

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EU) 2016/1905**av den 22 september 2016****om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 vad gäller International Financial Reporting Standard 15****(Text av betydelse för EES)**

EUROPEISKA KOMMISSIONEN HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,

med beaktande av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ⁽¹⁾, särskilt artikel 3.1, och

av följande skäl:

- (1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 ⁽²⁾ antogs vissa internationella standarder och tolkningar som förelåg per den 15 oktober 2008.
- (2) I maj 2014 utfärdade International Accounting Standards Board (IASB) en ny International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 med titeln *Intäkter från avtal med kunder*. Denna standard syftar till att förbättra den finansiella intäktsrapporteringen och förbättra jämförbarheten globalt för raden totala intäkter i finansiella rapporter.
- (3) I september 2015 utfärdade IASB en ändring till IFRS 15 som skjuter upp ikraftträdandet från den 1 januari 2017 till den 1 januari 2018.
- (4) IFRS 15 innehåller vissa hänvisningar till IFRS 9 som i nuläget inte kan tillämpas, eftersom IFRS 9 ännu inte har antagits av unionen. Därför bör varje hänvisning till IFRS 9 i bilagan till denna förordning läsas som en hänvisning till International Accounting Standard (IAS) 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.
- (5) Antagande av IFRS 15 kräver följdändringar i IFRS 1, 3 och 4, IAS 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 och 40, tolkning från IFRS Interpretations Committee (IFRIC) 12, tolkning från Standing Interpretations Committee (SIC) 27 och SIC 32 för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder. Dessutom får det till följd att IAS 11 och 18, IFRIC 13, IFRIC 15 och IFRIC 18 samt i SIC 31 dras tillbaka.
- (6) Efrag (European Financial Reporting Advisory Group) bekräftar att ändringarna i IFRS 15 uppfyller de kriterier för antagande som anges i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002.
- (7) Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför ändras i enlighet med detta.
- (8) Åtgärderna i denna förordning överensstämmer med yttrandet från föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

⁽¹⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.⁽²⁾ Kommissionens förordning (EG) nr 1126/2008 av den 3 november 2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 (EUT L 320, 29.11.2008, s. 1).

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

1. Bilagan till förordning (EG) nr 1126/2008 ska ändras på följande sätt:
 - a) International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Intäkter från avtal med kunder* ska ändras på det sätt som anges i bilagan till denna förordning.
 - b) IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, IFRS 3 *Rörelseförvärv*, IFRS 4 *Försäkringsavtal*, International Accounting Standard (IAS) 1 *Utformning av finansiella rapporter*, IAS 2 *Varulager*, IAS 12 *Inkomstskatter*, IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*, IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*, IAS 34 *Delårsrapportering*, IAS 36 *Nedskrivningar*, IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*, IAS 38 *Immateriella tillgångar*, IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*, tolkning från IFRS Interpretations Committee IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster*, tolkning från Standing Interpretations Committee (SIC) 27 *Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal*, SIC 32 *Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats*, ska ändras i överensstämmelse med IFRS 15 i enlighet med bilagan till denna förordning;
 - c) IAS 11 *Entreprenadavtal*, IAS 18 *Intäkter*, IFRIC 13 *Kundlojalitetsprogram*, IFRIC 15 *Avtal om uppförande av fastighet* och IFRIC 18 *Överföringar av tillgångar från kunder* och SIC-31 *Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster* ska ersättas i överensstämmelse med IFRS 15 i enlighet med bilagan till denna förordning.
2. Varje hänvisning till IFRS 9 i bilagan till denna förordning ska läsas som en hänvisning till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

Artikel 2

Alla företag ska tillämpa de ändringar som avses i artikel 1.1 senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds från och med den 1 januari 2018.

Artikel 3

Denna förordning träder i kraft den tjugonde dagen efter det att den har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

Utfärdad i Bryssel den 22 september 2016.

På kommissionens vägnar
Jean-Claude JUNCKER
Ordförande

BILAGA

International Financial Reporting Standard 15

Intäkter från avtal med kunder

International Financial Reporting Standard 15***Intäkter från avtal med kunder***

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att fastställa de principer som ett företag ska tillämpa för att redovisa användbar information för användare av finansiella rapporter om *intäkters* karaktär, storlek och tidpunkt samt osäkerhet och kassaflöden som härrör från ett *avtal med en kund*.

Uppfylla syftet

2. För att uppfylla syftet i punkt 1 är grundprincipen för denna standard att ett företag ska redovisa intäkter för att beskriva överföringen av utlovade varor eller tjänster till kunder till ett belopp som speglar den ersättning som företaget förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot dessa varor eller tjänster.
3. Ett företag ska beakta villkoren i avtalet och alla relevanta fakta och omständigheter vid tillämpningen av denna standard. Ett företag ska tillämpa denna standard konsekvent, inklusive användningen av möjliga praktiska utvägar, på avtal med liknande egenskaper och under liknande omständigheter.
4. Denna standard specificerar redovisning av ett individuellt avtal med en kund. Som praktisk lösning kan ett företag dock tillämpa denna standard på en portfölj med avtal (eller *prestationsåtaganden*) med liknande egenskaper om företaget rimligen förväntar sig att effekten på de finansiella rapporterna av att tillämpa denna standard på portföljen inte väsentligt skulle skilja sig från att tillämpa denna standard på enskilda avtal (eller *prestationsåtaganden*) i denna portfölj. Vid redovisning av en portfölj ska företaget använda uppskattningar och bedömningar som speglar portföljens storlek och sammansättning.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

5. Ett företag ska tillämpa denna standard på alla avtal med kunder, utom följande:
 - a) Leasingavtal inom tillämpningsområdet för IAS 17 *Leasingavtal*.
 - b) Försäkringsavtal inom tillämpningsområdet för IFRS 4 *Försäkringsavtal*.
 - c) Finansiella instrument och andra avtalsenliga rättigheter eller skyldigheter inom tillämpningsområdet för IFRS 9 *Finansiella instrument*, IFRS 10 *Koncernredovisningar*, IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* och IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*.
 - d) Icke-monetära byten mellan företag i samma bransch för att underlätta försäljning till kunder eller potentiella kunder. Till exempel ska denna standard inte tillämpas på ett avtal mellan två oljeföretag som är överens om byte av olja för att tillgodose efterfrågan från sina kunder på olika specificerade platser under en viss tid.
6. Ett företag ska endast tillämpa denna standard på ett avtal (annat än de avtal som anges i punkt 5) om avtalets motpart är en kund. En kund är en part som har ingått avtal med ett företag att erhålla varor eller tjänster som alstrats av företagets ordinarie verksamhet i utbyte mot ersättning. En motpart i avtalet skulle inte vara en kund om till exempel motparten har ingått avtal med företaget om att delta i en verksamhet eller process där parterna delar de risker och fördelar som följer av verksamheten eller processen (t.ex. utveckling av en tillgång i ett samarbetsarrangemang) snarare än att erhålla produkten av företagets ordinarie verksamhet.

7. Ett avtal med en kund kan falla delvis inom tillämpningsområdet för denna standard och delvis inom tillämpningsområdet för andra standarder som anges i punkt 5.
 - a) Om andra standarder anger hur en eller flera delar av avtalet ska särskiljas och/eller inledningsvis värderas ska ett företag först tillämpa avskiljnings- och/eller värderingskraven i dessa standarder. Ett företag ska från *transaktionspriset* utesluta den del (eller de delar) av avtalet som inledningsvis värderats i enlighet med andra standarder och ska tillämpa punkterna 73–86 för att allokera det belopp av transaktionspriset som återstår (i förekommande fall) till varje prestationsåtagande inom tillämpningsområdet för denna standard och till andra delar av avtalet som anges i punkt 7 (b).
 - b) Om andra standarder inte specificerar hur en eller flera delar av avtalet ska särskiljas och/eller inledningsvis värderas ska företaget tillämpa denna standard för att särskilja och/eller initialt värdera den delen (eller de delarna) av avtalet.
8. I denna standard specificeras redovisningen av tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal med en kund och av de utgifter som företaget ådrar sig för att fullgöra ett avtal med en kund om dessa utgifter inte faller inom tillämpningsområdet för en annan standard (se punkterna 91–104). Ett företag ska endast tillämpa dessa punkter på de utgifter som det ådragit sig avseende ett avtal med en kund (eller en del av det avtalet) som faller inom tillämpningsområdet för denna standard.

REDOVISNING

Identifiera avtalet

9. Ett företag ska endast redovisa ett avtal med en kund som faller inom tillämpningsområdet för denna standard enbart om samtliga nedanstående kriterier är uppfyllda:
 - a) parterna i avtalet har godkänt avtalet (skriftligen, muntligen eller i enlighet med normal affärspraxis) och har åtagit sig att fullgöra sina respektive skyldigheter,
 - b) företaget kan fastställa varje parts rättigheter när det gäller de varor eller tjänster som ska överföras,
 - c) företaget kan fastställa betalningsvillkoren för de varor eller tjänster som ska överföras,
 - d) avtalet har kommersiell innebörd (dvs. risk, tidpunkt eller belopp för företagets framtida kassaflöden som förväntas förändras till följd av avtalet), och
 - e) det är sannolikt att företaget kommer att erhålla den ersättning som det är berättigat till i utbyte mot de varor eller tjänster som kommer att överföras till kunden. Vid bedömningen av huruvida möjligheten att erhålla ett ersättningsbelopp är sannolik ska ett företag endast ta ställning till kundens förmåga och avsikt att betala detta belopp på förfallodagen. Det ersättningsbelopp som företaget har rätt till kan vara lägre än det pris som anges i avtalet om ersättningen är rörlig, eftersom företaget kan erbjuda kunden en rabatt (se punkt 52).
10. Ett avtal är en överenskommelse mellan två eller flera parter som skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter. Verkställighet av rättigheter och skyldigheter i ett avtal är en rättsfråga. Avtal kan vara skriftliga, muntliga eller underförstådda enligt ett företags normala affärspraxis. Metoderna och processerna för att upprätta avtal med kunder varierar mellan jurisdiktioner, branscher och företag. De kan dessutom variera inom ett företag (de kan till exempel bero på typen av kund eller karaktären på de utlovade varorna eller tjänsterna). Ett företag ska beakta dessa metoder och processer vid bestämmande av om och när ett avtal med en kund skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter.
11. Vissa avtal med kunder kan vara utan tidsbegränsning och kan upphävas eller ändras av någon av parterna när som helst. Andra avtal kan förnyas automatiskt med jämna mellanrum, vilket anges i avtalet. Ett företag ska tillämpa denna standard på avtalets löptid (dvs. avtalsperioden), under vilken avtalsparterna har aktuella verkställbara rättigheter och skyldigheter.

12. Vid tillämpning av denna standard föreligger inget avtal om varje part i avtalet har en ensidig rätt att säga upp ett ej uppfyllt avtal utan att kompensera den andra parten (eller parterna). Ett avtal är ej uppfyllt om båda följande kriterier är uppfyllda:
 - a) företaget har ännu inte överfört några utlovade varor eller tjänster till kunden, och
 - b) företaget har ännu inte fått, och har ännu inte rätt att erhålla, någon ersättning i utbyte mot utlovade varor eller tjänster.
13. Om ett avtal med en kund uppfyller kriterierna i punkt 9 vid avtalets början ska ett företag inte ompröva dessa kriterier, såvida det inte föreligger en betydande förändring av fakta och omständigheter. Om till exempel en kunds förmåga att betala ersättningen skulle försämrats väsentligt ska företaget göra en ny bedömning av om det är sannolikt att företaget kommer att erhålla den ersättning som företaget har rätt till i utbyte mot återstående varor eller tjänster som ska överföras till kunden.
14. Om ett avtal med en kund inte uppfyller kriterierna i punkt 9 ska företaget fortsätta att bedöma avtalet för att avgöra om kriterierna i punkt 9 uppfylls senare.
15. När ett avtal med en kund inte uppfyller kriterierna i punkt 9 och ett företag erhåller ersättning från kunden ska företaget endast intäktsredovisa den erhållna ersättningen när någon av följande händelser har inträffat:
 - a) företaget har inga återstående skyldigheter att överföra varor eller tjänster till kunden och all, eller praktiskt taget all, utlovad ersättning från kunden har tagits emot av företaget och är inte återbetalbar, eller
 - b) avtalet har sagts upp och den ersättning som erhållits från kunden är inte återbetalbar.
16. Ett företag ska redovisa den ersättning som erhållits från en kund som en skuld till dess att en av händelserna i punkt 15 inträffar eller till dess att kriterierna i punkt 9 har uppfyllts vid en senare tidpunkt (se punkt 14). Beroende på fakta och omständigheter kring avtalet representerar den redovisade skulden företagets skyldighet att antingen överföra varor eller tjänster i framtiden eller att återbetala den erhållna ersättningen. I båda fallen ska skulden värderas till det ersättningsbelopp som erhållits från kunden.

Kombinerade avtal

17. Ett företag ska kombinera två eller flera avtal som ingås samtidigt eller nästan samtidigt med samma kund (eller närstående parter till kunden) och ska redovisa avtalen som ett enda avtal om ett eller flera av följande kriterier är uppfyllda:
 - a) avtalen förhandlas fram som ett paket med ett enda kommersiellt syfte.
 - b) det ersättningsbelopp som ska betalas enligt ett avtal beror på priset eller prestationen i det andra avtalet.
 - c) de varor eller tjänster som utlovas i avtalen (eller vissa varor eller tjänster som utlovas i vart och ett av avtalen) är ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkterna 22–30.

Avtalsändringar

18. En avtalsändring innebär en förändring av omfattning eller pris (eller båda) i ett avtal som har godkänts av avtalsparterna. I vissa branscher och jurisdiktioner kan en avtalsändring beskrivas som en ändringsorder, en variation eller en ändring. En avtalsändring föreligger när avtalsparterna godkänner en ändring som antingen skapar nya eller ändrar befintliga verkställbara rättigheter och skyldigheter för parterna i avtalet. En avtalsändring kan godkännas skriftligen, muntligen eller underförstått enligt normal affärspraxis. Om avtalsparterna inte har godkänt en avtalsändring ska företaget fortsätta att tillämpa denna standard på det befintliga avtalet till dess att avtalsändringen godkänns.

19. En avtalsändring kan föreligga även om parterna i avtalet har en tvist om omfattningen eller priset (eller båda) för ändringen eller om parterna har godkänt en ändring av avtalets omfattning men ännu inte har fastställt motsvarande förändring i priset. Vid bedömningen av om de rättigheter och skyldigheter som skapas eller förändras genom en ändring är verkställbara, ska företaget beakta alla relevanta fakta och omständigheter inklusive villkoren i avtalet och annan bevisning. Om avtalsparterna har godkänt en ändring av avtalets omfattning men ännu inte har fastställt motsvarande förändring i pris ska ett företag uppskatta de förändringar av transaktionspriset som följer av ändringen i enlighet med punkterna 50–54 om uppskattning av rörlig ersättning och punkterna 56–58 om begränsande uppskattningar av rörlig ersättning.
20. Ett företag ska redovisa en avtalsändring som ett separat avtal om båda följande villkor är uppfyllda:
- avtalets omfattning ökar på grund av tillägg av utlovade varor eller tjänster som är distinkta (i enlighet med punkterna 26–30), och
 - priset på avtalet stiger med ett ersättningsbelopp som återspeglar företagets *fristående försäljningspriser* för de ytterligare varor eller tjänster som utlovats och eventuella lämpliga justeringar av detta pris för att återspegla omständigheterna i det särskilda avtalet. Exempelvis kan ett företag justera det fristående försäljningspriset för en ytterligare vara eller tjänst efter en rabatt som kunden får, eftersom det inte är nödvändigt för företaget att bära de försäljningsrelaterade kostnader som det skulle åsamkas vid försäljning av en liknande vara eller tjänst till en ny kund.
21. Om en avtalsändring inte redovisas som ett separat avtal i enlighet med punkt 20 ska ett företag redovisa utlovade varor eller tjänster som ännu inte överförts vid tidpunkten för avtalsändringen (dvs. återstående utlovade varor eller tjänster) på något av följande tillämpliga sätt:
- Ett företag ska redovisa en avtalsändring som om den vore en uppsägning av ett befintligt avtal och inrättande av ett nytt avtal om återstående varor eller tjänster är distinkta i jämförelse med de varor eller tjänster som överförts vid eller före tidpunkten för avtalsändringen. Det ersättningsbelopp som ska tilldelas de återstående prestationsåtagandena (eller de återstående distinkta varorna och tjänsterna i ett enda prestationsåtagande som identifierats i enlighet med punkt 22 b) är summan av
 - den ersättning som utlovats av kunden (inklusive belopp som redan erhållits från kunden) som ingick i uppskattningen av transaktionspriset och som inte hade intäktsredovisats, och
 - den utlovade ersättningen som en del av avtalsändringen.
 - Ett företag ska redovisa avtalsändringen som om den vore en del av det befintliga avtalet om återstående varor och tjänster inte är distinkta och därför utgör en del av ett enda prestationsåtagande som delvis är uppfyllt vid tidpunkten för avtalsändringen. Den inverkan som avtalsändringen har på transaktionspriset och på företagets mått på utförande mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande ska redovisas som en intäktsjustering (antingen som en ökning eller som en minskning av intäkter) vid tidpunkten för avtalsändringen (dvs. justeringen av intäkter görs på en kumulativ catch-up-basis).
 - Om återstående varor och tjänster är en kombination av punkterna (a) och (b) ska företaget redovisa effekten av ändringen på de ouppfyllda (inbegripet delvis uppfyllda) prestationsåtagandena i det ändrade avtalet på ett sätt som är förenligt med målen i denna punkt.

Identifiering av prestationsåtaganden

22. Vid avtalets början ska företaget bedöma de varor eller tjänster som utlovas i ett avtal med en kund och ska identifiera som ett prestationsåtagande varje löfte om att till kunden överföra antingen
- en vara eller tjänst (eller en uppsättning varor eller tjänster) som är distinkt, eller
 - en serie distinkta varor och tjänster som i allt väsentligt är desamma och följer samma mönster för överföring till kunden (se punkt 23).

23. En serie distinkta varor och tjänster har samma mönster för överföring till kunden om båda följande kriterier är uppfyllda:
- varje distinkt vara eller tjänst i den serie som företaget förbinder sig att överföra till kunden skulle uppfylla kriterierna i punkt 35 om att vara ett prestationsåtagande som uppfyllts över tid, och
 - i enlighet med punkterna 39–40 skulle samma metod användas för att mäta företagets mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande om att överföra varje distinkt vara eller tjänst i serien till kunden.

Löften i avtal med kunder

24. Ett avtal med en kund anger generellt sett uttryckligen de varor eller tjänster som ett företag förbinder sig att överföra till en kund. De prestationsåtaganden som anges i ett avtal med en kund får dock inte begränsas till de varor eller tjänster som uttryckligen anges i avtalet. Detta beror på att ett avtal med en kund också kan omfatta löften som är underförstådda enligt ett företags normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller specifika uttalanden om, vid tidpunkten då avtalet ingås, dessa löften skapar en välgrundad förväntan hos kunden om att företaget kommer att överföra en vara eller tjänst till kunden.
25. Prestationsåtaganden omfattar inte aktiviteter som ett företag måste åta sig för att fullgöra ett avtal om inte dessa aktiviteter överförs en vara eller tjänst till en kund. Till exempel kan ett serviceföretag behöva utföra olika administrativa uppgifter för att ingå ett avtal. Utförandet av dessa uppgifter överförs inte en tjänst till kunden när de utförs. Därför är sådan uppstartsaktiviteter inte ett prestationsåtagande.

Distinkta varor och tjänster

26. Beroende på avtalet kan utlovade varor och tjänster omfatta, men är inte begränsade till, följande:
- försäljning av varor som tillverkats av ett företag (t.ex. en tillverkarens varulager),
 - återförsäljning av varor som köpts in av ett företag (t.ex. en detaljhandlares varor),
 - återförsäljning av rättigheter till varor eller tjänster som köpts in av ett företag (t.ex. en biljett som säljs av ett företag som agerar som huvudman, enligt beskrivningen i punkterna B34–B38),
 - utförande av en avtalsenligt överenskommen uppgift (eller avtalsenligt överenskomna uppgifter) åt en kund,
 - tillhandahållande av en tjänst som innebär att stå redo att tillhandahålla varor eller tjänster (t.ex. ospecificerade uppdateringar av programvara som tillhandahålls när och om de finns tillgängliga) eller att tillgängliggöra varor och tjänster för en kund att använda om och när kunden bestämmer sig för att göra det,
 - tillhandahållande av en tjänst som innebär att se till att en annan part överför varor eller tjänster till en kund (till exempel genom att fungera som ombud för en annan part, enligt beskrivningen i punkterna B34–B38),
 - upplåtelse av rättigheter till varor eller tjänster som ska tillhandahållas i framtiden som en kund kan sälja vidare eller tillhandahålla en egen kund (t.ex. ett företag som säljer en produkt till en detaljist förbinder sig att överföra ytterligare en vara eller tjänst till en person som köper produkten från detaljisten),
 - byggnation, tillverkning eller utveckling av en tillgång för en kunds räkning,
 - upplåtelse av tillstånd (se punkterna B52–B63), och
 - upplåtelse av rätter att köpa ytterligare varor eller tjänster (när dessa alternativ förser en kund med en väsentlig rättighet, enligt beskrivningen i punkterna B39–B43).
27. En vara eller tjänst som utlovats till en kund är distinkt om båda följande kriterier är uppfyllda:
- kunden kan dra nytta av varan eller tjänsten separat eller tillsammans med andra resurser som finns tillgängliga för kunden (dvs. varan eller tjänsten är kapabel att vara distinkt), och

- b) företagets löfte att överföra varan eller tjänsten till kunden kan särskiljas från andra löften i avtalet (dvs. varan eller tjänsten är distinkt inom ramen för avtalet).
28. En kund kan dra nytta av en vara eller tjänst i enlighet med punkt 27 (a) om varan eller tjänsten kan användas, konsumeras, säljas till ett belopp som är högre än skrotvärdet eller på annat vis innehas på ett sätt som skapar ekonomiska fördelar. För vissa varor eller tjänster kan en kund dra nytta av en vara eller tjänst separat. För andra varor eller tjänster kan en kund endast dra nytta av varan eller tjänsten tillsammans med andra lättillgängliga resurser. En lättillgänglig resurs är en vara eller tjänst som säljs separat (av företaget eller ett annat företag) eller en resurs som kunden redan har erhållit från företaget (inklusive varor eller tjänster som företaget redan har överfört till kunden enligt avtalet) eller från andra transaktioner eller händelser. Olika faktorer kan tillhandahålla bevis för att kunden kan dra nytta av en vara eller en tjänst, antingen separat eller tillsammans med andra lättillgängliga resurser. Till exempel skulle det faktum att företaget regelbundet säljer en vara eller tjänst separat tyda på att en kund kan dra nytta av varan eller tjänsten separat eller tillsammans med andra lättillgängliga resurser.
29. Faktorer som visar att ett företags löfte om att överföra en vara eller tjänst till en kund kan särskiljas (i enlighet med punkt 27 (b)) innefattar, men är inte begränsade till, följande:
- a) Företaget tillhandahåller inte en betydande tjänst som innebär att en vara eller tjänst integreras med andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet till en paketslösning med varor eller tjänster som utgör den sammanlagda prestationen som kunden har avtalat. Med andra ord använder företaget inte varan eller tjänsten som en insatsvara för att tillverka eller leverera den sammanlagda produktion som anges av kunden.
- b) Varan eller tjänsten ändrar eller anpassar inte väsentligt någon annan vara eller tjänst som utlovas i avtalet.
- c) Varan eller tjänsten är inte starkt beroende av eller nära förbunden med andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet. Till exempel kan det faktum att en kund kan besluta att inte köpa varan eller tjänsten utan att detta avsevärt påverkar andra utlovade varor eller tjänster i avtalet tyda på att varan eller tjänsten inte är starkt beroende av eller nära förbunden med dessa andra utlovade varor eller tjänster.
30. Om en utlovad vara eller tjänst inte är distinkt ska ett företag kombinera den varan eller tjänsten med andra varor eller tjänster till dess att det identifierar ett paket med varor eller tjänster som är distinkta. I vissa fall skulle detta leda till att företaget redovisar samtliga varor eller tjänster som utlovas i ett avtal som ett enda prestationsåtagande.

Uppfyllelse av prestationsåtaganden

31. **Ett företag ska intäktsredovisa när (eller allt eftersom) företaget uppfyller ett prestationsåtagande genom att överföra en utlovad vara eller tjänst (dvs. en tillgång) till en kund. En tillgång överförs när (eller allt eftersom) kunden får kontroll över tillgången.**
32. För varje prestationsåtagande som identifierats i enlighet med punkterna 22–30 ska företaget vid avtalets början fastställa om det uppfyller prestationsåtagandet över tid (i enlighet med punkterna 35–37) eller om det uppfyller prestationsåtagandet vid en viss tidpunkt (i enlighet med punkt 38). Om ett företag inte uppfyller ett prestationsåtagande över tid uppfylls prestationsåtagandet vid en viss tidpunkt.
33. Varor och tjänster är tillgångar, om än endast tillfälligt, när de tas emot och används (som i fallet med många tjänster). Kontroll över en tillgång är förmågan att styra användningen av, och erhålla i stort sett alla återstående fördelar från, tillgången. Kontroll omfattar möjligheten att hindra andra företag från att styra användningen av, och erhålla fördelarna från, en tillgång. Fördelarna med en tillgång är de potentiella kassaflöden (inbetalningar eller besparingar i utbetalningar) som kan erhållas direkt eller indirekt på många sätt, till exempel genom att
- a) använda tillgången för att producera varor eller tillhandahålla tjänster (inklusive offentliga tjänster),
- b) använda tillgången i syfte att öka andra tillgångars värde,

- c) använda tillgången för att reglera skulder eller minska utgifter,
 - d) sälja eller byta tillgången,
 - e) pantsätta tillgången som säkerhet för ett lån, och
 - f) inneha tillgången.
34. Vid utvärderingen av huruvida en kund får kontroll över en tillgång ska företaget beakta eventuella överenskommelser om att återköpa tillgången (se punkterna B64–B76).

Prestationsåtaganden som uppfylls över tid

35. Ett företag överför kontrollen över en vara eller tjänst över tid och uppfyller därmed ett prestationsåtagande och redovisar intäkten över tid om något av följande kriterier är uppfyllda:
- a) Kunden erhåller och förbrukar samtidigt de fördelar som tillhandahålls genom företagets prestation när företaget fullgör ett åtagande (se punkterna B3–B4).
 - b) Företagets prestation skapar eller förbättrar en tillgång (t.ex. pågående arbete) som kunden kontrollerar när tillgången skapas eller förbättras (se punkt B5).
 - c) Företagets prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning för företaget (se punkt 36) och företaget har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato (se punkt 37).
36. En tillgång som skapas av ett företags prestation har inte en alternativ användning för ett företag om företaget antingen är begränsat genom avtal att styra tillgången mot en annan användning under skapandet eller förbättringen av denna tillgång eller om företaget är begränsat i praktiken från att styra tillgången i slutfört tillstånd mot annan användning. Bedömningen av huruvida en tillgång har en alternativ användning för företaget görs vid avtalets början. Efter avtalets början ska ett företag inte uppdatera bedömningen av den alternativa användningen av en tillgång om inte parterna i avtalet godkänner en avtalsändring som faktiskt ändrar prestationsåtagandet. Punkterna B6–B8 innehåller vägledning för bedömningen av huruvida en tillgång har en alternativ användning för ett företag.
37. Ett företag ska beakta villkoren i avtalet, samt all lagstiftning som gäller för avtalet, vid bedömningen av om det har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato i enlighet med punkt 35 c. Rätten till betalning för prestation som uppnåtts till dato behöver inte vara för ett fast belopp. Hela tiden under avtalets löptid måste dock företaget ha rätt till ett belopp som åtminstone kompenserar företaget för prestation som uppnåtts till dato om avtalet sägs upp av kunden eller någon annan part av andra skäl än företagets underlåtenhet att utföra vad som utlovats. Punkterna B9–B13 innehåller vägledning för bedömningen av förekomsten och verkställandet av en rätt till betalning och huruvida ett företags rätt till betalning skulle berättiga att företaget betalas för det prestation som uppnåtts till dato.

Prestationsåtaganden som uppfylls vid en viss tidpunkt

38. Om ett prestationsåtagande inte uppfylls över tid i enlighet med punkterna 35–37 uppfyller ett företag prestationsåtagandet vid en viss tidpunkt. För att fastställa den tidpunkt vid vilken en kund får kontroll över en utlovad tillgång och företaget uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget beakta kraven för kontroll i punkterna 31–34. Dessutom ska ett företag beakta indikatorer för överföringen av kontroll, vilka inbegriper, men är inte begränsade till, följande:
- a) Företaget har en gällande rätt till betalning för tillgången – om en kund för närvarande är skyldig att betala för en tillgång, vilket kan tyda på att kunden har fått möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången i utbyte.
 - b) Kunden har den legala äganderätten till tillgången – legal äganderätt kan indikera vilken avtalspart som har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, en tillgång eller att begränsa åtkomsten för andra företag till dessa fördelar. Följaktligen kan överföringen av legal äganderätt till en tillgång tyda på att kunden har fått kontroll över tillgången. Om ett företag enbart behåller legal äganderätt som skydd mot kundens underlåtenhet att betala skulle dessa rättigheter hos företaget inte hindra att kunden får kontroll över en tillgång.

- c) Företaget har överfört det fysiska innehavet av tillgången – kundens fysiska innehav av en tillgång kan tyda på att kunden har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången eller att begränsa åtkomsten för andra företag till dessa fördelar. Fysiskt innehav behöver dock inte sammanfalla med kontroll över en tillgång. Till exempel kan en kund eller mottagare ha det fysiska innehavet av en tillgång som företaget kontrollerar enligt vissa återköpsavtal och i vissa kommissionsavtal. På samma sätt kan företaget ha det fysiska innehavet av en tillgång som kunden kontrollerar enligt vissa så kallade bill-and-hold-avtal. Punkterna B64–B76, B77–B78 och B79–B82 innehåller vägledning för redovisning av återköpsavtal, kommissionsavtal och bill-and-hold-avtal.
- d) Kunden har de betydande risker och fördelar som är förknippade med ägande av tillgången – överföringen av de betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en tillgång till kunden kan tyda på att kunden har fått möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången. Vid bedömning av de risker och fördelar som är förknippade med ägande av en utlovad tillgång ska ett företag dock utesluta alla risker som ger upphov till ett separat prestationsåtagande, utöver den att överföra tillgången. Exempelvis kan ett företag ha överfört kontrollen av en tillgång till en kund utan att ännu ha uppfyllt ett tillkommande prestationsåtagande om att tillhandahålla underhållstjänster hänförlig till den överförda tillgången.
- e) Kunden har godkänt tillgången – kundens godkännande av en tillgång kan tyda på att den har fått möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången. För att utvärdera effekten av en avtalsenlig klausul om kundgodkännande av när kontrollen över en tillgång överförs ska företaget beakta vägledningen i punkterna B83–B86.

Mätning av förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande

39. För varje prestationsåtagande som uppfylls över tiden i enlighet med punkterna 35–37 ska ett företag redovisa intäkter över tid genom att mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. Målsättningen vid mätning av förlopp är att visa ett företags prestation vid överföring av kontroll över varor eller tjänster enligt vad som utlovats till en kund (dvs. uppfyllande av ett företags prestationsåtagande).
40. Ett företag ska tillämpa en enda metod för att mäta förloppet för varje prestationsåtagande som uppfylls över tid och tillämpa metoden konsekvent på liknande prestationsåtaganden och under liknande omständigheter. Vid utgången av varje rapportperiod ska företaget åter mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande över tid.

Metoder för att mäta förlopp

41. Lämpliga metoder för att mäta förlopp inkluderar indata- och utdatametoder. Punkterna B14–B19 innehåller vägledning om tillämpningen av produktionsmetoder och inputmetoder för att mäta ett företags förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande. Vid fastställandet av en lämplig metod för att mäta förlopp ska företaget beakta vilken typ av vara eller tjänst som företaget lovat att överföra till kunden.
42. Vid tillämpning av en metod för att mäta förlopp ska ett företag utesluta sådana varor eller tjänster där företaget inte överför kontroll till en kund. Omvänt ska ett företag i mätningen inkludera sådana varor eller tjänster där företaget faktiskt överför kontroll till en kund vid uppfyllande av prestationsåtagandet.
43. I takt med att omständigheterna förändras över tid ska ett företag uppdatera sin mätning av förlopp för att spegla eventuella förändringar vad gäller utfallet av prestationsåtagandet. Sådana ändringar av ett företags mätning av förlopp ska redovisas som en ändrad uppskattning i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

Rimliga mätningar av förlopp

44. Ett företag ska endast redovisa intäkter för ett prestationsåtagande som uppfylls över tid om företaget rimligen kan mäta sitt förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. Ett företag skulle inte rimligen kunna mäta sitt förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande om det saknar tillförlitlig information som skulle krävas för att tillämpa en lämplig metod för att mäta förlopp.
45. I vissa fall (t.ex. i ett tidigt skede av ett avtal) kanske ett företag inte rimligen kan mäta utfallet av ett prestationsåtagande, men företaget förväntar sig att få täckning för de utgifter som det ådrar sig för att uppfylla prestationsåtagandet. I dessa fall ska företaget endast redovisa intäkter för de utgifter som ådragits fram till dess att det rimligen kan mäta resultatet av prestationsåtagandet.

VÄRDERING

46. **När (eller allt eftersom) ett prestationsåtagande uppfylls ska ett företag intäktsredovisa det belopp av transaktionspriset (vilket utesluter uppskattningar av rörlig ersättning som är begränsad i enlighet med punkterna 56–58) som fördelas till prestationsåtagandet.**

Fastställa av transaktionspriset

47. **Ett företag ska beakta villkoren i avtalet och sin normala affärspraxis för att fastställa transaktionspriset. Transaktionspriset är den ersättning som ett företag förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot att överföra utlovade varor eller tjänster till en kund, exklusive belopp som tas emot för tredje parts räkning (exempelvis viss försäljningskatter). Den ersättning som utlovats i ett avtal med en kund kan inkludera fasta belopp, rörliga belopp eller båda.**
48. Karaktären på, tidpunkten för och storleken på den ersättning som utlovats av en kund påverkar beräkningen av transaktionspriset. Vid fastställande av transaktionspriset ska ett företag beakta effekterna av samtliga följande:
 - a) rörlig ersättning (se punkterna 50–55 och 59).
 - b) begränsande uppskattningar av rörlig ersättning (se punkterna 56–58).
 - c) förekomsten av en betydande finansieringskomponent i avtalet (se punkterna 60–65).
 - d) ersättning med icke-kontanta medel (se punkterna 66–69).
 - e) ersättning som ska betalas till en kund (se punkterna 70–72).
49. För fastställande av transaktionspriset ska ett företag utgå från att varorna eller tjänsterna kommer att överföras till kunden i enlighet med vad som utlovats det befintliga avtalet och att avtalet inte kommer att sägas upp, förnyas eller ändras.

Rörlig ersättning

50. Om den utlovade ersättningen i ett avtal omfattar ett rörligt belopp ska ett företag uppskatta det ersättningsbelopp som företaget har rätt till i utbyte mot att överföra de utlovade varorna eller tjänsterna till en kund.
51. Ett ersättningsbelopp kan vara rörligt till följd av rabatter, avdrag, returer, krediteringar, prisreduktioner, incitament, prestationsbonusar, viten eller andra liknande poster. Den utlovade ersättningen kan också vara rörlig om ett företags rätt till ersättning är beroende av att en framtida händelse inträffar eller uteblir. Exempelvis skulle ett ersättningsbelopp vara rörligt om antingen en produkt såldes med returrätt eller ett fast belopp utlovas som en prestationsbonus vid uppnåendet av en specificerad milstolpe.
52. Variationen avseende den ersättning som utlovats av en kund kan anges uttryckligen i avtalet. Utöver villkoren i avtalet är den utlovade ersättningen rörlig om någon av följande omständigheter föreligger:
 - a) kunden har en välgrundad förväntan som beror på företagets normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller specifika uttalanden om att företaget kommer att acceptera ett ersättningsbelopp som är lägre än det pris som anges i avtalet. Dvs., det är sannolikt att företaget kommer att erbjuda en prisreduktioner. Beroende på jurisdiktion, bransch eller kund kan detta erbjudande betecknas som en rabatt, ett avdrag, en återbetalning eller en kredit.
 - b) övriga fakta och omständigheter tyder på att företagets avsikt, när avtalet ingås med kunden, är att erbjuda kunden en prisreduktion.

53. Ett företag ska uppskatta ett rörligt ersättningsbelopp med hjälp av någon av följande metoder, beroende på vilken metod som företaget förväntar sig kan förutse det ersättningsbelopp som det kommer att ha rätt till på ett bättre sätt:
- Det förväntade värdet – the förväntade värdet är summan av sannolikhetsbedömda belopp i ett intervall av möjliga ersättningsbelopp. Det förväntade värdet kan vara en lämplig uppskattning av det rörliga ersättningsbeloppet om ett företag har ett stort antal avtal med liknande egenskaper.
 - Det mest sannolika beloppet – the mest sannolika beloppet är det mest sannolika beloppet i ett intervall av möjliga ersättningsbelopp (dvs. det enskilt mest sannolika utfallet av avtalet). Det mest sannolika beloppet kan vara en lämplig uppskattning av det rörliga ersättningsbeloppet om avtalet endast har två möjliga resultat (t.ex. ett företag uppnår en prestationsbonus eller inte).
54. Ett företag ska tillämpa en metod konsekvent i hela avtalet vid uppskattningen av effekten av en osäkerhet i fråga om ett rörligt ersättningsbelopp som företaget kommer att ha rätt till. Dessutom ska ett företag beakta all information (historisk, aktuell och prognostiserad) som rimligen finns tillgänglig för företaget och fastställa ett rimligt antal möjliga ersättningsbelopp. Den information som ett företag använder för att uppskatta ett rörligt ersättningsbelopp bör normalt motsvara den information som företagsledningen använder under offertförfarandet och vid fastställande av priser för utlovade varor eller tjänster.

Återbetalningsskulder

55. Ett företag ska redovisa en återbetalningsskuld om företaget erhåller ersättning från en kund och förväntar sig att återbetala hela eller delar av denna ersättning till kunden. En återbetalningsskuld värderas till det ersättningsbelopp som erhållits (eller kommer att erhållas) som företaget inte förväntar sig att ha rätt till (dvs. belopp som inte ingår i transaktionspriset). Återbetalningsskulden (och motsvarande ändring av transaktionspriset och, därmed, *avtalskulden*) ska uppdateras i slutet av varje rapportperiod för ändrade omständigheter. För att redovisa en återbetalningsskuld i samband med en försäljning med returrätt ska ett företag tillämpa vägledningen i punkterna B20–B27.

Begränsande uppskattningar av rörlig ersättning

56. Ett företag ska i transaktionspriset inkludera en del av eller ett helt rörligt ersättningsbelopp som uppskattats i enlighet med punkt 53 endast i sådan utsträckning att det är mycket sannolikt att en väsentlig återföring av ackumulerade intäkter som redovisas inte uppstår när osäkerheten som förknippas med den rörliga ersättningen därefter upphör.
57. Vid bedömningen av om det är mycket sannolikt att en väsentlig återföring ackumulerade intäkter inte kommer att ske när den osäkerhet som är förknippad med den rörliga ersättningen senare upphör ska företaget beakta både sannolikheten för och omfattningen av en återföring av intäkter. Faktorer som kan öka sannolikheten för eller omfattningen av en återföring av intäkter inbegriper, men är inte begränsade till, följande:
- ersättningsbeloppet är mycket känsligt för faktorer som företaget inte kan påverka. Dessa faktorer kan omfatta volatilitet på en marknad, tredje parters bedömning eller åtgärder, väderförhållanden och en hög risk för inkurans av den utlovade varan eller tjänsten.
 - osäkerheten gällande ersättningsbeloppet förväntas inte upplösas under en lång tid.
 - företagets erfarenhet (eller andra bevis) av liknande typer av avtal är begränsad, eller erfarenheten (eller annan bevisning) har begränsat förutsägbart värde.
 - företaget har som praxis att antingen erbjuda ett brett spektrum av prisreduktioner eller att ändra betalningsvillkoren för liknande avtal under liknande omständigheter.
 - avtalet har ett stort antal och ett brett spektrum av möjliga ersättningsbelopp.
58. Ett företag ska tillämpa punkt B63 för att redovisa ersättning i form av en försäljningsbaserad eller användningsbaserad royalt som utlovas i utbyte mot en licens för immateriell egendom.

Omrövning av rörlig ersättning

59. Vid utgången av varje rapportperiod ska ett företag uppdatera det uppskattade transaktionspriset (inklusive uppdatera sin bedömning av huruvida en uppskattning av rörlig ersättning är begränsad) för att korrekt återge de omständigheter som föreligger vid rapportperiodens slut och förändringarna i omständigheter under rapportperioden. Företaget ska redovisa förändringar i transaktionspriset i enlighet med punkterna 87–90.

Förekomsten av en betydande finansieringskomponent i avtalet

60. Vid fastställande av transaktionspriset ska ett företag justera det utlovade ersättningsbeloppet för effekten av pengars tidsvärde om den betalningstidpunkt som avtalsparterna enats om (uttryckligen eller underförstått) ger kunden eller företaget en betydande finansieringsfördel av överföringen av varor eller tjänster till kunden. Under dessa förhållanden innehåller avtalet en betydande finansieringskomponent. En betydande finansieringskomponent kan föreligga oavsett om finansieringslöftet uttryckligen anges i avtalet eller följer av de betalningsvillkor som avtalsparterna kommit överens om.
61. Målet vid justering av det utlovade ersättningsbeloppet för en betydande finansieringskomponent är för ett företag att redovisa intäkter till ett belopp som speglar det pris som en kund skulle ha betalat för de utlovade varorna eller tjänsterna om kunden hade betalat för dessa varor eller tjänster kontant när (eller allt eftersom) de överförs till kunden (dvs. det kontanta försäljningspriset). Ett företag ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter vid bedömningen av huruvida ett avtal innehåller en finansieringskomponent och huruvida finansieringskomponenten är av betydelse för avtalet, inklusive följande:
- a) den eventuella skillnaden mellan det utlovade ersättningsbeloppet och det kontanta försäljningspriset för de utlovade varorna eller tjänsterna.
 - b) den kombinerade effekten av båda av följande:
 - i) den förväntade tiden mellan den tidpunkt då företaget överför de utlovade varorna eller tjänsterna till kunden och den tidpunkt då kunden betalar för dessa varor eller tjänster, och
 - ii) de rådande räntesatserna på den relevanta marknaden.
62. Utan hinder av bedömningen i punkt 61 har ett avtal med en kund inte någon betydande finansieringskomponent om någon av följande faktorer föreligger:
- a) kunden betalade för varorna eller tjänsterna i förväg och tidpunkten för överföring av dessa varor eller tjänster avgörs av kunden.
 - b) ett betydande belopp av den ersättning som utlovats av kunden är rörligt och beloppet eller tidpunkten för denna ersättning varierar beroende på förekomsten eller frånvaron av en framtida händelse som inte till väsentlig del kontrolleras av kunden eller företaget (exempelvis om ersättningen är en försäljningsbaserad royalty).
 - c) skillnaden mellan den utlovade ersättningen och det kontanta försäljningspriset för en vara eller en tjänst (enligt beskrivningen i punkt 61) uppstår av andra orsaker än tillhandahållande av finansiering till antingen kunden eller företaget, och skillnaden mellan dessa belopp står i proportion till orsaken till skillnaden. Till exempel kan betalningsvillkoren förse företaget eller kunden med skydd mot att den andra parten inte kan fullgöra vissa av eller alla sina skyldigheter enligt avtalet.
63. Som praktisk lösning behöver ett företag inte justera det utlovade ersättningsbeloppet för effekterna av en betydande finansieringskomponent om företaget förväntar sig, vid avtalets ingående, att perioden mellan den tidpunkt då företaget överför en utlovad vara eller tjänst till en kund och den tidpunkt då kunden betalar för varan eller tjänsten kommer att vara ett år eller mindre.
64. För att uppfylla målsättningen i punkt 61 vid justering av det utlovade ersättningsbeloppet för en betydande finansieringskomponent ska företaget använda den diskonteringsfaktor som skulle avspeglas i en separat finansieringstransaktion mellan företaget och dess kund vid avtalets ingående. Denna diskonteringsfaktor speglar kreditkännetecknen hos den part som mottar finansiering i avtalet, liksom eventuella säkerheter som tillhandahålls av kunden eller företaget, inklusive tillgångar som överförs enligt avtalet. Ett företag kan ha möjlighet att fastställa diskonteringsfaktorn genom att identifiera den ränta som diskonterar det nominella beloppet av den utlovade ersättningen till det pris som kunden skulle betala kontant för varorna eller tjänsterna när (eller allt eftersom) de överförs till kunden. Efter avtalets ingående ska ett företag inte uppdatera diskonteringsfaktorn för förändringar i räntesatser eller andra omständigheter (t.ex. en förändring i bedömningen av kundens kreditrisk).

65. Ett företag ska redovisa effekterna av finansiering (ränteintäkter eller räntekostnader) separat från intäkter från avtal med kunder i rapporten över totalresultat. Ränteintäkter eller räntekostnader redovisas endast i den mån som en *avtalsstillgång* (eller fordran) eller en avtalsskuld redovisas vid redovisning av ett avtal med en kund.

Ersättning med icke-kontanta medel

66. För att fastställa transaktionspriset för avtal där en kund utlovar ersättning i annan form än kontanter ska företaget värdera ersättningen med icke-kontanta medel (eller löftet om ersättning med icke-kontanta medel) till verkligt värde.
67. Om ett företag inte rimligen kan uppskatta det verkliga värdet av ersättningen med icke-kontanta medel ska företaget värdera ersättningen indirekt genom hänvisning till det fristående försäljningspriset för de varor eller tjänster som utlovats till kunden (eller typen av kunder) i utbyte mot ersättningen.
68. Det verkliga värdet av ersättningen med icke-kontanta medel kan variera på grund av typen av ersättning (t.ex. en förändring i priset på en aktie som ett företag är berättigad att erhålla från en kund). Om det verkliga värdet av den ersättning med icke-kontanta medel som utlovats av en kund varierar av andra skäl än typen av ersättning (t.ex. kan det verkliga värdet variera på grund av företagets prestation) ska företaget tillämpa kraven i punkterna 56–58.
69. Om en kund skjuter till varor eller tjänster (t.ex. material, utrustning eller arbetskraft) för att underlätta ett företags uppfyllande av avtalet ska företaget bedöma huruvida det erhåller kontroll över de tillskjutna varorna eller tjänsterna. Om så är fallet ska företaget redovisa tillskjutna varor eller tjänster som ersättning med icke-kontanta medel som erhållits av kunden.

Ersättning som ska betalas till en kund

70. Ersättning som ska betalas till en kund inkluderar kontanta belopp som ett företag betalar, eller förväntar sig att betala, till kunden (eller till andra parter som köper företagets varor eller tjänster från kunden). Ersättning som ska betalas till en kund omfattar också krediteringar eller andra poster (t.ex. en kupong eller förmånscheck) som kan användas mot skulder till företaget (eller till andra parter som köper företagets varor eller tjänster från kunden). Ett företag ska redovisa ersättning som ska betalas till en kund som en sänkning av transaktionspriset och, följaktligen, av intäkterna om inte betalningen till kunden sker i utbyte mot en distinkt vara eller tjänst (enligt beskrivningen i punkterna 26–30) som kunden överför till företaget. Om den ersättning som ska betalas till en kund innehåller ett rörligt belopp ska ett företag uppskatta transaktionspriset (inbegripet en bedömning av om uppskattningen av rörlig ersättning är begränsad) i enlighet med punkterna 50–58.
71. Om ersättning som ska betalas till en kund är en betalning för en distinkt vara eller tjänst från kunden ska ett företag redovisa köpet av en vara eller tjänst på samma sätt som andra inköp från leverantörer. Om det ersättningsbelopp som ska betalas till kunden överstiger det verkliga värdet för den distinkta vara eller tjänst som företaget erhåller från kunden ska företaget redovisa ett sådant överskott som en sänkning av transaktionspriset. Om företaget inte rimligen kan uppskatta det verkliga värdet för de varor eller tjänster som erhållits från kunden ska det redovisa all ersättning som ska betalas till kunden som en sänkning av transaktionspriset.
72. Om ersättning som ska betalas till en kund redovisas som en sänkning av transaktionspriset ska ett företag därför redovisa minskningen av intäkter när (eller allt eftersom) det senare av endera av följande inträffar:
- företaget redovisar intäkter för överföringen av tillhörande varor eller tjänster till kunden, och
 - företaget betalar eller lovar att betala ersättningen (även om betalningen är beroende av en framtida händelse). Detta löfte kan vara underförstått enligt företagets normala affärspraxis.

Allokering av transaktionspriset till prestationsåtaganden

73. Målet vid allokering av transaktionspriset är för ett företag att allokera transaktionspriset till varje prestationsåtagande (eller en distinkt vara eller tjänst) till ett belopp som återspeglar det ersättningsbelopp som företaget förväntar sig ha rätt till i utbyte mot överföringen av de utlovade varorna eller tjänsterna till kunden.

74. För att uppfylla allokeringmålet ska ett företag allokera transaktionspriset för varje prestationsåtagande som anges i avtalet till ett hänförligt fristående försäljningspris i enlighet med punkterna 76–80, med undantag för vad som anges i punkterna 81–83 (för allokering av rabatter) och punkterna 84–86 (för allokering av ersättning som innehåller rörliga belopp).
75. Punkterna 76–86 gäller inte om ett avtal endast har ett prestationsåtagande. Punkterna 84–86 kan dock tillämpas om ett företag förbinder sig att tillhandahålla en serie distinkta varor och tjänster som identifieras som ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 b och den utlovade ersättningen innefattar rörliga belopp.

Allokering baserad på fristående försäljningspriser

76. För att allokera transaktionspriset för varje prestationsåtagande på basis av ett relativt fristående försäljningspris ska företaget fastställa det fristående försäljningspriset vid avtalets ingående för en distinkt vara eller tjänst som ligger till grund för varje prestationsåtagande i avtalet och allokera transaktionspriset i proportion till dessa fristående försäljningspriser.
77. Det fristående försäljningspriset är det pris till vilket ett företag skulle sälja en utlovad vara eller tjänst separat till en kund. Den bästa bevisningen för ett fristående försäljningspris är det observerbara priset för en vara eller tjänst när företaget säljer varan eller tjänsten separat under liknande omständigheter och till liknande kunder. Ett avtalsenligt angivet pris eller ett listpris för en vara eller tjänst kan vara (men ska inte förmodas vara) det fristående försäljningspriset för varan eller tjänsten.
78. Om ett fristående försäljningspris inte är direkt observerbart, ska ett företag uppskatta det fristående försäljningspriset till ett belopp som skulle leda till en allokering av transaktionspriset som uppfyller allokeringmålet i punkt 73. Vid uppskattning av ett fristående försäljningspris ska företaget beakta all information (inbegripet marknadsvillkor, företagsspecifika faktorer och information om kunden eller typ av kund) som rimligen finns tillgänglig för företaget. På så sätt ska företaget maximera användningen av observerbar input och tillämpa beräkningsmetoder konsekvent för liknande omständigheter.
79. Lämpliga metoder för att beräkna det fristående försäljningspriset för en vara eller tjänst innefattar, men är inte begränsade till, följande:
- Metoden med anpassad marknadsbedömning – ett företag utvärderar den marknad på vilken det säljer varor eller tjänster och uppskattar det pris som en kund på den marknaden skulle vara beredd att betala för dessa varor eller tjänster. Denna metod kan även omfatta en hänvisning till priser från företagets konkurrenter för liknande varor eller tjänster och vid behov en justering av dessa priser för att spegla företagets kostnader och vinstmarginaler.
 - Metoden med förväntade kostnader plus en vinstmarginal – ett företag uppskattar sina förväntade kostnader för att uppfylla ett prestationsåtagande och lägger sedan till en tillräcklig marginal för varan eller tjänsten.
 - Residualmetoden – ett företag uppskattar det fristående försäljningspriset med hänvisning till det totala transaktionspriset minus summan av det observerbara fristående försäljningspriset för andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet. Ett företag kan emellertid endast använda en residualmetod för att uppskatta det fristående försäljningspriset för en vara eller tjänst i enlighet med punkt 78 om något av följande kriterier är uppfyllda:
 - företaget säljer samma vara eller tjänst till olika kunder (samtidigt eller nästan samtidigt) till mycket olika belopp (dvs. försäljningspriset är mycket varierande eftersom ett representativt fristående försäljningspris inte kan urskiljas från tidigare transaktioner eller annan observerbar bevisning).
 - företaget har ännu inte fastställt ett pris för varan eller tjänsten och varan eller tjänsten har inte tidigare sålts på fristående basis (dvs. försäljningspriset är osäkert).

80. En kombination av metoder kan behöva användas för att uppskatta det fristående försäljningspriset för de varor eller tjänster som utlovas i avtalet om två eller flera av dessa varor eller tjänster har mycket varierande eller osäkra fristående försäljningspriser. Exempelvis kan ett företag använda en residualmetod för att uppskatta det totala fristående försäljningspriset för de utlovade varor eller tjänster som har mycket varierande eller osäkra fristående försäljningspriser och sedan använda en annan metod för att uppskatta det fristående försäljningspriset för de enskilda varorna eller tjänsterna i förhållande till det uppskattade totala fristående försäljningspris som fastställts genom residualmetoden. När ett företag använder en kombination av metoder för att uppskatta det fristående försäljningspriset för varje utlovad vara eller tjänst i avtalet ska företaget utvärdera om allokeringen av transaktionspriset med dessa uppskattade fristående försäljningspriser skulle överensstämma med allokeringens målet i punkt 73 och kraven för att uppskatta fristående försäljningspriser i punkt 78.

Allokering av en rabatt

81. En kund erhåller en rabatt vid köp av en uppsättning varor eller tjänster om summan av de fristående försäljningspriserna för dessa utlovade varor eller tjänster i avtalet överstiger den utlovade ersättningen i ett avtal. Förutom när ett företag har observerbara bevis i enlighet med punkt 82 om att hela rabatten endast avser ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden i ett avtal ska företaget allokera en rabatt proportionerligt till alla prestationsåtaganden i avtalet. En proportionerlig allokering av rabatten under sådana omständigheter är en följd av att företaget fördelar transaktionspriset till varje prestationsåtagande på basis av de relativa fristående försäljningspriser som ligger till grund för distinkta varor eller tjänster.
82. Ett företag ska allokera en rabatt helt till ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden i avtalet om samtliga följande kriterier är uppfyllda:
- företaget säljer regelbundet varje distinkt vara eller tjänst (eller varje uppsättning distinkta varor och tjänster) i avtalet på fristående basis,
 - företaget säljer även på fristående basis regelbundet en uppsättning (eller flera uppsättningar) av vissa av dessa distinkta varor eller tjänster med rabatt på det fristående försäljningspriset för varorna eller tjänsterna i varje uppsättning, och
 - den rabatt som är hänförlig till varje uppsättning varor eller tjänster som beskrivs i punkt 82 b är huvudsakligen densamma som rabatten i avtalet och en analys av varorna eller tjänsterna i varje uppsättning ger observerbar bevisning för det prestationsåtagande (eller de prestationsåtaganden) till vilket hela rabatten i avtalet hör.
83. Om en rabatt i sin helhet allokeras till ett eller flera prestationsåtaganden i avtalet i enlighet med punkt 82 ska företaget allokera rabatten före användning av restmetoden för att uppskatta det fristående försäljningspriset för en vara eller tjänst i enlighet med punkt 79 c.

Allokering av rörlig ersättning

84. Rörlig ersättning som utlovas i ett avtal kan hänföras till hela eller en viss del av avtalet, exempelvis någon av följande:
- ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden i avtalet (t.ex. kan en bonus vara beroende av att ett företag överför en utlovad vara eller tjänst inom en viss tidsperiod), eller
 - en eller flera, men inte alla, distinkta varor eller tjänster som utlovas i en serie distinkta varor eller tjänster som utgör en del av ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 (b) (t.ex. den utlovade ersättningen för det andra året av ett tvåårigt serviceavtal för städning kommer att öka till följd av variationer i ett angivet inflationsindex).
85. Ett företag ska allokera ett rörligt belopp (och senare ändringar av detta belopp) helt och hållet till ett prestationsåtagande eller till en distinkt vara eller tjänst som utgör en del av ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 b om båda följande villkor är uppfyllda:
- villkoren för en rörlig ersättning avser specifikt företagets insatser för att uppfylla prestationsåtagandet eller överföra en distinkt vara eller tjänst (eller att nå ett visst resultat genom att uppfylla prestationsåtagandet eller överföra en distinkt vara eller tjänst).

b) allokering av den rörliga delen av ersättningen helt och hållet till prestationsåtagandet eller en distinkt vara eller tjänst är förenligt med målet i punkt 73 vid beaktande av samtliga prestationsåtaganden och betalningsvillkor i avtalet.

86. Allokeringskraven i punkterna 73–83 ska tillämpas för att allokera den återstående delen av transaktionspriset som inte uppfyller kriterierna i punkt 85.

Förändringar i transaktionspriset

87. Efter avtalets ingående kan transaktionspriset förändras av olika skäl, bland annat vid en upplösning av osäkra händelser eller andra förändringar av omständigheter som förändrar det ersättningsbelopp som ett företag räknar med att ha rätt till i utbyte mot utlovade varor eller tjänster.

88. Ett företag ska till prestationsåtagandena i avtalet allokera alla efterföljande förändringar av transaktionspriset på samma basis som vid avtalets ingående. Därmed ska ett företag inte omfördela transaktionspriset för att spegla förändringar i fristående försäljningspriser efter avtalets ingående. Belopp som allokats till ett uppfyllt prestationsåtagande ska intäktsredovisas, eller redovisas som en minskning av intäkter, i den period under vilken transaktionspriset ändras.

89. Ett företag ska endast allokera en förändring av transaktionspriset helt och hållet till ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden eller distinkta varor eller tjänster som utlovas i en serie som utgör en del av ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 b om kriterierna i punkt 85 om allokering av rörlig ersättning är uppfyllda.

90. Ett företag ska redovisa en förändring av transaktionspriset som uppstår till följd av en avtalsändring i enlighet med punkterna 18–21. För en förändring av transaktionspriset som sker efter en avtalsändring ska ett företag dock tillämpa punkterna 87–89 för att allokera förändringen av transaktionspriset på det av följande sätt som är tillämpligt:

a) Ett företag ska allokera förändringen av transaktionspriset till de prestationsåtaganden som identifierats i avtalet före ändringen om, och i den utsträckning som, förändringen av transaktionspriset beror på ett rörligt ersättningsbelopp som utlovats före ändringen och ändringen redovisas i enlighet med punkt 21 (a).

b) I alla övriga fall där ändringen inte redovisades som ett separat avtal i enlighet med punkt 20 ska ett företag allokera förändringen av transaktionspriset till prestationsåtagandena i det ändrade avtalet (dvs. de prestationsåtaganden som var uppfyllda eller delvis uppfyllda omedelbart efter ändringen).

AVTALSUTGIFTER

Tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal

91. **Ett företag ska redovisa tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal med en kund som en tillgång om företaget förväntar sig att få tackning för dessa utgifter.**

92. De tillkommande utgifterna för att erhålla ett avtal är de utgifter som ett företag ådrar sig för att erhålla ett avtal med en kund som det inte skulle ha ådragit sig om avtalet inte hade erhållits (t.ex. försäljningsprovision).

93. Utgifter för att erhålla ett avtal som skulle ha uppstått oavsett om avtalet erhöles eller inte ska redovisas som kostnader när de uppkommer, såvida inte dessa utgifter uttryckligen påförs kunden, oavsett om avtalet erhålls eller inte.

94. Som praktisk lösning kan ett företag redovisa tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal som en kostnad när de uppkommer om avskrivningstiden för den tillgång som företaget annars skulle ha redovisat är högst ett år.

Utgifter för att fullgöra ett avtal

95. Om de utgifter som uppkommer vid fullgörande av ett avtal med en kund inte faller inom tillämpningsområdet för någon annan standard (t.ex. IAS 2 *Varulager*, IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* eller IAS 38 *Immateriella tillgångar*) ska företaget redovisa en tillgång från de utgifter som uppkommit för att fullgöra ett avtal endast om de uppfyller samtliga följande kriterier:
- Utgifterna har ett direkt samband med ett avtal eller med ett förväntat avtal som företaget kan identifiera specifikt (t.ex. utgifter för tjänster som ska tillhandahållas inom ramen för förnyelse av ett befintligt avtal eller utgifter för att utforma en tillgång som ska överföras enligt ett särskilt avtal som ännu inte har godkänts).
 - Utgifterna skapar eller förbättrar resurser som kommer att användas för att uppfylla (eller fortsätta att uppfylla) prestationsåtaganden i framtiden.
 - Utgifterna förväntas återvinnas.
96. För utgifter som uppkommer vid fullgörande av ett avtal med en kund som omfattas av en annan standards tillämpningsområde ska ett företag redovisa dessa utgifter i enlighet med dessa andra standarder.
97. Utgifter som har direkt samband med ett avtal (eller ett visst förväntat avtal) omfattar något av följande:
- direkt lön (t.ex. löner till anställda som tillhandahåller de utlovade tjänsterna direkt till kunden).
 - direkt material (t.ex. materiel som används vid tillhandahållande av de utlovade tjänsterna till en kund).
 - allokering av kostnader som har ett direkt samband med avtalet eller uppdragsverksamheter (t.ex. kostnader för förvaltning och övervakning av avtal, försäkring och avskrivning av verktyg och utrustning som används för att fullgöra avtalet).
 - utgifter som uttryckligen ska betalas av kunden i enlighet med avtalet, och
 - övriga kostnader som enbart uppkommer på grund av att ett företag ingick avtalet (t.ex. betalningar till underleverantörer).
98. Ett företag ska kostnadsföra följande utgifter när de uppkommer:
- Allmänna och administrativa kostnader (såvida dessa kostnader inte uttryckligen ska betalas av kunden enligt avtalet, i vilket fall ett företag ska utvärdera dessa utgifter i enlighet med punkt 97),
 - Utgifter för råvaruspill, utgifter för anställda eller andra resurser för att fullgöra avtalet som inte speglas i avtalets pris,
 - Utgifter som avser uppfyllda prestationsåtaganden (eller delvis uppfyllda prestationsåtaganden) i avtalet (dvs. utgifter som är hänförliga till tidigare prestationer), och
 - Utgifter där företaget inte kan särskilja om de avser uppfyllda prestationsåtaganden eller uppfyllda prestationsåtaganden (eller delvis uppfyllda prestationsåtaganden).

Avskrivningar och nedskrivningar

99. En tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 ska skrivas av på ett systematiskt sätt som är förenligt med överföringen till kunden av de varor eller tjänster till vilka tillgången hör. Tillgången kan avse varor eller tjänster som ska överföras inom ramen för ett specifikt förväntat avtal (som beskrivs i punkt 95 (a)).
100. Ett företag ska uppdatera avskrivningarna för att återspegla en betydande förändring i företagets förväntade tidpunkt för överföring till kunden av de varor eller tjänster till vilka tillgången hör. En sådan ändring ska redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

101. Ett företag ska redovisa en nedskrivning i resultaträkningen i den mån det redovisade värdet för en tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 överstiger
- det återstående ersättningsbelopp som företaget förväntar sig att erhålla i utbyte mot de varor eller tjänster till vilka tillgången hör, med avdrag för
 - de utgifter som har ett direkt samband med tillhandahållande av dessa varor eller tjänster och som inte har kostnadsförts (se punkt 97).
102. Vid tillämpning av punkt 101 för att fastställa det ersättningsbelopp som ett företag räknar med att erhålla ska företaget använda principerna för fastställande av transaktionspriset (utom när det gäller kraven i punkterna 56–58 om begränsande uppskattningar av rörlig ersättning) och anpassa detta belopp för att spegla effekterna av kundens kreditrisk.
103. Innan företaget redovisar en nedskrivning av en tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 ska företaget redovisa en nedskrivning för tillgångar i samband med avtalet som redovisas i enlighet med någon annan standard (t.ex. IAS 2, IAS 16 och IAS 38). Efter utförd nedskrivningsprövning enligt punkt 101 ska ett företag inkludera det redovisade värdet för den tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 i det redovisade värdet för den kassagenererande enhet till vilken den hör vid tillämpning av IAS 36 *Nedskrivningar* på den kassagenererande enheten.
104. Ett företag ska i resultaträkningen redovisa en återföring av en nedskrivning, helt eller delvis, som tidigare redovisats i enlighet med punkt 101 när omständigheterna för nedskrivning inte längre föreligger eller har förbättrats. En ökning av det redovisade värdet av tillgången får inte överstiga det belopp som skulle ha fastställts (efter avskrivning) om inte nedskrivningen hade redovisats tidigare.

KLASSIFICERING

- 105. När endera avtalsparten har fullgjort ett åtagande ska ett företag i rapporten över finansiell ställning klassificera avtalet som en avtalstillgång eller en avtalsskuld, beroende på förhållandet mellan företagets prestation och kundens betalning. Ett företag ska klassificera eventuell rätt till ovillkorlig ersättning separat som en fordran.**
106. Om en kund betalar ersättning eller om ett företag har rätt till ett ersättningsbelopp som är ovillkorligt (dvs. en fordran) ska företaget, innan företaget överför en vara eller tjänst till en kund, klassificera avtalet som en avtalsskuld när betalningen sker eller när betalningen ska ske (beroende på vilket som inträffar först). En avtalsskuld är ett företags skyldighet att överföra varor eller tjänster till en kund för vilken företaget har erhållit ersättning (eller ett ersättningsbelopp ska erhållas) från kunden.
107. Om ett företag fullgör ett åtagande genom överföring av varor eller tjänster till en kund innan kunden betalar ersättningen eller innan betalning ska ske ska företaget klassificera avtalet som en avtalstillgång, med undantag för eventuella belopp som klassificeras som en fordran. En avtalstillgång är ett företags rätt till ersättning i utbyte mot varor eller tjänster som företaget har överfört till en kund. Ett företag ska bedöma en avtalstillgångs nedskrivningsbehov i enlighet med IFRS 9. En nedskrivning av en avtalstillgång ska värderas, klassificeras och upplysas om på samma basis som en finansiell tillgång som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 9 (se även punkt 113 (b)).
108. En fordran är ett företags rätt till ersättning som är ovillkorlig. Rätten till ersättning är ovillkorlig om endast pengars tidvärde krävs innan betalning av ersättningen ska ske. Exempelvis ska ett företag redovisa en fordran om det har en befintlig rätt till betalning även om detta belopp kan bli föremål för återbetalning i framtiden. Ett företag ska redovisa en fordran i enlighet med IFRS 9. Vid det första redovisningstillfället för en fordran i ett avtal med en kund ska eventuella skillnader mellan värderingen av fordran i enlighet med IFRS 9 och motsvarande intäktsbelopp som redovisas klassificeras som en utgift (t.ex. som en nedskrivning).
109. I denna standard används begreppen "avtalstillgång" och "avtalsskuld", men ett företag förbjuds inte att använda alternativa beskrivningar i rapporten över finansiell ställning för dessa poster. Om ett företag använder en alternativ beskrivning av en avtalstillgång ska företaget tillhandahålla tillräcklig information för en användare av finansiella rapporter att skilja mellan fordringar och avtalstillgångar.

UPPLYSNINGAR

110. Målet med upplysningskraven är för ett företag att lämna tillräcklig information för att göra det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att förstå karaktären, storleken, tidpunkten och osäkerhet beträffande de intäkter och kassaflöden som härrör från avtalen med kunderna. För att uppnå detta mål ska företaget lämna kvalitativa och kvantitativa upplysningar om samtliga följande:
- sina avtal med kunder (se punkterna 113–122),
 - viktiga bedömningar, och ändringar av bedömningarna, som görs vid tillämpningen av denna standard på dessa avtal (se punkterna 123–126), och
 - eventuella tillgångar som uppkommer från utgifterna för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund i enlighet med punkt 91 eller 95 (se punkterna 127–128).
111. Ett företag ska ta hänsyn till den detaljnivå som krävs för att uppfylla syftet med upplysningen och hur stor vikt som ska fästas vid respektive krav. Ett företag ska slå samman eller dela upp upplysningarna så att användbar information inte döljs av vare sig medtagande av en stor mängd oväsentliga detaljer eller sammanslagning av poster som har väsentligt olika egenskaper.
112. Ett företag behöver inte lämna upplysningar i enlighet med denna standard om det har lämnat upplysningar i enlighet med en annan standard.

Avtal med kunder

113. Ett företag ska upplysa om samtliga följande belopp för en rapportperiod såvida inte dessa belopp särredovisas i rapporten över totalresultat i enlighet med andra standarder:
- intäkter från avtal med kunder som företaget ska lämna upplysningar om separat från andra inkomstskällor, och
 - eventuella nedskrivningar som redovisats (i enlighet med IFRS 9) avseende eventuella fordringar eller avtalsstillgångar som härrör från ett företags avtal med kunder som företaget ska lämna upplysningar om separat från nedskrivningar av andra avtal.

Uppdelning av intäkter

114. Ett företag ska dela upp intäkter från avtal med kunder i kategorier som beskriver hur karaktär, belopp, tidpunkt och osäkerhet beträffande intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. Ett företag ska tillämpa vägledningen i punkterna B87–B89 vid valet av de kategorier som används för att dela upp intäkter.
115. Dessutom ska ett företag lämna tillräckliga upplysningar för att användare av finansiella rapporter ska kunna förstå sambandet mellan informationen om uppdelade intäkter (i enlighet med punkt 114) och den intäktsinformation som lämnas för varje segment för vilket information ska lämnas, om företaget tillämpar IFRS 8 *Rörelsesegment*.

Avtalssaldon

116. Ett företag ska lämna upplysningar om följande:
- ingående och utgående balanser för fordringar, avtalsstillgångar och avtalsskulder från avtal med kunder, om de inte särredovisas eller upplyses om separat,
 - intäkter som redovisats under den rapportperiod som inkluderats i avtalets skuldsaldo i början av perioden, och
 - intäkter som redovisats under rapportperioden från uppfyllda (eller delvis uppfyllda) prestationsåtaganden under tidigare perioder (t.ex. förändringar av transaktionspriset).
117. Ett företag ska förklara hur tidpunkten för uppfyllande av dess prestationsåtaganden (se punkt 119 (a)) hänförs till den normala tidpunkten för betalning (se punkt 119 (b)) och hur dessa faktorer påverkar balansen mellan avtalsstillgångar och avtalsskulder. Förklaringen får använda kvalitativ information.

118. Ett företag ska förklara väsentliga förändringar i avtalets tillgångs- och skuldsaldon under rapportperioden. Förklaringen ska innehålla kvalitativ och kvantitativ information. Exempel på förändringar i företagets saldon för avtalstillgångar och avtalsskulder inkluderar något av följande:
- förändringar till följd av rörelseförvärv,
 - ackumulerade catch-up-justeringar av intäkter som påverkar motsvarande avtalstillgång eller avtalsskuld, inklusive justeringar som uppkommer vid en förändring i mätningen av prestation, en förändring i en uppskattning av transaktionspriset (inklusive eventuella förändringar i bedömningen av huruvida en uppskattning av rörlig ersättning är begränsad) eller en avtalsändring,
 - nedskrivning av en avtalstillgång,
 - en förändring av tidsramen för en rätt till ersättning att bli ovillkorlig (dvs. för en avtalstillgång att omklassificeras till en fordran), och
 - en förändring av tidsramen för ett prestationsåtagande att uppfyllas (dvs. för redovisning av intäkter som härrör från en avtalsskuld).

Prestationsåtaganden

119. Ett företag ska lämna information om sina prestationsåtaganden i avtalen med kunderna, inklusive en beskrivning av samtliga följande:
- när företaget vanligtvis uppfyller sina prestationsåtaganden (t.ex. vid avsändning, vid leverans, när tjänster tillhandahålls eller vid fullgörandet av en tjänst), inklusive när prestationsåtaganden uppfylls i ett bill-and-hold-avtal,
 - viktiga betalningsvillkor (t.ex. när betalningen vanligtvis ska ske, huruvida avtalet har en betydande finansieringskomponent, huruvida ersättningsbeloppet är rörligt och huruvida uppskattningen av rörlig ersättning vanligtvis är begränsad i enlighet med punkterna 56–58),
 - typ av varor eller tjänster som företaget har förbundit sig att överföra, med tyngdpunkt på prestationsåtaganden som innebär att se till att en annan part överför varor eller tjänster (dvs. om företaget agerar ombud),
 - skyldigheter vid retur, återbetalning och andra liknande skyldigheter, och
 - typer av garantier och relaterade skyldigheter.

Transaktionspris som allokeras till återstående prestationsåtaganden

120. Ett företag ska lämna följande upplysningar om sina återstående prestationsåtaganden:
- det sammanlagda beloppet av det transaktionspris som fördelats till de prestationsåtaganden som är uppfyllda (eller delvis uppfyllda) i slutet av rapportperioden, och
 - en förklaring om när företaget förväntar sig att intäktsredovisa det belopp som upplysningar lämnas om i enlighet med punkt 120 (a), vilket företaget ska lämna upplysningar om på något av följande sätt:
 - på kvantitativ basis med hjälp av de tidsspann som skulle vara lämpligast under löptiden för återstående prestationsåtaganden, eller
 - med hjälp av kvalitativ information.
121. Som en praktisk lösning behöver ett företag inte lämna informationen i punkt 120 för ett prestationsåtagande om något av följande villkor är uppfyllt:
- prestationsåtagandet är en del av ett avtal som har en ursprunglig förväntad löptid på högst ett år, och
 - företaget redovisar intäkter från uppfyllandet av prestationsåtagandet i enlighet med punkt B16.

122. Ett företag ska kvalitativt förklara huruvida det tillämpar den praktiska lösningen i punkt 121 och huruvida eventuell ersättning från avtal med kunder inte ingår i transaktionspriset och därför inte inkluderas i de upplysningar som lämnas i enlighet med punkt 120. T.ex. skulle en uppskattning av transaktionspriset inte inkludera eventuella rörliga ersättningsbelopp som är begränsande (se punkterna 56–58).

Viktiga bedömningar vid tillämpningen av denna standard

123. Ett företag ska lämna upplysningar om de bedömningar, och förändringar i bedömningarna, som görs vid tillämpningen av denna standard som i väsentlig grad påverkar fastställandet av storleken på och tidpunkten för intäkter från avtal med kunderna. I synnerhet krävs att företaget ska förklara vilka bedömningar, och förändringar i bedömningarna, som användes vid fastställandet av båda av följande:

- a) Tidpunkten för uppfyllande av prestationsåtaganden (se punkterna 124–125), och
- b) Transaktionspriset och de belopp som allokerats till prestationsåtaganden (se punkt 126).

Fastställande av tidpunkten för uppfyllande av prestationsåtaganden

124. För prestationsåtaganden som ett företag uppfyller över tid ska företaget lämna upplysningar om båda av följande:

- a) de metoder som använts för att redovisa intäkter (t.ex. en beskrivning av de produktionsmetoder eller indatametoder som används och hur dessa metoder tillämpas), och
- b) en förklaring av varför de metoder som används ger en bra bild av överföringen av varor eller tjänster.

125. För prestationsåtaganden som uppfylls vid en viss tidpunkt ska ett företag upplysa om de viktiga bedömningar som görs vid utvärderingen av när en kund får kontroll över utlovade varor eller tjänster.

Fastställande av transaktionspriset och de belopp som allokeras till prestationsåtaganden

126. Ett företag ska lämna upplysningar om metoder, indata och antaganden som används för samtliga följande:

- a) fastställande av transaktionspriset, vilket omfattar men inte är begränsat till att uppskatta rörlig ersättning, anpassa ersättningen enligt pengars tidvärde och värdera ersättning med icke-kontanta medel,
- b) bedömning av huruvida en uppskattning av rörlig ersättning är begränsad,
- c) allokering av transaktionspriset, inklusive uppskattning av fristående försäljningspriser för utlovade varor eller tjänster och allokering av rabatter och rörlig ersättning till en viss del av avtalet (i förekommande fall), och
- d) värdering av skyldigheter vid retur, återbetalning och andra liknande skyldigheter.

Tillgångar som uppkommer från utgifter för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund

127. Ett företag ska beskriva båda följande:

- a) de bedömningar som görs vid fastställandet av de utgifter som uppkommit i samband med erhållande eller fullgörande av ett avtal med en kund (i enlighet med punkt 91 eller 95), och
- b) den metod som används för att fastställa avskrivningen för varje rapportperiod.

128. Ett företag ska lämna upplysningar om följande:

- a) utgående balanser för tillgångar som redovisas från utgifterna för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund (i enlighet med punkt 91 eller 95), per huvudkategori av tillgångar (t.ex. utgifter för att erhålla avtal med kunder, utgifter före det att avtalet ingås och uppstartkostnader), och
- b) storleken på avskrivningar och eventuella nedskrivningar som redovisas under rapportperioden.

Praktiska lösningar

129. Om ett företag väljer att använda den praktiska lösningen i antingen punkt 63 (gällande förekomsten av en betydande finansieringskomponent) eller punkt 94 (gällande tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal) ska företaget lämna upplysningar om detta.

Bilaga A

Definitioner

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

avtal	En överenskommelse mellan två eller flera parter som skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter.
avtalsstillgång	Ett företags rätt till ersättning i utbyte mot varor eller tjänster som företaget har överfört till en kund när denna rätt beror på något annat än den tid som förflutit (t.ex. företagets framtida resultat).
avtalskund	Ett företags skyldighet att överföra varor eller tjänster till en kund för vilka företaget har erhållit ersättning (eller ska erhålla) från kunden.
kund	En part som har ingått avtal med ett företag om att erhålla varor eller tjänster som är ett resultat av företagets ordinarie verksamhet i utbyte mot ersättning.
inkomst	En ökning av ekonomiska fördelar under en redovisningsperiod i form av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller minskning av skulders värde och som medför en ökning av eget kapital, förutom sådana öknings som är hänförliga till tillskott från aktieägare.
prestationsåtagande	Ett löfte i ett avtal med en kund om att till kunden överföra antingen <ol style="list-style-type: none">a) en vara eller tjänst (eller en uppsättning varor eller tjänster) som är distinkt, ellerb) en serie av olika varor och tjänster som i allt väsentligt är desamma och följer samma mönster för överföring till kunden.
Intäkter (nettoomsättning)	Inkomster som uppstår i ett företags ordinarie verksamhet.
fristående försäljningspris (för en vara eller tjänst)	Det pris till vilket ett företag skulle sälja en utlovad vara eller tjänst separat till en kund .
transaktionspris (för ett avtal med en kund)	Det ersättningsbelopp som ett företag räknar med att ha rätt till i utbyte mot överföring av utlovade varor eller tjänster till en kund , exklusive belopp som uppbärs för tredje parts räkning.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

Standarden och dess bilaga utgör en helhet. I bilagan beskrivs tillämpningen av punkterna 1–129 och den har samma rättsverkan som övriga delar av standarden.

B1 Denna vägledning är indelad i följande kategorier:

- a) Prestationsåtaganden som uppfylls över tid (punkterna B2–B13).
- b) Metoder för att mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande (punkterna B14–B19).
- c) Försäljning med returrätt (punkterna B20–B27).
- d) Garantier (punkterna B28–B33).
- e) Överväganden gällande huvudmän kontra ombud (punkterna B34–B38).
- f) Kundalternativ för kompletterande varor eller tjänster (punkterna B39–B43).
- g) Kunders icke utövade rättigheter (punkterna B44–B47).
- h) Icke-återbetalningspliktiga startavgifter (och vissa relaterade utgifter) (punkterna B48–B51).
- i) Licensiering (punkterna B52–B63).
- j) Återköpsavtal (punkterna B64–B76).
- k) Samarbetsarrangemang (punkterna B77–B78).
- l) Bill-and-hold-avtal (punkterna B79–B82).
- m) Kundgodkännande (punkterna B83–B86).
- n) Upplysning om uppdelade intäkter (punkterna B87–B89).

Prestationsåtaganden som uppfylls över tid

B2 I enlighet med punkt 35 uppfylls ett prestationsåtagande över tid om något av följande kriterier är uppfyllt:

- a) Kunden erhåller och förbrukar samtidigt de fördelar som tillhandahålls genom företagets prestation när företaget fullgör ett åtagande (se punkterna B3–B4).
- b) Företagets prestation skapar eller förbättrar en tillgång (t.ex. pågående arbete) som kunden kontrollerar när tillgången skapas eller förbättras (se punkt B5).
- c) Företagets prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning för företaget (se punkterna B6–B8) och företaget har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato (se punkterna B9–B13).

Samtidigt erhållande och förbrukning av fördelarna av företagets prestation (punkt 35 a)

B3 För vissa typer av prestationsåtaganden kommer bedömningen av huruvida en kund erhåller fördelarna av ett företags prestation när företaget fullgör ett åtagande och samtidigt förbrukar de förmåner som de erhåller att vara enkel. Exempel inkluderar rutinmässiga eller återkommande tjänster (t.ex. städning) i vilka kundens samtidigt erhållande och förbrukning av fördelarna av företagets prestation snabbt kan identifieras.

- B4 För andra typer av prestationsåtaganden kanske ett företag inte så snabbt kan avgöra om en kund samtidigt erhåller och förbrukar fördelarna av företagets prestation när företaget fullgör ett åtagande. Under dessa förhållanden uppfylls ett prestationsåtagande över tid om ett företag fastställer att ett annat företag inte i väsentlig grad skulle behöva göra om det arbete som företaget till dato har slutfört om det andra företaget skulle uppfylla det återstående prestationsåtagandet gentemot kunden. För att fastställa huruvida ett annat företag inte i väsentlig grad skulle behöva göra om det arbete som företaget till dato har slutfört ska företaget göra följande två antaganden:
- Bortse från eventuella avtalsmässiga eller praktiska begränsningar som annars skulle hindra företaget från att överföra det återstående prestationsåtagandet till ett annat företag.
 - Utgå från att ett annat företag som uppfyller återstoden av prestationsåtagandet inte skulle ha nytta av någon tillgång som för närvarande kontrolleras av företaget och som skulle fortsätta att kontrolleras av företaget om prestationsåtagandet skulle överföras till ett annat företag.

Kunden har kontroll över tillgången när den skapas eller förbättras (punkt 35 b)

- B5 För att fastställa huruvida en kund har kontroll över en tillgång när den skapas eller förbättras i enlighet med punkt 35 b ska ett företag tillämpa kraven gällande kontroll i punkterna 31–34 och 38. Den tillgång som håller på att skapas eller förbättras (t.ex. en tillgång under arbete) kan vara antingen materiell eller immateriell.

Ett företags prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning (punkt 35 c)

- B6 Vid bedömning av om en tillgång har en alternativ användning för ett företag i enlighet med punkt 36 ska ett företag beakta effekterna av avtalsenliga och praktiska begränsningar på företagets förmåga att snabbt rikta tillgången till en annan användning, exempelvis att sälja den till en annan kund. Risken för att avtalet med kunden sägs upp är inte relevant vid bedömningen av huruvida företaget snabbt skulle kunna rikta tillgången mot en annan användning.
- B7 En avtalsenlig begränsning av ett företags förmåga att rikta en tillgång mot en annan användning måste vara väsentlig för att tillgången inte ska ha en alternativ användning för företaget. En avtalsenlig begränsning är väsentlig om en kund skulle kunna hävda sin rätt till den utlovade tillgången om företaget försökte rikta tillgången mot en annan användning. Däremot är en avtalsenlig begränsning inte väsentlig om t.ex. en tillgång i stort sett är utbytbar med andra tillgångar som företaget skulle kunna överföra till en annan kund utan att bryta mot avtalet och utan att detta medför betydande utgifter som annars inte skulle ha uppkommit inom ramen för detta avtal.
- B8 En praktisk begränsning av ett företags förmåga att rikta en tillgång mot en annan användning föreligger om ett företag skulle ådra sig betydande ekonomiska förluster genom att rikta tillgången mot en annan användning. En betydande ekonomisk förlust skulle kunna uppstå eftersom företaget antingen skulle ådra sig betydande utgifter för att arbeta om tillgången eller endast skulle kunna sälja tillgången med en betydande förlust. Företaget kan t.ex. vara praktiskt begränsat från att rikta om tillgångar som antingen har designspecifikationer som är unika för en kund eller är belägna i avlägsna områden.

Rätten till ersättning för prestation som uppnåts till dato (punkt 35 c)

- B9 I enlighet med punkt 37 har ett företag rätt till betalning för prestation som uppnåts till dato om företaget skulle ha rätt till ett belopp som åtminstone kompenserar företaget för prestation som uppnåts till dato i händelse av att kunden eller en annan part säger upp avtalet av andra skäl än företagets underlåtenhet att utföra vad som utlovats. Ett belopp som skulle kompensera ett företag för prestation som uppnåts till dato skulle vara ett belopp som ungefär motsvarar försäljningspriset för de varor eller tjänster som överförts till dato (t.ex. ersättning för de utgifter som ett företag ådragit sig vid uppfyllande av prestationsåtagandet plus en rimlig vinstmarginal) snarare än ersättning för endast företagets potentiella vinst eller förlust om avtalet skulle sägas upp. Ersättning för en rimlig vinstmarginal behöver inte motsvara den vinstmarginal som förväntades om avtalet skulle fullgöras som utlovat, men ett företag bör ha rätt till ersättning för något av följande belopp:
- En andel av den förväntade vinstmarginalen i avtalet som på ett rimligt sätt speglar omfattningen av företagets prestation enligt avtalet före uppsägningen av kunden (eller någon annan part).

- b) En rimlig återbetalning av företagets kapitalkostnader för liknande avtal (eller företagets typiska rörelsemarginal för liknande avtal) om den avtalsspecifika marginalen är högre än den återbetalning som företaget i regel genererar från liknande avtal.
- B10 Ett företags rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato behöver inte vara en ovillkorlig rätt till betalning. I många fall kommer ett företag att ha en ovillkorlig rätt till betalning endast vid en överenskommen milstolpe eller vid fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. Vid bedömningen av huruvida det har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato ska ett företag beakta huruvida det skulle ha en verkställbar rätt att begära eller behålla betalning för prestation som uppnåtts till dato om avtalet skulle sägas upp före slutförandet av andra skäl än företagets underlåtenhet att utföra vad som utlovats.
- B11 I vissa avtal kan en kund ha rätt att säga upp avtalet endast vid vissa tidpunkter under avtalets löptid eller så har kunden eventuellt inte någon rätt att säga upp avtalet. Om en kund agerar för att säga upp ett avtal utan att ha rätt att säga upp avtalet vid den tidpunkten (inbegripet när en kund inte fullgör sina skyldigheter som utlovats) kan avtalet (eller annan lagstiftning) ge företaget rätt att fortsätta att överföra de varor eller tjänster som utlovats i avtalet till kunden och kräva att kunden ska betala den utlovade ersättningen i utbyte mot dessa varor eller tjänster. Under dessa omständigheter har ett företag rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato eftersom företaget har rätt att fortsätta att fullgöra sina skyldigheter i enlighet med avtalet och att kräva att kunden ska fullgöra sina skyldigheter (som inbegriper att betala den utlovade ersättningen).
- B12 Vid bedömning av förekomsten och verkställbarheten med avseende på en rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato ska företaget beakta avtalsvillkoren samt all lagstiftning eller rättsliga prejudikat som skulle kunna komplettera eller åsidosätta dessa avtalsvillkor. Detta omfattar en bedömning av huruvida
- a) lagstiftning, administrativ praxis eller rättsliga prejudikat ger företaget rätt till betalning för prestation till dato även om denna rätt inte specificeras i avtalet med kunden,
- b) relevanta rättsliga prejudikat visar att liknande rättigheter till betalning för prestation som uppnåtts till dato i liknande avtal inte har bindande rättslig verkan, eller
- c) ett företags normala affärspraxis att välja att inte verkställa en rätt till betalning har lett till att rätten inte har kunnat verkställas i den rättsliga miljön. Trots att ett företag kan välja att avstå från sin rätt till betalning i liknande avtal skulle ett företag dock fortfarande ha rätt till betalning till dato om dess rätt till betalning för prestation till dato förblir verkställbar i avtalet med kunden.
- B13 Betalningsplanen i ett avtal är inte nödvändigtvis en indikation på huruvida ett företag har en verkställbar rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato. Även om betalningsplanen i ett avtal specificerar tidpunkter och belopp för ersättning som ska betalas av en kund ger betalningsplanen inte nödvändigtvis bevis för företagets rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato. Detta beror på att avtalet t.ex. skulle kunna specificera att den ersättning som erhållits från kunden kan återbetalas av andra skäl än att företaget underlåter att fullgöra avtalet på det sätt som utlovats i avtalet.

Metoder för mätning av förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande

- B14 Metoder som kan användas för att mäta ett företags förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande över tid i enlighet med punkterna 35–37 inkluderar följande:
- a) Produktionsmetoder (se punkterna B15–B17).
- b) Inputmetoder (se punkterna B18–B19).

Produktionsmetoder

- B15 Produktionsmetoder redovisar intäkter på basis av direkta mätningar av värdet för kunden av de varor eller tjänster som överförts till dato i förhållande till återstående varor eller tjänster som utlovats enligt avtalet. Produktionsmetoder inbegriper metoder såsom undersökningar av prestation som uppnåtts till dato,

utvärderingar av resultaten, milstolpar som uppnåtts, tid som förflutit och producerade enheter eller enheter som levereras. När ett företag bedömer om det ska tillämpa en produktionsmetod för att mäta förloppet ska företaget beakta huruvida de valda resultaten korrekt återger företagets prestation mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. En produktionsmetod skulle inte ge en rättvisande bild av företagets prestation om den valda produktionen inte skulle mäta vissa av de varor eller tjänster för vilka kontrollen har överförts till kunden. Produktionsmetoder baserade på producerade enheter eller enheter som levererats skulle t.ex. inte korrekt återge ett företags prestation när det gäller att uppfylla ett prestationsåtagande om företagets prestation har lett till pågående arbete eller färdiga varor som kontrolleras av kunden som inte tas med vid mätning av produktionen vid rapportperiodens slut.

- B16 Som en praktisk lösning kan ett företag redovisa intäkter till det belopp som företaget har rätt att fakturera, om företaget har rätt till ersättning från en kund till ett belopp som direkt motsvarar värdet för kunden av företagets prestation som uppnåtts till dato (t.ex. ett serviceavtal där ett företag fakturerar ett fast belopp för varje timmes tillhandahållen tjänst).
- B17 Produktionsmetodernas nackdelar är att den produktion som används för att mäta förlopp kanske inte är direkt observerbar och den information som krävs för att tillämpa den kanske inte finns tillgänglig för ett företag utan otillbörliga kostnader. Därför kan en inputmetod vara nödvändig.

Inputmetoder

- B18 Inputmetoder redovisar intäkter på basis av företagets insatser eller input för att uppfylla ett prestationsåtagande (t.ex. förbrukade resurser, förbrukade arbetstimmar, utgifter som uppkommit, tid som förflutit eller maskintimmar som använts) i förhållande till total förväntad input för uppfyllandet av prestationsåtagandet. Om företagets insatser eller input används jämnt under hela resultattiden kan det vara lämpligt för företaget att redovisa intäkter enligt en linjär metod.
- B19 En brist när det gäller inputmetoder är att det kanske inte finns en direkt koppling mellan ett företags input och överföring av kontroll över varor eller tjänster till en kund. Därför ska ett företag från en inputmetod undanta verkningarna av input som, i enlighet med målet om att mäta förlopp i punkt 39, inte återger företagets prestation vid överföring av kontroll över varor eller tjänster till kunden. Om man exempelvis använder sig av en kostnadsbaserad inputmetod kan en justering av mätningen av förlopp krävas i följande fall:
- a) Om en kostnad som uppkommit inte bidrar till ett företags förlopp när det gäller att uppfylla prestationsåtagandet. Ett företag skulle t.ex. inte redovisa intäkter på basis av utgifter som uppkommit som är hänförliga till betydande ineffektivitet i företagets prestation som inte speglats i priset i avtalet (t.ex. utgifter för oväntade mängder råvaruspill, arbetskraft eller andra resurser för att uppfylla prestationsåtagandet).
 - b) När en kostnad som uppstått inte står i proportion till företagets förlopp när det gäller att uppfylla prestationsåtagandet. Under dessa omständigheter kan den bästa bilden av företagets prestation vara att anpassa inputmetoden till att endast redovisa intäkter i den utsträckning som utgifter uppstår. En korrekt bild av ett företags prestation kan t.ex. vara att redovisa intäkter till ett belopp som motsvarar kostnaden för en vara som används för att uppfylla ett prestationsåtagande om företaget vid avtalets början förväntar sig att samtliga följande villkor är uppfyllda:
 - i) Varan är inte distinkt.
 - ii) Kunden förväntas erhålla kontroll över varan i god tid före kunden mottar tjänster med koppling till varan.
 - iii) Kostnaden för en överförd vara är betydande i förhållande till de totala förväntade utgifterna för att fullständigt uppfylla prestationsåtagandet.
 - iv) Företaget köper en vara från en tredje part och är inte väsentligt engagerad i utformningen och tillverkningen av varan (men företaget agerar som huvudman i enlighet med punkterna B34–B38).

Försäljning med returrätt

- B20 Enligt vissa avtal överför ett företag kontrollen över en produkt till en kund och ger även kunden rätt att returnera produkten av olika skäl (t.ex. missnöje med produkten) och få en kombination av följande:
- En fullständig eller partiell återbetalning av den ersättning som betalats.
 - En kredit som kan tillämpas mot belopp som kunden är, eller kommer att vara, skyldig företaget.
 - En annan produkt i utbyte.
- B21 För att redovisa överföringar av produkter med returrätt (och vissa tjänster som tillhandahålls enligt en återbetalning) ska ett företag redovisa samtliga följande:
- Intäkter från de överförda produkterna till det ersättningsbelopp som företaget räknar med att ha rätt till (intäkter skulle därmed inte redovisas för produkter som förväntas returneras).
 - En skuld för återbetalning.
 - En tillgång (och motsvarande justering till försäljningskostnader) för dess rätt att återfå produkter från kunder vid reglering av en återbetalningsskuld.
- B22 Ett företags löfte att vara redo att ta emot en returnerad produkt under returperioden ska inte redovisas som ett prestationsåtagande utöver återbetalningsskyldigheten.
- B23 Ett företag ska tillämpa kraven i punkterna 47–72 (inbegripet kraven gällande begränsande uppskattningar av rörlig ersättning i punkterna 56–58) för att fastställa det ersättningsbelopp som företaget räknar med att ha rätt till (dvs. med undantag för produkter som förväntas returneras). För alla belopp som erhållits (eller kommer att erhållas) som ett företag inte räknar med att ha rätt till ska företaget inte redovisa intäkter när det överför produkter till kunder utan ska redovisa de belopp som erhållits (eller kommer att erhållas) som en återbetalningsskuld. Därefter, vid utgången av varje rapportperiod, ska företaget uppdatera sin bedömning av belopp som det räknar med att ha rätt till i utbyte mot de överförda produkterna och göra en motsvarande ändring av transaktionspriset och därför i det intäktsbelopp som redovisas.
- B24 Ett företag ska uppdatera värderingen av återbetalningsskulden i slutet av varje rapportperiod för förändringar i de förväntade återbetalningsbeloppen. Ett företag ska redovisa motsvarande justeringar som intäkter (eller sänkningar av intäkter).
- B25 En tillgång som redovisas för ett företags rätt att få tillbaka produkter från en kund vid reglering av en återbetalningsskuld ska inledningsvis värderas genom hänvisning till det tidigare redovisade värdet av produkten (t.ex. varulager) med avdrag för förväntade utgifter för att återfå dessa produkter (inklusive potentiella minskningar i värdet för företaget av returnerade produkter). I slutet av varje rapportperiod ska ett företag uppdatera värderingen av tillgången beroende på förändrade förväntningar om produkter som kommer att returneras. Ett företag ska redovisa tillgången åtskilt från återbetalningsskulden.
- B26 Kundens byte av en produkt mot en annan av samma typ, med samma kvalitet, villkor och pris (t.ex. en färg eller storlek mot en annan) anses inte vara retur vid tillämpningen av denna standard.
- B27 Avtal i vilka en kund kan returnera en felaktig produkt i utbyte mot en fungerande produkt ska utvärderas i enlighet med riktlinjerna för garantier i punkterna B28–B33.

Garantier

- B28 Det är vanligt att ett företag (i enlighet med avtalet, lagstiftning eller företagets normala affärspraxis) tillhandahåller en garanti i samband med försäljningen av en produkt (oavsett om det är en vara eller en tjänst). En garanti kan variera avsevärt mellan olika branscher och olika avtal. Vissa garantier försäkrar en kund att den berörda produkten kommer att fungera som parterna avsett, eftersom den uppfyller överenskomna specifikationer. Andra garantier tillhandahåller kunden en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer.

- B29 Om en kund kan välja att köpa en garanti separat (t.ex. på grund av att garantin är avgiftsbelagd eller förhandlas separat) är garantin en distinkt tjänst eftersom företaget förbinder sig att tillhandahålla tjänsten till kunden utöver den produkt som har den funktionalitet som beskrivs i avtalet. Under dessa omständigheter ska ett företag redovisa den utlovade garantin som ett prestationsåtagande i enlighet med punkterna 22–30 och allokera en del av transaktionspriset till prestationsåtagandet i enlighet med punkterna 73–86.
- B30 Om en kund inte kan välja att köpa en garanti separat ska ett företag redovisa garantin i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*, såvida inte den utlovade garantin, eller en del av den utlovade garantin, tillhandahåller kunden en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer.
- B31 Vid bedömning av om en garanti förser en kund med en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer ska ett företag bl.a. beakta följande faktorer:
- Huruvida garantin krävs enligt lag – om det föreskrivs i lag att företaget ska lämna en garanti indikerar förekomsten av denna lag att den utlovade garantin inte är ett prestationsåtagande eftersom sådana krav vanligtvis finns för att skydda kunder från risken att köpa defekta produkter.
 - Garantitidens löptid – ju längre löptid, ju mer sannolikt är det att den utlovade garantin är ett prestationsåtagande eftersom det är mer sannolikt att företaget tillhandahåller en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer.
 - De uppgifter som företaget förbinder sig att genomföra – om ett företag måste genomföra angivna uppgifter för att lämna en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer (t.ex. en returtjänst för en defekt produkt) ger dessa uppgifter troligtvis inte upphov till ett prestationsåtagande.
- B32 Om en garanti, eller en del av en garanti, förser en kund med en tjänst utöver försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer är den utlovade tjänsten ett prestationsåtagande. Därför ska företaget allokera transaktionspriset till produkten och tjänsten. Om ett företag lämnar både en försäkran av garantityp och en garanti av tjänstetyd men inte rimligen kan redovisa dem separat ska företaget redovisa garantierna tillsammans som ett enda prestationsåtagande.
- B33 En lag som kräver att ett företag ska betala ersättning om dess produkter vållar skada ger inte upphov till ett prestationsåtagande. T.ex. kan en tillverkare sälja produkter i en jurisdiktion där lagen håller tillverkaren ansvarig för eventuella skador (t.ex. på personlig egendom) som skulle kunna orsakas om en konsument använder produkten för dess avsedda ändamål. På liknande sätt ger ett företags löfte att ersätta kunden för ansvar och skador som härrör från anspråk på patent, upphovsrätt, varumärke eller annan överträdelse av företagets produkter inte upphov till ett prestationsåtagande. Företaget ska redovisa sådana skyldigheter i enlighet med IAS 37.

Överväganden gällande huvudmän kontra ombud

- B34 När en annan part är delaktig i tillhandahållandet av varor eller tjänster till en kund ska företaget avgöra huruvida dess löfte är ett prestationsåtagande om att själv tillhandahålla specificerade varor och tjänster (dvs. företaget är huvudman) eller om att se till att den andra parten tillhandahåller dessa varor eller tjänster (dvs. företaget är ett ombud).
- B35 Ett företag är huvudman om företaget kontrollerar en utlovad vara eller tjänst innan företaget överför en vara eller tjänst till en kund. Ett företag agerar dock inte nödvändigtvis som huvudman om företaget endast erhåller äganderätten till en produkt tillfälligt innan äganderätten överförs till en kund. Ett företag som är huvudman i ett avtal får själv uppfylla ett prestationsåtagande eller anlita en annan part (exempelvis en underleverantör) för att uppfylla delar av eller ett helt prestationsåtagande å dess vägnar. När ett företag som är huvudman uppfyller ett prestationsåtagande redovisar företaget intäkter i det bruttoersättningsbelopp som det räknar med att ha rätt till i utbyte mot de varor eller tjänster som överförs.

- B36 Ett företag är ett ombud om företagets prestationsåtagande är att ombesörja tillhandahållandet av varor eller tjänster av en annan part. När ett företag som är ombud uppfyller ett prestationsåtagande redovisar företaget intäkter i ett belopp som kommer från en avgift eller en provision som det räknar med att ha rätt till i utbyte för att ombesörja för att den andra parten tillhandahåller dess varor eller tjänster. Ett företags avgift eller provision kan vara det nettoersättningsbelopp som företaget har kvar efter att ha betalat den andra parten den ersättning som erhållits i utbyte mot de varor eller tjänster som tillhandahålls av den parten.
- B37 Indikatorer på att ett företag är ett ombud (och därmed inte kontrollerar varan eller tjänsten innan den tillhandahålls en kund) omfattar följande:
- En annan part har huvudansvaret för att fullgöra avtalet.
 - Företaget utsätts inte för någon lagerrisk före eller efter det att varorna har beställts av en kund, under transporten eller vid retur.
 - Företaget kan inte efter eget gottfinnande sätta priser för den andra partens varor eller tjänster och följaktligen är de fördelar som företaget kan erhålla från dessa varor eller tjänster begränsade.
 - Företagets ersättning är i form av en provision.
 - Företaget är inte exponerad för kreditrisk avseende ett belopp som ska erhållas från en kund i utbyte mot den andra partens varor eller tjänster.
- B38 Om ett annat företag tar på sig företagets prestationsåtaganden och avtalsmässiga rättigheter i avtalet så att företaget inte längre är skyldig att uppfylla prestationsåtagandet om att överföra den utlovade varan eller tjänsten till kunden (dvs. företaget agerar inte längre som huvudman) ska företaget inte redovisa intäkter för prestationsåtagandet. I stället ska företaget bedöma huruvida det ska redovisa intäkter för uppfyllande av ett prestationsåtagande för att erhålla ett avtal för den andra partens räkning (dvs. huruvida företaget agerar som ombud).

Möjligheter för kunder till kompletterande varor eller tjänster

- B39 Möjligheter för en kund att förvärva kompletterande varor eller tjänster kostnadsfritt eller till nedsatt pris kan ta många former och inbegripa säljstimulansåtgärder, kundbonuskredit (eller poäng), avtalsför långningsmöjlighet eller andra rabatter på framtida varor eller tjänster.
- B40 Om ett företag enligt ett avtal ger en kund möjligheten att förvärva kompletterande varor eller tjänster kan denna möjlighet ge upphov till ett prestationsåtagande i avtalet endast om möjligheten ger kunden en väsentlig rättighet som den inte skulle ha fått utan att ingå avtalet (t.ex. ytterligare en rabatt förutom de rabatter som vanligen ges för dessa varor eller tjänster till den kundtypen i det geografiska området eller på den marknaden). Om möjligheten ger kunden en väsentlig rättighet betalar kunden i själva verket företaget i förskott för framtida varor eller tjänster och företaget redovisar intäkter när dessa framtida varor eller tjänster överförs eller när möjligheten löper ut.
- B41 Om en kund har möjligheten att köpa en kompletterande vara eller tjänst till ett pris som skulle spegla det fristående försäljningspriset för varan eller tjänsten ger den möjligheten inte kunden en väsentlig rättighet även om möjligheten endast kan utövas genom att ingå ett tidigare avtal. I sådana fall har företaget lämnat ett erbjudande som det ska redovisa i enlighet med denna standard först när kunden väljer att utnyttja möjligheten för att köpa kompletterande varor eller tjänster.
- B42 Enligt punkt 74 måste ett företag allokera transaktionspriset till prestationsåtaganden på basis av ett relativt fristående försäljningspris. Om det fristående försäljningspriset för en kunds möjlighet att förvärva ytterligare varor eller tjänster inte är direkt observerbart ska företaget uppskatta det. Det uppskattade värdet ska spegla den rabatt som kunden skulle erhålla vid utnyttjande av möjligheten, anpassat med hänsyn till båda följande:
- Eventuell rabatt som kunden kunde få utan att utnyttja möjligheten.
 - Sannolikheten att möjligheten kommer att utnyttjas.

- B43 Om en kund har en väsentlig rätt att förvärva framtida varor eller tjänster och dessa varor eller tjänster liknar de ursprungliga varorna eller tjänsterna i avtalet och tillhandahålls i enlighet med villkoren i det ursprungliga avtalet så kan ett företag, som ett praktiskt alternativ till att uppskatta det fristående försäljningspriset för möjligheten, allokera transaktionspriset till valfria varor eller tjänster genom att hänvisa till de varor eller tjänster som kan förväntas tillhandahållas och motsvarande förväntade ersättning. Vanligtvis gäller dessa typer av möjligheter för avtalsförnyelser.

Kunders icke utövade rättigheter

- B44 I enlighet med punkt 106 ska ett företag vid mottagande av en förskottsbetalning från en kund redovisa en avtalsskuld till ett belopp som motsvarar förskottsbetalningen för dess prestationsåtagande för att överföra, eller för att vara redo att överföra, varor eller tjänster i framtiden. Ett företag ska ta bort denna avtalsskuld från resultaträkningen (och redovisa intäkter) när det överför dessa varor eller tjänster och därmed uppfyller sitt prestationsåtagande.
- B45 En kunds icke återbetalningsbara förskottsbetalning till ett företag ger kunden rätt att erhålla en vara eller tjänst i framtiden (och förpliktiga företaget att vara redo att överföra en vara eller tjänst). Kunderna kanske dock inte utövar alla sina avtalsenliga rättigheter. Dessa icke utövade rättigheter betecknas ofta som breakage.
- B46 Om ett företag räknar med att ha rätt till ett belopp som motsvarar breakage i en avtalsskuld ska företaget redovisa det förväntade beloppet som intäkter i förhållande till det rättighetsmönster som utövas av kunden. Om ett företag inte räknar med att ha rätt till ett belopp som motsvarar breakage ska företaget redovisa det beloppet som intäkter när sannolikheten för att kunden utövar sina återstående rättigheter blir ytterst liten. För att avgöra om ett företag förväntar sig att ha rätt till ett belopp som motsvarar breakage ska företaget beakta kraven i punkterna 56–58 om begränsande uppskattningar av rörlig ersättning.
- B47 Ett företag ska redovisa en skuld (och inte intäkter) för all ersättning som erhållits som är hänförlig till en kunds icke utövade rättigheter som företaget är skyldigt att hänvisa till en annan part, t.ex. ett statligt företag i enlighet med tillämplig outnyttjad sakrätt.

Icke återbetalningspliktiga startavgifter (och vissa relaterade kostnader)

- B48 I vissa avtal tar ett företag ut en icke återbetalningspliktig startavgift av kunden vid eller nära avtalets början. Som exempel kan nämnas anslutningsavgifter för medlemsavtal med hälsoanläggningar, aktiveringsavgifter för telekommunikationsavtal, startavgifter i vissa tjänstekontrakt och startavgifter i vissa leveransavtal.
- B49 För att identifiera prestationsåtaganden i sådana avtal ska ett företag bedöma huruvida avgiften avser överföringen av en utlovad vara eller tjänst. Trots att en icke återbetalningsbar startavgift avser en aktivitet som företaget är skyldigt att genomföra vid eller nära avtalets början för att fullgöra avtalet leder denna verksamhet i många fall inte till överföring av en utlovad vara eller tjänst till kunden (se punkt 25). I stället är startavgiften en förskottsbetalning för framtida varor eller tjänster och ska därmed redovisas som intäkter när dessa framtida varor eller tjänster tillhandahålls. Redovisningsperioden för intäkter skulle sträcka sig bortom den inledande avtalsperioden om företaget beviljar kunden en möjlighet att förnya avtalet och denna möjlighet ger kunden en väsentlig rättighet enligt beskrivningen i punkt B40.
- B50 Om en icke återbetalningsbar startavgift avser en vara eller tjänst ska företaget bedöma huruvida det ska redovisa den varan eller tjänsten som ett separat prestationsåtagande i enlighet med punkterna 22–30.
- B51 Ett företag får ta ut en icke återbetalningsbar avgift som ersättning för utgifter som uppkommer för att upprätta ett avtal (eller andra administrativa uppgifter som beskrivs i punkt 25). Om denna startverksamhet inte uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget inte beakta dessa verksamheter (och relaterade utgifter) vid mätning av förloppet i enlighet med punkt B19. Detta beror på att kostnaderna för uppstartverksamhet inte skildrar överföringen av tjänster till kunden. Företaget ska bedöma huruvida utgifter för upprättande av ett avtal har resulterat i en tillgång som ska redovisas i enlighet med punkt 95.

Licensgivning

- B52 En licens etablerar en kunds rätt till ett företags immateriella rättigheter. Licenser för rätt till immateriell egendom kan omfatta, men är inte begränsade till, följande:
- Programvara och teknik.
 - Film, musik och andra former av medier och underhållning.
 - Franchiseföretag.
 - Patent, varumärken och upphovsrätt.
- B53 Förutom ett löfte om att bevilja licens till en kund kan ett företag också ge löfte om att överföra andra varor eller tjänster till kunden. Dessa löften kan vara tydligt angivna i avtalet eller underförstådda enligt ett företags normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller särskilda rapporter (se punkt 24). I likhet med andra typer av avtal ska ett företag, när ett avtal med en kund innehåller ett löfte om att bevilja en licens utöver andra utlovade varor eller tjänster, tillämpa punkterna 22–30 för att identifiera varje prestationsåtagande i avtalet.
- B54 Om ett löfte om att bevilja en licens inte är distinkt från andra utlovade varor eller tjänster i avtalet i enlighet med punkterna 26–30 ska ett företag redovisa löftet om att bevilja licens och dessa andra utlovade varor eller tjänster tillsammans som ett enda prestationsåtagande. Exempel på licenser som inte är distinkta från andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet omfattar följande:
- En licens som utgör en del av en konkret vara och som är väsentlig för varans funktion.
 - En licens som en kund endast kan dra nytta av tillsammans med en relaterad tjänst (t.ex. en onlinetjänst som tillhandahålls av företaget som gör det möjligt för kunden att få åtkomst till innehåll genom beviljande av en licens).
- B55 Om licensen inte är distinkt ska ett företag tillämpa punkterna 31–38 för att avgöra huruvida prestationsåtagandet (som omfattar den utlovade licensen) är ett prestationsåtagande som uppfylls över tid eller som uppfylls vid en viss tidpunkt.
- B56 Om ett löfte om att bevilja en licens är distinkt från övriga utlovade varor eller tjänster i avtalet och löftet om att bevilja licensen därmed är ett separat prestationsåtagande ska ett företag avgöra huruvida licensen överförs till en kund antingen vid en viss tidpunkt eller över tid. Vid denna bedömning ska företaget beakta om företagens löfte om att bevilja en licens till en kund innebär att man förser kunden med antingen
- en rätt att få åtkomst till företagens immateriella egendom i befintligt skick under licensperioden, eller
 - en rätt att använda företagens immateriella egendom i befintligt skick vid den tidpunkt då licensen beviljas.

Fastställande av karaktären på företagens löfte

- B57 För att fastställa huruvida ett företags löfte om att bevilja en licens antingen ger en kund rätt att få åtkomst till ett företags immateriella egendom eller rätt att använda ett företags immateriella egendom ska företaget beakta huruvida en kund kan styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående förmåner från, en licens vid den tidpunkt då licensen beviljas. En kund kan inte styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, en licens vid den tidpunkt då licensen beviljas om den immateriella egendom som kunden har rätt till förändras under licensperioden. Den immateriella egendomen kommer att förändras (och därmed påverka företagens bedömning av när kunden kontrollerar licensen) när företaget fortsätter att vara engagerad i sin immateriella egendom och bedriver verksamhet som i väsentlig grad påverkar den immateriella egendom som kunden har rätt till. I dessa fall ger licensen kunden rätt till åtkomst till företagens immateriella egendom (se punkt B58). Däremot kan en kund styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, licensen vid den tidpunkt då licensen beviljas om den immateriella egendom som kunden har rätt till inte kommer att förändras (se punkt B61). I dessa fall förändrar eventuell verksamhet som bedrivs endast företagens egna tillgångar (dvs. underliggande immateriell egendom), vilket kan påverka företagens förmåga att tillhandahålla framtida licenser. Denna verksamhet skulle dock inte påverka fastställandet av vad licensen tillhandahåller eller vad kunden har kontroll över.

- B58 Karaktären på ett företags löfte om beviljande av en licens är ett löfte om att tillhandahålla en rätt att få åtkomst till företagets immateriella egendom om samtliga följande kriterier är uppfyllda:
- Avtalet kräver, eller kunden förväntar sig rimligen, att företaget kommer att bedriva verksamhet som i väsentlig grad påverkar den immateriella egendom som kunden har rätt till (se punkt B59).
 - De rättigheter som beviljas enligt licensen utsätter kunden direkt för eventuella positiva eller negativa effekter av företagets verksamhet som anges i punkt B58 a.
 - Denna verksamhet leder inte till en överföring av en vara eller en tjänst till kunden när verksamheten äger rum (se punkt 25).
- B59 Faktorer som kan tyda på att en kund rimligen kan förvänta sig att ett företag kommer att bedriva verksamhet som i väsentlig grad påverkar den immateriella egendomen omfattar företagets normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller särskilda rapporter. Även om det inte har avgörande betydelse kan förekomsten av ett gemensamt ekonomiskt intresse (t.ex. en försäljningsbaserad royalty) mellan företaget och kunden rörande den immateriella egendom som kunden har rätt till också tyda på att kunden rimligen kunde förvänta sig att företaget skulle genomföra denna verksamhet.
- B60 Om villkoren i punkt B58 är uppfyllt ska ett företag redovisa löftet om att bevilja en licens som ett prestationsåtagande över tid eftersom kunden samtidigt kommer att erhålla och förbruka fördelen från företagets tillhandahållande av åtkomst till dess immateriella egendom när detta sker (se punkt 35 a). Företaget ska tillämpa punkterna 39–45 för att välja en lämplig metod för att mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet om att tillhandahålla åtkomst.
- B61 Om villkoren i punkt B58 inte är uppfyllda är karaktären på ett företags löfte att ge rätt att använda företagets immateriella egendom i befintligt skick (vad gäller form och funktion) vid den tidpunkt då licensen beviljas till kunden. Detta innebär att kunden kan styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, licensen vid den tidpunkt då licensen överförs. Ett företag ska redovisa ett löfte om att tillhandahålla en rätt att använda företagets immateriella egendom som ett prestationsåtagande som uppfylls vid en viss tidpunkt. Ett företag ska tillämpa punkt 38 för att fastställa den tidpunkt vid vilken licensen överförs till kunden. Intäkter kan dock inte redovisas för en licens som ger rätt att använda ett företags immateriella egendom före början av den period under vilken kunden kan använda och dra nytta av licensen. Om till exempel en licensperiod för en programvara inleds innan företaget överlämnar (eller på annat sätt tillgängliggör) en kod till kunden som gör det möjligt för kunden att omedelbart använda programvaran skulle företaget inte redovisa intäkter innan denna kod har överlämnats (eller på annat sätt tillgängliggjorts).
- B62 Ett företag ska bortse från följande faktorer för att avgöra om en licens ger en rätt att få åtkomst till företagets immateriella egendom eller en rätt att använda ett företags immateriella egendom:
- Begränsningar i fråga om tid, geografisk region eller användning – dessa begränsningar definierar den utlovade licensens attribut snarare än att definiera huruvida företaget uppfyller sitt prestationsåtagande vid en viss tidpunkt eller över tid.
 - Garantier som lämnas av företaget om att det har ett giltigt patent på immateriell egendom och att det kommer att skydda patentet från obehörig användning – ett löfte om att skydda en patenträtt är inte ett prestationsåtagande eftersom man genom att skydda ett patent även skyddar värdet av företagets immateriella egendom och försäkras kunden om att den överförda licensen uppfyller licensspecifikationerna i avtalet.

Försäljnings- eller användningsbaserade royalties

- B63 Oaktat kraven i punkterna 56–59 ska ett företag redovisa intäkter för försäljnings- eller användningsbaserade royalties som utlovas i utbyte mot en licens för immateriell egendom endast när (eller allt eftersom) det senare av följande inträffar:
- Efterföljande försäljning eller användning sker.
 - Det prestationsåtagande som några av eller alla försäljnings- eller användningsbaserade royalties har allokerats till är uppfyllt (eller delvis uppfyllt).

Återköpsavtal

- B64 Ett återköpsavtal är ett avtal där ett företag säljer en tillgång och också förbinder sig eller har möjligheten (antingen i samma avtal eller i något annat avtal) att återköpa tillgången. Den återköpta tillgången kan vara den tillgång som ursprungligen såldes till kunden, en tillgång som i stort sett är densamma som den tillgången eller en annan tillgång som den tillgång som ursprungligen såldes är en del av.
- B65 Återköpsavtal förekommer vanligtvis i följande tre former:
- a) Ett företags skyldighet att återköpa tillgången (en terminsoption).
 - b) Ett företags rätt att återköpa tillgången (en köption).
 - c) Ett företags skyldighet att återköpa tillgången på kundens begäran (en säljoption).

En termins- eller köption

- B66 Om ett företag har en skyldighet eller rätt att återköpa tillgången (en termins- eller en köption) får en kund inte kontroll över tillgången eftersom kunden är begränsad i sin förmåga att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången även om kunden kan ha det fysiska innehavet av tillgången. Följaktligen ska företaget redovisa avtalet som något av följande:
- a) Ett leasingavtal enligt IAS 17 *Leasingavtal* om företaget kan eller måste återköpa tillgången till ett belopp som är lägre än det ursprungliga försäljningspriset för tillgången.
 - b) Ett finansieringsavtal i enlighet med punkt B68 om ett företag kan eller måste återköpa tillgången till ett belopp som motsvarar eller är högre än det ursprungliga försäljningspriset för tillgången.
- B67 Vid jämförelse av återköpspriset med försäljningspriset ska företaget beakta pengars tidsvärde.
- B68 Om ett återköpsavtal är ett finansieringsavtal ska företaget fortsätta att redovisa tillgången och även redovisa en finansiell skuld för all ersättning som erhållits från kunden. Ett företag ska redovisa skillnaden mellan det ersättningsbelopp som erhållits från kunden och det ersättningsbelopp som ska betalas till kunden som ränta och, i tillämpliga fall, som process- eller hanteringskostnader (t.ex. försäkring).
- B69 Om optionen förfaller utan att ha lösts in ska företaget ta bort skulden från balansräkningen och redovisa intäkter.

En säljoption

- B70 Om ett företag är skyldigt att återköpa tillgången på kundens begäran (en säljoption) till ett pris som är lägre än det ursprungliga försäljningspriset för tillgången ska företaget vid avtalets början beakta om kunden har ett betydande ekonomiskt incitament att utöva denna rätt. Kundens utövande av denna rätt leder till att kunden i själva verket betalar företaget ersättning för rätten att använda en viss tillgång under en viss tid. Om köparen har ett betydande ekonomiskt incitament att utöva denna rätt ska företaget alltså redovisa avtalet som leasing enligt IAS 17.
- B71 För att avgöra huruvida en kund har ett betydande ekonomiskt incitament att utöva sin rätt ska ett företag ta hänsyn till olika faktorer, bland annat förhållandet mellan återköpspriset och tillgångens förväntade marknadsvärde vid tidpunkten för återköpet och tiden fram till dess att rätten upphör att gälla. Om till exempel återköpspriset förväntas ligga långt över tillgångens marknadsvärde kan detta innebära att kunden har ett betydande ekonomiskt incitament att använda sig av säljoptionen.
- B72 Om kunden inte har något betydande ekonomiskt incitament att utöva sin rätt till ett pris som är lägre än det ursprungliga försäljningspriset för tillgången ska företaget redovisa avtalet som om det rörde sig om en försäljning av en produkt med en returrätt enligt beskrivningen i punkterna B20–B27.
- B73 Om återköpspriset för tillgången är lika med eller högre än det ursprungliga försäljningspriset och högre än tillgångens förväntade marknadsvärde är avtalet i själva verket ett finansieringsavtal och ska därför redovisas så som beskrivs i punkt B68.

- B74 Om återköpspriset för tillgången är lika med eller högre än det ursprungliga försäljningspriset och är lägre än eller lika med tillgångens förväntade marknadsvärde, och kunden inte har något betydande ekonomiskt incitament att utöva sin rätt, ska företaget redovisa avtalet som om det rörde sig om en försäljning av en produkt med en returrätt enligt beskrivningen i punkterna B20–B27.
- B75 Vid jämförelse av återköpspriset med försäljningspriset ska företaget beakta pengars tidsvärde.
- B76 Om optionen förfaller utan att lösas in ska företaget ta bort skulden från balansräkningen och redovisa intäkter.

Kommissionsavtal

- B77 När ett företag levererar en produkt till en annan part (t.ex. en återförsäljare eller en distributör) för försäljning till slutkunder ska företaget bedöma huruvida den andra parten har erhållit kontroll över produkten vid den tidpunkten. En produkt som har levererats till en annan part kan hållas i ett kommissionsavtal om den andra parten inte har fått kontroll över produkten. I enlighet med detta ska ett företag inte redovisa intäkter vid leverans av en produkt till en annan part om den levererade produkten hålls för kommission.
- B78 Indikatorer på att ett avtal är ett kommissionsavtal omfattar, men är inte begränsade till, följande:
- Produkten kontrolleras av företaget fram till dess att en viss händelse inträffar, såsom försäljning av produkten till en kund hos en återförsäljare eller fram till dess att en angiven tidsfrist löper ut.
 - Företaget kan kräva tillbaka produkten eller överföra produkten till en tredje part (t.ex. en annan återförsäljare).
 - Återförsäljaren har ingen ovillkorlig skyldighet att betala för produkten (även om den kan vara tvungen att betala en deposition).

Bill-and-hold-avtal

- B79 Ett bill-and-hold-avtal är ett avtal enligt vilket ett företag fakturerar en kund för en produkt men företaget behåller det fysiska innehavet av produkten till dess att den överförs till kunden vid en tidpunkt i framtiden. Till exempel kan en kund begära att ett företag ingår sådana avtal på grund av kundens brist på utrymme för produkten eller på grund av förseningar i kundens produktionsplaner.
- B80 Ett företag ska avgöra när det har uppfyllt sitt prestationsåtagande vad gäller att överföra en produkt genom att utvärdera när en kund får kontrollen över denna produkt (se punkt 38). För vissa avtal överförs kontrollen antingen när produkten har levererats till kundens lokaler eller när produkten levereras, beroende på avtalsvillkoren (inklusive leveransvillkoren). För vissa avtal kan dock en kund få kontroll över en produkt trots att ett företag har kvar det fysiska innehavet av produkten. I detta fall har kunden möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, produkten trots att den har beslutat att inte utöva sin rätt att ta över det fysiska innehavet av produkten. Följaktligen kontrollerar företaget inte produkten. Företaget tillhandahåller i stället förvaringstjänster till kunden för kundens tillgångar.
- B81 Utöver tillämpning av kraven i punkt 38 måste samtliga följande kriterier uppfyllas för att en kund ska ha fått kontroll över en produkt i ett bill-and-hold-avtal:
- Orsaken till bill-and-hold-avtalet måste vara reell (t.ex. att kunden begärde avtalet).
 - Produkten måste identifieras separat som tillhörande kunden.
 - Produkten måste i nuläget vara redo för fysisk överföring till kunden.
 - Företaget får inte ha möjlighet att använda produkten eller sända den till en annan kund.
- B82 Om ett företag redovisar intäkter vid försäljning av en produkt på bill-and-hold-basis ska företaget beakta huruvida det har återstående prestationsåtaganden (t.ex. för förvaringstjänster) i enlighet med punkterna 22–30 till vilka företaget ska allokera en del av transaktionspriset i enlighet med punkterna 73–86.

Kundgodkännande

- B83 I enlighet med punkt 38 e kan kundens godkännande av en tillgång tyda på att kunden har fått kontroll över tillgången. Klausuler om kundgodkännande gör det möjligt för en kund att häva ett avtal eller kräva att företag ska vidta korrigerande åtgärder om en vara eller tjänst inte uppfyller överenskomna specifikationer. Ett företag ska beakta sådana klausuler vid bedömningen av när en kund får kontroll över en vara eller en tjänst.
- B84 Om ett företag på ett objektivt sätt kan fastställa att kontroll över en vara eller tjänst har överförts till kunden i enlighet med de överenskomna specifikationerna i avtalet är kundens godkännande en formalitet som inte påverkar företagets fastställande av när kunden har fått kontroll över varan eller tjänsten. Om klausulen om kundgodkännande t.ex. baserar sig på uppfyllande av angivna storleks- och vikttegenskaper skulle ett företag kunna avgöra huruvida dessa kriterier har uppfyllts innan det har erhållit bekräftelse på kundens godkännande. Företagets erfarenhet av avtal för liknande varor eller tjänster kan styrka att en vara eller tjänst som tillhandahålls kunden överensstämmer med de överenskomna specifikationerna i avtalet. Om intäkter redovisas innan kundens godkännande måste företaget ändå beakta huruvida det återstår några prestationsåtaganden (t.ex. installation av utrustning) och utvärdera om dessa ska redovisas separat.
- B85 Om ett företag inte objektivt kan fastställa att den vara eller tjänst som levererats till kunden överensstämmer med de överenskomna specifikationerna i avtalet får företaget inte dra slutsatsen att kunden har fått kontrollen till dess att företaget erhåller kundens godkännande. Detta beror på att företaget i detta fall inte kan fastställa att kunden har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, varan eller tjänsten.
- B86 Om ett företag levererar produkter till en kund i försöks- eller utvärderingssyfte och kunden inte är skyldig att betala någon ersättning förrän provotiden löper ut överförs kontrollen över produkten inte till kunden förrän kunden godkänner produkten eller provotiden har löpt ut.

Upplysning om uppdelade intäkter

- B87 Punkt 114 kräver att ett företag ska dela upp intäkter från avtal med kunder i kategorier som beskriver hur karaktär, belopp, tidpunkt och risker beträffande intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. Den utsträckning i vilken ett företags intäkter delas upp vad gäller dessa upplysningar beror på fakta och omständigheter som hänför sig till företagets avtal med kunderna. Vissa företag kan behöva använda mer än en kategorityp för att uppfylla syftet i punkt 114 för att dela upp intäkter. Andra företag kan uppfylla målet med hjälp av endast en kategorityp för att dela upp intäkter.
- B88 Vid val av kategorityp (eller typer av kategorier) för att dela upp intäkter ska företaget beakta hur information om företagets intäkter har redovisats för andra syften, däribland alla följande:
- Upplysningar som lämnas vid sidan av de finansiella rapporterna (t.ex. i resultatrapporter, årsrapporter eller investerarpresentationer).
 - Information granskas regelbundet av den högste verkställande beslutsfattaren för utvärdering av de ekonomiska resultaten hos rörelsesegment.
 - Övriga upplysningar som liknar den typ av information som identifieras i punkt B88 a och b och som används av företaget eller användare av företagets finansiella rapporter för att bedöma företagets finansiella resultat eller fatta beslut om resursfördelning.
- B89 Exempel på kategorier som kan vara lämpliga omfattar, men är inte begränsade till, följande:
- Typ av vara eller tjänst (t.ex. större produktlinjer).
 - Geografisk region (t.ex. land eller region).
 - Marknad eller typ av kund (t.ex. statliga och icke statliga kunder).
 - Typ av avtal (t.ex. avtal om fast pris och avtal om tid och material).
 - Avtalets löptid (t.ex. kort- och långfristiga avtal).
 - Tidpunkt för överföring av varor eller tjänster (t.ex. intäkter från varor eller tjänster som överförs till kunder vid en tidpunkt och intäkter från varor eller tjänster som överförs över tid).

- g) Försäljningskanaler (t.ex. varor som säljs direkt till kunder och varor som säljs via mellanhänder).

Bilaga C

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna standard och dess bilagor utgör en helhet. Bilagan har samma rättsverkan som övriga delar av standarden.

IKRAFTTRÄDANDE

- C1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard tidigare ska det lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- C2 Vid tillämpningen av övergångsbestämmelserna i punkterna C3–C8 är
- den första tillämpningsdagen inledningen av den rapportperiod då ett företag för första gången tillämpar denna standard, och
 - ett avslutat avtal ett avtal för vilket företaget har överfört samtliga varor eller tjänster som identifieras i enlighet med IAS 11 *Entreprenadavtal*, IAS 18 *Intäkter* och tillhörande tolkningar.
- C3 Ett företag ska tillämpa denna standard med hjälp av en av följande två metoder:
- Retroaktivt för varje tidigare redovisad rapportperiod enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med förbehåll för lösningarna i punkt C5.
 - Retroaktivt med den sammanlagda effekten av en första tillämpning av denna standard redovisad på den första tillämpningsdagen i enlighet med punkterna C7–C8.
- C4 Oaktat kraven i punkt 28 i IAS 8 behöver företaget när denna standard först tillämpas endast lämna kvantitativ information enligt punkt 28 f i IAS 8 för det räkenskapsår som närmast föregår det första räkenskapsår för vilket denna standard tillämpas (den "närmast föregående perioden") och endast om företaget tillämpar denna standard retroaktivt i enlighet med punkt C3 a. Ett företag får också lämna denna information för innevarande period eller för tidigare jämförbara perioder, men är inte skyldigt att göra detta.
- C5 Ett företag kan använda en eller flera av följande praktiska lösningar vid retroaktiv tillämpning av denna standard i enlighet med punkt C3 a:
- För avslutade avtal behöver ett företag inte räkna om avtal som inleds och avslutas inom samma årliga rapportperiod.
 - För avslutade avtal med rörlig ersättning kan ett företag använda transaktionspriset vid den tidpunkt då avtalet avslutades i stället för att beräkna rörliga ersättningsbelopp under jämförande rapportperioder.
 - För alla rapportperioder som redovisas före den första tillämpningsdagen behöver ett företag inte lämna upplysningar om det belopp av transaktionspriset som allokerats till återstående prestationsåtaganden och en förklaring om när företaget räknar med att redovisa sådana belopp som intäkter (se punkt 120).
- C6 För alla praktiska lösningar i punkt C5 som ett företag använder ska det tillämpa denna lösning konsekvent på alla avtal inom samtliga rapportperioder som redovisas. Dessutom ska företaget lämna upplysningar om alla följande uppgifter:
- De lösningar som har använts.
 - En kvalitativ bedömning av den uppskattade effekten av tillämpningen av var och en av dessa lösningar så långt det är rimligen möjligt.
- C7 Om ett företag väljer att tillämpa denna standard retroaktivt i enlighet med punkt C3 b ska företaget redovisa den sammanlagda effekten av den första tillämpningen av denna standard som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, enligt vad som är tillämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen. Enligt denna övergångsmetod ska ett företag tillämpa denna standard retroaktivt endast på avtal som inte är avslutade avtal på den första tillämpningsdagen (t.ex. den 1 januari 2018 för ett företag vars räkenskapsår slutar den 31 december).

- C8 För rapportperioder som omfattar den första tillämpningsdagen ska ett företag lämna följande ytterligare upplysningar om denna standard tillämpas retroaktivt i enlighet med punkt C3 b:
- Det belopp som varje post i de finansiella rapporterna påverkas av under den aktuella rapportperioden genom tillämpningen av denna standard i stället för IAS 11, IAS 18 och tillhörande tolkningar som var i kraft före ändringen.
 - En förklaring av orsakerna till betydande förändringar som identifieras i C8 a.

Hänvisningar till IFRS 9

- C9 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument* ska varje hänvisning till IFRS 9 i denna standard tolkas som en hänvisning till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning*.

UPPHÄVANDE AV ANDRA STANDARDER

- C10 Denna standard ersätter följande standarder:
- IAS 11 *Entreprenadavtal*.
 - IAS 18 *Intäkter*.
 - IFRIC 13 *Kundlojalitetsprogram*.
 - IFRIC 15 *Avtal om uppförande av fastighet*.
 - IFRIC 18 *Överföringar av tillgångar från kunder*.
 - SIC-31 *Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster*.

Bilaga D

Ändringar i andra standarder

I denna bilaga anges ändringar i andra standarder som IASB gjorde när det slutförde IFRS 15.

Nedanstående tabell visar hur följande hänvisningar har ändrats i övriga standarder.

Befintlig hänvisning till	som finns i	i	ska ändras och hänvisa till
IAS 18 <i>Intäkter</i> eller IAS 18	IFRS 4	Punkterna 4 a och 4 c, B18 h	IFRS 15 <i>Intäkter från avtal med kunder</i> eller IFRS 15
	IAS 16	Punkt 68A	
	IAS 39	Punkt VT2	
	IAS 40	Punkt 3 b	
IAS 11 <i>Entreprenadavtal</i> eller IAS 11	SIC-32	Punkt 6	

IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas

Punkt 39X ska läggas till.

IKRAFTTRÄDANDE

...

- 39X IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebär att punkt D24 med tillhörande rubrik utgick och att punkterna D34–D35 med respektive tillhörande rubriker lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

I bilaga D ska punkterna D34–D35 och deras respektive tillhörande rubriker läggas till.

Intäkter

- D34 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i punkt C5 i IFRS 15. I dessa punkter ska hänvisningar till "den första tillämpningsdagen" tolkas som inledningen av den första rapportperioden enligt IFRS. Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa dessa övergångsbestämmelser ska även punkt C6 i IFRS 15 tillämpas.
- D35 En förstagångstillämpare måste inte omformulera avtal som avslutats före den tidigaste period som redovisas. Ett avslutat avtal är ett avtal för vilket företaget har överfört samtliga varor eller tjänster som identifierats enligt tidigare redovisningsprinciper.

IFRS 3 Rörelseförvärv

Punkt 56 ska ändras och punkt 64K ska läggas till.

Eventualförpliktelser

56. Efter den första redovisningen och fram till dess att en skuld regleras, annulleras eller förfaller ska förvärvaren värdera ett prestationsåtagande som redovisas i ett rörelseförvärv till det högre värdet av
- det belopp som skulle redovisas enligt IAS 37, och
 - det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för summan av inkomster som redovisas i enlighet med principerna i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.
- Detta krav tillämpas inte på avtal som redovisas enligt IAS 39.

...

Ikraftträdande

...

- 64K IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebär att punkt 56 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

IFRS 4 Försäkringsavtal

Punkt 41G ska läggas till.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

- 41G IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebär att punkterna 4 a och 4 c, B7, B18 h och B21 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

I bilaga B ska punkterna B7 och B21 ändras.

Betalning i natura

...

- B7 Att tillämpa denna standard på de avtal som beskrivs i punkt B6 är troligen inte mer betungande än att tillämpa de standarder som skulle vara tillämpliga om avtalen låg utanför tillämpningsområdet för denna standard:
- ...
 - Om IFRS 15 vore tillämplig skulle serviceföretaget redovisa inkomster när (eller allt eftersom) det överför tjänster till kunden (beroende på andra angivna kriterier). Den metoden är godtagbar även enligt denna standard, som tillåter serviceföretaget (i) att fortsätta använda sina befintliga redovisningsprinciper för dessa avtal såvida de inte innebär metoder som är förbjudna enligt punkt 14 och (ii) att förbättra sina redovisningsmetoder om detta är tillåtet enligt punkterna 22–30.
 - ...

Exempel på försäkringsavtal

...

- B21 Om de avtal som beskrivs i punkt B19 inte ger upphov till finansiella tillgångar eller finansiella skulder är IFRS 15 tillämplig. Enligt IFRS 15 redovisas intäkter när (eller allt eftersom) ett företag uppfyller ett prestationsåtagande genom att överföra en utlovad vara eller tjänst till en kund till ett belopp som motsvarar den ersättning som företaget förväntar sig att ha rätt till.

IFRS 9 *Finansiella instrument* (som utfärdades i november 2009)

Punkterna 3.1.1, 5.1.1 och 5.4.5 ska ändras och punkterna 5.1.2, 5.4.1A och 8.1.5 ska läggas till.

3.1 FÖRSTA REDOVISNINGEN AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

- 3.1.1 Ett företag ska redovisa en finansiell tillgång i rapporten över finansiell ställning endast när det blir part i instrumentets avtalsmässiga villkor (se punkterna VT34 och VT35 i IAS 39). När ett företag för första gången redovisar en finansiell tillgång ska den klassificeras i enlighet med punkterna 4.1–4.5 och värderas i enlighet med punkterna 5.1.1–5.1.2.**

...

5.1 INLEDANDE VÄRDERING

- 5.1.1 Med undantag för kundfordringar enligt punkt 5.1.2 ska ett företag vid första redovisningstillfället värdera en finansiell tillgång till det verkliga värdet plus, när det gäller en finansiell tillgång som inte tillhör kategorin finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via resultaträkningen, *transaktionsutgifter* som är direkt hänförliga till förvärvet av den finansiella tillgången.**

...

- 5.1.2 Oaktat kravet i punkt 5.1.1 ska ett företag vid första redovisningstillfället värdera kundfordringar som inte har en betydande finansieringskomponent (som fastställts i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*) till transaktionspriset (enligt definitionen i IFRS 15).

5.4 VINSTER OCH FÖRLUSTER

...

- 5.4.1A *Utdelningar* redovisas i resultaträkningen endast i följande fall:

- Företagets rätt att erhålla betalning för utdelningen är fastslagen.
- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med utdelningen kommer att tillfalla företaget.
- Utdelningsbeloppet kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

...

Investeringar i egetkapitalinstrument

...

- 5.4.5 Om ett företag gör valet i punkt 5.4.4 ska det redovisa utdelningar från den investeringen i resultaträkningen i enlighet med punkt 5.4.1A.

...

8.1 IKRAFTTRÄDANDE

...

- 8.1.5 IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebär att punkterna 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 och B5.12 ändrades och att punkt C16 med tillhörande rubrik utgick. Punkterna 5.1.2 och 5.4.1A och en definition i bilaga A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

I bilaga A ska en ny definition läggas till.

utdelningar Utdelningar till innehavare av egetkapitalinstrument i proportion till innehavet av respektive aktieslag.

I bilaga B ska punkt B5.12 ändras.

Vinster och förluster

B5.12 Enligt punkt 5.4.4 kan ett företag göra ett oåterkalleligt val att redovisa förändringar i verkligt värde för en investering i ett egetkapitalinstrument som inte innehas för handel i övrigt totalresultat. Detta val görs på nytt för varje instrument (dvs. för varje andel). Belopp som redovisas i övrigt totalresultat ska inte senare överföras till resultaträkningen. Företaget kan dock överföra ackumulerad vinst eller förlust i eget kapital. Utdelning på sådana investeringar redovisas i resultaträkningen i enlighet med punkt 5.4.5 såvida inte utdelningen tydligt utgör en återbetalning av en del av anskaffningsvärdet för investeringen.

I bilaga C ska punkt C16 med tillhörande rubrik utgå.

IFRS 9 *Finansiella instrument* (som utfärdades i oktober 2010)

Punkterna 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 och 5.7.6 ska ändras och punkterna 5.1.3, 5.7.1A och 7.1.4 ska läggas till.

3.1 FÖRSTA REDOVISNINGEN

3.1.1 Ett företag ska redovisa en finansiell tillgång eller finansiell skuld i rapporten över finansiell ställning endast när det blir part i instrumentets avtalsmässiga villkor (se punkterna B3.1.1 och B3.1.2). När ett företag för första gången redovisar en finansiell tillgång ska den klassificeras i enlighet med punkterna 4.1.1–4.1.5 och värderas i enlighet med punkterna 5.1.1–5.1.3. När ett företag för första gången redovisar en finansiell skuld ska den klassificeras i enlighet med punkterna 4.2.1 och 4.2.2 och värderas i enlighet med punkt 5.1.1.

...

4.2 KLASSIFICERING AV FINANSIELLA SKULDER

4.2.1 Ett företag ska klassificera alla finansiella skulder som därefter värderade till upplupet anskaffningsvärde genom att använda *effektivräntemetoden*, med följande undantag:

a) ...

c) *Finansiella garantiavtal* enligt definitionen i bilaga A. Efter det första redovisningstillfället ska en emittent av sådana avtal (om inte punkt 4.2.1 a eller b är tillämplig) redovisa avtalet till det högre av

i) det belopp som redovisas enligt IAS 37 *Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar*, och

ii) det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 5.1.1) efter avdrag, i tillämpliga fall, för summan av inkomster som redovisas i enlighet med principerna i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

d) Ett löfte om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta. En emittent av ett sådant löfte ska efter det första redovisningstillfället (om inte punkt 4.2.1 a är tillämplig) värdera det till det högre av

i) det belopp som redovisas enligt IAS 37, och

ii) det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 5.1.1) efter avdrag, i tillämpliga fall, för summan av inkomster som redovisas i enlighet med principerna i IFRS 15.

e) ...

5.1 INLEDANDE VÄRDERING

5.1.1 Med undantag för kundfordringar som omfattas av punkt 5.1.3 ska ett företag vid första redovisningstillfället värdera en finansiell tillgång eller finansiell skuld till det verkliga värdet plus eller minus, när det gäller en finansiell tillgång eller finansiell skuld som inte värderas till verkligt värde via resultaträkningen, *transaktionsutgifter* som är direkt hänförliga till förvärv eller emission av den finansiella tillgången eller finansiella skulden.

...

5.1.3 Oaktat kravet i punkt 5.1.1 ska ett företag vid första redovisningstillfället värdera kundfordringar som inte har en betydande finansieringskomponent (som fastställts i enlighet med IFRS 15) till deras transaktionspris (enligt definitionen i IFRS 15).

5.2 EFTERFÖLJANDE VÄRDERING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

5.2.1 Efter första redovisningstillfället ska ett företag värdera en finansiell tillgång i enlighet med punkterna 4.1.1–4.1.5 till verkligt värde eller upplupet anskaffningsvärde (se punkterna 9 och VT5–VT8C i IAS 39).

...

5.7 VINSTER OCH FÖRLUSTER

...

5.7.1A *Utdelningar* redovisas i resultaträkningen endast i följande fall:

- a) Företagets rätt att erhålla betalning för utdelningen är fastslagen.
- b) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med utdelningen kommer att tillfalla företaget.
- c) Utdelningsbeloppet kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

...

Investeringar i egetkapitalinstrument

...

5.7.6 Om ett företag gör valet i punkt 5.7.5 ska det redovisa utdelningar från den investeringen i resultaträkningen i enlighet med punkt 5.7.1A.

...

7.1 IKRAFTTRÄDANDE

...

7.1.4 IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 och C42 ändrades och att punkt C16 med tillhörande rubrik utgick. Punkterna 5.1.3 och 5.7.1A och en definition i bilaga A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

I bilaga A ska en ny definition läggas till.

utdelningar Utdelningar till innehavare av egetkapitalinstrument i proportion till innehavet av respektive aktieslag.

I bilaga B ska punkterna B3.2.13 och B5.7.1 ändras.

Fortsatt engagemang i överförda tillgångar

B3.2.13 Följande är exempel på hur ett företag värderar en överförd tillgång och den skuld som är knuten till den enligt punkt 3.2.16.

Alla tillgångar

- a) Om en garanti som tillhandahålls av ett företag för betalning för kreditförluster på en överförd tillgång förhindrar att den överförda tillgången kan tas bort från balansräkningen motsvarande den del där det finns ett fortsatt engagemang, värderas den överförda tillgången per överföringstidpunkten till det lägre av (i) tillgångens redovisade värde och (ii) den högsta del av den ersättning som erhållits vid överföringen som företaget skulle kunna bli tvunget att betala tillbaka ("garantibeloppet"). Den hänförliga skulden värderas vid första redovisningstillfället till garantibeloppet plus verkligt värde för garantin (vilket vanligen är den ersättning som erhöles för garantin). Det ursprungliga verkliga värdet för garantin redovisas följaktligen i resultaträkningen när (eller allt eftersom) skyldigheten uppfylls (i enlighet med principerna i IFRS 15) och tillgångens redovisade värde minskas med en eventuell förlustreserv.

...

Vinster och förluster (avsnitt 5.7)

B5.7.1 Enligt punkt 5.7.5 kan ett företag göra ett oåterkalleligt val att redovisa förändringar i verkligt värde för en investering i ett egetkapitalinstrument som inte innehas för handel i övrigt totalresultat. Detta val görs på nytt för varje instrument (dvs. för varje andel). Belopp som redovisas i övrigt totalresultat ska inte senare överföras till resultaträkningen. Företaget kan dock överföra ackumulerad vinst eller förlust i eget kapital. Utdelning på sådana investeringar redovisas i resultaträkningen i enlighet med punkt 5.7.6 såvida inte utdelningen tydligt utgör en återbetalning av en del av anskaffningsvärdet för investeringen.

I bilaga C ska punkterna C5 och C42 ändras. Punkt C16 med tillhörande rubrik ska utgå.

IFRS 3 Rörelseförvärv

C5 Punkterna 16, 42, 53, 56 och 58 b ska ändras till följande lydelse, punkt 64A ska utgå och punkt 64D ska läggas till:

...

56 Efter den första redovisningen och fram till dess att en skuld regleras, annulleras eller förfaller ska förvärvaren värdera en eventualförpliktelse som redovisas i ett rörelseförvärv till det högre värdet av

- a) det belopp som skulle redovisas enligt IAS 37, och
b) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för summan av inkomster som redovisas i enlighet med principerna i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

Detta krav tillämpas inte på avtal som redovisas i enlighet med IFRS 9.

...

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning

...

C42 I bilaga A ska punkterna VT3–VT4 ändras till följande lydelse:

...

VT4 Finansiella garantiavtal kan ha olika juridisk form, till exempel ...

- a) Emittenten värderar det till det högre av
i) det belopp som redovisas enligt IAS 37, och
ii) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för summan av inkomster som redovisas i enlighet med principerna i IFRS 15 (se punkt 4.2.1 c i IFRS 9).
b) ...

IFRS 9 Finansiella instrument (Säkringsredovisning och ändringar i IFRS 9, IFRS 7 och IAS 39) ⁽¹⁾

Punkt 5.2.1 ska ändras.

5.2 EFTERFÖLJANDE VÄRDERING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR**5.2.1 Efter det första redovisningstillfället ska ett företag värdera en finansiell tillgång i enlighet med punkterna 4.1.1–4.1.5 till verkligt värde eller upplupet anskaffningsvärde (se punkterna 9 och VT5–VT8C i IAS 39).**

I bilaga A ska en ny definition läggas till.

utdelningar Utdelningar till innehavare av egetkapitalinstrument i proportion till innehavet av respektive aktieslag.

I bilaga C ska punkterna C5 och C38 ändras. Punkt C21 med tillhörande rubrik ska utgå.

IFRS 3 Rörelseförvärv

C5 Punkterna 16, 42, 53, 56 och 58 b ska ändras till följande lydelse, punkterna 64A och 64D ska utgå och punkt 64H ska läggas till:

...

56 Efter den första redovisningen och fram till dess att en skuld regleras, annulleras eller förfaller ska förvärvaren värdera en eventalförpliktelse som redovisas i ett rörelseförvärv till det högre värdet av

- a) det belopp som skulle redovisas enligt IAS 37, och
- b) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för summan av inkomster som redovisas i enlighet med principerna i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

Detta krav tillämpas inte på avtal som redovisas i enlighet med IFRS 9.

...

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning

...

C38 I bilaga A ska punkterna VT3–VT4 ändras till följande lydelse:

...

VT4 Finansiella garantiavtal kan ha olika juridisk form, till exempel ...

- a) Emittenten värderar det till det högre av
 - i) det belopp som redovisas enligt IAS 37, och
 - ii) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för summan av inkomster som redovisas i enlighet med principerna i IFRS 15 (se punkt 4.2.1 c i IFRS 9).
- b) ...

⁽¹⁾ De följändringar som IFRS 15 gör i IFRS 9 (Säkringsredovisning och ändringar i IFRS 9, IFRS 7 och IAS 39) bör läsas tillsammans med de följändringar som IFRS 15 gör i IFRS 9 (2010). Detta beror på att IFRS 9 (Säkringsredovisning och ändringar i IFRS 9, IFRS 7 och IAS 39) endast omfattar de punkter i IFRS 9 (2010) som den ändrade eller som var nödvändiga för att underlätta hänvisningar. Därför har en ikraftträdandepunkt inte lagts till i IFRS 9 (Säkringsredovisning och ändringar i IFRS 9, IFRS 7 och IAS 39) eftersom den ingår i punkten om ikraftträdande som läggs till i IFRS 9 (2010).

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Punkt 34 ska ändras och punkt 139N ska läggas till.

Kvittning

...

34. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* kräver att ett företag värderar intäkter från kontrakt med kunder till det ersättningsbelopp som företaget förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot överföringen av utlovade varor eller tjänster. Till exempel speglar det intäktsbelopp som redovisas eventuella handelsrabatter och mängdrabatter. Ett företag genomför, i den ordinarie verksamheten, andra transaktioner som inte genererar intäkter, men som har betydelse för den huvudsakliga intäktsgenererande verksamheten. Ett företag redovisar resultaten av sådana transaktioner när denna redovisning återspeglar transaktionens eller någon annan händelses innebörd, genom att eventuell inkomst kvittas mot de utgifter som uppkommer vid transaktionen i fråga. Till exempel:
- Ett företag redovisar vinster och förluster vid avyttring av anläggningstillgångar, inklusive investeringar och rörelsetillgångar, genom att från ersättningsbeloppet dra av tillgångens redovisade värde och därtill hänförliga försäljningskostnader, och
 - ...

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

- 139N IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt 34 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

IAS 2 Varulager

Punkterna 2, 8, 29 och 37 ska ändras och punkt 40E ska läggas till. Punkt 19 ska utgå.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE**2. Standarden är tillämplig för alla varulager, utom**

- [utgå]
- ...

DEFINITIONER

...

8. Varor i lager innefattar köpta varor för vidareförsäljning, inklusive exempelvis handelsvaror som köpts av en återförsäljare för vidareförsäljning samt mark och annan egendom för försäljning. Vidare innefattar varor i lager färdiga egentillverkade varor, eller produkter i arbete, samt material och förnödenheter som är avsedda att användas i tillverkningsprocessen. Utgifter för att fullgöra ett avtal med en kund som inte ger upphov till varulager (eller tillgångar som omfattas av en annan standards tillämpningsområde) redovisas i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

...

Nettoförsäljningsvärde

...

29. Värdet på varor i lager skrivs vanligen ned till nettoförsäljningsvärdet per vara. I vissa fall kan det emellertid vara lämpligt att slå samman likartade eller sammanhängande varor. Detta kan vara fallet när varorna hör till samma produktlinje och används för samma ändamål eller har samma slutanvändning, om de tillverkas och säljs i samma geografiska område och om det inte är praktiskt genomförbart att värdera en varutyp åtskild från en annan inom samma produktlinje. Det är inte korrekt att göra en nedskrivning av varor i lager med utgångspunkt i hur de har klassificerats, exempelvis färdiga varor, eller alla varor i en viss bransch eller i ett visst rörelsessegment.

...

UPPLYSNINGAR

...

37. Upplýsingar avseende redovisade värden för olika kategorier av varor i lager samt omfattningen av förändringar av dessa värden är till nytta för användare av finansiella rapporter. Vanliga indelningar av varor i lager är handelsvaror, produktionsförnödenheter, råvaror, produkter i arbete och färdiga varor.

...

IKRAFTTRÄDANDE

...

- 40E IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebär att punkterna 2, 8, 29 och 37 ändrades och att punkt 19 utgick. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

IAS 12 Inkomstskatter

Punkt 59 ska ändras och punkt 98E ska läggas till.

Poster som redovisas i resultatet

...

59. Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar uppkommer vanligen när inkomster eller utgifter redovisningsmässigt hänförs till en period men påverkar det skattemässiga resultatet för en annan period. Den uppskjutna skatt som blir följden redovisas i resultatet. Detta sker exempelvis i följande fall:
- När räntor, royalty eller utdelning erhålls i efterskott och ingår i det redovisade resultatet i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning* eller IFRS 9 *Finansiella instrument*, beroende på vad som är tillämpligt, men inkluderas i det skattepliktiga resultatet enligt kontantprincipen.
 - ...

IKRAFTTRÄDANDE

...

- 98E IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebär att punkt 59 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

Punkterna 69 och 72 ska ändras och punkt 81J ska läggas till.

BORTTAGANDE FRÅN BALANSRÄKNINGEN

...

69. En materiell anläggningstillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Datumet för avyttring av en materiell anläggningstillgång är det datum då mottagaren får kontroll över denna tillgång i enlighet med kraven för att avgöra när ett prestationsåtagande är uppfyllt i IFRS 15. IAS 17 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.
- ...
72. Det ersättningsbelopp som ska innefattas i den vinst eller förlust som blir följden när en materiell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen fastställs i enlighet med kraven för fastställande av transaktionspriset i punkterna 47–72 i IFRS 15. Senare ändringar av det uppskattade ersättningsbelopp som ingår i vinsten eller förlusten ska redovisas i enlighet med kraven för förändringar i transaktionspriset i IFRS 15.

...

IKRAFTTRÄDANDE

...

- 81J IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 68A, 69 och 72 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering

Punkt 97Q ska läggas till.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

- 97Q IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt VT21 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

I vägledningen vid tillämpning ska punkt VT21 ändras.

Avtal att köpa eller sälja icke-finansiella resurser (punkterna 8–10)

...

- VT21 Med undantag av vad som krävs enligt IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* ger ett avtal som innebär att man erhåller eller levererar fysiska tillgångar inte upphov till en finansiell tillgång hos den ena parten och en finansiell skuld hos den andre såvida inte betalningen är senarelagd i förhållande till den fysiska leveransen. Så är fallet med köp eller försäljning av varor på kredit.

IAS 34 Delårsrapportering

Punkterna 15B och 16A ska ändras och punkt 55 ska läggas till.

Betydande händelser och transaktioner

...

- 15B Här följer en förteckning över händelser och transaktioner för vilka information ska ges om de är betydande: Förteckningen är dock inte uttömmande.
- a) ...
 - b) Redovisning av en förlust vid nedskrivning av finansiella tillgångar, egendom, materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar, tillgångar som uppkommer i samband med avtal med kunder eller andra tillgångar och återföring av en nedskrivningsförlust.
 - c) ...

Övriga upplysningar

- 16A **Förutom att ge information om betydande händelser och transaktioner i enlighet med punkterna 15–15C ska ett företag lämna följande information i noterna till delårsrapporten, om informationen i fråga inte anges på annan plats i delårsrapporten. Informationen ska vanligtvis redovisas från räkenskapsårets början till rapportperiodens slut.**
- a) ...
 - l) **Uppdelningen av intäkter från avtal med kunder som krävs enligt punkterna 114–115 i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.**

...

IKRAFTTRÄDANDE

...

55. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 15B och 16A ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

IAS 36 Nedskrivningar

Punkt 2 ska ändras och punkt 140L ska läggas till.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

2. **Denna standard ska tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar, förutom**
- a) ...
 - b) **avtalsstillgångar och tillgångar som uppkommit genom utgifter för att erhålla eller fullgöra ett avtal som redovisas i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*,**
 - c) ...

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

...

- 140L IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebär att punkt 2 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar ⁽¹⁾

Punkt 5 ska ändras och punkt 100 ska läggas till. Punkt 6 ska utgå.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

...

5. När en annan standard behandlar en viss typ av avsättning, eventalförpliktelse eller eventaltillgång tillämpar ett företag denna andra standard i stället för denna standard. Exempelvis behandlas vissa typer av avsättningar i standarder om
- a) [utgå]
 - b) ...
 - e) försäkringsavtal (se IFRS 4 *Försäkringsavtal*). Denna standard gäller dock en försäkringsgivares andra avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar än de som uppkommer till följd av dennes avtalsenliga förpliktelser och rättigheter enligt försäkringsavtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4.
 - f) villkorad köpeskilling för den som gör ett rörelseförvärv (se IFRS 3 *Rörelseförvärv*),
 - g) intäkter från avtal med kunder (se IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*). Eftersom IFRS 15 inte innehåller särskilda krav med avseende på avtal med kunder som är, eller har blivit, betungande är denna standard tillämplig på sådana fall.

...

IKRAFTTRÄDANDE

...

100. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebär att punkt 5 ändrades och att punkt 6 utgick. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

⁽¹⁾ Den årliga förbättrings cyklén 2010–2012 för IFRS-standarder, som utfärdades i december 2013, använde pålägg för att visa de ändringar som gjorts i punkt 5 i IAS 37. För detta offentliggörande har dessa ändringar godtagits och nya ändringar har visats i pålägg.

IAS 38 Immateriella tillgångar

Punkterna 3, 114 och 116 ska ändras och punkt 130K ska läggas till.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

...

3. Om en annan standard föreskriver hur en specifik typ av immateriell tillgång ska redovisas ska ett företag tillämpa den standarden i stället för denna standard. Denna standard gäller till exempel inte för:
 - a) immateriella tillgångar som innehas av ett företag för försäljning i dess normala verksamhet (se IAS 2 *Varulager*),
 - b) ...
 - i) tillgångar som härrör från avtal med kunder som redovisas i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

...

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

...

114. En immateriell tillgång kan avyttras på flera olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Datumet för avyttring av en immateriell tillgång är det datum då mottagaren får kontroll över denna tillgång i enlighet med kraven för att avgöra när ett prestationsåtagande är uppfyllt i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*. IAS 17 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.

...

116. Det ersättningsbelopp som ska inkluderas i den vinst eller förlust som blir följden när en immateriell tillgång tas bort från balansräkningen ska fastställas i enlighet med kraven för fastställande av transaktionspriset i punkterna 47–72 i IFRS 15. Senare ändringar av det uppskattade ersättningsbelopp som ingår i vinsten eller förlusten ska redovisas i enlighet med kraven för förändringar i transaktionspriset i IFRS 15.

...

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

...

- 130K IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 3, 114 och 116 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning

Punkterna 2, 9, 43, 47 och 55 ska ändras och punkterna 2A, 44A, 55A och 103T ska läggas till.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument, förutom följande:
 - a) ...
 - k) Rättigheter och skyldigheter inom tillämpningsområdet för IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* som är finansiella instrument, förutom sådana som enligt IFRS 15 ska redovisas i enlighet med IFRS 9.
- 2A Nedskrivningskraven i denna standard ska tillämpas på sådana rättigheter som enligt IFRS 15 ska redovisas i enlighet med denna standard i syfte att redovisa nedskrivningsförluster.

...

DEFINITIONER

...

9. ...

Definitioner avseende redovisning och värdering

...

Effektivräntemetoden är en metod för beräkning av det upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång eller finansiell skuld (eller grupp av finansiella tillgångar eller finansiella skulder) och för allokering av ränteintäkter eller räntekostnader över relevant period. Effektivräntan är den ränta som exakt diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under det finansiella instrumentets förväntade löptid, eller i tillämpliga fall, en kortare period till den finansiella tillgångens eller finansiella skuldens redovisade nettovärde. Vid beräkning av effektivräntan ska ett företag vid uppskattningen av betalningar beakta samtliga avtalsvillkor för det finansiella instrumentet (exempelvis förskottsbetalningar, köpoptioner och liknande optioner) men ska inte beakta framtida kreditförluster. Beräkningen innefattar alla avgifter som erlagts eller erhållits av avtalsparterna, som är en del av effektivräntan (se punkterna VT8A–VT8B), transaktionsutgifterna och alla andra överkurser och underkurser. Det förutsätts att betalningar och förväntad löptid för en grupp av likartade finansiella instrument kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. I de sällsynta fall, när det inte går att på ett tillförlitligt sätt uppskatta betalningar eller förväntad löptid för ett finansiellt instrument (eller en grupp av finansiella instrument), ska företaget dock använda de avtalsenliga betalningarna över hela avtalstiden för det finansiella instrumentet (eller gruppen av finansiella instrument).

Borttagande från balansräkningen är borttagande av en tidigare redovisad finansiell tillgång eller finansiell skuld från ett företags rapport över finansiell ställning.

Utdelningar är utdelningar av vinst till aktieägare i proportion till innehavet av respektive aktieslag.

Verkligt värde är det pris som skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överföring av en skuld genom en transaktion mellan marknadsaktörer vid värderingstidpunkten. (Se IFRS 13.)

...

Inledande värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder

43. När en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas för första gången, med undantag för kundfordringar enligt punkt 44A, ska ett företag värdera den till det verkliga värdet plus, när det gäller en finansiell tillgång eller finansiell skuld som inte tillhör kategorin finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen, transaktionsutgifter som är direkt hänförliga till förvärvet eller emissionen av den finansiella tillgången eller finansiella skulden.

...

- 44A Oaktat kravet i punkt 43 ska ett företag vid första redovisningstillfället värdera kundfordringar som inte har en betydande finansieringskomponent (som fastställts i enlighet med IFRS 15) till deras transaktionspris (enligt definitionen i IFRS 15).

...

Efterföljande värdering av finansiella skulder

47. Efter det första redovisningstillfället ska ett företag värdera alla finansiella skulder till upplupet anskaffningsvärde genom användande av effektivräntemetoden, med undantag av
- a) ...
 - c) finansiella garantiavtal enligt definitionen i punkt 9. En emittent av sådana avtal ska efter det första redovisningstillfället (om inte punkt 47 a eller b är tillämplig) värdera avtalet till det högre av
 - i) det belopp som redovisas enligt IAS 37, och

- ii) det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 43) efter avdrag, i tillämpliga fall, för summan av intäkter som redovisats i enlighet med IFRS 15.
- d) Ett löfte om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta. En emittent av ett sådant löfte ska efter det första redovisningstillfället (om inte punkt 47 a är tillämplig) värdera det till det högre av
 - i) det belopp som redovisas enligt IAS 37, och
 - ii) det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 43) efter avdrag, i tillämpliga fall, för summan av inkomster som redovisats i enlighet med IFRS 15.

Finansiella skulder som är identifierade som säkrade poster värderas enligt bestämmelserna avseende säkringsredovisning i punkterna 89–102.

...

Vinster och förluster

55. En vinst eller förlust som uppkommer vid en förändring i verkligt värde på en finansiell tillgång eller finansiell skuld som inte är del av ett säkringsförhållande (se punkterna 89–102) ska redovisas enligt följande:

- a) ...
- b) En vinst eller förlust på en finansiell tillgång i kategorin finansiella tillgångar som kan säljas ska redovisas i övrigt totalresultat, förutom vad gäller nedskrivningar (se punkterna 67–70) och valutavinster och valutaförluster (se bilaga A, punkt VT83) fram till att den finansiella tillgången har tagits bort från rapporten över finansiell ställning. Per den tidpunkten ska den ackumulerade vinsten eller förlusten som tidigare redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)). Dock redovisas ränta som beräknas med effektivräntemetoden (se punkt 9) i resultaträkningen. Utdelning på ett egetkapitalinstrument som kan säljas redovisas i resultaträkningen i enlighet med punkt 55A.

55A Utdelningar redovisas i resultaträkningen endast i följande fall:

- a) Företagets rätt att erhålla betalning för utdelningen är fastslagen.
- b) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med utdelningen kommer att tillfalla företaget.
- c) Utdelningsbeloppet kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

...

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

...

103T IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 2, 9, 43, 47, 55, VT2, VT4 och VT48 ändrades och att punkterna 2A, 44A, 55A och VT8A–VT8C lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

I bilaga A ska punkterna VT4 och VT48 ändras och punkterna VT8A–VT8C ska läggas till.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE (PUNKTERNA 2–7)

...

VT4 Finansiella garantiavtal kan ha olika juridisk form, till exempel garantier, vissa typer av rembuser, kreditderivat eller försäkringsavtal. Den juridiska formen påverkar inte hur de redovisas. Nedan följer exempel på tillämplig behandling (se punkt 2 e):

- a) Emittenten värderar det till det högre av
 - i) det belopp som redovisas enligt IAS 37, och
 - ii) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för summan av inkomster som redovisas enligt principerna i IFRS 15 (se punkt 47 c).

- b) ...
- c) Om ett finansiellt garantiavtal emitterats i samband med försäljning av varor tillämpar emittenten IFRS 15 för att avgöra när denne ska redovisa intäkten från garantin och från försäljningen av varor.

...

Effektiv ränta

...

VT8A När ett företag tillämpar effektivräntemetoden fastställer det avgifter som är en del av effektivräntan för ett finansiellt instrument. En beskrivning av avgifter för finansiella tjänster får inte vara ett tecken på arten av och innehållet i de tjänster som tillhandahålls. Avgifter som ingår i den effektiva räntan i ett finansiellt instrument behandlas som en justering av den effektiva räntan, såvida inte det finansiella instrumentet värderas till verkligt värde med förändringar i verkligt värde redovisade i resultaträkningen. I sådana fall ska avgifterna redovisas som intäkter när instrumentet redovisas för första gången.

VT8B Avgifter som ingår i den effektiva räntan för ett finansiellt instrument omfattar följande:

- a) Anskaffningsavgifter som företaget erhållit avseende skapande eller förvärv av en finansiell tillgång. Sådana avgifter får omfatta ersättning för sådan verksamhet som utvärderande av låntagarens finansiella ställning, utvärderings- och registreringsgarantier, säkerheter och andra arrangemang, förhandling om instrumentets villkor, förberedelse och behandling av handlingar och fullbordande av transaktionen. Dessa avgifter är en integrerad del av att skapa ett engagemang i det resulterande finansiella instrumentet.
- b) Avgifter för åtaganden som företaget erhöll för att ge ut ett lån när låneåtagandet ligger utanför tillämpningsområdet för denna standard och det är sannolikt att företaget kommer att ingå ett särskilt lånearrangemang. Dessa avgifter betraktas som kompensation för ett kontinuerligt engagemang med förvärv av ett finansiellt instrument. Om åtagandet löper ut utan att företaget ger ut lånet redovisas avgiften som intäkter vid förfall.
- c) Anskaffningsavgifter som erhålls för emittering av finansiella skulder som värderas till upplupet anskaffningsvärde. Dessa avgifter är en integrerad del av ett engagemang i en finansiell skuld. Ett företag gör åtskillnad mellan avgifter och utgifter som är en del av effektivräntan för den finansiella skulden från anskaffningsavgifter och transaktionsutgifter som avser rätten att tillhandahålla tjänster, såsom investeringsförvaltningstjänster.

VT8C Avgifter som inte ingår i den effektiva räntan för ett finansiellt instrument och redovisas i enlighet med IFRS 15 omfattar:

- a) Avgifter som tas ut för förvaltningen av ett lån.
- b) Avgifter för åtaganden om att ge ut ett lån när låneåtagandet ligger utanför tillämpningsområdet för denna standard, och det är osannolikt att ett särskilt utlåningsarrangemang kommer att ingås.
- c) Lånekonsortiumavgifter som erhållits av ett företag som anordnar ett lån och inte behåller någon del av lånepaket (eller behåller en del till samma effektiva ränta för jämförbar risk som andra deltagare).

...

Fortsatt engagemang i överförda tillgångar

VT48 Följande är exempel på hur ett företag värderar en överförd tillgång och den skuld som är knuten till den enligt punkt 30.

Alla tillgångar

- a) Om en garanti som tillhandahålls av ett företag för betalning för kreditförluster på en överförd tillgång förhindrar att den överförda tillgången kan tas bort från balansräkningen motsvarande den del där det finns ett fortsatt engagemang, värderas den överförda tillgången per överföringstidpunkten till det lägre av (i) tillgångens redovisade värde och (ii) den högsta del av den ersättning som erhållits vid överföringen som företaget skulle kunna bli tvunget att betala tillbaka ("garantibeloppet"). Den hänförliga skulden värderas vid första redovisningstillfället till garantibeloppet plus verkligt värde för garantin (vilket vanligen är den ersättning som erhöles för garantin). Det ursprungliga verkliga värdet för garantin redovisas följaktligen i resultaträkningen när (eller allt eftersom) skyldigheten uppfylls (i enlighet med principerna i IFRS 15) och tillgångens redovisade värde minskas med en eventuell förlustreserv.

...

IAS 40 Förvaltningsfastigheter

Punkterna 9, 67 och 70 ska ändras och punkt 85E ska läggas till.

KLASSIFICERING AV FASTIGHETER SOM FÖRVALTNINGSFASTIGHETER ELLER RÖRELSEFASTIGHETER

...

9. Följande är exempel på fastigheter som inte är förvaltningsfastigheter och som därför inte omfattas av denna standard:
- a) ...
 - b) [utgår]
 - c) ...

AVYTTRING

...

67. Avyttring av en förvaltningsfastighet kan ske genom försäljning eller genom att ingå ett finansiellt leasingavtal. Datumet för avyttring av förvaltningsfastigheter är det datum då mottagaren får kontroll över förvaltningsfastigheten i enlighet med kraven för att avgöra när ett prestationsåtagande är uppfyllt i IFRS 15. IAS 17 tillämpas om avyttringen har skett genom att ett finansiellt leasingavtal eller ett sale and leaseback-avtal har ingåtts.

...

70. Det ersättningsbelopp som ska innefattas i den vinst eller förlust som blir följden när en förvaltningsfastighet tas bort från balansräkningen fastställs i enlighet med kraven för fastställande av transaktionspriset i punkterna 47–72 i IFRS 15. Senare ändringar av det uppskattade ersättningsbelopp som ingår i vinsten eller förlusten ska redovisas i enlighet med kraven för förändringar i transaktionspriset i IFRS 15.

...

IKRAFTTRÄDANDE

...

- 85E IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 3 b, 9, 67 och 70 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

IFRIC 12 Koncessioner för samhällsservice

Under rubriken "Hänvisningar" ska hänvisningarna till IAS 11 *Entreprenadavtal* och IAS 18 *Intäkter* utgå och en hänvisning till IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* ska läggas till. Punkterna 13–15, 18–20 och 27 ska ändras och punkt 28D ska läggas till.

Redovisning och värdering av avtalsersättning

...

13. Operatören ska redovisa och värdera intäkter i enlighet med IFRS 15 för de tjänster som utförs. Ersättningens art är avgörande för dess senare behandling i redovisningen. Den senare redovisningen av ersättning som erhållits som en finansiell tillgång och som en immateriell tillgång beskrivs närmare i punkterna 23–26 nedan.

Entreprenad- eller uppgraderingstjänster

14. Operatören ska redovisa entreprenad- eller uppgraderingstjänster enligt IFRS 15.

Ersättning från överlåtaren till operatören

15. Om operatören utför entreprenad- eller uppgraderingstjänster ska den ersättning som operatören erhållit eller kommer att erhålla redovisas i enlighet med IFRS 15. Ersättningen kan vara rätten till

a) ...

...

18. Om operatören får betalt för entreprenadtjänsterna delvis genom en finansiell tillgång och delvis genom en immateriell tillgång måste varje del av operatörens ersättning redovisas separat. Den ersättning som erhållits eller kommer att erhållas för båda delarna ska redovisas för första gången i enlighet med IFRS 15.

19. Den typ av ersättning som överlåtaren ger operatören ska fastställas utifrån avtalsvillkoren och, i förekommande fall, relevant avtalsrätt. Ersättningens art är avgörande för senare redovisning enligt beskrivningen i punkterna 23–26. Dock ska båda ersättningstyperna klassificeras som avtalstillgångar under uppförande- eller uppgraderingsperioden i enlighet med IFRS 15.

Förvaltningstjänster

20. Operatören ska redovisa förvaltningstjänster i enlighet med IFRS 15.

...

Infrastruktur som överlåtaren tillhandahållit operatören

27. Enligt punkt 11 redovisas infrastruktur som överlåtaren har gett operatören tillgång till för tjänsteavtalet inte som operatörens materiella anläggningstillgångar. Överlåtaren kan också förse operatören med annat, som denne kan behålla eller behandla som han vill. Om sådana tillgångar utgör en del av den ersättning som överlåtaren ska betala för tjänsterna är de inte statliga bidrag enligt definitionen i IAS 20. I stället redovisas de som en del av transaktionspriset enligt definitionen i IFRS 15.

...

IKRAFTTRÄDANDE

...

- 28D IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att avsnittet "Hänvisningar" och punkterna 13–15, 18–20 och 27 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

SIC-27 Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal

Under rubriken "Hänvisningar" ska hänvisningarna till IAS 11 *Entreprenadavtal* och IAS 18 *Intäkter* utgå och en hänvisning till IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* ska läggas till. Punkt 8 och avsnittet under "Ikraftträdande" ska ändras.

BESLUT

...

8. Kraven i IFRS 15 ska tillämpas på fakta och omständigheter i varje enskilt avtal för att fastställa när en avgift ska redovisas som inkomst som företaget kan komma att erhålla. Faktorer som ska beaktas är om företaget även fortsättningsvis har ett ansvar, i form av betydande framtida prestationsåtaganden att uppnå ett visst resultat för att erhålla en avgift, om företaget behåller risker, utformningen av garantivillkor samt risken för att avgiften måste återbetalas. Indikatorer, vilka var för sig visar att det är olämpligt att redovisa hela arvodet som inkomst när det erhålls, om det erhålls i samband med uppläggets ingående innefattar

a) ...

IKRAFTTRÄDANDE

...

IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att avsnittet "Hänvisningar" och punkt 8 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

SIC-32 Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

Under rubriken "Hänvisningar" ska hänvisningen till IAS 11 *Entreprenadavtal* utgå och en hänvisning till IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* ska läggas till. Avsnittet under "Ikraftträdande" ska ändras.

IKRAFTTRÄDANDE

...

IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att avsnittet "Hänvisningar" och punkt 6 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.
