

**KOMMISJONSFORORDNING (EU) 2016/1905****2019/EØS/4/90**

av 22. september 2016

**om endring av forordning (EF) nr. 1126/2008 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 med hensyn til internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) nr. 15<sup>(\*)</sup>**

EUROPAKOMMISJONEN HAR

under henvisning til traktaten om Den europeiske unions virkemåte,

under henvisning til europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder<sup>(1)</sup>, særlig artikkel 3 nr. 1, og

ut fra følgende betraktninger:

- 1) Ved kommisjonsforordning (EF) nr. 1126/2008<sup>(2)</sup> ble det vedtatt visse internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger som forelå 15. oktober 2008.
- 2) I mai 2014 kunngjorde IASB (International Accounting Standards Board) en ny internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) 15 med tittelen «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder». Denne standard har til formål å forbedre den finansiell rapporteringen av driftsinntekter og å forbedre sammenlignbarheten av opplysninger om omsetning i finansregnskap på verdensplan.
- 3) I september 2015 kunngjorde IASB en endring av IFRS 15 som utsetter ikrafttredelsestidspunktet fra 1. januar 2017 til 1. januar 2018.
- 4) IFRS 15 inneholder visse henvisninger til IFRS 9 som for øyeblikket ikke kan anvendes, ettersom IFRS 9 ennå ikke er vedtatt av Unionen. Derfor bør alle henvisninger til IFRS 9 som fastsatt i vedlegget til denne forordning, forstås som henvisninger til internasjonal regnskapsstandard (IAS) 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».
- 5) Som en følge av vedtakelsen av IFRS 15 må IFRS 1, 3 og 4, IAS 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 og 40, tolkning nr. 12 fra Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC) og tolkning nr. 27 og 32 fra Den faste tolkningskomité (SIC) endres for å sikre samsvar mellom de internasjonale regnskapsstandardene. Som følge av vedtakelsen må også IAS 11 og 18, IFRIC 13, IFRIC 15 og IFRIC 18 samt SIC 31 oppheves.
- 6) Gruppen av teknisk sakkyndige innenfor EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) bekrefter at IFRS 15 oppfyller kriteriene for vedtakelse fastsatt i artikkel 3 nr. 2 i forordning (EF) nr. 1606/2002.
- 7) Forordning (EF) nr. 1126/2008 bør derfor endres.
- 8) Tiltakene fastsatt i denne forordning er i samsvar med uttalelse fra Komiteen for regnskapsregulering.

(\*) Denne unionsrettsakten, kunngjort i EUT L 295 av 29.10.2016, s. 19, er omhandlet i EØS-komiteens beslutning nr. 192/2017 av 22. september 2017 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett), ennå ikke kunngjort.

(1) EFT L 243 av 11.9.2002, s. 1.

(2) Kommisjonsforordning (EF) nr. 1126/2008 av 3. november 2008 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 (EUT L 320 av 29.11.2008, s. 1).

VEDTATT DENNE FORORDNING:

*Artikkel 1*

1. I vedlegget til forordning (EF) nr. 1126/2008 gjøres følgende endringer:

- a) Internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) nr. 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder» innsettes som fastsatt i vedlegget til denne forordning.
- b) IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering», IFRS 3: «Virksomhets-sammenslutninger», IFRS 4: «Forsikringskontrakter», IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap», IAS 2: «Beholdninger», IAS 12: «Inntektsskatt», IAS 16: Eiendom, anlegg og utstyr», IAS 32: «Finansielle instrumenter — presentasjon», IAS 34: «Delårsrapportering», IAS 36: «Verdifall på eiendeler», IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler», IAS 38: «Immaterielle eiendeler», IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling», IAS 40: «Investeringseiendom», tolkning nr. 12 fra Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC): «Tjenesteutsettingsordninger», tolkning nr. 27: «Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale» fra Den faste tolkningskomité (SIC) samt SIC-tolkning nr. 32: Immaterielle eiendeler — utgifter vedrørende nettstedet» endres i samsvar med IFRS 15 som fastsatt i vedlegget til denne forordning.
- c) IAS 11: «Anleggskontrakter», IAS 18: «Driftsinntekter», IFRIC 13: «Kundelojalitetsprogrammer», IFRIC 15: «Avtaler om bygging av fast eiendom» og IFRIC 18: «Overføringer av eiendeler fra kunder» samt SIC-31: «Driftsinntekter — byttehandel vedrørende reklametjenester» erstattes i samsvar med IFRS 15 som fastsatt i vedlegget til denne forordning.

2. Alle henvisninger til IFRS 9 som fastsatt i vedlegget til denne forordning, skal forstås som henvisninger til IAS 39: «Finansielle instrumenter— innregning og måling».

*Artikkel 2*

Alle selskaper skal anvende endringene nevnt i artikkel 1 nr. 1 senest fra første dag i det regnskapsåret som begynner 1. januar 2018 eller senere.

*Artikkel 3*

Denne forordning trer i kraft den 20. dagen etter at den er kunngjort i *Den europeiske unions tidende*.

Denne forordning er bindende i alle deler og kommer direkte til anvendelse i alle medlemsstater.

Utferdiget i Brussel 22. september 2016.

*For Kommissjonen*  
Jean-Claude JUNCKER  
*President*

## VEDLEGG

**Internasjonal standard for finansiell rapportering nr. 15**

Driftsinntekter fra kontrakter med kunder

**Internasjonal standard for finansiell rapportering nr. 15***Driftsinntekter fra kontrakter med kunder*

## FORMÅL

- 1. Formålet med denne standard er å etablere prinsipper som et foretak skal anvende for å gjøre nyttige opplysninger tilgjengelige for brukere av finansregnskap om art, beløp, tidspunkt og usikkerhet når det gjelder driftsinntekter og kontantstrømmer som følger av en kontrakt med en kunde.**

**Oppfylling av standardens formål**

2. For å oppfylle formålet i nr. 1 er det grunnleggende prinsippet i denne standard at et foretak skal innregne driftsinntekter for å beskrive overføringen av avtalte varer eller tjenester til kunder til et beløp som gjenspeiler det vederlaget som foretaket forventer å være berettiget til i bytte mot disse varene eller tjenestene.
3. Et foretak skal ta hensyn til kontraktsvilkårene og alle relevante fakta og omstendigheter ved anvendelse av denne standard. Et foretak skal anvende denne standard og tilknyttede praktiske løsninger konsekvent på kontrakter med lignende egenskaper og under lignende omstendigheter.
4. Denne standard angir hvordan en individuell kontrakt med en kunde skal regnskapsføres. I praksis kan et foretak imidlertid anvende denne standard på en portefølje av kontrakter (eller leveringsforpliktelser) med lignende egenskaper dersom foretaket med rimelighet kan forvente at virkningen på finansregnskapet av å anvende denne standard på porteføljen, ikke avviker vesentlig fra virkningen av å anvende denne standard på individuelle kontrakter (eller leveringsforpliktelser) i porteføljen. Ved regnskapsføring av en portefølje skal et foretak benytte estimater og forutsetninger som gjenspeiler størrelsen på og sammensetningen av porteføljen.

## VIRKEOMRÅDE

5. Et foretak skal anvende denne standard på alle kontrakter med kunder, med unntak av følgende:
  - a) leieavtaler som hører inn under virkeområdet for IAS 17: «Leieavtaler»,
  - b) forsikringskontrakter som hører inn under virkeområdet for IFRS 4: «Forsikringskontrakter»,
  - c) finansielle instrumenter og andre kontraktsregulerte rettigheter eller forpliktelser innenfor virkeområdet for IFRS 9: «Finansielle instrumenter», IFRS 10: «Konsernregnskap», IFRS 11: «Felleskontrollerte ordninger», IAS 27: «Separat finansregnskap» og IAS 28: «Investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet» og
  - d) ikke-monetær utveksling mellom foretak innenfor samme bransje for å lette salg til kunder eller potensielle kunder. For eksempel får denne standard ikke anvendelse på en kontrakt mellom to oljeselskaper som avtaler å utveksle olje for å dekke etterspørselen fra sine kunder på forskjellige bestemte steder til riktig tid.
6. Et foretak skal anvende denne standard på en kontrakt (bortsett fra kontrakter angitt i nr. 5) bare dersom kontraktsmotparten er en kunde. En kunde er en part som har inngått kontrakt med et foretak om å få varer eller tjenester som er et produkt av foretakets ordinære virksomhet, i bytte mot vederlag. En motpart i kontrakten vil ikke være en kunde dersom motparten for eksempel har inngått kontrakt med foretaket om å delta i en virksomhet eller prosess der partene deler de risikoene og fordelene som følger av virksomheten eller prosessen (for eksempel utvikling av en eiendel i en samarbeidsordning), og ikke om å motta produktet av foretakets ordinære virksomhet.

7. En kontrakt med en kunde kan delvis falle inn under virkeområdet for denne standard og delvis under virkeområdet for andre standarder oppført i nr. 5.
  - a) Dersom andre standarder angir hvordan en eller flere deler av kontrakten skal holdes atskilt og/eller måles første gang, skal et foretak først anvende disse standardenes atskillelses- og/eller målingskrav. Et foretak skal ikke ta med i transaksjonsprisen den delen (eller de delene) av kontrakten som første gang ble målt i samsvar med andre standarder, og skal anvende nr. 73-86 for å fordele det beløpet som gjenstår av transaksjonsprisen (eventuelt), på hver leveringsforpliktelse innenfor virkeområdet for denne standard, og på eventuelle andre deler av kontrakten som angis i nr. 7 bokstav b).
  - b) Dersom andre standarder ikke angir hvordan en eller flere deler av kontrakten kan holdes atskilt og/eller måles, skal foretaket anvende denne standard for å atskille og/eller førstegangsmåle den delen (eller de delene) av kontrakten.
8. Denne standard fastsetter bestemmelser om regnskapsføring av marginale utgifter forbundet med å oppnå en kontrakt med en kunde og av utgiftene som foretaket pådrar seg for å oppfylle denne kontrakten, dersom disse utgiftene ikke faller inn under virkeområdet for en annen standard (se nr. 91-104). Et foretak skal anvende disse numrene bare på utgifter det har pådratt seg i forbindelse med en kontrakt med en kunde (eller en del av kontrakten) som faller inn under virkeområdet for denne standard.

#### INNREGNING

##### **Identifisering av kontrakten**

9. **Et foretak skal regnskapsføre en kontrakt med en kunde som faller innenfor virkeområdet for denne standard, bare dersom alle følgende kriterier er oppfylt:**
  - a) **kontraktpartene har godkjent kontrakten (skriftlig, muntlig eller i samsvar med annen vanlig forretningspraksis) og har forpliktet seg til å oppfylle sine respektive forpliktelser,**
  - b) **foretaket kan identifisere hver parts rettigheter med hensyn til varene eller tjenestene som skal overføres,**
  - c) **foretaket kan identifisere betalingsvilkårene for varene eller tjenestene som skal overføres,**
  - d) **kontrakten har et forretningsmessig innhold (dvs. at risiko, tidsplan og beløp for foretakets framtidige kontantstrømmer forventes å endre seg som resultat av kontrakten), og**
  - e) **det er sannsynlig at foretaket vil motta det vederlaget som det er berettiget til, i bytte mot varer eller tjenester som vil bli overført til kunden. Ved vurderingen av om det er sannsynlig at foretaket vil motta vederlaget, skal et foretak bare ta stilling til kundens evne til og intensjon om å betale vederlaget ved forfall. Vederlaget som foretaket er berettiget til, kan være lavere enn prisen angitt i kontrakten dersom vederlaget er variabelt, ettersom foretaket kan tilby kunden en prisreduksjon (se nr. 52).**
10. En kontrakt er en avtale mellom to eller flere parter som skaper håndhevbare rettigheter og plikter. Om rettigheter og plikter i en kontrakt er håndhevbare, er et juridisk spørsmål. En kontrakt kan være skriftlig, muntlig eller følge av foretakets vanlige forretningspraksis. Praksis og framgangsmåter ved opprettelse av kontrakter med kunder varierer på tvers av jurisdiksjoner, bransjer og foretak. I tillegg kan de variere innenfor et foretak (de kan for eksempel avhenge av kundekategorien eller de avtalte varenes eller tjenestenes art). Et foretak skal ta hensyn til praksis og framgangsmåter når det bestemmer om og når en kontrakt med en kunde skaper håndhevbare rettigheter og plikter.
11. Visse kontrakter med kunder kan være uten tidsbegrensning og kan sies opp eller endres av en av partene når som helst. Andre kontrakter kan fornyes automatisk med jevne mellomrom som angitt i kontrakten. Et foretak skal anvende denne standard på den delen av kontraktens varighet (dvs. kontraktsperioden) der kontraktpartene har aktuelle håndhevbare rettigheter og plikter.

12. Ved anvendelse av denne standard foreligger det ingen kontrakt dersom hver kontraktspart har en ensidig håndhevbar rett til å si opp en kontrakt som i sin helhet er uoppfylt, uten kompensasjon til den annen part (eller de andre partene). En kontrakt er i sin helhet uoppfylt dersom begge følgende kriterier er oppfylt:
- a) foretaket har ennå ikke overført noen avtalte varer eller tjenester til kunden, og
  - b) foretaket har ennå ikke mottatt, og er ennå ikke berettiget til å motta, noe vederlag i bytte mot avtalte varer eller tjenester.
13. Dersom en kontrakt med en kunde oppfylder kriteriene i nr. 9 ved avtaleinngåelsen, skal et foretak ikke revurdere disse kriteriene med mindre det foreligger en indikasjon på en betydelig endring i fakta og omstendigheter. Dersom for eksempel en kundes evne til å betale vederlaget blir vesentlig dårligere, vil et foretak revurdere om det er sannsynlig at det vil motta det vederlaget som det er berettiget til, i bytte mot de gjenværende varene eller tjenestene som vil bli overført til kunden.
14. Dersom en kontrakt med en kunde ikke oppfylder kriteriene i nr. 9, skal foretaket løpende vurdere kontrakten for å avgjøre om kriteriene i nr. 9 oppfylles senere.
15. Når en kontrakt med en kunde ikke oppfylder kriteriene i nr. 9, og et foretak mottar vederlag fra kunden, skal foretaket innregne det mottatte vederlaget som driftsinntekt bare når en av følgende hendelser har funnet sted:
- a) foretaket har ikke lenger plikt til å overføre varer eller tjenester til kunden, og hele, eller praktisk talt hele, det vederlaget som er avtalt med kunden, er mottatt av foretaket og er ikke-refunderbart, eller
  - b) kontrakten er sagt opp, og det vederlaget som er mottatt fra kunden, er ikke-refunderbart.
16. Et foretak skal innregne det vederlaget som er mottatt fra en kunde, som en forpliktelse inntil en av hendelsene nevnt i nr. 15 inntreffer, eller inntil kriteriene i nr. 9 senere er oppfylt (se nr. 14). Avhengig av fakta og omstendigheter i forbindelse med kontrakten utgjør den innregnede forpliktelsen foretakets forpliktelse til enten å overføre varer eller tjenester i framtiden eller tilbakebetale det mottatte vederlaget. I begge tilfeller skal forpliktelsen måles til det vederlaget som er mottatt fra kunden.

#### **Kombinasjon av kontrakter**

17. Et foretak skal slå sammen to eller flere kontrakter som det har inngått samtidig eller nesten samtidig med samme kunde (eller nærstående parter til kunden), og skal regnskapsføre kontaktene som én enkelt kontrakt dersom ett eller flere av følgende kriterier er oppfylt:
- a) kontraktene er framforhandlet som en pakke med ett enkelt kommersielt formål,
  - b) vederlaget som skal betales i henhold til én kontrakt, avhenger av prisen i eller oppfyllelsen av den andre kontrakten, eller
  - c) de varene eller tjenestene som er avtalt i kontraktene (eller visse varer eller tjenester som er avtalt i hver av kontraktene), utgjør en enkelt leveringsforpliktelse i samsvar med nr. 22-30.

#### **Kontraktsendringer**

18. En kontraktsendring er en endring av kontraktens virkeområde eller pris (eller begge) som er godkjent av kontraktspartene. I noen bransjer og jurisdiksjoner kan en kontraktsendring beskrives som en endringsordre, en variasjon eller en endring. En kontraktsendring foreligger når partene i en kontrakt godkjenner en endring som enten skaper nye eller endrer eksisterende håndhevbar rettigheter og forpliktelser for kontraktspartene. En kontraktsendring kan godkjennes skriftlig eller muntlig eller følge av vanlig forretningspraksis. Dersom kontraktspartene ikke har godkjent en kontraktsendring, skal foretaket fortsatt anvende denne standard på den eksisterende kontrakten inntil kontraktsendringen er godkjent.

19. En kontraktsendring kan foreligge selv om kontraktspartene er uenige om omfanget av eller prisen for endringen (eller begge), eller dersom partene har godkjent en endring i kontraktens omfang, men ennå ikke har fastsatt tilsvarende endring i prisen. For å avgjøre om de rettighetene og pliktene som skapes eller endres som følge av en endring, er håndhevbar, skal foretaket ta hensyn til alle relevante fakta og omstendigheter, herunder kontraktsvilkår og annen dokumentasjon. Dersom kontraktspartene har godkjent en endring i kontraktens omfang, men ennå ikke har fastsatt en tilsvarende endring i prisen, skal foretaket estimere den endringen i transaksjonsprisen som følger av endringen, i samsvar med nr. 50-54 om estimering av variable vederlag og nr. 56-58 om begrensning av estimer av variable vederlag.
20. Et foretak skal regnskapsføre en kontraktsendring som en separat kontrakt dersom begge følgende vilkår foreligger:
- a) kontraktens omfang øker på grunn av tillegg av avtalte varer eller tjenester av særskilt karakter (i samsvar med nr. 26-30), og
  - b) kontraktsprisen stiger med et vederlag som gjenspeiler foretakets frittstående salgspriser for de ytterligere varene eller tjenestene som er avtalt, og eventuelle passende justeringer av den prisen for å gjenspeile omstendighetene ved den konkrete kontrakten. For eksempel kan et foretak justere den frittstående salgsprisen for en ytterligere vare eller tjeneste for å ta hensyn til en rabatt som kunden får, ettersom det ikke er nødvendig for foretaket å bære de salgsutgiftene som det ville ha pådratt seg ved salg av en lignende vare eller tjeneste til en ny kunde.
21. Dersom en kontraktsendring ikke regnskapsføres som en separat kontrakt i samsvar med nr. 20, skal et foretak regnskapsføre de varene eller tjenestene som er avtalt, og som ennå ikke er overført på tidspunktet for kontraktsendringen (dvs. de gjenværende avtalte varene eller tjenestene), på en av følgende måter, alt etter hva som er relevant:
- a) Et foretak skal regnskapsføre kontraktsendringen som om den var en oppsigelse av den eksisterende kontrakten og opprettelse av en ny kontrakt dersom de gjenværende varene eller tjenestene er av særskilt karakter i forhold til de varene eller tjenestene som ble overført ved eller før tidspunktet for kontraktsendringen. Vederlaget som skal fordeles på de gjenstående leveringsforpliktelsene (eller på de gjenværende særskilte varene eller tjenestene i en enkelt leveringsforpliktelse identifisert i samsvar med nr. 22 bokstav b)), er summen av
    - i) det vederlaget som er avtalt i kontrakten med kunden (herunder vederlag som allerede er mottatt fra kunden), og som er inkludert i estimatet av transaksjonsprisen og ikke innregnet som driftsinntekter, og
    - ii) det vederlaget som ble avtalt som en del av kontraktsendringen.
  - b) Et foretak skal regnskapsføre kontraktsendringen som om den var en del av den eksisterende kontrakten dersom de gjenværende varene eller tjenestene ikke er av særskilt karakter og derfor utgjør en del av en enkelt leveringsforpliktelse som er delvis oppfylt på tidspunktet for kontraktsendringen. Den innvirkningen kontraktsendringen har på transaksjonsprisen og på foretakets måling av progresjonen i leveringsforpliktelsen, skal innregnes som en inntektsjustering (enten som en økning eller en reduksjon av driftsinntekter) på tidspunktet for kontraktsendringen (dvs. justeringen av driftsinntektene gjøres på et kumulativt grunnlag).
  - c) Dersom de gjenværende varene eller tjenestene er en kombinasjon av bokstav a) og b), skal foretaket regnskapsføre virkningen av endringen på de uoppfylte (herunder delvis uoppfylte) leveringsforpliktelsene i den endrede kontrakten på en måte som er i samsvar med målene i dette nummer.

#### Identifisering av leveringsforpliktelser

22. Ved en kontraktsinngåelse skal et foretak vurdere de varene eller tjenestene som er avtalt i en kontrakt med en kunde, og identifisere som en leveringsforpliktelse hvert løfte om å overføre til kunden enten
- a) en vare eller tjeneste (eller en pakke av varer eller tjenester) som er av særskilt karakter, eller
  - b) en serie varer eller tjenester av særskilt karakter som i alt vesentlig er de samme, og som har samme mønster for overføring til kunden (se nr. 23).

23. En serie varer eller tjenester av særskilt karakter har samme mønster for overføring til kunden dersom begge følgende vilkår er oppfylt:
- hver særskilt vare eller tjeneste i den serien av varer eller tjenester som foretaket som avtalt i kontrakten skal overføre til kunden, oppfyller kriteriene i nr. 35 for en leveringsforpliktelse som oppfylles over tid, og
  - i samsvar med nr. 39-40 anvendes den samme metoden til å måle foretakets progresjon i leveringsforpliktelsen til å overføre hver særskilt vare eller tjeneste i serien til kunden.

*Løfter i kontrakter med kunder*

24. En kontrakt med en kunde angir generelt uttrykkelig de varene eller tjenestene som et foretak i henhold til kontrakten skal overføre til kunden. De leveringsforpliktelsene som angis i en kontrakt med en kunde, kan imidlertid ikke begrenses til de varene eller tjenestene som er uttrykkelig angitt i kontrakten. Dette skyldes at en kontrakt med en kunde også kan omfatte løfter som følger av foretakets vanlige forretningspraksis, offentliggjorte retningslinjer eller bestemte uttalelser, dersom disse løftene på tidspunktet for kontraktsinngåelsen skaper en berettiget forventning hos kunden om at foretaket vil overføre en vare eller tjeneste til kunden.
25. Leveringsforpliktelser omfatter ikke virksomhet som et foretak må påta seg for å oppfylle en kontrakt, med mindre denne virksomheten innebærer at en vare eller tjeneste overføres til en kunde. For eksempel kan det være nødvendig for en tjenesteyter å utføre forskjellige administrative oppgaver for å inngå en kontrakt. Ved utførelsen av disse oppgavene overføres det ingen tjeneste til kunden. Denne virksomheten i forbindelse med opprettelsen av kontrakten er derfor ikke en leveringsforpliktelse.

*Særskilte varer eller tjenester*

26. Avhengig av kontrakten kan avtalte varer eller tjenester omfatte, men er ikke begrenset til, følgende:
- salg av varer som er produsert av et foretak (for eksempel en produsents varebeholdning),
  - videresalg av varer eller tjenester som er kjøpt av et foretak (for eksempel en detaljists handelsvarer),
  - videresalg av rettigheter til varer eller tjenester som er kjøpt av et foretak (for eksempel en billett som selges av et foretak som handler som prinsipal, som beskrevet i B34-B38),
  - utførelse av en avtalt oppgave (eller avtalte oppgaver) for en kunde,
  - yting av en tjeneste som innebærer å stå klar til å levere varer eller tjenester (for eksempel uspesifiserte oppdateringer av programvare som leveres når og dersom de er tilgjengelige), eller å gjøre varer eller tjenester tilgjengelige for en kunde til bruk slik som og når kunden ønsker det,
  - yting av en tjeneste som består i å sørge for at en annen part overfører varer eller tjenester til kunden (for eksempel opptrer som agent for en annen part, som beskrevet i B34-B38),
  - tildeling av rettigheter til framtidig levering av varer eller tjenester som en kunde kan videreselge eller levere til sin kunde (for eksempel dersom et foretak som selger et produkt til en detaljist, forplikter seg til å overføre ytterligere en vare eller tjeneste til en person som kjøper produktet fra detaljisten),
  - bygging, produksjon eller utvikling av en eiendel på vegne av en kunde,
  - tildeling av lisenser (se B52-B63), og
  - tildeling av opsjoner på å kjøpe ytterligere varer eller tjenester (når disse opsjonene gir en kunde en vesentlig rettighet, som beskrevet i B39-B43).
27. En vare eller tjeneste som det er inngått avtale om med en kunde, er av særskilt karakter dersom begge følgende vilkår er oppfylt:
- kunden kan dra nytte av varen eller tjenesten enten separat eller sammen med andre ressurser som er lett tilgjengelige for kunden (dvs. varen eller tjenesten kan være av særskilt karakter), og

- b) foretakets løfte om å overføre varen eller tjenesten til kunden kan identifiseres atskilt fra andre løfter i kontrakten (dvs. varen eller tjenesten er særskilt innenfor rammen av kontrakten).
28. En kunde kan dra nytte av en vare eller tjeneste i samsvar med nr. 27 bokstav a) dersom varen eller tjenesten kan brukes, forbrukes eller selges til et beløp som er høyere enn skrapverdien, eller på annen måte innehas på en måte som genererer økonomiske fordeler. For visse varer eller tjenester kan en kunde dra nytte av varen eller tjenesten separat. For andre varer eller tjenester kan en kunde dra nytte av varen eller tjenesten bare sammen med andre lett tilgjengelige ressurser. En lett tilgjengelig ressurs er en vare eller tjeneste som selges separat (av foretaket eller et annet foretak), eller en ressurs som kunden allerede har mottatt fra foretaket (herunder varer eller tjenester som foretaket allerede har overført til kunden i henhold til kontrakten), eller innenfor rammen av andre transaksjoner eller hendelser. Forskjellige faktorer kan gi grunnlag for å anta at kunden kan dra nytte av en vare eller tjeneste enten separat eller sammen med andre lett tilgjengelige ressurser. For eksempel kan det faktum at foretaket regelmessig selger en vare eller tjeneste separat, tyde på at en kunde kan dra nytte av varen eller tjenesten separat eller sammen med andre lett tilgjengelige ressurser.
29. Faktorer som tyder på at et foretaks løfte om å overføre en vare eller tjeneste til en kunde kan identifiseres separat (i samsvar med nr. 27 bokstav b)), omfatter, men er ikke begrenset til, følgende:
- a) Foretaket yter ikke en vesentlig tjeneste som innebærer at en vare eller tjeneste inngår sammen med andre varer eller tjenester som er avtalt i kontrakten, i en pakke av varer eller tjenester som utgjør det samlede produktet som kunden har inngått kontrakt om. Med andre ord bruker foretaket ikke varen eller tjenesten som innsatsfaktor for å produsere eller levere det samlede produktet som er angitt av kunden.
- b) Varen eller tjenesten innebærer ikke en vesentlig endring eller tilpasning av en annen vare eller tjeneste som er avtalt i kontrakten.
- c) Varen eller tjenesten er ikke svært avhengig av eller innbyrdes forbundet med andre varer eller tjenester som er avtalt i kontrakten. For eksempel kan det faktum at kunden kan beslutte ikke å kjøpe varen eller tjenesten uten at dette vesentlig påvirker de andre varene eller tjenestene som er avtalt i kontrakten, tyde på at varen eller tjenesten ikke er svært avhengig av eller innbyrdes forbundet med disse andre varene eller tjenestene som er avtalt.
30. Dersom en avtalt vare eller tjeneste ikke er av særskilt karakter, skal et foretak kombinere den varen eller tjenesten med andre avtalte varer eller tjenester inntil den identifiserer en pakke av varer eller tjenester av særskilt karakter. I visse tilfeller kan det føre til at foretaket regnskapsfører alle varene eller tjenestene som er avtalt i en kontrakt, som en enkelt leveringsforpliktelse.

### **Oppfyllelse av leveringsforpliktelser**

31. **Et foretak skal innregne driftsinntekter når (eller etter hvert som) foretaket oppfylder en leveringsforpliktelse ved å overføre den avtalte varen eller tjenesten (dvs. en eiendel) til en kunde. En eiendel overføres når (eller etter hvert som) kunden oppnår kontroll over eiendelen.**
32. For hver forpliktelse som identifiseres i samsvar med nr. 22-30, skal foretaket ved kontraktsinngåelsen avgjøre om det oppfylder leveringsforpliktelsen over tid (i samsvar med nr. 35-37), eller om det oppfylder leveringsforpliktelsen på et bestemt tidspunkt (i samsvar med nr. 38). Dersom et foretak ikke oppfylder en leveringsforpliktelse over tid, oppfylles leveringsforpliktelsen på et bestemt tidspunkt.
33. Varer eller tjenester er eiendeler, selv om det bare er kortvarig, når de mottas og brukes (slik tilfellet er for mange tjenester). Med kontroll over en eiendel menes mulighet til å styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved eiendelen. Kontroll omfatter muligheten til å hindre at andre foretak styrer bruken av og får fordelene ved en eiendel. Fordelene ved en eiendel er mulige kontantstrømmer (inngående kontantstrømmer eller besparelser ved utgående kontantstrømmer) som kan mottas direkte eller indirekte på mange måter, for eksempel ved å
- a) bruke eiendelen til å produsere varer eller yte tjenester (herunder offentlige tjenester),
- b) bruke eiendelen til å øke verdien av andre eiendeler,

- c) bruke eiendelen til å gjøre opp forpliktelser eller redusere kostnader,
  - d) selge eller bytte eiendelen,
  - e) pantsette eiendelen eller stille den som sikkerhet for et lån, og
  - f) inneha eiendelen.
34. Ved vurdering av om en kunde oppnår kontroll over eiendelen, skal foretaket ta hensyn til eventuelle avtaler om gjenkjøp av eiendelen (se B64-B76).

*Leveringsforpliktelser som oppfylles over tid*

35. Et foretak overfører kontroll over en vare eller tjeneste over tid og oppfylder dermed en leveringsforpliktelse og innregner driftsinntekter over tid, dersom et av følgende kriterier er oppfylt:
- a) Kunden mottar og forbruker samtidig fordelene ved foretakets ytelser etter hvert som foretaket oppfylder forpliktelsen (se B3-B4).
  - b) Foretakets ytelse skaper eller forbedrer en eiendel (f.eks. arbeid under utføring) som kunden kontrollerer etter hvert som eiendelen skapes eller forbedres (se B5).
  - c) Foretakets ytelse skaper ikke en eiendel med en alternativ bruk for foretaket (se nr. 36), og foretaket har en håndhevbar rett til betaling for ytelser som er utført til dato (se nr. 37).
36. En eiendel som skapes av et foretaks ytelser, har ingen alternativ bruk for et foretak dersom foretaket enten i henhold til kontrakten er forhindret fra enkelt å styre eiendelen mot en annen bruk mens den skapes eller forbedres, eller i praksis har begrensede muligheter til enkelt å styre eiendelen mot en annen bruk etter at den er ferdigstilt. Vurderingen av om en eiendel har en alternativ bruk for foretaket, foretas ved kontraktsinngåelsen. Etter kontraktsinngåelsen skal et foretak ikke ajourføre vurderingen av alternativ bruk av en eiendel med mindre kontraktspartene godkjenner en kontraktsendring som innebærer en vesentlig endring av leveringsforpliktelsen. B6-B8 gir veiledning om vurderingen av om en eiendel har en alternativ bruk for et foretak.
37. Et foretak skal ved vurderingen av om det har en håndhevbar rett til betaling for ytelser utført til dato i samsvar med nr. 35 bokstav c), ta hensyn til kontraktsvilkårene samt all lovgivning som gjelder for kontrakten. Retten til betaling for ytelser utført til dato skal ikke nødvendigvis utgjøre et fast beløp. Foretaket skal imidlertid til enhver tid under hele kontraktens varighet ha rett til et beløp som minst kompenserer foretaket for ytelser utført til dato, dersom kontrakten sies opp av kunden eller en annen part av andre grunner enn at foretaket har unnlatt å utføre det som var avtalt. B9-B13 gir veiledning om vurderingen av om det foreligger en rett til betaling og om denne retten er håndhevbar, samt om et foretaks rett til betaling gjør foretaket berettiget til betaling for ytelser utført til dato.

*Leveringsforpliktelser som oppfylles på et bestemt tidspunkt*

38. Dersom en leveringsforpliktelse ikke oppfylles over tid i samsvar med nr. 35-37, oppfylder et foretak leveringsforpliktelsen på et bestemt tidspunkt. Ved fastsettelse av tidspunktet da en kunde oppnår kontroll over en avtalt eiendel og foretaket oppfylder en leveringsforpliktelse, skal foretaket ta hensyn til kriteriene for kontroll i nr. 31-34. Et foretak skal dessuten ta hensyn til indikatorer på overføring av kontroll, som omfatter, men ikke er begrenset til, følgende:
- a) Foretaket har en gjeldende rett til betaling for eiendelen — dersom en kunde for tiden er forpliktet til å betale for en eiendel, kan det være en indikator på at kunden har fått mulighet til å styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved eiendelen i bytte.
  - b) Kunden har eiendomsrett til eiendelen — eiendomsrett kan indikere hvilken kontraktspart som har mulighet til å styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved en eiendel, eller til å begrense andre foretaks tilgang til disse fordelene. Overføring av eiendomsrett til en eiendel kan derfor tyde på at kunden har oppnådd kontroll over eiendelen. Dersom et foretak beholder eiendomsretten bare som beskyttelse mot kundens manglende betaling, hindrer disse rettighetene ikke kunden i å oppnå kontroll over en eiendel.

- c) Foretaket har overført den fysiske besittelsen av eiendelen — kundens fysiske besittelse av en eiendel kan tyde på at kunden har mulighet til å styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved eiendelen, eller til å begrense andre foretaks tilgang til disse fordelene. Fysisk besittelse er imidlertid ikke alltid ensbetydende med kontroll over en eiendel. For eksempel kan en kunde eller en mottaker i visse gjenkjøpsavtaler og i visse kommisjonsavtaler være i fysisk besittelse av en eiendel som foretaket kontrollerer. Omvendt kan foretaket i visse avtaler med fakturering uten overdragelse fysisk være i besittelse av en eiendel som kunden kontrollerer. B64-B76, B77-B78 og B79-B82 gir veiledning om regnskapsføring av gjenkjøpsavtaler, kommisjonsavtaler og avtaler med fakturering uten overdragelse.
- d) Kunden har de vesentlige risikoene og fordelene knyttet til eiendomsretten til eiendelen — overføring til kunden av de vesentlige risikoene og fordelene knyttet til eiendomsretten til en eiendel kan tyde på at kunden har fått mulighet til å styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved eiendelen. Ved vurdering av risikoer og fordeler knyttet til eiendomsretten til en avtalt eiendel skal et foretak imidlertid utelukke alle risikoer som gir opphav til en separat leveringsforpliktelse i tillegg til forpliktelsen til å overføre eiendelen. For eksempel kan et foretak ha overført kontroll over en eiendel til en kunde, men ennå ikke ha oppfylt en ytterligere leveringsforpliktelse til å yte vedlikeholdstjenester i forbindelse med den overførte eiendelen.
- e) Kunden har akseptert eiendelen — kundens aksept av en eiendel kan tyde på at kunden har fått mulighet til å styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved eiendelen. For å vurdere virkningen av en kontraktsregulert kundeakseptklausul om når kontrollen over en eiendel er overført, skal foretaket ta hensyn til veiledningen i B83-B86.

#### *Måling av progresjonen i en leveringsforpliktelse*

39. For hver leveringsforpliktelse som oppfylles over tid i samsvar med nr. 35-37, skal et foretak innregne driftsinntekter over tid ved å måle progresjonen i leveringsforpliktelsen. Ved måling av progresjon er målet å vise et foretaks ytelser med hensyn til overføring av kontroll over varer eller tjenester som det er inngått avtale om med en kunde (dvs. oppfyllelsen av et foretaks leveringsforpliktelse).
40. Et foretak skal anvende én metode til å måle progresjon for hver leveringsforpliktelse som oppfylles over tid, og det skal anvende denne metoden konsekvent på lignende leveringsforpliktelser og under lignende omstendigheter. Ved slutten av hver rapporteringsperiode skal foretaket på nytt måle progresjonen i en leveringsforpliktelse som oppfylles over tid.

#### *Metoder for måling av progresjon*

41. Egnede metoder til måling av progresjon omfatter utdata- og inndatametoder. B14-B19 gir veiledning om anvendelsen av utdata- og inndatametoder for å måle et foretaks progresjon i en leveringsforpliktelse. Ved fastsettelse av en egnet metode til måling av progresjon skal et foretak ta hensyn til arten av den varen eller tjenesten som foretaket i henhold til kontrakten skal overføre til kunden.
42. Ved anvendelse av en metode til måling av progresjon skal et foretak utelukke alle varer eller tjenester som foretaket ikke overfører kontrollen over til kunden. Omvendt skal et foretak inkludere i målingen av progresjon alle varer eller tjenester som foretaket overfører kontrollen over til en kunde ved oppfyllelse av leveringsforpliktelsen.
43. Ettersom omstendighetene endres over tid, skal foretaket ajourføre sin måling av progresjon for å gjenspeile eventuelle endringer i resultatet av leveringsforpliktelsen. Slike endringer i et foretaks måling av progresjon skal regnskapsføres som en endring i et regnskapsmessig estimat i samsvar med IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsestimater og feil».

*Rimelige målinger av progresjon*

44. Et foretak skal innregne driftsinntekter for en leveringsforpliktelse som oppfylles over tid, bare dersom foretaket i rimelig grad kan måle sin progresjon i leveringsforpliktelsen. Et foretak vil ikke i rimelig grad kunne måle progresjon i en leveringsforpliktelse dersom det mangler pålitelige opplysninger som er nødvendige for å anvende en egnet metode til måling av progresjon.
45. I visse tilfeller (for eksempel i tidlige faser av en kontrakt) kan det være umulig for et foretak å måle resultatet av en leveringsforpliktelse, men foretaket forventer å få dekket kostnadene som påløper ved oppfyllelse av leveringsforpliktelsen. I disse tilfellene skal foretaket innregne driftsinntekter bare for de kostnadene som er påløpt inntil det i rimelig grad kan måle resultatet av leveringsforpliktelsen.

## MÅLING

46. **Når (eller etter hvert som) en leveringsforpliktelse oppfylles, skal et foretak innregne som driftsinntekter den transaksjonsprisen (noe som utelukker estimater av variable vederlag som er begrenset i samsvar med nr. 56-58) som er fordelt på denne leveringsforpliktelsen.**

**Fastsettelse av transaksjonsprisen**

47. **Et foretak skal ved fastsettelse av transaksjonsprisen ta hensyn til kontraktsvilkårene og vanlig forretningspraksis. Transaksjonsprisen er det vederlaget som et foretak forventer å være berettiget til i bytte mot overføring av avtalte varer eller tjenester til en kunde, bortsett fra beløp som mottas på vegne av tredjeparter (for eksempel visse omsetningsavgifter). Det vederlaget som er avtalt i en kontrakt med en kunde, kan inkludere faste beløp, variable beløp eller begge.**
48. Arten av, oppgjørstidspunktet for og størrelsen på det vederlaget som er avtalt med kunden, påvirker estimatet av transaksjonsprisen. Ved fastsettelse av transaksjonsprisen skal et foretak vurdere virkningene av alle følgende elementer:
  - a) variable vederlag (se nr. 50-55 og 59),
  - b) begrensning av estimater av variable vederlag (se nr. 56-58),
  - c) forekomsten av et vesentlig finansieringselement i kontrakten (se nr. 60-65),
  - d) ikke-kontant vederlag (se nr. 66-69), og
  - e) vederlag som skal betales til en kunde (se nr. 70-72).
49. Med henblikk på å bestemme transaksjonsprisen skal et foretak forutsette at varene eller tjenestene vil bli overført til kunden som avtalt i den gjeldende kontrakten, og at kontrakten ikke vil bli sagt opp, fornyet eller endret.

*Variabelt vederlag*

50. Dersom vederlaget avtalt i en kontrakt omfatter et variabelt beløp, skal et foretak estimere vederlaget som foretaket er berettiget til i bytte mot overføring av de avtalte varene eller tjenestene til en kunde.
51. Et vederlag kan variere på grunn av rabatter, prisavslag, tilbakebetalinger, kreditter, prisreduksjoner, incentiver, resultatbonuser, sanksjoner eller andre lignende poster. Det avtalte vederlaget kan også variere dersom et foretaks rett til vederlaget er betinget av at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer en hendelse. Et vederlag er for eksempel variabelt dersom et produkt selges med returrett eller dersom et fast beløp er avtalt som resultatbonus når et bestemt resultatmål er nådd.
52. Variasjonen i det vederlaget som er avtalt med en kunde, kan angis uttrykkelig i kontrakten. Ut over det som følger av kontrakten, er det avtalte vederlaget variabelt dersom en av følgende omstendigheter foreligger:
  - a) Kunden har en berettiget forventning på bakgrunn av foretakets vanlige forretningspraksis, offentliggjorte retningslinjer eller bestemte uttalelser om at foretaket vil akseptere et vederlag som er lavere enn den prisen som er fastsatt i kontrakten. Det vil si at det forventes at foretaket vil tilby en prisreduksjon. Avhengig av jurisdiksjon, bransje eller kunde kan dette tilbudet betegnes som et prisavslag, en rabatt, en tilbakebetaling eller en kreditt.
  - b) Andre fakta og omstendigheter tyder på at foretaket ved inngåelse av kontrakten med kunden har til hensikt å tilby kunden en prisreduksjon.

53. Et foretak skal estimere et variabelt vederlag ved hjelp av en av følgende metoder, avhengig av hvilken metode som ifølge foretaket er best egnet for dette formålet:
- a) Metoden med forventet verdi — den forventede verdien er summen av sannsynlighetsvektede beløp i et intervall av mulige vederlag. En forventet verdi kan være et egnet estimat av det variable vederlaget dersom et foretak har et stort antall kontrakter med lignende egenskaper.
  - b) Metoden med det mest sannsynlige beløpet — det mest sannsynlige beløpet er det mest sannsynlige beløpet i et intervall av mulige vederlagsbeløp (dvs. det mest sannsynlige utfallet av kontrakten). Det mest sannsynlige beløpet kan være et egnet estimat av det variable vederlaget dersom kontrakten har bare to mulige utfall (for eksempel at et foretak oppnår en resultatbonus eller ikke).
54. Et foretak skal anvende en metode konsekvent i hele kontrakten ved estimering av virkningen av en usikkerhet på et variabelt vederlag som foretaket er berettiget til. I tillegg skal et foretak ta hensyn til alle opplysninger (historiske, aktuelle og forventede) som er rimelig tilgjengelige for foretaket, og skal identifisere et rimelig antall mulige vederlagsbeløp. De opplysningene som et foretak benytter for å estimere beløpet for variabelt vederlag, vil normalt tilsvare de opplysningene som foretakets ledelse benytter i forbindelse med anbudsprosessen og ved fastsettelse av priser for avtalte varer eller tjenester.

#### ***Tilbakebetalingsforpliktelser***

55. Et foretak skal innregne en tilbakebetalingsforpliktelse dersom foretaket mottar vederlag fra en kunde og forventer å tilbakebetale hele eller deler av dette til kunden. En tilbakebetalingsforpliktelse måles til den delen av vederlaget som er mottatt (eller skal mottas), og som foretaket ikke forventer å være berettiget til (dvs. beløp som ikke inngår i transaksjonsprisen). Tilbakebetalingsforpliktelsen (og tilsvarende endring i transaksjonsprisen, og dermed i kontraktsforpliktelsen) skal ajourføres ved slutten av hver rapporteringsperiode for å ta hensyn til endrede omstendigheter. Ved regnskapsføring av en tilbakebetalingsforpliktelse knyttet til salg med returrett skal et foretak følge veiledningen i B20-B27.

#### ***Begrensning av estimer av variabelt vederlag***

56. Et foretak skal inkludere i transaksjonsprisen en del av eller hele det variable vederlaget som er estimert i samsvar med nr. 53, bare i den grad det er svært sannsynlig at en betydelig reversering av innregnede kumulative driftsinntekter ikke vil finne sted når usikkerheten knyttet til det variable vederlaget opphører.
57. Ved vurderingen av om det er svært sannsynlig at en betydelig reversering av innregnede kumulative driftsinntekter ikke vil finne sted når usikkerheten knyttet til det variable vederlaget opphører, skal et foretak vurdere både sannsynligheten for og omfanget av en reversering av inntekter. Faktorer som kan øke sannsynligheten for eller omfanget av en reversering av driftsinntekter, omfatter, men er ikke begrenset til, følgende:
- a) Vederlaget er svært følsomt for faktorer som ligger utenfor foretakets innflytelse. Disse faktorene kan omfatte markedsvolatilitet, tredjeparters vurderinger eller handlinger, værforhold og høy risiko for at den avtalte varen eller tjenesten er ukurant.
  - b) Usikkerheten knyttet til vederlaget forventes ikke å opphøre på lenge.
  - c) Foretakets erfaringer med (eller annen dokumentasjon om) lignende typer kontrakter er begrenset, eller disse erfaringene (eller denne andre dokumentasjonen) har begrenset prognoseverdi.
  - d) Foretaket har som praksis å tilby et bredt spekter av prisreduksjoner eller å endre betalingsvilkårene og -betingelsene for lignende kontrakter under lignende omstendigheter.
  - e) Kontrakten har et stort antall og et bredt spekter av mulige vederlag.
58. Et foretak skal anvende B63 ved regnskapsføring av vederlag i form av en salgsbasert eller bruksbasert royalty som er avtalt i bytte mot en lisens på immateriell eiendom.

***Ny vurdering av variabelt vederlag***

59. Ved slutten av hver rapporteringsperiode skal foretaket ajourføre den estimerte transaksjonsprisen (herunder ajourføre sin vurdering av om et estimat av variabelt vederlag er begrenset) for på en troverdig måte å gjengi de rådende omstendighetene ved slutten av rapporteringsperioden og endringene i omstendigheter i løpet av rapporteringsperioden. Foretaket skal regnskapsføre endringene i transaksjonsprisen i samsvar med nr. 87-90.

*Forekomsten av et vesentlig finansieringselement i kontrakten.*

60. Ved fastsettelse av transaksjonsprisen skal et foretak justere det avtalte vederlaget for virkningene av pengers tidsverdi dersom tidsplanen for betalinger som kontraktspartene har blitt enige om (enten eksplisitt eller implisitt), gir kunden eller foretaket en betydelig finansieringsfordel i forbindelse med overføringen av varer eller tjenester til kunden. I disse tilfellene inneholder kontrakten et vesentlig finansieringselement. Et vesentlig finansieringselement kan foreligge uansett om løftet om finansiering er uttrykkelig angitt i kontrakten eller følger av de betalingsvilkårene som kontraktspartene har blitt enige om.
61. Målsettingen for et foretak ved justeringen av det avtalte vederlaget for et vesentlig finansieringselement er å innregne driftsinntekter med et beløp som gjenspeiler den prisen en kunde ville ha betalt for de avtalte varene eller tjenestene dersom kunden hadde betalt kontant for disse varene eller tjenestene når (eller etter hvert som) de overføres til kunden (dvs. den kontante salgsprisen). Et foretak skal ta hensyn til alle relevante fakta og omstendigheter ved vurderingen av om en kontrakt inneholder et finansieringselement, og om dette finansieringselementet er betydelig for kontrakten, herunder både:
- a) den eventuelle differansen mellom det avtalte vederlaget og den kontante salgsprisen for de avtalte varene eller tjenestene, og
  - b) den samlede virkningen av
    - i) den forventede tiden mellom tidspunktet da foretaket overfører de avtalte varene eller tjenestene til kunden, og tidspunktet da kunden betaler for varene eller tjenestene, og
    - ii) de gjeldende rentesatsene på det relevante markedet.
62. Uten hensyn til vurderingen i nr. 61 inneholder en kontrakt med en kunde ikke noen vesentlige finansieringselementer dersom en eller flere av følgende faktorer foreligger:
- a) kunden betalte for varene eller tjenestene på forhånd, og tidsplanen for overføring av disse varene eller tjenestene avgjøres av kunden,
  - b) en vesentlig del av det vederlaget som er avtalt med kunden, er variabelt, og beløpet eller tidsplanen for dette vederlaget varierer avhengig av om en framtidig hendelse, som kunden eller foretaket i det alt vesentlige ikke har kontroll over, inntreffer eller ikke (for eksempel dersom vederlaget er en salgsbasert royalty),
  - c) forskjellen mellom det avtalte vederlaget og den kontante salgsprisen for varen eller tjenesten (som beskrevet i nr. 61) oppstår av andre årsaker enn kundens eller foretakets tilgang til finansiering, og forskjellen mellom disse beløpene står i forhold til årsaken til forskjellen. For eksempel kan betalingsvilkårene gi foretaket eller kunden beskyttelse dersom den andre parten unnlater å oppfylle noen av eller alle sine forpliktelser i henhold til kontrakten.
63. I praksis trenger ikke et foretak å justere det avtalte vederlaget for virkningene av et vesentlig finansieringselement dersom foretaket ved kontraktsinngåelsen forventer at perioden mellom det tidspunktet da foretaket overfører en avtalt vare eller tjeneste til kunden, og tidspunktet da kunden betaler for varen eller tjenesten, vil være ett år eller mindre.
64. For å oppfylle målsettingen i nr. 61 ved justering av det avtalte vederlaget for et vesentlig finansieringselement skal et foretak anvende den diskonteringsrenten som ville gjelde for en separat finansieringstransaksjon mellom foretaket og kunden ved kontraktsinngåelsen. Denne renten vil gjenspeile kredittenskapene til den parten som mottar finansiering i henhold til kontrakten, samt den eventuelle sikkerheten som er stilt av kunden eller foretaket, herunder eiendeler som overføres i henhold til kontrakten. Et foretak kan ha mulighet til å fastsette denne renten ved å identifisere den renten som diskonterer det nominelle beløpet av det avtalte vederlaget til den prisen som kunden ville ha betalt kontant for varene eller tjenestene når (eller etter hvert som) de overføres til kunden. Etter kontraktsinngåelsen skal et foretak ikke ajourføre diskonteringsrenten for endringer i rentesatser eller andre omstendigheter (for eksempel en endring i vurderingen av kundens kredittisiko).

65. Et foretak skal presentere virkningene av finansiering (renteinntekter eller rentekostnader) atskilt fra driftsinntekter fra kontrakter med kunder i oppstillingen over totalresultat. Renteinntekter eller rentekostnader innregnes bare i den utstrekning en kontraktseiendel (eller fordring) eller en kontraktsforpliktelse innregnes ved regnskapsføring av en kontrakt med en kunde.

*Ikke-kontant vederlag*

66. For å fastsette transaksjonsprisen for kontrakter der det avtales at en kunde skal yte vederlag i en annen form enn kontanter, skal foretaket måle det ikke-kontante vederlaget (eller avtalen om ikke-kontant vederlag) til virkelig verdi.
67. Dersom et foretak ikke kan estimere den virkelige verdien av det ikke-kontante vederlaget på en rimelig måte, skal foretaket måle vederlaget indirekte med henvisning til den frittstående salgsprisen for de varene eller tjenestene som kunden (eller kundekategorien) ifølge avtalen skal ha i bytte mot vederlaget.
68. Den virkelige verdien av det ikke-kontante vederlaget kan variere avhengig av vederlagets form (for eksempel en endring i prisen på en aksje som foretaket er berettiget til å motta fra en kunde). Dersom den virkelige verdien av det ikke-kontante vederlaget som er avtalt med kunden, varierer av andre årsaker enn vederlagets form (for eksempel kan den virkelige verdien variere på grunn av foretakets resultat), skal foretaket anvende kravene i nr. 56-58.
69. Dersom en kunde bidrar med varer eller tjenester (for eksempel materialer, utstyr eller arbeidskraft) for å lette foretakets oppfyllelse av kontrakten, skal foretaket vurdere om det oppnår kontroll over disse varene eller tjenestene. I så fall skal foretaket regnskapsføre disse varene eller tjenestene som ikke-kontant vederlag mottatt fra kunden.

*Vederlag som skal betales til en kunde*

70. Vederlag som skal betales til en kunde, omfatter kontantbeløp som et foretak betaler, eller forventer å betale, til kunden (eller til andre parter som kjøper foretakets varer eller tjenester fra kunden). Vederlag som skal betales til en kunde, omfatter også kreditt eller andre poster (for eksempel en kupong eller kvittering på et tilgodehavende) som kan anvendes til motregning av gjeld overfor foretaket (eller til andre parter som kjøper foretakets varer eller tjenester fra kunden). Et foretak skal regnskapsføre et vederlag som skal betales til en kunde, som en reduksjon av transaksjonsprisen, og dermed av driftsinntektene, med mindre betalingen til kunden skjer i bytte mot en bestemt vare eller tjeneste (som beskrevet i nr. 26-30) som kunden overfører til foretaket. Dersom vederlaget som skal betales til en kunde, omfatter et variabelt beløp, skal foretaket estimere transaksjonsprisen (herunder vurdere om estimatet av det variable vederlaget er begrenset) i samsvar med nr. 50-58.
71. Dersom vederlaget som skal betales til en kunde, er en betaling for en bestemt vare eller tjeneste fra kunden, skal et foretak regnskapsføre kjøpet av varen eller tjenesten på samme måte som det regnskapsfører andre kjøp fra leverandører. Dersom vederlaget som skal betales til kunden, overstiger den virkelige verdien av den særskilte varen eller tjenesten som foretaket mottar fra kunden, skal foretaket regnskapsføre et slikt overskytende beløp som en reduksjon av transaksjonsprisen. Dersom foretaket ikke kan estimere den virkelige verdien av varen eller tjenesten mottatt fra kunden på en rimelig måte, skal det regnskapsføre hele det vederlaget som skal betales til kunden, som en reduksjon av transaksjonsprisen.
72. Dersom vederlaget som skal betales til en kunde, regnskapsføres som en reduksjon av transaksjonsprisen, skal et foretak innregne inntektsreduksjonen når (eller etter hvert som) den seneste av følgende hendelser inntreffer:
- a) foretaket innregner driftsinntekter for overføringen av varer eller tjenester til kunden, og
  - b) foretaket betaler eller gir løfte om å betale vederlag (selv om betalingen er betinget av en framtidig hendelse). Dette løftet kan følge av foretakets vanlige forretningspraksis.

**Fordeling av transaksjonsprisen på leveringsforpliktelser**

73. **Målsettingen for et foretak ved fordeling av transaksjonsprisen er å fordele transaksjonsprisen på hver leveringsforpliktelse (eller særskilt vare eller tjeneste) med et beløp som gjenspeiler vederlaget som foretaket forventer å være berettiget til i bytte mot overføringen av de avtalte varene eller tjenestene til kunden.**

74. For å oppfylle fordelingsmålsettingen skal foretaket fordele transaksjonsprisen på hver leveringsforpliktelse som angis i kontrakten, på grunnlag av en relativ frittstående salgspris i samsvar med nr. 76-80, unntatt som angitt i nr. 81-83 (for fordeling av rabatter) og nr. 84-86 (for fordeling av vederlag som inneholder variable beløp).
75. Nr. 76-86 får ikke anvendelse dersom en kontrakt har bare én leveringsforpliktelse. Nr. 84-86 kan imidlertid få anvendelse dersom et foretak ifølge avtalen skal overføre en serie varer eller tjenester av særskilt karakter som en enkelt leveringsforpliktelse i samsvar med nr. 22 bokstav b) og det avtalte vederlaget omfatter variable beløp.

*Fordeling på grunnlag av frittstående salgspriser*

76. For å fordele transaksjonsprisen på hver leveringsforpliktelse på grunnlag av en relativ frittstående salgspris skal et foretak fastsette den frittstående salgsprisen ved kontraktsinngåelsen for den særskilte varen eller tjenesten som ligger til grunn for hver leveringsforpliktelse i kontrakten, og fordele transaksjonsprisen i forhold til disse frittstående salgsprisene.
77. Den frittstående salgsprisen er den prisen som et foretak ville selge en avtalt vare eller tjeneste for separat til en kunde. Den beste dokumentasjonen på en frittstående salgspris er den observerte prisen på en vare eller tjeneste når foretaket selger varen eller tjenesten separat under lignende omstendigheter og til lignende kunder. En kontraktspris eller en listepreis for en vare eller tjeneste kan (men skal ikke antas å være) den frittstående salgsprisen for den aktuelle varen eller tjenesten.
78. Dersom en frittstående salgspris ikke kan observeres direkte, skal foretaket estimere den frittstående salgsprisen til et beløp som ville føre til en fordeling av transaksjonsprisen som oppfyller fordelingsmålsettingen i nr. 73. Ved estimering av en frittstående salgspris skal et foretak vurdere alle opplysninger (herunder markedsvilkår, foretaksspesifikke faktorer og opplysninger om kunden eller kundekategorien) som med rimelighet er tilgjengelige for foretaket. I den forbindelse skal foretaket maksimere bruken av observerbare inndata og anvende beregningsmetoder konsekvent under lignende omstendigheter.
79. Egnede metoder for å estimere den frittstående salgsprisen på en vare eller tjeneste omfatter, men er ikke begrenset til, følgende:
  - a) Metoden med justerte markedsvurderinger — et foretak kan vurdere markedet der det selger varer eller tjenester og estimere den prisen som en kunde i dette markedet er villig til å betale for disse varene eller tjenestene. Denne metoden kan også omfatte en henvisning til priser fra foretakets konkurrenter for lignende varer eller tjenester og om nødvendig en justering av disse prisene slik at de gjenspeiler foretakets kostnader og marginer.
  - b) Metoden med forventede kostnader pluss en margin — et foretak kan estimere sine forventede kostnader for å oppfylle en leveringsforpliktelse og deretter legge til en passende margin for varen eller tjenesten.
  - c) Restverdimetoden — et foretak kan estimere den frittstående salgsprisen med henvisning til den samlede transaksjonsprisen minus summen av de observerbare frittstående salgsprisene for andre varer eller tjenester som er avtalt i kontrakten. Et foretak kan imidlertid bare anvende en restverdimetode til å estimere den frittstående salgsprisen på en vare eller tjeneste i samsvar med nr. 78 dersom et av følgende kriterier er oppfylt:
    - i) foretaket selger samme vare eller tjeneste til forskjellige kunder (samtidig eller nesten samtidig) til svært forskjellige priser (dvs. salgsprisen er svært varierende fordi en representativ frittstående salgspris ikke kan utledes fra tidligere transaksjoner eller annen observerbar dokumentasjon), eller
    - ii) foretaket har ennå ikke fastsatt en pris for varen eller tjenesten, og varen eller tjenesten er ikke tidligere blitt solgt på frittstående grunnlag (dvs. salgsprisen er usikker).

80. Det kan være nødvendig å anvende en kombinasjon av metoder til å estimere de frittstående salgsprisene på de varene eller tjenestene som er avtalt i kontrakten, dersom de frittstående salgsprisene for to eller flere av disse varene eller tjenestene er variable eller usikre. Et foretak kan for eksempel bruke en restverdimetode til å estimere den samlede frittstående salgsprisen for de avtalte varene eller tjenestene med svært varierende eller usikre frittstående salgspriser, og deretter bruke en annen metode til å estimere den frittstående salgsprisen for de enkelte varene eller tjenestene i forhold til den estimerte samlede frittstående salgsprisen som ble fastsatt ved hjelp av restverdimetoden. Når et foretak bruker en kombinasjon av metoder til å estimere den frittstående salgsprisen for hver vare eller tjeneste i kontrakten, skal foretaket vurdere om fordeling av transaksjonsprisen på disse estimerte frittstående salgsprisene vil være i samsvar med fordelingsmålsettingen i nr. 73 og kravene til estimering av frittstående salgspriser i nr. 78.

*Fordeling av en rabatt*

81. En kunde mottar en rabatt for kjøp av en pakke av varer eller tjenester dersom summen av de frittstående salgsprisene for disse avtalte varene eller tjenestene i kontrakten overstiger det avtalte vederlaget i en kontrakt. Med mindre et foretak har observerbar dokumentasjon i samsvar med nr. 82 på at hele rabatten er knyttet til bare én eller flere, men ikke alle leveringsforpliktelsene i en kontrakt, skal foretaket fordele en rabatt forholdsmessig på alle leveringsforpliktelsene i kontrakten. Den forholdsmessige fordelingen av rabatten i slike tilfeller er en følge av at foretaket fordeler transaksjonsprisen på hver leveringsforpliktelse på grunnlag av de relative frittstående salgsprisene for de underliggende varene eller tjenestene av særskilt karakter.
82. Et foretak skal fordele en rabatt i sin helhet på en eller flere, men ikke alle leveringsforpliktelsene i kontrakten dersom alle følgende kriterier er oppfylt:
- foretaket selger regelmessig hver særskilt vare eller tjeneste (eller hver pakke av særskilte varer eller tjenester) i kontrakten på et frittstående grunnlag,
  - foretaket selger også regelmessig på frittstående grunnlag en pakke (eller pakker) av noen av disse særskilte varene eller tjenestene med en rabatt knyttet til de frittstående salgsprisene på varene eller tjenestene i hver pakke, og
  - den rabatten som er knyttet til hver pakke av varer eller tjenester som er beskrevet i nr. 82 bokstav b), er praktisk talt den samme som rabatten i kontrakten, og en analyse av varene eller tjenestene i hver pakke gir observerbar dokumentasjon på leveringsforpliktelsen (eller leveringsforpliktelsene) som hele rabatten fastsatt i kontrakten tilhører.
83. Dersom en rabatt i sin helhet er fordelt på en eller flere leveringsforpliktelser i kontrakten i samsvar med nr. 82, skal foretaket fordele rabatten før det bruker restverdimetoden til å estimere den frittstående salgsprisen på en vare eller tjeneste i samsvar med nr. 79 bokstav c).

*Fordeling av variable vederlag*

84. Det variable vederlaget som er avtalt i en kontrakt, kan gjelde for hele eller en bestemt del av kontrakten, som for eksempel:
- en eller flere, men ikke alle leveringsforpliktelsene i kontrakten (for eksempel kan en bonus være betinget av at et foretak overfører en avtalt vare eller tjeneste i en nærmere angitt periode), eller
  - en eller flere, men ikke alle særskilte varer eller tjenester som er avtalt som ledd i en serie avtalte varer eller tjenester som utgjør en del av en enkelt leveringsforpliktelse i samsvar med nr. 22 bokstav b) (for eksempel vil det vederlaget som er avtalt for det andre året av en toårig rengjøringskontrakt, øke på grunnlag av svingninger i en bestemt inflasjonsindeks).
85. Et foretak skal fordele et variabelt beløp (og senere endringer av dette beløpet) i sin helhet på en leveringsforpliktelse eller på en særskilt vare eller tjeneste som utgjør en del av en enkelt leveringsforpliktelse i samsvar med nr. 22 bokstav b), dersom begge følgende vilkår er oppfylt:
- vilkårene for en variabel betaling gjelder spesifikt foretakets innsats for å oppfylle leveringsforpliktelsen eller overføre en særskilt vare eller tjeneste (eller å nå et bestemt resultat ved å oppfylle leveringsforpliktelsen eller overføre en særskilt vare eller tjeneste), og

- b) fordelingen av det variable vederlaget i sin helhet på leveringsforpliktelsen eller den særskilte varen eller tjenesten er i samsvar med fordelingsmålsettingen i nr. 73 når det tas hensyn til alle leveringsforpliktelsene og betalingsvilkårene i kontrakten.

86. Fordelingskravene i nr. 73-83 skal anvendes for å fordele den resterende delen av transaksjonsprisen som ikke oppfyller kriteriene i nr. 85.

#### **Endringer i transaksjonsprisen**

87. Etter kontraktsinngåelsen kan transaksjonsprisen endre seg av forskjellige grunner, herunder ved avklaring av usikkerhetsmomenter eller andre endrede omstendigheter som medfører en endring av det vederlaget som et foretak forventer å være berettiget til i bytte mot de avtalte varene eller tjenestene.
88. Et foretak skal fordele enhver etterfølgende endring i transaksjonsprisen på leveringsforpliktelsene i kontrakten på samme grunnlag som ved kontraktsinngåelsen. Dermed skal et foretak ikke omfordele transaksjonsprisen for å gjenspeile endringer i frittstående salgspriser etter kontraktsinngåelsen. Beløp som er fordelt på en oppfylt leveringsforpliktelse, skal innregnes som driftsinntekt eller som en inntektsreduksjon i den perioden transaksjonsprisen endres.
89. Et foretak skal fordele en endring i transaksjonsprisen i sin helhet på en eller flere, men ikke alle leveringsforpliktelser eller særskilte varer eller tjenester som er avtalt som ledd i en serie som utgjør én enkelt leveringsforpliktelse i samsvar med nr. 22 bokstav b), bare dersom kriteriene i nr. 85 for deling av variabelt vederlag er oppfylt.
90. Et foretak skal regnskapsføre en endring i transaksjonsprisen som oppstår som følge av en kontraktsendring i samsvar med nr. 18 og 21. Ved en endring i transaksjonsprisen som inntreffer etter en kontraktsendring, skal imidlertid foretaket anvende nr. 87-89 for å fordele endringen i transaksjonsprisen på en av følgende måter, alt etter hva som er relevant:
- a) Et foretak skal fordele endringen i transaksjonsprisen på de leveringsforpliktelsene som er identifisert i kontrakten før endringen, dersom, og i den utstrekning, endringen i transaksjonsprisen beror på et variabelt vederlag som er avtalt før endringen, og endringen regnskapsføres i samsvar med nr. 21 bokstav a).
- b) I alle andre tilfeller der endringen ikke ble regnskapsført som en separat kontrakt i samsvar med nr. 20, skal et foretak fordele endringen i transaksjonsprisen på leveringsforpliktelsene i den endrede kontrakten (dvs. de leveringsforpliktelsene som var uoppfylt eller delvis uoppfylt umiddelbart etter endringen).

#### **KONTRAKTSUTGIFTER**

##### **Marginale utgifter knyttet til oppnåelse av en kontrakt**

91. **Et foretak skal innregne marginale utgifter knyttet til oppnåelse av en kontrakt med en kunde som en eiendel dersom foretaket forventer å gjenvinne disse utgiftene.**
92. De marginale utgiftene knyttet til oppnåelse av en kontrakt er de utgiftene som et foretak pådrar seg for å oppnå en kontrakt med en kunde, og som det ikke ville ha pådratt seg dersom det ikke hadde oppnådd kontrakten (for eksempel en salgsprovisjon).
93. Utgifter knyttet til oppnåelse av en kontrakt som ville ha oppstått uansett om kontrakten oppnås eller ikke, skal innregnes som kostnad når de påløper, med mindre disse utgiftene uttrykkelig skal dekkes av kunden uansett om kontrakten oppnås eller ikke.
94. I praksis kan et foretak innregne de marginale utgiftene knyttet til oppnåelse av en kontrakt som kostnad når de påløper, dersom avskrivningsperioden for eiendelen som foretaket ellers ville ha innregnet, er ett år eller mindre.

**Utgifter knyttet til oppfyllelse av en kontrakt**

95. Dersom utgifter knyttet til oppfyllelse av en kontrakt med en kunde ikke faller inn under virkeområdet for en annen standard (for eksempel IAS 2: «Beholdninger», IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» eller IAS 38: «Immaterielle eiendeler»), skal foretaket innregne slike utgifter som en eiendel bare dersom de oppfyller alle følgende kriterier:
- a) Utgiftene er direkte knyttet til en kontrakt eller en forventet kontrakt som foretaket kan identifisere spesifikt (for eksempel utgifter knyttet til tjenester som skal ytes i forbindelse med fornyelse av en eksisterende kontrakt, eller utgifter i forbindelse med utforming av en eiendel som skal overføres i henhold til en bestemt kontrakt som ennå ikke er godkjent).
  - b) Utgiftene frambringer eller forbedrer ressurser i foretaket som vil bli brukt til å oppfylle (eller fortsette å oppfylle) leveringsforpliktelsen i framtiden.
  - c) Utgiftene forventes å bli gjenvunnet.
96. Dersom utgifter knyttet til oppfyllelse av en kontrakt med en kunde faller inn under virkeområdet for en annen standard, skal et foretak regnskapsføre disse utgiftene i samsvar med disse andre standardene.
97. Utgifter som er direkte knyttet til en kontrakt (eller en bestemt forventet kontrakt), omfatter følgende:
- a) direkte lønnsutgifter (for eksempel lønn til ansatte som yter de avtalte tjenestene direkte til kunden),
  - b) direkte varer (f.eks. materiell som brukes for å yte de avtalte tjenestene til en kunde),
  - c) fordeling av utgifter som er direkte knyttet til kontrakten eller kontraktsvirksomheten (for eksempel utgifter til forvaltning og overvåking av kontrakten, forsikring og avskrivning av verktøy og utstyr som brukes i forbindelse med oppfyllelse av kontrakten,
  - d) utgifter som uttrykkelig skal dekkes av kunden i henhold til kontrakten, og
  - e) andre utgifter som påløper bare fordi et foretak inngår en kontrakt (for eksempel betalinger til underleverandører).
98. Et foretak skal innregne følgende utgifter som kostnader når de påløper:
- a) generelle og administrative utgifter (med mindre disse utgiftene i henhold til kontrakten uttrykkelig skal dekkes av kunden; i så fall skal et foretak vurdere disse utgiftene i samsvar med nr. 97),
  - b) utgifter i forbindelse med svinn av varer, lønnsutgifter eller andre ressurser som trengs for å oppfylle kontrakten, og som ikke gjenspeiles i kontraktsprisen,
  - c) utgifter knyttet til oppfylte (eller delvis oppfylte) leveringsforpliktelser i kontrakten (dvs. utgifter som er knyttet til tidligere ytelser), og
  - d) utgifter der foretaket ikke er i stand til å avgjøre om utgiftene gjelder uoppfylte leveringsforpliktelser eller oppfylte leveringsforpliktelser (eller delvis oppfylte leveringsforpliktelser).

**Avskrivning og verdifall**

99. En eiendel som innregnes i samsvar med nr. 91 eller 95, skal amortiseres på et systematisk grunnlag som er i samsvar med overføringen til kunden av de varene eller tjenestene som eiendelen er knyttet til. Eiendelen kan være knyttet til varer eller tjenester som skal overføres i henhold til en spesifikk forventet kontrakt (som beskrevet i nr. 95 bokstav a)).
100. Et foretak skal ajourføre avskrivningen slik at den gjenspeiler en vesentlig endring i foretakets forventede tidsplan for overføring til kunden av de varene eller tjenestene som eiendelen er knyttet til. En slik endring skal regnskapsføres som en endring i regnskapsmessig estimat i samsvar med IAS 8.

101. Et foretak skal innregne et tap ved verdifall i den utstrekning den balanseførte verdien av en eiendel innregnet i samsvar med nr. 91 eller 95 overstiger
- a) det resterende vederlaget som foretaket forventer å motta i bytte mot de varene eller tjenestene som eiendelen er knyttet til, minus
  - b) utgiftene som er direkte knyttet til levering av disse varene eller tjenestene, og som ikke er innregnet som kostnad (se nr. 97).
102. Ved anvendelsen av nr. 101 for å fastsette det vederlaget som et foretak forventer å motta, skal foretaket anvende prinsippene for fastsettelse av transaksjonsprisen (bortsett fra kravene i nr. 56-58 om begrensning av estimater av variable vederlag) og tilpasse dette beløpet slik at det gjenspeiler virkningene av kredittrisikoen ved kunden.
103. Før foretaket innregner et tap ved verdifall for en eiendel innregnet i samsvar med nr. 91 eller 95, skal foretaket innregne ethvert tap ved verdifall for eiendeler knyttet til kontrakten som er innregnet i samsvar med en annen standard (for eksempel IAS 2, IAS 16 og IAS 38). Etter å ha utført testen for tap ved verdifall i nr. 101, skal et foretak inkludere den balanseførte verdien av eiendelen som er innregnet i samsvar med nr. 91 eller 95, i den balanseførte verdien av den kontantgenererende enheten som den tilhører, ved anvendelse av IAS 36: «*Verdifall på eiendeler*».
104. Et foretak skal i resultatet innregne en reversering av hele eller en del av et tap ved verdifall som tidligere er innregnet i samsvar med nr. 101, når de omstendighetene som førte til verdifall, ikke lenger foreligger eller er forbedret. Den økte balanseførte verdien av eiendelen skal ikke overstige det beløpet som ville ha blitt beregnet (med fradrag for avskrivning) dersom verdifallet ikke var blitt innregnet tidligere.

#### PRESENTASJON

- 105. Når en av partene i en kontrakt har oppfylt sin forpliktelse, skal foretaket presentere kontrakten i balanseoppstillingen som en kontraktseiendel eller en kontraktsforpliktelse, avhengig av forholdet mellom foretakets ytelser og kundens betaling. Et foretak skal presentere enhver ubetinget rett til vederlag separat som en fordring.**
106. Dersom en kunde betaler vederlag, eller et foretak har rett til et vederlag som er ubetinget (dvs. en fordring), før foretaket overfører en vare eller tjeneste til kunden, skal foretaket presentere kontrakten som en kontraktsforpliktelse når betalingen er foretatt eller forfalt (alt etter hva som inntreffer først). En kontraktsforpliktelse er et foretaks plikt til å overføre varer eller tjenester til en kunde som foretaket har mottatt vederlag for (eller skal motta vederlag for), fra kunden.
107. Dersom et foretak oppfylder sin forpliktelse ved å overføre varer eller tjenester til en kunde før kunden betaler vederlag eller før betalingen forfaller, skal foretaket presentere kontrakten som en kontraktseiendel, bortsett fra eventuelle beløp som presenteres som en fordring. En kontraktseiendel er et foretaks rett til vederlag i bytte mot varer eller tjenester som foretaket har overført til en kunde. Et foretak skal teste en kontraktseiendel for verdifall i samsvar med IFRS 9. Et verdifall på en eiendel skal måles, presenteres og opplyses om på samme grunnlag som en finansiell eiendel som faller inn under virkeområdet for IFRS 9 (se også nr. 113 bokstav b)).
108. En fordring er et foretaks ubetingede rett til vederlag. En rett til vederlag er ubetinget dersom det bare er et spørsmål om tid før vederlaget forfaller til betaling. For eksempel ville et foretak innregne en fordring dersom det har en aktuell rett til betaling, selv om dette beløpet kanskje skal tilbakebetales i framtiden. Et foretak skal regnskapsføre en fordring i samsvar med IFRS 9. Ved førstegangsinnregning av en fordring knyttet til en kontrakt med en kunde skal eventuelle forskjeller mellom målingen av fordringen i samsvar med IFRS 9 og det tilsvarende innregnede inntektsbeløpet presenteres som en kostnad (for eksempel som et tap ved verdifall).
109. I denne standard benyttes begrepene «kontraktseiendel» og «kontraktsforpliktelse», men et foretak forbys ikke å benytte andre betegnelser i balanseoppstillingen for disse postene. Dersom et foretak benytter en annen betegnelse på en kontraktseiendel, skal foretaket gi tilstrekkelige opplysninger til at en bruker av finansregnskapet kan skille mellom fordringer og kontraktseiendeler.

## OPPLYSNINGER

**110. Målet med opplysningskravene er at et foretak skal gi tilstrekkelige opplysninger til at brukerne av finansregnskap forstår arten av, størrelsen på, tidspunktene for og usikkerheten ved driftsinntekter og kontantstrømmer som oppstår av kontrakter med kunder. For å nå dette målet skal et foretak gi kvalitative og kvantitative opplysninger om følgende:**

- a) sine kontrakter med kunder (se nr. 113-122),
- b) viktige vurderinger, og endringer av vurderinger, som gjøres ved anvendelsen av denne standard på disse kontraktene (se nr. 123-126), og
- c) enhver eiendel som er innregnet fra utgifter knyttet til oppnåelse eller oppfyllelse en kontrakt med en kunde i samsvar med nr. 91 eller 95 (se nr. 127-128).

111. Et foretak skal ta hensyn til det detaljnivået som er nødvendig for å oppfylle opplysningsformålet, og hvor mye vekt det skal legges på hvert av de ulike kravene. Foretaket skal samle eller dele opp opplysninger slik at nyttig informasjon ikke blir tildekket enten ved at det gis en stor mengde ubetydelige detaljopplysninger eller at det slås sammen poster som har vesentlig ulike egenskaper.

112. Et foretak trenger ikke å gi opplysninger i samsvar med denne standard dersom det har gitt opplysningene i samsvar med en annen standard.

**Kontrakter med kunder**

113. Et foretak skal opplyse om alle følgende beløp for rapporteringsperioden med mindre disse beløpene er presentert separat i oppstillingen over totalresultat i samsvar med andre standarder:

- a) driftsinntekter innregnet fra kontrakter med kunder som foretaket skal opplyse om atskilt fra andre inntekter, og
- b) ethvert innregnet tap ved verdifall (i samsvar med IFRS 9) på alle fordringer eller kontraktseiendeler som oppstår av foretakets kontrakter med kunder, som foretaket skal opplyse om atskilt fra tap ved verdifall som oppstår av andre kontrakter.

*Oppdeling av driftsinntekter*

114. Et foretak skal dele opp driftsinntekter innregnet fra kontrakter med kunder i kategorier som gjenspeiler hvordan arten av, størrelsen på, tidspunktene for og usikkerheten ved inntekter og kontantstrømmer påvirkes av økonomiske faktorer. Et foretak skal følge veiledningen i B87-B89 når det velger de kategoriene som skal anvendes for å dele opp driftsinntekter.

115. Dessuten skal et foretak gi tilstrekkelige opplysninger til at brukere av finansregnskap kan forstå forholdet mellom opplysninger om oppdelte driftsinntekter (i samsvar med nr. 114) og opplysninger om driftsinntekter som gis for hvert enkelt rapporteringspliktig segment, dersom foretaket anvender IFRS 8: «*Driftssegmenter*».

*Kontraktssaldoer*

116. Et foretak skal opplyse om følgende:

- a) åpnings- og sluttsaldo for fordringer, kontraktseiendeler og kontraktsforpliktelsener fra kontrakter med kunder dersom de ikke på annen måte er presentert eller opplyst om separat,
- b) driftsinntekter innregnet i rapporteringsperioden som ble inkludert i åpningssaldoen for kontraktsforpliktelsen i begynnelsen av perioden, og
- c) driftsinntekter innregnet i rapporteringsperioden fra oppfylte (eller delvis oppfylte) leveringsforpliktelsener i tidligere perioder (for eksempel endringer i transaksjonsprisen).

117. Et foretak skal forklare sammenhengen mellom tidspunktet for oppfyllelse av dets leveringsforpliktelsener (se nr. 119 bokstav a)) og det normale tidspunktet for betaling (se nr. 119 bokstav b)) samt hvordan disse faktorene påvirker saldoene for kontraktseiendelen og kontraktsforpliktelsen. Forklaringen kan inneholde kvalitative opplysninger.

118. Et foretak skal gi en forklaring på vesentlige endringer i saldoene for kontraktseiendelen og kontraktsforpliktelsen i rapporteringsperioden. Forklaringen skal inneholde kvalitative og kvantitative opplysninger. Eksempler på endringer i foretakets saldoer for kontraktseiendeler og kontraktsforpliktelser er blant annet følgende:

- a) endringer som følge av virksomhetssammenslutninger,
- b) kumulative justeringer av driftsinntekter som påvirker den tilsvarende kontraktseiendelen eller kontraktsforpliktelsen, herunder justeringer som følge av en endring i målingen av progresjon, en endring av et estimat av transaksjonsprisen (herunder eventuelle endringer i vurderingen av om et estimat av variabelt vederlag er begrenset) eller en kontraktsendring,
- c) verdifall på en kontraktseiendel,
- d) en endring i tidsrammen før en rett til vederlag blir ubetinget (dvs. før en kontraktseiendel omklassifiseres til en fordring), og
- e) en endring i tidsrammen for oppfyllelse av en leveringsforpliktelse (dvs. for innregning av driftsinntekter som oppstår av en kontraktsforpliktelse).

#### *Leveringsforpliktelser*

119. Et foretak skal opplyse om sine leveringsforpliktelser i kontrakter med kunder, herunder en beskrivelse av følgende:

- a) når foretaket vanligvis oppfylder sine leveringsforpliktelser (for eksempel ved forsendelse, ved levering, etter hvert som tjenestene ytes eller når tjenesteytingen avsluttes), herunder leveringsforpliktelser som oppfylles i en avtale med fakturering uten overdragelse,
- b) de vesentlige betalingsvilkårene (for eksempel når betaling vanligvis skal skje, om kontrakten har et finansierings-element, om vederlaget er variabelt og om estimatet av det variable vederlaget vanligvis er begrenset i samsvar med nr. 56-58),
- c) arten av varer eller tjenester som foretaket som avtalt i kontrakten skal overføre, med tyngdepunkt på leveringsforpliktelser som består i å sørge for at en annen part overfører varer eller tjenester (dvs. dersom foretaket opptrer som agent),
- d) forpliktelser ved tilbakelevering, tilbakebetaling eller lignende forpliktelser, og
- e) typer av garantier og tilknyttede forpliktelser.

#### *Transaksjonspris som fordeles på de gjenstående leveringsforpliktelsene*

120. Et foretak skal gi følgende opplysninger om sine gjenstående leveringsforpliktelser:

- a) det samlede beløpet for transaksjonsprisen som er fordelt på leveringsforpliktelser som er uoppfylt (eller delvis uoppfylt) ved slutten av rapporteringsperioden, og
- b) en redegjørelse for når foretaket forventer å innregne som driftsinntekt det beløpet som er angitt i samsvar med nr. 120 bokstav a), som foretaket skal opplyse om på en av følgende måter:
  - i) på et kvantitativt grunnlag ved hjelp av de tidsperiodene som ville være mest hensiktsmessige ut fra løpetiden til de gjenstående leveringsforpliktelsene, eller
  - ii) ved hjelp av kvalitative opplysninger.

121. I praksis trenger ikke foretak å gi opplysningene nevnt i nr. 120 om en leveringsforpliktelse dersom et av følgende vilkår er oppfylt:

- a) leveringsforpliktelsen er en del av en kontrakt som har en opprinnelig forventet løpetid på ett år eller mindre, eller
- b) foretaket innregner driftsinntekter fra oppfyllelsen av leveringsforpliktelsen i samsvar med B16.

122. Et foretak skal gi en kvalitativ redegjørelse for om det anvender den praktiske løsningen i nr. 121, og om et eventuelt vederlag fra kontrakter med kunder ikke inngår i transaksjonsprisen og derfor ikke er inkludert i de opplysningene som er gitt i samsvar med nr. 120. For eksempel vil et estimat av transaksjonsprisen ikke omfatte eventuelle estimerte variable vederlag som er begrenset (se nr. 56-58).

#### **Viktige vurderinger ved anvendelsen av denne standard**

123. Et foretak skal opplyse om de vurderingene, og endringer av vurderingene, som gjøres ved anvendelse av denne standard, og som i vesentlig grad påvirker fastsettelsen av størrelsen på og tidspunktene for driftsinntekter fra kontrakter med kunder. Foretaket skal særlig redegjøre for de vurderingene, og endringer av vurderingene, som anvendes for å fastsette:

- a) tidspunktet for oppfyllelse av leveringsforpliktelser (se nr. 124-125), og
- b) transaksjonsprisen og de beløpene som er fordelt på leveringsforpliktelsene (se nr. 126).

#### *Fastsettelse av tidspunktene for oppfyllelse av leveringsforpliktelser*

124. For leveringsforpliktelser som et foretak oppfyller over tid, skal foretaket opplyse om følgende:

- a) de metodene som er anvendt for å innregne driftsinntekter (for eksempel en beskrivelse av de utdatametodene eller inndatametodene som er anvendt, og hvordan de er anvendt), og
- b) en forklaring på hvorfor disse metodene gir et troverdig bilde av overføringen av varer eller tjenester.

125. For leveringsforpliktelser som oppfylles på et bestemt tidspunkt, skal foretaket opplyse om de viktige vurderingene som er gjort ved bedømmelsen av når en kunde oppnår kontroll over avtalte varer eller tjenester.

#### *Fastsettelse av transaksjonsprisen og av de beløpene som fordeles på transaksjonsforpliktelser*

126. Et foretak skal opplyse om metoder, inndata og forutsetninger som er anvendt ved

- a) fastsettelse av transaksjonsprisen, som omfatter, men ikke er begrenset til, estimering av variabelt vederlag, justering av vederlaget for virkningen av pengers tidsverdi og måling av ikke-kontante vederlag,
- b) vurdering av om et estimat av variabelt vederlag er begrenset,
- c) fordeling av transaksjonsprisen, herunder estimering av frittstående salgspriser for avtalte varer eller tjenester og fordeling av rabatter og variable vederlag på en bestemt del av kontrakten (dersom relevant), og
- d) måling av forpliktelser ved tilbakelevering, tilbakebetaling og andre lignende forpliktelser.

#### **Eiendeler som er innregnet fra utgifter knyttet til oppnåelse eller oppfyllelse av en kontrakt med en kunde**

127. Et foretak skal opplyse om følgende:

- a) de vurderingene som gjøres ved fastsettelse av beløpet for utgifter påløpt i forbindelse med oppnåelse eller oppfyllelse av en kontrakt med en kunde (i samsvar med nr. 91 og 95), og
- b) den metoden som anvendes for å fastsette avskrivningen for hver rapporteringsperiode.

128. Et foretak skal opplyse om følgende:

- a) sluttsaldoene for eiendeler som er innregnet fra utgifter påløpt i forbindelse med oppnåelse eller oppfyllelse av en kontrakt med en kunde (i samsvar med nr. 91 eller 95), per hovedkategori av eiendeler (for eksempel utgifter knyttet til oppnåelse av kontrakter med kunder, utgifter påløpt før kontraktsinngåelsen og utgifter i forbindelse med kontraktsopprettelsen), og
- b) avskrivning og eventuelle tap ved verdifall innregnet i løpet av rapporteringsperioden.

#### **Praktiske løsninger**

129. Dersom et foretak velger å anvende den praktiske løsningen i nr. 63 (om hvorvidt det foreligger et vesentlig finansieringselement), eller nr. 94 (om marginale utgifter knyttet til oppnåelse en kontrakt), skal foretaket opplyse om dette.

*Vedlegg A*

#### **Definisjoner**

*Dette vedlegg er en integrert del av denne standard.*

<b>Kontrakt</b>	En avtale mellom to eller flere parter som skaper håndhevbare rettigheter og plikter.
<b>Kontraktseiendel</b>	Et foretaks rett til vederlag i bytte mot varer eller tjenester som foretaket har overført til en <b>kunde</b> når denne retten er betinget av noe annet enn tidsforløpet (for eksempel foretakets framtidige leveranse).
<b>Kontraktsforpliktelse</b>	Et foretaks plikt til å overføre varer eller tjenester til en <b>kunde</b> som foretaket har mottatt vederlag for (eller skal motta vederlag for), fra kunden.
<b>Kunde</b>	En part som har inngått avtale med et foretak om å få varer eller tjenester som er et produkt av foretakets ordinære virksomhet, i bytte mot vederlag.
<b>Inntekter</b>	Økninger i økonomiske fordeler i løpet av regnskapsperioden i form av tilgang eller økning av eiendeler eller reduksjon av forpliktelser som fører til økt egenkapital, bortsett fra i tilfeller som gjelder innskudd fra eiere.
<b>Leveringsforpliktelse</b>	Et løfte i en <b>kontrakt</b> med en <b>kunde</b> om å overføre til kunden enten <ol style="list-style-type: none"><li>a) en vare eller tjeneste (eller en pakke av varer eller tjenester) som er av særskilt karakter, eller</li><li>b) En serie særskilte varer eller tjenester som i alt vesentlig er de samme, og som har samme mønster for overføring til kunden.</li></ol>
<b>Driftsinntekter</b>	<b>Inntekter</b> som oppstår i sammenheng med foretakets ordinære virksomhet.
<b>Frittstående salgspris (for en vare eller tjeneste)</b>	Den prisen som et foretak ville selge en avtalt vare eller tjeneste for separat til en <b>kunde</b> .
<b>Transaksjonspris (for en kontrakt med en kunde)</b>	Det vederlaget som et foretak forventer å være berettiget til i bytte mot overføring av avtalte varer eller tjenester til en <b>kunde</b> , bortsett fra beløp som mottas på vegne av en tredjepart.

*Vedlegg B***Veiledning i anvendelse**

*Dette vedlegg er en integrert del av denne standard. Det beskriver anvendelsen av nr. 1-129 og har samme rettslige status og samme rettsvirkning som de andre delene av denne IFRS.*

B1 Denne veiledningen er delt inn i følgende kategorier:

- a) leveringsforpliktelser som oppfylles over tid (B2-B13),
- b) metoder til måling av progresjon i en leveringsforpliktelse (B14-B19),
- c) salg med rett til tilbakelevering (B20-B27),
- d) garantier (B28-B33),
- e) betraktninger om prinsipal kontra agent (B34-B38),
- f) rett for kunden til ytterligere varer eller tjenester (B39-B43),
- g) rettigheter som ikke er utøvd av kundene (B44-B47),
- h) ikke-refunderbare forhåndsbetalte avgifter (og visse tilknyttede utgifter) (B48-B51),
- i) lisenser (B52-B63),
- j) gjenkjøpsavtaler (B64-B76),
- k) kommisjonsavtaler (B77-B78),
- l) avtaler med fakturering uten overdragelse (B79-B82),
- m) kundeaksept (B83-B86), og
- n) opplysning om oppdelte driftsinntekter (B87-B89).

**Leveringsforpliktelser som oppfylles over tid**

B2 I samsvar med nr. 35 oppfylles en leveringsforpliktelse over tid dersom et av følgende kriterier er oppfylt:

- a) Kunden mottar og forbruker samtidig fordelene ved foretakets ytelser etter hvert som foretaket oppfylder forpliktelsen (se B3-B4).
- b) Foretakets ytelse skaper eller forbedrer en eiendel (f.eks. arbeid under utføring) som kunden kontrollerer etter hvert som eiendelen skapes eller forbedres (se B5).
- c) Foretakets ytelse skaper ikke en eiendel med en alternativ bruk for foretaket (se B6-B8), og foretaket har en håndhevbar rett til betaling for ytelser som er utført til dato (se B9-B13).

*Samtidig mottak og forbruk av fordelene ved foretakets ytelser (nr. 35 bokstav a)*

B3 For noen typer leveringsforpliktelser vil vurderingen av om kunden mottar foretakets ytelser etter hvert som foretaket oppfylder forpliktelsen, og samtidig forbruker fordelene etter hvert som de mottas, være enkel. Som eksempler kan nevnes rutinemessige eller gjentatte tjenester (for eksempel rengjøringstjenester) der det er enkelt å fastslå at kunden samtidig har mottatt og forbrukt fordelene ved foretakets ytelser.

- B4 For andre typer leveringsforpliktelse er det ikke alltid enkelt for et foretak å fastslå om kunden samtidig mottar og forbruker fordelene ved foretakets ytelser etter hvert som foretaket oppfylder forpliktelsen. I disse tilfellene oppfylles en leveringsforpliktelse over tid dersom et foretak fastslår at et annet foretak ikke i vesentlig grad vil måtte utføre det arbeidet foretaket har utført til dato, på nytt dersom det andre foretaket skulle oppfylle den gjenstående leveringsforpliktelsen overfor kunden. For å avgjøre om et annet foretak ikke i vesentlig grad vil måtte utføre det arbeidet foretaket har utført til dato, på nytt, skal foretaket
- a) se bort fra eventuelle kontraktmessige eller praktiske begrensninger som ellers ville ha hindret foretaket i å overføre den gjenstående leveringsforpliktelsen til et annet foretak, og
  - b) anta at et annet foretak som oppfylder den gjenstående kontraktsforpliktelsen, ikke vil ha fordel av en eiendel som foretaket på det aktuelle tidspunktet har kontroll over, og som foretaket fortsatt ville ha kontroll over dersom leveringsforpliktelsen skulle overføres til et annet foretak.

*Kunden har kontroll over eiendelen etter hvert som den skapes eller forbedres (nr. 35 bokstav b))*

- B5 For å avgjøre om en kunde har kontroll over en eiendel etter hvert som den skapes eller forbedres i samsvar med nr. 35 bokstav b), skal et foretak anvende kriteriene for kontroll i nr. 31-34 og 38. Eiendelen som skapes eller forbedres (for eksempel en eiendel i arbeid), kan være enten materiell eller immateriell.

*Foretakets ytelser skaper ikke en eiendel med en alternativ bruk (nr. 35 bokstav c))*

- B6 Ved vurderingen av om en eiendel har en alternativ bruk for et foretak i samsvar med nr. 36, skal et foretak vurdere virkningene av kontraktmessige og praktiske begrensninger av foretakets mulighet til enkelt å styre eiendelen mot en annen bruk, for eksempel selge den til en annen kunde. Muligheten for at avtalen med kunden blir sagt opp, er ikke relevant ved vurderingen av om foretaket enkelt vil kunne styre eiendelen mot en annen bruk.
- B7 En kontraktsregulert begrensning av et foretaks mulighet til å styre en eiendel mot en annen bruk, må være vesentlig for at eiendelen ikke skal ha en alternativ bruk for foretaket. En kontraktsregulert begrensning er vesentlig dersom en kunde kan håndheve sine rettigheter til den avtalte eiendelen dersom foretaket forsøker å styre eiendelen mot en annen bruk. Derimot er en kontraktsregulert begrensning ikke vesentlig for eksempel dersom en eiendel stort sett er ombyttbar med andre eiendeler som foretaket ville kunne overføre til en annen kunde uten å bryte kontrakten og uten å pådra seg betydelige utgifter som ellers ikke ville ha påløpt i forbindelse med kontrakten.
- B8 En praktisk begrensning av et foretaks mulighet til å styre en eiendel mot en annen bruk foreligger dersom det ville medføre betydelige økonomiske tap for foretaket å styre eiendelen mot en annen bruk. Et betydelig økonomisk tap vil kunne oppstå fordi foretaket enten ville pådra seg betydelige utgifter ved å omarbeide eiendelen, eller bare vil kunne selge eiendelen med et betydelig tap. Foretaket kan for eksempel i praksis ha begrensede muligheter til å bestemme en annen bruk for eiendeler som enten har utformingsspesifikasjoner som er unike for en kunde, eller som befinner seg i fjerntliggende områder.

*Rett til betaling for ytelser utført til dato (nr. 35 bokstav c))*

- B9 I samsvar med nr. 37 har foretak rett til betaling for ytelser utført til dato dersom foretaket ville hatt rett til et beløp som minst kompensere foretaket for dets ytelser utført til dato, i tilfelle kunden eller en annen part sier opp kontrakten av andre grunner enn foretakets manglende oppfyllelse av kontrakten. Et beløp som ville kompensere et foretak for ytelser utført til dato, ville være et beløp som er tilnærmet likt salgsprisen for varene eller tjenestene som er overført til dato (for eksempel inndekking av de utgiftene som et foretak har pådratt seg ved oppfyllelse av leveringsforpliktelsen (pluss en rimelig fortjenestemargin), snarere enn en kompensasjon bare for foretakets potensielle tap av fortjeneste dersom kontrakten ble sagt opp. Kompensasjon for en rimelig fortjenestemargin trenger ikke å være lik den fortjenestemarginen som var forventet dersom kontrakten ble oppfylt som avtalt, men et foretak bør ha rett til kompensasjon for et av følgende beløp:
- a) en andel av den forventede fortjenestemarginen i kontrakten som på en rimelig måte gjenspeiler omfanget av foretakets ytelser i henhold til kontrakten før den ble sagt opp av kunden (eller en annen part), eller

- b) en rimelig avkastning på foretakets kapitalkostnader for tilsvarende kontrakter (eller foretakets typiske driftsmargin for lignende kontrakter) dersom den kontraktsspesifikke marginen er høyere enn den avkastningen foretaket vanligvis har fra lignende kontrakter.
- B10 Et foretaks rett til betaling for ytelser fullført til dato er ikke nødvendigvis en aktuell ubetinget rett til betaling. I mange tilfeller vil foretaket ha en ubetinget rett til betaling bare når et avtalt resultatmål er nådd, eller ved full oppfyllelse av leveringsforpliktelsen. Ved vurderingen av om det har rett til betaling for ytelser utført til dato, skal et foretak vurdere om det ville hatt en håndhevbar rett til å kreve eller beholde betaling for ytelser fullført til dato dersom kontrakten ble sagt opp før oppfyllelsen av andre grunner enn foretakets manglende oppfyllelse.
- B11 I noen kontrakter kan det være slik at en kunde har rett til å si opp kontrakten bare på bestemte tidspunkter i kontraktens løpetid, eller det kan være slik at kunden ikke har rett til å si opp avtalen. Dersom en kunde tar skritt til å si opp en kontrakt uten å ha rett til å si opp kontrakten på det aktuelle tidspunktet (herunder når en kunde unnlater å oppfylle sine forpliktelser som avtalt), kan kontrakten (eller annen lovgivning) gi foretaket rett til å fortsette å overføre de varene eller tjenestene som er avtalt i kontrakten, til kunden, og kreve at kunden skal betale det avtalte vederlaget i bytte mot varene eller tjenestene. I disse tilfellene har et foretak rett til betaling for ytelser utført til dato fordi foretaket har rett til å fortsette å oppfylle sine forpliktelser i samsvar med kontrakten, og til å kreve at kunden oppfyller sine forpliktelser (herunder betaling av det avtalte vederlaget).
- B12 Ved vurderingen av om det foreligger en håndhevbar rett til betaling for ytelser utført til dato, skal foretaket ta hensyn til kontraktsvilkårene samt lovgivning eller rettspraksis som vil kunne utfylle eller overstyre disse kontraktsvilkårene. Dette vil omfatte en vurdering av om
- a) lovgivning, administrativ praksis eller rettspraksis gir foretaket rett til betaling for ytelser utført til dato selv om denne rettigheten ikke er spesifisert i kontrakten med kunden,
  - b) det framgår av relevant rettspraksis at lignende rettigheter til betaling for ytelser utført til dato i lignende kontrakter ikke har bindende rettsvirkning, eller
  - c) et foretaks vanlige forretningspraksis med å velge ikke å håndheve en rett til betaling har ført til at rettigheten ikke kan håndheves innenfor disse juridiske rammene. Selv om et foretak kan velge å gi avkall på sin rett til betaling i lignende kontrakter, vil et foretak imidlertid fortsatt ha rett til betaling til dato dersom dets rett til betaling for ytelser utført til dato i henhold til kontrakten fortsatt er håndhevbar.
- B13 Betalingsplanen i en kontrakt er ikke nødvendigvis en indikator på om foretaket har en håndhevbar rett til betaling for ytelser fullført til dato. Selv om betalingsplanen i en kontrakt angir tidspunkter og beløp for vederlag som skal betales av kunden, utgjør den ikke nødvendigvis et bevis på foretakets rett til betaling for ytelser fullført til dato. Grunnen til dette kan for eksempel være at det i kontrakten er fastsatt at vederlaget som er mottatt fra kunden, kan tilbakebetales av andre grunner enn foretakets manglende oppfyllelse av kontrakten.

#### **Metoder til måling av progresjon i en leveringsforpliktelse**

- B14 Metoder som kan anvendes til å måle foretakets progresjon i en leveringsforpliktelse som er oppfylt over tid i samsvar med nr. 35-37, omfatter følgende:
- a) utdatametoder (se B15-B17), og
  - b) inndatametoder (se B18-B19).

#### *Utdatametoder*

- B15 Ved utdatametoder innregnes driftsinntektene på grunnlag av direkte målinger av verdien for kunden av de varene eller tjenestene som overføres til dato, i forhold til de gjenværende varene eller tjenestene som er avtalt i henhold til

kontrakten. Utdatametoder omfatter bl.a. undersøkelser av ytelser utført til dato, vurdering av oppnådde resultater, resultatmål som er nådd, tid som har gått, og produserte enheter eller leverte enheter. Når et foretak vurderer om det skal anvende en utdatametode til å måle sin progresjon, skal det ta hensyn til hvorvidt det utvalgte produktet gir et troverdig bilde av foretakets ytelser i retning av full oppfyllelse av leveringsforpliktelsen. En utdatametode vil ikke gi et troverdig bilde av foretakets ytelser dersom det utvalgte produktet ikke gir mulighet til å måle visse av de varene eller tjenestene der kontrollen er blitt overført til kunden. Utdatametoder basert på produserte enheter eller leverte enheter vil f.eks. ikke gi et troverdig bilde av foretakets ytelser for å oppfylle en leveringsforpliktelse dersom foretakets ytelser har resultert i varer i arbeid eller ferdigvarer som kunden har kontroll over, og som ikke inngår i målingen av produksjonen, ved slutten av rapporteringsperioden.

- B16 I praksis kan et foretak innregne driftsinntekter med et beløp tilsvarende det beløpet det har rett til å fakturere, dersom foretaket har rett til vederlag fra en kunde for et beløp som direkte tilsvare verdien for kunden av foretakets ytelser utført til dato (for eksempel en tjenestekontrakt der et foretak fakturerer et fast beløp for hver time levert tjenesteyting).
- B17 Ulempene ved utdatametoder er at den produksjonen som anvendes for å måle progresjon, ikke nødvendigvis kan observeres direkte, og at de opplysningene som er nødvendige for å anvende dem, ikke nødvendigvis er tilgjengelige for et foretak uten unødige utgifter. Derfor kan det være nødvendig å anvende en inndatametode.

#### *Inndatametoder*

- B18 Ved inndatametoder innregnes driftsinntektene på grunnlag av foretakets innsats eller innsatsfaktorer for å oppfylle leveringsforpliktelsen (for eksempel bruk av ressurser, utførte arbeidstimer, påløpte kostnader, medgått tid eller anvendte maskintimer) i forhold til de samlede innsatsfaktorene som foretaket forventer å anvende for å oppfylle denne leveringsforpliktelsen. Dersom foretakets innsats eller innsatsfaktorer fordeles jevnt utover ytelsesperioden, kan det være hensiktsmessig for foretaket å innregne driftsinntektene lineært.
- B19 En ulempe ved inndatametoder er at det ikke nødvendigvis er en direkte sammenheng mellom foretakets innsatsfaktorer og overføringen av kontrollen over varene eller tjenestene til en kunde. Derfor skal et foretak unnta fra en inndatametode de virkningene av innsatsfaktorer som i samsvar med målsettingen om å måle progresjon i nr. 39, ikke gjenspeiler foretakets innsats for å overføre kontrollen over varer eller tjenester til kunden. For eksempel kan det ved bruk av en utgiftsbasert inndatametode være nødvendig å foreta en justering av målingen av progresjon i følgende tilfeller:
- a) Dersom en kostnad som er påløpt, ikke bidrar til et foretaks progresjon når det gjelder å oppfylle leveringsforpliktelsen. For eksempel ville et foretak ikke innregne driftsinntekter på grunnlag av påløpte kostnader som skyldes vesentlig ineffektivitet i foretakets ytelse som ikke var gjenspeilet i kontraktsprisen (for eksempel uventede utgifter i forbindelse med svinn av varer, arbeidskraft eller andre ressurser som er påløpt for å oppfylle leveringsforpliktelsen).
  - b) Når påløpte kostnader ikke står i forhold til foretakets progresjon i leveringsforpliktelsen. I slike tilfeller kan foretakets innsats kanskje best gjenspeiles ved å justere inndatametoden slik at driftsinntekter innregnes bare i den utstrekning kostnader påløper. Det kan for eksempel gis et troverdig bilde av et foretaks innsats ved å innregne driftsinntekter med et beløp som tilsvare kostprisen for en vare som anvendes for å oppfylle en leveringsforpliktelse, dersom foretaket ved kontraktsinngåelsen forventer at alle følgende vilkår vil være oppfylt:
    - i) varen er ikke av særskilt karakter,
    - ii) kunden forventes å oppnå kontroll over varen i god tid før kunden mottar tjenester knyttet til varen,
    - iii) kostprisen for den overførte varen er betydelig i forhold til de samlede forventede kostnadene ved å oppfylle leveringsforpliktelsen,
    - iv) foretaket kjøper varen fra en tredjepart og er ikke i betydelig grad involvert i utformingen og produksjonen av varen (men foretaket handler som prinsippal i samsvar med B34-B38).

**Salg med rett til tilbakelevering**

- B20 I henhold til visse kontrakter overfører et foretak kontrollen over et produkt til en kunde og gir også kunden rett til å levere produktet tilbake av forskjellige grunner (for eksempel misnøye med produktet) og få en kombinasjon av følgende:
- a) hel eller delvis tilbakebetaling av et eventuelt betalt vederlag,
  - b) en kreditt som kan anvendes til å utligne beløp som kunden er eller kommer til å være skyldig foretaket, og
  - c) et annet produkt i bytte.
- B21 For å regnskapsføre produkter med rett til tilbakelevering (og av visse tjenester som er omfattet av bestemmelser om tilbakebetaling), skal et foretak innregne følgende:
- a) driftsinntekter fra de overførte produktene tilsvarende det vederlaget som foretaket forventer å være berettiget til (driftsinntekter innregnes derfor ikke for produkter som forventes å bli tilbakelevert),
  - b) en tilbakebetalingsforpliktelse, og
  - c) en eiendel (og tilsvarende justering av kostnad solgte varer) for sin rett til å få produkter tilbake fra kunder mot å oppfylle leveringsforpliktelsen.
- B22 Et foretaks løfte om å akseptere en tilbakelevert vare i tilbakeleveringsperioden skal ikke regnskapsføres som en leveringsforpliktelse ut over tilbakebetalingsforpliktelsen.
- B23 Et foretak skal anvende kravene i nr. 47-72 (herunder kravene om begrensning av estimater av variable vederlag i nr. 56-58) for å fastsette vederlaget som foretaket forventer å være berettiget til (dvs. med unntak av produkter som forventes å bli tilbakelevert). For beløp som er mottatt (eller skal mottas), og som et foretak ikke forventer å være berettiget til, skal foretaket ikke innregne driftsinntektene når det overfører produkter til kunder, men skal innregne disse beløpene som er mottatt (eller skal mottas) som en tilbakebetalingsforpliktelse. Deretter skal foretaket ved slutten av hver rapporteringsperiode ajourføre sin vurdering av beløp som det forventer å være berettiget til i bytte mot de overførte produktene, og foreta en tilsvarende endring i transaksjonsprisen og dermed i det innregnede inntektsbeløpet.
- B24 Et foretak skal ajourføre målingen av tilbakebetalingsforpliktelsen ved slutten av hver rapporteringsperiode for å ta hensyn til endringer i de forventede tilbakebetalingsbeløpene. Et foretak skal innregne tilsvarende justeringer som driftsinntekter (eller inntektsreduksjon).
- B25 En eiendel som innregnes i forbindelse med et foretaks rett til å få tilbake produkter fra en kunde mot å oppfylle en leveringsforpliktelse, skal første gang måles på grunnlag av produktets tidligere balanseførte verdi (for eksempel beholdning) minus forventede kostnader for å få disse produktene tilbake (herunder en mulig nedgang i verdien av tilbakeleverte produkter for foretaket). Ved slutten av hver rapporteringsperiode skal et foretak ajourføre målingen av eiendelen som følge av endringer i forventninger om produkter som skal tilbakeleveres. Et foretak skal presentere eiendelen atskilt fra tilbakeleveringsforpliktelsen.
- B26 Kunders bytte av et produkt mot et annet av samme type og kvalitet, på samme vilkår og til samme pris (for eksempel bytte i en annen farge eller størrelse) anses ikke som tilbakelevering ved anvendelse av denne standard.
- B27 Kontrakter der kunder kan levere tilbake en feilvare i bytte mot en feilfri vare, skal vurderes i samsvar med veiledningen om garantier i B28-B33.

**Garantier**

- B28 Det er vanlig at et foretak (i henhold til kontrakten, lovgivning eller vanlig forretningspraksis) gir en garanti i forbindelse med salg av et produkt (uansett om det er en vare eller tjeneste). Typen garanti kan variere betydelig alt etter bransje og kontrakt. Visse garantier gir en kunde en forsikring om at det aktuelle produktet vil fungere etter partenes hensikt fordi det oppfyller avtalte spesifikasjoner. Andre garantier tilbyr kunden en tjeneste i tillegg til forsikringen om at produktet oppfyller avtalte spesifikasjoner.

- B29 Dersom en kunde kan velge å kjøpe en garanti separat (for eksempel fordi garantien prises eller forhandles separat), er garantien en særskilt tjeneste fordi foretaket ifølge avtalen skal yte kunden tjenesten i tillegg til det produktet som har den funksjonaliteten som er beskrevet i kontrakten. I slike tilfeller skal et foretak regnskapsføre den avtalte garantien som en leveringsforpliktelse i samsvar med nr. 22-30 og fordele en del av transaksjonsprisen på denne forpliktelsen i samsvar med nr. 73-86.
- B30 Dersom en kunde ikke kan velge å kjøpe en garanti separat, skal et foretak regnskapsføre garantien i samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» med mindre den avtalte garantien, eller en del av den avtalte garantien, tilfører kunden en tjeneste ut over det å sikre at produktet oppfyller de avtalte spesifikasjonene.
- B31 Ved vurderingen av om en garanti tilfører en kunde en tjeneste ut over det å sikre at produktet oppfyller avtalte spesifikasjoner, skal et foretak bl.a. vurdere følgende faktorer:
- om garantien er lovpålagt — dersom foretaket i henhold til lovgivning er pålagt å gi en garanti, er denne lovgivningen en indikator på at den avtalte garantien ikke er en leveringsforpliktelse fordi slike krav vanligvis er innført for å beskytte kunder mot risikoen for å kjøpe mangelfulle produkter,
  - garantiens løpetid — jo lengre løpetiden er, jo mer sannsynlig er det at den avtalte garantien er en leveringsforpliktelse ettersom det er mer sannsynlig at det skal leveres en tjeneste ut over det å sikre at produktet oppfyller avtalte spesifikasjoner,
  - arten av de oppgavene som foretaket ifølge avtalen skal utføre — dersom det er nødvendig for et foretak å utføre bestemte oppgaver for å forsikre om at produktet oppfyller avtalte spesifikasjoner (for eksempel en tilbakesendingsordning for mangelfulle produkter), er det ikke sannsynlig at disse oppgavene gir opphav til en leveringsforpliktelse.
- B32 Dersom en garanti, eller en del av en garanti, tilfører en kunde en tjeneste ut over det at produktet oppfyller avtalte spesifikasjoner, er den avtalte tjenesten en leveringsforpliktelse. Derfor skal foretaket fordele transaksjonsprisen på produktet og tjenesten. Dersom et foretak ifølge avtalen yter både en garanti av forsikringstypen og en garanti av tjenestetypen, men ikke kan regnskapsføre dem separat på en rimelig måte, skal foretaket regnskapsføre begge garantiene samlet som en enkelt leveringsforpliktelse.
- B33 En lovgivning som krever at et foretak skal betale erstatning dersom dets produkter volder skade, gir ikke opphav til en leveringsforpliktelse. For eksempel kan en produsent selge produkter i en jurisdiksjon der produsenten i henhold til lovgivningen er ansvarlig for skader (for eksempel på personlige eiendeler) som kan voldes av en forbruker som bruker produktet for det formål det er beregnet på. Tilsvarende gir et foretaks løfte om å holde kunden skadesløs fordi foretakets produkter krenker patentkrav, opphavsrett, varemerker eller andre rettigheter, ikke opphav til en leveringsforpliktelse. Foretaket skal regnskapsføre slike forpliktelser i samsvar med IAS 37.

#### **Betraktninger om prinsipal kontra agent**

- B34 Når en annen part er involvert i levering av varer eller tjenester til en kunde, skal foretaket avgjøre om dets løfte er en leveringsforpliktelse til selv å levere de spesifiserte varene eller tjenestene (dvs. foretaket er prinsipal), eller om det skal sørge for at den andre parten leverer disse varene eller tjenestene (dvs. foretaket er agent).
- B35 Et foretak er prinsipal dersom foretaket kontrollerer en avtalt vare eller tjeneste før foretaket overfører varen eller tjenesten til kunden. Et foretak opptrer imidlertid ikke nødvendigvis som prinsipal dersom det bare forbigående har eiendomsretten til produktet før eiendomsretten overføres til kunden. Et foretak som er prinsipal i en kontrakt, kan selv oppfylle en leveringsforpliktelse, eller det kan gi en annen part (for eksempel en underleverandør) i oppdrag å oppfylle deler av eller hele leveringsforpliktelsen på dets vegne. Når et foretak som er prinsipal oppfyller en leveringsforpliktelse, innregner foretaket driftsinntekter med et bruttobeløp tilsvarende det vederlaget det forventer å være berettiget til i bytte mot de overførte varene eller tjenestene.

- B36 Et foretak er agent dersom foretakets leveringsforpliktelse er å sørge for at en annen part leverer varene eller tjenestene. Når et foretak som er agent oppfylder en leveringsforpliktelse, innregner foretaket driftsinntekter med et beløp tilsvarende det gebyret eller den provisjonen det forventer å være berettiget til i bytte mot det å sørge for at den andre parten leverer dets varer eller tjenester. Et foretaks gebyr eller provisjon kan være det nettovederlaget som foretaket har igjen etter å ha betalt den andre parten det vederlaget som det har mottatt i bytte mot de varene eller tjenestene som denne parten skal levere.
- B37 Indikatorer på at et foretak er agent (og dermed ikke kontrollerer varen eller tjenesten før den leveres til en kunde) omfatter følgende:
- a) en annen part er hovedansvarlig for å oppfylle kontrakten,
  - b) foretaket har ikke noen beholdningsrisiko før eller etter at varene er blitt bestilt av kunden, under forsendelsen eller ved tilbakelevering,
  - c) foretaket har ikke mulighet til å fastsette priser på den andre partens varer eller tjenester, og derfor er de fordelene foretaket kan få av disse varene eller tjenestene, begrenset,
  - d) foretakets vederlag er i form av en provisjon, og
  - e) foretaket er ikke utsatt for kredittrisiko for det beløpet som mottas fra en kunde i bytte mot den andre partens varer eller tjenester.
- B38 Dersom et annet foretak overtar foretakets leveringsforpliktelser og kontraktsregulerte rettigheter, slik at foretaket ikke lenger er forpliktet til å oppfylle leveringsforpliktelsen til å overføre den avtalte varen eller tjenesten til kunden (dvs. foretaket opptrer ikke lenger som prinsipal), skal foretaket ikke innregne driftsinntekter for denne leveringsforpliktelsen. Foretaket skal isteden vurdere om det skal innregne driftsinntekter for oppfyllelse av en leveringsforpliktelse som består i å oppnå en kontrakt for den andre parten (dvs. om foretaket opptrer som agent).

#### **Muligheter for kunder til å erverve ytterligere varer eller tjenester**

- B39 Muligheter for en kunde til å erverve ytterligere varer eller tjenester kostnadsfritt eller med rabatt kan ta mange former, herunder salgsfremmende tiltak, opptjening av bonuspoeng, mulighet til kontraktsforlengelse eller andre rabatter på framtidige varer eller tjenester.
- B40 Dersom et foretak i henhold til en kontrakt gir kunden mulighet til å erverve ytterligere varer eller tjenester, kan denne muligheten gi opphav til en leveringsforpliktelse i kontrakten bare dersom muligheten gir kunden en vesentlig rettighet som denne ikke ville ha fått uten å inngå kontrakten (for eksempel en rabatt som gis i tillegg til de rabattene som vanligvis gis for disse varene eller tjenestene til denne kundekategorien i det samme geografiske området eller på det samme markedet). Dersom muligheten gir kunden en vesentlig rettighet, betaler kunden i realiteten foretaket på forhånd for framtidige varer eller tjenester, og foretaket innregner driftsinntektene når disse framtidige varene eller tjenestene overføres, eller når muligheten utløper.
- B41 Dersom en kunde har mulighet til å erverve en ytterligere vare eller tjeneste til en pris som ville gjenspeile den frittstående salgsprisen for varen eller tjenesten, gir denne muligheten ikke kunden en vesentlig rettighet selv om muligheten bare kan benyttes ved å inngå en tidligere kontrakt. I slike tilfeller har foretaket kommet med et markedsføringsstilbud som det skal regnskapsføre i samsvar med denne standard bare dersom kunden benytter muligheten til å kjøpe de ytterligere varene eller tjenestene.
- B42 I henhold til nr. 74 skal et foretak fordele transaksjonsprisen på leveringsforpliktelser på grunnlag av en relativ frittstående salgspris. Dersom den frittstående salgsprisen for en kundes mulighet til å erverve ytterligere varer eller tjenester ikke kan observeres direkte, skal foretaket estimere det. Dette estimatet skal gjenspeile rabatten som kunden ville ha fått ved å benytte muligheten, justert for å ta hensyn til både
- a) enhver rabatt som kunden kunne få uten å benytte muligheten, og
  - b) sannsynligheten for at muligheten vil bli benyttet.

B43 Dersom en kunde har en vesentlig rett til å erverve framtidige varer eller tjenester, og disse varene eller tjenestene ligner de opprinnelige varene eller tjenestene i kontrakten og leveres i henhold til vilkårene i den opprinnelige kontrakten, kan et foretak som et praktisk alternativ til å estimere den frittstående salgsprisen for muligheten, fordele transaksjonsprisen på de valgfrie varene eller tjenestene ved å vise til de varene eller tjenestene som forventes levert, og det tilsvarende forventede vederlaget. Vanligvis gjelder disse typene muligheter for kontraktsfornyelser.

#### **Rettigheter som ikke er utøvd av kundene**

B44 I henhold til nr. 106 skal et foretak ved mottak av en forskuddsbetaling fra en kunde innregne en kontraktsforpliktelse med et beløp tilsvarende forskuddsbeløpet for sin leveringsforpliktelse til å overføre, eller til å være klar til å overføre, varer eller tjenester i framtiden. Et foretak skal fraregne kontraktsforpliktelsen (og innregne driftsinntekter) når det overfører disse varene eller tjenestene og dermed oppfyller sin leveringsforpliktelse.

B45 En kundes ikke-refunderbare forskuddsbetaling til et foretak gir kunden rett til å motta en vare eller tjeneste i framtiden (og forplikter foretaket til å være klar til å overføre varen eller tjenesten). Det kan imidlertid være at kundene ikke utøver alle sine kontraktsregulerte rettigheter. På disse rettighetene som ikke er utøvd, brukes ofte den engelske betegnelsen «breakage» (tapte rettigheter).

B46 Dersom et foretak forventer å være berettiget til et beløp som tilsvarer «breakage» i en kontraktsforpliktelse, skal foretaket innregne det forventede beløpet som driftsinntekter i forhold til det mønsteret som gjelder for rettighetene som utøves av kunden. Dersom et foretak ikke forventer å være berettiget til et beløp tilsvarende «breakage», skal det innregne det forventede beløpet som driftsinntekter dersom sannsynligheten for at kunden utøver sine resterende rettigheter er liten. For å avgjøre om et foretak forventer å være berettiget til et beløp tilsvarende «breakage», skal foretaket ta hensyn til kravene i nr. 56-58 om begrensnings av estimater av variable vederlag.

B47 Et foretak skal innregne en forpliktelse (og ikke driftsinntekter) for mottatt vederlag som gjelder rettigheter som en kunde ikke har utøvd, og som foretaket er forpliktet til å overføre til en annen part, for eksempel en offentlig enhet, i samsvar med gjeldende lovgivning om eiendeler som det ikke er gjort krav på.

#### **Ikke-refunderbare forhåndsbetalte avgifter (og visse tilknyttede kostnader)**

B48 I forbindelse med visse kontrakter fakturerer et foretak kunden for et ikke-refunderbart forhåndsgjebyr på eller nær datoen for kontraktsinngåelsen. Som eksempler kan nevnes innmeldingsgebyrer for kontrakter om medlemskap i treningssentre, aktiveringsgebyrer i telekommunikasjonskontrakter, startgebyrer i visse tjenestekontrakter og startgebyrer i visse leveringskontrakter.

B49 For å identifisere leveringsforpliktelsene i slike kontrakter skal et foretak vurdere om gjebyet gjelder overføringen av en avtalt vare eller tjeneste. Selv om et ikke-refunderbart forhåndsbetalt gebyr gjelder en aktivitet som foretaket er forpliktet til å gjennomføre på eller nær datoen for kontraktsinngåelsen for å oppfylle kontrakten, resulterer denne aktiviteten i mange tilfeller ikke til overføring av en avtalt vare eller tjeneste til kunden (se nr. 25). Forhåndsgjebyet er isteden en forskuddsbetaling for framtidige varer eller tjenester, og de innregnes derfor som driftsinntekter når disse framtidige varene eller tjenestene leveres. Perioden for innregning som driftsinntekter vil være lengre enn den opprinnelige kontraktsperioden dersom foretaket gir kunden muligheten til å fornye kontrakten, og denne muligheten gir kunden en vesentlig rettighet som beskrevet i B40.

B50 Dersom det ikke-refunderbare forhåndsbetalte gebyret gjelder en vare eller tjeneste, skal foretaket vurdere om det skal regnskapsføre varen eller tjenesten som en separat leveringsforpliktelse i samsvar med nr. 22-30.

B51 Et foretak kan fakturere et ikke-refunderbart gebyr delvis som kompensasjon for kostnader i forbindelse med opprettelsen av en kontrakt (eller andre administrative oppgaver som beskrevet i nr. 25). Dersom denne innledende virksomheten ikke oppfyller en leveringsforpliktelse, skal foretaket se bort fra denne aktiviteten (og tilknyttede kostnader) når det måler progresjon i samsvar med B19. Dette skyldes at kostnadene for innledende virksomhet ikke gjenspeiler overføringen av tjenester til kunden. Foretaket skal vurdere om kostnader i forbindelse med opprettelsen av en kontrakt har resultert i en eiendel som skal innregnes i samsvar med nr. 95.

## Lisenser

- B52 En lisens gir en kunde rett til et foretaks immaterielle eiendom. Lisenser på immateriell eiendom kan omfatte, men er ikke begrenset til, følgende:
- programvare og teknologi.
  - film, musikk og andre former for medier og underholdning,
  - franchise, og
  - patenter, varemerker og opphavsrettigheter.
- B53 I tillegg til et løfte om å gi kunden en lisens, kan et foretak også gi løfte om å overføre andre varer eller tjenester til kunden. Disse løftene kan være uttrykkelig angitt i kontrakten eller følge av foretakets vanlige forretningspraksis, offentliggjorte retningslinjer eller bestemte uttalelser (se nr. 24). Når en kontrakt med en kunde inneholder et løfte om å gi en lisens i tillegg til andre avtalte varer eller tjenester, skal et foretak, slik det er tilfellet med andre typer kontrakter, anvende nr. 22-30 for å identifisere hver leveringsforpliktelse i kontrakten.
- B54 Dersom løftet om å gi en lisens ikke er klart atskilt fra andre avtalte varer eller tjenester i kontrakten i samsvar med nr. 26-30, skal et foretak regnskapsføre løftet om å gi en lisens og de andre avtalte varene eller tjenestene sammen som en enkelt leveringsforpliktelse. Eksempler på lisenser som ikke er klart atskilt fra andre varer eller tjenester som er avtalt i kontrakten, er
- en lisens som utgjør en bestanddel av en konkret vare, og som er vesentlig for varens funksjon, og
  - en lisens som kunden kan dra nytte av bare sammen med en tilknyttet tjeneste (for eksempel en nettbasert tjeneste der kunden er avhengig av en lisens for å få tilgang til innhold).
- B55 Dersom lisensen ikke er klart atskilt, skal et foretak anvende nr. 31-38 for å avgjøre om leveringsforpliktelsen (som omfatter den avtalte lisensen), er en leveringsforpliktelse som oppfylles over tid eller på et bestemt tidspunkt.
- B56 Dersom løftet om å gi en lisens er klart atskilt fra de andre avtalte varene eller tjenestene i kontrakten, og løftet om å gi en lisens derfor er en separat leveringsforpliktelse, skal et foretak avgjøre om lisensen overføres til kunden på et bestemt tidspunkt eller over tid. Når et foretak tar denne avgjørelsen, skal det ta hensyn til om foretakets løfte om å gi en lisens til en kunde innebærer at kunden gis enten
- en rett til å få tilgang til foretakets immaterielle eiendom slik den foreligger i lisensperioden, eller
  - en rett til å bruke foretakets immaterielle eiendom slik den foreligger på det tidspunktet lisensen gis.

### *Fastsettelse av arten av foretakets løfte*

- B57 For å avgjøre om et foretaks løfte om å gi en lisens enten gir en kunde rett til å få tilgang til et foretaks immaterielle eiendom eller en rett til å bruke et foretaks immaterielle eiendom, skal et foretak ta hensyn til om kunden kan styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved en lisens på det tidspunktet lisensen gis. En kunde kan ikke styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved en lisens på det tidspunktet lisensen gis dersom den immaterielle eiendommen kunden har rettigheter til, endrer seg i lisensperioden. Den immaterielle eiendommen vil endre seg (og dermed påvirke foretakets vurdering av når kunden kontrollerer lisensen) når foretaket fortsetter å være involvert i sin immaterielle eiendom og driver virksomhet som i vesentlig grad påvirker den immaterielle eiendommen kunden har rettigheter til. I disse tilfellene gir lisensen kunden rett til å få tilgang til foretakets immaterielle eiendom (se B58). Derimot kan en kunde styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved en lisens på det tidspunktet lisensen gis dersom den immaterielle eiendommen som kunden har rettigheter til, ikke kommer til å endre seg (se B61). I slike tilfeller endrer en eventuell virksomhet som drives av foretaket, bare foretakets egne eiendeler (dvs. underliggende immateriell eiendom), noe som kan påvirke foretakets evne til å gi lisenser i framtiden; denne virksomheten vil imidlertid ikke påvirke fastsettelsen av hva som oppnås gjennom lisensen, eller hva kunden kontrollerer.

B58 Arten av foretakets løfte om å gi en lisens, er et løfte om å gi rett til å få tilgang til foretakets immaterielle eiendom dersom alle følgende kriterier er oppfylt:

- a) det kreves i henhold til kontrakten, eller kunden har en rimelig forventning om, at foretaket kommer til å drive virksomhet som i vesentlig grad påvirker immateriell eiendom som kunden har rettigheter til (se B59),
- b) de rettighetene som lisensen gir, utsetter kunden direkte for positive og negative virkninger av foretakets virksomhet angitt i B58 bokstav a), og
- c) denne virksomheten medfører ikke en overføring av en vare eller tjeneste til en kunde når virksomheten finner sted (se nr. 25).

B59 Faktorer som kan tyde på at en kunde med rimelighet kan forvente at et foretak vil drive virksomhet som i vesentlig grad påvirker den immaterielle eiendommen, omfatter foretakets vanlige forretningspraksis, offentliggjorte retningslinjer eller bestemte uttalelser. Selv om det ikke har avgjørende betydning, kan det at det foreligger en felles økonomisk interesse (f.eks. en salgsbasert royalt) mellom foretaket og kunden i tilknytning til den immaterielle eiendommen som kunden har rettigheter til, også tyde på at kunden med rimelighet kan forvente at foretaket vil drive slik virksomhet.

B60 Dersom kriteriene i B58 er oppfylt, skal et foretak regnskapsføre løftet om å gi en lisens som en leveringsforpliktelse som oppfylles over tid, ettersom kunden samtidig mottar og forbruker fordelene ved foretakets ytelser i form av tilgang til dets immaterielle eiendom etter hvert som ytelsen skjer (se nr. 35 bokstav a)). Et foretak skal anvende nr. 39-45 for å velge en egnet metode til å måle progresjon i leveringsforpliktelsen til å gi tilgang.

B61 Dersom kriteriene i B58 ikke er oppfylt, er arten av et foretaks løfte å gi rett til å bruke foretakets immaterielle eiendom slik den er (med hensyn til form og funksjon) på det tidspunktet lisensen gis til kunden. Dette innebærer at kunden kan styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved lisensen på det tidspunktet da lisensen overføres. Et foretak skal regnskapsføre løftet om å gi rett til å bruke et foretaks immaterielle eiendom som en leveringsforpliktelse som oppfylles på et bestemt tidspunkt. Et foretak skal anvende nr. 38 for å bestemme tidspunktet da lisensen overføres til kunden. Driftsinntekter kan imidlertid ikke innregnes for en lisens som gir rett til å bruke foretakets immaterielle eiendom før begynnelsen av den perioden da kunden kan bruke og dra nytte av lisensen. Dersom lisensperioden for en programvare for eksempel begynner før et foretak leverer kunden en kode (eller gjør den tilgjengelig på annen måte) som gir kunden mulighet til umiddelbart å bruke programvaren, skal foretaket ikke innregne driftsinntekten før koden er levert (eller gjort tilgjengelig på annen måte).

B62 Et foretak skal se bort fra følgende faktorer når det skal avgjøre om en lisens gir rett til å få tilgang til et foretaks immaterielle eiendom eller rett til å bruke foretakets immaterielle eiendom:

- a) Begrensninger med hensyn til tid, geografisk region eller bruk — disse begrensningene definerer egenskaper ved den avtalte lisensen snarere enn å definere om foretaket oppfyller sin leveringsforpliktelse på et bestemt tidspunkt eller over tid.
- b) Garantier som gis av foretaket om at det har et gyldig patent på immateriell eiendom, og at det vil beskytte patentet mot ulovlig bruk — et løfte om å forsvare en patentrettighet er ikke en leveringsforpliktelse fordi det å forsvare et patent beskytter verdien av foretakets eiendeler i form av immateriell eiendom og forsikrer kunden om at den overførte lisensen oppfyller spesifikasjonene for lisensen som er avtalt i kontrakten.

#### *Salgs- eller bruksbaserte royalties*

B63 Uten hensyn til kravene i nr. 56-59 skal et foretak innregne driftsinntekter for salgs- eller bruksbasert royalt som er avtalt i bytte mot en lisens til immateriell eiendom, bare når (eller etter hvert som) det seneste av følgende skjer:

- a) etterfølgende salg eller bruk finner sted, og
- b) leveringsforpliktelsen som hele eller en del av den salgs- eller bruksbaserte royaltien er fordelt på, er oppfylt (eller delvis oppfylt).

## Gjenkjøpsavtaler

B64 En gjenkjøpsavtale er en kontrakt der et foretak selger en eiendel og samtidig lover eller har muligheten til (enten i samme kontrakt eller i en annen kontrakt) gjenkjøp av eiendelen. Den gjenkjøpte eiendelen kan være den eiendelen som opprinnelig ble solgt til kunden, en eiendel som i det vesentlige er den samme som denne eiendelen, eller en annen eiendel som den eiendelen som opprinnelig ble solgt, er en bestanddel av.

B65 Gjenkjøpsavtaler forekommer vanligvis i tre former:

- a) et foretaks plikt til å kjøpe tilbake eiendelen (en forwardkontrakt),
- b) et foretaks rett til å kjøpe tilbake eiendelen (en kjøpsopsjon), og
- c) et foretaks plikt til å kjøpe tilbake eiendelen på kundens anmodning (en salgsopsjon).

*En forwardkontrakt eller en kjøpsopsjon*

B66 Dersom et foretak har en forpliktelse eller rett til å gjenkjøpe en eiendel (en forwardkontrakt eller en kjøpsopsjon), får kunden ikke kontroll over eiendelen ettersom kunden har begrensede muligheter til å styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved eiendelen, selv om kunden kan være i fysisk besittelse av eiendelen. Foretaket skal derfor regnskapsføre kontrakten som enten

- a) en leieavtale i samsvar med IAS 17: «Leieavtaler» dersom foretaket kan eller må kjøpe tilbake eiendelen for et beløp som er lavere enn den opprinnelige salgsprisen for eiendelen, eller
- b) en finansieringsavtale i samsvar med B68 dersom foretaket kan eller må kjøpe tilbake eiendelen til et beløp som tilsvarer eller er høyere enn den opprinnelige salgsprisen for eiendelen.

B67 Ved sammenligning av gjenkjøpsprisen med salgsprisen skal foretaket ta hensyn til pengers tidsverdi.

B68 Dersom gjenkjøpsavtalen er en finansieringsordning, skal foretaket fortsette å innregne eiendelen og også innregne en finansiell forpliktelse for alle vederlag som er mottatt fra kunden. Foretaket skal innregne differansen mellom det vederlaget som er mottatt fra kunden, og det vederlaget som skal betales til kunden, som rente, og, dersom det er relevant, som administrasjons- eller innehaverkostnader (for eksempel forsikring).

B69 Dersom opsjonen forfaller uten at den er utøvd, skal et foretak fraregne forpliktelsen og innregne driftsinntekten.

*En salgsopsjon*

B70 Dersom et foretak har plikt til å kjøpe tilbake eiendelen på kundens anmodning (en salgsopsjon) til en pris som er lavere enn den opprinnelige salgsprisen for eiendelen, skal foretaket ved kontraktsinngåelsen ta hensyn til om kunden har et betydelig økonomisk incitament til å utøve denne rettigheten. Når kunden utøver denne rettigheten, betaler kunden i realiteten foretaket vederlag for retten til å bruke en bestemt eiendel i en viss periode. Dersom kunden har et betydelig økonomisk incitament til å utøve denne rettigheten, skal foretaket derfor regnskapsføre denne kontrakten som en leieavtale i samsvar med IAS 17.

B71 For å avgjøre om en kunde har et betydelig økonomisk incitament til å utøve sin rettighet, skal et foretak ta hensyn til flere faktorer, herunder forholdet mellom gjenkjøpsprisen og eiendelens forventede markedsverdi på tidspunktet for gjenkjøpet og hvor lenge det er til rettigheten utløper. Dersom gjenkjøpsprisen for eksempel forventes å være vesentlig høyere enn eiendelens markedsverdi, kan det tyde på at kunden har et betydelig økonomisk incitament til å utøve salgsopsjonen.

B72 Dersom kunden ikke har et betydelig økonomisk incitament til å utøve sin rettighet til en pris som er lavere enn den opprinnelige salgsprisen for eiendelen, skal foretaket regnskapsføre kontrakten som om den gjaldt et salg av et produkt med tilbakeleveringsrett som beskrevet i B20-B27.

B73 Dersom eiendelens gjenkjøpspris er lik eller høyere enn den opprinnelige salgsprisen og høyere enn eiendelens forventede markedsverdi, er kontrakten i realiteten en finansieringsordning og skal derfor regnskapsføres som beskrevet i B68.

B74 Dersom eiendelens gjenkjøpspris er lik eller høyere enn den opprinnelige salgsprisen og lavere enn eller lik eiendelens forventede markedsverdi, og kunden ikke har et betydelig økonomisk incentiv til å utøve sin rettighet, skal foretaket regnskapsføre kontrakten som om den gjaldt salg av et produkt med tilbakeleveringsrett som beskrevet i B20-B27.

B75 Ved sammenligning av gjenkjøpsprisen med salgsprisen skal foretaket ta hensyn til pengers tidsverdi.

B76 Dersom opsjonen forfaller uten at den er utøvd, skal et foretak fraregne forpliktelsen og innregne driftsinntekten.

#### **Kommisjonsordninger**

B77 Når et foretak leverer et produkt til en annen part (f.eks. en forhandler eller en distributør) for salg til sluttbrukere, skal foretaket vurdere om den andre parten har oppnådd kontroll over produktet på det tidspunktet. Et produkt som er levert til en annen part, kan være omfattet av en kommisjonsavtale dersom den andre parten ikke har oppnådd kontroll over produktet. Et foretak skal derfor ikke innregne driftsinntekter ved levering av et produkt til en annen part dersom det leverte produktet er omfattet av en kommisjonsavtale.

B78 Indikatorer på at en avtale er en kommisjonsavtale omfatter, men er ikke begrenset til, følgende:

- a) foretaket har kontroll over produktet inntil en bestemt hendelse inntreffer, f.eks. salg av produktet til en av forhandlerens kunder, eller inntil en bestemt periode utløper,
- b) foretaket kan kreve at produktet leveres tilbake eller overføre produktet til en tredjepart (for eksempel en annen forhandler), og
- c) forhandleren har ingen ubetinget plikt til å betale for produktet (selv om det kan kreves at det betales et depositum).

#### **Avtaler med fakturering uten overdragelse**

B79 En avtale med fakturering uten overdragelse er en kontrakt der et foretak fakturerer en kunde for et produkt, men der produktet fortsatt er i foretakets fysiske besittelse inntil det overføres til kunden på et tidspunkt i fremtiden. En kunde kan for eksempel anmode et foretak om å inngå en slik kontrakt fordi kunden ikke har plass til produktet, eller på grunn av forsinkelser i kundens produksjonsplaner.

B80 Et foretak skal avgjøre når det har oppfylt sin forpliktelse til å overføre et produkt ved å vurdere når en kunde oppnår kontroll over dette produktet (se nr. 38). I forbindelse med visse kontrakter overføres kontrollen enten når produktet leveres til kundens lokaler eller når produktet avsendes, avhengig av kontraktsvilkårene (herunder leverings- og forsendelsesvilkårene). I forbindelse med visse kontrakter kan en kunde imidlertid oppnå kontroll over produktet selv om produktet fortsatt er i foretakets fysiske besittelse. I så fall har kunden mulighet til å styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved produktet, selv om vedkommende har besluttet ikke å utøve sin rett til å ta produktet i fysisk besittelse. Foretaket kontrollerer derfor ikke produktet. Foretaket yter isteden kunden en oppbevaringstjeneste for kundens eiendeler.

B81 I tillegg til kravene i nr. 38 må alle følgende kriterier være oppfylt for at en kunde skal ha oppnådd kontroll over et produkt i forbindelse med en avtale med fakturering uten overdragelse.

- a) Begrunnelsen for avtalen med fakturering uten overdragelse må være reell (for eksempel at kunden anmodet om avtalen).
- b) Produktet må identifiseres separat som tilhørende kunden.
- c) Produktet må være klart til å bli fysisk overført til kunden.
- d) Foretaket har ikke adgang til selv å bruke produktet eller sende det til en annen kunde.

B82 Dersom et foretak innregner driftsinntekter for salg av et produkt innenfor rammen av en avtale med fakturering uten overdragelse, skal foretaket vurdere om det har gjenstående leveringsforpliktelser (for eksempel oppbevaringstjenester) i samsvar med nr. 22-30 som foretaket skal fordele en del av transaksjonsprisen på i samsvar med nr. 73-86.

**Kundeaksept**

- B83 I samsvar med nr. 38 bokstav e) kan en kundes aksept av en eiendel tyde på at kunden har oppnådd kontroll over eiendelen. Klausuler om kundeaksept gjør det mulig for en kunde å heve en kontrakt eller kreve at et foretak treffer utbedringstiltak dersom varen eller tjenesten ikke oppfyller avtalte spesifikasjoner. Et foretak skal vurdere slike klausuler når en kunde oppnår kontroll over en vare eller en tjeneste.
- B84 Dersom et foretak på en objektiv måte kan fastslå at kontrollen over en vare eller tjeneste er blitt overført til kunden i samsvar med avtalte spesifikasjoner i kontrakten, er kundeaksepten en formalitet som ikke vil påvirke foretakets vurdering av når kunden har oppnådd kontroll over varen eller tjenesten. Dersom klausulen om kundeaksept for eksempel er basert på oppfyllelse av bestemte størrelses- eller vekttegenskaper, vil et foretak kunne avgjøre om disse kriteriene er oppfylt før det mottar bekreftelse på kundens aksept. Foretakets erfaring med kontrakter om lignende varer eller tjenester kan gi grunnlag for å anta at en vare eller tjeneste som er levert til kunden, er i samsvar med avtalte spesifikasjoner i kontrakten. Dersom driftsinntektene innregnes før kundens aksept, skal foretaket likevel vurdere om det gjenstår leveringsforpliktelser (for eksempel installering av utstyr) og vurdere om de skal regnskapsføres separat.
- B85 Dersom et foretak ikke på en objektiv måte kan fastslå at varen eller tjenesten som er levert til kunden, er i samsvar med de avtalte spesifikasjonene i kontrakten, vil foretaket ikke være i stand til å fastslå at kunden har oppnådd kontroll før foretaket mottar kundens aksept. Dette skyldes at foretaket i dette tilfellet ikke kan fastslå at kunden har mulighet til å styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved varen eller tjenesten.
- B86 Dersom et foretak leverer produkter til en kunde på prøve eller til vurdering, og kunden ikke er forpliktet til å betale vederlag før prøveperioden utløper, overføres kontrollen over produktet ikke til kunden før kunden aksepterer produktet eller prøveperioden utløper.

**Opplysninger om oppdelte driftsinntekter**

- B87 Nr. 114 krever at et foretak skal dele opp driftsinntekter fra kontrakter med kunder i kategorier som gjenspeiler hvordan arten av, størrelsen på, tidspunktene for og usikkerheten ved inntekter og kontantstrømmer påvirkes av økonomiske faktorer. I hvor stor grad et foretaks driftsinntekter deles opp med henblikk på disse opplysningene, avhenger derfor av fakta og omstendigheter knyttet til foretakets kontrakter med kunder. Noen foretak kan ha behov for å bruke mer enn én kategoritype for å oppfylle kravet i nr. 114 om oppdeling av driftsinntekter. Andre foretak kan oppfylle kravet ved å bruke bare én kategoritype ved oppdeling av driftsinntekter.
- B88 Ved valg av type kategori (eller typer av kategorier) som skal brukes ved oppdeling av driftsinntekter, skal foretaket vurdere hvordan opplysninger om foretakets inntekter er blitt presentert for andre formål, herunder alle følgende:
- opplysninger som presenteres i tillegg til finansregnskapet (for eksempel i resultatrapporter, årsrapporter eller investorpresentasjoner),
  - opplysninger som regelmessig gjennomgås av øverste beslutningstaker for å vurdere driftssegmenters finansielle inntjening, og
  - andre opplysninger som ligner de typene opplysninger som er angitt i B88 bokstav a) og b), og som benyttes av foretaket eller brukere av foretakets finansregnskap til å vurdere foretakets finansielle inntjening eller treffe beslutninger om ressursfordeling.
- B89 Eksempler på kategorier som kan være hensiktsmessige, omfatter, men er ikke begrenset til, følgende:
- type vare eller tjeneste (f.eks. viktigste produktlinjer),
  - geografisk område (f.eks. stat eller region),
  - marked eller kundetype (for eksempel offentlige eller ikke-offentlige kunder),
  - kontraktstype (f.eks. fastpriskontrakt og kontrakt om betaling etter tids- og materialforbruk),
  - kontraktens løpetid (f.eks. kortsiktige og langsiktige kontrakter),
  - tidspunkt for overføring av varene eller tjenestene (f.eks. driftsinntekter fra varer eller tjenester som overføres til kunder på et tidspunkt, og driftsinntekter fra varer eller tjenester som overføres over tid), og

- g) salgskanaler (f.eks. varer som selges direkte til forbrukere, og varer som selges gjennom mellommenn).

*Vedlegg C*

**Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser**

*Dette vedlegg er en integrert del av denne standard og har samme rettslige status og samme rettsvirkning som de andre delene av standarden.*

**IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT**

- C1 Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2018 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt. Dersom et foretak anvender denne standard tidligere, skal foretaket opplyse om dette.

**OVERGANGSBESTEMMELSER**

- C2 Ved anvendelse av overgangsbestemmelsene i C3-C8:
- a) tidspunktet for førstegangsanvendelse er begynnelsen av rapporteringsperioden da et foretak første gang anvender denne standard, og
  - b) en fullført kontrakt er en kontrakt der foretaket har overført alle varer eller tjenester som er identifisert i samsvar med IAS 11: «Anleggskontrakter», IAS 18: «Driftsinntekter» og tilhørende tolkninger.
- C3 Et foretak skal anvende denne standard ved hjelp av en av følgende to metoder:
- a) med tilbakevirkende kraft for hver tidligere rapporteringsperiode presentert i samsvar med IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil», med forbehold for de praktiske løsningene i C5, eller
  - b) med tilbakevirkende kraft idet den samlede virkningen av første gangs anvendelse av denne standard innregnes på tidspunktet for førstegangsanvendelse i samsvar med C7-C8.
- C4 Uavhengig av kravene i IAS 8 nr. 28 trenger et foretak, når det anvender denne standard første gang, bare presentere de kvantitative opplysningene som kreves av IAS 8 nr. 28 f), for den årsregnskapsperioden som kommer umiddelbart før tidspunktet for førstegangsanvendelse av denne standard (heretter kalt «den umiddelbart foregående perioden»), og bare når det anvender denne standard med tilbakevirkende kraft i samsvar med C3 bokstav a). Et foretak kan også presentere denne informasjonen for inneværende periode eller for tidligere sammenligningsperioder, men dette er ikke påkrevd.
- C5 Et foretak kan anvende en eller flere av følgende praktiske løsninger når det anvender denne standard med tilbakevirkende kraft i samsvar med C3 bokstav a):
- a) når det gjelder oppfylte kontrakter, trenger et foretak ikke å inflasjonsjustere kontrakter som innledes og avsluttes innenfor samme årsrapporteringsperiode,
  - b) når det gjelder oppfylte kontrakter med variabelt vederlag, kan et foretak anvende transaksjonsprisen på tidspunktet da kontrakten ble oppfylt, i stedet for å beregne variable vederlag i sammenlignbare rapporteringsperioder, og
  - c) når det gjelder alle rapporteringsperiodene som ble presentert før tidspunktet for førstegangsanvendelse, trenger et foretak ikke å opplyse hvor stor del av transaksjonsprisen som er fordelt på de gjenstående leveringsforpliktelsene, eller redegjøre for når foretaket forventer å innregne beløpet som driftsinntekt (se nr. 120).
- C6 Dersom et foretak anvender de praktiske løsningene i C5, skal det anvende dem konsekvent på alle kontrakter inngått innenfor alle de presenterte periodene. Dessuten skal foretaket opplyse om følgende:
- a) de løsningene som er anvendt, og
  - b) i den grad det er mulig, en kvalitativ vurdering av den forventede virkningen av hver enkelt løsning.
- C7 Dersom et foretak velger å anvende denne standard med tilbakevirkende kraft i samsvar med C3 bokstav b), skal foretaket innregne den samlede virkningen av første gangs anvendelse av denne standard som en justering av åpningssaldoen for opptjent egenkapital (eller en annen bestanddel av egenkapitalen, etter hva som passer) i den årsrapporteringsperioden som omfatter tidspunktet for førstegangsanvendelse. I henhold til denne overgangsmetoden skal et foretak anvende denne standard med tilbakevirkende kraft bare på kontrakter som ikke er fullført på tidspunktet for førstegangsanvendelse (for eksempel 1. januar 2018 for et foretak hvis regnskapsår avsluttes 31. desember).

- C8 For rapporteringsperioder som omfatter tidspunktet for førstegangsanvendelse, skal et foretak gi følgende tilleggsopplysninger dersom denne standard anvendes med tilbakevirkende kraft i samsvar med C3 b):
- det beløpet som hver post i finansregnskapet påvirkes av i inneværende rapporteringsperiode ved anvendelse av denne standard sammenlignet med IAS 11, IAS 18 og tilhørende tolkninger som var i kraft før endringen skjer, og
  - en forklaring på årsakene til vesentlige endringer i C8 bokstav a).

#### Henvisninger til IFRS 9

- C9 Dersom et foretak anvender denne standard, men ennå ikke anvender IFRS 9, skal alle henvisninger til IFRS 9 forstås som henvisninger til IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».

#### OPPHEVING AV ANDRE STANDARDER

- C10 Denne standard erstatter følgende standarder:

- IAS 11: «Anleggskontrakter»
- IAS 18: «Driftsinntekter»
- IFRIC 13: «Kundelojalitetsprogrammer»
- IFRIC15: «Avtaler om bygging av fast eiendom»
- IFRIC 18: «Overføring av eiendeler fra kunder»
- SIC-31: «Driftsinntekter — byttehandel vedrørende reklametjenester».

#### Vedlegg D

#### Endringer av andre standarder

*Dette vedlegget beskriver de endringene av andre standarder som IASB gjorde da det ferdigstilte IFRS 15.*

Tabellen nedenfor viser hvordan følgende henvisninger er endret i andre standarder.

Nåværende henvisning til	som fins i	i	endres til en henvisning til
IAS 18: «Driftsinntekter» eller IAS 18.	IFRS 4	nr. 4 bokstav a) og c), B18 bokstav h)	IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder» eller IFRS 15.
	IAS 16	nr. 68A	
	IAS 39	AG2	
	IAS 40	nr. 3 b)	
IAS 11: «Anleggskontrakter» eller IAS 11.	SIC-32:	nr. 6	

#### IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering»

Nr. 39X tilføyes.

#### IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

- 39X Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble D24 med tilknyttet overskrift opphevet, og nytt D34-D35 og deres tilknyttede overskrift ble tilføyd. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

I vedlegg D skal D34-D35 og deres tilknyttede overskrift tilføyes.

**Driftsinntekter**

- D34 En førstegangsbruker kan anvende overgangsbestemmelsene i C5 i IFRS 15. I disse avsnittene skal henvisninger til «tidspunktet for førstegangsanvendelse» tolkes som begynnelsen av den første IFRS-rapporteringsperioden. Dersom en førstegangsbruker velger å anvende disse overgangsbestemmelsene, skal den også anvende C6 i IFRS 15.
- D35 En førstegangsbruker er ikke pålagt å omarbeide kontrakter som ble fullført før den tidligste perioden som presenteres. En fullført kontrakt er en kontrakt der foretaket har overført alle varer eller tjenester som er identifisert i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper.

**IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger»**

Nr. 56 endres, og nytt 64K tilføyes.

**Betingede forpliktelser**

56. Etter førstegangsinnregning og fram til forpliktelsen er gjort opp, kansellert eller utløpt skal det overtakende foretaket måle en betinget forpliktelse innregnet ved en virksomhetssammenslutning til den høyeste verdien av
- beløpet som ville blitt innregnet i samsvar med IAS 37, og
  - det førstegangsinnregnede beløpet, med fradrag for eventuelle kumulative inntekter som er innregnet i samsvar med prinsippene i IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder».
- Dette kravet gjelder ikke for kontrakter som regnskapsføres i samsvar med IAS 39.

...

**Ikrafttredelsesdato**

...

- 64K Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 56 endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IFRS 15.

**IFRS 4: «Forsikringskontrakter»**

Nytt nr. 41G tilføyes.

**IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANGSBESTEMMELSER**

...

- 41G Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 4 bokstav a) og c), B7, B18(h) og B21 endret. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

I vedlegg B endres B7 og B21.

**Betaling i naturalier**

...

- B7 Det er ikke sannsynlig at det er mer krevende å anvende denne standard på kontraktene beskrevet i B6 enn det ville ha vært å anvende de standardene som hadde fått anvendelse dersom slike kontrakter ikke var omfattet av denne standard:
- ...
  - Dersom IFRS 15 hadde fått anvendelse, ville tjenesteyteren innregne driftsinntekter når (eller etter hvert som) det overfører tjenester til kunden (med forbehold for andre spesifiserte kriterier). Denne metoden er også akseptabel i henhold til denne standard, som tillater at tjenesteyteren i) fortsetter å anvende sine eksisterende regnskapsprinsipper for disse kontraktene, med mindre de omfatter praksis som er forbudt i henhold til nr. 14, og ii) forbedrer sine regnskapsprinsipper dersom dette er tillatt i henhold til nr. 22-30.
  - ...

### Eksempler på forsikringskontrakter

...

- B21 Dersom kontraktene beskrevet i B19 ikke skaper finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser, får IFRS 15 anvendelse. I henhold til IFRS 15 innregnes driftsinntekter når (eller etter hvert som) et foretak oppfyller en leveringsforpliktelse ved å overføre en avtalt vare eller tjeneste til en kunde til et beløp som gjenspeiler det vederlaget som foretaket forventer å være berettiget til.

### IFRS 9: «Finansielle instrumenter» (november 2009)

Nr. 3.1.1, 5.1.1 og 5.4.5 endres, og nr. 5.1.2, 5.4.1A og 8.1.5 tilføyes.

#### 3.1 FØRSTEGANGSINNREGNING AV FINANSIELLE EIENDELER

- 3.1.1. Et foretak skal innregne en finansiell eiendel i sin balanseoppstilling når, og bare når, foretaket blir part i instrumentets kontraktsbestemmelser (se AG34 og AG35 i IAS 39). Når et foretak første gang innregner en finansiell eiendel, skal det klassifisere den i samsvar med nr. 4.1-4.5 og måle den i samsvar med nr. 5.1.1-5.1.2.**

...

#### 5.1 FØRSTEGANGSMÅLING

- 5.1.1. Med unntak av kundefordringer som faller inn under virkeområdet for nr. 5.1.2, skal et foretak ved førstegangsinnregning måle en finansiell eiendel til dens virkelige verdi pluss, i tilfellet av en finansiell eiendel som ikke er innregnet til virkelig verdi over resultatet, transaksjonskostnader som er direkte henførbare til anskaffelsen av den finansielle eiendelen.**

...

- 5.1.2. Uten hensyn til kravet i nr. 5.1.1 skal et foretak ved førstegangsinnregning måle kundefordringer som ikke har et betydelig finansieringselement (fastsatt i samsvar med IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder») til transaksjonspris (som definert i IFRS 15).

#### 5.4 GEVINSTER OG TAP

...

##### 5.4.1 A Utbyttet innregnes i resultatet bare når

- foretakets rett til å motta utbyttet er fastlagt,
- det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er knyttet til utbyttet, vil tilflyte foretaket, og
- utbyttebeløpet kan måles på en pålitelig måte.

...

### Investeringer i egenkapitalinstrumenter

...

- 5.4.5. Dersom et foretak foretar valget i nr. 5.4.4, skal det innregne i resultatet utbytte fra investeringen i samsvar med nr. 5.4.1A.

...

#### 8.1 IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

- 8.1.5. Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 og B5.12 endret, og C16 med tilknyttet overskrift ble opphevet. Nr. 5.1.2 og 5.4.1A og en definisjon i vedlegg A ble tilføyd. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

I vedlegg A tilføyes en ny definisjon.

**utbytte** utdeling av overskudd til innehavere av egenkapitalinstrumenter, i forhold til deres respektive eierandeler i ulike kapitalklasser.

I vedlegg B endres B5.12.

### **Gevinster og tap**

B5.12 I henhold til nr. 5.4.4 kan et foretak foreta et ugjenkallelig valg om å innregne i andre inntekter og kostnader endringer i den virkelige verdien av en investering i et egenkapitalinstrument som ikke holdes for omsetning. Dette valget gjøres for hvert instrument (dvs. hver enkelt aksje). Beløp som presenteres i andre inntekter og kostnader, skal ikke senere overføres til resultatet. Foretaket kan imidlertid overføre kumulative gevinster eller kumulative tap i egenkapitalen. Utbytte på slike investeringer innregnes i resultatet i samsvar med nr. 5.4.5, med mindre det klart representerer en delvis inndekking av anskaffelseskost for investeringen.

I vedlegg C oppheves C16 med tilhørende overskrift.

### **IFRS 9: «Finansielle instrumenter» (oktober 2010)**

Nr. 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 og 5.7.6 endres, og nr. 5.1.3, 5.7.1 A og 7.1.4 tilføyes.

#### **3.1 FØRSTEGANGSINNREGNING**

**3.1.1. Et foretak skal innregne en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse i sin balanseoppstilling når, og bare når, foretaket blir part i instrumentets kontraktsbestemmelser (se B3.1.1 og B3.1.2.). Når et foretak første gang innregner en finansiell eiendel, skal det klassifisere den i samsvar med nr. 4.1.1-4.1.5 og måle den i samsvar med nr. 5.1.1-5.1.3. Når et foretak første gang innregner en finansiell forpliktelse, skal det klassifisere den i samsvar med nr. 4.2.1 og 4.2.2 og måle den i samsvar med nr. 5.1.1.**

...

#### **4.2 KLASSIFISERING AV FINANSIELLE FORPLIKTELSER**

**4.2.1. Et foretak skal klassifisere alle finansielle forpliktelser som senere måles, til amortisert kost etter «effektiv rente-metoden», unntatt**

a) ...

c) «Finansielle garantikontrakter» som definert i vedlegg A. Etter førstegangsinnregning skal en utsteder av en slik kontrakt (med mindre nr. 4.2.1 bokstav a) eller b) kommer til anvendelse) senere måle den til det høyeste av

i) **det beløp som er beregnet i samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler», og**

ii) **det førstegangsinnregnede beløpet (se nr. 5.1.1), med fradrag for eventuelle kumulative inntekter innregnet i samsvar med prinsippene i IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder».**

d) **Tilsagn om å yte et lån til under markedsrente. Etter førstegangsinnregning skal en utsteder av et slikt tilsagn (med mindre nr. 4.2.1 a) kommer til anvendelse) måle det til det høyeste av**

i) **det beløp som er beregnet i samsvar med IAS 37, og**

ii) **det førstegangsinnregnede beløpet (se nr. 5.1.1), med fradrag for eventuelle kumulative inntekter som er innregnet i samsvar med prinsippene i IFRS 15.**

e) ...

## 5.1 FØRSTEGANGSMÅLING

**5.1.1. Med unntak av kundefordringer som faller inn under virkeområdet for nr. 5.1.3, skal et foretak ved førstegangsinnregning måle en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse til dens virkelige verdi pluss eller minus, i tilfellet av en finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse som ikke er innregnet til virkelig verdi over resultatet, transaksjonskostnader som er direkte henførbare til anskaffelsen eller utstedelsen av den finansielle eiendelen eller den finansielle forpliktelsen.**

...

5.1.3. Uten hensyn til kravet i nr. 5.1.1 skal et foretak ved førstegangsinnregning måle kundefordringer som ikke har et betydelig finansieringselement (beregnet i samsvar med IFRS 15) til transaksjonspris (som definert i IFRS 15).

## 5.2 ETTERFØLGENDE MÅLING AV FINANSIELLE EIENDELER

**5.2.1. Etter førstegangsinnregning skal et foretak måle en finansiell eiendel i samsvar med nr. 4.1.1–4.1.5 til virkelig verdi eller amortisert kost (se nr. 9 og AG5–AG8C i IAS 39).**

...

## 5.7 GEVINSTER OG TAP

...

5.7.1 A Utbyttet innregnes i resultatet bare når

- a) foretakets rett til å motta utbyttet er fastlagt,
- b) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er knyttet til utbyttet, vil tilflyte foretaket, og
- c) utbyttebeløpet kan måles på en pålitelig måte.

...

### **Investeringer i egenkapitalinstrumenter**

...

5.7.6. Dersom et foretak foretar valget i nr. 5.7.5, skal det innregne utbyttet fra denne investeringen i resultatet i samsvar med nr. 5.7.1 A.

...

## 7.1 IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

**7.1.4. Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 og C42 endret, og C16 med tilhørende overskrift ble opphevet. Nr. 5.1.3 og 5.7.1A og en definisjon i vedlegg A ble tilføyd. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.**

I vedlegg A tilføyes en ny definisjon.

**utbytte** utdeling av overskudd til innehavere av egenkapitalinstrumenter, i forhold til deres respektive eierandeler i ulike kapitalklasser.

I vedlegg B endres B3.2.13 og B5.71.

*Vedvarende engasjement i overførte eiendeler*

B3.2.13 Følgende er eksempler på hvordan et foretak måler en overført eiendel og den tilknyttede forpliktelsen i henhold til nr. 3.2.16.

*Alle eiendeler*

- a) Dersom en garanti gitt av et foretak om å betale for tap ved mislighold for en overført eiendel, forhindrer at den overførte eiendelen blir fraregnet i det omfang foretaket har et vedvarende engasjement, blir den overførte eiendelen på tidspunktet for overføringen målt til den laveste verdien av i) eiendelens balanseførte beløp, og ii) det maksimale beløpet av det mottatte vederlaget i overføringen som foretaket kan få krav om å tilbakebetale («det garanterte beløpet»). Den tilknyttede forpliktelsen blir i utgangspunktet målt til garantibeløpet pluss den virkelige verdien av garantien (som vanligvis er vederlaget mottatt for garantien). Deretter blir førstegangs virkelige verdi av garantien innregnet i resultatet når (eller etter hvert som) forpliktelsen oppfylles (i samsvar med prinsippene i IFRS 15) og den balanseførte verdien av eiendelen blir redusert ved eventuelle tap ved verdifall.

...

**Gevinster og tap (nr. 5.7)**

B5.7.1 I henhold til nr. 5.7.5 kan et foretak foreta et ugjenkallelig valg om å innregne i andre inntekter og kostnader endringer i den virkelige verdien av en investering i et egenkapitalinstrument som ikke holdes for omsetning. Dette valget gjøres for hvert instrument (dvs. hver enkelt aksje). Beløp som presenteres i andre inntekter og kostnader, skal ikke senere overføres til resultatet. Foretaket kan imidlertid overføre kumulative gevinster eller kumulative tap i egenkapitalen. Utbytte på slike investeringer innregnes i resultatet i samsvar med nr. 5.7.6 med mindre utbyttet klart representerer en delvis inndekking av anskaffelseskost for investeringen.

I vedlegg C endres C5 og C42. C16 med tilhørende overskrift oppheves.

**IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger»**

C5 Nr. 16, 42, 53, 56 og 58 bokstav b) skal lyde som følger, og nr. 64A oppheves:

...

56 Etter førstegangsinnregning og fram til forpliktelsen er gjort opp, kansellert eller utløpt skal det overtakende foretaket måle en betinget forpliktelse innregnet ved en virksomhetssammenslutning til den høyeste verdien av

- a) beløpet som ville blitt innregnet i samsvar med IAS 37, og  
b) det førstegangsinnregnede beløpet, med fradrag for eventuelle kumulative inntekter som er innregnet i samsvar med prinsippene i IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder».

Dette kravet gjelder ikke for kontrakter som regnskapsføres i samsvar med IFRS 9.

...

**IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling»**

...

C42 I vedlegg A skal AG3–AG4 lyde:

...

AG4 Finansielle garantikontrakter kan ha forskjellige juridiske former, som for eksempel ...

- a) ... utstederen måler den til det høyeste av  
i) det beløp som er beregnet i samsvar med IAS 37, og  
ii) det førstegangsinnregnede beløpet, med fradrag for eventuelle kumulative inntekter som er innregnet i samsvar med prinsippene i IFRS 15 (se nr. 4.2.1 bokstav c) i IFRS 9).  
b) ...

**IFRS 9: «Finansielle instrumenter» (Sikringsbokføring og endringer av IFRS 9, IFRS 7 og IAS 39)<sup>(1)</sup>**

Nr. 5.2.1 endres.

**5.2 ETTERFØLGENDE MÅLING AV FINANSIELLE EIENDELER****5.2.1. Etter førstegangsinnregning skal et foretak måle en finansiell eiendel i samsvar med nr. 4.1.1–4.1.5 til virkelig verdi eller amortisert kost (se nr. 9 og AG5–AG8C i IAS 39).**

I vedlegg A tilføyes en ny definisjon.

**utbytte** utdeling av overskudd til innehavere av egenkapitalinstrumenter, i forhold til deres respektive eierandeler i ulike kapitalklasser.

I vedlegg C endres C5 og C38. C21 med tilhørende overskrift oppheves.

**IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger»**

C5 Nr. 16, 42, 53, 56 og 58 bokstav b) skal lyde som følger, nr. 64A og 64D oppheves, og nytt nr. 64H tilføyes:

...

56 Etter førstegangsinnregning og fram til forpliktelsen er gjort opp, kansellert eller utløpt skal det overtakende foretaket måle en betinget forpliktelse innregnet ved en virksomhetssammenslutning til den høyeste verdien av

- a) beløpet som ville blitt innregnet i samsvar med IAS 37, og
- b) det førstegangsinnregnede beløpet, med fradrag for eventuelle kumulative inntekter som er innregnet i samsvar med prinsippene i IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder».

Dette kravet gjelder ikke for kontrakter som regnskapsføres i samsvar med IFRS 9.

...

**IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling»**

...

C38 I vedlegg A skal AG3–AG4 lyde:

...

AG4 Finansielle garantikontrakter kan ha forskjellige juridiske former, som for eksempel ...

- a) utstederen måler den til det høyeste av
  - i) det beløp som er beregnet i samsvar med IAS 37, og
  - ii) det førstegangsinnregnede beløp, med fradrag for eventuelle kumulative inntekter som er innregnet i samsvar med prinsippene i IFRS 15 (se nr. 4.2.1 bokstav c) i IFRS 9).
- b) ...

<sup>(1)</sup> Konsekvensendringer som IFRS 15 innebærer for IFRS 9 (Sikringsbokføring og endringer av IFRS 9, IFRS 7 og IAS 39) bør leses i sammenheng med de konsekvensendringene IFRS 15 innebærer for IFRS 9 (2010). Dette skyldes at IFRS 9 (Sikringsbokføring og endringer av IFRS 9, IFRS 7 og IAS 39) omfatter bare de numrene fra IFRS 9 (2010) som den endret, eller som var nødvendige for å lette henvisningen. Derfor er det ikke tilføyd noe ikrafttredelsestidspunkt til IFRS 9 (Sikringsbokføring og endringer av IFRS 9, IFRS 7 og IAS 39), ettersom det inngår i punktet om ikrafttredelse som tilføyes i IFRS 9 (2010).

**IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap»**

Nr. 34 endres, og nr. 139N tilføyes.

**Motregning**

...

34. IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder» krever at et foretak måler driftsinntekter fra kontrakter med kunder til det vederlaget som foretaket forventer å være berettiget til i bytte mot overføring av avtalte varer eller tjenester. For eksempel gjenspeiler det innregnede driftsinntektsbeløpet eventuelle avslag og volumrabatter som foretaket innrømmer. Et foretak vil i sin ordinære virksomhet gjennomføre andre transaksjoner som ikke skaper driftsinntekter, og som anses perifere i forhold til foretakets primære inntektsskapende virksomhet. Et foretak presenterer resultatene av slike transaksjoner ved å nettopføre inntektene mot tilhørende kostnader som oppstår ved samme transaksjon eller hendelse, når denne presentasjonsmåten gjenspeiler det reelle innholdet i transaksjonen eller hendelsen. Eksempler:
- et foretak presenterer gevinster og tap ved avhending av anleggsmidler, herunder investeringer og driftsmidler, ved at eiendelens balanseførte verdi og tilhørende salgsutgifter trekkes fra vederlaget ved avhendingen, og
  - ...

**IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANGSBESTEMMELSER**

...

- 139N Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 34 endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IFRS 15.

**IAS 2: «Beholdninger»**

Nr. 2, 8, 29 og 37 endres, og nytt nr. 40E tilføyes. Nr. 19 oppheves.

**VIRKEOMRÅDE****2. Denne standard får anvendelse på alle beholdninger, unntatt**

- [opphevet]
- ...

**DEFINISJONER**

...

8. Beholdninger omfatter varer som er kjøpt og holdes for videresalg, herunder for eksempel handelsvarer kjøpt av en detaljist, eller grunn og annen fast eiendom som holdes for videresalg. Beholdninger omfatter også egenproduserte ferdigvarer eller varer i arbeid, herunder varer og produksjonsmateriell som er beregnet for bruk i produksjonsprosessen. Påløpte utgifter i forbindelse med oppfyllelse av en kontrakt med en kunde som ikke gir opphav til beholdninger (eller eiendeler innenfor virkeområdet for en annen standard), regnskapsføres i samsvar med IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder».

...

**Netto realisasjonsverdi**

...

29. Beholdninger nedskrives vanligvis til netto realisasjonsverdi for hver enkelt enhet. I noen tilfeller kan det imidlertid være hensiktsmessig å gruppere lignende eller beslektede enheter. Dette kan være tilfellet med varer fra samme produktlinje som har samme formål eller bruksområde, som produseres og markedsføres i samme geografiske område, og som det ikke er praktisk mulig å vurdere atskilt fra andre enheter i samme produktlinje. Det vil ikke være korrekt å nedskrive beholdninger på grunnlag av beholdningenes inndeling i klasser, for eksempel ferdigvarer, eller alle beholdninger innenfor et visst driftssegment.

...

## OPPLYSNINGER

...

37. Opplysninger om balanseført verdi av forskjellige klasser av beholdninger og omfanget av endringer av disse eiendelene er nyttige for brukere av finansregnskap. Vanlig inndeling av beholdninger er handelsvarer, produksjonsmaterieill, varer, arbeid under utføring og ferdigvarer.

...

## IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

- 40E Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 2, 8, 29 og 37 endret og nr. 19 opphevet. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

**IAS 12: «Inntektsskatt»**

Nr. 59 endres, og nytt nr. 98E tilføyes.

**Beløp innregnet i resultatet**

...

59. De fleste forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt oppstår når inntekt eller kostnad inngår i regnskapsmessig overskudd i én periode, men i skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd) i en annen periode. Den utsatte skatten dette fører til, innregnes i resultatet. Eksempler på dette er når
- renter, royalties eller utbytte mottas etterskuddsvis og inngår i regnskapsmessig overskudd i samsvar med IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» eller IFRS 9: «Finansielle instrumenter», alt etter hva som er relevant, men inngår i skattepliktig inntekt (skattemessig underskudd) etter kontantprinsippet, og
  - ...

## IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

- 98E Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 59 endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IFRS 15.

**IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»**

Nr. 69 og 72 endres, og nytt nr. 81J tilføyes:

## FRAREGNING

...

69. Avhending av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr kan skje på ulike måter (for eksempel ved salg, ved å inngå en finansiell leieavtale eller ved donasjon). Tidspunktet for avhendingen av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr er tidspunktet da mottakeren oppnår kontroll over enheten i samsvar med bestemmelsene om når en forpliktelse er oppfylt i IFRS 15. IAS 17 kommer til anvendelse på avhending ved en avtale om salg og tilbakeleie.

...

72. Vederlaget som skal inkluderes i gevinsten eller tapet som oppstår ved fraregning av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, fastsettes i samsvar med kravene til fastsettelse av transaksjonsprisen i nr. 47-72 i IFRS 15. Senere endringer i det estimerte vederlagsbeløpet som inngår i gevinsten eller tapet, skal regnskapsføres i samsvar med kravene til endringer i transaksjonsprisen i IFRS 15.

...

## IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

- 81J Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 68A, 69 og 72 endret. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

**IAS 32: «Finansielle instrumenter — Presentasjon»**

Nytt nr. 97Q tilføyes.

## IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANGSBESTEMMELSER

...

- 97Q Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble AG21 endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IFRS 15.

Under «Veiledning i anvendelse» skal AG21 lyde:

**Kontrakter om å kjøpe eller selge ikke-finansielle gjenstander (nr. 8–10)**

...

- AG21 Bortsett fra i tilfellene fastsatt i IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», fører ikke en kontrakt som involverer mottak eller levering av fysiske eiendeler, til noen finansiell eiendel hos den ene part og en finansiell forpliktelse hos den annen part, med mindre den tilhørende betalingen blir utsatt ut over tidspunktet da de fysiske eiendelene blir overført. Dette er for eksempel tilfellet med kjøp eller salg av varer på kreditt.

**IAS 34: «Delårsrapportering»**

Nr. 15B og 16A endres, og nytt nr. 55 tilføyes:

**Betydelige hendelser og transaksjoner**

...

- 15B Nedenfor følger en liste over hendelser og transaksjoner som det kreves opplysninger om dersom de er vesentlige. Listen er ikke uttømmende.

- a) ...
- b) innregning av et tap ved verdifall på finansielle eiendeler, eiendom, anlegg og utstyr, immaterielle eiendeler, eiendeler som oppstår i forbindelse med kontrakter med kunder, eller andre eiendeler, og reversering av et slikt tap ved verdifall,
- c) ...

**Andre opplysninger**

- 16A I tillegg til å opplyse om betydelige hendelser og transaksjoner i samsvar med nr. 15–15C skal et foretak inkludere følgende informasjon i notene til sitt delårsregnskap, dersom slike opplysninger ikke er gitt andre steder i delårsrapporten. Normalt skal informasjonen rapporteres basert på regnskapet hittil i år.

- a) ...
- l) **oppdelingen av driftsinntekter fra kontrakter med kunder som kreves i henhold til 114-115 i IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder».**

...

## IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

55. Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 15B og 16A endret. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

**IAS 36: «Verdifall på eiendeler»**

Nr. 2 endres, og nytt nr. 140L tilføyes.

## VIRKEOMRÅDE

2. **Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av tap ved verdifall for alle eiendeler, unntatt**
- a) ...
  - b) **kontraktseiendeler og eiendeler som oppstår av utgifter knyttet til oppnåelse eller oppfyllelse av en kontrakt som er innregnet i samsvar med IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder»,**
  - c) ...

## OVERGANGSBESTEMMELSER OG IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

140L Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 2 endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IFRS 15.

**IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler»<sup>(1)</sup>**

Nr. 5 endres, og nytt nr. 100 tilføyes. Nr. 6 oppheves.

## VIRKEOMRÅDE

...

5. Der en annen standard omhandler en særlig type avsetning, betinget forpliktelse eller betinget eiendel, skal et foretak anvende den relevante standarden istedenfor denne standard. Enkelte typer avsetninger er for eksempel omhandlet i standarder som omhandler
- a) [opphevet]
  - b) ...
  - e) forsikringskontrakter (se IFRS 4: «Forsikringskontrakter»). Denne standard får imidlertid anvendelse på en forsikringsgivers avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler, unntatt dem som stammer fra forsikringsgiverens kontraktsregulerte plikter og rettigheter i henhold til forsikringskontrakter innenfor virkeområdet for IFRS 4,
  - f) betinget vederlag for et overtakende foretak i en virksomhetssammenslutning (se IFRS 3: «Virksomhetssammenslutninger»),
  - g) driftsinntekter fra kontrakter med kunder (se IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder»). Ettersom IFRS 15 imidlertid ikke inneholder spesifikke krav til behandling av kontrakter med kunder som er, eller er blitt, tapsbringende, får denne standard anvendelse på slike tilfeller.

...

## IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

100. Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 5 endret og nr. 6 opphevet. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

<sup>(1)</sup> Ved de årlige forbedringene av IFRS-er for perioden 2010-2012, utgitt i desember 2013, brukes markering for å vise endringene som er gjort i nr. 5 i IAS 37. For denne offentliggjøringen er disse endringene godtatt, og nye endringer er vist i tillegget.

**IAS 38: «Immaterielle eiendeler»**

Nr. 3, 114 og 116 endres, og nytt nr. 130 tilføyes:

## VIRKEOMRÅDE

...

3. Dersom en annen standard fastsetter hvordan en bestemt type immateriell eiendel skal regnskapsføres, skal et foretak anvende den relevante standarden istedenfor denne standard. Denne standard får for eksempel ikke anvendelse på følgende:
- a) immaterielle eiendeler som holdes av et foretak for salg som del av foretakets ordinære virksomhet (se IAS 2: «Beholdninger»),
  - b) ...
  - i) eiendeler som oppstår som følge av kontrakter med kunder, og som er innregnet i samsvar med IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder».

...

## UTRANGERING OG AVHENDING

...

114. Avhending av en immateriell eiendel kan skje på ulike måter (for eksempel ved salg, ved å inngå en finansiell leieavtale eller ved donasjon). Tidspunktet for avhendingen av en immateriell eiendel er tidspunktet da mottakeren oppnår kontroll over eiendelen i samsvar med bestemmelsene om når en forpliktelse er oppfylt i IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder». IAS 17 kommer til anvendelse på avhending ved en avtale om salg og tilbakeleie.

...

116. Vederlagsbeløpet som skal inkluderes i gevinsten eller tapet som oppstår ved fraregning av en immateriell eiendel, fastsettes i samsvar med kravene til fastsettelse av transaksjonsprisen i nr. 47-72 i IFRS 15. Senere endringer i det estimerte vederlagsbeløpet som inngår i gevinsten eller tapet, skal regnskapsføres i samsvar med kravene til endringer i transaksjonsprisen i IFRS 15.

...

## OVERGANGSBESTEMMELSER OG IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

- 130K Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 3, 114 og 116 endret. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

**IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling»**

Nr. 2, 9, 43, 47 og 55 endres, og nytt nr. 2A, 44A, 55A og 103T tilføyes:

## VIRKEOMRÅDE

2. Denne standard skal anvendes av alle foretak på alle typer finansielle instrumenter, med følgende unntak:
- a) ...
  - k) rettigheter og forpliktelser innenfor virkeområdet for IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder» som er finansielle instrumenter, bortsett fra dem som skal regnskapsføres i samsvar med IFRS 9.
- 2A Verdifallskravene i denne standard skal anvendes på de rettighetene som i henhold til IFRS 15 skal regnskapsføres i samsvar med denne standard for innregning av tap ved verdifall.

...

## DEFINISJONER

...

## 9. ...

## Definisjoner knyttet til innregning og måling

...

En «effektiv rente-metode» benyttes til å beregne amortisert kost for en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse (eller en gruppe av finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser) og for å fordele renteinntekt eller rentekostnad over en relevant periode. Den «effektive renten» er den renten som nøyaktig diskonterer estimerte framtidige kontante inn- eller utbetalinger over det finansielle instrumentets forventede levetid, eller over en kortere periode da dette passer, til netto balanseført verdi av den finansielle eiendelen eller den finansielle forpliktelsen. Ved beregning av den effektive renten skal et foretak estimere kontantstrømmer og ta i betraktning alle kontraktsvilkår ved det finansielle instrumentet (for eksempel førtidig betaling, kjøpsopsjoner og tilsvarende opsjoner), men skal ikke ta hensyn til framtidige kredittap. Beregningen omfatter alle honorarer og punkter betalt eller mottatt mellom parter i kontrakten som er en integrert del av den effektive renten (se AG8A–AG8B), transaksjonsutgifter og alle andre merbetalinger eller rabatter. Det antas at kontantstrømmene og den forventede levetiden til en gruppe av tilsvarende finansielle instrumenter kan estimeres på en pålitelig måte. I de sjeldne tilfellene der det imidlertid ikke er mulig å estimere kontantstrømmene eller den forventede levetiden til et finansielt instrument (eller en gruppe av finansielle instrumenter) på en pålitelig måte, skal foretaket benytte de kontraktsregulerte kontantstrømmene over hele den avtalte løpetiden til det finansielle instrumentet (eller gruppen av finansielle instrumenter).

«Fraregning» er fjerning av en tidligere innregnet finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse fra et foretaks balanseoppstilling.

«Utbytte» er utdeling av overskudd til innehavere av egenkapitalinstrumenter, i forhold til deres respektive eierandeler i ulike kapitalklasser.

«Virkelig verdi» er den pris som ville blitt oppnådd ved salg av en eiendel eller betalt for overføring av en forpliktelse i en velordnet transaksjon mellom markedsdeltakere på måletidspunktet. (Se IFRS 13.)

...

## Førstegangsmåling av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser

43. Med unntak av kundefordringer som faller inn under virkeområdet for nr. 44A, skal et foretak ved førstegangsinngregning måle en finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse til virkelig verdi pluss, i tilfellet av en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse som ikke er innregnet til virkelig verdi over resultatet, transaksjonsutgifter som er direkte henførbare til anskaffelsen eller utstedelsen av den finansielle eiendelen eller den finansielle forpliktelsen.

...

- 44A Uten hensyn til kravet i nr. 43 skal et foretak ved førstegangsinngregning måle kundefordringer som ikke har et betydelig finansieringselement (fastsatt i samsvar med IFRS 15) til transaksjonspris (som definert i IFRS 15).

...

## Etterfølgende måling av finansielle forpliktelser

47. Etter førstegangsinngregning skal et foretak måle alle finansielle forpliktelser til amortisert kost ved en effektiv rente-metode, med følgende unntak:
- a) ...
  - c) Finansielle garantikontrakter som definert i nr. 9. Etter førstegangsinngregning skal en utsteder av en slik kontrakt (med mindre nr. 47 a) eller b) kommer til anvendelse) måle den til det høyeste av
    - i) det beløp som er beregnet i samsvar med IAS 37, og

- ii) det førstegangsinnregnede beløpet (se nr. 43), med fradrag for eventuelle kumulative inntekter som er innregnet i samsvar med prinsippene i IFRS 15.
- d) Tilsagn om å yte et lån til under markedsrente. Etter førstegangsinnregning skal en utsteder av et slikt tilsagn (med mindre nr. 47 a) kommer til anvendelse) måle den til det høyeste av
  - i) det beløp som er beregnet i samsvar med IAS 37, og
  - ii) det førstegangsinnregnede beløpet (se nr. 43), med fradrag for eventuelle kumulative inntekter som er innregnet i samsvar med prinsippene i IFRS 15.

Finansielle forpliktelser som er øremerket som sikringsobjekter, er underlagt måling i henhold til kravene til sikringsbokføring i nr. 89–102.

...

#### Gevinster og tap

55. En gevinst eller et tap som oppstår av en endring i den virkelige verdien av en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse som ikke er en del av et sikringsforhold (se nr. 89–102), skal innregnes som følger:

- a) ...
- b) En gevinst eller et tap på en finansiell eiendel tilgjengelig for salg skal innregnes i andre inntekter og kostnader, unntatt når det gjelder tap ved verdifall (se nr. 67–70) og valutagevinster og –tap (se vedlegg A punkt AG83), inntil den finansielle eiendelen blir fraregnet. På det tidspunktet skal kumulative gevinster eller tap som tidligere er innregnet i andre inntekter og kostnader, omklassifiseres fra egenkapitalen til resultatet som en omklassifiseringsjustering (se IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» (revidert i 2007)). Rente som er beregnet ved hjelp av en effektiv rente-metode (se nr. 9), blir imidlertid innregnet i resultatet. Utbytte av et egenkapitalinstrument som er tilgjengelig for salg, blir innregnet i resultatet i samsvar med nr. 55A.

55A Utbytte innregnes i resultatet bare når

- a) foretakets rett til å motta utbyttet er fastlagt,
- b) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er knyttet til utbyttet, vil tilflyte foretaket, og
- c) utbyttebeløpet kan måles på en pålitelig måte.

...

#### IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT OG OVERGANGSBESTEMMELSER

...

103T Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 og AG48 endret og nr. 2A, 44A, 55A og AG8A-AG8C tilføyd. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

I vedlegg A endres AG4 og AG48, og AG8A-AG8C tilføyes.

#### VIRKEOMRÅDE (NR. 2–7)

...

AG4 Finansielle garantikontrakter kan ha forskjellige juridiske former, som for eksempel en garanti, enkelte former for kredittrammer, en kredittmisligholdskontrakt eller en forsikringskontrakt. Den regnskapsmessige behandlingen av slike kontrakter avhenger ikke av deres juridiske form. Følgende er eksempler på korrekt behandling (se nr. 2 e)):

- a) ... utstederen måler den til det høyeste av
  - i) det beløp som er beregnet i samsvar med IAS 37, og
  - ii) det førstegangsinnregnede beløpet, med fradrag for eventuelle kumulative inntekter som er innregnet i samsvar med prinsippene i IFRS 15 (se nr. 47 bokstav c)).

- b) ...
- c) Dersom en finansiell garantikontrakt ble utstedt i forbindelse med salg av varer, skal utstederen anvende IFRS 15 til å avgjøre når driftsinntektene fra garantien og fra salget av varene skal innregnes.

...

#### **Effektiv rente**

...

AG8A Ved bruk av effektiv rente-metoden fastsetter et foretak honorarer som en integrert del av den effektive renten for et finansielt instrument. Beskrivelsen av honorarer for finansielle tjenester gjenspeiler ikke nødvendigvis arten og omfanget av tjenestene. Honorarer som er en integrert del av den effektive renten for et finansielt instrument, behandles som en justering av den effektive renten, med mindre det finansielle instrumentet er målt til virkelig verdi, med endringen i den virkelige verdien innregnet i resultatet. I disse tilfellene innregnes honorarene som inntekter når instrumentet innregnes for første gang.

AG8B Honorarer som er en integrert del av den effektive renten for et finansielt instrument, omfatter:

- a) etableringshonorarer som mottas av foretaket i forbindelse med opprettelse eller anskaffelse av en finansiell eiendel. Slike honorarer kan omfatte kompensasjon for virksomhet som f.eks. vurdering av låntakers finansielle stilling, vurdering og registrering av garantier, sikkerhetsstillelse og andre former for sikkerhet, forhandlinger om vilkårene for instrumentet, utarbeiding og behandling av dokumenter og avslutning av transaksjonen. Disse honorarene er en integrert del av opprettelsen av engasjement som følge av et finansielt instrument.
- b) Honorarer som foretaket mottar for å opprette et lån, når lånetilsagnet faller utenfor virkeområdet for denne standard, og det er sannsynlig at foretaket vil inngå en bestemt låneavtale. Disse honorarene anses som kompensasjon for et løpende engasjement ved anskaffelsen av et finansielt instrument. Dersom tilsagnet utløper uten at foretaket yter lånet, innregnes honoraret som driftsinntekter ved utløpet.
- c) Etableringshonorarer som mottas ved utstedelse av finansielle forpliktelser som måles til amortisert kost. Disse honorarene er en integrert del av et engasjement i en finansiell forpliktelse. Et foretak skiller mellom honorarer og kostnader som er en integrert del av den effektive renten for den finansielle forpliktelsen, og etableringshonorarer og transaksjonsutgifter knyttet til retten til å yte tjenester, for eksempel investeringsforvaltningstjenester.

AG8C Honorarer som ikke er en integrert del av den effektive renten for et finansielt instrument, og som regnskapsføres i samsvar med IFRS 15, omfatter:

- a) honorarer for å betjene et lån,
- b) honorarer for å opprette et lån når lånetilsagnet faller utenfor virkeområdet for denne standard, og det er usannsynlig at det vil bli inngått en bestemt låneavtale,
- c) syndikatlånshonorarer som mottas av et foretak som oppretter et lån og ikke selv beholder noe av lånepakken (eller beholder en del til samme effektive rente for sammenlignbar risiko som andre deltakere).

...

#### *Vedvarende engasjement i overførte eiendeler*

AG48 Følgende er eksempler på hvordan et foretak måler en overført eiendel og den tilknyttede forpliktelsen i henhold til nr. 30.

*Alle eiendeler*

- a) Dersom en garanti gitt av et foretak om å betale for tap ved mislighold for en overført eiendel, forhindrer at den overførte eiendelen blir fraregnet i det omfang foretaket har et vedvarende engasjement, blir den overførte eiendelen på tidspunktet for overføringen målt til den laveste verdien av i) eiendelens balanseførte beløp, og ii) det maksimale beløpet av det mottatte vederlaget i overføringen som foretaket kan få krav om å tilbakebetale («det garanterte beløpet»). Den tilknyttede forpliktelsen blir i utgangspunktet målt til garantibeløpet pluss den virkelige verdien av garantien (som vanligvis er vederlaget mottatt for garantien). Deretter blir førstegangs virkelige verdi av garantien innregnet i resultatet når (eller etter hvert som) forpliktelsen oppfylles (i samsvar med prinsippene i IFRS 15) og den balanseførte verdien av eiendelen blir redusert ved eventuelle tap ved verdifall.

...

**IAS 40: «Investerings eiendom»**

Nr. 9, 67 og 70 endres, og nytt nr. 85E tilføyes:

**KLASSIFISERING AV EIENDOM SOM INVESTERINGSEIENDOM ELLER EIERBENYTTET EIENDOM**

...

9. Følgende er eksempler på poster som ikke er investerings eiendom, og som derfor faller utenfor virkeområdet for denne standard:
- a) ...
  - b) [opphevet]
  - c) ...

**AVHENDINGER**

...

67. Avhendingen av en investerings eiendom kan skje ved salg eller ved at det inngås en finansiell leieavtale. Tidspunktet for avhendingen av en investerings eiendom er det tidspunktet da mottakeren oppnår kontroll over investerings eiendommen i samsvar med bestemmelsene om når en forpliktelse er oppfylt i IFRS 15. IAS 17 kommer til anvendelse på en avhending som skjer ved at det inngås en finansiell leieavtale og dessuten på en avtale om salg og tilbakeleie.

...

70. Vederlagsbeløpet som skal inkluderes i gevinsten eller tapet som oppstår ved fraregning av en investerings eiendom, skal fastsettes i samsvar med kravene til fastsettelse av transaksjonsprisen i nr. 47-72 i IFRS 15. Senere endringer i det estimerte vederlagsbeløpet som inngår i gevinsten eller tapet, skal regnskapsføres i samsvar med kravene til endringer i transaksjonsprisen i IFRS 15.

...

**IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT**

...

- 85E Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble nr. 3 bokstav b) og nr. 9, 67 og 70 endret. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

**IFRIC 12: «Tjenesteutsettingsordninger»**

Under overskriften «Henvisninger» utgår henvisningene til IAS 11: «Anleggskontrakter» og IAS 18: «Driftsinntekter», og referansene til IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder» tilføyes. Nr. 13-15, 18-20 og 27 endres, og nytt nr. 28D tilføyes.

**Innregning og måling av vederlag for ordningen**

...

13. Operatøren skal innregne og måle driftsinntekter i samsvar med IFRS 15 for de tjenestene som ytes. Vederlagets art bestemmer den etterfølgende regnskapsmessige behandlingen. Den etterfølgende regnskapsføringen av vederlag mottatt som finansiell eiendel og som immateriell eiendel er nærmere angitt i nr. 23–26 nedenfor.

**Bygge- eller oppgraderingstjenester**

14. Operatøren skal regnskapsføre bygge- eller oppgraderingstjenester i samsvar med IFRS 15.

*Vederlag som oppdragsgiveren gir til operatøren*

15. Dersom operatøren yter bygge- eller oppgraderingstjenester, skal vederlaget som mottas eller skal mottas av operatøren, innregnes i samsvar med IFRS 15. Vederlaget kan være rettigheter til

a) ...

...

18. Dersom operatøren blir betalt for byggetjenestene delvis med en finansiell eiendel og delvis med en immateriell eiendel, skal hver bestanddel av operatørens vederlag regnskapsføres separat. Vederlaget som er mottatt eller skal mottas for begge bestanddelene, skal førstegangsinnregnes i samsvar med IFRS 15.

19. Arten av det vederlaget som gis av oppdragsgiveren til operatøren skal fastsettes med henvisning til kontraktsvilkårene og, der dette foreligger, relevant avtalerett. Vederlagets art er avgjørende for etterfølgende regnskapsføring som beskrevet i nr. 23–26. Imidlertid kan begge typer vederlag klassifiseres som en kontraktseiendel i bygge- eller oppgraderingsperioden i samsvar med IFRS 15.

**Driftstjenester**

20. Operatøren skal regnskapsføre driftstjenester i samsvar med IFRS 15.

...

**Elementer som oppdragsgiveren leverer til operatøren**

27. I samsvar med nr. 11 skal infrastrukturelementer som oppdragsgiveren gir operatøren tilgang til for tjenesteordningens formål, ikke innregnes som eiendom, anlegg og utstyr hos operatøren. Oppdragsgiveren kan også levere andre elementer til operatøren som denne kan beholde eller behandle etter eget ønske. Dersom slike eiendeler utgjør en del av vederlaget som oppdragsgiveren skal betale for tjenestene, er de ikke offentlige tilskudd som definert i IAS 20. I stedet skal de regnskapsføres som en del av transaksjonsprisen som definert i IFRS 15.

...

**IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT**

...

- 28D Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble "Henvisninger" og nr. 13-15, 18-20 og 27 endret. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

**SIC-27: Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale**

Under overskriften «Henvisninger» utgår henvisningene til IAS 11: «Anleggskontrakter» og IAS 18: «Driftsinntekter», og referansene til IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder» tilføyes. Nr. 8 og avsnittet under «Ikrafttredelse» endres.

## KONSENSUS

...

8. Kravene i IFRS 15 kommer til anvendelse på faktiske forhold og omstendigheter omkring hver enkelt ordning når det skal avgjøres når et honorar skal innregnes som inntekt som et foretak kan motta. Faktorer som skal tas i betraktning, er hvorvidt det foreligger et vedvarende engasjement i form av betydelige framtidige plikter til inntjening som er nødvendige for å opptjene vederlaget, om det er risiko som beholdes, vilkårene for eventuelle garantiordninger, og risikoen for tilbakebetaling av vederlaget. Indikatorer som hver for seg viser at innregning av hele vederlaget som inntekt når det mottas, dersom det mottas ved begynnelsen av ordningen, ikke er hensiktsmessig, omfatter

a) ...

## IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble avsnittet med «Henvisninger» og nr. 8 endret. Et foretak skal anvende disse endringene når det anvender IFRS 15.

**SIC-32: «Immaterielle eiendeler - kostnader vedrørende nettstedet»**

Under overskriften «Henvisninger» utgår henvisningen til IAS 11: «Anleggskontrakter», og en henvisning til IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder» tilføyes. Avsnittet under «Ikrafttredelse» endres.

## IKRAFTTREDELSESTIDSPUNKT

...

IAS 1 (revidert i 2007) endret terminologien som ble benyttet gjennomgående i IFRS-ene. I tillegg ble nr. 5 endret. Et foretak skal anvende disse endringene på årsregnskapsperioder som begynner 1. januar 2009 eller senere. Dersom et foretak anvender IAS 1 (revidert i 2007) på en tidligere periode, får endringene anvendelse på den tidligere perioden.

Ved IFRS 15: «Driftsinntekter fra kontrakter med kunder», utstedt i mai 2014, ble avsnittet med «Henvisninger» og nr. 6 endret. Et foretak skal anvende denne endringen når det anvender IFRS 15.

\_\_\_\_\_