

VERORDENING (EU) 2016/1905 VAN DE COMMISSIE**van 22 september 2016****houdende wijziging van Verordening (EG) nr. 1126/2008 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad wat International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 betreft****(Voor de EER relevante tekst)**

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie,

Gezien Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen ⁽¹⁾, en met name artikel 3, lid 1,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) Bij Verordening (EG) nr. 1126/2008 van de Commissie ⁽²⁾ is een aantal op 15 oktober 2008 bestaande internationale standaarden en interpretaties goedgekeurd.
- (2) In mei 2014 heeft de International Accounting Standards Board (IASB) een nieuwe International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 getiteld *Opbrengsten van contracten met klanten* uitgegeven. Deze standaard beoogt de financiële rapportage van opbrengsten te verbeteren en de vergelijkbaarheid van de bovenste regel van jaarrekeningen wereldwijd te verbeteren.
- (3) In september 2015 heeft de IASB een wijziging van IFRS 15 uitgegeven die de ingangsdatum van 1 januari 2017 naar 1 januari 2018 verschuift.
- (4) IFRS 15 bevat een aantal verwijzingen naar IFRS 9 die momenteel niet kunnen worden toegepast omdat IFRS 9 door de Unie nog niet is goedgekeurd. Daarom dient elke in de bijlage bij deze verordening voorkomende verwijzing naar IFRS 9 te worden gelezen als een verwijzing naar IAS 39 *Financiële instrumenten: opname en waardering*.
- (5) De goedkeuring van IFRS 15 brengt met zich mee dat IFRS 1, 3 en 4, IAS 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 en 40, interpretatie 12 van het International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), interpretatie 27 van het Standing Interpretations Committee (SIC) en SIC 32 moeten worden gewijzigd teneinde de samenhang tussen de internationale standaarden voor jaarrekeningen te waarborgen. Bovendien brengt zij met zich mee dat IAS 11 en IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15 en IFRIC 18 en SIC 31 moeten worden ingetrokken.
- (6) De European Financial Reporting Advisory Group bevestigt dat IFRS 15 voldoet aan de in artikel 3, lid 2, van Verordening (EG) nr. 1606/2002 vervatte goedkeuringscriteria.
- (7) Verordening (EG) nr. 1126/2008 dient derhalve dienovereenkomstig te worden gewijzigd.
- (8) De in deze verordening vervatte maatregelen zijn in overeenstemming met het advies van het Regelgevend Comité voor financiële verslaglegging.

⁽¹⁾ PB L 243 van 11.9.2002, blz. 1.

⁽²⁾ Verordening (EG) nr. 1126/2008 van de Commissie van 3 november 2008 tot goedkeuring van bepaalde internationale standaarden voor jaarrekeningen overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad (PB L 320 van 29.11.2008, blz. 1).

HEEFT DE VOLGENDE VERORDENING VASTGESTELD:

Artikel 1

1. De bijlage bij Verordening (EG) nr. 1126/2008 wordt als volgt gewijzigd:
 - (a) International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 *Opbrengsten van contracten met klanten* wordt ingevoegd overeenkomstig de bijlage bij deze verordening;
 - (b) IFRS 1 *Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards*, IFRS 3 *Bedrijfscombinaties*, IFRS 4 *Verzekeringscontracten*, International Accounting Standard (IAS) 1 *Presentatie van de jaarrekening*, IAS 2 *Vorraden*, IAS 12 *Winstbelastingen*, IAS 16 *Materiële vaste activa*, IAS 32 *Financiële instrumenten: presentatie*, IAS 34 *Tussentijdse financiële verslaggeving*, IAS 36 *Bijzondere waardevermindering van activa*, IAS 37 *Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa*, IAS 38 *Immateriële vaste activa*, IAS 39 *Financiële instrumenten: opname en waardering*, IAS 40 *Vastgoedbeleggingen*, interpretatie 12 van het International Financial Reporting Interpretations Committee IFRIC *Dienstverlening uit hoofde van concessieovereenkomsten*, interpretatie 27 van het Standing Interpretations Committee SIC *Evaluatie van de economische realiteit van transacties in de juridische vorm van een leaseovereenkomst*, SIC 32 *Immateriële activa — Kosten van websites*, worden gewijzigd in overeenstemming met IFRS 15 als vervat in de bijlage bij deze verordening;
 - (c) IAS 11 *Onderhanden projecten in opdracht van derden*, IAS 18 *Opbrengsten*, IFRIC 13 *Klantenbindingsprogramma's*, IFRIC 15 *Contracten voor de bouw van vastgoed* en IFRIC 18 *Overdracht van activa van klanten* en SIC 31 *Opbrengsten — Ruiltransacties met betrekking tot advertentiediensten* worden vervangen in overeenstemming met IFRS 15 als vervat in de bijlage bij deze verordening.
2. Elke in de bijlage bij deze verordening voorkomende verwijzing naar IFRS 9 wordt gelezen als een verwijzing naar IAS 39 *Financiële instrumenten: opname en waardering*.

Artikel 2

Elke onderneming past de in artikel 1, lid 1, bedoelde wijzigingen toe vanaf uiterlijk de aanvangsdatum van haar eerste boekjaar dat op of na 1 januari 2018 van start gaat.

Artikel 3

Deze verordening treedt in werking op de twintigste dag na die van de bekendmaking ervan in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Deze verordening is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.

Gedaan te Brussel, 22 september 2016.

Voor de Commissie
De voorzitter
Jean-Claude JUNCKER

BIJLAGE

International Financial Reporting Standard 15

Opbrengsten van contracten met klanten

International Financial Reporting Standard 15**Opbrengsten van contracten met klanten**

DOEL

1. **Het doel van deze standaard is het vaststellen van de principes die een entiteit moet toepassen om aan gebruikers van jaarrekeningen nuttige informatie te rapporteren over de aard, het bedrag, het tijdstip en de onzekerheid van de opbrengsten en kasstromen uit hoofde van een contract met een klant.**

Verwezenlijking van het doel

2. Om het doel waarvan sprake in alinea 1 te verwezenlijken, is het kernprincipe van deze standaard dat een entiteit opbrengsten moet opnemen om de overdracht van beloofde goederen of diensten aan klanten tot uitdrukking te brengen in een bedrag dat de vergoeding tot uitdrukking brengt waarop de entiteit verwacht in ruil voor die goederen of diensten recht te zullen hebben.
3. Een entiteit moet bij de toepassing van deze standaard de voorwaarden van het contract en alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking nemen. Een entiteit moet deze standaard in vergelijkbare omstandigheden consequent op contracten met vergelijkbare eigenschappen, inclusief alle praktische oplossingen, toepassen.
4. Deze standaard bepaalt hoe een individueel contract met een klant administratief wordt verwerkt. Als praktische oplossing mag een entiteit deze standaard echter op een portefeuille van contracten (of *prestatieverplichtingen*) met vergelijkbare eigenschappen toepassen als de entiteit in redelijkheid verwacht dat de effecten op de jaarrekening van het toepassen van deze standaard op de portefeuille niet materieel zouden verschillen van de toepassing van deze standaard op de individuele contracten (of *prestatieverplichtingen*) binnen de portefeuille. Bij het administratief verwerken van een portefeuille moet een entiteit schattingen en veronderstellingen gebruiken waarin de omvang en de samenstelling van de portefeuille tot uitdrukking komen.

TOEPASSINGSGBIED

5. Een entiteit moet deze standaard toepassen op alle contracten met klanten, met uitzondering van:
 - a) leaseovereenkomsten die binnen het toepassingsgebied van IAS 17 *Leaseovereenkomsten* vallen;
 - b) verzekeringscontracten die binnen het toepassingsgebied van IFRS 4 *Verzekeringscontracten* vallen;
 - c) financiële instrumenten en andere contractuele rechten of verplichtingen die binnen het toepassingsgebied vallen van IFRS 9 *Financiële instrumenten*, IFRS 10 *Geconsolideerde jaarrekening*, IFRS 11 *Gezamenlijke overeenkomsten*, IAS 27 *Enkelvoudige jaarrekening* en IAS 28 *Investerings in geassocieerde deelnemingen en joint ventures*; en
 - d) niet-monetaire ruil tussen entiteiten in dezelfde branche om verkopen aan klanten of potentiële klanten te faciliteren. Deze standaard zou bijvoorbeeld niet gelden voor een contract tussen oliemaatschappijen die in een ruil van olie toestemmen om op verschillende specifieke locaties tijdig aan een vraag van hun klanten te voldoen.
6. Een entiteit moet deze standaard op een contract (behalve een contract waarvan sprake in alinea 5) slechts toepassen als de tegenpartij bij het contract een klant is. Een klant is een partij die met een entiteit een contract heeft gesloten om goederen of diensten die een output zijn van de normale bedrijfsvoering van de entiteit te verkrijgen in ruil voor een vergoeding. Een tegenpartij bij het contract zou geen klant zijn als bijvoorbeeld de tegenpartij met de entiteit een contract heeft gesloten om deel te nemen aan een activiteit of proces waarbij de partijen bij het contract delen in de risico's en voordelen uit hoofde van de activiteit of het proces (zoals het ontwikkelen van een actief in het kader van een samenwerkingsovereenkomst) in plaats van om de output te verkrijgen van de normale bedrijfsvoering van de entiteit.

7. Een contract met een klant kan gedeeltelijk binnen het toepassingsgebied van deze standaard en gedeeltelijk binnen het toepassingsgebied van andere standaarden waarvan sprake in alinea 5 vallen.
 - a) Als de andere standaarden bepalen op welke wijze een of meer delen van het contract moeten worden afgescheiden en/of bij eerste opname gewaardeerd, moet een entiteit eerst de afscheidings- en/of waarderingsvereisten in die standaarden toepassen. Een entiteit moet van de *transactieprijs* het bedrag van het deel (of de delen) van het contract uitsluiten die bij eerste opname in overeenstemming met andere standaarden worden gewaardeerd en moet de alinea's 73 tot en met 86 toepassen om het (eventueel) overblijvende bedrag van de transactieprijs toe te wijzen aan elke prestatieverplichting binnen het toepassingsgebied van deze standaard en aan alle andere overeenkomstig alinea 7(b) geïdentificeerde delen van het contract.
 - b) Als de andere standaarden niet bepalen op welke wijze een of meer delen van het contract moeten worden afgescheiden en/of bij eerste opname gewaardeerd, moet de entiteit deze standaard toepassen om het deel (de delen) van het contract af te scheiden en/of bij eerste opname te waarderen.
8. Deze standaard bepaalt de wijze waarop de marginale kosten van verkrijging van een contract met een klant en van de kosten die zijn gemaakt om een contract met een klant te vervullen administratief worden verwerkt als die kosten niet binnen het toepassingsgebied van een andere standaard vallen (zie de alinea's 91 tot en met 104). Een entiteit moet die alinea's slechts toepassen op de gemaakte kosten die verband houden met een contract met een klant (of een deel van dat contract) dat binnen het toepassingsgebied van deze standaard valt.

OPNAME

Identificatie van het contract

9. **Een entiteit moet een contract met een klant dat binnen het toepassingsgebied van deze standaard valt alleen administratief verwerken wanneer alle volgende criteria zijn vervuld:**
 - a) **de partijen bij het contract hebben het contract (schriftelijk, mondeling of in overeenstemming met andere gebruikelijke bedrijfspraktijken) goedgekeurd en hebben zich ertoe verbonden hun betrokken verplichtingen na te komen;**
 - b) **de entiteit kan de rechten van elke partij betreffende de over te dragen goederen of diensten identificeren;**
 - c) **de entiteit kan de betalingsvoorwaarden voor de over te dragen goederen of diensten identificeren;**
 - d) **het contract heeft economische betekenis (d.w.z., het risico, het tijdstip of het bedrag van de toekomstige kasstromen van de entiteit zal naar verwachting veranderen uit hoofde van het contract); en**
 - e) **het is waarschijnlijk dat de entiteit de vergoeding zal innen waarop zij in ruil voor de aan de klant over te dragen goederen of diensten recht zal hebben. Bij de beoordeling of de inbaarheid van een vergoeding waarschijnlijk is, moet een entiteit alleen in aanmerking nemen of de klant in staat is en voornemens is die vergoeding te betalen wanneer deze verschuldigd is. De vergoeding waarop de entiteit recht heeft, kan lager zijn dan de in het contract vermelde prijs als de vergoeding variabel is omdat de entiteit de klant mogelijk een korting toestaat (zie alinea 52).**
10. Een contract is een overeenkomst tussen twee of meer partijen die afdwingbare rechten en verplichtingen creëert. De afdwingbaarheid van de rechten en verplichtingen in een contract is een rechtskwestie. Contracten kunnen schriftelijk of mondeling zijn of impliciet voortvloeien uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken van een entiteit. De praktijken en processen voor het instellen van contracten met klanten verschillen in de rechtsgebieden, sectoren en entiteiten. Bovendien kunnen zij binnen een entiteit verschillen (zij kunnen bijvoorbeeld van de categorie van klant of de aard van de beloofde goederen of diensten afhangen). Een entiteit neemt deze praktijken en processen in aanmerking bij het bepalen of en wanneer een overeenkomst met een klant afdwingbare rechten en verplichtingen creëert.
11. Sommige contracten met klanten kunnen van onbepaalde duur zijn en door elke partij op elk ogenblik worden beëindigd of herzien. Andere contracten kunnen met een in het contract bepaalde periodiciteit automatisch worden verlengd. Een entiteit moet deze standaard toepassen tijdens de duur van het contract (d.w.z. de contractuele looptijd) waarin de partijen bij het contract actuele afdwingbare rechten en verplichtingen hebben.

12. Voor de toepassing van deze standaard bestaat een contract niet als elke partij bij het contract het eenzijdige afdwingbare recht heeft om een geheel niet-ervuld contract te beëindigen zonder de andere partij (of partijen) te vergoeden. Een contract is geheel niet-ervuld als aan beide volgende voorwaarden wordt voldaan:
 - a) de entiteit heeft nog geen beloofde goederen of diensten aan de klant overgedragen; en
 - b) de entiteit heeft in ruil voor de beloofde goederen of diensten nog geen vergoeding ontvangen en heeft daar nog geen recht op.
13. Als een contract met een klant bij aanvang van het contract de criteria in alinea 9 vervult, herbeoordeelt een entiteit deze criteria niet tenzij er een indicatie is van een significante wijziging van de feiten en de omstandigheden. Als bijvoorbeeld een klant significant minder goed in staat is de vergoeding te betalen, zou een entiteit herbeoordelen of het waarschijnlijk is dat de entiteit de vergoeding zal innen waarop de entiteit recht heeft in ruil voor de resterende goederen of diensten die aan de klant zullen worden overgedragen.
14. Als een contract met een klant niet aan de criteria in alinea 9 voldoet, moet een entiteit het contract blijven beoordelen om te bepalen of de criteria in alinea 9 vervolgens worden vervuld.
15. Wanneer een contract met een klant niet aan de criteria in alinea 9 voldoet en een entiteit een vergoeding van de klant ontvangt, neemt de entiteit de ontvangen vergoeding enkel als opbrengst op wanneer een van de volgende gebeurtenissen heeft plaatsgevonden:
 - a) de entiteit heeft geen resterende verplichtingen om goederen of diensten aan de klant over te dragen en de door de klant beloofde vergoeding is geheel of grotendeels door de entiteit ontvangen en is niet-terugbetaalbaar; of
 - b) het contract is beëindigd en de van de klant ontvangen vergoeding is niet-terugbetaalbaar.
16. Een entiteit neemt de van een klant ontvangen vergoeding als een verplichting op totdat een van de gebeurtenissen waarvan sprake in alinea 15 plaatsvindt of totdat de criteria in alinea 9 vervolgens worden vervuld (zie alinea 14). Afhankelijk van de feiten en omstandigheden met betrekking tot het contract vormt de opgenomen verplichting de verplichting van de entiteit om in de toekomst goederen of diensten over te dragen of de ontvangen vergoeding terug te betalen. In elk van de gevallen moet de verplichting worden gewaardeerd op de van de klant ontvangen vergoeding.

Combinatie van contracten

17. Een entiteit moet twee of meer op of rond hetzelfde tijdstip met dezelfde klant (of verbonden partijen van de klant) aangegane contracten combineren en de contracten als één enkel contract administratief verwerken als een of meer van de volgende criteria zijn vervuld:
 - a) de contracten zijn als een pakket onderhandeld met één enkel commercieel doel;
 - b) de te betalen vergoeding in het ene contract hangt af van de prijs of nakoming van het andere contract; of
 - c) de in de contracten beloofde goederen of diensten (of sommige in elk van de contracten beloofde goederen of diensten) vormen één enkele prestatieverplichting in overeenstemming met de alinea's 22 tot en met 30.

Contractherzieningen

18. Een contractherziening is een wijziging in het toepassingsgebied of de prijs (of beide) van een contract die door de partijen bij het contract wordt goedgekeurd. In sommige sectoren en rechtsgebieden kan een contractherziening worden aangeduid als een wijzigingsopdracht, een variant of een wijziging. Een contractherziening bestaat wanneer de partijen bij een contract een herziening goedkeuren die nieuwe afdwingbare rechten en verplichtingen van de partijen bij het contract creëert of bestaande wijzigt. Een contractherziening zou schriftelijk of bij mondelinge overeenkomst kunnen worden goedgekeurd of impliciet uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken kunnen voortvloeien. Als de partijen bij het contract een contractherziening niet hebben goedgekeurd, moet een entiteit deze standaard op het bestaande contract blijven toepassen totdat de contractherziening wordt goedgekeurd.

19. Een contractherziening kan bestaan, ook al hebben de partijen bij het contract een meningsverschil over het toepassingsgebied of de prijs (of beide) van de herziening of ook al hebben de partijen een herziening van het toepassingsgebied van het contract goedgekeurd maar nog niet de overeenkomstige wijziging in prijs bepaald. Bij de bepaling of de rechten en verplichtingen die door een herziening zijn gecreëerd of gewijzigd afdwingbaar zijn, moet een entiteit rekening houden met alle relevante feiten en omstandigheden, inclusief de voorwaarden van het contract en andere indicaties. Als de partijen bij een contract een wijziging in het toepassingsgebied van het contract hebben goedgekeurd maar nog niet de overeenkomstige wijziging in prijs hebben bepaald, moet een entiteit de wijziging van de transactieprijs uit hoofde van de herziening in overeenstemming met de alinea's 50 tot en met 54 betreffende de schatting van de variabele vergoeding en de alinea's 56 tot en met 58 betreffende de beperking van schattingen van een variabele vergoeding schatten.
20. Een entiteit moet een contractherziening als een afzonderlijk contract administratief verwerken als beide volgende voorwaarden aanwezig zijn:
- het toepassingsgebied van het contract breidt zich uit vanwege de toevoeging van beloofde goederen of diensten die onderscheiden zijn (in overeenstemming met de alinea's 26 tot en met 30); en
 - de prijs van het contract stijgt met een vergoeding die, om de omstandigheden van dat bepaalde contract tot uitdrukking te brengen, de *opzichzelfstaande verkoopprijzen* van de bijkomende beloofde goederen of diensten van de entiteit en alle passende aanpassingen van die prijs tot uitdrukking brengt. Een entiteit kan bijvoorbeeld de opzichzelfstaande verkoopprijs van een bijkomend goed of bijkomende dienst aanpassen voor een korting die de klant ontvangt, omdat de entiteit niet de verkoopkosten moet maken die zij bij de verkoop van een vergelijkbaar goed of een vergelijkbare dienst aan een nieuwe klant zou maken.
21. Als een contractherziening niet als een afzonderlijk contract administratief verwerkt wordt in overeenstemming met alinea 20 moet een entiteit de beloofde goederen of diensten die op de datum van de contractherziening nog niet zijn overgedragen (dat wil zeggen de resterende goederen of diensten) op om het even welke van de volgende toepasselijke wijzen administratief verwerken:
- Een entiteit moet de contractherziening administratief verwerken als een beëindiging van het bestaande contract en de creatie van een nieuw contract, als de resterende goederen of diensten onderscheiden zijn van de goederen of diensten die op of vóór de datum van de contractherziening zijn overgedragen. De vergoeding die aan de resterende prestatieverplichtingen (of aan de resterende onderscheiden goederen of diensten in één enkele prestatieverplichting geïdentificeerd in overeenstemming met alinea 22(b)) moet worden toegewezen, is de som van:
 - de door de klant beloofde vergoeding (inclusief van de klant reeds ontvangen bedragen) die was opgenomen in de schatting van de transactieprijs en die niet als opbrengst was opgenomen; en
 - de als onderdeel van de contractherziening beloofde vergoeding.
 - Een entiteit moet de contractherziening administratief verwerken als onderdeel van het bestaande contract als de resterende goederen en diensten niet onderscheiden zijn en derhalve van één enkele prestatieverplichting deel uitmaken die op de datum van de contractherziening gedeeltelijk is vervuld. Het effect van de contractherziening op de transactieprijs en op de meting door de entiteit van de voortgang naar volledige vervulling van de prestatieverplichting wordt op de datum van de contractherziening als een aanpassing van opbrengsten (een stijging of een daling van opbrengsten) opgenomen (d.w.z. de aanpassing van opbrengsten gebeurt op cumulatieve inhaalbasis).
 - Als de resterende goederen of diensten een combinatie zijn van (a) en (b) moet de entiteit de effecten van de herziening op de niet-vervulde (inclusief gedeeltelijk niet-vervulde) prestatieverplichtingen in het herziene contract administratief verwerken op een wijze die in overeenstemming is met de doelstellingen van deze alinea.

Identificatie van prestatieverplichtingen

22. **Bij aanvang van het contract moet een entiteit de in een contract met een klant beloofde goederen of diensten beoordelen en als een prestatieverplichting elke belofte identificeren om aan de klant over te dragen:**
- een onderscheiden goed of dienst (of een bundel van goederen of diensten); of**
 - een reeks van onderscheiden goederen of diensten die grotendeels hetzelfde zijn en hetzelfde patroon van overdracht aan de klant vertonen (zie alinea 23).**

23. Een reeks van onderscheiden goederen of diensten vertoont hetzelfde patroon van overdracht aan de klant als aan beide volgende criteria wordt voldaan:
- elk onderscheiden goed of elke onderscheiden dienst in de reeks dat of die de entiteit belooft aan de klant te zullen overdragen zou aan de criteria in alinea 35 voldoen om een over een periode vervulde prestatieverplichting te zijn; en
 - in overeenstemming met de alinea's 39 tot en met 40 zou dezelfde methode worden gebruikt voor het meten van de voortgang van de entiteit naar volledige vervulling van de prestatieverplichting om elk onderscheiden goed of elke onderscheiden dienst in de reeks aan de klant over te dragen.

Beloften in contracten met klanten

24. In een contract met een klant worden over het algemeen expliciet de goederen of diensten vermeld die een entiteit belooft aan een klant te zullen overdragen. De in een contract met een klant geïdentificeerde prestatieverplichtingen mogen zich echter niet tot de goederen of diensten beperken die expliciet in dat contract worden vermeld. Dit komt omdat een contract met een klant ook beloften die impliciet uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken, gepubliceerde gedragslijnen of specifieke verklaringen van een entiteit voortvloeien kunnen omvatten als bij het aangaan van het contract die beloften bij de klant een geldige verwachting wekken dat de entiteit een goed of een dienst aan de klant zal overdragen.
25. Prestatieverplichtingen omvatten geen activiteiten die een entiteit moet ondernemen om een contract te vervullen tenzij bij die activiteiten een goed of dienst aan een klant wordt overgedragen. Een dienstverlener kan bijvoorbeeld diverse administratieve taken moeten uitvoeren om een contract in te stellen. Bij de uitvoering van die taken wordt geen dienst aan de klant overgedragen naarmate de taken worden uitgevoerd. Die instellingsactiviteiten zijn dan ook geen prestatieverplichting.

Onderscheiden goederen of diensten

26. Afhankelijk van het contract kunnen beloofde goederen of diensten onder meer omvatten:
- verkoop van door een entiteit geproduceerde goederen (bijvoorbeeld voorraad van een fabrikant);
 - doorverkoop van door een entiteit gekochte goederen (bijvoorbeeld handelswaar van een kleinhandelaar);
 - doorverkoop van rechten op door een entiteit gekochte goederen of diensten (bijvoorbeeld een door als principaal handelende entiteit doorverkocht ticket, als beschreven in de alinea's B34 tot en met B38);
 - uitvoeren van een contractueel overeengekomen taak (of taken) voor een klant;
 - leveren van een dienst die erin bestaat bereid te zijn goederen of diensten te leveren (bijvoorbeeld onbepaalde updates van software die worden geleverd wanneer en als deze beschikbaar zijn) of voor een klant goederen of diensten beschikbaar te stellen die gebruikt mogen worden zoals en wanneer de klant dat wenst;
 - leveren van een dienst van regeling voor een andere partij van de overdracht van goederen of diensten aan een klant (bijvoorbeeld als agent van een andere partij, zoals beschreven in de alinea's B34 tot en met B38);
 - verlenen van rechten op in de toekomst te leveren goederen of diensten die een klant aan zijn klanten kan doorverkopen of leveren (bijvoorbeeld een entiteit die een product aan een kleinhandelaar verkoopt belooft bijkomende goederen of diensten aan een particulier over te dragen die het product van de kleinhandelaar koopt);
 - bouwen, produceren of ontwikkelen van een actief namens een klant;
 - verlenen van licenties (zie alinea's B52 tot en met B63); en
 - verlenen van opties om bijkomende goederen of diensten te kopen (wanneer die opties aan een klant een materieel recht verlenen, als beschreven in de alinea's B39 tot en met B43).
27. Een goed of een dienst dat of die aan een klant wordt beloofd, is onderscheiden als aan beide volgende voorwaarden wordt voldaan:
- de klant kan van het goed of de dienst op zichzelf of samen met andere middelen die gemakkelijk beschikbaar zijn voor de klant profiteren (d.w.z. het goed of de dienst is in staat onderscheiden te zijn); en

- b) de belofte van de entiteit om het goed of de dienst aan de klant over te dragen is afzonderlijk van andere beloften in het contract identificeerbaar (d.w.z. het goed of de dienst is onderscheiden binnen de context van het contract).
28. Een klant kan in overeenstemming met alinea 27(a) van een goed of een dienst profiteren als het goed of de dienst zou kunnen worden gebruikt, geconsumeerd, verkocht voor een bedrag groter dan de schrootwaarde of anderszins worden aangehouden op een wijze die economische voordelen genereert. Voor sommige goederen of diensten is een klant mogelijk in staat van een goed of een dienst op zichzelf te profiteren. Voor andere goederen of diensten is een klant mogelijk alleen samen met andere gemakkelijk beschikbare middelen in staat van een goed of een dienst op zichzelf te profiteren. Een gemakkelijk beschikbaar middel is een goed of een dienst dat of die (door de entiteit of een andere entiteit) afzonderlijk wordt verkocht of een middel dat de klant reeds heeft van de entiteit heeft verkregen (inclusief goederen of diensten die de entiteit op basis van het contract reeds aan de klant heeft overgedragen) of van andere transacties of gebeurtenissen afkomstig is. Uit diverse factoren kan blijken dat de klant van een goed of een dienst op zichzelf of samen met andere gemakkelijk beschikbare middelen kan profiteren. Het feit bijvoorbeeld dat de entiteit een goed of dienst regelmatig afzonderlijk verkoopt zou erop wijzen dat een klant van het goed of de dienst op zichzelf of samen met andere gemakkelijk beschikbare middelen kan profiteren.
29. Onder meer de volgende factoren wijzen erop dat de belofte van een entiteit om een goed of een dienst aan een klant over te dragen afzonderlijk identificeerbaar is (in overeenstemming met alinea 27(b)):
- a) De entiteit levert geen significante dienst van integratie van het goed of de dienst met andere in het contract beloofde goederen of diensten tot een bundel van goederen of diensten die de gecombineerde output vormen waarvoor de klant een contract heeft gesloten. Met andere woorden, de entiteit gebruikt het goed of de dienst niet als een input om de door de klant bepaalde gecombineerde output te produceren of te leveren.
- b) Een ander goed of een andere dienst dat of die in het contract wordt beloofd wordt door het goed of de dienst niet significant gewijzigd of aangepast.
- c) Het goed of de dienst is niet in hoge mate afhankelijk van, of in hoge mate verbonden met andere goederen of diensten die in het contract worden beloofd. Het feit bijvoorbeeld dat een klant zou kunnen besluiten het goed of de dienst niet te kopen zonder dat dit een significante invloed heeft op de andere beloofde goederen of diensten in het contract, zou erop kunnen wijzen dat het goed of de dienst niet in hoge mate afhankelijk is van, of in hoge mate verbonden is met die andere beloofde goederen of diensten.
30. Als een beloofd goed of een beloofde dienst niet onderscheiden is, moet een entiteit dat goed of die dienst met andere beloofde goederen of diensten combineren totdat zij een onderscheiden bundel van goederen of diensten identificeert. In sommige gevallen zou dat ertoe leiden dat de entiteit alle in een contract beloofde goederen of diensten administratief verwerkt als één enkele prestatieverplichting.

Vervulling van prestatieverplichtingen

31. **Een entiteit neemt opbrengsten op wanneer (of naarmate) de entiteit een prestatieverplichting vervult door een beloofd goed of een beloofde dienst (d.w.z. een actief) aan een klant over te dragen. Een actief wordt overgedragen wanneer (of naarmate) de klant zeggenschap over dat actief verkrijgt.**
32. Voor elke in overeenstemming met de alinea's 22 tot en met 30 geïdentificeerde prestatieverplichting moet een entiteit bij aanvang van het contract bepalen of deze de prestatieverplichting over een periode (in overeenstemming met de alinea's 35 tot en met 37) dan wel op een tijdstip (in overeenstemming met alinea 38) vervult. Als een entiteit een prestatieverplichting niet over een periode vervult, wordt de prestatieverplichting op een tijdstip vervult.
33. Goederen en diensten zijn activa, ook al zijn ze dit slechts tijdelijk, wanneer zij worden ontvangen en gebruikt (zoals ingeval van veel diensten). Zeggenschap over een actief heeft betrekking op het vermogen om het gebruik van een actief te bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen van een actief te verkrijgen. Zeggenschap omvat het vermogen om te voorkomen dat andere entiteiten het gebruik van een actief bestemmen en de voordelen van een actief verkrijgen. De voordelen van een actief zijn de potentiële kasstromen (instromen of besparingen op uitstromen) die direct of indirect op veel wijzen kunnen worden verkregen, zoals door:
- a) het gebruiken van het actief om goederen te produceren of diensten te leveren (inclusief publieke diensten);
- b) het gebruiken van het actief om de waarde van andere activa te versterken;

- c) het gebruiken van het actief om verplichtingen af te wikkelen of lasten te verminderen;
 - d) het verkopen of ruilen van het actief;
 - e) het verpanden van het actief als zekerheidsstelling voor een lening; en
 - f) het aanhouden van het actief.
34. Bij het beoordelen of een klant zeggenschap over een actief verkrijgt, moet een entiteit elke overeenkomst om het actief terug te kopen in aanmerking nemen (zie de alinea's B64 tot en met B76).

Over een periode vervulde prestatieverplichtingen

35. Een entiteit draagt de zeggenschap over een goed of een dienst over een periode over en vervult derhalve een prestatieverplichting en neemt opbrengsten over een periode op als aan een van de volgende criteria wordt voldaan:
- a) de klant ontvangt en consumeert gelijktijdig de voordelen uit hoofde van de prestaties van de entiteit naarmate de entiteit presteert (zie de alinea's B3 tot en met B4);
 - b) de prestaties van de entiteit creëren of versterken een actief (bijvoorbeeld onderhanden werk) waarover de klant zeggenschap heeft naarmate het actief wordt gecreëerd of versterkt (zie alinea B5); of
 - c) de prestaties van een entiteit creëren geen actief met een alternatieve gebruiksmogelijkheid voor de entiteit (zie alinea 36) en de entiteit heeft een afdwingbaar recht op betaling voor reeds verrichte prestaties (zie alinea 37).
36. Een door de prestaties van een entiteit gecreëerd actief heeft geen alternatieve gebruiksmogelijkheid voor een entiteit als de entiteit contractueel beperkt wordt om het actief gemakkelijk voor een ander gebruik te bestemmen gedurende de creatie of de versterking van dat actief of praktisch beperkt wordt om het actief in zijn uitgevoerde staat gemakkelijk voor een andere gebruik te bestemmen. De beoordeling of een actief een alternatieve gebruiksmogelijkheid voor de entiteit heeft gebeurt bij aanvang van het contract. Na aanvang van het contract mag een entiteit de beoordeling van het alternatieve gebruik van een actief niet actualiseren tenzij de partijen bij het contract een contractherziening goedkeuren die de prestatieverplichting substantieel wijzigt. De alinea's B6 tot en met B8 verschaffen leidraden voor het beoordelen of een actief een alternatieve gebruiksmogelijkheid voor een entiteit heeft.
37. Een entiteit neemt de voorwaarden van het contract alsook alle wetten die voor het contract gelden in aanmerking bij het beoordelen of zij een afdwingbaar recht heeft op betaling voor reeds verrichte prestaties in overeenstemming met alinea 35(c). Het recht op betaling voor reeds verrichte prestaties moet geen betrekking hebben op een vast bedrag. De entiteit moet echter op elk tijdstip tijdens de volledige duur van het contract recht hebben op een bedrag dat de entiteit ten minste voor reeds verrichte prestaties vergoedt als het contract door de klant of een andere partij wordt beëindigd om andere redenen dan dat de entiteit niet heeft gepresteerd zoals beloofd. De alinea's B9 tot en met B13 verschaffen leidraden voor het beoordelen van het bestaan en de afdwingbaarheid van een recht op betaling en of het recht op betaling van een entiteit de entiteit het recht zou geven voor haar reeds verrichte prestaties te worden betaald.

Op een tijdstip vervulde prestatieverplichtingen

38. Als een prestatieverplichting niet over een periode wordt vervuld in overeenstemming met de alinea's 35 tot en met 37, vervult een entiteit de prestatieverplichting op een tijdstip. Om het tijdstip te bepalen waarop een klant zeggenschap over een beloofd actief verkrijgt en de entiteit een prestatieverplichting vervult, neemt de entiteit de vereisten voor zeggenschap in de alinea's 31 tot en met 34 in aanmerking. Bovendien moet een entiteit onder meer de volgende indicatoren voor de overdracht van zeggenschap in aanmerking nemen:
- a) De entiteit heeft een actueel recht op betaling voor het actief-als een klant momenteel verplicht is voor een actief te betalen, dan zou dat er een indicatie voor kunnen zijn dat de klant in staat is om in ruil daarvoor het gebruik van het actief te bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen van het actief te verkrijgen.
 - b) De klant heeft de juridische eigendom van het actief-juridische eigendom kan erop wijzen welke partij bij een contract in staat is het gebruik van een actief te bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen van het actief te verkrijgen of de toegang van andere entiteiten tot die voordelen te beperken. Derhalve kan de overdracht van de juridische eigendom van een actief erop wijzen dat de klant zeggenschap over het actief heeft verkregen. Als een entiteit de juridische eigendom enkel behoudt als bescherming tegen niet-betaling door de klant, zouden die rechten van de entiteit niet beletten dat de klant zeggenschap over een actief verkrijgt.

- c) De entiteit heeft het fysieke bezit van het actief overgedragen-het fysieke bezit van een actief door de klant kan erop wijzen dat de klant het actief kan bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen van het actief kan verkrijgen of de toegang van andere entiteiten tot die voordelen kan beperken. Fysiek bezit valt echter mogelijk niet samen met de zeggenschap over een actief. Bij sommige terugkoopovereenkomsten en bij sommige consignatieovereenkomsten bijvoorbeeld kan een klant of een consignataris een actief waarover de entiteit zeggenschap heeft fysiek in zijn bezit hebben. Bij sommige factuureer-en-bewaarovereenkomsten daarentegen kan de entiteit een actief waarover de klant zeggenschap heeft fysiek in haar bezit hebben. De alinea's B64 tot en met B76, B77 tot en met B78 en B79 tot en met B82 verschaffen leidraden met betrekking tot de administratieve verwerking van respectievelijk terugkoopovereenkomsten, consignatieovereenkomsten en factuureer-en-bewaarovereenkomsten.
- d) De significante risico's en beloningen van eigendom van het actief berusten bij de klant-de overdracht van de significante risico's en beloningen van eigendom van een actief aan de klant kan erop wijzen dat de klant in staat is het gebruik van het actief te bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen van het actief te verkrijgen. Bij het beoordelen van de risico's en beloningen van eigendom van een beloofd actief moet een entiteit echter alle risico's uitsluiten die aanleiding geven tot een afzonderlijke prestatieverplichting naast de prestatieverplichting om het actief over te dragen. Een entiteit kan bijvoorbeeld de zeggenschap over een actief hebben overgedragen aan een klant, maar nog niet een bijkomende prestatieverplichting hebben vervuld om met betrekking tot het overgedragen actief onderhoudsdiensten te leveren.
- e) De klant heeft het actief aanvaard-uit het aanvaarden door de klant van een actief kan blijken dat deze in staat is om het gebruik van het actief te bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen van het actief te verkrijgen. Voor de beoordeling van het effect van een contractuele clausule inzake aanvaarding door de klant op het tijdstip waarop zeggenschap over een actief wordt overgedragen, moet een entiteit de leidraden in de alinea's B83 tot en met B86 in aanmerking nemen.

Meting van de voortgang naar volledige vervulling van een prestatieverplichting

39. Voor elke prestatieverplichting die over een periode wordt vervuld in overeenstemming met de alinea's 35 tot en met 37 moet een entiteit de opbrengsten over een periode opnemen door het meten van de voortgang naar volledige vervulling van die prestatieverplichting. De doelstelling bij het meten van de voortgang is de prestaties van een entiteit weer te geven wat betreft de overdracht van de zeggenschap over aan een klant belofde goederen of diensten (d.w.z. de vervulling van een prestatieverplichting van een entiteit).
40. Een entiteit moet één enkele methode voor het meten van de voortgang voor elke over een periode vervulde prestatieverplichting toepassen en de entiteit moet die methode consequent op vergelijkbare prestatieverplichtingen in vergelijkbare omstandigheden toepassen. Aan het einde van elke verslagperiode moet een entiteit haar voortgang naar volledige vervulling van een over een periode vervulde prestatieverplichting opnieuw meten.

Methoden voor het meten van voortgang

41. Passende methoden voor het meten van voortgang omvatten outputmethoden en inputmethoden. De alinea's B14 tot en met B19 verschaffen leidraden voor het gebruik van outputmethoden en inputmethoden voor het meten van voortgang van een entiteit naar volledige vervulling van een prestatieverplichting. Bij het bepalen van de passende methode voor het meten van voortgang moet een entiteit rekening houden met de aard van de goederen of diensten die de entiteit belooft heeft over te dragen aan de klant.
42. Bij toepassing van een methode voor het meten van voortgang moet een entiteit van de meting van voortgang alle goederen of diensten uitsluiten waarover de entiteit geen zeggenschap aan een klant overdraagt. Een entiteit moet daarentegen bij de meting van voortgang alle goederen of diensten betrekken waarover de entiteit wel de zeggenschap aan een klant overdraagt bij het vervullen van die prestatieverplichting.
43. Naargelang de omstandigheden over een periode veranderen, moet een entiteit haar meting van voortgang actualiseren om alle wijzigingen in het resultaat van de prestatieverplichting tot uitdrukking te brengen. Zulke wijzigingen in de meting door een entiteit van voortgang moeten administratief worden verwerkt als een schattingswijziging in overeenstemming met IAS 8 *Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten*).

Redelijke metingen van voortgang

44. Een entiteit moet opbrengsten voor een over een periode vervulde prestatieverplichting slechts opnemen als de entiteit haar voortgang naar volledige vervulling van de prestatieverplichting redelijkerwijs kan meten. Een entiteit zou niet in staat zijn haar voortgang naar volledige vervulling van de prestatieverplichting redelijkerwijs te meten als zij niet over betrouwbare informatie beschikt die vereist zou zijn om een passende methode voor het meten van voortgang toe te passen.
45. In sommige omstandigheden (bijvoorbeeld in de vroege fasen van een contract) is een entiteit mogelijk niet in staat redelijkerwijs het resultaat van een prestatieverplichting te meten, maar verwacht de entiteit de gemaakte kosten goed te maken door vervulling van de prestatieverplichting. In dat geval moet de entiteit de opbrengsten slechts opnemen overeenkomstig de omvang van de gemaakte kosten totdat zij het resultaat van de prestatieverplichting redelijkerwijs kan meten.

WAARDERING

46. **Wanneer (of naarmate) een prestatieverplichting wordt vervuld, moet een entiteit als opbrengsten het bedrag van de transactieprijs opnemen (exclusief schattingen van de variabele vergoeding die beperkt worden in overeenstemming met de alinea's 56 tot en met 58) dat aan deze prestatieverplichting is toegewezen.**

Bepalen van de transactieprijs

47. **Een entiteit moet met de voorwaarden van het contract en haar gebruikelijke bedrijfspraktijken rekening houden om de transactieprijs te bepalen. De transactieprijs is de vergoeding waarop een entiteit verwacht recht te hebben in ruil voor de overdracht van beloofde goederen of diensten aan een klant, exclusief namens derden geïnde bedragen (bijvoorbeeld bepaalde omzetbelastingen). De in een contract met een klant beloofde vergoeding kan vaste bedragen, variabele bedragen, of beide omvatten.**
48. De aard, het tijdstip en het bedrag van de door een klant beloofde vergoeding zijn van invloed zijn op de schatting van de transactieprijs. Bij het bepalen van de transactieprijs moet een entiteit rekening houden met de effecten van:
 - a) een variabele vergoeding (zie de alinea's 50 tot en met 55 en 59);
 - b) een beperking van schattingen van de variabele vergoeding (zie de alinea's 56 tot en met 58);
 - c) het bestaan van een significante financieringscomponent in het contract (zie de alinea's 60 tot en met 65);
 - d) een niet-geldelijke vergoeding (zie de alinea's 66 tot en met 69); en
 - e) een aan een klant te betalen vergoeding (zie de alinea's 70 tot en met 72).
49. Voor het bepalen van de transactieprijs moet een entiteit ervan uitgaan dat de goederen of diensten zoals beloofd in overeenstemming met het bestaande contract aan de klant zullen worden overgedragen en dat het contract niet zal worden geannuleerd, verlengd of herzien.

Variabele vergoeding

50. Als de in een contract beloofde vergoeding een variabel bedrag omvat, moet een entiteit de vergoeding schatten waarop de entiteit in ruil voor de overdracht van de beloofde goederen of diensten aan een klant recht zal hebben.
51. De vergoeding kan variëren vanwege kortingen, teruggaven, terugbetalingen, spaarpunten, prijsconcessies, incentives, prestatiebonussen, sancties of andere soortgelijke elementen. De beloofde vergoeding kan eveneens variëren als het recht van een entiteit op de vergoeding afhankelijk is van het al dan niet plaatsvinden van een toekomstige gebeurtenis. Een vergoeding zou bijvoorbeeld variabel zijn als een product met een recht van retour werd verkocht of als een vast bedrag als prestatiebonus werd beloofd bij het bereiken van een specifieke mijlpaal.
52. De variabiliteit met betrekking tot de door een klant beloofde vergoeding kan expliciet worden vermeld in het contract. Naast de voorwaarden van het contract is de beloofde vergoeding variabel als een van de volgende omstandigheden bestaat:
 - a) de klant heeft uit hoofde van de gebruikelijke bedrijfspraktijken, gepubliceerde gedragslijnen of specifieke verklaringen van een entiteit een geldige verwachting dat de entiteit een vergoeding zal aanvaarden die lager is dan de in het contract vermelde prijs. Dat wil zeggen dat wordt verwacht dat de entiteit een prijsconcessie zal aanbieden. Afhankelijk van het rechtsgebied, de sector of de klant kan dit aanbod worden aangeduid als een korting, teruggave, terugbetaling of spaarpunten.
 - b) uit andere feiten en omstandigheden blijkt dat de entiteit bij het sluiten van het contract met de klant de bedoeling heeft een prijsconcessie aan de klant aan te bieden.

53. Een entiteit moet een bedrag van de variabele vergoeding schatten met behulp van een van de volgende methoden, afhankelijk ervan welke methode naar verwachting van de entiteit het best de vergoeding waarop zij recht zal hebben zal voorspellen:
- a) De verwachte waarde-de verwachte waarde is de som van de kansgewogen bedragen in een reeks van mogelijke vergoedingen. Een verwachte waarde kan een passende schatting van het bedrag van de variabele vergoeding zijn als een entiteit een groot aantal contracten met vergelijkbare kenmerken heeft.
 - b) Het meest waarschijnlijke bedrag-het meest waarschijnlijke bedrag is het allerwaarschijnlijkste bedrag in een reeks van mogelijke vergoedingen (dat wil zeggen het allerwaarschijnlijkste resultaat van het contract). Het meest waarschijnlijke bedrag kan een passende schatting van het bedrag van de variabele vergoeding zijn als het contract slechts twee mogelijke resultaten heeft (een entiteit behaalt bijvoorbeeld wel of niet een prestatiebonus).
54. Een entiteit moet tijdens de hele duur van het contract één methode consequent toepassen bij het schatten van het effect van een onzekerheid op een bedrag van de variabele vergoeding waarop de entiteit recht heeft. Daarnaast moet een entiteit rekening houden met alle informatie (historische, actuele en voorspelde) die redelijkerwijs beschikbaar is voor de entiteit en moet de entiteit een redelijk aantal mogelijke vergoedingen identificeren. De informatie die een entiteit gebruikt voor de schatting van het bedrag van de variabele vergoeding zou doorgaans vergelijkbaar zijn met de informatie die het management van de entiteit gebruikt bij het offerte- en voorstelproces en bij de vaststelling van prijzen voor beloofde goederen of diensten.

Terugbetalingsverplichtingen

55. Een entiteit moet een terugbetalingsverplichting opnemen als de entiteit een vergoeding van een klant ontvangt en verwacht die vergoeding geheel of gedeeltelijk aan de klant te zullen terugbetalen. Een terugbetalingsverplichting wordt gewaardeerd op het bedrag van de ontvangen (of te ontvangen) vergoeding waarop de entiteit niet verwacht recht te zullen hebben (d.w.z. bedragen die niet in de transactieprijs zijn inbegrepen). De terugbetalingsverplichting (en overeenkomstige wijziging in de transactieprijs en derhalve de *contractverplichting* moet aan het einde van elke verslagperiode voor wijzigingen in de omstandigheden worden geactualiseerd. Om een terugbetalingsverplichting met betrekking tot een verkoop met een recht van retour administratief te verwerken, moet een entiteit de leidraden in de alinea's B20 tot en met B27 toepassen.

Beperking van schattingen van de variabele vergoeding

56. Een entiteit moet in de transactieprijs een deel van of het volledige bedrag van de in overeenstemming met alinea 53 geraamde variabele vergoeding slechts in zoverre opnemen dat het zeer waarschijnlijk is dat geen significante terugneming van het bedrag van de opgenomen cumulatieve opbrengsten zal plaatsvinden wanneer de onzekerheid in verband met de variabele vergoeding vervolgens wordt opgelost.
57. Bij de beoordeling of het zeer waarschijnlijk is dat geen significante terugneming van het bedrag van de opgenomen cumulatieve opbrengsten zal plaatsvinden wanneer de onzekerheid in verband met de variabele vergoeding vervolgens wordt opgelost, moet een entiteit rekening houden met zowel de waarschijnlijkheid als de omvang van de terugneming van opbrengsten. Onder meer de volgende factoren kunnen de waarschijnlijkheid of de omvang van een terugneming van opbrengsten vergroten:
- a) de vergoeding is zeer gevoelig voor factoren waar de entiteit geen vat op heeft. Deze factoren kunnen marktvolatiliteit, het oordeel of acties van derden, weersomstandigheden en een hoog risico van economische veroudering van het beloofde goed of de beloofde dienst omvatten;
 - b) de onzekerheid over de vergoeding zal naar verwachting niet gedurende een lange periode worden opgelost;
 - c) de ervaring van de entiteit (of andere aanwijzingen) met vergelijkbare soorten contracten is (zijn) beperkt, of die ervaring (of andere aanwijzingen) heeft (hebben) beperkte voorspellende waarde;
 - d) de entiteit heeft de gewoonte zeer uiteenlopende prijsconcessies aan te bieden of de betalingsvoorwaarden van vergelijkbare contracten in vergelijkbare omstandigheden te wijzigen;
 - e) het contract heeft een groot aantal en zeer uiteenlopende mogelijke vergoedingen.
58. Een entiteit moet alinea B63 toepassen om een vergoeding in de vorm van een in ruil voor een licentie op intellectuele eigendom beloofd auteursrecht op basis van gerealiseerde verkopen of op basis van gebruik administratief te verwerken.

Herbeoordeling van de variabele vergoeding

59. Aan het einde van elke verslagperiode moet een entiteit de geraamde transactieprijs (inclusief haar beoordeling of een schatting van de variabele vergoeding wordt beperkt) actualiseren om de aan het einde van de verslagperiode aanwezige omstandigheden en de wijzigingen in omstandigheden tijdens de verslagperiode getrouw weer te geven. De entiteit moet wijzigingen in de transactieprijs administratief verwerken in overeenstemming met de alinea's 87 tot en met 90.

Het bestaan van een significante financieringscomponent in het contract

60. Bij het bepalen van de transactieprijs moet een entiteit de beloofde vergoeding aanpassen voor de effecten van de tijdswaarde van geld als gezien het tijdstip van de betalingen waarmee door de partijen bij het contract (expliciet of impliciet) is ingestemd de klant of de entiteit een significant voordeel verkrijgt van financiering van de overdracht van goederen of diensten aan de klant. In dat geval omvat het contract een significante financieringscomponent. Een significante financieringscomponent kan bestaan ongeacht of de belofte van financiering uitdrukkelijk in het contract wordt vermeld dan wel impliciet voortvloeit uit de door de partijen bij het contract overeengekomen betalingsvoorwaarden.
61. Het doel van het aanpassen van de beloofde vergoeding voor een significante financieringscomponent is dat een entiteit opbrengsten opneemt voor een bedrag waarin de prijs tot uitdrukking komt die een klant voor de beloofde goederen of diensten zou hebben betaald als de klant voor deze goederen contant zou hebben betaald wanneer (of naarmate) deze aan de klant worden overgedragen (d.w.z. de contante verkoopprijs). Een entiteit moet bij het beoordelen of een contract een financieringscomponent bevat en of die financieringscomponent voor het contract significant is met alle relevante feiten en omstandigheden rekening houden, inclusief:
- a) het eventuele verschil tussen het bedrag van de beloofde vergoeding en de contante verkoopprijs van de beloofde goederen of diensten; en
 - b) het gecombineerde effect van:
 - i) de verwachte duur van de periode tussen het ogenblik waarop de entiteit de beloofde goederen of diensten aan de klant overdraagt en het ogenblik waarop de klant voor die goederen of diensten betaalt; en
 - ii) de geldende rentes op de betrokken markt.
62. Niettegenstaande de beoordeling in alinea 61 zou een contract met een klant in de volgende gevallen geen significante financieringscomponent hebben:
- a) de klant heeft vooraf voor de goederen en diensten betaald en het tijdstip van de overdracht van die goederen of diensten wordt door de klant bepaald;
 - b) een substantieel bedrag van de door de klant beloofde vergoeding is variabel en het bedrag of het tijdstip van betaling van die vergoeding varieert op basis van het zich al dan niet voordoen van een toekomstige gebeurtenis waarover de klant of de entiteit niet grotendeels de zeggenschap heeft (bijvoorbeeld als de vergoeding een auteursrecht op basis van gerealiseerde verkopen is);
 - c) het verschil tussen de beloofde vergoeding en de contante verkoopprijs van het goed of de dienst (als beschreven in alinea 61) heeft andere oorzaken dan de verstrekking van financiering aan de klant of aan de entiteit, en het verschil tussen die bedragen is evenredig met de oorzaak van het verschil. Zo kan de entiteit of de klant op grond van de betalingsvoorwaarden er tegen beschermd zijn dat de andere partij sommige of geen van haar verplichtingen op basis van het contract op toereikende wijze nakomt.
63. Als praktische oplossing moet een entiteit de beloofde vergoeding niet voor de effecten van een significante financieringscomponent aanpassen als de entiteit bij aanvang van het contract verwacht dat de periode tussen het ogenblik waarop de entiteit een beloofd goed of een beloofde dienst aan een klant overdraagt en het ogenblik waarop de klant voor dat goed of die dienst betaalt één jaar of minder is.
64. Om bij de aanpassing van de beloofde vergoeding voor een significante financieringscomponent aan de doelstelling in alinea 61 te voldoen, moet een entiteit het disconteringspercentage gebruiken dat bij aanvang van het contract in een afzonderlijke financieringstransactie tussen de entiteit en haar klant tot uitdrukking zou komen. In dat percentage zouden de kredietkenmerken van de partij die in het kader van het contract financiering ontvangt tot uitdrukking komen alsook alle door de klant of de entiteit verstrekte zekerheid of onderpand, inclusief de in het kader van het contract overgedragen activa. Een entiteit is mogelijk in staat dat percentage te bepalen door het percentage te identificeren dat het nominale bedrag van de beloofde vergoeding disconteert tot de prijs die de klant contant voor de goederen of diensten zou betalen wanneer (of naarmate) deze aan de klant worden overgedragen. Na aanvang van het contract mag een entiteit het disconteringspercentage niet actualiseren voor wijzigingen in rentevoeten of andere omstandigheden (zoals een wijziging in de beoordeling van het kredietrisico van de klant).

65. Een entiteit moet de effecten van financiering (renteopbrengsten of rentelasten) afzonderlijk van de opbrengsten van contracten met klanten in het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten presenteren. Renteopbrengsten of rentelasten worden slechts in zoverre opgenomen dat bij administratieve verwerking van een contract met een klant *een contractactief* (of een contractvordering) of een contractverplichting wordt opgenomen.

Niet-geldelijke vergoeding

66. Om voor contracten waarin een klant een vergoeding in een andere vorm dan geldmiddelen belooft de transactieprijs te bepalen, moet een entiteit de niet-geldelijke vergoeding (of de belofte van een niet-geldelijke vergoeding) tegen reële waarde waarderen.
67. Als een entiteit redelijkerwijs de reële waarde van de niet-geldelijke vergoeding niet kan schatten, moet de entiteit de vergoeding indirect waarderen op basis van de opzichzelfstaande verkoopprijs van de goederen of diensten die in ruil voor de vergoeding aan de klant (of de klantencategorie) zijn beloofd.
68. De reële waarde van de niet-geldelijke vergoeding kan variëren vanwege de vorm van de vergoeding (bijvoorbeeld een wijziging in de prijs van een aandeel dat een entiteit het recht heeft van een klant te ontvangen). Als de reële waarde van de door een klant beloofde niet-geldelijke vergoeding om andere redenen dan alleen de vorm van de vergoeding varieert (de reële waarde zou bijvoorbeeld kunnen variëren vanwege de prestaties van de entiteit) moet een entiteit de vereisten in de alinea's 56 tot en met 58 toepassen.
69. Als een klant goederen of diensten (bijvoorbeeld grondstoffen, uitrusting of arbeid) bijdraagt om de vervulling van het contract door een entiteit te vergemakkelijken, beoordeelt de entiteit of zij zeggenschap over die bijgedragen goederen of diensten verkrijgt. Zo ja, dan moet de entiteit de bijgedragen goederen of diensten als een van de klant ontvangen niet-geldelijke vergoeding administratief verwerken.

De aan een klant te betalen vergoeding

70. De aan een klant te betalen vergoeding omvat de geldbedragen die een entiteit aan de klant (of aan andere partijen die de goederen of diensten van de entiteit van de klant kopen) betaalt of verwacht te betalen. De aan een klant te betalen vergoeding omvat ook spaarpunten of andere elementen (bijvoorbeeld een coupon of een voucher) die met aan de entiteit (of aan andere partijen die de goederen of diensten van de entiteit van de klant kopen) verschuldigde bedragen kunnen worden verrekend. Een entiteit moet de aan een klant te betalen vergoeding als een vermindering van de transactieprijs en derhalve van de opbrengsten administratief verwerken tenzij de betaling aan de klant plaatsvindt in ruil voor een onderscheiden goed of dienst (als beschreven in de alinea's 26 tot en met 30) dat of die de klant aan de entiteit overdraagt. Als de aan een klant te betalen vergoeding een variabel bedrag omvat, moet een entiteit in overeenstemming met de alinea's 50 tot en met 58 de transactieprijs schatten en beoordelen of de schatting van de variabele vergoeding beperkt wordt.
71. Als de aan een klant te betalen vergoeding een betaling is voor een onderscheiden goed of dienst van de klant, moet een entiteit de aankoop van het goed of de dienst op dezelfde wijze administratief verwerken als de andere aankopen bij leveranciers. Als de aan de klant te betalen vergoeding de reële waarde van het onderscheiden goed of de onderscheiden dienst dat of die de entiteit van de klant ontvangt overschrijdt, moet de entiteit een dergelijke overschrijding administratief verwerken als een vermindering van de transactieprijs. Als de entiteit de reële waarde van het van de klant ontvangen goed of de van de klant ontvangen dienst niet redelijkerwijs kan schatten, moet zij de volledige aan de klant te betalen vergoeding administratief verwerken als een vermindering van de transactieprijs.
72. Derhalve moet een entiteit, als de aan een klant te betalen vergoeding administratief wordt verwerkt als een vermindering van de transactieprijs, de vermindering van de opbrengsten opnemen wanneer (of naarmate) de laatste van een van de volgende gebeurtenissen plaatsvindt:
- a) de entiteit neemt de opbrengsten met betrekking tot de overdracht van de betrokken goederen of diensten aan de klant op; en
 - b) de entiteit betaalt of belooft de vergoeding te zullen betalen (ook al is de betaling van een toekomstige gebeurtenis afhankelijk). Die belofte zou impliciet uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken van een entiteit kunnen voortvloeien.

Toewijzing van de transactieprijs aan prestatieverplichtingen

73. **Het toewijzen van de transactieprijs heeft tot doel dat een entiteit de transactieprijs aan elke prestatieverplichting (of onderscheiden goed of dienst) toewijst voor een bedrag dat met de vergoeding overeenstemt waarop de entiteit verwacht recht te zullen hebben in ruil voor het overdragen van de beloofde goederen of diensten aan de klant.**

74. Om aan de toewijzingsdoelstelling te voldoen, moet een entiteit de transactieprijs aan elke in het contract geïdentificeerde prestatieverplichting op basis van een relatieve opzichzelfstaande verkoopprijs toewijzen in overeenstemming met de alinea's 76 tot en met 80, behoudens het bepaalde in de alinea's 81 tot en met 83 (voor het toewijzen van kortingen) en de alinea's 84 tot en met 86 (voor het toewijzen van een vergoeding die variabele bedragen omvat).
75. De alinea's 76 tot en met 86 zijn niet van toepassing als het contract slechts één prestatieverplichting omvat. De alinea's 84 tot en met 86 kunnen echter van toepassing zijn als een entiteit belooft een reeks van onderscheiden goederen of diensten die in overeenstemming met alinea 22(b) als één enkele prestatieverplichting zijn geïdentificeerd over te dragen en de beloofde vergoeding variabele bedragen omvat.

Toewijzing op basis van opzichzelfstaande verkoopprijzen

76. Om de transactieprijs op basis van een relatieve opzichzelfstaande verkoopprijs aan elke prestatieverplichting toe te wijzen, moet een entiteit de opzichzelfstaande verkoopprijs van het onderscheiden goed of de onderscheiden dienst die aan elke prestatieverplichting in het contract ten grondslag ligt bij aanvang van het contract bepalen en de transactieprijs naar rato van die opzichzelfstaande verkoopprijzen toewijzen.
77. De opzichzelfstaande verkoopprijs is prijs waarvoor een entiteit een beloofd goed of een beloofde dienst afzonderlijk zou verkopen aan een klant. De beste indicatie voor een opzichzelfstaande verkoopprijs geeft de waarneembare prijs van een goed of een dienst wanneer de entiteit dat goed of die dienst in vergelijkbare omstandigheden en aan vergelijkbare klanten afzonderlijk verkoopt. Een contractueel vermelde prijs of een catalogusprijs voor een goed of een dienst kan (maar mag niet worden geacht) de opzichzelfstaande verkoopprijs van dat goed of die dienst (te) zijn
78. Als een opzichzelfstaande verkoopprijs niet direct waarneembaar is, schat een entiteit de opzichzelfstaande verkoopprijs op een bedrag dat erin zou resulteren dat de transactieprijs die aan de toewijzingsdoelstelling in alinea 73 voldoet, wordt toegewezen. Wanneer een entiteit een opzichzelfstaande verkoopprijs schat, moet zij alle informatie (inclusief marktvoorwaarden, entiteitspecifieke factoren en informatie over de klant of de klantencategorie) in aanmerking nemen die redelijkerwijs voor de entiteit beschikbaar is. Zodoende moet een entiteit het gebruik van waarneembare inputs maximaliseren en schattingsmethoden in vergelijkbare omstandigheden consequent toepassen.
79. Onder meer de volgende methoden zijn geschikt voor het schatten van de opzichzelfstaande verkoopprijs van een goed of een dienst:
- a) De aangepaste marktbeoordelingsaanpak—een entiteit zou de markt kunnen beoordelen waarop zij goederen of diensten verkoopt en de prijs kunnen schatten die een klant op die markt bereid zou zijn voor die goederen of diensten te betalen. Die aanpak zou ook kunnen omvatten dat de prijzen van concurrenten van de entiteit voor vergelijkbare goederen of diensten als basis genomen wordt en dat die prijzen voor zover noodzakelijk om de kosten en marges van de entiteit tot uitdrukking te brengen worden aangepast.
 - b) De aanpak op basis van verwachte kosten vermeerderd met een marge—een entiteit zou haar verwachte kosten om een prestatieverplichting te vervullen kunnen ramen en er dan een passende marge voor dat goed of die dienst aan kunnen toevoegen.
 - c) De residuele aanpak—een entiteit kan de opzichzelfstaande verkoopprijs schatten op basis van de totale transactieprijs verminderd met de som van de waarneembare opzichzelfstaande verkoopprijzen van andere in het contract beloofde goederen of diensten. Een entiteit mag echter de opzichzelfstaande verkoopprijs van een goed of een dienst slechts volgens een residuele aanpak in overeenstemming met alinea 78 schatten als aan een van de volgende criteria wordt voldaan:
 - i) de entiteit verkoopt hetzelfde goed of dezelfde dienst (op of rond hetzelfde tijdstip) aan verschillende klanten voor zeer uiteenlopende bedragen (d.w.z. de verkoopprijs is zeer variabel omdat een representatieve opzichzelfstaande verkoopprijs niet uit vroegere transacties of ander waarneembare indicaties is af te leiden); of
 - ii) de entiteit heeft voor dat goed of die dienst nog geen prijs bepaald en het goed of de dienst is vroeger niet los verkocht (d.w.z. de verkoopprijs is onzeker).

80. Er kan voor het schatten van de opzichzelfstaande verkoopprijs van in het contract beloofde goederen of diensten een combinatie van methoden moeten worden gebruikt als de opzichzelfstaande verkoopprijs van twee of meer van die goederen of diensten zeer variabel of onzeker zou zijn. Een entiteit zou bijvoorbeeld de totale opzichzelfstaande verkoopprijs van de beloofde goederen of diensten met een zeer variabele of onzekere opzichzelfstaande verkoopprijs met behulp van de residuele aanpak kunnen schatten en vervolgens, met betrekking tot die aan de hand van de residuele aanpak bepaalde geschatte totale opzichzelfstaande verkoopprijs, de opzichzelfstaande verkoopprijs van de afzonderlijke goederen of diensten volgens een andere methode kunnen schatten. Wanneer een entiteit voor het schatten van de opzichzelfstaande verkoopprijs van elk in het contract beloofd goed of elke in het contract beloofde dienst een combinatie van methoden gebruikt, moet de entiteit beoordelen of het toewijzen van de transactieprijs aan die geschatte opzichzelfstaande verkoopprijzen in overeenstemming zou zijn met de toewijzingsdoelstelling in alinea 73 en de vereisten voor het schatten van opzichzelfstaande verkoopprijzen in alinea 78.

Toewijzing van een korting

81. Een klant ontvangt een korting voor het kopen van een bundel van goederen of diensten als de som van de opzichzelfstaande verkoopprijs van die in het contract beloofde goederen of diensten de in een contract beloofde vergoeding overschrijft. Behalve wanneer een entiteit in overeenstemming met alinea 82 waarneembare aanwijzingen heeft dat de volledige korting slechts op één of meer, maar niet alle prestatieverplichtingen in een contract betrekking heeft, moet de entiteit een korting proportioneel aan alle prestatieverplichtingen in het contract toewijzen. De proportionele toewijzing van de korting is er in dat geval een gevolg van dat de entiteit de transactieprijs aan elke prestatieverplichting toewijst op basis van de relatieve opzichzelfstaande verkoopprijs van de onderliggende onderscheiden goederen of diensten.
82. Een entiteit moet een korting volledig aan één of meer, maar niet alle, prestatieverplichtingen in het contract toewijzen als aan alle volgende criteria wordt voldaan:
- a) de entiteit verkoopt elk onderscheiden goed of elke onderscheiden dienst (of elke bundel van onderscheiden goederen of diensten) in het contract regelmatig los;
 - b) de entiteit verkoopt eveneens regelmatig met een korting een bundel (of bundels) van sommige van die onderscheiden goederen of diensten los voor de opzichzelfstaande verkoopprijs van de goederen of diensten in elke bundel; en
 - c) de aan elke in alinea 82(b) beschreven bundel van goederen of diensten toegewezen korting is grotendeels hetzelfde als de korting in het contract en een analyse van de goederen of diensten in elke bundel geeft een waarneembare indicatie van de prestatieverplichting (of prestatieverplichtingen) waartoe de volledige korting in het contract behoort.
83. Als een korting volledig aan één of meer prestatieverplichtingen in het contract wordt toegewezen in overeenstemming met alinea 82, moet een entiteit de korting toewijzen alvorens gebruik te maken van de residuele aanpak om de opzichzelfstaande verkoopprijs van een goed of een dienst te schatten in overeenstemming met alinea 79(c).

Toewijzing van de variabele vergoeding

84. Een in een contract beloofde variabele vergoeding kan toe te schrijven zijn aan het hele contract of aan een specifiek deel van het contract, zoals:
- a) een of meer, maar niet alle, prestatieverplichtingen in het contract (een bonus bijvoorbeeld kan ervan afhankelijk zijn dat een entiteit een beloofd goed of een beloofde dienst binnen een bepaalde termijn overdraagt); of
 - b) een of meer, maar niet alle, onderscheiden goederen of diensten beloofd in een reeks van onderscheiden goederen of diensten die deel uitmaakt van één enkele prestatieverplichting in overeenstemming met alinea 22(b) (de voor het tweede jaar van een tweejarig contract voor schoonmaakdiensten beloofde vergoeding zal bijvoorbeeld stijgen op basis van bewegingen in een bepaalde inflatie-index).
85. Een entiteit moet een variabele vergoeding (en verdere wijzigingen van dat bedrag) volledig aan een prestatieverplichting of aan een onderscheiden goed of dienst dat of die in overeenstemming met alinea 22(b) van één enkele prestatieverplichting deel uitmaakt, toewijzen als beide volgende criteria zijn vervuld:
- a) de voorwaarden van een variabele betaling hebben specifiek betrekking op de inspanningen van de entiteit om de prestatieverplichting te vervullen of het onderscheiden goed of de onderscheiden dienst over te dragen (of op een specifiek resultaat van het vervullen van de prestatieverplichting of het overdragen van het onderscheiden goed of de onderscheiden dienst); en

- b) volledige toewijzing van de variabele vergoeding aan de prestatieverplichting of het onderscheiden goed of de onderscheiden dienst is in overeenstemming met de toewijzingsdoelstelling in alinea 73 bij het in aanmerking nemen van alle prestatieverplichtingen en betalingsvoorwaarden in het contract.
86. De toewijzingsvereisten in de alinea's 73 tot en met 83 moeten worden toegepast voor het toewijzen van het resterende bedrag van de transactieprijs dat niet aan de criteria in alinea 85 voldoet.

Wijzigingen in de transactieprijs

87. Na aanvang van het contract kan de transactieprijs om verschillende redenen wijzigen, inclusief de oplossing van onzekere gebeurtenissen of andere wijzigingen in de omstandigheden waardoor de vergoeding waarop een entiteit verwacht in ruil voor de beloofde goederen of diensten recht te hebben wordt gewijzigd.
88. Een entiteit moet alle verdere wijzigingen in de transactieprijs op dezelfde basis als bij aanvang van het contract aan de prestatieverplichtingen in het contract toewijzen. Derhalve mag een entiteit de transactieprijs niet hertoewijzen om wijzigingen in de opzichzelfstaande verkoopprijzen na aanvang van het contract tot uitdrukking te brengen. Aan een vervulde prestatieverplichting toegewezen bedragen moeten in de periode waarin de transactieprijs wijzigt als opbrengsten, of als een vermindering van opbrengsten worden opgenomen.
89. Een entiteit moet een wijziging in de transactieprijs slechts volledig aan één of meer, maar niet alle, prestatieverplichtingen of onderscheiden beloofde goederen of diensten in een reeks die in overeenstemming met alinea 22(b) van één enkele prestatieverplichting deel uitmaakt, toewijzen als de criteria in alinea 85 met betrekking tot toewijzing van een variabele vergoeding zijn vervuld.
90. Een entiteit moet een wijziging in de transactieprijs uit hoofde van een contractherziening administratief verwerken in overeenstemming met de alinea's 18 tot en met 21. Voor een wijziging in de transactieprijs na een contractherziening moet een entiteit echter de alinea's 87 tot en met 89 toepassen om de wijziging in de transactieprijs op om het even welke van de volgende toepasselijke wijzen toe te wijzen:
- a) Een entiteit moet de wijziging in de transactieprijs vóór de herziening aan de in het contract geïdentificeerde prestatieverplichtingen toewijzen als en voor zover de wijziging in de transactieprijs toe te schrijven is aan een bedrag van de variabele vergoeding dat beloofd is vóór de herziening en de herziening administratief wordt verwerkt in overeenstemming met alinea 21(a).
- b) In alle andere gevallen waarin de wijziging niet in overeenstemming met alinea 20 als een afzonderlijk contract administratief is verwerkt moet een entiteit de wijziging in de transactieprijs aan de prestatieverplichtingen (d.w.z. de prestatieverplichtingen die onmiddellijk na de herziening niet- of gedeeltelijk niet- vervuld waren) in het herziene contract toewijzen.

CONTRACTKOSTEN

Marginale kosten van verkrijging van een contract

91. **Een entiteit moet de marginale kosten van verkrijging van een contract met een klant als een actief opnemen als de entiteit verwacht die kosten te zullen terugverdienen.**
92. De marginale kosten van verkrijging van een contract zijn de kosten die een entiteit maakt om een contract met een klant te verkrijgen die zij niet zou hebben gemaakt als het contract niet was verkregen (bijvoorbeeld een provisie bij verkoop).
93. Kosten om een contract te verkrijgen die zouden zijn gemaakt ongeacht of het contract werd verkregen, moeten worden opgenomen als een last wanneer zij worden gemaakt, tenzij die kosten expliciet voor rekening van de klant zijn ongeacht of het contract wordt verkregen.
94. Als praktische oplossing mag een entiteit de marginale kosten van verkrijging van een contract wanneer zij zijn gemaakt als een last opnemen als de afschrijvingsperiode voor het actief die de entiteit anders zou hebben opgenomen één jaar of minder bedraagt.

Kosten om een contract te vervullen

95. **Als de bij het vervullen van een contract met een klant gemaakte kosten niet binnen het toepassingsgebied van een andere standaard (bijvoorbeeld, IAS 2 *Voorraden*, IAS 16 *Materiële vaste activa* of IAS 38 *Immateriële vaste activa*) vallen, neemt een entiteit een actief uit hoofde van de voor de vervulling van een contract gemaakte kosten alleen op als die kosten aan alle volgende criteria voldoen:**
- a) **de kosten hebben direct betrekking op een contract of op een verwacht contract dat de entiteit duidelijk kan identificeren (bijvoorbeeld kosten met betrekking tot onder de verlenging van een bestaand contract te leveren diensten of kosten van het ontwerpen van een actief dat moet worden overgedragen op grond van een specifiek contract dat nog niet is goedgekeurd);**
 - b) **de kosten genereren of versterken middelen van de entiteit die in de toekomst zullen worden gebruikt bij het vervullen (of blijven vervullen) van prestatieverplichtingen; en**
 - c) **de kosten zullen naar verwachting worden terugverdiend.**
96. Binnen het toepassingsgebied van een andere standaard vallende kosten die worden gemaakt bij het vervullen van een contract moet een entiteit administratief verwerken in overeenstemming met die andere standaarden.
97. Kosten die direct betrekking hebben op een contract (of een bepaald verwacht contract) omvatten:
- a) directe arbeid (bijvoorbeeld salarissen en lonen van werknemers die de beloofde diensten direct aan de klant leveren);
 - b) directe grondstoffen (bijvoorbeeld hulpstoffen ten behoeve van het leveren van de beloofde diensten aan een klant);
 - c) toewijzingen van kosten die direct op het contract of contractactiviteiten betrekking hebben (bijvoorbeeld kosten van contractbeheer en -toezicht, verzekering en afschrijving van werktuigen en uitrusting ten behoeve van het vervullen van het contract);
 - d) kosten die volgens het contract uitdrukkelijk voor rekening zijn van de klant; en
 - e) andere kosten die enkel worden gemaakt omdat een entiteit het contract is aangegaan (bijvoorbeeld betalingen aan onderaannemers).
98. Een entiteit moet de volgende kosten als lasten opnemen wanneer zij worden gemaakt:
- a) algemene en administratieve kosten (tenzij die kosten krachtens het contract uitdrukkelijk voor rekening zijn van de klant, in welk geval een entiteit die kosten in overeenstemming met alinea 97 moet beoordelen);
 - b) in de prijs van het contract niet tot uitdrukking komende kosten van verspilde grondstoffen, arbeid of andere middelen om het contract te vervullen;
 - c) kosten die betrekking hebben op vervulde prestatieverplichtingen (of gedeeltelijk vervulde prestatieverplichtingen) in het contract (d.w.z. kosten die betrekking hebben op vroegere prestaties); en
 - d) kosten met betrekking waartoe een entiteit niet kan onderscheiden of de kosten op niet-vervulde prestatieverplichtingen op of vervulde prestatieverplichtingen (of gedeeltelijk vervulde prestatieverplichtingen) betrekking hebben.

Afschrijving en bijzondere waardevermindering

99. Een in overeenstemming met alinea 91 of 95 opgenomen actief wordt afgeschreven op een systematische basis, die in overeenstemming is met de overdracht aan de klant van de goederen of diensten waarop het actief betrekking heeft. Het actief kan betrekking hebben op goederen of diensten die op grond van een bepaald verwacht contract moeten worden overgedragen (als beschreven in alinea 95(a)).
100. Een entiteit moet de afschrijving actualiseren om een significante wijziging in het door de entiteit verwachte tijdstip van de overdracht aan de klant van de goederen of diensten waarop het actief betrekking heeft tot uitdrukking te brengen. Een dergelijke wijziging moet in overeenstemming met IAS 8 administratief worden verwerkt als een schattingswijziging.

101. Een entiteit moet een bijzonder waardevermindingsverlies in winst of verlies opnemen voor zover de in overeenstemming met alinea 91 of 95 opgenomen boekwaarde van een actief groter is dan:
 - a) de resterende vergoeding die de entiteit in ruil voor de goederen of diensten waarop het actief betrekking heeft verwacht te ontvangen; verminderd met
 - b) de kosten die direct betrekking hebben op het leveren van die goederen en diensten en die niet als lasten zijn opgenomen (zie alinea 97).
102. Voor de toepassing van alinea 101 moet een entiteit, om de vergoeding te bepalen die een entiteit verwacht te zullen ontvangen, de principes toepassen voor het bepalen van de transactieprijs (met uitzondering van de vereisten in de alinea's 56 tot en met 58 met betrekking tot de beperking van ramingen van een variabele vergoeding) en dat bedrag aanpassen om de effecten van het kredietrisico van de klant tot uitdrukking te brengen.
103. Voordat een entiteit een bijzonder waardevermindingsverlies voor een in overeenstemming met alinea 91 of 95 opgenomen actief opneemt, moet de entiteit elk bijzonder waardevermindingsverlies voor in overeenstemming met een andere standaard (bijvoorbeeld, IAS 2, IAS 16 en IAS 38) opgenomen activa in verband met het contract opnemen. Na toepassing van de bijzondere waardeverminderingstoets in alinea 101 moet een entiteit de daaruit voortvloeiende boekwaarde van het actief opgenomen in overeenstemming met alinea 91 of 95 opnemen in de boekwaarde van de kasstroomgenererende eenheid waartoe het behoort ten behoeve van de toepassing van IAS 36 *Bijzondere waardevermindering van activa* op die kasstroomgenererende eenheid.
104. Een entiteit moet een terugneming van sommige of alle voorheen in overeenstemming met alinea 101 opgenomen bijzondere waardevermindingsverliezen in winst of verlies opnemen wanneer de bijzondere waardeverminderingomstandigheden niet langer bestaan of zijn verbeterd. De verhoogde boekwaarde van het actief mag niet hoger liggen dan het bedrag dat zou zijn bepaald (na afschrijvingen) als voorheen geen bijzonder waardevermindingsverlies was opgenomen.

PRESENTATIE

105. **Wanneer elke partij bij een contract heeft gepresteerd, moet een entiteit, afhankelijk van de relatie tussen de prestaties van de entiteit en de betaling van de klant, het contract in het overzicht van de financiële positie als een contractactief of een contractverplichting presenteren. Een entiteit moet alle onvoorwaardelijke rechten op een vergoeding afzonderlijk als een vordering presenteren.**
106. Als een klant de vergoeding betaalt, of een entiteit een recht op een vergoeding die onvoorwaardelijk is (d.w.z. een vordering) heeft, moet de entiteit alvorens een goed of een dienst aan de klant over te dragen het contract als een contractverplichting presenteren wanneer de betaling wordt gedaan of, wanneer dit vroeger valt, wanneer de betaling verschuldigd is. Een contractverplichting is de verplichting van een entiteit om goederen of diensten aan een klant over te dragen waarvoor de entiteit een vergoeding heeft ontvangen van (of een vergoeding verschuldigd is door) de klant.
107. Als een entiteit presteert door goederen of diensten aan een klant over te dragen voordat de klant de vergoeding betaalt of voordat betaling verschuldigd is, moet de entiteit het contract als een contractactief presenteren, exclusief alle als een vordering gepresenteerde bedragen. Een contractactief is het recht van een entiteit op een vergoeding in ruil voor goederen of diensten die de entiteit aan een klant heeft overgedragen. Een entiteit moet een contractactief op bijzondere waardevermindering beoordelen in overeenstemming met IFRS 9. Een bijzondere waardevermindering van een contractactief moet op dezelfde basis worden gewaardeerd, gepresenteerd en gepubliceerd als een financieel actief dat binnen het toepassingsgebied van IFRS 9 valt (zie ook alinea 113(b)).
108. Een vordering is het recht van een entiteit op vergoeding dat onvoorwaardelijk is. Een recht op vergoeding is onvoorwaardelijk als slechts het verstrijken van tijd vereist is voordat die vergoeding verschuldigd is. Een entiteit zou bijvoorbeeld een vordering opnemen als zij een actueel recht op betaling heeft ook al zou dat bedrag in de toekomst aan terugbetaling onderworpen kunnen zijn. Een entiteit moet een vordering administratief verwerken in overeenstemming met IFRS 9. Bij eerste opname van een vordering uit hoofde van een contract met een klant moet elk verschil tussen de waardering van de vordering in overeenstemming met IFRS 9 en het opgenomen overeenkomstige opbrengstenbedrag als een last (bijvoorbeeld als een bijzonder waardevermindingsverlies) worden gepresenteerd.
109. Deze standaard gebruikt „contractactief” en „contractverplichting” maar verbiedt niet dat een entiteit voor die elementen in het overzicht van de financiële positie alternatieve omschrijvingen gebruikt. Als een entiteit een alternatieve omschrijving voor een contractactief gebruikt, moet de entiteit voor een gebruiker van de jaarrekening voldoende informatie verstrekken om vorderingen en contractactiva van elkaar te onderscheiden.

INFORMATIEVERSCHAFFING

- 110. Het doel van de informatieverschaffingsvereisten is dat een entiteit voldoende informatie publiceert om gebruikers van jaarrekeningen in staat te stellen inzicht te verkrijgen in de aard, het bedrag, het tijdstip en de onzekerheid van opbrengsten en kasstromen uit hoofde van contracten met klanten. Om dat doel te bereiken, moet een entiteit kwalitatieve en kwantitatieve informatie publiceren over:**
- haar contracten met klanten (zie de alinea's 113 tot en met 122);
 - de significante oordelen en gewijzigde oordelen die zijn gevormd bij de toepassing van deze standaard op die contracten (zie de alinea's 123 tot en met 126); en
 - alle activa opgenomen uit hoofde van de kosten om een contract met een klant te verkrijgen of te vervullen in overeenstemming met alinea 91 of 95 (zie de alinea's 127 tot en met 128).
111. Een entiteit moet beoordelen hoe ver in detail moet worden gegaan om aan de informatiedoelstelling te voldoen en hoeveel nadruk op elk van de verschillende vereisten van deze IFRS moet worden gelegd. Een entiteit moet de informatie zodanig samenvoegen of opsplitsen dat nuttige informatie niet wordt versluierd doordat deze is opgenomen te midden van een grote hoeveelheid onbeduidende details, dan wel doordat posten zijn samengevoegd die grotendeels verschillende kenmerken hebben.
112. Een entiteit moet geen informatie in overeenstemming met deze standaard publiceren als zij de informatie in overeenstemming met een andere standaard heeft verstrekt.

Contracten met klanten

113. Een entiteit moet alle volgende bedragen voor de verslagperiode publiceren tenzij die bedragen in overeenstemming met andere standaarden afzonderlijk in het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten worden gepresenteerd:
- opgenomen opbrengsten uit hoofde van contracten met klanten, die de entiteit afzonderlijk van haar andere bronnen van opbrengsten moet publiceren; en
 - alle (in overeenstemming met IFRS 9) opgenomen bijzondere waardevermindervingsverliezen op alle vorderingen of contractactiva uit hoofde van de contracten van een entiteit met klanten, die de entiteit afzonderlijk van bijzondere waardevermindervingsverliezen uit hoofde van andere contracten moet publiceren.

Opsplitsing van opbrengsten

114. Een entiteit moet opgenomen opbrengsten van contracten met klanten in categorieën opsplitsen die weergeven op welke wijze de aard, het bedrag, het tijdstip en de onzekerheid van opbrengsten en kasstromen door economische factoren worden beïnvloed. Een entiteit moet de leidraden in de alinea's B87 tot en met B89 toepassen bij het selecteren van de voor het opsplitsen van opbrengsten te gebruiken categorieën.
115. Bovendien moet een entiteit voldoende informatie publiceren om gebruikers van jaarrekeningen in staat te stellen inzicht te verkrijgen in de relatie tussen de publicatie van opgesplitste opbrengsten (in overeenstemming met alinea 114) en informatie over opbrengsten die wordt gepubliceerd voor elk rapporteerbaar segment, als de entiteit IFRS 8 *Operationele segmenten* toepast.

Contractsaldi

116. Een entiteit moet de volgende informatie verschaffen:
- de openings- en eindsaldi van vorderingen, contractactiva en contractverplichtingen uit hoofde van contracten met klanten, indien niet op een andere wijze afzonderlijk gepresenteerd of gepubliceerd;
 - in de verslagperiode opgenomen opbrengsten die aan het begin van de periode in het saldo van de contractverplichting waren opgenomen; en
 - in de verslagperiode opgenomen opbrengsten van in vroegere perioden vervulde (of gedeeltelijk vervulde) prestatieverplichtingen (bijvoorbeeld wijzigingen in transactieprijs).
117. Een entiteit licht toe op welke wijze het tijdstip van de vervulling van haar prestatieverplichtingen (zie alinea 119(a)) verband houdt met het normale tijdstip van de betaling (zie alinea 119(b)) en welk effect die factoren op de saldi van contractactiva en contractverplichtingen hebben. Bij de verstrekte toelichting mag kwalitatieve informatie worden gebruikt.

118. Een entiteit moet toelichting verstrekken bij significante wijzigingen in het saldo van contractactiva en contractverplichtingen tijdens de verslagperiode. De toelichting moet kwalitatieve en kwantitatieve informatie omvatten. Voorbeelden van wijzigingen in het saldo van contractactiva en contractverplichtingen van de entiteit zijn onder meer:
- wijzigingen uit hoofde van bedrijfscombinaties;
 - cumulatieve inhaalaanpassingen van opbrengsten die van invloed zijn op het overeenkomstige contractactief of de overeenkomstige contractverplichting, inclusief aanpassingen uit hoofde van een wijziging in de meting van voortgang, een wijziging in de schatting van de transactieprijs (inclusief alle wijzigingen in de beoordeling of een schatting van de variabele vergoeding beperkt wordt) of een contractherziening;
 - bijzondere waardevermindering van een contractactief;
 - een wijziging in de termijn waarbinnen een recht op vergoeding onvoorwaardelijk wordt (d.w.z. waarbinnen een contractactief naar een vordering wordt geherclassificeerd); en
 - een wijziging in de termijn waarbinnen een prestatieverplichting moet worden vervuld (d.w.z. waarbinnen opbrengsten uit hoofde van een contractverplichting moeten worden opgenomen).

Prestatieverplichtingen

119. Een entiteit publiceert informatie over haar prestatieverplichtingen in contracten met klanten, inclusief een beschrijving van:
- het tijdstip waarop de entiteit gewoonlijk haar prestatieverplichtingen vervult (bijvoorbeeld bij verzending, bij levering, naarmate diensten worden geleverd of bij voltooiing van de dienst), inclusief het tijdstip waarop prestatieverplichtingen worden vervuld bij een factuureer-en-bewaarovereenkomst;
 - de significante betalingsvoorwaarden (bijvoorbeeld wanneer een betaling gewoonlijk moet plaatsvinden, of het contract een significante financieringscomponent heeft, of de vergoeding variabel is en of de schatting van de variabele vergoeding gewoonlijk beperkt wordt in overeenstemming met de alinea's 56 tot en met 58);
 - de aard van de goederen of diensten die de entiteit beloofd heeft over te dragen en welke prestatieverplichtingen bestaan om ervoor te zorgen dat een andere partij goederen of diensten overdraagt (d.w.z. als de entiteit als agent optreedt);
 - verplichtingen tot retour, terugbetaling en andere vergelijkbare verplichtingen; en
 - soorten garanties en desbetreffende verplichtingen.

Aan de resterende prestatieverplichtingen toegewezen transactieprijs

120. Een entiteit moet de volgende informatie publiceren over haar resterende prestatieverplichtingen:
- het totale bedrag van de transactieprijs dat is toegewezen aan de prestatieverplichtingen die niet vervuld zijn (of gedeeltelijk niet vervuld zijn) aan het einde van de verslagperiode; en
 - een toelichting van het tijdstip waarop de entiteit verwacht het in overeenstemming met alinea 120(a) gepubliceerde bedrag te zullen opnemen, die de entiteit op een van de volgende wijzen moet publiceren:
 - op kwantitatieve basis met behulp van de tijdsintervallen die het meest geschikt zouden zijn voor de duur van de resterende prestatieverplichtingen; of
 - met behulp van kwalitatieve informatie.
121. Als praktische oplossing moet een entiteit de informatie waarvan sprake in alinea 120 voor een prestatieverplichting niet publiceren als aan een van de volgende voorwaarden wordt voldaan:
- de prestatieverplichting maakt deel uit van een contract dat een oorspronkelijke verwachte duur van één jaar of minder heeft; of
 - de entiteit neemt opbrengsten uit hoofde van de vervulling van de prestatieverplichting in overeenstemming met alinea B16 op.

122. Een entiteit moet op kwalitatieve wijze toelichten of zij de praktische oplossing in alinea 121 toepast en of enige vergoeding uit hoofde van contracten met klanten niet in de transactieprijs is opgenomen en derhalve niet in de in overeenstemming met alinea 120 gepubliceerde informatie is opgenomen. Een schatting van de transactieprijs zou bijvoorbeeld geen geschatte variabele vergoedingen omvatten die beperkt worden (zie de alinea's 56 tot en met 58).

Significante oordelen bij de toepassing van deze standaard

123. Een entiteit moet de oordelen, en gewijzigde oordelen, die zijn gevormd bij de toepassing van deze standaard en die een significante invloed hebben op de bepaling van het bedrag en het tijdstip van de opbrengsten van contracten met klanten publiceren. Met name moet een entiteit toelichting verstrekken bij de oordelen, en gewijzigde oordelen, die zijn gebruikt bij het bepalen van het volgende:
- a) het tijdstip van vervulling van prestatieverplichtingen (zie de alinea's 124 tot en met 125); en
 - b) de transactieprijs en de bedragen die aan de prestatieverplichtingen zijn toegewezen (zie alinea 126)

Bepaling van het tijdstip van vervulling van prestatieverplichtingen

124. Voor wat betreft prestatieverplichtingen die een entiteit over een periode vervult moet een entiteit de volgende informatie verschaffen:
- a) de gebruikte methoden om opbrengsten op te nemen (bijvoorbeeld een beschrijving van de gebruikte output-methoden en inputmethoden en de wijze waarop die methoden worden toegepast); en
 - b) een toelichting waarom met de gebruikte methoden de overdracht van goederen of diensten getrouw wordt weergegeven.
125. Voor wat betreft op een tijdstip vervulde prestatieverplichtingen moet een entiteit informatie verschaffen over de significante oordelen die zijn gevormd bij het beoordelen wanneer een klant zeggenschap over beloofde goederen of diensten verkrijgt.

Bepaling van de transactieprijs en de bedragen die aan de prestatieverplichtingen zijn toegewezen

126. Een entiteit moet informatie verschaffen over de methoden, inputs en veronderstellingen die zijn gebruikt voor:
- a) het bepalen van de transactieprijs, inclusief maar niet beperkt tot schatting van de variabele vergoeding, aanpassing van de vergoeding voor de effecten van de tijdswaarde van geld en waardering van de niet-geldelijke vergoeding;
 - b) het beoordelen of een schatting van de variabele vergoeding beperkt wordt;
 - c) het toewijzen van de transactieprijs, inclusief schatting van de opzichzelfstaande verkoopprijs van beloofde goederen en diensten en toewijzing van kortingen en de variabele vergoeding aan een bepaald deel van het contract (indien van toepassing); en
 - d) waardering van verplichtingen tot retour, terugbetaling en andere vergelijkbare verplichtingen;

Activa opgenomen uit hoofde van de kosten om een contract met een klant te verkrijgen of te vervullen

127. Een entiteit moet het volgende beschrijven:
- a) de oordelen die zijn gevormd bij het bepalen van het bedrag van de kosten die zijn gemaakt om een contract met een klant te verkrijgen of te vervullen (in overeenstemming met alinea 91 of 95); en
 - b) de methode die zij gebruikt om de afschrijving voor elke verslagperiode te bepalen.

128. Een entiteit moet de volgende informatie verschaffen:
- het eindsaldo van de opgenomen activa uit hoofde van de kosten die zijn gemaakt om een contract met een klant te verkrijgen of te vervullen (in overeenstemming met alinea 91 of 95), per hoofdcategorie van actief (bijvoorbeeld kosten om contracten met klanten te verkrijgen, precontractuele kosten en instellingskosten); en
 - het bedrag van de afschrijving en alle bijzondere waardeverminderv verliezen die in de verslagperiode zijn opgenomen.

Praktische oplossingen

129. Als een entiteit ervoor kiest de praktische oplossing in alinea 63 (over het bestaan van een significante financie-ringscomponent) of alinea 94 (over de marginale kosten van verkrijging van een contract) te gebruiken, moet de entiteit dit bekendmaken.

Bijlage A

Definities

Deze bijlage maakt integraal deel uit van deze standaard.

Contract	Een overeenkomst tussen twee of meer partijen die afdwingbare rechten en verplichtingen creëert.
Contractactief	Het recht van een entiteit op vergoeding in ruil voor goederen of diensten die de entiteit heeft overgedragen aan een klant wanneer dat recht afhankelijk is van iets anders dan het verstrijken van de tijd (bijvoorbeeld de toekomstige prestaties van de entiteit).
Contractverplichting	De verplichting van een entiteit om goederen of diensten aan een klant over te dragen waarvoor de entiteit een vergoeding heeft ontvangen van (of het bedrag verschuldigd is door) de klant.
Klant	Een partij die met een entiteit een contract heeft gesloten om goederen of diensten die een output zijn van de normale bedrijfsvoering van de entiteit te verkrijgen in ruil voor een vergoeding.
Baten	Tijdens de verslagperiode toegenomen economische voordelen in de vorm van een instroom van nieuwe activa of de versterking van bestaande activa, dan wel afgenomen verplichtingen, een en ander resulterend in de toename van het eigen vermogen, zonder de toenames die verband houden met bijdragen van deelhebbers in het eigen vermogen.
Prestatieverplichting	Een belofte in een contract met een klant tot overdracht aan de klant van: a) een onderscheiden goed of dienst (of bundel van goederen of diensten); of b) een reeks van onderscheiden goederen of diensten die grotendeels hetzelfde zijn en hetzelfde patroon van overdracht aan de klant vertonen.
Opbrengsten	Baten die ontstaan in het kader van de normale bedrijfsvoering van een entiteit.
Opzichzelfstaande verkoopprijs (van een goed of dienst)	De prijs waarvoor een entiteit een beloofd goed of een beloofde dienst afzonderlijk zou verkopen aan een klant .
Transactieprijs (voor een contract met een klant)	De vergoeding waarop een entiteit verwacht recht te zullen hebben in ruil voor het overdragen van beloofde goederen of diensten aan een klant , exclusief namens derden geïnde bedragen.

*Bijlage B***Toepassingsleidraad**

Deze bijlage maakt integraal deel uit van deze standaard. Zij beschrijft de toepassing van de alinea's 1 tot en met 129 en heeft dezelfde status als de andere delen van de standaard.

- B1 Deze toepassingsleidraad is in de volgende categorieën georganiseerd:
- a) over een periode vervulde prestatieverplichtingen (alinea's B2 tot en met B13);
 - b) methoden voor de meting van de voortgang naar volledige vervulling van een prestatieverplichting (alinea's B14 tot en met B19);
 - c) verkoop met een recht van retour (alinea's B20 tot en met B27);
 - d) garanties (alinea's B28 tot en met B33);
 - e) de principaal vergeleken met de agent (alinea's B34 tot en met B38);
 - f) klantentopties voor bijkomende goederen of diensten (alinea's B39 tot en met B43);
 - g) door de klanten niet uitgeoefende rechten (alinea's B44 tot en met B47);
 - h) niet-terugbetaalbare vooruitbetalingen (en bepaalde desbetreffende kosten) (alinea's B48 tot en met B51);
 - i) licentieverlening (alinea's B52 tot en met B63);
 - j) terugkoopovereenkomsten (alinea's B64 tot en met B76);
 - k) consignatieovereenkomsten (alinea's B77 tot en met B78);
 - l) factureer-en-bewaarovereenkomsten (alinea's B79 tot en met B82);
 - m) aanvaarding door de klant (alinea's B83 tot en met B86); en
 - n) informatieverstopping over opgesplitste opbrengsten (alinea's B87 tot en met B89).

Over een periode vervulde prestatieverplichtingen

- B2 In overeenstemming met alinea 35 wordt een prestatieverplichting over een periode vervuld als aan een van de volgende criteria wordt voldaan:
- a) de klant ontvangt en consumeert gelijktijdig de voordelen uit hoofde van de prestaties van de entiteit naarmate de entiteit presteert (zie de alinea's B3 tot en met B4);
 - b) de prestaties van de entiteit creëren of versterken een actief (bijvoorbeeld onderhanden werk) waarover de klant zeggenschap heeft naarmate het actief wordt gecreëerd of versterkt (zie alinea B5); of
 - c) de prestaties van een entiteit creëren geen actief met een alternatieve gebruiksmogelijkheid voor de entiteit (zie alinea's B6 tot en met B8) en de entiteit heeft een afdwingbaar recht op betaling voor reeds verrichte prestaties (zie alinea's B9 tot en met B13).

Gelijktijdige ontvangst en consumptie van de voordelen van de prestaties van de entiteit (alinea 35(a))

- B3 Voor sommige soorten prestatieverplichtingen zal gemakkelijk kunnen worden beoordeeld of een klant de voordelen van de prestaties van een entiteit ontvangt naarmate de entiteit presteert en gelijktijdig die voordelen consumeert naarmate zij worden ontvangen. Voorbeelden zijn onder meer routine- of terugkerende diensten (zoals schoonmaakdiensten) waarbij de ontvangst en gelijktijdig consumptie door de klant van de voordelen van de prestaties van de entiteit gemakkelijk te identificeren is.

- B4 Voor andere soorten prestatieverplichtingen is een entiteit mogelijk niet in staat gemakkelijk te identificeren of een klant gelijktijdig de voordelen van de prestaties van de entiteit ontvangt en consumeert naarmate de entiteit presteert. In dat geval wordt een prestatieverplichting over een periode vervuld als een entiteit bepaalt dat een andere entiteit het werk dat de entiteit reeds heeft verricht niet grotendeels opnieuw zou moeten uitvoeren als die andere entiteit de resterende prestatieverplichting voor de klant zou moeten vervullen. Bij het bepalen of een andere entiteit het werk dat de entiteit reeds heeft verricht niet grotendeels opnieuw zou moeten uitvoeren, moet een entiteit van de volgende veronderstellingen uitgaan:
- potentiële contractuele restricties of praktische beperkingen die er de entiteit anders van zouden weerhouden de resterende prestatieverplichting aan een andere entiteit over te dragen worden genegeerd; en
 - wanneer een andere entiteit de resterende prestatieverplichting zou uitvoeren, zou dit niet het voordeel opleveren van enig actief waarover de entiteit momenteel de zeggenschap heeft en waarover de entiteit de zeggenschap zou behouden als de prestatieverplichting aan een andere entiteit zou worden overgedragen.

De klant heeft zeggenschap over het actief naarmate het wordt gecreëerd of versterkt (alinea 35(b))

- B5 Bij het bepalen of een klant zeggenschap over een actief heeft naarmate het wordt gecreëerd of versterkt in overeenstemming met alinea 35(b), moet de entiteit de vereisten inzake zeggenschap in de alinea's 31 tot en met 34 en 38 toepassen. Het actief dat wordt gecreëerd of versterkt (bijvoorbeeld een actief onderhanden werk) zou materieel of immaterieel kunnen zijn.

De prestaties van de entiteit creëren geen actief met een alternatieve gebruiksmogelijkheid (alinea 35(c))

- B6 Bij het beoordelen of een actief voor een entiteit een alternatieve gebruiksmogelijkheid heeft in overeenstemming met alinea 36, moet een entiteit de effecten in aanmerking nemen van contractuele restricties en praktische beperkingen op het vermogen van de entiteit om dat actief voor een ander gebruik te bestemmen, zoals het verkopen ervan aan een andere klant. De mogelijkheid dat het contract met de klant wordt beëindigd, is geen relevante overweging bij het beoordelen of de entiteit in staat zou zijn het actief gemakkelijk voor een ander gebruik te bestemmen.
- B7 Een contractuele restrictie van het vermogen van een entiteit om een actief voor een ander gebruik te bestemmen, moet materieel zijn wil het actief geen alternatieve gebruiksmogelijkheid voor de entiteit hebben. Een contractuele restrictie is materieel als de klant zijn rechten op het beloofde actief zou kunnen afdwingen als de entiteit zou trachten het actief voor een ander gebruik te bestemmen. Een contractuele restrictie is daarentegen niet materieel als bijvoorbeeld een actief in hoge mate uitwisselbaar is met andere activa die de entiteit aan een andere klant zou kunnen overdragen zonder inbreuk te maken op het contract en zonder significante kosten te maken die met betrekking tot het contract anders niet zouden zijn gemaakt.
- B8 Een praktische beperking van het vermogen van een entiteit om een actief voor een ander gebruik te bestemmen, bestaat als een entiteit significante economische verliezen zou lijden om het actief voor een ander gebruik te bestemmen. Een significant economisch verlies zou kunnen worden geleden omdat de entiteit significante kosten zou maken om het actief te bewerken of het actief alleen met een significant verlies zou kunnen verkopen. Een entiteit zou bijvoorbeeld praktisch beperkt kunnen worden in het herbestemmen van activa die klantspecifieke ontwerpspecificaties hebben of in verafgelegen gebieden gelokaliseerd zijn.

Recht op betaling voor reeds verrichte prestaties (alinea 35(c))

- B9 In overeenstemming met alinea 37 heeft een entiteit recht op betaling voor reeds verrichte prestaties als de entiteit recht zou hebben op een bedrag dat de entiteit ten minste voor reeds verrichte prestaties vergoedt ingeval het contract door de klant of een andere partij om andere redenen dan dat de entiteit niet heeft gepresteerd zoals beloofd, wordt beëindigd. Een bedrag dat de entiteit voor reeds verrichte prestaties zou vergoeden, zou een bedrag zijn dat in de buurt ligt van de verkoopprijs van de reeds overgedragen goederen of diensten (waarbij bijvoorbeeld de kosten worden terugverdiend die door een entiteit bij het vervullen van de prestatieverplichting zijn gemaakt, vermeerderd met een redelijke winstmarge) veeleer dan een vergoeding van alleen de potentiële winstderving door de entiteit als het contract zou worden beëindigd. De vergoeding voor een redelijke winstmarge moet niet gelijk zijn aan de verwachte winstmarge als het contract zou worden vervuld zoals beloofd, maar een entiteit zou op een vergoeding voor een van de volgende bedragen recht moeten hebben:
- een deel van de contractueel verwachte winstmarge dat redelijkerwijs de omvang van de prestaties van de entiteit op grond van het contract vóór beëindiging door de klant (of een andere partij) tot uitdrukking brengt; of

- b) een redelijk rendement van de vermogenskosten van de entiteit voor vergelijkbare contracten (of de gebruikelijke winstmarge van de entiteit voor vergelijkbare contracten) als de contractspecifieke marge groter is dan het rendement dat de entiteit voor vergelijkbare contracten gewoonlijk genereert.
- B10 Het recht van een entiteit op betaling voor reeds verrichte prestaties moet geen actueel onvoorwaardelijk recht op betaling zijn. Veelal zal een entiteit slechts een onvoorwaardelijk recht op betaling hebben bij het bereiken van een overeengekomen mijlpaal of bij volledige vervulling van de prestatieverplichting. Bij het beoordelen of zij een recht heeft op betaling voor reeds verrichte prestaties moet een entiteit in aanmerking nemen of zij een afdwingbaar recht om voor reeds verrichte prestaties de betaling te vragen of te behouden zou hebben als het contract vóór voltooiing om andere redenen zou worden beëindigd dan dat de entiteit niet gepresteerd heeft zoals beloofd.
- B11 Bij sommige contracten heeft een klant alleen op bepaalde momenten tijdens de duur van het contract het recht het contract te beëindigen of heeft een klant niet het recht om het contract te beëindigen. Als een klant overgaat tot beëindiging van een contract zonder het recht te hebben het contract te beëindigen op dat moment (inclusief wanneer een klant zijn verplichtingen niet nakomt zoals beloofd), kan de entiteit contractueel (of wettelijk) het recht hebben aan de klant de in het contract beloofde goederen of diensten te blijven overdragen en de klant te verplichten de in ruil voor die goederen of diensten beloofde vergoeding te betalen. In dat geval heeft een entiteit recht op betaling voor reeds verrichte prestaties omdat de entiteit het recht heeft zijn verplichtingen te blijven nakomen in overeenstemming met het contract en de klant te verplichten zijn verplichtingen (inclusief betaling van de beloofde vergoeding) na te komen.
- B12 Bij het beoordelen van het bestaan en de afdwingbaarheid van een recht op betaling voor reeds verrichte prestaties moet een entiteit de contractuele voorwaarden en alle wetgeving of juridische precedents in aanmerking nemen die die contractuele voorwaarden kunnen aanvullen of er voorrang op kunnen hebben. Dit zou een beoordeling omvatten:
- a) of wetgeving, administratieve praktijken of juridische precedents de entiteit het recht verlenen betaald te worden voor reeds verrichte prestaties, ook al is dat recht niet in het contract met de klant bepaald;
- b) of uit relevante juridische precedents blijkt dat vergelijkbare rechten om voor reeds verrichte prestaties te worden betaald in vergelijkbare contracten geen bindende rechtskracht hebben; dan wel
- c) of de gebruikelijke bedrijfspraktijken van een entiteit ervoor te kiezen een recht op betaling niet af te dwingen erin hebben geresulteerd dat het recht in die juridische omgeving onafdwingbaar is geworden. Niettegenstaande een entiteit ervoor kan kiezen in vergelijkbare contracten afstand te doen van haar recht op betaling, zou een entiteit evenwel een recht blijven hebben om voor reeds verrichte prestaties te worden betaald als haar recht op betaling voor reeds verrichte prestaties in het contract met de klant afdwingbaar blijft.
- B13 De in een contract bepaalde betalingsregeling is er niet noodzakelijk een indicatie voor of een entiteit een afdwingbaar recht heeft om voor reeds verrichte prestaties te worden betaald. Hoewel de betalingsregeling in een contract het tijdstip en de vergoeding bepaalt dat aan een klant moet worden betaald, blijkt uit de betalingsregeling misschien niet noodzakelijk dat de entiteit het recht heeft voor reeds verrichte prestaties te worden betaald. Dit komt omdat het contract bijvoorbeeld zou kunnen bepalen dat de van de klant ontvangen vergoeding terugbetaalbaar is om andere redenen dan dat de entiteit niet presteert zoals in het contract beloofd.

Methoden voor de meting van de voortgang naar volledige vervulling van een prestatieverplichting

- B14 Methodes die kunnen worden gebruikt voor het meten van de voortgang van een entiteit naar volledige vervulling van een prestatieverplichting die over een periode wordt vervuld in overeenstemming met de alinea's 35 tot en met 37 omvatten:
- a) outputmethodes (zie de alinea's B15 tot en met B17); en
- b) inputmethodes (zie de alinea's B18 tot en met B19).

Outputmethodes

- B15 Bij outputmethodes worden opbrengsten opgenomen op basis van directe bepalingen van de waarde voor de klant van de reeds overgedragen goederen of diensten in verhouding tot de resterende onder het contract beloofde

goederen of diensten. Outputmethoden omvatten methoden zoals onderzoeken naar reeds uitgevoerde prestaties, beoordelingen van de behaalde resultaten, bereikte mijlpalen, verstreken tijd en geproduceerde of geleverde eenheden. Wanneer een entiteit beoordeelt of zij een outputmethode zal toepassen om haar voortgang te meten, moet de entiteit in aanmerking nemen of de geselecteerde output de prestaties van de entiteit voor wat betreft volledige vervulling van de prestatieverplichting getrouw zou weergeven. Een outputmethode zou de prestaties van de entiteit niet getrouw weergeven als de geselecteerde output sommige goederen of diensten niet zou meten waarvoor de zeggenschap op de klant is overgegaan. Bij outputmethoden op basis van geproduceerde eenheden of geleverde eenheden bijvoorbeeld zouden de prestaties van een entiteit voor wat betreft het vervullen van een prestatieverplichting niet getrouw worden weergegeven als aan het einde van de verslagperiode de prestaties van de entiteit onderhanden werk of gereed product waarover de klant zeggenschap heeft hebben opgeleverd die niet in de meting van de output zijn betrokken.

- B16 Als praktische oplossing mag een entiteit, als zij recht heeft op een vergoeding van een klant voor een bedrag dat direct overeenstemt met de waarde voor de klant van de door de entiteit reeds verrichte prestaties (bijvoorbeeld een dienstverleningscontract waarbij een entiteit een vast bedrag factureert voor elk uur dienstverlening), opbrengsten opnemen voor het bedrag waarvoor de entiteit mag factureren.
- B17 De nadelen van outputmethoden zijn dat de outputs die worden gebruikt om de voortgang te meten mogelijk niet direct waarneembaar zijn en de informatie die vereist is om deze toe te passen zonder excessieve kosten voor een entiteit mogelijk niet beschikbaar is. Derhalve kan een inputmethode noodzakelijk zijn.

Inputmethoden

- B18 Bij inputmethoden worden opbrengsten opgenomen op basis van de inspanningen of inputs van de entiteit voor het vervullen van een prestatieverplichting (bijvoorbeeld de geconsumeerde middelen, gepresteerde arbeidsuren, gemaakte kosten, verstreken tijd of gebruikte machine-uren) in verhouding tot de totale verwachte inputs voor het vervullen van die prestatieverplichting. Als de inspanningen of inputs van de entiteit gelijkmatig over de gehele prestatieperiode gepresteerd zijn, kan het voor de entiteit passend zijn de opbrengsten op tijdsevenredige basis op te nemen.
- B19 Een nadeel van inputmethoden is dat er mogelijk geen directe relatie is tussen de inputs van een entiteit en de overdracht van zeggenschap over goederen of diensten aan een klant. Derhalve moet een entiteit van een inputmethode de effecten uitsluiten van alle inputs die, in overeenstemming met de doelstelling van meting van de voortgang in alinea 39, de prestaties van de entiteit op het punt van het overdragen van zeggenschap over goederen of diensten aan de klant niet weergeven. Bij gebruik van een op kostprijs gebaseerde input bijvoorbeeld kan in de volgende omstandigheden een aanpassing van de meting van de voortgang vereist zijn:
- a) Wanneer gemaakte kosten niet bijdragen aan de voortgang van een entiteit inzake het vervullen van de prestatieverplichting. Een entiteit zou bijvoorbeeld geen opbrengsten opnemen op basis van gemaakte kosten die toe te schrijven zijn aan significante inefficiënties in de prestaties van de entiteit die niet tot uitdrukking zijn gekomen in de prijs van het contract (bijvoorbeeld de kosten van onverwachte hoeveelheden verspilde grondstoffen, arbeid of andere middelen die zijn gemaakt om de prestatieverplichting te vervullen).
 - b) Wanneer gemaakte kosten niet evenredig zijn met de voortgang van de entiteit in het vervullen van de prestatieverplichting. In dat geval kunnen de prestaties van de entiteit mogelijk het best worden weergegeven door de inputmethode aan te passen en opbrengsten slechts naar rato van de gemaakte kosten op te nemen. De prestaties van een entiteit zouden bijvoorbeeld getrouw kunnen worden weergegeven door opbrengsten op te nemen voor een bedrag gelijk aan de kosten van een goed dat is gebruikt om een prestatieverplichting te vervullen als de entiteit bij aanvang van het contract verwacht dat alle volgende voorwaarden zouden worden vervuld:
 - i) het goed is niet onderscheiden;
 - ii) de klant zal naar verwachting significante tijd vóór het ontvangen van diensten met betrekking tot het goed zeggenschap over het goed verkrijgen;
 - iii) de kosten van het overgedragen goed zijn significant vergeleken met de totale verwachte kosten om de prestatieverplichting volledig te vervullen; en
 - iv) de entiteit betreft het goed van een derde en is niet significant betrokken bij het ontwerpen en produceren van het goed (maar de entiteit treedt als principaal op in overeenstemming met de alinea's B34 tot en met B38).

Verkoop met een recht van retour

- B20 Bij sommige contracten draagt een entiteit de zeggenschap over een product aan een klant over en verleent zij de klant ook het recht om om diverse redenen (zoals ontevredenheid over het product) het product te retourneren en een combinatie te ontvangen van:
- a) een volledige of een gedeeltelijke terugbetaling van een betaalde vergoeding;
 - b) spaarpunten die kunnen worden verrekend met bedragen die aan de entiteit verschuldigd zijn of zullen zijn; en
 - c) een ander product in ruil.
- B21 Om de overdracht van producten met een recht van retour (en bepaalde diensten die worden geleverd en onderworpen zijn aan de mogelijkheid van terugbetaling) administratief te verwerken, moet een entiteit opnemen:
- a) opbrengsten voor de overgedragen producten voor de vergoeding waarop de entiteit verwacht recht te zullen hebben (derhalve zouden geen opbrengsten worden opgenomen voor de producten die naar verwachting zullen worden geretourneerd);
 - b) een terugbetalingsverplichting; en
 - c) een actief (en overeenkomstige aanpassing van de kostprijs van de omzet) voor haar recht om producten van klanten terug te krijgen bij het afwickelen van de terugbetalingsverplichting.
- B22 De belofte van een entiteit om bereid te zijn tijdens de periode van retour een geretourneerd product te aanvaarden, moet niet als een prestatieverplichting naast de verplichting tot terugbetaling administratief worden verwerkt.
- B23 Een entiteit moet de vereisten in de alinea's 47 tot en met 72 (inclusief de vereisten met betrekking tot de beperking van ramingen van een variabele vergoeding in de alinea's 56 tot en met 58) toepassen om de vergoeding te bepalen waarop de entiteit verwacht recht te zullen hebben (d.w.z. exclusief de producten die naar verwachting zullen worden geretourneerd). Voor alle ontvangen (of te ontvangen) bedragen waarop een entiteit niet verwacht recht te zullen hebben, neemt de entiteit geen opbrengsten op wanneer zij producten aan klanten overdraagt, maar neemt zij deze ontvangen (of te ontvangen) bedragen als een terugbetalingsverplichting op. Vervolgens, aan het einde van elke verslagperiode, moet de entiteit haar beoordeling van bedragen waarop zij in ruil voor de overgedragen producten verwacht recht te zullen hebben actualiseren en moet zij een overeenkomstige wijziging in de transactieprijs en derhalve in het opgenomen bedrag van de opbrengsten aanbrengen.
- B24 Een entiteit moet de waardering van de terugbetalingsverplichting aan het einde van elke verslagperiode actualiseren voor wijzigingen in de verwachtingen over het bedrag van de terugbetalingen. Een entiteit moet de overeenkomstige aanpassingen als opbrengsten (of verminderingen van opbrengsten) opnemen.
- B25 Een actief opgenomen voor het recht van een entiteit om producten van een klant terug te krijgen bij de afwikkeling van een terugbetalingsverplichting moet initieel worden gewaardeerd op basis van de vroegere boekwaarde van het product (bijvoorbeeld voorraad) verminderd met alle verwachte kosten om die producten terug te krijgen (inclusief mogelijke dalingen in waarde voor de entiteit van geretourneerde producten). Aan het einde van elke verslagperiode moet een entiteit de waardering van het actief uit hoofde van wijzigingen in de verwachtingen over te retourneren producten actualiseren. Een entiteit moet het actief afzonderlijk van de terugbetalingsverplichting presenteren.
- B26 De ruil door klanten van een product tegen een ander product van dezelfde soort, kwaliteit, conditie en prijs (bijvoorbeeld een kleur of maat voor een andere kleur of maat) wordt voor de toepassing van deze standaard niet als een retour beschouwd.
- B27 Contracten waarbij een klant een ondeugdelijk product mag retourneren in ruil voor een werkend product moeten worden beoordeeld in overeenstemming met de leidraad over garanties in de alinea's B28 tot en met B33.

Garanties

- B28 Het komt veel voor dat een entiteit (in overeenstemming met het contract, de wet of de gebruikelijke bedrijfspraktijken van de entiteit) een garantie verstrekt in verband met de verkoop van een product (een goed of een dienst). De aard van een garantie kan significant variëren per sector en per contract. Sommige garanties bieden een klant zekerheid ervoor dat het betrokken product zal werken zoals de partijen in gedachten hadden omdat het aan overeengekomen specificaties voldoet. Andere garanties verlenen de klant een dienst naast de zekerheid dat het product aan de overeengekomen specificaties voldoet.

- B29 Als een klant de optie heeft om afzonderlijk een garantie te kopen (bijvoorbeeld omdat de garantie afzonderlijk wordt geprijsd of bedongen), is de garantie een onderscheiden dienst omdat de entiteit belooft de dienst aan de klant te zullen leveren naast het product met de in het contract beschreven functionaliteit. In dat geval moet een entiteit de beloofde garantie administratief verwerken als een prestatieverplichting in overeenstemming met de alinea's 22 tot en met 30 en een deel van de transactieprijs aan die prestatieverplichting toewijzen in overeenstemming met de alinea's 73 tot en met 86.
- B30 Als een klant niet de optie heeft om afzonderlijk een garantie te kopen, moet een entiteit de garantie administratief verwerken in overeenstemming met IAS 37 *Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa* tenzij de beloofde garantie, of een deel van de beloofde garantie, de klant een dienst biedt naast de zekerheid dat het product aan de overeengekomen specificaties voldoet.
- B31 Bij het beoordelen of een garantie een klant een dienst biedt naast de zekerheid dat het product aan de overeengekomen specificaties voldoet, moet een entiteit factoren in aanmerking nemen zoals:
- a) of de garantie wettelijk verplicht is-als de entiteit wettelijk verplicht is een garantie te verlenen, is het bestaan van die wet er een indicatie voor dat de beloofde garantie geen prestatieverplichting is omdat dergelijke vereisten gewoonlijk bestaan om klanten te beschermen tegen het risico om ondeugdelijke producten te kopen;
 - b) de lengte van de garantiedekkingsperiode-hoe langer de dekkingsperiode, hoe waarschijnlijker het is dat de beloofde garantie een prestatieverplichting is omdat het waarschijnlijker is dat deze een dienst biedt naast de zekerheid dat het product aan de overeengekomen specificaties voldoet;
 - c) de aard van de taken die de entiteit belooft te zullen uitvoeren-als een entiteit bepaalde taken moet uitvoeren om de zekerheid te verschaffen dat een product aan de overeengekomen specificaties voldoet (bijvoorbeeld de organisatie van een retourzendingsdienst voor een ondeugdelijk product), geven die taken waarschijnlijk geen aanleiding tot een prestatieverplichting.
- B32 Als een garantie of een deel van een garantie in een dienst aan een klant voorziet naast de zekerheid dat het product aan overeengekomen specificaties voldoet, is de beloofde dienst een prestatieverplichting. Derhalve moet een entiteit de transactieprijs aan het product en de dienst toewijzen. Als een entiteit zowel een verzekeringsachtige als een dienstachtige garantie belooft, maar deze redelijkerwijs niet afzonderlijk administratief kan verwerken, moet de entiteit beide garanties samen als één enkele prestatieverplichting administratief verwerken.
- B33 Indien een entiteit wettelijk een vergoeding moet betalen als haar producten nadeel of schade berokkenen, geeft dit geen aanleiding tot een prestatieverplichting. Het zou zich bijvoorbeeld kunnen voordoen dat een fabrikant producten verkoopt in een rechtsgebied waar de fabrikant wettelijk aansprakelijk is voor alle schade (bijvoorbeeld aan persoonlijke goederen) die zou kunnen worden veroorzaakt door een consument die een product voor zijn beoogde doel gebruikt. Evenzo geeft de belofte van een entiteit om de klant te vrijwaren tegen aansprakelijkheid en schadevergoeding uit hoofde van claims wegens octrooirechtelijke, auteursrechtelijke, handelsmerkrechtelijke of andere inbreuken door de producten van de entiteit geen aanleiding tot een prestatieverplichting. De entiteit moet dergelijke verplichtingen administratief verwerken in overeenstemming met IAS 37.

De principaal vergeleken met de agent

- B34 Wanneer een andere partij betrokken is bij het leveren van goederen of diensten aan een klant, moet de entiteit bepalen of de aard van haar belofte een prestatieverplichting is om specifieke goederen of diensten zelf te leveren (d.w.z. de entiteit is een principaal) of om te regelen dat de andere partij die goederen of diensten levert (d.w.z. de entiteit is een agent).
- B35 Een entiteit is een principaal als de entiteit over een beloofd goed of een beloofde dienst zeggenschap heeft voordat de entiteit het goed of de dienst aan een klant overdraagt. Een entiteit handelt niet noodzakelijk als een principaal als de entiteit slechts tijdelijk de juridische eigendom van een product verkrijgt voordat de juridische eigendom aan een klant wordt overgedragen. Een entiteit die een principaal is bij een contract kan een prestatieverplichting zelf vervullen of kan een andere partij (bijvoorbeeld een onderaannemer) inhuren om namens haar sommige of alle prestatieverplichtingen te vervullen. Wanneer een entiteit die een principaal is een prestatieverplichting vervult, neemt de entiteit opbrengsten op voor de brutovergoeding waarop zij verwacht in ruil voor de overgedragen goederen of diensten recht te zullen hebben.

- B36 Een entiteit is een agent als de prestatieverplichting van de entiteit erin bestaat de levering van goederen of diensten door een andere partij te regelen. Wanneer een entiteit die een agent is een prestatieverplichting vervult, neemt de entiteit opbrengsten op voor het bedrag van de honoraria of provisies waarop zij verwacht recht te zullen hebben in ruil om te regelen dat de andere partij haar goederen of diensten levert. Het honorarium of de provisie van een entiteit zou de nettovergoeding kunnen zijn die de entiteit behoudt na het betalen aan de andere partij van de vergoeding ontvangen in ruil voor de goederen of diensten die door die partij moeten worden geleverd.
- B37 Indicatoren dat een entiteit een agent is (en derhalve geen zeggenschap over het goed of de dienst heeft voordat deze aan een klant wordt geleverd) zijn onder meer:
- a) een andere partij is primair verantwoordelijk voor het vervullen van het contract;
 - b) de entiteit loopt geen voorraadrisico voordat of nadat de goederen door een klant zijn besteld, gedurende de verzending of bij retour;
 - c) de entiteit heeft geen beslissingsvrijheid in het vaststellen van prijzen voor de goederen of diensten van de andere partij, en het voordeel dat de entiteit uit hoofde van die goederen of diensten kan ontvangen wordt derhalve beperkt;
 - d) de vergoeding van de entiteit neemt de vorm aan van een provisie; en
 - e) de entiteit is niet blootgesteld aan kredietrisico voor het van een klant in ruil voor de goederen of diensten van de andere partij te ontvangen bedrag.
- B38 Als een andere entiteit de prestatieverplichtingen en contractuele rechten in het contract op zich neemt zodat de entiteit niet langer verplicht is de prestatieverplichting te vervullen om de beloofde goederen of diensten aan de klant over te dragen (d.w.z. de entiteit handelt niet langer als principaal), moet de entiteit geen opbrengsten voor die prestatieverplichting opnemen. In plaats daarvan moet de entiteit beoordelen of zij opbrengsten opneemt voor het vervullen van een prestatieverplichting om een contract voor de andere partij te verkrijgen (d.w.z. of de entiteit als een agent handelt).

Klantenopties voor bijkomende goederen of diensten

- B39 Klantenopties om bijkomende goederen of diensten gratis of tegen een korting te verwerven nemen veel vormen aan, inclusief verkoopincentives, klantenspaarpunten (of punten), contractverlengingsopties of andere kortingen op toekomstige goederen of diensten.
- B40 Als in een contract een entiteit een klant de optie verleent om bijkomende goederen of diensten te verwerven, geeft die optie alleen tot een prestatieverplichting in het contract aanleiding als de optie aan de klant een materieel recht verleent dat hij niet zou ontvangen zonder dat contract aan te gaan (bijvoorbeeld een korting bovenop de uiteenlopende kortingen die gewoonlijk voor die goederen of diensten aan die categorie van klanten in dat geografische gebied of op die markt worden gegeven). Als de optie een materieel recht aan de klant verleent, betaalt de klant in feite de entiteit vooraf voor toekomstige goederen of diensten en neemt de entiteit opbrengsten op wanneer die toekomstige goederen of diensten worden overgedragen of wanneer de optie verstrijkt.
- B41 Als een klant de optie heeft om een bijkomend goed of een bijkomende dienst te verwerven tegen een prijs waarin de opzichzelfstaande verkoopprijs voor dat goed of die dienst tot uitdrukking zou komen, verleent die optie de klant geen materieel recht ook al kan de optie alleen worden uitgeoefend door een voorafgaand contract aan te gaan. In die gevallen heeft de entiteit een verkoopaanbod gedaan die zij in overeenstemming met deze standaard alleen administratief moet verwerken wanneer de klant de optie uitoefent om de bijkomende goederen of diensten te kopen.
- B42 Alinea 74 verplicht een entiteit de transactieprijs op basis van een relatieve opzichzelfstaande verkoopprijs aan prestatieverplichtingen toe te wijzen. Als de opzichzelfstaande verkoopprijs voor een optie van een klant om bijkomende goederen of diensten te verwerven niet direct waarneembaar is, moet een entiteit deze schatten. In die schatting moet de korting tot uitdrukking komen die de klant zou verkrijgen bij uitoefening van de optie, aangepast voor:
- a) elke korting die de klant zou kunnen ontvangen zonder de optie uit te oefenen; en
 - b) de waarschijnlijkheid dat de optie zal worden uitgeoefend.

- B43 Als een klant een materieel recht heeft om toekomstige goederen of diensten te verwerven en die goederen of diensten vergelijkbaar zijn met de oorspronkelijke goederen of diensten in het contract en worden geleverd in overeenstemming met de voorwaarden van het oorspronkelijke contract, mag een entiteit, als praktisch alternatief voor het schatten van de opzichzelfstaande verkoopprijs van de optie, de transactieprijs aan de optionele goederen of diensten toeschrijven op basis van de goederen of diensten die naar verwachting zullen worden geleverd en de overeenkomstige verwachte vergoeding. Gewoonlijk gaat het bij die soorten opties om opties voor contractverlengingen.

Door de klanten niet uitgeoefende rechten

- B44 In overeenstemming met alinea 106 moet een entiteit bij ontvangst van een vooruitbetaling van een klant een contractverplichting opnemen voor het bedrag van de vooruitbetaling voor haar prestatieverplichting om in de toekomst goederen of diensten over te dragen of bereid te zijn dat te doen. Een entiteit moet die contractverplichting verwijderen (en opbrengsten opnemen) wanneer zij die goederen of diensten overdraagt en derhalve haar prestatieverplichting vervult.
- B45 Een niet-terugbetaalbare vooruitbetaling van een klant aan een entiteit geeft de klant een recht om in de toekomst een goed of een dienst te ontvangen (en verplicht de entiteit bereid te zijn om een goed of een dienst over te dragen). Klanten oefenen echter misschien niet al hun contractuele rechten uit. Die niet-uitgeoefende rechten worden in het Engels vaak „breakage” genoemd.
- B46 Als een entiteit verwacht recht te zullen hebben op een bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten in verband met een contractverplichting, moet de entiteit het verwachte bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten als opbrengst opnemen in verhouding tot het patroon van de door de klant uitgeoefende rechten. Als een entiteit niet verwacht op een bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten recht te zullen hebben, neemt de entiteit het verwachte bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten als opbrengst op wanneer de waarschijnlijkheid dat de klant zijn resterende rechten zal uitoefenen klein is. Om te bepalen of een entiteit verwacht recht te zullen hebben op een bedrag uit hoofde van niet-uitgeoefende rechten, moet de entiteit de vereisten in de alinea's 56 tot en met 58 met betrekking tot beperking van schattingen van de variabele vergoeding in aanmerking nemen.
- B47 Een entiteit neemt een verplichting (en geen opbrengst) op voor elke ontvangen vergoeding die toe te schrijven is aan de door een klant niet-uitgeoefende rechten waarvoor de entiteit, in overeenstemming met de geldende wetten inzake niet-opgeëiste goederen, geld moet overmaken aan een andere partij, bijvoorbeeld een overheidsentiteit.

Niet-terugbetaalbare vooruitbetalingen (en bepaalde desbetreffende kosten)

- B48 Bij sommige contracten rekent een entiteit een klant een niet-terugbetaalbare vooruitbetaling aan bij of rond de aanvang van het contract. Voorbeelden zijn onder meer aansluitingsgeld in contracten om lid te worden van een fitnessclub, activeringskosten in telecommunicatiecontracten, instellingskosten in bepaalde dienstverleningscontracten en voorbereidingskosten in bepaalde leveringscontracten.
- B49 Om in dergelijke contracten prestatieverplichtingen te identificeren, moet een entiteit beoordelen of de kosten betrekking hebben op de overdracht van een beloofd goed of een beloofde dienst. Hoewel een niet-terugbetaalbare vooruitbetaling betrekking heeft op een activiteit die een onderneming bij of rond de aanvang van het contract moet ondernemen om het contract te vervullen, resulteert die activiteit veelal niet in de overdracht van een beloofd goed of een beloofde dienst aan de klant (zie alinea 25). Veeleer is de vooruitbetaling een voorschot voor toekomstige goederen of diensten en zou zij derhalve als opbrengst opgenomen worden wanneer die toekomstige goederen of diensten worden geleverd. De opbrengststopnameperiode zou zich tot voorbij de initiële contractuele periode uitstrekken als de entiteit de klant de optie verleent het contract te verlengen en die optie de klant een materieel recht verleent als beschreven in alinea B40.
- B50 Als de niet-terugbetaalbare vooruitbetaling betrekking heeft op een goed of een dienst, moet de entiteit beoordelen of het goed of de dienst administratief verwerkt wordt als een afzonderlijke prestatieverplichting in overeenstemming met de alinea's 22 tot en met 30.
- B51 Een entiteit mag een niet-terugbetaalbare vooruitbetaling gedeeltelijk als vergoeding aanrekenen voor kosten die worden gemaakt bij het instellen van een contract (of andere administratieve taken als beschreven in alinea 25). Als bij die instellingsactiviteiten geen prestatieverplichting vervuld wordt, moet de entiteit die activiteiten (en de desbetreffende kosten) buiten beschouwing laten bij het meten van de voortgang in overeenstemming met alinea B19. Dat komt omdat de kosten van instellingsactiviteiten geen weergave zijn van de overdracht van diensten aan de klant. De entiteit moet beoordelen of kosten die worden gemaakt bij het instellen van een contract in een actief hebben geresulteerd dat moet worden opgenomen in overeenstemming met alinea 95.

Licentieverlening

- B52 Een licentie stelt de rechten van een klant op de intellectuele eigendom van een entiteit vast. Licenties van intellectuele eigendom kunnen onder meer omvatten:
- a) software en technologie;
 - b) films, muziek en andere vormen van media en amusement;
 - c) franchises; en
 - d) octrooien, handelsmerken en auteursrechten.
- B53 Naast een belofte om een licentie aan een klant te verlenen, kan een entiteit ook beloven andere goederen of diensten aan de klant over te dragen. Die beloften kunnen expliciet vermeld worden in het contract of impliciet uit de gebruikelijke bedrijfspraktijken, gepubliceerde gedragslijnen of specifieke verklaringen van een entiteit voortvloeien (zie alinea 24). Net als bij andere soorten contracten moet een entiteit, wanneer een contract met een klant naast andere beloofde goederen of diensten een belofte omvat om een licentie te verlenen, de alinea's 22 tot en met 30 toepassen om elk van de prestatieverplichtingen in het contract te identificeren.
- B54 Als de belofte om een licentie te verlenen niet onderscheiden is van andere beloofde goederen of diensten in het contract in overeenstemming met de alinea's 26 tot en met 30, moet een entiteit de belofte om een licentie te verlenen en die andere beloofde goederen of diensten samen als één enkele prestatieverplichting administratief verwerken. Voorbeelden van licenties die niet onderscheiden zijn van andere beloofde goederen of diensten in het contract zijn onder meer:
- a) een licentie die een component vormt van een materieel goed en essentieel is voor de functionaliteit van het goed; en
 - b) een licentie waarvan de klant alleen samen met een desbetreffende dienst kan profiteren (zoals een door de entiteit geleverde online dienst die door het verlenen van een licentie de klant in staat stelt toegang te hebben tot content).
- B55 Als de licentie niet onderscheiden is, moet een entiteit de alinea's 31 tot en met 38 toepassen om te bepalen of de prestatieverplichting (die de beloofde licentie omvat) een over een periode of een op een tijdstip vervulde prestatieverplichting is.
- B56 Als de belofte om de licentie te verlenen onderscheiden is van de andere beloofde goederen of diensten in het contract en de belofte om de licentie te verlenen derhalve een afzonderlijke prestatieverplichting is, moet een entiteit bepalen of de licentie op een tijdstip dan wel over een periode aan een klant wordt overgedragen. Hierbij moet een entiteit in aanmerking nemen of de aard van de belofte van de entiteit in zoverre de licentie aan een klant wordt toegekend, erin bestaat aan de klant:
- a) een recht te verlenen om toegang te hebben tot de intellectuele eigendom van de entiteit zoals deze tijdens de hele duur van de licentie bestaat; of
 - b) een recht te verlenen om gebruik te maken van de intellectuele eigendom van de entiteit zoals deze bestaat op het tijdstip waarop de licentie wordt verleend.

Bepalen van de aard van de belofte van een entiteit

- B57 Om te bepalen of de belofte van een entiteit om een licentie toe te kennen een klant een recht verleent om toegang te hebben tot de intellectuele eigendom van een entiteit of een recht verleent om gebruik te maken van de intellectuele eigendom van een entiteit, moet een entiteit in aanmerking nemen of een klant op het tijdstip waarop de licentie wordt toegekend het gebruik ervan kan bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen ervan kan verkrijgen. Een klant kan op het tijdstip waarop de licentie wordt toegekend niet het gebruik ervan bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen ervan verkrijgen als de intellectuele eigendom waarop de klant rechten heeft tijdens de hele duur van de licentie wijzigt. De intellectuele eigendom zal wijzigen (en aldus van invloed zijn op de beoordeling door de entiteit wanneer de klant zeggenschap heeft over de licentie) wanneer de entiteit betrokken blijft bij haar intellectuele eigendom en de entiteit activiteiten onderneemt die significant van invloed zijn op de intellectuele eigendom waarop de klant rechten heeft. In die gevallen verleent de licentie de klant een recht op toegang tot de intellectuele eigendom van de entiteit (zie alinea B58). Een klant kan daarentegen op het tijdstip waarop de licentie wordt toegekend het gebruik ervan bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen ervan verkrijgen als de intellectuele eigendom waarop de klant rechten heeft niet wijzigt. In die gevallen wijzigen alle door de entiteit ondernomen activiteiten alleen haar eigen actief (d.w.z. de onderliggende intellectuele eigendom), hetgeen van invloed kan zijn op het vermogen van de entiteit om toekomstige licenties te verlenen; die activiteiten zouden echter niet van invloed zijn op het bepalen waar de licentie in voorziet of waar de klant zeggenschap over heeft.

- B58 De aard van de belofte van een entiteit in zoverre een licentie wordt verleend is een belofte om een recht op toegang tot de intellectuele eigendom van de entiteit te verlenen als alle volgende criteria zijn vervuld:
- het contract vereist, of de klant verwacht redelijkerwijs dat de entiteit activiteiten zal ondernemen die significant van invloed zijn op de intellectuele eigendom waarop de klant rechten heeft (zie alinea B59);
 - de door de licentie verleende rechten stellen de klant direct bloot aan alle positieve of negatieve effecten van de in alinea B58(a) geïdentificeerde activiteiten van de entiteit; en
 - die activiteiten resulteren niet in de overdracht van een goed of een dienst aan de klant naarmate die activiteiten plaatsvinden (zie alinea 25).
- B59 Factoren die er een indicatie voor kunnen zijn dat een klant redelijkerwijs zou kunnen verwachten dat een entiteit activiteiten zal ondernemen die significant van invloed zijn op de intellectuele eigendom zijn onder meer de gebruikelijke bedrijfspraktijken, gepubliceerde gedragslijnen of specifieke verklaringen van een entiteit. Hoewel niet bepalend, kan ook het bestaan van een gedeeld economisch belang (bijvoorbeeld een auteursrecht op basis van gerealiseerde verkopen) tussen de entiteit en de klant met betrekking tot de intellectuele eigendom waarop de klant rechten heeft erop wijzen dat de klant redelijkerwijs zou kunnen verwachten dat de entiteit zulke activiteiten zal ondernemen.
- B60 Als de criteria in alinea B58 worden vervuld, moet een entiteit de belofte om een licentie te verlenen administratief verwerken als een over een periode vervulde prestatieverplichting omdat de klant het voordeel van de prestatie van de entiteit om toegang tot haar intellectuele eigendom te verlenen gelijktijdig zal ontvangen en consumeren naarmate de prestatie plaatsvindt (zie alinea 35(a)). Een entiteit moet de alinea's 39 tot en met 45 toepassen om een passende methode te selecteren om haar voortgang te meten naar volledige vervulling van die prestatieverplichting om toegang te verlenen.
- B61 Als de criteria in alinea B58 niet zijn vervuld, is de aard van de belofte van een entiteit een recht te verlenen om gebruik te maken van de intellectuele eigendom van de entiteit naarmate die intellectuele eigendom (in termen van vorm en functionaliteit) bestaat op het tijdstip waarop de licentie aan de klant wordt verleend. Dit betekent dat de klant op het tijdstip waarop de licentie wordt overgedragen het gebruik ervan kan bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen ervan kan verkrijgen. Een entiteit moet de belofte om een recht te verlenen om gebruik te maken van de intellectuele eigendom van de entiteit administratief verwerken als een op een tijdstip vervulde prestatieverplichting. Een entiteit moet alinea 38 toepassen om het tijdstip te bepalen waarop de licentie aan de gebruiker wordt overgedragen. Er kunnen echter geen opbrengsten worden opgenomen voor een licentie die vóór het begin van de periode tijdens welke de klant in staat is gebruik te maken en te profiteren van de licentie een recht verleent om van de intellectuele eigendom van de entiteit gebruik te maken. Als bijvoorbeeld een softwarelicentieperiode ingaat voordat een entiteit aan de klant een code levert (of op andere wijze beschikbaar stelt) waarmee de klant de software onmiddellijk kan gebruiken, zou de entiteit geen opbrengsten opnemen voordat die code is geleverd (of op andere wijze beschikbaar gesteld).
- B62 Een entiteit moet de volgende factoren buiten beschouwing laten bij het bepalen of een licentie een recht om toegang te hebben tot de intellectuele eigendom van de entiteit of een recht om de intellectuele eigendom van de entiteit te gebruiken inhoudt:
- Beperkingen wat betreft tijd, geografisch gebied of gebruik-die beperkingen bepalen de eigenschappen van de beloofde licentie en niet zozeer of de entiteit de prestatieverplichting op een tijdstip of over een periode vervult.
 - Door de entiteit verstrekte garanties dat zij een geldig octrooi op intellectuele eigendom heeft en dat zij dat octrooi tegen ongeoorloofd gebruik zal verdedigen-een belofte om een octrooirecht te verdedigen is geen prestatieverplichting omdat de handeling van verdediging van een octrooi de waarde van de intellectuele-eigendomsactiva van de entiteit beschermt en de klant zekerheid biedt dat de overgedragen licentie aan de specificaties van de in het contract beloofde licentie voldoet.

Auteursrechten op basis van gerealiseerde verkopen of op basis van gebruik

- B63 Niettegenstaande de vereisten in de alinea's 56 tot en met 59 moet een entiteit opbrengsten voor een in ruil voor een licentie op intellectuele eigendom beloofd auteursrecht op basis van gerealiseerde verkopen of op basis van gebruik alleen opnemen wanneer (of naarmate) de laatste van de volgende gebeurtenissen plaatsvindt:
- de latere verkoop of het latere gebruik vindt plaats; en
 - de prestatieverplichting waaraan het auteursrecht op basis van gerealiseerde verkopen of op basis van gebruik geheel of gedeeltelijk is toegewezen, is vervuld (of gedeeltelijk vervuld).

Terugkoopovereenkomsten

- B64 Een terugkoopovereenkomst is een contract waarin een entiteit een actief verkoopt en (in hetzelfde contract of in een ander contract) eveneens belooft of een optie heeft om het actief terug te kopen. Het teruggekochte actief kan het actief zijn dat oorspronkelijk aan de klant is verkocht, een actief dat grotendeels hetzelfde is als dat actief of een ander actief zijn waarvan het actief dat oorspronkelijk werd verkocht een component is.
- B65 Terugkoopovereenkomsten nemen gewoonlijk drie vormen aan:
- a) de verplichting van een entiteit om het actief terug te kopen (een forward);
 - b) het recht van een entiteit om het actief terug te kopen (een calloptie); en
 - c) de verplichting van een entiteit om het actief terug te kopen op verzoek van de klant (een putoptie).

Een forward of een calloptie

- B66 Als een entiteit verplicht is of het recht heeft het actief terug te kopen (een forward of een calloptie) verkrijgt een klant geen zeggenschap over het actief omdat de klant beperkt wordt in zijn vermogen om het gebruik van het actief te bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen van het actief te verkrijgen ook al heeft de klant misschien het actief fysiek in zijn bezit. Bijgevolg moet de entiteit het contract als volgt administratief verwerken:
- a) als een lease in overeenstemming met IAS 17 *Leaseovereenkomsten* als de entiteit het actief kan of moet terugkopen voor een bedrag dat kleiner is dan de oorspronkelijke verkoopprijs van het actief; of
 - b) als een financieringsovereenkomst in overeenstemming met alinea B68 als de entiteit het actief kan of moet terugkopen voor een bedrag dat gelijk is aan of groter is dan de oorspronkelijke verkoopprijs van het actief.
- B67 Wanneer een entiteit de terugkoopprijs met de verkoopprijs vergelijkt, moet een entiteit de tijdwaarde van geld in aanmerking nemen.
- B68 Als de terugkoopovereenkomst een financieringsovereenkomst is, moet de entiteit het actief blijven opnemen en ook een financiële verplichting opnemen voor elke van de klant ontvangen vergoeding. De entiteit moet het verschil opnemen tussen de van de klant ontvangen vergoeding en de aan de klant als rente en, in voorkomend geval, als kosten van verwerking of aanhouding (bijvoorbeeld verzekering) te betalen vergoeding.
- B69 Als de optie onuitgeoefend verstrijkt, moet een entiteit de verplichting verwijderen en de opbrengsten opnemen.

Een putoptie

- B70 Als een entiteit verplicht is het actief op verzoek van de klant terug te kopen (een putoptie) tegen een prijs die lager is dan de oorspronkelijke verkoopprijs van het actief, moet de entiteit bij aanvang van het contract in aanmerking nemen of de klant een significante economische incentive heeft om dat recht uit te oefenen. Wanneer de klant dat recht uitoefent, resulteert dit erin dat de klant de entiteit in feite een vergoeding betaalt voor het recht om een bepaald actief voor een periode te gebruiken. Derhalve moet de entiteit, als de klant een significante economische incentive heeft om dat recht uit te oefenen, de overeenkomst administratief verwerken als een leaseovereenkomst in overeenstemming met IAS 17.
- B71 Om te bepalen of een klant een significante economische incentive heeft om zijn recht uit te oefenen, moet een entiteit diverse factoren in aanmerking nemen, inclusief de verhouding van de terugkoopprijs tot de verwachte marktwaarde van het actief op de datum van de terugkoop en de tijd totdat het recht verstrijkt. Als bijvoorbeeld verwacht wordt dat de terugkoopprijs de marktwaarde van het actief significant zal overschrijden, kan dat erop wijzen dat de klant een significante economische incentive heeft om de putoptie uit te oefenen.
- B72 Als de klant geen significante economische incentive heeft om zijn recht uit te oefenen voor een prijs die lager is dan de oorspronkelijke verkoopprijs van het actief, moet de entiteit de overeenkomst administratief verwerken als de verkoop van een product met een recht van retour als beschreven in de alinea's B20 tot en met B27.
- B73 Als de terugkoopprijs van het actief gelijk is aan of groter dan de oorspronkelijke verkoopprijs en groter is dan de verwachte marktwaarde van het actief, is het contract in feite een financieringsovereenkomst en moet het derhalve als beschreven in alinea B68 administratief worden verwerkt.

- B74 Als de terugkoopprijs van het actief gelijk is aan of groter is dan de oorspronkelijke verkoopprijs en kleiner is dan of gelijk is aan de verwachte marktwaarde van het actief, en de klant geen economische incentive heeft om zijn recht uit te oefenen, moet de entiteit de overeenkomst administratief verwerken als de verkoop van een product met een recht van retour als beschreven in de alinea's B20 tot en met B27.
- B75 Wanneer een entiteit de terugkoopprijs met de verkoopprijs vergelijkt, moet een entiteit de tijdwaarde van geld in aanmerking nemen.
- B76 Als de optie onuitgeoefend verstrijkt, moet een entiteit de verplichting verwijderen en de opbrengsten opnemen.

Consignatieovereenkomsten

- B77 Wanneer een entiteit een product aan een andere partij (zoals een handelaar of een distributeur) voor verkoop aan eindklanten levert, moet de entiteit beoordelen of die andere partij op dat tijdstip zeggenschap over het product heeft verkregen. Een product dat aan een andere partij is geleverd kan in het kader van een consignatieovereenkomst worden gehouden als die andere partij geen zeggenschap over het product heeft verkregen. Bijgevolg moet een entiteit opbrengsten bij levering van een product aan een andere partij niet opnemen als het geleverde product in consignatie wordt gehouden.
- B78 Uit onder meer de volgende indicatoren kan blijken dat een overeenkomst een consignatieovereenkomst is:
- a) het product staat onder zeggenschap van de entiteit totdat een bepaalde gebeurtenis plaatsvindt, zoals de verkoop van het product aan een klant of de handelaar of totdat een bepaalde periode verstrijkt;
 - b) de entiteit is in staat de retour van het product te eisen of het product aan een derde (zoals een andere handelaar) over te dragen; en
 - c) de handelaar is niet onvoorwaardelijk verplicht voor het product te betalen (hoewel hij verplicht kan zijn een aanbetaling te doen).

Factureer-en-bewaarovereenkomsten

- B79 Een factureer-en-bewaarovereenkomst is een contract op grond waarvan een entiteit een klant factureert voor een product, maar de entiteit het product fysiek in haar bezit houdt totdat het op een tijdstip in de toekomst aan de klant wordt overgedragen. Een klant kan bijvoorbeeld een entiteit verzoeken zulk een contract aan te gaan wegens het gebrek aan beschikbare ruimte voor het product bij de klant of productievertragingen bij de klant.
- B80 Een entiteit moet bepalen wanneer zij haar prestatieverplichting om een product over te dragen heeft vervuld door te beoordelen wanneer een klant zeggenschap over dat product verkrijgt (zie alinea 38). Voor sommige contracten wordt zeggenschap overgedragen wanneer het product wordt geleverd op de locatie van de klant of wanneer het product wordt verzonden, afhankelijk van de voorwaarden van het contract (inclusief leverings- en verzendingsvoorwaarden). Voor sommige contracten kan een klant echter zeggenschap over een product verkrijgen ook al blijft dat product fysiek in het bezit van de entiteit. In dat geval is de klant in staat om het gebruik van het actief te bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen van het product te verkrijgen ook al heeft hij besloten zijn recht niet uit te oefenen om dat product fysiek in bezit te nemen. Bijgevolg heeft de entiteit geen zeggenschap over het product. Veeleer verleent de entiteit aan de klant bewaringsdiensten voor het actief van de klant.
- B81 Naast toepassing van de vereisten in alinea 38 moeten, wil een klant in het kader van een factureer-en-bewaarovereenkomst zeggenschap over een product hebben verkregen, alle volgende criteria zijn vervuld:
- a) de reden voor het sluiten van de factureer-en-bewaarovereenkomst moet substantieel zijn (de klant heeft bijvoorbeeld om de overeenkomst gevraagd);
 - b) het product moet afzonderlijk als aan de klant toebehorend worden geïdentificeerd;
 - c) het product moet klaar zijn voor fysieke overdracht aan de klant; en
 - d) de entiteit mag niet in staat zijn het product te gebruiken of het voor een andere klant te bestemmen.
- B82 Als een entiteit opbrengsten voor de verkoop van een product op factureer-en-bewaarbasis opneemt, moet de entiteit in aanmerking nemen of zij nog prestatieverplichtingen (bijvoorbeeld in verband met bewaringsdiensten) in overeenstemming met de alinea's 22 tot en met 30 heeft waaraan de entiteit in overeenstemming met de alinea's 73 tot en met 86 een deel van de transactieprijs moet toeschrijven.

Aanvaarding door de klant

- B83 In overeenstemming met alinea 38(e) kan aanvaarding door de klant van een actief erop wijzen dat de klant zeggenschap over het actief heeft verkregen. Clausules inzake aanvaarding door de klant stellen een klant in staat een contract te annuleren of verplichten een entiteit remediërende actie te ondernemen als een goed of een dienst niet aan overeengekomen specificaties voldoet. Een entiteit moet zulke clausules in aanmerking nemen bij het beoordelen wanneer een klant zeggenschap over een goed of een dienst verkrijgt.
- B84 Als een entiteit objectief kan bepalen dat de zeggenschap over een goed of een dienst aan de klant is overgedragen in overeenstemming met de overeengekomen specificaties in het contract, dan is aanvaarding door de klant een formaliteit die geen invloed zou hebben op de bepaling door de entiteit wanneer de klant zeggenschap over het goed of de dienst heeft verkregen. Als bijvoorbeeld de clause inzake aanvaarding door de klant gebaseerd is op het voldoen aan bepaalde grootte- en gewichtkenmerken, zou een entiteit in staat zijn te bepalen of aan die criteria wordt voldaan alvorens bevestiging te ontvangen van de aanvaarding door de klant. Uit de ervaring van de entiteit met contracten voor vergelijkbare goederen of diensten kan blijken dat aan de klant geleverde goederen of diensten in overeenstemming zijn met de overeengekomen specificaties in het contract. Als opbrengsten worden opgenomen alvorens aanvaarding door de klant plaatsvindt, moet de entiteit nog steeds in aanmerking nemen of er nog prestatieverplichtingen (bijvoorbeeld installatie van uitrusting) moeten worden vervuld en beoordelen of deze afzonderlijk administratief worden verwerkt.
- B85 Als echter een entiteit niet objectief kan bepalen dat de aan de klant geleverde goederen of diensten in overeenstemming zijn met de overeengekomen specificaties in het contract, zou de entiteit pas kunnen concluderen dat de klant de zeggenschap heeft verkregen wanneer de entiteit de aanvaarding door de klant ontvangt. Dit komt omdat in dat geval de entiteit niet kan bepalen dat de klant in staat is om het gebruik van de goederen of diensten te bestemmen en grotendeels alle resterende voordelen ervan te verkrijgen.
- B86 Als een entiteit producten op proef of ter beoordeling aan een klant levert en de klant pas verplicht is een vergoeding te betalen wanneer de proefperiode verstrijkt, wordt zeggenschap over het product pas aan de klant overgedragen als de klant het product aanvaardt of de proefperiode verstrijkt.

Informatieverschaffing over opgesplitste opbrengsten

- B87 Alinea 114 vereist dat een entiteit opbrengsten van contracten met klanten in categorieën opsplijst die weergeven op welke wijze de aard, het bedrag, het tijdstip en de onzekerheid van opbrengsten en kasstromen door economische factoren worden beïnvloed. Bijgevolg hangt de mate waarin de opbrengsten van een entiteit ten behoeve van deze informatieverschaffing worden opgesplitst af van de feiten en omstandigheden die betrekking hebben op de contracten van de entiteit met de klanten. Sommige entiteiten moeten misschien meer dan één soort categorie gebruiken om aan de doelstelling in alinea 114 voor het opsplitsen van opbrengsten te voldoen. Andere entiteiten kunnen aan de doelstelling voldoen door slechts één soort categorie te gebruiken om opbrengsten op te splitsen.
- B88 Bij het selecteren van het soort categorie (of categorieën) dat moet worden gebruikt om opbrengsten op te splitsen, moet een entiteit in aanmerking nemen op welke wijze informatie over de opbrengsten van een entiteit voor andere doeleinden is gepresenteerd, inclusief:
- buiten de jaarrekening (bijvoorbeeld in gepubliceerde winstoverzichten, jaarverslagen of beleggerspresentaties) gepresenteerde informatie;
 - informatie die door de hoogstgeplaatste functionaris die belangrijke operationele beslissingen neemt regelmatig wordt getoetst voor het beoordelen van de financiële prestaties van operationele segmenten; en
 - andere informatie die vergelijkbaar is met de in alinea B88(a) en (b) geïdentificeerde soorten informatie en die door de entiteit of de gebruikers van de jaarrekening van de entiteit wordt gebruikt voor het beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit of voor besluitvorming over middelenallocatie.
- B89 Voorbeelden van mogelijk geschikte categorieën zijn onder meer:
- soort goed of dienst (bijvoorbeeld grote productlijnen);
 - geografisch gebied (bijvoorbeeld land of regio);
 - markt of soort klant (bijvoorbeeld overheids- en niet-overheidsklanten);
 - soort contract (bijvoorbeeld contracten tegen vaste prijzen en contracten in eigen beheer);
 - contractduur (bijvoorbeeld kortlopende en langlopende contracten);
 - tijdstip van overdracht van goederen of diensten (bijvoorbeeld opbrengsten van op een tijdstip aan klanten overgedragen goederen of diensten en opbrengsten van over een periode overgedragen goederen of diensten); en

- g) verkoopkanalen (bijvoorbeeld direct aan consumenten verkochte goederen en via tussenpersonen verkochte goederen).

Bijlage C

Ingangsdatum en overgang

Deze bijlage maakt integraal deel uit van de standaard en heeft dezelfde status als de overige delen van de standaard.

INGANGSDATUM

- C1 Een entiteit moet deze standaard toepassen op jaarverslagperiodes die op of na 1 januari 2018 beginnen. Eerdere toepassing is toegestaan. Als een entiteit deze standaard eerder toepast, moet zij dat feit vermelden.

OVERGANG

- C2 Voor de toepassing van de overgangsvereisten in de alinea's C3 tot en met C8:
- is de datum van eerste toepassing de start van de verslagperiode waarin een entiteit deze standaard voor het eerst toepast; en
 - is een uitgevoerd contract een contract waarvoor de entiteit alle in overeenstemming met IAS 11 *Onderhanden projecten in opdracht van derden*, IAS 18 *Opbrengsten* en desbetreffende interpretaties geïdentificeerde goederen of diensten heeft overgedragen.
- C3 Een entiteit moet deze standaard aan de hand van een van de volgende twee methoden toepassen:
- retroactief op elke in overeenstemming met IAS 8 *Grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingswijzigingen en fouten* gepresenteerde eerdere verslagperiode, behoudens de praktische oplossingen in alinea C5; of
 - retroactief waarbij het cumulatieve effect van de eerste toepassing van deze standaard wordt opgenomen op de datum van eerste toepassing in overeenstemming met de alinea's C7 tot en met C8.
- C4 Niettegenstaande de vereisten van alinea 28 van IAS 8 moet een entiteit, wanneer deze standaard voor het eerst wordt toegepast, alleen de door alinea 28(f) van IAS 8 vereiste kwantitatieve informatie presenteren voor de jaarperiode die onmiddellijk voorafgaat aan de eerste jaarperiode waarvoor deze standaard wordt toegepast (de „onmiddellijk voorafgaande periode”) en alleen als de entiteit deze standaard retroactief toepast in overeenstemming met alinea C3(a). Een entiteit mag deze informatie ook voor de lopende periode of voor eerdere vergelijkende perioden presenteren, maar is daartoe niet verplicht.
- C5 Een entiteit mag van één of meer van de volgende praktische oplossingen gebruikmaken wanneer zij deze standaard retroactief toepast in overeenstemming met alinea C3(a):
- voor uitgevoerde contracten moet een entiteit geen contracten aanpassen die binnen dezelfde jaarlijkse verslagperiode ingaan en aflopen;
 - voor uitgevoerde contracten met een variabele vergoeding mag een entiteit gebruikmaken van de transactieprijs op de datum waarop het contract is uitgevoerd in plaats van variabele vergoedingen in de vergelijkende verslagperiode te schatten; en
 - voor alle verslagperiodes die vóór de datum van eerste toepassing worden gepresenteerd, moet een entiteit niet het bedrag van de transactieprijs dat aan de resterende prestatieverplichtingen is toegewezen publiceren noch toelichten wanneer de entiteit verwacht dat bedrag als opbrengst te zullen opnemen (zie alinea 120).
- C6 Voor elk van de praktische oplossingen in alinea C5 waarvan een entiteit gebruik maakt, moet de entiteit die praktische oplossing consequent op alle contracten binnen alle gepresenteerde verslagperiodes toepassen. Bovendien moet de entiteit de volgende informatie verschaffen:
- de praktische oplossingen waarvan gebruik is gemaakt; en
 - voor zover redelijkerwijs mogelijk, een kwalitatieve beoordeling van het geschatte effect van het toepassen van elk van die praktische oplossingen.
- C7 Als een entiteit ervoor kiest deze standaard retroactief toe te passen in overeenstemming met alinea C3(b), moet de entiteit het cumulatieve effect van de eerste toepassing van deze standaard opnemen als een aanpassing van het openingssaldo van de ingehouden winsten (of een andere eigenvermogenscomponent, naargelang van het geval) van de jaarlijkse verslagperiode die de datum van eerste toepassing omvat. Volgens deze overgangsmethode mag een entiteit deze standaard retroactief alleen op contracten toepassen die op de datum van eerste toepassing geen uitgevoerde contracten zijn (bijvoorbeeld 1 januari 2018 voor een entiteit met een jaareinde op 31 december).

- C8 Voor verslagperioden die de datum van eerste toepassing omvatten, moet een entiteit de volgende bijkomende informatie verschaffen als deze standaard retroactief wordt toegepast in overeenstemming met alinea C3(b):
- het bedrag waarvoor elke post in de jaarrekening in de huidige verslagperiode de invloed ondervindt van de toepassing van deze standaard in vergelijking met IAS 11, IAS 18 en desbetreffende interpretaties die vóór de wijziging van kracht waren; en
 - een toelichting bij de redenen voor de significante wijzigingen als geïdentificeerd in C8(a).

Verwijzingen naar IFRS 9

- C9 Als een entiteit wel deze standaard maar nog niet IFRS 9 *Financiële instrumenten* toepast, moeten alle verwijzingen in deze standaard naar IFRS 9 worden gelezen als een verwijzing naar IAS 39 *Financiële instrumenten: opname en waardering*.

INTREKKING VAN ANDERE STANDAARDEN

- C10 Deze standaard vervangt de volgende standaarden:
- IAS 11 *Onderhanden projecten in opdracht van derden*;
 - IAS 18 *Opbrengsten*;
 - IFRIC 13 *Klantenbindingsprogramma's*;
 - IFRIC 15 *Contracten voor de bouw van vastgoed*;
 - IFRIC 18 *Overdracht van activa van klanten*; en
 - SIC-31 *Opbrengsten — Ruiltransacties met betrekking tot advertentiediensten*.

Bijlage D

Wijzigingen in andere standaarden

In deze bijlage worden de wijzigingen in andere standaarden beschreven die de IASB heeft aangebracht bij het afronden van IFRS 15.

Deze tabel laat zien hoe de volgende verwijzingen zijn gewijzigd in andere standaarden.

Bestaande verwijzing naar	opgenomen	in	wordt gewijzigd in een verwijzing naar
IAS 18 <i>Opbrengsten</i> of IAS 18	IFRS 4	Alinea's 4(a) en (c), B18(h)	IFRS 15 <i>Opbrengsten van contracten met klanten</i> of IFRS 15
	IAS 16	Alinea 68A	
	IAS 39	Alinea TL2	
	IAS 40	Alinea 3(b)	
IAS 11 <i>Onderhanden projecten in opdracht van derden</i> of IAS 11	SIC-32	Alinea 6	

IFRS 1 Eerste toepassing van International Financial Reporting Standards

Alinea 39X wordt toegevoegd.

INGANGSDATUM

...

- 39X IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft alinea D24 en het desbetreffende kopje verwijderd en heeft de alinea's D34 tot en met D35 en het desbetreffende kopje toegevoegd. Een entiteit moet die wijzigingen toepassen wanneer zij IFRS 15 toepast.

In bijlage D worden de alinea's D34 tot en met D35 en het desbetreffende kopje toegevoegd.

Opbrengsten

- D34 Eerste toepassers mogen de overgangsbepalingen in alinea C5 van IFRS 15 toepassen. In die alinea's moet „datum van eerste toepassing” als het begin van de eerste IFRS-verslagperiode worden geïnterpreteerd. Als een eerste toepasser besluit die overgangsbepalingen toe te passen, past hij eveneens alinea C6 van IFRS 15 toe.
- D35 Een eerste toepasser moet geen contracten aanpassen die vóór de vroegst gepresenteerde periode zijn uitgevoerd. Een uitgevoerd contract is een contract waarvoor de entiteit alle in overeenstemming met de voorheen toegepaste GAAP geïdentificeerde goederen of diensten heeft overgedragen.

IFRS 3 Bedrijfscombinaties

Alinea 56 wordt gewijzigd en alinea 64 K wordt toegevoegd.

Voorwaardelijke verplichtingen

56. Na eerste opname en tot de verplichting wordt afgewikkeld, wordt geannuleerd of afloopt, moet de overnemende partij een in een bedrijfscombinatie opgenomen voorwaardelijke verplichting waarderen tegen het hoogste van de volgende bedragen:
- het bedrag dat overeenkomstig IAS 37 zou worden opgenomen; en
 - het bedrag dat oorspronkelijk is opgenomen, verminderd met, in voorkomend geval, het cumulatieve bedrag van de baten dat is opgenomen in overeenstemming met de grondslagen van IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*.

Deze vereiste is niet van toepassing op contracten die administratief worden verwerkt in overeenstemming met IAS 39.

...

Ingangsdatum

...

- 64K IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft alinea 56 gewijzigd. Een entiteit moet die wijziging toepassen wanneer zij IFRS 15 toepast.

IFRS 4 Verzekeringscontracten

Alinea 41G wordt toegevoegd.

INGANGSDATUM EN OVERGANG

...

- 41G IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de alinea's 4, 114 and 116 gewijzigd. Een entiteit moet die wijzigingen toepassen wanneer zij IFRS 15 toepast.

In bijlage B worden de alinea's B7 and B21 gewijzigd.

Uitkering in natura

...

- B7 Toepassing van IFRS 4 op de in alinea B6 beschreven contracten is waarschijnlijk niet méér belastend dan toepassing van de IFRSs die zouden gelden indien dergelijke contracten buiten het toepassingsgebied van deze IFRS zouden vallen:
- ...
 - Als IFRS 15 van toepassing was, zou de dienstverlener opbrengsten opnemen wanneer (of naarmate) hij diensten aan de klant overdraagt (behoudens andere bepaalde criteria). Deze IFRS staat toe dat de dienstverlener i) zijn bestaande grondslagen voor financiële verslaggeving van deze contracten handhaaft, tenzij hiermee in strijd wordt gehandeld met alinea 14 en ii) zijn grondslagen voor financiële verslaggeving verbetert, indien dit op grond van alinea's 22 tot en met 30 is toegestaan;
 - ...

Voorbeelden van verzekeringscontracten

...

- B21 Indien via de in alinea B19 beschreven contracten geen financiële activa of financiële verplichtingen worden gecreëerd, geldt IFRS 15. Volgens IFRS 15 worden opbrengsten opgenomen wanneer (of naarmate) een entiteit een prestatieverplichting vervult door een beloofd goed of een beloofde dienst aan een klant over te dragen voor een bedrag waarin de vergoeding tot uitdrukking komt waarop de entiteit verwacht recht te zullen hebben.

IFRS 9 Financiële instrumenten (november 2009)

De alinea's 3.1.1, 5.1.1 en 5.4.5 worden gewijzigd en de alinea's 5.1.2, 5.4.1A en 8.1.5 worden toegevoegd.

3.1 EERSTE OPNAME VAN FINANCIËLE ACTIVA

- 3.1.1. Een entiteit moet een financieel actief in haar overzicht van de financiële positie opnemen als en alleen als de entiteit een contract afsluit voor het instrument (zie de alinea's TL34 en TL35 van IAS 39). Wanneer een entiteit een financieel actief voor het eerst opneemt, moet zij dat classificeren in overeenstemming met de alinea's 4.1 tot en met 4.5 en waarden in overeenstemming met de alinea's 5.1.1, 5.1.2 en 5.1.2.**

...

5.1 EERSTE WAARDERING

- 5.1.1. Behalve bij handelsvorderingen die binnen het toepassingsgebied van alinea 5.1.2 vallen, moet een entiteit een financieel actief bij de eerste opname ervan waarden tegen de reële waarde ervan plus, in het geval van een financieel actief dat niet tegen reële waarde met verwerking van waardeveranderingen in winst of verlies wordt gewaardeerd, de transactiekosten die direct aan de verwerving van het financiële actief kunnen worden toegerekend.**

...

- 5.1.2. Niettegenstaande het vereiste van alinea 5.1.1 moet een entiteit handelsvorderingen die geen significante financieringscomponent hebben (bepaald in overeenstemming met IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*) bij de eerste opname ervan tegen hun transactieprijs (als omschreven in IFRS 15) waarden.

5.4 WINSTEN EN VERLIEZEN

...

- 5.4.1A *Dividenden* worden alleen in winst en verlies opgenomen wanneer:

- de entiteit het recht heeft verkregen op ontvangst van de betaling van het dividend;
- het waarschijnlijk is dat de economische voordelen met betrekking tot het dividend naar de entiteit zullen vloeien; en
- het bedrag van het dividend betrouwbaar kan worden bepaald.

...

Beleggingen in eigenvermogensinstrumenten

...

- 5.4.5. Indien een entiteit de in alinea 5.4.4 beschreven keuze maakt, moet zij de in alinea 5.4.1A bedoelde dividenden van die belegging in winst of verlies opnemen.

...

8.1 INGANGSDATUM

...

- 8.1.5. IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de alinea's 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 en B5.12 gewijzigd en heeft alinea C16 en het desbetreffende kopje verwijderd. De alinea's 5.1.2 en 5.4.1A en een definitie in bijlage A zijn toegevoegd. Een entiteit moet die wijzigingen toepassen wanneer zij IFRS 15 toepast.

In bijlage A wordt een definitie toegevoegd.

dividenden Uitkeringen van winsten aan houders van eigenvermogensinstrumenten naar rato van hun participaties in een specifieke vermogensklasse.

In bijlage B wordt alinea B5.12 gewijzigd.

Winsten en verliezen

B5.12 Op grond van alinea 5.4.4 mag een entiteit de onherroepelijke keuze maken veranderingen in de reële waarde van een belegging in een eigenvermogensinstrument dat niet voor handelsdoeleinden aangehouden wordt in niet-gerealiseerde resultaten te presenteren. Deze keuze wordt per instrument (d.w.z. per aandeel) gemaakt. In niet-gerealiseerde resultaten gepresenteerde bedragen mogen vervolgens niet naar winst of verlies worden overgeboekt. De entiteit mag echter de cumulatieve winst of het cumulatieve verlies binnen eigen vermogen overboeken. Dividenden met betrekking tot dergelijke beleggingen worden in winst of verlies opgenomen in overeenstemming met alinea 5.4.5 tenzij het dividend in feite een terugbetaling vormt van een deel van de kostprijs.

In bijlage C worden alinea C16 en het desbetreffende kopje verwijderd.

IFRS 9 Financiële instrumenten (oktober 2010)

De alinea's 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 en 5.7.6 worden gewijzigd en de alinea's 5.1.3, 5.7.1A en 7.1.4 worden toegevoegd.

3.1 EERSTE OPNAME

3.1.1. Een entiteit moet een financieel actief of financiële verplichting in het overzicht van de financiële positie opnemen als en alleen als de entiteit een contract afsluit voor het instrument (zie de alinea's B3.1.1 en B3.1.2). Wanneer een entiteit een financieel actief voor het eerst opneemt, moet zij dat classificeren in overeenstemming met de alinea's 4.1.1 tot en met 4.1.5 en waarden in overeenstemming met de alinea's 5.1.1 tot en met 5.1.3. Wanneer een entiteit een financiële verplichting voor het eerst opneemt, moet zij deze classificeren in overeenstemming met de alinea's 4.2.1 en 4.2.2 en waarden in overeenstemming met alinea 5.1.1.

...

4.2 CLASSIFICATIE VAN FINANCIËLE VERPLICHTINGEN

4.2.1. Een entiteit moet alle financiële verplichtingen na hun eerste opname met behulp van de *effectieverentemethode* als tegen geamortiseerde kostprijs gewaardeerde verplichtingen classificeren, met uitzondering van:

- a) ...
- c) *Financiëlelegarantiecontracten* als omschreven in bijlage A. Na de eerste opname moet een emittent van een dergelijk contract (tenzij alinea 4.2.1(a) of alinea 4.2.1(b) van toepassing is) dit vervolgens waarden tegen het hoogste van de volgende bedragen:
 - i) het bedrag dat overeenkomstig IAS 37 *Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa* is bepaald;
 - ii) het bedrag dat oorspronkelijk is opgenomen (zie alinea 5.1.1), verminderd met, in voorkomend geval, het cumulatieve bedrag van de baten dat is opgenomen in overeenstemming met de beginselen van IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*.
- d) Verplichtingen tot het verstrekken van een lening tegen een rentevoet onder de marktrente. Na de eerste opname moet een emittent van een dergelijke verplichting (tenzij alinea 4.2.1(a) van toepassing is) deze vervolgens waarden tegen het hoogste van de volgende bedragen:
 - i) het bedrag dat overeenkomstig IAS 37 is bepaald en
 - ii) het bedrag dat oorspronkelijk is opgenomen (zie alinea 5.1.1) verminderd met, in voorkomend geval, het cumulatieve bedrag van de baten dat is opgenomen in overeenstemming met de beginselen van IFRS 15.
- e) ...

5.1 EERSTE WAARDERING

5.1.1. Behalve bij handelsvorderingen die binnen het toepassingsgebied van alinea 5.1.3 vallen, moet een entiteit een financieel actief of financiële verplichting bij de eerste opname ervan waarderen tegen de reële waarde ervan plus of minus, in het geval van een financieel actief dat, of een financiële verplichting die, niet tegen reële waarde met verwerking van waardeveranderingen in winst of verlies wordt gewaardeerd, de transactiekosten die direct aan de verwerving of uitgifte van het financiële actief of de financiële verplichting kunnen worden toegerekend.

...

5.1.3. Niettegenstaande het vereiste van alinea 5.1.1 moet een entiteit handelsvorderingen die geen significante financieringscomponent hebben (bepaald in overeenstemming met IFRS 15) bij de eerste opname ervan tegen hun transactieprijs waarderen.

5.2 WAARDERING VAN FINANCIËLE ACTIVA NA DE EERSTE OPNAME

5.2.1. Een entiteit moet een financieel actief na eerste opname ervan in overeenstemming met de alinea's 4.1.1 tot en met 4.1.5 waarderen tegen reële waarde of geamortiseerde kostprijs (zie de alinea's 9 en TL5 tot en met TL8C van IAS 39).

...

5.7 WINSTEN EN VERLIEZEN

...

5.7.1A *Dividenden* worden alleen in winst en verlies opgenomen wanneer:

- a) de entiteit het recht heeft verkregen op ontvangst van de betaling van het dividend;
- b) het waarschijnlijk is dat de economische voordelen met betrekking tot het dividend naar de entiteit zullen vloeien; en
- c) het bedrag van het dividend betrouwbaar kan worden bepaald.

...

Beleggingen in eigenvermogensinstrumenten

...

5.7.6. Indien een entiteit de in alinea 5.7.5 beschreven keuze maakt, moet zij de in alinea 5.7.1A bedoelde dividenden van die belegging in winst of verlies opnemen.

...

7.1 INGANGSDATUM

...

7.1.4. **IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de alinea's 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 en C42 gewijzigd en alinea C16 en het desbetreffende kopje verwijderd. De alinea's 5.1.3 en 5.7.1A en een definitie in bijlage A zijn toegevoegd. Een entiteit moet die wijzigingen toepassen wanneer zij IFRS 15 toepast.**

In bijlage A wordt een definitie toegevoegd.

dividenden Uitkeringen van winsten aan houders van eigenvermogensinstrumenten naar rato van hun participaties in een specifieke vermogensklasse.

In bijlage B worden de alinea's B3.2.13 en B5.7.1 gewijzigd.

Aanhoudende betrokkenheid bij overgedragen activa

B3.2.13 Hierna volgen voorbeelden van de wijze waarop een entiteit een overgedragen actief en de hieraan verbonden verplichting op grond van alinea 3.2.16 waardeert.

Alle activa

- a) Indien een door een entiteit verstrekte garantie voor verliezen als gevolg van wanbetaling op een overgedragen actief het niet langer opnemen van het overgedragen actief tot de omvang van de aanhoudende betrokkenheid in de weg staat, wordt het overgedragen actief gewaardeerd op i) de boekwaarde van het actief of, indien lager, ii) het bedrag van de bij de overdracht ontvangen vergoeding dat de entiteit maximaal zou moeten terugbetalen („het garantiebedrag”). De hieraan verbonden verplichting wordt bij eerste opname gewaardeerd op het garantiebedrag vermeerderd met de reële waarde van de garantie (die normaliter overeenkomt met de voor de garantie ontvangen vergoeding). Na eerste opname wordt de eerste reële waarde van de garantie in winst of verlies opgenomen wanneer (of naarmate) de verplichting wordt nagekomen (overeenkomstig de beginselen van IFRS 15), en de boekwaarde van het actief verminderd met alle bijzondere waardeverminderingverliezen.

...

Winsten en verliezen (afdeling 5.7)

B5.7.1 Op grond van alinea 5.7.5 mag een entiteit de onherroepelijke keuze maken veranderingen in de reële waarde van een belegging in een eigenvermogensinstrument dat niet voor handelsdoeleinden aangehouden wordt in niet-gerealiseerde resultaten te presenteren. Deze keuze wordt per instrument (d.w.z. per aandeel) gemaakt. In niet-gerealiseerde resultaten gepresenteerde bedragen mogen vervolgens niet naar winst of verlies worden overgeboekt. De entiteit mag echter de cumulatieve winst of het cumulatieve verlies binnen eigen vermogen overboeken. Dividenden met betrekking tot dergelijke beleggingen worden in winst of verlies opgenomen in overeenstemming met alinea 5.7.6 tenzij het dividend in feite een terugbetaling vormt van een deel van de kostprijs.

In bijlage C worden de alinea's C5 en C42 gewijzigd. Alinea C16 en het desbetreffende kopje worden verwijderd.

IFRS 3 *Bedrijfscombinaties*

C5 De alinea's 16, 42, 53, 56 en 58(b)8 worden gewijzigd als volgt, alinea 64A wordt verwijderd en alinea 64D wordt toegevoegd:

...

56 Na eerste opname en tot de verplichting wordt afgewikkeld, wordt geannuleerd of afloopt, moet de overnemende partij een in een bedrijfscombinatie opgenomen voorwaardelijke verplichting waarderen tegen het hoogste van de volgende bedragen:

- a) het bedrag dat overeenkomstig IAS 37 zou worden opgenomen; en
- b) het bedrag dat oorspronkelijk is opgenomen, verminderd met, in voorkomend geval, het cumulatieve bedrag van de baten dat is opgenomen in overeenstemming met de beginselen van IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*.

Deze vereiste is niet van toepassing op contracten die administratief worden verwerkt in overeenstemming met IFRS 9.

...

IAS 39 *Financiële instrumenten: opname en waardering*

...

C42 In bijlage B worden de alinea's TL3 tot en met TL4 als volgt gewijzigd:

...

TL4 Financiëlegarantiecontracten kunnen verschillende juridische vormen aannemen, zoals ...

- a) ... waardeert de emittent het contract na eerste opname tegen het hoogste van de volgende bedragen:
 - i) het bedrag dat in overeenstemming met IAS 37 is bepaald; en
 - ii) het bedrag dat oorspronkelijk is opgenomen, verminderd met, in voorkomend geval, het cumulatieve bedrag van de baten dat is opgenomen in overeenstemming met de beginselen van IFRS 15 (zie alinea 4.2.1(c) van IFRS 9).
- b) ...

IFRS 9 Financiële instrumenten (hedge accounting en wijzigingen van IFRS 9, IFRS 7 en IAS 39) ⁽¹⁾

Alinea 5.2.1 wordt gewijzigd.

5.2 WAARDERING VAN FINANCIËLE ACTIVA NA DE EERSTE OPNAME

5.2.1. Een entiteit moet een financieel actief na eerste opname ervan in overeenstemming met de alinea's 4.1.1 tot en met 4.1.5 waarderen tegen reële waarde of geamortiseerde kostprijs (zie de alinea's 9 en TL5 tot en met TL8C van IAS 39).

In bijlage A wordt een definitie toegevoegd.

dividenden Uitkeringen van winsten aan houders van eigenvermogensinstrumenten naar rato van hun participaties in een specifieke vermogensklasse.

In bijlage C worden de alinea's C5 en C38 gewijzigd. Alinea C21 en het desbetreffende kopje worden verwijderd.

IFRS 3 Bedrijfscombinaties

C5 De alinea's 16, 42, 53, 56 en 58(b) worden gewijzigd als volgt, de alinea's 64A en 64D worden verwijderd en alinea 64H wordt toegevoegd:

...

56 Na eerste opname en tot de verplichting wordt afgewikkeld, wordt geannuleerd of afloopt, moet de overnemende partij een in een bedrijfscombinatie opgenomen voorwaardelijke verplichting waarderen tegen het hoogste van de volgende bedragen:

- a) het bedrag dat overeenkomstig IAS 37 zou worden opgenomen; en
- b) het bedrag dat oorspronkelijk is opgenomen, verminderd met, in voorkomend geval, het cumulatieve bedrag van de baten dat is opgenomen in overeenstemming met de grondslagen van IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*.

Deze vereiste is niet van toepassing op contracten die administratief worden verwerkt in overeenstemming met IFRS 9.

...

IAS 39 Financiële instrumenten: opname en waardering

...

C38 In bijlage B worden de alinea's TL3 tot en met TL4 als volgt gewijzigd:

...

TL4 Financiëlegarantiecontracten kunnen verschillende juridische vormen aannemen, zoals ...

- a) ... waardeert de emittent het contract na eerste opname tegen het hoogste van de volgende bedragen:
 - i) het bedrag dat in overeenstemming met IAS 37 is bepaald; en
 - ii) het bedrag dat oorspronkelijk is opgenomen, verminderd met, in voorkomend geval, het cumulatieve bedrag van de baten dat is opgenomen in overeenstemming met de beginselen van IFRS 15 (zie alinea 4.2.1(c) van IFRS 9).
- b) ...

⁽¹⁾ De daaruit voortvloeiende wijzigingen die IFRS 15 aanbrengt in IFRS 9 (hedge accounting en wijzigingen van IFRS 9, IFRS 7 en IAS 39) moeten in samenhang worden gelezen met de daaruit voortvloeiende wijzigingen die IFRS 15 in IFRS 9 (2010) aanbrengt. Dat komt omdat IFRS 9 (hedge accounting en wijzigingen van IFRS 9, IFRS 7 en IAS 39) alleen die alinea's van IFRS 9 (2010) omvat die zijn gewijzigd of die noodzakelijk waren om verwijzing te vergemakkelijken. Derhalve is aan IFRS 9 (hedge accounting en wijzigingen van IFRS 9, IFRS 7 en IAS 39) geen alinea over de ingangsdatum toegevoegd omdat deze vervat is in de alinea over de ingangsdatum die aan IFRS 9 (2010) wordt toegevoegd.

IAS 1 Presentatie van de jaarrekening

Alinea 34 wordt gewijzigd en alinea 139 N wordt toegevoegd.

Saldering

...

34. IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten* vereist dat een entiteit inkomsten uit hoofde van contracten met klanten waardeert tegen de vergoeding waarop de entiteit in ruil voor het overdragen van beloofde goederen of diensten verwacht recht te zullen hebben. In het opgenomen bedrag van de opbrengsten komen bijvoorbeeld alle door de entiteit toegekende handels- en kwantumkortingen tot uitdrukking. Bij de uitvoering van de normale activiteiten verricht een entiteit andere transacties die geen opbrengsten genereren maar die wel samenhangen met de belangrijkste opbrengstengenererende activiteiten. Een entiteit moet de resultaten van dergelijke transacties presenteren door van de baten van een transactie de met die transactie verband houdende kosten af te trekken, althans indien deze presentatie de economische realiteit van de transactie of andere gebeurtenis weerspiegelt. Bijvoorbeeld:
- a) een entiteit moet winsten en verliezen op de vervreemding van vaste activa, waaronder beleggingen en bedrijfsactiva, presenteren door de boekwaarde van het actief en de ermee samenhangende verkoopkosten af te trekken van de op de vervreemding gegenereerde vergoeding; en
 - b) ...

OVERGANG EN INGANGSDATUM

...

- 139 N IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft alinea 34 gewijzigd. Een entiteit moet die wijziging toepassen wanneer zij IFRS 15 toepast.

IAS 2 Voorraden

De alinea's 2, 8, 29 en 37 worden gewijzigd en alinea 40E wordt toegevoegd. Alinea 19 wordt verwijderd.

TOEPASSINGSGBIED

2. **Deze standaard is van toepassing op alle voorraden, met uitzondering van:**
- a) [verwijderd]
 - b) ...

DEFINITIES

...

8. Voorraden omvatten goederen die worden ingekocht en aangehouden om te worden verkocht, bijvoorbeeld handelswaar ingekocht door een detailist en aangehouden voor verkoop, of gronden en andere onroerende goederen die worden aangehouden voor verkoop. Voorraden omvatten ook gereed product of onderhanden werk dat door een entiteit wordt geproduceerd, met inbegrip van grond- en hulpstoffen die bestemd zijn om te worden gebruikt in het productieproces. Kosten die worden gemaakt om een contract met een klant te vervullen die geen aanleiding geven tot voorraden (of activa binnen het toepassingsgebied van een andere standaard) worden administratief verwerkt in overeenstemming met IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*.

...

Opbrengstwaarde

...

29. Voorraden worden gewoonlijk per bestanddeel afgeschreven tot de opbrengstwaarde. In sommige omstandigheden kan het echter gepast zijn om soortgelijke of verwante voorraadbestanddelen te groeperen. Dit kan het geval zijn bij voorraadbestanddelen voor hetzelfde productassortiment die soortgelijke doeleinden of een gelijkaardig eindgebruik hebben, in hetzelfde geografische gebied worden geproduceerd en verkocht, en praktisch niet los van andere bestanddelen van dat productassortiment kunnen worden beschouwd. Het is niet gepast voorraden af te schrijven op basis van een voorraadclassificatie, bijvoorbeeld gereed product, of alle voorraden in een bepaald operationeel segment.

...

INFORMATIEVERSCHAFFING

...

37. Informatie over de boekwaarden die worden aangehouden in verschillende classificaties van voorraden en de omvang van de wijzigingen van deze activa is nuttig voor gebruikers van jaarrekeningen. Veel voorkomende classificaties van voorraden zijn handelsgoederen, hulpstoffen, grondstoffen, onderhanden werk en gereed product.

...

INGANGSDATUM

...

- 40E IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de alinea's 2, 8, 29 en 37 gewijzigd en alinea 19 verwijderd. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IFRS 15 toepast.

IAS 12 Winstbelastingen

Alinea 59 wordt gewijzigd en alinea 98E wordt toegevoegd.

In winst of verlies opgenomen posten

...

59. De meeste uitgestelde belastingverplichtingen en -vorderingen ontstaan wanneer baten of lasten in een bepaalde periode worden opgenomen in de commerciële winst, maar in een andere periode worden opgenomen in de fiscale winst (het fiscaal verlies). De resulterende uitgestelde belastingen worden opgenomen in winst of verlies. Voorbeelden:
- wanneer achterstallige rente, royalty's of dividendopbrengsten worden ontvangen en worden opgenomen in de commerciële winst in overeenstemming met, naargelang van het geval, IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, IAS 39 *Financiële instrumenten: opname en waardering* of IFRS 9 *Financiële instrumenten*, maar op kasbasis worden opgenomen in de fiscale winst (het fiscaal verlies); en
 - ...

INGANGSDATUM

...

- 98E IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft alinea 59 gewijzigd. Een entiteit moet die wijziging toepassen als zij IFRS 15 toepast.

IAS 16 Materiële vaste activa

De alinea's 69 en 72 worden gewijzigd en alinea 81J wordt toegevoegd.

NIET LANGER OPNEMEN

...

69. De vervreemding van een materieel vast actief kan op verschillende wijzen plaatsvinden (bijvoorbeeld door verkoop, door het afsluiten van een financiële lease of via donatie). De datum van vervreemding van een materieel vast actief is de datum waarop de ontvanger zeggenschap over dat actief verkrijgt in overeenstemming met de vereisten voor het bepalen wanneer een prestatieverplichting wordt vervuld in IFRS 15. IAS 17 is van toepassing op vervreemding via „sale and leaseback”.

...

72. De vergoeding die in winst of verlies moet worden opgenomen uit hoofde van het niet langer opnemen van een materieel vast actief wordt bepaald in overeenstemming met de vereisten voor het bepalen van de transactieprijs in de alinea's 47 tot en met 72 van IFRS 15. Verdere wijzigingen van de geschatte vergoeding die is opgenomen in winst of verlies worden administratief verwerkt in overeenstemming met de vereisten voor wijzigingen van de transactieprijs in IFRS 15.

...

INGANGSDATUM

...

- 81J IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de alinea's 68A, 69 en 72 gewijzigd. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IFRS 15 toepast.

IAS 32 Financiële instrumenten: presentatie

Alinea 97QL wordt toegevoegd.

INGANGSDATUM EN OVERGANG

...

- 97Q IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft alinea TL21 gewijzigd. Een entiteit moet die wijziging toepassen als zij IFRS 15 toepast.

In de toepassingsleidraad wordt alinea TL21 gewijzigd.

Contracten tot aankoop of verkoop van niet-financiële goederen (alinea's 8 tot en met 10)

...

- AG21 Behalve wanneer vereist bij IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, resulteert een contract waarbij sprake is van ontvangst of levering van fysieke activa niet in een financieel actief van één partij en een financiële verplichting van de andere partij, tenzij een overeenkomstige betaling wordt uitgesteld tot na de datum waarop de fysieke activa worden overgedragen. Dit is het geval bij de aankoop of verkoop van goederen op handelskrediet.

IAS 34 Tussentijdse financiële verslaggeving

De alinea's 15B en 16A worden gewijzigd en alinea 55 wordt toegevoegd.

Wezenlijke gebeurtenissen en transacties

...

- 15 B Hierna volgt een lijst van gebeurtenissen en transacties waarover informatie moet worden verschaft indien deze van wezenlijk belang zijn: de lijst is niet limitatief.
- a) ...
- b) de opname van een verlies als gevolg van de bijzondere waardevermindering van financiële activa, materiële vaste activa, immateriële activa, activa als gevolg van contracten met klanten, of andere activa, en de terugboeking van een dergelijk bijzonder waardeverminderingsverlies;
- c) ...

Overige informatieverschaffing

- 16 A Naast het vermelden van wezenlijke gebeurtenissen en transacties in overeenstemming met de alinea's 15 tot en met 15C moet een entiteit de onderstaande informatie in de toelichtingen bij haar tussentijdse financiële overzichten opnemen indien deze informatie niet elders in het tussentijds financieel verslag is vermeld. De informatie moet normaliter cumulatief voor het lopende boekjaar worden gerapporteerd.
- a) ...
- l) de opsplitsing van opbrengsten uit hoofde van contracten met klanten als vereist bij de alinea's 114 tot en met 115 van IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*.

...

INGANGSDATUM

...

55. IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de alinea's 15B en 16A gewijzigd. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IFRS 15 toepast.

IAS 36 Bijzondere waardevermindering van activa

Alinea 2 wordt gewijzigd en alinea 140L wordt toegevoegd.

TOEPASSINGSGBIED

2. **Deze standaard moet worden toegepast bij de administratieve verwerking van alle activa die een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan, met uitzondering van:**
- a) ...
 - b) **contractactiva en activa uit hoofde van kosten om een contract te verkrijgen of te vervullen die worden opgenomen in overeenstemming met IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*;**
 - c) ...

OVERGANGSBEPALINGEN EN INGANGSDATUM

...

- 140L IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft alinea 2 gewijzigd. Een entiteit moet die wijziging toepassen wanneer zij IFRS 15 toepast.

IAS 37 Voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa ⁽¹⁾

Alinea 5 wordt gewijzigd en alinea 100 wordt toegevoegd. Alinea 6 wordt verwijderd.

TOEPASSINGSGBIED

...

5. Indien een andere standaard een specifiek type van voorziening, voorwaardelijke verplichting of voorwaardelijk actief behandelt, moet een entiteit die andere standaard toepassen in plaats van de onderhavige standaard. Bepaalde typen voorzieningen worden behandeld in standaarden die handelen over:
- a) [verwijderd]
 - b) ...
 - e) verzekeringscontracten (zie IFRS 4 *Verzekeringscontracten*). Deze standaard geldt echter voor de voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa van een verzekeraar, met uitzondering van de voorzieningen, voorwaardelijke verplichtingen en voorwaardelijke activa die voortvloeien uit de contractuele verplichtingen en rechten van de verzekeraar op grond van verzekeringscontracten die binnen het toepassingsgebied van IFRS 4 vallen;
 - f) een voorwaardelijke vergoeding van een overnemende partij bij een bedrijfscombinatie (zie IFRS 3 *Bedrijfscombinaties*), en
 - g) opbrengsten uit hoofde van contracten met klanten (zie IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*). Aangezien IFRS 15 echter geen specifieke vereisten bevat voor de behandeling van contracten met klanten die verlieslatend zijn geworden, is deze standaard op die gevallen van toepassing;

...

INGANGSDATUM

...

100. IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft alinea 5 gewijzigd en alinea 6 verwijderd. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IFRS 15 toepast.

⁽¹⁾ In de jaarlijkse verbeteringen in IFRSs cyclus 2010-2012, als uitgegeven in december 2013, waren de wijzigingen in alinea 5 van IAS 37 gemarkeerd. Voor deze publicatie zijn die wijzigingen geaccepteerd en zijn nieuwe wijzigingen gemarkeerd.

IAS 38 Immateriële vaste activa

De alinea's 114 en 116 worden gewijzigd en alinea 130 K wordt toegevoegd.

TOEPASSINGSGEBIED

- ...
3. Als een andere standaard de verwerkingswijze voor een specifiek type immaterieel vast actief voorschrijft, moet een entiteit die andere standaard toepassen in plaats van deze standaard. Deze standaard is bijvoorbeeld niet van toepassing op:
- a) immateriële activa die door een entiteit worden aangehouden voor verkoop in het kader van de normale bedrijfsvoering (zie IAS 2 *Voorraden*);
 - b) ...
 - i) activa uit hoofde van contracten met klanten die worden opgenomen in overeenstemming met IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*;
- ...

BUITENGEBRUIKSTELLING EN VERVREEMDING

- ...
114. De vervreemding van een immaterieel actief kan op verschillende wijzen plaatsvinden (bijvoorbeeld door verkoop, door het afsluiten van een financiële lease of via schenking). De datum van vervreemding van een immaterieel actief is de datum waarop de ontvanger zeggenschap over dat actief verkrijgt in overeenstemming met de vereisten voor het bepalen wanneer een prestatieverplichting wordt vervuld in IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*. IAS 17 is van toepassing op vervreemding via „sale and leaseback”.
- ...
116. De vergoeding die in winst of verlies moet worden opgenomen uit hoofde van het niet langer opnemen van een immaterieel actief wordt bepaald in overeenstemming met de vereisten voor het bepalen van de transactieprijs in de alinea's 47 tot en met 72 van IFRS 15. Verdere wijzigingen van de geschatte vergoeding die is opgenomen in winst of verlies worden administratief verwerkt in overeenstemming met de vereisten voor wijzigingen van de transactieprijs in IFRS 15.
- ...

OVERGANGSBEPALINGEN EN INGANGSDATUM

- ...
- 130 K IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de alinea's 3, 114 en 116 gewijzigd. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IFRS 15 toepast.

IAS 39 Financiële instrumenten: opname en waardering

De alinea's 2, 9, 43, 47 en 55 worden gewijzigd en de alinea's 2A, 44A, 55A en 103T worden toegevoegd.

TOEPASSINGSGEBIED

2. **Deze standaard moet door alle entiteiten worden toegepast op alle soorten financiële instrumenten, met uitzondering van:**
- a) ...
 - k) **binnen het toepassingsgebied van IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten* vallende rechten en verplichtingen die financiële instrumenten zijn, behalve die waarvoor in IFRS 15 is bepaald dat zij administratief worden verwerkt overeenkomstig IFRS 9.**
- 2 A **Met het oog op het opnemen van bijzondere waardeverminderv verliezen worden de bepalingen van deze standaard inzake bijzondere waardevermindering toegepast op de rechten waarvoor in IFRS 15 is bepaald dat zij administratief worden verwerkt overeenkomstig deze standaard.**
- ...

DEFINITIES

...

9. ...

Definities in verband met opname en waardering

...

De *effectieverentemethode* is een methode voor het berekenen van de amortisatie van een financieel actief of een financiële verplichting (of een groep van financiële activa of financiële verplichtingen) en voor het toerekenen van rentebaten en rentelasten aan de desbetreffende periode. De effectieve rentevoet is de rentevoet die de verwachte stroom van toekomstige gelddbetalingen of -ontvangst tijdens de verwachte looptijd van het financiële instrument of, indien relevant, een kortere periode, exact disconteert tot de nettoboekwaarde van het financieel actief of de financiële verplichting. Bij de berekening van de effectieve rentevoet moet een entiteit een schatting maken van de kasstromen, waarbij rekening wordt gehouden met alle contractuele bepalingen van het financiële instrument (bijvoorbeeld vooruitbetaling, call- en vergelijkbare opties), maar niet met toekomstige kredietverliezen. In de berekening worden alle door de contractpartijen betaalde of ontvangen provisies en vergoedingen opgenomen die integraal deel uitmaken van de effectieve rentevoet (zie de alinea's AG8A tot en met AG8B), alsook transactiekosten en alle overige premies en kortingen. Er wordt verondersteld dat de kasstromen en de verwachte looptijd van een groep van vergelijkbare financiële instrumenten betrouwbaar kan worden geschat. In het zeldzame geval waarin de kasstromen of de verwachte looptijd van het financiële instrument (of groep financiële instrumenten) niet betrouwbaar kunnen, respectievelijk kan, worden geschat, moet de entiteit echter uitgaan van de contractueel bepaalde kasstromen over de gehele contractduur van het financiële instrument (of groep financiële instrumenten).

Niet langer opnemen is het verwijderen van een voorheen opgenomen financieel actief of financiële verplichting van het overzicht van de financiële positie van een entiteit.

Dividenden zijn uitkeringen van winsten aan eigenaars naar rato van hun participaties in een specifieke vermogensklasse.

Reële waarde is de prijs die zou worden ontvangen om een actief te verkopen of die zou worden betaald om een verplichting over te dragen in een regelmatige transactie tussen marktdeelnemers op de waarderingsdatum. (Zie IFRS 13.)

...

Eerste waardering van financiële activa en financiële verplichtingen

43. Behalve voor handelsvorderingen binnen het toepassingsgebied van alinea 44A moet, indien een financieel actief of een financiële verplichting voor het eerst wordt opgenomen, een entiteit dit actief of deze verplichting waarden tegen de reële waarde vermeerderd met, bij een financieel actief dat, of financiële verplichting die, niet tegen reële waarde wordt gewaardeerd met verwerking van waardeveranderingen in winst of verlies, de transactiekosten die rechtstreeks zijn toe te rekenen aan de verwerving of uitgifte van het financieel actief of de financiële verplichting.

...

- 44 A Niettegenstaande het vereiste van alinea 43 moet een entiteit handelsvorderingen die geen significante financieringscomponent hebben (bepaald in overeenstemming met IFRS 15) bij de eerste opname ervan tegen hun transactieprijs (die wordt omschreven in IFRS 15) waarden.

...

Waardering van financiële verplichtingen na de eerste opname

47. Een entiteit moet na de eerste opname alle financiële verplichtingen tegen geamortiseerde kostprijs waarden, waarbij gebruik wordt gemaakt van de effectieverentemethode, uitgezonderd:
- a) ...
 - c) financiëlegarantiecontracten zoals gedefinieerd in alinea 9. Na de eerste opname moet een emittent van een dergelijk contract (tenzij alinea 47(a) of alinea 47(b) van toepassing is) dit waarden tegen het hoogste van de volgende bedragen:
 - i) het bedrag dat overeenkomstig IAS 37 is bepaald; en

- ii) het bedrag dat oorspronkelijk is opgenomen (zie alinea 43) verminderd met, in voorkomend geval, het cumulatieve bedrag van de baten dat is opgenomen in overeenstemming met de beginselen van IFRS 15;
- d) verplichtingen tot het verstrekken van een lening tegen een rentevoet onder de marktrente. Na de eerste opname moet een emittent van een dergelijke verplichting (tenzij alinea 47(a) van toepassing is) deze waarden tegen het hoogste van de volgende bedragen:
 - i) het bedrag dat overeenkomstig IAS 37 is bepaald; en
 - ii) het bedrag dat oorspronkelijk is opgenomen (zie alinea 43) verminderd met, in voorkomend geval, het cumulatieve bedrag van de baten dat is opgenomen in overeenstemming met de beginselen van IFRS 15.

Financiële verplichtingen die als afgedekte posities worden aangemerkt, zijn onderworpen aan de bepalingen inzake hedge accounting die in alinea's 89 tot en met 102 zijn uiteengezet.

...

Winsten en verliezen

55. Een winst die, of een verlies dat, voortvloeit uit een verandering in de reële waarde van een financieel actief dat of een financiële verplichting die geen deel uitmaakt van een afdekkingsrelatie (zie alinea's 89 tot en met 102) moet als volgt worden opgenomen.
- a) ...
 - b) Een winst of verlies op een voor verkoop beschikbaar financieel actief moet in niet-gerealiseerde resultaten worden opgenomen, met uitzondering van bijzondere waardeverminderingverliezen (zie de alinea's 67 tot en met 70) en wisselkoerswinsten en -verliezen (zie bijlage A, alinea TL83), totdat het financiële actief niet langer wordt opgenomen. Op dat moment moet de cumulatieve winst die of het cumulatieve verlies dat voorheen in niet-gerealiseerde resultaten werd opgenomen, worden overgeboekt van het eigen vermogen naar de winst of het verlies als een herclassificatieaanpassing (zie IAS 1 *Presentatie van de jaarrekening* (herziene versie van 2007)). Rente die volgens de effectieverentemethode is berekend (zie alinea 9), wordt echter in winst of verlies opgenomen. Dividenden op voor verkoop beschikbare eigenvermogensinstrumenten worden in winst of verlies opgenomen in overeenstemming met alinea 55A.
- 55 A *Dividenden* worden alleen in winst en verlies opgenomen wanneer:
- a) de entiteit het recht heeft verkregen op ontvangst van de betaling van het dividend;
 - b) het waarschijnlijk is dat de economische voordelen met betrekking tot het dividend naar de entiteit zullen vloeien; en
 - c) het bedrag van het dividend betrouwbaar kan worden bepaald.
- ...

INGANGSDATUM EN OVERGANG

...

- 103T IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de alinea's 2, 9, 43, 47, 55, TL2, TL4 en TL48 gewijzigd en de alinea's 2A, 44A, 55A en TL8A tot en met TL8C toegevoegd. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IFRS 15 toepast.

In bijlage A worden de alinea's TL4 en TL48 gewijzigd en de alinea's TL8A tot en met TL8C toegevoegd.

TOEPASSINGSGBIED (ALINEA'S 2 TOT EN MET 7)

...

- TL4 Financiëlegarantiecontracten kunnen verschillende juridische vormen aannemen, zoals die van een garantie, bepaalde categorieën van kredietbrieven, een kredietderivaat („credit default contract”) of een verzekeringscontract. De wijze van administratieve verwerking is niet afhankelijk van de juridische vorm. Voorbeelden van de geëigende behandeling (zie alinea 2(e)) zijn onderstaand opgenomen:
- a) ... waardeert de emittent het contract na eerste opname tegen het hoogste van de volgende bedragen:
 - i) het bedrag dat overeenkomstig IAS 37 is bepaald; en
 - ii) het bedrag dat oorspronkelijk is opgenomen, verminderd met, in voorkomend geval, het cumulatieve bedrag van de baten dat is opgenomen in overeenstemming met de beginselen van IFRS 15 (zie alinea 47(c)).

- b) ...
- c) Indien een financiëlegarantiecontract is uitgegeven in verband met de verkoop van goederen, past de emittent IFRS 15 toe om te bepalen wanneer de uit de garantie en uit de verkoop van goederen resulterende opbrengst in het overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten wordt opgenomen.

...

Effectieve rentevoet

...

TL8A Bij de toepassing van de effectieverentemethode identificeert een entiteit provisies die integraal deel uitmaken van de effectieve rente van een financieel instrument. De beschrijving van provisies voor financiële diensten is mogelijk niet indicatief voor de aard en economische realiteit van de verleende diensten. Provisies die integraal deel uitmaken van de effectieve rente van een financieel instrument worden verwerkt als een aanpassing van de effectieve rente, tenzij het financiële instrument wordt gewaardeerd tegen reële waarde met opname van waardeveranderingen in winst of verlies. In die gevallen worden de provisies bij de eerste opname van het instrument als opbrengsten opgenomen.

TL8B Provisies die integraal deel uitmaken van de effectieve rente van een financieel instrument zijn onder meer:

- a) door de entiteit ontvangen creatieprovisies die met de creatie of verwerving van een financieel actief verband houden. Dergelijke provisies kunnen een compensatie omvatten voor activiteiten zoals de evaluatie van de financiële situatie van de leningnemer, de evaluatie en registratie van garanties, zekerheden en andere beschermingsregelingen, het onderhandelen over de voorwaarden van het instrument, de opstelling en verwerking van documenten, en het sluiten van de transactie. Deze provisies maken integraal deel uit van het genereren van een betrokkenheid bij het resulterende financiële instrument;
- b) toezeggingsprovisies die de entiteit heeft ontvangen om een lening te creëren wanneer de leningstoezegging buiten het toepassingsgebied van deze standaard valt en het waarschijnlijk is dat de entiteit een specifieke leningsregeling zal aangaan. Deze provisies worden beschouwd als compensatie voor een aanhoudende betrokkenheid bij de verwerving van een financieel instrument. Indien de toezegging afloopt zonder dat de entiteit de lening verstrekt, wordt de provisie op de aflooptdatum als opbrengst opgenomen;
- c) creatieprovisies ontvangen bij de uitgifte van financiële verplichtingen die tegen geamortiseerde kostprijs worden gewaardeerd. Deze provisies maken integraal deel uit van het genereren van een betrokkenheid bij een financiële verplichting. Een entiteit maakt een onderscheid tussen provisies en kosten die integraal deel uitmaken van de effectieve rente voor de financiële verplichting uit hoofde van creatieprovisies, en transactiekosten die verband houden met het recht diensten te verlenen, zoals vermogensbeheerdiensten.

TL8C Provisies die niet integraal deel uitmaken van de effectieve rente van een financieel instrument en die administratief worden verwerkt overeenkomstig IFRS 15, zijn onder meer:

- a) provisies voor beheersdiensten in verband met een lening;
- b) toezeggingsprovisies om een lening te creëren wanneer de leningstoezegging buiten het toepassingsgebied van deze standaard valt en het onwaarschijnlijk is dat een specifieke leningsregeling zal worden aangegaan; en
- c) provisies voor syndicaatsleningen die zijn ontvangen door een entiteit die een lening regelt en die geen enkel deel van het leningpakket voor zichzelf houdt (of die een deel behoudt tegen dezelfde effectieve rente voor een vergelijkbaar risico als andere deelnemers).

...

Aanhoudende betrokkenheid bij overgedragen activa

TL48 Hierna volgen voorbeelden van de wijze waarop een entiteit een overgedragen actief en de hieraan verbonden verplichting op basis van alinea 30 opneemt.

Alle activa

- a) Indien een door een entiteit verstrekte garantie voor verliezen als gevolg van wanbetaling op een overgedragen actief het niet langer opnemen van het overgedragen actief tot de omvang van de aanhoudende betrokkenheid in de weg staat, wordt het overgedragen actief gewaardeerd op i) de boekwaarde van het actief of, indien lager, ii) het bedrag van de bij de overdracht ontvangen vergoeding dat de entiteit maximaal zou moeten terugbetalen („het garantiebedrag”). De hieraan verbonden verplichting wordt bij eerste opname gewaardeerd op het garantiebedrag vermeerderd met de reële waarde van de garantie (die normaliter overeenkomt met de voor de garantie ontvangen vergoeding). Na eerste opname wordt de eerste reële waarde van de garantie in winst of verlies opgenomen wanneer (of naarmate) de verplichting wordt nagekomen (overeenkomstig de beginselen van IFRS 15), en de boekwaarde van het actief verminderd met alle bijzondere waardeverminderingverliezen.

...

IAS 40 Vastgoedbeleggingen

De alinea's 9, 67 en 700 worden gewijzigd en alinea 85E wordt toegevoegd.

CLASSIFICATIE VAN EEN ONROERENDE ZAAK ALS VASTGOEDBELEGGING OF ALS VASTGOED VOOR EIGEN GEBRUIK

...

9. De volgende lijst bevat voorbeelden van zaken die niet worden beschouwd als vastgoedbeleggingen en die derhalve buiten het toepassingsgebied van deze standaard vallen:
- a) ...
 - b) [verwijderd]
 - c) ...

VERVREEMDING

...

67. De vervreemding van een vastgoedbelegging kan plaatsvinden door verkoop of door het afsluiten van een financiële lease. De datum van vervreemding van een vastgoedbelegging is de datum waarop de ontvanger zeggenschap over de vastgoedbelegging verkrijgt in overeenstemming met de vereisten voor het bepalen wanneer een prestatieverplichting wordt vervuld in IFRS 15. IAS 17 is van toepassing op een vervreemding als gevolg van het afsluiten van een financiële lease, en op een „sale and leaseback”-transactie.

...

70. De vergoeding die in winst of verlies moet worden opgenomen uit hoofde van het niet langer opnemen van een vastgoedbelegging wordt bepaald in overeenstemming met de vereisten voor het bepalen van de transactieprijs in de alinea's 47 tot en met 72 van IFRS 15. Verdere wijzigingen van de geschatte vergoeding die is opgenomen in winst of verlies worden administratief verwerkt in overeenstemming met de vereisten voor wijzigingen van de transactieprijs in IFRS 15.

...

INGANGSDATUM

...

- 85E IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de alinea's 3(b), 9, 67 en 70 gewijzigd. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IFRS 15 toepast.

IFRIC 12 Dienstverlening uit hoofde van concessieovereenkomsten

Onder het kopje „Referenties”, worden de referenties aan IAS 11 *Onderhanden projecten in opdracht van derden* en IAS 18 *Opbrengsten* verwijderd en een referentie aan IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten* toegevoegd. De alinea's 13 tot en met 15, 18 tot en met 20 en 27 worden gewijzigd en alinea 28D wordt toegevoegd.

Opname en waardering van de overeenkomstvergoeding

...

13. De exploitant moet de opbrengsten van de door hem verleende diensten opnemen en waarden overeenkomstig IFRS 15. De aard van de vergoeding is bepalend voor de verdere administratieve verwerking ervan. De verdere administratieve verwerking van de ontvangen vergoeding als een financieel actief en als een immaterieel actief is nader beschreven in de alinea's 23 tot en met 26.

Bouw- of verbeteringsdiensten

14. De bouw- of verbeteringsdiensten moeten door de exploitant administratief worden verwerkt overeenkomstig IAS 15.

Door de cedent aan de exploitant gegeven vergoeding

15. Indien de exploitant bouw- of verbeteringsdiensten verleent, moet de vergoeding die de exploitant heeft ontvangen of waarop hij recht heeft verkregen, in overeenstemming met IFRS 15 worden opgenomen. De vergoeding kan de vorm aannemen van rechten op:

a) ...

...

18. Indien de exploitant ten dele met een financieel actief en ten dele met een immaterieel actief voor de bouw- of verbeteringsdiensten wordt betaald, dan moet elke component van de vergoeding van de exploitant afzonderlijk administratief worden verwerkt. De voor beide componenten ontvangen of te ontvangen vergoeding moet voor het eerst worden opgenomen in overeenstemming met IFRS 15.
19. De aard van de door de cedent aan de exploitant gegeven vergoeding moet worden bepaald op basis van de contractvoorwaarden en, wanneer dit bestaat, het relevante verbintenisrecht. De aard van de vergoeding bepaalt de verdere administratieve verwerking als beschreven in de alinea's 23 tot en met 26. Beide soorten vergoeding worden echter tijdens de bouw- of verbeteringsperiode als een contractactief geassocieerd in overeenstemming met IFRS 15.

Exploitatiediensten

20. De exploitant moet exploitatiediensten administratief verwerken in overeenstemming met IFRS 15.

...

Door de cedent aan de exploitant verstrekte middelen

27. Overeenkomstig alinea 11 mogen infrastructuuronderdelen waartoe de cedent de exploitant toegang verleent voor de uitvoering van de overeenkomst van dienstverlening, door de exploitant niet als materiële vaste activa worden opgenomen. De cedent kan de exploitant ook nog andere middelen ter hand stellen die hij mag behouden of naar eigen goeddunken mag aanwenden. Indien dergelijke activa deel uitmaken van de door de cedent voor de diensten verschuldigde vergoeding, zijn dit geen overheidssubsidies als omschreven in IAS 20. In plaats daarvan worden zij administratief verwerkt als onderdeel van de transactieprijs als omschreven in IFRS 15.

...

INGANGSDATUM

...

- 28D IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de afdeling „Referenties” en de alinea's 13 tot en met 15, 18 tot en met 20 en 27 gewijzigd. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IFRS 15 toepast.

SIC-27 Evaluatie van de economische realiteit van transacties in de juridische vorm van een leaseovereenkomst

Onder het kopje „Referenties”, worden de referenties aan IAS 11 *Onderhanden projecten in opdracht van derden* en IAS 18 *Opbrengsten verwijderd* en een referentie aan IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten* toegevoegd. Alinea 8 en de afdeling onder „Ingangsdatum” wordt gewijzigd.

CONSENSUS

...

8. De vereisten in IFRS 15 moeten worden toegepast op de feiten en omstandigheden van elke overeenkomst bij het bepalen wanneer een vergoeding administratief moet worden verwerkt als baat die een entiteit zou kunnen ontvangen. Factoren zoals het feit of er al dan niet een verdere betrokkenheid is in de vorm van belangrijke toekomstige prestatieverplichtingen die nodig zijn om een vergoeding te ontvangen, of er gehandhaafde risico's zijn, de bepalingen van eventuele garantieovereenkomsten, en het risico van terugbetaling van de vergoeding, moeten in overweging worden genomen. Aanwijzingen die individueel aantonen dat de opname van de volledige vergoeding als baat wanneer ze wordt ontvangen, indien ontvangen aan het begin van de overeenkomst, niet geëigend is, zijn onder meer:

- a) ...

INGANGSDATUM

...

IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de afdeling „Referenties” en alinea 8 gewijzigd. Een entiteit moet deze wijzigingen toepassen als zij IFRS 15 toepast.

SIC-32 Immateriële activa-Kosten van websites

Onder het kopje „Referenties”, wordt de referentie aan IAS 11 verwijderd en een referentie aan IFRS 15 *Financiële instrumenten* toegevoegd. De afdeling onder „Ingangsdatum” wordt gewijzigd.

INGANGSDATUM

...

IAS 1 (herziene versie van 2007) wijzigde de in de IFRSs gebruikte terminologie. Voorts werd alinea 5 door IAS 1 (herziene versie van 2007) gewijzigd. Entiteiten moeten deze wijzigingen toepassen op jaarperiodes die op of na 1 januari 2009 aanvangen. Als een entiteit IAS 1 (herziene versie van 2007) toepast op een periode die vóór 1 januari 2009 aanvangt, moeten ook deze wijzigingen op die periode worden toegepast.

IFRS 15 *Opbrengsten van contracten met klanten*, uitgegeven in mei 2014, heeft de alinea's 3, 114 en 6 gewijzigd. Een entiteit moet die wijziging toepassen als zij IFRS 15 toepast.
