

KOMMISSIONENS FORORDNING (EU) 2016/1905**af 22. september 2016****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 eksisterede pr. 15. oktober 2008, vedtaget.
- (2) I maj 2014 udsendte International Accounting Standards Board (IASB) en ny international regnskabsstandard, IFRS 15, benævnt *Omsætning fra kontrakter med kunder*. Denne standard har til formål at forbedre regnskabsafleggelsen vedrørende omsætning samt at forbedre sammenligneligheden af oplysninger om omsætning globalt.
- (3) I september 2015 udsendte IASB en ændring til IFRS 15, som udsætter ikrafttrædelsestidspunktet fra den 1. januar 2017 til den 1. januar 2018.
- (4) IFRS 15 indeholder en række henvisninger til IFRS 9, der endnu ikke kan anvendes, eftersom IFRS 9 endnu ikke er blevet vedtaget af Unionen. Derfor bør enhver henvisning til IFRS 9, der forekommer i bilaget til nærværende forordning, læses som en henvisning til IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling*.
- (5) Vedtagelsen af IFRS 15 indebærer, at IFRS 1, 3 og 4, IAS 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 og 40, IFRIC 12 samt SIC-27 og SIC-32 skal ændres for at sikre, at der er sammenhæng mellem de internationale regnskabsstandarder. Den indebærer desuden, at IAS 11 og 18, IFRIC 13, 15 og 18 samt SIC-31 skal ophæves.
- (6) Den Europæiske Rådgivende Regnskabsgruppe bekræfter, at IFRS 15 opfylder kriterierne for vedtagelse som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i forordning (EF) nr. 1606/2002.
- (7) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor ændres.
- (8) Foranstaltningerne i nærværende forordning er i overensstemmelse med udtalelse fra Regnskabskontroludvalget —

⁽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).

VEDTAGET DENNE FORORDNING:

Artikel 1

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

- a) IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder* indsættes som anført i bilaget til nærværende forordning
 - b) IFRS 1 *Førstegangsanvendelse af IFRS*, IFRS 3 *Virksomhedssammenslutninger*, IFRS 4 *Forsikringskontrakter*, IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber*, IAS 2 *Varebeholdninger*, IAS 12 *Indkomstskatter*, IAS 16 *Materielle anlægsaktiver*, IAS 32 *Finansielle instrumenter: Præsentation*, IAS 34 *Præsentation af delårsregnskaber*, IAS 36 *Værdiforringelse af aktiver*, IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver*, IAS 38 *Immaterielle aktiver*, IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling*, IAS 40 *Investeringsjendomme*, IFRIC 12 *Koncessionsaftaler*, SIC-27 *Vurdering af indholdet af transaktioner, som har juridisk form af en leasingkontrakt* samt SIC-32 *Immaterielle aktiver — Omkostninger ved udvikling af websider* ændres i overensstemmelse med IFRS 15 som anført i bilaget til nærværende forordning
 - c) IAS 11 *Entreprisekontrakter*, IAS 18 *Omsætning*, IFRIC 13 *Kundeloyalitetsprogrammer*, IFRIC 15 *Aftaler om opførelse af fast ejendom*, IFRIC 18 *Overdragelse af aktiver fra kunder* samt SIC-31 *Omsætning — Byttehandler vedrørende reklameydelse* ophæves og afløses af IFRS 15, jf. bilaget til nærværende forordning.
2. Enhver henvisning til IFRS 9, der forekommer i bilaget til nærværende forordning, læses som en henvisning til IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling*.

Artikel 2

Virksomhederne anvender de ændringer, der er omhandlet i artikel 1, stk. 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*.

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

Udfærdiget i Bruxelles, den 22. september 2016.

På Kommissionens vegne
Jean-Claude JUNCKER
Formand

BILAG

IFRS 15

Omsætning fra kontrakter med kunder

IFRS 15

Omsætning fra kontrakter med kunder

FORMÅL

1. **Formålet med denne standard er at fastsætte de principper, som en virksomhed skal anvende ved afgivelse af nyttige oplysninger til regnskabsbrugere om arten og størrelsen af, tidspunktet for samt usikkerheden forbundet med omsætning og betalingsstrømme hidrørende fra en kontrakt med en kunde.**

Opfyldelse af formålet

2. For at opfylde formålet i afsnit 1 er det grundprincippet i denne standard, at en virksomhed som udtryk for overdragelsen til kunder af aftalte varer eller tjenesteydelser indregner omsætning med et beløb, som afspejler det vederlag, virksomheden forventer at være berettiget til som modydelse for disse varer eller tjenesteydelser.
3. En virksomhed skal tage kontraktvilkårene og alle relevante forhold og omstændigheder i betragtning ved anvendelsen af denne standard. Virksomheden skal anvende denne standard og praktiske fremgangsmåder i tilknytning hertil konsekvent på alle kontrakter med sammenlignelige egenskaber og under sammenlignelige omstændigheder.
4. Denne standard indeholder bestemmelser om den regnskabsmæssige behandling af en individuel kontrakt med en kunde. I praksis kan en virksomhed imidlertid anvende denne standard på en portefølje af kontrakter (eller leveringsforpligtelser) med sammenlignelige egenskaber, hvis virksomheden med rimelighed forventer, at den regnskabsmæssige virkning af at anvende denne standard på porteføljen ikke afviger væsentligt fra virkningen af at anvende denne standard på de individuelle kontrakter (eller leveringsforpligtelser) inden for porteføljen. Ved den regnskabsmæssige behandling af en portefølje skal en virksomhed anvende skøn og forudsætninger, som afspejler porteføljens størrelse og sammensætning.

ANVENDELSESOMRÅDE

5. En virksomhed skal anvende denne standard på alle kontrakter med kunder undtagen følgende:
 - a) leasingkontrakter, som er omfattet af IAS 17 *Leasingkontrakter*
 - b) forsikringskontrakter, som er omfattet af IFRS 4 *Forsikringskontrakter*
 - c) finansielle instrumenter og andre kontraktlige rettigheder eller forpligtelser, som er omfattet af IFRS 9 *Finansielle instrumenter*, IFRS 10 *Koncernregnskaber*, IFRS 11 *Fælles ordninger*, IAS 27 *Separate årsregnskaber* og IAS 28 *Investeringer i associerede virksomheder og joint ventures*, og
 - d) ikke-monetære udvekslinger mellem virksomheder inden for samme forretningsområde med henblik på at lette salget til kunder eller potentielle kunder. For eksempel gælder denne standard ikke for en kontrakt mellem to olieselskaber, som aftaler at udveksle oliebeholdninger for rettidigt at opfylde efterspørgslen fra deres kunder på forskellige, bestemte steder.
6. En virksomhed skal kun anvende denne standard på en kontrakt (bortset fra de kontrakter, der er anført i afsnit 5), hvis kontraktmodparten er en kunde. En kunde er en part, der har indgået aftale med en virksomhed om mod vederlag at erholde varer eller tjenesteydelser, som er et resultat af virksomhedens ordinære drift. En modpart i en kontrakt er ikke en kunde, hvis modparten for eksempel har indgået aftale med virksomheden om at deltage i en aktivitet eller en proces, hvori kontrahenterne deler risici og fordele, som hidrører fra aktiviteten eller processen (eksempelvis udvikling af et aktiv i et samarbejdsarrangement) og ikke om at erholde resultatet af virksomhedens ordinære drift.

7. En kontrakt med en kunde kan delvist være omfattet af denne standard, delvist af andre af de i afsnit 5 anførte standarder.
 - a) Hvis de øvrige standarder indeholder bestemmelser om, hvorledes en eller flere dele af kontrakten skal holdes adskilt og/eller i første omgang måles, skal en virksomhed først anvende de omhandlede standarders krav om adskillelse og/eller måling. En virksomhed skal i *transaktionsprisen* ikke medtage det beløb, som vedrører den eller de dele af kontrakten, som i første omgang måles i henhold til andre standarder, og skal anvende afsnit 73–86 til at allokere den eventuelt resterende del af transaktionsprisen til hver enkelt leveringsforpligtelse omfattet af denne standard og til enhver anden del af kontrakten som identificeret ved afsnit 7, litra b).
 - b) Hvis de øvrige standarder ikke indeholder bestemmelser om, hvorledes en eller flere dele af kontrakten skal holdes adskilt og/eller i første omgang måles, skal virksomheden anvende denne standard til at adskille og/eller i første omgang måle denne eller disse dele af kontrakten.
8. Denne standard indeholder bestemmelser om den regnskabsmæssige behandling af meromkostninger forbundet med opnåelse af en kontrakt med en kunde og af omkostninger forbundet med opfyldelse af en kontrakt med en kunde, medmindre nævnte omkostninger er omfattet af andre standarder (jf. afsnit 91–104). En virksomhed skal kun anvende disse afsnit på omkostninger forbundet med opfyldelse af en kontrakt med en kunde, hvis kontrakten (eller dele heraf) er omfattet af denne standard.

INDREGNING

Identifikation af kontrakten

9. En virksomhed skal kun regnskabsmæssigt behandle en kontrakt med en kunde omfattet af denne standard, hvis alle de følgende kriterier er opfyldt:
 - a) **kontrahenterne har godkendt kontrakten (skriftligt, mundtligt eller i overensstemmelse med anden almindelig forretningspraksis) og er forpligtet til at opfylde deres respektive forpligtelser**
 - b) **virksomheden kan identificere hver parts rettigheder i forbindelse med de varer eller tjenester, der skal overdrages**
 - c) **virksomheden kan identificere betalingsvilkårene for de varer eller tjenester, der skal overdrages**
 - d) **kontrakten har forretningsmæssigt indhold (dvs. risikoen ved, tidspunktet for eller størrelsen af virksomhedens fremtidige betalingsstrømme forventes at ændre sig som følge af kontrakten) og**
 - e) **det er sandsynligt, at virksomheden vil inddrive det vederlag, som den er berettiget til som modydelse for de varer eller tjenester, som overdrages til kunden. Når virksomheden vurderer, hvorvidt inddrivelse af et vederlag er sandsynligt, skal den kun tage hensyn til kundens evne til og hensigt om at betale vederlaget rettidigt. Det vederlag, som virksomheden er berettiget til, kan være mindre end den kontraktmæssigt fastsatte pris, hvis vederlaget er variabelt, fordi virksomheden kan tilbyde kunden et prisnedslag (jf. afsnit 52).**
10. En kontrakt er en aftale mellem to eller flere parter, ved hvilken der skabes retsgyldige krav og forpligtelser. Retsgyldigheden af rettigheder og forpligtelser i en kontrakt er et juridisk spørgsmål. Kontrakter kan være skriftlige, mundtlige eller følge af en virksomheds almindelige forretningspraksis. Praksis og procedurer i forbindelse med indgåelse af kontrakter med kunder varierer alt efter retsomsråde, branche og virksomhed. De kan desuden variere inden for en virksomhed (f.eks. kan de afhænge af kundegruppen eller arten af de aftalte varer eller tjenesteydelser). En virksomhed skal tage hensyn til nævnte praksis og procedurer, når den vurderer, hvorvidt og hvornår en aftale med en kunde skaber retsgyldige krav og forpligtelser.
11. I nogle tilfælde har kontrakter med kunder ingen fast varighed og kan ophæves eller ændres af hver af parterne til enhver tid. Andre kontrakter forlænges automatisk for en periode fastsat i kontrakten. En virksomhed skal anvende denne standard på den del af kontraktens løbetid (dvs. den kontraktperiode), under hvilken kontrahenterne har aktuelle retsgyldige krav og forpligtelser.

12. Med henblik på anvendelsen af denne standard foreligger der ingen kontrakt, hvis begge kontrahenter har en ensidig retsgyldig ret til at ophæve en i sin helhed uopfyldt kontrakt uden kompensation til den anden part (eller de andre parter). En kontrakt er i sin helhed uopfyldt, hvis begge de følgende kriterier er opfyldt:
 - a) virksomheden har endnu ikke overdraget nogen aftalte varer eller tjenesteydelser til kunden, og
 - b) virksomheden har endnu ikke modtaget, og er endnu ikke berettiget til at modtage, noget vederlag som modydelse for aftalte varer eller tjenesteydelser.
13. Hvis en kontrakt med en kunde opfylder kriterierne i afsnit 9 ved indgåelsen, må en virksomhed ikke revurdere nævnte kriterier, medmindre der foreligger en indikation på væsentlige ændringer i forhold og omstændigheder. Hvis eksempelvis en kundes evne til at betale vederlaget forringes væsentligt, vil virksomheden skulle revurdere, om det er sandsynligt, at den kan inddrive det vederlag, som den er berettiget til som modydelse for de resterende varer eller tjenesteydelser, som vil blive overdraget til kunden.
14. Hvis en kontrakt med en kunde ikke opfylder kriterierne i afsnit 9, skal virksomheden løbende vurdere kontrakten med henblik på at afgøre, om kriterierne i afsnit 9 efterfølgende opfyldes.
15. Når en kontrakt med en kunde ikke opfylder kriterierne i afsnit 9, og virksomheden modtager vederlag fra kunden, skal virksomheden kun indregne det modtagne vederlag i omsætningen, såfremt en af følgende begivenheder er indtruffet:
 - a) virksomheden har ingen resterende forpligtelser til at overdrage varer eller tjenesteydelser til kunden og hele, eller praktisk talt hele, det i kontakten med kunden aftalte vederlag er modtaget af virksomheden og er ikke refunderbart, eller
 - b) kontrakten er opsagt og det fra kunden modtagne vederlag er ikke refunderbart.
16. En virksomhed skal indregne det vederlag, der er modtaget fra en kunde, som en forpligtelse, indtil en af begivenhederne i afsnit 15 indtræffer, eller indtil kriterierne i afsnit 9 efterfølgende opfyldes (jf. afsnit 14). Afhængigt af forhold og omstændigheder i forbindelse med kontrakten udgør den indregnede forpligtelse virksomhedens forpligtelse til enten at overdrage varer eller tjenesteydelser i fremtiden eller at tilbagebetale det modtagne vederlag. I begge tilfælde måles forpligtelsen ved størrelsen af det vederlag, der er modtaget fra kunden.

Sammenlægning af kontrakter

17. En virksomhed skal sammenlægge to eller flere kontrakter, som den har indgået samtidig eller omtrent samtidig med den samme kunde (eller kundens nærtstående parter), og regnskabsmæssigt behandle kontrakterne som en enkelt kontrakt, hvis et eller flere af de følgende kriterier er opfyldt:
 - a) kontrakterne er forhandlet samlet med samme forretningsmæssige mål for øje
 - b) det vederlag, der skal betales i henhold til denne kontrakt, afhænger af prisen på eller gennemførelsen af den anden kontrakt eller
 - c) de varer eller tjenesteydelser, som er aftalt i kontrakterne (eller nogle af de varer eller tjenesteydelser, som er aftalt i hver af kontrakterne), udgør en enkelt leveringsforpligtelse, jf. afsnit 22–30.

Kontraktændringer

18. En kontraktændring er en ændring i kontraktens anvendelsesområde eller pris (eller begge dele), som er godkendt af kontrahenterne. I nogle brancher og retsområder kan en kontraktændring være omtalt som en tillægskontrakt eller på anden måde. En kontraktændring foreligger, når kontrahenterne godkender en ændring, som enten skaber nye eller ændrer eksisterende retsgyldige krav og forpligtelser for kontrahenterne. En kontraktændring kan godkendes skriftligt eller ved mundtlig aftale eller følge af almindelig forretningspraksis. Såfremt en kontraktændring ikke er godkendt af kontrahenterne, skal virksomheden fortsat anvende denne standard på den gældende kontrakt, indtil kontraktændringen er godkendt.

19. En kontraktændring kan foreligge, selv om kontrahenterne er uenige om ændringens anvendelsesomfang eller pris (eller begge dele), eller kontrahenterne har godkendt en ændring i kontraktens anvendelsesområde, men endnu ikke har fastlagt den hertil svarende ændring i prisen. Ved fastlæggelsen af, om de krav og forpligtelser, som skabes eller ændres ved ændringen, er retsgyldige, skal virksomheden tage hensyn til alle relevante forhold og omstændigheder, herunder kontraktvilkårene og anden dokumentation. Såfremt kontrahenterne har godkendt en ændring i kontraktens anvendelsesområde, men endnu ikke har fastlagt den hertil svarende ændring i prisen, skal virksomheden foretage et skøn over ændringen i transaktionsprisen som følge af ændringen, jf. afsnit 50–54 om skøn over variable vederlag og afsnit 56–58 om begrænsning i skøn over variable vederlag.
20. En virksomhed skal regnskabsmæssigt behandle en kontraktændring som en separat kontrakt, hvis begge de følgende betingelser er opfyldt:
- anvendelsesområdet for kontrakten udvides, fordi det aftales at overdrage yderligere varer eller tjenesteydelser af særskilt karakter (jf. afsnit 26–30), og
 - kontraktprisen øges med et vederlag, som afspejler virksomhedens *isolerede salgspris* på de yderligere, aftalte varer eller tjenesteydelser samt eventuelle passende reguleringer af denne pris til afspejling af omstændighederne ved den konkrete kontrakt. En virksomhed kan for eksempel justere den isolerede salgspris på en yderligere vare eller tjenesteydelse for en rabat, som kunden får, i og med at virksomheden kan undgå at afholde de salgsrelaterede omkostninger, som ville være nødvendige ved salg af en tilsvarende vare eller tjenesteydelse til en ny kunde.
21. Hvis en kontraktændring regnskabsmæssigt ikke behandles som en separat kontrakt i henhold til afsnit 20, skal virksomheden behandle de aftalte og på tidspunktet for kontraktændringen endnu ikke overdragne varer eller tjenesteydelser (dvs. de resterende lovede varer eller tjenesteydelser) på en af følgende måder, alt efter hvad der er relevant:
- En virksomhed skal regnskabsmæssigt behandle kontraktændringen som en ophævelse af den gældende kontrakt og indgåelsen af en ny, hvis de resterende varer eller tjenesteydelser er af særskilt karakter i forhold til de varer eller tjenesteydelser, som blev overdraget på tidspunktet for eller inden kontraktændringen. Vederlaget, der skal allokeres til de resterende leveringsforpligtelser (eller til de resterende varer eller tjenesteydelser af særskilt karakter, som er omfattet af en enkelt leveringsforpligtelse identificeret i henhold til afsnit 22, litra b)), er summen af:
 - det i kontrakten med kunden aftalte vederlag (herunder vederlag, der allerede er modtaget fra kunden), som er medtaget i skønnet over transaktionsprisen og ikke indregnet i omsætningen og
 - det i forbindelse med kontraktændringen aftalte vederlag.
 - En virksomhed skal regnskabsmæssigt behandle kontraktændringen som en del af den gældende kontrakt, hvis de resterende varer eller tjenesteydelser ikke er af særskilt karakter og derfor er en del af en enkelt leveringsforpligtelse, som er delvis opfyldt på tidspunktet for kontraktændringen. Kontraktændringens virkning på transaktionsprisen og på virksomhedens måling af leveringsforpligtelsens færdiggørelsesgrad indregnes som en regulering af omsætningen (enten som en stigning eller et fald i omsætningen) på tidspunktet for kontraktændringen (dvs. reguleringen af omsætningen foretages på en akkumuleret opsamlingsbasis).
 - Hvis der med hensyn til de resterende varer eller tjenesteydelser et tale om en kombination af litra a) og b), skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle ændringens virkninger på de uopfyldte (herunder delvis uopfyldte) leveringsforpligtelser i den ændrede kontrakt på en måde, som er i overensstemmelse med dette afsnits formål.

Identifikation af leveringsforpligtelser

22. Ved kontraktens indgåelse skal en virksomhed vurdere de varer eller tjenesteydelser, som er aftalt i en kontrakt med en kunde, og som leveringsforpligtelse identificere hvert løfte om til kunden at overdrage enten:
- en vare eller en tjenesteydelse (eller en gruppe varer eller tjenesteydelser), som er af særskilt karakter, eller
 - en række varer eller tjenesteydelser af særskilt karakter, som i alt væsentligt er de samme, og som har samme mønster for overdragelse til kunden (jf. afsnit 23).

23. En række varer eller tjenesteydelser af særskilt karakter har samme mønster for overdragelse til kunden, hvis begge de følgende kriterier er opfyldt:
- hver særskilt vare eller tjenesteydelse i den række af varer eller tjenesteydelser, som virksomheden som aftalt i kontrakten skal overdrage til kunden, opfylder kriterierne i afsnit 35 for en leveringsforpligtelse, som opfyldes over tid, og
 - den samme metode anvendes til måling af virksomhedens fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af leveringsforpligtelsen til at overdrage hver særskilt vare eller tjenesteydelse i rækken til kunden, jf. afsnit 39–40.

Løfter i kontrakter med kunder

24. En kontrakt med en kunde opregner almindeligvis eksplicit de varer eller tjenesteydelser, som en virksomhed i henhold til kontrakten skal overdrage til kunden. Den leveringsforpligtelse, som identificeres i en kontrakt med en kunde, behøver imidlertid ikke at være begrænset til de varer eller tjenesteydelser, som eksplicit opregnes i kontrakten. Dette skyldes, at en kontrakt med en kunde også kan omfatte løfter, som følger af en virksomheds almindelige forretningspraksis, offentliggjorte politik eller specifikke erklæringer, såfremt disse løfter på tidspunktet for kontraktens indgåelse skaber en berettiget forventning hos kunden om, at virksomheden vil overdrage en vare eller en tjenesteydelse til kunden.
25. Leveringsforpligtelser omfatter ikke handlinger, som virksomheden foretager med henblik på opfyldelse af en kontrakt, medmindre der med nævnte handlinger overdrages en vare eller en tjenesteydelse til en kunde. For eksempel kan det være nødvendigt, at en leverandør af tjenesteydelser udfører visse administrative opgaver i forbindelse med udarbejdelsen af en kontrakt. Med udførelsen af sådanne opgaver overdrages ingen tjenesteydelse til kunden. Disse handlinger i forbindelse med udarbejdelsen udgør derfor ingen leveringsforpligtelse.

Særskilte varer eller tjenesteydelser

26. Afhængigt af kontrakten kan aftalte varer eller tjenesteydelser omfatte, men er ikke begrænset til, følgende:
- salg af varer, som en virksomhed har fremstillet (eksempelvis en producents varebeholdning)
 - videresalg af varer, som en virksomhed har erhvervet (eksempelvis en detailhandlers varer)
 - 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)
 - udførelse af en eller flere kontraktligt aftalte opgaver for en kunde
 - 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
 - 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)
 - 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)
 - opførelse, fremstilling eller om- eller tilbygning af et aktiv på vegne af en kunde
 - tildeling af licenser (jf. afsnit B52–B63) og
 - 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:
- 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. 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. Forhold, som kan indikere, at en virksomheds løfte om at overdrage en vare eller en tjenesteydelse til en kunde kan identificeres separat (jf. afsnit 27, litra b)) omfatter, men er ikke begrænset til, følgende:
- a) Virksomheden leverer ingen væsentlig tjenesteydelse, som har til formål at lade varen eller tjenesteydelsen indgå sammen med andre varer eller tjenesteydelser aftalt i kontrakten i en gruppe af varer eller tjenesteydelser, som udgør det samlede resultat, hvorom kunden har indgået en kontrakt. Virksomheden anvender med andre ord ikke varen eller tjenesteydelsen som input i forbindelse med produktion eller levering af det af kunden specificerede, samlede resultat.
- b) Varen eller tjenesteydelsen indebærer ikke en væsentlig ændring eller tilpasning af en anden vare eller tjenesteydelse aftalt i kontrakten.
- c) Varen eller tjenesteydelsen er ikke i væsentlig grad afhængig af eller forbundet med andre varer eller tjenesteydelser aftalt i kontrakten. Eksempelvis kan det forhold, at en kunde kan beslutte ikke at købe varen eller tjenesteydelsen, uden at dette har væsentlig betydning for de øvrige i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser, indikere, at varen eller tjenesteydelsen ikke i væsentlig grad er afhængig af eller forbundet med de aftalte andre varer eller tjenesteydelser.
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.

Opfyldelse af leveringsforpligtelser

31. **En virksomhed skal indregne omsætning, når (eller i takt med at) den opfylder en leveringsforpligtelse ved at overdrage en aftalt vare eller tjenesteydelse til en kunde. Et aktiv overdrages, når (eller i takt med at) kunden opnår kontrol over aktivet.**
32. For hver leveringsforpligtelse, som identificeres i henhold til afsnit 22–30, skal en virksomhed ved kontraktens indgåelse vurdere, hvorvidt den opfylder leveringsforpligtelsen over tid (jf. afsnit 35–37) eller opfylder leveringsforpligtelsen på et bestemt tidspunkt (jf. afsnit 38). Hvis en virksomhed ikke opfylder en leveringsforpligtelse over tid, opfyldes leveringsforpligtelsen på et bestemt tidspunkt.
33. Varer og tjenesteydelser er aktiver, også selv om det kun er kortvarigt, når de modtages og benyttes (som det er tilfældet med mange tjenesteydelser). Ved kontrol over aktivet forstås muligheden for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, aktivet. Kontrol indebærer muligheden for at forhindre andre virksomheder i at styre anvendelsen af og opnå fordele af et aktiv. Fordelene af et aktiv er de mulige pengestrømme (indbetalinger eller sparede udbetalinger), som direkte eller indirekte kan opnås på forskellige måder, f.eks.:
- a) ved anvendelse af aktivet til produktion af varer eller levering af tjenesteydelser (herunder offentlige tjenesteydelser)
- b) ved anvendelse af aktivet til forøgelse af værdien af andre aktiver

- c) ved anvendelse af aktivet til afregning af forpligtelser eller nedbringelse af udgifter
 - d) ved salg eller udveksling af aktivet
 - e) ved anvendelse af aktivet som sikkerhed for et lån og
 - f) ved besiddelse af aktivet.
34. Ved vurderingen af, om en kunde opnår kontrol over et aktiv, skal en virksomhed tage hensyn til eventuelle aftaler om genkøb af aktivet (jf. afsnit B64–B76).

Leveringsforpligtelser, der opfyldes over tid

35. En virksomhed overdrager kontrol over en vare eller en tjenesteydelse over tid og opfylder derfor en leveringsforpligtelse og indregner omsætning over tid, hvis et af følgende kriterier er opfyldt:
- a) kunden modtager og forbruger samtidig fordelene ved virksomhedens ydelser, i takt med at virksomheden præsterer ydelserne (jf. afsnit B3–B4)
 - b) virksomhedens ydelser skaber et aktiv eller øger et aktivs værdi (f.eks. varer under fremstilling), og kunden får kontrol over dette aktiv, i takt med at aktivet skabes eller dets værdi øges (jf. afsnit B5), eller
 - c) virksomhedens ydelser skaber ikke et aktiv med en alternativ anvendelse for virksomheden (jf. afsnit 36), og virksomheden har et retsgyldigt krav på betaling for ydelser udført til dato (jf. afsnit 37).
36. Et aktiv skabt af en virksomheds ydelser har ingen alternativ anvendelse for en virksomhed, hvis virksomheden enten i medfør af kontrakten er forhindret i uden videre at henføre aktivet til anden anvendelse under skabelsen eller værdiforøgelsen af aktivet eller i praksis har begrænsede muligheder for uden videre at henføre aktivet i færdiggjort tilstand til anden anvendelse. Vurderingen af, hvorvidt et aktiv har en alternativ anvendelse for virksomheden, foretages ved kontraktens indgåelse. Efter kontraktindgåelse må en virksomhed ikke opdatere vurderingen af et aktivs alternative anvendelse, medmindre kontrahenterne godkender en kontraktændring, som indebærer en væsentlig ændring af leveringsforpligtelsen. Afsnit B6–B8 indeholder vejledning til vurdering af, om et aktiv har en alternativ anvendelse for en virksomhed.
37. En virksomhed skal ved vurderingen af, hvorvidt den har et retsgyldigt krav på betaling for ydelser udført til dato, jf. afsnit 35, litra c), tage hensyn til kontraktvilkårene samt eventuel lovgivning, som finder anvendelse på kontrakten. Kravet på betaling for ydelser udført til dato, skal ikke nødvendigvis udgøre et fast beløb. Virksomheden skal imidlertid på ethvert tidspunkt i kontraktens løbetid være berettiget til et beløb, der som minimum kompenserer virksomheden for ydelser udført til dato, i tilfælde af at kunden eller en anden part ophæver kontrakten af andre grunde end virksomhedens manglende opfyldelse af kontrakten. Afsnit B9–B13 indeholder vejledning til vurdering af, hvorvidt der foreligger et krav på betaling, hvorvidt dette krav er retsgyldigt, samt hvorvidt en virksomheds krav på betaling berettiger denne til betaling for ydelser udført til dato.

Leveringsforpligtelser, der opfyldes på et bestemt tidspunkt

38. Hvis en leveringsforpligtelse ikke opfyldes over tid, jf. afsnit 35–37, opfylder en enhed leveringsforpligtelsen på et bestemt tidspunkt. For at fastlægge det tidspunkt, hvor en kunde opnår kontrol over et aftalt aktiv og virksomheden opfylder en leveringsforpligtelse, skal virksomheden tage hensyn til kriterierne vedrørende kontrol i afsnit 31–34. En virksomhed skal desuden tage hensyn til kriterierne for overdragelse af kontrol, som omfatter, men ikke er begrænset til, følgende:
- a) Virksomheden har et aktuelt krav på betaling for aktivet — hvis en kunde aktuelt er forpligtet til at betale for et aktiv, kan dette være en indikator for, at kunden har fået mulighed for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, aktivet som modydelse.
 - b) Kunden har ejendomsret til aktivet — ejendomsretten kan indikere, hvilken kontrahent der har muligheden for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, et aktiv eller for at begrænse andre virksomheders adgang til nævnte fordele. Overdragelsen af ejendomsretten til et aktiv kan derfor være en indikator for, at kunden har opnået kontrol over aktivet. Hvis en virksomhed bibeholder ejendomsretten udelukkende som sikkerhed mod kundens manglende betaling, udelukker sådanne rettigheder ikke kunden fra at opnå kontrol over et aktiv.

- c) Virksomheden har overdraget den fysiske besiddelse af aktivet — kundens fysiske besiddelse af et aktiv kan være en indikator for, at kunden har mulighed for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, aktivet eller for at begrænse andre virksomheders adgang til nævnte fordele. Fysisk besiddelse behøver imidlertid ikke at være sammenfaldende med kontrol over et aktiv. I nogle genkøbs- og konsignationsaftaler kan en kunde eller en modtager eksempelvis fysisk være i besiddelse af et aktiv, som virksomheden kontrollerer. Omvendt kan virksomheden i nogle aftaler med fakturering uden overdragelse fysisk være i besiddelse af et aktiv, som kunden kontrollerer. Afsnit B64–B76, B77–B78 og B79–B82 indeholder vejledning om den regnskabsmæssige behandling af henholdsvis genkøbs- og konsignationsaftaler samt aftaler med fakturering uden overdragelse.
- d) Kunden har de væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til aktivet — overdragelsen til kunden af de væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til et aktiv kan være en indikator for, at kunden har fået mulighed for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, aktivet. Ved vurdering af risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til et aftalt aktiv skal en virksomhed imidlertid udelukke eventuelle risici, som giver anledning til en særskilt leveringsforpligtelse ud over leveringsforpligtelsen til at overdrage aktivet. Eksempelvis kan en virksomhed have overdraget kontrol over et aktiv til en kunde, men endnu ikke have opfyldt en yderligere leveringsforpligtelse til at levere vedligeholdelsestjenester i relation til det overførte aktiv.
- e) Kunden har accepteret aktivet — kundens accept af et aktiv kan være en indikator for, at kunden har fået mulighed for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, aktivet. Med henblik på en vurdering af virkningen af kontraktlige kundeacceptklausuler på, hvornår kontrollen over et aktiv overdrages, skal en virksomhed tage hensyn til vejledningen i afsnit B83–B86.

Måling af fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af en leveringsforpligtelse

39. For hver leveringsforpligtelse, som opfyldes over tid, jf. afsnit 35–37, skal en virksomhed indregne omsætning over tid ved at måle fremskridtet hen imod fuldstændig opfyldelse af den pågældende leveringsforpligtelse. Ved måling af fremskridt er det målet at udtrykke virksomhedens ydelser med hensyn til at overdrage kontrollen over varer eller tjenesteydelser, som er aftalt i en kontrakt med en kunde (dvs. opfyldelse af en virksomheds leveringsforpligtelse).
40. En virksomhed skal anvende en bestemt metode til måling af fremskridt for hver leveringsforpligtelse, som opfyldes over tid, og virksomheden skal konsekvent anvende denne metode på lignende leveringsforpligtelser og under tilsvarende omstændigheder. Ved hvert regnskabsårs afslutning skal virksomheden foretage en ny måling af dens fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af en leveringsforpligtelse, som opfyldes over tid.

Metoder til måling af fremskridt

41. Egnede metoder til måling af fremskridt omfatter output- og inputmetoder. Afsnit B14–B19 indeholder vejledning i anvendelsen af output- og inputmetoder til måling af en virksomheds fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af en leveringsforpligtelse. Ved fastlæggelsen af den egnede metode til måling af fremskridt skal en virksomhed tage hensyn til arten af den vare eller tjenesteydelse, som virksomheden ifølge kontrakten skal overdrage til kunden.
42. Ved anvendelsen af en metode til måling af fremskridt skal en virksomhed ved målingen af fremskridtet ikke medtage eventuelle varer eller tjenesteydelser, for hvilke virksomheden ikke overdrager kontrollen til en kunde. Omvendt skal en virksomhed ved målingen af fremskridtet medtage eventuelle varer eller tjenesteydelser, for hvilke virksomheden overdrager kontrollen til en kunde ved opfyldelsen af leveringsforpligtelsen.
43. I takt med at forholdene ændrer sig over tid, skal en virksomhed opdatere sin måling af fremskridt, således at den afspejler eventuelle ændringer i resultatet af leveringsforpligtelsen. Sådanne ændringer i en virksomheds måling af fremskridt skal regnskabsmæssigt behandles som en ændring i et regnskabsmæssigt skøn i overensstemmelse med IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl*.

Rimelige målinger af fremskridt

44. En virksomhed skal kun indregne omsætning vedrørende en leveringsforpligtelse, som opfyldes over tid, hvis virksomheden i rimelig grad kan måle sine fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af leveringsforpligtelsen. En virksomhed er ikke i stand til i rimelig grad at måle sine fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af leveringsforpligtelsen, hvis den mangler pålidelige oplysninger, som er nødvendige for at anvende en egnet metode til måling af fremskridt.
45. I visse tilfælde (f.eks. i de indledende faser af en kontrakt) er det ikke muligt for virksomheden i rimelig grad at måle resultatet af en leveringsforpligtelse, men virksomheden forventer at kunne dække de omkostninger, som er forbundet med opfyldelse af leveringsforpligtelsen. I sådanne tilfælde skal virksomheden kun indregne omsætning i et omfang svarende til omkostningerne, indtil den i rimelig grad kan måle resultatet af leveringsforpligtelsen.

MÅLING

46. **Når (eller i takt med at) en leveringsforpligtelse opfyldes, skal en virksomhed som omsætning indregne den transaktionspris, der er allokeret til nævnte leveringsforpligtelse (hvilket udelukker skøn over variable vederlag, for hvilken der gør sig en begrænsning gældende, jf. afsnit 56–58).**

Fastsættelse af transaktionsprisen

47. **En virksomhed skal ved fastsættelse af transaktionsprisen tage hensyn til kontraktvilkårene og sin almindelige forretningspraksis. Transaktionsprisen er det vederlag, som en virksomhed forventer at være berettiget til som modydelse for at overdrage aftalte varer eller tjenesteydelser til en kunde, eksklusiv beløb, der er inddrevet på vegne af tredjeparter (f.eks. visse omsætningsafgifter). Det vederlag, som aftales i en kontrakt med en kunde, kan være fast, variabelt eller en kombination heraf.**
48. Arten og størrelsen af samt tidspunktet for det vederlag, som er aftalt med kunden, påvirker skønnet over transaktionsprisen. Ved fastsættelse af transaktionsprisen skal en virksomhed tage hensyn til virkningen af følgende:
- variable vederlag (jf. afsnit 50–55 og 59)
 - begrænsning i skøn over variable vederlag (jf. afsnit 56–58)
 - tilstedeværelsen af et væsentligt finansieringselement i kontrakten (jf. afsnit 60–65)
 - ikke-kontante vederlag (jf. afsnit 66–69) og
 - vederlag, som skal betales til en kunde (jf. afsnit 70–72).
49. Med henblik på fastsættelse af transaktionsprisen skal virksomheden antage, at varerne eller tjenesteydelserne overdrages til kunden efter aftalen i den gældende kontrakt, og at kontrakten ikke annulleres, forlænges eller ændres.

Variabelt vederlag

50. Hvis det i kontrakten aftalte vederlag indeholder et variabelt element, skal virksomheden foretage et skøn over det vederlag, som den er berettiget til som modydelse for at overdrage de aftalte varer eller tjenesteydelser til en kunde.
51. Et vederlag kan være variabelt som følge af rabatter, tilbagebetalinger, godtgørelser, prisnedslag, incitamenter, resultatbonuser, bod eller lignende poster. Det aftalte vederlag kan også være variabelt, hvis en virksomheds ret til vederlaget afhænger af, om en fremtidig begivenhed indtræffer eller ej. Et vederlag er f.eks. variabelt, hvis et produkt sælges med returret eller der er aftalt en fast resultatbonus i forbindelse med opnåelsen af et bestemt resultat.
52. Variabiliteten i det aftalte vederlag kan fremgå eksplicit af kontrakten. Ud over hvad der følger af kontraktvilkårene, er det aftalte vederlag variabelt, hvis én af følgende situationer foreligger:
- Kunden har på baggrund af virksomhedens almindelige forretningspraksis, offentliggjorte politik eller specifikke tilkendegivelser en berettiget forventning om, at virksomheden vil acceptere et vederlag, som er mindre end den kontraktmæssigt fastsatte pris. Det betyder, at det forventes, at virksomheden vil tilbyde et prisnedslag. Afhængigt af jurisdiktion, branche og kunde benævnes et sådant tilbud undertiden også discount, rabat, godtgørelse eller tilbagebetaling.
 - Andre forhold og omstændigheder indikerer, at det ved indgåelse af kontrakten med kunden er virksomhedens hensigt at tilbyde et prisnedslag.

53. En virksomhed skal foretage et skøn over et variabelt vederlag ved anvendelse af en af de følgende metoder, afhængigt af hvilken metode virksomheden forventer bedst vil kunne afspejle det vederlag, som den er berettiget til.
- Forventningsværdien — forventningsværdien er summen af sandsynlighedsvægtede vederlagsværdier inden for et spænd af mulige vederlag. En forventningsværdi kan være et egnet skøn over det variable vederlag, hvis en virksomhed har et stort antal kontrakter med de samme egenskaber.
 - Den mest sandsynlige vederlagsværdi — den mest sandsynlige vederlagsværdi er den mest sandsynlige værdi inden for et spænd af mulige vederlag (dvs. det mest sandsynlige udfald af kontrakten). Den mest sandsynlige vederlagsværdi kan være et egnet skøn over det variable vederlag, hvis kontrakten kun har to mulige udfald (f.eks. at en virksomhed enten opnår eller opnår ikke en resultatbonus).
54. En virksomhed skal ved skøn over virkningen af en usikkerhed på et variabelt vederlag, som virksomheden er berettiget til, konsekvent anvende den samme metode på kontrakten i sin helhed. Virksomheden skal desuden tage hensyn til alle oplysninger (historiske, aktuelle og forventede), som den med rimelighed har adgang til, og skal identificere et rimeligt antal mulige vederlagsværdier. De oplysninger, som en virksomhed benytter ved skøn over det variable vederlag, svarer typisk til de oplysninger, som virksomhedens ledelse anvender ved afgivelse af tilbud og fastsættelse af priser på aftalte varer eller tjenesteydelser.

Tilbagebetalingsforpligtelser

55. En virksomhed skal indregne en tilbagebetalingsforpligtelse, hvis virksomheden modtager vederlag fra en kunde og forventer at tilbagebetale dette helt eller delvist til kunden. En tilbagebetalingsforpligtelse måles som den del af det modtagne (eller tilgodehavende) vederlag, som virksomheden ikke forventer at være berettiget til (dvs. beløb, som ikke er medregnet i transaktionsprisen). Tilbagebetalingsforpligtelsen (og tilsvarende ændringer i transaktionsprisen og følgelig i den *kontraktlige forpligtelse*) skal opdateres for ændringer i forhold ved hvert regnskabsårs afslutning. Ved den regnskabsmæssige behandling af en tilbagebetalingsforpligtelse vedrørende et salg med returret skal en virksomhed anvende vejledningen i afsnit B20–B27.

Begrænsning i skøn over variable vederlag

56. En virksomhed skal kun medregne en del af eller hele det variable vederlag som skønnet i henhold til afsnit 53 i transaktionsprisen, hvis det er meget sandsynligt, at en væsentlig tilbageførsel af akkumuleret, indregnet omsætning ikke vil finde sted, når den usikkerhed, som er knyttet til det variable vederlag, efterfølgende afklares.
57. Ved vurderingen af, hvorvidt det er meget sandsynligt, at en væsentlig tilbageførsel af akkumuleret, indregnet omsætning ikke vil finde sted, når den usikkerhed, som er knyttet til det variable vederlag, efterfølgende afklares, skal en virksomhed tage hensyn til såvel sandsynligheden for som størrelsesordenen af omsætningstilbageførslen. Forhold, som kan øge sandsynligheden for eller størrelsesordenen af en omsætningstilbageførsel, omfatter, men er ikke begrænset til, følgende:
- Vederlaget afhænger i vid udstrækning af forhold uden for virksomhedens indflydelse. Der kan være tale om markedsvolatilitet, tredjeparts vurderinger eller handlinger, vejrsmæssige forhold og en høj risiko for forældelse af den aftalte vare eller tjenesteydelse.
 - Usikkerheden om vederlaget forventes at være uafklaret i en længere periode.
 - Virksomhedens erfaringer med (eller andet vidnesbyrd om) lignende typer kontrakter er begrænset eller har begrænset prognoseværdi.
 - Det er praksis i virksomheden enten at tilbyde et bredt spænd af prisnedslag eller at ændre betalingsvilkårene og betingelserne for lignende kontrakter under tilsvarende forhold.
 - I kontrakten opereres der med mange mulige vederlag inden for et bredt spænd.
58. En virksomhed skal anvende afsnit B63 ved den regnskabsmæssige behandling af vederlag i form af salgsbaseret eller brugsbaseret royalt, der er aftalt som modydelse for en licens til intellektuel ejendom.

Omvurdering af variable vederlag

59. Ved hvert regnskabsårs afslutning skal virksomheden opdatere den skønnede transaktionspris (og herunder sin vurdering af, hvorvidt der for et skøn over variable vederlag gør sig en begrænsning gældende), således at denne giver et retvisende billede af de aktuelle forhold ved regnskabsårs afslutning og ændringerne i forholdene i regnskabsårs løb. Virksomheden skal regnskabsmæssigt behandle ændringer i transaktionsprisen i henhold til afsnit 87–90.

Tilstedeværelsen af et væsentligt finansieringselement i kontrakten

60. Ved fastsættelsen af transaktionsprisen skal en virksomhed justere det aftalte vederlag for virkningen af pengenes tidsværdi, hvis de mellem kontrahenterne aftalte betalingstidspunkter (enten eksplicit eller indirekte) giver kunden eller virksomheden en væsentlig finansieringsfordel i forbindelse med overdragelsen af varer eller tjenesteydelser til kunden. I så fald indeholder kontrakten et væsentligt finansieringselement. Et væsentligt finansieringselement kan forekomme, uanset om løftet om finansiering er eksplicit fastsat i kontrakten eller følger af de mellem kontrahenterne aftalte betalingsvilkår.
61. Ved justeringen af det aftalte vederlag for et væsentligt finansieringselement er det målet, at en virksomhed skal indregne omsætning med et beløb, som afspejler den pris, som en kunde skulle have betalt kontant ved (eller i takt med) overdragelsen (dvs. den kontante salgspris). Virksomheden skal tage hensyn til alle relevante forhold og omstændigheder ved vurderingen af, om en kontrakt indeholder et finansieringselement, og om dette finansieringselement er væsentligt for kontrakten, herunder både:
- a) den eventuelle forskel mellem det aftalte vederlag og de aftalte varers eller tjenesteydelsers kontante salgspris og
 - b) den samlede virkning af:
 - i) det forventede tidsforløb mellem virksomhedens overdragelse af de aftalte varer eller tjenesteydelser til kunden og kundens betaling for de pågældende varer eller tjenesteydelser og
 - ii) de gældende rentesatser på det relevante marked.
62. Uanset vurderingen i afsnit 61 indeholder en kontrakt med en kunde ikke noget væsentligt finansieringselement, hvis en eller flere af følgende faktorer gør sig gældende:
- a) kunden har forudbetalt varerne eller tjenesterne, og tidspunktet for overdragelsen af de pågældende varer eller tjenester bestemmes af kunden
 - b) en væsentlig del af det med kunden aftalte vederlag er variabelt, og dets størrelse eller betalingstidspunkt varierer, alt afhængigt af om en fremtidig begivenhed, som i alt væsentligt ikke kontrolleres af kunden eller virksomheden (f.eks. hvis vederlaget er en salgsbaseret royalty), indtræffer eller ej
 - c) forskellen mellem det aftalte vederlag og varens eller tjenesteydelsens kontante salgspris (som beskrevet i afsnit 61) skyldes andre forhold end kundens eller virksomhedens adgang til finansiering, og forskellen mellem beløbene står i forhold til årsagen til denne. F.eks. kan betalingsvilkårene yde virksomheden eller kunden beskyttelse mod den anden parts undladelse af på fyldestgørende måde at opfylde nogle af eller samtlige sine kontraktlige forpligtelser.
63. I praksis kan en virksomhed undlade at justere det aftalte vederlag for virkningen af et væsentligt finansieringselement, hvis virksomheden ved kontraktens indgåelse forventer, at tidsforløbet mellem virksomhedens overdragelse af en aftalt vare eller tjenesteydelse til en kunde og kundens betaling for denne vare eller tjenesteydelse vil være på et år eller derunder.
64. For at opfylde målet i afsnit 61 skal en virksomhed ved justeringen af det aftalte vederlag for et væsentligt finansieringselement benytte den diskonteringsats, der ville gælde for en særskilt finansieringstransaktion mellem virksomheden og dens kunder ved kontraktindgåelsen. Denne sats afspejler kreditkarakteristika for den part, som modtager finansiering i medfør af kontrakten, samt den af kunden eller virksomheden stillede sikkerhed, herunder aktiver, som overdrages i henhold til kontrakten. Virksomheden kan fastlægge denne sats som den sats, der tilbagediskonterer den nominelle værdi af det aftalte vederlag til den pris, som kunden skulle have betalt kontant for varerne eller tjenesteydelserne ved (eller i takt med) overdragelsen. Efter kontraktindgåelse må en virksomhed ikke opdatere diskonteringsatsen for ændringer i rentesatser eller andre forhold (f.eks. en ændring i vurderingen af kreditrisikoen ved kunden).

65. En virksomhed skal præsentere virkningen af finansielle dispositioner (renteindtægter eller renteudgifter) separat fra omsætning fra kontrakter med kunder i totalindkomstopgørelsen. Renteindtægter eller renteudgifter indregnes kun, i det omfang et *kontraktligt aktiv* (eller tilgodehavende) eller en kontraktlig forpligtelse indregnes ved den regnskabsmæssige behandling af en kontrakt med en kunde.

Ikke-kontant vederlag

66. Ved fastsættelsen af transaktionsprisen for kontrakter, der indeholder aftale om, at en kunde skal erlægge et vederlag i en anden form end kontanter, skal en virksomhed måle det ikke-kontante vederlag (eller aftalen om et ikke-kontant vederlag) til dagsværdi.
67. Hvis virksomheden ikke med rimelighed kan foretage et skøn over det ikke-kontante vederlags dagsværdi, skal virksomheden måle vederlaget indirekte ved at tage udgangspunkt i den isolerede salgspris for de varer eller tjenesteydelser, som kunden (eller kundegruppen) ifølge aftalen skal have som modydelse for vederlaget.
68. Det ikke-kontante vederlags dagsværdi kan variere afhængigt af vederlagets form (f.eks. en ændring i prisen på en aktie, som en virksomhed er berettiget til at modtage fra en kunde). Hvis dagsværdien af det ikke-kontante vederlag, som er aftalt med kunden, ændrer sig som følge af andre forhold end netop vederlagets form (f.eks. kan dagsværdien ændre sig på grund af virksomhedens resultater), skal virksomheden anvende kravene i afsnit 56–58.
69. Hvis en kunde yder bidrag i form af varer eller tjenesteydelser (eksempelvis materialer, driftsmidler eller arbejdskraft) for at lette en virksomheds opfyldelse af kontrakten, skal virksomheden vurdere, om den opnår kontrol over de pågældende varer eller tjenesteydelser. Hvis dette er tilfældet, skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle de pågældende varer eller tjenesteydelser som ikke-kontant vederlag modtaget fra kunden.

Vederlag, som skal betales til en kunde

70. Vederlag, som skal betales til en kunde, omfatter kontante beløb, som en virksomhed betaler eller forventer at skulle betale til kunden (eller til andre parter, som køber virksomhedens varer eller tjenesteydelser fra kunden). Vederlag, som skal betales til en kunde, omfatter også kreditposter eller andre poster (eksempelvis en kupon eller en voucher), der kan anvendes til udligning af gæld over for virksomheden (eller over for andre parter, som køber virksomhedens varer eller tjenesteydelser fra kunden). En virksomhed skal regnskabsmæssigt behandle vederlag, som skal betales til en kunde, som en reduktion af transaktionsprisen og derfor af omsætningen, medmindre betalingen til kunden sker som modydelse for særskilte varer eller tjenesteydelser (som beskrevet i afsnit 26–30), som kunden overdrager til virksomheden. Hvis det vederlag, som skal betales til en kunde, indeholder et variabelt element, skal virksomheden foretage et skøn over transaktionsprisen (og herunder, hvorvidt der for et skøn over variable vederlag gør sig en begrænsning gældende) i henhold til afsnit 50–58.
71. Hvis det vederlag, som skal betales til en kunde, udgør betalingen for en særskilt vare eller tjenesteydelse fra kunden, skal en virksomhed regnskabsmæssigt behandle købet af varen eller tjenesteydelsen på samme måde, som den regnskabsmæssigt behandler andre køb fra leverandører. Hvis det vederlag, som skal betales til kunden, overstiger dagsværdien af den særskilte vare eller tjenesteydelse, som virksomheden modtager fra kunden, skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle et sådant beløb som en reduktion af transaktionsprisen. Hvis virksomheden ikke med rimelighed kan foretage et skøn over dagsværdien af den vare eller tjenesteydelse, som den modtager fra kunden, skal den regnskabsmæssigt behandle hele det vederlag, som skal betales til kunden, som en reduktion af transaktionsprisen.
72. Hvis det vederlag, som skal betales til en kunde, regnskabsmæssigt behandles som en reduktion af transaktionsprisen, skal en virksomhed således indregne reduktionen af omsætningen, når (eller i takt med at) den seneste af følgende begivenheder indtræffer:
- a) virksomheden indregner omsætningen fra overdragelsen af de pågældende varer eller tjenesteydelser til kunden, og
 - b) virksomheden betaler eller afgiver løfte om at betale vederlaget (selv om betalingen er afhængig af en fremtidig begivenhed). Et sådant løfte kan følge af virksomhedens almindelige forretningspraksis.

Allokering af transaktionsprisen til leveringsforpligtelser

73. **Ved allokering af transaktionsprisen er det målet, at en virksomhed skal allokere transaktionsprisen til hver leveringsforpligtelse (eller særskilt vare eller tjenesteydelse) med et beløb, som afspejler det vederlag, virksomheden forventer at være berettiget til som modydelse for at overdrage de aftalte varer eller tjenesteydelser til kunden.**

74. For at opfylde allokeringens målsætning skal en virksomhed allokere transaktionsprisen til hver leveringsforpligtelse, som identificeres i kontrakten, på basis af en relativ isoleret salgspris i henhold til afsnit 76–80, jf. dog afsnit 81–83 (om allokering af rabatter) og afsnit 84–86 (om allokering af vederlag, som indeholder variable elementer).
75. Afsnit 76–86 finder ikke anvendelse, hvis en kontrakt kun indeholder én leveringsforpligtelse. Imidlertid kan afsnit 84–86 finde anvendelse, hvis en virksomhed ifølge aftalen skal overdrage en række varer eller tjenesteydelser af særskilt karakter som en enkelt leveringsforpligtelse i henhold til afsnit 22, litra b), og det aftalte vederlag indeholder variable elementer.

Allokering på basis af isoleret salgspris

76. For at allokere transaktionsprisen til hver leveringsforpligtelse på basis af en relativ isoleret salgspris skal virksomheden fastsætte den isolerede salgspris ved kontraktens indgåelse for den særskilte vare eller tjenesteydelse, som er knyttet til hver leveringsforpligtelse i kontrakten, og allokere transaktionsprisen i forhold til disse isolerede salgspriser.
77. Den isolerede salgspris er den pris, til hvilken virksomheden vil sælge en aftalt vare eller en tjenesteydelse separat til en kunde. Den bedste indikation af en isoleret salgspris er den observerede pris på en vare eller tjenesteydelse, når virksomheden sælger denne separat under tilsvarende omstændigheder og til lignende kunder. En kontraktmæssigt fastsat pris eller en listepriis for en vare eller en tjenesteydelse kan være (men er ikke nødvendigvis) dennes isolerede salgspris.
78. Hvis en isoleret salgspris ikke kan observeres direkte, skal virksomheden foretage et skøn over den isolerede salgspris til et beløb, som indebærer en allokering af transaktionsprisen, der opfylder allokeringens målsætning i afsnit 73. Ved skøn over en isoleret salgspris skal virksomheden tage hensyn til alle oplysninger (herunder markedsforholdene, virksomhedsspecifikke faktorer og oplysninger om kunden eller kundegruppen), som den med rimelighed har adgang til. Virksomheden skal i den forbindelse maksimere anvendelsen af observerede input og anvende skønsmetoderne konsekvent under sammenlignelige forhold.
79. Egnede metoder til skøn over den isolerede salgspris på en vare eller en tjenesteydelse omfatter, men er ikke begrænset til, følgende:
- a) den justerede markedsvurderingsmetode — en virksomhed kan vurdere det marked, hvor den sælger varer eller tjenesteydelser, og foretage et skøn over den pris, som en kunde i det pågældende marked er villig til at betale for de pågældende varer eller tjenesteydelser. Metoden kan også indebære, at virksomheden tager udgangspunkt i sine konkurrenters priser på lignende varer og tjenesteydelser og justerer disse priser i nødvendigt omfang, således at de afspejler virksomhedens egne omkostninger og avancer
 - b) forventede omkostninger plus avance-metoden — en virksomhed kan skønne over sine forventede omkostninger ved opfyldelse af en leveringsforpligtelse og hertil lægge en for den pågældende vare eller tjenesteydelse passende avance
 - c) restværdimetoden — en virksomhed kan foretage et skøn over den isolerede salgspris ved at tage udgangspunkt i den samlede transaktionspris og herfra trække summen af de observerede isolerede salgspriser for andre i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser. Virksomheden må imidlertid kun anvende restværdimetoden til at foretage skøn over den isolerede salgspris på en vare eller en tjeneste i henhold til afsnit 78, hvis et af følgende kriterier er opfyldt:
 - i) virksomheden sælger den samme vare eller tjeneste til forskellige kunder (på samme eller næsten samme tidspunkt) til priser, som ligger inden for et bredt spænd (dvs. salgsprisen er stærkt varierende, fordi en repræsentativ isoleret salgspris ikke kan udledes af tidligere transaktioner eller andre observationer), eller
 - ii) virksomheden har endnu ikke fastsat en pris på den pågældende vare eller tjenesteydelse, og denne er ikke tidligere blevet solgt på basis af en isoleret salgspris (dvs. salgsprisen er usikker).

80. Det kan ved skøn over de isolerede salgspriser for de i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser være nødvendigt at anvende en kombination af metoder, hvis de isolerede salgspriser for to eller flere af disse varer eller tjenesteydelser er stærkt varierende eller usikre. En virksomhed kan eksempelvis anvende restværdimetoden ved skøn over den samlede isolerede salgspris for de i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser, hvis isolerede salgspriser er stærkt varierende eller usikre, og derefter benytte en anden metode til at foretage et skøn over de isolerede salgspriser for de enkelte varer eller tjenesteydelser med udgangspunkt i den ved hjælp af restværdimetoden fremkomne skønnede samlede isolerede salgspris. Når en virksomhed anvender en kombination af metoder i forbindelse med skøn over den isolerede salgspris for de enkelte i kontrakten aftalte varer og tjenesteydelser, skal virksomheden vurdere, hvorvidt en allokering af transaktionsprisen ved disse skønnede isolerede salgspriser er i overensstemmelse med allokeringsmålsætningen i afsnit 73 og kravene for skøn over den isolerede salgspris i afsnit 78.

Allokering af rabat

81. En kunde modtager en rabat ved køb af en gruppe varer eller tjenesteydelser, hvis summen af de isolerede salgspriser for de pågældende, i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser overstiger det i kontrakten aftalte vederlag. Medmindre en virksomhed i henhold til afsnit 82 kan dokumentere, at rabatten i sin helhed alene vedrører en eller flere, men ikke alle, leveringsforpligtelser i en kontrakt, skal virksomheden allokere en rabat forholdsmæssigt til alle leveringsforpligtelser i kontrakten. Den forholdsmæssige allokering af rabatten i dette tilfælde er en følge af, at virksomheden allokere transaktionsprisen til hver leveringsforpligtelse på basis af de relative isolerede salgspriser for de tilknyttede, særskilte varer eller tjenesteydelser.
82. En virksomhed skal allokere en rabat i sin helhed til en eller flere, men ikke alle, leveringsforpligtelser i kontrakten, hvis følgende kriterier er opfyldt:
- virksomheden sælger regelmæssigt den enkelte særskilte vare eller tjenesteydelse (eller den enkelte gruppe af særskilte varer eller tjenesteydelser) i kontrakten på basis af en isoleret salgspris
 - virksomheden sælger desuden regelmæssigt på basis af en isoleret salgspris en eller flere grupper af nogle af disse særskilte varer eller tjenesteydelser med en rabat knyttet til den isolerede salgspris på varerne eller tjenesteydelserne i den enkelte gruppe, og
 - den rabat, som er knyttet til den enkelte gruppe af varer eller tjenesteydelser, jf. afsnit 82, litra b), er i alt væsentligt den samme som rabatten i kontrakten, og en analyse af varerne eller tjenesteydelserne i den enkelte gruppe gør det muligt at identificere den eller de leveringsforpligtelser, som rabatten i kontrakten i sin helhed vedrører.
83. Hvis en rabat i sin helhed allokere til en eller flere leveringsforpligtelser i kontrakten i henhold til afsnit 82, skal virksomheden allokere rabatten, inden den benytter restværdimetoden til at foretage et skøn over den isolerede salgspris på en vare eller tjenesteydelse, jf. afsnit 79, litra c).

Allokering af variable vederlag

84. Det i en kontrakt aftalte, variable vederlag kan gælde for kontrakten i sin helhed eller en bestemt del af denne, såsom:
- en eller flere, men ikke alle, leveringsforpligtelser i kontrakten (en bonus kan f.eks. være afhængig af, om en virksomhed overdrager en aftalt vare eller tjenesteydelse inden for en bestemt periode) eller
 - en eller flere, men ikke alle, særskilte varer eller tjenesteydelser, som er aftalt som led i en række varer eller tjenesteydelser af særskilt karakter, som udgør en del af en enkelt leveringsforpligtelse i henhold til afsnit 22, litra b), (f.eks. i tilfælde af at det vederlag, som er aftalt for det andet år af en toårig rengøringskontrakt, stiger på grundlag af udviklingen i et bestemt inflationsindeks).
85. En virksomhed skal allokere et variabelt vederlag i sin helhed (samt efterfølgende ændringer heri) til en leveringsforpligtelse eller til en særskilt vare eller tjenesteydelse, som udgør en del af en enkelt leveringsforpligtelse i henhold til afsnit 22, litra b), hvis begge de følgende kriterier er opfyldt:
- bestemmelserne om en variabel betaling er specifikt knyttet til virksomhedens bestræbelser på at opfylde leveringsforpligtelsen eller at overdrage den særskilte vare eller tjenesteydelse (eller til et bestemt resultat forbundet med opfyldelse af leveringsforpligtelsen eller overdragelse af den særskilte vare eller tjenesteydelse) og

b) allokering af det variable vederlag i sin helhed til leveringsforpligtelsen eller den særskilte vare eller tjenesteydelse er i overensstemmelse med allokeringsmålsætningen i afsnit 73, når der tages hensyn til alle leveringsforpligtelser og betalingsvilkår i kontrakten.

86. Allokeringsskravene i afsnit 73–83 finder anvendelse ved allokering af den resterende del af transaktionsprisen, som ikke opfylder kriterierne i afsnit 85.

Ændringer i transaktionsprisen

87. Efter kontraktens indgåelse kan transaktionsprisen ændre sig af forskellige grunde, herunder afklaring af usikkerhedsmomenter eller andre ændringer i forhold, som ændrer det vederlag, som en virksomhed forventer at være berettiget til som modydelse for de aftalte varer eller tjenesteydelser.

88. Virksomheden skal allokere enhver efterfølgende ændring i transaktionsprisen til leveringsforpligtelserne i kontrakten på samme basis som ved kontraktindgåelsen. Virksomheden skal følgelig ikke omallokere transaktionsprisen med henblik på at afspejle ændringer i de isolerede salgspriser efter kontraktindgåelsen. Beløb allokert til en opfyldt leveringsforpligtelse skal indregnes som omsætning, eller reduktion af omsætningen, i det regnskabsår, hvor transaktionsprisen ændres.

89. En virksomhed skal kun allokere en ændring i transaktionsprisen i sin helhed til en eller flere, men ikke alle, leveringsforpligtelser eller særskilte varer eller tjenesteydelser, som er aftalt som led i en række, som udgør en del af en enkelt leveringsforpligtelse i henhold til afsnit 22, litra b), hvis kriterierne i afsnit 85 om allokering af variable vederlag er opfyldt.

90. Virksomheden skal regnskabsmæssigt behandle en ændring i transaktionsprisen hidrørende fra en kontraktændring i henhold til afsnit 18–21. Ved en ændring i transaktionsprisen, som indtræffer efter en kontraktændring, skal virksomheden imidlertid anvende afsnit 87–89 med henblik på at allokere ændringen i transaktionsprisen på en af følgende måder, alt efter hvad der er relevant:

a) Virksomheden skal allokere ændringen i transaktionsprisen til leveringsforpligtelserne, som identificeret i kontrakten før ændringen, hvis, og i det omfang, ændringen i transaktionsprisen kan henføres til et variabelt vederlag, som er aftalt inden ændringen, og ændringen regnskabsmæssigt behandles i henhold til afsnit 21, litra a).

b) I alle andre tilfælde, hvor ændringen regnskabsmæssigt ikke er behandlet som en separat kontrakt i henhold til afsnit 20, skal virksomheden allokere ændringen i transaktionsprisen til leveringsforpligtelserne i den ændrede kontrakt (dvs. de leveringsforpligtelser, som var uopfyldte eller delvis uopfyldte umiddelbart efter ændringen).

ENTREPRISEOMKOSTNINGER

Meromkostninger forbundet med opnåelse af en kontrakt

91. **En virksomhed skal indregne meromkostninger forbundet med opnåelse af en kontrakt med en kunde som et aktiv, hvis virksomheden forventer at kunne genindvinde de pågældende omkostninger.**

92. Meromkostninger forbundet med opnåelse af en kontrakt er sådanne omkostninger, som en virksomhed afholder for at opnå en kontrakt med en kunde, og som den ikke ville have afholdt, hvis den ikke havde opnået kontrakten (f.eks. salgsprovision).

93. Omkostninger i forbindelse med opnåelse af en kontrakt, som afholdes, uanset om kontrakten opnås eller ej, skal indregnes som en omkostning ved afholdelsen, uanset om sådanne omkostninger skal dækkes af kunden, hvad enten kontrakten opnås eller ej.

94. I praksis kan en virksomhed indregne meromkostninger forbundet med opnåelse af en kontrakt som en omkostning ved afholdelsen, hvis afskrivningsperioden for det aktiv, som virksomheden ellers ville have indregnet, er på et år eller derunder.

Omkostninger forbundet med opfyldelse af en kontrakt

95. Hvis omkostninger forbundet med opfyldelse af en kontrakt med en kunde ikke er omfattet af andre standarder (f.eks. IAS 2 *Varebeholdninger*, IAS 16 *Materielle anlægsaktiver* eller IAS 38 *Immaterielle aktiver*), skal en virksomhed kun indregne sådanne omkostninger som et aktiv, såfremt de opfylder samtlige følgende kriterier:
- omkostningerne kan direkte henføres til en kontrakt eller en forventet kontrakt, som virksomheden specifikt kan identificere (f.eks. omkostninger vedrørende tjenesteydelser, som skal leveres i forbindelse med fornyelse af en gældende kontrakt, eller omkostninger i forbindelse med udformningen af et aktiv, som skal overdrages i henhold til en bestemt, endnu ikke godkendt, kontrakt)
 - omkostningerne frembringer eller sikrer en bedre udnyttelse af ressourcer i virksomheden, som anvendes til opfyldelse (eller fortsat opfyldelse) af leveringsforpligtelser i fremtiden, og
 - omkostningerne forventes genindvundet.
96. Hvis omkostninger forbundet med opfyldelse af en kontrakt med en kunde er omfattet af andre standarder, skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle sådanne omkostninger i henhold til disse standarder.
97. Omkostninger, som direkte kan henføres til en kontrakt (eller en specifik, forventet kontrakt) omfatter følgende:
- direkte løn (f.eks. lønninger til ansatte, som leverer de aftalte tjenesteydelser direkte til kunden)
 - direkte materialer (f.eks. materialer, som benyttes i forbindelse med levering af de aftalte tjenesteydelser til en kunde)
 - allokerede omkostninger, som direkte kan henføres til kontrakten eller kontraktaktiviteter (f.eks. omkostninger vedrørende kontraktstyring og -overvågning, forsikring og afskrivning på værktøj og udstyr anvendt i forbindelse med opfyldelse af kontrakten)
 - omkostninger, som udtrykkeligt skal dækkes af kunden i henhold til kontrakten, og
 - andre omkostninger, som kun afholdes, fordi virksomheden indgik kontrakten (f.eks. betalinger til underleverandører).
98. En virksomhed skal indregne følgende omkostninger som omkostninger ved afholdelsen:
- administrationsomkostninger og andre generalomkostninger (medmindre sådanne omkostninger i henhold til kontrakten udtrykkeligt skal dækkes af kunden, i hvilket tilfælde virksomheden skal vurdere disse omkostninger i henhold til afsnit 97)
 - omkostninger i forbindelse med materialespild, løn eller andre ressourcer medgået ved opfyldelse af kontrakten, som ikke afspejles i kontraktprisen
 - omkostninger, som kan henføres til opfyldte (eller delvis opfyldte) leveringsforpligtelser i kontrakten (dvs. omkostninger, som kan henføres til tidligere ydelser), og
 - omkostninger, hvor virksomheden ikke er i stand til at afgøre, hvorvidt omkostningerne vedrører uopfyldte eller opfyldte (eller delvist opfyldte) leveringsforpligtelser.

Afskrivning og værdiforringelse

99. Et aktiv, som er indregnet i henhold til afsnit 91 eller 95, skal afskrives på et systematisk grundlag, som er i overensstemmelse med overdragelsen til kunden af de varer eller tjenesteydelser, som aktivet vedrører. Aktivet kan vedrøre varer eller tjenesteydelser, som skal overdrages i henhold til en specifik, forventet kontrakt (som beskrevet i afsnit 95, litra a)).
100. En virksomhed skal opdatere afskrivningen, således at denne afspejler en væsentlig ændring i det forventede tidspunkt for virksomhedens overdragelse til kunden af de varer eller tjenester, som aktivet vedrører. En sådan ændring skal regnskabsmæssigt behandles som en ændring i et regnskabsmæssigt skøn i overensstemmelse med IAS 8.

101. En virksomhed skal indregne et tab ved værdiforringelse i resultatet, i det omfang den regnskabsmæssige værdi af et aktiv indregnet i henhold til afsnit 91 eller 95 overstiger:
 - a) det resterende vederlag, som virksomheden forventer at modtage som modydelse for de varer eller tjenesteydelser, som aktivet vedrører, minus
 - b) de omkostninger, som direkte kan henføres til levering af disse varer eller tjenester, og som ikke er indregnet som omkostninger (jf. afsnit 97).
102. Med henblik på anvendelse af afsnit 101 til bestemmelse af det vederlag, som en virksomhed forventer at modtage, skal virksomheden benytte principperne for fastsættelse af transaktionsprisen (bortset fra kravene i afsnit 56–58 om begrænsning i skøn over variable vederlag) og justere beløbet, så det afspejler virkningen af kreditrisikoen ved kunden.
103. Før virksomheden indregner et tab ved værdiforringelse af et aktiv indregnet i henhold til afsnit 91 eller 95, skal denne indregne ethvert tab ved værdiforringelse af aktiver, som kan henføres til kontrakten, og som indregnes i henhold til en anden standard (f.eks. IAS 2, IAS 16 og IAS 38). Efter anvendelse af testen for værdiforringelse i afsnit 101, skal virksomheden medtage den heraf følgende regnskabsmæssige værdi af aktivet, som er indregnet i henhold til afsnit 91 eller 95, i den regnskabsmæssige værdi af den pengestrømsfrembringende enhed, som aktivet tilhører, med henblik på anvendelse af IAS 36 *Værdiforringelse af aktiver* på den pengestrømsfrembringende enhed.
104. En virksomhed skal i resultatet indregne en hel eller delvis tilbageførsel af et tab ved værdiforringelse, som tidligere er indregnet i henhold til afsnit 101, hvis de omstændigheder, der førte til værdiforringelsen, ikke længere eksisterer eller er forbedret. Den forøgede regnskabsmæssige værdi af aktivet må ikke overstige et beløb svarende til, hvad der (med fradrag af afskrivning) ville være blevet fastsat uden den tidligere indregning af tab ved værdiforringelse.

PRÆSENTATION

105. **Når hver kontrahent har opfyldt sin forpligtelse, skal en virksomhed præsentere kontrakten i opgørelsen af finansiel stilling som et kontraktligt aktiv eller en kontraktlig forpligtelse afhængigt af forholdet mellem virksomhedens ydelser og kundens betaling. Virksomheden skal præsentere enhver ubetinget ret til vederlag separat som et tilgodehavende.**
106. Hvis en kunde betaler vederlag, eller en virksomhed har et ubetinget krav på vederlag (dvs. et tilgodehavende), før virksomheden overdrager en vare eller en tjenesteydelse til kunden, skal virksomheden præsentere kontrakten som en kontraktlig forpligtelse, når betalingen er foretaget eller forfalden (alt efter hvad der indtræder først). En kontraktlig forpligtelse er en virksomheds forpligtelse til til en kunde at overdrage varer eller tjenesteydelser, for hvilke virksomheden har modtaget vederlag fra kunden (eller et vederlag er forfaldent).
107. Hvis en virksomhed opfylder sin forpligtelse ved at overdrage varer eller tjenester til en kunde, før kunden betaler vederlag, eller før betaling er forfalden, skal virksomheden præsentere kontrakten som et kontraktligt aktiv, bortset fra beløb, der præsenteres som tilgodehavender. Et kontraktligt aktiv er en virksomheds ret til vederlag som modydelse for varer eller tjenesteydelser, som virksomheden har overdraget til en kunde. En virksomhed skal vurdere et kontraktligt aktiv for værdiforringelse i henhold til IFRS 9. En værdiforringelse af et kontraktligt aktiv skal måles, præsenteres og oplyses på samme grundlag som et finansielt aktiv omfattet af IFRS 9 (jf. også afsnit 113, litra b)).
108. Et tilgodehavende er en virksomheds ubetingede ret til vederlag. En ret til vederlag er ubetinget, hvis det kun er et spørgsmål om tid, før vederlaget forfalder til betaling. En virksomhed vil f.eks. skulle indregne et tilgodehavende, hvis den har et aktuelt krav på betaling, selv om beløbet måske skal tilbagebetales i fremtiden. En virksomhed skal regnskabsmæssigt behandle et tilgodehavende i henhold til IAS 9. Efter første indregning af et tilgodehavende fra en kontrakt med en kunde skal enhver forskel mellem målingen af tilgodehavendet i henhold til IFRS 9 og den hertil svarende indregnede omsætning præsenteres som en omkostning (f.eks. som et tab ved værdiforringelse).
109. I denne standard anvendes begreberne »kontraktligt aktiv« og »kontraktlig forpligtelse«, men standarden er ikke til hinder for, at virksomheden kan anvende andre betegnelser for disse poster i opgørelsen af finansiel stilling. Hvis virksomheden anvender andre betegnelser for et kontraktligt aktiv, skal virksomheden give de fornødne oplysninger til, at regnskabsbrugeren kan skelne mellem tilgodehavender og kontraktlige aktiver.

OPLYSNINGER

110. Det er målet med oplysningskravene, at en virksomhed skal give de fornødne oplysninger til, at regnskabsbrugere kan forstå arten og størrelsen af, tidspunktet for samt usikkerheden forbundet med omsætningen og betalingsstrømmene hidrørende fra kontrakter med kunder. For at opfylde denne målsætning skal virksomheden fremlægge kvalitative og kvantitative oplysninger om følgende:
- sine kontrakter med kunder (jf. afsnit 113–122)
 - de væsentlige bedømmelser, og ændringer i disse bedømmelser, som følger af anvendelsen af denne standard på nævnte kontrakter (jf. afsnit 123–126), og
 - enhver indregning som aktiv af omkostninger forbundet med opnåelse eller opfyldelse af en kontrakt med en kunde i henhold til afsnit 91 eller 95 (jf. afsnit 127–128).
111. En virksomhed skal overveje, hvor detaljerede oplysninger der er nødvendige for at opfylde oplysningsmålsætningen, og hvor megen vægt der skal lægges på de enkelte krav. Virksomheden skal tilføje eller fjerne oplysninger, således at nyttige oplysninger ikke bliver skjult, ved at der enten medtages store mængder ubetydelige detaljer eller tilføjes oplysninger, der vedrører helt andre emner.
112. En virksomhed kan undlade at fremlægge oplysninger i henhold til denne standard, hvis den har fremlagt oplysningerne i henhold til en anden standard.

Kontrakter med kunder

113. En virksomhed skal oplyse alle følgende beløb for regnskabsåret, medmindre disse beløb præsenteres separat i totalindkomstopgørelsen i henhold til andre standarder:
- omsætning indregnet fra kontrakter med kunder, som virksomheden skal oplyse separat fra sine øvrige omsætningskilder, og
 - ethvert indregnet tab ved værdiforringelser (i henhold til IFRS 9) af tilgodehavender eller kontraktlige aktiver hidrørende fra en virksomheds kontrakter med kunder, som virksomheden skal oplyse separat fra tab ved værdiforringelser fra andre kontrakter.

Opdeling af omsætning

114. En virksomhed skal opdele indregnet omsætning fra kontrakter med kunder i kategorier, der afspejler, hvordan arten og størrelsen af, tidspunktet for samt usikkerheden forbundet med omsætningen og pengestrømmene påvirkes af økonomiske faktorer. Virksomheden skal anvende vejledningen i afsnit B87–B89, når den vælger de kategorier, den vil anvende ved opdelingen af omsætning.
115. Virksomheden skal desuden give de fornødne oplysninger til, at regnskabsbrugere kan forstå forholdet mellem oplysning om opdelt omsætning (jf. afsnit 114) og oplysning om omsætning for hvert præsentationspligtigt segment, hvis virksomheden anvender IFRS 8 *Driftssegmenter*.

Kontraktsaldi

116. Virksomheden skal oplyse følgende:
- primo- og ultimosaldi for tilgodehavender, kontraktlige aktiver og kontraktlige forpligtelser hidrørende fra kontrakter med kunder, i det omfang de ikke på anden måde præsenteres eller oplyses separat
 - omsætning indregnet i regnskabsåret, som blev medregnet i primosaldoen for kontraktlige forpligtelser, og
 - omsætning indregnet i regnskabsåret fra leveringsforpligtelser opfyldt (eller delvis opfyldt) i tidligere regnskabsår (f.eks. ændringer i transaktionsprisen).
117. En virksomhed skal redegøre for sammenhængen mellem tidspunktet for opfyldelse af dens leveringsforpligtelser (jf. afsnit 119, litra a)) og det typiske betalingstidspunkt (jf. afsnit 119, litra b)) samt disse faktoreres virkning på saldiene for kontraktlige aktiver og kontraktlige forpligtelser. Redegørelsen kan indeholde kvalitative oplysninger.

118. Virksomheden skal redegøre for væsentlige ændringer i regnskabsårets løb i saldiene for kontraktlige aktiver og kontraktlige forpligtelser. Redegørelsen skal indeholde kvalitative og kvantitative oplysninger. Eksempler på ændringer i saldiene for virksomhedens kontraktlige aktiver og kontraktlige forpligtelser omfatter følgende:
- ændringer som følge af virksomhedssammenslutninger
 - akkumulerede opsamlingsreguleringer af omsætningen, som påvirker det tilsvarende kontraktlige aktiv eller den tilsvarende kontraktlige forpligtelse, bl.a. reguleringer som følge af ændringer i målingen af fremskridtet, skønnet over transaktionsprisen (herunder enhver ændring i vurderingen af, hvorvidt der for et skøn over variable vederlag gør sig en begrænsning gældende) eller som følge af en kontraktændring
 - værdiforringelse af et kontraktligt aktiv
 - en ændring i tidshorizonten, før en ret til vederlag bliver ubetinget (dvs. før et kontraktligt aktiv omklassificeres til et tilgodehavende), og
 - en ændring i tidshorizonten for opfyldelsen af en leveringsforpligtelse (dvs. for indregning af omsætning hidrørende fra en kontraktlig forpligtelse).

Leveringsforpligtelser

119. En virksomhed skal fremlægge oplysninger om sine leveringsforpligtelser i kontrakter med kunder, herunder en beskrivelse af følgende:
- hvornår virksomheden typisk har opfyldt sine leveringsforpligtelser (f.eks. efter afsendelse, efter levering, i takt med at tjenesteydelser leveres, eller efter afsluttet levering af tjenesteydelser), herunder hvornår leveringsforpligtelser er opfyldt i forbindelse med en aftale med fakturering uden overdragelse
 - de væsentlige betalingsvilkår (f.eks. hvornår betaling typisk er forfalden, om kontrakten indeholder et væsentligt finansieringselement, om vederlaget er variabelt, og om der for et skøn over variable vederlag gør sig en begrænsning gældende, jf. afsnit 56–58)
 - arten af de varer eller tjenesteydelser, som virksomheden som aftalt i kontrakten skal overdrage, idet leveringsforpligtelser, som består i at sørge for, at en anden part overdrager varer eller tjenesteydelser (dvs. hvis virksomheden er agent), fremhæves
 - forpligtelser vedrørende returnering og tilbagebetaling samt andre tilsvarende forpligtelser og
 - typer af garantier og tilsvarende forpligtelser.

Transaktionspris allokeret til de resterende leveringsforpligtelser

120. Virksomheden skal give følgende oplysninger om sine resterende leveringsforpligtelser:
- den samlede transaktionspris allokeret til de ved regnskabsårets afslutning uopfyldte (eller delvis uopfyldte) leveringsforpligtelser og
 - en redegørelse for, hvornår virksomheden forventer som omsætning at indregne det i henhold til afsnit 120, litra a), oplyste beløb, som virksomheden skal gøre rede for på en af følgende måder:
 - på et kvantitativt grundlag under anvendelse af de tidsintervaller, som er mest hensigtsmæssige under hensyn til løbetiden for de resterende leveringsforpligtelser, eller
 - ved anvendelse af kvalitative oplysninger.
121. I praksis kan en virksomhed undlade at give de i afsnit 120 omhandlede oplysninger om en leveringsforpligtelse, hvis en af nedenstående betingelser er opfyldt:
- leveringsforpligtelsen er en del af en kontrakt med en oprindelig forventet løbetid på et år eller derunder, eller
 - virksomheden indregner omsætningen fra opfyldelsen af leveringsforpligtelsen i henhold til afsnit B16.

122. Virksomheden skal give en kvalitativ redegørelse for, hvorvidt den anvender den i afsnit 121 omhandlede praksis, og hvorvidt et eventuelt vederlag fra kontrakter med kunder ikke er medregnet i transaktionsprisen og derfor ikke er medtaget i de oplysninger, som gives i henhold til afsnit 120. F.eks. vil et skøn over transaktionsprisen ikke medtage eventuelle skøn over variable vederlag, for hvilke der gør sig en begrænsning gældende (jf. afsnit 56–58).

Væsentlige bedømmelser, som følger af anvendelsen af denne standard

123. En virksomhed skal oplyse om de bedømmelser og ændringer heraf, som følger af anvendelsen af denne standard, og som i væsentlig grad påvirker opgørelsen af størrelsen af og tidspunktet for omsætning fra kontrakter med kunder. Virksomheden skal særligt redegøre for de bedømmelser og ændringer heraf, der anvendes ved opgørelsen af:
- a) tidspunktet for opfyldelse af leveringsforpligtelser (jf. afsnit 124–125) og
 - b) transaktionsprisen og de beløb, som er allokeret til leveringsforpligtelser (jf. afsnit 126).

Fastsættelse af tidspunktet for opfyldelse af leveringsforpligtelser

124. For leveringsforpligtelser, som en virksomhed opfylder over tid, skal virksomheden oplyse om:
- a) de metoder, der er anvendt til at indregne omsætning (f.eks. en beskrivelse af de anvendte output- og inputmetoder samt af, hvorledes disse er anvendt), og
 - b) en redegørelse for, hvorfor metoderne giver et retvisende billede af overdragelsen af varer eller tjenesteydelser.
125. For leveringsforpligtelser, der opfyldes på et bestemt tidspunkt, skal virksomheden oplyse om de væsentlige bedømmelser, som ligger til grund for vurderingen af, hvornår en kunde opnår kontrol over aftalte varer eller tjenesteydelser.

Fastsættelse af transaktionsprisen og af de beløb, som er allokeret til leveringsforpligtelser

126. En virksomhed skal fremlægge oplysninger om de metoder, input og forudsætninger, der er anvendt i forbindelse med:
- a) fastsættelse af transaktionsprisen, hvilket omfatter, men ikke er begrænset til, skøn over variable vederlag, justering af vederlag for virkningen af pengenes tidsværdi og måling af ikke-kontante vederlag
 - b) vurdering af, hvorvidt der for et skøn over variable vederlag gør sig en begrænsning gældende
 - c) allokering af transaktionsprisen, herunder skøn over isolerede salgspriser for aftalte varer eller tjenesteydelser og allokering af rabatter og variable vederlag til en bestemt del af kontrakten (hvis det er relevant), og
 - d) måling af forpligtelser vedrørende returnering og tilbagebetaling samt andre tilsvarende forpligtelser.

Aktiver hidrørende fra indregning af omkostninger forbundet med opnåelse eller opfyldelse af en kontrakt med en kunde

127. En virksomheden skal oplyse om:
- a) de bedømmelser, som ligger til grund for opgørelsen af omkostninger forbundet med opnåelse eller opfyldelse af en kontrakt med en kunde (i henhold til afsnit 91 eller 95) og
 - b) den metode, der anvendes ved opgørelsen af afskrivningen for hvert regnskabsår.

128. Virksomheden skal oplyse følgende:

- a) ultimosaldiene for aktiver hidrørende fra indregning af omkostninger forbundet med opnåelse eller opfyldelse af en kontrakt med en kunde (i henhold til afsnit 91 eller 95) opgjort for hovedgrupper af aktiver (eksempelvis omkostninger forbundet med opnåelse af kontrakter med kunder, forberedelsesomkostninger og indledende omkostninger) og
- b) afskrivning og eventuelle tab ved værdiforringelse indregnet i regnskabsåret.

Praktiske fremgangsmåder

129. Hvis en virksomhed vælger at anvende den praktiske fremgangsmåde i afsnit 63 (om tilstedeværelsen af et væsentligt finansieringselement) eller afsnit 94 (om meromkostninger forbundet med opnåelse af en kontrakt), skal den oplyse herom.

Appendiks A

Definerede termer

Dette appendiks er en integreret del af standarden.

Kontrakt	En aftale mellem to eller flere parter, ved hvilken der skabes retsgyldige krav og forpligtelser.
Kontraktligt aktiv	En virksomheds ret til vederlag som modydelse for varer eller tjenesteydelser, som virksomheden har overdraget til en kunde , når denne ret er betinget af noget andet end et tidsforløb (f.eks. virksomhedens fremtidige leverancer).
Kontraktlig forpligtelse	En virksomheds forpligtelse til til en kunde at overdrage varer eller tjenesteydelser, for hvilke virksomheden har modtaget vederlag fra kunden (eller for hvilke det pågældende beløb er forfaldent).
Kunde	En part, der har indgået aftale med en virksomhed om mod vederlag at erholde varer eller tjenesteydelser, som er et resultat af virksomhedens ordinære drift.
Indtægter	Stigninger i økonomiske fordele i regnskabsåret i form af tilgang eller værdistigning af aktiver eller fald i forpligtelser, som medfører vækst i egenkapitalen, bortset fra stigninger ved indskud fra ejere.
Leveringsforpligtelse	Et løfte i en kontrakt med en kunde om til kunden at overdrage enten: a) en vare eller en tjenesteydelse (eller en gruppe varer eller tjenesteydelser), som er af særskilt karakter, eller b) en række særskilte varer eller tjenesteydelser, som i hovedsagen er de samme, og som har samme mønster for overdragelse til kunden.
Omsætning	Indtægter , der opstår som led i en virksomheds ordinære drift.
Isoleret salgspris (for en vare eller en tjenesteydelse)	Den pris, til hvilken en virksomhed vil sælge en aftalt vare eller en tjenesteydelse separat til en kunde .
Transaktionspris (for en kontrakt med en kunde)	Det vederlag, som en virksomhed forventer at være berettiget til som modydelse for at overdrage aftalte varer eller tjenesteydelser til en kunde , eksklusivt beløb, der indrives på vegne af tredjeparter.

Appendiks B

Anvendelsesvejledning

Dette appendiks er en integreret del af standarden. Det indeholder en beskrivelse af anvendelsen af afsnit 1-129 og har samme gyldighed som de øvrige dele af standarden.

- B1 Denne anvendelsesvejledning er opdelt i følgende kategorier:
- a) leveringsforpligtelser, der opfyldes over tid (afsnit B2–B13)
 - b) metoder til måling af fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af en leveringsforpligtelse (afsnit B14–B19)
 - c) salg med returret (afsnit B20–B27)
 - d) garantier (afsnit B28–B33)
 - e) principal-agent-betragtninger (afsnit B34–B38)
 - f) kundeoptioner vedrørende yderligere varer eller tjenesteydelser (afsnit B39–B43)
 - g) kunders uudnyttede rettigheder (afsnit B44–B47)
 - h) ikke-refunderbare startbetalinger (og en række omkostninger i tilknytning hertil) (afsnit B48–B51)
 - i) licenser (afsnit B52–B63)
 - j) genkøbsaftaler (afsnit B64–B76)
 - k) konsignationsaftaler (afsnit B77–B78)
 - l) aftaler med fakturering uden overdragelse (afsnit B79–B82)
 - m) kundeaccept (afsnit B83–B86) og
 - n) oplysning om opdelt omsætning (afsnit B87–B89).

Leveringsforpligtelser, der opfyldes over tid

- B2 I henhold til afsnit 35 anses en leveringsforpligtelse for at blive opfyldt over tid, hvis et af følgende kriterier er opfyldt:
- a) kunden modtager og forbruger samtidig fordelene ved virksomhedens ydelser, i takt med at virksomheden præsterer ydelserne (jf. afsnit B3–B4)
 - b) virksomhedens ydelser skaber et aktiv eller øger et aktivs værdi (f.eks. varer under fremstilling), og kunden får kontrol over dette aktiv, i takt med at aktivet skabes eller dets værdi øges (jf. afsnit B5), eller
 - c) virksomhedens ydelser skaber ikke et aktiv med en alternativ anvendelse for virksomheden (jf. afsnit B6–B8), og virksomheden har et retsgyldigt krav på betaling for ydelser udført til dato (jf. afsnit B9–B13).

Samtidig modtagelse og forbrug af de ydelser, som virksomheden leverer (afsnit 35, litra a))

- B3 For nogle typer leveringsforpligtelsers vedkommende vil vurderingen af, hvorvidt en kunde modtager fordelene ved virksomhedens ydelser, i takt med at virksomheden præsterer ydelserne, og samtidig forbruger fordelene, i takt med at de modtages, være ligetil. Som eksempler kan nævnes rutinemæssige eller gentagne tjenesteydelser (f.eks. rengøringsydelser), hvor det er nemt at fastslå, at kunden samtidig modtager og forbruger de ydelser, som virksomheden leverer.

- B4 For andre typer leveringsforpligtelser er det ikke altid muligt for en virksomhed at vurdere, om kunden samtidig modtager og forbruger fordelene ved virksomhedens ydelser, i takt med at virksomheden præsterer ydelserne. I sådanne tilfælde anses en leveringsforpligtelse for at blive opfyldt over tid, hvis en virksomhed vurderer, at en anden virksomhed ikke ville være nødt til i væsentlig grad at genudføre det arbejde, som virksomheden har udført til dato, hvis den pågældende anden virksomhed skulle opfylde den resterende leveringsforpligtelse over for kunden. En virksomhed skal, når den vurderer, hvorvidt en anden virksomhed ville være nødt til i væsentlig grad at genudføre det arbejde, som virksomheden har udført til dato, tage udgangspunkt i begge følgende forhold:
- a) se bort fra kontraktlige eller praktiske begrænsninger, som ellers ville forhindre virksomheden i at overdrage den resterende leveringsforpligtelse til en anden virksomhed, og
 - b) antage, at en anden virksomhed, der opfylder den resterende leveringsforpligtelse, ikke ville have fordele af et aktiv, som virksomheden på det pågældende tidspunkt har kontrol over, og som virksomheden fortsat ville have kontrol over, hvis leveringsforpligtelsen skulle overgå til en anden virksomhed.

Kunden får kontrol over aktivet, i takt med at det skabes eller dets værdi øges (afsnit 35, litra b)).

- B5 En virksomhed skal, når den vurderer, hvorvidt en kunde får kontrol over et aktiv, i takt med at det skabes eller dets værdi øges, jf. afsnit 35, litra b), anvende kriterierne vedrørende kontrol i afsnit 31–34 og 38. Det aktiv, der skabes, eller hvis værdi øges (f.eks. et aktiv i form af varer under fremstilling), kan være materielt eller immaterielt.

Virksomhedens ydelser skaber ikke et aktiv med en alternativ anvendelse (afsnit 35, litra c))

- B6 En virksomhed skal ved vurderingen af, hvorvidt et aktiv har en alternativ anvendelse for en virksomhed, jf. afsnit 36, tage hensyn til virkningerne af kontraktlige og praktiske begrænsninger på virksomhedens mulighed for uden videre at kunne henføre det pågældende aktiv til anden anvendelse, f.eks. sælge det til en anden kunde. At der er mulighed for, at kontrakten med kunden opsiges, er ikke relevant ved vurderingen af, hvorvidt virksomheden uden videre kan henføre aktivet til anden anvendelse.
- B7 En kontraktlig begrænsning for en virksomheds mulighed for at henføre aktivet til anden anvendelse skal være væsentlig for at have den virkning, at aktivet ikke har en alternativ anvendelse for virksomheden. En kontraktlig begrænsning er væsentlig, hvis en kunde ville kunne håndhæve sin ret til det aftalte aktiv, i tilfælde af at virksomheden forsøgte at henføre aktivet til anden anvendelse. Derimod er en kontraktlig begrænsning ikke væsentlig, hvis et aktiv f.eks. i vidt omfang lader sig erstatte af andre aktiver, som virksomheden kunne overdrage til en anden kunde uden at misligholde kontrakten og uden at pådrage sig væsentlige udgifter, som ellers ikke ville være opstået i tilknytning til den pågældende kontrakt.
- B8 En praktisk begrænsning for en virksomheds mulighed for at henføre et aktiv til anden anvendelse foreligger, hvis det for en virksomhed ville medføre væsentlige økonomiske tab at henføre aktivet til anden anvendelse. Et væsentligt økonomisk tab ville kunne opstå, hvis virksomheden skulle afholde væsentlige udgifter til at genforarbejde aktivet eller kun ville kunne sælge aktivet med et væsentligt tab. For eksempel kan en virksomhed i praksis have begrænsede muligheder for til andet formål at henføre aktiver, der enten har kundespecifikke specifikationer, eller som befinder sig på fjerntliggende steder.

Krav på betaling for ydelser udført til dato (afsnit 35, litra c))

- B9 I henhold til afsnit 37 har en virksomhed krav på betaling for ydelser udført til dato, hvis virksomheden ville være berettiget til et beløb, der som minimum kompenserer enheden for dens ydelser udført til dato, i tilfælde af at kunden eller en anden part ophæver kontrakten af andre grunde end virksomhedens manglende opfyldelse af kontrakten. Et beløb, der godtgør en virksomhed for ydelser udført til dato, vil være et beløb, der tilnærmelsesvis svarer til salgsprisen for de varer eller tjenesteydelser, der er overdraget til dato (f.eks. dækning af de udgifter, som en virksomhed har afholdt for at opfylde leveringsforpligtelsen, plus en rimelig avance), frem for blot kompensation for virksomhedens potentielle mistede avance, hvis kontrakten blev opsagt. Kompensation for en rimelig avance skal ikke nødvendigvis svare til den forventede avance, hvis kontrakten blev opfyldt som aftalt, men en virksomhed bør være berettiget til kompensation for et af følgende beløb:
- a) en andel af den forventede avance i kontrakten, som i rimelig grad afspejler virksomhedens ydelser i henhold til kontrakten, før kundens (eller en anden parts) opsigelse af denne, eller

- b) et rimeligt afkast af virksomhedens kapitalomkostninger for lignende kontrakter (eller virksomhedens typiske bruttoavance for lignende kontrakter), hvis den kontraktsspecifikke avance er højere end det afkast, virksomheden normalt har i lignende kontrakter.
- B10 En virksomheds krav på betaling for ydelser udført til dato er ikke nødvendigvis et umiddelbart, ubetinget krav på betaling. I mange tilfælde vil en virksomhed først have et ubetinget krav på betaling ved en aftalt milepæl eller efter fuldstændig opfyldelse af leveringsforpligtelsen. En virksomhed skal ved vurderingen af, hvorvidt den har krav på betaling for ydelser udført til dato, tage hensyn til, om den ville have et retsgyldigt krav på at anmode om eller tilbageholde betaling for ydelser udført til dato, hvis kontrakten blev opsagt før tiden af andre grunde end virksomhedens manglende opfyldelse af kontrakten.
- B11 I nogle kontrakter har en kunde kun ret til at opsiges kontrakten på bestemte tidspunkter i kontraktens løbetid, eller kunden har slet ingen ret til at opsiges kontrakten. Hvis en kunde tager skridt til at opsiges en kontrakt uden på det pågældende tidspunkt at have ret til at opsiges kontrakten (herunder hvis en kunde misligholder sine forpligtelser), kan kontrakten (eller lovgivningen) give virksomheden ret til at fortsætte med at overdrage kunden de i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser og kræve, at kunden betaler det aftalte vederlag for disse varer eller tjenesteydelser. I så fald har en virksomhed krav på betaling for ydelser udført til dato, fordi virksomheden har ret til at fortsætte opfyldelsen af sine forpligtelser i henhold til kontrakten og at kræve, at kunden opfylder sine forpligtelser (herunder betaling af det aftalte vederlag).
- B12 En virksomhed skal, når den vurderer, hvorvidt der foreligger et krav på betaling for ydelser udført til dato, og hvorvidt dette krav er retsgyldigt, tage hensyn til kontraktens bestemmelser samt lovgivning eller retspraksis, der måtte supplere eller have forrang for disse kontraktbestemmelser. Det skal således bl.a. vurderes, hvorvidt:
- lovgivning, administrativ praksis eller retspraksis giver virksomheden krav på betaling for ydelser leveret til dato, selv om dette krav ikke fremgår af kontrakten med kunden
 - det af relevant retspraksis fremgår, at lignende krav på betaling for ydelser udført til dato i lignende kontrakter ikke har nogen bindende retlig virkning, eller
 - en virksomheds almindelige forretningspraksis med at vælge ikke at håndhæve et krav på betaling har resulteret i, at kravet slet ikke kan håndhæves inden for de pågældende juridiske rammer. Selv om en virksomhed måtte vælge at give afkald på sit krav på betaling i lignende kontrakter, vil virksomheden dog fortsat have krav på betaling til dato, hvis dens krav på betaling for ydelser leveret til dato ifølge kontrakten stadig er retsgyldigt.
- B13 Betalingsplanen i en kontrakt er ikke nødvendigvis en indikator for, hvorvidt en virksomhed har et retsgyldigt krav på betaling for ydelser udført til dato. Selv om betalingsplanen i en kontrakt angiver, hvornår en kunde skal betale, samt vederlagets størrelse, kan det ikke nødvendigvis af betalingsplanen udledes, at virksomheden har krav på betaling for ydelser udført til dato. Dette kan bl.a. være tilfældet, hvis det i kontrakten er fastsat, at det vederlag, der er modtaget fra kunden, er refunderbart også i andre tilfælde end virksomhedens manglende opfyldelse af kontrakten.

Metoder til måling af fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af en leveringsforpligtelse

- B14 Blandt de metoder, der kan anvendes til at måle en virksomheds fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af en leveringsforpligtelse, der opfyldes over tid, jf. afsnit 35-37, indgår:
- outputmetoder (jf. afsnit B15–B17) og
 - inputmetoder (jf. afsnit B18–B19).

Outputmetoder

- B15 Ved outputmetoder indregnes omsætning på grundlag af direkte måling af værdien for kunden af de varer eller tjenesteydelser, der er blevet overdraget til dato, i forhold til de resterende varer og tjenesteydelser, som der er indgået aftale om i kontrakten. Blandt outputmetoder kan nævnes undersøgelser af ydelser udført til dato, vurdering af opnåede resultater, gennemførte etaper, forløbet tid og producerede enheder eller leverede enheder.

Når en virksomhed vurderer, om den skal anvende en outputmetode til at måle sine fremskridt, skal den tage hensyn til, hvorvidt det valgte output giver et retvisende billede af virksomhedens ydelser hen imod fuldstændig opfyldelse af leveringsforpligtelsen. En outputmetode vil ikke give et retvisende billede af virksomhedens ydelser, hvis nogle af de varer eller tjenesteydelser, for hvilke kontrollen er overgået til kunden, ikke indgår i det valgte output. F.eks. vil outputmetoder baseret på producerede enheder eller leverede enheder ikke give et retvisende billede af en virksomheds fremskridt hen imod opfyldelse af en leveringsforpligtelse, hvis virksomhedens ydelser ved udgangen af regnskabsåret har resulteret i varer under fremstilling eller færdige varer, som kunden har kontrol over, og som ikke indgår i målingen af outputtet.

- B16 I praksis kan en virksomhed, hvis den har krav på vederlag fra en kunde i en størrelsesorden, der direkte modsvarer værdien for kunden af virksomhedens ydelser udført til dato (f.eks. en tjenesteydelseskontrakt, i hvilken en virksomhed fakturerer et fast beløb for hver times leveret tjenesteydelse), indregne omsætning med et beløb svarende til det beløb, den har ret til at fakturere.
- B17 Ulempen ved outputmetoder er, at det output, der anvendes til at måle fremskridtet, ikke nødvendigvis kan observeres direkte, og at de oplysninger, der er nødvendige for at anvende dem, ikke nødvendigvis kan fremskaffes af virksomheden uden unødige omkostninger. Det kan derfor være nødvendigt at anvende en inputmetode.

Inputmetoder

- B18 Ved inputmetoder indregnes omsætning på grundlag af virksomhedens bestræbelser på eller input til opfyldelsen af en leveringsforpligtelse (f.eks. forbrug af ressourcer eller arbejdstimer, påløbne omkostninger, forløbet tid eller forbrug af maskintimer) i forhold til det samlede forventede input til opfyldelsen af den pågældende leveringsforpligtelse. Hvis virksomhedens bestræbelser eller input er fordelt jævnt over ydelsesperioden, kan det være hensigtsmæssigt for virksomheden at indregne omsætning lineært.
- B19 En ulempe ved inputmetoder er, at der ikke nødvendigvis er en direkte sammenhæng mellem en virksomheds input og overdragelsen af kontrollen over varer eller tjenesteydelser til en kunde. Hvis en virksomhed anvender inputmetoden, skal den derfor i overensstemmelse med målet om at måle fremskridt i afsnit 39 udelukke virkninger af input, som ikke afspejler virksomhedens indsats med hensyn til at overdrage kontrollen over varer eller tjenesteydelser til kunden. F.eks. kan det ved anvendelse af en kostprisbaseret inputmetode være nødvendigt at foretage en justering af målingen af fremskridtet i følgende tilfælde:
- a) Hvis afholdte omkostninger ikke bidrager til virksomhedens fremskridt hen imod opfyldelse af leveringsforpligtelsen. F.eks. skal en virksomhed ikke indregne omsætning på grundlag af afholdte omkostninger, der skyldes væsentlig ineffektivitet ved virksomhedens præstation, som ikke var afspejlet i kontraktbeløbet (f.eks. uventede omkostninger i forbindelse med materialespild, arbejdskraft eller andre ressourcer, som er afholdt for at opfylde leveringsforpligtelsen).
 - b) Hvis afholdte omkostninger ikke står i forhold til virksomhedens fremskridt hen imod opfyldelse af leveringsforpligtelsen. I så fald kan virksomhedens indsats i forbindelse med at frembringe ydelserne måske bedst afspejles ved at justere inputmetoden, så omsætning kun indregnes svarende til de pågældende afholdte omkostninger. F.eks. kan et retvisende billede af en virksomheds indsats i forbindelse med at frembringe ydelserne måske gives ved at indregne omsætning svarende til kostprisen for en vare, der anvendes til at opfylde en leveringsforpligtelse, hvis virksomheden ved kontraktindgåelsen forventer, at alle følgende betingelser vil være opfyldt:
 - i) varen er ikke af særskilt karakter
 - ii) kunden forventes at få kontrol over varen væsentligt før modtagelsen af tjenesteydelser med tilknytning til varen
 - iii) kostprisen for den overtagne vare er væsentlig sammenholdt med de samlede forventede omkostninger ved fuldt ud at opfylde leveringsforpligtelsen, og
 - iv) virksomheden anskaffer varen fra tredjepart og er ikke i væsentlig grad involveret i udformning og fremstilling af varen (men virksomheden er principal i overensstemmelse med afsnit B34–B38).

Salg med returret

- B20 I nogle kontrakter overdrager en virksomhed kontrollen over en vare til en kunde og giver også kunden ret til at returnere varen af forskellige grunde (f.eks. utilfredshed med varen) og modtage kombinationer af følgende:
- hel eller delvis tilbagebetaling af eventuelt betalt vederlag
 - et tilgodehavende, der kan anvendes til udligning af eksisterende eller fremtidig gæld over for virksomheden, og
 - en anden vare som erstatning.
- B21 En virksomhed skal ved den regnskabsmæssige behandling af overdragelse af varer med returret (og af en række tjenesteydelser omfattet af bestemmelser om tilbagebetaling) indregne følgende:
- omsætning vedrørende de overdragne varer svarende til det vederlag, som virksomheden forventer at være berettiget til (der indregnes derfor ikke omsætning vedrørende varer, der forventes returneret)
 - en tilbagebetalingsforpligtelse og
 - et aktiv (og tilsvarende regulering af vareforbrug) for sin ret til at tage varen tilbage fra kunderne mod at opfylde tilbagebetalingsforpligtelsen.
- B22 En virksomheds løfte om at acceptere en returneret vare i returretsperioden behandles regnskabsmæssigt ikke som en leveringsforpligtelse i tillæg til forpligtelsen til at yde tilbagebetaling.
- B23 En virksomhed skal anvende kriterierne i afsnit 47–72 (herunder kriterierne vedrørende begrænsning i skøn over variable vederlag i afsnit 56–58) til at bestemme størrelsen af det vederlag, som virksomheden forventer at være berettiget til (dvs. eksklusive de varer, som forventes at blive returneret). For modtagne (eller tilgodehavende) beløb, som en virksomhed ikke forventer at være berettiget til, skal virksomheden ikke indregne omsætning, når den overdrager varer til kunderne, men indregne disse modtagne (eller tilgodehavende) beløb som en tilbagebetalingsforpligtelse. Ved hvert regnskabsårs afslutning skal virksomheden derefter opdatere sin vurdering af beløb, som den forventer at være berettiget til som modydelse for de overdragne varer, og foretage en tilsvarende ændring af transaktionsprisen og følgelig også af størrelsen af den indregnede omsætning.
- B24 En virksomhed skal ajourføre målingen af tilbagebetalingsforpligtelsen ved hvert regnskabsårs afslutning for at tage hensyn til ændringer i forventningerne til størrelsen af tilbagebetalinger. En virksomhed skal indregne de hertil svarende justeringer som omsætning (eller reduceret omsætning).
- B25 Et aktiv, der indregnes i forbindelse med en virksomheds ret til at tage varer tilbage fra en kunde ved opfyldelse af en tilbagebetalingsforpligtelse, måles første gang på grundlag af varens tidligere regnskabsmæssige værdi (f.eks. lagerværdi) minus forventede omkostninger i forbindelse med tilbagetagelsen af varen (herunder et potentielt fald i returnerede varers værdi for virksomheden). Ved hvert regnskabsårs afslutning skal en virksomhed ajourføre målingen af aktivet som følge af ændringer i forventningerne vedrørende varer, der vil blive returneret. En virksomhed skal opføre aktivet separat fra tilbagebetalingsforpligtelsen.
- B26 Kunders ombytning af en vare til en anden af samme type og kvalitet, på samme betingelser og til samme pris (f.eks. en anden farve eller størrelse) anses ikke for returnering i denne standards forstand.
- B27 Kontrakter, i henhold til hvilke en kunde kan returnere en fejlbehæftet vare og få en fejlfri vare i stedet, vurderes efter vejledningen om garantier i afsnit B28–B33.

Garantier

- B28 Det er sædvane, at virksomheder (i henhold til kontrakten, lovgivningen eller deres almindelige forretningspraksis) yder en garanti ved salget af et produkt (hvad enten det er en vare eller en tjenesteydelse). Typen af garanti kan variere betydeligt alt efter branche og kontrakt. Nogle garantier giver kunden tilsagn om, at det pågældende produkt vil fungere efter parternes hensigt, fordi det opfylder en række aftalte specifikationer. Andre garantier tilsikrer kunden en tjenesteydelse ud over tilsagnet om, at produktet opfylder de aftalte specifikationer.

- B29 Hvis kunden har option på at tilkøbe en særskilt garanti (f.eks. fordi garantien prissættes særskilt eller ydes ved en særskilt aftale), er garantien en særskilt tjenesteydelse, fordi virksomheden ifølge aftalen skal levere kunden tjenesteydelsen som supplement til produktet, der har de i aftalen beskrevne egenskaber. I så fald skal en virksomhed regnskabsmæssigt behandle den aftalte garanti som en leveringsforpligtelse i henhold til afsnit 22-30 og allokere en del af transaktionsprisen til denne leveringsforpligtelse i henhold til afsnit 73-86.
- B30 Hvis kunden ikke har option på at tilkøbe en garanti særskilt, skal en virksomhed regnskabsmæssigt behandle garantien i henhold til IAS 37 *Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver*, medmindre kunden ved den aftalte garanti eller en del heraf får en tjenesteydelse ud over tilsagnet om, at produktet opfylder de aftalte specifikationer.
- B31 Ved vurderingen af, hvorvidt kunden ved en garanti får en tjenesteydelse ud over tilsagnet om, at produktet opfylder de aftalte specifikationer, skal en virksomhed tage hensyn til bl.a. følgende faktorer:
- Hvorvidt garantien er lovpligtig — hvis virksomheden ifølge lovgivningen skal give en garanti, er denne lovgivning en indikator for, at den aftalte garanti ikke er en leveringsforpligtelse, fordi sådanne krav typisk er indført for at beskytte forbrugerne mod risikoen for at købe fejlbehæftede produkter.
 - Længden af garantiens dækningsperiode — jo længere dækningsperiode, jo mere sandsynligt er det, at den aftalte garanti er en leveringsforpligtelse, fordi der er større sandsynlighed for, at der skal leveres en tjenesteydelse ud over tilsagnet om, at produktet opfylder de aftalte specifikationer.
 - Arten af de handlinger, som virksomheden ifølge aftalen skal udføre — hvis det er nødvendigt for en virksomhed at udføre bestemte handlinger for at overholde tilsagnet om, at et produkt opfylder de aftalte specifikationer (f.eks. en tilbagesendelsesordning for en fejlbehæftet vare), så må disse handlinger forventes ikke at give anledning til en leveringsforpligtelse.
- B32 Hvis kunden ved en garanti eller en del af en garanti får en tjenesteydelse ud over tilsagnet om, at produktet opfylder de aftalte specifikationer, så er den aftalte tjenesteydelse en leveringsforpligtelse. Derfor skal en virksomhed allokere transaktionsprisen til produktet og tjenesteydelsen. Hvis en virksomhed ifølge aftalen yder både en garanti af forsikringstypen og en garanti af tjenesteydelsestypen, men ikke med rimelighed kan behandle dem særskilt regnskabsmæssigt, skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle begge garantier samlet som en enkelt leveringsforpligtelse.
- B33 Lovgivning, i henhold til hvilken det kræves, at en virksomhed betaler erstatning, hvis dens produkter forvolder skade, udløser ikke en leveringsforpligtelse. F.eks. kan en producent sælge produkter i en jurisdiktion, hvor producenten i henhold til lovgivningen er ansvarlig for skader (f.eks. på privat ejendom), som forvoldes af en forbruger, der anvender et produkt i henhold til dettes påtænkte anvendelse. Tilsvarende opstår der ikke en leveringsforpligtelse ved en virksomheds løfte om at holde kunden skadesløs i forbindelse med krænkelse af patent-, ophavs- eller varemærkerettigheder eller andre krænkelse forårsaget af virksomhedens produkter. Sådanne forpligtelser behandles regnskabsmæssigt i henhold til IAS 37.

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 tjenester (dvs. virksomheden er principal), eller hvorvidt den skal sørge for, at den anden part leverer disse varer eller tjenesteydelser (dvs. virksomheden er agent).
- B35 En virksomhed er principal, hvis den har kontrol over en aftalt vare eller tjenesteydelse, før den overdrager varen eller tjenesteydelsen til en kunde. En virksomhed er imidlertid ikke nødvendigvis principal, hvis den kun kortvarigt får ejendomsret til et produkt, før ejendomsretten overgår til en kunde. En virksomhed, der er principal i forbindelse med en kontrakt, kan selv opfylde leveringsforpligtelsen eller antage en anden part (f.eks. en underleverandør) til at opfylde hele eller en del af leveringsforpligtelsen på sine vegne. Hvis 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 de overdragne varer eller tjenesteydelser.

- B36 En virksomhed er agent, hvis dens leveringsforpligtelse består i at sørge for, at en anden part leverer varerne eller tjenesteydelserne. Hvis 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 varerne eller tjenesteydelserne. 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 Blandt indikatorerne for, at en virksomhed er agent (og derfor ikke har kontrol over varen eller tjenesteydelsen, før den leveres til en kunde), kan nævnes:
- a) en anden part er hovedansvarlig for at opfylde kontrakten
 - b) en virksomhed har ikke nogen lagerrisiko, før eller efter at varerne er blevet bestilt af en kunde, under transport eller ved returnering
 - c) virksomheden har ikke mulighed for at fastsætte priserne for den anden parts varer eller tjenesteydelser, og den fordel, virksomheden kan få af de pågældende varer eller tjenesteydelser, er derfor begrænset
 - d) virksomhedens vederlag har form af kommission, og
 - e) virksomheden bærer ikke nogen kreditrisiko for det beløb, som en kunde skal betale som modydelse for den anden parts varer eller tjenesteydelser.
- 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 aftalte vare eller tjenesteydelse til kunden (dvs. at virksomheden ikke længere er principal), indregner virksomheden ikke omsætning for den pågældende leveringsforpligtelse. Virksomheden vurderer i stedet, hvorvidt den skal indregne omsætning for opfyldelse af en leveringsforpligtelse til at opnå en kontrakt for den anden part (dvs. hvorvidt virksomheden er agent).

Kundeoptioner vedrørende yderligere varer eller tjenesteydelser

- B39 Kundeoptioner på at erhverve yderligere varer eller tjenesteydelser gratis eller med rabat findes i mange former, herunder salgssincitamenter, optjening af bonuspoint, mulighed for kontraktforlængelse eller andre rabatter på fremtidige varer eller tjenesteydelser.
- B40 Hvis en virksomhed i henhold til en kontrakt giver en kunde option på at erhverve yderligere varer eller tjenesteydelser, så udløser denne option kun en leveringsforpligtelse i kontrakten, hvis optionen for kunden indebærer en materiel ret, som kunden ikke ville have uden at indgå kontrakten (f.eks. en rabat, der gives som supplement til den rabat, der normalt ydes for sådanne varer eller tjenesteydelser til den pågældende gruppe kunder i det geografiske område eller på det marked, der er tale om). Hvis optionen giver kunden en materiel ret, betaler kunden i realiteten virksomheden på forhånd for fremtidige varer eller tjenesteydelser, og virksomheden skal indregne omsætningen, når disse fremtidige varer eller tjenesteydelser overdrages, eller når optionen udløber.
- B41 Hvis en kunde har option på at erhverve en yderligere vare eller tjenesteydelse til en pris, som afspejler den isolerede salgspris for den pågældende vare eller tjenesteydelse, giver denne option ikke kunden en materiel ret, selv om optionen kun kan udnyttes ved at have indgået en kontrakt tidligere. I sådanne tilfælde har virksomheden fremsat et markedsføringstilbud, som den kun skal behandle regnskabsmæssigt i henhold til denne standard, hvis kunden udnytter optionen på at købe de yderligere varer eller tjenesteydelser.
- B42 I henhold til afsnit 74 skal en virksomhed allokere transaktionsprisen til leveringsforpligtelser på basis af en relativ isoleret salgspris. Hvis den isolerede salgspris for en kundes option på at erhverve yderligere varer eller tjenesteydelser ikke kan observeres direkte, skal virksomheden foretage et skøn herover. Dette skøn skal afspejle den rabat, som kunden ville få ved at udnytte optionen, justeret for både:
- a) den rabat, som kunden kunne få uden at udnytte optionen, og
 - b) sandsynligheden for, at optionen vil blive udnyttet.

- B43 Hvis en kunde har en materiel ret til at erhverve fremtidige varer eller tjenesteydelser, og disse varer eller tjenesteydelser svarer til de oprindelige varer eller tjenesteydelser i kontrakten og leveres i henhold til vilkårene i den oprindelige kontrakt, kan en virksomhed som et praktisk alternativ til skønnet over den isolerede salgspris ved udnyttelse af optionen allokere transaktionsprisen til de varer eller tjenesteydelser, der er omfattet af optionen, ved at tage udgangspunkt i de varer eller tjenesteydelser, der forventes at skulle leveres, og det tilsvarende forventede vederlag. Denne type optioner vedrører typisk kontraktforlængelser.

Kunders uudnyttede rettigheder

- B44 I henhold til afsnit 106 skal en virksomhed for sin leveringsforpligtelse til at overdrage, eller være parat til at overdrage, varer eller tjenesteydelser i fremtiden ved modtagelse af en forudbetaling fra en kunde indregne en kontraktlig forpligtelse med et beløb svarende til forudbetalingen. En virksomhed skal ophøre med at indregne den kontraktlige forpligtelse (og indregne omsætning), når den overdrager de pågældende varer eller tjenesteydelser og dermed opfylder sin leveringsforpligtelse.
- B45 En kundes ikke-refunderbare forudbetaling til en virksomhed giver kunden ret til at modtage en vare eller tjenesteydelse i fremtiden (og forpligter virksomheden til at være parat til at overdrage en vare eller en tjenesteydelse). Det kan imidlertid forekomme, at kunder ikke udnytter alle deres kontraktlige rettigheder. For disse uudnyttede kontraktlige rettigheder bruges ofte den engelske betegnelse »breakage«.
- B46 Hvis en virksomhed forventer at være berettiget til et »breakage«-beløb i en kontraktlig forpligtelse, skal den indregne det forventede »breakage«-beløb som omsætning i forhold til det mønster, der gælder for kundens rettighedsudnyttelse. Hvis en virksomhed ikke forventer at være berettiget til et »breakage«-beløb, skal den indregne det forventede »breakage«-beløb som omsætning, når der ikke længere er stor sandsynlighed for, at kunden vil udnytte sine resterende rettigheder. Ved vurderingen af, hvorvidt en virksomhed forventer at være berettiget til et »breakage«-beløb, skal virksomheden tage hensyn til kravene i afsnit 56-58 vedrørende begrænsning i skøn over variable vederlag.
- B47 En virksomhed skal indregne en forpligtelse (og ikke omsætning) for modtaget vederlag vedrørende en kundes uudnyttede rettigheder, som virksomheden er forpligtet til at overdrage til en anden part, f.eks. en offentlig myndighed i overensstemmelse med gældende lovgivning om aktiver, som der ikke er gjort krav på.

Ikke-refunderbare startbetalinger (og en række omkostninger i tilknytning hertil)

- B48 I forbindelse med nogle kontrakter kræver en virksomhed, at kunden skal erlægge en ikke-refunderbar startbetaling ved eller tæt på kontraktindgåelsen. Som eksempler kan nævnes indmeldelsesgebyrer i kontrakter om medlemskab af fitnessklubber, oprettelsesafgifter i telekommunikationskontrakter og andre tjenesteydelseskontrakter og startgebyrer i nogle leveringskontrakter.
- B49 For at identificere leveringsforpligtelser i sådanne kontrakter skal en virksomhed vurdere, hvorvidt startbetalingen vedrører overdragelsen af en aftalt vare eller tjenesteydelse. Selv om en ikke-refunderbar startbetaling vedrører en aktivitet, som virksomheden skal udføre ved eller tæt på kontraktindgåelsen for at opfylde kontrakten, resulterer denne aktivitet i mange tilfælde ikke i overdragelsen af en aftalt vare eller tjenesteydelse til kunden (jf. afsnit 25). Startbetalingen er i stedet en forudbetaling for fremtidige varer eller tjenesteydelser og vil derfor blive indregnet som omsætning, når disse fremtidige varer eller tjenesteydelser leveres. Perioden for indregning som omsætning vil være længere end den oprindelige kontraktperiode, hvis virksomheden giver kunden option på at forlænge kontrakten, og denne option giver kunden en materiel ret som beskrevet i afsnit B40.
- B50 Hvis den ikke-refunderbare startbetaling vedrører en vare eller tjenesteydelse, skal virksomheden vurdere, hvorvidt den skal behandle varen eller tjenesteydelsen som en særskilt leveringsforpligtelse i henhold til afsnit 22–30.
- B51 En virksomhed kan opkræve et ikke-refunderbart beløb, som delvis udgør godtgørelse for omkostninger i forbindelse med udarbejdelsen af en kontrakt (eller andre administrative opgaver som beskrevet i afsnit 25). Hvis disse indledende aktiviteter ikke opfylder en leveringsforpligtelse, skal virksomheden se bort fra aktiviteterne (og de dertil knyttede omkostninger), når den måler fremskridt i overensstemmelse med afsnit B19. Det skyldes, at omkostningerne til indledende aktiviteter ikke afspejler overdragelsen af tjenesteydelser til kunden. Virksomheden skal vurdere, hvorvidt omkostninger i forbindelse med udarbejdelsen af en kontrakt har resulteret i et aktiv, der skal indregnes i henhold til afsnit 95.

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 — følgende:
- software og teknologi
 - film, musik og andre former for medier og underholdning
 - franchiser og
 - patenter, varemærker og ophavsret.
- B53 En virksomhed kan ud over et løfte om at tildele kunden en licens 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 ud over andre 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:
- en licens, der udgør en bestanddel af en konkret vare, og uden hvilken varen mister sin funktion, og
 - 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:
- en adgangsret til virksomhedens intellektuelle ejendom, som den findes i hele licensperioden, eller
 - en ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom, som den findes på det tidspunkt, hvor licensen tildeles.

Vurdering af, hvori virksomhedens løfte består

- B57 Ved vurderingen af, hvorvidt en virksomheds løfte om at tildele en licens giver kunden enten en adgangsret til virksomhedens intellektuelle ejendom eller en ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom, skal en virksomhed tage hensyn til, om en kunde kan anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, en licens på det tidspunkt, hvor licensen tildeles. En kunde kan ikke anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, en licens på det tidspunkt, hvor licensen tildeles, hvis den intellektuelle ejendom, som kunden har adgangsret til, ændrer sig i løbet af licensperioden. Den intellektuelle ejendom vil ændre sig (og således påvirke virksomhedens vurdering af, hvornår kunden har kontrol over licensen), når virksomheden fortsætter med at være involveret i sin intellektuelle ejendom, og virksomheden foretager handlinger, der i væsentlig grad påvirker den intellektuelle ejendom, som kunden har rettigheder til. I disse tilfælde giver licensen kunden en adgangsret til virksomhedens intellektuelle ejendom (jf. afsnit B58). En kunde kan derimod anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, licensen på det tidspunkt, hvor licensen tildeles, hvis den intellektuelle ejendom, som kunden har ret til, ikke vil ændre sig (jf. afsnit B61). I sådanne tilfælde ændrer handlinger foretaget af virksomheden blot dennes eget aktiv (dvs. den underliggende intellektuelle ejendom), hvilket kan have indflydelse på virksomhedens evne til at tildele yderligere licenser; disse handlinger har imidlertid ingen indflydelse på vurderingen af, hvad der opnås gennem licensen, eller hvad kunden har kontrol over.

- 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:
- 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)
 - de rettigheder, som licensen giver, udsætter direkte kunden for positive eller negative virkninger af virksomhedens aktiviteter som nævnt i afsnit B58, litra a), og
 - 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.
- 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:
- 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.
 - 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 overtagne 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:
- det efterfølgende salg eller den efterfølgende brug finder sted, og
 - leveringsforpligtelsen, som hele eller en del af den salgsbaserede eller brugsbaserede royalty er blevet allokeret til, er blevet opfyldt (eller delvis opfyldt).

Genkøbsaftaler

- B64 En genkøbsaftale er en kontrakt, i hvilken en virksomhed sælger et aktiv og samtidig lover eller har option på (enten i samme kontrakt eller i en anden kontrakt) at genkøbe aktivet. Det genkøbte aktiv kan være det samme aktiv som det, der oprindeligt blev solgt til kunden, et aktiv, der i alt væsentligt er det samme som dette aktiv, eller et andet aktiv, som det aktiv, der oprindeligt blev solgt, er en del af.
- B65 Genkøbsaftaler findes almindeligvis i tre former:
- a) en virksomheds forpligtelse til at genkøbe aktivet (en forward)
 - b) en virksomheds ret til at genkøbe aktivet (en call-option) og
 - c) en virksomheds forpligtelse til at genkøbe aktivet på kundens anmodning (en put-option).

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 IAS 17 *Leasingkontrakter*, hvis virksomheden kan eller skal genkøbe aktivet for et beløb, der er mindre end den oprindelige salgspris for aktivet, eller
 - b) en finansieringskontrakt i henhold til afsnit B68, hvis virksomheden kan eller skal genkøbe aktivet for et beløb, der svarer til eller er større end den oprindelige salgspris for aktivet.
- B67 Ved sammenligningen af genkøbsprisen og salgsprisen skal en virksomhed tage hensyn til pengenes tidsværdi.
- B68 Hvis genkøbsaftalen er en finansieringsordning, skal virksomheden fortsat indregne aktivet og også indregne en finansiel forpligtelse for et eventuelt vederlag, der er modtaget fra kunden. Virksomheden skal indregne forskellen mellem størrelsen af det fra kunden modtagne vederlag og størrelsen af det vederlag, der skal betales kunden som rente og, hvis det er relevant, som administrations- eller besiddelsesomkostninger.
- B69 Hvis optionen udløber uudnyttet, skal en virksomhed ophøre med at indregne forpligtelsen og indregne omsætning.

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 IAS 17.
- B71 Ved vurderingen af, hvorvidt en kunde har et væsentligt økonomisk incitament til at udøve sin rettighed, skal en virksomhed tage hensyn til forskellige faktorer, herunder forholdet mellem genkøbsprisen og aktivets forventede markedsværdi på tidspunktet for genkøbet, og hvor længe det varer, før rettigheden udløber. Hvis genkøbsprisen f.eks. forventes i væsentlig grad at overstige aktivets markedsværdi, så kan dette indikere, at kunden har et væsentligt økonomisk incitament til at udnytte put-optionen.
- B72 Hvis kunden ikke har et væsentligt økonomisk incitament til at udøve sin rettighed til en pris, der er lavere end aktivets oprindelige salgspris, skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle kontrakten, som om den vedrørte salget af et produkt med returret som beskrevet i afsnit B20–B27.
- B73 Hvis aktivets genkøbspris svarer til eller er større end den oprindelige salgspris og større end aktivets forventede markedsværdi, er kontrakten i realiteten en finansieringsordning, og den skal derfor regnskabsmæssigt behandles som beskrevet i afsnit B68.

- B74 Hvis aktivets genkøbspris svarer til eller er større end den oprindelige salgspris og er mindre end eller svarer til aktivets forventede markedsværdi, og kunden ikke har et væsentligt økonomisk incitament til at udnytte sin rettighed, så skal virksomheden regnskabsmæssigt behandle kontrakten, som om den vedrørte salget af et produkt med returret som beskrevet i afsnit B20–B27.
- B75 Ved sammenligningen af genkøbsprisen og salgsprisen skal en virksomhed tage hensyn til pengenes tidsværdi.
- B76 Hvis optionen udløber uudnyttet, skal en virksomhed ophøre med at indregne forpligtelsen og indregne omsætning.

Konsignationsaftaler

- B77 Når en virksomhed leverer et produkt til en anden part (f.eks. en forhandler eller en distributør) med henblik på salg til slutkunder, skal virksomheden vurdere, hvorvidt den anden part har opnået kontrol over produktet på det pågældende tidspunkt. Et produkt, der er blevet leveret til en anden part, kan være omfattet af en konsignationsaftale, hvis den anden part ikke har opnået kontrol over produktet. En virksomhed skal således ikke indregne omsætning efter levering af et produkt til en anden part, hvis det leverede produkt er omfattet af en konsignationsaftale.
- B78 Blandt indikatorerne for, at der er tale om en konsignationsaftale, kan nævnes:
- virksomheden har kontrol over produktet, indtil en bestemt begivenhed indtræffer, f.eks. salget af produktet til en af forhandlerens kunder, eller indtil en bestemt periode udløber
 - virksomheden kan kræve produktet returneret eller overdrage produktet til tredjepart (f.eks. en anden forhandler), og
 - forhandleren har ikke en ubetinget pligt til at betale for produktet (selv om det kan kræves, at der betales et depositum).

Aftaler med fakturering uden overdragelse

- B79 En aftale med fakturering uden overdragelse er en kontrakt, i henhold til hvilken en virksomhed fakturerer en kunde for et produkt, men hvor produktet forbliver i virksomhedens fysiske besiddelse, indtil det overdrages til kunden på et tidspunkt i fremtiden. En kunde kan f.eks. anmode en virksomhed om at indgå en sådan kontrakt, fordi kunden ikke har plads nok til produktet, eller fordi der er forsinkelser i kundens produktionsplaner.
- B80 En virksomhed skal afgøre, hvornår den har opfyldt sin leveringsforpligtelse til at overdrage et produkt ved at vurdere, hvornår en kunde opnår kontrol over produktet (jf. afsnit 38). I forbindelse med nogle kontrakter overgår kontrollen, enten når produktet leveres på kundens adresse, eller når produktet afsendes, afhængigt af kontraktbestemmelserne (herunder leverings- og forsendelsesbetingelser). I forbindelse med nogle kontrakter kan en kunde imidlertid få kontrol over et produkt, selv om produktet forbliver i en virksomheds fysiske besiddelse. I så fald har kunden mulighed for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, produktet, selv om han har besluttet ikke at udøve sin ret til at tage produktet i fysisk besiddelse. Virksomheden har således ikke kontrol over produktet. I stedet yder virksomheden kunden en opbevaringstjenesteydelse vedrørende kundens aktiv.
- B81 For at en kunde i forbindelse med en aftale med fakturering uden overdragelse kan anses for at have fået kontrol over et produkt, skal — ud over kravene i afsnit 38 — samtlige følgende kriterier være opfyldt:
- begrundelsen for aftalen med fakturering uden overdragelse skal være væsentlig (kunden har f.eks. anmodet om aftalen)
 - det skal klart fremgå af produktet, at det tilhører kunden
 - produktet skal løbende være klart til fysisk overdragelse til kunden, og
 - virksomheden må ikke have mulighed for at anvende produktet eller overdrage det til en anden kunde.
- B82 Hvis en virksomhed indregner omsætning for salg af et produkt i henhold til en aftale med fakturering uden overdragelse, skal virksomheden vurdere, hvorvidt den har resterende leveringsforpligtelser (f.eks. for så vidt angår opbevaringstjenesteydelse) i henhold til afsnit 22–30, til hvilke virksomheden skal allokere en del af transaktionsprisen i henhold til afsnit 73–86.

Kundeaccept

- B83 I henhold til afsnit 38, litra e), kan en kundes accept af et aktiv være en indikator for, at kunden har opnået kontrol over aktivet. Kundeacceptklausuler giver en kunde ret til at ophæve en kontrakt eller kræve, at en virksomhed træffer afhjælpende foranstaltninger, hvis en vare eller en tjenesteydelse ikke opfylder de aftalte specifikationer. En virksomhed skal tage hensyn til sådanne klausuler ved vurderingen af, hvornår en kunde opnår kontrol over en vare eller en tjenesteydelse.
- B84 Hvis en virksomhed objektivt kan fastslå, at kontrollen over en vare eller en tjenesteydelse er overgået til kunden i henhold til aftalte specifikationer i kontrakten, så er kundeaccept en formalitet, der ikke påvirker virksomhedens vurdering af, hvornår kunden har opnået kontrol over varen eller tjenesteydelsen. Hvis kundeacceptklausulen f. eks. er baseret på opfyldelsen af bestemte størrelses- og vægtekendetegn, vil en virksomhed kunne vurdere, hvorvidt disse kriterier er opfyldt, før den modtager bekræftelse på kundens accept. Virksomhedens erfaringer med kontrakter om lignende varer eller tjenesteydelser kan tjene som grundlag for at antage, at en vare eller tjenesteydelse, der er leveret til kunden, er i overensstemmelse med de aftalte specifikationer i kontrakten. Hvis omsætning indregnes før kundens accept, skal virksomheden stadig overveje, hvorvidt der resterer leveringsforpligtelser (f.eks. installering af udstyr) og vurdere, hvorvidt de regnskabsmæssigt skal behandles særskilt.
- B85 Hvis en virksomhed imidlertid ikke objektivt kan fastslå, at den vare eller tjenesteydelse, der er leveret til kunden, er i overensstemmelse med de aftalte specifikationer i kontrakten, så vil virksomheden ikke kunne konkludere, at kunden har opnået kontrol, før virksomheden modtager kundens accept. Det skyldes, at virksomheden i så fald ikke kan fastslå, at kunden har mulighed for at anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, varen eller tjenesteydelsen.
- B86 Hvis en virksomhed leverer varer til en kunde på prøve eller med henblik på evaluering, og kunden ikke er forpligtet til at betale et vederlag, før prøveperioden udløber, overgår kontrollen over produktet ikke til kunden, før kunden accepterer produktet eller prøveperioden udløber.

Oplysning om opdelt omsætning

- B87 I henhold til afsnit 114 skal en virksomhed opdele omsætning fra kontrakter med kunder i kategorier, der afspejler, hvordan arten og størrelsen af, tidspunktet for og usikkerhed med hensyn til omsætning og pengestrømme påvirkes af økonomiske faktorer. I hvor høj grad en virksomheds omsætning opdeles med henblik herpå, afhænger derfor af indholdet i og omstændighederne omkring virksomhedens kontrakter med kunder. Nogle virksomheder kan have brug for at anvende mere end én type kategori for at opfylde kravet i afsnit 114 om opdeling af omsætning. Andre virksomheder kan opfylde kravet ved kun at bruge en type kategori til at opdele omsætning.
- B88 En virksomhed skal, når den vælger, hvilken type kategori (eller kategorier) den vil anvende ved opdeling af omsætning, tage hensyn til, hvordan oplysninger om virksomhedens omsætning er blevet præsenteret til andre formål, herunder samtlige følgende forhold:
- oplysninger forelagt uden for regnskabssammenhæng (f.eks. i kvartalsmeddelelser, årsberetninger eller investorpræsentationer)
 - oplysninger, som den øverste beslutningstager regelmæssigt bruger for at evaluere driftssegmenters indtjening, og
 - andre oplysninger, som svarer til de typer oplysninger, der er anført i afsnit B88, litra a) og b), og som virksomheden eller brugere af virksomhedens regnskaber anvender til at evaluere virksomhedens indtjening eller træffe afgørelser om ressourceallokering.
- B89 Som eksempler på kategorier, som det kan være hensigtsmæssigt at anvende, kan nævnes følgende (listen er ikke udtømmende):
- type vare eller tjenesteydelse (f.eks. vigtigste produktgrupper)
 - geografisk område (f.eks. land eller region)
 - marked eller kundetype (f.eks. offentlige og ikke-offentlige kunder)
 - kontrakttype (f.eks. fastpriskontrakter og kontrakter om betaling efter tids- og materialeforbrug)
 - kontraktløbetid (f.eks. korte og lange kontrakter)
 - tidshorisont for overdragelsen af varer eller tjenesteydelser (f.eks. omsætning fra varer eller tjenesteydelser, der overdrages til kunder på et bestemt tidspunkt, og omsætning fra varer eller tjenesteydelser, der overdrages over tid), og

- g) salgskanaler (f.eks. varer solgt direkte til forbrugere og varer solgt gennem mellemmand).

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 2018 eller derefter. Det er tilladt at anvende den tidligere. Hvis en virksomhed anvender denne standard tidligere, skal den oplyse herom.

OVERGANG

- C2 For så vidt angår overgangsbestemmelserne i afsnit C3–C8 gælder følgende:
- datoen for førstegangsanvendelsen er begyndelsen af det regnskabsår, hvor virksomheden første gang anvender denne standard, og
 - 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:
- med tilbagevirkende kraft på hvert tidligere regnskabsår, for hvilket der er aflagt regnskaber i henhold til IAS 8 *Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl*, jf. dog de praktiske fremgangsmåder i afsnit C5, eller
 - med tilbagevirkende kraft, idet den akkumulerede virkning af at anvende denne standard første gang indregnes på datoen for førstegangsanvendelsen, jf. afsnit C7–C8.
- C4 Uanset kravene i afsnit 28 i IAS 8 vil en virksomhed, når denne IFRS anvendes første gang, kun skulle forelægge de kvantitative oplysninger, der kræves i afsnit 28, litra f), i IAS 8 for det regnskabsår, der går umiddelbart forud for det første regnskabsår, for hvilket denne standard anvendes (»den umiddelbart foregående periode«), og kun, hvis virksomheden anvender denne standard med tilbagevirkende kraft i henhold til afsnit C3, litra c). En virksomhed kan også forelægge disse oplysninger for den indeværende periode eller for tidligere sammenlignelige perioder, men det kræves ikke.
- 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):
- for så vidt angår opfyldte kontrakter behøver en virksomhed ikke at foretage tilpasninger for kontrakter, der begynder og slutter inden for samme regnskabsår
 - for så vidt angår opfyldte kontrakter med variable vederlag, kan en virksomhed anvende transaktionsprisen på det tidspunkt, kontrakten blev opfyldt, frem for at foretage et skøn over variable vederlag i de sammenlignelige regnskabsperioder, og
 - 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:
- de praktiske fremgangsmåder, der er blevet anvendt, og
 - 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 må en virksomhed kun 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).

- C8 For regnskabsår, der indbefatter datoen for førstegangsansværelsen, skal en virksomhed give begge følgende yderligere oplysninger, hvis denne standard anvendes med tilbagevirkende kraft i henhold til afsnit C3, litra b):
- det beløb, som hver enkelt regnskabspost påvirkes med i det løbende regnskabsår ved anvendelse af denne standard sammenlignet med IAS 11, IAS 18 og dertil knyttede fortolkningsbidrag, der var gældende før ændringen, og
 - en redegørelse for grundene til væsentlige ændringer, der er påvist i henhold til afsnit C8, litra a).

Henvisninger til IFRS 9

- C9 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 STANDARDER

- C10 Denne standard erstatter følgende standarder:
- IAS 11 *Entreprisekontrakter*
 - IAS 18 *Omsætning*
 - IFRIC 13 *Kundelojalitetsprogrammer*
 - IFRIC 15 *Aftaler om opførelse af fast ejendom*
 - IFRIC 18 *Overdragelse af aktiver fra kunder og*
 - SIC-31 *Omsætning — Byttehandler vedrørende reklameydelse*.

Appendiks D

Ændringer til andre standarder

Dette appendiks beskriver de ændringer til andre standarder, som IASB har foretaget i forbindelse med udarbejdelsen af IFRS 15.

Det fremgår af denne tabel, hvordan følgende henvisninger er blevet ændret i andre regnskabsstandarder.

Nuværende henvisning til	indeholdt i	i	ændres til henvisning til
IAS 18 <i>Omsætning</i> eller IAS 18	IFRS 4	Afsnit 4, litra a) og c), og afsnit B18, litra h)	IFRS 15 <i>Omsætning fra kontrakter med kunder</i> eller IFRS 15
	IAS 16	Afsnit 68A	
	IAS 39	Afsnit AG2	
	IAS 40	Afsnit 3, litra b)	
IAS 11 <i>Entreprisekontrakter</i> eller IAS 11	SIC-32	Afsnit 6	

IFRS 1 Førstegangsansværelse af IFRS

Afsnit 39X tilføjes.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 39X IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ophævelse af afsnit D24 og den tilhørende overskrift samt tilføjelse af afsnit D34–D35 og den tilhørende overskrift. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

I appendiks D tilføjes afsnit D34–D35 og den tilhørende overskrift.

Omsætning

- D34 Førstegangsansøgere kan anvende overgangsbestemmelserne i afsnit C5 i IFRS 15. I disse afsnit skal henvisninger til »datoen for førstegangsansøgningen« fortolkes som begyndelsen af det første IFRS-regnskabsår. Hvis en førstegangsansøger beslutter at anvende de nævnte overgangsbestemmelser, skal afsnit C6 i IFRS 15 også anvendes.
- D35 Det kræves ikke, at førstegangsansøgere foretager tilpasninger af kontrakter, der er opfyldt før det tidligste regnskabsår, for hvilket der er aflagt regnskab. En opfyldt kontrakt er en kontrakt, hvor virksomheden har overdraget alle de pågældende varer eller tjenesteydelser i henhold til de tidligere regnskabsprincipper.

IFRS 3 Virksomhedssammenslutninger

Afsnit 56 ændres, og afsnit 64 K tilføjes.

Eventualforpligtelser

56. Efter første indregning, og indtil forpligtelsen er afregnet, annulleret eller udløbet, skal den overtagende virksomhed måle en eventualforpligtelse, der er indregnet i en virksomhedssammenslutning, til den højeste værdi af:
- det beløb, der ville have været indregnet i overensstemmelse med IAS 37, og
 - det oprindeligt indregnede beløb med fradrag af eventuelle akkumulerede indtægter, der er indregnet i overensstemmelse med principperne i IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*.
- Dette krav finder ikke anvendelse på kontrakter, der behandles regnskabsmæssigt i overensstemmelse med IAS 39.

...

Ikrafttrædelsestidspunkt

...

- 64 K IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 56. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 15.

IFRS 4 Forsikringskontrakter

Afsnit 41G tilføjes.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

...

- 41G. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 4, litra a) og c), afsnit B7, afsnit B18, litra h), og afsnit B21. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

I appendiks B ændres afsnit B7 og B21.

Betaling i naturalier

...

- B7 Det er ikke sandsynligt, at anvendelsen af denne standard på de kontrakter, der er beskrevet i afsnit B6, vil være mere krævende end anvendelsen af de standarder, som ville finde anvendelse, hvis sådanne kontrakter lå uden for denne standards anvendelsesområde:
- ...
 - Hvis IAS 15 fandt anvendelse, skulle serviceudbyderen indregne omsætning, når (eller efterhånden som) vedkommende overdrager tjenesteydelser til kunden (i henhold til andre specificerede kriterier). Den metode er også acceptabel i henhold til denne standard, som tillader, at serviceudbyderen i) fortsætter sin eksisterende regnskabspraksis for disse kontrakter, medmindre denne indeholder en praksis, som er forbudt i henhold til afsnit 14, og ii) forbedrer sin regnskabspraksis, hvis dette er tilladt i henhold til afsnit 22-30.
 - ...

Eksempler på forsikringskontrakter

...

- B21 Hvis de kontrakter, som beskrives i afsnit B19, ikke skaber finansielle aktiver eller finansielle forpligtelser, finder IFRS 15 anvendelse. I henhold til IFRS 15 indregnes omsætning, når (eller i takt med at) en virksomhed opfylder en leveringsforpligtelse ved at overdrage en aftalt vare eller tjenesteydelse til en kunde, med et beløb, der afspejler det vederlag, som virksomheden forventer at være berettiget til.

IFRS 9 Finansielle instrumenter (november 2009)

Afsnit 3.1.1, 5.1.1 og 5.4.5 ændres, og afsnit 5.1.2, 5.4.1A og 8.1.5 tilføjes.

3.1 FØRSTE INDREGNING AF FINANSIELLE AKTIVER

- 3.1.1. En virksomhed skal udelukkende indregne et finansielt aktiv i sin opgørelse af finansiell stilling, når virksomheden bliver underlagt instrumentets kontraktlige bestemmelser (jf. afsnit AG34 og AG35 i IAS 39). Når en virksomhed første gang indregner et finansielt aktiv, skal den klassificere det i overensstemmelse med afsnit 4.1–4.5 og måle det i overensstemmelse med afsnit 5.1.1-5.1.2.**

...

5.1 FØRSTE MÅLING

- 5.1.1. Når et finansielt aktiv indregnes første gang, skal virksomheden måle aktivet til dagsværdi plus — i tilfælde af et finansielt aktiv, som ikke indregnes til dagsværdi gennem resultatet — transaktionsomkostninger, som kan henføres direkte til erhvervelsen af det finansielle aktiv, jf. dog afsnit 5.1.2 for så vidt angår tilgodehavender fra salg.**

...

- 5.1.2. Uanset kravet i afsnit 5.1.1 skal en virksomhed ved første indregning måle tilgodehavender fra salg, der ikke har et væsentligt finansieringselement (bestemt i overensstemmelse med IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*) til deres transaktionspris (som defineret i IFRS 15).

5.4 GEVINSTER OG TAB

...

- 5.4.1A *Udbytte* indregnes kun i resultatet, når:

- virksomhedens ret til at modtage udbyttet er fastlagt
- det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med udbyttet vil tilgå virksomheden, og
- udbyttets størrelse kan måles pålideligt.

...

Investeringer i egenkapitalinstrumenter

...

- 5.4.5. Hvis en virksomhed træffer den i afsnit 5.4.4 omhandlede beslutning, skal den indregne udbytte fra denne investering i resultatet i henhold til afsnit 5.4.1A.

...

8.1 IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 8.1.5. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 og B5.12 og ophævelse af afsnit C16 og den tilhørende overskrift. Afsnit 5.1.2 og 5.4.1A blev tilføjet, og der blev desuden tilføjet en definition i appendiks A. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

I appendiks A tilføjes en definition.

udbytte Udlodning af overskud til ejere af kapitalandele i forhold til deres andel af en bestemt aktieklasser.

I appendiks B ændres afsnit B5.12.

Gevinster og tab

B5.12 I henhold til afsnit 5.4.4 kan en virksomhed træffe en uigenkaldelig beslutning om, at den under øvrig totalindkomst vil indregne ændringer i dagsværdien af en investering i et egenkapitalinstrument, som ikke besiddes med handelshensigt. Denne beslutning skal træffes for hvert enkelt instrument (dvs. hver enkelt aktie). Beløb, som opføres som øvrig totalindkomst, må ikke efterfølgende overføres til resultatet. Virksomheden kan imidlertid overføre den akkumulerede gevinst eller det akkumulerede tab inden for egenkapitalen. I henhold til afsnit 5.4.5 indregnes udbytte fra sådanne investeringer i resultatet, medmindre udbyttet klart udgør genindvinding af en del af omkostningerne ved investeringen.

I appendiks C udgår afsnit C16 og den tilhørende overskrift.

IFRS 9 Finansielle instrumenter (oktober 2010)

Afsnit 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 og 5.7.6 ændres, og afsnit 5.1.3, 5.7.1A og 7.1.4 tilføjes.

3.1 FØRSTE INDREGNING

3.1.1. En virksomhed skal udelukkende indregne et finansielt aktiv eller en finansiell forpligtelse i sin opgørelse af finansiell stilling, når virksomheden bliver underlagt instrumentets kontraktlige bestemmelser (jf. afsnit B3.1.1 og B3.1.2). Når en virksomhed første gang indregner et finansielt aktiv, skal den klassificere det i overensstemmelse med afsnit 4.1.1–4.1.5 og måle det i overensstemmelse med afsnit 5.1.1–5.1.3. Når en virksomhed første gang indregner en finansiell forpligtelse, skal den klassificere den i overensstemmelse med afsnit 4.2.1 og 4.2.2 og måle den i overensstemmelse med afsnit 5.1.1.

...

4.2 KLASSIFIKATION AF FINANSIELLE FORPLIGTELSE

4.2.1. En virksomhed skal klassificere alle finansielle forpligtelser, som efterfølgende måles til amortiseret kostpris, ved anvendelse af den effektive rentemetode, bortset fra:

a) ...

c) **finansielle garantikontrakter** som defineret i appendiks A. Efter første indregning skal udsteder af en sådan kontrakt (medmindre afsnit 4.2.1, litra a) eller b), finder anvendelse) efterfølgende måle kontrakten til den højeste værdi af:

i) **det beløb, der er beregnet i overensstemmelse med IAS 37 Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver, og**

ii) **det oprindeligt indregnede beløb (jf. afsnit 5.1.1) med fradrag af de eventuelle akkumulerede indtægter, der er indregnet i overensstemmelse med principperne i IFRS 15 Omsætning fra kontrakter med kunder.**

d) **tilsagn om at yde et lån til en rentesats, der er under markedsrenten. Efter første indregning skal en udsteder af et sådant tilsagn (medmindre afsnit 4.2.1, litra a), finder anvendelse) efterfølgende måle tilsagnet til den højeste værdi af:**

i) **det beløb, der er beregnet i overensstemmelse med IAS 37, og**

ii) **det oprindeligt indregnede beløb (jf. afsnit 5.1.1) med fradrag af de eventuelle akkumulerede indtægter, der er indregnet i overensstemmelse med principperne i IFRS 15.**

e) ...

5.1 FØRSTE MÅLING

5.1.1. Når et finansielt aktiv eller en finansiell forpligtelse indregnes første gang, skal virksomheden måle aktivet til dagsværdi plus eller minus — i tilfælde af et finansielt aktiv eller en finansiell forpligtelse, som ikke er indregnet til dagsværdi gennem resultatet — *transaktionsomkostninger*, som kan henføres direkte til erhvervelsen eller udstedelsen af det finansielle aktiv eller den finansielle forpligtelse, jf. dog afsnit 5.1.3 for så vidt angår tilgodehavender fra salg.

...

5.1.3. Uanset kravet i afsnit 5.1.1, skal en virksomhed ved første indregning måle tilgodehavender fra salg, som ikke indeholder et væsentligt finansieringselement (jf. IFRS 15), til transaktionsprisen (som defineret i IFRS 15).

5.2 EFTERFØLGENDE MÅLING AF FINANSIELLE AKTIVER

5.2.1. Efter første indregning skal en virksomhed måle et finansielt aktiv i overensstemmelse med afsnit 4.1.1-4.1.5 til dagsværdien eller den amortiserede kostpris (jf. afsnit 9 og AG5-AG8C i IAS 39).

...

5.7 GEVINSTER OG TAB

...

5.7.1A *Udbytte* indregnes kun i resultatet, når:

- a) virksomhedens ret til at modtage udbyttet er fastlagt
- b) det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med udbyttet vil tilgå virksomheden, og
- c) udbyttets størrelse kan måles pålideligt.

...

Investeringer i egenkapitalinstrumenter

...

5.7.6. Hvis en virksomhed træffer den i afsnit 5.7.5 omhandlede beslutning, skal den indregne udbytte fra denne investering i resultatet i henhold til afsnit 5.7.1A.

...

7.1 IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

7.1.4. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 og C42 og ophævelse af afsnit C16 og den tilhørende overskrift. Afsnit 5.1.3 og 5.7.1A blev tilføjet, og der blev desuden tilføjet en definition i appendiks A. **En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.**

I appendiks A tilføjes en definition.

udbytte Udlodning af overskud til ejere af kapitalandele i forhold til deres andel af en bestemt aktieklasser.

I appendiks B ændres afsnit B3.2.13 og B5.7.1.

Fortsat engagement i overdragne aktiver

B3.2.13 Følgende er eksempler på, hvordan en virksomhed måler et overdraget aktiv og den tilknyttede forpligtelse i henhold til afsnit 3.2.16.

Alle aktiver

- a) Hvis virksomheden har ydet en garanti om betaling for tab ved misligholdelse på et overdraget aktiv, som forhindrer, at indregningen af det overdragne aktiv ophører i forhold til det fortsatte engagement, måles det overdragne aktiv på overdragelsestidspunktet til det laveste af i) aktivets regnskabsmæssige værdi og ii) den maksimale beløbsmæssige størrelse af det ved overdragelsen modtagne vederlag, som virksomheden kan kræves at betale tilbage (»garantibeløbet«). Den tilknyttede forpligtelse måles første gang til garantibeløbet plus garantiens dagsværdi (som normalt er det modtagne vederlag for garantien). Garantiens oprindelige dagsværdi indregnes efterfølgende i resultatet, når (eller efterhånden som) forpligtelsen opfyldes (i overensstemmelse med principperne i IFRS 15) og aktivets regnskabsmæssige værdi reduceres af eventuelle tab ved værdiforringelse.

...

Gevinster og tab (afsnit 5.7)

B5.7.1 I henhold til afsnit 5.7.5 kan en virksomhed træffe en uigenkaldelig beslutning om, at den under øvrig totalindkomst vil indregne ændringer i dagsværdien af en investering i et egenkapitalinstrument, som ikke besiddes med handelshensigt. Denne beslutning skal træffes for hvert enkelt instrument (dvs. hver enkelt aktie). Beløb, som opføres som øvrig totalindkomst, må ikke efterfølgende overføres til resultatet. Virksomheden kan imidlertid overføre den akkumulerede gevinst eller det akkumulerede tab inden for egenkapitalen. I henhold til afsnit 5.7.6 indregnes udbytte fra sådanne investeringer i resultatet, medmindre udbyttet klart udgør genindvinding af en del af omkostningerne ved investeringen.

I appendiks C ændres afsnit C5 og C42. Afsnit C16 og den tilhørende overskrift udgår.

IFRS 3 Virksomhedssammenslutninger

C5. Afsnit 16, 42, 53 og 56 og afsnit 58, litra b), ændres og læses som anført nedenfor, afsnit 64A udgår, og afsnit 64D tilføjes:

...

56 Efter første indregning, og indtil forpligtelsen er afregnet, annulleret eller udløbet, skal den overtagende virksomhed måle en eventualforpligtelse, der er indregnet i en virksomhedssammenslutning, til den højeste værdi af:

- a) det beløb, der ville have været indregnet i overensstemmelse med IAS 37, og
b) det oprindeligt indregnede beløb med fradrag af eventuelle akkumulerede indtægter, der er indregnet i overensstemmelse med principperne i IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*.

Dette krav finder ikke anvendelse på kontrakter, der behandles regnskabsmæssigt i overensstemmelse med IFRS 9.

...

IAS 39 Finansielle instrumenter: Indregning og måling

...

C42. I appendiks A ændres afsnit AG3-AG4, og de læses som følger:

...

AG4 Finansielle garantikontrakter kan antage forskellige juridiske former, såsom ...

- a) ... eller når metoden for fortsat engagement finder anvendelse):
i) det beløb, der er opgjort i overensstemmelse med IAS 37, og
ii) det oprindeligt indregnede beløb med fradrag af eventuelle akkumulerede indtægter, der er indregnet i overensstemmelse med principperne i IFRS 15 (jf. afsnit 4.2.1, litra c), i IFRS 9)
b) ...

IFRS 9 Finansielle instrumenter (regnskabsmæssig sikring og ændringer til IFRS 9, IFRS 7 og IAS 39) ⁽¹⁾

Afsnit 5.2.1 ændres.

5.2 EFTERFØLGENDE MÅLING AF FINANSIELLE AKTIVER**5.2.1. Efter første indregning skal en virksomhed måle et finansielt aktiv i overensstemmelse med afsnit 4.1.1-4.1.5 til dagsværdien eller den amortiserede kostpris (jf. afsnit 9 og AG5-AG8C i IAS 39).**

I appendiks A tilføjes en definition.

Udbytte Udlodning af overskud til ejere af kapitalandele i forhold til deres andel af en bestemt aktieklasse.

I appendiks C ændres afsnit C5 og C38. Afsnit C21 og den tilhørende overskrift udgår.

IFRS 3 Virksomhedssammenslutninger

C5. Afsnit 16, 42, 53 og 56 og afsnit 58, litra b), ændres og læses som anført nedenfor, afsnit 64A og 64D udgår, og afsnit 64H tilføjes:

...

56 Efter første indregning, og indtil forpligtelsen er afregnet, annulleret eller udløbet, skal den overtagende virksomhed måle en eventualforpligtelse, der er indregnet i en virksomhedssammenslutning, til den højeste værdi af:

- a) det beløb, der ville have været indregnet i overensstemmelse med IAS 37, og
- b) det oprindeligt indregnede beløb med fradrag af eventuelle akkumulerede indtægter, der er indregnet i overensstemmelse med principperne i IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*.

Dette krav finder ikke anvendelse på kontrakter, der behandles regnskabsmæssigt i overensstemmelse med IFRS 9.

...

IAS 39 Finansielle instrumenter: Indregning og måling

...

C38 I appendiks A ændres afsnit AG3-AG4, og de læses som følger:

...

AG4. Finansielle garantikontrakter kan antage forskellige juridiske former, såsom ...

- a) ... eller når metoden for fortsat engagement finder anvendelse):
 - i) det beløb, der er opgjort i overensstemmelse med IAS 37, og
 - ii) det oprindeligt indregnede beløb med fradrag af eventuelle akkumulerede indtægter, der er indregnet i overensstemmelse med principperne i IFRS 15 (jf. afsnit 4.2.1, litra c), i IFRS 9)
- b) ...

⁽¹⁾ De konsekvensændringer, som IFRS 15 indebærer for IFRS 9 (regnskabsmæssig sikring og ændringer til IFRS 9, IFRS 7 og IAS 39), bør sammenholdes med de konsekvensændringer, som IFRS 15 indebærer for IFRS 9 (2010). Det skyldes, at IFRS 9 (regnskabsmæssig sikring og ændringer til IFRS 9, IFRS 7 og IAS 39) kun indeholder de afsnit fra IFRS 9 (2010), som den indebar en ændring af, eller som var nødvendige af hensyn til forståelsen. Derfor er der ikke tilføjet et afsnit om ikrafttrædelsestidspunkt i IFRS 9 (regnskabsmæssig sikring og ændringer til IFRS 9, IFRS 7 og IAS 39); det indgår i det afsnit om ikrafttrædelsesdatoen, der tilføjes til IFRS 9 (2010).

IAS 1 Præsentation af årsregnskaber

Afsnit 34 ændres, og afsnit 139N tilføjes.

Modregning

...

34. I henhold til IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder* skal en virksomhed måle omsætning fra kontrakter med kunder til et beløb svarende det vederlag, som virksomheden forventer at være berettiget til som modydelse for at overdrage aftalte varer eller tjenesteydelser. F.eks. afspejler den indregnede omsætning eventuelle forhandler- og mængderabatter, som virksomheden yder. Gennem den ordinære drift foretager virksomheden andre transaktioner, som ikke i sig selv frembringer omsætning, men som er tilknyttet den primære omsætningskabende aktivitet. En virksomhed præsenterer resultatet af sådanne transaktioner, hvis en sådan præsentation afspejler indholdet af den pågældende transaktion eller anden begivenhed, ved i indtægterne at modregne tilknyttede omkostninger, som opstår fra den samme transaktion. Eksempelvis:
- præsenterer virksomheden gevinster og tab ved afhændelse af anlægsaktiver, herunder investeringer og driftsaktiver, ved at trække aktivets regnskabsmæssige værdi og tilknyttede salgsomkostninger fra vederlaget ved afhændelsen, og
 - ...

OVERGANG OG IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 139N IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 34. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 15.

IAS 2 Varebeholdninger

Afsnit 2, 8, 29 og 37 ændres, og afsnit 40E tilføjes. Afsnit 19 udgår.

ANVENDELSESOMRÅDE

2. Denne standard finder anvendelse på alle varebeholdninger, med undtagelse af:

- [ophævet]
- ...

DEFINITIONER

...

8. Varebeholdninger omfatter varer købt og i behold med videresalg for øje, herunder eksempelvis varer, der er købt af en detailhandler med videresalg for øje, eller grunde og anden fast ejendom til videresalg. Varebeholdninger omfatter ligeledes egenproducerede færdigvarer eller varer under fremstilling, herunder råvarer og hjælpematerialer, som endnu ikke er anvendt i produktionsprocessen. Omkostninger forbundet med opfyldelse af en kontrakt med en kunde, som ikke resulterer i varebeholdninger (eller aktiver omfattet af en anden standard), behandles regnskabsmæssigt i henhold til IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*.

...

Nettorealiseringsværdi

...

29. Varebeholdninger nedskrives normalt til nettorealiseringsværdi for hver vareenhed for sig. I visse tilfælde kan det dog være hensigtsmæssigt at gruppere ensartede eller beslægtede vareenheder. Dette kan være tilfældet med vareenheder inden for den samme produktgruppe, som har samme formål eller endelige anvendelse, som produceres og markedsføres i det samme geografiske område, og som i praksis ikke kan vurderes separat fra andre vareenheder inden for samme produktgruppe. Det er uhensigtsmæssigt at nedskrive varebeholdninger på grundlag af klassifikationen af varebeholdninger, eksempelvis færdigvarer, eller alle varebeholdninger inden for samme driftssegment.

...

OPLYSNINGER

...

37. Oplysning om den regnskabsmæssige værdi af forskellige klassifikationer af varebeholdninger samt omfanget af ændringer i disse aktiver er nyttige for regnskabsbrugere. Sædvanlige klassifikationer af varebeholdninger er handelsvarer, hjælpematerialer, råvarer, varer under fremstilling og færdigvarer.

...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 40E. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 2, 8, 29 og 37 og ophævelse af afsnit 19. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

IAS 12 Indkomstskatter

Afsnit 59 ændres, og afsnit 98E tilføjes.

Poster indregnet i resultatet

...

59. De fleste udskudte skatteforpligtelser og udskudte skatteaktiver opstår, når indtægter eller omkostninger indgår i det regnskabsmæssige overskud for et regnskabsår, men i den skattepligtige indkomst (det skattemæssige underskud) i et andet regnskabsår. Den deraf følgende udskudte skat indregnes i resultatet. Dette sker i følgende tilfælde:
- renter, royalty eller udbytte modtages bagud og indgår i regnskabsmæssigt overskud i overensstemmelse med IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, IAS 39 *Finansielle instrumenter: Indregning og måling* eller IFRS 9 *Finansielle instrumenter*, alt efter det enkelte tilfælde, men indgår i skattepligtig indkomst (skattemæssigt underskud) på kontantbasis, og
 - ...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 98E. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 59. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 15.

IAS 16 Materielle anlægsaktiver

Afsnit 69 og 72 ændres, og afsnit 81J tilføjes.

OPHØR AF INDREGNING

...

69. Et materielt anlægsaktiv kan afhændes på en række forskellige måder (f.eks. ved salg, indgåelse af en finansiel leasingkontrakt eller som gave). Tidspunktet for afhændelse af et materielt anlægsaktiv er det tidspunkt, hvor modtageren opnår kontrol over aktivet i overensstemmelse med kravene vedrørende vurdering af, hvornår en leveringsforpligtelse er opfyldt, i IFRS 15. IAS 17 finder anvendelse på afhændelse ved sale-and-leaseback.
- ...
72. Størrelsen af det vederlag, der skal indgå i gevinst eller tab hidrørende fra ophør af indregning af et materielt anlægsaktiv, fastsættes i overensstemmelse med kravene vedrørende fastsættelse af transaktionsprisen i afsnit 47–72 i IFRS 15. Efterfølgende ændringer af den skønnede størrelse af det vederlag, der indgår i gevinst eller tab, behandles regnskabsmæssigt i overensstemmelse med kravene vedrørende ændringer i transaktionsprisen i IFRS 15.

...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 81 J IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 68A, 69 og 72. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

IAS 32 Finansielle instrumenter: Præsentation

Afsnit 97Q tilføjes.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

...

- 97Q. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit AG21. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 15.

I anvendelsesvejledningen ændres afsnit AG21.

Kontrakter vedrørende køb eller salg af ikke-finansielle aktiver (afsnit 8-10)

...

- AG21. En kontrakt, som indebærer modtagelse eller overdragelse af fysiske aktiver, skaber ikke et finansielt aktiv for den ene part og en finansiell forpligtelse for den anden part, medmindre betaling i forbindelse hermed udskydes til efter overdragelsen af de fysiske aktiver, jf. dog kravene i IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*. Dette er tilfældet med køb og salg af varer på kredit.

IAS 34 Præsentation af delårsregnskaber

Afsnit 15B og 16A ændres, og afsnit 55 tilføjes.

Væsentlige begivenheder og transaktioner

...

- 15 B Nedenfor følger en liste over begivenheder og transaktioner, om hvilke det er påkrævet at afgive oplysninger, hvis de er væsentlige: Listen er ikke udtømmende.
- a) ...
- b) indregning af tab ved værdiforringelse af finansielle aktiver, materielle anlægsaktiver, immaterielle aktiver, aktiver hidrørende fra kontrakter med kunder eller andre aktiver og tilbageførsel af et sådant tab ved værdiforringelse
- c) ...

Andre oplysninger

- 16 A **Ud over oplysninger om væsentlige begivenheder og transaktioner i henhold til afsnit 15-15C skal en virksomhed medtage følgende oplysninger i noterne til delårsregnskabet, hvis oplysningerne ikke fremgår andetsteds i delårsrapporten. Oplysningerne skal normalt gives på et år-til-dato-grundlag.**
- a) ...
- l) **opdeling af omsætning fra kontrakter med kunder som krævet i henhold til afsnit 114-115 i IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*.**

...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

55. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 15B og 16A. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

IAS 36 Værdiforringelse af aktiver

Afsnit 2 ændres, og afsnit 140L tilføjes.

ANVENDELSESOMRÅDE

2. **Denne standard finder anvendelse på den regnskabsmæssige behandling af værdiforringelse af alle aktiver, bortset fra:**
- a) ...
 - b) **kontraktlige aktiver og aktiver hidrørende fra omkostninger forbundet med opnåelse eller opfyldelse af en kontrakt, der indregnes i overensstemmelse med IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder***
 - c) ...

OVERGANGSBESTEMMELSER OG IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 140L. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 2. En virksomhed skal anvende denne ændring, når den anvender IFRS 15.

IAS 37 Hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver ⁽¹⁾

Afsnit 5 ændres, og afsnit 100 tilføjes. Afsnit 6 udgår.

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) [ophævet]
 - b) ...
 - e) forsikringskontrakter (jf. IFRS 4 *Forsikringskontrakter*). Denne standard finder imidlertid anvendelse på udsteders hensatte forpligtelser, eventualforpligtelser og eventualaktiver, bortset fra når disse hidrører fra udsteders kontraktlige forpligtelser og rettigheder i henhold til forsikringskontrakter, som er omfattet af IFRS 4
 - f) betinget vederlag til en overtagende virksomhed i en virksomhedssammenslutning (jf. IFRS 3 *Virksomhedssammenslutninger*), og
 - g) omsætning fra kontrakter med kunder (jf. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*). Da IFRS 15 ikke indeholder specifikke krav vedrørende behandling af kontrakter med kunder, som er eller er blevet tabsgivende, finder denne standard dog anvendelse i sådanne tilfælde

...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

100. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 5 og ophævelse af afsnit 6. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

⁽¹⁾ I det årlige forbedringsprojekt vedrørende IFRS (*Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle*), udsendt i december 2013, er der anvendt markering for at vise ændringerne til afsnit 5 i IAS 37. I denne offentliggørelse er de pågældende ændringer accepteret, og nye ændringer er vist i markeret form.

IAS 38 Immaterielle aktiver

Afsnit 3, 114 og 116 ændres, og afsnit 130K 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 denne standard. Denne standard finder eksempelvis ikke anvendelse på:
- a) immaterielle aktiver, som besiddes af en virksomhed med henblik på salg som led i det normale forretningsforløb (jf. IAS 2 *Varebeholdninger*).
 - b) ...
 - i) aktiver hidrørende fra kontrakter med kunder, der indregnes i overensstemmelse med IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*.
- ...

UDRANGERING OG AFHÆNDELSE

- ...
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 det tidspunkt, hvor modtageren opnår kontrol over aktivet i overensstemmelse med kravene vedrørende vurdering af, hvornår en leveringsforpligtelse er opfyldt, i IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*. IAS 17 finder anvendelse på afhændelse ved sale-and-leaseback.
- ...
116. Størrelsen af det vederlag, der skal indgå i gevinst eller tab hidrørende fra ophør af indregning af et immaterielt anlægsaktiv, fastsættes i overensstemmelse med kravene vedrørende fastsættelse af transaktionsprisen i afsnit 47–72 i IFRS 15. Efterfølgende ændringer af den skønnede størrelse af det vederlag, der indgår i gevinst eller tab, behandles regnskabsmæssigt i overensstemmelse med kravene vedrørende ændringer i transaktionsprisen i IFRS 15.
- ...

OVERGANGSBESTEMMELSER OG IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

- ...
- 130 K IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 3, 114 og 116. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

IAS 39 Finansielle instrumenter: Indregning og måling

Afsnit 2, 9, 43 47 og 55 ændres, og afsnit 2A, 44A, 55A og 103T tilføjes.

ANVENDELSESOMRÅDE

2. Denne standard anvendes af alle virksomheder på alle typer finansielle instrumenter, med undtagelse af:
- a) ...
 - k) rettigheder og forpligtelser omfattet af IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, som er finansielle instrumenter, undtagen sådanne, som i henhold til IFRS 15 regnskabsmæssigt skal behandles i overensstemmelse med IFRS 9.
- 2 A Kravene vedrørende værdiforringelse i denne standard anvendes på de rettigheder som ifølge IFRS 15 regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med denne standard for så vidt angår indregning af tab ved værdiforringelse.
- ...

DEFINITIONER

...

9. ...

Definitioner vedrørende indregning og måling

...

Den *effektive rentemetode* er en metode til beregning af finansielle aktivers eller finansielle forpligtelsers (eller grupper af finansielle aktivers eller finansielle forpligtelsers) amortiserede kostpris, samt allokering af renteindtægter eller renteomkostninger over den relevante periode. Den effektive rente er den rente, som nøjagtigt diskonterer forventede fremtidige ind- og udbetalinger i det finansielle instruments forventede løbetid, eller eventuelt en kortere periode, til det finansielle aktivs eller den finansielle forpligtelses regnskabsmæssige nettoværdi. Ved beregning af den effektive rente skal virksomheden foretage et skøn over pengestrømme under hensyntagen til alle kontraktlige vilkår for det finansielle instrument (eksempelvis førtidig indfrielse, call-optioner og lignende optioner), men ikke til fremtidige kredittab. Beregningen skal medtage alle gebyrer og rentetillæg m.v. kontrahenterne imellem, som udgør en integreret del af den effektive rente (jf. afsnit AG8A–AG8B), transaktionsomkostninger samt anden over- eller underkurs. Der er en formodning om, at der kan foretages et pålideligt skøn over pengestrømme og forventet løbetid for en gruppe af ensartede finansielle instrumenter. I de sjældne tilfælde, hvor det ikke er muligt at foretage et pålideligt skøn over pengestrømme eller forventet løbetid for et finansielt instrument (eller en gruppe af finansielle instrumenter), skal virksomheden imidlertid anvende de kontraktlige pengestrømme i hele kontraktperioden for det finansielle instrument (eller grupper af finansielle instrumenter).

Ophør af indregning er fjernelsen af et tidligere indregnet finansielt aktiv eller en finansiell forpligtelse fra virksomhedens opgørelse af finansiell stilling.

Udbytte er udlodning af overskud til ejere af kapitalandele i forhold til deres andel af en bestemt aktieklasse.

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.)

...

Første måling af finansielle aktiver og forpligtelser

43. Når et finansielt aktiv eller en finansiell forpligtelse indregnes første gang, skal virksomheden måle aktivet eller forpligtelsen til dagsværdi plus — i tilfælde af et finansielt aktiv eller en finansiell forpligtelse, som ikke er indregnet til dagsværdi gennem resultatet — transaktionsomkostninger, som kan henføres direkte til erhvervelsen eller udstedelsen af det finansielle aktiv eller den finansielle forpligtelse, jf. dog afsnit 44A for så vidt angår tilgodehavender fra salg.

...

- 44A Uanset kravet i afsnit 43 skal en virksomhed ved første indregning måle tilgodehavender fra salg, der ikke har et væsentligt finansieringselement (bestemt i overensstemmelse med IFRS 15), til deres transaktionspris (som defineret i IFRS 15).

...

Efterfølgende måling af finansielle forpligtelser

47. Efter første indregning skal en virksomhed måle alle finansielle forpligtelser til amortiseret kostpris ved anvendelse af den effektive rentemetode bortset fra:
- a) ...
 - c) finansielle garantikontrakter, som defineret i afsnit 9. Efter første indregning skal udsteder af en sådan kontrakt (medmindre afsnit 47, litra a) eller b), finder anvendelse) måle kontrakten til den højeste værdi af:
 - i) det beløb, der er opgjort i overensstemmelse med IAS 37, og

- ii) det oprindeligt indregnede beløb (jf. afsnit 43) med fradrag af eventuelle akkumulerede indtægter, der er indregnet i overensstemmelse med principperne i IFRS 15
- d) tilsagn om at yde et lån til en rentesats, der er under markedsrenten. Efter første indregning skal udsteder af et sådant tilsagn (medmindre afsnit 47, litra a)), finder anvendelse) måle tilsagnet til den højeste værdi af:
 - i) det beløb, der er opgjort i overensstemmelse med IAS 37, og
 - ii) det oprindeligt indregnede beløb (jf. afsnit 43) med fradrag af eventuelle akkumulerede indtægter, der er indregnet i overensstemmelse med principperne i IFRS 15.

Finansielle forpligtelser, der klassificeres som sikrede poster, er underlagt de i afsnit 89-102 nævnte krav til regnskabsmæssig sikring.

...

Gevinster og tab

55. Gevinster eller tab hidrørende fra ændringer i dagsværdien af finansielle aktiver eller finansielle forpligtelser, som ikke indgår i et sikringsforhold (jf. afsnit 89-102), skal indregnes som følger.
- a) ...
 - b) Gevinster eller tab hidrørende fra finansielle aktiver disponible for salg skal indregnes i øvrig totalindkomst, bortset fra tab ved værdiforringelse (jf. afsnit 67-70) og valutakursgevinster og -tab (jf. appendiks A, afsnit AG83), indtil der sker ophør af indregning af det finansielle aktiv. Herefter skal de akkumulerede gevinster eller tab, som tidligere er indregnet i øvrig totalindkomst, omklassificeres fra egenkapitalen til resultatet som en omklassifikationsregulering (jf. IAS 1 *Præsentation af årsregnskaber* (ajourført i 2007)). Rente beregnet ved anvendelse af den effektive rentemetode (jf. afsnit 9) skal imidlertid indregnes i resultatet. Udbytte på et egenkapitalinstrument, der er disponibelt for salg, indregnes i resultatet i overensstemmelse med afsnit 55A.
- 55A Udbytte indregnes kun i resultatet, når:
- a) virksomhedens ret til at modtage udbyttet er fastlagt
 - b) det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med udbyttet vil tilgå virksomheden, og
 - c) udbyttets størrelse kan måles pålideligt.

...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANG

...

- 103T. IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 og AG48 og tilføjelse af afsnit 2A, 44A, 55A og AG8A-AG8C. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

I appendikset ændres afsnit AG4 og AG48, og afsnit AG8A-AG8C tilføjes.

ANVENDELSESOMRÅDE (AFSNIT 2-7)

...

- AG4 Finansielle garantikontrakter kan antage forskellige juridiske former, såsom en garanti, visse typer remburs, en kreditmisligholdelseskontrakt eller en forsikringskontrakt. Den regnskabsmæssige behandling afhænger ikke af kontraktens juridiske form. Følgende er eksempler på korrekt behandling (jf. afsnit 2, litra e)):
- a) ... eller når metoden for fortsat engagement finder anvendelse):
 - i) det beløb, der er opgjort i overensstemmelse med IAS 37, og
 - ii) det oprindeligt indregnede beløb med fradrag af eventuelle akkumulerede indtægter, der er indregnet i overensstemmelse med principperne i IFRS 15 (jf. afsnit 47, litra c)).

b) ...

c) Hvis en finansiel garantikontrakt blev udstedt i forbindelse med salg af varer, skal udsteder anvende IFRS 15 til at vurdere, hvornår omsætningen fra garantien og fra salg af varer skal indregnes.

...

Effektiv rente

...

AG8A Ved anvendelse af den effektive rentemetode skal en virksomhed medtage gebyrer, som udgør en integreret del af den effektive rente for et finansielt instrument. Beskrivelsen af gebyrer for finansielle tjenesteydelser afspejler ikke nødvendigvis arten af og indholdet i de leverede tjenesteydelser. Gebyrer, som udgør en integreret del af den effektive rente for et finansielt instrument, behandles som en justering af den effektive rente, medmindre det finansielle instrument måles til dagsværdien, hvor ændringen i dagsværdien indregnes i resultatet. I så fald indregnes gebyrerne som omsætning, når instrumentet indregnes første gang.

AG8B Gebyrer, som udgør en integreret del af den effektive rente for et finansielt instrument, omfatter bl.a.:

a) Oprettelsesgebyrer, der modtages af virksomheden i forbindelse med oprettelsen eller erhvervelsen af et finansielt aktiv. Sådanne gebyrer kan omfatte godtgørelse for aktiviteter som f.eks. vurdering af låntagerens finansielle stilling, vurdering og registrering af garantier, sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed, forhandlinger om vilkårene for instrumentet, udarbejdelse og behandling af dokumenter og afslutning af transaktionen. Disse gebyrer er en integreret del af etableringen af et engagement i det resulterende finansielle instrument.

b) Tilsagnsprovisioner, som virksomheden modtager for at oprette et lån, når lånetilsagnet falder uden for denne standards anvendelsesområde, og det er sandsynligt, at virksomheden vil indgå en bestemt låneaf tale. Disse provisioner betragtes som en godtgørelse for et løbende engagement med hensyn til erhvervelsen af et finansielt instrument. Hvis tilsagnet udløber, uden at virksomheden yder lånet, indregnes provisionen som omsætning ved udløbet.

c) Oprettelsesgebyrer, der modtages ved udstedelse af finansielle forpligtelser, der måles til amortiseret kostpris. Disse gebyrer er en integreret del af etableringen af et engagementet i den resulterende finansielle forpligtelse. En virksomhed skal sondre mellem på den ene side gebyrer og omkostninger, der er en integreret del af den effektive rente for den finansielle forpligtelse, og på den anden side oprettelsesgebyrer og transaktionsomkostninger vedrørende retten til at levere tjenesteydelser, f.eks. porteføljeforvaltning.

AG8C Gebyrer, som ikke er en integreret del af den effektive rente for et finansielt instrument, og som regnskabsmæssigt behandles i overensstemmelse med IFRS 15, omfatter bl.a.:

a) gebyrer for servicering af et lån

b) tilsagnsprovisioner for at oprette et lån, når lånetilsagnet falder uden for denne standards anvendelsesområde, og det er usandsynligt, at der vil blive indgået en bestemt låneaf tale, og

c) gebyrer for syndikering af lån, som en virksomhed, der etablerer et lån og ikke selv beholder noget af lånepakken (eller beholder en del til samme effektive rente for en sammenlignelig risiko som de andre deltagere), modtager.

...

Fortsat engagement i overdragne aktiver

AG48 Følgende er eksempler på, hvordan en virksomhed måler et overdraget aktiv og den tilknyttede forpligtelse i henhold til afsnit 30.

Alle aktiver

- a) Hvis virksomheden har ydet en garanti om betaling for tab ved misligholdelse på et overdraget aktiv, som forhindrer, at indregningen af det overdragne aktiv ophører i forhold til det fortsatte engagement, måles det overdragne aktiv på overdragelsestidspunktet til det laveste af i) aktivets regnskabsmæssige værdi og ii) den maksimale beløbsmæssige størrelse af det ved overdragelsen modtagne vederlag, som virksomheden kan kræves at betale tilbage (»garantibeløbet«). Den tilknyttede forpligtelse måles første gang til garantibeløbet plus garantiens dagsværdi (som normalt er det modtagne vederlag for garantien). Garantiens oprindelige dagsværdi indregnes efterfølgende i resultatet, når (eller efterhånden som) forpligtelsen opfyldes (i overensstemmelse med principperne i IFRS 15) og aktivets regnskabsmæssige værdi reduceres af eventuelle tab ved værdiforringelse.

...

IAS 40 Investeringsejendomme

Afsnit 9, 67 og 70 ændres, og afsnit 85E tilføjes.

KLASSIFICERING AF EJENDOMME SOM INVESTERINGSEJENDOMME ELLER DOMICILEJENDOMME

...

9. Følgende er eksempler på ejendomme, som ikke er investeringsejendomme, og som derfor ligger uden for denne standards anvendelsesområde:
- a) ...
- b) [ophævet]
- c) ...

AFHÆNDELSER

...

67. En investeringsejendom kan afhændes ved salg eller indgåelse af en finansiel leasingkontrakt. Tidspunktet for afhændelse af en investeringsejendom er det tidspunkt, hvor modtageren opnår kontrol over investeringsejendommen i overensstemmelse med kravene vedrørende vurdering af, hvornår en leveringsforpligtelse er opfyldt, i IFRS 15. IAS 17 finder anvendelse på afhændelser ved indgåelse af en finansiel leasingkontrakt og ved sale-and-leaseback.
- ...
70. Størrelsen af det vederlag, der skal indgå i gevinst eller tab hidrørende fra ophør af indregning af en investeringsejendom, fastsættes i overensstemmelse med kravene vedrørende fastsættelse af transaktionsprisen i afsnit 47–72 i IFRS 15. Efterfølgende ændringer af den skønnede størrelse af det vederlag, der indgår i gevinst eller tab, behandles regnskabsmæssigt i overensstemmelse med kravene vedrørende ændringer i transaktionsprisen i IFRS 15.

...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 85E IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnit 3, litra b), og afsnit 9, 67 og 70. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

IFRIC 12 Koncessionsaftaler

Efter overskriften »Referencer« udgår referencen til IAS 11 *Entreprisekontrakter* og IAS 18 *Omsætning*, og der tilføjes en reference til IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*. Afsnit 13–15, 18–20 og 27 ændres, og afsnit 28D tilføjes.

Indregning og måling af aftalevederlag

...

13. Operatøren skal indregne og måle omsætningen i overensstemmelse med IFRS 15 for de tjenesteydelser, han leverer. Den efterfølgende regnskabsmæssige behandling afgøres af vederlagets art. Der redegøres nærmere for den efterfølgende regnskabsmæssige behandling af vederlag modtaget som et finansielt aktiv og som et immaterielt aktiv i nedenstående afsnit 23–26.

Anlægs- eller opgraderingstjenester

14. Operatøren skal regnskabsmæssigt behandle anlægs- eller opgraderingstjenester i overensstemmelse med IFRS 15.

Vederlag fra koncessionsgiver til operatør

15. Hvis operatøren leverer anlægs- eller opgraderingstjenester, skal det af operatøren modtagne eller tilgodehavende vederlag indregnes i overensstemmelse med IFRS 15. Vederlaget kan være ret til:

a) ...

...

18. Hvis operatøren får anlægstjenesterne betalt delvis i et finansielt aktiv og delvis i et immaterielt aktiv, er det nødvendigt regnskabsmæssigt at behandle hvert element af operatørens vederlag separat. Det modtagne eller tilgodehavende vederlag for begge elementer skal indregnes første gang i overensstemmelse med IFRS 15.
19. Arten af det vederlag, koncessionsgiver giver operatøren, skal afgøres under henvisning til kontraktbetingelserne og en relevant kontraktret, når en sådan findes. Den efterfølgende regnskabsmæssige behandling afgøres af vederlagets art, jf. afsnit 23–26. Begge typer vederlag klassificeres dog som et kontraktligt aktiv i anlægs- eller opgraderingsperioden i overensstemmelse med IFRS 15.

Driftstjenester

20. Operatøren skal regnskabsmæssigt behandle driftstjenester i overensstemmelse med IFRS 15.

...

Elementer, som koncessionsgiver stiller til rådighed for operatøren

27. I overensstemmelse med afsnit 11 skal infrastrukturelementer, hvortil operatøren får adgang af koncessionsgiver ifølge koncessionsaftalen, ikke indregnes som operatørens materielle anlægsaktiver. Koncessionsgiver kan også stille andre elementer til rådighed for operatøren, som operatøren kan beholde eller behandle efter ønske. Hvis sådanne aktiver udgør en del af det vederlag, som koncessionsgiver skal betale for tjenesteydelserne, er de ikke offentlige tilskud som defineret i IAS 20. I stedet behandles de regnskabsmæssigt som en del af transaktionsprisen som defineret i IFRS 15.

...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

- 28D IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnittet med referencer og afsnit 13–15, 18–20 og 27. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

SIC-27 Vurdering af indholdet af transaktioner, som har juridisk form af en leasingkontrakt

Efter overskriften »Henvvisninger« udgår henvisningen til IAS 11 *Entreprisekontrakter* og IAS 18 *Omsætning*, og der tilføjes en henvisning til IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*. Afsnit 8 og afsnittet efter »Ikrafttrædelsestidspunkt« ændres.

KONSENSUS

...

8. Kravene i IAS 15 finder anvendelse på forholdene for den enkelte ordning, når det fastlægges, hvorvidt et honorar skal indregnes som indtægt for en virksomhed. Faktorer såsom, om virksomheden fortsat har et engagement i form af fremtidige forpligtelser, som virksomheden skal opfylde for at modtage honoraret, om virksomheden har bibeholdt risici, vilkårene for eventuelle garantiordninger samt risikoen for, at honoraret vil skulle tilbagebetales, skal tages i betragtning. Følgende er eksempler på forhold, som hver især indikerer, at det er uhensigtsmæssigt, at virksomheden indregner hele honoraret som indtægt ved modtagelsen, hvis dette er ved ordningens indgåelse:
- a) ...

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*, udstedt i maj 2014, medførte ændring af afsnittet med henvisninger og afsnit 8. En virksomhed skal anvende disse ændringer, når den anvender IFRS 15.

SIC 32 Immaterielle aktiver — Omkostninger ved udvikling af websider

Efter overskriften »Henvisninger« udgår henvisningen til IAS 11 *Entreprisekontrakter*, og der tilføjes en henvisning til IFRS 15 *Omsætning fra kontrakter med kunder*. Afsnittet efter »Ikrafttrædelsestidspunkt« ændres.

IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

IAS 1 (ajourført 2007) ændrede den terminologi, der anvendes i IFRS-standarderne. Desuden blev afsnit 5 ændret. Virksomheden skal anvende disse ændringer på regnskabsår, som begynder 1. januar 2009 eller derefter. Hvis en virksomhed anvender IAS 1 (ajourført 2007) for et tidligere regnskabsår, skal ændringerne anvendes for dette tidligere regnskabsår.

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