

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EU) 2017/1987**av den 31 oktober 2017****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) Den 12 april 2016 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) ändringar av International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Intäkter från avtal med kunder*. Syftet med ändringarna var att förtydliga vissa krav och ytterligare underlätta övergången för företag som håller på att införa standarden.
- (3) Samrådet med European Financial Reporting Advisory Group bekräftar att ändringarna i IFRS 15 uppfyller kriterierna för antagande i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002.
- (4) Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför ändras i enlighet med detta.
- (5) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

I bilagan till förordning (EG) nr 1126/2008 ska International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Intäkter från avtal med kunder* ändras i enlighet med bilagan till den här förordningen.

Artikel 2

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

Artikel 3

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

⁽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).

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

Utfärdad i Bryssel den 31 oktober 2017.

På kommissionens vägnar

Jean-Claude JUNCKER

Ordförande

BILAGA

Förtydliganden av IFRS 15*Intäkter från avtal med kunder***Ändringar av****IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder**

Punkterna 26, 27 och 29 ändras. Punkterna 28 och 30 ändras inte, men har inkluderats för att underlätta hänvisning.

Distinkta varor och tjänster

26. Beroende på avtalet kan utlovade varor och tjänster omfatta, men är inte begränsade till, följande:
- a) Försäljning av varor som tillverkats av ett företag (t.ex. en tillverkares varulager).
 - b) Återförsäljning av varor som köpts in av ett företag (t.ex. en detaljhandlares varor).
 - c) 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).
 - d) Utförande av en avtalsenligt överenskommen uppgift (eller avtalsenligt överenskomna uppgifter) åt en kund.
 - e) 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.
 - f) 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).
 - g) 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).
 - h) Byggnation, tillverkning eller utveckling av en tillgång för en kunds räkning.
 - i) Upplåtelse av tillstånd (se punkterna B52–B63B).
 - j) 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:
- a) 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).
 - b) Företagets löfte att överföra varan eller tjänsten till kunden kan särskiljas från andra löften i avtalet (dvs. löftet att överföra 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. Vid bedömningen av om ett företags löfte att överföra varor eller tjänster till kunden kan särskiljas i enlighet med punkt 27 b är målet att fastställa om löftets innebörd, inom ramen för avtalet, är att överföra varje vara eller tjänst var för sig eller att överföra en kombinerad vara eller varor i vilka de utlovade varorna eller tjänsterna utgör insatsvaror. Faktorer som visar att två eller flera löften att överföra varor eller tjänster till en kund inte kan särskiljas innefattar, men är inte begränsade till, följande:
- a) Företaget tillhandahåller 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 varorna eller tjänsterna som insatsvaror för att tillverka eller leverera den sammanlagda produktion som anges av kunden. En sammanlagd produktion kan bestå av mer än en fas, ett moment eller en enhet.
 - b) En eller flera av varorna eller tjänsterna väsentligt ändrar eller anpassar, eller väsentligt ändras eller anpassas av, en eller flera av de andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet.
 - c) Varorna eller tjänsterna är starkt beroende av eller nära förbundna med varandra. Varje vara eller tjänst påverkas med andra ord väsentligt av en eller flera av de andra varorna eller tjänsterna i avtalet. I vissa fall påverkas till exempel två eller flera varor eller tjänster väsentligt av varandra därför att företaget inte skulle kunna uppfylla sitt löfte genom att överföra varorna eller tjänsterna var för sig.
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.

I bilaga B, ändras punkterna B1, B34–B38, B52–B53 och B58, och punkterna B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A och B63B läggs till. Punkt B57 stryks. Punkterna B54–B56, B59 och B60–B63 ändras inte, men har inkluderats för att underlätta hänvisning.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

...

- B1 Denna vägledning är indelad i följande kategorier:

- a) ...
- i) Licensiering (punkterna B52–B63B).
- j) ...

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). Ett företag ska fastställa om det är huvudman eller ombud för varje specificerad vara eller tjänst som utlovats kunden. En specificerad vara eller tjänst är en distinkt vara eller tjänst (eller en distinkt uppsättning varor eller tjänster) som ska tillhandahållas kunden (se punkterna 27–30). Om ett avtal med en kund omfattar mer än en specificerad vara eller tjänst kan ett företag vara huvudman för vissa specificerade varor eller tjänster och ombud för andra.

- B34A För att fastställa innebörden av dess löfte (enligt beskrivningen i punkt B34) ska företaget
- a) identifiera de specificerade varor eller tjänster som ska tillhandahållas kunden (vilket till exempel kan vara en rätt till en vara eller tjänst som ska tillhandahållas av en annan part (se punkt 26)), och
 - b) bedöma om det kontrollerar (på det sätt som beskrivs i punkt 33) varje specificerad vara eller tjänst innan varan eller tjänsten överförs till kunden.
- B35 Ett företag är huvudman om det kontrollerar den specificerade varan eller tjänsten innan varan eller tjänsten överförs till kunden. Ett företag kontrollerar dock inte nödvändigtvis en specificerad vara om företaget bara tillfälligt erhåller äganderätten till varan innan äganderätten överförs till en kund. Ett företag som är huvudman kan uppfylla ett prestationsåtagande att tillhandahålla en specificerad vara eller tjänst själv, eller anlita en annan part (exempelvis en underleverantör) för att uppfylla delar av eller hela prestationsåtagandet å dess vägnar.
- B35A När en annan part är delaktig i tillhandahållandet av varor eller tjänster till en kund får ett företag som är huvudman kontroll över något av följande:
- a) En vara eller annan tillgång från den andra parten som det därefter överför till kunden.
 - b) En rätt till en tjänst som ska utföras av den andra parten, vilket ger företaget möjlighet att instruera den parten att tillhandahålla kunden tjänsten å företagets vägnar.
 - c) En vara eller tjänst från den andra parten som det därefter kombinerar med andra varor eller tjänster för att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten till kunden. Om ett företag exempelvis tillhandahåller en betydande tjänst genom att integrera varor eller tjänster (se punkt 29 a) som tillhandahållits av en annan part till den specificerade vara eller tjänst för vilken kunden har avtal, kontrollerar företaget den specificerade varan eller tjänsten innan denna vara eller tjänst överförs till kunden. Skälet till detta är att företaget först får kontroll över insatsvarorna för den specificerade varan eller tjänsten (som inkluderar varor eller tjänster från andra parter) och ger instruktioner om hur de ska användas för att skapa den sammanlagda prestation som utgör den specificerade varan eller tjänsten.
- B35B När (eller allt eftersom) ett företag som är huvudman uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget redovisa intäkter i det bruttoersättningsbelopp som det räknar med att ha rätt till i utbyte mot den specificerade vara eller tjänst som överförs.
- B36 Ett företag är ett ombud om företagets prestationsåtagande är att ombesörja tillhandahållandet av den specificerade varan eller tjänsten av en annan part. Ett företag som är ombud kontrollerar inte den specificerade vara eller tjänst som har tillhandahållits av en annan part innan denna vara eller tjänst överförs till kunden. När (eller allt eftersom) ett företag som är ombud uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget redovisa intäkter till ett belopp som motsvarar den avgift eller den provision som det räknar med att ha rätt till i utbyte mot att ombesörja att den andra parten tillhandahåller de specificerade varorna eller tjänsterna. 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 kontrollerar den specificerade varan eller tjänsten innan den överförs till kunden (och därför är huvudman (se punkt B35)) innefattar, men är inte begränsade till, följande:
- a) Företaget har huvudansvaret för uppfyllandet av löftet att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten. Här ingår normalt ansvar för att den specificerade varan eller tjänsten är godtagbar (exempelvis huvudansvar för att varan eller tjänsten uppfyller kundens specifikationer). Om företaget har huvudansvaret för uppfyllandet av löftet att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten kan detta tyda på att den andra part som är delaktig i tillhandahållandet av den specificerade varan eller tjänsten agerar å företagets vägnar.
 - b) Företaget har en lagerrisk innan den specificerade varan eller tjänsten har överförts till kunden eller efter det att kontrollen har överförts till kunden (exempelvis om kunden har returrätt). Om företaget exempelvis erhåller, eller förbinder sig att erhålla, den specificerade varan eller tjänsten innan det har ett avtal med en kund, kan detta tyda på att företaget har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, varan eller tjänsten innan den överförs till kunden.

- c) Företaget kan efter eget gottfinnande fastställa priset på den specificerade varan eller tjänsten. Fastställandet av det pris som kunden ska betala för den specificerade varan eller tjänsten kan tyda på att företaget har möjlighet att styra användningen av varan eller tjänsten och att i allt väsentligt erhålla alla återstående fördelar. I vissa fall kan dock ett ombud fastställa priser efter eget gottfinnande. Ett ombud kan exempelvis ha viss frihet att fastställa priser i syfte att generera ytterligare intäkter från den tjänst som det tillhandahåller genom att ombesörja att varor eller tjänster tillhandahålls kunder av andra parter.
- B37A Indikatorerna i punkt B37 kan vara mer eller mindre relevanta för bedömningen av kontroll beroende på den specificerade varans eller tjänstens karaktär och villkoren i avtalet. Olika indikatorer kan dessutom utgöra mer övertygande bevisning i olika avtal.
- B38 Om ett annat företag tar på sig företagets prestationsåtaganden och avtalsmässiga rättigheter i avtalet så att företaget inte längre är skyldigt att uppfylla prestationsåtagandet om att överföra den specificerade 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).

...

Licensiering

- B52 En licens etablerar en kunds rätt till ett företags immateriella rättigheter. Licenser för immateriell egendom kan omfatta, men är inte begränsade till, följande:
- a) Programvara och teknik.
 - b) Film, musik och andra former av medier och underhållning.
 - c) Franchiseföretag.
 - d) Patent, varumärken och upphovsrätt.
- B53 Förutom ett löfte om att bevilja licens (eller licenser) 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 (eller licenser) 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:
- a) En licens som utgör en del av en konkret vara och som är väsentlig för varans funktion.
 - b) 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 företagets löfte om att bevilja en licens till en kund innebär att man förser kunden med antingen
- a) en rätt att få åtkomst till företagets immateriella egendom i befintligt skick under licensperioden, eller
 - b) en rätt att använda företagets immateriella egendom i befintligt skick vid den tidpunkt då licensen beviljas.

Fastställande av karaktären på företagets löfte

B57 [Struken]

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:

- a) 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 punkterna B59 och B59A).
- b) De rättigheter som beviljas enligt licensen utsätter kunden direkt för eventuella positiva eller negativa effekter av företagets verksamhet som anges i punkt B58 a.
- c) 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.

B59A Ett företags verksamhet påverkar i väsentlig grad den immateriella egendom som kunden har rätt till när antingen

- a) denna verksamhet förväntas väsentligt förändra den immateriella egendomens form (t.ex. utformning och innehåll) eller funktionalitet (t.ex. förmåga att utföra en funktion eller uppgift), eller
- b) kundens förmåga att dra nytta av den immateriella egendomen i allt väsentligt kan härledas till, eller är beroende av, denna verksamhet. Nyttan av ett varumärke kan t.ex. ofta härledas till, eller vara beroende av, företagets fortsatta verksamhet för att stödja eller bevara den immateriella egendomens värde.

Om den immateriella egendom som kunden har rätt till har en väsentlig funktionalitet i sig själv, kan en betydande del av nyttan av den immateriella egendomen därför härledas till denna funktionalitet. Kundens möjlighet att dra nytta av den immateriella egendomen skulle följaktligen inte påverkas väsentligt av företagets verksamhet, såvida inte denna verksamhet väsentligen skulle ändra dess form eller funktionalitet. Typer av immateriell egendom som ofta har en väsentlig funktionalitet i sig är exempelvis programvara, biologiska föreningar, läkemedelsformler och färdigställt medieinnehåll (till exempel filmer, teveprogram och musikinspelningar).

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:
- a) 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.
 - b) 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 försäkrar 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:
- a) Efterföljande försäljning eller användning sker.
 - b) Det prestationsåtagande som några av eller alla försäljnings- eller användningsbaserade royalties har allokerats till är uppfyllt (eller delvis uppfyllt).
- B63A Kravet på försäljnings- eller användningsbaserade royalties i punkt B63 är tillämpligt om dessa enbart hänför sig till en licens för immateriell egendom eller när en licens för immateriell egendom är den huvudsakliga post som dessa royalties avser (licensen för immateriell egendom kan till exempel vara den huvudsakliga post som dessa royalties hänför sig till om det finns en rimlig förväntan hos företaget att kunden skulle tillskriva licensen ett betydligt högre värde än de andra varor eller tjänster som dessa royalties hänför sig till).
- B63B Om kravet i punkt B63A är uppfyllt ska intäkter från försäljnings- eller användningsbaserade royalties till fullo redovisas i enlighet med punkt B63. Om kravet i punkt B63A inte är uppfyllt ska kraven avseende rörlig ersättning i punkterna 50–59 tillämpas på försäljnings- eller användningsbaserade royalties.

I bilaga C ändras punkterna C2, C5 och C7 och punkterna C1B, C7A och C8A läggs till. Punkterna C3 och C6 ändras inte, men har inkluderats för att underlätta hänvisning.

IKRAFTTRÄDANDE

...

- C1B *Förtydliganden av IFRS 15* Intäkter från avtal med kunder, som utfärdades i april 2016, innebar att punkterna 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 och C7 ändrades, att punkt B57 ströks och att punkterna B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A och C8A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

- C2 Vid tillämpningen av övergångsbestämmelserna i punkterna C3–C8A är
- a) den första tillämpningsdagen inledningen av den rapportperiod då ett företag för första gången tillämpar denna standard, och
 - b) 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:
- a) Retroaktivt för varje tidigare redovisad rapportperiod enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med förbehåll för lösningarna i punkt C5.
 - b) Retroaktivt med den sammanlagda effekten av en första tillämpning av denna standard redovisad på den första tillämpningsdagen i enlighet med punkterna C7–C8.

...

- C5 Ett företag kan använda en eller flera av följande praktiska lösningar vid retroaktiv tillämpning av denna standard i enlighet med punkt C3 a:
- a) För avslutade avtal behöver ett företag inte räkna om avtal som
 - i) inleds och avslutas inom samma årliga rapporteringsperiod, eller
 - ii) avslutats före den tidigaste period som redovisas.
 - b) 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.
 - c) För avtal som ändrades före den tidigaste period som redovisas behöver ett företag inte retroaktivt räkna om avtalet för dessa avtalsändringar i enlighet med punkterna 20–21. Ett företag ska i stället ta hänsyn till den aggregerade effekten av alla ändringar som inträffar före den tidigaste period som redovisas när
 - i) uppfyllda och ouppfyllda prestationsåtaganden fastställs,
 - ii) transaktionspriset fastställs, och
 - iii) transaktionspriset allokeras till uppfyllda och ouppfyllda prestationsåtaganden.
 - d) För alla rapportperioder som redovisas före den första tillämpningsdagen behöver ett företag inte lämna upplysningar om det belopp av transaktionspriset som allokats 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:
- a) De lösningar som har använts.
 - b) 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 kan ett företag välja att 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).
- C7A Ett företag som tillämpar denna standard retroaktivt i enlighet med punkt C3 b kan även använda den praktiska lösning som beskrivs i punkt C5 c antingen för
- a) alla avtalsändringar som äger rum före den tidigaste period som redovisas, eller
 - b) alla avtalsändringar som äger rum före den första tillämpningsdagen.
- Om ett företag använder denna praktiska lösning ska det tillämpa den konsekvent på alla avtal och lämna de upplysningar som krävs enligt punkt C6.
- ...
- C8A Ett företag ska tillämpa *Förtydliganden av IFRS 15* (se punkt C1B retroaktivt i enlighet med IAS 8). När ändringarna tillämpas retroaktivt ska ett företag tillämpa ändringarna som om de hade ingått i IFRS 15 på den första tillämpningsdagen. Ett företag ska således inte tillämpa ändringarna på rapporteringsperioder eller avtal på vilka kraven i IFRS 15 inte ska tillämpas enligt punkterna C2–C8. Om ett företag i enlighet med punkt C3 b till exempel endast tillämpar IFRS 15 på avtal som på den första tillämpningsdagen inte är avslutade avtal ska företaget inte räkna om avslutade avtal på den första tillämpningsdagen för IFRS 15 för att beakta effekten av dessa ändringar.