



Dansk udgave

Retsforskrifter

60. årgang

9. november 2017

Indhold

II Ikke-lovgivningsmæssige retsakter

FORORDNINGER

- ★ Kommissionens forordning (EU) 2017/1986 af 31. oktober 2017 om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IFRS 16 ⁽¹⁾ 1
- ★ Kommissionens forordning (EU) 2017/1987 af 31. oktober 2017 om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IFRS 15 ⁽¹⁾ 63
- ★ Kommissionens forordning (EU) 2017/1988 af 3. november 2017 om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IFRS 4 ⁽¹⁾ 72
- ★ Kommissionens forordning (EU) 2017/1989 af 6. november 2017 om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IAS 12 ⁽¹⁾ 84
- ★ Kommissionens forordning (EU) 2017/1990 af 6. november 2017 om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IAS 7 ⁽¹⁾ 89

⁽¹⁾ EØS-relevant tekst.

II

(Ikke-lovgivningsmæssige retsakter)

FORORDNINGER

KOMMISSIONENS FORORDNING (EU) 2017/1986

af 31. oktober 2017

om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IFRS 16

(EØS-relevant tekst)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde,

under henvisning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder ⁽¹⁾, særlig artikel 3, stk. 1, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ blev en række internationale standarder og fortolkningsbidrag, der eksisterede pr. 15. oktober 2008, vedtaget.
- (2) Den 13. januar 2016 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) den internationale regnskabsstandard (IFRS) 16 *Leasingkontrakter*. Denne standard har til formål at forbedre regnskabsaflæggelsen vedrørende leasingkontrakter.
- (3) Vedtagelsen af IFRS 16 indebærer konsekvensændringer af følgende standarder eller fortolkningsbidrag af standarder: IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, Den Internationale Regnskabsstandard (IAS) 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41 og fortolkningsbidrag fra International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) 1, IFRIC 12, fortolkningsbidrag fra Interpretation of Standing Interpretations Committee (SIC) 29 og SIC-32.
- (4) Høringen af Den Europæiske Rådgivende Regnskabsgruppe bekræfter, at IFRS 16 opfylder kriterierne for vedtagelse som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i forordning (EF) nr. 1606/2002.
- (5) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor ændres.
- (6) Foranstaltningerne i denne forordning er i overensstemmelse med Regnskabskontroludvalgets udtalelse —

VEDTAGET DENNE FORORDNING:

Artikel 1

I bilaget til forordning (EF) nr. 1126/2008 foretages følgende ændringer:

- a) IFRS 16 *Leasingkontrakter* indsættes som anført i bilaget til denne forordning.

⁽¹⁾ EFT L 243 af 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 af 3. november 2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 (EUT L 320 af 29.11.2008, s. 1).

- b) IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13, IFRS 15, IFRIC 1, IFRIC 12, SIC-29 og SIC-32 affattes i overensstemmelse med IFRS 16 som anført i bilaget til denne forordning.

Artikel 2

Virksomhederne anvender de ændringer, der er omhandlet i artikel 1, senest fra den første dag i det første regnskabsår, der begynder den 1. januar 2019 eller derefter.

Artikel 3

Denne forordning træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Udfærdiget i Bruxelles, den 31. oktober 2017.

På Kommissionens vegne

Jean-Claude JUNCKER

Formand

BILAG

IFRS 16

Leasingkontrakter**IFRS 16 Leasingkontrakter**

FORMÅL

1. **I denne standard beskrives principperne for indregning, måling og præsentation af *leasingkontrakter* samt oplysning om disse. Formålet er at sikre, at *leasingtagere* og *leasinggivere* giver relevante oplysninger på en måde, der giver et retvisende billede af sådanne transaktioner. Disse oplysninger giver regnskabsbrugere et grundlag for at vurdere leasingkontrakters virkning på en virksomheds finansielle stilling, indtjening og pengestrømme.**
2. En virksomhed skal tage *kontraktvilkårene* og *-betingelserne* samt alle relevante forhold og omstændigheder i betragtning ved anvendelsen af denne standard. Virksomheden skal anvende denne standard konsekvent på alle kontrakter med ensartede karakteristika og under sammenlignelige omstændigheder.

ANVENDELSESOMRÅDE

3. En virksomhed skal anvende denne standard på alle leasingkontrakter, herunder leasing af *brugsretsaktiver* i en *fremleasing*, bortset fra:
 - a) leasingkontrakter for efterforskning eller anvendelse af mineraler, olie, naturgas og lignende ikke-regenererende ressourcer
 - b) leasingkontrakter vedrørende biologiske aktiver, der er omfattet af IAS 41 *Landbrug*, og som besiddes af leasingtager
 - c) koncessionsaftaler, der er omfattet af IFRIC 12 *Koncessionsaftaler*
 - d) licenser til intellektuel ejendom tildelt af leasinggiver, der er omfattet af IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, og
 - e) rettigheder, som besiddes af leasingtager i henhold til licensaftaler omfattet af IAS 38 *Immaterielle aktiver* vedrørende eksempelvis spillefilm, videooptagelser, skuespil, manuskripter, patenter og copyrights.
4. En leasingtager kan, men skal ikke, anvende denne standard på andre leasingkontrakter vedrørende immaterielle aktiver end dem, som er omhandlet i afsnit 3, litra e).

UNDTAGELSER FRA INDREGNING (AFSNIT B3-B8)

5. En leasingtager kan vælge ikke at anvende kravene i afsnit 22-49 på:
 - a) *korte leasingkontrakter* og
 - b) leasingkontrakter, hvor det *underliggende aktiv* har en lav værdi (som beskrevet i afsnit B3-B8).
6. Hvis en leasingtager vælger ikke at anvende kravene i afsnit 22-49 på enten korte leasingkontrakter eller leasingkontrakter, hvor det underliggende aktiv har en lav værdi, skal leasingtager indregne de med disse kontrakter forbundne *leasingydelse* som en omkostning enten lineært over *leasingperioden* eller på et andet systematisk grundlag. Leasingtager skal anvende et andet systematisk grundlag, hvis dette giver et mere retvisende billede af dennes fordel.
7. Hvis en leasingtager regnskabsmæssigt behandler korte leasingkontrakter i henhold til afsnit 6, skal leasingtageren ved anvendelsen af denne standard anse leasingkontrakten for at være en ny kontrakt, hvis:
 - a) *leasingkontrakten ændres* eller
 - b) *leasingperioden ændres* (hvis f.eks. leasingtager udnytter en option, som denne ikke forinden har indregnet i leasingperioden).

8. For korte leasingkontrakter skal valget foretages for kategorier af underliggende aktiver, som er omfattet af brugsret. En kategori af underliggende aktiver er en gruppe af underliggende aktiver af sammenlignelig art og anvendelse i virksomhedens drift. For leasingkontrakter, hvor det underliggende aktiv har en lav værdi, kan valget foretages fra kontrakt til kontrakt.

IDENTIFIKATION AF LEASINGKONTRAKTER (AFSNIT B9-B33)

9. **Ved indgåelsen af en kontrakt skal en virksomhed vurdere, hvorvidt kontrakten er eller indeholder en leasingkontrakt. En kontrakt er eller indeholder en leasingkontrakt, hvis den overdrager retten til mod vederlag at kontrollere brugen af et identificeret aktiv i en periode. Afsnit B9-B31 indeholder en vejledning til brug ved vurderingen af, hvorvidt en kontrakt er eller indeholder en leasingkontrakt.**
10. En periode kan beskrives ved den brug, der gøres af et identificeret aktiv (f.eks. det antal producerede enheder, som et driftsmiddel vil blive anvendt til at producere).
11. En virksomhed skal kun revurdere, hvorvidt kontrakten er eller indeholder en leasingkontrakt, hvis kontraktvilkårene og -betingelserne ændres.

Opdeling i kontraktelementer

12. I forbindelse med en kontrakt, som er eller indeholder en leasingkontrakt, skal en virksomhed regnskabsmæssigt behandle hvert leasingelement i kontrakten som en leasingkontrakt adskilt fra kontraktens ikke-leasingelementer, medmindre virksomheden anvender den i afsnit 15 omhandlede praksis. Afsnit B32-B33 indeholder en vejledning om opdeling af kontraktens elementer.

Leasingtager

13. I forbindelse med en kontrakt, som indeholder et leasingelement samt et eller flere andre leasing- eller ikke-leasingelementer, skal leasingtager allokere det kontraktmæssige vederlag til hvert leasingelement på basis af den relative isolerede pris for leasingelementet og den samlede isolerede pris for ikke-leasingelementerne.
14. Den relative isolerede pris for leasing- og ikke-leasingelementerne skal fastsættes på grundlag af den pris, som leasinggiver eller en tilsvarende leverandør isoleret set ville opkræve en virksomhed for det pågældende eller et sammenligneligt element. Hvis en isoleret pris ikke umiddelbart kan observeres, skal leasingtager foretage et skøn over den isolerede pris under udnyttelse af så mange tilgængelige oplysninger som muligt.
15. I praksis kan leasingtager for en kategori af underliggende aktiver vælge ikke at foretage nogen opdeling i ikke-leasing- og leasingelementer og i stedet regnskabsmæssigt behandle hvert leasingelement og dertil knyttede ikke-leasingelementer som ét leasingelement. Leasingtager må ikke anvende denne praksis på indbyggede afledte finansielle instrumenter, som opfylder kriterierne i afsnit 4.3.3 i IFRS 9 *Finansielle instrumenter*.
16. Medmindre den i afsnit 15 omhandlede praksis anvendes, skal leasingtager regnskabsmæssigt behandle ikke-leasingelementer i henhold til andre relevante standarder.

Leasinggiver

17. I forbindelse med kontrakter, som indeholder et leasingelement samt et eller flere andre leasing- eller ikke-leasingelementer, skal leasinggiver allokere det kontraktmæssige vederlag i henhold til afsnit 73-90 i IFRS 15.

LEASINGPERIODE (AFSNIT B34-B41)

18. En virksomhed skal fastsætte leasingperioden som den uopsigelige periode af en leasingkontrakt sammen med:
 - a) perioder omfattet af en option på forlængelse af leasingkontrakten, såfremt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en sådan option, og
 - b) perioder omfattet af en option på opsigelse af leasingkontrakten, såfremt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en sådan option.

19. Ved vurderingen af, hvorvidt en leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en option på forlængelse af en leasingkontrakt eller ikke vil udnytte en option på opsigelse af en leasingkontrakt, skal virksomheden tage hensyn til alle relevante forhold og omstændigheder, som udgør et økonomisk incitament for leasingtager til at udnytte optionen på forlængelse af leasingkontrakten eller til ikke at udnytte optionen på opsigelse af leasingkontrakten, jf. afsnit B37-B40.
20. En leasingtager skal revurdere, hvorvidt denne med rimelig sikkerhed vil udnytte en option på forlængelse eller ikke vil udnytte en option på opsigelse, hvis der indtræffer enten en væsentlig begivenhed eller en væsentlig ændring i forhold, som:
- a) er under leasingtagers kontrol og
 - b) har betydning for, hvorvidt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en option, som denne ikke forinden har indregnet i leasingperioden, eller ikke vil udnytte en option, som denne forinden har indregnet i leasingperioden (jf. afsnit B41).
21. En virksomhed skal revidere leasingperioden, hvis den uopsigelige periode af en leasingkontrakt ændres. Den uopsigelige periode af en leasingkontrakt ændres f.eks., hvis:
- a) leasingtager udnytter en option, som virksomheden ikke forinden har indregnet i leasingperioden
 - b) leasingtager ikke udnytter en option, som virksomheden forinden har indregnet i leasingperioden
 - c) der indtræffer en begivenhed, som i henhold til kontrakten forpligter leasingtager til at udnytte en option, som virksomheden ikke forinden har indregnet i leasingperioden, eller
 - d) der indtræffer en begivenhed, som i henhold til kontrakten forbyder leasingtager at udnytte en option, som virksomheden forinden har indregnet i leasingperioden.

LEASINGTAGER

Indregning

22. På **påbegyndelsesdatoen** skal leasingtager indregne et brugsretsaktiv og en leasingforpligtelse.

Måling

Første måling

Første måling af brugsretsaktivet

23. På **påbegyndelsesdatoen** skal leasingtager måle brugsretsaktivet til kostpris.
24. Kostprisen for brugsretsaktivet omfatter:
- a) beløbet fra første måling af leasingforpligtelsen som beskrevet i afsnit 26
 - b) eventuelle leasingydelser erlagt på eller før påbegyndelsesdatoen med fradrag af eventuelle modtagne *leasingincitament*er
 - c) eventuelle *direkte startomkostninger* afholdt af leasingtager og
 - d) et skøn over omkostninger, som leasingtager skal afholde til nedtagning og bortskaffelse af det underliggende aktiv og retablering af det sted, hvor det er placeret, eller retablering af det underliggende aktiv i overensstemmelse med kontraktvilkårene og -betingelserne, medmindre de pågældende omkostninger er medgået til produktionen af varebeholdninger; leasingtageren pådrager sig forpligtelsen til at afholde disse omkostninger enten på påbegyndelsesdatoen eller som følge af, at det underliggende aktiv bruges i et bestemt regnskabsår.
25. Leasingtager skal indregne de i afsnit 24, litra d), omhandlede omkostninger som en del af omkostningerne ved brugsretsaktivet, når denne pådrager sig en forpligtelse til at afholde disse. Leasingtager skal anvende IAS 2 *Varebeholdninger* på omkostninger, som afholdes i et bestemt regnskabsår som følge af, at brugsretsaktivet bruges til produktionen af varebeholdninger i det pågældende regnskabsår. Forpligtelser forbundet med omkostninger, som regnskabsmæssigt behandles i henhold til denne standard eller IAS 2, indregnes og måles i henhold til IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver*.

Første måling af leasingforpligtelsen

26. På påbegyndelsesdatoen skal leasingtager måle leasingforpligtelsen til nutidsværdien af de pr. den pågældende dato ubetalte leasingydelser. Leasingydelserne skal diskonteres ved anvendelse af den *interne rente i leasingkontrakten*, hvis denne uden videre kan bestemmes. Hvis denne rente ikke uden videre kan bestemmes, skal *leasingtagers marginale lånerente* anvendes.
27. På påbegyndelsesdatoen omfatter de leasingydelser, som indgår i målingen af leasingforpligtelsen, følgende betalinger for brugsretten til det underliggende aktiv i leasingperioden, som ikke er afholdt pr. den pågældende dato:
- a) *faste ydelser* (herunder i substansen faste ydelser, jf. afsnit B42) med fradrag af eventuelle tilgodehavender i form af leasingincitamenter
 - b) *variable leasingydelser*, som afhænger af et indeks eller en sats, og hvor første måling er sket ved hjælp af indekset eller satsen på påbegyndelsesdatoen (jf. afsnit 28)
 - c) betalinger, som leasingtager forventer at skulle afholde i henhold til *restværdigarantier*
 - d) udnyttelseskursen for en købsoption, såfremt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en sådan option (vurderet under hensyntagen til de i afsnit B37-B40 beskrevne faktorer), og
 - e) betaling af bod for opsigelse af leasingkontrakten, såfremt leasingperioden afspejler, at leasingtager vil udnytte en option på at opsigelse leasingkontrakten.
28. Variable leasingydelser, som afhænger af et indeks eller en sats som omhandlet i afsnit 27, litra b), omfatter eksempelvis ydelser knyttet til et forbrugerprisindeks, ydelser knyttet til en toneangivende rente (såsom LIBOR) eller ydelser, som ændres i takt med udviklingen i markedsløbet.

*Efterfølgende måling**Efterfølgende måling af brugsretsaktivet*

29. Efter påbegyndelsesdatoen skal leasingtager måle brugsretsaktivet ved anvendelse af en kostprismodel, medmindre denne anvender en af de i afsnit 34 og 35 omhandlede målingsmodeller.

Kostprismodellen

30. Ved anvendelse af en kostprismodel skal leasingtager måle brugsretsaktivet til kostpris:
- a) med fradrag af akkumulerede afskrivninger og akkumulerede tab ved værdiforringelse og
 - b) justeret for eventuelle nye målinger af leasingforpligtelsen, jf. afsnit 36, litra c).
31. Leasingtager skal ved afskrivning på brugsretsaktivet anvende afskrivningskravene i IAS 16 *Materielle anlægsaktiver* med forbehold af kravene i afsnit 32.
32. Hvis ejendomsretten til det underliggende aktiv ved leasingkontrakten overdrages til leasingtager ved leasingperiodens udløb eller kostprisen for brugsretsaktivet afspejler, at leasingtager vil udnytte en købsoption, skal leasingtager afskrive brugsretsaktivet over en periode fra påbegyndelsesdatoen frem til udløbet af det underliggende aktivs *brugstid*. Ellers skal leasingtager afskrive brugsretsaktivet over en periode fra påbegyndelsesdatoen frem til enten udløbet af brugsretsaktivets *brugstid* eller leasingperiodens udløb, alt efter hvad der kommer først.
33. Leasingtager skal anvende IAS 36 *Værdiforringelse af aktiver* ved fastsættelsen af, hvorvidt brugsretsaktivet er værdiforringet, samt ved den regnskabsmæssige behandling af et identificeret tab ved værdiforringelse.

Andre målingsmodeller

34. Hvis leasingtager anvender dagsværdimodellen i IAS 40 *Investerings ejendomme* på sin investeringsejendom, skal leasingtager også anvende den pågældende dagsværdimodel på brugsretsaktiver, som er omfattet af definitionen af investeringsejendomme i IAS 40.

35. Hvis brugsretsaktiver kan henføres til en kategori af materielle anlægsaktiver, på hvilken leasingtager anvender omvurderingsmodellen i IAS 16, kan leasingtager vælge at anvende nævnte omvurderingsmodel på alle brugsretsaktiver, som kan henføres til den pågældende kategori af materielle anlægsaktiver.

Efterfølgende måling af leasingforpligtelsen

36. Efter påbegyndelsesdatoen skal leasingtager måle brugsretsaktivet ved:

- a) at forøge den regnskabsmæssige værdi, således at denne afspejler renterne af leasingforpligtelsen
- b) at reducere den regnskabsmæssige værdi, således at denne afspejler de erlagte leasingydelse, og
- c) en ny måling af den regnskabsmæssige værdi, således at denne afspejler revurderinger eller ændringer af leasingkontrakten, jf. afsnit 39-46, eller reviderede, i substansen faste leasingydelse (jf. afsnit B42).

37. Renterne af leasingforpligtelsen i hvert regnskabsår i leasingperioden er det beløb, som frembringer en konstant periodisk forrentning af den resterende leasingforpligtelse. Den periodiske rente er den diskonteringssats, som beskrives i afsnit 26, eller, hvis det er relevant, den reviderede diskonteringssats, som beskrives i afsnit 41, 43 eller 45, litra c).

38. Efter påbegyndelsesdatoen skal leasingtager, medmindre omkostningerne i henhold til andre relevante standarder er medtaget i et andet aktivs regnskabsmæssige værdi, i resultatet indregne både:

- a) renterne af leasingforpligtelsen og
- b) variable leasingydelse, som ikke er medtaget i målingen af leasingforpligtelsen i det regnskabsår, hvor den begivenhed eller de forhold, som udløser ydelse, indtræffer.

Revurdering af leasingforpligtelsen

39. Efter påbegyndelsesdatoen skal leasingtager anvende afsnit 40-43 med henblik på en ny måling af leasingforpligtelsen, således at denne afspejler ændringer i leasingydelse. Leasingtager skal indregne beløbet fra den nye måling af leasingforpligtelsen som en regulering af brugsretsaktivet. Hvis brugsretsaktivets regnskabsmæssige værdi reduceres til nul og der forekommer en yderligere reduktion i målingen af leasingforpligtelsen, skal leasingtager dog indregne sådanne resterende beløb fra den nye måling i resultatet.

40. Leasingtager skal foretage en ny måling af leasingforpligtelsen ved diskontering af de reviderede leasingydelse med en revideret diskonteringssats, hvis:

- a) leasingperioden ændres som beskrevet i afsnit 20-21; leasingtager skal fastsætte de reviderede leasingydelse på grundlag af den reviderede leasingperiode; eller
- b) vurderingen af en option på at købe det underliggende aktiv ændres under hensyntagen til de i afsnit 20-21 omhandlede begivenheder og omstændigheder med henblik på en købsoption; leasingtager skal fastsætte de reviderede leasingydelse, således at de afspejler ændringen i de skyldige betalinger i henhold til købsoptionen.

41. Ved anvendelse af afsnit 40 skal leasingtager fastsætte den reviderede diskonteringssats som den interne rente i leasingkontrakten over den resterende del af leasingperioden, hvis denne uden videre kan bestemmes, eller leasingtagers marginale lånerente på datoen for revurderingen, hvis den interne rente i leasingkontrakten ikke uden videre kan bestemmes.

42. Leasingtager skal foretage en ny måling af leasingforpligtelsen ved diskontering af de reviderede leasingydelse, hvis:

- a) de betalinger, som forventes at skulle afholdes i henhold til en restværdigaranti, ændres; leasingtager skal fastsætte de reviderede leasingydelse, således at de afspejler ændringen i de betalinger, som forventes at skulle afholdes i henhold til restværdigarantien, eller
- b) de fremtidige leasingydelse ændres som følge af en ændring i et indeks eller en sats, som anvendes til fastsættelse af disse betalinger, herunder eksempelvis en ændring, som afspejler udviklingen i markedsløen; leasingtager skal først foretage en ny måling af leasingforpligtelsen, således at den afspejler disse reviderede

leasingydelser, når pengestrømmene ændres (dvs., når tilpasningen til leasingydelserne får virkning); leasingtager skal fastsætte de reviderede leasingydelser for den resterende del af leasingperioden på grundlag af de reviderede kontraktmæssige betalinger.

43. Ved anvendelsen af afsnit 42 skal leasingtager benytte en uændret diskonteringssats, medmindre ændringen i leasingydelserne skyldes en ændring i variable renter. I så fald skal leasingtager anvende en revideret diskonteringssats, som afspejler ændringerne i renten.

Ændringer af leasingkontrakten

44. Leasingtager skal regnskabsmæssigt behandle en ændring af leasingkontrakten som en separat leasingkontrakt, hvis begge de følgende betingelser er opfyldt:
- a) ændringen øger leasingkontraktens anvendelsesområde ved at tilføje brugsretten til et eller flere underliggende aktiver, og
 - b) det kontraktmæssige vederlag øges med et beløb, som afspejler den isolerede pris for forøgelsen af anvendelsesområdet samt eventuelle passende reguleringer af denne isolerede pris til afspejling af omstændighederne ved den konkrete kontrakt.
45. I forbindelse med en ændring af leasingkontrakten, som regnskabsmæssigt ikke behandles som en separat leasingkontrakt, skal leasingtager på *datoen for ikrafttrædelsen af ændringen af leasingkontrakten*:
- a) allokere vederlaget i den ændrede kontrakt i henhold til afsnit 13-16
 - b) fastsætte leasingperioden i den ændrede kontrakt i henhold til afsnit 18-19 og
 - c) foretage en ny måling af leasingforpligtelsen ved diskontering af de reviderede leasingydelser med en revideret diskonteringssats; den reviderede diskonteringssats fastsættes som den interne rente i leasingkontrakten over den resterende del af leasingperioden, hvis denne uden videre kan bestemmes, eller leasingtagers marginale lånerente på datoen for ændringens ikrafttrædelse, hvis den interne rente i leasingkontrakten ikke uden videre kan bestemmes.
46. I forbindelse med en ændring af leasingkontrakten, som regnskabsmæssigt ikke behandles som en separat leasingkontrakt, skal leasingtager regnskabsmæssigt behandle den nye måling af leasingforpligtelsen ved:
- a) i forbindelse med kontraktændringer, som reducerer leasingkontraktens anvendelsesområde, at reducere brugsretsaktivets regnskabsmæssige værdi, således at det afspejler den delvise eller fuldstændige opsigelse af leasingkontrakten; leasingtager skal indregne eventuelle gevinster og tab forbundet med den delvise eller fuldstændige opsigelse af leasingkontrakten i resultatet
 - b) i forbindelse med alle andre kontraktændringer, at foretage en tilsvarende regulering af brugsretsaktivet.

Præsentation

47. Leasingtager skal enten i opgørelsen af finansiel stilling præsentere eller i noterne oplyse om:
- a) brugsretsaktiver separat fra andre aktiver; hvis leasingtager ikke præsenterer brugsretsaktiver separat i opgørelsen af finansiel stilling, skal denne:
 - i) præsentere brugsretsaktiver under den samme regnskabspost, som ville være blevet anvendt, hvis de pågældende underliggende aktiver havde været ejet, og
 - ii) oplyse om, til hvilke regnskabsposter i opgørelsen af finansiel stilling de omhandlede brugsretsaktiver er henført
 - b) leasingforpligtelser separat fra andre forpligtelser; hvis leasingtager ikke præsenterer leasingforpligtelser separat i opgørelsen af finansiel stilling, skal denne oplyse om, til hvilke regnskabsposter i opgørelsen af finansiel stilling de omhandlede forpligtelser er henført.
48. Kravet i afsnit 47, litra a), finder ikke anvendelse på brugsretsaktiver, som er omfattet af definitionen af investeringsejendomme, som i opgørelsen af finansiel stilling skal præsenteres som investeringsejendomme.

49. Leasingtager skal i resultatopgørelse og anden totalindkomst præsentere renteomkostningerne ved leasingforpligtelsen separat fra afskrivningerne på brugsretsaktivet. Renteomkostningerne ved leasingforpligtelsen indgår i finansieringsomkostningerne, som i henhold til afsnit 82, litra b), i IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* skal præsenteres separat i resultatopgørelse og anden totalindkomst.
50. I pengestrømsopgørelsen skal leasingtager klassificere:
- a) udbetalinger vedrørende leasingforpligtelsens hovedstol under finansieringsaktivitet
 - b) udbetalinger vedrørende leasingforpligtelsens rentedel i henhold til kravene vedrørende rentebetalinger i IAS 7 *Pengestrømsopgørelsen* og
 - c) ydelser vedrørende korte leasingkontrakter og leasingkontrakter, hvor aktiverne har en lav værdi, samt variable leasingydelser, som ikke indgår i målingen af leasingforpligtelsen, under driftsaktivitet.

Oplysninger

51. **Formålet med oplysningerne er, at leasingtager i noterne giver oplysninger, som sammen med oplysningerne i opgørelsen af finansiell stilling, resultatopgørelsen og pengestrømsopgørelsen giver regnskabsbrugere et grundlag for at vurdere leasingkontrakters virkning på leasingtagers finansielle stilling, indtjening og pengestrømme. Afsnit 52-60 indeholder krav, som skal tilgode dette formål.**
52. Leasingtager skal i en særskilt note eller en separat del af årsregnskabet oplyse om leasingkontrakter, hvor denne er leasingtager. Leasingtager behøver imidlertid ikke at reproducere oplysninger, som allerede er præsenteret andetsteds i årsregnskabet, forudsat at der henvises til sådanne oplysninger i den særskilte note eller den separate del om leasingkontrakter.
53. Leasingtager skal oplyse om følgende beløb for regnskabsåret:
- a) afskrivninger på brugsretsaktiver for kategorier af underliggende aktiver
 - b) renter af leasingforpligtelsen
 - c) omkostninger vedrørende korte leasingkontrakter, som regnskabsmæssigt behandles i henhold til afsnit 6; disse omkostninger behøver ikke omfatte omkostningerne vedrørende leasingkontrakter med en leasingperiode på højst en måned
 - d) omkostninger vedrørende leasingkontrakter, hvor aktiverne har en lav værdi, som regnskabsmæssigt behandles i henhold til afsnit 6; disse omkostninger må ikke omfatte omkostninger vedrørende korte leasingkontrakter, hvor aktiverne har en lav værdi, omfattet af afsnit 53, litra c)
 - e) omkostninger i form af variable leasingydelser, som ikke indgår i målingen af leasingforpligtelserne
 - f) indtægter fra fremleasing af brugsretsaktiver
 - g) samlede udgående pengestrømme vedrørende leasingkontrakter
 - h) tilgang af brugsretsaktiver
 - i) gevinster eller tab hidrørende fra sale and leaseback-transaktioner og
 - j) brugsretsaktivernes regnskabsmæssige værdi ved regnskabsårets afslutning for kategorier af underliggende aktiver.
54. Leasingtager skal afgive de i afsnit 53 omhandlede oplysninger i tabelform, medmindre en anden form er mere hensigtsmæssig. De oplyste beløb skal omfatte omkostninger, som leasingtager i regnskabsåret har medtaget i et andet aktivs regnskabsmæssige værdi.
55. Leasingtager skal oplyse det beløb vedrørende sine forpligtelser i henhold til korte leasingkontrakter, som regnskabsmæssigt behandles i henhold til afsnit 6, hvis porteføljen af korte leasingkontrakter, som denne er bundet af ved regnskabsårets afslutning, ikke svarer til den portefølje af korte leasingkontrakter, som de omkostninger vedrørende korte leasingkontrakter, hvorom der er oplyst i henhold til afsnit 53, litra c), vedrører.

56. Hvis brugsretsaktivet er omfattet af definitionen af investeringsejendomme, skal leasingtager anvende oplysningskravene i IAS 40. Leasingtager skal i så fald ikke afgive de i afsnit 53, litra a), f), h) eller j), omhandlede oplysninger for disse brugsretsaktiver.
57. Hvis leasingtager måler brugsretsaktiver til omvurderet værdi i henhold til IAS 16, skal denne for de pågældende brugsretsaktiver afgive de i afsnit 77 i IAS 16 krævede oplysninger.
58. Leasingtager skal præsentere en løbetidsanalyse af leasingforpligtelser, jf. afsnit 39 og B11 i IFRS 7 *Finansielle instrumenter*: Oplysninger separat fra løbetidsanalyser af andre finansielle forpligtelser.
59. Ud over oplysningerne i afsnit 53-58 skal leasingtager afgive de supplerende kvalitative og kvantitative oplysninger om sine leasingaktiviteter, som er nødvendige for at leve op til oplysningsformålet i afsnit 51 (jf. afsnit B48). Disse supplerende oplysninger kan omfatte, men er ikke begrænset til, oplysninger, som hjælper regnskabsbrugere med at vurdere:
- a) karakteren af leasingtagers leasingaktiviteter
 - b) fremtidige udgående pengestrømme, mod hvilke leasingtager potentielt er eksponeret, og som ikke afspejles i målingen af leasingforpligtelser; dette omfatter eksponeringer hidrørende fra:
 - i) variable leasingydelser (jf. afsnit B49)
 - ii) optioner på forlængelse og optioner på opsigelse (jf. afsnit B50)
 - iii) restværdigarantier (jf. afsnit B51) og
 - iv) endnu ikke påbegyndte leasingkontrakter, som leasingtager er bundet af
 - c) begrænsninger eller klausuler i leasingkontrakter og
 - d) sale and leaseback-transaktioner (jf. afsnit B52).
60. Hvis leasingtager regnskabsmæssigt behandler korte leasingkontrakter eller leasingkontrakter, hvor aktiverne har en lav værdi, i henhold til afsnit 6, skal denne oplyse herom.

LEASINGGIVER

Klassifikation af leasingkontrakter (afsnit B53-B58)

61. **Leasinggiver skal klassificere hver af sine leasingkontrakter som enten en *operationel leasingkontrakt* eller en *finansiell leasingkontrakt***
62. **En leasingkontrakt klassificeres som en finansiell leasingkontrakt, hvis i det væsentlige samtlige risici og fordele forbundet med ejendomsretten til et underliggende aktiv overdrages. En leasingkontrakt klassificeres som en operationel leasingkontrakt, hvis ikke i det væsentlige samtlige risici og fordele forbundet med ejendomsretten til et underliggende aktiv overdrages.**
63. Hvorvidt en leasingkontrakt er en finansiell eller en operationel leasingkontrakt, afhænger af indholdet af transaktionen og ikke af kontraktens form. Følgende er eksempler på situationer, som hver for sig eller kombineret normalt vil medføre klassifikation af en leasingkontrakt som en finansiell leasingkontrakt:
- a) ved leasingkontrakten overdrages ejendomsretten til et underliggende aktiv til leasingtager ved leasingperiodens udløb
 - b) leasingtager har en option på at købe det underliggende aktiv til en pris, der forventes at være så meget lavere end dagsværdien på datoen, hvor optionen kan udnyttes, at det på *indgåelsesdatoen* er rimeligt sikkert, at købsretten vil blive udnyttet
 - c) leasingperioden strækker sig over størstedelen af det underliggende aktivs *økonomiske levetid*, selv om ejendomsretten ikke overdrages
 - d) nutidsværdien af leasingydelserne på indgåelsesdatoen i det væsentlige svarer til mindst hele det underliggende aktivs dagsværdi, og
 - e) det underliggende aktiv er af en sådan specialiseret art, at det udelukkende kan anvendes af leasingtager, medmindre der foretages væsentlige modifikationer.

64. Følgende er eksempler på situationer, som hver for sig eller kombineret ligeledes kan medføre klassifikation af en leasingkontrakt som en finansiel leasingkontrakt:
- a) hvis leasingtager kan opsig leasingkontrakten, bæres leasinggivers tab i forbindelse med opsigelsen af leasingtager
 - b) gevinster eller tab fra udsving i dagsværdien af restbeløbet tilfalder leasingtager (eksempelvis i form af en nedsættelse af lejebydelsen svarende til størstedelen af provenuet fra salget ved leasingperiodens udløb), og
 - c) leasingtager har mulighed for at fortsætte leasingkontrakten i yderligere en periode til en lejebydelse, som er væsentligt lavere end markedslejen.
65. Eksemplerne og indikatorerne i afsnit 63-64 fører ikke altid til en klar konklusion. Hvis det på baggrund af andre faktorer tydeligt fremgår, at ikke i det væsentlige samtlige risici og fordele forbundet med ejendomsretten til et underliggende aktiv overdrages ved leasingkontrakten, skal denne klassificeres som en operationel leasingkontrakt. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvis ejendomsretten til det underliggende aktiv overdrages ved leasingperiodens udløb mod en variabel ydelse, som svarer til dagsværdien pr. denne dato, eller hvis der er variable leasingydelser, som medfører, at ikke i det væsentlige samtlige sådanne risici og fordele overdrages af leasinggiver.
66. Klassifikation af en leasingkontrakt foretages på indgåelsesdatoen og revurderes kun, hvis leasingkontrakten ændres. Ændringer i skøn (eksempelvis ændringer i skøn over den økonomiske levetid eller restværdien af det underliggende aktiv) eller ændringer i forhold (eksempelvis leasingtagers misligholdelse af kontrakten) medfører ikke en ny regnskabsmæssig klassifikation af en leasingkontrakt.

Finansielle leasingkontrakter

Indregning og måling

67. **På påbegyndelsesdatoen skal leasinggiver indregne finansielt leasede aktiver i sin opgørelse af finansiell stilling og præsentere disse som et tilgodehavende, der beløbsmæssigt svarer til nettoinvesteringen i leasingkontrakten.**

Første måling

68. Leasinggiver skal anvende den interne rente i leasingkontrakten til at måle nettoinvesteringen i leasingkontrakten. I tilfælde af fremleasing kan den mellemliggende leasinggiver, hvis den interne rente i fremleasingkontrakten ikke uden videre kan bestemmes, anvende diskonteringssatsen i den overordnede leasingkontrakt (justeret for direkte startomkostninger forbundet med fremleasingen) til at måle nettoinvesteringen i fremleasingkontrakten.
69. De direkte startomkostninger ud over dem, som afholdes af producenter eller forhandlere som leasinggivere, medtages i den første måling af nettoinvesteringen i leasingkontrakten og reducerer den indtægt, som indregnes over leasingperioden. Den interne rente i leasingkontrakten er defineret således, at de direkte startomkostninger automatisk medtages i nettoinvesteringen i leasingkontrakten; der er således ingen grund til at lægge dem til særskilt.

Første måling af de leasingydelser, som indgår i nettoinvesteringen i leasingkontrakten

70. På påbegyndelsesdatoen omfatter de leasingydelser, som indgår i målingen af nettoinvesteringen i leasingkontrakten, følgende betalinger for brugsretten til det underliggende aktiv i leasingperioden, som ikke er modtaget på den pågældende dato:
- a) faste ydelser (herunder i substansen faste ydelser, jf. afsnit B42) med fradrag af eventuelle skyldige beløb i form af leasingincitamenter
 - b) variable leasingydelser, som afhænger af et indeks eller en sats, og hvor første måling er sket ved hjælp af indekset eller satsen på påbegyndelsesdatoen

- c) eventuelle restværdigarantier stillet over for leasinggiver af leasingtager, en nærtstående part til leasingtager, eller en tredjepart, som ikke er tilknyttet leasinggiver, og som økonomisk er i stand til at indfri forpligtelserne i henhold til garantien
- d) udnyttelseskursen for en købsoption, såfremt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en sådan option (vurderet under hensyntagen til de i afsnit B37 beskrevne faktorer), og
- e) betaling af bod for opsigelse af leasingkontrakten, såfremt leasingperioden afspejler, at leasingtager vil udnytte en option på at opsigelse leasingkontrakten.

Producenter eller forhandlere som leasinggivere

- 71. På påbegyndelsesdatoen skal en producent eller forhandler som leasinggiver indregne følgende for hver af sine finansielle leasingkontrakter:
 - a) omsætning, som er det underliggende aktivs dagsværdi eller nutidsværdien af de leasingydelser, der tilfalder leasinggiver, diskonteret ved anvendelse af en markedsrente, hvis denne er lavere
 - b) salgsomkostning, som er det underliggende aktivs kostpris eller dettes regnskabsmæssige værdi, hvis denne er forskellig herfra, med fradrag af nutidsværdien af den *ikke-garanterede restværdi* og
 - c) salgsavance eller tab (som er forskellen mellem omsætningen og salgsomkostningen) i overensstemmelse med virksomhedens praksis for direkte salg, hvorpå IFRS 15 finder anvendelse; en producent eller forhandler som leasinggiver skal indregne salgsavance eller tab vedrørende en finansiell leasingkontrakt på påbegyndelsesdatoen, uanset om leasinggiver overdrager det underliggende aktiv som beskrevet i IFRS 15.
- 72. Producenter eller forhandlere giver ofte kunder mulighed for at vælge mellem enten at købe eller lease et aktiv. Finansielle leasingkontrakter vedrørende et aktiv med en producent eller forhandler som leasinggiver medfører en avance eller et tab svarende til avancen eller tabet fra direkte salg af det underliggende aktiv til normale salgspriser, der afspejler eventuelle mængde- eller forhandlerrabatter.
- 73. Producenter eller forhandlere som leasinggivere anfører undertiden kunstigt lave rentesatser for at tiltrække kunder. Anvendelsen af en sådan sats vil betyde, at leasinggiver indregner en for stor del af de samlede indtægter fra transaktionen på påbegyndelsesdatoen. Hvis kunstigt lave rentesatser anføres, skal en producent eller forhandler som leasinggiver begrænse salgsavancen til at omfatte den avance, der ville være gældende, hvis en markedsrente var blevet anvendt.
- 74. En producent eller forhandler som leasinggiver skal indregne omkostninger, som afholdes i forbindelse med opnåelse af en finansiell leasingkontrakt, på påbegyndelsesdatoen, idet de hovedsagelig er tilknyttet frembringelsen af producentens eller forhandlerens salgsavance. Omkostninger afholdt af producenter eller forhandlere som leasinggivere i forbindelse med opnåelse af en finansiell leasingkontrakt er ikke omfattet af definitionen af direkte startomkostninger og indgår derfor ikke i nettoinvesteringen i leasingkontrakten.

Efterfølgende måling

- 75. **Leasinggiver skal indregne finansieringsindtægter over leasingperioden på grundlag af et mønster, der afspejler et konstant periodisk afkast af leasinggivers nettoinvestering i leasingkontrakten.**
- 76. Leasinggiver sigter efter at allokere finansieringsindtægter over leasingperioden på et systematisk og rationelt grundlag. Leasinggiver skal modregne regnskabsårets leasingydelser i bruttoinvesteringen i leasingkontrakten for at reducere både hovedstol og *ikke-indtjente finansieringsindtægter*.
- 77. Leasinggiver skal anvende kravene om ophør af indregning og værdiforringelse i IFRS 9 på nettoinvesteringen i leasingkontrakten. Leasinggiver skal med jævne mellemrum gennemgå skøn over ikke-garanterede restværdier, som er anvendt ved beregningen af bruttoinvesteringen i leasingkontrakten. Hvis den skønnede ikke-garanterede restværdi er reduceret, skal leasinggiver revidere allokeringen af indtægter over leasingperioden og straks foretage en eventuel reduktion af indregnede beløb.

78. En leasinggiver, som klassificerer et finansielt leaset aktiv som besiddelse med henblik på salg (eller medtager dette i en afståelsesgruppe, som er klassificeret som besiddelse med henblik på salg) i henhold til IFRS 5 *Anlægsaktiver, som besiddes med henblik på salg og ophørte aktiviteter*, skal regnskabsmæssigt behandle det pågældende aktiv i overensstemmelse med nævnte standard.

Ændringer af leasingkontrakten

79. Leasinggiver skal regnskabsmæssigt behandle en ændring af en finansiell leasingkontrakt som en separat leasingkontrakt, hvis begge de følgende betingelser er opfyldt:
- a) ændringen øger leasingkontraktens anvendelsesområde ved at tilføje brugsretten til et eller flere underliggende aktiver og
 - b) det kontraktmæssige vederlag øges med et beløb, som afspejler den isolerede pris for forøgelsen af anvendelsesområdet samt eventuelle passende reguleringer af denne isolerede pris til afspejling af omstændighederne ved den konkrete kontrakt.
80. I forbindelse med en ændring af en finansiell leasingkontrakt, som regnskabsmæssigt ikke behandles som en separat leasingkontrakt, skal leasinggiver regnskabsmæssigt behandle ændringen på følgende måde:
- a) hvis leasingkontrakten ville være blevet klassificeret som en operationel leasingkontrakt, hvis ændringen havde været gældende på indgåelsesdatoen, skal leasinggiver:
 - i) regnskabsmæssigt behandle ændringen af leasingkontrakten som en ny leasingkontrakt fra ændringens ikrafttrædelsesdato og
 - ii) måle det underliggende aktivs regnskabsmæssige værdi som nettoinvesteringen i leasingkontrakten umiddelbart før ikrafttrædelsesdatoen for ændringen af leasingkontrakten
 - b) ellers skal leasinggiver anvende kravene i IFRS 9.

Operationelle leasingkontrakter

Indregning og måling

81. **Leasinggiver skal indregne leasingydelser fra operationelle leasingkontrakter som indtægter enten lineært eller på et andet systematisk grundlag. Leasinggiveren skal anvende et andet systematisk grundlag, hvis dette er mere retvisende for det mønster, hvorefter fordelene ved brugen af det underliggende aktiv mindskes.**
82. Leasinggiver skal indregne omkostninger, herunder afskrivninger, afholdt ved frembringelsen af leasingindtægterne.
83. Leasinggiver skal lægge direkte startomkostninger, som afholdes i forbindelse med opnåelse af en operationel leasingkontrakt, til den regnskabsmæssige værdi af det underliggende aktiv og indregne disse omkostninger over leasingperioden på samme grundlag som leasingindtægterne.
84. Afskrivningspraksis for afskrivningsberettigede underliggende aktiver, der er genstand for operationelle leasingkontrakter, skal stemme overens med leasinggivers normale afskrivningspraksis for tilsvarende aktiver. Leasinggiver skal beregne afskrivningerne i overensstemmelse med IAS 16 og IAS 38.
85. Leasinggiver skal anvende IAS 36 ved fastsættelsen af, hvorvidt et underliggende aktiv, der er genstand for en operationel leasingkontrakt, er værdiforringet, samt ved den regnskabsmæssige behandling af et identificeret tab ved værdiforringelse.
86. En producent eller forhandler som leasinggiver indregner ikke eventuel salgsavance ved indgåelsen af en operationel leasingkontrakt, idet det ikke svarer til et salg.

Ændringer af leasingkontrakten

87. Leasinggiver skal regnskabsmæssigt behandle en ændring af en operationel leasingkontrakt som en ny leasingkontrakt fra ændringens ikrafttrædelsesdato, idet forudbetalte eller skyldige leasingydelser vedrørende den oprindelige leasingkontrakt betragtes som en del af leasingydelserne i den nye leasingkontrakt.

Præsentation

88. Leasinggiver skal præsentere underliggende aktiver, som er genstand for operationelle leasingkontrakter, i sin opgørelse af finansiell stilling i overensstemmelse med aktivets art.

Oplysninger

89. **Formålet med oplysningerne er, at leasinggiver i noterne giver oplysninger, som sammen med oplysningerne i opgørelsen af finansiell stilling, resultatopgørelsen og pengestrømsopgørelsen giver regnskabsbrugere et grundlag for at vurdere leasingkontrakters virkning på leasinggivers finansielle stilling, indtjening og pengestrømme. Afsnit 90-97 indeholder krav, som skal tilgodeses dette formål.**
90. Leasinggiver skal oplyse om følgende beløb for regnskabsåret:
- a) for finansielle leasingkontrakter:
 - i) salgsavance eller tab
 - ii) finansieringsindtægter fra nettoinvesteringen i leasingkontrakten og
 - iii) indtægter i form af variable leasingydelse, som ikke indgår i målingen af nettoinvesteringen i leasingkontrakten
 - b) for operationelle leasingkontrakter, leasingindtægter, idet indtægter i form af variable leasingydelse, som ikke afhænger af et indeks eller en sats, oplyses separat.
91. Leasinggiver skal afgive de i afsnit 90 omhandlede oplysninger i tabelform, medmindre en anden form er mere hensigtsmæssig.
92. Leasinggiver skal afgive de supplerende kvalitative og kvantitative oplysninger om sine leasingaktiviteter, som er nødvendige for at leve op til oplysningsformålet i afsnit 89. Disse supplerende oplysninger omfatter, men er ikke begrænset til, oplysninger, som hjælper regnskabsbrugere med at vurdere:
- a) karakteren af leasinggivers leasingaktiviteter og
 - b) hvorledes leasinggiver styrer den risiko, der er forbundet med eventuelle rettigheder til underliggende aktiver, som denne beholder; leasinggiver skal særlig oplyse om sin risikostyringsstrategi for de rettigheder til underliggende aktiver, som denne beholder, herunder om den måde, hvorpå leasinggiver reducerer denne risiko; dette kan f.eks. ske gennem buy-back-forretninger, restværdigarantier eller variable leasingydelse i tilfælde af, at brugen overstiger bestemte grænser.

Finansielle leasingkontrakter

93. Leasinggiver skal give en kvalitativ og kvantitativ redegørelse for væsentlige ændringer i den regnskabsmæssige værdi af nettoinvesteringen i finansielle leasingkontrakter.
94. Leasinggiver skal præsentere en løbetidsanalyse af tilgodehavender i form af leasingydelse, som viser de udiskonterede tilgodehavender i form af leasingydelse på årsbasis for mindst hvert af de første fem år samt en sum af beløbene vedrørende de resterende år. Leasinggiver skal afstemme de udiskonterede leasingydelse med nettoinvesteringen i leasingkontrakten. Afstemningen skal identificere de ikke-indtjente finansieringsindtægter fra tilgodehavender i form af leasingydelse samt en ikke-garanteret restværdi.

Operationelle leasingkontrakter

95. I forbindelse med materielle anlægsaktiver, der er genstand for en operationel leasingkontrakt, skal leasinggiver anvende oplysningskravene i IAS 16. Ved anvendelsen af oplysningskravene i IAS 16 skal leasinggiver opdele hver kategori af materielle anlægsaktiver i aktiver, der er genstand for operationelle leasingkontrakter, og aktiver, der ikke er genstand for operationelle leasingkontrakter. På samme måde skal leasinggiver afgive de i IAS 16 krævede oplysninger om aktiver, der er genstand for en operationel leasingkontrakt (for kategorier af underliggende aktiver), separat fra ejede aktiver, som besiddes og bruges af leasinggiver.
96. Leasinggiver skal anvende oplysningskravene i IAS 36, IAS 38, IAS 40 og IAS 41 på aktiver, der er genstand for operationelle leasingkontrakter.

97. Leasinggiver skal præsentere en løbetidsanalyse af leasingydelse, som viser de udiskonterede tilgodehavender i form af leasingydelser på årsbasis for mindst hvert af de første fem år samt en sum af beløbene vedrørende de resterende år.

SALE AND LEASEBACK-TRANSAKTIONER

98. Hvis en virksomhed (sælger/leasingtager) overdrager et aktiv til en anden virksomhed (køber/leasinggiver) og tilbageleaser dette aktiv fra køber/leasinggiver, skal såvel sælger/leasingtager som køber/leasinggiver regnskabsmæssigt behandle overdragelseskontrakten og leasingkontrakten i henhold til afsnit 99-103.

Vurdering af, hvorvidt overdragelsen af aktivet er et salg

99. Virksomheden skal ved afgørelsen af, hvorvidt overdragelsen af et aktiv regnskabsmæssigt skal behandles som et salg af det pågældende aktiv, anvende kravene til, hvornår en leveringsforpligtelse er opfyldt, jf. IFRS 15.

Overdragelsen af aktivet er et salg

100. Hvis sælgers/leasingtagers overdragelse af et aktiv opfylder kravene i IFRS 15 til regnskabsmæssigt at blive behandlet som et salg af aktivet, skal:
- a) sælger/leasingtager måle det brugsretsaktiv, som leaseback-transaktionen giver anledning til, til den andel af aktivets tidligere regnskabsmæssige værdi, som er knyttet til den brugsret, som sælger/leasingtager beholder; på samme måde skal sælger/leasingtager kun indregne en eventuel gevinst eller et eventuelt tab, som er knyttet til den ret, som overdrages til køber/leasinggiver
 - b) køber/leasinggiver regnskabsmæssigt behandle købet af aktivet i henhold til relevante standarder og leasingkontrakten i henhold til denne standards regnskabskrav til leasinggiver.
101. Hvis dagsværdien af vederlaget for salget af et aktiv ikke svarer til aktivets dagsværdi eller leasingydelserne ikke svarer til markedssatsen, skal virksomheden foretage følgende regulering for at måle provenuet fra salget til dagsværdi:
- a) vilkår, der ligger under markedsvilkårene, skal regnskabsmæssigt behandles som forudbetalte leasingydelser, og
 - b) vilkår, der ligger over markedsvilkårene, skal regnskabsmæssigt behandles som supplerende finansiering fra køber/leasinggiver til sælger/leasingtager.
102. Virksomheden skal måle enhver potentiel regulering i henhold til afsnit 101 på grundlag af, hvad der mest umiddelbart kan bestemmes af:
- a) forskellen mellem dagsværdien af vederlaget for salget og aktivets dagsværdi og
 - b) forskellen mellem nutidsværdien af de kontraktmæssige leasingydelser og nutidsværdien af leasingydelserne til markedssats.

Overdragelsen af aktivet er ikke et salg

103. Hvis sælgers/leasingtagers overdragelse af et aktiv ikke opfylder kravene i IFRS 15 til regnskabsmæssigt at blive behandlet som et salg af aktivet, skal:
- a) sælger/leasingtager fortsat indregne det overdragne aktiv og indregne en finansiell forpligtelse svarende til provenuet fra overdragelsen; regnskabsmæssigt skal denne behandle den finansielle forpligtelse i henhold til IFRS 9
 - b) køber/leasinggiver ikke indregne det overdragne aktiv og skal indregne et finansielt aktiv svarende til provenuet fra overdragelsen; regnskabsmæssigt skal denne behandle det finansielle aktiv i henhold til IFRS 9.

Appendiks A

Definerede termer

Dette appendiks er en integreret del af standarden.

leasingkontraktens påbegyndelsesdato (påbegyndelsesdatoen)	Den dato, hvor leasinggiver gør et underliggende aktiv disponibelt til brug for leasingtager .
økonomisk levetid	Enten den periode, i hvilken et aktiv forventes at være til økonomisk nytte for en eller flere brugere, eller antallet af producerede enheder eller tilsvarende enheder, som en eller flere brugere forventer at opnå fra et aktiv.
ændringens ikrafttrædelsesdato	Den dato, hvor parterne indgår aftale om en ændring af leasingkontrakten .
dagsværdi	Med henblik på denne standards regnskabskrav til leasinggiver , det beløb, et aktiv kan omsættes til, eller en forpligtelse kan indfries til, ved en handel mellem kvalificerede, villige, indbyrdes uafhængige parter.
finansiell leasingkontrakt	En leasingkontrakt , ved hvilken i det væsentlige samtlige risici og fordele forbundet med ejendomsretten til et underliggende aktiv overdrages.
faste ydelser	Ydelser, som leasingtager erlægger til leasinggiver for brugsretten til et underliggende aktiv i leasingperioden , eksklusive variable leasingydelser .
bruttoinvesteringen i leasingkontrakten	Summen af: leasinggivers tilgodehavender i form af leasingydelser i henhold til en finansiell leasingkontrakt og ikke-garanteret restværdi, der tilfalder leasinggiver.
leasingkontraktens indgåelsesdato (indgåelsesdatoen)	Datoen for en leasingkontrakts indgåelse eller datoen for parternes indgåelse af en forpligtelse til at opfylde de væsentligste kontraktvilkår og -betingelser, alt efter hvilken dato der kommer først.
direkte startomkostninger	De marginale omkostninger ved opnåelsen af en leasingkontrakt , som ikke skulle afholdes, hvis ikke leasingkontrakten var blevet opnået, med undtagelse af sådanne omkostninger, som afholdes af en producent eller forhandler som leasinggiver i forbindelse med en finansiell leasingkontrakt .
intern rente i leasingkontrakten	Den rentesats, som får nutidsværdien af a) leasingydelserne og b) den ikke-garanterede restværdi til at være lig med summen af i) det underliggende aktivs dagsværdi og ii) leasinggivers eventuelle direkte startomkostninger .
leasingkontrakt	En kontrakt, eller en del af en kontrakt, ved hvilken brugsretten til et aktiv (det underliggende aktiv) overdrages i en periode mod vederlag.
leasingincitament	Leasinggivers betalinger til leasingtager i forbindelse med en leasingkontrakt eller leasinggivers godtgørelse eller afholdelse af leasingtagers omkostninger.
ændring af leasingkontrakten	En ændring af leasingkontraktens anvendelsesområde eller det kontraktmæssige vederlag, som ikke var en del af de oprindelige kontraktvilkår og -betingelser (f.eks. gennem tilføjelse eller opsigelse af brugsretten til et eller flere underliggende aktiver eller forlængelse eller afkorting af den kontraktmæssige leasingperiode).

leasingydelser	Ydelser, som leasingtager erlægger til leasinggiver for brugsretten til et underliggende aktiv i leasingperioden, og som omfatter følgende: a) faste ydelser (herunder i substansen faste ydelser) med fradrag af eventuelle leasingincitament b) variable leasingydelser, som afhænger af et indeks eller en sats c) udnyttelseskursen for en købsoption, såfremt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en sådan option, og d) betaling af bod for opsigelse af leasingkontrakten, såfremt leasingperioden afspejler, at leasingtager vil udnytte en option på at opsigelse leasingkontrakten. For leasingtager omfatter leasingydelserne tillige betalinger, som leasingtager forventer at skulle afholde i henhold til restværdigarantier. Leasingydelserne omfatter ikke betalinger allokeret til ikke-leasingelementer i en kontrakt, medmindre leasingtager vælger at slå ikke-leasingelementer sammen med et leasingelement og regnskabsmæssigt behandle dem som ét leasingelement. For leasinggiver omfatter leasingydelserne tillige eventuelle restværdigarantier stillet over for leasinggiver af leasingtager, en nærtstående part til leasingtager eller en tredjepart, som ikke er tilknyttet leasinggiver, og som økonomisk er i stand til at indfri forpligtelserne i henhold til garantien. Leasingydelserne omfatter ikke betalinger allokeret til ikke-leasingelementer.
leasingperiode	Den uopsigelige periode, i hvilken leasingtager har brugsretten til et underliggende aktiv, samt: a) perioder omfattet af en option på forlængelse af leasingkontrakten, såfremt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en sådan option, og b) perioder omfattet af en option på opsigelse af leasingkontrakten, såfremt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en sådan option.
leasingtager	En virksomhed, som opnår brugsretten til et underliggende aktiv i en periode mod vederlag.
leasingtagers marginale lånerente	Den rente, som leasingtager under lignende økonomiske rammer skulle betale for over en tilsvarende løbetid og mod en tilsvarende sikkerhed at låne de midler, som er nødvendige for at opnå et aktiv af en værdi svarende til brugsretsaktivets .
leasinggiver	En virksomhed, som stiller brugsretten til et underliggende aktiv til rådighed i en periode mod vederlag.
nettoinvesteringen i leasingkontrakten	Bruttoinvesteringen i leasingkontrakten diskonteret med den interne rente i leasingkontrakten .
operationel leasingkontrakt	En leasingkontrakt , ved hvilken ikke i det væsentlige samtlige risici og fordele forbundet med ejendomsretten til et underliggende aktiv overdrages.
leasingydelser ved optionsudnyttelse	Ydelser, som leasingtager erlægger til leasinggiver for brugsretten til et underliggende aktiv i perioder omfattet af en option på forlængelse eller opsigelse af leasingkontrakten , som ikke er indregnet i leasingperioden .
brugsperiode	Den samlede periode, hvor et aktiv udnyttes til opfyldelse af en kontrakt med en kunde (herunder eventuelle ikke på hinanden følgende perioder).
restværdigaranti	En garanti stillet over for leasinggiver af en part, som ikke er tilknyttet leasinggiver, for, at et underliggende aktivs værdi (eller en del heraf) ved leasingperiodens udløb mindst vil svare til et bestemt beløb.

brugsretsaktiv	Et aktiv, som repræsenterer leasingtagers brugsret til et underliggende aktiv i leasingperioden .
kort leasingkontrakt	En leasingkontrakt , som på påbegyndelsesdatoen har en leasingperiode på højst 12 måneder. En leasingkontrakt, som indeholder en køboption, er ikke en kort leasingkontrakt.
fremleasing	En transaktion, hvor et underliggende aktiv genleases af leasingtager (»den mellemliggende leasinggiver«) til en tredjepart, og hvor leasingkontrakten (»den overordnede leasingkontrakt«) mellem den overordnede leasinggiver og den overordnede leasingtager fortsat er gældende.
underliggende aktiv	Et aktiv, som er genstand for en leasingkontrakt , og hvor leasinggiver har stillet brugsretten til aktivet til rådighed for leasingtager .
ikke-indtjente finansieringsindtægter	Forskellen mellem: a) bruttoinvesteringen i leasingkontrakten og b) nettoinvesteringen i leasingkontrakten .
ikke-garanteret restværdi	Den del af det underliggende aktivs restværdi, der ved realisation foretaget af leasinggiver ikke er sikret, eller som kun er garanteret af en nærtstående part til leasinggiver.
variable leasingydelse	Den del af ydelserne, som leasingtager erlægger til leasinggiver for brugsretten til et underliggende aktiv i leasingperioden , og som varierer som følge af efter påbegyndelsesdatoen indtrufne ændringer i andre forhold eller omstændigheder end blot tiden.

Termer defineret i andre standarder, som anvendes i denne standard i samme betydning

kontrakt	En aftale mellem to eller flere parter, ved hvilken der skabes retsgyldige krav og forpligtelser.
brugstid	Den periode, i hvilken et aktiv forventes at være disponibelt til brug for virksomheden, eller antallet af producerede enheder eller tilsvarende enheder, som virksomheden forventer at opnå fra et aktiv.

Appendiks B

Anvendelsesvejledning

Dette appendiks er en integreret del af standarden. Det indeholder en beskrivelse af anvendelsen af afsnit 1-103 og har samme gyldighed som de øvrige dele af standarden.

Anvendelse på porteføljer

- B1 I denne standard specificeres den regnskabsmæssige behandling af individuelle leasingkontrakter. I praksis kan en virksomhed imidlertid anvende denne standard på en portefølje af leasingkontrakter med ensartede karakteristika, hvis virksomheden med rimelighed kan forvente, at virkningen på årsregnskabet af at anvende denne standard på porteføljen ikke afviger væsentligt fra virkningen af at anvende denne standard på de enkelte leasingkontrakter i den pågældende portefølje. Virksomheden skal ved den regnskabsmæssige behandling af en portefølje anvende skøn og antagelser, som afspejler porteføljens størrelse og sammensætning.

Samlet behandling af kontrakter

- B2 Ved anvendelsen af denne standard skal virksomheden slå to eller flere kontrakter, som er indgået samtidig eller omtrent samtidig med den samme modpart (eller nærtstående parter til modparten), sammen og regnskabsmæssigt behandle dem som én kontrakt, hvis et eller flere af følgende kriterier er opfyldt:
- kontrakterne er indgået samlet med et overordnet forretningsmæssigt formål, som ikke kan forstås uden at betragte kontrakterne under ét
 - det vederlag, der skal betales i henhold til én kontrakt, afhænger af den anden kontrakts pris eller indtjening, eller
 - de brugsrettigheder til underliggende aktiver, der overdrages ved kontrakterne (eller nogle brugsrettigheder til underliggende aktiver, som overdrages ved de respektive kontrakter) udgør et separat leasingelement som beskrevet i afsnit B32.

Undtagelse fra indregning: leasingkontrakter, hvor det underliggende aktiv har en lav værdi (afsnit 5-8).

- B3 Med forbehold af afsnit B7 tillader denne standard en leasingtager at anvende afsnit 6 ved den regnskabsmæssige behandling af leasingkontrakter, hvor det underliggende aktiv har en lav værdi. Leasingtager skal vurdere værdien af et underliggende aktiv på grundlag af aktivets nyværdi uanset alderen af det leasede aktiv.
- B4 Vurderingen af, hvorvidt det underliggende aktiv har en lav værdi, foretages på et absolut grundlag. Leasingkontrakter, hvor aktiverne har en lav værdi, opfylder kriterierne for den regnskabsmæssige behandling i afsnit 6, uanset om disse leasingkontrakter er væsentlige for leasingtager. Vurderingen påvirkes ikke af leasingtagers størrelse, art eller forhold. Forskellige leasingtagere forventes således at nå til samme konklusion om, hvorvidt et givet underliggende aktiv har en lav værdi.
- B5 Et underliggende aktiv kan kun have en lav værdi, hvis:
- a) leasingtager har fordel ved brugen af det underliggende aktiv alene eller sammen med andre ressourcer, som er umiddelbart tilgængelige for leasingtager, og
 - b) det underliggende aktiv ikke i nævneværdig grad er afhængigt af eller nært forbundet med andre aktiver.
- B6 En leasingkontrakt vedrørende et underliggende aktiv anses ikke for at være en leasingkontrakt, hvor aktivet har en lav værdi, hvis aktivet er af en sådan art, at det som nyt almindeligvis ikke har en lav værdi. Eksempelvis anses leasingkontrakter vedrørende biler ikke for at være leasingkontrakter, hvor aktiverne har en lav værdi, idet en ny bil almindeligvis ikke har en lav værdi.
- B7 Hvis leasingtager fremleaser et aktiv eller forventer at fremlease et aktiv, anses den overordnede leasingkontrakt ikke for at være en leasingkontrakt, hvor aktivet har en lav værdi.
- B8 Eksempler på underliggende aktiver, som har en lav værdi, er tabletcomputere og personlige computere samt små kontormøbler og telefoner.

Identifikation af leasingkontrakter (afsnit 9-11)

- B9 For at vurdere, hvorvidt der ved en kontrakt overdrages en ret til at kontrollere brugen af et identificeret aktiv (jf. B13-B20) i en periode, skal en virksomhed vurdere, hvorvidt kunden i hele *brugsperioden* har begge følgende rettigheder:
- a) retten til at opnå i det væsentlige samtlige økonomiske fordele ved brugen af det identificerede aktiv (som beskrevet i afsnit B21-B23) og
 - b) retten til at bestemme over brugen af det identificerede aktiv (som beskrevet i afsnit B24-B30).
- B10 Hvis kunden kun har retten til at kontrollere brugen af et identificeret aktiv i en del af kontraktperioden, indeholder kontrakten en leasingkontrakt for denne del af perioden.
- B11 En kontrakt om at modtage varer eller tjenester kan indgås af en fælles ordning eller på vegne af en fælles ordning som defineret i IFRS 11 *Fælles ordninger*. I så fald anses den fælles ordning for at være kunden i kontrakten. Ved vurderingen af, hvorvidt en sådan kontrakt indeholder en leasingkontrakt, skal virksomheden således vurdere, om den fælles ordning har retten til at kontrollere brugen af et identificeret aktiv i hele brugsperioden.
- B12 Virksomheden skal vurdere, om en kontrakt indeholder en leasingkontrakt for hvert potentielt separate leasingelement. Der henvises til afsnit B32 for vejledning om separate leasingelementer.

Identifikation af aktivet

- B13 Et aktiv identificeres almindeligvis ved udtrykkeligt at blive specificeret i en kontrakt. Et aktiv kan imidlertid også identificeres ved at blive implicit specificeret på det tidspunkt, hvor det gøres disponibelt til brug for kunden.

Materiel udskiftningsret

- B14 Selv om et aktiv er specificeret, har kunden ikke brugsretten til et identificeret aktiv, hvis leverandøren har en materiel ret til at udskifte aktivet i hele brugsperioden. En leverandørs ret til at udskifte et aktiv er kun materiel, hvis begge de følgende betingelser er opfyldt:
- a) det er praktisk muligt for leverandøren at udskifte aktiver med hinanden i hele brugsperioden (hvis eksempelvis kunden ikke kan forhindre leverandøren i at udskifte aktivet og alternative aktiver er umiddelbart tilgængelige for leverandøren eller kan tilvejebringes af denne inden for en rimelig frist), og
 - b) leverandøren vil drage økonomisk fordel af udnyttelsen af sin ret til at udskifte aktivet (dvs., at de økonomiske fordele ved at udskifte aktivet forventes at overstige de hermed forbundne omkostninger).
- B15 Hvis leverandøren alene har en ret eller en forpligtelse til at udskifte aktivet på eller efter en bestemt dato eller i forbindelse med en bestemt begivenhed, er leverandørens udskiftningsret ikke materiel, eftersom det ikke er praktisk muligt for denne at udskifte aktiver med hinanden i hele brugsperioden.
- B16 En virksomheds vurdering af, hvorvidt en leverandørs udskiftningsret er materiel, baseres på forhold og omstændigheder ved kontraktens indgåelse og skal ikke tage hensyn til fremtidige begivenheder, som ved kontraktindgåelsen ikke anses for sandsynlige. Eksempler på fremtidige begivenheder, for hvilke det på tidspunktet for kontraktindgåelsen ikke må anses for sandsynligt, at de vil indtræffe, og som derfor ikke bør indgå i vurderingen, omfatter:
- a) en fremtidig kundes tilsagn om at betale en sats over markedssatsen for brugen af aktivet
 - b) indførelsen af ny teknologi, som ikke er tilstrækkelig udviklet ved kontraktindgåelsen
 - c) en væsentlig forskel mellem kundens brug af aktivet eller aktivets ydeevne og den brug eller ydeevne, som ved kontraktindgåelsen anses for sandsynlig, og
 - d) en væsentlig forskel mellem aktivets markedspris i brugsperioden og den markedspris, som ved kontraktindgåelsen anses for sandsynlig.
- B17 Hvis aktivet er placeret hos kunden eller andetsteds, er omkostningerne ved udskiftningen almindeligvis højere, end hvis det er placeret hos leverandøren, og omkostningerne vil derfor med større sandsynlighed overstige fordelene ved at udskifte aktivet.
- B18 Leverandørens ret eller forpligtelse til at udskifte aktivet i forbindelse med reparation og vedligeholdelse eller hvis aktivet ikke fungerer korrekt eller skal opgraderes teknisk udelukker ikke, at kunden har brugsretten til et identificeret aktiv.
- B19 Hvis kunden ikke umiddelbart kan fastslå, hvorvidt leverandøren har en materiel udskiftningsret, skal kunden antage, at en udskiftningsret ikke er materiel.

Aktivers dele

- B20 En kapacitetsdel (»capacity portion») af et aktiv er et identificeret aktiv, hvis det er fysisk selvstændigt (eksempelvis et gulv i en bygning). En kapacitetsdel eller en anden del af et aktiv, som ikke er fysisk selvstændigt (eksempelvis en kapacitetsdel af et lyslederkabel), er ikke et identificeret aktiv, medmindre det i det væsentlige repræsenterer hele det pågældende aktivs kapacitet og dermed giver kunden retten til at opnå i det væsentlige samtlige økonomiske fordele ved brugen af aktivet.

Retten til at opnå økonomiske fordele ved brug

- B21 For at en kunde kan kontrollere brugen af et identificeret aktiv kræves det, at denne har retten til at opnå i det væsentlige samtlige økonomiske fordele ved brugen af aktivet i hele brugsperioden (ved f.eks. at have eneret til at gøre brug af aktivet i nævnte periode). Kunden kan opnå økonomiske fordele ved brugen af et aktiv direkte eller

indirekte på mange måder, bl.a. gennem brug, besiddelse eller fremleasing. De økonomiske fordele ved brugen af et aktiv omfatter dets hovedprodukt og biprodukter (herunder potentielle pengestrømme hidrørende fra disse) samt andre økonomiske fordele ved brugen af aktivet, som kan realiseres gennem en forretningsmæssig transaktion med en tredjepart.

- B22 Ved vurderingen af retten til at opnå i det væsentlige samtlige økonomiske fordele ved brugen af et aktiv skal virksomheden tage hensyn til de økonomiske fordele, som hidrører fra brugen af aktivet inden for de rammer, som er fastsat for kundens brugsret til aktivet (jf. afsnit B30). Eksempelvis:
- a) hvis brugen af et motorkøretøj i henhold til en kontrakt er begrænset til ét bestemt område i brugsperioden, skal virksomheden alene tage hensyn til de økonomiske fordele ved brugen af motorkøretøjet inden for dette område og ikke uden for
 - b) hvis det i en kontrakt er specificeret, at kundens kørsel med motorkøretøjet er begrænset til et bestemt antal kilometer i brugsperioden, skal virksomheden alene tage hensyn til de økonomiske fordele ved brugen af motorkøretøjet inden for kilometerbegrænsningen og ikke uden for.
- B23 Hvis kunden i henhold til en kontrakt skal afstå en del af de pengestrømme, der hidrører fra brugen af aktivet, til leverandøren eller en anden part i form af vederlag, skal de pengestrømme, der er betalt som vederlag, anses for at være en del af de økonomiske fordele, som kunden opnår ved brugen af aktivet. Hvis kunden for eksempel skal erlægge en procentdel af salget fra brugen af et salgssted til leverandøren som vederlag for denne brug, er dette krav ikke til hinder for, at kunden har retten til at opnå i det væsentlige samtlige økonomiske fordele ved brugen af salgsstedet. Dette skyldes, at de økonomiske fordele, som kunden opnår ved brugen af salgsstedet, anses for at bestå af de pengestrømme, der hidrører fra det pågældende salg, og af hvilke kunden så efterfølgende betaler en del til leverandøren i form af vederlag for brugsretten til nævnte salgssted.

Retten til at bestemme over brugen

- B24 En kunde har alene ret til at bestemme over brugen af et identificeret aktiv i hele brugsperioden, hvis:
- a) kunden har retten til at bestemme, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges i hele brugsperioden (jf. afsnit B25-B30), eller
 - b) de relevante beslutninger om, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges, er taget på forhånd og:
 - i) kunden har retten til at drive aktivet (eller til at bestemme, at andre skal drive aktivet på en måde, som denne fastsætter) i hele brugsperioden, uden at leverandøren har retten til at ændre driftsinstrukserne, eller
 - ii) kunden har udformet aktivet (eller bestemte aspekter heraf), således at det på forhånd er bestemt, hvorledes og til hvilket formål aktivet vil blive brugt i hele brugsperioden.

Hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges

- B25 En kunde har retten til at bestemme, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges, hvis denne inden for rammerne af sin kontraktligt fastsatte brugsret kan foretage ændringer med hensyn til, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges i hele brugsperioden. Virksomheden tager i forbindelse med denne vurdering hensyn til de beslutningstagningsrettigheder, som er mest relevante for at foretage ændringer med hensyn til, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges i hele brugsperioden. Beslutningstagningsrettigheder er relevante, hvis de påvirker de økonomiske fordele ved brugen. De mest relevante beslutningstagningsrettigheder vil sandsynligvis være forskellige fra kontrakt til kontrakt, afhængigt af aktivets art og kontraktvilkårene og -betingelserne.
- B26 Eksempler på beslutningstagningsrettigheder, som afhængigt af omstændighederne giver ret til inden for de rammer, som er fastsat for kundens brugsret, at foretage ændringer med hensyn til, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges, omfatter:
- a) retten til at foretage ændringer med hensyn til den type produkt, der produceres ved hjælp af aktivet (eksempelvis til at beslutte, om en container skal anvendes til varetransport eller til lagring, eller til at tage beslutninger om det produktsortiment, der sælges fra et salgssted)

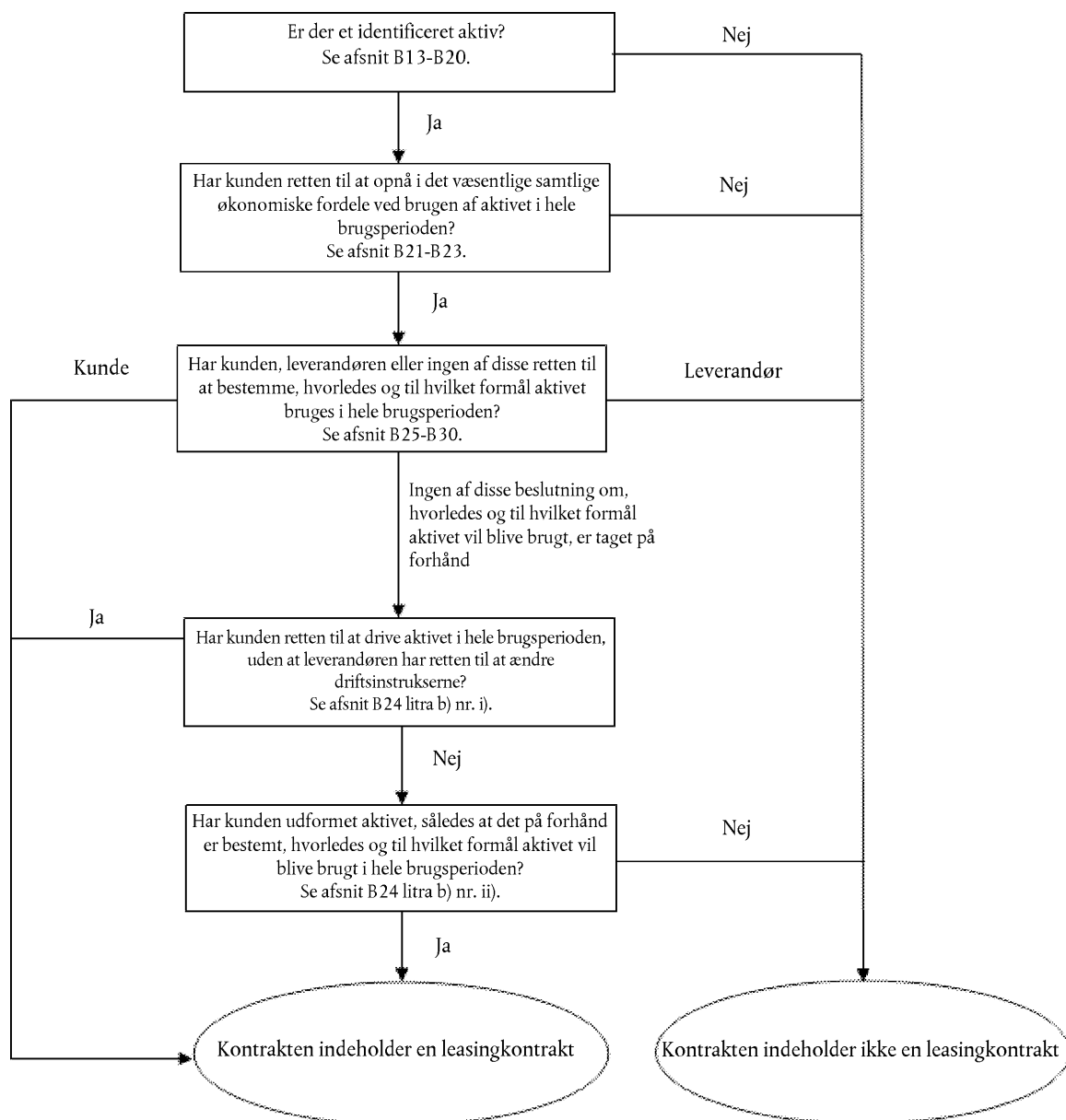
- b) retten til at foretage ændringer med hensyn til produktionstidspunkt (eksempelvis til at beslutte, hvornår en maskine eller et kraftværk vil blive anvendt)
 - c) retten til at foretage ændringer med hensyn til produktionssted (eksempelvis til at tage beslutninger om et transportkøretøjs eller et skibs bestemmelsessted eller om, hvor et driftsmiddel skal anvendes) og
 - d) retten til at foretage ændringer med hensyn til, hvorvidt og i hvilken mængde produktet skal produceres (eksempelvis til at tage beslutninger om, hvorvidt og i hvilke mængder der skal produceres energi på et kraftværk).
- B27 Eksempler på beslutningstagningsrettigheder, der ikke giver ret til at foretage ændringer med hensyn til, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges, omfatter rettigheder, som er begrænset til at drive eller vedligeholde aktivet. Såvel kunden som leverandøren kan have denne form for rettigheder. Selv om sådanne rettigheder til at drive eller vedligeholde et aktiv ofte er væsentlige for den effektive udnyttelse af aktivet, er der ikke tale om nogen ret til at bestemme, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges, ligesom de ofte afhænger af beslutningerne om, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges. Retten til at drive et aktiv kan imidlertid give kunden retten til at bestemme over brugen af aktivet, hvis de relevante beslutninger om, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges, er taget på forhånd (jf. afsnit B24, litra b), nr. i)).

Beslutninger taget i og forud for brugsperioden

- B28 De relevante beslutninger om, hvorledes og til hvilket formål aktivet bruges, kan være taget på forhånd på flere måder: For eksempel kan de relevante beslutninger være taget på forhånd gennem udformningen af aktivet eller kontraktmæssige restriktioner på brugen heraf.
- B29 Ved vurderingen af, hvorvidt en kunde har retten til at bestemme over brugen af et aktiv, skal en virksomhed alene tage hensyn til retten til at tage beslutninger om brugen af aktivet i brugsperioden, medmindre kunden har udformet aktivet (eller bestemte aspekter heraf), jf. afsnit B24, litra b), nr. ii). Medmindre betingelserne i afsnit B24, litra b), nr. ii), er opfyldt, skal virksomheden således ikke tage hensyn til beslutninger, som er taget forud for brugsperioden. Hvis kunden eksempelvis alene kan specificere produktet fra aktivet forud for brugsperioden, har denne ikke ret til at bestemme over brugen af det pågældende aktiv. Det, at kunden kan specificere produktet i en kontrakt forud for brugsperioden uden at have andre beslutningstagningsrettigheder vedrørende brugen af aktivet, gør denne sidestillet i henseende til rettigheder med enhver anden kunde, som køber varer eller tjenester.

Beskyttelsesrettigheder

- B30 En kontrakt kan indeholde vilkår og betingelser, som enten skal beskytte leverandørens interesser i aktivet eller i andre aktiver eller dennes medarbejdere eller sikre, at denne overholder love eller retsfor skrifter. Som eksempler på beskyttelsesrettigheder kan nævnes følgende: En kontrakt kan i) specificere den maksimale udnyttelse af et aktiv eller en begrænsning på, hvor eller hvornår kunden kan gøre brug af aktivet; ii) kræve, at en kunde overholder en særlig driftspraksis; iii) kræve, at en kunde oplyser leverandøren om ændringer med hensyn til brugen af aktivet. Beskyttelsesrettigheder indebærer almindeligvis, at der fastsættes en ramme for kundens brugsret, men er ikke i sig selv til hinder for, at kunden har retten til at bestemme over brugen af et aktiv.
- B31 Det følgende flowdiagram kan hjælpe virksomhederne i forbindelse med vurderingen af, hvorvidt en kontrakt er eller indeholder en leasingkontrakt.



Opdeling i kontraktelementer (afsnit 12-17)

B32 Retten til at gøre brug af et underliggende aktiv er et separat leasingelement, hvis begge de følgende betingelser er opfyldt:

- leasingtager har fordel ved brugen af det underliggende aktiv enten alene eller sammen med andre ressourcer, som er umiddelbart tilgængelige for leasingtager; umiddelbart tilgængelige ressourcer er varer og tjenester, som sælges eller leases separat (af leasinggiver eller andre leverandører) eller ressourcer, som leasingtager allerede har opnået (fra leasinggiver eller andre transaktioner eller begivenheder), og
- det underliggende aktiv er ikke i nævneværdig grad afhængigt af eller nært forbundet med de andre underliggende aktiver i kontrakten; for eksempel kan den omstændighed, at leasingtager kan beslutte ikke at lease det underliggende aktiv, uden at det i væsentlig grad berører dennes ret til at gøre brug af andre underliggende aktiver i kontrakten, indikere, at det underliggende aktiv ikke i nævneværdig grad er afhængigt af eller nært forbundet med de andre underliggende aktiver.

- B33 En kontrakt kan indeholde et beløb, som leasingtager skal betale for aktiviteter og omkostninger, og som ikke indebærer overdragelse af en vare eller tjeneste til leasingtager. Leasinggiver kan eksempelvis i det samlede beløb, som skal betales, medtage et gebyr for administrative opgaver eller andre omkostninger, som denne pådrager sig i forbindelse med leasingkontrakten, og som ikke indebærer overdragelse af en vare eller tjeneste til leasingtager. Sådanne skyldige beløb giver ikke anledning til et separat element i kontrakten, men betragtes om en del af det samlede vederlag, som allokeres til de separat identificerede elementer i kontrakten.

Leasingperiode (afsnit 18-21)

- B34 Ved fastsættelsen af leasingperioden og vurderingen af længden af den uopsigelige periode af en leasingkontrakt skal en virksomhed anvende definitionen af en kontrakt og fastsætte den periode, hvor kontrakten er retsgyldig. En leasingkontrakt er ikke længere retsgyldig, når leasingtager og leasinggiver begge har ret til at opsig leasingkontrakten uden den anden parts tilladelse mod kun at betale en ubetydelig bod.
- B35 Hvis kun leasingtager har ret til at opsig en leasingkontrakt, betragtes denne ret som en option på opsigelse af leasingkontrakten, som leasingtager har, og som virksomheden tager hensyn til ved fastsættelse af leasingperioden. Hvis kun leasinggiver har ret til at opsig en leasingkontrakt, indregnes den periode, som er omfattet af optionen på opsigelse af leasingkontrakten, i den uopsigelige periode af leasingkontrakten.
- B36 Leasingperioden begynder på påbegyndelsesdatoen og omfatter perioder uden lejeudnyttelse, som leasinggiver tilstår leasingtager.
- B37 På påbegyndelsesdatoen vurderer virksomheden, hvorvidt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en option på forlængelse af leasingkontrakten eller køb af det underliggende aktiv eller ikke vil udnytte en option på opsigelse af leasingkontrakten. Virksomheden tager hensyn til alle relevante forhold og omstændigheder, som udgør et økonomisk incitament for leasingtager til at udnytte eller ikke at udnytte optionen, herunder forventede ændringer i forhold og omstændigheder fra påbegyndelsesdatoen frem til optionens udnyttelsesdato. De forhold, der kan tages hensyn til, omfatter, men er ikke begrænset til:
- a) kontraktvilkår og -betingelser for optionsperioderne sammenlignet med markedssatserne, f.eks.:
 - i) leasingudnyttelserne i eventuelle optionsperioder
 - ii) variable leasingudnyttelser eller andre betingede betalinger såsom betalinger vedrørende opsigelsesbod og restværdigarantier og
 - iii) vilkår og betingelser for optioner, som kan udnyttes efter en indledende optionsperiode (eksempelvis en købsoption, som kan udnyttes ved en forlængelsesperiodes udløb til en sats, som aktuelt er under markedssatsen)
 - b) væsentlige lejemålsforbedringer, som er gennemført (eller planlægges gennemført) i kontraktperioden, og som forventes at indebære en betydelig økonomisk fordel for leasingtager, når optionen på at forlænge eller opsig leasingkontrakten eller på at købe det underliggende aktiv kan udnyttes
 - c) omkostninger vedrørende opsigelse af leasingkontrakten, eksempelvis forhandlingsomkostninger, flytteomkostninger, omkostninger til at finde frem til et andet underliggende aktiv, som modsvarer leasingtagers behov, omkostninger til optagelse af et nyt aktiv i leasingtagers drift, opsigelsesbod samt lignende omkostninger, herunder omkostninger forbundet med tilbagelevering af det underliggende aktiv i en tilstand eller på en lokalitet som fastsat i kontrakten
 - d) betydningen af det pågældende underliggende aktiv for leasingtagers drift under hensyntagen eksempelvis til, hvorvidt det underliggende aktiv er et specialiseret aktiv, det underliggende aktivs lokalitet og adgangen til egnede alternativer og
 - e) betingelser knyttet til udnyttelsen af optionen (dvs., at optionen kun kan udnyttes, hvis en eller flere betingelser er opfyldt) samt sandsynligheden for, at disse betingelser vil være opfyldt.
- B38 En option på forlængelse eller opsigelse af en leasingkontrakt kan kombineres med en eller flere andre kontraktmæssige bestanddele (eksempelvis en restværdigaranti), således at leasingtager garanterer leasinggiver et kontant afkast i form af et mindsteafkast eller et fast afkast, som er stort set det samme, uanset om optionen udnyttes. I sådanne tilfælde, og uanset vejledningen om i substansen faste ydelser i afsnit 42, skal virksomheden antage, at leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte optionen på forlængelse af leasingkontrakten eller ikke vil udnytte optionen på opsigelse af leasingkontrakten.

- B39 Jo kortere den uopsigelige periode af en leasingkontrakt er, desto mere sandsynligt er det, at leasingtager vil udnytte en option på forlængelse af leasingkontrakten eller ikke vil udnytte en option på opsigelse af leasingkontakten. Dette skyldes, at omkostningerne forbundet med opnåelse af et erstatningsaktiv sandsynligvis vil være forholdsvis højere, jo kortere den uopsigelige periode er.
- B40 Leasingtagers tidligere praksis vedrørende den periode, hvor denne typisk har gjort brug af bestemte typer aktiver (leasede eller ejede), samt dennes økonomiske motiver til at gøre dette, kan være en nyttig kilde til oplysninger ved vurderingen af, hvorvidt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte eller ikke vil udnytte en option. Hvis leasingtager for eksempel typisk har gjort brug af bestemte typer aktiver i en bestemt periode, eller leasingtagers praksis er kendetegnet ved hyppig udnyttelse af optioner i forbindelse med leasingkontrakter vedrørende bestemte typer af underliggende aktiver, skal leasingtager tage hensyn til de økonomiske motiver til den pågældende tidligere praksis ved vurderingen af, hvorvidt denne med rimelig sikkerhed vil udnytte en option i forbindelse med leasingkontrakter vedrørende sådanne aktiver.
- B41 I henhold til afsnit 20 revurderer leasingtager efter påbegyndelsesdatoen leasingperioden, hvis der indtræffer en væsentlig begivenhed eller en væsentlig ændring i forhold, som er under leasingtages kontrol og har betydning for, hvorvidt leasingtager med rimelig sikkerhed vil udnytte en option, som denne ikke forinden har indregnet i leasingperioden, eller ikke vil udnytte en option, som denne forinden har indregnet i leasingperioden. Eksempler på væsentlige begivenheder eller ændringer i forhold omfatter:
- a) væsentlige lejemålsforbedringer, som ikke var planlagt på påbegyndelsesdatoen, og som forventes at indebære en betydelig økonomisk fordel for leasingtager, når optionen på at forlænge eller opsigelse leasingkontrakten eller på at købe det underliggende aktiv kan udnyttes
 - b) en væsentlig ændring eller brugertilpasning af det underliggende aktiv, som ikke var planlagt på påbegyndelsesdatoen
 - c) indgåelsen af en fremleasingkontrakt vedrørende det underliggende aktiv for en periode, som går ud over den tidligere fastsatte leasingperiode, og
 - d) en forretningsmæssig beslutning fra leasingtagers side med direkte relevans for udnyttelsen eller ikke-udnyttelsen af en option (eksempelvis en beslutning om at forlænge leasingkontrakten vedrørende et komplementært aktiv eller at afhænde et alternativt aktiv eller et forretningsområde, indenfor hvilket brugsretsaktivet udnyttes).

I substansen faste leasingydelser (afsnit 27, litra a), afsnit 36, litra c), og afsnit 70, litra a))

- B42 Leasingydelserne omfatter eventuelle i substansen faste leasingydelser. I substansen faste leasingydelser er ydelser, som formelt set er variable, men som i substansen er uundgåelige. I substansen faste leasingydelser forekommer f. eks., hvis:
- a) ydelserne er struktureret som variable leasingydelser, men ikke indeholder nogen reel variabilitet; sådanne ydelser er knyttet til bestemmelser om variabilitet, som ikke har nogen reel økonomisk betydning; eksempler på denne type betalinger er:
 - i) ydelser, som kun skal erlægges, hvis et aktiv viser sig at kunne fungere i leasingperioden, eller hvis der indtræffer en begivenhed, som reelt ikke har nogen mulighed for ikke at indtræffe, eller
 - ii) ydelser, som oprindelig er struktureret som variable leasingydelser knyttet til brugen af det underliggende aktiv, men hvor variabiliteten afvikles på et tidspunkt efter påbegyndelsesdatoen, således at ydelserne er faste i den resterende del af leasingperioden; sådanne ydelser bliver i substansen faste, når variabiliteten afvikles
 - b) leasingtager står over for flere mulige betalingsprofiler, men kun en af disse er realistisk; i så fald skal virksomheden anse den realistiske betalingsprofil for at være leasingydelser
 - c) leasingtager står over for flere mulige realistiske betalingsprofiler, men skal vælge mindst én af disse; i så fald skal virksomheden anse den betalingsprofil, hvis sum (på et diskonteret grundlag) er lavest, for at være leasingydelser.

Leasingtagers engagement i forbindelse med det underliggende aktiv før påbegyndelsesdatoen***Leasingtagers omkostninger i forbindelse med opførelse eller udformning af det underliggende aktiv***

- B43 En virksomhed kan indgå en leasingkontrakt, før det underliggende aktiv er disponibelt til brug for leasingtager. I forbindelse med nogle leasingkontrakter kan det være nødvendigt at opføre det underliggende aktiv eller at give dette en ny udformning, inden leasingtager kan gøre brug af det. Afhængigt af kontraktvilkårene og -betingelserne kan leasingtager blive afkrævet betalinger vedrørende konstruktionen eller udformningen af aktivet.
- B44 Hvis leasingtager afholder omkostninger vedrørende opførelsen eller udformningen af et underliggende aktiv, skal leasingtager regnskabsmæssigt behandle disse i henhold til andre relevante standarder såsom IAS 16. Omkostninger vedrørende opførelsen eller udformningen af et underliggende aktiv omfatter ikke de ydelser, som leasingtager erlægger for brugsretten til det underliggende aktiv. Ydelser for brugsretten til et underliggende aktiv er leasingydelser, uanset hvornår disse erlægges.

Ejendomsretten til det underliggende aktiv

- B45 Leasingtager kan opnå ejendomsretten til et underliggende aktiv, før denne ejendomsret overdrages til leasinggiver og aktivet leases til leasingtager. Opnåelse af ejendomsretten er ikke i sig selv bestemmende for, hvorledes transaktionen regnskabsmæssigt skal behandles.
- B46 Hvis leasingtager har (eller opnår) kontrol over det underliggende aktiv, før aktivet overdrages til leasinggiver, er transaktionen en sale and leaseback-transaktion, som regnskabsmæssigt behandles i henhold til afsnit 98-103.
- B47 Hvis leasingtager imidlertid ikke opnår kontrol over det underliggende aktiv, før aktivet overdrages til leasinggiver, er transaktionen ikke en sale and leaseback-transaktion. Dette kan for eksempel være tilfældet, hvis en producent, en leasinggiver og en leasingtager indgår aftale om en transaktion, hvor leasinggiver køber et aktiv af producenten, som igen leases til leasingtager. Leasingtager kan opnå ejendomsretten til det underliggende aktiv, før denne ret overdrages til leasinggiver. I så fald behandles transaktionen regnskabsmæssigt ikke som en sale and leaseback-transaktion, men som en leasingkontrakt, hvis leasingtager opnår ejendomsretten til det underliggende aktiv uden at opnå kontrol over dette, før det overdrages til leasinggiver.

Leasingtagers oplysninger (afsnit 59)

- B48 Ved vurderingen af, om supplerende oplysninger om leasingaktiviteter er nødvendige for at leve op til oplysningsformålet i afsnit 51, skal leasingtager tage hensyn til:
- hvorvidt disse oplysninger er relevante for regnskabsbrugere; leasingtager skal kun give de i afsnit 59 omhandlede supplerende oplysninger, hvis disse forventes at være relevante for regnskabsbrugere; dette vil i denne forbindelse sandsynligvis være tilfældet, hvis de bidrager til regnskabsbrugernes forståelse af:
 - den fleksibilitet, som leasingkontrakter giver; leasingkontrakter kan give fleksibilitet, hvis leasingtager for eksempel kan reducere sin eksponering ved at udnytte opsigelsesoptioner eller forny leasingkontrakter på favorable vilkår og betingelser
 - begrænsninger i leasingkontrakter; leasingkontrakter kan indeholde begrænsninger, eksempelvis gennem krav til leasingtager om at udarbejde bestemte regnskabsmæssige nøgletal
 - afgivne oplysningers følsomhed over for nøglevariabler; afgivne oplysninger kan være følsomme over for bl.a. fremtidige variable leasingydelser
 - eksponering mod andre risici hidrørende fra leasingkontrakter
 - afvigelser fra branchepraksis; sådanne afvigelser kan f.eks. omfatte usædvanlige eller særlige kontraktvilkår og -betingelser, som påvirker leasingtagers portefølje af leasingkontrakter
 - hvorvidt disse oplysninger fremgår af oplysningerne i det primære årsregnskab eller af noterne; leasingtager behøver ikke at reproducere oplysninger, som allerede er præsenteret andetsteds i årsregnskabet.

- B49 Supplerende oplysninger om variable leasingydelser, som afhængigt af omstændighederne kan være nødvendige for at leve op til oplysningsformålet i afsnit 51, kan omfatte oplysninger, som forbedrer regnskabsbrugernes muligheder for at vurdere bl.a.:
- a) leasingtagers motiver til at anvende variable leasingydelser samt udbredelsen af sådanne ydelser
 - b) variable leasingydelsers relative størrelse sammenlignet med faste ydelser
 - c) nøglevariabler, som variable leasingydelser afhænger af, samt hvorledes ydelserne forventes at variere som følge af ændringer i disse nøglevariabler, og
 - d) andre driftsmæssige og finansielle virkninger af variable leasingydelser.
- B50 Supplerende oplysninger om optioner på forlængelse eller opsigelse, som afhængigt af omstændighederne kan være nødvendige for at leve op til oplysningsformålet i afsnit 51, kan omfatte oplysninger, som forbedrer regnskabsbrugernes muligheder for at vurdere bl.a.:
- a) leasingtagers motiver til at anvende optioner på forlængelse eller opsigelse samt udbredelsen af sådanne optioner
 - b) den relative størrelse af *leasingydelser ved optionsudnyttelse* sammenlignet med leasingydelser
 - c) udbredelsen af udnyttelsen af optioner, som ikke indgår i målingen af leasingforpligtelserne, og
 - d) andre driftsmæssige og finansielle virkninger af sådanne optioner.
- B51 Supplerende oplysninger om restværdigarantier, som afhængigt af omstændighederne kan være nødvendige for at leve op til oplysningsformålet i afsnit 51, kan omfatte oplysninger, som forbedrer regnskabsbrugernes muligheder for at vurdere bl.a.:
- a) leasingtagers motiver til at stille restværdigarantier samt udbredelsen af sådanne garantier
 - b) størrelsen af leasingtagers eksponering mod restværdirisiko
 - c) arten af de underliggende aktiver, for hvilke disse garantier stilles, og
 - d) andre driftsmæssige og finansielle virkninger af sådanne garantier.
- B52 Supplerende oplysninger om sale and leaseback-transaktioner, som afhængigt af omstændighederne kan være nødvendige for at leve op til oplysningsformålet i afsnit 51, kan omfatte oplysninger, som forbedrer regnskabsbrugernes muligheder for at vurdere bl.a.:
- a) leasingtagers motiver til at indgå i sale and leaseback-transaktioner samt udbredelsen af sådanne transaktioner
 - b) de vigtigste vilkår og betingelser i individuelle sale and leaseback-transaktioner
 - c) betalinger, som ikke indgår i målingen af leasingforpligtelserne, og
 - d) virkningen af pengestrømme fra sale and leaseback-transaktioner i regnskabsåret.

Leasinggivers klassifikation af leasingkontrakter (afsnit 61-66)

- B53 Leasinggivers klassifikation af leasingkontrakter i henhold til denne standard er baseret på det omfang, i hvilket risici og fordele forbundet med ejendomsretten til et underliggende aktiv overdrages ved leasingkontrakten. Risici omfatter muligheden for tab fra uudnyttet kapacitet eller teknologisk forældelse og afkastudsving som følge af ændringer i økonomiske forhold. Fordele kan repræsenteres af forventningen om lønsom drift over det underliggende aktivs økonomiske levetid samt om gevinst i form af værdiforøgelse eller realisation af restværdien.
- B54 En leasingkontrakt kan indeholde vilkår og betingelser om at regulere leasingydelserne i forhold til bestemte ændringer, som finder sted mellem indgåelses- og påbegyndelsesdatoen (eksempelvis en ændring i leasinggivers omkostninger vedrørende det underliggende aktiv eller en ændring i dennes omkostninger ved finansiering af leasingkontrakten). Med henblik på klassificering af leasingkontrakten skal virkningen af sådanne ændringer i så fald anses for at have fundet sted på indgåelsesdatoen.

- B55 Når en leasingkontrakt omfatter elementer af både grunde og bygninger, skal leasinggiver efter en separat vurdering særskilt klassificere det enkelte element som en finansiel eller en operationel leasingkontrakt i henhold til afsnit 62-66 og B53-B54. Ved vurderingen af, om det element, der vedrører grunden, skal klassificeres som en operationel eller en finansiel leasingkontrakt, er det vigtigt at tage i betragtning, at grunde normalt har en ubegrænset økonomisk levetid.
- B56 Hvis det er nødvendigt for at foretage klassifikation og regnskabsmæssig behandling af en leasingkontrakt vedrørende grunde og bygninger, skal leasinggiver allokere leasingydelse (herunder eventuelle forudbetalte engangsydelser) til henholdsvis grund- og bygningselementerne i forhold til den relative dagsværdi af lejemålsandelene i leasingkontraktens grundelement og bygningselement på indgåelsesdatoen. Hvis leasingydelserne ikke kan allokeres pålideligt til disse to elementer, skal hele leasingkontrakten klassificeres som en finansiel leasingkontrakt, medmindre det tydeligt fremgår, at begge elementer er operationelle leasingkontrakter. I dette tilfælde klassificeres hele leasingkontrakten som en operationel leasingkontrakt.
- B57 For så vidt angår en leasingkontrakt vedrørende grunde og bygninger, hvor beløbet for grundelementet er uvæsentligt for leasingen, kan leasinggiver behandle grunde og bygninger som én enhed med henblik på klassifikation af leasingkontrakten og klassificere denne som en finansiel eller en operationel leasingkontrakt i henhold til afsnit 62-66 og B53-54. Leasinggiver skal i så fald anse bygningernes økonomiske levetid for at være hele det underliggende aktivs økonomiske levetid.

Klassifikation af fremleasingkontrakter

- B58 Ved klassifikationen af en fremleasingkontrakt skal den mellemliggende leasinggiver klassificere fremleasingkontrakten som en finansiel eller en operationel leasingkontrakt som følger:
- a) hvis den overordnede leasingkontrakt er en kort leasingkontrakt, som virksomheden som leasingtager regnskabsmæssigt har behandlet i henhold til afsnit 6, skal fremleasingkontrakten klassificeres som en operationel leasingkontrakt
 - b) ellers skal fremleasingkontrakten klassificeres med henvisning til det brugsretsaktiv, som den overordnede leasingkontrakt giver anledning til, og ikke med henvisning til det underliggende aktiv (eksempelvis det materielle anlægsaktiv, som er leasingkontraktens genstand).

Appendiks C

Ikrafttrædelsestidspunkt og overgang

Dette appendiks er en integreret del af standarden og har samme gyldighed som de øvrige dele af standarden.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

- C1 Virksomheder skal anvende denne standard for regnskabsår, som begynder den 1. januar 2019 eller derefter. Det er tilladt at anvende den tidligere, hvis virksomheden anvender IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder* på eller før datoen for førstegangsanvendelsen af denne standard. Hvis en virksomhed anvender denne standard tidligere, skal den give oplysning om dette.

OVERGANG

- C2 Med henblik på kravene i afsnit C1-C19 er datoen for førstegangsanvendelsen begyndelsen af det regnskabsår, hvor virksomheden for første gang anvender denne standard.

Definition af en leasingkontrakt

- C3 I praksis er en virksomhed ikke forpligtet til at revurdere, hvorvidt en kontrakt er eller indeholder en leasingkontrakt, på datoen for førstegangsanvendelsen. I stedet kan virksomheden:
- a) anvende denne standard på kontrakter, som tidligere er blevet identificeret som leasingkontrakter i henhold til IAS 17 *Leasingkontrakter* og IFRIC 4 *Vurdering af, om en aftale indeholder en leasingkontrakt*; virksomheden skal anvende overgangskravene i afsnit C5-C18 på sådanne leasingkontrakter
 - b) undlade at anvende denne standard på kontrakter, som ikke tidligere er blevet identificeret som indeholdende en leasingkontrakt i henhold til IAS 17 og IFRIC 4.

- C4 Hvis en virksomhed vælger den i afsnit C3 omhandlede praksis, skal den give oplysning om dette og anvende denne praksis på alle sine kontrakter. Virksomheden skal som følge heraf kun anvende kravene i afsnit 9-11 på kontrakter, som er indgået (eller ændret) på eller efter datoen for førstegangsanvendelsen.

Leasingtagere

- C5 En leasingtager skal anvende denne standard på sine leasingkontrakter enten:
- a) med tilbagevirkende kraft på hvert tidligere regnskabsår, der er præsenteret i henhold til IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl*, eller
 - b) med tilbagevirkende kraft, idet den samlede virkning af førstegangsanvendelsen af standarden indregnes på datoen for førstegangsanvendelsen, jf. afsnit C7-C13.
- C6 Leasingtager skal anvende valget i afsnit C5 konsekvent på alle de leasingkontrakter, hvor denne er leasingtager.
- C7 Hvis leasingtager vælger at anvende denne standard i overensstemmelse med afsnit C5, litra b), skal denne ikke tilpasse sammenligningstal. Leasingtager skal i stedet indregne den samlede virkning af førstegangsanvendelsen af denne standard som en regulering primo i overført resultat (eller et andet element af egenkapitalen, alt efter hvad der er hensigtsmæssigt) på datoen for førstegangsanvendelsen.

Leasingkontrakter, som tidligere er klassificeret som operationelle leasingkontrakter

- C8 Hvis leasingtager vælger at anvende denne standard i overensstemmelse med afsnit C5, litra b), skal denne:
- a) indregne en leasingforpligtelse på datoen for førstegangsanvendelsen for leasingkontrakter, som tidligere er klassificeret som operationelle leasingkontrakter i henhold til IAS 17; leasingtager skal måle den pågældende leasingforpligtelse til nutidsværdien af de resterende leasingydelser diskonteret ved anvendelse af leasingtagers marginale lånerente på datoen for førstegangsanvendelsen
 - b) indregne et brugsretsaktiv på datoen for førstegangsanvendelsen for leasingkontrakter, som tidligere er klassificeret som operationelle leasingkontrakter i henhold til IAS 17; leasingtager skal fra kontrakt til kontrakt vælge at måle dette brugsretsaktiv til enten:
 - i) dets regnskabsmæssige værdi, som om standarden havde været anvendt siden påbegyndelsesdatoen, men diskonteret ved anvendelse af leasingtagers marginale lånerente på datoen for førstegangsanvendelsen eller
 - ii) et beløb svarende til leasingforpligtelsen justeret for eventuelle forudbetalte eller skyldige leasingydelser vedrørende den pågældende leasingkontrakt, som er indregnet i opgørelsen af finansiel stilling umiddelbart før datoen for førstegangsanvendelsen
 - c) anvende IAS 36 *Værdiforringelse af aktiver* på brugsretsaktiver på datoen for førstegangsanvendelsen, medmindre leasingtager anvender praksis i afsnit C10, litra b).
- C9 Uanset kravene i afsnit C8 gælder det for leasingkontrakter, som tidligere er klassificeret som operationelle leasingkontrakter i henhold til IAS 17, at leasingtager:
- a) ikke er forpligtet til at foretage justeringer for overgang for leasingkontrakter, hvor det underliggende aktiv har en lav værdi (jf. afsnit B3-B8), og som regnskabsmæssigt vil blive behandlet i henhold til afsnit 6; leasingtager skal regnskabsmæssigt behandle sådanne leasingkontrakter i henhold til denne standard fra datoen for førstegangsanvendelsen
 - b) ikke er forpligtet til at foretage justeringer for overgang for leasingkontrakter, som tidligere regnskabsmæssigt er blevet behandlet som investeringsejendomme ved anvendelse af dagsværdimodellen i IAS 40 *Investeringsejendomme*; leasingtager skal regnskabsmæssigt behandle det brugsretsaktiv og den leasingforpligtelse, som sådanne leasingkontrakter giver anledning til, i henhold til IAS 40 og denne standard fra datoen for førstegangsanvendelsen
 - c) skal måle brugsretsaktivet til dagsværdi på datoen for førstegangsanvendelsen for leasingkontrakter, som tidligere regnskabsmæssigt er blevet behandlet som operationelle leasingkontrakter i henhold til IAS 17, og som regnskabsmæssigt vil blive behandlet som investeringsejendomme ved anvendelse af dagsværdimodellen i IAS 40 fra datoen for førstegangsanvendelsen; leasingtager skal regnskabsmæssigt behandle det brugsretsaktiv og den leasingforpligtelse, som sådanne leasingkontrakter giver anledning til, i henhold til IAS 40 og denne standard fra datoen for førstegangsanvendelsen.

- C10 En leasingtager kan anvende en eller flere af de følgende praksisser, når denne standard anvendes med tilbagevirkende kraft i overensstemmelse med afsnit C5, litra b), på leasingkontrakter, som tidligere er klassificeret som operationelle leasingkontrakter i henhold til IAS 17. Leasingtager kan for den enkelte kontrakt vælge mellem følgende praksisser:
- a) leasingtager kan anvende en fælles diskonteringsats på en portefølje af leasingkontrakter med nogenlunde ensartede karakteristika (såsom leasingkontrakter med samme resterende leasingperiode for samme kategori af underliggende aktiver under lignende økonomiske rammer)
 - b) leasingtager kan anvende sin vurdering af, hvorvidt leasingkontrakter er tabsgivende i henhold til IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver* umiddelbart før datoen for førstegangsanvendelsen, som et alternativ til at foranstalte en gennemgang for værdiforringelse; hvis leasingtager vælger denne praksis, skal denne justere brugsretsaktivet på datoen for førstegangsanvendelsen for en eventuel hensættelse til en tabsgivende kontrakt, som er indregnet i opgørelsen af finansiel stilling umiddelbart før datoen for førstegangsanvendelsen
 - c) leasingtager kan vælge ikke at anvende kravene i afsnit C8 på leasingkontrakter, hvis leasingperiode udløber inden for 12 måneder fra datoen for førstegangsanvendelsen; i så fald skal leasingtager:
 - i) regnskabsmæssigt behandle de pågældende leasingkontrakter på samme måde som korte leasingkontrakter, jf. afsnit 6, og
 - ii) medtage omkostningerne i forbindelse med disse leasingkontrakter i oplysningerne om omkostninger vedrørende korte leasingkontrakter i det regnskabsår, der indbefatter datoen for førstegangsanvendelsen
 - d) leasingtager kan udelukke direkte startomkostninger fra målingen af brugsretsaktivet på datoen for førstegangsanvendelsen
 - e) leasingtager kan støtte sig til erfaringer, f.eks. i forbindelse med fastsættelsen af leasingperioden, såfremt kontrakten indeholder optioner på at forlænge eller opsigte leasingkontrakten.

Leasingkontrakter, som tidligere er klassificeret som finansielle leasingkontrakter

- C11 Hvis en leasingtager vælger at anvende denne standard i overensstemmelse med afsnit C5, litra b), på leasingkontrakter, som er klassificeret som finansielle leasingkontrakter i henhold til IAS 17, skal brugsretsaktivets og leasingforpligtelsens regnskabsmæssige værdi på datoen for førstegangsanvendelsen være det leasede aktivs og leasingforpligtelsens regnskabsmæssige værdi umiddelbart før nævnte dato målt i henhold til IAS 17. For sådanne leasingkontrakter skal leasingtager regnskabsmæssigt behandle brugsretsaktivet og leasingforpligtelsen i henhold til denne standard fra datoen for førstegangsanvendelsen.

Oplysninger

- C12 Hvis en leasingtager vælger at anvende denne standard i overensstemmelse med afsnit C5, litra b), skal leasingtager fremlægge oplysninger om førstegangsanvendelse i henhold til afsnit 28 i IAS 8, bortset fra oplysningerne i afsnit 28, litra f), i IAS 8. I stedet for oplysningerne i afsnit 28, litra f), i IAS 8 skal leasingtager oplyse om:
- a) det vægtede gennemsnit for leasingtagers marginale lånerente anvendt på leasingforpligtelser indregnet i opgørelsen af finansiel stilling på datoen for førstegangsanvendelsen og
 - b) i form af en redegørelse — eventuelle forskelle mellem:
 - i) forpligtelser i henhold til operationelle leasingkontrakter, hvorom der er oplyst i henhold til IAS 17 ved afslutningen af det regnskabsår, der ligger umiddelbart forud for datoen for førstegangsanvendelsen, diskonteret ved anvendelse af den marginale lånerente på datoen for førstegangsanvendelsen, jf. afsnit C8, litra a), og
 - ii) leasingforpligtelser indregnet i opgørelsen af finansiel stilling på datoen for førstegangsanvendelsen.
- C13 Hvis en leasingtager anvender en eller flere af praksisserne i afsnit C10, skal denne give oplysning om dette.

Leasinggivere

- C14 Med forbehold af afsnit C15 er leasinggiver ikke forpligtet til at foretage justeringer for overgang for leasingkontrakter, hvor denne er leasinggiver, og skal regnskabsmæssigt behandle sådanne leasingkontrakter i henhold til denne standard fra datoen for førstegangsanvendelsen.
- C15 En mellemliggende leasinggiver skal:
- a) revurdere fremleasingkontrakter, som er klassificeret som operationelle leasingkontrakter i henhold til IAS 17, og som er gældende på datoen for førstegangsanvendelsen, med henblik på at afgøre, hvorvidt den enkelte fremleasingkontrakt bør klassificeres som en operationel eller en finansiell leasingkontrakt i henhold til denne standard; den mellemliggende leasinggiver skal foretage denne vurdering på datoen for førstegangsanvendelsen på grundlag af de på denne dato resterende vilkår og betingelser for den overordnede leasingkontrakt og fremleasingkontrakten
 - b) for fremleasingkontrakter, som er klassificeret som operationelle leasingkontrakter i henhold til IAS 17, men som i henhold til denne standard er finansielle leasingkontrakter — regnskabsmæssigt behandle fremleasingkontrakten som en ny finansiell leasingkontrakt indgået på datoen for førstegangsanvendelsen.

Sale and leaseback-transaktioner før datoen for førstegangsanvendelsen

- C16 En virksomhed skal ikke revurdere sale and leaseback-transaktioner indgået før datoen for førstegangsanvendelsen med henblik på at afgøre, hvorvidt overdragelsen af det underliggende aktiv opfylder kravene i IFRS 15 til regnskabsmæssigt at blive behandlet som et salg.
- C17 Hvis en sale and leaseback-transaktion regnskabsmæssigt blev behandlet som et salg og en finansiell leasingkontrakt i henhold til IAS 17, skal sælger/leasingtager:
- a) regnskabsmæssigt behandle leaseback-transaktionen på samme måde, som denne behandler enhver anden finansiell leasingkontrakt, som er gældende på datoen for førstegangsanvendelsen, og
 - b) fortsat afskrive en eventuel gevinst ved salget over leasingperioden.
- C18 Hvis en sale and leaseback-transaktion regnskabsmæssigt blev behandlet som et salg og en operationel leasingkontrakt i henhold til IAS 17, skal sælger/leasingtager:
- a) regnskabsmæssigt behandle leaseback-transaktionen på samme måde, som den behandler enhver anden operationel leasingkontrakt, som er gældende på datoen for førstegangsanvendelsen, og
 - b) justere leaseback-brugsretsaktivet for udskudte gevinster eller tab som følge af ikke-markedsmæssige vilkår, som er indregnet i opgørelsen af finansiell stilling umiddelbart før datoen for førstegangsanvendelsen.

Tidligere indregnede beløb vedrørende virksomhedssammenslutninger

- C19 Hvis en leasingtager tidligere har indregnet et aktiv eller en forpligtelse i henhold til IFRS 3 *Virksomhedssammenslutninger* som følge af gunstige eller ugunstige vilkår for en operationel leasingkontrakt, som er overtaget som led i en virksomhedssammenslutning, skal leasingtager ophøre med at indregne det pågældende aktiv eller den pågældende forpligtelse og justere brugsretsaktivets regnskabsmæssige værdi med et tilsvarende beløb på datoen for førstegangsanvendelsen.

Henvisninger til IFRS 9

- C20 Hvis en virksomhed anvender denne standard, men endnu ikke anvender IFRS 9 *Finansielle instrumenter*, læses enhver henvisning i denne standard til IFRS 9 som en henvisning til IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling*.

OPHÆVELSE AF ANDRE STANDARDS

- C21 Denne standard erstatter følgende standarder og fortolkningsbidrag:
- a) IAS 17 *Leasingkontrakter*
 - b) IFRIC 4 *Vurdering af, om en aftale indeholder en leasingkontrakt*
 - c) SIC-15 *Operationelle leasingkontrakter — Incitament og*
 - d) SIC-27 *Vurdering af indholdet af transaktioner, som har juridisk form af en leasingkontrakt*

Appendiks D

Ændringer til andre standarder

I dette appendiks beskrives de ændringer af øvrige standarder, der følger af IASB's udarbejdelse af denne standard. En virksomhed skal anvende disse ændringer for regnskabsår, som begynder den 1. januar 2019 eller derefter. Hvis en virksomhed anvender denne standard i et tidligere regnskabsår, finder ændringerne ligeledes anvendelse for det tidligere regnskabsår.

En virksomhed må ikke anvende IFRS 16, før den anvender IFRS 15 Omsætning fra kontrakter med kunder (se afsnit C1).

For standarder, som var gældende den 1. januar 2016, præsenteres ændringerne i dette appendiks følgelig på grundlag af den tekst til de omhandlede standarder, som var gældende den 1. januar 2016 som ændret ved IFRS 15. Teksten til de omhandlede standarder i appendikset indeholder ingen andre ændringer, som ikke var gældende den 1. januar 2016.

For standarder, som ikke var gældende den 1. januar 2016, præsenteres ændringerne i dette appendiks på grundlag af teksten til første offentliggørelse af de omhandlede standarder som ændret ved IFRS 15. Teksten til de omhandlede standarder i appendikset indeholder ingen andre ændringer, som ikke var gældende den 1. januar 2016.

IFRS 1 Førstegangsanvendelse af IFRS

Afsnit 30 ændres, og afsnit 39AB tilføjes.

Anvendelse af dagsværdi som fastsat kostpris

30. Hvis en virksomhed i sin IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling anvender dagsværdien som *fastsat kostpris* for et materielt anlægsaktiv, en investeringsejendom, et immaterielt aktiv eller et brugsretsaktiv (se afsnit D5 og D7), skal virksomhedens første IFRS-årsregnskab oplyse følgende for hver regnskabspost i IFRS-åbningsopgørelsen af finansiell stilling:

a) ...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 39AB IFRS 16 *Leasingkontrakter*, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 30, C4, D1, D7, D8B og D9, ophævelse af afsnit D9A og tilføjelse af afsnit D9B-D9E. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

Afsnit C4 ændres.

Undtagelser for virksomhedssammenslutninger

...

- C4 Såfremt en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, ikke anvender IFRS 3 med tilbagevirkende kraft for en tidligere virksomhedssammenslutning, har det følgende konsekvenser for virksomhedssammenslutningen:

a) ...

- f) Hvis et overtaget aktiv eller en overtaget forpligtelse i en tidligere virksomhedssammenslutning ikke blev indregnet i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper, har det ikke en fastsat kostpris på nul i IFRS-åbningsopgørelsen af finansiell stilling. I stedet skal den overtagende virksomhed foretage indregning og måling i den konsoliderede opgørelse af finansiell stilling på samme grundlag, som IFRS-standarderne kræver for den overtagne virksomheds opgørelse af finansiell stilling. Følgende eksempler illustrerer dette: Hvis den overtagende virksomhed ikke i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper havde aktiveret leasingkontrakter, som den havde erhvervet ved en tidligere virksomhedssammenslutning, og hvor

den overtagne virksomhed var leasingtager, skal virksomheden aktivere disse leasingkontrakter i sit konsoliderede årsregnskab, som det kræves af IFRS 16 *Leasingkontrakter* for den overtagne virksomhed i dennes IFRS-åbningsopgørelse af finansiell stilling. Tilsvarende gælder det, at hvis den overtagende virksomhed ikke i overensstemmelse med tidligere regnskabsprincipper havde indregnet en eventualforpligtelse, der stadig eksisterer på tidspunktet for overgangen til IFRS-standarderne, skal den overtagende virksomhed indregne denne eventualforpligtelse pr. dette tidspunkt, medmindre IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver* forbyder indregning i den overtagne virksomheds årsregnskab. Omvendt, hvis et aktiv eller en forpligtelse indgik i goodwill i overensstemmelse med de tidligere regnskabsprincipper, men ville være indregnet separat i henhold til IFRS 3, indgår dette aktiv eller denne forpligtelse i goodwill, medmindre IFRS kræver, at det indregnes i den overtagne virksomheds årsregnskab.

g) ...

I appendiks D ændres afsnit D1, D7, D8B og D9. Afsnit D9A ophæves. Afsnit D9B-D9E tilføjes.

Undtagelser fra andre IFRS-standarder

...

D1 En virksomhed kan vælge at anvende en eller flere af følgende undtagelser:

a) ...

d) leasingkontrakter (afsnit D9 og D9B-D9E)

...

Fastsat kostpris

...

D7 De valg, som beskrives i afsnit D5 og D6, kan også foretages for:

a) investeringsejendomme, hvis virksomheden vælger at anvende kostprismodellen i IAS 40 *Investeringsejendomme*

aa) brugsretsaktiver (IFRS 16 *Leasingkontrakter*) og

b) ...

...

D8B Nogle virksomheder har regnskabsposter vedrørende materielle anlægsaktiver, brugsretsaktiver eller immaterielle aktiver, som anvendes, eller tidligere blev anvendt, i aktiviteter underlagt takstregulering. Den regnskabsmæssige værdi af sådanne aktiver kan omfatte beløb, som blev fastlagt i henhold til tidligere regnskabsprincipper, men som ikke opfylder kriterierne for aktivering i overensstemmelse med IFRS. Hvis dette er tilfældet, kan virksomheder, der anvender IFRS for første gang, vælge som fastsat kostpris at anvende den regnskabsmæssige værdi af et sådant aktiv på datoen for overgangen til IFRS som opgjort i henhold til de tidligere regnskabsprincipper. Virksomheder, der anvender denne undtagelse for en regnskabspost, behøver ikke at anvende den for alle regnskabsposter. På tidspunktet for overgangen til IFRS skal en virksomhed udføre en test for værdiforringelse i overensstemmelse med IAS 36 for hvert aktiv, som denne undtagelse anvendes for. For så vidt angår dette afsnit, er aktiviteter underlagt takstregulering, hvis de styres af en ramme for fastsættelse af de priser, som kunder kan afkræves for varer eller tjenesteydelser, og denne ramme er underlagt en takstmyndigheds overvågning og/eller godkendelse (jf. definition i IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts*).

Leasingkontrakter

D9 En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, kan vurdere, om en kontrakt, som eksisterede på tidspunktet for overgangen til IFRS, indeholder en leasingkontrakt ved at anvende afsnit 9-11 i IFRS 16 på de pågældende kontrakter på baggrund af de foreliggende forhold og omstændigheder på det tidspunkt.

D9A [Ophævet]

D9B Når en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, og som er leasingtager, indregner leasingforpligtelser og brugsretsaktiver, kan den anvende følgende metode på alle sine leasingkontrakter (med forbehold af den i afsnit D9D beskrevne praksis):

a) måle en leasingforpligtelse på tidspunktet for overgangen til IFRS; en leasingtager, som anvender denne metode, skal måle den pågældende leasingforpligtelse til nutidsværdien af de resterende leasingydelser (jf. afsnit D9E) diskonteret ved anvendelse af leasingtagers marginale lånerente (jf. afsnit D9E) på tidspunktet for overgangen til IFRS

- b) måle et brugsretsaktiv på tidspunktet for overgangen til IFRS; leasingtager skal for den enkelte kontrakt vælge at måle dette brugsretsaktiv til enten:
- i) dets regnskabsmæssige værdi, som om IFRS 16 havde været anvendt siden leasingkontraktens påbegyndelsesdato (jf. afsnit D9E), men diskonteret ved anvendelse af leasingtagers marginale lånerente på tidspunktet for overgangen til IFRS eller
 - ii) et beløb svarende til leasingforpligtelsen justeret for eventuelle forudbetalte eller skyldige leasingydelser vedrørende den pågældende leasingkontrakt, som er indregnet i opgørelsen af finansiel stilling umiddelbart før tidspunktet for overgangen til IFRS
- c) anvende IAS 36 på brugsretsaktiver på tidspunktet for overgangen til IFRS.
- D9C Uanset kravene i afsnit D9B skal en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, og som er leasingtager, måle brugsretsaktivet til dagsværdi på tidspunktet for overgangen til IFRS i forbindelse med leasingkontrakter, som er omfattet af definitionen af investeringsejendomme i IAS 40, og som måles efter dagsværdimodellen i IAS 40 fra tidspunktet for overgangen til IFRS.
- D9D En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, og som er leasingtager, kan for den enkelte kontrakt anvende én eller flere af følgende muligheder på tidspunktet for overgangen til IFRS:
- a) anvende en fælles diskonteringssats på en portefølje af leasingkontrakter med nogenlunde ensartede karakteristika (eksempelvis samme resterende leasingperiode for samme kategori af underliggende aktiver under lignende økonomiske rammer)
 - b) vælge ikke at anvende kravene i afsnit D9B på leasingkontrakter, hvis leasingperiode (se afsnit D9E) udløber inden for 12 måneder fra tidspunktet for overgangen til IFRS; virksomheden skal i stedet regnskabsmæssigt behandle (herunder oplyse om) disse leasingkontrakter, som om de var korte leasingkontrakter, som regnskabsmæssigt behandles i henhold til afsnit 6 i IFRS 16
 - c) vælge ikke at anvende kravene i afsnit D9B på leasingkontrakter, hvor det underliggende aktiv har en lav værdi (jf. afsnit B3-B8 i IFRS 16); virksomheden skal i stedet regnskabsmæssigt behandle (herunder oplyse om) disse leasingkontrakter i henhold til afsnit 6 i IFRS 16
 - d) udelukke direkte startomkostninger (se afsnit D9E) fra målingen af brugsretsaktivet på tidspunktet for overgangen til IFRS
 - e) støtte sig til erfaringer, f.eks. i forbindelse med fastsættelsen af leasingperioden, såfremt kontrakten indeholder optioner på at forlænge eller opsige leasingkontrakten.
- D9E Leasingydelser, leasingtager, leasingtagers marginale lånerente, leasingkontraktens påbegyndelsesdato, direkte startomkostninger og leasingperiode er definerede termer i IFRS 16 og anvendes i denne standard i samme betydning.

IFRS 3 Virksomhedssammenslutninger

Afsnit 14 og 17 ændres, og afsnit 28A og 28B og de tilhørende overskrifter samt afsnit 64M tilføjes.

Indregningsbestemmelser

...

14. Afsnit B31-B40 indeholder vejledning om indregning af immaterielle aktiver. Afsnit 22-28B angiver de typer identificerbare aktiver og forpligtelser, der indeholder poster, for hvilke denne standard tillader begrænsede undtagelser fra princippet og betingelserne for indregning.

Klassifikation af identificerbare aktiver og forpligtelser overtaget ved en virksomhedssammenslutning

...

17. Denne standard tillader to undtagelser fra princippet i afsnit 15:
- a) klassifikation af en leasingkontrakt, hvor den overtagne virksomhed er leasinggiver, som enten en operationel leasingkontrakt eller en finansiel leasingkontrakt i overensstemmelse med IFRS 16 *Leasingkontrakter* og
 - b) ...

Leasingkontrakter, hvor den overtagne virksomhed er leasingtager

- 28A Den overtagende virksomhed skal indregne brugsretsaktiver og leasingforpligtelser vedrørende leasingkontrakter identificeret i overensstemmelse med IFRS 16, hvor den overtagne virksomhed er leasingtager. Den overtagende virksomhed er ikke forpligtet til at indregne brugsretsaktiver og leasingforpligtelser vedrørende:
- a) leasingkontrakter, hvis leasingperiode (som defineret i IFRS 16) udløber inden for 12 måneder fra overtagelsestidspunktet, eller
 - b) leasingkontrakter, hvor det underliggende aktiv har en lav værdi (som beskrevet i afsnit B3-B8 i IFRS 16).
- 28B Den overtagende virksomhed skal måle leasingforpligtelsen til nutidsværdien af de resterende leasingydelse (som defineret i IFRS 16), som om den overtagne leasingkontrakt var en ny leasingkontrakt på overtagelsestidspunktet. Den overtagende virksomhed skal måle brugsretsaktivet til samme værdi som leasingforpligtelsen, idet værdien justeres, så den afspejler gunstige eller ugunstige vilkår for leasingkontrakten i forhold til markedsvilkårene.

Ikrafttrædelsestidspunkt

...

- 64M IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 14, 17, B32 og B42, ophævelse af afsnit B28-B30 og de tilhørende overskrifter og tilføjelse af afsnit 28A-28B og de tilhørende overskrifter. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

I appendiks B ophæves afsnit B28-B30 og de tilhørende overskrifter, og afsnit B32 og B42 ændres.

B28 [Ophævet]

B29 [Ophævet]

B30 [Ophævet]

Immaterielle aktiver

...

- B32 Et immaterielt aktiv, der opfylder det kontraktligt-juridiske kriterium er identificerbart, selv om aktivet er ikke-overdrageligt eller ikke er udskilleligt fra den overtagne virksomhed eller fra andre rettigheder og forpligtelser. Eksempelvis:
- a) [ophævet]
 - b) ...

Aktiver, der er genstand for operationelle leasingkontrakter, hvor den overtagne virksomhed er leasinggiver

- B42 Ved målingen af et aktivs dagsværdi på overtagelsestidspunktet, såsom en bygning eller et patent, der er genstand for en operationel leasingkontrakt, hvor den overtagne virksomhed er leasinggiver, skal den overtagende virksomhed tage højde for leasingkontraktens vilkår. Den overtagende virksomhed skal ikke indregne et separat aktiv eller en separat forpligtelse, hvis vilkårene for den operationelle leasingkontrakt enten er gunstige eller ugunstige sammenlignet med markedsvilkårene.

IFRS 4 Forsikringskontrakter

Afsnit 4 som ændret ved IFRS 15 ændres, og afsnit 41I tilføjes.

ANVENDELSESOMRÅDE

...

4. Virksomheden skal ikke anvende denne standard på:
- a) ...
 - c) kontraktlige rettigheder eller kontraktlige forpligtelser, som er betinget af den fremtidige brug af eller ret til at bruge et ikke-finansielt aktiv (eksempelvis visse licenser, royalties, variable leasingydelser og lignende poster), samt leasingtagers restværdigaranti, der er indbygget i en leasingkontrakt (jf. IFRS 16 *Leasingkontrakter*, IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder* og IAS 38 *Immaterielle aktiver*)
 - d) ...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

...

- 41I IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 4. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IFRS 7 Finansielle instrumenter: Oplysninger

Afsnit 29 ændres, og afsnit 44CC tilføjes.

Dagsværdi

...

29. Der skal ikke oplyses om dagsværdien:
- a) ...
 - b) for investeringer i egenkapitalinstrumenter, som ikke har en officiel kurs på et aktivt marked for samme type instrument (dvs. et niveau 1-input), eller dermed forbundne afledte finansielle instrumenter, som måles til kostpris i overensstemmelse med IAS 39, fordi deres dagsværdi ikke kan måles pålideligt, eller
 - c) for kontrakter med skønsmæssig deltagelse (som beskrevet i IFRS 4), hvis dagsværdien af dette element ikke kan måles pålideligt, eller
 - d) for leasingforpligtelser.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

...

- 44CC IFRS 16 *Leasingkontrakter*, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 29 og B11D. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

I appendiks B ændres afsnit B11D.

Kvantitative oplysninger om likviditetsrisiko (afsnit 34(a) samt 39(a) og (b))

...

- B11D De kontraktlige beløb, der oplyses i løbetidsanalysen i overensstemmelse med afsnit 39(a) og (b), er de kontraktlige udiskonterede pengestrømme, eksempelvis:
- a) bruttobeløbet for leasingforpligtelser (før fradrag af finansieringsomkostninger)
 - b) ...

IFRS 9 Finansielle instrumenter

Afsnit 2.1 og 5.5.15 ændres, og afsnit 7.1.5 tilføjes.

Kapitel 2 Anvendelsesområde

- 2.1. Denne standard anvendes af alle virksomheder på alle typer finansielle instrumenter med undtagelse af:
- a) ...
 - b) rettigheder og forpligtelser i henhold til leasingkontrakter, hvor IFRS 16 *Leasingkontrakter* finder anvendelse. Dog gælder følgende:
 - i) for finansielle leasingtilgodehavender (dvs. nettoinvesteringer i finansielle leasingkontrakter) og operationelle leasingtilgodehavender, som er indregnet af leasinggiver, finder kravene i denne standard vedrørende ophør af indregning og værdiforringelse anvendelse
 - ii) for leasingforpligtelser, som er indregnet af leasingstager, finder bestemmelserne i afsnit 3.3.1 i denne standard vedrørende ophør af indregning anvendelse, og
 - iii) for afledte finansielle instrumenter, som er indbygget i leasingkontrakter, finder kravene i denne standard vedrørende indbyggede afledte finansielle instrumenter anvendelse.
 - c) ...

Forenklet fremgangsmåde for tilgodehavender fra salg, kontraktaktiver og leasingtilgodehavender

- 5.5.15. Uanset afsnit 5.5.3 og 5.5.5 skal en virksomhed altid måle hensættelsen til tab til et beløb, der svarer til de forventede kredittab i løbetiden for:
- a) ...
 - b) leasingtilgodehavender, der hidrører fra transaktioner, der falder inden for anvendelsesområdet for IFRS 16, hvis virksomheden i sin regnskabspraksis vælger at måle hensættelsen til tab til et beløb, der svarer til de forventede kredittab i løbetiden. Denne regnskabspraksis skal anvendes på alle leasingtilgodehavender, men kan anvendes separat på tilgodehavender fra finansielle og operationelle leasingkontrakter.

...

7.1. IKRAFTTRÆDESESDATO

...

- 7.1.5. IFRS 16, udstedt i maj 2016, medførte ændring af afsnit 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 og B5.5.46. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

I appendiks B ændres afsnit B4.3.8, B5.5.34 og B5.5.46.

Indbyggede afledte finansielle instrumenter (afsnit 4.3)

...

- B4.3.8 De økonomiske karakteristika og risici ved et indbygget afledt finansielt instrument er nært forbundet med hovedkontraktens økonomiske karakteristika og risici i nedenstående eksempler. I disse eksempler behandler virksomheden ikke regnskabsmæssigt det indbyggede afledte finansielle instrument separat fra hovedkontrakten.
- a) ...
 - f) Et indbygget afledt finansielt instrument i en hovedleasingkontrakt er nært forbundet med hovedkontrakten, hvis det indbyggede afledte finansielle instrument er i) et inflationsbestemt indeks, som eksempelvis indeksering af leasingydelse i forhold til et forbrugerprisindeks (forudsat at leasingkontrakten ikke er gearret, og indekseringen vedrører inflation i virksomhedens egne økonomiske omgivelser), ii) variable leasingydelse baseret på relateret omsætning eller iii) variable leasingydelse baseret på variable rentesatser.
 - g) ...

Forventede kredittab

...

- B5.5.34 Ved måling af en hensættelse til tab for et leasingtilgodehavende, skal de pengestrømme, der bruges til at bestemme de forventede kredittab, stemme overens med de pengestrømme, der bruges til at måle leasingtilgodehavendet i overensstemmelse med IFRS 16 *Leasingkontrakter*.

...

Den tidsmæssige værdi af pengene

...

- B5.5.46 Forventede kredittab på leasingtilgodehavender diskonteres med den samme diskonteringssats, der blev brugt til måling af leasingtilgodehavendet i overensstemmelse med IFRS 16.

...

IFRS 13 Måling af dagsværdi

Afsnit 6 ændres.

ANVENDELSESOMRÅDE

...

6. Kravene om måling og oplysninger i denne standard finder ikke anvendelse på følgende:
- a) ...
 - b) leasing, der regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med IFRS 16 *Leasingkontrakter*, og
 - c) ...

I appendiks C tilføjes afsnit C6.

Ikrafttrædelsestidspunkt og overgang

...

- C6 IFRS 16 *Leasingkontrakter*, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 6. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IFRS 15 Omsætning fra kontrakter med kunder

Afsnit 5 og 97 ændres.

ANVENDELSESOMRÅDE

5. En virksomhed skal anvende denne standard på alle kontrakter med kunder undtagen følgende:
- a) leasingkontrakter, som er omfattet af IFRS 16 *Leasingkontrakter*
 - b) ...

Omkostninger forbundet med opfyldelse af en kontrakt

...

97. Omkostninger, som direkte kan henføres til en kontrakt (eller en specifik, forventet kontrakt) omfatter følgende:
- a) ...

- c) allokerede omkostninger, som direkte kan henføres til kontrakten eller kontraktaktiviteter (f.eks. omkostninger vedrørende kontraktstyring og -overvågning, forsikring og afskrivning på værktøj, udstyr og brugsretsaktiver anvendt i forbindelse med opfyldelse af kontrakten)

d) ...

I appendiks B ændres afsnit B66 og B70.

En forward eller en call-option

B66 Hvis en virksomhed har en forpligtelse eller en ret til at genkøbe et aktiv (en forward eller en call-option), får kunden ikke kontrol over aktivet, fordi der for kunden er begrænsede muligheder for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, aktivet, selv om kunden kan være i fysisk besiddelse af aktivet. Virksomheden skal derfor regnskabsmæssigt behandle kontrakten som enten:

- a) en leasingkontrakt i henhold til IFRS 16 *Leasingkontrakter*, hvis virksomheden kan eller skal genkøbe aktivet for et beløb, der er mindre end den oprindelige salgspris for aktivet, medmindre kontrakten udgør en del af en sale and leaseback-transaktion. Hvis kontrakten udgør en del af en sale and leaseback-transaktion, skal virksomheden fortsat indregne aktivet og skal indregne en finansiel forpligtelse for eventuelle vederlag, som modtages fra kunden. Virksomheden skal regnskabsmæssigt behandle den finansielle forpligtelse i henhold til IFRS 9; eller

b) ...

En put-option

B70 Hvis en virksomhed har en forpligtelse til at genkøbe aktivet på kundens anmodning (en put-option) til en lavere pris end aktivets oprindelige salgspris, skal virksomheden ved kontraktindgåelsen tage hensyn til, hvorvidt kunden har et væsentligt økonomisk incitament til at udnytte denne rettighed. Når kunden udnytter rettigheden, betaler han i realiteten virksomheden vederlag for retten til at bruge et bestemt aktiv i en periode. Hvis kunden har et væsentligt økonomisk incitament til at udnytte rettigheden, skal virksomheden derfor regnskabsmæssigt behandle kontrakten som en leasingkontrakt i henhold til IFRS 16, medmindre kontrakten udgør en del af en sale and leaseback-transaktion. Hvis kontrakten udgør en del af en sale and leaseback-transaktion, skal virksomheden fortsat indregne aktivet og skal indregne en finansiel forpligtelse for eventuelle vederlag, som modtages fra kunden. Virksomheden skal regnskabsmæssigt behandle den finansielle forpligtelse i henhold til IFRS 9.

...

I appendiks C tilføjes afsnit C1A.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

C1A IFRS 16 *Leasingkontrakter*, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 5, 97, B66 og B70. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

IAS 1 Præsentation af årsregnskaber

Afsnit 123 ændres, og afsnit 139Q tilføjes.

Oplysning om anvendt regnskabspraksis

...

123. Som led i anvendelsen af virksomhedens regnskabspraksis foretager ledelsen forskellige vurderinger, ud over skønsmæssige vurderinger, som kan have væsentlig indvirkning på de beløb, som ledelsen har indregnet i årsregnskabet. Ledelsen foretager eksempelvis vurderinger i sin afgørelse af:

a) ...

- b) hvornår alle væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til finansielle aktiver og, for leasinggivere, aktiver, der er genstand for leasingkontrakter, overdrages til andre virksomheder, og
- c) ...

OVERGANG OG IKRAFTTRÆDELSESDATO

...

- 139Q IFRS 16 *Leasingkontrakter*, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 123. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IAS 2 Varebeholdninger

Afsnit 12 ændres, og afsnit 40G tilføjes.

Forarbejdningsomkostninger

12. Varebeholdningernes forarbejdningsomkostninger omfatter omkostninger direkte forbundet med produktionen af de enkelte enheder, eksempelvis direkte løn. De omfatter ligeledes en systematisk allokering af faste og variable indirekte produktionsomkostninger, der afholdes for at forarbejde råvarer til færdigvarer. Faste indirekte produktionsomkostninger er indirekte produktionsomkostninger, der er relativt upåvirkede af ændringer i produktionsomfang, såsom afskrivninger på og vedligeholdelse af fabriksbygninger, driftsmidler og brugsretsaktiver anvendt i produktionsprocessen samt omkostninger til produktionsledelse og administration. Variable indirekte produktionsomkostninger er de indirekte produktionsomkostninger, der påvirkes direkte eller tilnærmelsesvis direkte af produktionsomfanget, såsom indirekte materialer og indirekte løn.

...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 40G IFRS 16 *Leasingkontrakter*, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 12. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IAS 7 Pengestrømsopgørelsen

Afsnit 17 og 44 ændres, og afsnit 59 tilføjes.

Finansieringsaktivitet

17. Separat oplysning om pengestrømme fra finansieringsaktivitet er vigtig, fordi dette er nyttigt ved forudsigelsen af fremtidige krav om pengestrømme fra indskydere af kapital i virksomheden. Pengestrømme fra finansieringsaktivitet kan eksempelvis omfatte:
- a) ...
 - e) udbetalinger fra leasingtager til reduktion af den udestående forpligtelse vedrørende en leasingkontrakt.

IKKE-LIKVIDE TRANSAKTIONER

...

44. Mange investerings- og finansieringsaktiviteter har ikke en direkte virkning på de aktuelle pengestrømme, selv om de påvirker virksomhedens kapital- og aktivstruktur. Udeholdelse af ikke-likvide transaktioner fra pengestrømsopgørelsen er i overensstemmelse med formålet med pengestrømsopgørelsen, da sådanne poster ikke medfører pengestrømme i det aktuelle regnskabsår. Ikke-likvide transaktioner omfatter eksempelvis:
- a) anskaffelse af aktiver enten ved påtagelse af direkte forbundne forpligtelser eller ved en leasingkontrakt
 - b) ...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

59. IFRS 16 *Leasingkontrakter*, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 17 og 44. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

IAS 12 Indkomstsskatter

Afsnit 20 ændres for virksomheder, som ikke anvender IFRS 9 *Finansielle instrumenter*.

Aktiver indregnet til dagsværdi

20. IFRS tillader eller kræver, at visse aktiver indregnes til dagsværdi, eller at værdien omvurderes (jf. eksempelvis IAS 16 *Materielle anlægsaktiver*, IAS 38 *Immaterielle aktiver*, IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling*, IAS 40 *Investerings ejendomme* og IFRS 16 *Leasingkontrakter*). I visse jurisdiktioner påvirkes skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) for det aktuelle regnskabsår af omvurderingen eller anden tilpasning af et aktiv til dagsværdi. Derfor reguleres aktivets skattemæssige værdi, og der opstår ingen midlertidig forskel. I andre jurisdiktioner bliver skattepligtig indkomst for regnskabsåret for omvurderingen eller tilpasningen ikke påvirket af omvurderingen eller tilpasningen af et aktiv, og derfor foretages der ingen regulering af aktivets skattemæssige værdi. Ikke desto mindre vil den fremtidige genindvinding af den regnskabsmæssige værdi resultere i en tilstrømning til virksomheden af skattepligtige økonomiske fordele, og det beløb, der er skattemæssigt fradragsberettiget, vil afvige fra beløbet for disse økonomiske fordele. Forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi af et omvurderet aktiv og dets skattemæssige værdi er en midlertidig forskel og medfører en udskudt skatteforpligtelse eller et udskudt skatteaktiv. Dette er tilfældet, selv når:
- a) ...

Afsnit 20 ændres for virksomheder, som anvender IFRS 9 *Finansielle instrumenter*.

Aktiver indregnet til dagsværdi

20. IFRS tillader eller kræver, at visse aktiver indregnes til dagsværdi, eller at værdien omvurderes (jf. eksempelvis IAS 16 *Materielle anlægsaktiver*, IAS 38 *Immaterielle aktiver*, IAS 40 *Investerings ejendomme*, IFRS 9 *Finansielle instrumenter* og IFRS 16 *Leasingkontrakter*). I visse jurisdiktioner påvirkes skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) for det aktuelle regnskabsår af omvurderingen eller anden tilpasning af et aktiv til dagsværdi. Derfor reguleres aktivets skattemæssige værdi, og der opstår ingen midlertidig forskel. I andre jurisdiktioner bliver skattepligtig indkomst for regnskabsåret for omvurderingen eller tilpasningen ikke påvirket af omvurderingen eller tilpasningen af et aktiv, og derfor foretages der ingen regulering af aktivets skattemæssige værdi. Ikke desto mindre vil den fremtidige genindvinding af den regnskabsmæssige værdi resultere i en tilstrømning til virksomheden af skattepligtige økonomiske fordele, og det beløb, der er skattemæssigt fradragsberettiget, vil afvige fra beløbet for disse økonomiske fordele. Forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi af et omvurderet aktiv og dets skattemæssige værdi er en midlertidig forskel og medfører en udskudt skatteforpligtelse eller et udskudt skatteaktiv. Dette er tilfældet, selv når:
- a) ...

Afsnit 98G tilføjes.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 98G IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 20. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IAS 16 Materielle anlægsaktiver

Afsnit 4 og 27 ophæves, afsnit 5, 10, 44 og 68 ændres, afsnit 69 som ændret ved IFRS 15 ændres, og afsnit 81L tilføjes.

ANVENDELSESOMRÅDE

...

4. [Ophævet]

5. Virksomheder, som anvender kostprismodellen for investeringsejendomme i overensstemmelse med IAS 40 *Investeringsejendomme*, skal anvende kostprismodellen i denne standard i forbindelse med ejede investerings-ejendomme.

INDREGNING

...

10. En virksomhed skal i henhold til dette indregningsprincip vurdere alle omkostninger vedrørende materielle anlægsaktiver på det tidspunkt, omkostningerne afholdes. Sådanne omkostninger omfatter startomkostninger i forbindelse med køb eller opførelse af et materielt anlægsaktiv og omkostninger, der er afholdt efterfølgende for at udvide, udskifte en del af eller vedligeholde aktivet. Kostprisen for et materielt anlægsaktiv kan omfatte omkostninger afholdt i forbindelse med leasingkontrakter vedrørende aktiver, som bruges til at opføre, udvide, udskifte en del af eller vedligeholde et materielt anlægsaktiv, såsom afskrivninger på brugsretsaktiver.

Måling af kostpris

...

27. [Ophævet]

...

Afskrivning

...

44. Virksomheder skal allokere det beløb, som oprindeligt blev indregnet for et materielt anlægsaktiv, til aktivets væsentlige dele og afskrive hver væsentlig del separat. Det kan eksempelvis være hensigtsmæssigt at foretage separat afskrivning af et flys stel og motorer. Tilsvarende kan det være hensigtsmæssigt, hvis en virksomhed erhverver materielle anlægsaktiver i henhold til en operationel leasingkontrakt, hvor den optræder som leasinggiver, at foretage separat afskrivning af beløb, der er indeholdt i kostprisen for aktivet, som kan henføres til gunstige eller ugunstige leasingvilkår i forhold til markedsvilkårene.

...

OPHØR AF INDREGNING

...

68. **Gevinster eller tab hidrørende fra ophør af indregning af et materielt anlægsaktiv skal medtages i resultatet på tidspunktet for ophør af indregning af aktivet (medmindre andet kræves i henhold til IFRS 16 *Leasingkontrakter* ved sale-and-leaseback). Gevinster skal ikke klassificeres som omsætning.**

...

69. Et materielt anlægsaktiv kan afhændes på en række forskellige måder (f.eks. ved salg, indgåelse af en finansiell leasingkontrakt eller som gave). Tidspunktet for afhændelse af et materielt anlægsaktiv er den dato, hvor modtageren opnår kontrollen over det pågældende aktiv i overensstemmelse med kravene til fastsættelse af, hvornår en leveringsforpligtelse er opfyldt, jf. IFRS 15. IFRS 16 finder anvendelse på afhændelse ved sale-and-leaseback.

...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 81L IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ophævelse af afsnit 4 og 27 og ændring af afsnit 5, 10, 44 og 68-69. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

IAS 21 *Valutaomregning*

Afsnit 16 ændres, og afsnit 60 K tilføjes.

Monetære poster

16. Et monetært aktivs afgørende kendetegn er retten til at modtage (eller en forpligtelse til at overdrage) et antal valutaenheder, der enten er fast eller kan opgøres. Som eksempler herpå kan nævnes: pensioner og andre

personaleydelser, som skal betales kontant, hensatte forpligtelser, som skal indfris kontant, leasingforpligtelser og kontant udbytte, som indregnes som en forpligtelse. Ligeledes skal en kontrakt vedrørende modtagelse (eller overdragelse) af et variabelt antal af virksomhedens egne egenkapitalinstrumenter eller et variabelt beløb af aktiver, hvor den dagsværdi, der modtages (eller overdrages) svarer til et antal valutaenheder, der enten er fast eller kan opgøres, anses for en monetær post. Modsat er et ikke-monetært aktivs afgørende kendetegn den manglende ret til at modtage (eller forpligtelse til at overdrage) et antal valutaenheder, der enten er fast eller kan opgøres. Som eksempler herpå kan nævnes: forudbetalte beløb for varer og tjenesteydelser, goodwill, immaterielle aktiver, varebeholdninger, materielle anlægsaktiver, brugsretsaktiver og hensatte forpligtelser, som skal indfris ved overdragelse af et ikke-monetært aktiv.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

...

- 60K IFRS 16 *Leasingkontrakter*, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 16. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IAS 23 *Låneomkostninger*

Afsnit 6 ændres, og afsnit 29C tilføjes.

DEFINITIONER

...

6. Låneomkostninger kan omfatte:
- a) ...
 - d) renter vedrørende leasingforpligtelser indregnet i overensstemmelse med IFRS 16 *Leasingkontrakter* og
 - e) ...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 29C IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 6. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IAS 32 *Finansielle instrumenter: Præsentation*

Afsnit 97S tilføjes.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

...

- 97S IFRS 16 *Leasingkontrakter*, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit AG9 og AG10. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

I anvendelsesvejledningen ændres afsnit AG9 og AG10.

Finansielle aktiver og finansielle forpligtelser

...

- AG9 En leasingkontrakt giver typisk anledning til en ret for leasinggiver til at modtage og en forpligtelse for leasingtager til at betale en pengestrøm, som stort set svarer til en blanding af afdrag på hovedstol og betaling af renter på et lån. Leasinggiver behandler regnskabsmæssigt sin investering i sit tilgodehavende beløb i henhold til en finansiell leasingkontrakt, frem for selve det underliggende aktiv, som er genstand for den finansielle leasingkontrakt. Således anser leasinggiver en finansiell leasingkontrakt for at være et finansielt

instrument. I henhold til IFRS 16 skal en leasinggiver ikke indregne sin ret til at modtage leasingydelser i henhold til en operationel leasingkontrakt. Leasinggiver behandler fortsat regnskabsmæssigt selve det underliggende aktiv frem for beløb, som vil blive modtaget i fremtiden i henhold til kontrakten. Således anser leasinggiver ikke en operationel leasingkontrakt for at være et finansielt instrument, med undtagelse af konkrete aktuelle beløb, som leasingtager skylder og skal betale.

- AG10 Fysiske aktiver (såsom varebeholdninger og materielle anlægsaktiver), brugsretsaktiver samt immaterielle aktiver (såsom patenter og varemærker) er ikke finansielle aktiver. Kontrol over sådanne fysiske aktiver, brugsretsaktiver og immaterielle aktiver skaber en mulighed for at frembringe pengestrømme eller andre finansielle aktiver, men medfører ikke en aktuel ret til at modtage likvide beholdninger eller andre finansielle aktiver.

...

IAS 37 Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver

Afsnit 5 ændres, og afsnit 102 tilføjes.

ANVENDELSESOMRÅDE

...

5. Hvis en anden standard omhandler en konkret type hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser eller eventualaktiver, skal virksomheden anvende den pågældende standard i stedet for denne standard. Eksempelvis beskrives visse typer af hensatte forpligtelser i standarder om:
- a) ...
 - c) leasingkontrakter (jf. IFRS 16 *Leasingkontrakter*). Dog finder IAS 37 anvendelse på leasingkontrakter, som bliver tabsgivende før leasingkontraktens påbegyndelsesdato som defineret i IFRS 16. IAS 37 finder også anvendelse på korte leasingkontrakter og leasingkontrakter, hvor det underliggende aktiv har en lav værdi, som regnskabsmæssigt behandles i henhold til afsnit 6 i IFRS 16, og som er blevet tabsgivende
 - d) ...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

102. IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 5. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IAS 38 Immaterielle aktiver

Afsnit 3, 6 og 113 ændres, afsnit 114 som ændret ved IFRS 15 ændres, og afsnit 130L tilføjes.

ANVENDELSESOMRÅDE

...

3. Hvis en anden standard foreskriver den regnskabsmæssige behandling af en konkret type immaterielle aktiver, skal virksomheden anvende den pågældende standard i stedet for IAS 38. Denne standard finder eksempelvis ikke anvendelse på:
- a) ...
 - c) leasingkontrakter vedrørende immaterielle aktiver, der regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med IFRS 16 *Leasingkontrakter*
 - d) ...
6. Rettigheder, som besiddes af leasingtager i henhold til licensaftaler vedrørende immaterielle goder som eksempelvis spillefilm, videooptagelser, skuespil, manuskripter, patenter og copyrights, er omfattet af denne standard og ligger uden for anvendelsesområdet for IFRS 16.

...

UDRANGERING OG AFHÆNDELSE

...

113. **Gevinster eller tab hidrørende fra ophør af indregning af et immaterielt aktiv skal opgøres som forskellen mellem det eventuelle nettoprovenu ved afhændelse og aktivets regnskabsmæssige værdi. Det skal indregnes i resultatet på tidspunktet for ophør med indregning af aktivet (medmindre andet kræves i henhold til IFRS 16 ved sale-and-leaseback). Gevinster skal ikke klassificeres som omsætning.**
114. Et immaterielt aktiv kan afhændes på en række forskellige måder (f.eks. ved salg, indgåelse af en finansiel leasingkontrakt eller som gave). Tidspunktet for afhændelse af et immaterielt aktiv er den dato, hvor modtageren opnår kontrollen over det pågældende aktiv i overensstemmelse med kravene til fastsættelse af, hvornår en leveringsforpligtelse er opfyldt, jf. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*. IFRS 16 finder anvendelse på afhændelse ved sale-and-leaseback.

OVERGANGSBESTEMMELSER OG IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 130L IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 3, 6, 113 og 114. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

IAS 39 Finansielle instrumenter: Indregning og måling

Afsnit 2 ændres, og afsnit 103V tilføjes for virksomheder, som ikke anvender IFRS 9 *Finansielle instrumenter*. Afsnit 39 ændres ikke for virksomheder, som anvender IFRS 9.

ANVENDELSESOMRÅDE

2. **Denne standard anvendes af alle virksomheder på alle typer finansielle instrumenter med undtagelse af:**
- a) ...
- b) **rettigheder og forpligtelser i henhold til leasingkontrakter, hvor IFRS 16 *Leasingkontrakter* finder anvendelse. Dog gælder følgende:**
- i) **for finansielle leasingtilgodehavender (dvs. nettoinvesteringer i finansielle leasingkontrakter) og operationelle leasingtilgodehavender, som er indregnet af leasinggiver, finder bestemmelserne i denne standard vedrørende ophør af indregning og værdiforringelse anvendelse (jf. afsnit 15-37, 58, 59, 63-65 og appendiks A, afsnit AG36-AG52 og AG84-AG93)**
- ii) **for leasingforpligtelser, som er indregnet af leasingtager, finder bestemmelserne i afsnit 39 i denne standard vedrørende ophør af indregning anvendelse, og**
- iii) ...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

...

- 103V IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 2 og AG33. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

I anvendelsesvejledningen ændres afsnit AG33 for virksomheder, som ikke anvender IFRS 9 *Finansielle instrumenter*. Anvendelsesvejledningen ændres ikke for virksomheder, som anvender IFRS 9.

INDBYGGEDE AFLEDTE FINANSIELLE INSTRUMENTER (AFSNIT 10-13)

...

- AG33 De økonomiske karakteristika og risici ved et indbygget afledt finansielt instrument er nært forbundet med hovedkontraktens økonomiske karakteristika og risici i nedenstående eksempler. I disse eksempler behandler virksomheden ikke regnskabsmæssigt det indbyggede afledte finansielle instrument separat fra hovedkontrakten.
- a) ...

- f) Et indbygget afledt finansielt instrument i en hovedleasingkontrakt er nært forbundet med hovedkontrakten, hvis det indbyggede afledte finansielle instrument er i) et inflationsbestemt indeks, som eksempelvis indeksering af leasingydelse i forhold til et forbrugerprisindeks (forudsat at leasingkontrakten ikke er gearret, og indekseringen vedrører inflation i virksomhedens egne økonomiske omgivelser), ii) variable leasingydelse baseret på relateret omsætning eller iii) variable leasingydelse baseret på variable rentesatser.
- g) ...

IAS 40 *Investeringsejendomme*

På grund af de omfattende ændringer af IAS 40 *Investeringsejendomme* er den fulde tekst til denne standard med de foreslåede ændringer gengivet i slutningen af appendiks D.

IAS 41 *Landbrug*

Afsnit 2 ændres, og afsnit 64 tilføjes.

ANVENDELSESOMRÅDE

- ...
2. Denne standard finder ikke anvendelse på:
- a) ...
- e) brugsretsaktiver, som en leasingkontrakt vedrørende landbrugsjord (se IFRS 16 *Leasingkontrakter*) giver anledning til.
- ...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

- ...
64. IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 2. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IFRIC 1 *Ændringer i eksisterende forpligtelser i forbindelse med at tage anlæg ud af drift, retablering og tilsvarende forpligtelser*

Henvisningerne ændres.

HENVISNINGER

- IFRS 16 *Leasingkontrakter*
- IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* (ajourført 2007)
- ...

Afsnit 2 ændres, og afsnit 9B tilføjes.

ANVENDELSESOMRÅDE

2. Dette fortolkningsbidrag finder anvendelse på ændringer i målingen af eventuelle eksisterende forpligtelser i forbindelse med at tage anlæg ud af drift, retableringsforpligtelser eller tilsvarende forpligtelser, der både:
- a) indregnes som en del af kostprisen for et materielt anlægsaktiv i overensstemmelse med IAS 16 eller som en del af kostprisen for et brugsretsaktiv i overensstemmelse med IFRS 16 og
- b) ...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

- ...
- 9B IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 2. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IFRIC 12 Koncessionsaftaler

Henvisningerne ændres.

HENVISNINGER

- ...
- IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*
- IFRS 16 *Leasingkontrakter*
- ...
- ...
- ...

Afsnit 28F tilføjes.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 28F IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit AG8 og appendiks B. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

I appendiks A ændres afsnit AG8.

*Appendiks A***ANVENDELSESOMRÅDE (AFSNIT 5)**

...

- AG8 Operatøren kan have ret til at bruge infrastruktur, der kan adskilles som beskrevet i afsnit AG7(a), eller faciliteter, der bruges til at levere accessoriske uregulerede tjenester som beskrevet i afsnit AG7(b). I begge tilfælde kan der i realiteten være et lejemål fra koncessionsgiver til operatør; i så fald skal det regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med IFRS 16.

SIC-29 Koncessionsaftaler: Oplysninger

Henvisningerne ændres.

HENVISNINGER

- IFRS 16 *Leasingkontrakter*
- ...
- ...

Afsnit 5 ændres.

PROBLEMSTILLING

...

5. Nogle aspekter og oplysningskrav vedrørende visse koncessionsaftaler er allerede behandlet i eksisterende internationale regnskabsstandarde (eksempelvis finder IAS 16 anvendelse på anskaffelse af materielle anlægsaktiver, IFRS 16 finder anvendelse på leasing af aktiver, og IAS 38 finder anvendelse på anskaffelse af immaterielle aktiver). Dog kan en koncessionsaftale omfatte kontrakter til senere opfyldelse, som ikke omhandles i internationale regnskabsstandarde, medmindre kontrakterne er tabsgivende. I så fald finder IAS 37 anvendelse. Derfor omhandler dette fortolkningsbidrag supplerende oplysningskrav for koncessionsaftaler.

Ikrafttrædelsestidspunktet ændres.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

Virksomhederne skal anvende ændringen i afsnit 6, litra e), og 6A på regnskabsår, der begynder 1. januar 2008 eller derefter. Hvis en virksomhed anvender IFRIC 12 i et tidligere regnskabsår, finder ændringen anvendelse på det tidligere regnskabsår.

IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 5. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

SIC-32 Immaterielle aktiver — Omkostninger ved udvikling af websider

Henvisningerne ændres.

HENVISNINGER

— ...

— IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*

— IFRS 16 *Leasingkontrakter*

— ...

Afsnit 6 som ændret ved IFRS 15 ændres.

PROBLEMSTILLING

...

6. IAS 38 finder ikke anvendelse på immaterielle aktiver, som besiddes af virksomheden med henblik på salg som led i det normale forretningsforløb (jf. IAS 2 og IFRS 15) eller leasingkontrakter vedrørende immaterielle aktiver, som regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med IFRS 16. Dette fortolkningsbidrag finder derfor ikke anvendelse på omkostninger ved udviklingen eller driften af websider (eller webside-software), som besiddes til videresalg til en anden virksomhed, eller som regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med IFRS 16.

Ikrafttrædelsestidspunktet ændres.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af henvisningerne samt afsnit 6. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 15.

IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 6. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 16.

IAS 40 Investerings ejendomme

På grund af de omfattende ændringer af IAS 40 *Investerings ejendomme* er den fulde tekst til denne standard, som ændret ved IFRS 15, med de foreslåede ændringer gengivet.

IAS 40

Investerings ejendomme

FORMÅL

1. Formålet med denne standard er at foreskrive den regnskabsmæssige behandling af investerings ejendomme og tilknyttede oplysningskrav.

ANVENDELSESOMRÅDE

2. Denne standard finder anvendelse på indregning og måling af samt oplysning om investeringsjendomme.
3. [Ophævet]
4. Denne standard finder ikke anvendelse på:
 - a) biologiske aktiver tilknyttet landbrugsaktiviteter (jf. IAS 41 *Landbrug* og IAS 16 *Materielle anlægsaktiver*) og
 - b) mineralforekomster og rettigheder til mineralforekomster, såsom olie, naturgas og lignende ikke-regenererende ressourcer.

DEFINITIONER

5. Nedenstående udtryk anvendes i denne standard med følgende betydning:

Regnskabsmæssig værdi er det beløb, som et aktiv indregnes med i opgørelse af finansiell stilling.

Kostpris er det beløb, der er betalt i likvider, eller dagsværdien af en anden form for vederlag, som erlægges for anskaffelsen af et aktiv på anskaffelses- eller opførelsestidspunktet eller, hvor dette er relevant, det beløb, der henføres til det pågældende aktiv ved første indregning i overensstemmelse med de konkrete krav i andre IFRS'er, eksempelvis IFRS 2 *Aktiebaseret vederlæggelse*.

Dagsværdien er den pris, der kunne opnås ved at sælge et aktiv, eller der skulle betales for at overdrage en forpligtelse i en velordnet transaktion mellem markedsdeltagere på målingstidspunktet. (Jf. IFRS 13 *Måling af dagsværdi*).

Investeringsjendomme er ejendomme (grunde eller bygninger — eller en del af en bygning — eller både grunde og bygninger), som besiddes (af ejeren eller en leasingtager som et brugsretsaktiv) for at opnå lejeindtægter, kapitalgevinst eller begge dele, frem for ejendomme, som:

- a) anvendes i produktionen, til levering af varer eller tjenesteydelser eller til administrative formål eller
- b) videresælges som led i det normale forretningsforløb.

Domicilejendomme er ejendomme, som besiddes (af ejeren eller en leasingtager som et brugsretsaktiv) til anvendelse i produktionen, til levering af varer eller tjenesteydelser eller til administrative formål.

KLASSIFICERING AF EJENDOMME SOM INVESTERINGSEJENDOMME ELLER DOMICILEJENDOMME

6. [Ophævet]
7. Investeringsjendomme besiddes med det formål at opnå lejeindtægter, kapitalgevinst, eller begge dele. Derfor frembringer investeringsjendomme pengestrømme, som stort set er uafhængige af virksomhedens andre aktiver. Dette adskiller investeringsjendomme fra domicilejendomme. Produktionen eller levering af varer eller tjenesteydelser (eller anvendelse af ejendommen til administrative formål) frembringer pengestrømme, som kan henføres til ikke blot ejendommen, men også til andre aktiver, som anvendes i produktions- eller leveringsprocessen. IAS 16 finder anvendelse på ejede domicilejendomme og IFRS 16 finder anvendelse på domicilejendomme, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv.
8. Følgende er eksempler på investeringsjendomme:
 - a) grunde, som besiddes med henblik på langsigtet kapitalgevinst frem for på kortsigtet salg som led i det normale forretningsforløb

- b) grunde, som besiddes til et endnu ikke fastlagt formål; (hvis virksomheden ikke har besluttet, at den vil anvende grunden som enten domicilejendom eller med henblik på kortsigtet salg som led i det normale forretningsforløb, anses grunden for at være besiddet med kapitalgevinst for øje)
 - c) en bygning, som ejes af virksomheden (eller et brugsretsaktiv vedrørende en bygning, som besiddes af virksomheden) og udlejes til leasingtager gennem en eller flere operationelle leasingkontrakter
 - d) en bygning, som står tom, men besiddes med henblik på udlejning til leasingtager gennem en eller flere operationelle leasingkontrakter
 - e) ejendomme under opførelse eller om- eller tilbygning med henblik på fremtidig anvendelse som investeringsejendomme.
9. Følgende er eksempler på ejendomme, som ikke er investeringsejendomme, og derfor ligger uden for denne standards anvendelsesområde:
- a) ejendomme, som besiddes med henblik på videresalg som led i det normale forretningsforløb eller som er under opførelse eller om- eller tilbygning med henblik på et sådant salg (handelsejendomme) (jf. IAS 2 *Varebeholdninger*), eksempelvis ejendomme, som anskaffes og besiddes udelukkende med henblik på afhændelse inden for en overskuelig fremtid eller på om- eller tilbygning og efterfølgende videresalg
 - b) [ophævet]
 - c) domicilejendomme (jf. IAS 16 og IFRS 16), herunder blandt andet ejendomme, som besiddes med henblik på fremtidig anvendelse som domicilejendomme, ejendomme, som besiddes med henblik på fremtidig om- eller tilbygning og efterfølgende anvendelse som domicilejendomme, ejendomme, som benyttes af medarbejdere (uanset om disse betaler markedsleje) og domicilejendomme, som skal afhændes
 - d) [ophævet]
 - e) ejendomme, der udlejes til en anden virksomhed gennem en finansiell leasingkontrakt.
10. Visse ejendomme omfatter et areal, som besiddes for at opnå lejeindtægter eller kapitalgevinst, og et areal, som besiddes med henblik på anvendelse i produktionen, til levering af varer eller tjenesteydelser eller til administrative formål. Hvis disse arealer kan frasælges separat (eller udlejes til leasingtager gennem en finansiell leasingkontrakt), behandler virksomheden arealerne separat regnskabsmæssigt. Hvis arealerne ikke kan frasælges separat, er ejendommen kun en investeringsejendom, hvis en uvæsentlig del anvendes til produktion, levering af varer eller tjenesteydelser eller til administrative formål.
11. I visse tilfælde leverer virksomheden tillægsydelser til lejerne af en ejendom, den besidder. Virksomheden behandler en sådan ejendom som en investeringsejendom, hvis ydelserne udgør en uvæsentlig del af den samlede lejekontrakt. Som eksempel herpå kan nævnes tilfælde, hvor ejeren af en kontorbygning stiller sikkerheds- og vedligeholdelsesydelser til rådighed for de leasingtagere, som har til huse i bygningen.
12. I andre tilfælde udgør de leverede tjenesteydelser væsentlige ydelser. Hvis virksomheden eksempelvis ejer og driver et hotel, udgør tjenesteydelser til gæsterne en væsentlig del af det samlede produkt. Derfor udgør et hotel, som virksomheden selv ejer og driver, en domicilejendom frem for en investeringsejendom.
13. Det kan være vanskeligt at vurdere, om tillægsydelser er så væsentlige, at en ejendom ikke opfylder kriterierne for en investeringsejendom. Som eksempel kan nævnes ejeren af et hotel, som undertiden overdrager visse forpligtelser til tredjepart i henhold til en management-kontrakt. Vilkaerne for sådanne kontrakter er vidt forskellige. Som den ene yderlighed kan ejeren i realiteten være en passiv investor. Som den anden yderlighed kan ejeren blot have outsourcet daglige funktioner, mens denne bibeholder væsentlige risici forbundet med svingninger i pengestrømme fra hotellets drift.
14. Vurderingen af, hvorvidt en ejendom opfylder kriterierne for en investeringsejendom, beror på et skøn. Virksomheden udarbejder kriterier, som gør, at den kan udøve dette skøn på ensartet vis i overensstemmelse med definitionerne på investeringsejendomme og den tilknyttede vejledning i afsnit 7-13. Afsnit 75, litra c), kræver, at virksomheden oplyser om disse kriterier, når klassifikation er vanskelig.

- 14A Skøn er også nødvendige for at afgøre, om erhvervelse af investeringsejendomme er anskaffelse af et aktiv eller en gruppe af aktiver eller en virksomhedssammenslutning, som er omfattet af IFRS 3 *Virksomhedssammenslutninger*. Der skal henvises til IFRS 3 for at fastslå, om det er en virksomhedssammenslutning. Drøftelserne i afsnit 7-14 i denne standard skal fastslå, hvorvidt ejendomme er domicilejendomme eller investerings-ejendomme, og ikke, om erhvervelsen af ejendomme er en virksomhedssammenslutning som defineret i IFRS 3. Fastslåelse af, hvorvidt en bestemt transaktion opfylder definitionen på en virksomhedssammenslutning som defineret i IFRS 3 og omfatter en investeringsejendom som defineret i denne standard, kræver særskilt anvendelse af begge standarder.
15. I nogle tilfælde ejer virksomheden en ejendom, som udlejes til og anvendes af dens modervirksomhed eller en anden dattervirksomhed. Ejendommen opfylder ikke betingelserne for investeringsejendomme i koncernregnskabet, idet ejendommen er en domicilejendom for koncernen. For den virksomhed, som ejer ejendommen, er ejendommen dog en investeringsejendom, hvis den opfylder definitionen i afsnit 5. Derfor behandler leasinggiver ejendommen som investeringsejendom i sit årsregnskab.

INDREGNING

16. **En ejet investeringsejendom må udelukkende indregnes som et aktiv, når:**
- a) **det er sandsynligt, at de fremtidige økonomiske fordele forbundet med investeringsejendommen vil tilgå virksomheden, og**
 - b) **investeringsejendommens kostpris kan måles pålideligt.**
17. En virksomhed skal i henhold til dette indregningsprincip vurdere alle omkostninger vedrørende investerings-ejendomme på det tidspunkt, hvor omkostningerne afholdes. Sådanne omkostninger omfatter startomkostninger i forbindelse med køb af en investeringsejendom og omkostninger, der er afholdt efterfølgende for at udvide, udskifte en del af eller vedligeholde en ejendom.
18. I henhold til det i afsnit 16 opstillede indregningsprincip skal virksomheder ikke indregne omkostninger forbundet med den daglige vedligeholdelse af en investeringsejendom i en sådan ejendoms regnskabsmæssige værdi. Disse omkostninger indregnes i stedet i resultatet, efterhånden som de afholdes. Omkostninger forbundet med daglig vedligeholdelse omfatter hovedsageligt lønomkostninger og omkostninger til hjælpematerialer, hvilket også kan dække kostprisen for mindre dele. Formålet med disse omkostninger beskrives ofte som »reparation og vedligeholdelse« af ejendommen.
19. Dele af investeringsejendomme kan være erhvervet gennem udskiftning. Eksempelvis kan de indvendige vægge være udskiftninger af de oprindelige vægge. I henhold til indregningsprincippet skal virksomheder indregne omkostninger forbundet med udskiftning af en del af en eksisterende investeringsejendom i investerings-ejendommens regnskabsmæssige værdi på tidspunktet for afholdelsen af omkostningen, hvis kriterierne for indregning er opfyldt. Virksomheden skal ophøre med at indregne den regnskabsmæssige værdi af de udskiftede dele i henhold til bestemmelserne vedrørende ophør af indregning i denne standard.
- 19A En investeringsejendom, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv, skal indregnes i overensstemmelse med IFRS 16.

MÅLING PÅ INDREGNINGSTIDSPUNKTET

20. **En investeringsejendom skal første gang måles til kostpris. Transaktionsomkostninger skal medtages på tidspunktet for den første måling.**
21. Kostprisen for en købt investeringsejendom omfatter dens købspris og eventuelle direkte tilknyttede omkostninger. Direkte tilknyttede omkostninger omfatter eksempelvis honorarer for juridisk bistand, ejerskifteafgifter og andre transaktionsomkostninger.
22. [Ophævet]
23. Kostprisen for en investeringsejendom tillægges ikke:
- a) opstartsomkostninger (medmindre disse er nødvendige for at bringe ejendommen i den stand, der kræves for at sikre den af ledelsen planlagte anvendelse)

- b) driftstab, før investeringsejendommen opnår den planlagte udlejningsgrad, eller
- c) unormalt højt spild af materialer, lønomkostninger eller andre ressourcer i forbindelse med opførelsen eller om- eller tilbygningen af investeringsejendommen.
24. Hvis betaling for en investeringsejendom udskydes, er ejendommens kostpris lig kontantprisen. Forskellen mellem dette beløb og den samlede betaling indregnes som en renteomkostning over kreditperioden.
25. [Ophævet]
26. [Ophævet]
27. En eller flere investeringsejendomme kan anskaffes ved udveksling af et eller flere ikke-monetære aktiver eller en kombination af monetære og ikke-monetære aktiver. Følgende gennemgang angår udveksling af et ikke-monetært aktiv med et andet ikke-monetært aktiv, men den gælder også for alle de øvrige udvekslinger, som er beskrevet i den foregående sætning. Kostprisen for en sådan investeringsejendom skal måles til dagsværdi, medmindre a) udvekslingen ikke har noget forretningsmæssigt indhold, eller b) hverken dagsværdien af det modtagne aktiv eller af det afgivne aktiv kan måles pålideligt. Det modtagne aktiv måles på denne måde, også selv om virksomheden ikke umiddelbart kan ophøre med indregningen af det afgivne aktiv. Hvis det modtagne aktiv ikke måles til dagsværdi, skal dets kostpris måles til den regnskabsmæssige værdi af det afgivne aktiv.
28. Virksomheder skal afgøre, om en udveksling har forretningsmæssigt indhold ved at vurdere, i hvilket omfang virksomhedens fremtidige pengestrømme kan forventes at ændre sig som følge af udvekslingen. En udveksling har forretningsmæssigt indhold, hvis:
- a) sammensætningen (risiko, tidspunkter og beløb) af de pengestrømme, der hidrører fra det modtagne aktiv, er forskellig fra sammensætningen af de pengestrømme, der hidrørte fra det afgivne aktiv, eller
- b) den virksomhedsspecifikke værdi af den andel af virksomhedens aktiviteter, der påvirkes af udvekslingen, ændres som følge af udvekslingen, og
- c) forskellen i a) og b) er væsentlig, set i forhold til dagsværdien af de udvekslede aktiver.
- Ved vurderingen af, hvorvidt en udveksling har forretningsmæssigt indhold, skal den virksomhedsspecifikke værdi af den andel af virksomhedens aktiviteter, der påvirkes af udvekslingen, afspejle pengestrømme efter skat. Resultatet af disse analyser kan tydeliggøres, uden at virksomheden behøver at udføre detaljerede beregninger.
29. Dagsværdien af et aktiv kan måles pålideligt, hvis a) størrelsen af intervallet af rimelige skøn over dagsværdien ikke er væsentlig for det pågældende aktiv eller b) sandsynligheden for de forskellige skøn inden for intervallet kan vurderes pålideligt og anvendes ved opgørelsen af dagsværdien. Hvis en virksomhed er i stand til at foretage en pålidelig vurdering af dagsværdien af enten det modtagne eller det afgivne aktiv, skal dagsværdien af det afgivne aktiv anvendes til at måle kostprisen, medmindre dagsværdien af det modtagne aktiv kan opgøres med større nøjagtighed.
- 29A En investeringsejendom, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv, skal første gang måles til kostpris i overensstemmelse med IFRS 16.

MÅLING EFTER INDREGNING

Anvendt regnskabspraksis

30. Med de i afsnit 32A nævnte undtagelser skal virksomheden vælge enten dagsværdimodellen i afsnit 33-55 eller kostprismodellen i afsnit 56 som regnskabspraksis og skal anvende denne praksis på alle sine investeringsejendomme.
31. IAS 8 Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl angiver, at en frivillig ændring i anvendt regnskabspraksis udelukkende skal foretages, hvis ændringen resulterer i årsregnskaber, der giver pålidelig og

mere relevant information om virkningerne af transaktioner eller andre begivenheder og forhold på virksomhedens finansielle stilling, indtjening eller pengestrømme. Det er højst usandsynligt, at et skift fra dagsværdimodellen til kostprismodellen vil medføre en mere relevant præsentation.

32. Denne standard kræver, at alle virksomheder skal opgøre dagsværdien af investeringsejendomme enten til brug ved måling (såfremt virksomheden anvender dagsværdimodellen) eller oplysning (såfremt den anvender kostprismodellen). Standarden tilskynder til, men kræver ikke, at virksomheder opgør dagsværdien af investeringsejendomme på grundlag af en værdiansættelse fra en uafhængig vurderingsmand, som har anerkendte, relevante faglige kvalifikationer, og som har nylig erfaring inden for det geografiske område og den kategori, som den vurderede investeringsejendom tilhører.

32A En virksomhed kan:

- a) **vælge enten dagsværdimodellen eller kostprismodellen for alle investeringsejendomme bag forpligtelser, som giver et afkast, der knytter sig direkte til dagsværdien af eller afkastet på bestemte aktiver, herunder denne investeringsejendom, og**
- b) **vælge enten dagsværdimodellen eller kostprismodellen for alle øvrige investeringsejendomme, uanset hvilket valg der er truffet i a).**

- 32B Visse forsikringsgivere og andre virksomheder driver en intern ejendomsfond, som udsteder beregningsmæssige enheder, hvoraf nogle enheder besiddes af investorer gennem tilknyttede kontrakter, og andre besiddes af virksomheden. Afsnit 32A tillader ikke, at virksomhedens måling af den ejendom, som besiddes af fonden, dels foretages til kostpris og dels til dagsværdi.

- 32C Hvis virksomheden vælger forskellige modeller for de to kategorier, som er beskrevet i afsnit 32A, skal salg af investeringsejendomme mellem sammenlagte aktiver målt ved anvendelse af forskellige modeller indregnes til dagsværdi, og den akkumulerede ændring i dagsværdien skal indregnes i resultatet. Hvis en investeringsejendom sælges fra en sammenlægning, hvor dagsværdimodellen er anvendt, til en sammenlægning, hvor kostprismodellen er anvendt, bliver ejendommens dagsværdi på salgstidspunktet således lig den fastsatte kostpris.

Dagsværdimodellen

33. **Efter første indregning skal en virksomhed, som har valgt dagsværdimodellen, måle alle sine investeringsejendomme til dagsværdi, med undtagelse af de i afsnit 53 nævnte tilfælde.**

34. [Ophævet]

35. **En gevinst eller et tab hidrørende fra ændring af investeringsejendommens dagsværdi skal indregnes i årets resultat for det regnskabsår, hvor gevinsten eller tabet opstår.**

- 36-39. [Ophævet]

40. Ved måling af dagsværdien af investeringsejendomme i overensstemmelse med IFRS 13 skal en virksomhed sikre sig, at dagsværdien bl.a. afspejler udlejningsindtægter fra aktuelle lejemål og andre antagelser, som markedsdeltagere ville anvende ved prisfastsættelse af investeringsejendommen under aktuelle markedsforhold.

- 40A Når en leasingtager anvender dagsværdimodellen til at måle en investeringsejendom, som besiddes som et brugsretsaktiv, skal denne måle brugsretsaktivet, og ikke den underliggende ejendom, til dagsværdi.

41. I IFRS 16 specificeres grundlaget for første indregning af kostprisen for en investeringsejendom, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv. I henhold til afsnit 33 skal en investeringsejendom, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv, om nødvendigt efterfølgende måles til dagsværdi, hvis virksomheden

anvender dagsværdimodellen. Når leasingydelserne svarer til markedslejen, skal dagsværdien af en investeringsejendom, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv, på overtagelsestidspunktet være nul med fradrag af alle forventede leasingydelser (herunder ydelser, der vedrører indregnede leasingforpligtelser). En efterfølgende måling af et brugsretsaktiv fra kostpris i overensstemmelse med IFRS 16 til dagsværdi i overensstemmelse med afsnit 33 (under hensyntagen til kravene i afsnit 50) skal således ikke føre til gevinster eller tab ved første indregning, medmindre dagsværdien måles på forskellige tidspunkter. Dette kunne være tilfældet, hvis beslutningen om at anvende dagsværdimodellen blev truffet efter første indregning.

42-47. [Ophævet]

48. I sjældne tilfælde er der en klar indikation af, at der ved virksomhedens oprindelige anskaffelse af en investeringsejendom (eller når en eksisterende ejendom bliver en investeringsejendom efter en ændring i anvendelse) er et så stort interval af rimelige skøn over dagsværdien, og sandsynligheden for de forskellige udfald er så vanskelig at skønne, at et enkelt skøn over dagsværdien ikke er anvendeligt. Dette kan indikere, at dagsværdien af ejendommen ikke løbende kan opgøres pålideligt (jf. afsnit 53).

49. [Ophævet]

50. Ved opgørelsen af investeringsejendommens regnskabsmæssige værdi i henhold til dagsværdimodellen undlader virksomheden dobbelt indregning af aktiver eller forpligtelser, som er indregnet som separate aktiver eller forpligtelser. Eksempelvis:

- a) Driftsmidler såsom elevatorer eller aircondition er ofte en integreret del af en bygning og medtages normalt i investeringsejendommens dagsværdi frem for at blive indregnet separat som et materielt anlægsaktiv.
- b) Hvis et kontor udlejes fuldt møbleret, omfatter kontorets dagsværdi normalt møblernes dagsværdi, idet lejeindtægterne vedrører det møblerede kontor. Når møbler medtages i investeringsejendommens dagsværdi, indregner virksomheden ikke disse som et separat aktiv.
- c) I investeringsejendommens dagsværdi medtages ikke forudbetalte eller skyldige leasingindtægter fra operationelle leasingkontrakter, idet virksomheden indregner disse som en separat forpligtelse eller et separat aktiv.
- d) Dagsværdien af en investeringsejendom, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv, afspejler forventede pengestrømme (herunder variable leasingydelser, som forventes at forfalde til betaling). Hvis en værdiansættelse for en ejendom er udarbejdet med fradrag af alle betalinger, der forventes foretaget, vil det derfor være nødvendigt at tilbageføre alle indregnede leasingforpligtelser for at opnå investeringsejendommens regnskabsmæssige værdi ved anvendelse af dagsværdimodellen.

51. [Ophævet]

52. I nogle tilfælde forventer virksomheden, at nutidsværdien af dens betalinger tilknyttet en investeringsejendom (bortset fra betalinger tilknyttet indregnede forpligtelser) vil overstige nutidsværdien af de tilknyttede indbetalinger. Virksomheden anvender IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver* til at vurdere, hvorvidt forpligtelsen skal indregnes, og hvordan den i givet fald skal måles.

Tilfælde, hvor dagsværdien ikke kan måles pålideligt

53. Der er en afkræftelig formodning om, at virksomheden løbende kan opgøre en investeringsejendoms dagsværdi pålideligt. I sjældne tilfælde er der dog en klar indikation af, at virksomheden ved den oprindelige anskaffelse af en investeringsejendom (eller når en eksisterende ejendom bliver en investeringsejendom efter en ændring i anvendelse) ikke løbende vil kunne opgøre investeringsejendommens dagsværdi pålideligt. Dette er udelukkende tilfældet, når markedet for sammenlignelige

ejendomme er inaktivt (hvis der eksempelvis kun er få nylige transaktioner, prisoplysningerne ikke er aktuelle eller de observerede handelspriser indikerer, at sælger var tvunget til salg), og der ikke findes alternative pålidelige skøn over dagsværdi (eksempelvis baseret på diskonterede pengestrømsprognoser). Hvis en virksomhed fastslår, at dagsværdien af en investeringsejendom under opførelse ikke vil kunne opgøres pålideligt, men forventer, at ejendommens dagsværdi vil kunne opgøres pålideligt, når den er færdigopført, skal den måle denne investeringsejendom under opførelse til kostpris, indtil dens dagsværdi kan opgøres pålideligt, eller den er færdigopført (alt efter hvad der sker først). Hvis en virksomhed fastslår, at den ikke løbende vil kunne opgøre dagsværdien af en investeringsejendom (der ikke er under opførelse) pålideligt, skal virksomheden måle denne investeringsejendom ved anvendelse af kostprismodellen i IAS 16 i forbindelse med en ejet investeringsejendom eller i overensstemmelse med IFRS 16 i forbindelse med en investeringsejendom, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv. Investeringsejendommens restværdi skal antages at være nul. Virksomheden skal anvende IAS 16 eller IFRS 16, indtil investeringsejendommen afhændes.

- 53A Så snart virksomheden bliver i stand til at foretage en pålidelig måling af dagsværdien af en investeringsejendom under opførelse, som tidligere er målt til kostpris, skal den måle denne ejendom til dagsværdi. Når denne ejendom er færdigopført, formodes det, at dagsværdien kan måles pålideligt. Er det ikke tilfældet, skal ejendommen ifølge afsnit 53 regnskabsmæssigt behandles ved anvendelse af kostprismodellen i IAS 16 i forbindelse med ejede aktiver eller IFRS 16 i forbindelse med en investeringsejendom, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv.
- 53B Formodningen om, at det er muligt at måle dagsværdien af en investeringsejendom under opførelse pålideligt, kan kun afkræftes ved første indregning. En virksomhed, der har målt en investeringsejendom under opførelse til dagsværdi, må ikke konkludere, at den færdige investeringsejendoms dagsværdi ikke kan opgøres pålideligt.
54. I de sjældne tilfælde, hvor virksomheden af de grunde, der er nævnt i afsnit 53, er nødsaget til at måle en investeringsejendom ved anvendelse af kostprismodellen i overensstemmelse med IAS 16 eller IFRS 16, skal den måle alle sine øvrige investeringsejendomme, herunder investeringsejendomme under opførelse, til dagsværdi. I disse tilfælde skal virksomheden, selv om det er tilladt at anvende kostprismodellen for én investeringsejendom, fortsat foretage regnskabsmæssig behandling af alle øvrige ejendomme ved anvendelse af dagsværdimodellen.
55. Hvis virksomheden tidligere har målt en investeringsejendom til dagsværdi, skal den fortsætte med at måle ejendommen til dagsværdi, indtil den afhændes (eller indtil den bliver en domicilejendom eller virksomheden påbegynder om- eller tilbygning af ejendommen med henblik på videresalg som led i det normale forretningsforløb), selv hvis sammenlignelige markedstransaktioner bliver mindre hyppige, eller markedspriser ikke længere er umiddelbart tilgængelige.

Kostprismodellen

56. Efter første indregning skal en virksomhed, som vælger kostprismodellen, måle en investeringsejendom:
- a) i overensstemmelse med IFRS 5 *Anlægsaktiver, som besiddes med henblik på salg og ophørte aktiviteter*, hvis den opfylder kriterierne for klassifikation som besiddelse med henblik på salg (eller er medtaget i en afståelsesgruppe, der er klassificeret som besiddelse med henblik på salg)
 - b) i overensstemmelse med IFRS 16, hvis den besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv og ikke besiddes med henblik på salg i overensstemmelse med IFRS 5, og
 - c) i overensstemmelse med kravene i IAS 16 vedrørende kostprismodellen i alle andre tilfælde.

OVERFØRSLER

57. Der skal udelukkende foretages en overførsel til eller fra investeringsejendomme ved ændring i ejendommens anvendelse:
- a) når ejendommen bliver en domicilejendom, overføres den fra investeringsejendomme til domicilejendomme

- b) **når om- eller tilbygning påbegyndes med henblik på salg, overføres den fra investeringsejendomme til handelsejendomme**
 - c) **når ejendommen ophører med at være en domicilejendom, overføres den fra domicilejendomme til investeringsejendomme, eller**
 - d) **når en operationel leasingkontrakt indgås med anden part, overføres ejendommen fra handelsejendomme til investeringsejendomme.**
 - e) [ophævet]
58. Afsnit 57, litra b), kræver, at virksomheden udelukkende overfører en ejendom fra investeringsejendomme til handelsejendomme, når der sker en ændring i dens anvendelse, dokumenteret ved påbegyndelse af om- eller tilbygning med henblik på videresalg. Når virksomheden beslutter at afhænde en investeringsejendom uden at foretage om- eller tilbygning, fortsætter den med at behandle ejendommen som en investeringsejendom, indtil virksomheden ophører med at indregne ejendommen (eliminerer den fra opgørelse af finansiell stilling), og behandler den ikke som en handelsejendom. Hvis virksomheden påbegynder om- eller tilbygning af en eksisterende investeringsejendom med henblik på fortsat anvendelse som en investeringsejendom, behandles ejendommen ligeledes fortsat som en investeringsejendom, og omklassificeres ikke som en domicilejendom i om- eller tilbygningsperioden.
59. Afsnit 60-65 finder anvendelse på aspekter vedrørende indregning og måling, som bliver aktuelle, når virksomheden anvender dagsværdimodellen på investeringsejendomme. Når virksomheden anvender kostprismodellen, ændrer overførsel til og fra investeringsejendomme, domicilejendomme og handelsejendomme ikke den regnskabsmæssige værdi af den overførte ejendom, og heller ikke ejendommens kostpris i forbindelse med måling eller oplysning.
60. **Ved overførsel fra investeringsejendomme, som indregnes til dagsværdi, til domicilejendomme eller handelsejendomme skal ejendommens fastsatte kostpris ved den efterfølgende regnskabsmæssige behandling i overensstemmelse med IAS 16, IFRS 16 eller IAS 2 være dens dagsværdi på det tidspunkt, hvor anvendelsen ændres.**
61. **Hvis en domicilejendom bliver ændret til en investeringsejendom, som skal indregnes til dagsværdi, skal virksomheden anvende IAS 16 i forbindelse med en ejendoms overførsel og IFRS 16 i forbindelse med en ejendoms overførsel, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv, frem til det tidspunkt, hvor anvendelsen ændres. Virksomheden skal behandle eventuelle forskelle på dette tidspunkt mellem ejendommens regnskabsmæssige værdi i overensstemmelse med IAS 16 eller IFRS 16 og dens dagsværdi på samme måde som en omvurdering i overensstemmelse med IAS 16.**
62. Frem til det tidspunkt, hvor en domicilejendom bliver ændret til en investeringsejendom, som indregnes til dagsværdi, skal virksomheden afskrive på ejendommen (eller brugsretsaktivet) og indregne opståede tab ved værdiforringelse. Virksomheden skal behandle eventuelle forskelle på dette tidspunkt mellem ejendommens regnskabsmæssige værdi i overensstemmelse med IAS 16 eller IFRS 16 og dens dagsværdi på samme måde som en omvurdering i overensstemmelse med IAS 16. Det betyder med andre ord, at:
- a) en eventuel reduktion i ejendommens regnskabsmæssige værdi som følge heraf indregnes i resultatet; i det omfang der indgår et beløb i reserver for opskrivninger vedrørende denne ejendom, modregnes reduktionen dog i øvrig totalindkomst og reducerer reserverne for opskrivninger i egenkapitalen
 - b) en eventuel stigning i den regnskabsmæssige værdi som følge af ændringen behandles som følger:
 - i) i det omfang stigningen udligner et tidligere tab ved værdiforringelse af ejendommen, indregnes stigningen i resultatet; det i resultatet indregnede beløb overstiger ikke det beløb, som er nødvendigt for at genoprette den regnskabsmæssige værdi til det, den ville have været (med fradrag af afskrivninger), hvis der ikke var indregnet et tab ved værdiforringelse
 - ii) en eventuel resterende stigning indregnes i øvrig totalindkomst og øger reserver for opskrivninger i egenkapitalen; ved efterfølgende afhændelse af investeringsejendommen kan den i egenkapitalen medtagne reserve for opskrivninger overføres til overført resultat; overførslen fra reserver for opskrivninger til overført resultat foretages ikke over resultatet.

63. Ved overførsel fra handelsejendomme til investeringsejendomme, som vil blive indregnet til dagsværdi, skal eventuelle forskelle mellem ejendommens dagsværdi på dette tidspunkt og dens tidligere regnskabsmæssige værdi indregnes i resultatet.
64. Behandlingen af overførsel fra handelsejendomme til investeringsejendomme, som vil blive indregnet til dagsværdi, er i overensstemmelse med behandlingen af salg af handelsejendomme.
65. Når virksomheden har tilendebragt opførelsen eller om- eller tilbygningen af en egenopført investeringsejendom, som vil blive indregnet til dagsværdi, skal en eventuel forskel mellem ejendommens dagsværdi på dette tidspunkt og dens tidligere regnskabsmæssige værdi indregnes i resultatet.

AFHÆNDELSER

66. Virksomheden skal ophøre med at indregne en investeringsejendom (eliminere den fra opgørelse af finansiel stilling) ved afhændelse, eller når investeringsejendommen permanent tages ud af brug og ingen fremtidige økonomiske fordele forventes ved dens afhændelse.
67. En investeringsejendom kan afhændes ved salg eller indgåelse af en finansiel leasingkontrakt. Tidspunktet for afhændelse af en investeringsejendom, som sælges, er den dato, hvor modtageren opnår kontrollen over investeringsejendommen i overensstemmelse med kravene til fastsættelse af, hvornår en leveringsforpligtelse er opfyldt, jf. IFRS 15. IFRS 16 finder anvendelse på afhændelser ved indgåelse af en finansiel leasingkontrakt og ved sale-and-leaseback.
68. Hvis en virksomhed i overensstemmelse med det i afsnit 16 opstillede indregningsprincip indregner de omkostninger, der er forbundet med udskiftning af en del af en investeringsejendom i et aktivs regnskabsmæssige værdi, skal virksomheden ophøre med indregning af den regnskabsmæssige værdi af den udskiftede del. For investeringsejendomme, der regnskabsmæssigt behandles ved anvendelse af kostprismodellen, er en udskiftet del ikke nødvendigvis en del, der blev afskrevet separat. Hvis det ikke er praktisk muligt for en virksomhed at opgøre den regnskabsmæssige værdi af den udskiftede del, kan virksomheden anvende kostprisen for genanskaffelsen som en indikation af kostprisen for den udskiftede del på tidspunktet for anskaffelsen eller opførelsen. I henhold til dagsværdimodellen kan det allerede i investeringsejendommens dagsværdi være afspejlet, at den del, der skal udskiftes, har tabt sin værdi. I andre tilfælde kan det være vanskeligt at identificere, hvor meget dagsværdien skal reduceres, for så vidt angår den del, der skal udskiftes. Som alternativ til at reducere dagsværdien af den udskiftede del, hvor dette ikke er praktisk muligt, kan virksomheden medtage genanskaffelsværdien i aktivets regnskabsmæssige værdi og derefter revurdere dagsværdien, sådan som det ville være krævet ved tilgange, der ikke omfattede udskiftning.
69. Gevinster eller tab hidrørende fra udrangering eller afhændelse af investeringsejendomme skal opgøres som forskellen mellem nettoprovenuet ved afhændelsen og aktivets regnskabsmæssige værdi og skal indregnes i resultatet (medmindre IFRS 16 kræver andet ved sale-and-leaseback) for det regnskabsår, hvor udrangeringen eller afhændelsen fandt sted.
70. Det vederlag, der skal medtages i den gevinst eller det tab, som hidrører fra ophør af indregning af en investeringsejendom, skal fastsættes i overensstemmelse med kravene til fastsættelse af transaktionsprisen i afsnit 47-72 i IFRS 15. Efterfølgende ændringer af det skønnede vederlag, som er medtaget i gevinst eller tab, skal regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med kravene til ændringer i transaktionsprisen i IFRS 15.
71. Virksomheden anvender IAS 37 eller andre relevante standarder på eventuelle forpligtelser, som virksomheden bibeholder efter afhændelsen af en investeringsejendom.
72. Godtgørelse fra en tredjepart for investeringsejendomme, som er værdiforringet, tabt eller afgivet, skal indregnes i resultatet på tidspunktet for godtgørelsen.
73. Værdiforringelse eller tab af investeringsejendomme, tilknyttede krav på eller betaling af godtgørelse fra en tredjepart og eventuelt efterfølgende køb eller opførelse af erstatningsaktiver er separate økonomiske begivenheder, som regnskabsmæssigt behandles separat som følger:

- a) værdiforringelse af investeringsejendomme indregnes i overensstemmelse med IAS 36

- b) udrangering eller afhændelse af investeringsejendomme indregnes i overensstemmelse med afsnit 66-71 i denne standard
- c) godtgørelse fra en tredjepart for investeringsejendomme, som er værdiforringet, tabt eller afgivet, indregnes i resultatet på tidspunktet for godtgørelsen, og
- d) kostprisen for aktiver, der er genoprettet, købt eller opført som erstatning, opgøres i overensstemmelse med afsnit 20-29 i denne standard.

OPLYSNINGER

Dagsværdi- og kostprismodellen

- 74. Ud over de i IFRS 16 nævnte oplysningskrav finder nedenstående anvendelse. I overensstemmelse med IFRS 16 skal ejeren af en investeringsejendom give de samme oplysninger om indgåede leasingkontrakter som en leasinggiver. En leasingtager, som besidder en investeringsejendom som et brugsretsaktiv, skal give de samme oplysninger som en leasingtager, jf. IFRS 16, og de samme oplysninger om indgåede operationelle leasingkontrakter som en leasinggiver, jf. IFRS 16.
- 75. **En virksomhed skal give følgende oplysninger:**
 - a) **om den anvender dagsværdimodellen eller kostprismodellen**
 - b) [ophævet]
 - c) **sine kriterier for at skelne investeringsejendomme fra domicilejendomme og ejendomme, som besiddes til videresalg som led i det normale forretningsforløb, når klassifikation er vanskelig (jf. afsnit 14)**
 - d) [ophævet]
 - e) **i hvilket omfang dagsværdien af investeringsejendomme (som målt eller oplyst om i årsregnskabet) baseres på en værdiansættelse fra en uafhængig vurderingsmand, som har anerkendte, relevante faglige kvalifikationer og nylig erfaring inden for det geografiske område og den kategori, som den vurderede investeringsejendom tilhører; hvis et sådant skøn ikke er foretaget, skal der oplyses om dette**
 - f) **de i resultatet indregnede beløb for:**
 - i) **lejeindtægter fra investeringsejendomme**
 - ii) **direkte driftsomkostninger (herunder reparation og vedligeholdelse) tilknyttet investerings-ejendomme, hvorfra virksomheden har opnået lejeindtægter i regnskabsåret**
 - iii) **direkte driftsomkostninger (herunder reparation og vedligeholdelse) tilknyttet investerings-ejendomme, hvorfra virksomheden ikke har opnået lejeindtægter i regnskabsåret, og**
 - iv) **den akkumulerede ændring i dagsværdi, som er indregnet i resultatet ved salg af en investeringsejendom fra en sammenlægning af aktiver, hvor kostprismodellen er anvendt, til en sammenlægning af aktiver, hvor dagsværdien er anvendt (jf. afsnit 32C)**
 - g) **tilstedeværelsen og størrelsen af restriktioner på investeringsejendommens realisation eller betaling af indtægter og provenu ved afhændelse**
 - h) **kontraktlige forpligtelser til at købe, opføre eller om- eller tilbygge investeringsejendomme eller til at reparere, vedligeholde eller forbedre disse.**

Dagsværdimodellen

76. En virksomhed, som anvender den i afsnit 33-55 opstillede dagsværdimodel, skal ud over de i afsnit 75 krævede oplysninger vise en afstemning af den regnskabsmæssige værdi af investeringsejendommen ved begyndelsen og slutningen af regnskabsåret, med angivelse af følgende:
- a) tilgange, idet der gives separat oplysning om tilgange hidrørende fra anskaffelser og tilgange hidrørende fra efterfølgende omkostninger, der indregnes i et aktivs regnskabsmæssige værdi
 - b) tilgange hidrørende fra virksomhedssammenslutninger
 - c) aktiver, som er klassificeret som besiddelse med henblik på salg eller er medtaget i en afståelsesgruppe, som er klassificeret som besiddelse med henblik på salg, i overensstemmelse med IFRS 5, samt andre afhændelser
 - d) nettogevinster eller -tab hidrørende fra reguleringer af dagsværdi
 - e) nettovalutakursforskelle hidrørende fra omregningen af årsregnskaber til en anden præsentationsvaluta og fra omregningen af en udenlandsk virksomheds årsregnskab til den regnskabsaf-læggende virksomheds præsentationsvaluta
 - f) overførsler til og fra handelsejendomme og domicilejendomme og
 - g) andre ændringer.
77. Når en værdiansættelse, der er udarbejdet for en investeringsejendom, reguleres væsentligt i forbindelse med årsregnskabet, eksempelvis for at undgå dobbelt indregning af aktiver eller forpligtelser, der indregnes som separate aktiver og forpligtelser som angivet i afsnit 50, skal virksomheden vise en afstemning af den udarbejdede værdiansættelse og den regulerede værdiansættelse, der er medtaget i årsregnskabet, med separat præsentation af den samlede beløbsmæssige størrelse af indregnede leasingforpligtelser, som er tilbageført, samt andre væsentlige reguleringer.
78. I de sjældne tilfælde, der henvises til i afsnit 53, skal der, når en virksomhed måler investerings-ejendomme ved anvendelse af kostprismodellen i IAS 16 eller i overensstemmelse med IFRS 16, i den i afsnit 76 krævede afstemning gives oplysning om beløb tilknyttet denne investeringsejendom separat fra beløb tilknyttet andre investeringsejendomme. Herudover skal virksomheden:
- a) give en beskrivelse af investeringsejendommen
 - b) oplyse om årsagen til, at dagsværdien ikke kan opgøres pålideligt
 - c) om muligt oplyse om det spænd af skøn, som dagsværdien højst sandsynligt vil ligge inden for, og
 - d) ved afhændelse af en investeringsejendom, som ikke er indregnet til dagsværdi:
 - i) oplyse om, at virksomheden har afhændet en investeringsejendom, som ikke er indregnet til dagsværdi
 - ii) oplyse om den regnskabsmæssige værdi af investeringsejendommen på salgstidspunktet og
 - iii) oplyse den beløbsmæssige størrelse af indregnet gevinst eller tab.

Kostprismodellen

79. Ud over de oplysninger, som kræves i afsnit 75, skal en virksomhed, som anvender den i afsnit 56 opstillede kostprismodel, oplyse om:
- a) de anvendte afskrivningsmetoder
 - b) de anvendte brugstider eller afskrivningssatser

- c) den regnskabsmæssige bruttoværdi og de akkumulerede afskrivninger (sammendraget med akkumulerede tab ved værdiforringelse) ved regnskabsårets begyndelse og slutning
- d) en afstemning af den regnskabsmæssige værdi af investeringsejendomme ved regnskabsårets begyndelse og slutning, som viser følgende:
 - i) tilgange, idet der gives separat oplysning om tilgange hidrørende fra anskaffelser og tilgange hidrørende fra efterfølgende omkostninger, der er indregnet som et aktiv
 - ii) tilgange hidrørende fra virksomhedssammenslutninger
 - iii) aktiver, som er klassificeret som besiddelse med henblik på salg eller er medtaget i en afståelsesgruppe, som er klassificeret som besiddelse med henblik på salg, i overensstemmelse med IFRS 5, samt andre afhændelser
 - iv) afskrivninger
 - v) den beløbsmæssige størrelse af indregnede tab ved værdiforringelse og af tilbageførte tab ved værdiforringelse i regnskabsåret i overensstemmelse med IAS 36
 - vi) nettovalutakursforskelle hidrørende fra omregningen af årsregnskaber til en anden præsentationsvaluta og fra omregningen af en udenlandsk virksomheds årsregnskab til den regnskabsaflæggende virksomheds præsentationsvaluta
 - vii) overførsler til og fra handelsejendomme og domicilejendomme og
 - viii) andre ændringer
- e) investeringsejendommens dagsværdi; i de sjældne tilfælde nævnt i afsnit 53, hvor virksomheden ikke pålideligt kan opgøre investeringsejendommens dagsværdi, skal virksomheden:
 - i) give en beskrivelse af investeringsejendommen
 - ii) oplyse om årsagen til, at dagsværdien ikke kan opgøres pålideligt, og
 - iii) om muligt oplyse om det interval af skøn, som dagsværdien højst sandsynligt vil ligge inden for.

OVERGANGSBESTEMMELSER

Dagsværdimodellen

80. En virksomhed, som tidligere har anvendt IAS 40 (2000) og vælger for første gang at klassificere og foretage regnskabsmæssig behandling af visse eller samtlige berettigede ejendomsandele, der besiddes som investeringsejendomme gennem en operationel leasingkontrakt, skal indregne virkningen af dette valg som en regulering primo i overført resultat for det regnskabsår, hvor valget første gang blev truffet. Tilsvarende gælder, at:
- a) hvis virksomheden tidligere (i årsregnskabet eller på anden måde) har offentliggjort dagsværdien af disse ejendomsandele i tidligere regnskabsår (opgjort i henhold til definitionen af dagsværdi i IFRS 13), tilskynder standarden til, men kræver ikke, at virksomheden:
 - i) regulerer primo i overført resultat for det tidligst præsenterede regnskabsår, hvor dagsværdien blev offentliggjort i årsregnskabet, og
 - ii) tilpasser sammenligningstal for disse regnskabsår og
 - b) virksomheden ikke skal tilpasse sammenligningstal, og skal give oplysning om dette, hvis den ikke tidligere har givet de i afsnit a) nævnte oplysninger.
81. Denne standard foreskriver en anden behandling end den i IAS 8 krævede. IAS 8 kræver, at sammenligningstal tilpasses, medmindre en sådan tilpasning er praktisk umulig.
82. Når virksomheden anvender denne standard for første gang, omfatter reguleringen primo i overført resultat en omklassifikation af beløb i reserver for opskrivinger vedrørende investeringsejendomme.

Kostprismodellen

83. IAS 8 finder anvendelse på ændringer i anvendt regnskabspraksis, som foretages, når virksomheden anvender denne standard for første gang og vælger at anvende kostprismodellen. Virkningen af ændringer i anvendt regnskabspraksis omfatter en omklassifikation af eventuelle beløb i reserver for opskrivninger vedrørende investeringsejendomme.
84. **Kravene i afsnit 27-29 vedrørende den første måling af en investeringsejendom, der er anskaffet ved udveksling af aktiver, skal kun anvendes fremadrettet på fremtidige udvekslinger.**

Virksomhedssammenslutninger

- 84A **Afsnit 14A og en overskrift før afsnit 6 tilføjes som led i det årlige forbedringsprojekt (*Annual Improvements Cycle 2011-2013*), som blev udstedt i december 2013. Virksomheder skal anvende denne ændring fremadrettet for erhvervelse af investeringsejendomme fra begyndelsen af det første regnskabsår, for hvilket det indfører denne ændring. Følgelig skal den regnskabsmæssige behandling af erhvervelse af investeringsejendomme i forudgående perioder ikke justeres. En virksomhed kan imidlertid vælge at anvende ændringen på individuelle erhvervelser af investeringsejendomme, der fandt sted før begyndelsen af det første regnskabsår, der begynder på ikrafttrædelsesdatoen eller senere, hvis — og kun hvis — de oplysninger, der er nødvendige for at anvende ændringen på disse tidligere transaktioner, er til virksomhedens rådighed.**

IFRS 16

- 84B **En virksomhed, der anvender IFRS 16 samt de tilsvarende ændringer til nærværende standard for første gang, skal anvende overgangsbestemmelserne i appendiks C i IFRS 16 på en investeringsejendom, som besiddes som et brugsretsaktiv.**

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

85. Virksomheder skal anvende denne standard for årsregnskaber, der dækker regnskabsår, som begynder den 1. januar 2005 eller derefter. Det tilskyndes, at standarden anvendes før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender denne standard for regnskabsår, som begynder før den 1. januar 2005, skal den give oplysning om dette.
- 85A IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* (ajourført 2007) ændrede den terminologi, der anvendes i IFRS-standarderne. Desuden blev afsnit 62 ændret. Virksomheden skal anvende disse ændringer for regnskabsår, som begynder den 1. januar 2009 eller derefter. Hvis en virksomhed anvender IAS 1 (ajourført 2007) for et tidligere regnskabsår, skal ændringerne anvendes for dette tidligere regnskabsår.
- 85B 85B Afsnit 8, 9, 48, 53, 54 og 57 blev ændret, afsnit 22 blev ophævet, og afsnit 53A og 53B blev tilføjet ved *Forbedringer af IFRS-standarder*, der udkom i maj 2008. Virksomheden skal anvende disse ændringer fremadrettet for regnskabsår, som begynder den 1. januar 2009 eller derefter. En virksomhed har mulighed for at anvende ændringerne på investeringsejendomme under opførelse før den 1. januar 2009, forudsat at dagsværdien af de pågældende investeringsejendomme under opførelse er opgjort på dette tidspunkt. Det er tilladt at anvende ændringerne før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender ændringerne på et tidligere regnskabsår, skal den give oplysning om dette og anvende ændringerne i afsnit 5 og 81E i IAS 16 *Materielle anlægsaktiver* på samme tidspunkt.
- 85C IFRS 13, der er udstedt i maj 2011, medførte en ændring af dagsværdi i afsnit 5, en ændring af afsnit 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78-80 og 85B og ophævelse af afsnit 36-39, 42-47, 49, 51 og 75, litra d). En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 13.
- 85D En overskrift før afsnit 6 og en overskrift efter afsnit 84 tilføjes, og afsnit 14A og 84A tilføjes som led i det årlige forbedringsprojekt vedrørende IFRS (*Annual Improvements Cycle 2011-2013*), som blev udstedt i december 2013. Virksomheden skal anvende disse ændringer for regnskabsår, som begynder den 1. juli 2014 eller derefter. Det er tilladt at anvende ændringerne før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender disse ændringer for et tidligere regnskabsår, skal den give oplysning herom.
- 85E IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 3, litra b), samt afsnit 9, 67 og 70. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

- 85F IFRS 16, udstedt i januar 2016, medførte ændring af anvendelsesområdet for IAS 40, i og med at definitionen af investeringsejendomme ændredes til at omfatte såvel ejede investeringsejendomme som ejendomme, som besiddes af en leasingtager som et brugsretsaktiv. IFRS 16 medførte ændring af afsnit 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 og 78, tilføjelse af afsnit 19A, 29A, 40A og 84B med tilhørende overskrifter samt ophævelse af afsnit 3, 6, 25, 26 og 34. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 16.

OPHÆVELSE AF IAS 40 (2000)

86. Denne standard erstatter IAS 40 *Investeringsejendomme* (udgivet 2000).
-

KOMMISSIONENS FORORDNING (EU) 2017/1987**af 31. oktober 2017****om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IFRS 15****(EØS-relevant tekst)**

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde,

under henvisning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder ⁽¹⁾, særlig artikel 3, stk. 1, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ blev en række internationale standarder og fortolkningsbidrag, der fandtes pr. 15. oktober 2008, vedtaget.
- (2) Den 12. april 2016 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ændringer til den internationale regnskabsstandard IFRS 15 (*Omsætning fra kontrakter med kunder*). Ændringerne har til formål at præcisere visse krav og yderligere lette overgangen for virksomheder, der gennemfører standarden.
- (3) Høringen af Den Europæiske Rådgivende Regnskabsgruppe bekræfter, at ændringerne til IFRS 15 opfylder kriterierne for vedtagelse som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i forordning (EF) nr. 1606/2002.
- (4) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor ændres.
- (5) Foranstaltningerne i denne forordning er i overensstemmelse med Regnskabskontroludvalgets udtalelse —

VEDTAGET DENNE FORORDNING:

Artikel 1

I bilaget til forordning (EF) nr. 1126/2008 ændres den internationale regnskabsstandard IFRS 15 (*Omsætning fra kontrakter med kunder*) som angivet i bilaget til nærværende forordning.

Artikel 2

Virksomhederne anvender ændringerne, der er omhandlet i artikel 1, senest fra den første dag i det første regnskabsår, der begynder den 1. januar 2018 eller derefter.

Artikel 3

Denne forordning træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

⁽¹⁾ EFT L 243 af 11.9.2002, s. 1.

⁽²⁾ Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 af 3. november 2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 (EUT L 320 af 29.11.2008, s. 1).

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Udfærdiget i Bruxelles, den 31. oktober 2017.

På Kommissionens vegne

Jean-Claude JUNCKER

Formand

BILAG

Præciseringer til IFRS 15*Omsætning fra kontrakter med kunder***Ændringer til****IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder***

Afsnit 26, 27 og 29 ændres. Afsnit 28 og 30 ændres ikke, men er medtaget til orientering.

Særskilte varer eller tjenesteydelser

26. Afhængigt af kontrakten kan aftalte varer eller tjenesteydelser omfatte, men er ikke begrænset til, følgende:
- a) salg af varer, som en virksomhed har fremstillet (eksempelvis en producents varebeholdning)
 - b) videresalg af varer, som en virksomhed har erhvervet (eksempelvis en detailhandlers varer)
 - c) videresalg af rettigheder til varer eller tjenesteydelser, som en virksomhed har erhvervet (eksempelvis videresalg af en billet gennem en virksomhed, som er principal, som beskrevet i afsnit B34–B38)
 - d) udførelse af en eller flere kontraktligt aftalte opgaver for en kunde
 - e) levering af en tjenesteydelse bestående i at være parat til at levere varer eller tjenesteydelser (eksempelvis uspecificerede software-opdateringer, som leveres, når og hvis de er tilgængelige) eller i at gøre varer eller tjenesteydelser tilgængelige for en kunde til brug, når og hvis kunden ønsker det
 - f) levering af en tjenesteydelse bestående i at sørge for, at en anden part overdrager varer eller tjenesteydelser til en kunde (for eksempel at handle som agent for en anden part som beskrevet i afsnit B34–B38)
 - g) tildeling af rettigheder til fremtidig levering af varer eller tjenesteydelser, som en kunde kan videresælge eller levere til sin kunde (f.eks. hvis en virksomhed, som sælger et produkt til en detailhandler, ifølge aftalen skal overdrage en yderligere vare eller tjenesteydelse til en person, som køber produktet af detailhandleren)
 - h) opførelse, fremstilling eller om- eller tilbygning af et aktiv på vegne af en kunde
 - i) tildeling af licenser (jf. afsnit B52–B63B) og
 - j) tildeling af optioner på at erhverve yderligere varer eller tjenesteydelser (såfremt nævnte optioner giver kunden en materiel ret som beskrevet i afsnit B39–B43).
27. En vare eller en tjenesteydelse, som der er indgået aftale om med en kunde, er af særskilt karakter, hvis begge de følgende kriterier er opfyldt:
- a) kunden kan drage fordel af varen eller tjenesteydelsen alene eller sammen med andre ressourcer, som er umiddelbart tilgængelige for kunden (dvs. varen eller tjenesteydelsen har særskilt karakter), og
 - b) virksomhedens løfte om at overdrage varen eller tjenesten til kunden kan identificeres separat fra andre løfter i kontrakten (dvs., at løftet om at overdrage varen eller tjenesteydelsen er særskilt inden for rammerne af kontrakten).
28. En kunde kan drage fordel af en vare eller en tjenesteydelse i henhold til afsnit 27, litra a), hvis varen eller tjenesteydelsen kan anvendes, forbruges eller sælges for et beløb, som overstiger scrapværdien, eller på anden måde besiddes med økonomisk fordel til følge. For nogle varer eller tjenesteydelser gælder det, at en kunde kan drage fordel af varen eller tjenesteydelsen alene. For andre varer eller tjenesteydelser gælder det, at en kunde kun kan drage fordel af varen eller tjenesteydelsen sammen med andre umiddelbart tilgængelige ressourcer. En umiddelbart tilgængelig ressource er en vare eller en tjenesteydelse, som sælges separat (af virksomheden eller en anden virksomhed), eller en ressource, som kunden allerede har modtaget fra virksomheden (herunder varer eller tjenesteydelser, som virksomheden allerede har overdraget til kunden i henhold til kontrakten) eller på grundlag af andre transaktioner eller begivenheder. Forskellige forhold kan tjene som grundlag for at antage, at kunden kan drage fordel af en vare eller en tjenesteydelse alene eller sammen med andre umiddelbart tilgængelige ressourcer. For eksempel kan den omstændighed, at virksomheden regelmæssigt sælger en vare eller en tjenesteydelse separat, være en indikator for, at en kunde kan drage fordel af varen eller tjenesteydelsen alene eller sammen med andre umiddelbart tilgængelige ressourcer.

29. Vurderingen af, hvorvidt en virksomheds løfter om at overdrage varer eller tjenesteydelser til kunden kan identificeres separat, jf. afsnit 27, litra b), har til formål at fastslå, om løftet er af en sådan art inden for rammerne af kontrakten, at det indebærer overdragelse af hver enkelt af disse varer eller tjenesteydelser særskilt, eller det i stedet indebærer overdragelse af en eller flere kombinerede enheder, hvori de aftalte varer eller tjenesteydelser indgår som input. Forhold, som kan indikere, at to eller flere løfter om at overdrage varer eller tjenesteydelser til en kunde ikke kan identificeres separat, omfatter, men er ikke begrænset til, følgende:
- a) Virksomheden leverer en væsentlig tjenesteydelse, som har til formål at lade varerne eller tjenesteydelserne indgå sammen med andre varer eller tjenesteydelser aftalt i kontrakten i en gruppe af varer eller tjenesteydelser, som udgør det eller de kombinerede resultater, hvormed kunden har indgået en kontrakt. Virksomheden anvender med andre ord varerne eller tjenesteydelserne som input i forbindelse med produktion eller levering af det eller de af kunden specificerede, kombinerede resultater. Det eller de kombinerede resultater kan indeholde mere end én fase, et element eller en enhed.
 - b) En eller flere af varerne eller tjenesteydelserne indebærer en væsentlig ændring eller tilpasning af, eller undergår en væsentlig ændring eller tilpasning som følge af, en eller flere af de andre varer eller tjenesteydelser, som er aftalt i kontrakten.
 - c) Varerne eller tjenesteydelserne er i væsentlig grad indbyrdes afhængige af eller indbyrdes forbundne. Med andre ord påvirkes hver af varerne eller tjenesteydelserne i væsentlig grad af en eller flere af de andre varer eller tjenesteydelser i kontrakten. I nogle tilfælde påvirker to eller flere varer eller tjenesteydelserne for eksempel i væsentlig grad hinanden, fordi virksomheden ikke ville være i stand til at opfylde sit løfte ved at overdrage hver af varerne eller tjenesteydelserne uafhængigt af hinanden.
30. Hvis en aftalt vare eller tjenesteydelse ikke er af særskilt karakter, skal en virksomhed kombinere denne vare eller tjenesteydelse og andre aftalte varer eller tjenesteydelser, indtil den kan identificere en gruppe af varer eller tjenesteydelser, som er af særskilt karakter. I nogle tilfælde kan dette betyde, at virksomheden regnskabsmæssigt skal behandle alle varer eller tjenesteydelser aftalt i en kontrakt som en enkelt leveringsforpligtelse.

I appendiks B ændres afsnit B1, B34–B38, B52–B53 og B58, og afsnit B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A og B63B tilføjes. Afsnit B57 udgår. Afsnit B54–B56, B59 og B60–B63 ændres ikke, men er medtaget til orientering.

Appendiks B

Anvendelsesvejledning

...

B1 Denne anvendelsesvejledning er opdelt i følgende kategorier:

- a) ...
- i) licenser (afsnit B52–B63B)
- j) ...

Principal-agent-betragtninger

B34 Hvis en anden part er involveret i at levere varer eller tjenesteydelser til en kunde, skal virksomheden vurdere, hvorvidt arten af dens løfte er en leveringsforpligtelse til selv at levere de specificerede varer eller tjenesteydelser (dvs. virksomheden er principal), eller hvorvidt den skal sørge for, at de pågældende varer eller tjenesteydelser leveres af den anden part (dvs. virksomheden er agent). En virksomhed vurderer, hvorvidt den er principal eller agent, for hver af de specificerede varer eller tjenesteydelser, som der er indgået aftale om med en kunde. En specificeret vare eller tjenesteydelse er en særskilt vare eller tjenesteydelse (eller en særskilt gruppe af varer eller tjenesteydelser), som skal leveres til kunden (jf. afsnit 27–30). Hvis en kontrakt med en kunde omfatter mere end én specificeret vare eller tjenesteydelse, kan virksomheden være principal for nogle specificerede varer eller tjenesteydelser og agent for andre.

- B34A I forbindelse med vurderingen af arten af sit løfte (jf. afsnit B34) skal virksomheden:
- a) identificere de specificerede varer eller tjenesteydelser, som skal leveres til kunden (som for eksempel kan være retten til en vare eller en tjenesteydelse, som en anden part skal levere (jf. afsnit 26)), og
 - b) vurdere, hvorvidt den har kontrol over (jf. afsnit 33) hver af de specificerede varer eller tjenesteydelser, før den pågældende vare eller tjenesteydelse overdrages til kunden.
- B35 En virksomhed er principal, hvis den har kontrol over den specificerede vare eller tjenesteydelse, før den pågældende vare eller tjenesteydelse overdrages til kunden. Virksomheden har imidlertid ikke nødvendigvis kontrol over en specificeret vare, hvis den kun kortvarigt får ejendomsret til det pågældende produkt, før ejendomsretten overgår til en kunde. En virksomhed, der er principal, kan selv opfylde sin leveringsforpligtelse til at levere den specificerede vare eller tjenesteydelse eller antage en anden part (f.eks. en underleverandør) til at opfylde hele eller en del af leveringsforpligtelsen på sine vegne.
- B35A Hvis en anden part er involveret i at levere varer eller tjenesteydelser til en kunde, opnår en virksomhed, som er principal, kontrol over en eller flere af følgende:
- a) en vare eller et andet aktiv fra den anden part, som virksomheden efterfølgende overdrager til kunden
 - b) retten til at få udført en tjenesteydelse af den anden part, hvorved virksomheden kan få denne anden part til at levere kunden tjenesteydelsen på virksomhedens vegne
 - c) en vare eller en tjenesteydelse fra den anden part, som virksomheden efterfølgende kombinerer med andre varer eller tjenesteydelser ved leveringen af den specificerede vare eller tjenesteydelse til kunden. Hvis en virksomhed eksempelvis leverer en væsentlig tjenesteydelse, som har til formål at lade varer eller tjenesteydelser (jf. afsnit 29, litra a)) leveret af en anden part indgå sammen med den specificerede vare eller tjenesteydelse, hvorom kunden har indgået en kontrakt, har virksomheden kontrol over den specificerede vare eller tjenesteydelse, før den pågældende vare eller tjenesteydelse overdrages til kunden. Dette skyldes, at virksomheden først opnår kontrol over input til den specificerede vare eller tjenesteydelse (herunder varer eller tjenesteydelser fra andre parter) og henfører disse til frembringelsen af det kombinerede resultat, som udgøres af den specificerede vare eller tjenesteydelse.
- B35B Hvis (eller i takt med at) en virksomhed, der er principal, opfylder en leveringsforpligtelse, skal virksomheden indregne omsætning med et beløb svarende til det bruttovederlag, som den forventer at være berettiget til som modydelse for den overdragne specificerede vare eller tjenesteydelse.
- B36 En virksomhed er agent, hvis dens leveringsforpligtelse består i at sørge for, at en anden part leverer den specificerede vare eller tjenesteydelse. En virksomhed, der er agent, har ikke kontrol over den specificerede vare eller tjenesteydelse, som en anden part har leveret, før den pågældende vare eller tjenesteydelse overdrages til kunden. Hvis (eller i takt med at) en virksomhed, der er agent, opfylder en leveringsforpligtelse, skal virksomheden indregne omsætning med et beløb svarende til det honorar eller den kommission, som den forventer at være berettiget til som modydelse for at sørge for, at den anden part leverer de specificerede varer eller tjenesteydelser. En virksomheds honorar eller kommission kan være det nettovederlag, som virksomheden har tilbage efter at have betalt den anden part det vederlag, som den har modtaget som modydelse for de varer eller tjenesteydelser, som denne anden part skal levere.
- B37 Indikatorerne for, at en virksomhed har kontrol over den specificerede vare eller tjenesteydelse, før den overdrages til kunden (og derfor er principal (jf. afsnit B35)), omfatter, men er ikke begrænset til, følgende:
- a) Virksomheden er hovedansvarlig for at opfylde løftet om at levere den specificerede vare eller tjenesteydelse. Dette omfatter normalt ansvaret for, at den specificerede vare eller tjenesteydelse kan accepteres (eksempelvis hovedansvaret for, at varen eller tjenesteydelsen opfylder kundens specifikationer). Hvis virksomheden er hovedansvarlig for at opfylde løftet om at levere den specificerede vare eller tjenesteydelse, kan dette indikere, at den anden part, som er involveret i at levere den specificerede vare eller tjenesteydelse, handler på virksomhedens vegne.
 - b) Virksomheden har lagerrisikoen før overdragelsen af den specificerede vare eller tjenesteydelse til en kunde eller efter overdragelsen af kontrollen til kunden (hvis kunden for eksempel har returret). Hvis virksomheden for eksempel fremstiller eller forpligter sig til at fremstille den specificerede vare eller tjenesteydelse, før den opnår en kontrakt med en kunde, kan dette indikere, at virksomheden har muligheden for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, varen eller tjenesteydelsen, før den overdrages til kunden.

- c) Virksomheden har mulighed for at fastsætte prisen for den specificerede vare eller tjenesteydelse. Fastsættelse af den pris, som kunden betaler for den specificerede vare eller tjenesteydelse, kan indikere, at virksomheden har muligheden for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, den pågældende vare eller tjenesteydelse. I nogle situationer kan en agent imidlertid have mulighed for at fastsætte priser. En agent kan eksempelvis have en vis handlefrihed til at fastsætte priser for at skabe supplerende omsætning fra sin tjenesteydelse, som består i at sørge for, at andre parter leverer varer eller tjenesteydelser til kunder.
- B37A Indikatorerne i afsnit B37 kan være mere eller mindre relevante for vurderingen af kontrol, afhængigt af arten af den specificerede vare eller tjenesteydelse samt kontraktvilkårene og -betingelserne. Afhængigt af den konkrete kontrakt kan andre indikatorer desuden være mere overbevisende.
- B38 Hvis en anden part overtager virksomhedens leveringsforpligtelser og rettigheder i henhold til kontrakten, således at virksomheden ikke længere er forpligtet til at opfylde leveringsforpligtelsen i form af at overdrage den specificerede vare eller tjenesteydelse til kunden (dvs. at virksomheden ikke længere er principal), skal virksomheden ikke indregne omsætning for den pågældende leveringsforpligtelse. Virksomheden skal i stedet vurdere, hvorvidt den skal indregne omsætning for opfyldelse af en leveringsforpligtelse til at opnå en kontrakt for den anden part (dvs. hvorvidt virksomheden er agent).

...

Licenser

- B52 En licens giver en kunde ret til at udnytte en virksomheds intellektuelle ejendom. Licenser til intellektuel ejendom kan omfatte, men er ikke begrænset til, licenser til følgende:
- a) software og teknologi
 - b) film, musik og andre former for medier og underholdning
 - c) franchiser og
 - d) patenter, varemærker og ophavsret.
- B53 En virksomhed kan ud over et løfte om at tildele kunden en licens (eller licenser) også afgive løfte om at overdrage kunden andre varer eller tjenesteydelser. Disse løfter kan fremgå eksplicit af kontrakten eller følge af en virksomheds almindelige forretningspraksis, offentliggjorte politik eller specifikke erklæringer (jf. afsnit 24). Når en kontrakt med en kunde indbefatter et løfte om at tildele en licens (eller licenser) ud over andre aftalte varer eller tjenesteydelser, skal en virksomhed, som det er tilfældet med andre kontrakter, anvende afsnit 22–30 for at identificere hver af leveringsforpligtelserne i kontrakten.
- B54 Hvis løftet om at tildele en licens ikke er klart adskilt fra andre i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser, jf. afsnit 26–30, skal en virksomhed regnskabsmæssigt behandle løftet om at tildele en licens og de pågældende andre aftalte varer eller tjenesteydelser samlet som en enkelt leveringsforpligtelse. Som eksempler på licenser, som ikke er klart adskilt fra andre i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser, kan nævnes:
- a) en licens, der udgør en bestanddel af en konkret vare, og uden hvilken varen mister sin funktion, og
 - b) en licens, som kunden kun kan udnytte i forbindelse med en tilhørende tjenesteydelse (f.eks. en onlinetjenesteydelse, som virksomheden leverer, og som i kraft af licenstildelingen giver kunden adgang til indhold).
- B55 Hvis licensen ikke er klart adskilt, skal en virksomhed anvende afsnit 31–38 for at vurdere, om leveringsforpligtelsen (som indbefatter den aftalte licens) er en leveringsforpligtelse, som opfyldes over tid eller på et bestemt tidspunkt.
- B56 Hvis løftet om at tildele licensen er klart adskilt fra de øvrige i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser, og løftet om at tildele licensen derfor er en særskilt leveringsforpligtelse, skal en virksomhed vurdere, hvorvidt licensen overgår til en kunde på et bestemt tidspunkt eller over tid. Ved denne vurdering skal en virksomhed tage hensyn til, om virksomhedens løfte om at tildele licensen til en kunde er af en art, der giver kunden enten:
- a) en adgangsret til virksomhedens intellektuelle ejendom, som den findes i hele licensperioden, eller
 - b) en ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom, som den findes på det tidspunkt, hvor licensen tildeles.

Vurdering af, hvori virksomhedens løfte består

B57 [Udgår]

B58 En virksomheds løfte ved tildelingen af en licens består i et løfte om at give adgangsret til virksomhedens intellektuelle ejendom, hvis følgende kriterier er opfyldt:

- a) det kræves i henhold til kontrakten, eller kunden har en rimelig forventning om, at virksomheden foretager handlinger, der i væsentlig grad har indflydelse på den intellektuelle ejendom, som kunden har rettigheder til (jf. afsnit B59 og B59A)
- b) de rettigheder, som licensen giver, udsætter direkte kunden for positive eller negative virkninger af virksomhedens aktiviteter som nævnt i afsnit B58, litra a), og
- c) disse handlinger medfører ikke overdragelse af en vare eller en tjenesteydelse til kunden, når disse handlinger finder sted (jf. afsnit 25).

B59 Blandt faktorer, der kan indikere, at en kunde med rimelighed kan forvente, at en virksomhed vil foretage handlinger, der i væsentlig grad har indflydelse på den intellektuelle ejendom, kan nævnes virksomhedens almindelige forretningspraksis, offentliggjorte politik eller specifikke erklæringer. Selv om det ikke er et afgørende element, kan eksistensen af en fælles økonomisk interesse (f.eks. en salgsbaseret royalty) mellem virksomheden og kunden i tilknytning til den intellektuelle ejendom, som kunden har rettigheder til, også være en indikator for, at kunden med rimelighed kan forvente, at virksomheden vil foretage sådanne handlinger.

B59A En virksomheds handlinger har i væsentlig grad indflydelse på den intellektuelle ejendom, som kunden har rettigheder til, hvis enten:

- a) disse handlinger forventes i væsentlig grad at ændre den intellektuelle ejendoms form (eksempelvis udformningen eller indholdet) eller funktion (eksempelvis muligheden for at udføre en bestemt opgave) eller
- b) kundens mulighed for at opnå fordel af den intellektuelle ejendom i væsentlig grad er afledt eller afhængig af disse handlinger. F.eks. er fordelen ved et varemærke ofte afledt eller afhængig af virksomhedens løbende bestræbelser på at understøtte eller vedligeholde den intellektuelle ejendoms værdi.

På samme måde gælder det, at hvis den intellektuelle ejendom, som kunden har rettigheder til, har en væsentlig selvstændig funktion, er en væsentlig del af fordelen ved den pågældende intellektuelle ejendom afledt af denne funktion. Kundens mulighed for at opnå fordel af denne intellektuelle ejendom vil følgelig ikke i væsentlig grad blive påvirket af virksomhedens handlinger, medmindre disse handlinger i væsentlig grad ændrer den intellektuelle ejendoms form eller funktion. De former for intellektuel ejendom, som ofte har en væsentlig selvstændig funktion, omfatter software, biologiske forbindelser eller lægemiddelformler samt medieprodukter (eksempelvis film, fjernsynsshow og musikoptagelser).

B60 Hvis kriterierne i afsnit B58 er opfyldt, skal en virksomhed regnskabsmæssigt behandle løftet om at tildele en licens som en leveringsforpligtelse, der opfyldes over tid, fordi kunden samtidig modtager og forbruger fordelene ved virksomhedens ydelser i form af adgang til dens intellektuelle ejendom, i takt med at virksomheden præsterer ydelserne (jf. afsnit 35, litra a)). En virksomhed skal anvende afsnit 39–45 for at vælge en egnet metode til at måle sine fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af leveringsforpligtelsen til at give adgang.

B61 Hvis kriterierne i afsnit B58 ikke er opfyldt, består en virksomheds løfte i at give ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom, som denne intellektuelle ejendom forefindes (hvad angår form og funktion) på det tidspunkt, hvor licensen tildeles kunden. Det betyder, at kunden kan anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, licensen på det tidspunkt, hvor licensen overgår. En virksomhed skal regnskabsmæssigt behandle løftet om at give ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom som en leveringsforpligtelse, der opfyldes på et bestemt tidspunkt. En virksomhed skal anvende afsnit 38 for at bestemme det tidspunkt, hvor licensen overgår til kunden. Omsætning kan imidlertid ikke indregnes for en licens, som giver ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom, før begyndelsen af den periode, i hvilken kunden kan anvende og drage fordel af licensen. Hvis en softwarelicensperiode f.eks. begynder, før en virksomhed leverer kunden en kode (eller på anden måde stiller den til rådighed for kunden), som giver kunden mulighed for umiddelbart at anvende softwaren, skal virksomheden ikke indregne omsætning, før koden er blevet leveret (eller på anden måde stillet til rådighed).

- B62 En virksomhed skal se bort fra følgende faktorer ved vurderingen af, hvorvidt en licens giver adgangsret til virksomhedens intellektuelle ejendom eller en ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom:
- a) Restriktioner vedrørende tid, geografisk region eller anvendelse — sådanne restriktioner fastlægger egenskaberne ved den aftalte licens og er ikke bestemmende for, hvorvidt virksomheden opfylder sin leveringsforpligtelse på et bestemt tidspunkt eller over tid.
 - b) Garantier fra virksomhedens side for, at den har et gyldigt patent til intellektuel ejendom, og at den vil forsvare patentet mod uautoriseret anvendelse — et løfte om at forsvare en patentrettighed er ikke en leveringsforpligtelse, fordi det at forsvare et patent beskytter værdien af virksomhedens aktiver i form af intellektuel ejendom og for kunden er et tilsagn om, at den overdragne licens opfylder specifikationerne for den i kontrakten aftalte licens.

Salgsbaserede eller brugsbaserede royalties

- B63 Uanset kravene i afsnit 56–59 skal en virksomhed kun indregne omsætning for en salgsbaseret eller brugsbaseret royalty, der er aftalt som modydelse for en licens til intellektuel ejendom, når (eller i takt med at) den seneste af følgende begivenheder indtræffer:
- a) det efterfølgende salg eller den efterfølgende brug finder sted, og
 - b) leveringsforpligtelsen, som hele eller en del af den salgsbaserede eller brugsbaserede royalty er blevet allokert til, er blevet opfyldt (eller delvis opfyldt).
- B63A Kravet vedrørende en salgsbaseret eller brugsbaseret royalty i afsnit B63 finder anvendelse, hvis royaltyen kun vedrører en licens til intellektuel ejendom, eller hvis en licens til intellektuel ejendom er den væsentligste post, som royaltyen vedrører (licensen til intellektuel ejendom kan f.eks. være den væsentligste post, som royaltyen vedrører, hvis virksomheden med rimelighed forventer, at kunden vil tillægge licensen en væsentlig højere værdi end de øvrige varer eller tjenesteydelser, som royaltyen vedrører).
- B63B Hvis kravet i afsnit B63A er opfyldt, skal omsætning fra en salgsbaseret eller brugsbaseret royalty indregnes fuldt ud i henhold til afsnit B63. Hvis kravet i afsnit B63A ikke er opfyldt, finder kravene om variabelt vederlag i afsnit 50–59 anvendelse på den salgsbaserede eller brugsbaserede royalty.

I appendiks C ændres afsnit C2, C5 og C7, og afsnit C1B, C7A og C8A tilføjes. Afsnit C3 og C6 ændres ikke, men er medtaget til orientering.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- C1B *Præciseringer til IFRS 15* Omsætning fra kontrakter med kunder, udstedt i april 2016, medførte ændring af afsnit 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 og C7, ophævelse af afsnit B57 og tilføjelse af afsnit B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A og C8A. Virksomheder skal anvende disse ændringer på regnskabsår, som begynder den 1. januar 2018 eller derefter. Det er tilladt at anvende ændringerne før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender disse ændringer for et tidligere regnskabsår, skal den give oplysning herom.

OVERGANG

- C2 For så vidt angår overgangsbestemmelserne i afsnit C3–C8A gælder følgende:
- a) datoen for førstegangsanvendelsen er begyndelsen af det regnskabsår, hvor virksomheden første gang anvender denne standard, og
 - b) en opfyldt kontrakt er en kontrakt, hvor virksomheden har overdraget alle de pågældende varer eller tjenesteydelser, jf. IAS 11 *Entreprisekontrakter*, IAS 18 *Omsætning* og tilhørende fortolkningsbidrag.
- C3 Virksomheder skal anvende denne standard efter en af følgende to metoder:
- a) med tilbagevirkende kraft på hvert tidligere regnskabsår, for hvilket der er aflagt regnskab i henhold til IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl*, jf. dog de praktiske fremgangsmåder i afsnit C5, eller
 - b) med tilbagevirkende kraft, idet den akkumulerede virkning af at anvende denne standard første gang indregnes på datoen for førstegangsanvendelsen, jf. afsnit C7–C8.

...

- C5 En virksomhed kan anvende en eller flere af følgende praktiske fremgangsmåder, når den anvender denne standard med tilbagevirkende kraft i henhold til afsnit C3, litra a):
- a) for så vidt angår opfyldte kontrakter, behøver en virksomhed ikke at foretage tilpasninger for kontrakter, der
 - i) begynder og slutter inden for samme regnskabsår eller
 - ii) er opfyldte kontrakter ved begyndelsen af det tidligste regnskabsår, for hvilket der er aflagt regnskab
 - b) for så vidt angår opfyldte kontrakter med variable vederlag, kan en virksomhed anvende transaktionsprisen på det tidspunkt, hvor kontrakten blev opfyldt, frem for at foretage et skøn over variable vederlag i de sammenlignelige regnskabsperioder
 - c) for så vidt angår kontrakter, som er ændret før begyndelsen af det tidligste regnskabsår, for hvilket der er aflagt regnskab, behøver en virksomhed ikke med tilbagevirkende kraft at foretage tilpasninger for sådanne kontraktændringer, jf. afsnit 20–21. I stedet skal virksomheden tage hensyn til den samlede virkning af alle ændringer indtruffet før begyndelsen af det tidligste regnskabsår, for hvilket der er aflagt regnskab, i forbindelse med:
 - i) identifikationen af de opfyldte og uopfyldte leveringsforpligtelser
 - ii) fastsættelsen af transaktionsprisen og
 - iii) allokeringen af transaktionsprisen til de opfyldte og uopfyldte leveringsforpligtelser
 - d) for så vidt angår alle regnskabsår, for hvilke der er aflagt regnskab før datoen for førstegangsanvendelsen, behøver en virksomhed ikke at oplyse, hvor stor en del af transaktionsprisen der er allokeret til de resterende leveringsforpligtelser, og at redegøre for, hvornår virksomheden forventer at indregne dette beløb som omsætning (jf. afsnit 120).
- C6 Hvis en virksomhed gør brug af en af de praktiske fremgangsmåder i afsnit C5, skal den anvende denne praktiske fremgangsmåde konsekvent på alle kontrakter inden for alle regnskabsår, for hvilke der er aflagt regnskaber. Desuden skal virksomheden offentliggøre samtlige følgende oplysninger:
- a) de praktiske fremgangsmåder, der er blevet anvendt, og
 - b) i videst muligt omfang en kvalitativ vurdering af den skønnede virkning af at anvende hver af disse praktiske fremgangsmåder.
- C7 Hvis en virksomhed vælger at anvende denne standard med tilbagevirkende kraft i henhold til afsnit C3, litra b), skal virksomheden indregne den akkumulerede virkning af at anvende denne standard første gang som en regulering primo i overført resultat (eller et andet egenkapitalelement, alt efter tilfældet) for det regnskabsår, der indbefatter datoen for førstegangsanvendelsen. I henhold til denne overgangsmetode kan en virksomhed vælge kun at anvende denne standard med tilbagevirkende kraft på kontrakter, der ikke er opfyldte kontrakter på datoen for førstegangsanvendelsen (f.eks. den 1. januar 2018 for en virksomhed med et regnskabsår, der udløber den 31. december).
- C7A En virksomhed, som anvender denne standard med tilbagevirkende kraft i henhold til afsnit C3, litra b), kan også anvende den praktiske fremgangsmåde i afsnit C5, litra c), enten:
- a) på alle kontraktændringer indtruffet før begyndelsen af det tidligste regnskabsår, for hvilket der er aflagt regnskab, eller
 - b) på alle kontraktændringer indtruffet før datoen for førstegangsanvendelsen.
- Hvis en virksomhed gør brug af denne praktiske fremgangsmåde, skal den anvende fremgangsmåden konsekvent på alle kontrakter og give de i afsnit C6 krævede oplysninger.
- ...
- C8A Virksomheder skal anvende *Præciseringer til IFRS 15* (jf. afsnit C1B) med tilbagevirkende kraft i henhold til IAS 8. Ved anvendelsen af ændringerne med tilbagevirkende kraft skal virksomheder anvende ændringerne, som hvis de havde været omfattet af IFRS 15 på datoen for førstegangsanvendelsen. En virksomhed skal følgelig ikke anvende ændringerne på regnskabsår eller kontrakter, på hvilke kravene i IFRS 15 ikke anvendes i henhold til afsnit C2–C8. Hvis en virksomhed eksempelvis i henhold til afsnit C3, litra b), kun anvender IFRS 15 på kontrakter, som ikke er opfyldte kontrakter på datoen for førstegangsanvendelsen, skal virksomheden ikke foretage tilpasninger for så vidt angår de på datoen for førstegangsanvendelsen af IFRS 15 opfyldte kontrakter for virkningen af disse ændringer.

KOMMISSIONENS FORORDNING (EU) 2017/1988**af 3. november 2017****om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IFRS 4****(EØS-relevant tekst)**

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde,

under henvisning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder ⁽¹⁾, særlig artikel 3, stk. 1, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ blev en række internationale standarder og fortolkningsbidrag, der fandtes pr. 15. oktober 2008, vedtaget.
- (2) Den 12. september 2016 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ændringer til IFRS 4 Anvendelse af IFRS 9 *Finansielle instrumenter* sammen med IFRS 4 *Forsikringskontrakter* (i det følgende benævnt »ændringer til IFRS 4«). Ændringerne til IFRS 4 har til formål at håndtere de midlertidige regnskabsmæssige konsekvenser af de forskellige ikrafttrædelsesdatoer for IFRS 9 og den nye standard for forsikringskontrakter, som afløser IFRS 4 (IFRS 17).
- (3) IFRS 9 har til formål at forbedre regnskabsaflæggelsen vedrørende finansielle instrumenter ved at afhjælpe problemer, der opstod på dette område under finanskrisen. IFRS 9 udgør navnlig en reaktion på G20-landenes opfordring til at gå over til en mere fremadskuende model til indregning af forventede tab på finansielle aktiver.
- (4) Ændringerne til IFRS 4 giver virksomheder, der overvejende udøver forsikringsaktiviteter, mulighed for at udsætte ikrafttrædelsesdatoen for IFRS 9 indtil den 1. januar 2021. Virkningen af en sådan udsættelse er, at de berørte virksomheder kan fortsætte med at indberette i henhold til den gældende standard, International Accounting Standard (IAS) 39 *Finansielle instrumenter. Indregning og måling*. Ændringerne til IFRS 4 giver også virksomheder, der udsteder forsikringskontrakter, mulighed for fra resultatopgørelsen at fjerne noget af den regnskabsmæssige inkonsistens og midlertidige volatilitet, der kan opstå ved anvendelse af IFRS 9, inden IFRS 17 er gennemført.
- (5) Efter høring af Den Europæiske Rådgivende Regnskabsgruppe konkluderer Kommissionen, at ændringerne til IFRS 4 opfylder kriterierne for vedtagelse som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i forordning (EF) nr. 1606/2002.
- (6) Kommissionen mener imidlertid, at ændringerne til IFRS 4 ikke har et tilstrækkeligt bredt anvendelsesområde til at imødekomme behovene hos alle væsentlige forsikringsvirksomheder i Unionen. Især ville forsikringssektoren inden for et finansielt konglomerat ikke være berettiget til at udsætte anvendelsen af IFRS 9, hvilket kunne bringe dem i en konkurrencemæssigt ugunstig situation. Derfor bør et finansielt konglomerats forsikringssektor, der er omfattet af Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2002/87/EF ⁽³⁾, have mulighed for at udsætte anvendelsen af IFRS 9 indtil den 1. januar 2021.
- (7) En udsættelse af anvendelsen af IFRS 9 for forsikringssektoren i et konglomerat ville indebære anvendelse af to forskellige regnskabsstandarder inden for ét finansielt konglomerat, hvilket kunne skabe mulighed for regnskabsarbitrage og eventuelt gøre det vanskeligt for investorer at forstå de konsoliderede regnskaber. Derfor bør en sådan udsættelse være underlagt visse betingelser. For at forhindre, at koncernen overfører finansielle instrumenter mellem sektorer med henblik på at drage fordel af en mere favorabel regnskabsmæssig behandling, bør der gælde et midlertidigt forbud mod overførsel af finansielle instrumenter, undtagen finansielle instrumenter,

⁽¹⁾ EFT L 243 af 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 af 3. november 2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 (EUT L 320 af 29.11.2008, s. 1).⁽³⁾ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2002/87/EF af 16. december 2002 om supplerende tilsyn med kreditinstitutter, forsikrings-selskaber og investeringsselskaber i et finansielt konglomerat og om ændring af Rådets direktiv 73/239/EØF, 79/267/EØF, 92/49/EØF, 92/96/EØF, 93/6/EØF og 93/22/EØF samt Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 98/78/EF og 2000/12/EF (EUT L 35 af 11.2.2003, s. 1).

som måles til dagsværdi med ændringer i dagsværdien via resultatet. Kun overførsler af finansielle instrumenter, der kvalificerer sig til ophør af indregning i regnskaberne for den overførende virksomhed, bør være underlagt forbuddet mod overførsel. Finansielle instrumenter udstedt af en virksomhed, der tilhører koncernen, bør ikke være omfattet af dette forbud, da koncerninterne besiddelser af finansielle instrumenter elimineres i konglomeratets konsoliderede regnskab.

- (8) Udsættelsen af anvendelsen af IFRS 9 stemmer i sin fremgangsmåde overens med IFRS 4, der giver forsikringskoncerner mulighed for at konsolidere datterselskaber, uden at målingen af forsikringsforpligtelser fra datterselskabers lokale almindeligt anerkendte regnskabspraksis er overensstemmende med den regnskabspraksis, der anvendes af resten af koncernen. Anvendelsen af forskelligartet regnskabspraksis kan ganske vist reducere regnskabets forståelighed, men brugere af regnskaberne vil i forvejen være bekendt med regnskabsaflæggelsen i henhold til IAS 39, og udsættelsen gælder kun i en begrænset periode. Betingelserne for anvendelsen af udsættelsen bør også imødekomme sådanne betænkeligheder.
- (9) Udsættelsen af anvendelsen af IFRS 9 for forsikringssektoren inden for et finansielt konglomerat bør være tidsbegrænset, da det er vigtigt, at de forbedringer, der indføres med IFRS 9, træder i kraft så hurtigt som muligt, og IFRS 17 anvendes fra den 1. januar 2021.
- (10) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor ændres.
- (11) Foranstaltningerne i denne forordning er i overensstemmelse med Regnskabskontroludvalgets udtalelse —

VEDTAGET DENNE FORORDNING:

Artikel 1

I bilaget til forordning (EF) nr. 1126/2008 ændres IFRS 4 *Forsikringskontrakter* som angivet i bilaget til nærværende forordning.

Artikel 2

Et finansielt konglomerat som defineret i artikel 2, nr. 14), i direktiv 2002/87/EF kan vælge, at ingen af dets enheder, der udøver virksomhed inden for forsikringssektoren som omhandlet i artikel 2, nr. 8), litra b), i nævnte direktiv, anvender IFRS 9 i det konsoliderede regnskab for regnskabsår, som påbegyndes inden den 1. januar 2021, hvis alle følgende betingelser er opfyldt:

- a) Ingen finansielle instrumenter overføres mellem forsikringssektoren og andre sektorer i det finansielle konglomerat efter den 29. november 2017, undtagen finansielle instrumenter, som måles til dagsværdi med ændringer i dagsværdien indregnet i resultatopgørelsen hos begge sektorer, der er involveret i sådanne overførsler.
- b) Det finansielle konglomerat anfører i det konsoliderede regnskab, hvilke af koncernens forsikringsvirksomheder der anvender IAS 39.
- c) Oplysninger, der kræves i henhold til IFRS 7, angives særskilt for den forsikringssektor, der anvender IAS 39, og for resten af koncernen, der anvender IFRS 9.

Artikel 3

- 1. Virksomhederne anvender de ændringer, der er omhandlet i artikel 1, fra den første dag i det første regnskabsår, der begynder den 1. januar 2018 eller derefter.
- 2. Et finansielt konglomerat kan dog, på de betingelser, der er fastsat i artikel 2, vælge at anvende de ændringer, der er omhandlet i artikel 1, fra den første dag i det første regnskabsår, der begynder den 1. januar 2018 eller derefter.

Artikel 4

Denne forordning træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Udfærdiget i Bruxelles, den 3. november 2017.

På Kommissionens vegne

Jean-Claude JUNCKER

Formand

BILAG

Anvendelse af IFRS 9 *Finansielle instrumenter*: sammen med IFRS 4 *Forsikringskontrakter*

(Ændringer til IFRS 4)

Ændringer til**IFRS 4 *Forsikringskontrakter***

Afsnit 3 ændres.

ANVENDELSESOMRÅDE

...

3. Denne IFRS omhandler ikke andre aspekter af forsikringsgiveres regnskabsmæssige behandling, som f.eks. regnskabsmæssig behandling af finansielle aktiver, som indehaves af forsikringsgivere, og finansielle forpligtelser, som udstedes af forsikringsgivere (jf. IAS 32 *Finansielle instrumenter: Præsentation*, IFRS 7 og IFRS 9 *Finansielle instrumenter*), med undtagelse af, at:
- a) afsnit 20A tillader forsikringsgivere, som opfylder specificerede kriterier, at anvende en midlertidig undtagelse fra IFRS 9
 - b) afsnit 35B tillader forsikringsgivere at anvende »overlay«-tilgangen til visse klassificerede finansielle aktiver, og
 - c) afsnit 45 tillader forsikringsgivere under nærmere angivne omstændigheder at omklassificere visse eller alle finansielle aktiver, således at aktiverne måles til dagsværdi gennem resultatet.

...

Afsnit 5 ændres.

...

5. For at lette forståelsen beskrives alle virksomheder, som udsteder forsikringskontrakter, som forsikringsgivere i denne standard, uanset om udsteder anses for at være en forsikringsgiver i juridisk og tilsynsmæssig sammenhæng. Henvisninger i afsnit 3, litra a) og litra b), afsnit 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M og 46–49, til en forsikringsgiver læses også som henvisninger til en udsteder af finansielle instrumenter med skønsmæssig deltagelse.

...

Der indsættes nye overskrifter under afsnit 20, 20K og 20N. Der tilføjes nye afsnit 20A–20Q.

INDREGNING OG MÅLING

...

Midlertidig undtagelse fra IFRS 9

- 20A** IFRS 9 omhandler den regnskabsmæssige behandling af finansielle instrumenter og gælder for regnskabsår, som begynder den 1. januar 2018 eller derefter. For en forsikringsgiver, der opfylder kriterierne i afsnit 20B, giver denne standard dog mulighed for en midlertidig undtagelse, der tillader, men ikke kræver, at forsikringsgiver anvender IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling* frem for IFRS 9 for regnskabsår, der begynder før den 1. januar 2021. En forsikringsgiver, der anvender den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, skal:
- a) anvende de krav i IFRS 9, der er nødvendige for at give de oplysninger, der kræves i afsnit 39B–39J i denne standard, og
 - b) anvende alle andre relevante IFRS-standarder på sine finansielle instrumenter, jf. dog afsnit 20A–20Q, 39B–39J og 46–47 i denne standard.

- 20B En forsikringsgiver kan anvende den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, hvis, og kun hvis:**
- a) **den pågældende ikke tidligere har anvendt en udgave af IFRS 9 ⁽¹⁾, bortset fra kravene til præsentationen af gevinster eller tab på finansielle forpligtelser, som er klassificeret til dagsværdi gennem resultatet i afsnit 5.7.1, litra c), afsnit 5.7.7-5.7.9, 7.2.14 og B5.7.5-B5.7.20 i IFRS 9, og**
 - b) **den pågældendes aktiviteter hovedsagelig har relation til forsikring, jf. afsnit 20D, på den årlige balancedag, der ligger umiddelbart forud for den 1. april 2016, eller på en efterfølgende årlig balancedag som specificeret i afsnit 20G.**
- 20C En forsikringsgiver, der anvender den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, har lov til at vælge at anvende kravene til præsentationen af gevinster eller tab på finansielle forpligtelser, som er klassificeret til dagsværdi gennem resultatet i afsnit 5.7.1, litra c), afsnit 5.7.7-5.7.9, 7.2.14 og B5.7.5-B5.7.20 i IFRS 9. Hvis en forsikringsgiver vælger at anvende disse krav, skal vedkommende anvende de relevante overgangsbestemmelser i IFRS 9, oplyse om, at vedkommende har anvendt disse krav, og løbende afgive de relaterede oplysninger, der er omhandlet i afsnit 10-11 i IFRS 7 (som ændret ved IFRS 9 (2010)).
- 20D En forsikringsgivers aktiviteter har hovedsagelig relation til forsikring, hvis, og kun hvis:
- a) den regnskabsmæssige værdi af dennes forpligtelser fra kontrakter inden for denne standards anvendelsesområde, som omfatter alle opsparingselementer eller indbyggede afledte finansielle instrumenter adskilt fra forsikringskontrakter på grundlag af denne standards afsnit 7-12, er væsentlig sammenlignet med den samlede regnskabsmæssige værdi af alle forsikringsgiverens forpligtelser, og
 - b) den procentdel af den samlede regnskabsmæssige værdi af forsikringsgiverens forpligtelser i relation til forsikring (jf. afsnit 20E) i forhold til den samlede regnskabsmæssige værdi af alle forsikringsgiverens forpligtelser, er:
 - i) over 90 procent eller
 - ii) mindre end eller lig med 90 procent, men over 80 procent, og forsikringsgiveren ikke engagerer sig i en betydelig aktivitet, som ikke har relation til forsikring (se 20F).
- 20E Ved anvendelsen af afsnit 20D, litra b), omfatter forpligtelser i relation til forsikring:
- a) forpligtelser, der følger af kontrakter inden for denne standards anvendelsesområde, jf. afsnit 20D, litra a)
 - b) forpligtelser fra ikke-afledte investeringskontrakter målt til dagsværdi gennem resultatet under anvendelse af IAS 39 (herunder de forpligtelser, der er klassificeret til dagsværdi gennem resultatet, over for hvilke forsikringsgiver har anvendt kravene i IFRS 9 om præsentation af gevinster og tab (jf. afsnit 20B, litra a) og 20C), og
 - c) forpligtelser, som følger, fordi forsikringsgiver udsteder eller opfylder forpligtelser, der følger af kontrakter i henhold til litra a) og b). Eksempler på sådanne forpligtelser omfatter afledte instrumenter, der anvendes til at reducere risici fra disse kontrakter, og de aktiver, som ligger bag disse kontrakter, relevante skatteforpligtelser, som f.eks. udskudte skatteforpligtelser for skattepligtige midlertidige forskelle i forbindelse med forpligtelser, der følger af disse kontrakter, og udstedte gældsinstrumenter, som er medtaget i forsikringsgivers lovpligtige egenkapital.
- 20F Ved vurderingen af, om forsikringsgiver udøver en betydelig aktivitet, som ikke har relation til forsikring ved anvendelsen af afsnit 20D, litra b), nr. ii), medtager denne:
- a) kun de aktiviteter, hvorigennem forsikringsgiveren kan få indtægter og pådrage sig udgifter, og
 - b) kvantitative eller kvalitative faktorer (eller begge), herunder offentligt tilgængelige oplysninger, såsom klassifikation af erhverv, som brugere af årsregnskaber anvender på forsikringsgiveren.
- 20G I henhold til afsnit 20B, litra b), skal en virksomhed vurdere, hvorvidt den er berettiget til den midlertidige undtagelse fra IFRS 9 på den årlige balancedag, der ligger umiddelbart forud for den 1. april 2016. Efter denne dato:
- a) revurderer en virksomhed, der tidligere var berettiget til den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, hvorvidt dens aktiviteter hovedsageligt har relation til forsikring på en efterfølgende årlig balancedag, hvis — og kun hvis — der var indtruffet en ændring i virksomhedens aktiviteter, jf. afsnit 20H-20I, i løbet af det regnskabsår, der afsluttedes på denne dato

⁽¹⁾ Udvalget udstedte flere på hinanden følgende udgaver af IFRS 9 i 2009, 2010, 2013 og 2014.

- b) har en virksomhed, der tidligere ikke var berettiget til den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, lov til at revurdere, hvorvidt dens aktiviteter hovedsageligt har relation til forsikring på en efterfølgende årlig balancedag inden den 31. december 2018, hvis — og kun hvis — der var indtruffet en ændring i virksomhedens aktiviteter, jf. afsnit 20H-20I, i løbet af det regnskabsår, der afsluttedes på denne dato.

20H Ved anvendelsen af afsnit 20G forstås en ændring i virksomhedens aktiviteter som en ændring, der

- a) bestemmes af virksomhedens øverste ledelse som værende et resultat af eksterne eller interne ændringer,
- b) er væsentlig for virksomhedens drift, og
- c) kan påvises over for eksterne parter.

Følgelig kan en sådan ændring kun finde sted, når virksomheden begynder eller ophører med at udøve en aktivitet, der er væsentlig for dens drift eller i væsentlig grad ændrer omfanget af én af dens aktiviteter. Det gælder eksempelvis, hvis virksomheden har erhvervet, solgt eller afviklet et forretningsområde.

20I Det forventes, at der meget sjældent sker en ændring i virksomhedens aktiviteter, jf. afsnit 20H. Følgende udgør ikke ændringer i virksomhedens aktiviteter med henblik på anvendelsen af afsnit 20G:

- a) en ændring i virksomhedens finansieringsstruktur, som i sig selv ikke berører de aktiviteter, hvorfra virksomheden får indtægter og pådrager sig omkostninger
- b) virksomhedens plan om at sælge et forretningsområde, også selv om aktiver og forpligtelser er klassificeret som besiddelse med henblik på salg på grundlag af IFRS 5 *Anlægsaktiver, som besiddes med henblik på salg og ophørte aktiviteter*. En plan om at sælge et forretningsområde vil kunne ændre virksomhedens aktiviteter og give anledning til en revurdering i fremtiden, men har endnu ikke berørt de forpligtelser, der er indregnet i virksomhedens balance.

20J Opfylder en virksomhed ikke længere betingelserne for den midlertidige undtagelse fra IFRS 9 som resultat af en revurdering (jf. afsnit 20G, litra a)), har virksomheden tilladelse til fortsat at anvende den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, men kun indtil udløbet af det regnskabsår, som begynder umiddelbart efter denne revurdering. Dog skal virksomheden anvende IFRS 9 på regnskabsår, som begynder den 1. januar 2021 eller derefter. Fastslår en virksomhed (ved regnskabsårets slutning) f.eks., at den ikke længere opfylder betingelserne for den midlertidige undtagelse fra IFRS 9 den 31. december 2018, når den anvender afsnit 20G, litra a), har virksomheden tilladelse til fortsat at anvende den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, men kun indtil den 31. december 2019.

20K En forsikringsgiver, der tidligere har valgt at anvende den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, kan ved begyndelsen af ethvert efterfølgende regnskabsår uigenkaldeligt vælge at anvende IFRS 9.

Virksomhed, som anvender IFRS for første gang

20L En virksomhed, som anvender IFRS for første gang, som defineret i IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af IFRS*, kan anvende den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, der er beskrevet i afsnit 20A, hvis — og kun hvis — den opfylder kriterierne i afsnit 20B. På grundlag af afsnit 20B, litra b), skal den virksomhed, som anvender IFRS for første gang, anvende de regnskabsmæssige værdier, der er fastsat ved anvendelse af IFRS på det tidspunkt, der er fastsat i nævnte afsnit.

20M IFRS 1 fastlægger krav og undtagelser, der gælder for en virksomhed, der anvender IFRS for første gang. Disse krav og undtagelser (f.eks. afsnit D16-D17 i IFRS 1) tilsidesætter ikke de krav, der er anført i afsnit 20A-20Q og 39B-39J i denne standard. F.eks. tilsidesætter krav og undtagelser i IFRS 1 ikke kravet om, at en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, skal opfylde kriterierne i afsnit 20L for at kunne anvende den midlertidige undtagelse fra IFRS 9.

20N En virksomhed, som anvender IFRS for første gang og offentliggør de oplysninger, der kræves i afsnit 39B-39J, anvender de krav og undtagelser i IFRS 1, der er relevante for at kunne foretage de vurderinger, der er nødvendige for disse oplysninger.

Midlertidig undtagelse fra visse krav i IAS 28

- 20O Afsnit 35-36 i IAS 28 *Investeringer i associerede virksomheder og joint ventures*, kræver, at en virksomhed skal anvende ensartet regnskabspraksis, når den anvender den indre værdis metode. Dog gælder det for regnskabsår, som begynder før den 1. januar 2021, at det tillades, men det kræves ikke for en virksomhed, at den kan bibeholde den relevante regnskabspraksis, der har været anvendt af associerede virksomheder og joint ventures, som følger:
- a) virksomheden anvender IFRS 9, men den associerede virksomhed eller joint venture anvender den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, eller
 - b) virksomheden anvender den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, men den associerede virksomhed eller joint venture anvender IFRS 9.
- 20P Anvender virksomheden den indre værdis metode til regnskabsmæssig behandling af sin investering i en associeret virksomhed eller et joint venture:
- a) finder IFRS 9 fortsat anvendelse, hvis IFRS 9 tidligere var blevet anvendt i de årsregnskaber, der dannede grundlag for anvendelsen af den indre værdis metode på den associerede virksomhed eller joint venture (efter at eventuelle ændringer foretaget af virksomheden var medtaget),
 - b) kan IFRS 9 efterfølgende finde anvendelse, hvis den midlertidige undtagelse fra IFRS 9 tidligere var blevet anvendt i de årsregnskaber, der dannede grundlag for anvendelsen af den indre værdis metode på den associerede virksomhed eller joint venture (efter at eventuelle ændringer foretaget af virksomheden var medtaget).
- 20Q En virksomhed kan anvende afsnit 20O og 20P, litra b), særskilt for enhver associeret virksomhed eller ethvert joint venture.

Der tilføjes nye afsnit 35A-35N, 39B-39M og 46-49. Der indsættes nye overskrifter under afsnit 35A, 35K, 35M, 39A, 39J, 45 og 47.

Skønsmæssig deltagelse i finansielle instrumenter

...

- 35A De midlertidige undtagelser i afsnit 20A, 20L og 20O og »overlay«-tilgangen i stk. 35B kan også gøres gældende af en udsteder af et finansielt instrument med skønsmæssig deltagelse. Henvisninger i afsnit 3, litra a) og litra b), afsnit 20A-20Q, 35B-35N, 39B-39M og 46-49 til en forsikringsgiver læses også som henvisninger til en udsteder af finansielle instrumenter, der omfatter skønsmæssig deltagelse.

PRÆSENTATION**»Overlay«-tilgangen**

- 35 B Det er tilladt en forsikringsgiver at anvende »overlay«-tilgangen på klassificerede finansielle aktiver, men det er ikke påkrævet. En forsikringsgiver, der anvender »overlay«-tilgangen, skal:
- a) mellem resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst omklassificere et beløb, der ved regnskabsperiodens afslutning giver resultatet for de klassificerede finansielle aktiver, der er det samme resultat, som hvis forsikringsgiveren havde anvendt IAS 39 på de klassificerede finansielle aktiver. Det beløb, der omklassificeres, er således lig med forskellen mellem:
 - i) det beløb, der er indberettet i resultatopgørelsen for de klassificerede finansielle aktiver på grundlag af IFRS 9, og
 - ii) det beløb, der ville være blevet indberettet i resultatopgørelsen for de klassificerede finansielle aktiver, hvis forsikringsgiveren havde anvendt IAS 39.
 - b) anvende alle andre relevante IFRS-standarder på sine finansielle instrumenter, jf. dog afsnit 35B-35N, 39K-39M og 48-49 i denne standard.
- 35C En forsikringsgiver kan vælge først at anvende »overlay«-tilgangen i afsnit 35B, når virksomheden første gang anvender IFRS 9, herunder når den første gang anvender IFRS 9 efter tidligere at have:
- a) anvendt den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, jf. afsnit 20A, eller
 - b) valgt kun at anvende kravene til præsentation af gevinster eller tab på finansielle forpligtelser, som er klassificeret til dagsværdi gennem resultatet i afsnit 5.7.1, litra c), afsnit 5.7.7-5.7.9, 7.2.14 og B5.7.5-B5.7.20 i IFRS 9.

- 35D En forsikringsgiver præsenterer det omklassificerede beløb mellem resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst ved anvendelse af »overlay«-tilgangen:
- a) i resultatopgørelsen som en separat post og
 - b) i opgørelsen af anden totalindkomst som et separat element af anden totalindkomst.
- 35E Et finansielt aktiv opfylder kriterierne for at blive klassificeret til »overlay«-tilgangen, hvis — og kun hvis — følgende kriterier er opfyldt:
- a) det er målt til dagsværdi gennem resultatet ved anvendelse af IFRS 9, men det ville ikke være blevet målt til dagsværdi gennem resultatet i sin helhed ved anvendelse af IAS 39, og
 - b) det indehaves ikke for en aktivitet, der ikke har relation til kontrakter inden for denne standards anvendelsesområde. Eksempler på finansielle aktiver, som ikke opfylder kriterierne for »overlay«-tilgangen, er aktiver, der indehaves i relation til bankvirksomhed, eller finansielle aktiver, der indehaves i fonde i relation til investeringskontrakter, der falder uden for denne standards anvendelsesområde.
- 35F En forsikringsgiver kan klassificere et finansielt aktiv, der opfylder kriterierne for »overlay«-tilgangen, når den vælger at anvende »overlay«-tilgangen (jf. afsnit 35C). Derefter kan den klassificere et finansielt aktiv, der opfylder kriterierne for »overlay«-tilgangen, når, og kun når:
- a) dette aktiv allerede er indregnet, eller
 - b) dette aktiv for nylig har opfyldt kriteriet i afsnit 35E, litra b), og det tidligere ikke opfyldte dette kriterie.
- 35G En forsikringsgiver har tilladelse til at klassificere finansielle aktiver, der opfylder kriterierne for »overlay«-tilgangen, ved anvendelse af afsnit 35F for hvert enkelt instrument.
- 35H Hvor dette er relevant, og når »overlay«-tilgangen anvendes på et nyligt klassificeret finansielt aktiv på grundlag af afsnit 35F, litra b):
- a) skal dagsværdien på tidspunktet for klassifikationen være den regnskabsmæssige værdi af den nye amortiserede kostpris, og
 - b) fastsættes den effektive rente på grundlag af dagsværdien på tidspunktet for klassifikationen.
- 35I En virksomhed skal fortsat anvende »overlay«-tilgangen på et klassificeret finansielt aktiv, indtil indregningen af det pågældende finansielle aktiv er ophørt. Dog gælder det, at en virksomhed:
- a) skal ophøre med at klassificere et finansielt aktiv, når det finansielle aktiv ikke længere opfylder kravet i afsnit 35E, litra b). Eksempelvis opfylder et finansielt aktiv ikke længere dette kriterie, hvis en virksomhed overdrager aktivet, således at det indehaves i relation til bankaktiviteter, eller når en virksomhed ophører med at være forsikringsgiver.
 - b) kan ved begyndelsen af hvert regnskabsår, ophøre med at anvende »overlay«-tilgangen på alle klassificerede finansielle aktiver. En virksomhed, som vælger at ophøre med at anvende »overlay«-tilgangen, skal anvende IAS 8 til den regnskabsmæssige behandling af ændringen i regnskabspraksis.
- 35 J Når virksomheden ophører med at klassificere et finansielt aktiv på grundlag af afsnit 35I, litra a), skal den omklassificere det eventuelle restbeløb vedrørende dette finansielle aktiv fra akkumuleret øvrig totalindkomst til resultatet som en omklassifikationsregulering (jf. IAS 1).
- 35 K Hvis en virksomhed ophører med at anvende »overlay«-tilgangen på grundlag af det valg, der er omhandlet i afsnit 35I, litra b), eller fordi den ikke længere er en forsikringsgiver, må den ikke efterfølgende anvende »overlay«-tilgangen. En forsikringsgiver, der har valgt at anvende »overlay«-tilgangen (jf. afsnit 35C), men som ikke har finansielle aktiver, der opfylder kriterierne, (jf. afsnit 35E) kan efterfølgende anvende »overlay«-tilgangen, når den har finansielle aktiver, der opfylder kriterierne.

Interaktion med andre krav

- 35L Afsnit 30 i denne standard tillader en praksis, der undertiden beskrives som »shadow accounting«. Hvis en forsikringsgiver anvender »overlay«-tilgangen, kan »shadow accounting« finde anvendelse.
- 35M En omklassificering af et beløb mellem resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst på grundlag af afsnit 35B kan få følgevirkninger med hensyn til at medtage andre beløb i opgørelsen af anden totalindkomst, som f.eks. indkomstskatter. En forsikringsgiver skal anvende den relevante IFRS, som f.eks. IAS 12 *Indkomstskatter*, til at fastsætte sådanne følgevirkninger.

Virksomhed, som anvender IFRS for første gang

- 35 N Vælger en virksomhed, som anvender IFRS for første gang, at anvende »overlay«-tilgangen, tilpasser den sammenligningstallene for at afspejle »overlay«-tilgangen, hvis — og kun hvis — den tilpasser sammenligningstallene for at overholde IFRS 9 (jf. afsnit E1-E2 i IFRS 1).

...

OPLYSNINGER

...

Oplysninger om den midlertidige undtagelse fra IFRS 9

- 39 B En forsikringsgiver, der vælger at anvende den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, skal give oplysninger, der gør det muligt for brugere af årsregnskaber:**

- a) at forstå, hvordan forsikringsgiveren kom i betragtning til den midlertidige undtagelse, og**
- b) at sammenligne forsikringsgivere, der anvender den midlertidige undtagelse, med virksomheder, der anvender IFRS 9.**

- 39C For at overholde afsnit 39B, litra a), oplyser en forsikringsgiver, at den anvender den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, og hvordan forsikringsgiveren på det tidspunkt, der er fastsat i afsnit 20B, litra b), konkluderede, at virksomheden opfylder betingelserne for den midlertidige undtagelse fra IFRS 9, herunder:

- a) om den regnskabsmæssige værdi af dens forpligtelser fra kontrakter inden for denne standards anvendelsesområde (dvs. de forpligtelser, der er omhandlet i afsnit 20E, litra a)) var mindre end eller lig med 90 procent af den samlede regnskabsmæssige værdi af alle dens forpligtelser, og om arten og den regnskabsmæssige værdi af de forpligtelser, der har relation til forsikring, og som ikke er forpligtelser fra kontrakter inden for denne standards anvendelsesområde (dvs. de forpligtelser, der er omhandlet i afsnit 20E, litra b) og afsnit 20E, litra c))
- b) om procentdelen af den samlede regnskabsmæssige værdi af de forpligtelser, der har relation til forsikring, i forhold til den samlede regnskabsmæssige værdi af alle dens forpligtelser var mindre end eller lig med 90 procent, men over 80 procent, og hvordan forsikringsgiveren fastslog, at denne ikke udøvede en betydelig aktivitet, som ikke havde relation til forsikring, herunder hvilke oplysninger den tog i betragtning, og
- c) om forsikringsgiveren kom i betragtning til den midlertidige undtagelse fra IFRS 9 som følge af en revurdering på grundlag af afsnit 20G, litra b):
 - i) årsagen til revurderingen
 - ii) tidspunktet for, hvornår den relevante ændring i aktiviteterne indtraf, og
 - iii) en detaljeret redegørelse for ændringen i aktiviteterne samt en kvalitativ beskrivelse af virkningen af denne ændring på forsikringsgiverens årsregnskab.

- 39D Konkluderer en virksomhed på grundlag af afsnit 20G, litra a), at dens aktiviteter ikke længere i overvejende grad har relation til forsikring, offentliggør den følgende oplysninger for hver regnskabsperiode, før den begynder at anvende IFRS 9:

- a) det forhold, at den ikke længere opfylder betingelserne for den midlertidige undtagelse fra IFRS 9
- b) tidspunktet for, hvornår den relevante ændring i aktiviteterne indtraf, og
- c) en detaljeret redegørelse for ændringen i aktiviteterne samt en kvalitativ beskrivelse af virkningen af denne ændring på virksomhedens årsregnskab.

- 39E For at overholde afsnit 39B, litra b), oplyser en forsikringsgiver dagsværdien ved udgangen af regnskabsperioden og beløbet for så vidt angår ændringen i dagsværdien i den periode for de følgende to grupper af finansielle aktiver hver for sig:

- a) for finansielle aktiver med kontraktlige vilkår, som på bestemte tidspunkter medfører pengestrømme, der udelukkende er betaling af hovedstol og renter på hovedstolen (dvs. finansielle aktiver, der opfylder betingelsen i afsnit 4.1.2, litra b), og afsnit 4.1.2A, litra b) i IFRS 9), med undtagelse af finansielle aktiver, der opfylder definitionen for »besiddes med handelshensigt« i IFRS 9, eller som forvaltes, og hvis afkast vurderes på grundlag af dagsværdien (jf. afsnit B4.1.6 i IFRS 9).

- b) for alle finansielle aktiver bortset fra dem, der er angivet i afsnit 39E, litra a), det vil sige, at alle finansielle aktiver:
- i) med kontraktlige vilkår, som ikke medfører pengestrømme på bestemte tidspunkter, der udelukkende er betaling af hovedstol og renter på hovedstolen,
 - ii) som opfylder definitionen for »besiddes med handelshensigt« i IFRS 9, eller
 - iii) som forvaltes, og hvis afkast vurderes på grundlag af dagsværdien.
- 39F Ved offentliggørelsen af oplysningerne i afsnit 39E gælder det, at forsikringsgiveren
- a) kan anse den regnskabsmæssige værdi af det finansielle aktiv, der måles på grundlag af IAS 39, for at være en rimelig tilnærmelse af dagsværdien, hvis forsikringsgiveren ikke er forpligtet til at oplyse dagsværdien på grundlag af afsnit 29, litra a), i IFRS 7 (f.eks. kortfristede tilgodehavender fra salg), og
 - b) skal overveje, hvor detaljerede oplysninger der er nødvendige, for at brugere af årsregnskaber kan forstå, hvilken type finansielle aktiver der er tale om.
- 39G For at overholde afsnit 39B, litra b), giver en forsikringsgiver oplysninger om kreditrisikoen, herunder væsentlige koncentrationer af kreditrisici, der er forbundet med de finansielle aktiver, der er omhandlet i afsnit 39E, litra a). Som et minimum giver forsikringsgiver følgende oplysninger vedrørende disse finansielle aktiver ved udgangen af regnskabsperioden:
- a) de regnskabsmæssige værdier på grundlag af IAS 39 (for finansielle aktiver målt til amortiseret kostpris inden justering for eventuelle hensættelser med henblik på værdiforringelse) efter kreditrisikokategorier som defineret i IFRS 7
 - b) dagsværdien og den regnskabsmæssige værdi på grundlag af IAS 39 (for finansielle aktiver målt til amortiseret kostpris inden justering for eventuelle hensættelser med henblik på værdiforringelse) for de finansielle aktiver, der er omhandlet i afsnit 39E, litra a), som ikke har lav kreditrisiko ved udgangen af regnskabsperioden. For så vidt angår disse oplysninger, indeholder afsnit B5.5.22 i IFRS 9 de relevante krav med henblik på at vurdere, hvorvidt den kreditrisiko, der er forbundet med et finansielt instrument, anses for at være lav.
- 39H For at overholde afsnit 39B, litra b), giver en forsikringsgiver oplysninger om, hvor en bruger af årsregnskaber kan indhente offentligt tilgængelige oplysninger om IFRS 9, som vedrører en virksomhed i koncernen, og som ikke indgår i koncernregnskaberne i den relevante regnskabsperiode. For eksempel kan sådanne oplysninger om IFRS 9 indhentes i de enkelte eller separate offentligt tilgængelige årsregnskaber for en virksomhed i den koncern, der har anvendt IFRS 9.
- 39I Har en virksomhed valgt at anvende undtagelsen i afsnit 20O fra særlige krav i IAS 28, skal den oplyse herom.
- 39J Har en virksomhed anvendt den midlertidige undtagelse fra IFRS 9 i forbindelse med den regnskabsmæssige behandling af sin investering i en associeret virksomhed eller et joint venture på grundlag af den indre værdis metode (jf. for eksempel afsnit 20O, litra a)), skal den oplyse følgende ud over de oplysninger, der kræves i IFRS 12 *Oplysninger om kapitalandele i andre virksomheder*:
- a) de oplysninger, som er beskrevet i afsnit 39B-39H for enhver associeret virksomhed eller ethvert joint venture, og har betydning for virksomheden. De beløb, der oplyses, skal være indeholdt i årsregnskaberne i henhold til IFRS for den associerede virksomhed eller joint venture og afspejle enhver tilpasning foretaget af virksomheden på grundlag af den indre værdis metode (jf. afsnit B14, litra a), i IFRS 12), frem for virksomhedens andel af disse beløb.
 - b) de kvantitative oplysninger som beskrevet i afsnit 39B-39H samlet set for alle individuelle, immaterielle associerede virksomheder eller joint ventures. De samlede beløb:
 - i) der oplyses, skal være virksomhedens andel af disse beløb, og
 - ii) for associerede virksomheder opføres særskilt i forhold til det samlede beløb, der er oplyst for joint ventures.

Oplysninger om »overlay«-tilgangen

- 39K En forsikringsgiver, der anvender »overlay«-tilgangen, skal give oplysninger, der gør det muligt for brugere af årsregnskaber at forstå:
- a) hvordan det samlede beløb, der er omklassificeret mellem resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst i regnskabsperioden, beregnes, og
 - b) virkningen af denne omklassificering på årsregnskaberne.

- 39L For at overholde afsnit 39K skal en forsikringsgiver oplyse:
- a) at vedkommende anvender »overlay«- tilgangen
 - b) den regnskabsmæssige værdi ved regnskabsperiodens afslutning af de finansielle aktiver, for hvilke forsikringsgiveren anvender »overlay«- tilgangen for hver enkelt kategori af finansielle aktiver
 - c) grundlaget for at klassificere finansielle aktiver med henblik på »overlay«- tilgangen, herunder en redegørelse for eventuelle klassificerede finansielle aktiver, der indehaves uden for den juridiske person, der udsteder kontrakter, som falder inden for denne standards anvendelsesområde.
 - d) en redegørelse for det samlede beløb, der er omklassificeret mellem resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst i regnskabsperioden, på en måde, som gør det muligt for brugere af årsregnskaber at forstå, hvordan dette beløb er udledt, herunder:
 - i) det beløb, der er indberettet i resultatopgørelsen for de klassificerede finansielle aktiver på grundlag af IFRS 9, og
 - ii) det beløb, der ville være blevet indberettet i resultatopgørelsen for de klassificerede finansielle aktiver, hvis forsikringsgiveren havde anvendt IAS 39.
 - e) virkningen af omklassificeringen beskrevet i afsnit 35B og 35M på den enkelte berørte post i resultatopgørelsen, og
 - f) hvis forsikringsgiver i løbet af regnskabsperioden har ændret klassifikationen af finansielle aktiver:
 - i) det beløb, der er omklassificeret mellem resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst i regnskabsperioden i relation til finansielle aktiver, der er klassificeret for nyligt ved anvendelse af »overlay«-tilgangen (jf. afsnit 35F, litra b))
 - ii) det beløb, der ville være blevet omklassificeret mellem resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst i regnskabsperioden, hvis klassifikationen af de finansielle aktiver ikke var ophørt (jf. afsnit 35I, litra a)), og
 - iii) det beløb, der er omklassificeret i regnskabsperioden til resultatopgørelsen fra akkumuleret øvrig totalindkomst for finansielle aktiver, for hvilke klassifikationen er ophørt (se afsnit 35J).
- 39M Har en virksomhed anvendt »overlay«-tilgangen i forbindelse med den regnskabsmæssige behandling af sin investering i en associeret virksomhed eller et joint venture på grundlag af den indre værdis metode, oplyser den følgende ud over de oplysninger, der kræves i IFRS 12:
- a) de oplysninger, som er beskrevet i afsnit 39K-39L for enhver associeret virksomhed eller ethvert joint venture, som har betydning for virksomheden. De beløb, der oplyses, skal være indeholdt i årsregnskaberne i henhold til IFRS for den associerede virksomhed eller joint venture og afspejle enhver tilpasning foretaget af virksomheden på grundlag af den indre værdis metode (jf. afsnit B14, litra a), i IFRS 12), frem for virksomhedens andel af disse beløb.
 - b) de kvantitative oplysninger, jf. afsnit 39K-39L, litra d), og afsnit 39L, litra f), og virkningen af omklassificeringen i afsnit 35B på resultatopgørelsen og opgørelsen af anden totalindkomst samlet set for alle individuelle, immaterielle associerede virksomheder eller joint ventures. De samlede beløb:
 - i) der oplyses, skal være virksomhedens andel af disse beløb, og
 - ii) for associerede virksomheder opføres særskilt i forhold til det samlede beløb, der er oplyst for joint ventures.

...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

...

Anvendelsen af IFRS 4 sammen med IFRS 9

Midlertidig undtagelse fra IFRS 9

46. *Anvendelsen af IFRS 9* Finansielle instrumenter, *sammen med IFRS 4* Forsikringskontrakter (ændringer til IFRS 4), der er udstedt i september 2016, ændrede afsnit 3 og 5, og der blev tilføjet afsnit 20A-20Q, 35A og 39B-39J såvel som overskrifter efter afsnit 20, 20K, 20N og 39A. En virksomhed skal anvende disse ændringer, som tillader forsikringsgivere, der opfylder specificerede kriterier, at anvende en midlertidig undtagelse fra IFRS 9 for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2018 eller derefter.

47. En virksomhed, der giver de oplysninger, der kræves i afsnit 39B–39J, skal anvende de overgangsbestemmelser i IFRS 9, der er relevante for at kunne foretage de vurderinger, der er nødvendige for disse oplysninger. Tidspunktet for førstegangsansøgningen til dette formål anses for at være begyndelsen af det første regnskabsår, der begynder den 1. januar 2018 eller derefter.

»Overlay«-tilgangen

48. *Anvendelsen af IFRS 9 Finansielle instrumenter, sammen med IFRS 4 Forsikringskontrakter (ændringer til IFRS 4), der er udstedt i september 2016, ændrede afsnit 3 og 5, og der blev tilføjet afsnit 35A–35N og 39K–39M såvel som overskrifter efter afsnit 35A, 35K, 35M og 39J. En virksomhed skal anvende disse ændringer, som tillader forsikringsgivere at anvende »overlay«-tilgangen på visse klassificerede finansielle aktiver, når den anvender IFRS 9 for første gang (jf. afsnit 35C).*
49. En virksomhed, der vælger at anvende »overlay«-tilgangen, skal:
- a) anvende denne metode med tilbagevirkende kraft på klassificerede finansielle aktiver i forbindelse med overgangen til IFRS 9. I overensstemmelse hermed skal virksomheden f.eks. indregne et beløb svarende til forskellen mellem dagsværdien af de klassificerede finansielle aktiver, der er fastsat på grundlag af IFRS 9, og deres regnskabsmæssige værdi, der er fastsat på grundlag af IAS 39, som en regulering primo i den akkumulerede øvrige totalindkomst.
 - b) tilpasse sammenligningstal for at afspejle »overlay«-tilgangen, hvis — og kun hvis — virksomheden tilpasser sammenligningstallene på grundlag af IFRS 9.
-

KOMMISSIONENS FORORDNING (EU) 2017/1989**af 6. november 2017****om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IAS 12****(EØS-relevant tekst)**

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde,

under henvisning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder ⁽¹⁾, særlig artikel 3, stk. 1, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ blev en række internationale standarder og fortolkningsbidrag, der fandtes pr. 15. oktober 2008, vedtaget.
- (2) Den 19. januar 2016 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ændringer til IAS 12 *Indkomstskatter*. Formålet med ændringerne er at præcisere, hvordan udskudte skatteaktiver vedrørende gældsinstrumenter målt til dagsværdi regnskabsmæssigt skal behandles.
- (3) Høringen af Den Europæiske Rådgivende Regnskabsgruppe bekræfter, at ændringerne til IAS 12 opfylder kriterierne for vedtagelse som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i forordning (EF) nr. 1606/2002.
- (4) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor ændres.
- (5) IASB fastsatte ikrafttrædelsestidspunktet for ændringerne til IAS 12 til den 1. januar 2017. Derfor bør nærværende forordnings bestemmelser finde anvendelse med tilbagevirkende kraft for at sikre retssikkerhed for de pågældende udstedere og sammenhæng med andre regnskabsstandarder, der er fastsat i forordning (EF) nr. 1126/2008.
- (6) Foranstaltningerne i nærværende forordning er i overensstemmelse med Regnskabskontroludvalgets udtalelse —

VEDTAGET DENNE FORORDNING:

*Artikel 1*I bilaget til forordning (EF) nr. 1126/2008 ændres IAS 12 *Indkomstskatter* som anført i bilaget til nærværende forordning.*Artikel 2*

Virksomhederne anvender ændringerne, der er omhandlet i artikel 1, senest fra den første dag i det første regnskabsår, der begynder den 1. januar 2017 eller derefter.

*Artikel 3*Denne forordning træder i kraft på tredjedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.⁽¹⁾ EFT L 243 af 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 af 3. november 2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 (EUT L 320 af 29.11.2008, s. 1).

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Udfærdiget i Bruxelles, den 6. november 2017.

På Kommissionens vegne

Jean-Claude JUNCKER

Formand

BILAG

Indregning af udskudte skatteaktiver på urealiserede tab

(Ændringer til IAS 12)

Ændringer til IAS 12 Indkomstskatter

Afsnit 29 ændres, og afsnit 27A, 29A og 98G tilføjes. Et eksempel er også tilføjet efter afsnit 26. Afsnit 24, afsnit 26, litra d), afsnit 27 og afsnit 28 er ikke blevet ændret, men er medtaget af sammenlignelighedshensyn.

Fradragsberettigede midlertidige forskelle

- 24** Et udskudt skatteaktiv skal indregnes af alle fradragsberettigede midlertidige forskelle, i det omfang det er sandsynligt, at der vil være en skattepligtig indkomst til rådighed, hvori den fradragsberettigede midlertidige forskel kan udnyttes, medmindre det udskudte skatteaktiv opstår som følge af den første indregning af et aktiv eller en forpligtelse i en transaktion, der:

- a) ikke er en virksomhedssammenslutning og
- b) på transaktionstidspunktet hverken påvirker regnskabsmæssigt overskud eller skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud).

Ved fradragsberettigede midlertidige forskelle, der vedrører investeringer i dattervirksomheder, filialer og associerede virksomheder samt kapitalandele i fælles ordninger, skal et udskudt skatteaktiv imidlertid indregnes i overensstemmelse med afsnit 44.

...

- 26** Følgende er eksempler på fradragsberettigede midlertidige forskelle, der medfører udskudte skatteaktiver:

- a) ...
- d) visse aktiver kan indregnes til dagsværdi eller kan omvurderes, uden at der foretages tilsvarende skattemæssige reguleringer (jf. afsnit 20). En fradragsberettiget midlertidig forskel opstår, hvis den skattemæssige værdi af aktivet overstiger dets regnskabsmæssige værdi.

Eksempel til illustration af afsnit 26, litra d)

Udpegning af en fradragsberettiget midlertidig forskel ved udgangen af år 2:

Virksomhed A køber i begyndelsen af år 1 for 1 000 CU et gældsinstrument med en nominal værdi på 1 000 CU, der forfalder til betaling ved udløb efter 5 år, og en rentesats på 2 %, der betales ved udgangen af hvert år. Den effektive rente er på 2 %. Gældsinstrumentet måles til dagsværdi.

Ved udgangen af år 2 er dagsværdien af gældsinstrumentet faldet til 918 CU som følge af en stigning i markedsrenten til 5 %. Det er sandsynligt, at virksomhed A vil inddrive alle de kontraktlige pengestrømme, hvis den beholder låneinstrumentet.

Enhver gevinst (ethvert tab) på gældsinstrumentet er først skattepligtig(t) (fradragsberettiget), når den/det er realiseret. De gevinster (tab), der opstår ved salg eller udløb af gældsinstrumentet, beregnes skattemæssigt som forskellen mellem de inddrevne beløb og de oprindelige omkostninger til gældsinstrumentet.

Den skattemæssige værdi af gældsinstrumentet er således de oprindelige omkostninger.

Forskellen mellem den regnskabsmæssige værdi af gældsinstrumentet i virksomhed A's opgørelse af finansiell stilling på 918 CU og dets skattemæssige værdi på 1 000 CU medfører en fradragsberettiget midlertidig forskel på 82 CU ved slutningen af år 2 (jf. afsnit 20 og afsnit 26, litra d)), uanset om virksomhed A forventer at genindvinde gældsinstrumentets regnskabsmæssige værdi ved salg eller brug, dvs. ved at beholde det og inddrive kontraktlige pengestrømme, eller en kombination heraf.

Dette skyldes, at fradragsberettigede midlertidige forskelle er forskelle mellem et aktivs eller en forpligtelses regnskabsmæssige værdi i opgørelsen af finansiel stilling og den skattemæssige værdi, der vil resultere i fradragsberettigede beløb ved opgørelsen af skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) for fremtidige regnskabsår, når aktivets eller forpligtelses regnskabsmæssige værdi genindvindes eller afvikles (jf. afsnit 5). Virksomhed A får et fradrag svarende til den skattemæssige værdi af aktivet på 1 000 CU ved opgørelsen af skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) enten ved salg eller udløb.

- 27 Udligning af fradragsberettigede midlertidige forskelle medfører fradrag ved opgørelsen af skattepligtig indkomst for fremtidige regnskabsår. Økonomiske fordele i form af reduktioner i skattebetalinger vil imidlertid alene tilgå virksomheden, hvis den har en tilstrækkelig skattepligtig indkomst til, at fradragsene kan modregnes heri. Derfor indregner virksomheden alene udskudte skatteaktiver, når det er sandsynligt, at der vil være skattepligtig indkomst til rådighed, hvori de fradragsberettigede midlertidige forskelle kan udnyttes.
- 27A Når en virksomhed vurderer, om der vil være skattepligtig indkomst til rådighed, hvori den kan udnytte en fradragsberettiget midlertidig forskel, vurderer den, om skattelovgivningen begrænser de kilder til skattepligtig indkomst, hvori den kan foretage fradrag til udligning af den pågældende fradragsberettigede midlertidige forskel. Hvis skattelovgivningen ikke indeholder sådanne begrænsninger, vurderer en virksomhed en fradragsberettiget midlertidig forskel i kombination med alle sine andre fradragsberettigede midlertidige forskelle. Hvis skattelovgivningen begrænser udnyttelsen af underskud til fradrag i indkomst af en bestemt type, vurderes en fradragsberettiget midlertidig forskel imidlertid kun i kombination med andre fradragsberettigede midlertidige forskelle af den pågældende type.
- 28 Det er sandsynligt, at der vil være skattepligtig indkomst til rådighed, hvori de fradragsberettigede midlertidige forskelle kan udnyttes, når der henhørende under samme skattejurisdiktion og samme skattepligtige enhed er tilstrækkelige skattepligtige midlertidige forskelle, der forventes udlignet:
- a) i det samme regnskabsår som den forventede udligning af den fradragsberettigede midlertidige forskel eller
 - b) i regnskabsår, hvor et skattemæssigt underskud, der opstår fra det udskudte skatteaktiv, kan frem- eller tilbageføres.
- Under sådanne omstændigheder indregnes det udskudte skatteaktiv i det regnskabsår, hvor de fradragsberettigede midlertidige forskelle opstår.
- 29 Når der ikke er tilstrækkelige skattepligtige midlertidige forskelle henhørende under samme skattejurisdiktion og samme skattepligtige enhed, indregnes det udskudte skatteaktiv, i det omfang:
- a) det er sandsynligt, at virksomheden vil have tilstrækkelig skattepligtig indkomst henhørende under samme skattejurisdiktion og samme skattepligtige enhed i det samme regnskabsår, hvor udligningen af den fradragsberettigede midlertidige forskel finder sted (eller i de regnskabsår, hvor et skattemæssigt underskud, der opstår som følge af det udskudte skatteaktiv, kan frem- eller tilbageføres). Når virksomheden vurderer, hvorvidt der vil være tilstrækkelig skattepligtig indkomst i fremtidige regnskabsår:
 - i) sammenligner den fradragsberettigede midlertidige forskelle med fremtidig skattepligtig indkomst eksklusive skattefradrag som følge af udligning af disse fradragsberettigede midlertidige forskelle. Denne sammenligning viser, i hvilket omfang den fremtidige skattepligtige indkomst er tilstrækkelig til, at virksomheden kan fratrække de beløb, der hidrører fra udligning af disse fradragsberettigede midlertidige forskelle
 - ii) ser den bort fra skattepligtige beløb, der opstår som følge af fradragsberettigede midlertidige forskelle, som forventes at opstå i fremtidige regnskabsår, eftersom det udskudte skatteaktiv, der opstår som følge af disse fradragsberettigede midlertidige forskelle, selv vil kræve fremtidig skattepligtig indkomst, hvis det skal kunne udnyttes.
 - b) virksomheden har mulighed for skatteplanlægning, der vil skabe skattepligtig indkomst i de relevante regnskabsår.
- 29A Skønnet over den forventede fremtidige skattepligtige indkomst kan omfatte genindvinding af en del af en virksomheds aktiver til en værdi, der overstiger deres regnskabsmæssige værdi, hvis der foreligger tilstrækkelig dokumentation for, at det er sandsynligt, at virksomheden vil opnå dette. Når et aktiv måles til dagsværdi, skal virksomheden eksempelvis vurdere, hvorvidt der foreligger tilstrækkelig dokumentation til at konkludere, at det er sandsynligt, at virksomheden vil genindvinde aktivet til en værdi, der overstiger dets regnskabsmæssige værdi. Dette kan eksempelvis være tilfældet, hvis en virksomhed forventer at beholde et fastforrentet gældsinstrument og inddrive de kontraktlige pengestrømme.

...

IKRAFTTRÆDELSSDATO

...

- 98G *Indregning af udskudte skatteaktiver på urealiserede tab* (Ændringer til IAS 12), udstedt i januar 2016, medførte ændring af afsnit 29 og tilføjelse af afsnit 27A, 29A og eksemplet efter afsnit 26. Virksomheden skal anvende disse ændringer på regnskabsår, som begynder den 1. januar 2017 eller derefter. Det er tilladt at anvende ændringerne før dette tidspunkt. Hvis en virksomhed anvender disse ændringer for et tidligere regnskabsår, skal den give oplysning herom. Virksomheder skal anvende disse ændringer med tilbagevirkende kraft i overensstemmelse med IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl*. Ved den første anvendelse af ændringerne kan ændringen i primoegenkapitalen i det første sammenlignelige regnskabsår indregnes i det overførte resultat (eller et andet egenkapitalelement, alt efter hvad der er relevant) uden at allokere ændringen til henholdsvis det overførte resultat og andre egenkapitalelementer. Hvis en virksomhed udnytter denne lempelse, skal den give oplysning om dette.
-

KOMMISSIONENS FORORDNING (EU) 2017/1990**af 6. november 2017****om ændring af forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 for så vidt angår IAS 7****(EØS-relevant tekst)**

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde,

under henvisning til Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 af 19. juli 2002 om anvendelse af internationale regnskabsstandarder ⁽¹⁾, særlig artikel 3, stk. 1, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ blev en række internationale standarder og fortolkningsbidrag, der fandtes pr. 15. oktober 2008, vedtaget.
- (2) Den 29. januar 2016 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ændringer til IAS 7 *Pengestrømsopgørelsen*. Formålet med ændringerne er at præcisere IAS 7 med henblik på at forbedre oplysningerne til regnskabsbrugere om en virksomheds finansieringsaktivitet.
- (3) Høringen af Den Europæiske Rådgivende Regnskabsgruppe bekræfter, at ændringerne til IAS 7 opfylder kriterierne for vedtagelse som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i forordning (EF) nr. 1606/2002.
- (4) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor ændres.
- (5) IASB fastsatte ændringernes ikrafttrædelsestidspunkt til den 1. januar 2017. Nærværende forordnings bestemmelser bør derfor finde anvendelse fra den 1. januar 2017. Bestemmelsen om tilbagevirkende kraft er nødvendig for at sikre retssikkerhed for de pågældende udstedere og sammenhæng med andre regnskabsstandarder, der er fastsat i forordning (EF) nr. 1126/2008.
- (6) Foranstaltningerne i denne forordning er i overensstemmelse med Regnskabskontroludvalgets udtalelse —

VEDTAGET DENNE FORORDNING:

Artikel 1I bilaget til forordning (EF) nr. 1126/2008 ændres IAS 7 *Pengestrømsopgørelsen* som anført i bilaget til denne forordning.**Artikel 2**

Virksomhederne anvender ændringerne, der er omhandlet i artikel 1, senest fra den første dag i det første regnskabsår, der begynder den 1. januar 2017 eller derefter.

Artikel 3Denne forordning træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.⁽¹⁾ EFT L 243 af 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Kommissionens forordning (EF) nr. 1126/2008 af 3. november 2008 om vedtagelse af visse internationale regnskabsstandarder i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 1606/2002 (EUT L 320 af 29.11.2008, s. 1).

Denne forordning er bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

Udfærdiget i Bruxelles, den 6. november 2017.

På Kommissionens vegne

Jean-Claude JUNCKER

Formand

BILAG

Initiativ vedrørende oplysning

(Ændringer til IAS 7)

Ændringer til IAS 7 Pengestrømsopgørelsen

Afsnit 44A-44E og den tilhørende overskrift tilføjes. Afsnit 60 tilføjes også.

ÆNDRINGER I PASSIVER HIDRØRENDE FRA FINANSIERINGSAKTIVITETER

- 44A En virksomhed skal forelægge oplysninger, der gør det muligt for regnskabsbrugerne at vurdere ændringer i passiver hidrørende fra finansieringsaktiviteter, herunder både ændringer som følge af pengestrømme og andre ændringer.**
- 44B I det omfang, det er nødvendigt for at opfylde kravet i afsnit 44A, skal en virksomhed oplyse om følgende ændringer i passiver hidrørende fra finansieringsaktiviteter:
- a) ændringer som følge af finansieringspengestrømme
 - b) ændringer som følge af opnåelse eller tab af bestemmende indflydelse på dattervirksomheder eller andre virksomheder
 - c) virkningerne af valutakursændringer
 - d) ændringer i dagsværdi og
 - e) andre ændringer.
- 44C Passiver hidrørende fra finansieringsaktiviteter er passiver, for hvilke pengestrømme blev eller fremtidige pengestrømme vil blive klassificeret som pengestrømme fra finansieringsaktiviteter i pengestrømsopgørelsen. Desuden finder oplysningskravet i afsnit 44A også anvendelse på ændringer i finansielle aktiver (f.eks. aktiver, som afdækker passiver hidrørende fra finansieringsaktiviteter), hvis pengestrømme fra disse finansielle aktiver blev eller fremtidige pengestrømme vil blive medregnet i pengestrømme fra finansieringsaktiviteter.
- 44D Oplysningskravet i afsnit 44A kan f.eks. opfyldes ved i opgørelsen af finansiell stilling at foretage en afstemning af primo- og ultimosaldo for passiver hidrørende fra finansieringsaktiviteter, herunder de i afsnit 44B omhandlede ændringer. Når en virksomhed oplyser om en sådan afstemning, skal den give tilstrækkelige oplysninger til at gøre det muligt for regnskabsbrugerne at knytte posterne i afstemningen til opgørelsen af finansiell stilling og pengestrømsopgørelsen.
- 44E Hvis en virksomhed afgiver de oplysninger, der kræves i afsnit 44A, i kombination med offentliggørelse af ændringer i andre aktiver og passiver, skal den oplyse om ændringerne i passiver hidrørende fra finansieringsaktiviteter separat og ikke sammen med ændringer i sådanne andre aktiver og passiver.

IKRAFTTRÆDELSSDATO

...

- 60 *Initiativ vedrørende oplysning* (Ændringer til IAS 7), udstedt i januar 2016, tilføjede afsnit 44A-44E. Virksomheden skal anvende disse ændringer på regnskabsår, som begynder den 1. januar 2017 eller derefter. Det er tilladt at anvende standarden før dette tidspunkt. Når virksomheden for første gang anvender disse ændringer, er det ikke nødvendigt at forelægge sammenlignelige oplysninger for de foregående regnskabsår.

ISSN 1977-0634 (elektronisk udgave)
ISSN 1725-2520 (papirudgave)



Den Europæiske Unions Publikationskontor
2985 Luxembourg
LUXEMBOURG

DA