij het beoordelen van zeggenschap, al naargelang de aard van het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst en de voorwaarden van het contract. Afhankelijk van het contract kunnen andere indicatoren bovendien een overtuigender bewijs leveren.
- B38 Als een andere entiteit de in het contract vastgelegde prestatieverplichtingen en contractuele rechten van de entiteit op zich neemt zodat de entiteit niet langer verplicht is de prestatieverplichting te vervullen om het gespecificeerde goed of de gespecificeerde dienst aan de klant over te dragen (d.w.z. de entiteit handelt niet langer als principaal), mag de entiteit geen opbrengsten voor die prestatieverplichting opnemen. In plaats daarvan moet de entiteit beoordelen of zij opbrengsten opneemt voor het vervullen van een prestatieverplichting om een contract voor de andere partij te verkrijgen (d.w.z. of de entiteit als een agent handelt).

...

Licentieverlening

- B52 Een licentie stelt de rechten van een klant op de intellectuele eigendom van een entiteit vast. Licenties van intellectuele eigendom kunnen onder meer licenties van het volgende omvatten:
- a) software en technologie;
 - b) films, muziek en andere vormen van media en amusement;
 - c) franchises; en
 - d) octrooien, handelsmerken en auteursrechten.
- B53 Naast een belofte om een licentie (of licenties) aan een klant te verlenen, kan een entiteit ook beloven andere goederen of diensten aan de klant over te dragen. Die beloften kunnen expliciet in het contract worden vermeld of impliciet uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken, gepubliceerde gedragslijnen of specifieke verklaringen van een entiteit voortvloeien (zie alinea 24). Net als bij andere soorten contracten moet een entiteit, wanneer een contract met een klant naast andere beloofde goederen of diensten een belofte omvat om een licentie (of licenties) te verlenen, de alinea's 22 tot en met 30 toepassen om elk van de prestatieverplichtingen in het contract te identificeren.
- B54 Als de belofte om een licentie te verlenen niet onderscheiden is van andere beloofde goederen of diensten in het contract in overeenstemming met de alinea's 26 tot en met 30, moet een entiteit de belofte om een licentie te verlenen en die andere beloofde goederen of diensten samen als één enkele prestatieverplichting administratief verwerken. Voorbeelden van licenties die niet onderscheiden zijn van andere beloofde goederen of diensten in het contract zijn onder meer:
- a) een licentie die een component vormt van een materieel goed en essentieel is voor de functionaliteit van het goed; en
 - b) een licentie waarvan de klant alleen in combinatie met een desbetreffende dienst kan profiteren (zoals een door de entiteit geleverde onlinedienst die door het verlenen van een licentie de klant in staat stelt toegang te hebben tot content).
- B55 Als de licentie niet onderscheiden is, moet een entiteit de alinea's 31 tot en met 38 toepassen om te bepalen of de prestatieverplichting (die de beloofde licentie omvat) een over een periode of een op een tijdstip vervulde prestatieverplichting is.
- B56 Als de belofte om de licentie te verlenen onderscheiden is van de andere beloofde goederen of diensten in het contract en de belofte om de licentie te verlenen derhalve een afzonderlijke prestatieverplichting is, moet een entiteit bepalen of de licentie op een tijdstip dan wel over een periode aan een klant wordt overgedragen. Hierbij moet een entiteit in aanmerking nemen of de aard van de belofte van de entiteit bij het verlenen van de licentie aan een klant erin bestaat aan de klant:
- a) ofwel een recht te verlenen om toegang te hebben tot de intellectuele eigendom van de entiteit zoals deze tijdens de hele duur van de licentie bestaat;
 - b) ofwel een recht te verlenen om gebruik te maken van de intellectuele eigendom van de entiteit zoals deze bestaat op het tijdstip waarop de licentie wordt verleend.

Bepalen van de aard van de belofte van een entiteit

- B57 [verwijderd]
- B58 De aard van de belofte van een entiteit bij het verlenen van een licentie is een belofte om een recht op toegang tot de intellectuele eigendom van de entiteit te verlenen als alle volgende criteria zijn vervuld:
- a) het contract vereist, of de klant verwacht redelijkerwijs, dat de entiteit activiteiten zal ondernemen die significant van invloed zijn op de intellectuele eigendom waarop de klant rechten heeft (zie de alinea's B59 en B59A);
 - b) de door de licentie verleende rechten stellen de klant direct bloot aan alle positieve of negatieve effecten van de in alinea B58(a) geïdentificeerde activiteiten van de entiteit; en
 - c) die activiteiten resulteren niet in de overdracht van een goed of een dienst aan de klant naarmate die activiteiten plaatsvinden (zie alinea 25).
- B59 Factoren die erop kunnen wijzen dat een klant redelijkerwijs zou kunnen verwachten dat een entiteit activiteiten zal ondernemen die significant van invloed zijn op de intellectuele eigendom, zijn onder meer de gebruikelijke bedrijfspraktijken, gepubliceerde gedragslijnen of specifieke verklaringen van de entiteit. Hoewel niet bepalend, kan ook het bestaan van een gedeeld economisch belang (bijvoorbeeld een royalty op basis van gerealiseerde verkopen) tussen de entiteit en de klant met betrekking tot de intellectuele eigendom waarop de klant rechten heeft, erop wijzen dat de klant redelijkerwijs zou kunnen verwachten dat de entiteit zulke activiteiten zal ondernemen.
- B59A Activiteiten van een entiteit zijn significant van invloed op de intellectuele eigendom waarop de klant rechten heeft wanneer:
- a) ofwel wordt verwacht dat die activiteiten de vorm (bijvoorbeeld de opzet of inhoud) of de functionaliteit (bijvoorbeeld het vermogen om een functie of taak te vervullen) van de intellectuele eigendom significant zullen wijzigen;
 - b) ofwel het vermogen van de klant om voordeel uit de intellectuele eigendom te halen, grotendeels voortvloeit uit, of afhankelijk is van, die activiteiten. Het voordeel van een merk vloeit bijvoorbeeld vaak voort uit, of is vaak afhankelijk van, de lopende activiteiten van de entiteit die de waarde van de intellectuele eigendom ondersteunen of in stand houden.
- Indien de intellectuele eigendom waarop de klant rechten heeft een significante opzichzelfstaande functionaliteit heeft, vloeit een aanzienlijk gedeelte van het voordeel van die intellectuele eigendom derhalve uit die functionaliteit voort. Het vermogen van de klant om voordeel uit die intellectuele eigendom te halen, zou bijgevolg niet significant door de activiteiten van de entiteit worden beïnvloed, tenzij die activiteiten de vorm of functionaliteit ervan significant wijzigen. Soorten intellectuele eigendom die vaak een significante opzichzelfstaande functionaliteit hebben, zijn onder meer software, biologische verbindingen of geneesmiddelenformules, en afgewerkte media-inhoud (bijvoorbeeld films, televisieprogramma's en muziekopnames).
- B60 Als de criteria in alinea B58 worden vervuld, moet een entiteit de belofte om een licentie te verlenen administratief verwerken als een over een periode vervulde prestatieverplichting omdat de klant het voordeel van de prestatie van de entiteit om toegang tot haar intellectuele eigendom te verlenen, gelijktijdig zal ontvangen en consumeren naarmate de prestatie plaatsvindt (zie alinea 35(a)). Een entiteit moet de alinea's 39 tot en met 45 toepassen om een passende methode te selecteren om haar voortgang te meten naar volledige vervulling van die prestatieverplichting om toegang te verlenen.
- B61 Als de criteria in alinea B58 niet zijn vervuld, is de aard van de belofte van een entiteit het verlenen van een recht om gebruik te maken van de intellectuele eigendom van de entiteit zoals die intellectuele eigendom (in termen van vorm en functionaliteit) bestaat op het tijdstip waarop de licentie aan de klant wordt verleend. Dit betekent dat de klant op het tijdstip waarop de licentie wordt overgedragen, het gebruik ervan kan bestemmen en nagenoeg alle resterende voordelen ervan kan verkrijgen. Een entiteit moet de belofte om een recht te verlenen om van de intellectuele eigendom van de entiteit gebruik te maken, administratief verwerken als een op een tijdstip vervulde prestatieverplichting. Een entiteit moet alinea 38 toepassen om het tijdstip te bepalen waarop de licentie aan de gebruiker wordt overgedragen. Er kunnen echter geen opbrengsten worden opgenomen voor een licentie die vóór het begin van de periode tijdens welke de klant in staat is van de licentie gebruik te maken en te profiteren, een recht verleent om van de intellectuele eigendom van de entiteit gebruik te maken. Als een softwarelicentieperiode bijvoorbeeld ingaat voordat een entiteit aan de klant een code levert (of op andere wijze beschikbaar stelt) waarmee de klant de software onmiddellijk kan gebruiken, mag de entiteit geen opbrengsten opnemen voordat die code is geleverd (of op andere wijze beschikbaar is gesteld).

- B62 Een entiteit moet de volgende factoren buiten beschouwing laten bij het bepalen of een licentie een recht inhoudt om toegang te hebben tot de intellectuele eigendom van de entiteit of een recht om de intellectuele eigendom van de entiteit te gebruiken:
- a) beperkingen wat betreft tijd, geografisch gebied of gebruik — die beperkingen bepalen de eigenschappen van de beloofde licentie en niet zozeer of de entiteit de prestatieverplichting op een tijdstip of over een periode vervult;
 - b) door de entiteit verstrekte garanties dat zij een geldig octrooi op intellectuele eigendom heeft en dat zij dat octrooi tegen ongeoorloofd gebruik zal verdedigen — een belofte om een octrooirecht te verdedigen is geen prestatieverplichting omdat de handeling van verdediging van een octrooi de waarde van de intellectuele-eigendomsactiva van de entiteit beschermt en de klant zekerheid biedt dat de overgedragen licentie aan de specificaties van de in het contract beloofde licentie voldoet.

Royalty's op basis van gerealiseerde verkopen of op basis van gebruik

- B63 Niettegenstaande de vereisten in de alinea's 56 tot en met 59 moet een entiteit opbrengsten van een in ruil voor een licentie op intellectuele eigendom beloofde royalty op basis van gerealiseerde verkopen of op basis van gebruik alleen opnemen wanneer (of naarmate) de laatste van de volgende gebeurtenissen plaatsvindt:
- a) de aansluitende verkoop of het aansluitende gebruik vindt plaats; en
 - b) de prestatieverplichting waaraan de royalty op basis van gerealiseerde verkopen of op basis van gebruik geheel of gedeeltelijk is toegewezen, is vervuld (of gedeeltelijk vervuld).
- B63A Het in alinea B63 vastgelegde vereiste dat er van een royalty op basis van gerealiseerde verkopen of op basis van gebruik sprake moet zijn, is van toepassing wanneer de royalty enkel met een licentie op intellectuele eigendom verband houdt, of wanneer een licentie op intellectuele eigendom het voornaamste element is waarmee de royalty verband houdt (de licentie op intellectuele eigendom kan bijvoorbeeld het voornaamste element zijn waarmee de royalty verband houdt wanneer de entiteit de redelijke verwachting heeft dat de klant veel meer waarde zal toerekenen aan de licentie dan aan de andere goederen of diensten waarmee de royalty verband houdt).
- B63B Wanneer aan het vereiste in alinea B63A is voldaan, moeten de opbrengsten van een royalty op basis van gerealiseerde verkopen of op basis van gebruik volledig worden opgenomen in overeenstemming met alinea B63. Wanneer niet aan het vereiste in alinea B63A is voldaan, zijn op de royalty op basis van gerealiseerde verkopen of op basis van gebruik de in de alinea's 50 tot en met 59 vervatte vereisten inzake een variabele vergoeding van toepassing.

In bijlage C worden de alinea's C2, C5 en C7 gewijzigd en worden de alinea's C1B, C7A en C8A toegevoegd. De alinea's C3 en C6 zijn niet gewijzigd, maar zijn hier toch opgenomen voor het leesgemak.

INGANGSDATUM

...

- C1B De alinea's 26, 27, 29, B1, B34 tot en met B38, B52, B53, B58, C2, C5 en C7 zijn gewijzigd, alinea B57 is verwijderd en de alinea's B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A en C8A zijn toegevoegd door *Verduidelijkingen van IFRS 15* Opbrengsten van contracten met klanten, uitgegeven in april 2016. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen op jaarlijkse verslagperiodes die op of na 1 januari 2018 aanvangen. Eerdere toepassing is toegestaan. Als een entiteit deze wijzigingen op een eerdere periode toepast, moet zij dit feit vermelden.

OVERGANG

- C2 Voor de toepassing van de overgangvereisten in de alinea's C3 tot en met C8A:
- a) is de datum van eerste toepassing de start van de verslagperiode waarin een entiteit deze standaard voor het eerst toepast; en
 - b) is een volledig uitgevoerd contract een contract waarvoor de entiteit alle goederen of diensten heeft overgedragen die in overeenstemming met IAS 11 *Onderhanden projecten in opdracht van derden*, IAS 18 *Opbrengsten* en de desbetreffende interpretaties zijn geïdentificeerd.
- C3 Een entiteit moet deze standaard aan de hand van een van de volgende twee methoden toepassen:
- a) retroactief op elke in overeenstemming met IAS 8 *Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten* gepresenteerde eerdere verslagperiode, behoudens de praktische oplossingen in alinea C5; of
 - b) retroactief waarbij het cumulatieve effect van de eerste toepassing van deze standaard overeenkomstig de alinea's C7 en C8 op de datum van eerste toepassing wordt opgenomen.

...

- C5 Een entiteit mag van één of meer van de volgende praktische oplossingen gebruikmaken wanneer zij deze standaard retroactief toepast in overeenstemming met alinea C3(a):
- a) voor volledig uitgevoerde contracten hoeft een entiteit geen contracten aan te passen die:
 - i) binnen dezelfde jaarlijkse verslagperiode ingaan en aflopen; of
 - ii) aan het begin van de vroegst gepresenteerde periode volledig zijn uitgevoerd;
 - b) voor volledig uitgevoerde contracten met een variabele vergoeding mag een entiteit gebruikmaken van de transactieprijs op de datum waarop het contract volledig is uitgevoerd in plaats van variabele vergoedingen in de vergelijkende verslagperiode te schatten;
 - c) voor contracten die vóór het begin van de vroegst gepresenteerde periode zijn herzien, hoeft een entiteit het contract niet retroactief voor die contractherzieningen aan te passen in overeenstemming met de alinea's 20 en 21. In plaats daarvan moet een entiteit het totale effect weergeven van alle herzieningen die vóór het begin van de vroegst gepresenteerde periode plaatsvinden wanneer zij:
 - i) de vervulde en niet-vervulde prestatieverplichtingen identificeert;
 - ii) de transactieprijs bepaalt; en
 - iii) de transactieprijs aan de vervulde en niet-vervulde prestatieverplichtingen toewijst;
 - d) voor alle verslagperiodes die vóór de datum van eerste toepassing worden gepresenteerd, hoeft een entiteit noch het aan de resterende prestatieverplichtingen toegewezen bedrag van de transactieprijs te publiceren, noch toe te lichten wanneer de entiteit verwacht dat bedrag als opbrengst te zullen opnemen (zie alinea 120).
- C6 Voor elk van de praktische oplossingen in alinea C5 waarvan een entiteit gebruikmaakt, geldt dat de entiteit die praktische oplossing consequent op alle contracten binnen alle gepresenteerde verslagperiodes moet toepassen. Bovendien moet de entiteit alle volgende informatie verschaffen:
- a) de praktische oplossingen waarvan is gebruikgemaakt; en
 - b) voor zover redelijkerwijs mogelijk, een kwalitatieve beoordeling van het geschatte effect van het toepassen van elk van die praktische oplossingen.
- C7 Als een entiteit ervoor kiest deze standaard retroactief toe te passen in overeenstemming met alinea C3(b), moet de entiteit het cumulatieve effect van de eerste toepassing van deze standaard opnemen als een aanpassing van het openingssaldo van de ingehouden winsten (of een andere eigenvermogenscomponent, naargelang van het geval) van de jaarlijkse verslagperiode die de datum van eerste toepassing omvat. Volgens deze overgangsmethode kan een entiteit ervoor kiezen deze standaard alleen retroactief toe te passen op contracten die op de datum van eerste toepassing geen volledig uitgevoerde contracten zijn (bijvoorbeeld 1 januari 2018 voor een entiteit met een jaareinde op 31 december).
- C7A Een entiteit die deze standaard retroactief toepast in overeenstemming met alinea C3(b), mag ook van de in alinea C5(c) beschreven praktische oplossing gebruikmaken voor:
- a) ofwel alle contractherzieningen die vóór het begin van de vroegst gepresenteerde periode plaatsvinden;
 - b) ofwel alle contractherzieningen die vóór de datum van eerste toepassing plaatsvinden.
- Indien een entiteit van deze praktische oplossing gebruikmaakt, moet zij de oplossing consequent op alle contracten toepassen en de informatie verschaffen die op grond van alinea C6 is vereist.
- ...
- C8A Een entiteit moet *Verduidelijkingen van IFRS 15* (zie alinea C1B) retroactief toepassen in overeenstemming met IAS 8. Bij de retroactieve toepassing van de wijzigingen moet een entiteit de wijzigingen toepassen alsof deze al in IFRS 15 waren vervat op de datum van eerste toepassing van deze standaard. Een entiteit past de wijzigingen derhalve niet toe op verslagperiodes of contracten waarop de vereisten van IFRS 15 niet worden toegepast in overeenstemming met de alinea's C2 tot en met C8. Indien een entiteit bijvoorbeeld overeenkomstig alinea C3(b) IFRS 15 enkel toepast op contracten die op de datum van eerste toepassing niet volledig zijn uitgevoerd, past de entiteit op de datum van eerste toepassing van IFRS 15 de volledig uitgevoerde contracten niet aan voor de gevolgen van deze wijzigingen.