

הבהרות לתקן דיווח כספי בינלאומי 15
הכנסות מחוזים עם לקוחות

תיקונים לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות

סעיפים 26, 27 ו-29 מתוקנים. טקסט שבוטל מסומן בקו חוצה וטקסט חדש מסומן בקו תחתון. סעיפים 28 ו-30 לא תוקנו אך נכללו לצורך הבנת ההקשר.

סחורות או שירותים מובחנים

26. בהתאם לחוזה, סחורות או שירותים שהובטחו יכולים לכלול את הדברים הבאים, אך אינם מוגבלים להם:

- (א) מכירה של סחורות שיוצרו על ידי ישות (לדוגמה, מלאי של יצרן);
- (ב) מכירה של סחורות שנרכשו על ידי ישות (לדוגמה, סחורה של קמעונאי);
- (ג) מכירה של זכויות לסחורות או שירותים שנרכשו על ידי ישות (לדוגמה, כרטיס שנמכר על ידי ישות הפועלת כספק עיקרי, כמתואר בסעיפים 34ב-38);
- (ד) ביצוע משימה (או משימות) עבור לקוח שהוסכם עליה (עליהן) בחוזה;
- (ה) מתן שירות של מוכנות לספק סחורות או שירותים (לדוגמה, עדכוני תוכנה בלתי מוגדרים המסופקים על בסיס "אם וכאשר זמין" (when-and-if-available)) או להפוך סחורות או שירותים זמינים לשימוש הלקוח כאשר הלקוח מחליט;
- (ו) מתן שירות של תיווך שצד אחר יעביר סחורות או שירותים ללקוח (לדוגמה, פעולה כסוכן של צד אחר, כמתואר בסעיפים 34ב-38);
- (ז) הענקת זכויות לסחורות או לשירותים שיסופקו בעתיד שהלקוח יכול למכור או לספק ללקוחותיו (לדוגמה, ישות שמוכרת מוצר לקמעונאי מבטיחה להעביר סחורה או שירות נוספים ליחיד אשר רוכש את המוצר מהקמעונאי);
- (ח) בנייה, ייצור או פיתוח נכס עבור לקוח;
- (ט) הענקת רישיונות (ראה סעיפים 52ב-63ב); וכן
- (י) הענקת אופציות לרכישת סחורות או שירותים נוספים (כאשר אופציות אלה מספקות ללקוח זכות מהותית, כמתואר בסעיפים 39ב-43).

27. סחורה או שירות שהובטחו ללקוח הם מובחנים אם שני הקריטריונים הבאים מתקיימים:

- (א) הלקוח יכול להפיק תועלת מהסחורה או השירות בעצמו או ביחד עם משאבים אחרים אשר ניתנים להשגה בנקל ללקוח (כלומר הסחורה או השירות מסוגלים להיות מובחנים); וכן
- (ב) ההבטחה של הישות להעביר את הסחורה או השירות ללקוח ניתנת לזיהוי בנפרד מהבטחות אחרות בחוזה (כלומר ההבטחה להעביר את הסחורה או השירות היא מובחנת בהקשר של החוזה).

28. לקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או משירות בהתאם לסעיף 27(א) אם ניתן להשתמש, לצורך, למכור עבור סכום שעולה על ערך השייר או להחזיק את הסחורה או השירות בדרך אחרת שמפיקה הטבות כלכליות. מסחורות או שירותים אחדים, לקוח יוכל להפיק תועלת מהסחורה או מהשירות בעצמו. עבור סחורות או שירותים אחרים, לקוח יוכל להפיק תועלת מהסחורה או השירות רק יחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל. משאב

הניתן להשגה בנקל הוא סחורה או שירות שנמכרים בנפרד (על ידי הישות או על ידי ישות אחרת) או משאב שהלקוח כבר השיג מהישות (כולל סחורות או שירותים שהישות כבר העבירה ללקוח בהתאם לחוזה) או מעסקאות אחרות או מאירועים אחרים. גורמים שונים עשויים לספק ראיה שהלקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או שירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל. לדוגמה, העובדה שהישות מוכרת באופן סדיר סחורה או שירות בנפרד מצביעה על כך שהלקוח יכול להפיק תועלת מסחורה או שירות בעצמם או ביחד עם משאבים אחרים הניתנים להשגה בנקל.

29. בהערכה אם ההבטחות של ישות להעביר סחורות או שירותים ללקוח ניתנות לזיהוי בנפרד בהתאם לסעיף 27(ב), המטרה היא לקבוע אם המהות של ההבטחה, בהקשר של החוזה, היא להעביר כל אחד מהסחורות או השירותים בנפרד או, במקום זאת, להעביר פריט משולב או פריטים משולבים שלגביהם הסחורות או השירותים המובטחים הם תשומות. גורמים שמצביעים על כך שהבטחה של ישות ששתי הבטחות או יותר להעביר סחורה או שירות סחורות או שירותים ללקוח אינן ניתנות לזיהוי בנפרד (בהתאם לסעיף 27(ב)) כוללים את הדברים הבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) הישות אינה מספקת מספקת שירות משמעותי של שילוב הסחורה או השירות הסחורות או השירותים עם סחורות או שירותים אחרים שהובטחו בחוזה לחבילה של סחורות או שירותים אשר מייצגת את התוצר המשולב או התוצרים המשולבים עבורם הלקוח התקשר בחוזה. במילים אחרות, הישות אינה משתמשת בסחורה או בשירות שתשומה בסחורות או בשירותים כתשומות על מנת לייצר או להעביר את התוצר המשולב או התוצרים המשולבים שהוגדרו על ידי הלקוח. תוצר משולב או תוצרים משולבים עשויים לכלול יותר משלב אחד, אלמנט אחד או יחידה אחת.

(ב) אחד או יותר הסחורה או השירות אינם מהסחורות או מהשירותים מתקנים או מתאימים באופן משמעותי את אחד או יותר מהסחורה או שירות מהסחורות או מהשירותים האחרים שהובטחו בחוזה או שהם מתוקנים או מותאמים באופן משמעותי על ידם.

(ג) הסחורה או השירות אינם הסחורות או השירותים תלויים זה בזה במידה רבה בסחורות או שירותים אחרים שהובטחו בחוזה או אינם קשורים זה בזה במידה רבה אליהם. לדוגמה, העובדה שלקוח יכול להחליט לא לרכוש את הסחורה או השירות מבלי להשפיע באופן משמעותי על הסחורות או השירותים האחרים שהובטחו בחוזה עשויה להצביע על כך שהסחורה או השירות אינם תלויים במידה רבה בסחורות או שירותים אחרים שהובטחו בחוזה או אינם קשורים במידה רבה אליהם. במילים אחרות, כל אחד מהסחורות או מהשירותים מושפע באופן משמעותי על ידי אחד או יותר מהסחורות או מהשירותים האחרים בחוזה. לדוגמה, במקרים אחדים, שניים או יותר מהסחורות או מהשירותים מושפעים באופן משמעותי זה מזה מאחר שהישות לא הייתה מסוגלת לקיים את הבטחתה על ידי העברת כל אחד מהסחורות או מהשירותים בנפרד.

30. אם סחורה או שירות שהובטחו אינם מובחנים, ישות תשלב סחורה או שירות אלה עם סחורות או שירותים אחרים שהובטחו עד שהיא מזהה חבילה של סחורות או שירותים שהיא מובחנת. במקרים אחדים, התוצאה עשויה להיות שהישות תטפל בכל הסחורות או השירותים שהובטחו בחוזה כמחויבות ביצוע יחידה.

בנספח ב, סעיפים 1, 34-38, 52-53 ו- 58 מתוקנים וסעיפים 34א, 35א, 35ב, 37א, 59א, 63א ו- 63ב נוספים. סעיף 57 מבוטל. טקסט שבוטל מסומן בקו חוצה וטקסט חדש מסומן בקו תחתון. סעיפים 54-56, 59 ו- 60-63 לא תוקנו אך נכללו לצורך הבנת ההקשר.

נספח ב הנחיות יישום

...

11. הנחיות יישום אלה מאורגנות בקבוצות הבאות:

(א) ...

(ט) הענקת רישיון (סעיפים 52-63ב);

(י) ...

שיקולי ספק עיקרי או סוכן

342. כאשר צד אחר מעורב בהספקת סחורות או שירותים ללקוח, הישות תקבע אם מהות ההבטחה שלה היא מחויבות ביצוע לספק את הסחורות או השירותים המוגדרים בעצמה (כלומר הישות היא ספק עיקרי) או לארגן שאותם סחורות או שירותים יסופקו על ידי הצד האחר יספק סחורות או שירותים אלה (כלומר הישות היא סוכנת). ישות קובעת אם היא ספק עיקרי או סוכן עבור כל סחורה או שירות מוגדרים שהובטחו ללקוח. סחורה או שירות מוגדרים הם סחורה או שירות מובחנים (או חבילה של סחורות או שירותים מובחנת) שיסופקו ללקוח (ראה סעיפים 27-30). אם חוזה עם לקוח כולל יותר מסחורה או שירות מוגדר אחד, ישות יכולה להיות ספק עיקרי עבור חלק מהסחורות או השירותים המוגדרים. סוכנת עבור אחרים.

342א. על מנת לקבוע את המהות של הבטחתה (כמתואר בסעיף 342), הישות:

(א) תזהה את הסחורות או השירותים המוגדרים שיסופקו ללקוח (אשר, לדוגמה, יכולים להיות זכות לסחורה או שירות שיסופקו על ידי צד אחר (ראה סעיף 26)); וכן

(ב) תעריך אם היא שולטת (כמתואר בסעיף 33) בכל סחורה או שירות מוגדרים לפני שאותה סחורה או אותו שירות מועברים ללקוח.

352. ישות היא ספק עיקרי אם הישות היא שולטת על הסחורה או השירות המוגדרים שהובטחו לפני שהישות מעבירה את ה- שאותה סחורה או האותו שירות מועברים ללקוח. עם זאת, ישות אינה בהכרח פועלת כספק עיקרי שולטת על סחורה מוגדרת אם הישות משיגה זכות קניין משפטית של מוצר לאותה סחורה רק באופן רגעי לפני זכות הקניין המשפטית מועברת ללקוח. ישות שהיא ספק עיקרי בחוזה עשויה לקיים את מחויבות הביצוע שלה לספק את הסחורה או השירות המוגדרים בעצמה או שהיא עשויה להעסיק צד אחר (לדוגמה, קבלן משנה) לקיים חלק או את כל מחויבות הביצוע מטעמה. כאשר ישות שהיא ספק עיקרי מקיימת מחויבות ביצוע, הישות מכירה בהכנסות בסכום ברוטו של התמורה לו היא מצפה להיות זכאית עבור סחורות או שירותים אלה שהועברו.

352א. כאשר צד אחר מעורב בהספקת סחורות או שירותים ללקוח, ישות שהיא ספק עיקרי משיגה שליטה על אחד מהבאים:

(א) סחורה או נכס אחר מהצד האחר שהיא מעבירה לאחר מכן ללקוח.

(ב) זכות לשירות שיבוצע על ידי הצד האחר, אשר מעניק לישות את היכולת להורות לאותו צד לספק את השירות ללקוח מטעם הישות.

(ג) סחורה או שירות מהצד האחר שלאחר מכן משולבים עם סחורות או שירותים אחרים בהספקת הסחורה או השירות המוגדרים ללקוח. לדוגמה, אם ישות מספקת שירות משמעותי של שילוב סחורות או שירותים (ראה סעיף 29א) המסופקים על

ידי צד אחר לסחורה או השירות המוגדרים עבורם הלקוח התקשר בחוזה, הישות שולטת בסחורה או השירות המוגדרים לפני שאותה סחורה או שירות מועברים ללקוח. זאת מאחר שהישות תחילה משיגה שליטה על התשומות של הסחורה או השירות המוגדרים (אשר כוללות סחורות או שירותים מצדדים אחרים) ומכוונת את השימוש בהן על מנת ליצור את התוצר המשולב שהוא הסחורה או השירות המוגדרים.

35ב. כאשר (או ככל ש) ישות שהיא ספק עיקרי מקיימת מחויבות ביצוע, הישות מכירה בהכנסות בסכום ברוטו של התמורה לו היא מצפה להיות זכאית עבור הסחורות או השירותים המוגדרים שהועברו.

36ב. ישות היא סוכנת אם מחויבות הביצוע של הישות היא לארגן הספקת סחורות או שירותים הסחורה או השירות המוגדרים על ידי צד אחר. ישות שהיא סוכנת אינה שולטת בסחורה או בשירות המוגדרים המסופקים על ידי צד אחר לפני שאותה סחורה או שירות מועברים ללקוח. כאשר (או ככל ש) ישות שהיא סוכנת מקיימת מחויבות ביצוע, הישות מכירה בהכנסות בסכום של שכר טרחה או עמלה כלשהם (fee or commission) לו היא מצפה להיות זכאית עבור הארגון שהצד האחר יספק את שהסחורות או שהשירותים המוגדרים שלה יסופקו על ידי הצד האחר. שכר טרחה או עמלה של ישות עשויים להיות הסכום נטו של תמורה שנותרת לישות לאחר תשלום לצד האחר מהתמורה שהתקבלה עבור הסחורות או השירותים שיסופקו על ידו.

37ב. סימנים המצביעים על כך שישות היא סוכנת (ולכן אינה שולטת על הסחורה או השירות המוגדרים לפני שהם מסופקים מועברים ללקוח) (ולכן היא ספק עיקרי (ראה סעיף 35ב)) כוללים את הסימנים הבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) צד אחר הישות היא האחראית העיקרית לקיום החוזה; ההבטחה לספק את הסחורה או השירות המוגדרים. זה בדרך כלל כולל אחריות לקבילות (acceptability) הסחורה או השירות המוגדרים (לדוגמה, אחריות עיקרית לכך שהסחורה או השירות יקיימו את מפרטי הלקוח). אם הישות היא האחראית העיקרית לקיום ההבטחה לספק את הסחורה או השירות המוגדרים, הדבר עשוי להצביע על כך שהצד האחר המעורב בהספקת הסחורה או השירות המוגדרים פועל מטעם הישות.

(ב) לישות אין יש סיכון מלאי לפני או לאחר שהסחורות שהסחורה או שהשירות המוגדרים הוגמנו על ידי ה הועברו ללקוח, במהלך המשלוח או בעת החזרה, או לאחר העברת שליטה ללקוח (לדוגמה, אם ללקוח יש זכות החזרה). לדוגמה, אם הישות משיגה, או מתחייבת להשיג, את הסחורה או השירות המוגדרים לפני השגת חוזה עם לקוח, הדבר עשוי להצביע על כך שלישות יש את היכולת לכוון את השימוש בסחורה או בשירות ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהם לפני שהם מועברים ללקוח.

(ג) לישות אין יש שיקול דעת בקביעת מחירים המחיר עבור הסחורות או השירותים של הצד האחר, ולפיכך, ההטבה שהישות יכולה לקבל מסחורות או שירותים אלה היא מוגבלת; הסחורה או השירות המוגדרים. קביעת המחיר שהלקוח משלם עבור הסחורה או השירות המוגדרים עשויה להצביע על כך שלישות יש את היכולת לכוון את השימוש באותה סחורה או באותו שירות ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות. אולם, לסוכן יכול להיות שיקול דעת בקביעת מחירים במקרים אחדים. לדוגמה, לסוכן יכולה להיות גמישות מסוימת בקביעת מחירים על מנת להפיק הכנסות נוספות עבור השירות שלו של ארגון סחורות או שירותים שיסופקו על ידי צדדים אחרים ללקוחות.

(ד) התמורה של הישות היא בצורה של עמלה, וכן

(ה) הישות אינה חשופה לסיכון אשראי בגין הסכום לקבל מלקוח עבור סחורות או שירותים של הצד האחר.

37א. הסימנים בסעיף 37 עשויים להיות פחות רלוונטיים או יותר רלוונטיים להערכת שליטה בהתאם למהות של הסחורה או השירות המוגדרים ולתנאי החוזה. בנוסף, סימנים שונים עשויים לספק ראיות משכנעות יותר בחוזים שונים.

38ב. אם ישות אחרת לוקחת על עצמה את מחויבויות הביצוע והזכויות החוזיות של הישות בחוזה כך שהישות אינה מחויבת עוד לקיים את מחויבות הביצוע להעביר את הסחורה או השירות שהובטח המוגדרים ללקוח (כלומר הישות אינה פועלת עוד כספק עיקרי), הישות לא תכיר בהכנסות בגין מחויבות ביצוע זו. במקום זאת, הישות תעריך אם להכיר בהכנסות עבור קיום מחויבות ביצוע להשיג חוזה עבור הצד האחר (כלומר אם הישות פועלת כסוכנת).

...

הענקת רישיון

52ב. רישיון מבסס את זכויות הלקוח לקניין הרוחני של ישות. רישיונות של קניין רוחני יכולים לכלול רישיונות של כל אחד מהדברים הבאים, אך אינם מוגבלים להם:

(א) תוכנה וטכנולוגיה;

(ב) סרטי קולנוע, מוסיקה וצורות אחרות של מדיה ובידור;

(ג) זיכיונות; וכן

(ד) פטנטים, סימנים מסחריים וזכויות יוצרים.

53ב. בנוסף להבטחה להעניק רישיון (או רישיונות) ללקוח, ישות עשויה גם להבטיח להעביר סחורות או שירותים אחרים ללקוח. הבטחות אלה עשויות להיות מצוינות באופן מפורש בחוזה או להשתמע מהפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות, מדיניות שפורסמה או הצהרות ספציפיות (ראה סעיף 24). כמו בסוגים אחרים של חוזים, כאשר חוזה עם לקוח כולל הבטחה להעניק רישיון (או רישיונות) בנוסף לסחורות או שירותים אחרים שהובטחו, ישות מיישמת את סעיפים 22-30 על מנת לזהות כל אחת ממחויבויות הביצוע בחוזה.

54ב. אם ההבטחה להעניק רישיון אינה מובחנת מסחורות או שירותים אחרים שהובטחו בחוזה בהתאם לסעיפים 26-30, ישות תטפל בהבטחה להעניק רישיון ובסחורות או בשירותים האחרים האלה שהובטחו יחד כמחויבות ביצוע יחידה. דוגמאות לרישיונות שאינם מובחנים מסחורות או שירותים אחרים שהובטחו בחוזה כוללות:

(א) רישיון שמהווה רכיב של סחורה מוחשית ושהוא חלק בלתי נפרד מהפונקציונליות של הסחורה; וכן

(ב) רישיון שהלקוח יכול להפיק תועלת ממנו רק יחד עם שירות מתייחס (כגון שירות מקוון המסופק על ידי הישות אשר מאפשר ללקוח, על ידי הענקת רישיון, גישה לתוכן).

55ב. אם הרישיון אינו מובחן, ישות תיישם את סעיפים 31-38 על מנת לקבוע אם מחויבות הביצוע (אשר כוללת את הרישיון שהובטח) היא מחויבות ביצוע אשר מקוימת לאורך זמן או שהיא מקוימת בנקודת זמן.

56ב. אם ההבטחה להעניק את הרישיון היא מובחנת מהסחורות או השירותים האחרים שהובטחו בחוזה, ולפיכך ההבטחה להעניק את הרישיון היא מחויבות ביצוע נפרדת, ישות תקבע אם הרישיון מועבר ללקוח בנקודת זמן או לאורך זמן. בקביעה זו, ישות תביא בחשבון אם המהות של הבטחת הישות בהענקת הרישיון ללקוח היא לספק ללקוח:

- (א) זכות גישה לקניין הרוחני של הישות כפי שהוא קיים לאורך כל תקופת הרישיון; או
- (ב) זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות כפי שהוא קיים בנקודת הזמן בה הרישיון מוענק.

קביעת המהות של הבטחת הישות

57ב. על מנת לקבוע אם הבטחת הישות להעניק רישיון מספקת ללקוח זכות גישה לקניין רוחני של ישות או זכות שימוש בקניין רוחני של ישות, ישות תביא בחשבון אם לקוח יכול לכוון את השימוש ברישיון ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מרישיון בנקודת הזמן בה הרישיון מוענק. לקוח אינו יכול לכוון את השימוש ברישיון ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מרישיון בנקודת הזמן בה הרישיון מוענק אם הקניין הרוחני, שאליו ללקוח יש זכויות, משתנה במהלך תקופת הרישיון. הקניין הרוחני ישתנה (ובכך ישפיע על הערכת הישות לגבי העיתוי שבו שולט הלקוח ברישיון) כאשר הישות ממשיכה להיות מעורבת בקניין הרוחני שלה והישות לוקחת על עצמה פעילויות משמעותיות באופן משמעותי על הקניין הרוחני, שאליו ללקוח יש זכויות. במקרים אלה, הרישיון מספק ללקוח זכות גישה לקניין הרוחני של הישות (ראה סעיף 58ב). בניגוד לכך, לקוח יכול לכוון את השימוש ברישיון ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מרישיון בנקודת הזמן בה הרישיון מוענק אם הקניין הרוחני, שאליו ללקוח יש זכויות, לא ישתנה (ראה סעיף 61ב). במקרים אלה, פעילויות כלשהן שבוצעו על ידי הישות משנות רק את הנכס שלה (כלומר הקניין הרוחני שבבסיס), אשר עשוי להשפיע על יכולתה של הישות לספק רישיונות בעתיד, עם זאת, פעילויות אלה אינן משפיעות על הקביעה מה הרישיון מספק או על מה הלקוח שולט. [בוטל]

58ב. המהות של הבטחת הישות בהענקת רישיון היא הבטחה לספק זכות גישה לקניין הרוחני של הישות אם כל הקריטריונים הבאים מתקיימים:

- (א) החוזה דורש, או שהלקוח מצפה באופן סביר, שהישות תיקח על עצמה פעילויות אשר משפיעות באופן משמעותי על הקניין הרוחני, שאליו ללקוח יש זכויות (ראה סעיף סעיפים 59 ו- 59א);
- (ב) הזכויות שהוענקו על ידי הרישיון חושפות במישרין את הלקוח לכל ההשפעות החיוביות או השליליות של פעילויות הישות שזוהו בסעיף 58א); וכן
- (ג) התוצאה של פעילויות אלה אינה העברה של סחורה או שירות ללקוח כאשר פעילויות אלה מתרחשות (ראה סעיף 25).

59ב. גורמים שעשויים להצביע על כך שלקוח יכול לצפות באופן סביר שישות תיקח על עצמה פעילויות משמעותיות באופן משמעותי על הקניין הרוחני כוללים את הפרקטיקות העסקיות הנהוגות של הישות, מדיניות שפורסמה או הצהרות ספציפיות. קיומו של אינטרס כלכלי משותף (לדוגמה, תמלוגים מבוססי מכירות) בין הישות לבין הלקוח המתייחס לקניין הרוחני, שאליו ללקוח יש זכויות עשוי גם להצביע על כך שהלקוח יכול לצפות באופן סביר שהישות תיקח על עצמה פעילויות שכאלה, אך אין זה גורם מכריע.

59א. הפעילויות של ישות משפיעות באופן משמעותי על הקניין הרוחני, שאליו ללקוח יש זכויות כאשר:

- (א) פעילויות אלה צפויות לשנות באופן משמעותי את הצורה (לדוגמה, העיצוב או התוכן) או את הפונקציונליות (לדוגמה, היכולת לבצע תפקיד או משימה) של הקניין הרוחני; או
- (ב) היכולת של הלקוח להשיג תועלת מהקניין הרוחני נובעת באופן משמעותי מפעילויות אלה, או תלויה בהן. לדוגמה, התועלת ממותג לעיתים קרובות נובעת מהפעילויות השוטפות של הישות אשר תומכות או שומרות על הערך של הקניין הרוחני, או תלויה בהן.

בהתאם לכך, אם לקניין הרוחני שאליו ללקוח יש זכויות, יש פונקציונליות משמעותית העומדת בפני עצמה, חלק משמעותי של התועלת מאותו קניין רוחני נובע מאותה פונקציונליות. כתוצאה מכך, היכולת של הלקוח להשיג תועלת מאותו קניין רוחני לא הייתה מושפעת משמעותית מפעילויות הישות, אלא אם כן פעילויות אלה משנות באופן משמעותי את הצורה שלו או הפונקציונליות שלו. סוגים של קניין רוחני שיש להם לעיתים קרובות פונקציונליות משמעותית העומדת בפני עצמה כוללים תוכנה, תרכובות ביולוגיות או נוסחאות של תרופות ותכני מדיה מוגמרים (לדוגמה, סרטים, תוכניות טלוויזיה והקלטות מוזיקליות).

60. אם הקריטריונים שבסעיף 58 מתקיימים, ישות תטפל בהבטחה להעניק רישיון כמחויבות ביצוע שמקוימת לאורך זמן מאחר שהלקוח יקבל ויצרוך בו זמנית את ההטבה מהביצועים של הישות של הספקת גישה לקניין הרוחני שלה כאשר הביצועים מתרחשים (ראה סעיף 35(א)). ישות תיישם את סעיפים 39-45 כדי לבחור שיטה מתאימה למדידת ההתקדמות שלה לקראת קיום מלא של מחויבות ביצוע זו לספק גישה.

61. אם הקריטריונים שבסעיף 58 אינם מתקיימים, המהות של הבטחת הישות היא לספק זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות כפי שקניין רוחני זה קיים (במונחים של צורה ופונקציונליות) בנקודת הזמן בה הרישיון מוענק ללקוח. המשמעות היא שהלקוח יכול לכוון את השימוש ברישיון ולהשיג למעשה את כל ההטבות הנותרות מהרישיון בנקודת הזמן בה הרישיון מועבר. ישות תטפל בהבטחה לספק זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות כמחויבות ביצוע המקוימת בנקודת זמן. ישות תיישם את סעיף 38 כדי לקבוע את נקודת הזמן בה הרישיון מועבר ללקוח. עם זאת, לא ניתן להכיר בהכנסות עבור רישיון אשר מספק זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות לפני תחילת התקופה שבמהלכה הלקוח יכול להשתמש ולהפיק הטבות מהרישיון. לדוגמה, אם תקופת רישיון תוכנה מתחילה לפני שישות מספקת ללקוח (או מעמידה לרשות הלקוח בדרך אחרת) קוד אשר מאפשר ללקוח להשתמש בתוכנה באופן מידי, הישות לא תכיר בהכנסות לפני שקוד זה סופק (או הועמד לרשות הלקוח בדרך אחרת).

62. ישות תתעלם מהגורמים הבאים בעת קביעה אם רישיון מספק זכות גישה לקניין הרוחני של הישות או זכות שימוש בקניין הרוחני של הישות:

(א) הגבלות של זמן, של אזור גאוגרפי או של שימוש - הגבלות אלה מגדירות את התכונות של הרישיון שהובטח, ולא מגדירות אם הישות מקיימת את מחויבות הביצוע שלה בנקודת זמן או לאורך זמן.

(ב) ערבויות המסופקות על ידי הישות לכך שיש לה פטנט בתוקף לקניין הרוחני ושהיא תגן על פטנט זה מפני שימוש לא מורשה - הבטחה להגן על זכות פטנט אינה מחויבות ביצוע מאחר שהמעשה של הגנת הפטנט מגן על הערך של נכסי הקניין הרוחני של הישות ומספק ביטחון ללקוח שהרישיון שהועבר עונה על המפרטים של הרישיון שהובטח בחוזה.

תמלוגים מבוססי מכירות או מבוססי שימוש

63. על אף הדרישות בסעיפים 56-59, ישות תכיר בהכנסות מתמלוגים מבוססי מכירות או מבוססי שימוש שהובטחו בתמורה לרישיון של קניין רוחני רק כאשר (או ככל ש) המאוחר מבין האירועים הבאים מתרחש:

(א) המכירה או השימוש העוקבים מתרחשים; וכן

(ב) מחויבות הביצוע שאליה הוקצו חלק מהתמלוגים מבוססי המכירות או מבוססי השימוש, או כולם, קוימה (או קוימה באופן חלקי).

63א. הדרישה לתמלוגים מבוססי מכירות או מבוססי שימוש בסעיף 63 חלה כאשר התמלוגים מתייחסים רק לרישיון של קניין רוחני או כאשר רישיון של קניין רוחני הוא הפריט העיקרי שאליו התמלוגים מתייחסים (לדוגמה, הרישיון של קניין רוחני עשוי להיות הפריט העיקרי שאליו התמלוגים מתייחסים כאשר לישות יש ציפייה סבירה שהלקוח ייחס ערך גבוה יותר

באופן משמעותי לרישיון מאשר לסחורות או לשירותים האחרים שאליהם התמלוגים מתייחסים).

ב36. כאשר הדרישה בסעיף ב36א מתקיימת, הכנסות מתמלוגים מבוססי מכירות או מבוססי שימוש יוכרו במלואן בהתאם לסעיף ב36. כאשר הדרישה בסעיף ב36א אינה מתקיימת, הדרישות בנוגע לתמורה משתנה בסעיפים 50-59 חלות על תמלוגים מבוססי מכירות או מבוססי שימוש.

בנספח ג, סעיפים ג2, ג5 ו- ג7 מתוקנים וסעיפים ג1ב, ג7א ו- ג8א נוספים. טקסט שבוטל מסומן בקו חוצה וטקסט חדש מסומן בקו תחתון. סעיפים ג3 ו- ג6 לא תוקנו אך נכללו לצורך הבנת ההקשר.

מועד תחילה

...

ג1ב. הבהרות לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 הכנסות מחוזים עם לקוחות, שפורסם באפריל 2016, תיקן את סעיפים 26, 27, 29, ב1, ב34-38, ב52-53, ב58, ג2, ג5 ו- ג7, ביטל את סעיף ב57 והוסיף את סעיפים ב34א, ב35א, ב35ב, ב37א, ב59א, ב63א, ב63ב, ג7א ו- ג8א. ישות תישם תיקונים אלה לתקופות דיווח שנתיות המתחילות ביום 1 בינואר 2018 או לאחריו. יישום מוקדם מותר. אם ישות מיישמת תיקונים אלה לתקופה מוקדמת יותר, עליה לתת גילוי לעובדה זו.

הוראות מעבר

ג2. לצורך דרישות המעבר בסעיפים ג3-ג8א:

(א) מועד היישום לראשונה הוא תחילת תקופת הדיווח בה ישות מיישמת לראשונה תקן זה; וכן

(ב) חוזה שהושלם הוא חוזה שבגינו הישות העבירה את כל הסחורות או השירותים שזוהו בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 11 חוזי הקמה, תקן חשבונאות בינלאומי 18 הכנסות ופרשנויות מתייחסות.

ג3. ישות תישם תקן זה תוך שימוש באחת משתי הדרכים הבאות:

(א) למפרע לכל תקופת דיווח קודמת מוצגת בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8 מדיניות חשבונאית, שינויים באומדנים חשבונאיים וטעויות, בכפוף להקלות בסעיף ג5; או

(ב) למפרע כאשר ההשפעה המצטברת של יישום לראשונה של תקן זה מוכרת במועד היישום לראשונה בהתאם לסעיפים ג7-ג8.

...

ג5. ישות עשויה להשתמש באחת או יותר מההקלות המעשיות הבאות בעת יישום תקן זה למפרע בהתאם לסעיף ג3(א):

(א) עבור חוזים שהושלמו, ישות אינה צריכה להציג מחדש חוזים אשר:

(i) מתחילים ומסתיימים באותה תקופת דיווח שנתית; ו

(ii) הם חוזים שהושלמו בתחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת.

(ב) עבור חוזים שהושלמו שיש בהם תמורה משתנה, ישות רשאית להשתמש במחיר העסקה במועד בו החוזה הושלם במקום לאמוד את סכומי תמורה משתנה בתקופות הדיווח להשוואה, דפן.

(ג) עבור חוזים שתוקנו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת, ישות אינה צריכה להציג מחדש למפרע את החוזה לגבי תיקוני חוזה אלה בהתאם לסעיפים 20-21. במקום זאת, ישות תשקף את ההשפעה המצרפית של כל התיקונים המתרחשים לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת על ידי:

(i) זיהוי מחויבויות הביצוע שקוימו ושלא קוימו;

(ii) קביעת מחיר העסקה; וכן

(iii) הקצאת מחיר העסקה למחויבויות הביצוע שקוימו ושלא קוימו.

(ד) עבור כל תקופות הדיווח המוצגות לפני מועד היישום לראשונה, ישות אינה צריכה לתת גילוי לסכום של מחיר העסקה שהוקצה למחויבויות הביצוע הנותרות והסבר לגבי העיתוי בו הישות מצפה להכיר בסכום זה כהכנסות (ראה סעיף 120).

6. לכל ההקלות המעשיות בסעיף ג' 5 ישות משתמשת בהן, הישות תיישם הקלה זו באופן עקבי לכל החוזים בכל תקופות הדיווח המוצגות. בנוסף, הישות תיתן גילוי לכל המידע הבא:

(א) ההקלות שנעשה בהן שימוש; וכן

(ב) עד כמה שניתן באופן סביר, הערכה איכותית של ההשפעה הנאמדת של יישום כל אחת מהקלות אלה.

7. אם ישות בוחרת ליישם תקן זה למפרע בהתאם לסעיף ג' (ב), הישות תכיר בהשפעה המצטברת של יישום לראשונה של תקן זה כתיאום ליתרת הפתיחה של העודפים (או רכיב אחר של הון, כפי שמתאים) של תקופת הדיווח השנתית שכוללת את מועד היישום לראשונה. בהתאם לשיטת מעבר זו, ישות תיישם רשאית לבחור ליישם תקן זה למפרע רק לחוזים שהם חוזים שלא הושלמו במועד היישום לראשונה (לדוגמה, 1 בינואר 2018 לישות ששנת הדיווח שלה מסתיימת ב- 31 בדצמבר).

7א. ישות המיישמת תקן זה למפרע בהתאם לסעיף ג' (ב) רשאית גם להשתמש בהקלה המעשית המתוארת בסעיף ג' (ג):

(א) עבור כל תיקוני החוזה שהתרחשו לפני תחילת התקופה המוקדמת ביותר המוצגת;
א

(ב) עבור כל תיקוני החוזה שהתרחשו לפני מועד היישום לראשונה.

אם ישות משתמשת בהקלה מעשית זו, הישות תיישם את ההקלה באופן עקבי לכל החוזים ותיתן גילוי למידע הנדרש בסעיף ג' 6.

...

8א. ישות תיישם הבהרות לתקן דיווח כספי בינלאומי 15 (ראה סעיף ג' 1ב) למפרע בהתאם לתקן חשבונאות בינלאומי 8. ביישום התיקונים למפרע, ישות תיישם את התיקונים כאילו הם נכללו בתקן דיווח כספי בינלאומי 15 במועד היישום לראשונה. כתוצאה מכך, ישות אינה מיישמת את התיקונים לתקופות דיווח או לחוזים שהדרישות של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 אינן מיושמות לגביהם בהתאם לסעיפים ג' 2-8. לדוגמה, אם ישות מיישמת את תקן

דיווח כספי בינלאומי 15 בהתאם לסעיף ג3(ב) רק לחוזים שהם חוזים שלא הושלמו במועד היישום לראשונה, הישות אינה מציגה מחדש את החוזים שהושלמו במועד היישום לראשונה של תקן דיווח כספי בינלאומי 15 בגין ההשפעות של תיקונים אלה.