

REGULAMENTUL (UE) 2017/1987 AL COMISIEI**din 31 octombrie 2017****de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardul Internațional de Raportare Financiară 15****(Text cu relevanță pentru SEE)**

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene,

având în vedere Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate ⁽¹⁾, în special articolul 3 alineatul (1),

întrucât:

- (1) Prin Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei ⁽²⁾, au fost adoptate anumite standarde internaționale și interpretări existente la 15 octombrie 2008.
- (2) La 12 aprilie 2016, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) a publicat amendamente la Standardul Internațional de Contabilitate (IFRS) 15 *Venituri din contractele cu clienții*. Amendamentele vizează clarificarea anumitor cerințe și prevederea unor facilități suplimentare tranzitorii pentru societățile care pun în aplicare standardul.
- (3) În urma consultării Grupului consultativ european pentru raportarea financiară, concluzia a fost că amendamentele la IFRS 15 îndeplinesc criteriile pentru adoptare prevăzute la articolul 3 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 1606/2002.
- (4) Prin urmare, Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 ar trebui modificat în consecință.
- (5) Măsurile prevăzute în prezentul regulament sunt conforme cu avizul Comitetului de reglementare contabilă,

ADOPTĂ PREZENTUL REGULAMENT:

Articolul 1

În anexa la Regulamentul (CE) nr. 1126/2008, Standardul Internațional de Contabilitate (IFRS) 15 *Venituri din contractele cu clienții* se modifică astfel cum se prevede în anexa la prezentul regulament.

Articolul 2

Fiecare societate aplică amendamentele menționate la articolul 1 cel târziu de la data începerii primului său exercițiu financiar care debutează la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date.

Articolul 3

Prezentul regulament intră în vigoare în a douăzecea zi de la data publicării în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*.

⁽¹⁾ JO L 243, 11.9.2002, p. 1.

⁽²⁾ Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului (JO L 320, 29.11.2008, p. 1).

Prezentul regulament este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre.

Adoptat la Bruxelles, 31 octombrie 2017.

Pentru Comisie
Președintele
Jean-Claude JUNKER

ANEXĂ

Clarificări la IFRS 15

Venituri din contractele cu clienții

Amendamente la

IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții

Punctele 26, 27 și 29 se modifică. Punctele 28 și 30 nu se modifică, dar sunt incluse pentru facilitarea verificării trimiterilor.

Bunuri sau servicii distincte

26. În funcție de contract, bunurile sau serviciile promise pot include, fără a se limita la, următoarele:
- (a) vânzarea de bunuri produse de o entitate (de exemplu, stocurile unui producător);
 - (b) revânzarea de bunuri achiziționate de o entitate (de exemplu, mărfurile unui comerciant);
 - (c) revânzarea drepturilor la bunuri sau servicii achiziționate de o entitate (de exemplu, un bilet revândut de o entitate care acționează în nume propriu, conform descrierii de la punctele B34B38);
 - (d) executarea unei (sau unor) sarcini convenite contractual pentru un client;
 - (e) furnizarea serviciului de a fi gata să ofere bunuri sau servicii (de exemplu, actualizări nespecificate ale programelor informatice care sunt furnizate atunci când și dacă sunt disponibile) sau de a pune la dispoziția clientului bunuri sau servicii pe care acesta să le utilizeze așa cum și când decide;
 - (f) furnizarea serviciului de a aranja ca o altă parte să transfere bunuri sau servicii unui client (de exemplu, acționarea ca intermediar pentru o altă parte, conform descrierii de la punctele B34B38);
 - (g) acordarea unor drepturi la bunuri sau servicii care vor fi furnizate în viitor pe care un client le poate revinde sau furniza unui client de-al său (de exemplu, o entitate care vinde un produs unui comerciant promite să transfere un bun sau un serviciu suplimentar unei persoane care achiziționează produsul de la comerciant);
 - (h) construirea, producția sau dezvoltarea unui activ în numele unui client;
 - (i) acordarea de licențe (a se vedea punctele B52–B63B); și
 - (j) acordarea opțiunilor de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare (atunci când opțiunile respective oferă unui client un drept semnificativ, conform descrierii de la punctele B39–B43).
27. Un bun sau un serviciu promis unui client este distinct dacă sunt îndeplinite următoarele două criterii:
- (a) clientul poate obține beneficii de pe urma bunului sau serviciului luat fie individual, fie împreună cu alte resurse disponibile imediat clientului (adică bunul sau serviciul are capacitatea de a fi distinct); și
 - (b) promisiunea entității de a transfera bunul sau serviciul clientului este identificabilă în mod distinct față de alte promisiuni din contract (adică promisiunea de a transfera bunul sau serviciul este distinctă în contextul contractului).
28. Un client poate obține beneficii de pe urma unui bun sau serviciu în conformitate cu punctul 27 litera (a) dacă bunul sau serviciul poate fi utilizat, consumat, vândut pentru o sumă mai mare decât valoarea reziduală sau deținut în alt mod care să genereze beneficii economice. Pentru unele bunuri sau servicii, un client ar putea obține beneficii de pe urma unui bun sau serviciu în sine. Pentru alte bunuri sau servicii, un client ar putea obține beneficii de pe urma bunului sau serviciului numai în conjuncție cu alte resurse disponibile imediat. O resursă disponibilă imediat este un bun sau un serviciu vândut separat (de entitate sau de o altă entitate) sau o resursă pe care clientul a obținut-o deja de la entitate (inclusiv bunuri sau servicii pe care entitatea le va fi transferat deja clientului conform contractului) sau din alte tranzacții sau evenimente. Diferiți factori ar putea demonstra că un client poate obține beneficii de pe urma unui bun sau serviciu luat fie individual, fie în conjuncție cu alte resurse disponibile imediat. De exemplu, faptul că entitatea vinde în mod obișnuit un bun sau un serviciu separat ar indica faptul că un client poate obține beneficii de pe urma bunului sau serviciului luat individual sau în conjuncție cu alte resurse disponibile imediat.

29. Pentru a evalua dacă promisiunile unei entități de a transfera bunuri sau servicii clientului sunt identificabile în mod distinct în conformitate cu punctul 27 litera (b), obiectivul este de a determina dacă natura promisiunii, în contextul contractului, este de a transfera fiecare dintre bunurile sau serviciile respective în mod individual sau, dimpotrivă, de a transfera un element sau elemente combinat(e) pentru care bunurile sau serviciile promise reprezintă intrări. Factorii care indică faptul că două sau mai multe promisiuni de a transfera bunuri sau servicii unui client nu sunt identificabile în mod distinct includ, fără a se limita la, următoarele:
- (a) entitatea furnizează un serviciu semnificativ de integrare a bunurilor sau serviciilor cu alte bunuri sau servicii promise în contract într-un pachet de bunuri sau servicii care să reprezinte produsul sau produsele combinat(e) contractat(e) de client. Cu alte cuvinte, entitatea utilizează bunurile sau serviciile ca intrare pentru producerea sau livrarea produsului sau produselor combinat(e) specificat(e) de client. Produsul sau produsele combinat(e) ar putea include mai multe etape, elemente sau unități;
 - (b) unul sau mai multe bunuri sau servicii modifică sau adaptează în mod semnificativ unul sau mai multe alte bunuri sau servicii promise în contract ori este(sunt) modificat(e) sau adaptat(e) în mod semnificativ de către acesta (acestea);
 - (c) bunurile sau serviciile sunt în mare măsură interdependente sau în mare măsură intercorelate. Cu alte cuvinte, fiecare bun sau serviciu este afectat în mod semnificativ de unul sau mai multe alte bunuri sau servicii din contract. De exemplu, în unele cazuri, două sau mai multe bunuri sau servicii sunt afectate în mod semnificativ unele de altele, deoarece entitatea nu ar fi în măsură să își îndeplinească promisiunea prin transferarea fiecăruia dintre bunurile sau serviciile respective în mod independent.
30. Dacă un bun sau un serviciu promis nu este distinct, o entitate trebuie să combine acel bun sau serviciu cu alte bunuri sau servicii promise până în momentul în care identifică un pachet de bunuri sau servicii care să fie distinct. În unele cazuri, acest lucru ar determina entitatea să contabilizeze toate bunurile sau serviciile promise într-un contract ca pe o singură obligație de executare.

În anexa B, se modifică punctele B1, B34–B38, B52–B53 și B58 și se adaugă punctele B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A și B63B. Punctul B57 se elimină. Punctele B54–B56, B59 și B60–B63 nu se modifică, dar sunt incluse pentru facilitarea verificării trimiterilor.

Anexa B

Îndrumări de aplicare

...

B1 Prezentele îndrumări de aplicare sunt organizate în următoarele categorii:

(a) ...

(i) cesionare prin contract de licență (punctele B52–B63B);

(j) ...

Comparație între entitățile care acționează în nume propriu și intermediari

B34 Atunci când o altă parte este implicată în furnizarea de bunuri sau servicii unui client, entitatea determină dacă natura promisiunii sale reprezintă o obligație de executare de a furniza ea însăși bunurile sau serviciile specificate (adică entitatea acționează în nume propriu) sau de a aranja ca bunurile sau serviciile respective să fie furnizate de o altă parte (adică entitatea este un intermediar). O entitate determină dacă acționează în nume propriu sau ca intermediar pentru fiecare bun sau serviciu promis clientului. Un bun sau serviciu specificat este un bun sau un serviciu distinct (sau un pachet distinct de bunuri sau servicii) care urmează să fie furnizat clientului (a se vedea punctele 27-30). În cazul în care un contract cu un client include mai multe bunuri sau servicii specificate, o entitate poate acționa în nume propriu pentru unele bunuri sau servicii specificate și ca intermediar pentru altele.

- B34A Pentru a determina natura promisiunii sale (astfel cum este descris la punctul B34), entitatea:
- (a) identifică bunurile sau serviciile specificate care urmează să fie furnizate clientului [ceea ce ar putea fi, de exemplu, un drept la bunuri sau servicii care urmează să fie furnizate de o altă parte (a se vedea punctul 26)]; și
 - (b) evaluează dacă controlează (astfel cum este descris la punctul 33) fiecare bun sau serviciu specificat înainte ca bunul sau serviciul respectiv să fie transferat clientului.
- B35 O entitate acționează în nume propriu dacă controlează un bun sau un serviciu specificat înainte ca bunul sau serviciul respectiv să fie transferat unui client. Totuși, o entitate nu controlează neapărat un bun specificat dacă entitatea obține dreptul legal asupra bunului respectiv doar pentru scurt timp înainte ca dreptul legal să fie transferat unui client. O entitate care acționează în nume propriu își poate îndeplini obligația de a furniza ea însăși bunul sau serviciul specificat sau poate angaja o altă parte (de exemplu, un subcontractant) pentru a îndeplini obligația de executare, parțial sau în întregime, în numele său.
- B35A Atunci când cealaltă parte este implicată în furnizarea de bunuri sau servicii unui client, o entitate care acționează în nume propriu obține controlul asupra oricăruia dintre următoarele:
- (a) un bun sau un alt activ de la cealaltă parte, care este apoi transferat clientului;
 - (b) un drept la un serviciu care urmează să fie furnizat de către cealaltă parte, care îi conferă entității capacitatea de a impune părții respective să furnizeze serviciul clientului în numele entității;
 - (c) un bun sau serviciu de la cealaltă parte, pe care îl combină apoi cu alte bunuri sau servicii atunci când furnizează clientului bunul sau serviciul specificat. De exemplu, în cazul în care o entitate furnizează un serviciu semnificativ de integrare a bunurilor sau serviciilor [a se vedea punctul 29 litera (a)] furnizate de o altă parte în bunul sau serviciul specificat contractat de către client, entitatea controlează bunul sau serviciul specificat înainte ca bunul sau serviciul respectiv să fie transferat clientului. Acest lucru se datorează faptului că entitatea obține mai întâi controlul asupra intrărilor aferente bunului sau serviciului specificat (care include bunuri sau servicii de la alte părți) și stabilește utilizarea acestora pentru a crea produsul combinat care reprezintă bunul sau serviciul specificat.
- B35B Atunci când (sau pe măsură ce) o entitate care acționează în nume propriu îndeplinește o obligație de executare, entitatea recunoaște venituri la valoarea brută a contraprestației la care se așteaptă să aibă dreptul în schimbul bunului sau serviciului specificat transferat.
- B36 O entitate este un intermediar dacă obligația de executare a entității este de a aranja furnizarea bunului sau serviciului specificat de către o altă parte. O entitate care este un intermediar nu controlează bunul sau serviciul specificat furnizat de o altă parte înainte ca bunul sau serviciul respectiv să fie transferat clientului. Atunci când (sau pe măsură ce) o entitate care este un intermediar îndeplinește o obligație de executare, entitatea recunoaște venituri la valoarea onorariilor sau comisioanelor la care se așteaptă să aibă dreptul în schimbul aranjării ca bunurile sau serviciile specificate să fie furnizate de către cealaltă parte. Onorariul sau comisionul unei entități poate fi valoarea netă a contraprestației reținute de entitate după ce îi plătește celeilalte părți contraprestația primită în schimbul bunurilor sau serviciilor furnizate de acea parte.
- B37 Indicatorii faptului că o entitate controlează bunul sau serviciul specificat înainte ca acesta să fie transferat clientului [și acționează, așadar, în nume propriu (a se vedea punctul B35)] includ, dar nu se limitează la, următoarele:
- (a) entitatea este responsabilul principal pentru îndeplinirea promisiunii de a furniza bunul sau serviciul specificat. Acest lucru include, de regulă, responsabilitatea pentru acceptabilitatea bunului sau serviciului specificat (de exemplu, responsabilitatea principală pentru faptul că bunul sau serviciul îndeplinește specificațiile clientului). Dacă entitatea este responsabilul principal pentru îndeplinirea promisiunii de a furniza bunul sau serviciul specificat, acest lucru ar putea indica faptul că cealaltă parte implicată în furnizarea bunului sau serviciului specificat acționează în numele entității;
 - (b) entitatea are riscul legat de stocuri înainte ca bunul sau serviciul specificat să fie transferat unui client sau după ce controlul a fost transferat clientului (de exemplu, în cazul în care clientul are un drept de retur). De exemplu, dacă o entitate obține sau se angajează să obțină bunul sau serviciul specificat înainte de a obține un contract cu un client, acest lucru ar putea indica faptul că entitatea are capacitatea de a stabili utilizarea bunului sau serviciului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia înainte de a fi transferat clientului;

- (c) entitatea are libertatea de a stabili prețul bunului sau serviciului specificat. Stabilirea prețului pe care clientul îl plătește pentru bunul sau serviciul specificat poate indica faptul că entitatea are capacitatea de a stabili utilizarea bunului sau serviciului respectiv și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia. Cu toate acestea, un intermediar poate avea libertatea de a stabili prețurile în anumite cazuri. De exemplu, un intermediar poate dispune de o anumită flexibilitate în stabilirea prețurilor pentru a genera venituri suplimentare din serviciul prin care aranjează ca bunurile sau serviciile să fie furnizate clienților de către alte părți.

B37A Indicatorii de la punctul B37 ar putea avea o relevanță mai mare sau mai mică pentru evaluarea controlului, în funcție de natura bunului sau serviciului specificat și de termenii și condițiile contractului. În plus, indicatori diferiți pot constitui elemente de probă mai convingătoare în contracte diferite.

B38 Dacă o altă entitate își asumă obligațiile de executare ale entității și drepturile din contract astfel încât entitatea nu mai este obligată să îndeplinească obligația de executare de a transfera bunul sau serviciul specificat clientului (adică entitatea nu mai acționează în nume propriu), entitatea nu recunoaște venituri pentru acea obligație de executare. În schimb, entitatea trebuie să evalueze dacă să recunoască venituri pentru îndeplinirea unei obligații de executare de a obține un contract pentru o altă parte (adică dacă entitatea acționează în calitate de intermediar).

...

Cesionare prin contract de licență

B52 O licență stabilește drepturile unui client în ceea ce privește proprietatea intelectuală a unei entități. Licențele de proprietate intelectuală pot include, dar nu se limitează la, licențe de următoarele tipuri:

- (a) programe informatice și tehnologie;
- (b) filme, muzică și alte forme de media și divertisment;
- (c) francize; și
- (d) patente, mărci comerciale și drepturi de autor.

B53 Pe lângă promisiunea de a acorda o licență (sau licențe) unui client, o entitate poate promite, de asemenea, să transfere alte bunuri sau servicii clientului. Acele promisiuni pot fi stipulate explicit în contract sau pot fi tacite ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri, politicilor publicate sau declarațiilor specifice ale unei entități (a se vedea punctul 24). La fel ca în cazul altor tipuri de contracte, atunci când un contract cu un client include o promisiune de a acorda o licență (sau licențe) pe lângă alte bunuri sau servicii promise, o entitate aplică punctele 22-30 pentru a identifica fiecare dintre obligațiile de executare din contract.

B54 Dacă o promisiune de a acorda o licență nu este distinctă de alte bunuri sau servicii promise în contract în conformitate cu punctele 26-30, o entitate trebuie să contabilizeze promisiunea de acordare a licenței și celelalte bunuri sau servicii promise împreună, ca pe o singură obligație de executare. Exemple de licențe care nu sunt distincte de alte bunuri sau servicii promise în contract includ următoarele:

- (a) o licență care formează o componentă a unui bun corporal și care este esențială pentru funcționalitatea bunului; și
- (b) o licență de care clientul poate beneficia numai împreună cu un serviciu conex (cum ar fi un serviciu online oferit de entitate care îi permite clientului, prin acordarea unei licențe, să acceseze conținutul).

B55 Dacă o licență nu este distinctă, o entitate trebuie să aplice punctele 31-38 pentru a determina dacă obligația de executare (care include licența promisă) este o obligație de executare care este îndeplinită în timp sau la un moment dat.

B56 Dacă promisiunea de a acorda licența este distinctă de celelalte bunuri sau servicii promise în contract și, prin urmare, promisiunea de a acorda licența este o obligație de executare separată, o entitate trebuie să determine dacă licența se transferă clientului fie la un moment dat, fie în timp. Pentru a face această determinare, o entitate trebuie să analizeze dacă natura promisiunii entității în acordarea licenței unui client este de a-i oferi clientului fie:

- (a) un drept de a accesa proprietatea intelectuală a entității așa cum aceasta există pe parcursul perioadei de licență; fie
- (b) un drept de a utiliza proprietatea intelectuală a entității așa cum există la un moment specific, atunci când este acordată licența.

Determinarea naturii promisiunii unei entități

B57 [Eliminat]

B58 Natura promisiunii unei entități la acordarea unei licențe este o promisiune de a oferi un drept de a accesa proprietatea intelectuală a entității dacă sunt îndeplinite toate criteriile următoare:

- (a) contractul impune sau clientul se așteaptă în mod rezonabil ca entitatea să desfășoare activități care afectează semnificativ proprietatea intelectuală asupra căreia clientul are drepturi (a se vedea punctele B59 și B59A);
- (b) drepturile acordate de licență expun direct clientul la orice efecte pozitive sau negative ale activităților entității identificate la punctul B58 litera (a); și
- (c) acele activități nu au ca rezultat transferul unui bun sau serviciu către client pe măsura desfășurării activităților (a se vedea punctul 25).

B59 Factorii care ar putea să indice că un client se poate aștepta în mod rezonabil că o entitate va desfășura activități ce afectează semnificativ proprietatea intelectuală includ practicile obișnuite de afaceri, politicile publicate sau declarațiile specifice ale entității. Deși nu este determinantă, existența unui interes economic comun (de exemplu, o redevență pe bază de vânzări) între entitate și client în ceea ce privește proprietatea intelectuală asupra căreia clientul are drepturi poate indica, de asemenea, că acel client se poate aștepta în mod rezonabil ca entitatea să desfășoare astfel de activități.

B59A Activitățile unei entități afectează semnificativ proprietatea intelectuală la care are dreptul clientul atunci când fie:

- (a) se așteaptă ca activitățile respective să modifice semnificativ forma (de exemplu, proiectul sau conținutul) sau funcționalitatea (de exemplu, capacitatea de a îndeplini o funcție sau o sarcină) proprietății intelectuale; fie
- (b) capacitatea clientului de a obține beneficii de pe urma proprietății intelectuale este în mod substanțial derivată din sau dependentă de aceste activități. De exemplu, beneficiile de pe urma unei mărci sunt adesea derivate din sau dependente de activitățile continue ale entității care sprijină sau mențin valoarea proprietății intelectuale.

Prin urmare, dacă proprietatea intelectuală la care clientul are drepturi deține o funcționalitate de sine stătătoare semnificativă, o parte substanțială din beneficiile generate de proprietatea intelectuală derivă din funcționalitatea respectivă. În consecință, capacitatea clientului de a obține beneficii de pe urma acelei proprietăți intelectuale nu ar fi afectată în mod semnificativ de activitățile entității, cu excepția cazului în care aceste activități modifică semnificativ forma sau funcționalitatea sa. Tipurile de proprietăți intelectuale care au adesea o funcționalitate de sine stătătoare semnificativă includ programele informatice, compușii biologici sau formulele de medicamente, precum și conținutul mediatic finalizat (de exemplu, filme, emisiuni televizate și înregistrări muzicale).

B60 În cazul în care criteriile de la punctul B58 sunt îndeplinite, o entitate trebuie să contabilizeze promisiunea de a acorda o licență ca pe o obligație de executare îndeplinită în timp, deoarece clientul va primi și va consuma simultan beneficiul generat de executarea de către entitate a furnizării accesului la proprietatea sa intelectuală pe măsura executării [a se vedea punctul 35 litera (a)]. O entitate aplică punctele 39–45 pentru a selecta o metodă adecvată de a-și evalua progresele în ceea ce privește îndeplinirea în întregime a obligației de executare de asigurare a accesului.

B61 În cazul în care criteriile de la punctul B58 nu sunt îndeplinite, natura promisiunii unei entități este de a oferi un drept de utilizare a proprietății intelectuale a entității așa cum există acea proprietate intelectuală (în termeni de formă și funcționalitate) la momentul specific în care licența îi este acordată clientului. Acest lucru înseamnă că acel client poate stabili utilizarea unei licențe și poate obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acesteia la momentul specific în care este transferată licența. O entitate trebuie să contabilizeze promisiunea de a oferi un drept de utilizare a proprietății intelectuale a entității ca pe o obligație de executare îndeplinită la un moment specific. O entitate trebuie să aplice punctul 38 pentru a determina momentul specific în care licența îi este transferată clientului. Totuși, nu pot fi recunoscute venituri pentru o licență care oferă un drept de utilizare a proprietății intelectuale a unei entități înainte de începutul perioadei în care clientul poate utiliza licența și poate obține beneficii de pe urma acesteia. De exemplu, dacă perioada unei licențe aferente unui program informatic ar începe înainte ca o entitate să furnizeze (sau să pună în alt mod la dispoziția) clientului un cod care îi permite clientului să utilizeze imediat programul informatic, entitatea nu ar recunoaște venituri înainte de furnizarea (sau punerea la dispoziție în alt mod) a celui cod.

- B62 O entitate trebuie să ignore următorii factori atunci când determină dacă o licență oferă un drept de accesare a proprietății intelectuale a entității sau un drept de utilizare a proprietății intelectuale a entității:
- (a) restricțiile de timp, regiune geografică sau utilizare – aceste restricții definesc atributele licenței promise, mai degrabă decât să definească măsura în care entitatea își îndeplinește obligația de executare la un moment specific sau în timp;
 - (b) garanțiile oferite de entitate care atestă că aceasta are un brevet valid pentru proprietatea intelectuală și că își va apăra acel brevet de utilizarea neautorizată – o promisiune de apărare a dreptului aferent unui brevet nu reprezintă o obligație de executare deoarece acțiunea de apărare a brevetului protejează valoarea activelor de proprietate intelectuală ale entității și îi oferă clientului certificarea că licența transferată corespunde specificațiilor licenței promise în contract.

Redevențe pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare

- B63 Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctele 56-59, o entitate trebuie să recunoască venituri pentru o redevență pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare promisă în schimbul unei licențe de proprietate intelectuală doar atunci când (sau pe măsură ce) are loc ultimul dintre evenimentele de mai jos:
- (a) are loc vânzarea sau utilizarea ulterioară; și
 - (b) obligația de executare căreia i-a fost alocată o parte din sau întreaga redevență pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare a fost îndeplinită (sau parțial îndeplinită).
- B63A Cerința privind redevența pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare prevăzută la punctul B63 se aplică atunci când redevența se referă numai la o licență de proprietate intelectuală sau atunci când o licență de proprietate intelectuală reprezintă elementul predominant la care se referă redevența (de exemplu, o licență de proprietate intelectuală poate reprezenta elementul predominant la care se referă redevența atunci când entitatea se așteaptă în mod rezonabil ca clientul să atribuie o valoare semnificativ mai mare licenței în comparație cu alte bunuri sau servicii la care se referă redevența).
- B63B Atunci când este îndeplinită cerința de la punctul B63A, veniturile dintr-o redevență pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare trebuie recunoscute integral în conformitate cu punctul B63. Atunci când nu este îndeplinită cerința de la punctul B63A, cerințele privind contraprestația variabilă de la punctele 50-59 se aplică redevenței pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare.

În anexa C, se modifică punctele C2, C5 și C7 și se adaugă punctele C1B, C7A și C8A. Punctele C3 și C6 nu se modifică, dar sunt incluse pentru facilitarea verificării trimiterilor.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

- C1B *Clarificările la IFRS 15* Venituri din contractele cu clienții, emise în aprilie 2016, au modificat punctele 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 și C7, au eliminat punctul B57 și au adăugat punctele B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A și C8A. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale de raportare care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică modificările respective pentru o perioadă anterioară, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

TRANZIȚIA

- C2 În sensul dispozițiilor tranzitorii de la punctele C3–C8A:
- (a) data aplicării inițiale este începutul perioadei de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată prezentul standard; și
 - (b) un contract finalizat este un contract pentru care entitatea a transferat toate bunurile sau serviciile identificate în conformitate cu IAS 11 *Contracte de construcție*, IAS 18 *Venituri* și interpretările aferente.
- C3 O entitate trebuie să aplice prezentul standard utilizând una dintre cele două metode de mai jos:
- (a) retroactiv pentru fiecare perioadă de raportare anterioară prezentată în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, sub rezerva soluțiilor practice de la punctul C5; sau
 - (b) retroactiv, cu efectul cumulativ al aplicării inițiale a prezentului standard recunoscut la data aplicării inițiale în conformitate cu punctele C7–C8.

...

- C5 O entitate poate utiliza una sau mai multe dintre următoarele soluții practice atunci când aplică prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (a):
- (a) pentru contractele finalizate, nu este necesar ca o entitate să retrateze contractele care:
 - (i) încep și se încheie în aceeași perioadă anuală de raportare; sau
 - (ii) sunt contracte finalizate la începutul primei perioade prezentate;
 - (b) pentru contractele finalizate care au o contraprestație variabilă, o entitate poate utiliza prețul tranzacției la data finalizării contractului, mai degrabă decât să estimeze valorile contraprestației variabile din perioadele de raportare comparative;
 - (c) pentru contractele care au fost modificate înainte de începutul primei perioade prezentate, nu este necesar ca o entitate să retrateze retroactiv contractul pentru modificările respective ale contractului în conformitate cu punctele 20-21. În schimb, entitatea trebuie să reflecte efectul agregat al tuturor modificărilor care au loc înainte de începutul primei perioade prezentate în momentul în care:
 - (i) identifică obligațiile îndeplinite și neîndeplinite;
 - (ii) determină prețul tranzacției; și
 - (iii) alocă prețul tranzacției pentru obligațiile de executare îndeplinite și neîndeplinite;
 - (d) pentru toate perioadele de raportare prezentate înainte de data aplicării inițiale, nu este necesar ca o entitate să prezinte suma din prețul tranzacției care a fost alocată obligațiilor de executare rămase și o explicație a momentului în care entitatea preconizează că va recunoaște acea sumă ca venit (a se vedea punctul 120).
- C6 Pentru oricare dintre soluțiile practice de la punctul C5 utilizate de o entitate, entitatea trebuie să aplice soluția respectivă consecvent tuturor contractelor din cadrul tuturor perioadelor de raportare prezentate. În plus, o entitate trebuie să prezinte toate informațiile următoare:
- (a) soluțiile practice utilizate; și
 - (b) în măsura în care este posibil în mod rezonabil, o evaluare calitativă a efectului estimat al aplicării fiecăreia dintre aceste soluții.
- C7 Dacă o entitate alege să aplice prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (b), entitatea trebuie să recunoască efectul cumulat al aplicării inițiale a prezentului standard ca o ajustare la soldul de deschidere al rezultatului reportat (sau altei componente a capitalurilor proprii, după caz) din perioada de raportare anuală care include data aplicării inițiale. Conform acestei metode de tranziție, o entitate poate alege să aplice retroactiv prezentul standard numai pentru contractele care nu sunt contracte finalizate la data aplicării inițiale (de exemplu, 1 ianuarie 2018 pentru o entitate al cărei exercițiu se încheie la 31 decembrie).
- C7A O entitate care aplică prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (b) poate, de asemenea, să utilizeze soluția practică descrisă la punctul C5 litera (c) fie:
- (a) pentru toate modificările contractului care au loc înainte de începutul primei perioade prezentate; fie
 - (b) pentru toate modificările contractului care au loc înainte de data aplicării inițiale.
- Dacă o entitate utilizează această soluție practică, entitatea trebuie să aplice soluția practică în mod consecvent pentru toate contractele și să prezinte informațiile prevăzute la punctul C6.
- ...
- C8A O entitate aplică *Clarificările la IFRS 15* (a se vedea punctul C1B) retroactiv, în conformitate cu IAS 8. În aplicarea retroactivă a amendamentelor, o entitate aplică amendamentele ca și când acestea ar fi fost incluse în IFRS 15 la data aplicării inițiale. În consecință, o entitate nu aplică amendamentele pentru perioade de raportare sau contracte cărora nu li se aplică cerințele prevăzute în IFRS 15 în conformitate cu punctele C2C8. De exemplu, dacă o entitate aplică IFRS 15 în conformitate cu punctul C3 litera (b) numai contractelor care nu sunt contracte finalizate la data aplicării inițiale, entitatea nu retratează contractele finalizate la data aplicării inițiale a IFRS 15 pentru a ține seama de efectele acestor amendamente.