

**ROZPORZĄDZENIE KOMISJI (UE) 2016/1905**

z dnia 22 września 2016 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 maju 2014 r. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR) opublikowała nowy międzynarodowy standard sprawozdawczości finansowej (MSSF) 15 zatytułowany *Przychody z umów z klientami*. Standard ten ma podnieść jakość sprawozdawczości finansowej dotyczącej przychodów oraz zwiększyć porównywalność najwyższej pozycji sprawozdań finansowych na całym świecie.
- (3) W wrześniu 2015 r. RMSR opublikowała zmianę MSSF 15, która przesuwa wejście tego standardu w życie z dnia 1 stycznia 2017 r. na dzień 1 stycznia 2018 r.
- (4) MSSF 15 zawiera odniesienia do MSSF 9, który obecnie nie może być stosowany, ponieważ nie został przyjęty przez Unię. Dlatego też wszelkie odniesienia do MSSF 9 zawarte w załączniku do niniejszego rozporządzenia należy odczytywać jako odniesienia do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.
- (5) Konsekwencją przyjęcia MSSF 15 są zmiany MSSF 1, 3 i 4, MSR 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 i 40, interpretacji Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej (KIMSF) 12 oraz interpretacji Komitetu ds. Interpretacji Standardów (SKI) 27 i 32 w celu zapewnienia spójności między międzynarodowymi standardami rachunkowości. Ponadto wskutek przyjęcia tego standardu wycofane zostają standardy MSR 11 i 18, interpretacje KIMSF 13, KIMSF 15 i KIMSF 18 oraz SIC 31.
- (6) Europejska Grupa Doradcza ds. Sprawozdawczości Finansowej potwierdziła, że MSSF 15 spełnia kryteria przyjęcia określone w art. 3 ust. 2 rozporządzenia (WE) nr 1606/2002.
- (7) Należy zatem odpowiednio zmienić rozporządzenie (WE) nr 1126/2008.
- (8) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu są zgodne z opinią Komitetu Regulacyjnego ds. Rachunkowości,

<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).

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

### Artykuł 1

1. W załączniku do rozporządzenia (WE) nr 1126/2008 wprowadza się następujące zmiany:
  - a) dodaje się Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 15 *Przychody z umów z klientami* zgodnie z załącznikiem do niniejszego rozporządzenia;
  - b) MSSF 1 *Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy*, MSSF 3 *Połączenia jednostek*, MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*, Międzynarodowy Standard Rachunkowości (MSR) 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, MSR 2 *Zapasy*, MSR 12 *Podatek dochodowy*, MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*, MSR 32 *Instrumenty finansowe: prezentacja*, MSR 34 *Śródroczna sprawozdawczość finansowa*, MSR 36 *Utrata wartości aktywów*, MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, MSR 38 *Wartości niematerialne*, MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*, MSR 40 *Nieruchomości inwestycyjne*, Interpretacja Komitetu ds. Interpretacji Międzynarodowej Sprawozdawczości Finansowej KIMSF 12 *Umowy na usługi koncesjonowane*, Interpretacja Komitetu ds. Interpretacji Standardów (SKI) 27 *Ocena istoty transakcji wykorzystujących prawną formę leasingu* i SKI 32 *Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej* zmienia się zgodnie z MSSF 15, jak określono w załączniku do niniejszego rozporządzenia;
  - c) MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*, MSR 18 *Przychody*, KIMSF 13 *Konsumenckie programy lojalnościowe*, KIMSF 15 *Umowy dotyczące budowy nieruchomości* i KIMSF 18 *Przekazanie aktywów przez klientów* i SKI 31 *Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe* zastępuje się zgodnie z MSSF 15, jak określono w załączniku do niniejszego rozporządzenia.
2. Wszelkie odniesienia do MSSF 9 zawarte w załączniku do niniejszego rozporządzenia należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena*.

### Artykuł 2

Wszystkie przedsiębiorstwa stosują zmiany, o których mowa w art. 1 ust. 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*.

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

Sporządzono w Brukseli dnia 22 września 2016 r.

W imieniu Komisji  
Jean-Claude JUNCKER  
Przewodniczący

## ZAŁĄCZNIK

**Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 15**

## Przychody z umów z klientami

**Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 15****Przychody z umów z klientami**

CEL

1. **Celem niniejszego standardu jest ustanowienie zasad, które jednostka stosuje do przedstawiania użytkownikom sprawozdań finansowych użytecznych informacji dotyczących charakteru, kwot, rozkładu w czasie oraz niepewności co do przychodów i przepływów pieniężnych wynikających z umów z klientami.**

**Osiągnięcie celu**

2. Aby osiągnąć cel określony w paragrafie 1, zgodnie z podstawową zasadą niniejszego standardu jednostka ujmuje przychody w taki sposób, aby odzwierciedlić przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług na rzecz klienta w kwocie, która odzwierciedla wynagrodzenie, do którego – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – będzie ona uprawniona w zamian za te dobra lub usługi.
3. Stosując niniejszy standard, jednostka uwzględnia warunki umowy oraz wszystkie istotne fakty i okoliczności. Jednostka stosuje niniejszy standard, w tym wszelkie praktyczne rozwiązania, konsekwentnie w odniesieniu do umów o podobnych cechach i w podobnych okolicznościach.
4. Niniejszy standard określa zasady rachunkowości dotyczące pojedynczej umowy z klientem. Jednak jako praktyczne rozwiązanie jednostka może stosować niniejszy standard w odniesieniu do portfela umów (lub zobowiązań do wykonania świadczenia) o podobnych cechach, jeśli jednostka racjonalnie oczekuje, iż wpływ na sprawozdanie finansowe w związku z zastosowaniem niniejszego standardu w stosunku do portfela nie będzie istotnie różnił się od zastosowania niniejszego standardu w stosunku do pojedynczych umów (lub zobowiązań do wykonania świadczenia) w ramach tego portfela. Przy ujmowaniu portfela jednostka stosuje szacunki i założenia, które odzwierciedlają wielkość i skład portfela.

ZAKRES

5. Jednostka stosuje niniejszy standard do wszystkich umów z klientami, z wyjątkiem:
  - a) umów leasingowych objętych zakresem MSR 17 *Leasing*;
  - b) umów ubezpieczeniowych objętych zakresem MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*;
  - c) instrumentów finansowych i innych praw lub zobowiązań umownych objętych zakresem MSSF 9 *Instrumenty finansowe*, MSSF 10 *Skonsolidowane sprawozdania finansowe*, MSSF 11 *Wspólne ustalenia umowne*, MSR 27 *Jednostkowe sprawozdania finansowe* i MSR 28 *Inwestycje w jednostkach stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięciach*; oraz
  - d) wymian niepieniężnych między jednostkami prowadzącymi taki sam rodzaj działalności mających na celu ułatwienie sprzedaży klientom lub potencjalnym klientom. Na przykład niniejszego standardu nie stosuje się do umów pomiędzy dwoma spółkami naftowymi, które uzgadniają wymianę ropy naftowej, aby w sposób terminowy zaspokajać zapotrzebowanie swoich klientów w różnych lokalizacjach.
6. Jednostka stosuje niniejszy standard do umów innych niż umowy wymienione w paragrafie 5, jedynie gdy stroną umowy jest klient. Klient jest stroną, która zawarła umowę z jednostką w celu otrzymania – w zamian za wynagrodzenie – dóbr lub usług, które są wynikiem działalności operacyjnej jednostki. Strony umowy nie uznaje się za klienta, jeśli – przykładowo – zawarła z daną jednostką umowę dotyczącą wzięcia udziału w przedsięwzięciu lub procesie, w ramach którego strony umowy wspólnie ponoszą ryzyko i mogą uzyskać korzyści wynikające z tego przedsięwzięcia lub procesu (takiego jak wytworzenie składnika aktywów w ramach porozumienia o współpracy), a nie umowę dotyczącą otrzymania wyniku działalności operacyjnej jednostki.

7. Umowa z klientem może być objęta częściowo zakresem niniejszego standardu, a częściowo zakresem innych standardów wymienionych w paragrafie 5.
  - a) Jeżeli w innych standardach określono, w jaki sposób wyodrębnić lub początkowo wycenić jedną lub więcej części umowy, wówczas jednostka stosuje w pierwszej kolejności wymogi dotyczące wyodrębnienia lub określone w tych standardach. Jednostka wyłącza z *ceny transakcyjnej* kwotę odpowiadającą części lub częściom umowy, które są początkowo wyceniane zgodnie z innymi standardami, i stosuje paragrafy 73–86 w celu przypisania pozostałej kwoty (o ile występuje) ceny transakcyjnej do każdego zobowiązania do wykonania świadczenia objętego zakresem niniejszego standardu oraz do wszelkich innych części umowy określonych w paragrafie 7 pkt b).
  - b) Jeżeli w innych standardach nie określono, w jaki sposób wyodrębnić lub początkowo wycenić jedną lub więcej części umowy, wówczas jednostka stosuje niniejszy standard do wyodrębnienia lub początkowej wyceny jednej (lub więcej) części umowy.
8. Niniejszy standard określa zasady rachunkowości dotyczące dodatkowych kosztów pozyskania umowy z klientem oraz kosztów poniesionych w związku z wykonaniem umowy z klientem, jeżeli koszty te nie są objęte zakresem innego standardu (zob. paragrafy 91–104). Jednostka stosuje te paragrafy tylko w odniesieniu do poniesionych kosztów, które odnoszą się do umowy z klientem (lub jej części) objętej zakresem niniejszego standardu.

## UJMOWANIE

### Identyfikacja umowy

9. **Jednostka ujmuje umowę z klientem objętą zakresem niniejszego standardu tylko wówczas, gdy spełnione są wszystkie następujące kryteria:**
  - a) **strony umowy zawarły umowę (w formie pisemnej, ustnej lub zgodnie z innymi zwyczajowymi praktykami handlowymi) i są zobowiązane do wykonania swoich obowiązków;**
  - b) **jednostka jest w stanie zidentyfikować prawa każdej ze stron dotyczące dóbr lub usług, które mają zostać przekazane;**
  - c) **jednostka jest w stanie zidentyfikować warunki płatności za dobra lub usługi, które mają zostać przekazane;**
  - d) **umowa ma treść ekonomiczną (tzn. można oczekiwać, że w wyniku umowy ulegnie zmianie ryzyko, rozkład w czasie lub kwota przyszłych przepływów pieniężnych jednostki); oraz**
  - e) **jest prawdopodobne, że jednostka otrzyma wynagrodzenie, które będzie jej przysługiwało w zamian za dobra lub usługi, które zostaną przekazane klientowi. Oceniając, czy otrzymanie kwoty wynagrodzenia jest prawdopodobne, jednostka uwzględni jedynie zdolność i zamiar zapłaty kwoty wynagrodzenia przez klienta w odpowiednim terminie. Kwota wynagrodzenia, które będzie przysługiwało jednostce, może być niższa niż cena określona w umowie, jeśli wynagrodzenie jest zmienne, ponieważ jednostka może zaoferować klientowi ulgę cenową (zob. paragraf 52).**
10. Umowa to porozumienie między dwiema lub więcej stronami, powodujące powstanie egzekwowalnych praw i obowiązków. Możliwość egzekwowania praw i obowiązków określonych w umowie stanowi zagadnienie prawne. Umowy mogą być zawierane pisemnie, ustnie lub w sposób dorozumiany na podstawie zwyczajowych praktyk handlowych jednostki. Praktyki i procesy związane z zawieraniem umów z klientami różnią się w poszczególnych porządkach prawnych, branżach i jednostkach. Ponadto mogą się one różnić w ramach jednej jednostki (na przykład mogą zależeć od kategorii klientów lub rodzaju przyrzeczonych dóbr lub usług). Jednostka uwzględni te praktyki i procesy przy określaniu, czy i kiedy umowa z klientem powoduje powstanie egzekwowalnych praw i obowiązków.
11. Niektóre umowy z klientami mogą nie mieć ustalonego okresu obowiązywania i mogą zostać rozwiązane lub zmodyfikowane przez każdą ze stron w dowolnym momencie. Inne umowy mogą być automatycznie przedłużane na kolejne okresy w sposób określony w umowie. Jednostka stosuje niniejszy standard do okresu obowiązywania umowy (tj. okresu umowy), w którym strony umowy mają egzekwowalne prawa i obowiązki.

12. Na potrzeby stosowania niniejszego standardu uznaje się, że umowa nie istnieje, jeśli każda ze stron umowy ma jednostronne prawo do rozwiązania całkowicie niewykonanej umowy bez obowiązku zapłaty odszkodowania drugiej stronie (lub stronom). Umowa jest całkowicie niewykonana, jeżeli są spełnione obydwa następujące warunki:
  - a) jednostka nie przekazała jeszcze przyrzeczonych dóbr lub usług klientowi; oraz
  - b) jednostka nie otrzymała jeszcze ani nie ma jeszcze prawa do otrzymania jakiegokolwiek wynagrodzenia w zamian za przyrządzone dobra lub usługi.
13. Jeżeli umowa z klientem spełnia kryteria określone w paragrafie 9 w momencie zawarcia umowy, jednostka nie dokonuje ponownej oceny tych kryteriów, chyba że istnieją przesłanki istotnej zmiany faktów i okoliczności. Na przykład jeżeli znacznie obniży się zdolność klienta do zapłaty wynagrodzenia, jednostka dokonuje ponownej oceny tego, czy jest prawdopodobne, że otrzyma wynagrodzenie, do którego będzie uprawniona w zamian za pozostałe dobra lub usługi, które mają zostać przekazane klientowi.
14. Jeżeli umowa z klientem nie spełnia kryteriów określonych w paragrafie 9, jednostka kontynuuje dokonywanie oceny umowy celem ustalenia, czy kryteria określone w paragrafie 9 zostały spełnione w późniejszym terminie.
15. Jeżeli umowa z klientem nie spełnia kryteriów określonych w paragrafie 9, a jednostka otrzyma od klienta wynagrodzenie, jednostka ujmuje otrzymane wynagrodzenie jako przychód tylko w przypadku wystąpienia jednego z następujących zdarzeń:
  - a) jednostka nie ma żadnych innych zobowiązań do przekazania dóbr lub usług klientowi i otrzymała całe lub zasadniczo całe wynagrodzenie przyrządzone przez klienta, przy czym wynagrodzenie to nie podlega zwrotowi; lub
  - b) umowa została rozwiązana, a wynagrodzenie otrzymane od klienta nie podlega zwrotowi.
16. Jednostka ujmuje wynagrodzenie otrzymane od klienta jako zobowiązanie do momentu wystąpienia jednego ze zdarzeń, o których mowa w paragrafie 15, lub spełnienia kryteriów określonych w paragrafie 9 (zob. paragraf 14). Zależnie od faktów i okoliczności dotyczących umowy, tak ujęte zobowiązanie przedstawia obowiązek przekazania przez jednostkę dóbr lub usług w przyszłości lub zwrotu przez nią otrzymanego wynagrodzenia. W obu przypadkach zobowiązanie wycenia się w kwocie wynagrodzenia otrzymanego od klienta.

#### **Łączenie umów**

17. Jednostka łączy dwie lub więcej umów, które zostały zawarte jednocześnie lub niemal jednocześnie z tym samym klientem (lub podmiotami powiązаныmi z klientem), i ujmuje je jako jedną umowę, jeżeli spełnione jest co najmniej jedno z poniższych kryteriów:
  - a) umowy są negocjowane jako pakiet i dotyczą tego samego celu handlowego;
  - b) kwota wynagrodzenia należnego w ramach jednej umowy zależy od ceny lub wykonania innej umowy; lub
  - c) dobra lub usługi przyrządzone w umowach (lub niektóre dobra lub usługi przyrządzone w każdej z umów) stanowią zgodnie z paragrafami 22–30 pojedyncze zobowiązanie do wykonania świadczenia.

#### **Zmiany umowy**

18. Zmiana umowy to zmiana zakresu umowy lub określonej w niej ceny (lub obu tych zmiennych), która została zatwierdzona przez strony umowy. W niektórych branżach i porządkach prawnych termin „zmiana umowy” może występować pod nazwą modyfikacji, zmiany lub korekty umowy. Zmiana umowy ma miejsce, gdy strony umowy zatwierdzą zmianę, która powoduje powstanie nowych lub zmianę istniejących egzekwowalnych praw i obowiązków stron umowy. Zmiana umowy może zostać zatwierdzona w formie pisemnej, ustnej lub w sposób dorozumiany na podstawie zwyczajowych praktyk handlowych. Jeżeli strony umowy nie zatwierdziły zmiany umowy, jednostka w dalszym ciągu stosuje niniejszy standard do istniejącej umowy do czasu zatwierdzenia zmiany umowy.

19. Zmiana umowy może mieć miejsce, nawet jeśli strony umowy pozostają w sporze co do zmiany zakresu lub ceny (lub obu tych zmiennych) lub jeśli strony zatwierdziły zmianę zakresu umowy, ale nie ustaliły jeszcze odpowiedniej zmiany ceny. Przy ustalaniu, czy nowo powstałe lub zmienione prawa i obowiązki są egzekwowalne, jednostka uwzględnia wszystkie istotne fakty i okoliczności, w tym warunki umowy i inne informacje. Jeżeli strony umowy zatwierdziły zmianę zakresu umowy, ale nie ustaliły jeszcze odpowiedniej zmiany ceny, jednostka szacuje zmianę ceny transakcyjnej wynikającą ze zmiany umowy zgodnie z paragrafami 50–54 odnośnie do szacowania wynagrodzenia zmiennego oraz zgodnie z paragrafami 56–58 odnośnie do granicznych wartości szacunkowych wynagrodzenia zmiennego.
20. Jednostka ujmuje zmianę umowy jako oddzielną umowę, jeżeli spełnione są obydwa poniższe warunki:
- zakres umowy zwiększa się ze względu na dodanie przyrzeczonych dóbr lub usług, które są uznawane za odrębne (zgodnie z paragrafami 26–30); oraz
  - cena określona w umowie zwiększa się o kwotę wynagrodzenia, odzwierciedlającą określone przez jednostkę *indywidualne ceny sprzedaży* dodatkowych przyrzeczonych dóbr lub usług oraz wszelkie odpowiednie korekty tej ceny dokonane w celu uwzględnienia okoliczności konkretnej umowy. Na przykład jednostka może skorygować indywidualną cenę sprzedaży dodatkowego dobra lub dodatkowej usługi o wysokość upustu udzielonego klientowi, ponieważ jednostka ta nie będzie musiała ponieść kosztów związanych ze sprzedażą, jakie poniosłaby w przypadku sprzedaży podobnych dóbr lub usług nowemu klientowi.
21. Jeżeli zmiana umowy nie jest ujmowana jako oddzielna umowa zgodnie z paragrafem 20, jednostka ujmuje przyrzczone dobra lub usługi, które na dzień zmiany umowy nie zostały jeszcze przekazane (tj. pozostałe przyrzczone dobra lub usługi), w jeden z następujących sposobów:
- jeśli pozostałe dobra lub usługi można wyodrębnić od dóbr lub usług przekazanych w dniu lub przed dniem zmiany umowy, jednostka ujmuje zmianę umowy tak, jak gdyby doszło do rozwiązania obowiązującej umowy i zawarcia nowej umowy. Kwota wynagrodzenia, jaka powinna zostać przypisana do pozostałych zobowiązań do wykonania świadczenia (lub do pozostałych odrębnych dóbr lub usług w ramach pojedynczego zobowiązania do wykonania świadczenia zgodnie z paragrafem 22 pkt b)), jest sumą:
    - wynagrodzenia przyrzczonego przez klienta (w tym kwot już otrzymanych od klienta), które zostało uwzględnione w szacowanej wysokości ceny transakcyjnej i nie zostało wcześniej ujęte jako przychód; oraz
    - wynagrodzenia przyrzczonego na mocy zmiany umowy;
  - jeśli pozostałe dobra lub usługi nie są odrębne, a zatem stanowią część pojedynczego zobowiązania do wykonania świadczenia, które zostało częściowo spełnione do dnia zmiany umowy, jednostka ujmuje zmianę umowy tak, jakby była ona częścią obowiązującej umowy. Wpływ zmiany umowy na cenę transakcyjną oraz na dokonywaną przez jednostkę ocenę stopnia spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia ujmuje się jako korektę przychodów (jako ich zwiększenie lub zmniejszenie) na dzień zmiany umowy (tj. dokonuje się łącznej korekty przychodów);
  - jeśli w odniesieniu do pozostałych dóbr lub usług zachodzą okoliczności przewidziane zarówno w punkcie a), jak i b), jednostka ujmuje wpływ zmiany umowy dotyczącej niespełnionych (w tym także częściowo niespełnionych) zobowiązań do wykonania świadczenia w zmienionej umowie w sposób zgodny z celami niniejszego paragrafu.

#### **Identyfikacja zobowiązań do wykonania świadczenia**

22. **W momencie zawarcia umowy jednostka dokonuje oceny dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie z klientem i identyfikuje jako zobowiązanie do wykonania świadczenia każde przyrzeczenie do przekazania na rzecz klienta:**
- dobra lub usługi (lub pakietu dóbr lub usług), które można wyodrębnić; lub**
  - grupy odrębnych dóbr lub usług, które są zasadniczo takie same i w przypadku których przekazanie na rzecz klienta ma taki sam charakter (zob. paragraf 23).**

23. Przekazanie grupy odrębnych dóbr lub usług na rzecz klienta ma taki sam charakter, jeżeli spełnione są obydwa następujące warunki:
- każde odrębne dobro lub każda odrębna usługa w danej grupie, którą jednostka zobowiązuje się przekazać klientowi, spełnia kryteria określone w paragrafie 35 dotyczące uznania dobra lub usługi za zobowiązanie do wykonania świadczenia spełniane w czasie; oraz
  - zgodnie z paragrafami 39–40, ta sama metoda byłaby wykorzystywana do oceny stopnia całkowitego spełnienia przez jednostkę zobowiązania do wykonania świadczenia polegającego na przekazaniu klientowi każdego odrębnego dobra lub każdej odrębnej usługi w danej grupie.

*Przyrzeczenia w umowach z klientami*

24. Co do zasady umowa z klientem wyraźnie określa dobra lub usługi, które jednostka zobowiązuje się przekazać klientowi. Zobowiązania do wykonania świadczenia określone w umowie z klientem mogą jednakże nie ograniczać się do dóbr lub usług, które są wyraźnie określone w umowie. Wynika to z faktu, że umowa z klientem może obejmować również przyrzeczenia wynikające ze zwyczajowych praktyk handlowych jednostki lub konkretnych oświadczeń, pod warunkiem że w momencie zawierania umowy przyrzeczenia te prowadzą do powstania uzasadnionego oczekiwania klienta, że jednostka przekaże na jego rzecz dobro lub usługę.
25. Zobowiązania do wykonania świadczenia nie obejmują czynności, które jednostka musi podjąć w celu wypełnienia umowy, chyba że czynności te stanowią przekazanie dobra lub usługi na rzecz klienta. Na przykład dostawcy usług mogą być zobowiązani do wykonywania różnych zadań administracyjnych w celu przygotowania umowy. Wykonywanie tych zadań nie prowadzi do przekazania usługi klientowi. W związku z tym takie czynności przygotowawcze nie stanowią zobowiązań do wykonania świadczenia.

*Odrębne dobra lub usługi*

26. W zależności od umowy przyrzeczone 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 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 pozostawaniu 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);
  - budowa, produkcja lub wytworzenie aktywów w imieniu klienta;
  - udzielenie licencji (zob. paragrafy B52–B63); 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 przyrzeczone klientowi są odrębne, jeżeli spełnione są obydwa 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

- b) zobowiązanie jednostki do przekazania dobra lub usługi na rzecz klienta można zidentyfikować jako odrębne w stosunku do innych zobowiązań określonych w umowie (tj. dobro lub usługa są odrębne w ramach samej 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. Czynniki, które wskazują, że zobowiązanie jednostki do przekazania dobra lub usługi klientowi można zidentyfikować jako odrębne (zgodnie z paragrafem 27 pkt b), obejmują między innymi następujące okoliczności:
- a) jednostka nie świadczy istotnych usług polegających na łączeniu dobra lub usługi z innymi dobrami lub usługami przyrzeczonymi w umowie w pakiety dóbr lub usług, które po połączeniu stanowią przedmiot umowy zawartej przez klienta. Innymi słowy, jednostka nie używa dobra lub usługi jako nakładu do produkcji lub dostarczenia łącznego przedmiotu umowy określonego przez klienta;
- b) dobro lub usługa nie zmienia znacząco ani nie dostosowuje innych dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie;
- c) dobro lub usługa nie są w istotnym stopniu zależne od innych dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie, ani nie są z nimi w istotnym stopniu powiązane. Na przykład fakt, że klient może zdecydować, że nie dokona zakupu dobra lub usługi, która to decyzja nie ma znaczącego wpływu na inne dobra lub usługi przyrzeczone w umowie, może wskazywać, że dobro lub usługa nie są w istotnym stopniu zależne od innych przyrzeczonych dóbr lub usług ani nie są z nimi w istotnym stopniu powiązane.
30. Jeśli przyrzeczone dobra lub usługi nie są odrębne, jednostka łączy je z innymi przyrzeczonymi 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 przyrzeczone w umowie jako pojedyncze zobowiązanie do wykonania świadczenia.

### Spełnianie zobowiązań do wykonania świadczenia

31. **Jednostka ujmuje przychody w momencie spełnienia (lub w trakcie spełniania) zobowiązania do wykonania świadczenia poprzez przekazanie przyrzeczonego dobra lub usługi (tj. składnika aktywów) klientowi. Przekazanie składnika aktywów następuje w momencie, gdy klient uzyskuje kontrolę nad tym składnikiem aktywów.**
32. Dla każdego zobowiązania do wykonania świadczenia zidentyfikowanego zgodnie z paragrafami 22–30 jednostka ustala w momencie zawarcia umowy, czy będzie spełniać zobowiązanie do wykonania świadczenia w miarę upływu czasu (zgodnie z paragrafami 35–37) czy też spełni je w określonym momencie (zgodnie z paragrafem 38). Jeśli jednostka nie spełnia zobowiązania do wykonania świadczenia w miarę upływu czasu, zobowiązanie do wykonania świadczenia jest spełniane w określonym momencie.
33. Dobra i usługi stanowią aktywa, nawet gdy są uznawane za nie tylko chwilowo, jeśli zostały otrzymane i są używane (jak jest w przypadku wielu usług). Kontrola nad składnikiem aktywów odnosi się do zdolności do bezpośredniego rozporządzania tym składnikiem aktywów i uzyskiwania z niego zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści. Kontrola nad składnikiem aktywów obejmuje zdolność do niedopuszczania innych jednostek do rozporządzania składnikiem aktywów i uzyskiwania z niego korzyści. Korzyści ze składnika aktywów to potencjalne przepływy pieniężne (wpływy lub zmniejszenia wypływów), które można uzyskać bezpośrednio lub pośrednio na wiele sposobów – na przykład poprzez:
- a) wykorzystywanie składnika aktywów do produkcji dóbr lub świadczenia usług (w tym usług publicznych);
- b) wykorzystywanie składnika aktywów w celu zwiększenia wartości innych aktywów;



- c) wykorzystywanie składnika aktywów do rozliczenia zobowiązań lub obniżenia kosztów;
  - d) sprzedaż lub wymianę składnika aktywów;
  - e) zastawienie składnika aktywów celem zabezpieczenia pożyczki; oraz
  - f) utrzymywanie składnika aktywów.
34. Oceniając, czy klient uzyskuje kontrolę nad składnikiem aktywów, jednostka uwzględnia wszelkie porozumienia dotyczące odkupu składnika aktywów (zob. paragrafy B64–B76).

*Zobowiązania do wykonania świadczenia spełniane w czasie*

35. Jednostka przenosi kontrolę nad dobrem lub usługą w miarę upływu czasu i tym samym spełnia zobowiązanie do wykonania świadczenia oraz ujmuje przychody w miarę upływu czasu, jeżeli spełniony jest jeden z następujących warunków:
- a) klient jednocześnie otrzymuje i czerpie korzyści płynące ze świadczenia jednostki, w miarę wykonywania przez jednostkę tego świadczenia (zob. paragrafy B3–B4);
  - b) w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę powstaje lub zostaje ulepszony składnik aktywów (na przykład produkcja w toku), a kontrolę nad tym składnikiem aktywów – w miarę jego powstawania lub ulepszania – sprawuje klient (zob. paragraf B5); lub
  - c) w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę nie powstaje składnik aktywów o alternatywnym zastosowaniu dla jednostki (zob. paragraf 36), a jednostce przysługuje egzekwowne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie (zob. paragraf 37).
36. Składnik aktywów wytworzony w wyniku spełnienia zobowiązania przez jednostkę nie ma alternatywnego zastosowania dla jednostki, jeśli jednostka jest objęta ograniczeniami umownymi co do możliwości swobodnego przeznaczenia składnika aktywów do innego zastosowania w trakcie tworzenia lub ulepszenia tego składnika aktywów lub jeśli jednostka jest w praktyce ograniczona co do możliwości przeznaczenia tego składnika aktywów w stanie ukończonym do innego zastosowania. Oceny tego, czy składnik aktywów ma dla jednostki alternatywne zastosowanie, dokonuje się w momencie zawarcia umowy. Po zawarciu umowy jednostka nie zmienia oceny alternatywnego zastosowania składnika aktywów, chyba że strony umowy zatwierdzą zmianę umowy stanowiącą istotną zmianę zobowiązania do wykonania świadczenia. Paragrafy B6–B8 zawierają objaśnienia dotyczące oceny tego, czy składnik aktywów ma dla jednostki alternatywne zastosowanie.
37. Oceniając, czy jednostka ma egzekwowne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie zgodnie z paragrafem 35 pkt c), jednostka uwzględnia warunki umowy oraz wszelkie przepisy, które mają zastosowanie do umowy. Prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie nie musi dotyczyć stałej kwoty. Jednakże przez cały czas obowiązywania umowy jednostka musi być uprawniona do otrzymania kwoty równej co najmniej wynagrodzeniu za dotychczas wykonane świadczenie, jeśli umowa zostanie rozwiązana przez klienta lub inną stronę z powodów innych niż niewykonanie świadczenia przez jednostkę. Paragrafy B9–B13 zawierają objaśnienia dotyczące oceny istnienia i możliwości wyegzekwowania prawa do zapłaty oraz oceny tego, czy przysługujące jednostce prawo do zapłaty upoważnia ją do otrzymania zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie.

*Zobowiązania do wykonania świadczenia spełniane w określonym momencie*

38. Jeżeli zobowiązanie do wykonania świadczenia nie jest spełniane w czasie zgodnie z paragrafami 35–37, jednostka spełnia zobowiązanie do wykonania świadczenia w określonym momencie. W celu określenia momentu, w którym klient uzyskuje kontrolę nad przyrzeczoną składnikiem aktywów, a jednostka spełnia zobowiązanie do wykonania świadczenia, jednostka uwzględnia wymogi dotyczące kontroli określone w paragrafach 31–34. Ponadto jednostka uwzględnia okoliczności wskazujące na to, że miało miejsce przeniesienie kontroli, między innymi gdy:
- a) Jednostka ma bieżące prawo do zapłaty za składnik aktywów – jeśli klient jest w danym momencie zobowiązany do zapłaty za składnik aktywów, może to oznaczać, że klient uzyskał możliwość rozporządzania składnikiem aktywów oraz uzyskiwania z niego zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści.
  - b) Klient posiada tytuł prawny do składnika aktywów – tytuł prawny może wskazywać, która strona umowy ma możliwość rozporządzania składnikiem aktywów i uzyskiwania z niego zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści lub ograniczenia dostępu innych jednostek do tych korzyści. W związku z tym przeniesienie tytułu prawnego do składnika aktywów może wskazywać, że klient uzyskał kontrolę nad tym składnikiem aktywów. Jeżeli jednostka zachowuje tytuł prawny wyłącznie jako zabezpieczenie przed niedokonaniem zapłaty przez klienta, prawa jednostki nie wykluczają możliwości uzyskania kontroli nad składnikiem aktywów przez klienta.

- c) Jednostka fizycznie przekazała składnik aktywów – jeśli klient fizycznie posiada składnik aktywów, może to wskazywać na to, że ma on możliwość rozporządzania składnikiem aktywów i uzyskiwania z niego zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści lub ograniczenia dostępu innych jednostek do tych korzyści. Jednak fizyczne posiadanie składnika aktywów nie musi być jednoznaczne z kontrolą nad tym składnikiem aktywów. Na przykład w przypadku niektórych umów z udzielonym przyrzeczeniem odkupu oraz w przypadku niektórych umów komisju klient lub odbiorca może fizycznie posiadać składnik aktywów, nad którym kontrolę sprawuje jednostka. Z kolei w przypadku niektórych umów sprzedaży ze wstrzymaną dostawą jednostka może fizycznie posiadać składnik aktywów, nad którym kontrolę sprawuje klient. Paragrafy B64–B76, B77–B78 i B79–B82 zawierają objaśnienia dotyczące ujmowania – odpowiednio – umów z udzielonym przyrzeczeniem odkupu, umów komisju i umów sprzedaży ze wstrzymaną dostawą.
- d) Klient ponosi istotne ryzyko i uzyskuje istotne korzyści wynikające z własności składnika aktywów – przeniesienie istotnego ryzyka i istotnych korzyści wynikających z własności składnika aktywów na klienta może wskazywać, że klient uzyskał możliwość rozporządzania składnikiem aktywów i uzyskiwania z niego zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści. Oceniając ryzyko i korzyści wynikające z własności przyrządzonego składnika aktywów, jednostka wyłącza jednak wszelkie ryzyko, które jest przedmiotem oddzielnego zobowiązania do wykonania świadczenia, oprócz zobowiązania do przekazania składnika aktywów. Na przykład jednostka mogła przekazać kontrolę nad składnikiem aktywów klientowi, nie spełniwszy jeszcze dodatkowego zobowiązania do wykonania świadczenia z tytułu świadczenia usług związanych z utrzymaniem przekazanego składnika aktywów.
- e) Klient przyjął składnik aktywów – przyjęcie składnika aktywów przez klienta może wskazywać, że uzyskał on możliwość rozporządzania tym składnikiem aktywów i uzyskiwania z niego zasadniczo wszystkich pozostałych korzyści. W celu dokonania oceny wpływu klauzuli umownej dotyczącej przyjęcia składnika aktywów przez klienta odnośnie do momentu przeniesienia kontroli nad składnikiem aktywów jednostka uwzględni objaśnienia zawarte w paragrafach B83–B86.

#### *Pomiar stopnia całkowitego spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia*

39. Dla każdego zobowiązania do wykonania świadczenia spełnianego w miarę upływu czasu zgodnie z paragrafami 35–37 jednostka ujmuje przychody w miarę upływu czasu, mierząc stopień całkowitego spełnienia tego zobowiązania do wykonania świadczenia. Celem pomiaru jest określenie postępu w spełnianiu zobowiązania jednostki do przeniesienia kontroli nad dobrami lub usługami przyrzeczonymi klientowi (tj. stopnia spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia).
40. Jednostka stosuje jedną metodę pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania w odniesieniu do każdego zobowiązania do wykonania świadczenia spełnianego w miarę upływu czasu oraz stosuje tę metodę konsekwentnie w odniesieniu do podobnych zobowiązań do wykonania świadczenia i w podobnych okolicznościach. Na koniec każdego okresu sprawozdawczego jednostka ponownie ocenia stopień całkowitego spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia spełnianego w miarę upływu czasu.

#### *Metody pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania*

41. Odpowiednie metody pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania obejmują metody oparte na wynikach i metody oparte na nakładach. Paragrafy B14–B19 zawierają objaśnienia dotyczące stosowania metod opartych na wynikach i metod opartych na nakładach do pomiaru stopnia całkowitego spełnienia przez jednostkę zobowiązania do wykonania świadczenia. Przy ustalaniu odpowiedniej metody pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania jednostka bierze pod uwagę charakter dobra lub usługi, które jednostka zobowiązała się przenieść na rzecz klienta.
42. Stosując metodę pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania, jednostka wyłącza z pomiaru wszelkie dobra lub usługi, w odniesieniu do których jednostka nie przenosi kontroli na rzecz klienta. Natomiast jeśli wraz ze spełnieniem zobowiązania do wykonania świadczenia jednostka przenosi kontrolę nad dobrem lub usługą na rzecz klienta, wówczas uwzględni takie dobra lub usługi w pomiarze stopnia spełnienia zobowiązania.
43. W przypadku zmiany okoliczności w miarę upływu czasu jednostka aktualizuje swój pomiar stopnia spełnienia zobowiązania tak, aby odzwierciedlić zmiany zachodzące w wyniku spełniania zobowiązania do wykonania świadczenia. Takie zmiany w pomiarze stopnia spełnienia zobowiązania jednostka ujmuje jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8 *Zasady (polityka) rachunkowości, zmiany wartości szacunkowych i korygowanie błędów*.

*Racjonalny pomiar stopnia spełnienia zobowiązania*

44. Jednostka ujmuje przychody z tytułu spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia w miarę upływu czasu tylko wtedy, gdy może dokonać racjonalnego pomiaru stopnia całkowitego spełnienia tego zobowiązania do wykonania świadczenia. Jednostka nie jest w stanie dokonać racjonalnego pomiaru stopnia całkowitego spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia, jeśli nie posiada wiarygodnych informacji, które są niezbędne do zastosowania odpowiedniej metody pomiaru.
45. W pewnych okolicznościach (na przykład na wczesnych etapach realizacji umowy) jednostka może nie być w stanie dokonać racjonalnego pomiaru wyników spełniania zobowiązania do wykonania świadczenia, ale oczekuje, że odzyska koszty poniesione podczas spełniania zobowiązania do wykonania świadczenia. W takich okolicznościach jednostka ujmuje przychody wyłącznie do wysokości kosztów poniesionych do momentu, w którym można dokonać racjonalnego pomiaru wyników spełniania zobowiązania do wykonania świadczenia.

## WYCENA

46. **Po spełnieniu (lub w trakcie spełniania) zobowiązania do wykonania świadczenia jednostka ujmuje jako przychód kwotę równą cenie transakcyjnej (z wyłączeniem szacowanych wartości zmiennego wynagrodzenia, które są ograniczone zgodnie z paragrafami 56–58), która została przypisana do tego zobowiązania do wykonania świadczenia.**

**Ustalenie ceny transakcyjnej**

47. **W celu ustalenia ceny transakcyjnej jednostka uwzględnia warunki umowy oraz stosowane przez nią zwyczajowe praktyki handlowe. Cena transakcyjna to kwota wynagrodzenia, które – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – będzie jej przysługiwać w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług na rzecz klienta, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu osób trzecich (na przykład niektórych podatków od sprzedaży). Wynagrodzenie określone w umowie z klientem może obejmować kwoty stałe, kwoty zmienne lub oba te rodzaje kwot.**
48. Charakter, rozkład w czasie i kwota wynagrodzenia przyrzeczonego przez klienta mają wpływ na oszacowanie ceny transakcyjnej. Przy ustalaniu ceny transakcyjnej jednostka uwzględnia skutki wszystkich poniższych okoliczności:
- wynagrodzenie zmienne (zob. paragrafy 50–55 oraz 59);
  - graniczne wartości szacunkowe wynagrodzenia zmiennego (zob. paragrafy 56–58);
  - występowanie istotnego elementu finansowania w umowie (zob. paragrafy 60–65);
  - wynagrodzenie niegotówkowe (zob. paragrafy 66–69); oraz
  - wynagrodzenie należne klientowi (zob. paragrafy 70–72).
49. Do celów ustalenia ceny transakcyjnej jednostka zakłada, że dobra lub usługi będą przenoszone na rzecz klienta zgodnie z obowiązującą umową i że umowa ta nie zostanie rozwiązana, przedłużona ani zmieniona.

*Wynagrodzenie zmienne*

50. Jeśli wynagrodzenie określone w umowie obejmuje kwotę zmienną, jednostka oszacowuje kwotę wynagrodzenia, do którego będzie uprawniona w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług na rzecz klienta.
51. Kwota wynagrodzenia może zmieniać się w związku z udzielaniem upustów, rabatów, zwrotu wynagrodzenia, kredytów, ustępstw cenowych, dodatków, premii za wyniki, nakładaniem kar i innymi podobnymi czynnikami. Przyrzczone wynagrodzenie może także zmieniać się, jeżeli prawo jednostki do wynagrodzenia uzależnione jest od wystąpienia lub braku wystąpienia określonego zdarzenia w przyszłości. Na przykład kwotę wynagrodzenia należy uznać za zmienną, jeśli produkt jest sprzedawany z prawem do zwrotu lub jeśli przyrzczone zapłatę stałej kwoty jako premię za wyniki po osiągnięciu określonego etapu.
52. Zmienny charakter wynagrodzenia przyrzeczonego przez klienta może być wyraźnie określony w umowie. Ponadto przyrzczone wynagrodzenie jest zmienne, jeśli zajdzie którakolwiek z wymienionych okoliczności:
- na podstawie zwyczajowych praktyk handlowych, opublikowanej polityki lub konkretnych oświadczeń jednostki klient ma uzasadnione oczekiwanie, że jednostka zaakceptuje kwotę wynagrodzenia niższą niż cena określona w umowie. Oznacza to, że istnieje oczekiwanie, że jednostka udzieli klientowi ustępstwa cenowego. W zależności od porządku prawnego, branży lub klienta takie ustępstwo cenowe może zostać określone jako upust, rabat, zwrot wynagrodzenia lub kredyt;
  - inne fakty i okoliczności wskazują, że jednostka zamierza, w momencie zawarcia umowy z klientem, udzielić klientowi ustępstwa cenowego.

53. Jednostka szacuje kwotę wynagrodzenia zmiennego, stosując jedną z następujących metod w zależności od tego, która z nich pozwoli jednostce dokładniej przewidzieć kwotę wynagrodzenia, do którego jest uprawniona:
- Wartość oczekiwana – wartość oczekiwana to suma iloczynów możliwych kwot wynagrodzenia i odpowiadających im prawdopodobieństw wystąpienia. Wartość oczekiwana może być właściwym szacunkiem kwoty wynagrodzenia zmiennego, jeśli jednostka zawiera dużą liczbę podobnych umów.
  - Wartość najbardziej prawdopodobna – wartość najbardziej prawdopodobna to pojedyncza, najbardziej prawdopodobna kwota z przedziału możliwych kwot wynagrodzenia (tj. pojedynczy najbardziej prawdopodobny wynik umowy). Wartość najbardziej prawdopodobna może być właściwym szacunkiem kwoty wynagrodzenia zmiennego, jeśli umowa ma tylko dwa możliwe wyniki (na przykład jednostka albo uzyskuje premię za wyniki, albo nie).
54. Jednostka stosuje konsekwentnie przez cały czas trwania umowy jedną metodę do szacowania wpływu niepewności na wysokość wynagrodzenia zmiennego, do którego jest uprawniona. Ponadto jednostka uwzględnia wszystkie informacje (historyczne, bieżące i prognozy), które są w sposób racjonalny dostępne dla danej jednostki, oraz identyfikuje odpowiednią liczbę możliwych kwot wynagrodzenia. Informacje, które jednostka wykorzystuje w celu oszacowania kwoty wynagrodzenia zmiennego, są zwykle podobne do informacji, które kierownictwo jednostki wykorzystuje w trakcie procesu składania ofert oraz do ustalenia cen za przyrządzone dobra lub usługi.

#### **Zobowiązania z tytułu zwrotu wynagrodzenia**

55. Jednostka ujmuje zobowiązanie do zwrotu wynagrodzenia, jeżeli po jego otrzymaniu oczekuje, że zwróci jego część lub całość klientowi. Zobowiązanie do zwrotu wynagrodzenia wycenia się w kwocie otrzymanego wynagrodzenia (lub należności), do którego – zgodnie z oczekiwaniami jednostki – nie jest ona uprawniona (tj. w wysokości kwot nieujętych w cenie transakcyjnej). Zobowiązanie do zwrotu wynagrodzenia (oraz odpowiednia zmiana ceny transakcyjnej oraz wynikająca z niej zmiana *zobowiązania z tytułu umowy*) jest aktualizowane na koniec każdego okresu sprawozdawczego w związku ze zmianami okoliczności. W przypadku zobowiązania do zwrotu wynagrodzenia w związku ze sprzedażą z prawem do zwrotu jednostka stosuje objaśnienia określone w paragrafach B20–B27.

#### **Graniczne wartości szacunkowe wynagrodzenia zmiennego**

56. Jednostka zalicza do ceny transakcyjnej część lub całość kwoty wynagrodzenia zmiennego oszacowanego zgodnie z paragrafem 53 wyłącznie w takim zakresie, w jakim istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że nie nastąpi odwrócenie znaczącej części kwoty wcześniej ujętych skumulowanych przychodów w momencie, kiedy ustanie niepewność co do wysokości wynagrodzenia zmiennego.
57. Podczas oceny tego, czy istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że nie nastąpi odwrócenie znaczącej części kwoty wcześniej skumulowanych przychodów w momencie, kiedy ustanie niepewność co do wysokości wynagrodzenia zmiennego, jednostka uwzględnia zarówno prawdopodobieństwo, jak i wysokość wyksięgowania przychodów. Czynniki, które mogą zwiększyć prawdopodobieństwo lub wysokość wyksięgowania przychodów obejmują między innymi następujące okoliczności:
- kwota wynagrodzenia jest bardzo podatna na wpływ czynników zewnętrznych wobec jednostki. Czynniki te mogą obejmować wahania na rynku, oceny lub działania osób trzecich, warunki pogodowe i wysokie ryzyko utraty przydatności przyrzeczonych dóbr lub usług;
  - fakt, iż nie oczekuje się ustania niepewności co do kwoty wynagrodzenia w długim okresie;
  - doświadczenie jednostki (lub inne informacje) dotyczące podobnych umów jest ograniczone lub na podstawie doświadczenia jednostki (lub innych dowodów) nie da się sporządzić odpowiednich prognoz;
  - jednostka oferuje w szerokim zakresie ustępstwa cenowe lub dokonuje zmian warunków płatności i warunków podobnych umów w podobnych okolicznościach;
  - umowa przewiduje dużą liczbę i szeroki przedział możliwych kwot wynagrodzenia.
58. Jednostka stosuje paragraf B63 przy ujmowaniu, w oparciu o wartość sprzedaży lub częstość użytkowania, wynagrodzenia w formie opłaty przyrzeczonej z tytułu udzielenia licencji do praw dotyczących własności intelektualnej.

**Ponowna ocena wynagrodzenia zmiennego**

59. Na koniec każdego okresu sprawozdawczego jednostka dokonuje aktualizacji szacowanych cen transakcyjnych (w tym aktualizacji swojej oceny tego, czy wartości szacunkowe wynagrodzenia zmiennego podlegają ograniczeniom), tak aby w rzetelny sposób odzwierciedlały one okoliczności występujące na koniec okresu sprawozdawczego oraz zmiany okoliczności w trakcie okresu sprawozdawczego. Jednostka ujmuje zmiany cen transakcyjnych zgodnie z paragrafami 87–90.

*Występowanie istotnego elementu finansowania w umowie*

60. Ustalając cenę transakcyjną, jednostka koryguje przyrzeczoną kwotę wynagrodzenia o zmianę wartości pieniądza w czasie, jeśli rozkład w czasie płatności uzgodniony przez strony umowy (w sposób wyraźny lub domyślny) daje klientowi lub jednostce istotnie korzyści z tytułu finansowania przekazania dóbr lub usług klientowi. W takich okolicznościach uznaje się, że umowa zawiera istotny element finansowania. Istotny element finansowania może występować bez względu na to, czy przyrzeczenie finansowania jest wyraźnie określone w umowie czy też wynika z warunków płatności uzgodnionych przez strony umowy.
61. Celem skorygowania przyrzeczonej kwoty wynagrodzenia o istotny element finansowania jest ujęcie przez jednostkę przychodu w kwocie odzwierciedlającej cenę, którą klient zapłaciłby za przyrzczone dobra lub usługi, gdyby zapłacił gotówką za te dobra lub usługi w chwili przekazania ich klientowi (tj. cenę sprzedaży gotówkowej). Oceniając, czy umowa zawiera element finansowania oraz czy ten element finansowania jest istotny dla umowy, jednostka uwzględnia wszystkie istotne fakty i okoliczności, w tym obydwie następujące okoliczności:
- a) ewentualną różnicę między kwotą przyrzeczonego wynagrodzenia a ceną sprzedaży gotówkowej przyrzczonego dóbr lub usług; oraz
  - b) łączny wpływ obu następujących czynników:
    - (i) przewidywany okres od momentu, w którym jednostka przekazuje przyrzczone dobra lub usługi klientowi do momentu, w którym klient płaci za te dobra lub usługi; oraz
    - (ii) stopy procentowe obowiązujące na danym rynku.
62. Niezależnie od oceny, o której mowa w paragrafie 61, istotny element finansowania nie występuje w umowie z klientem, jeśli zachodzi którakolwiek z niżej wymienionych okoliczności:
- a) klient zapłacił za dobra lub usługi z wyprzedzeniem i to on decyduje o momencie przekazania tych dóbr lub usług;
  - b) znaczna część kwoty wynagrodzenia przyrzeczonego przez klienta ma charakter zmienny, a kwota lub rozkład w czasie tego wynagrodzenia zależy od wystąpienia lub niewystąpienia w przyszłości określonego zdarzenia, na które ani klient, ani jednostka zasadniczo nie mają wpływu (np. gdy wynagrodzenie stanowi opłatę uzależnioną od wielkości sprzedaży);
  - c) różnica między przyrzczonego wynagrodzeniem a ceną sprzedaży gotówkowej dobra lub usługi (zgodnie z paragrafem 61) wynika z powodów innych niż udostępnienie finansowania klientowi lub jednostce oraz różnica między tymi kwotami jest proporcjonalna do jej przyczyny. Na przykład zgodnie z warunkami płatności jednostka lub klient może być zabezpieczony przed brakiem właściwego wywiązania się z części lub całości zobowiązań umownych przez drugą stronę umowy.
63. Z praktycznego punktu widzenia jednostka nie musi korygować przyrzeczonej kwoty wynagrodzenia o wpływ istotnego elementu finansowania, jeżeli w momencie zawarcia umowy oczekuje, że okres od momentu przekazania przyrzczonego dobra lub usługi klientowi do momentu zapłaty za dobro lub usługę przez klienta wyniesie nie więcej niż jeden rok.
64. W celu spełnienia wymogu określonego w paragrafie 61, korygując przyrzeczoną kwotę wynagrodzenia o istotny element finansowania, jednostka stosuje stopę dyskontową, która zostałaby zastosowana w przypadku zawarcia oddzielnej transakcji finansowania pomiędzy jednostką a jej klientem w momencie zawarcia umowy. Stopa ta odzwierciedla charakterystykę kredytową strony otrzymującej finansowanie w ramach umowy, jak również wszelkie zastawy i zabezpieczenia dostarczane przez klienta lub jednostkę, w tym aktywa przenoszone na mocy umowy. Jednostka może ustalić wysokość tej stopy, określając stopę dyskontującą wartość nominalną przyrzczonego wynagrodzenia do ceny, którą klient ma zapłacić w gotówce za dobra lub usługi w chwili przekazania ich klientowi. Po zawarciu umowy jednostka nie aktualizuje stopy dyskontowej w celu odzwierciedlenia zmian stóp procentowych ani innych okoliczności (np. zmian w ocenie ryzyka kredytowego klienta).

65. Jednostka przedstawia skutki finansowania (przychody lub koszty z tytułu odsetek) oddzielnie od przychodów z tytułu umów z klientami w sprawozdaniu z całkowitych dochodów. Jednostka ujmuje przychody lub koszty z tytułu odsetek tylko w takim zakresie, w jakim wcześniej ujęła *składnik aktywów z tytułu umowy* (lub należność) lub zobowiązanie z tytułu umowy wynikające z umowy z klientem.

#### *Wynagrodzenie niegotówkowe*

66. W celu ustalenia ceny transakcyjnej w przypadku umów, w których klient zobowiązał się do zapłaty wynagrodzenia w formie innej niż pieniężna, jednostka wycenia wynagrodzenie niepieniężne (lub przyrzeczenie zapłaty wynagrodzenia niepieniężnego) w wartości godziwej.
67. Jeśli jednostka nie może racjonalnie oszacować wartości godziwej wynagrodzenia niepieniężnego, wycenia je pośrednio przez odniesienie do indywidualnej ceny sprzedaży dóbr lub usług przyrzeczonych klientowi (lub klasie klientów) w zamian za wynagrodzenie.
68. Wartość godziwa wynagrodzenia niegotówkowego może różnić się ze względu na formę wynagrodzenia (na przykład w przypadku zmiany cen akcji, które jednostka ma prawo otrzymać od klienta). Jeżeli wartość godziwa wynagrodzenia niegotówkowego przyrzeczonego przez klienta może się zmieniać z innych powodów niż sama forma wynagrodzenia (na przykład wartość godziwa może zmieniać się w zależności od wykonania zobowiązania przez jednostkę), jednostka stosuje wymogi określone w paragrafach 56–58.
69. Jeżeli klient wnosi wkład w postaci dóbr lub usług (np. materiały, sprzęt lub pracę) w celu ułatwienia jednostce realizacji umowy, jednostka ocenia, czy uzyskuje kontrolę nad wniesionymi dobrami lub usługami. Jeśli tak jest, jednostka ujmuje wniesione dobra lub usługi jako wynagrodzenie niepieniężne otrzymane od klienta.

#### *Wynagrodzenie należne klientowi*

70. Wynagrodzenie należne klientowi obejmuje środki pieniężne, które jednostka płaci lub zamierza zapłacić klientowi (lub innym podmiotom, które kupują dobra lub usługi jednostki od klienta). Wynagrodzenie należne klientowi obejmuje również kredyty lub inne korzyści (np. kupony lub bony), które można przeznaczyć na pokrycie zobowiązań wobec jednostki (lub wobec innych podmiotów, które kupują dobra lub usługi jednostki od klienta). Jednostka ujmuje wynagrodzenie należne klientowi jako obniżenie ceny transakcyjnej, a tym samym obniżenie przychodów, chyba że wynagrodzenie to jest należne klientowi w zamian za odrębne dobra lub usługi (zgodnie z treścią paragrafów 26–30), które klient przekazuje na rzecz jednostki. Jeśli wynagrodzenie należne klientowi obejmuje kwotę zmienną, jednostka oszacowuje cenę transakcyjną (w tym ocenia, czy oszacowana wysokość wynagrodzenia zmiennego podlega ograniczeniom) zgodnie z paragrafami 50–58.
71. Jeśli wynagrodzenie należne klientowi stanowi zapłatę klienta za odrębne dobro lub odrębną usługę, wówczas jednostka ujmuje zakup dobra lub usługi w taki sam sposób, w jaki ujmuje inne zakupy od dostawców. Jeżeli kwota wynagrodzenia należnego klientowi przekracza wartość godziwą odrębnego dobra lub odrębnej usługi, które jednostka otrzymuje od klienta, wówczas jednostka ujmuje tę nadwyżkę jako zmniejszenie ceny transakcyjnej. Jeżeli jednostka nie może racjonalnie oszacować wartości godziwej dóbr lub usług otrzymanych od klienta, ujmuje całość wynagrodzenia należnego klientowi jako obniżenie ceny transakcyjnej.
72. W związku z tym, jeżeli jednostka ujmuje wynagrodzenie należne klientowi jako obniżenie ceny transakcyjnej, obniżenie przychodów ujmuje się w chwili wystąpienia późniejszego z poniższych zdarzeń:
- ujęcie przez jednostkę przychodów z tytułu przekazania powiązanych dóbr lub usług klientowi; oraz
  - zapłata lub zobowiązanie się przez jednostkę do zapłaty wynagrodzenia (nawet jeśli zapłata wynagrodzenia jest uzależniona od wystąpienia określonego zdarzenia w przyszłości). Zobowiązanie do zapłaty może mieć formę dorozumianą na podstawie zwyczajowych praktyk handlowych jednostki.

#### **Przypisanie ceny transakcyjnej do zobowiązań do wykonania świadczenia**

73. **Jednostka przypisuje cenę transakcyjną do każdego zobowiązania do wykonania świadczenia (lub do odrębnego dobra lub odrębnej usługi) w kwocie, która odzwierciedla kwotę wynagrodzenia, które – zgodnie z oczekiwaniami jednostki – przysługuje jej w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub usług klientowi.**

74. Aby osiągnąć cel określony w paragrafie 73, jednostka przypisuje cenę transakcyjną do każdego zobowiązania do wykonania świadczenia określonego w umowie, na podstawie proporcjonalnej indywidualnej ceny sprzedaży zgodnie z paragrafami 76–80, z wyjątkiem sytuacji określonych w paragrafach 81–83 (dotyczących przypisywania upustów) oraz paragrafach 84–86 (dotyczących przypisywania wynagrodzenia obejmującego kwoty zmienne).
75. Paragrafy 76–86 nie mają zastosowania, jeżeli umowa zawiera tylko jedno zobowiązanie do wykonania świadczenia. Paragrafy 84–86 mogą jednak mieć zastosowanie, jeśli jednostka zobowiązuje się do przekazania grupy odrębnych dóbr lub usług określonych jako pojedyncze zobowiązanie do wykonania świadczenia zgodnie z paragrafem 22 pkt b), a przyrzeczone wynagrodzenie obejmuje kwoty zmienne.

*Przypisanie w oparciu o indywidualne ceny sprzedaży*

76. Aby przypisać cenę transakcyjną do każdego zobowiązania do wykonania świadczenia na podstawie proporcjonalnej indywidualnej ceny sprzedaży, jednostka ustala na moment zawarcia umowy indywidualną cenę sprzedaży odrębnego dobra lub odrębnej usługi będącej przedmiotem każdego zobowiązania do wykonania świadczenia i przypisuje cenę transakcyjną proporcjonalnie do tych indywidualnych cen sprzedaży.
77. Indywidualna cena sprzedaży to cena, po której jednostka sprzedałaby oddzielnie przyrzeczone dobra lub usługi klientowi. Najlepszym dowodem indywidualnej ceny sprzedaży jest obserwowalna cena dobra lub usługi w przypadku, gdy jednostka sprzedaje dobro lub usługę oddzielnie w podobnych okolicznościach i podobnym klientom. Cena określona w umowie lub cenniku, w którym wymieniono dobro lub usługę, może być (ale nie należy zakładać, że jest) indywidualną ceną sprzedaży tego dobra lub usługi.
78. Jeżeli indywidualna cena sprzedaży nie jest bezpośrednio obserwowalna, jednostka szacuje indywidualną cenę sprzedaży w kwocie, która wynikałaby z przypisania ceny transakcyjnej spełniającej cel przypisania określony w paragrafie 73. Przy szacowaniu indywidualnej ceny sprzedaży jednostka uwzględnia wszystkie informacje (w tym warunki rynkowe, czynniki specyficzne dla jednostki oraz informacje o kliencie lub klasie klientów), które są racjonalnie dla niej dostępne. Jednostka maksymalnie wykorzystuje przy tym dające się zaobserwować dane wejściowe i konsekwentnie stosuje te same metody szacowania w podobnych okolicznościach.
79. Odpowiednie metody szacowania indywidualnej ceny sprzedaży dobra lub usługi obejmują między innymi:
- Podejście polegające na dostosowanej ocenie rynku – jednostka może ocenić rynek, na którym sprzedaje dobra lub usługi, oraz oszacować cenę, którą klient na tym rynku byłby skłonny zapłacić za te dobra lub usługi. W podejściu tym jednostka może również posłużyć się cenami stosowanymi przez jej konkurentów dla podobnych dóbr lub usług oraz dostosować te ceny tak, aby odzwierciedlały jej koszty i marżę.
  - Podejście opierające się na oczekiwanych kosztach powiększonych o marżę – jednostka może przewidzieć oczekiwane koszty wypełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia, a następnie doliczyć odpowiednią marżę określoną dla danego dobra lub danej usługi.
  - Podejście opierające się na wartości rezydualnej – jednostka może oszacować indywidualną cenę sprzedaży przez odniesienie do całkowitej ceny transakcyjnej pomniejszonej o sumę obserwowalnych indywidualnych cen sprzedaży innych dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie. Jednostka może jednak stosować podejście opierające się na wartości rezydualnej do oszacowania – zgodnie z paragrafem 78 – indywidualnej ceny sprzedaży dobra lub usługi tylko wówczas, gdy spełniony jest jeden z następujących warunków:
    - jednostka sprzedaje to samo dobro lub tę samą usługę różnym klientom (jednocześnie lub niemal jednocześnie) po bardzo zróżnicowanych cenach (tj. cena sprzedaży jest bardzo zróżnicowana, ponieważ nie da się wyodrębnić reprezentatywnej indywidualnej ceny sprzedaży na podstawie wcześniejszych transakcji lub innych obserwowalnych dowodów); lub
    - jednostka nie określiła jeszcze ceny za dane dobro lub daną usługę, a dobro lub usługa nie były wcześniej sprzedawane odrębnie (tj. cena sprzedaży jest niepewna).

80. Jeżeli dwa dobra lub dwie usługi lub większa liczba dóbr lub usług, do dostarczenia których jednostka zobowiązała się w umowie, ma bardzo zróżnicowane lub niepewne indywidualne ceny sprzedaży, jednostka może oszacować te indywidualne ceny sprzedaży, stosując różne metody łącznie. Przykładowo jednostka może zastosować podejście opierające się na wartości rezydualnej do oszacowania łącznej indywidualnej ceny sprzedaży tych przyrzeczonych dóbr lub usług, które mają bardzo zróżnicowane lub niepewne indywidualne ceny sprzedaży, a następnie zastosować inną metodę do oszacowania indywidualnych cen sprzedaży poszczególnych dóbr lub usług w odniesieniu do oszacowanej wcześniej łącznej indywidualnej ceny sprzedaży ustalonej przy użyciu podejścia opierającego się na wartości rezydualnej. Jeśli do oszacowania indywidualnej ceny sprzedaży każdego dobra lub usługi, do dostarczenia których jednostka zobowiązała się w umowie, jednostka stosuje różne metody łącznie, ocenia ona, czy przypisanie ceny transakcyjnej w wysokości równej szacowanym indywidualnym cenom sprzedaży jest zgodne z celem przypisania określonym w paragrafie 73 oraz z wymogami dotyczącymi szacowania indywidualnych cen sprzedaży określonymi w paragrafie 78.

#### *Przypisanie upustu*

81. Klient otrzymuje upust za nabycie pakietu dóbr lub usług, jeżeli suma indywidualnych cen sprzedaży tych dóbr lub usług, do których dostarczenia jednostka zobowiązała się w umowie, przekracza przyrządzone w umowie wynagrodzenie. Z wyjątkiem sytuacji, gdy – zgodnie z paragrafem 82 – jednostka ma obserwowalne dowody, że cała kwota upustu dotyczy tylko jednego lub kilku, lecz nie wszystkich, zobowiązań do wykonania świadczenia określonych w umowie, jednostka przypisuje upust proporcjonalnie do wszystkich zobowiązań do wykonania świadczenia określonych w umowie. Proporcjonalne przypisanie upustu w takich okolicznościach wynika z tego, że jednostka przypisuje cenę transakcyjną do każdego zobowiązania do wykonania świadczenia w oparciu o proporcjonalną indywidualną cenę sprzedaży poszczególnych odrębnych dóbr lub usług.
82. Jednostka przypisuje upust w całości do jednego zobowiązania lub większej ich liczby, lecz nie do wszystkich zobowiązań do wykonania świadczenia określonych w umowie, jeśli spełnione są wszystkie następujące kryteria:
- a) jednostka regularnie sprzedaje oddzielnie każdy z odrębnych dóbr lub z odrębnych usług (lub każdy pakiet odrębnych dóbr lub usług) określonych w umowie;
  - b) ponadto jednostka regularnie sprzedaje oddzielnie pakiet (lub pakiety) niektórych spośród tych odrębnych dóbr lub usług z upustem w stosunku do indywidualnej ceny sprzedaży dóbr lub usług w każdym pakiecie; oraz
  - c) upust, który można przypisać do każdego pakietu dóbr lub usług określonych w paragrafie 82 pkt b), jest zasadniczo taki sam jak upust określony w umowie, a analiza dóbr lub usług w każdym pakiecie stanowi obserwowalny dowód istnienia zobowiązania (lub zobowiązań) do wykonania świadczenia, do którego (lub których) ma zastosowanie całkowity upust określony w umowie.
83. Jeżeli zgodnie z paragrafem 82 upust jest w całości przypisany do jednego lub więcej zobowiązań do wykonania świadczenia określonego w umowie, jednostka przypisuje upust przed zastosowaniem podejścia opierającego się na wartości rezydualnej do oszacowania indywidualnej ceny sprzedaży dobra lub usługi zgodnie z paragrafem 79 pkt c).

#### *Przypisanie wynagrodzenia zmiennego*

84. Wynagrodzenie zmienne, które jest określone w umowie, można przypisać do całej lub określonej części umowy – w jeden z poniższych sposobów:
- a) do jednego lub więcej zobowiązań do wykonania świadczenia, lecz nie do wszystkich zobowiązań do wykonania świadczenia określonych w umowie (np. otrzymanie premii może zależeć od tego, czy jednostka przekazuje przyrządzone dobro lub usługę w określonym czasie); lub
  - b) do jednego lub więcej odrębnych dóbr lub usług, lecz nie do wszystkich odrębnych dóbr lub usług przyrzeczonych w ramach grupy odrębnych dóbr lub usług, która stanowi część pojedynczego zobowiązania do wykonania świadczenia zgodnie z paragrafem 22 pkt b) (na przykład wynagrodzenie przyrządzone za drugi rok dwuletniej umowy o usługi sprzątnięcia wzrośnie po uwzględnieniu zmiany określonego wskaźnika inflacji).
85. Jednostka przypisuje zmienną kwotę wynagrodzenia (oraz jej późniejsze zmiany) w całości do zobowiązania do wykonania świadczenia lub do odrębnego dobra lub odrębnej usługi, które stanowią część pojedynczego zobowiązania do wykonania świadczenia zgodnie z paragrafem 22 pkt b), jeżeli spełnione są oba poniższe warunki:
- a) warunki wynagrodzenia zmiennego odnoszą się w szczególności do dążeń jednostki do spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia lub przekazania odrębnego dobra lub odrębnej usługi (lub do konkretnego wyniku spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia lub przekazania odrębnego dobra lub odrębnej usługi); oraz



- b) przypisanie zmiennej kwoty wynagrodzenia w całości do zobowiązania do wykonania świadczenia lub do odrębnego dobra lub odrębnej usługi musi być zgodne z celem przypisania, o którym mowa w paragrafie 73, przy uwzględnieniu wszystkich zobowiązań do wykonania świadczenia i warunków płatności określonych w umowie.
86. Do przypisania pozostałej kwoty ceny transakcyjnej, która nie spełnia kryteriów określonych w paragrafie 85, stosuje się wymogi dotyczące przypisania określone w paragrafach 73–83.

### **Zmiany ceny transakcyjnej**

87. Po zawarciu umowy cena transakcyjna może zmienić się z różnych powodów, w tym w wyniku wystąpienia niepewnych zdarzeń lub innych zmian okoliczności mających wpływ na kwotę wynagrodzenia, które – zgodnie z oczekiwaniami jednostki – będzie jej przysługiwać w zamian za przyrządzone dobra lub usługi.
88. Jednostka przypisuje do zobowiązań do wykonania świadczenia określonych w umowie wszelkie późniejsze zmiany ceny transakcyjnej na takich samych zasadach jak w momencie zawarcia umowy. W związku z tym jednostka nie przypisuje ponownie ceny transakcyjnej w celu odzwierciedlenia zmian w indywidualnych cenach sprzedaży po zawarciu umowy. Kwoty przypisane do spełnionych zobowiązań do wykonania świadczenia ujmują się jako przychody lub jako zmniejszenie przychodów w okresie, w którym cena transakcyjna uległa zmianie.
89. Jednostka przypisuje zmianę ceny transakcyjnej w całości do jednego lub większej liczby zobowiązań do wykonania świadczenia, lecz nie do wszystkich zobowiązań do wykonania świadczenia czy też do wyodrębnionych dóbr lub usług przyrzeczonych w grupach, które stanowią część pojedynczego zobowiązania do wykonania świadczenia zgodnie z paragrafem 22 pkt b) tylko w przypadku, gdy są spełnione kryteria dotyczące przypisania zmiennego wynagrodzenia określone w paragrafie 85.
90. Jednostka ujmuje zmianę ceny transakcyjnej, która wynika ze zmiany umowy zgodnie z paragrafami 18–21. Jednak w przypadku zmiany ceny transakcyjnej, która nastąpiła po zmianie umowy, do przypisania zmiany ceny transakcyjnej jednostka stosuje paragrafy 87–89 w którykolwiek z następujących sposobów:
- a) jednostka przypisuje zmianę ceny transakcyjnej do zobowiązań do wykonania świadczenia określonych w umowie przed zmianą umowy, jeżeli – i w zakresie w jakim – zmianę ceny transakcyjnej można przyporządkować do kwoty zmiennego wynagrodzenia przyrządzonego przed zmianą umowy, oraz jeśli zmiana umowy jest ujmowana zgodnie z paragrafem 21 pkt a);
- b) we wszystkich innych przypadkach, w których zmiana umowy nie została ujęta jako oddzielna umowa zgodnie z paragrafem 20, jednostka przypisuje zmianę ceny transakcyjnej do zobowiązań do wykonania świadczenia określonych w zmienionej umowie (tzn. do zobowiązań do wykonania świadczenia, które bezpośrednio po zmianie umowy pozostawały w całości lub części niespełnione).

### **KOSZTY UMOWY**

#### **Dodatkowe koszty doprowadzenia do zawarcia umowy**

91. **Jednostka ujmuje dodatkowe koszty doprowadzenia do zawarcia umowy z klientem jako składnik aktywów, jeżeli spodziewa się, że koszty te odzyska.**
92. Dodatkowe koszty doprowadzenia do zawarcia umowy to koszty ponoszone przez jednostkę w celu doprowadzenia do zawarcia umowy z klientem, których jednostka nie poniosłaby, jeżeli umowa nie zostałaby zawarta (na przykład prowizja od sprzedaży).
93. Koszty doprowadzenia do zawarcia umowy ponoszone bez względu na to, czy umowa została zawarta, ujmują się jako koszty w momencie ich poniesienia, chyba że koszty te wyraźnie obciążają klienta bez względu na to, czy umowa zostanie zawarta.
94. Z praktycznego punktu widzenia jednostka może ująć dodatkowe koszty doprowadzenia do zawarcia umowy jako koszty w momencie ich poniesienia, jeśli okres amortyzacji składnika aktywów, który w przeciwnym razie zostałby ujęty przez jednostkę, wynosi jeden rok lub krócej.

**Koszty wykonania umowy**

95. Jeżeli koszty poniesione w związku z wykonywaniem umowy zawartej z klientem nie są objęte zakresem innego standardu (na przykład MSR 2 *Zapasy*, MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe* lub MSR 38 *Wartości niematerialne*), jednostka ujmuje składnik aktywów będący wynikiem poniesienia kosztów wykonania umowy jedynie w przypadku, gdy koszty te spełniają wszystkie następujące kryteria:
- a) koszty te są bezpośrednio powiązane z umową lub z przewidywaną umową, którą jednostka może wyraźnie zidentyfikować (na przykład koszty związane z usługami, które mają zostać świadczone na podstawie przedłużenia istniejącej umowy, lub koszty zaprojektowania składnika aktywów, który zostanie przekazany w ramach konkretnej umowy, która nie została jeszcze zatwierdzona);
  - b) koszty te prowadzą do wytworzenia lub ulepszenia zasobów jednostki, które będą wykorzystywane do spełnienia (lub do dalszego spełniania) zobowiązań do wykonania świadczenia w przyszłości; oraz
  - c) jednostka spodziewa się, że koszty te odzyska.
96. Jeśli koszty poniesione w związku z wykonywaniem umowy z klientem są objęte zakresem innych standardów, jednostka ujmuje je zgodnie z tymi standardami.
97. Koszty bezpośrednio związane z umową (lub z konkretną przewidywaną umową) obejmują:
- a) bezpośrednie koszty pracy (np. wynagrodzenia pracowników, którzy świadczą przyrządzone usługi bezpośrednio na rzecz klienta);
  - b) materiały bezpośrednie (na przykład materiały wykorzystywane podczas świadczenia przyrządzonych usług na rzecz klienta);
  - c) koszty pośrednie, które można bezpośrednio przypisać do umowy lub czynności dotyczących umowy (np. koszty zarządzania i nadzoru nad umową, ubezpieczenia i amortyzacji narzędzi i sprzętu wykorzystywanego podczas wykonywania umowy);
  - d) koszty, które zgodnie z umową wyraźnie obciążają klienta; oraz
  - e) pozostałe koszty, które są ponoszone wyłącznie w związku z faktem zawarcia umowy przez jednostkę (np. płatności na rzecz podwykonawców).
98. Jednostka ujmuje następujące koszty w momencie ich poniesienia:
- a) koszty ogólne i administracyjne (chyba że koszty te – zgodnie z umową – wyraźnie obciążają klienta; w takim przypadku jednostka szacuje te koszty zgodnie z paragrafem 97);
  - b) koszty strat materiałów, siły roboczej lub innych zasobów zużytych do wykonania umowy, które nie zostały odzwierciedlone w cenie określonej w umowie;
  - c) koszty związane ze spełnionymi (w części lub całości) zobowiązaniami do wykonania świadczenia określonymi w umowie (tj. koszty odnoszące się do wyników osiągniętych w przeszłości); oraz
  - d) koszty, co do których jednostka nie jest w stanie rozróżnić, czy związane są z niespełnionymi czy spełnionymi zobowiązaniami do wykonania świadczenia (lub częściowo spełnionymi zobowiązaniami do wykonania świadczenia).

**Amortyzacja i utrata wartości**

99. Składnik aktywów ujęty zgodnie z paragrafem 91 lub 95 jest systematycznie amortyzowany, z uwzględnieniem okresu przekazywania klientowi dóbr lub usług, z którymi jest powiązany. Składnik aktywów może być powiązany z dobrami lub usługami, które mają zostać przekazane w ramach konkretnej przewidywanej umowy (jak opisano w paragrafie 95 pkt a)).
100. Jednostka dokonuje aktualizacji okresu amortyzacji, aby odzwierciedlić istotną zmianę oczekiwanego przez nią okresu przekazywania klientowi dóbr lub usług, z którymi powiązany jest składnik aktywów. Zmianę tę ujmuje się jako zmianę wartości szacunkowych zgodnie z MSR 8.

101. Jednostka ujmuje stratę z tytułu utraty wartości w wyniku finansowym w stopniu, w jakim wartość bilansowa składnika aktywów ujętego zgodnie z paragrafem 91 lub 95 przekracza następującą wartość:
- a) pozostała kwoty wynagrodzenia, którą jednostka spodziewa się otrzymać w zamian za dobra lub usługi, z którymi powiązany jest dany składnik aktywów; minus
  - b) nakłady związane bezpośrednio z dostarczeniem tych dóbr i usług, które to nakłady nie zostały ujęte jako koszty (zob. paragraf 97).
102. Dla celów stosowania paragrafu 101, określając kwotę wynagrodzenia, jakie jednostka spodziewa się otrzymać, stosuje ona zasady ustalania ceny transakcyjnej (z wyjątkiem wymogów określonych w paragrafach 56–58 dotyczących granicznych wartości szacunkowych wynagrodzenia zmiennego) i koryguje tę kwotę tak, aby odzwierciedlała wpływ ryzyka kredytowego klienta.
103. Przed ujęciem straty z tytułu utraty wartości składnika aktywów wykazanego zgodnie z paragrafem 91 lub 95 jednostka ujmuje wszelkie straty z tytułu utraty wartości aktywów związanych z umową, które zostały ujęte zgodnie z innym standardem (na przykład MSR 2, MSR 16 i MSR 38). Po przeprowadzeniu testu na utratę wartości, o którym mowa w paragrafie 101, jednostka uwzględnia otrzymaną wartość bilansową składnika aktywów ujętego zgodnie z paragrafem 91 lub 95 w wartości bilansowej ośrodka wypracowującego środki pieniężne, do którego on należy, dla celów zastosowania MSR 36 *Utrata wartości aktywów* do tego ośrodka wypracowującego środki pieniężne.
104. Jednostka ujmuje w wyniku finansowym kwotę odwrócenia części lub całości straty z tytułu utraty wartości ujętej zgodnie z paragrafem 101, jeśli warunki utraty wartości przestały istnieć lub uległy poprawie. Zwiększona wartość bilansowa składnika aktywów nie może przekraczać kwoty, jaka zostałaby ustalona (po odjęciu amortyzacji), jeśli wcześniej nie ujęto by straty z tytułu utraty wartości.

## PREZENTACJA

105. **Jeżeli jedna ze stron umowy spełniła zobowiązanie, w sprawozdaniu z sytuacji finansowej jednostka przedstawia umowę jako składnik aktywów z tytułu umowy lub zobowiązanie z tytułu umowy – w zależności od stosunku pomiędzy spełnieniem zobowiązania przez jednostkę a płatnością dokonywaną przez klienta. Jednostka przedstawia wszelkie bezwarunkowe prawa do otrzymania wynagrodzenia oddzielnie jako należność.**
106. Jeżeli klient dokonuje płatności wynagrodzenia lub jednostka ma prawo do kwoty wynagrodzenia, które jest bezwarunkowe (tj. należność), zanim jednostka przekaże dobra lub usługi klientowi, jednostka przedstawia umowę jako zobowiązanie z tytułu umowy w chwili dokonania płatności lub gdy płatność staje się należna (w zależności od tego, co nastąpi wcześniej). Zobowiązanie z tytułu umowy to obowiązek jednostki do przekazania na rzecz klienta dóbr lub usług, w zamian za które jednostka otrzymała wynagrodzenie (lub kwota wynagrodzenia jest należna) od klienta.
107. Jeśli jednostka spełnia zobowiązanie, dokonując przekazania dóbr lub usług klientowi, zanim klient zapłaci wynagrodzenie lub przed terminem jego wymagalności, jednostka przedstawia umowę jako składnik aktywów z tytułu umowy, z wyłączeniem wszelkich kwot przedstawianych jako należności. Składnik aktywów z tytułu umowy to prawo jednostki do wynagrodzenia w zamian za dobra lub usługi, które jednostka przekazała klientowi. Jednostka ocenia, czy nie nastąpiła utrata wartości składnika aktywów z tytułu umowy zgodnie z MSSF 9. Utrata wartości składnika aktywów z tytułu umowy jest wyceniana, przedstawiana i ujawniana na takiej samej zasadzie jak w przypadku składnika aktywów finansowych, który jest objęty zakresem MSSF 9 (zob. również paragraf 113 pkt b)).
108. Należność to bezwarunkowe prawo jednostki do wynagrodzenia. Prawo do wynagrodzenia jest bezwarunkowe, jeśli jedynym warunkiem wymagalności wynagrodzenia jest upływanie określonego czasu. Przykładowo jednostka ujmuje należność, jeżeli ma aktualne prawo do wynagrodzenia, nawet jeśli wynagrodzenie to może w przyszłości podlegać zwrotowi. Jednostka ujmuje należność zgodnie z MSSF 9. W momencie początkowego ujęcia należności z tytułu umowy z klientem wszelkie różnice między wyceną należności zgodnie z MSSF 9 a odpowiadającą jej ujętą wcześniej kwotą przychodów przedstawia się jako koszt (na przykład z tytułu utraty wartości).
109. W niniejszym standardzie użyto terminów „składnik aktywów z tytułu umowy” i „zobowiązanie z tytułu umowy”, ale jednostka może używać innych określeń w sprawozdaniu z sytuacji finansowej w odniesieniu do tych pozycji. Jeżeli jednostka używa innych określeń dla składnika aktywów z tytułu umowy, przedstawia użytkownikom sprawozdań finansowych informacje wystarczające do rozróżnienia należności od aktywów z tytułu umów.

## UJAWNIANIE INFORMACJI

110. **Wymogi dotyczące ujawniania informacji mają zapewnić, aby jednostka ujawniała wystarczające informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych zapoznanie się z charakterem, kwotą, terminami uzyskania oraz niepewnością związaną z przychodami i przepływami pieniężnymi wynikającymi z umów z klientami. W tym celu jednostka ujawnia informacje jakościowe i ilościowe dotyczące wszystkich poniższych elementów:**
- jej umów z klientami (zob. paragrafy 113–122);**
  - znaczących osądów i zmian tych osądów, dokonanych podczas stosowania niniejszego standardu do tych umów (zob. paragrafy 123–126); oraz**
  - wszelkich składników aktywów będących wynikiem poniesienia kosztów doprowadzenia do zawarcia lub wykonania umowy z klientem zgodnie z paragrafem 91 lub 95 (zob. paragrafy 127–128).**
111. Jednostka uwzględnia stopień szczegółowości niezbędny do osiągnięcia celu ujawniania informacji oraz znaczenie przypisywane każdemu z poszczególnych wymogów. Jednostka prezentuje ujawniane informacje łącznie lub rozdzielnie w taki sposób, aby nie utrudniać zrozumienia użytecznych informacji poprzez podanie wielu nieistotnych szczegółów lub agregację pozycji, których cechy znacząco się różnią.
112. Jednostka nie musi ujawniać informacji zgodnie z niniejszym standardem, jeśli ujawniła je zgodnie z innym standardem.

**Umowy z klientami**

113. Jednostka ujawnia wszystkie następujące kwoty dla danego okresu sprawozdawczego, chyba że kwoty te są przedstawione oddzielnie w sprawozdaniu z całkowitych dochodów zgodnie z innymi standardami:
- przychody ujęte z tytułu umów z klientami, które jednostka ujawnia oddzielnie od innych źródeł przychodów; oraz
  - wszelkie ujęte straty z tytułu utraty wartości (zgodnie z MSSF 9) w odniesieniu do wszelkich należności lub aktywów z tytułu umów z klientami, które jednostka ujawnia oddzielnie od strat z tytułu utraty wartości dotyczących innych umów.

*Podział przychodów*

114. Jednostka przedstawia ujęte przychody z tytułu umów z klientami w podziale na kategorie, które odzwierciedlają sposób, w jaki czynniki ekonomiczne wpływają na charakter, kwotę, termin płatności oraz niepewność przychodów i przepływów pieniężnych. Przy wyborze kategorii stosowanych na potrzeby podziału przychodów jednostka stosuje objaśnienia określone w paragrafach B87–B89.
115. Jednostka ujawnia ponadto wystarczające informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie powiązania między ujawnieniem przychodów w podziale na kategorie (zgodnie z paragrafem 114) a informacjami o przychodach, które jednostka ujawnia dla każdego segmentu sprawozdawczego, jeżeli stosuje MSSF 8 *Segmenty operacyjne*.

*Salda dotyczące umowy*

116. Jednostka ujawnia następujące informacje:
- salda na początek i koniec okresu dla należności, aktywów oraz zobowiązań z tytułu umów z klientami, jeśli informacje te nie zostały już odrębnie zaprezentowane lub ujawnione;
  - przychody ujęte w danym okresie sprawozdawczym, uwzględnione w saldzie zobowiązań z tytułu umów na początek okresu; oraz
  - przychody ujęte w danym okresie sprawozdawczym dotyczące zobowiązań do wykonania świadczenia spełnionych (lub częściowo spełnionych) w poprzednich okresach (na przykład zmiany ceny transakcyjnej).
117. Jednostka wyjaśnia, w jaki sposób termin wypełnienia jej zobowiązań do wykonania świadczenia (zob. paragraf 119 pkt a)) odpowiada zwykle stosowanemu terminowi płatności (zob. paragraf 19 pkt b)) oraz jaki jest wpływ tych czynników na salda odpowiednio aktywów i zobowiązań z tytułu umów. Wyjaśnienia mogą zawierać informacje jakościowe.

118. Jednostka przedstawia wyjaśnienie istotnych zmian sald aktywów oraz zobowiązań z tytułu umów, jakie miały miejsce w okresie sprawozdawczym. Wyjaśnienia zawierają informacje jakościowe i ilościowe. Przykładowe zmiany sald aktywów oraz zobowiązań z tytułu umów jednostki obejmują:
- zmiany wynikające z połączenia jednostek;
  - łączne korekty przychodów, wpływające na odpowiedni składnik aktywów lub zobowiązanie z tytułu umów, w tym korekty wynikające ze zmiany sposobu pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania, zmiany wartości szacunkowej ceny transakcyjnej (w tym wszelkich zmian w ocenie, czy oszacowana wysokość wynagrodzenia zmiennego podlega ograniczeniom) lub ze zmiany umowy;
  - utrata wartości składnika aktywów z tytułu umów;
  - zmiana okresu, w którym prawo do wynagrodzenia staje się bezwarunkowe (tj. przeklasyfikowanie składnika aktywów z tytułu umów do należności); oraz
  - zmiana terminu spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia (tj. ujęcie przychodu wynikającego z zobowiązania z tytułu umowy).

*Zobowiązania do wykonania świadczenia*

119. Jednostka ujawnia informacje na temat swoich zobowiązań do wykonania świadczenia określonych w umowach z klientami, w tym przedstawia opis wszystkich następujących elementów:
- moment, w którym jednostka zwykle spełnia swoje zobowiązania do wykonania świadczenia (na przykład wraz z wysłaniem dóbr, w momencie ich dostawy, w trakcie świadczenia usługi lub po zakończeniu świadczenia usługi), z uwzględnieniem specyfiki spełniania zobowiązań do wykonania świadczenia na podstawie umów sprzedaży ze wstrzymaną dostawą;
  - istotne warunki płatności (np. kiedy płatność zazwyczaj staje się wymagalna, czy umowa zawiera istotny element finansowania, czy kwota wynagrodzenia jest zmienna oraz czy wartość szacunkowa wynagrodzenia zmiennego podlega zwykle ograniczeniom zgodnie z paragrafami 56–58);
  - charakter dóbr lub usług, które jednostka zobowiązała się przekazać na rzecz klienta, z uwzględnieniem informacji o wszelkich zobowiązaniach do wykonania świadczenia dotyczących zaangażowania innej strony do przekazania dóbr lub usług (np. w przypadku gdy jednostka działa jako pośrednik);
  - zobowiązania do przyjęcia zwrotów, dokonania zwrotów wynagrodzenia i inne podobne zobowiązania; oraz
  - rodzaje gwarancji i powiązanych zobowiązań.

*Cena transakcyjna przypisana do pozostałych zobowiązań do wykonania świadczenia*

120. Jednostka ujawnia następujące informacje na temat swoich pozostałych zobowiązań do wykonania świadczenia:
- łączna kwota ceny transakcyjnej przypisanej do zobowiązań do wykonania świadczenia, które pozostały niespełnione (lub częściowo niespełnione) na koniec okresu sprawozdawczego; oraz
  - wyjaśnienie dotyczące tego, kiedy jednostka spodziewa się ująć jako przychody kwoty przedstawiane zgodnie z paragrafem 120 pkt a), które jednostka ujawnia w jeden z następujących sposobów:
    - w oparciu o kryteria ilościowe ze wskazaniem przedziałów czasowych, które są najbardziej odpowiednie z uwagi na czas spełniania pozostałych zobowiązań do wykonania świadczenia; lub
    - na podstawie informacji jakościowych.
121. Z praktycznego punktu widzenia jednostka nie musi ujawniać informacji określonych w paragrafie 120 w odniesieniu do zobowiązania do wykonania świadczenia, jeżeli spełniony jest jeden z poniższych warunków:
- zobowiązanie do wykonania świadczenia stanowi część umowy, której przewidywany pierwotny okres obowiązywania wynosi jeden rok lub krócej; lub
  - jednostka ujmuje przychody z tytułu spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia zgodnie z paragrafem B16.

122. Jednostka wyjaśnia (w oparciu o dane jakościowe), czy stosuje praktyczne rozwiązanie określone w paragrafie 121 oraz czy jakiegokolwiek wynagrodzenie z tytułu umów z klientami nie zostało uwzględnione w cenie transakcyjnej i – co za tym idzie – nie zostało uwzględnione w informacjach ujawnianych zgodnie z paragrafem 120. Na przykład wartość szacunkowa ceny transakcyjnej nie będzie obejmować szacunkowych kwot wynagrodzenia zmiennego, które podlegają ograniczeniom (zob. paragrafy 56–58).

#### **Znaczące subiektywne oceny dotyczące stosowania niniejszego standardu**

123. Jednostka ujawnia dokonane w trakcie stosowania niniejszego standardu subiektywne oceny (i zmiany tych ocen), które w znaczący sposób wpływają na ustalenie kwoty i terminu uzyskania przychodów z tytułu umów z klientami. W szczególności jednostka przedstawia wyjaśnienia dotyczące subiektywnych ocen (i zmian tych ocen), które stosuje do ustalenia obu następujących elementów:

- a) terminu spełnienia zobowiązań do wykonania świadczenia (zob. paragrafy 124–125); oraz
- b) ceny transakcyjnej oraz kwoty przypisanej do zobowiązań do wykonania świadczenia (zob. paragraf 126).

#### *Określenie terminu spełnienia zobowiązań do wykonania świadczenia*

124. W przypadku zobowiązań do wykonania świadczenia, które jednostka spełnia w miarę upływu czasu, jednostka ujawnia oba następujące elementy:

- a) metody stosowane do ujęcia przychodów (na przykład opis stosowanych metod opartych na wynikach lub metod opartych na nakładach oraz opis sposobu stosowania tych metod); oraz
- b) wyjaśnienie, dlaczego stosowane metody zapewniają rzetelny obraz przekazania dóbr lub usług.

125. W przypadku zobowiązań do wykonania świadczenia, które jednostka spełnia w określonym momencie, jednostka ujawnia informacje dotyczące znaczących subiektywnych ocen dokonywanych przy ustalaniu momentu uzyskania przez klienta kontroli nad przyrzeczonymi dobrami lub usługami.

#### *Określenie ceny transakcyjnej oraz kwot przypisanych do zobowiązań do wykonania świadczenia*

126. Jednostka ujawnia informacje dotyczące metod, danych wejściowych i założeń stosowanych dla wszystkich poniższych celów:

- a) ustalenia ceny transakcyjnej, w tym między innymi oszacowania wynagrodzenia zmiennego, skorygowania wynagrodzenia o zmianę wartości pieniądza w czasie oraz wyceny wynagrodzenia niegotówkowego;
- b) ustalenia, czy oszacowana wartość wynagrodzenia zmiennego podlega ograniczeniom;
- c) przypisania ceny transakcyjnej, w tym oszacowania indywidualnych cen sprzedaży przyrzeczonych dóbr lub usług oraz przypisania upustów i wynagrodzenia zmiennego do poszczególnych części umowy (jeśli dotyczy); oraz
- d) wyceny zobowiązań z tytułu zwrotów wynagrodzenia i innych podobnych zobowiązań.

#### **Składniki aktywów będące wynikiem poniesienia kosztów doprowadzenia do zawarcia lub wykonania umowy z klientem**

127. Jednostka opisuje oba następujące elementy:

- a) subiektywne oceny dokonane podczas ustalania kwoty kosztów poniesionych w celu uzyskania lub wykonania umowy z klientem (zgodnie z paragrafem 91 lub 95); oraz
- b) metodę stosowaną przez jednostkę do ustalenia amortyzacji w każdym okresie sprawozdawczym.

128. Jednostka ujawnia następujące informacje:

- a) salda na koniec okresu dla składników aktywów odnoszących się do poniesionych kosztów doprowadzenia do zawarcia lub wykonania umowy z klientem (zgodnie z paragrafem 91 lub 95) z podziałem na główne kategorie aktywów (na przykład koszty związane z doprowadzeniem do zawarcia umów z klientami, koszty poniesione przed zawarciem umowy i koszty przygotowania umowy); oraz
- b) kwotę amortyzacji i straty z tytułu utraty wartości ujęte w danym okresie sprawozdawczym.

#### Rozwiązania praktyczne

129. Jeżeli jednostka zdecyduje się stosować rozwiązania praktyczne określone w paragrafie 63 (dotyczące istnienia istotnego elementu finansowania) lub w paragrafie 94 (dotyczące dodatkowych kosztów doprowadzenia do zawarcia umowy), jednostka ujawnia ten fakt.

#### Załącznik A

#### Definicje terminów

Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu.

<b>Umowa</b>	Porozumienie między dwiema stronami lub większą liczbą stron, które powoduje powstanie egzekwowlanych praw i obowiązków.
<b>Składnik aktywów z tytułu umowy</b>	Prawo jednostki do wynagrodzenia w zamian za dobra lub usługi, które jednostka przekazała <b>klientowi</b> , jeżeli prawo to jest uzależnione od warunku innego niż upływ czasu (na przykład od przyszłych świadczeń jednostki).
<b>Zobowiązanie z tytułu umowy</b>	Obowiązek jednostki przekazania <b>klientowi</b> dóbr lub usług, za które jednostka otrzymała od klienta wynagrodzenie (lub kwota wynagrodzenia jest należna).
<b>Klient</b>	Strona, która zawarła z jednostką umowę w celu otrzymania dóbr lub usług – stanowiących wynik działalności operacyjnej jednostki – w zamian za wynagrodzenie.
<b>Dochód</b>	Wzrost korzyści ekonomicznych w danym okresie sprawozdawczym w postaci wpływu aktywów lub zwiększenia ich wartości lub zmniejszenia wartości zobowiązań, które prowadzą do przyrostu kapitału własnego w inny sposób niż wniesienie wkładu przez udziałowców lub właścicieli.
<b>Zobowiązanie do wykonania świadczenia</b>	Obietnica określona w <b>umowie z klientem</b> dotycząca przekazania klientowi: a) dobra lub usługi (lub pakietu dóbr lub usług), które można wyodrębnić; lub b) grupy odrębnych dóbr lub usług, które są zasadniczo takie same i ich przekazanie klientowi ma taki sam charakter.
<b>Przychody</b>	<b>Dochód</b> uzyskany w ramach zwykłej działalności jednostki.
<b>Indywidualna cena sprzedaży (dobra lub usługi)</b>	Cena, po której jednostka odrębnie sprzedałaby <b>klientowi</b> przyręczone dobra lub usługi.
<b>Cena transakcyjna (w odniesieniu do umowy z klientem)</b>	Kwota wynagrodzenia, które zgodnie z oczekiwaniem jednostki będzie jej przysługiwać w zamian za przekazanie <b>klientowi</b> przyręczonych dóbr lub usług, z wyłączeniem kwot pobranych w imieniu osób trzecich.

## Załącznik B

**Objaśnienia dotyczące stosowania standardu**

Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu. Zawiera on opis stosowania paragrafów 1–129 oraz ma taką samą moc obowiązującą jak pozostałe części niniejszego standardu.

- B1 Niniejsze objaśnienia zostały podzielone na następujące kategorie:
- a) zobowiązania do wykonania świadczenia spełniane w miarę upływu czasu (paragrafy B2–B13);
  - b) metody pomiaru stopnia całkowitego spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia (paragrafy B14–B19);
  - c) sprzedaż z prawem do zwrotu (paragrafy B20–B27);
  - d) gwarancje (paragrafy B28–B33);
  - e) wynagrodzenie zleceniodawcy a wynagrodzenie pośrednika (paragrafy B34–B38);
  - f) możliwości uzyskania dodatkowych dóbr lub usług przez klientów (paragrafy B39–B43);
  - g) niewykonane prawa klientów (paragrafy B44–B47);
  - h) bezzwrotne opłaty płatne z góry (i niektóre powiązane koszty) (paragrafy B48–B51);
  - i) udzielanie licencji (paragrafy B52–B63);
  - j) umowy odkupu (paragrafy B64–B76);
  - k) umowy komisju (paragrafy B77–B78);
  - l) umowy sprzedaży ze wstrzymaną dostawą (paragrafy B79–B82);
  - m) akceptacja przez klienta (paragrafy B83–B86); oraz
  - n) ujawnianie przychodów w podziale na kategorie (paragrafy B87–B89).

**Zobowiązania do wykonania świadczenia spełniane w miarę upływu czasu**

- B2 Zgodnie z paragrafem 35 zobowiązanie do wykonania świadczenia jest spełniane w miarę upływu czasu, jeśli spełniony jest jeden z następujących warunków:
- a) klient jednocześnie otrzymuje i czerpie korzyści płynące ze świadczenia jednostki, w miarę wykonywania przez jednostkę tego świadczenia (zob. paragrafy B3–B4);
  - b) w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę powstaje lub zostaje ulepszony składnik aktywów (na przykład produkcja w toku), a kontrolę nad tym składnikiem aktywów – w miarę jego powstawania lub ulepszania – sprawuje klient (zob. paragraf B5); lub
  - c) w wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę nie powstaje składnik aktywów o alternatywnym zastosowaniu dla jednostki (zob. paragrafy B6–B8), a jednostka ma egzekwowalne prawo do otrzymania zapłaty za świadczenie wykonane do tej pory (zob. paragrafy B9–B13).

*Jednoczesne otrzymywanie i czerpanie korzyści ze świadczenia jednostki (paragraf 35 pkt a))*

- B3 W przypadku niektórych rodzajów zobowiązań do wykonania świadczenia można w prosty sposób dokonać oceny tego, czy klient otrzymuje korzyści z wykonania świadczenia przez jednostkę w miarę, jak jednostka je wykonuje, oraz czy równocześnie czerpie korzyści z tego świadczenia w miarę ich otrzymywania. Przykłady obejmują usługi rutynowe lub powtarzające się (np. usługi sprzątania), co do których można łatwo stwierdzić, że otrzymywanie korzyści i czerpanie korzyści ze świadczenia wykonanego przez jednostkę zachodzi równocześnie.



- B4 W przypadku innych rodzajów zobowiązań do wykonania świadczenia jednostka może nie być w stanie łatwo stwierdzić, czy klient otrzymuje i jednocześnie czerpie korzyści ze świadczenia wykonanego przez jednostkę w miarę, jak jest ono przez nią wykonywane. W takim przypadku zobowiązanie do wykonania świadczenia jest spełniane w miarę upływu czasu, jeśli jednostka stwierdzi, że praca dotychczas przez nią wykonana nie musiałaby w znacznym stopniu zostać ponownie wykonana przez inną jednostkę, jeżeli ta inna jednostka miałaby spełnić pozostałe zobowiązanie do wykonania świadczenia wobec klienta. Aby określić, czy inna jednostka nie musiałaby w znacznym stopniu ponownie wykonać pracy, jaką dotychczas wykonała jednostka, jednostka dokonuje obu następujących założeń:
- a) pomija ewentualne ograniczenia praktyczne lub umowne, które uniemożliwiłyby jednostce przeniesienie pozostałej części zobowiązania do wykonania świadczenia na inną jednostkę; oraz
  - b) zakłada, że inna jednostka, która spełni pozostałą część zobowiązania do wykonania świadczenia, nie korzystałaby z żadnych aktywów, które obecnie znajdują się pod kontrolą jednostki i pozostałyby pod kontrolą jednostki, jeśli zobowiązanie do wykonania świadczenia zostałoby przeniesione na inną jednostkę.

*Kontrola nad składnikiem aktywów – w miarę jego tworzenia lub ulepszania – sprawowana przez klienta (paragraf 35 pkt b))*

- B5 Przy ustalaniu, czy klient sprawuje kontrolę nad składnikiem aktywów w miarę jego tworzenia lub ulepszania zgodnie z paragrafem 35 pkt b), jednostka stosuje wymogi dotyczące kontroli określone w paragrafach 31–34 i 38. Tworzony lub ulepszany składnik aktywów (np. produkcja w toku) może mieć charakter rzeczowy lub niematerialny.

*W wyniku wykonania świadczenia przez jednostkę nie powstaje składnik aktywów o alternatywnym zastosowaniu (paragraf 35 pkt c))*

- B6 Oceniając, czy składnik aktywów może być zastosowany przez jednostkę w sposób alternatywny zgodnie z paragrafem 36, jednostka uwzględnia skutki ograniczeń praktycznych i umownych dotyczących jej możliwości łatwego przeznaczenia tego składnika aktywów do innego zastosowania, np. do sprzedania go innemu klientowi. Możliwość rozwiązania umowy z klientem nie jest istotna dla oceny, czy jednostka jest w stanie łatwo przeznaczyć składnik aktywów do innego zastosowania.
- B7 Ograniczenie umowne możliwości przeznaczenia składnika aktywów do innego zastosowania przez jednostkę musi być znaczące, by można było uznać, że dany składnik nie ma dla jednostki alternatywnego zastosowania. Ograniczenie umowne jest znaczące, jeśli klient może dochodzić swoich praw do przyrzeczonego składnika aktywów w sytuacji, gdy jednostka zamierzała przeznaczyć składnik aktywów do innego zastosowania. Ograniczenie umowne nie jest natomiast znaczące, jeśli na przykład składnik aktywów można w dużej mierze zastąpić innymi składnikami aktywów, które jednostka może przekazać na rzecz innego klienta bez naruszenia umowy i bez ponoszenia znacznych kosztów, których w innym przypadku nie musiałaby ponieść w związku z tą umową.
- B8 Ograniczenie praktyczne możliwości przeznaczenia składnika aktywów do innego zastosowania przez jednostkę występuje wtedy, gdy jednostka musiałaby ponieść istotne straty ekonomiczne w celu przeznaczenia składnika aktywów do innego zastosowania. Istotne straty ekonomiczne mogłyby wystąpić, gdy jednostka musiałaby ponieść znaczące koszty modyfikacji składnika aktywów lub miałaby możliwość sprzedaży składnika aktywów wyłącznie z istotną stratą. Na przykład jednostka może mieć ograniczoną praktyczną możliwość zmiany przeznaczenia aktywów, które zostały wytworzone zgodnie ze specyfikacją projektu opracowaną dla konkretnego klienta lub które znajdują się w odległych lokalizacjach.

*Prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie (paragraf 35 pkt c))*

- B9 Zgodnie z paragrafem 37 jednostka ma prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie, jeśli w przypadku rozwiązania umowy przez klienta lub inną stronę z powodów innych niż niewywiązanie się przez jednostkę z zobowiązania określonego w umowie, jednostka byłaby uprawniona do kwoty wynagrodzenia co najmniej w wysokości rekompensaty za dotychczas wykonane świadczenie. Kwota wynagrodzenia, która mogłaby stanowić rekompensatę jednostki za dotychczas wykonane świadczenie, to kwota, która jest zbliżona do ceny sprzedaży dotychczas przekazanych dóbr lub usług (np. odzyskanie kosztów poniesionych przez jednostkę podczas spełniania zobowiązania do wykonania świadczenia powiększonych o uzasadnioną marżę zysku), lecz nie stanowi rekompensaty wyłącznie za potencjalną utratę zysku przez jednostkę w przypadku rozwiązania umowy. Rekompensata z tytułu uzasadnionej marży zysku nie musi być równa oczekiwanej marży zysku, jeżeli zobowiązanie określone w umowie zostało spełnione zgodnie z przyrzeczeniem, jednakże jednostce powinna przysługiwać rekompensata równa jednej z następujących kwot:
- a) proporcjonalnej części oczekiwanej marży zysku określonej w umowie, która w uzasadniony sposób odzwierciedla zakres świadczenia wykonanego przez jednostkę w ramach umowy przed rozwiązaniem umowy przez klienta (lub inną stronę umowy); lub

- b) uzasadnionej stopie zwrotu z kapitału jednostki dla podobnych umów (lub zwykłej marży operacyjnej jednostki dla podobnych umów), jeżeli marża stosowana w odniesieniu do konkretnej umowy jest wyższa niż stopa zwrotu, jaką jednostka zazwyczaj uzyskuje w przypadku podobnych umów.
- B10 Prawo jednostki do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie nie musi stanowić bieżącego bezwarunkowego prawa do zapłaty. W wielu przypadkach jednostka ma bezwarunkowe prawo do zapłaty wyłącznie po osiągnięciu ustalonego etapu pośredniego lub po pełnym spełnieniu zobowiązania do wykonania świadczenia. Oceniając, czy jednostka ma prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie, jednostka rozważa, czy w przypadku rozwiązania umowy przed zakończeniem spełniania świadczenia z innego powodu niż niewywiązanie się przez jednostkę z zobowiązania określonego w umowie jednostce przysługiwałoby egzekwawalne prawo do żądania lub do zatrzymania zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie.
- B11 W przypadku niektórych umów klient może mieć prawo do rozwiązania umowy jedynie w określonym czasie w okresie obowiązywania umowy lub może w ogóle nie mieć prawa do rozwiązania umowy. Jeżeli klient podejmuje czynności w celu rozwiązania umowy, gdy w danym czasie nie przysługuje mu do tego prawo (także w sytuacji, gdy klient nie wykona swoich zobowiązań), umowa lub inne przepisy mogą upoważniać jednostkę do dalszego przekazywania klientowi dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie oraz zobowiązywać klienta do zapłaty przyznanego wynagrodzenia w zamian za te dobra lub usługi. W takim przypadku jednostka ma prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie, ponieważ ma ona prawo do spełniania w dalszym ciągu zobowiązania zgodnie z umową oraz do żądania, aby klient spełnił swoje zobowiązania (w tym zobowiązanie do zapłaty przyznanego wynagrodzenia).
- B12 Oceniając, czy prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie istnieje i jest egzekwawalne, jednostka uwzględnia warunki umowne, a także wszelkie przepisy prawne lub precedensy prawne, które mogą uzupełniać lub uchylać te warunki umowne. Ocena ta obejmuje sprawdzenie, czy:
- a) zgodnie z przepisami, praktyką administracyjną lub precedensami prawnymi jednostka ma prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie, nawet jeżeli to prawo nie jest określone w umowie z klientem;
  - b) istnieje precedens prawny, z którego wynika, że podobne prawa do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenia określone w podobnych umowach nie mają wiążącej mocy prawnej; lub
  - c) zwyczajowe praktyki handlowe jednostki, zgodnie z którymi jednostka decyduje się nie egzekwować prawa do zapłaty, doprowadziły do tego, że prawo to stało się nieegzekwawalne w danym środowisku prawnym. Niezależnie jednak od tego, że jednostka może zrezygnować z prawa do zapłaty w podobnych umowach, nadal przysługuje jej prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie, jeśli określone w umowie z klientem prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie jest egzekwawalne.
- B13 Harmonogram płatności określony w umowie niekoniecznie musi wskazywać, czy jednostce przysługuje egzekwawalne prawo do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie. Mimo że w harmonogramie płatności określonym w umowie wskazane są terminy i kwoty wynagrodzenia do zapłaty przez klienta, harmonogram ten niekoniecznie musi stanowić potwierdzenie prawa jednostki do zapłaty za dotychczas wykonane świadczenie. Wynika to z faktu, że przykładowo w umowie może być określone, że wynagrodzenie otrzymywane od klienta podlega zwrotowi z powodów innych niż niewywiązanie się przez jednostkę z zobowiązań określonych w umowie.

#### **Metody pomiaru stopnia całkowitego spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia**

- B14 Metody, które mogą być stosowane do pomiaru stopnia całkowitego spełnienia przez jednostkę zobowiązania do wykonania świadczenia spełnianego w czasie, zgodnie z paragrafami 35–37, obejmują:
- a) metody oparte na wynikach (zob. paragrafy B15–B17); oraz
  - b) metody oparte na nakładach (zob. paragrafy B18–B19).

#### *Metody oparte na wynikach*

- B15 Metody oparte na wynikach polegają na ujmowaniu przychodów na podstawie bezpośredniego pomiaru wartości dla klienta dóbr lub usług, które zostały dotychczas przekazane na rzecz klienta, w stosunku do pozostałych dóbr lub usług przyrzeczonych w umowie. Metody oparte na wynikach obejmują metody takie jak analizy dotychczas wykonanych świadczeń, ocenę osiągniętych wyników i etapów, czasu trwania wykonywania świadczenia oraz

liczby wyprodukowanych lub dostarczonych jednostek. Oceniając, czy do mierzenia stopnia spełnienia zobowiązania należy zastosować metodę opartą na wynikach, jednostka rozważa, czy wybrane wyniki będą w rzetelny sposób odzwierciedlać stopień spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia przez jednostkę. Jeśli na podstawie wybranych wyników nie można wycenić niektórych dóbr lub usług, nad którymi kontrolę jednostka przenosi na rzecz klienta, oznacza to, że wybrana metoda oparta na wynikach nie daje rzetelnego obrazu świadczenia wykonywanego przez jednostkę. Na przykład metody oparte na liczbie wyprodukowanych lub dostarczonych jednostek nie będą wiernie odzwierciedlać wyników jednostki dotyczących spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia, jeżeli na koniec okresu sprawozdawczego wyniki jednostki obejmują produkcję w toku lub wyroby gotowe, nad którymi kontrolę sprawuje klient i które nie są uwzględniane w pomiarze wyników.

- B16 Z praktycznego punktu widzenia, jeżeli jednostka ma prawo do otrzymania wynagrodzenia od klienta w kwocie, która odpowiada bezpośrednio wartości, jaką dla klienta ma świadczenie dotychczas wykonane przez jednostkę (na przykład w przypadku umowy o świadczenie usług, w ramach której jednostka nalicza klientowi stałą kwotę za każdą godzinę wykonanej usługi), jednostka może ująć przychód w kwocie, którą ma prawo zafakturować.
- B17 Wadą metod opartych na wynikach jest to, że wyniki wykorzystywane do pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania mogą nie być bezpośrednio obserwowalne, a informacje wymagane do ich stosowania mogą nie być dostępne dla jednostki bez ponoszenia dodatkowych kosztów. W związku z tym może być konieczne zastosowanie metody opartej na nakładach.

#### *Metody oparte na nakładach*

- B18 Zgodnie z metodami opartymi na nakładach przychody ujmuje się w oparciu o działania jednostki lub nakłady poniesione przez jednostkę przy spełnianiu zobowiązania do wykonania świadczenia (na przykład zużyte zasoby, przepracowane roboczogodziny, poniesione koszty, wykorzystany czas lub maszynogodziny) w stosunku do całkowitych oczekiwanych nakładów koniecznych do wypełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia. Jeżeli działania lub nakłady jednostki są wykorzystywane równomiernie przez cały okres spełniania zobowiązania, jednostka może ujmować przychody metodą liniową.
- B19 Wadą metod opartych na nakładach jest możliwy brak bezpośredniego związku między nakładami jednostki a przeniesieniem kontroli nad dobrami lub usługami na klienta. W związku z tym, stosując metodę opartą na nakładach, jednostka nie uwzględnia wpływu tych nakładów, które – zgodnie z celem pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania określonym w paragrafie 39 – nie odzwierciedlają świadczenia wykonanego przez jednostkę polegającego na przeniesieniu kontroli nad dobrami lub usługami na klienta. Przykładowo w przypadku stosowania metody opartej na kosztach dokonanie korekty pomiaru stopnia spełnienia zobowiązania może być konieczne w następujących okolicznościach:
- a) jeśli poniesione koszty nie przyczyniają się do zwiększenia stopnia spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia przez jednostkę. Przykładowo jednostka nie ujmuje przychodów w oparciu o poniesione koszty wynikające z istotnych niedociągnięć przy spełnianiu zobowiązania przez jednostkę, które nie zostały uwzględnione w cenie określonej w umowie (na przykład koszty nieprzewidzianych wcześniej strat materiałów, robocizny lub innych zasobów, które zostały poniesione w celu spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia);
  - b) jeśli poniesiony koszt nie jest proporcjonalny do stopnia spełnienia zobowiązania do wykonania świadczenia przez jednostkę. W takim przypadku aby lepiej odzwierciedlić stopień spełnienia zobowiązania przez jednostkę, można dostosować metodę opartą na nakładach w taki sposób, aby ująć wyłącznie te przychody, które odpowiadają poniesionym kosztom. Na przykład wiernym obrazem spełnienia zobowiązania przez jednostkę może być ujęcie przychodów w kwocie równej kosztom dóbr wykorzystanych do wykonania zobowiązania, jeżeli jednostka oczekuje w momencie zawarcia umowy, że zostaną spełnione wszystkie z następujących warunków:
    - (i) składnik dóbr nie jest wyodrębniony;
    - (ii) jednostka oczekuje, że klient uzyska kontrolę nad dobrem znacząco wcześniej przed otrzymaniem usług powiązanych z tym dobrem;
    - (iii) koszt przekazanego dobra jest znaczący w odniesieniu do całkowitych oczekiwanych kosztów, których poniesienie jest konieczne do całkowitego spełnienia zobowiązania; oraz
    - (iv) jednostka nabywa dobro od osoby trzeciej i nie jest w sposób znaczący zaangażowana w jego projektowanie ani wytwarzanie (ale występuje jako zleceniodawca zgodnie z paragrafami B34–B38).

**Sprzedaż z prawem do zwrotu**

- B20 W przypadku niektórych umów jednostka przenosi kontrolę nad produktem na klienta, a także udziela klientowi prawa do zwrotu produktu z różnych powodów (np. niezadowolenie z produktu) i otrzymania w zamian jakiegokolwiek kombinacji następujących elementów:
- pełnego lub częściowego zwrotu zapłaconego wynagrodzenia;
  - kredytu, który klient może zbilansować z bieżącymi lub przyszłymi należnościami wobec jednostki; oraz
  - innego produktu.
- B21 W przypadku przekazania produktów sprzedawanych z prawem do zwrotu (a także niektórych usług, które mogą podlegać zwrotowi) jednostka ujmuje wszystkie poniższe elementy:
- przychody z tytułu przekazanych produktów w kwocie wynagrodzenia, do którego – zgodnie z oczekiwaniami jednostki – będzie ona uprawniona (a zatem jednostka nie ujmuje przychodów z tytułu produktów, które – zgodnie z oczekiwaniami – mają zostać zwrócone);
  - zobowiązanie do zwrotu zapłaty; oraz
  - składnik aktywów (wraz z odpowiednią korektą kosztów sprzedaży) z tytułu prawa jednostki do odzyskania produktów od klientów po wywiązaniu się ze zobowiązania do zwrotu zapłaty.
- B22 Jednostka nie ujmuje swojego zobowiązania do pozostawania w gotowości do przyjęcia zwrotu produktu w określonym do tego terminie jako zobowiązania do wykonania świadczenia (ujmuje wyłącznie zobowiązanie do zwrotu zapłaty).
- B23 Jednostka stosuje wymogi określone w paragrafach 47–72 (w tym wymogi dotyczące oszacowanych granicznych wartości szacunkowych wynagrodzenia zmiennego określone w paragrafach 56–58) w celu ustalenia kwoty wynagrodzenia, które – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – będzie jej przysługiwać (tj. z wyłączeniem produktów, które mogą zostać zwrócone). Jeśli jednostka oczekuje, że nie będzie uprawniona do otrzymanej już kwoty lub należności płatnej w przyszłości, nie ujmuje ich jako przychody w chwili przekazania produktów klientowi, lecz ujmuje otrzymaną kwotę lub należność jako zobowiązanie do zwrotu zapłaty. Następnie, na koniec każdego okresu sprawozdawczego, jednostka aktualizuje oszacowane wcześniej kwoty wynagrodzenia, do których – zgodnie z jej oczekiwaniami – będzie uprawniona w zamian za przekazane produkty, i dokonuje odpowiedniej zmiany ceny transakcyjnej oraz, w konsekwencji, kwoty ujętych przychodów.
- B24 W razie zmian oczekiwań co do kwoty zwrotu zapłaty jednostka dokonuje aktualizacji wyceny zobowiązania do zwrotu zapłaty na koniec każdego okresu sprawozdawczego. Jednostka ujmuje odpowiednie korekty jako przychody (lub zmniejszenia przychodów).
- B25 Jednostka wycenia początkowo składnik aktywów ujęty z tytułu prawa jednostki do odzyskania produktów od klienta z chwilą rozliczenia zobowiązania do zwrotu zapłaty we wcześniejszej wartości bilansowej produktu (na przykład zapasów) pomniejszonej o koszty, które – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – zostaną poniesione na odzyskanie tych produktów (z uwzględnieniem ewentualnego obniżenia wartości zwracanych produktów). Na koniec każdego okresu sprawozdawczego jednostka dokonuje aktualizacji wyceny aktywów wynikającej ze zmiany jej oczekiwań co do produktów, które mają zostać zwrócone. Jednostka prezentuje składnik aktywów oddzielnie od zobowiązania do zwrotu zapłaty.
- B26 Dla celów stosowania niniejszego standardu wymiana jednego produktu na inny produkt tego samego rodzaju, tej samej jakości, będący w takim samym stanie lub sprzedawany w tej samej cenie (na przykład wymiana produktu w jednym kolorze lub rozmiarze na produkt w innym kolorze lub rozmiarze) nie jest uznawana za zwrot produktu.
- B27 Umowy, zgodnie z którymi klient może zwrócić wadliwy produkt w zamian za produkt działający, należy oceniać zgodnie z objaśnieniami dotyczącymi gwarancji określonymi w paragrafach B28–B33.

**Gwarancje**

- B28 Zazwyczaj jednostka – zgodnie z umową, przepisami prawa lub swoimi zwyczajowymi praktykami handlowymi – udziela gwarancji na sprzedawany produkt (dobro lub usługę). Charakter udzielanej gwarancji może się znacznie różnić w zależności od branży i umowy. Niektóre gwarancje stanowią zapewnienie klienta, że dany produkt będzie działać zgodnie z zamierzeniem stron, ponieważ jest on zgodny z ustaloną przez strony specyfikacją. W ramach innych gwarancji, oprócz tego zapewnienia, klientowi dodatkowo świadczona jest oddzielna usługa.

- B29 Jeżeli klient ma możliwość zakupu gwarancji oddzielnie (np. gdy gwarancja ma odrębną cenę lub jest negocjowana oddzielnie), gwarancja stanowi oddzielną usługę, ponieważ jednostka zobowiązuje się do świadczenia usługi klientowi jako dodatek do produktu, który ma funkcjonalność opisaną w umowie. W takim przypadku jednostka ujmuje przyrzeczoną gwarancję jako zobowiązanie do wykonania świadczenia zgodnie z paragrafami 22–30 i przypisuje część ceny transakcyjnej do tego zobowiązania do wykonania świadczenia zgodnie z paragrafami 73–86.
- B30 Jeżeli klient nie ma możliwości zakupu gwarancji oddzielnie, jednostka ujmuje gwarancję zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe*, chyba że przyrzeczoną gwarancją lub jej część zapewnia klientowi dostęp do dodatkowej usługi (w uzupełnieniu zapewnienia, że produkt jest zgodny z ustaloną specyfikacją).
- B31 Oceniając, czy gwarancja zapewnia klientowi dostęp do dodatkowej usługi w uzupełnieniu zapewnienia, że produkt jest zgodny z ustaloną specyfikacją, jednostka rozważa następujące czynniki:
- a) Czy gwarancja jest wymagana przez prawo – jeśli jednostka jest zobowiązana na mocy przepisów prawa do zapewnienia gwarancji, z faktu istnienia takich przepisów wynika, że przyrzeczoną gwarancją nie jest zobowiązaniem do wykonania świadczenia, ponieważ takie wymogi istnieją zwykle w celu ochrony konsumentów przed ryzykiem zakupu wadliwych produktów.
  - b) Długość okresu obowiązywania gwarancji – im dłuższy okres obowiązywania gwarancji, tym bardziej prawdopodobne, że przyrzeczoną gwarancją stanowi zobowiązanie do wykonania świadczenia, ponieważ jest bardziej prawdopodobne, że stanowi ona dodatkową usługę w stosunku do zapewnienia, że produkt jest zgodny z ustaloną specyfikacją.
  - c) Charakter zadań, do wykonania których zobowiązuje się jednostka – jeśli jednostka musi wykonać określone zadania w celu zapewnienia, że produkt jest zgodny z ustaloną specyfikacją (np. wysyłka zwrotna wadliwego produktu), w takim przypadku zadania te mogą nie prowadzić do powstania zobowiązania do wykonania świadczenia.
- B32 Jeśli gwarancja lub jej część zapewnia klientowi dostęp do dodatkowej usługi w uzupełnieniu zapewnienia, że produkt jest zgodny z ustaloną specyfikacją, przyrzeczoną usługą stanowi zobowiązanie do wykonania świadczenia. W związku z tym jednostka przypisuje cenę transakcyjną do produktu i usługi. Jeżeli jednostka udziela zarówno gwarancji stanowiącej zapewnienie, jak i gwarancji stanowiącej dodatkową usługę, ale nie jest w stanie racjonalnie ująć ich oddzielnie, ujmuje oba rodzaje gwarancji łącznie jako jedno zobowiązanie do wykonania świadczenia.
- B33 Przepis, zgodnie z którym jednostka jest zobowiązana do wypłaty odszkodowania, jeżeli jej produkty spowodują powstanie szkody, nie prowadzi do powstania zobowiązania do wykonania świadczenia. Na przykład producent może sprzedawać produkty w ramach systemu prawnego, zgodnie z którym producent ponosi odpowiedzialność za wszelkie szkody (na przykład szkody na mieniu osobistym), które mogą zostać wyrządzone przez konsumenta używającego produkt zgodnie z jego przeznaczeniem. Analogicznie, zobowiązanie jednostki do wypłacenia odszkodowania klientowi za szkody z tytułu roszczeń patentowych, do praw autorskich, znaków towarowych lub innych naruszeń spowodowanych przez produkty jednostki nie prowadzi do powstania zobowiązania do wykonania świadczenia. Jednostka ujmuje te zobowiązania zgodnie z MSR 37.

#### **Wynagrodzenie zleceniodawcy a wynagrodzenie pośrednika**

- B34 W przypadku gdy w dostarczanie dóbr lub usług klientowi zaangażowany jest inny podmiot, jednostka określa, czy charakter przyrzeczenia jednostki stanowi zobowiązanie do wykonania świadczenia polegającego na dostarczeniu 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).
- B35 Jednostka jest zleceniodawcą, jeśli sprawuje kontrolę nad przyrzeczoną dobrą lub usługą przed ich przekazaniem klientowi. Jednostka nie musi jednak działać jako zleceniodawca, jeśli uzyskuje tytuł prawny do produktu tylko chwilowo, zanim zostanie on przeniesiony na klienta. Jednostka występująca w umowie jako zleceniodawca może sama wypełnić zobowiązanie do wykonania świadczenia lub może powierzyć wypełnienie tego zobowiązania lub jego części innemu podmiotowi (np. podwykonawcy) w jej imieniu. Jeśli jednostka będąca zleceniodawcą wypełnia zobowiązanie do wykonania świadczenia, ujmuje przychody w kwocie wynagrodzenia brutto, do którego – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – będzie uprawniona w zamian za przekazane dobra lub usługi.

- B36 Jednostka działa jako pośrednik, jeśli jej zobowiązanie do wykonania świadczenia polega na zapewnieniu dostarczenia dóbr lub usług przez inny podmiot. Jeśli jednostka będąca pośrednikiem wypełnia zobowiązanie do wykonania świadczenia, ujmuje przychody w kwocie jakiegokolwiek opłaty lub prowizji, do której – zgodnie z oczekiwaniami jednostki – będzie uprawniona w zamian za zapewnienie dostarczenia 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 Następujące cechy wskazują, że jednostka jest pośrednikiem (tzn. nie sprawuje kontroli nad dobrem lub usługą przed przekazaniem ich klientowi):
- inny podmiot ponosi główną odpowiedzialność za wykonanie umowy;
  - jednostka nie ponosi ryzyka przechowywania zapasów przed lub po tym, jak dobra zostały zamówione przez klienta, podczas transportu lub zwrotu;
  - jednostka nie może swobodnie ustalać cen dóbr lub usług innego podmiotu i, w związku z tym, korzyści, jakie może uzyskać z tych dóbr lub usług są ograniczone;
  - wynagrodzenie jednostki ma formę prowizji; oraz
  - jednostka nie jest narażona na ryzyko kredytowe w odniesieniu do kwoty należnej od klienta w zamian za dobra lub usługi dostarczane przez inny podmiot.
- 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 przyrzeczonych dóbr lub usług (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 wykonania świadczenia polegającego na doprowadzeniu do zawarcia umowy na rzecz innego podmiotu (tj. czy jednostka działa jako pośrednik).

### **Opcje uzyskania dodatkowych dóbr lub usług przez klienta**

- B39 Opcje uzyskania dodatkowych dóbr lub usług przez klienta nieodpłatnie lub po obniżonej cenie mogą przybierać różną formę, np. dodatków, punktów lojalnościowych zbieranych przez klientów, możliwości przedłużenia umowy lub innego rodzaju upustów dotyczących dóbr lub usług, które będą dostarczane w przyszłości.
- B40 Jeżeli jednostka w umowie zapewnia klientowi opcję uzyskania dodatkowych dóbr lub usług, opcja ta powoduje powstanie zobowiązania do wykonania świadczenia w umowie jedynie w przypadku, gdy daje klientowi prawo materialne, którego nie uzyskałby, jeśli nie zawarłby przedmiotowej umowy (na przykład upust, który jest większy niż upusty zwykle stosowane dla określonych dóbr lub usług w przypadku tej kategorii klientów na tym obszarze geograficznym lub rynku). Jeśli opcja ta daje klientowi prawo materialne, klient w rzeczywistości płaci jednostce z wyprzedzeniem za przyszłe dobra lub usługi, a jednostka ujmuje przychody w momencie przekazania tych dóbr lub usług w przyszłości lub w chwili wygaśnięcia takiej opcji.
- B41 Jeżeli klient ma opcję uzyskania dodatkowych dóbr lub usług w cenie, która odzwierciedla indywidualną cenę sprzedaży danego dobra lub usługi, opcja ta nie daje klientowi prawa materialnego, nawet jeśli klient może skorzystać z tej opcji wyłącznie poprzez zawarcie wcześniejszej umowy. W tych przypadkach uznaje się, że jednostka złożyła ofertę handlową, którą ujmuje zgodnie z niniejszym standardem wyłącznie w sytuacji, gdy klient korzysta z opcji uzyskania dodatkowych dóbr lub usług.
- B42 Zgodnie z paragrafem 74 jednostka zobowiązana jest do przypisania ceny transakcyjnej do zobowiązania do wykonania świadczenia w oparciu o proporcjonalną indywidualną cenę sprzedaży. Jeżeli indywidualna cena sprzedaży odnosząca się do opcji uzyskania dodatkowych dóbr lub usług przez klienta nie jest bezpośrednio obserwowalna, jednostka dokonuje jej oszacowania. Oszacowanie to uwzględnia upust, który klient uzyskałby, gdyby skorzystał z danej opcji, z uwzględnieniem zarówno:
- wszelkich upustów, które klient mógłby uzyskać, gdyby nie korzystał z tej opcji; oraz
  - prawdopodobieństwa, że skorzysta z tej opcji.

- B43 Jeżeli klient ma materialne prawo do uzyskania dóbr lub usług w przyszłości, przy czym dobra te lub usługi są podobne do dóbr lub usług pierwotnie określonych w umowie i są dostarczane zgodnie z warunkami pierwotnej umowy, to jednostka może – jako alternatywne rozwiązanie praktyczne dla oszacowania indywidualnej ceny sprzedaży takiej opcji – przypisać cenę transakcyjną do dóbr lub usług objętych tą opcją przez odniesienie do dóbr lub usług, które – zgodnie z oczekiwaniem jednostki – zostaną dostarczone, oraz odpowiadającego im wynagrodzenia. Zazwyczaj tego rodzaju opcje dotyczą przedłużania umowy.

#### **Niewykonane prawa klientów**

- B44 Zgodnie z paragrafem 106, po otrzymaniu zaliczki od klienta jednostka ujmuje zobowiązanie z tytułu umowy w kwocie zaliczki z tytułu zobowiązania jednostki do wykonania świadczenia w postaci przekazania lub gotowości do przekazania dóbr lub usług w przyszłości. Jednostka zaprzestaje ujmowania tego zobowiązania z tytułu umowy (i ujmuje przychód) w momencie gdy przenosi owe dobra lub usługi, spełniając w ten sposób swoje zobowiązanie do wykonania świadczenia.
- B45 Jeśli klient płaci jednostce zaliczkę, która nie podlega zwrotowi, uzyskuje prawo do otrzymania dóbr lub usług w przyszłości (a jednostka jest zobowiązana do pozostawania w gotowości do przekazania dobra lub usługi). Klienci mogą jednak nie wykonać wszystkich praw wynikających z umowy. Te niewykorzystane prawa często określane są jako prawa przepadłe.
- B46 Jeżeli jednostka oczekuje, że w ramach zobowiązania z tytułu umowy będzie przysługiwało jej prawo do kwoty z tytułu praw przepadłych wynikających z umownego zobowiązania, jednostka ujmuje kwotę z tytułu niewykorzystanego prawa umownego jako przychód proporcjonalnie do części praw wykonanych przez klienta. Jeśli jednostka nie oczekuje, że będzie przysługiwało jej prawo do kwoty z tytułu praw przepadłych wynikających z umownego zobowiązania, ujmuje przewidywaną kwotę jako przychód, jeśli prawdopodobieństwo, że klient wykona pozostałe prawa, staje się znikome. W celu ustalenia, czy jednostka oczekuje, że będzie przysługiwać jej prawo do otrzymania kwoty z tytułu praw przepadłych, jednostka uwzględni wymogi określone w paragrafach 56–58 dotyczące granicznych wartości szacunkowych zmiennych składników wynagrodzenia.
- B47 Jednostka ujmuje jako zobowiązanie (a nie jako przychody) wszelkie otrzymane wynagrodzenia z tytułu niewykorzystania praw umownych przez klienta, które to wynagrodzenia jednostka ma obowiązek przekazać innemu podmiotowi, na przykład jednostce rządowej zgodnie z obowiązującymi przepisami o nieodebranej własności.

#### **Bezzwrotne opłaty płatne z góry (i niektóre powiązane koszty)**

- B48 Zgodnie z niektórymi umowami w momencie zawarcia umowy lub w terminie zbliżonym do tego momentu jednostka obciąża klienta bezzwrotną opłatą płatną z góry. Przykłady obejmują opłaty za przystąpienie do klubów odnowy biologicznej, opłaty aktywacyjne w umowach dotyczących usług telekomunikacyjnych, opłaty początkowe w niektórych umowach o świadczenie usług lub niektórych umowach dotyczących dostaw dóbr.
- B49 W celu zidentyfikowania zobowiązań do wykonania świadczenia w takich umowach jednostka ocenia, czy opłata dotyczy przekazania przyrzeczonego dobra lub usługi. W wielu przypadkach, mimo że bezzwrotna opłata płatna z góry dotyczy czynności, którą w celu realizacji umowy jednostka jest zobowiązana wykonać w momencie zawarcia umowy lub w terminie zbliżonym do tego momentu, czynność ta nie skutkuje przekazaniem przyrzeczonego dobra lub usługi (zob. paragraf 25). Zamiast tego opłata ta stanowi zaliczkę za dobra lub usługi, które zostaną przekazane w przyszłości, a zatem byłaby ujęta jako przychód w chwili ich dostarczenia w przyszłości. Jeżeli jednostka zapewnia klientowi możliwość przedłużenia umowy, a możliwość ta daje klientowi prawo materialne określone w paragrafie B40, okres ujmowania przychodów może przekraczać początkowy okres obowiązywania umowy.
- B50 Jeżeli bezzwrotna opłata płatna z góry dotyczy dobra lub usługi, jednostka ocenia, czy należy ująć to dobro lub usługę jako oddzielne zobowiązanie do wykonania świadczenia zgodnie z paragrafami 22–30.
- B51 Jednostka może obciążyć klienta bezzwrotną opłatą stanowiącą częściowo wynagrodzenie z tytułu kosztów poniesionych w związku z przygotowaniem umowy (lub innymi zadaniami administracyjnymi, zgodnie z paragrafem 25). Jeśli te czynności przygotowawcze nie są równoważne ze spełnieniem zobowiązania do wykonania świadczenia, jednostka nie uwzględni tych czynności (i powiązanych kosztów) przy pomiarze stopnia spełnienia zobowiązania zgodnie z paragrafem B19. Wynika to z faktu, iż koszty czynności przygotowawczych nie odzwierciedlają przekazania usług na rzecz klienta. Jednostka ocenia, czy koszty poniesione na przygotowanie umowy doprowadziły do powstania składnika aktywów, który należy ująć zgodnie z paragrafem 95.

**Udzielanie licencji**

- B52 Licencja ustanawia prawa klienta do własności intelektualnej jednostki. Licencje dotyczące własności intelektualnej mogą obejmować między innymi:
- oprogramowanie i technologie;
  - filmy, muzykę i inne rodzaje mediów i rozrywki;
  - franczyzy; oraz
  - patenty, znaki handlowe i prawa autorskie.
- 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 przyrzoną 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; lub
  - prawa do korzystania z własności intelektualnej jednostki w formie, w jakiej istnieje ona w momencie udzielenia licencji.

*Ustalenie charakteru przyrzeczenia jednostki*

- B57 Aby ustalić, czy przyrzeczenie udzielenia licencji przez jednostkę zapewnia klientowi prawo do dostępu do własności intelektualnej lub do korzystania z własności intelektualnej jednostki, jednostka rozważa, czy klient – w momencie udzielenia licencji – może rozporządzać możliwością korzystania z licencji i uzyskiwać zasadniczo wszelkie pozostałe korzyści wynikające z licencji. Klient nie może rozporządzać możliwością korzystania z licencji ani uzyskiwać zasadniczo wszelkich pozostałych korzyści wynikających z licencji w momencie udzielenia licencji, jeśli własność intelektualna, której dotyczy prawo udzielane klientowi, ulega zmianie w okresie ważności licencji. Własność intelektualna ulega zmianie (a tym samym ma wpływ na ocenę jednostki odnośnie do tego, kiedy klient sprawuje kontrolę nad licencją), jeżeli jednostka w dalszym ciągu rozporządza swoją własnością intelektualną i podejmuje działania, które mają znaczący wpływ na własność intelektualną, do której klient uzyskał prawa. W takich przypadkach licencja zapewnia klientowi prawo do dostępu do własności intelektualnej jednostki (zob. paragraf B58). Natomiast klient może rozporządzać możliwością korzystania z licencji i uzyskiwać zasadniczo wszelkie pozostałe korzyści wynikające z licencji w momencie udzielenia licencji, jeśli własność intelektualna, której dotyczy prawo udzielane klientowi, nie ulega zmianie (zob. paragraf B61). W takich przypadkach wszelkie działania podejmowane przez jednostkę zmieniają jedynie jej własny składnik aktywów (tzn. własność intelektualną będącą przedmiotem licencji), co może mieć wpływ na zdolność jednostki do udzielenia licencji w przyszłości; działania te nie będą miały jednak wpływu na ustalenie przedmiotu licencji ani przedmiotu, nad którym klient sprawuje kontrolę.



- 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. paragraf B59);
  - 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.
- B60 Jeżeli spełnione są kryteria zawarte w paragrafie B58, jednostka ujmuje przyrzeczenie udzielenia licencji jako zobowiązanie do wykonania świadczenia spełniane w miarę upływu 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 udostępni).
- 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 przyrzczonej 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 przyrzeczenie ochrony praw patentowych nie stanowi zobowiązania do wykonania świadczenia; ochrona praw patentowych odnosi się bowiem do wartości własności intelektualnej jednostki i stanowi zapewnienie dla klienta, że przekazana licencja odpowiada specyfikacji przyrzczonej w umowie.

*Opłaty 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, przyrzczonej 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.

**Umowy z udzielonym przyrzeczeniem odkupu**

- B64 Umowa z udzielonym przyrzeczeniem odkupu jest umową, na podstawie której jednostka sprzedaje składnik aktywów i (w ramach tej samej lub innej umowy) przyrzeka odkupić składnik aktywów lub posiada taką możliwość. Odkupiony składnik aktywów może być składnikiem aktywów, który został pierwotnie sprzedany klientowi, składnikiem aktywów, który jest zasadniczo taki sam jak składnik aktywów pierwotnie sprzedany, lub innym składnikiem aktywów, którego częścią jest składnik aktywów pierwotnie sprzedany.
- B65 Umowy z udzielonym przyrzeczeniem odkupu zazwyczaj przyjmują trzy formy:
- a) zobowiązania jednostki do odkupu składnika aktywów (kontrakt terminowy typu forward);
  - b) prawa jednostki do odkupu składnika aktywów (opcja kupna); oraz
  - c) zobowiązania jednostki do odkupu składnika aktywów na wniosek klienta (opcja sprzedaży).

*Kontrakt terminowy typu forward lub opcja kupna*

- B66 Jeżeli jednostka ma obowiązek lub prawo odkupu składnika aktywów (kontrakt terminowy typu forward lub opcja kupna), klient nie uzyskuje kontroli nad składnikiem aktywów, ponieważ klient ma ograniczoną możliwość rozporządzania składnikiem aktywów i uzyskiwania zasadniczo wszelkich pozostałych korzyści ze składnika aktywów, nawet jeżeli klient może mieć ten składnik aktywów w fizycznym posiadaniu. W związku z tym jednostka ujmuje daną umowę jako:
- a) umowę leasingową, zgodnie z MSR 17 *Leasing*, jeżeli jednostka może lub musi odkupić składnik aktywów za kwotę, która jest niższa od pierwotnej ceny sprzedaży składnika aktywów; albo
  - b) umowę o finansowanie zgodnie z paragrafem B68, jeżeli jednostka może lub musi odkupić składnik aktywów za kwotę, która jest równa pierwotnej cenie sprzedaży składnika aktywów lub jest od niej wyższa.
- B67 Porównując cenę odkupu z ceną sprzedaży, jednostka bierze pod uwagę wartość pieniądza w czasie.
- B68 Jeżeli umowa z udzielonym przyrzeczeniem odkupu jest umową o finansowanie, jednostka w dalszym ciągu ujmuje dany składnik aktywów, a także ujmuje zobowiązanie finansowe z tytułu wynagrodzenia otrzymanego od klienta. Jednostka ujmuje różnicę między kwotą wynagrodzenia otrzymanego od klienta a kwotą wynagrodzenia, która ma zostać wypłacona klientowi z tytułu odsetek oraz, w stosownych przypadkach, z tytułu kosztów przetwarzania lub przechowywania (na przykład ubezpieczenie).
- B69 Jeżeli opcja ulega przedawnieniu zanim zostanie wykorzystana, jednostka zaprzestaje ujmowania zobowiązania i ujmuje przychód.

*Opcja sprzedaży*

- B70 Jeżeli jednostka ma obowiązek odkupu składnika aktywów na wniosek klienta (opcja sprzedaży) po cenie niższej od pierwotnej ceny sprzedaży składnika aktywów, w momencie zawarcia umowy jednostka rozważa, czy klient ma istotną motywację ekonomiczną do skorzystania z tego prawa. Skorzystanie przez klienta z tego prawa prowadzi do faktycznego płacenia przez klienta wynagrodzenia na rzecz jednostki z tytułu prawa do wykorzystywania określonego składnika aktywów przez pewien czas. W związku z tym, jeżeli klient ma istotną motywację ekonomiczną do skorzystania z tego prawa, jednostka ujmuje umowę jako umowę leasingową zgodnie z MSR 17.
- B71 W celu ustalenia, czy klient ma istotną motywację ekonomiczną do skorzystania ze swojego prawa, jednostka analizuje różne czynniki, w tym związek między ceną odkupu a przewidywaną wartością rynkową składnika aktywów w dniu odkupu oraz okres czasu pozostały do wygaśnięcia tego prawa. Na przykład jeżeli przewiduje się, że cena odkupu znacznie przekroczy wartość rynkową składnika aktywów, może to oznaczać, że klient ma istotną motywację ekonomiczną do skorzystania z opcji sprzedaży.
- B72 Jeżeli klient nie ma istotnej motywacji ekonomicznej do skorzystania ze swojego prawa po cenie niższej od pierwotnej ceny sprzedaży składnika aktywów, jednostka ujmuje umowę, tak jakby to była sprzedaż produktu z prawem do zwrotu zgodnie z opisem w paragrafach B20–B27.
- B73 Jeżeli cena odkupu składnika aktywów jest równa pierwotnej cenie sprzedaży składnika aktywów lub od niej wyższa oraz jest wyższa od przewidywanej wartości rynkowej składnika aktywów, umowa jest faktycznie umową o finansowanie i w związku z tym ujmuje się ją zgodnie z opisem w paragrafie B68.

- B74 Jeżeli cena odkupu składnika aktywów jest równa pierwotnej cenie sprzedaży składnika aktywów lub od niej wyższa, ale jest niższa od przewidywanej wartości rynkowej składnika aktywów lub równa tej przewidywanej wartości, a klient nie ma istotnej motywacji ekonomicznej do skorzystania ze swojego prawa, wówczas jednostka ujmuje umowę, tak jakby to była sprzedaż produktu z prawem do zwrotu zgodnie z opisem w paragrafach B20–B27.
- B75 Porównując cenę odkupu z ceną sprzedaży, jednostka bierze pod uwagę wartość pieniądza w czasie.
- B76 Jeżeli opcja ulega przedawnieniu zanim zostanie wykorzystana, jednostka zaprzestaje ujmowania zobowiązania i ujmuje przychód.

#### **Umowy komisju**

- B77 Jeżeli jednostka dostarcza produkt innemu podmiotowi (takiej jak pośrednik lub dystrybutor) w celu sprzedaży klientom końcowym, jednostka ocenia, czy ten inny podmiot uzyskał kontrolę nad tym produktem w danym momencie. Produkt, który został dostarczony innemu podmiotowi, może stanowić przedmiot umowy komisju, jeżeli ten inny podmiot nie uzyskał kontroli nad produktem. W związku z tym, jeżeli dostarczony produkt jest przedmiotem umowy komisju, jednostka nie ujmuje przychodu w momencie dostawy produktu innemu podmiotowi.
- B78 Okoliczności świadczące o tym, że porozumienie stanowi umowę komisju, obejmują między innymi:
- a) produkt znajduje się pod kontrolą jednostki do wystąpienia określonego zdarzenia, takiego jak sprzedaż produktu klientowi pośrednika, lub do upłynięcia określonego terminu;
  - b) jednostka może zażądać zwrotu produktu lub przekazać produkt stronie trzeciej (takiej jak inny pośrednik); oraz
  - c) pośrednik nie ma bezwarunkowego zobowiązania do zapłaty za produkt (choć może być wymagana zapłata zaliczki).

#### **Umowy sprzedaży ze wstrzymaną dostawą**

- B79 Umowa sprzedaży ze wstrzymaną dostawą jest umową, na mocy której jednostka wystawia klientowi fakturę za produkt, ale zatrzymuje produkt w swoim fizycznym posiadaniu do czasu przekazania go klientowi w określonym momencie w przyszłości. Na przykład klient może zażądać, aby jednostka zawarła taką umowę, ponieważ nie posiada on dostępnego miejsca na produkt lub ze względu na swoje opóźnienia w produkcji.
- B80 Jednostka ustala, kiedy wypełniła swoje zobowiązanie do wykonania świadczenia polegającego na przekazaniu produktu poprzez dokonanie oceny, kiedy klient uzyskał kontrolę nad tym produktem (zob. paragraf 38). W przypadku niektórych umów kontrola przekazywana jest wtedy, kiedy produkt jest dostarczany do lokalizacji klienta lub kiedy produkt jest wysyłany, w zależności od warunków umowy (w tym warunków dostawy i wysyłki). Jednak w przypadku niektórych umów klient może uzyskać kontrolę nad produktem, nawet jeśli produkt pozostaje w fizycznym posiadaniu danej jednostki. W takim przypadku klient posiada możliwość rozporządzania produktem i uzyskiwania zasadniczo wszelkich pozostałych korzyści wynikających z produktu, mimo że postanowił on nie skorzystać z przysługującego mu prawa do fizycznego posiadania tego produktu. W rezultacie produkt nie znajduje się pod kontrolą jednostki. Zamiast tego jednostka świadczy na rzecz klienta usługi powiernicze w stosunku do aktywów klienta.
- B81 Oprócz stosowania wymogów określonych w paragrafie 38, aby klient uzyskał kontrolę nad produktem na podstawie umowy sprzedaży ze wstrzymaną dostawą, muszą zostać spełnione wszystkie poniższe warunki:
- a) przyczyna zawarcia umowy sprzedaży ze wstrzymaną dostawą musi być istotna (na przykład klient zwrócił się o taką umowę);
  - b) produkt musi być wyodrębniony jako należący do klienta;
  - c) w danym momencie produkt musi być gotowy do fizycznego przekazania go klientowi; oraz
  - d) jednostka nie ma możliwości korzystania z produktu lub przekazania go innemu klientowi.
- B82 Jeżeli jednostka ujmuje przychody ze sprzedaży produktu na podstawie umowy sprzedaży ze wstrzymaną dostawą, jednostka rozważa, czy posiada pozostałe zobowiązania do wykonania świadczenia (na przykład w odniesieniu do usług powierniczych) zgodnie z paragrafami 22–30, do których to zobowiązań jednostka przypisuje część ceny transakcyjnej zgodnie z paragrafami 73–86.

### Przyjęcie przez klienta

- B83 Zgodnie z paragrafem 38 pkt e) przyjęcie składnika aktywów przez klienta może wskazywać, że uzyskał on kontrolę nad tym składnikiem aktywów. Klauzule dotyczące przyjęcia przez klienta umożliwiają klientowi odstąpienie od umowy lub nałożenie na jednostkę wymogu podjęcia działań naprawczych w przypadku, gdy dobro lub usługa nie spełniają ustalonych specyfikacji. Jednostka uwzględnia takie klauzule przy ustalaniu, kiedy klient uzyskał kontrolę nad dobrem lub usługą.
- B84 Jeżeli jednostka może obiektywnie stwierdzić, że kontrola nad dobrem lub usługą została przeniesiona na klienta zgodnie z uzgodnionymi w umowie specyfikacjami, przyjęcie przez klienta stanowi formalność, która nie ma wpływu na ustalenie przez jednostkę, kiedy klient uzyskał kontrolę nad dobrem lub usługą. Na przykład jeżeli klauzula dotycząca przyjęcia przez klienta opiera się na spełnieniu wymogów dotyczących określonych rozmiarów i wagi, jednostka mogłaby stwierdzić, czy kryteria te zostały spełnione przed otrzymaniem potwierdzenia przyjęcia przez klienta. Doświadczenia jednostki w odniesieniu do umów dotyczących podobnych dóbr lub usług mogą świadczyć o tym, że dobro dostarczone klientowi lub świadczona na jego rzecz usługa są zgodne z uzgodnionymi w umowie specyfikacjami. Jeżeli przychód ujmuje się przed przyjęciem przez klienta, jednostka musi jeszcze rozważyć, czy istnieją jakiegokolwiek pozostałe zobowiązania do wykonania świadczenia (na przykład instalacja urządzeń) oraz czy należy ująć je osobno.
- B85 Jeżeli jednak jednostka nie może obiektywnie ustalić, czy dobro dostarczone klientowi lub świadczona na jego rzecz usługa są zgodne z uzgodnionymi w umowie specyfikacjami, wówczas jednostka nie może stwierdzić, czy klient uzyskał kontrolę, dopóki nie otrzyma potwierdzenia przyjęcia przez klienta. Wynika to z faktu, że w tym przypadku jednostka nie może ustalić, czy klient posiada możliwość rozporządzania dobrem lub usługą i uzyskiwania zasadniczo wszelkich pozostałych korzyści wynikających z dobra lub usługi.
- B86 Jeżeli jednostka dostarcza produkty klientowi celem przeprowadzenia prób lub oceny, a klient nie jest zobowiązany do zapłaty jakiegokolwiek wynagrodzenia do czasu zakończenia okresu próbnego, kontrola nad produktem nie zostaje przeniesiona na klienta do momentu przyjęcia produktu przez klienta lub zakończenia okresu próbnego.

### Ujawnianie przychodów w podziale na kategorie

- B87 Paragraf 114 zobowiązuje jednostkę do prezentacji przychodów z tytułu umów z klientami w podziale na kategorie odzwierciedlające, w jaki sposób czynniki ekonomiczne wpływają na charakter, kwotę, termin płatności oraz niepewność przychodów i przepływów pieniężnych. W związku z tym zakresem, w jakim następuje podział przychodów dla celów tego ujawniania, zależy od faktów i okoliczności, które dotyczą umów zawartych przez jednostkę z klientami. Niektóre jednostki mogą być zmuszone do stosowania więcej niż jednego rodzaju kategorii, aby osiągnąć cel wyznaczony w paragrafie 114 w odniesieniu do podziału przychodów. Inne jednostki mogą osiągnąć ten cel przy zastosowaniu tylko jednego rodzaju kategorii podziału przychodów.
- B88 Wybierając rodzaj kategorii, które zostaną zastosowane przy podziale przychodów, jednostka rozważa, w jaki sposób informacje na temat jej przychodów zostały przedstawione dla innych celów, w tym wszystkie następujące informacje:
- a) informacje ujawnione poza sprawozdaniami finansowymi (na przykład w komunikatach na temat wynagrodzeń, raportach rocznych lub prezentacjach dla inwestorów);
  - b) informacje poddawane regularnemu przeglądowi przez główny organ odpowiedzialny za podejmowanie decyzji operacyjnych w celu oceny wyników finansowych segmentów operacyjnych; oraz
  - c) inne informacje, które są podobne do rodzajów informacji określonych w paragrafie B88 pkt a) i b) i które są wykorzystywane przez jednostkę lub użytkowników sprawozdań finansowych jednostki do oceny jej wyników finansowych lub na potrzeby podjęcia decyzji o alokacji zasobów.
- B89 Przykłady kategorii, które mogą być odpowiednie, obejmują między innymi:
- a) rodzaj dobra lub usługi (na przykład główne linie produktów);
  - b) region geograficzny (np. kraj lub region);
  - c) rynek lub rodzaj klienta (na przykład klienci z sektora rządowego lub pozarządowego);
  - d) rodzaj umowy (na przykład umowy oparte na stałej cenie, ang. *fixed-price contracts*, oraz umowy rozliczane w oparciu o zużyty czas i nakłady, ang. *time-and-materials contracts*);
  - e) okres obowiązywania umowy (na przykład umowy krótkoterminowe i długoterminowe);
  - f) termin przekazania dóbr lub usług (na przykład przychody z tytułu dóbr lub usług przekazanych klientowi w określonym momencie i przychód z tytułu dóbr lub usług przekazywanych w miarę upływu czasu); oraz

- g) kanały sprzedaży (na przykład dobra sprzedawane bezpośrednio klientom i dobra sprzedawane przez pośredników).

### Załącznik C

#### Data wejścia w życie i przepisy przejściowe

Niniejszy załącznik stanowi integralną część standardu i ma taką samą moc obowiązującą jak inne części standardu.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- C1 Jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2018 r. i później. Wcześniejsze stosowanie jest dozwolone. Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard w odniesieniu do wcześniejszego okresu, ujawnia ten fakt.

#### PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

- C2 Na potrzeby wymogów przejściowych określonych w paragrafach C3–C8:
- 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.
- C4 Niezależnie od wymogów określonych w paragrafie 28 MSR 8, przy zastosowaniu niniejszego standardu po raz pierwszy jednostka musi przedstawić wyłącznie informacje ilościowe wymagane na podstawie paragrafu 28 pkt f) MSR 8 dla okresu rocznego bezpośrednio poprzedzającego pierwszy okres roczny, w odniesieniu do którego zastosowano niniejszy standard („okresu bezpośrednio poprzedzającego”) i tylko jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard retrospektywnie zgodnie z paragrafem C3 pkt a). Jednostka może przedstawić te informacje również dla okresu bieżącego lub dla wcześniejszych okresów porównawczych, ale nie ma takiego obowiązku.
- C5 Stosując niniejszy standard retrospektywnie zgodnie z paragrafem C3 pkt a), jednostka może korzystać z jednego lub więcej następujących praktycznych rozwiązań:
- w odniesieniu do zakończonych umów, jednostka nie ma obowiązku przekształcania umów, które rozpoczynają się i kończą w tym samym rocznym okresie sprawozdawczym;
  - 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; oraz
  - 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 oczekiwaniami, jednostka może 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:
- rozwiązania, z których skorzystano; oraz
  - 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 stosuje niniejszy standard 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).

- C8 Jeżeli niniejszy standard stosuje się retrospektywnie zgodnie z paragrafem C3 pkt b), w odniesieniu do okresów sprawozdawczych, które obejmują dzień pierwszego zastosowania, jednostka przedstawia obie następujące dodatkowe informacje:
- kwotę, która wpływa na każdą pozycję sprawozdania finansowego w bieżącym okresie sprawozdawczym w wyniku zastosowania niniejszego standardu w porównaniu z MSR 11, MSR 18 i związanymi z nimi interpretacjami, które obowiązywały przed zmianą; oraz
  - wyjaśnienie przyczyn istotnych zmian określonych w paragrafie C8 pkt a).

#### Odniesienia do MSSF 9

- C9 Jeżeli jednostka stosuje niniejszy standard, ale nie stosuje jeszcze MSSF 9 *Instrumenty finansowe*, wszelkie odniesienia do MSSF 9 zawarte w niniejszym standardzie należy rozumieć jako odniesienia do MSR 39 *Instrumenty finansowe: Ujmowanie i wycena*.

#### WYCOFANIE INNYCH STANDARDÓW

- C10 Niniejszy standard zastępuje następujące standardy:
- MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną*;
  - MSR 18 *Przychody*;
  - KIMSF 13 *Programy lojalnościowe*;
  - KIMSF 15 *Umowy dotyczące budowy nieruchomości*;
  - KIMSF 18 *Przekazanie aktywów przez klientów*; oraz
  - SKI- 31 *Przychody – transakcje barterowe obejmujące usługi reklamowe*.

#### Załącznik D

#### Zmiany innych standardów

Niniejszy załącznik opisuje zmiany innych standardów wprowadzone przez RMSR przy końcowych pracach nad MSSF 15.

W poniższej tabeli zostały przedstawione zmiany następujących odniesień w innych standardach.

Aktualne odniesienie do	zawarte	W	zostaje zmienione na odniesienie do
MSR 18 <i>Przychody</i> lub MSR 18	MSSF 4	Paragrafy 4 pkt a) i c), B18 pkt h)	MSSF 15 <i>Przychody z umów z klientami</i> lub MSSF 15
	MSR 16	Paragraf 68 A	
	MSR 39	Paragraf OS2	
	MSR 40	Paragraf 3 pkt b)	
MSR 11 <i>Umowy o usługę budowlaną</i> lub MSR 11	SKI-32	Paragraf 6	

#### MSSF 1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej po raz pierwszy

Dodano paragraf 39X.

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 39X Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami* wydanego w maju 2014 r. skreślono paragraf D24 i powiązany z nim nagłówek oraz dodano paragrafy D34–D35 i powiązany z nimi nagłówek. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

W załączniku D dodano paragrafy D34–D35 oraz powiązany z nimi nagłówek.

**Przychody**

- D34 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy może stosować przepisy przejściowe określone w paragrafie C5 MSSF 15. W paragrafie tym odniesienia do „daty pierwszego zastosowania” należy interpretować jako początek pierwszego okresu sprawozdawczego zgodnego z MSSF. Jeżeli jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy zdecyduje się na stosowanie tych przepisów przejściowych, stosuje również paragraf C6 MSSF 15.
- D35 Jednostka stosująca MSSF po raz pierwszy nie musi przekształcać umów, które zostały zakończone przed najwcześniejszym prezentowanym okresem. Zakończona umowa to umowa, w ramach której jednostka przekazała wszystkie dobra lub usługi zidentyfikowane zgodnie z wcześniej stosowanymi ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości.

**MSSF 3 Połączenia jednostek**

Zmieniono paragraf 56 i dodano paragraf 64K.

**Zobowiązania warunkowe**

56. Po początkowym ujęciu oraz do czasu uregulowania, umorzenia lub wygaśnięcia zobowiązania jednostka przejmująca wycenia zobowiązanie warunkowe ujęte w ramach połączenia jednostek w wartości wyższej spośród:
- kwoty, jaka zostałaby ujęta zgodnie z MSR 37 oraz
  - początkowo ujętej kwoty pomniejszonej, jeśli ma to zastosowanie, o łączną kwotę dochodów ujmowanych zgodnie z zasadami MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*.

Wymóg ten nie dotyczy umów rozliczanych zgodnie z MSR 39.

...

**Data wejścia w życie**

...

- 64K Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf 56. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 15.

**MSSF 4 Umowy ubezpieczeniowe**

Dodano paragraf 41G.

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

...

- 41G Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragrafy 4 pkt a) i c), B7, B18 pkt h) i B21. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

W załączniku B zmieniono paragrafy B7 i B21.

**Płatność w naturze**

...

- B7 Stosowanie niniejszego MSSF do umów opisanych w paragrafie B6 nie powinno być bardziej uciążliwe niż stosowanie innych MSSF, gdyby te umowy wykaczały poza zakres niniejszego MSSF, dlatego że:
- ...
  - przy zastosowaniu MSSF 15 usługodawca ująłby przychód po wykonaniu usługi (lub w momencie jej wykonywania) na rzecz klienta (oraz stosownie do innych podanych kryteriów). Takie podejście jest także dozwolone przez niniejszy MSSF, co pozwala usługodawcy na: (i) kontynuowanie zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do tych umów, o ile nie obejmują one praktyk zabronionych w paragrafie 14; oraz (ii) korektę zasad (polityki) rachunkowości, jeżeli jest to dozwolone w myśl paragrafów 22–30.
  - ...

### Przykłady umów ubezpieczeniowych

...

- B21 Jeżeli z tytułu umów opisanych w paragrafie B19 nie powstają aktywa lub zobowiązania finansowe, stosuje się MSSF 15. Zgodnie z MSSF 15 przychód jest ujmowany, gdy jednostka wypełni zobowiązanie do wykonania świadczenia (lub w momencie jego wykonywania) poprzez przekazanie przyrzeczonych dóbr lub wykonanie usług na rzecz klienta, w kwocie odzwierciedlającej wynagrodzenie, otrzymania którego jednostka oczekuje.

### MSSF 9 Instrumenty finansowe (listopad 2009 r.)

Zmieniono paragrafy 3.1.1, 5.1.1 i 5.4.5 oraz dodano paragrafy 5.1.2, 5.4.1 A i 8.1.5

#### 3.1 POCZĄTKOWE UJĘCIE SKŁADNIKÓW AKTYWÓW FINANSOWYCH

- 3.1.1. Jednostka ujmuje składnik aktywów finansowych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej wtedy i tylko wtedy, gdy staje się stroną umowy dotyczącej tego instrumentu (zob. paragrafy OS34 i OS35 MSR 39). Jeśli jednostka ujmuje składnik aktywów finansowych po raz pierwszy, to klasyfikuje go zgodnie z paragrafami 4.1–4.5 i wycenia go zgodnie z paragrafami 5.1.1–5.1.2.**

...

#### 5.1 POCZĄTKOWA WYCENA

- 5.1.1. Z wyjątkiem należności z tytułu dostaw i usług objętych zakresem paragrafu 5.1.2, w momencie początkowego ujęcia jednostka wycenia składnik aktywów finansowych w jego wartości godziwej, powiększonej w przypadku aktywów finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez wynik o koszty transakcyjne, które można bezpośrednio przypisać do nabycia tych aktywów finansowych.**

...

- 5.1.2. Niezależnie od wymogu określonego w paragrafie 5.1.1, w momencie początkowego ujęcia jednostka wycenia należności z tytułu dostaw i usług, które nie zawierają istotnego elementu finansowania (ustalonego zgodnie z MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*) w ich cenie transakcyjnej (zgodnie z definicją zawartą w MSSF 15).

#### 5.4. ZYSKI I STRATY

...

- 5.4.1 A *Dywidendy* ujmuje się w wyniku finansowym tylko wtedy, gdy:

- powstaje uprawnienie jednostki do otrzymania dywidendy;
- istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z dywidendą; oraz
- kwotę dywidendy można wycenić w wiarygodny sposób.

...

### Inwestycje w instrumenty kapitałowe

...

- 5.4.5. Jeśli jednostka dokonała wyboru, o którym mowa w paragrafie 5.4.4, dywidendy wynikające z tej inwestycji ujmuje się w wyniku finansowym zgodnie z paragrafem 5.4.1 A.

...

#### 8.1 DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 8.1.5. Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragrafy 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 i B5.12 oraz skreślono paragraf C16 i powiązany z nim nagłówek. Dodano paragrafy 5.1.2 i 5.4.1 A oraz definicję w załączniku A. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.



W załączniku A dodano nową definicję.

**Dywidendy** Rozdzielanie zysków pomiędzy posiadaczy instrumentów kapitałowych proporcjonalnie do ich stanu posiadania poszczególnych rodzajów kapitału.

W załączniku B zmieniono paragraf B5.12.

### Zyski i straty

B5.12 Paragraf 5.4.4 zezwala jednostce dokonać nieodwracalnego wyboru dotyczącego przedstawiania w innych całkowitych dochodach zmian wartości godziwej inwestycji w instrument kapitałowy, który nie jest przeznaczony do obrotu. Wyboru tego dokonuje się dla poszczególnych instrumentów (akcji). Kwoty przedstawione w innych całkowitych dochodach nie mogą być następnie przeniesione do wyniku finansowego. Jednostka może jednak przenosić skumulowane zyski lub straty w ramach kapitału własnego. Dywidendy od takich inwestycji ujmuje się w wyniku finansowym zgodnie z paragrafem 5.4.5, chyba że dywidendy stanowią niewątpliwe odzyskanie części kosztów inwestycji.

W załączniku C skreślono paragraf C16 oraz powiązany z nim nagłówek.

### MSSF 9 Instrumenty finansowe (październik 2010 r.)

Zmieniono paragrafy 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 i 5.7.6 oraz dodano paragrafy 5.1.3, 5.7.1 A i 7.1.4.

#### 3.1 POCZĄTKOWE UJĘCIE

3.1.1. **Jednostka ujmuje składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe w sprawozdaniu z sytuacji finansowej wtedy i tylko wtedy, gdy staje się stroną umowy dotyczącej tego instrumentu (zob. paragrafy B3.1.1 i B3.1.2). Jeśli jednostka ujmuje składnik aktywów finansowych po raz pierwszy, to klasyfikuje go zgodnie z paragrafami 4.1.1–4.1.5 i wycenia go zgodnie z paragrafami 5.1.1–5.1.3. Jeśli jednostka ujmuje zobowiązanie finansowe po raz pierwszy, to klasyfikuje je zgodnie z paragrafami 4.2.1 i 4.2.2 oraz wycenia je zgodnie z paragrafem 5.1.1.**

...

#### 4.2 KLASYFIKACJA ZOBOWIĄZAŃ FINANSOWYCH

4.2.1. **Jednostka klasyfikuje wszystkie zobowiązania finansowe jako wyceniane w późniejszych okresach w zamortyzowanym koszcie z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej, z wyjątkiem:**

- a) ...
- c) **umów gwarancji finansowych zgodnie z definicją podaną w załączniku A. Po początkowym ujęciu wystawca takiej umowy (o ile nie ma zastosowania paragraf 4.2.1 pkt a) lub b)) w późniejszych okresach wycenia ją w wyższej z następujących wartości:**
  - i) wartości ustalonej zgodnie z MSR 37 *Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe oraz*
  - (ii) początkowo ujętej kwoty (zob. paragraf 5.1.1) pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowaną kwotę dochodów ujętych zgodnie z zasadami MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*.
- d) **zobowiązań do udzielenia pożyczki oprocentowanej poniżej rynkowej stopy procentowej. Po początkowym ujęciu wystawca takiego zobowiązania (o ile nie ma zastosowania paragraf 4.2.1 pkt a)) w późniejszych okresach wycenia ją w wyższej z następujących wartości:**
  - (i) wartości ustalonej zgodnie z MSR 37 *oraz*
  - (ii) początkowo ujętej kwoty (zob. paragraf 5.1.1) pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowaną kwotę dochodów ujętych zgodnie z zasadami MSSF 15.
- e) ...

## 5.1 POCZĄTKOWA WYCENA

5.1.1. Z wyjątkiem należności z tytułu dostaw i usług objętych zakresem paragrafu 5.1.3, w momencie początkowego ujęcia jednostka wycenia składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe w jego wartości godziwej, powiększonej lub pomniejszonej, w przypadku aktywów lub zobowiązań finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez wynik, o koszty transakcyjne, które można bezpośrednio przypisać do nabycia lub emisji tych aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych.

...

5.1.3. Niezależnie od wymogu określonego w paragrafie 5.1.1 w momencie początkowego ujęcia jednostka wycenia należności z tytułu dostaw i usług, które nie mają istotnego elementu finansowania (ustalonego zgodnie z MSSF 15) w ich cenie transakcyjnej (zgodnie z definicją zawartą w MSSF 15).

## 5.2 WYCENA AKTYWÓW FINANSOWYCH W PÓŹNIEJSZYCH OKRESACH

5.2.1. Po początkowym ujęciu jednostka wycenia składnik aktywów finansowych zgodnie z paragrafami 4.1.1–4.1.5 w wartości godziwej lub w zamortyzowanym koszcie (zob. paragrafy 9 i OS5–OS8C MSR 39).

...

## 5.7. ZYSKI I STRATY

...

5.7.1 A Dywidendy ujmuje się w wyniku finansowym tylko wtedy, gdy:

- a) powstaje uprawnienie jednostki do otrzymania dywidendy;
- b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z dywidendą; oraz
- c) kwotę dywidendy można wycenić w wiarygodny sposób.

...

### **Inwestycje w instrumenty kapitałowe**

...

5.7.6. Jeśli jednostka dokonała wyboru, o którym mowa w paragrafie 5.7.5, dywidendy wynikające z tej inwestycji ujmuje się w wyniku finansowym zgodnie z paragrafem 5.7.1 A.

...

## 7.1 DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

7.1.4. Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragrafy 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 i C42 oraz skreślono paragraf C16 i powiązany z nim nagłówek. Dodano paragrafy 5.1.3 i 5.7.1 A oraz definicję w załączniku A. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

W załączniku A dodano nową definicję.

**dywidendy** Rozdzielanie zysków pomiędzy posiadaczy instrumentów kapitałowych proporcjonalnie do ich stanu posiadania poszczególnych rodzajów kapitału.

W załączniku B zmieniono paragrafy B3.2.13 i B5.7.1.

*Utrzymanie zaangażowania w przekazanych aktywach*

B3.2.13 Poniższe przykłady obrazują sposób, w jaki jednostka wycenia przekazany składnik aktywów i związane z przekazaniem zobowiązanie, zgodnie z paragrafem 3.2.16.

*Wszystkie aktywa*

- a) Jeśli udzielona przez jednostkę gwarancja pokrycia straty z przekazanego składnika aktywów powoduje, że nie zaprzestaje się jego ujmowania w zakresie, w jakim jednostka utrzymuje w nim zaangażowanie, w momencie przekazania dany składnik aktywów wyceniany jest w wartości niższej z (i) jego wartości bilansowej i (ii) maksymalnej kwoty otrzymanej w wyniku przekazania, jaką jednostka byłaby zmuszona zwrócić („kwota gwarancyjna”). Wiążące się z przekazaniem zobowiązanie jest początkowo wyceniane w wysokości kwoty gwarancyjnej powiększonej o wartość godziwą gwarancji (która zwykle jest zapłatą otrzymaną za udzielenie gwarancji). Początkowa wartość godziwa gwarancji jest następnie ujmowana w wyniku finansowym po spełnieniu (lub w momencie spełnienia) zobowiązania (zgodnie z zasadami MSSF 15), a wartość bilansowa składnika aktywów jest pomniejszana o wszelkie straty z tytułu utraty wartości.

...

**Zyski i straty (sekcja 5.7)**

B5.7.1 Paragraf 5.7.5 zezwala jednostce dokonać nieodwracalnego wyboru dotyczącego przedstawiania w innych całkowitych dochodach zmian wartości godziwej inwestycji w instrument kapitałowy, który nie jest przeznaczony do obrotu. Wyboru tego dokonuje się dla poszczególnych instrumentów (akcji). Kwoty przedstawione w innych całkowitych dochodach nie mogą być następnie przeniesione do wyniku finansowego. Jednostka może jednak przenosić skumulowane zyski lub straty w ramach kapitału własnego. Dywidendy od takich inwestycji ujmuje się w wyniku finansowym zgodnie z paragrafem 5.7.6, chyba że dywidendy stanowią niewątpliwe odzyskanie części kosztów inwestycji.

W załączniku C zmieniono paragrafy C5 i C42. Skreślono paragraf C16 oraz powiązany z nim nagłówek.

**MSSF 3 Połączenia jednostek**

C5 Paragrafy 16, 42, 53, 56 i 58 pkt b) otrzymują następujące brzmienie, skreśla się paragraf 64 A oraz dodaje się paragraf 64D:

...

56 Po początkowym ujęciu oraz do czasu uregulowania, umorzenia lub wygaśnięcia zobowiązania jednostka przejmująca wycenia zobowiązanie warunkowe ujęte w ramach połączenia jednostek w wartości wyższej spośród:

- a) kwoty, jaka zostałaby ujęta zgodnie z MSR 37 oraz  
b) początkowo ujętej kwoty pomniejszonej, o ile ma to zastosowanie, o łączną kwotę dochodów ujmowanych zgodnie z zasadami MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*.

Wymóg ten nie dotyczy umów rozliczanych zgodnie z MSSF 9.

...

**MSR 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena**

...

C42 W załączniku A paragrafy OS3–OS4 otrzymują brzmienie:

...

OS4 Umowy gwarancji finansowych mogą mieć różne formy prawne, takie jak [...]

- a) ... emitent wycenia ją w wartości wyższej z:  
(i) kwoty ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz  
(ii) początkowo ujętej kwoty pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowaną kwotę dochodów ujmowanych zgodnie z zasadami MSSF 15 (zob. paragraf 4.2.1 pkt c) MSSF 9).  
b) ...

**MSSF 9 Instrumenty finansowe (Rachunkowość zabezpieczeń oraz zmiany MSSF 9, MSSF 7 i MSR 39) <sup>(1)</sup>**

Zmieniono paragraf 5.2.1.

**5.2 WYCENA AKTYWÓW FINANSOWYCH W PÓŹNIEJSZYCH OKRESACH****5.2.1. Po początkowym ujęciu jednostka wycenia składnik aktywów finansowych zgodnie z paragrafami 4.1.1–4.1.5 w wartości godziwej lub w zamortyzowanym koszcie (zob. paragrafy 9 i OS5–OS8C w MSR 39).**

W załączniku A dodano nową definicję.

**dywidendy** Rozdzielanie zysków pomiędzy posiadaczy instrumentów kapitałowych proporcjonalnie do ich stanu posiadania poszczególnych rodzajów kapitału.

W załączniku C zmieniono paragrafy C5 i C38. Skreślono paragraf C21 oraz powiązany z nim nagłówek.

**MSSF 3 Połączenia jednostek**

C5 Paragrafy 16, 42, 53, 56 i 58 pkt b) otrzymują następujące brzmienie, skreśla się paragrafy 64 A i 64D oraz dodaje się paragraf 64H:

...

56 Po początkowym ujęciu oraz do czasu uregulowania, umorzenia lub wygaśnięcia zobowiązania jednostka przejmująca wycenia zobowiązanie warunkowe ujęte w ramach połączenia w wartości wyższej spośród:

- a) kwoty, jaka zostałaby ujęta zgodnie z MSR 37 oraz
- b) początkowo ujętej kwoty pomniejszonej, o ile ma to zastosowanie, o łączną kwotę dochodów ujmowanych zgodnie z zasadami MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*.

Wymóg ten nie dotyczy umów rozliczanych zgodnie z MSSF 9.

...

**MSR 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena**

...

C38 W załączniku A paragrafy OS3–OS4 otrzymują brzmienie:

...

OS4 Umowy gwarancji finansowych mogą mieć różne formy prawne, takie jak [...]

- a) ... emitent wycenia ją w wartości wyższej z:
  - (i) kwoty ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz
  - (ii) początkowo ujętej kwoty pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowaną kwotę dochodów ujmowanych zgodnie z zasadami MSSF 15 (zob. paragraf 4.2.1 pkt c) MSSF 9).
- b) ...

<sup>(1)</sup> Wynikające z wprowadzenia MSSF 15 zmiany MSSF 9 (Rachunkowość zabezpieczeń oraz zmiany MSSF 9, MSSF 7 i MSR 39) należy odczytywać w powiązaniu z wynikającymi z wprowadzenia MSSF 15 zmianami MSSF 9 (z 2010 r.). Wynika to z faktu, że MSSF 9 (Rachunkowość zabezpieczeń oraz zmiany MSSF 9, MSSF 7 i MSR 39) obejmuje jedynie te paragrafy MSSF 9 (z 2010 r.), które zostały zmienione lub które były niezbędne w celu ułatwienia odniesienia. W związku z tym do MSSF 9 (Rachunkowość zabezpieczeń oraz zmiany MSSF 9, MSSF 7 i MSR 39) nie dodano paragrafu dotyczącego daty wejścia w życie, ponieważ jest ona ujęta w paragrafie dotyczącym daty wejścia w życie, który dodaje się do MSSF 9 (z 2010).

**MSR 1 Prezentacja sprawozdań finansowych**

Zmieniono paragraf 34 i dodano paragraf 139 N.

**Kompensowanie**

...

34. MSSF 15 *Przychody z umów z klientami* wymaga, aby jednostka wyceniała przychody z umów z klientami w kwocie wynagrodzenia, którego otrzymania jednostka oczekuje w zamian za przekazanie przyrzeczonych dóbr lub wykonanie przyrzeczonych usług. Na przykład kwota ujętych przychodów uwzględnia wszelkie rabaty handlowe i opusty uzależnione od poziomu obrotów przyznane przez jednostkę. W toku swojej zwykłej działalności gospodarczej jednostka przeprowadza inne transakcje, które nie przynoszą przychodów, lecz są uboczne w stosunku do działalności podstawowej przynoszącej przychody. Jednostka prezentuje wynik takich transakcji poprzez kompensowanie przychodów i związanych z nimi kosztów wynikających z tej samej transakcji, jeśli prezentacja taka odzwierciedla istotę transakcji lub innego zdarzenia. Na przykład:
- zyski i straty ze sprzedaży aktywów trwałych, w tym również inwestycji i aktywów służących działalności operacyjnej, ujmowane są w wysokości różnicy między kwotą wynagrodzenia z tytułu sprzedaży a wartością bilansową danego składnika aktywów powiększoną o koszty sprzedaży; oraz
  - ...

**PRZEPISY PRZEJŚCIOWE ORAZ DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

...

- 139 N Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf 34. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 15.

**MSR 2 Zapasy**

Zmieniono paragrafy 2, 8, 29 i 37 oraz dodano paragraf 40E. Skreślono paragraf 19.

**ZAKRES**

2. **Niniejszy standard stosuje się do wszystkich zapasów, z wyjątkiem:**
- [skreślony]
  - ...

**DEFINICJE**

...

8. Na zapasy składają się dobra zakupione i przeznaczone do odsprzedaży, na przykład towary handlowe zakupione przez jednostkę handlu detalicznego w celu ich odsprzedaży lub grunty i inne nieruchomości przeznaczone do odsprzedaży. Do zapasów zalicza się także wyroby gotowe wyprodukowane lub będące w trakcie wytwarzania przez jednostkę, łącznie z materiałami i surowcami oczekującymi na wykorzystanie w procesie produkcji. Koszty poniesione w celu wykonania umowy z klientem, które nie powodują powstania zapasów (lub aktywów objętych zakresem innego standardu), ujmowane są zgodnie z MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*.

...

**Wartość netto możliwa do uzyskania**

...

29. Odpisanie wartości zapasów do poziomu ich wartości netto możliwej do uzyskania odbywa się na zasadzie odpisów indywidualnych. W pewnych okolicznościach właściwe może jednak być pogrupowanie podobnych lub powiązanych ze sobą pozycji zapasów. Może to mieć miejsce w przypadku pozycji zapasów związanych z produktami pochodzącymi z tej samej linii produktowej, posiadających podobne przeznaczenie lub zastosowanie końcowe, wyprodukowanych i sprzedawanych w tym samym regionie geograficznym oraz niedających się w praktyce ocenić w oderwaniu od innych pozycji pochodzących z tej samej linii produktowej. Nieodpowiednie jest odpisywanie wartości zapasów w oparciu o klasyfikację zapasów, na przykład wyrobów gotowych, lub też wszystkich zapasów w danym segmencie operacyjnym.

...

## UJAWNIANIE INFORMACJI

...

37. Informacje na temat wartości bilansowej zapasów w podziale na różne ich rodzaje oraz na temat zakresu zmian zachodzących w tychże aktywach są użyteczne dla użytkowników sprawozdań finansowych. W typowej klasyfikacji zapasów dzieli się je na towary handlowe, surowce na potrzeby produkcji, materiały, produkcję w toku i wyroby gotowe.

...

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 40E Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragrafy 2, 8, 29 i 37 oraz skreślono paragraf 19. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

**MSR 12 Podatek dochodowy**

Zmieniono paragraf 59 oraz dodano paragraf 98E.

**Pozycje ujmowane w wyniku finansowym**

...

59. Większość zobowiązań z tytułu odroczonego podatku dochodowego oraz aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego powstaje, gdy przychód lub koszt są ujęte w wyniku finansowym brutto jednego okresu, a równocześnie w dochodzie do opodatkowania (stracie podatkowej) innego okresu. Wynikający z tego podatek odroczonego ujemne się w wyniku. Przykładami są:
- odsetki, tantiemy, przychody z tytułu dywidend otrzymane z opóźnieniem i memoriałowo włączane do wyniku finansowego odpowiednio zgodnie z MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, MSR 39 *Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena* lub MSSF 9 *Instrumenty finansowe*, ale włączane do zysku do opodatkowania (straty podatkowej) według metody kasowej oraz
  - ...

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 98E Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf 59. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 15.

**MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe**

Zmieniono paragrafy 69 i 72 oraz dodano paragraf 81J.

## ZAPRZESTANIE UJMOWANIA

...

69. Zbycie pozycji rzeczowych aktywów trwałych może przybierać różne formy (na przykład może to być sprzedaż, leasing finansowy lub darowizna). Data zbycia pozycji rzeczowych aktywów trwałych jest datą, w której beneficjent uzyskuje kontrolę nad daną pozycją, zgodnie z wymogami MSSF 15 dotyczącymi metody ustalania kiedy zobowiązanie do wykonania świadczenia zostało spełnione. MSR 17 stosuje się przy zbyciu w ramach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.
- ...
72. Kwota wynagrodzenia, która ma być włączona do zysków lub strat powstałych w wyniku zaprzestania ujmowania składnika rzeczowych aktywów trwałych, ustalana jest zgodnie z wymogami dotyczącymi ustalania ceny transakcyjnej określonymi w paragrafach 47–72 MSSF 15. Późniejsze zmiany szacowanej kwoty wynagrodzenia włączanej do zysków lub strat ujmowane są zgodnie z wymogami dotyczącymi zmian ceny transakcyjnej określonymi w MSSF 15.

...

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 81 J Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragrafy 68 A, 69 i 72. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

**MSR 32 Instrumenty finansowe: Prezentacja**

Dodano paragraf 97Q.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

...

- 97Q Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf OS21. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 15.

W objaśnieniach dotyczących stosowania standardu zmieniono paragraf OS21.

**Umowy kupna lub sprzedaży składników niefinansowych (paragrafy 8–10)**

...

- OS21 Z wyjątkiem wymogów określonych w MSSF 15 *Przychody z umów z klientami* umowa o otrzymanie lub dostarczenie rzeczowego składnika aktywów nie skutkuje powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej strony i zobowiązania finansowego u drugiej strony, chyba że wynikająca z umowy zapłata jest odroczone do terminu przypadającego po dniu przekazania rzeczowego składnika aktywów. Takim przypadkiem jest kupno lub sprzedaż dóbr na kredyt kupiecki.

**MSR 34 Śródroczna sprawozdawczość finansowa**

Zmieniono paragrafy 15B i 16 A oraz dodano paragraf 55.

**Znaczące zdarzenia i transakcje**

...

- 15 B Poniższy wykaz obejmuje zdarzenia i transakcje, które muszą zostać ujawnione, jeżeli są istotne, przy czym wykaz ten nie jest wyczerpujący:
- ...
  - ujęcie strat z tytułu utraty wartości aktywów finansowych, rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych, aktywów wynikających z umów z klientami lub innych aktywów oraz odwracanie takich strat z tytułu utraty wartości;
  - ...

**Pozostałe ujawnienia**

- 16 A Poza ujawnieniem znaczących zdarzeń i transakcji zgodnie z paragrafami 15–15C jednostka zamieszcza w informacji dodatkowej do śródrocznych sprawozdań finansowych następujące informacje, o ile nie zostały one ujawnione w innym miejscu śródrocznego raportu finansowego. Informacje te zwykle wykazuje się za okres od początku roku obrotowego do śródrocznego dnia bilansowego.
- ...
  - podział przychodów z umów z klientami wymagany zgodnie z paragrafami 114–115 MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*.

...

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

55. Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragrafy 15B i 16 A. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

**MSR 36 Utrata wartości aktywów**

Zmieniono paragraf 2 oraz dodano paragraf 140L.

ZAKRES

2. **Niniejszy standard stosuje się przy księgowym ujęciu utraty wartości wszystkich aktywów, z wyjątkiem:**
- a) ...
  - b) **aktywów z tytułu umów i aktywów z tytułu kosztów doprowadzenia do zawarcia lub kosztów wykonania umowy, które są ujmowane zgodnie z MSSF 15 Przychody z umów z klientami;**
  - c) ...

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 140L Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf 2. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 15.

**MSR 37 Rezerwy, zobowiązania warunkowe i aktywa warunkowe <sup>(1)</sup>**

Zmieniono paragraf 5 oraz dodano paragraf 100. Skreślono paragraf 6.

ZAKRES

...

5. W przypadku gdy inny standard omawia konkretny rodzaj rezerw, zobowiązań warunkowych lub aktywów warunkowych, jednostka stosuje inny właściwy standard w miejsce niniejszego standardu. Na przykład niektóre rodzaje rezerw są przedmiotem standardów dotyczących:
- a) [skreślony]
  - b) ...
  - e) umów ubezpieczeniowych (zob. MSSF 4 *Umowy ubezpieczeniowe*). Niniejszy standard stosuje się jednak w odniesieniu do rezerw, zobowiązań warunkowych oraz aktywów warunkowych ubezpieczyciela, innych niż te, które są skutkiem zobowiązań wynikających z umowy oraz praw wypływających z umów ubezpieczenia objętych postanowieniami MSSF 4;
  - f) zapłaty warunkowej dokonywanej przez jednostkę przejmującą w ramach połączenia jednostek (zob. MSSF 3 *Połączenia jednostek*); oraz
  - g) przychodów z umów z klientami (zob. MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*). Zważywszy jednak na fakt, że MSSF 15 nie zawiera konkretnych wymogów dotyczących umów z klientami rodzących obciążenia, do takich przypadków stosuje się niniejszy standard.

...

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

100. Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf 5 oraz skreślono paragraf 6. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

<sup>(1)</sup> Na podstawie dokumentu *Roczne zmiany MSSF Okres 2012-2014* opublikowanego w grudniu 2013 r., zastosowano wytłuszczenia do wykazania zmian wprowadzonych w paragrafie 5 MSR 37. Na potrzeby niniejszej publikacji zmiany te zostały już przyjęte, a nowe zmiany zostały wytłuszczone.



**MSR 38 Wartości niematerialne**

Zmieniono paragrafy 3, 114 i 116 oraz dodano paragraf 130K.

## ZAKRES

...

3. Jeśli inny standard określa sposób księgowego ujęcia określonego składnika aktywów niematerialnych, jednostka stosuje ten standard w miejsce niniejszego standardu. Na przykład niniejszego standardu nie stosuje się do:
- a) aktywów niematerialnych utrzymywanych przez jednostkę w celu sprzedaży w ramach zwykłej działalności gospodarczej (zob. MSR 2 *Zapasy*).
  - b) ...
  - i) aktywów wynikających z umów z klientami, które są ujmowane zgodnie z MSSF 15 *Przychody z tytułu umów z klientami*.

...

## WYCOFANIE Z UŻYTKOWANIA I ZBYCIE

...

114. Istnieje wiele sposobów zbycia składnika aktywów niematerialnych (np. sprzedaż, przekazanie w leasing finansowy lub dokonanie darowizny). Data zbycia składnika aktywów niematerialnych jest datą, z którą odbiorca uzyskuje kontrolę nad tym składnikiem aktywów zgodnie z wymogami dotyczącymi metody ustalania, kiedy zobowiązanie do wykonania świadczenia zostało spełnione, określonymi w MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*. MSR 17 stosuje się przy zbyciu w ramach transakcji sprzedaży i leasingu zwrotnego.

...

116. Kwota wynagrodzenia, która ma być włączona do zysków lub strat powstałych w wyniku zaprzestania ujmowania składnika aktywów niematerialnych, ustalana jest zgodnie z wymogami dotyczącymi ustalania ceny transakcyjnej określonymi w paragrafach 47–72 MSSF 15. Późniejsze zmiany szacowanej kwoty wynagrodzenia włączonej do zysków lub strat ujmowane są zgodnie z wymogami dotyczącymi zmian ceny transakcyjnej określonymi w MSSF 15.

...

## PRZEPISY PRZEJŚCIOWE I DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 130 K Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragrafy 3, 114 i 116. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

**MSR 39 Instrumenty finansowe: ujmowanie i wycena**

Zmieniono paragrafy 2, 9, 43, 47 i 55 oraz dodano paragrafy 2 A, 44 A, 55 A i 103T.

## ZAKRES

2. **Wszystkie jednostki stosują niniejszy standard w odniesieniu do wszystkich rodzajów instrumentów finansowych, z wyjątkiem:**
- a) ...
  - k) **praw i obowiązków objętych zakresem MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, które są instrumentami finansowymi, z wyjątkiem tych, które MSSF 15 określa jako ujmowane zgodnie z MSSF 9.**
- 2 A **Wymogi niniejszego standardu w zakresie utraty wartości mają zastosowanie do tych praw, które MSSF 15 określa jako ujmowane zgodnie z niniejszym standardem do celów ujęcia strat z tytułu utraty wartości.**

...

## DEFINICJE

...

9. ...

## Definicje dotyczące ujmowania i wyceny

...

*Metoda efektywnej stopy procentowej* jest to metoda naliczania zamortyzowanego kosztu składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego (albo grupy aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych) oraz przypisania przychodów lub kosztów odsetkowych do odpowiednich okresów. Efektywna stopa procentowa jest stopą, która dokładnie dyskontuje oszacowane przyszłe wpływy pieniężne lub płatności dokonywane w oczekiwanym okresie do czasu wygaśnięcia instrumentu finansowego, a w uzasadnionych przypadkach w okresie krótszym – do bilansowej wartości netto składnika aktywów lub zobowiązania finansowego. Przy wyliczaniu efektywnej stopy procentowej jednostka dokonuje oszacowania przepływów pieniężnych, uwzględniając wszystkie postanowienia umowy instrumentu finansowego (na przykład przedpłaty, opcje kupna lub podobne), jednakże nie uwzględnia potencjalnych przyszłych strat związanych z nieściągalnością kredytów. Wyliczenie obejmuje wszelkie płacone lub otrzymywane przez strony umowy prowizje i punkty stanowiące integralną część efektywnej stopy procentowej (zob. paragrafy OS8 A–OS8B), koszty transakcyjne oraz wszystkie pozostałe premie lub dyskonta. Przyjmuje się założenie, że przepływy środków pieniężnych oraz oczekiwany czas trwania grupy podobnych instrumentów finansowych mogą być wiarygodnie oszacowane. W rzadkich przypadkach, kiedy jednak nie jest możliwe wiarygodne oszacowanie przepływów pieniężnych lub oczekiwanego czasu trwania instrumentu finansowego (lub grupy instrumentów finansowych), jednostka dokonuje wyliczeń w oparciu o przepływy pieniężne wynikające z umowy za pełny umowny czas trwania instrumentu finansowego (lub grupy instrumentów finansowych).

*Zaprzestanie ujmowania* jest to usunięcie wcześniej ujętego składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego ze sprawozdania z sytuacji finansowej jednostki.

*Dywidendy* jest to rozdzielanie zysków pomiędzy posiadaczy instrumentów kapitałowych proporcjonalnie do ich stanu posiadania poszczególnych rodzajów kapitału.

*Wartość godziwa* jest ceną, którą otrzymano by za sprzedaż składnika aktywów lub zapłacono by za przeniesienie zobowiązania w transakcji przeprowadzonej na zwykłych warunkach między uczestnikami rynku na dzień wyceny. (Zob. MSSF 13.)

...

## Początkowa wycena aktywów finansowych i zobowiązań finansowych

43. Z wyjątkiem należności z tytułu dostaw i usług objętych zakresem paragrafu 44 A, w momencie początkowego ujęcia, jednostka wycenia składnik aktywów finansowych lub zobowiązanie finansowe w wartości godziwej powiększanej, w przypadku aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych niewycenianych w wartości godziwej przez wynik, o koszty transakcyjne, które można bezpośrednio przypisać do nabycia lub emisji tych aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych.

...

- 44 A Niezależnie od wymogu określonego w paragrafie 43, w momencie początkowego ujęcia jednostka wycenia należności z tytułu dostaw i usług, które nie mają istotnego elementu finansowania (ustalonego zgodnie z MSSF 15), w ich ceny transakcyjnej (zgodnie z definicją zawartą w MSSF 15).

...

## Wycena zobowiązań finansowych w terminie późniejszym

47. Po początkowym ujęciu jednostka wycenia wszystkie zobowiązania finansowe w zamortyzowanym koszcie z zastosowaniem metody efektywnej stopy procentowej, z wyjątkiem:
- a) ...
  - c) umów gwarancji finansowych zgodnie z definicją podaną w paragrafie 9. Po początkowym ujęciu wystawca takiej umowy (o ile nie ma zastosowania paragraf 47 pkt a) lub b)) wycenia ją w wyższej z następujących wartości:
    - (i) kwoty ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz

- (ii) początkowo ujętej kwoty (zob. paragraf 43) pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowaną kwotę dochodów ujętych zgodnie z zasadami MSSF 15;
- d) zobowiązań do udzielenia pożyczki oprocentowanej poniżej rynkowej stopy procentowej. Po początkowym ujęciu wystawca takiej umowy (o ile nie ma zastosowania paragraf 47 pkt a)) wycenia ją w wyższej z następujących wartości:
  - (i) kwoty ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz
  - (ii) początkowo ujętej kwoty (zob. paragraf 43) pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowaną kwotę dochodów ujętych zgodnie z zasadami MSSF 15.

Zobowiązania finansowe wyznaczone jako pozycje zabezpieczane podlegają wymogom rachunkowości zabezpieczeń określonym w paragrafach 89–102.

...

#### Zyski i straty

55. Zyski lub straty wynikające ze zmiany wartości godziwej składnika aktywów finansowych lub zobowiązania finansowego, niestanowiących części powiązania zabezpieczającego (zob. paragrafy 89–102), ujmuje się w podany poniżej sposób:
- a) ...
  - b) Zyski lub straty dotyczące składnika aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży ujmuje się w innych całkowitych dochodach do momentu wyłączenia składnika aktywów finansowych z wyjątkiem strat z tytułu utraty wartości (zob. paragrafy 67-70) oraz różnic kursowych (zob. Załącznik A paragraf OS83). W momencie wyłączenia skumulowane zyski lub straty uprzednio ujęte w innych całkowitych dochodach przenosi się z kapitału własnego do wyniku jako korektę wynikającą z przeklasyfikowania (zob. MSR 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych* (zaktualizowany w 2007 r.)). Odsetki obliczone w oparciu o metodę efektywnej stopy procentowej (zob. paragraf 9) ujmuje się jednak w wyniku. Dywidendy wynikające z instrumentów kapitałowych dostępnych do sprzedaży ujmuje się w wyniku zgodnie z paragrafem 55 A.
- 55 A Dywidendy ujmuje się w wyniku tylko wtedy, gdy:
- a) powstaje uprawnienie jednostki do otrzymania dywidendy;
  - b) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne związane z dywidendą; oraz
  - c) kwotę dywidendy można wycenić w wiarygodny sposób.

...

#### DATA WEJŚCIA W ŻYCIE I PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

...

- 103T Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragrafy 2, 9, 43, 47, 55, OS2, OS4 i OS48 oraz dodano paragrafy 2 A, 44 A, 55 A i OS8 A–OS8C. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

W załączniku A zmieniono paragrafy OS4 i OS48 oraz dodano paragrafy OS8 A–OS8C.

#### ZAKRES (PARAGRAFY 2–7)

...

- OS4 Umowy gwarancji finansowych mogą przybierać różne formy prawne, takie jak gwarancja, niektóre rodzaje akredytywy, umowa o poręczenie spłaty wierzytelności lub umowa ubezpieczeniowa. Forma prawna umów gwarancji finansowych nie wpływa na ich ujęcie księgowo. Poniżej podano przykłady właściwego ujęcia (zob. paragraf 2 pkt e)).
- a) ... emitent wycenia ją w wartości wyższej z:
    - (i) kwoty ustalonej zgodnie z MSR 37; oraz
    - (ii) początkowo ujętej kwoty pomniejszonej, w odpowiednich przypadkach, o skumulowaną kwotę dochodów ujętych zgodnie z zasadami MSSF 15 (zob. paragraf 47 pkt c));

b) ...

c) Jeśli umowa gwarancji finansowych została wystawiona w związku ze sprzedażą dóbr, przy ustalaniu momentu ujęcia przychodów z tytułu gwarancji i ze sprzedaży dóbr, wystawca stosuje MSSF 15.

...

### **Efektywna stopa procentowa**

...

OS8 A Stosując metodę efektywnej stopy procentowej jednostka określa opłaty stanowiące integralną część efektywnej stopy procentowej instrumentu finansowego. Opis opłat za usługi finansowe nie wskazuje na charakter i przedmiot świadczonych usług. Opłaty stanowiące integralną część efektywnej stopy procentowej instrumentu finansowego są traktowane jako korekta efektywnej stopy procentowej, chyba że instrument finansowy jest wyceniany w wartości godziwej, a zmiana wartości godziwej jest ujmowana w wyniku. W takich przypadkach opłaty są ujmowane jako przychód w momencie początkowego ujęcia danego instrumentu.

OS8B Opłaty, które stanowią integralną część efektywnej stopy procentowej instrumentu finansowego, obejmują:

a) opłaty początkowe otrzymane przez jednostkę z tytułu ustanowienia lub nabycia składnika aktywów finansowych. Opłaty te mogą obejmować wynagrodzenie za takie działania jak ocena sytuacji finansowej pożyczkobiorcy, ocena i rejestracja gwarancji, zabezpieczenia i innych umów zabezpieczających, negocjowanie warunków instrumentu, opracowanie i przetwarzanie dokumentów oraz zamknięcie transakcji. Opłaty te stanowią integralną część ustanowienia zaangażowania w powstający instrument finansowy.

b) opłaty za zaangażowanie otrzymane przez jednostkę za udzielenie pożyczki, kiedy zobowiązanie do udzielenia pożyczki znajduje się poza zakresem niniejszego standardu i jest prawdopodobne, że jednostka zawrze szczególne uzgodnienie pożyczkowe. Opłaty te są uważane za wynagrodzenie za stałe zaangażowanie w nabycie instrumentu finansowego. Jeśli zobowiązanie wygasa, a jednostka nie udziela pożyczki, opłata jest ujmowana jako przychód po wygaśnięciu.

c) opłaty początkowe otrzymane z tytułu emisji zobowiązań finansowych wycenianych w zamortyzowanym koszcie. Opłaty te stanowią integralną część ustanowienia zaangażowania w instrument finansowy. Jednostka rozróżnia opłaty i koszty, które stanowią integralną część efektywnej stopy procentowej stosowanej względem zobowiązania finansowego, od opłat początkowych i kosztów transakcyjnych związanych z prawem do świadczenia usług, takich jak usługi w zakresie zarządzania portfelem.

OS8C Opłaty, które nie stanowią integralnej części efektywnej stopy procentowej instrumentu finansowego i ujmowane są zgodnie z MSSF 15, obejmują:

a) opłaty naliczane za obsługę pożyczki;

b) opłaty za zaangażowanie w udzielenie pożyczki, kiedy zobowiązanie do udzielenia pożyczki znajduje się poza zakresem niniejszego standardu i jest mało prawdopodobne, że zawarte zostanie szczególne uzgodnienie pożyczkowe; oraz

c) opłaty z tytułu konsorcjum kredytowego otrzymane przez jednostkę, która organizuje pożyczkę i nie zachowuje żadnej części pakietu pożyczek dla siebie (lub zachowuje część efektywnej stopy procentowej w przypadku ryzyka porównywalnego do ryzyka, na jakie narażeni są pozostali uczestnicy).

...

### *Utrzymanie zaangażowania w przekazanych aktywach*

OS48 Poniższe przykłady obrazują sposób, w jaki jednostka wycenia przekazany składnik aktywów i związane z tym przekazaniem zobowiązanie, zgodnie z paragrafem 30.

Wszystkie aktywa

- a) Jeśli udzielona przez jednostkę gwarancja pokrycia straty z przekazanego składnika aktywów powoduje, że nie zaprzestaje się jego ujmowania w zakresie, w jakim jednostka utrzymuje w nim zaangażowanie, przekazany składnik aktywów w momencie przekazania wyceniany jest w wartości niższej z (i) wartości bilansowej składnika aktywów i (ii) maksymalnej kwoty otrzymanej w wyniku przekazania, jaką jednostka byłaby zmuszona zwrócić („kwota gwarancyjna”). Wiążące się z przekazaniem zobowiązanie jest początkowo wyceniane w wysokości kwoty gwarancyjnej powiększonej o wartość godziwą gwarancji (która zwykle jest zapłatą otrzymaną za udzielenie gwarancji). Początkowa wartość godziwa gwarancji jest następnie ujmowana w wyniku po spełnieniu (lub w momencie spełnienia) zobowiązania (zgodnie z zasadami MSSF 15), a wartość bilansowa składnika aktywów jest pomniejszana o wszelkie straty z tytułu utraty wartości.

...

#### **MSR 40 Nieruchomości inwestycyjne**

Zmieniono paragrafy 9, 67 i 70 oraz dodano paragraf 85E.

KLASYFIKOWANIE NIERUCHOMOŚCI JAKO NIERUCHOMOŚĆ INWESTYCYJNĄ LUB JAKO NIERUCHOMOŚĆ ZAJMOWANĄ PRZEZ WŁAŚCICIELA

...

9. Do pozycji, które nie są nieruchomościami inwestycyjnymi i w związku z tym nie są objęte zakresem niniejszego standardu, zalicza się na przykład:
- a) ...
- b) [skreślony]
- c) ...

ZBYCIE

...

67. Zbycie nieruchomości inwestycyjnej może nastąpić poprzez jej sprzedaż lub zawarcie umowy leasingu finansowego. Data zbycia nieruchomości inwestycyjnej jest datą, z którą odbiorca uzyskuje kontrolę nad daną nieruchomością inwestycyjną, zgodnie z wymogami dotyczącymi metody ustalania, kiedy zobowiązanie do wykonania świadczenia zostało spełnione, określonymi w MSSF 15. Natomiast MSR 17 stosuje się w przypadku zbycia poprzez zawarcie umowy leasingu finansowego lub w ramach sprzedaży i leasingu zwrotnego.

...

70. Kwota wynagrodzenia, która ma być włączona do zysków lub strat powstałych w wyniku zaprzestania ujmowania nieruchomości inwestycyjnej, ustalana jest zgodnie z wymogami dotyczącymi ustalania ceny transakcyjnej określonymi w paragrafach 47–72 MSSF 15. Późniejsze zmiany szacowanej kwoty wynagrodzenia włączanej do zysków lub strat ujmowane są zgodnie z wymogami dotyczącymi zmian ceny transakcyjnej określonymi w MSSF 15.

...

DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

- 85E Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragrafy 3 pkt b), 9, 67 i 70. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

#### **KIMSF 12 Umowy na usługi koncesjonowane**

Po nagłówku „Odwołania” skreśla się odniesienia do MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną* i MSR 18 *Przychody* oraz dodaje się odniesienie do MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*. Zmieniono paragrafy 13–15, 18–20 i 27 oraz dodano paragraf 28D.

**Ujmowanie i wycena wynagrodzeń umownych**

...

13. Koncesjodawca ujmuje i ustala wysokość przychodów z wykonanych przez siebie usług zgodnie z MSSF 15. Charakter wynagrodzenia determinuje jego późniejsze rozliczanie. Późniejsze ujęcie księgowe otrzymanego wynagrodzenia jako składnika aktywów finansowych oraz jako składnika aktywów niematerialnych jest szczegółowo przedstawione poniżej w paragrafach 23–26.

**Usługi budowlane lub modernizacyjne**

14. Koncesjodawca ujmuje usługi budowlane lub modernizacyjne zgodnie z MSSF 15.

*Wynagrodzenie przekazywane koncesjodawcy przez koncesjodawcę*

15. Jeżeli koncesjodawca świadczy usługi budowlane lub modernizacyjne wynagrodzenie otrzymywane przez koncesjodawcę lub jemu należne ujmuje się zgodnie z MSSF 15. Wynagrodzenie to może być ujęte jako:

a) ...

...

18. Jeżeli koncesjodawca uzyskuje zapłatę za usługi budowlane częściowo w formie składnika aktywów finansowych oraz częściowo w formie składnika aktywów niematerialnych, wówczas konieczne jest oddzielne rozliczanie każdego składnika wynagrodzenia koncesjodawcy. Dla obu składników wynagrodzenie otrzymane lub należne ujmuje się początkowo zgodnie z MSSF 15.
19. Charakter wynagrodzenia przekazanego koncesjodawcy przez koncesjodawcę zostaje ustalony przez odniesienie do warunków kontraktu oraz do odpowiednich przepisów prawnych w zakresie umów, jeżeli takie przepisy istnieją. Charakter wynagrodzenia warunkuje jego późniejsze ujęcie księgowe, jak opisano w paragrafach 23–26. Jednakże obydwa rodzaje wynagrodzenia klasyfikowane są jako składniki aktywów z tytułu umowy w trakcie budowy lub modernizacji zgodnie z MSSF 15.

**Usługi eksploatacyjne**

20. Koncesjodawca ujmuje usługi eksploatacyjne zgodnie z MSSF 15.

...

**Elementy przekazane koncesjodawcy przez koncesjodawcę**

27. Zgodnie z paragrafem 11, elementy infrastruktury udostępniane koncesjodawcy przez koncesjodawcę na potrzeby umowy o usługi nie są ujmowane jako rzeczowe aktywa trwałe koncesjodawcy. Koncesjodawca może również przekazać koncesjodawcy inne elementy, które ten może zatrzymać lub wykorzystać według swojego uznania. Jeżeli aktywa takie stanowią część wynagrodzenia należnego koncesjodawcy w zamian za usługi, nie stanowią one dotacji rządowych w rozumieniu MSR 20. Są natomiast ujmowane jako część ceny transakcyjnej zgodnie z definicją zawartą w MSSF 15.

...

**DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

...

- 28D Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono sekcję „Odniesienia” oraz paragrafy 13–15, 18–20 i 27. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

**SKI-27 Ocena istoty transakcji wykorzystujących formę leasingu**

Po nagłówku „Odwołania” skreśla się odniesienia do MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną* i MSR 18 *Przychody* oraz dodaje się odniesienie do MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*. Zmieniono paragraf 8 i sekcję poniżej nagłówka „Data wejścia w życie”.

## KONSENSUS

...

8. Określając moment ujęcia w przychodach opłaty, którą jednostka może uzyskać, stosuje się wymogi określone w MSSF 15 w odniesieniu do faktów i okoliczności towarzyszących każdej umowie. Rozważa się między innymi, czy jednostka przyjęła na siebie na stałe zobowiązania dotyczące osiągnięcia w przyszłości określonych wyników działalności, których wypełnienie jest niezbędne dla uzyskania opłaty, czy jednostka ponosi ryzyko, a także jak przedstawiają się warunki wszelkich umów gwarancyjnych oraz jak kształtuje się ryzyko konieczności dokonania zwrotu opłaty. Następujące czynniki wskazują indywidualnie na to, że nieuzasadnione jest ujęcie całej kwoty opłaty jako przychodu w momencie jej otrzymania, w przypadku jeśli została ona otrzymana na początku obowiązywania umowy:

a) ...

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf 8. Jednostka stosuje te zmiany, stosując MSSF 15.

**SKI-32 Wartości niematerialne – koszt witryny internetowej**

Po nagłówku „Odwołania” skreśla się odniesienie do MSR 11 *Umowy o usługę budowlaną* oraz dodaje się odniesienie do MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*. Zmieniono sekcję poniżej nagłówka „Data wejścia w życie”.

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

...

MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) zmienił terminologię stosowaną we wszystkich MSSF. Ponadto wpłynął na zmianę paragrafu 5. Jednostka stosuje te zmiany w odniesieniu do rocznych okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2009 r. i później. Jeżeli jednostka zastosuje MSR 1 (zaktualizowany w 2007 r.) w odniesieniu do wcześniejszego okresu, niniejsze zmiany również mają zastosowanie do tego wcześniejszego okresu.

Na podstawie MSSF 15 *Przychody z umów z klientami*, wydanego w maju 2014 r., zmieniono paragraf 6. Jednostka stosuje tę zmianę, stosując MSSF 15.

---