

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

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde,

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

ud fra følgende betragtninger:

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

VEDTAGET DENNE FORORDNING:

*Artikel 1*I bilaget til forordning (EF) nr. 1126/2008 ændres den internationale regnskabsstandard IFRS 15 (*Omsætning fra kontrakter med kunder*) som angivet i bilaget til nærværende forordning.*Artikel 2*

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

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

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

Udfærdiget i Bruxelles, den 31. oktober 2017.

*På Kommissionens vegne*

Jean-Claude JUNCKER

*Formand*

---

## BILAG

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

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

**Særskilte varer eller tjenesteydelser**

26. Afhængigt af kontrakten kan aftalte varer eller tjenesteydelser omfatte, men er ikke begrænset til, følgende:

- a) salg af varer, som en virksomhed har fremstillet (eksempelvis en producents varebeholdning)
- b) videresalg af varer, som en virksomhed har erhvervet (eksempelvis en detailhandlers varer)
- c) videresalg af rettigheder til varer eller tjenesteydelser, som en virksomhed har erhvervet (eksempelvis videresalg af en billet gennem en virksomhed, som er principal, som beskrevet i afsnit B34–B38)
- d) udførelse af en eller flere kontraktligt aftalte opgaver for en kunde
- e) levering af en tjenesteydelse bestående i at være parat til at levere varer eller tjenesteydelser (eksempelvis uspecificerede software-opdateringer, som leveres, når og hvis de er tilgængelige) eller i at gøre varer eller tjenesteydelser tilgængelige for en kunde til brug, når og hvis kunden ønsker det
- f) levering af en tjenesteydelse bestående i at sørge for, at en anden part overdrager varer eller tjenesteydelser til en kunde (for eksempel at handle som agent for en anden part som beskrevet i afsnit B34–B38)
- g) tildeling af rettigheder til fremtidig levering af varer eller tjenesteydelser, som en kunde kan videresælge eller levere til sin kunde (f.eks. hvis en virksomhed, som sælger et produkt til en detailhandler, ifølge aftalen skal overdrage en yderligere vare eller tjenesteydelse til en person, som køber produktet af detailhandleren)
- h) opførelse, fremstilling eller om- eller tilbygning af et aktiv på vegne af en kunde
- i) tildeling af licenser (jf. afsnit B52–B63B) og
- j) tildeling af optioner på at erhverve yderligere varer eller tjenesteydelser (såfremt nævnte optioner giver kunden en materiel ret som beskrevet i afsnit B39–B43).

27. En vare eller en tjenesteydelse, som der er indgået aftale om med en kunde, er af særskilt karakter, hvis begge de følgende kriterier er opfyldt:

- a) kunden kan drage fordel af varen eller tjenesteydelsen alene eller sammen med andre ressourcer, som er umiddelbart tilgængelige for kunden (dvs. varen eller tjenesteydelsen har særskilt karakter), og
- b) virksomhedens løfte om at overdrage varen eller tjenesten til kunden kan identificeres separat fra andre løfter i kontrakten (dvs., at løftet om at overdrage varen eller tjenesteydelsen er særskilt inden for rammerne af kontrakten).

28. En kunde kan drage fordel af en vare eller en tjenesteydelse i henhold til afsnit 27, litra a), hvis varen eller tjenesteydelsen kan anvendes, forbruges eller sælges for et beløb, som overstiger scrapværdien, eller på anden måde besiddes med økonomisk fordel til følge. For nogle varer eller tjenesteydelser gælder det, at en kunde kan drage fordel af varen eller tjenesteydelsen alene. For andre varer eller tjenesteydelser gælder det, at en kunde kun kan drage fordel af varen eller tjenesteydelsen sammen med andre umiddelbart tilgængelige ressourcer. En umiddelbart tilgængelig ressource er en vare eller en tjenesteydelse, som sælges separat (af virksomheden eller en anden virksomhed), eller en ressource, som kunden allerede har modtaget fra virksomheden (herunder varer eller tjenesteydelser, som virksomheden allerede har overdraget til kunden i henhold til kontrakten) eller på grundlag af andre transaktioner eller begivenheder. Forskellige forhold kan tjene som grundlag for at antage, at kunden kan drage fordel af en vare eller en tjenesteydelse alene eller sammen med andre umiddelbart tilgængelige ressourcer. For eksempel kan den omstændighed, at virksomheden regelmæssigt sælger en vare eller en tjenesteydelse separat, være en indikator for, at en kunde kan drage fordel af varen eller tjenesteydelsen alene eller sammen med andre umiddelbart tilgængelige ressourcer.

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

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

## Appendiks B

### Anvendelsesvejledning

...

B1 Denne anvendelsesvejledning er opdelt i følgende kategorier:

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

### Principal-agent-betragtninger

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

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

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

...

### Licenser

- B52 En licens giver en kunde ret til at udnytte en virksomheds intellektuelle ejendom. Licenser til intellektuel ejendom kan omfatte, men er ikke begrænset til, licenser til følgende:
- 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 (eller licenser) også afgive løfte om at overdrage kunden andre varer eller tjenesteydelser. Disse løfter kan fremgå eksplicit af kontrakten eller følge af en virksomheds almindelige forretningspraksis, offentliggjorte politik eller specifikke erklæringer (jf. afsnit 24). Når en kontrakt med en kunde indbefatter et løfte om at tildele en licens (eller licenser) ud over andre aftalte varer eller tjenesteydelser, skal en virksomhed, som det er tilfældet med andre kontrakter, anvende afsnit 22–30 for at identificere hver af leveringsforpligtelserne i kontrakten.
- B54 Hvis løftet om at tildele en licens ikke er klart adskilt fra andre i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser, jf. afsnit 26–30, skal en virksomhed regnskabsmæssigt behandle løftet om at tildele en licens og de pågældende andre aftalte varer eller tjenesteydelser samlet som en enkelt leveringsforpligtelse. Som eksempler på licenser, som ikke er klart adskilt fra andre i kontrakten aftalte varer eller tjenesteydelser, kan nævnes:
- 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 [Udgår]
- B58 En virksomheds løfte ved tildelingen af en licens består i et løfte om at give adgang 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 og B59A)
  - 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.
- B59A En virksomheds handlinger har i væsentlig grad indflydelse på den intellektuelle ejendom, som kunden har rettigheder til, hvis enten:
- disse handlinger forventes i væsentlig grad at ændre den intellektuelle ejendoms form (eksempelvis udformningen eller indholdet) eller funktion (eksempelvis muligheden for at udføre en bestemt opgave) eller
  - kundens mulighed for at opnå fordel af den intellektuelle ejendom i væsentlig grad er afledt eller afhængig af disse handlinger. F.eks. er fordelen ved et varemærke ofte afledt eller afhængig af virksomhedens løbende bestræbelser på at understøtte eller vedligeholde den intellektuelle ejendoms værdi.
- På samme måde gælder det, at hvis den intellektuelle ejendom, som kunden har rettigheder til, har en væsentlig selvstændig funktion, er en væsentlig del af fordelen ved den pågældende intellektuelle ejendom afledt af denne funktion. Kundens mulighed for at opnå fordel af denne intellektuelle ejendom vil følgelig ikke i væsentlig grad blive påvirket af virksomhedens handlinger, medmindre disse handlinger i væsentlig grad ændrer den intellektuelle ejendoms form eller funktion. De former for intellektuel ejendom, som ofte har en væsentlig selvstændig funktion, omfatter software, biologiske forbindelser eller lægemiddelformler samt medieprodukter (eksempelvis film, fjernsynsshow og musikoptagelser).
- B60 Hvis kriterierne i afsnit B58 er opfyldt, skal en virksomhed regnskabsmæssigt behandle løftet om at tildele en licens som en leveringsforpligtelse, der opfyldes over tid, fordi kunden samtidig modtager og forbruger fordelene ved virksomhedens ydelser i form af adgang til dens intellektuelle ejendom, i takt med at virksomheden præsterer ydelserne (jf. afsnit 35, litra a)). En virksomhed skal anvende afsnit 39–45 for at vælge en egnet metode til at måle sine fremskridt hen imod fuldstændig opfyldelse af leveringsforpligtelsen til at give adgang.
- B61 Hvis kriterierne i afsnit B58 ikke er opfyldt, består en virksomheds løfte i at give ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom, som denne intellektuelle ejendom forefindes (hvad angår form og funktion) på det tidspunkt, hvor licensen tildeles kunden. Det betyder, at kunden kan anvise brugen af, og opnå i det væsentlige samtlige resterende fordele af, licensen på det tidspunkt, hvor licensen overgår. En virksomhed skal regnskabsmæssigt behandle løftet om at give ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom som en leveringsforpligtelse, der opfyldes på et bestemt tidspunkt. En virksomhed skal anvende afsnit 38 for at bestemme det tidspunkt, hvor licensen overgår til kunden. Omsætning kan imidlertid ikke indregnes for en licens, som giver ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom, før begyndelsen af den periode, i hvilken kunden kan anvende og drage fordel af licensen. Hvis en softwarelicensperiode f.eks. begynder, før en virksomhed leverer kunden en kode (eller på anden måde stiller den til rådighed for kunden), som giver kunden mulighed for umiddelbart at anvende softwaren, skal virksomheden ikke indregne omsætning, før koden er blevet leveret (eller på anden måde stillet til rådighed).

- B62 En virksomhed skal se bort fra følgende faktorer ved vurderingen af, hvorvidt en licens giver adgangsret til virksomhedens intellektuelle ejendom eller en ret til at anvende virksomhedens intellektuelle ejendom:
- 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 overdragne licens opfylder specifikationerne for den i kontrakten aftalte licens.

#### **Salgsbaserede eller brugsbaserede royalties**

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

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

#### IKRAFTTRÆDELSESTIDSPUNKT

...

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

#### OVERGANG

- C2 For så vidt angår overgangsbestemmelserne i afsnit C3–C8A gælder følgende:
- datoen for førstegangsansværelsen 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 regnskab 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 førstegangsansværelsen, jf. afsnit C7–C8.

...



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