

IFRS 15

– indregning af
omsætning



**Jonas Andersen &
Kristian Mathiasen**

Kandidatspeciale
Cand.merc.aud-studiet
Aalborg Universitet
Juni 2016

Titelblad

Universitet: Aalborg Universitet

Studie: Cand.merc.aud, 4. semester

Studerende: Jonas Andersen & Kristian Mathiasen

Vejleder: Peter Thor Kellmer

Titel: IFRS 15 - indregning af omsætning

Specialeperiode: Forårssemesteret 2016

Afleveret: 1. juni 2016

Sidetal: 97 sider (inkl. forside)

Jonas Andersen

Kristian Mathiasen

Executive summary

Revenue recognition is one of the most significant accounting areas for most entities. Entities reporting in accordance with IFRS are currently recognising revenue according to IAS 11 and IAS 18. This is about to change, as FASB and IASB have drawn up a new standard, IFRS 15. The purpose of IFRS 15 is to increasingly streamline revenue recognition in a global perspective.

The rationale behind this dissertation is IFRS 15 and what impact the differences between IFRS 15 and the former accounting standards could have on the way entities reporting in accordance with IFRS recognise revenue. This is a very interesting subject, as IFRS 15 is a global standard and outlines new methods of recognising revenue compared to IAS 11 and IAS 18.

The objective of this dissertation is to make a thorough analysis of IFRS 15 to determine the differences and to define how these differences might impact entities reporting in accordance with IFRS. The objective of the analysis is to enable entities to obtain a better understanding of IFRS 15 and thereby to simplify the implementation of IFRS 15 when the standard becomes effective for annual periods beginning on or after 1 January 2018.

The way that the dissertation addresses its objective is firstly by establishing the reasoning for the elaboration of IFRS 15 between IASB and FASB in chapter 2. This required solid knowledge of the organisations and their reasons for the collaboration. The reasons such as global revenue recognition methods, reliable information and a more rule-based standard compared to IAS 11 and IAS 18 indicated how the differences should be addressed and in what way the standard is developed.

Chapter 3 thoroughly describes IFRS 15, a description that aims to give a better understanding of the standard and its context. Throughout the description, the chapter contains our interpretation of the standard, which is outlined in blue boxes. Furthermore, the description of IFRS 15 established the necessary foundation for the further analysis.

With the knowledge obtained from the detailed description of IFRS 15, chapter 4 analyses the significant changes compared to IAS 11 and IAS 18. The analysis contains eight significant changes, which have been chosen based on professional judgement, as IFRS 15 contains many changes, but not all were considered significant. Chapter 4 explains the differences in revenue recognition raised from IFRS 15, and how these changes might affect entities' way of recognising revenue. IFRS 15 not only affects revenue recognition, as the level of information required for presentation and disclosure in the annual report is much more extensive and detailed. Due to the required volume of data, the entity needs to be able to support and ensure reliability. The analysis contains blue boxes outlining our interpretations to give the reader a better understanding of the changes assessed as significant. Furthermore, the chapter contains illustrative examples that outline the changes and give further detailed explanations to foster a better understanding of the possible impact of the changes.

Chapter 5 is a reflection upon chapter 4, as the differences and impact are outlined, but how do the entities implement IFRS 15? This is not possible to predict, as IFRS 15 is not effective yet. Therefore, chapter 5 contains descriptions and reflections on what entities are supposed to be aware of when IFRS 15 becomes effective as of 1 January 2018.

All findings, reflections and work are summarised in chapter 6 to address the objective of the dissertation..

Indholdsfortegnelse

1 Emne & metode	7
1.1 Valg af emne	7
1.2 Problemformulering	8
1.3 Metodeovervejelser	9
1.4 Disposition	10
1.5 Afgrænsning	11
1.6 Kildekritik	12
2 IASB & IASB's internationale begrebsramme IFRS	13
2.1 IASB	13
2.2 Formålet med IASB	15
2.3 IAS/IFRS-forordningen	16
3 IFRS 15	18
3.1 Anvendelsesområde	18
3.2 Step-by-step-modellen	19
3.3 Step 1: Identificering af kontrakt(er) med kunde	20
3.3.1 Definitionen af en kontrakt	20
3.3.2 Kriterier kontrakten skal opfylde	20
3.3.3 Automatisk fornyelse	22
3.3.4 Kombineret af kontrakter	23
3.3.5 Kontraktmodifikationer	23
3.4 Step 2: Identificering af leveringsforpligtelsen	25
3.4.1 Forpligtelser i kontrakter med kunder	27
3.4.2 Særskilte varer eller tjenesteydelser	27
3.4.3 Opfyldelse af leveringsforpligtelser	30
3.4.4 Leveringsforpligtelser over tid	31

3.4.5	Leveringsforpligtelsen ved et specifikt tidspunkt	33
3.4.6	Måling af fremskridt imod opfyldelse af en leveringsforpligtelse	34
3.4.7	Metoder til måling af fremskridt	35
3.5	Step 3: Fastsættelse af transaktionsprisen	36
3.5.1	Variable vederlag	37
3.5.2	Refunderingsforpligtelser	39
3.5.3	Begrænsningen af variable vederlag	39
3.5.4	Revurdering af variable vederlag	40
3.5.5	Væsentlige finansielle komponenter i kontrakter	41
3.5.6	Ikke-monetære vederlag	43
3.5.7	Skyldige vederlag til en kunde	43
3.6	Step 4: Allokering af transaktionsprisen til leveringsforpligtelsen	44
3.6.1	Allokering baseret på stand-alone salgspriser	45
3.6.2	Allokering af rabatter	47
3.6.3	Allokering af variable vederlag	48
3.6.4	Ændringer i transaktionsprisen	49
3.7	Step 5: Kontraktomkostninger	50
3.7.1	Meromkostninger ved kontraktindgåelse	51
3.7.2	Omkostninger forbundet med kontraktopfyldelse	51
3.7.3	Amortisation og nedskrivning	53
3.8	Præsentation og oplysninger	54
3.8.1	Kontrakter med kunder	56
3.8.2	Opdeling af omsætning	57
3.8.3	Kontraktbalancer	57
3.8.4	Leveringsforpligtelse	58
3.8.5	Transaktionsprisen allokeret til de resterende leveringsforpligtelser	59
3.8.6	Væsentlige skøn ved anvendelsen af IFRS 15	60
3.8.7	Fastsættelse af tidspunktet for opfyldelse af leveringsforpligtelsen	60
3.8.8	Fastsættelse af transaktionsprisen og beløb allokeret til leveringsforpligtelsen	60
3.8.9	Aktiver indregnet fra omkostninger til opnå eller opfylde en kontrakt med en kunde	61

3.8.10	Praktiske hensigtsmæssigheder	61
4	IFRS 15 & de nuværende regnskabsstandarder	62
4.1	Identificering af leveringsforpligtelsen	63
4.2	Fastsættelse af transaktionsprisen	65
4.3	Allokering af observerbare og ikke-observerbare salgspriser	68
4.4	Kontraktmodifikationer	69
4.5	Opfyldelse af leveringsforpligtelsen	73
4.6	Tidspunktet for indregning af omsætning	74
4.7	Måling af omsætningen over tid	78
4.8	Præsentation & oplysninger	82
4.8.1	Opdeling af omsætning	82
4.8.2	Kontraktbalancer	83
4.8.3	Leveringsforpligtelse	84
4.8.4	Væsentlige skøn ved anvendelsen af IFRS 15	85
4.8.5	Fastsættelse af transaktionsprisen & beløb allokeret til leveringsforpligtelsen	85
5	Implementering af IFRS 15	87
5.1	Førtidsimplementering	88
5.2	Tilpasning af sammenligningstal	88
5.3	Væsentlige overvejelser i forbindelse med implementeringen	89
6	Konklusion	91
	Litteraturfortegnelse	95

Emne & metode

1.1 Valg af emne

Årsrapporten har til formål at give virksomhedens interessenter et indblik i virksomhedens aktiviteter og økonomiske stilling. I en verden der bliver mere og mere global, stiller dette krav til den metode, hvorudfra årsrapporten udarbejdes.

Siden 2005 har børsnoterede virksomheder inden for EU skulle aflægge koncernregnskab efter International Financial Reporting Standards (IFRS), der er en fælles betegnelse for en række internationale regnskabsstandarder, som udstedes af International Accounting Standards Board (IASB). Udover at have fået en afgørende rolle inden for EU har IFRS også spredt sig til resten af verden og bruges nu i mere end 100 lande, herunder blandt andet Australien, Brasilien, Canada, Mexico, Singapore og Sydafrika. Derudover har USA tilladt udenlandske virksomheder, der er noteret i USA at aflægge regnskab efter IFRS.¹

En af grundene til, at IFRS anvendes flere steder i verden, kan blandt andet skyldes, at IASB har indgået et samarbejde med det amerikanske Financial Accounting Standards Board (FASB), som står for udstedelse af regnskabsstandarder i USA. Idéen med dette samarbejde er at ensarte fremtidens regnskabsstandarder.

Samarbejdet mellem IASB og FASB har blandt andet resulteret i, at IASB i slutningen af maj 2014 udsendte udkast vedr. deres nye regnskabsstandard IFRS 15: Revenue from contracts with customers, der omhandler indregning af omsætning. Baggrunden for udarbejdelsen af IFRS 15, har været at skabe en mere ensartet tilgang i forhold til behandling af børsnoterede

¹Deloitte: IFRS introduktion til de internationale regnskabsstandarder, s. 3

virksomheders indregning af omsætning på verdensplan. Samtidig med, at IASB har udsendt deres udkast til IFRS 15, har FASB udsendt en standard, hvor indholdet svarer til IFRS 15. Siden IFRS 15 blev udsendt i maj 2014, er der blevet udarbejdet et nyt udkast, hvor der er foretaget ændringer nogle af de steder, hvor respondenterne havde kommentarer.

Udover at være et skridt på vejen i forhold til en mere ensartet regnskabsaflæggelse, er IFRS 15 også IASB og FASB's bud på, hvordan omsætning fremadrettet skal behandles og indregnes, hvilket gør IFRS 15 særdeles spændende. Omsætningen anses af mange interessenter som en af de vigtigste regnskabsposter. Dette skyldes blandt andet, at omsætningen giver en indikation på sidste års drift og udviklingen i forhold til sidste år.

1.2 Problemformulering

Omdrejningspunktet for dette speciale vil være IFRS 15, hvor fokus vil være at give virksomheder og dennes øvrige regnskabsbrugere en bedre forståelse af indholdet i IFRS 15 med det formål at lette implementeringen af IFRS 15 for virksomheden samt give regnskabsbrugeren en forståelse af den effekt, som IFRS 15 påvirker regnskabet med. Med udgangspunkt i dette, er nedenstående problemformulering udarbejdet.

Problemformulering:

IFRS 15 er fastsat til at træde i kraft den 1. januar 2018 med virkning for regnskabet, som begynder 1. januar 2018 og derefter, men hvordan skiller IFRS 15 sig ud i forhold til de nuværende internationale regnskabsstandarder, som standarden afløser, hvordan implementeres IFRS 15 i regnskabet og er der forhold i implementeringen, som kan påvirke regnskabsbrugens forståelse af regnskabet?

1.3 Metodeovervejelser

Ud fra den betragtning, at projektets formål er at beskrive IFRS 15 og analysere, hvordan denne regnskabsstandard adskiller sig i forhold til de nuværende regnskabsstandarder IAS 11 og IAS 18, som regnskabsstandarder afløser, og hvordan den implementeres i regnskabet, vil metoden tage udgangspunkt i den juridiske metode.

Den metode, som projektet primært vil tage udgangspunkt i, er den retsdogmatiske metode. Selvom projektet primært vil tage udgangspunkt i den retsdogmatiske metode, vil der også være dele af projektet, som har karakter af retspolitiske udsagn. Før en nærmere plan for projektet beskrives, vil der kort blive redegjort for, hvad det vil sige at anvende en retsdogmatisk og retspolitisk metode.

Ved anvendelse af en retsdogmatisk metode beskrives og foretages der en systematisk fortolkning og analyse af gældende ret (de lege lata).² Eftersom IFRS 15 er planlagt til først at træde i kraft 1. januar 2018 og den endnu ikke er godkendt endeligt af EU,³ er der naturligvis ikke tale om gældende ret, men ud fra den antagelse, at EU godkender IFRS 15 og dermed bliver en regnskabsstandard, som børsnoterede virksomheder i Danmark skal overholde, vurderes den retsdogmatiske metode som passende i forhold til analyse af IFRS 15.

Hvad angår den retspolitiske metode, er der flere forskellige måder, hvorpå denne kan anvendes alt afhængig af formålet. Hvor retsdogmatikken anvendes til at beskrive den gældende ret og udrede baggrunden og indholdet af de enkelte regler, går den retspolitiske metode skridtet videre og anvendes til at undersøge, om den eksisterende retstilstand er tilfredsstillende og til at komme med nye forslag om, hvordan tingene bør være.⁴ Disse forslag kan have karakter af anbefalinger til, hvordan lovgivningen/regnskabspraksis bør indrettes (de lege ferenda) eller hvordan de retsanvendende myndigheder fremover bør afgøre konkrete spørgsmål ud fra den eksisterende retsordens rammer (de sententia ferenda).⁵

Som nævnt ovenfor, vil metoden i projektet primært være af retsdogmatisk karakter, da formålet med projektet er at beskrive og fortolke IFRS 15 samt analysere IFRS 15 i forhold til IAS 11

²Blume, Peter: Juridisk metodelære, s. 150 og

Evald, Jens m.fl.: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, s. 210

³Efrag.org: 18/04/2016 - Erfag endorsement status report 18 april 2016

⁴Blume, Peter: Juridisk metodelære, s. 154

⁵Wegener, Morten: Juridisk metode, s. 51f

og IAS 18. Den retspolitiske metode vil primært blive anvendt til at redegøre for, hvad vi mener effekten af forskellige forhold i IFRS 15 vil være, samt hvordan IFRS 15 bør implementeres i regnskabet.

1.4 Disposition

Specialet er inddelt i 6 kapitler, hvor emne og metodeafsnittet udgør kapitel 1. I dette kapitel gennemgås baggrunden for valg af emne og problemformuleringen, samt hvordan dette metodisk er grebet an.

I kapitel 2 beskrives IASB og IFRS nærmere, samt den konformitet, som løbende bliver større mellem US GAAP og IFRS. Formålet med dette kapitel er at få indsigt i organisationen bag IFRS, herunder organisationens struktur og formål, samt hvordan IFRS er implementeret i dansk ret. Som afslutning på dette kapitel gennemgås den større og større konformitet, som ses mellem US GAAP og IFRS.

Efter at have gennemgået IASB og IFRS i kapitel 2, gives i kapitel 3 en detaljeret beskrivelse af IFRS 15. Formålet med denne beskrivelse er, at give læseren en god forståelse af IFRS 15 og bedre forstå de forhold, som behandles i analysen af de udvalgte væsentlige forhold, hvor IFRS 15 adskiller sig fra IAS 11 og IAS 18, der gennemgås i kapitel 4.

Efter at have analyseret de udvalgte væsentlige forhold, hvor IFRS 15 adskiller sig fra IAS 11 og IAS 18 i kapitel 4, gives der i kapitel 5 en redegørelse for de forhold, som virksomheder skal være opmærksom på i forbindelse med implementering af IFRS 15 samt de forhold, som kan påvirke regnskabsbrugerens forståelse af regnskabet.

Som afslutning på specialet gives i kapitel 6 en konklusion, der følger op på den viden og de resultater, som specialet behandler.

1.5 Afgrænsning

Specialet tager udgangspunkt i IASB og FASB's udkast til IFRS 15, som med sin endelige godkendelse bliver en del af de internationale regnskabsstandarder, som danske børsnoterede virksomheder aflægger regnskab efter. Specialet behandler dermed ikke den indregningsmetode af omsætningen, som virksomheder anvender, der aflægger regnskab efter årsregnskabsloven.

Derudover vil de nuværende internationale regnskabsstandarder, som omhandler indregning af omsætningen og som IFRS 15 afløser, kun blive inddraget de steder, hvor det skønnes relevant i forhold til problemstillingen. Specialet indeholder dermed ikke en udførlig beskrivelse af IAS 11 og IAS 18, der behandler, hvordan danske børsnoterede virksomheder indregner omsætning i dag, men kun de områder, hvor de nuværende regnskabsstandarder og IFRS 15 adskiller sig væsentligt i forhold til hinanden. De væsentlige udvalgte forhold, som bliver behandlet i analysen er ikke udtømmende i forhold til, hvor IFRS 15 adskiller sig fra IAS 11 og IAS 18. IFRS 15 indeholder således bestemmelser, hvor indholdet adskiller sig fra IAS 11 og IAS 18, men ikke er analyseret nærmere i forbindelse med vores gennemgang af forskelle mellem IFRS 15 og de nuværende regnskabsstandarder, disse bestemmelser er dog stadig inddraget i kapitel 3 for at sikre en fyldestgørende beskrivelse af IFRS 15.

I forhold til selve indregningen af omsætning beskrives ligeledes kun den type omsætning, som indregnes efter IFRS 15. Hvilken type omsætning eller dele af denne, der skal indregnes efter IFRS 15, vil blive beskrevet nærmere i kapitel 3.

Da IFRS 15 endnu ikke er endelig godkendt, vil inddragelsen af empiri være begrænset, som compensation herfor vil der blive opstillet eksempler som støtte til at belyse effekten af IFRS 15.

Selve revisionsdelen af omsætningen vil ligeledes ikke blive behandlet, da problemstillingen har fokus på selve indregningsmetoden i forbindelse regnskabsaflæggelsen og præsentationen heraf.

1.6 Kildekritik

Ved udarbejdelsen af specialet er der primært taget udgangspunkt i de internationale regnskabsstandarder, IFRS 15, IAS 11 og IAS 18. I forhold til beskrivelsen af IFRS 15 og fortolkningen af de væsentlige udvalgte forskelle, er der kun i begrænset omfang anvendt sekundær litteratur. Årsagen hertil er, at reglerne i henholdsvis, IFRS 15, IAS 11 og IAS 18 løbende suppleres med vejledning om hvordan specifikke forhold i regnskabsstandarderne skal forstås.

IASB & IASB's internationale begrebsramme IFRS

IFRS er fællesbetegnelsen for en række internationale regnskabsstandarder, som udstedes af International Accounting Standards Board (IASB). Formålet med dette afsnit er at give et indblik i den organisation, som udarbejder IFRS, og give en introduktion til IFRS før IFRS 15 behandles.

2.1 IASB

IASB blev stiftet af fagorganisationer fra 9 forskellige lande tilbage i 1973 under navnet International Accounting Standards Committee (IASC), men skiftede navn til IASB i 2001, da der blev gennemført en modernisering af organisationen. IASB består den dag i dag af omkring 140 organisationer, som er spredt over mere end 100 lande.⁶

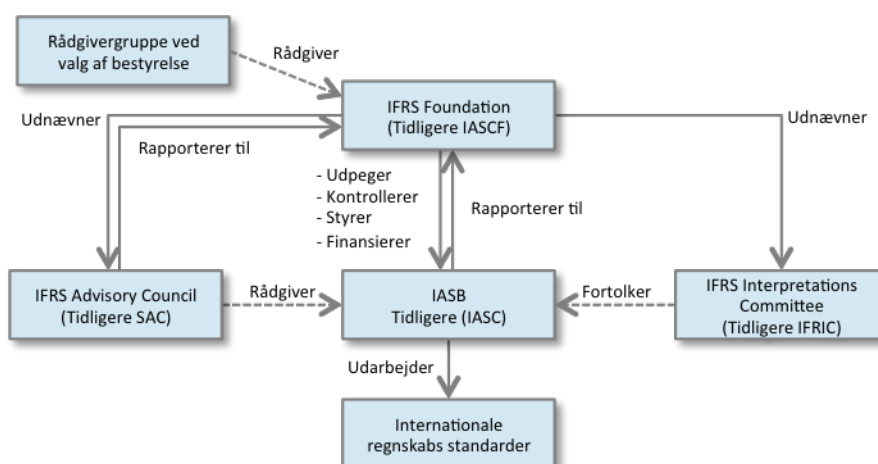
Organisationsstrukturen inden for IASB gengivet nedenfor, som den ser ud i dag.

Som nævnt ovenfor blev der i 2001 gennemført en omfattende modernisering af strukturen i IASB. Som ledende organ blev der etableret en fondsbestyrelse under navnet International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), der består af 22 medlemmer (trustees). I 2010 skiftede International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) navn til IFRS Foundation. Som det ses ovenfor er bestyrelsens opgave blandt andet at udpege medlemmer i

⁶Elling, Jens O.: Finansiell Rapportering - teori og regulering, s. 73

organisationens øvrige organer, derudover kontrolles, styres og finansieres IASB af bestyrelsen.⁷ Udover fondsbestyrelsen, består IASB's organisation af IFRS Advisory Council, IFRS Interpretations Committee og IASB.

Figur 2.1: IASB's organisationsstruktur



Kilde: Modificeret udgave af Elling, Jens O.: Finansiell Rapportering - teori og regulering, s. 74

IFRS Advisory Council og IFRS Interpretations Committee opererede indtil 2010 under følgende navne Standards Advisory Council (SAC) og International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). IFRS Advisory Council består af ca. 40 medlemmer og har til opgave at udarbejde forslag og anbefalinger til dagsordenen for IASB's bestyrelse og hvordan skal IASB's bestyrelse skal prioritere sit arbejde.⁸

IFRS Advisory Council fungerer ligesom IFRS Interpretations Committee som et organ, der bistår IASB. IFRS Interpretations Committee har til opgave at udstede fortolkningsbidrag af gældende standarder, hvor det vurderes, at der kan opstå tvivl.⁹

⁷Deloitte - iasplus.com: IFRS Foundation

⁸Deloitte - iasplus.com: IFRS Advisory Council

⁹Deloitte - iasplus.com: Ifric

2.2 Formålet med IASB

Formålet med IASB tilbage i 1973 var at harmonisere regnskabspraksis på tværs af medlemslandene, ved at tage udgangspunkt i allerede eksisterende nationale regler og dernæst forsøge at tilpasse det, så de kunne godkendes på verdensplan. Dette resulterede den gang ofte i brede og uklare regnskabsstandarder med begrænset effekt, da IASB som organisation ikke besad nogen lovgivningsmagt.¹⁰

Dette har med tiden ændret sig og selvom IASB stadig ikke besidder nogen egentlige lovgivningskompetencer, er organisationen reelt blevet en del af lovgivningsmagten inden for EU som følge af EU's vedtagelse af, at alle børsnoterede virksomheder inden for EU skal aflægge koncernregnskab efter IFRS. IFRS-forordningen foreskriver dog, at de enkelte standarder og fortolkningsbidrag først skal gennemgå EU's godkendelsesproces.¹¹ At IASB gennem tiden har opnået en mere betydningsfuld position kan skyldes den modernisering af organisationen, der blev foretaget i 2001, hvor IASB blev etableret som en uafhængig fond med følgende formål:¹²

- Med afsæt i offentlighedens interesse at udvikle et sæt regnskabsstandarder af høj kvalitet, der er formuleret forståeligt og som kan håndhæves juridisk. Af regnskabsstandarderne skal der fremgå krav om høj kvalitet, transparens og sammenlignelighed i årsrapporter og andre finansielle rapporter med det formål at klæde virksomhedernes interessenter på til at træffe økonomiske beslutninger
- Fremme brugen af regnskabsstandarderne for både små og mellemstore virksomheder ved at tage højde for specielle behov, samt for udviklingsøkonomier
- Sikre en vis form for ensartethed mellem nationale og internationale regnskabsstandarder, hvor der samtidig er fokus på en løsning af en høj kvalitet

¹⁰Elling, Jens O.: Finansiell Rapportering - teori og regulering, s. 73

¹¹Deloitte: IFRS - introduktion til de internationale regnskabsstandarder, s. 12

¹²Elling, Jens O.: Finansiell Rapportering - teori og regulering, s. 73

2.3 IAS/IFRS-forordningen

Måden, hvorpå IASB' internationale regnskabsstandarder IAS og IFRS er implementeret i dansk ret er gennem IAS/IFRS-forordningen, EU-forordning nr. 1606/2002 af 19. juli 2002. Af denne forordning fremgår det, at formålet med forordningen er at harmonisere regnskabsaflæggelsen for de børsnoterede virksomheder, der aflægger koncernregnskab.

Af artikel 2 i forordningen fremgår det, at med begrebet internationale regnskabsstandarder, menes der International Accounting Standards (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) og de fortolkningsbidrag, der er udarbejdet i relation hertil (SIC/IFRIC-fortolkninger). Derudover er de efterfølgende ændringer af regnskabsstandarderne og hermed forbundne fortolkninger ligeledes omfattet af forordningen, ligesom de fremtidige internationale regnskabsstandarder, der udarbejdes af IASB, og fortolkningsbidrag hertil er omfattet.¹³

Som nævnt ovenfor, skal IASB' internationale regnskabsstandarderne dog bestå EU's godkendelsesproces, før de kan anvendes ved aflæggelse af regnskaber inden for EU. Godkendelsesprocessen er beskrevet nedenfor.

EU's godkendelsesproces:¹⁴

- Standarden/fortolkningsbidraget oversættes til alle officielle EU-sprog
- Den private organisation EFRAG behandler standarden med forskellige interessegrupper og afgiver udtalelse til EU-Kommissionen om, hvorvidt standarden/fortolkningsbidraget bør godkendes, samt udarbejder effekt-studier af mulig økonomisk effekt af standardens/-fortolkningsbidragets implementering i EU
- EU's Standards Advice Review Group (SARG) udtaler sig om, hvorvidt EFRAG's anbefaling er afbalancerede og objektive
- EU-Kommissionen udarbejder beslutningsforslag om standardens/fortolkningsbidragets vedtagelse

¹³EU-forordning nr. 1606/2002 af 19. juli 2002

¹⁴Deloitte: IFRS - introduktion til de internationale regnskabsstandarder, s. 12

- EU's Regnskabskontroludvalg (ARC) afgiver deres vurdering om godkendelse af standarden/fortolkningsbidraget
- Standarden/fortolkningsbidraget behandles af EU-Parlamentet og Rådet, som begge har 3 måneder til at opponere mod godkendelse af standarden/fortolkningsbidraget
- Hvis standarden/fortolkningsbidraget godkendes af Rådet og EU-Parlamentet, eller hvis de ikke har opponeret inden 3 måneder, offentliggøres den i EU-tidende og er herefter blevet til EU-lovgivning

Kapitel 3

IFRS 15

Idéen med dette kapitel er at give et indblik i IFRS 15's opbygning og det regelsæt som regnskabsstandarden opstiller i forhold til indregning af omsætningen.

Selve formålet med IFRS 15 er at fastlægge nogle principper for, hvordan en virksomhed skal indregne sin omsætning og afgive oplysninger om art, størrelse, tidspunkt og usikkerhed om omsætning og cash-flow fra kontrakter med kunder.

3.1 Anvendelsesområde

Virksomheder skal anvende IFRS 15 på en kontrakt med kunde, medmindre de er omfattet af følgende:¹⁵

- Leasingkontrakter omfattet af IAS 17 - Leasingkontrakter
- Forsikringskontrakter omfattet af IFRS 4 - Forsikringskontrakter
- Finansielle instrumenter og andre kontraktlige rettigheder eller forpligtelser omfattet af IFRS 9 - Finansielle instrumenter, IFRS 10 - Koncernregnskaber, IFRS 11 - Fælles ordninger, IAS 27 - Separate årsregnskaber og IAS 28 - Investeringer i associerede virksomheder og joint ventures
- Ikke-monetære udvekslinger mellem virksomheder i samme branche med det formål at gøre processen af salg til kunder eller potentielle kunder simplere. Dette kan eksempelvis

¹⁵IFRS 15 afsnit 5

være en kontrakt mellem to olieselskaber, der har indgået en aftale om udveksling af olie til at opfylde efterspørgslen fra kunderne

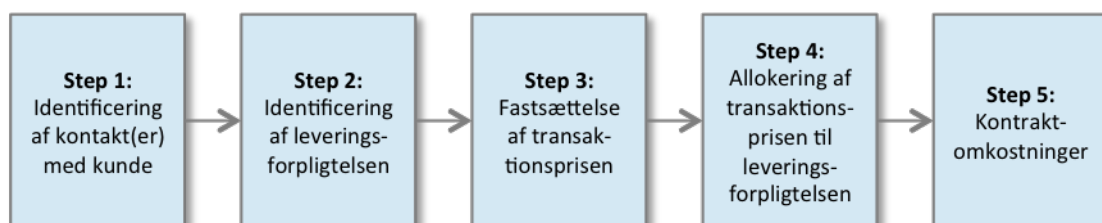
Udover at kontrakten ikke må være omfattet af ovenstående, skal kontrakten også være med en kunde. Med det menes der, at den aftale der er indgået vedr. en vare eller tjenesteydelse, som stammer fra virksomhedens ordinære drift og byttes for en modydelse. Modparten i en kontrakt vil ikke være en kunde såfremt, at den aftale der er indgået med modparten omhandler at deltage i en aktivitet eller proces, hvor parterne i kontrakten deler risiko og fordele, der følger med aktiviteten eller processen (eksempelvis et samarbejde om at udvikle et aktiv i stedet for at få produktionen af virksomhedens ordinære drift).

Selvom en kontrakt er omfattet af en af de andre ovenstående regnskabsstandarder, kan dele af den stadig være omfattet af IFRS 15. Såfremt en af de andre ovenstående standarder foreskriver, hvordan man skal opdele eller måle kontrakten, skal virksomheden anvende den standard, der angiver dette og sekundært anvende IFRS 15 på de dele af kontrakterne, som de andre ovenstående standarder ikke behandler.

3.2 Step-by-step-modellen

Hovedprincippet i IFRS 15 er, at en virksomhed indregner omsætning på baggrund af et salg af et produkt eller en ydelse. Den omsætning der indregnes, skal svare til den værdi, som virksomheden vurderer, afspejler den betaling, de får for produktet eller ydelsen. Måden, hvorpå en virksomhed indregner efter dette princip er ved at følge en step-by-step-model, der er opstillet i IFRS 15. Step-by-step-modellen er vist nedenfor og vil blive gennemgået herefter.

Figur 3.1: IFRS 15's step-by-step-model



Kilde: Egen tilblivelse

3.3 Step 1: Identificering af kontrakt(er) med kunde

Første step i IFRS 15's step-by-step-model er selve identificeringen af kontrakt(er) med kunde. I forhold til identificeringen opstiller IFRS 15 først nogle generelle retningslinjer, som skal være opfyldt, før der er tale om en kontrakt med en kunde og beskriver herefter, hvordan ændringer til kontrakten behandles.

3.3.1 Definitionen af en kontrakt

IFRS 15 definerer en kontrakt som en aftale mellem to eller flere parter, der skaber rettigheder og pligter, der kan håndhæves, hvor håndhævelse af rettigheder og forpligtelser i en kontrakt er et spørgsmål om lov for kontraktindgåelse i det pågældende land. Der kan således opstå situationer, hvor man i et land vil anse en kontrakt for indgået og modparten er forpligtet, men at dette ikke er tilfældet i et andet land.¹⁶

Derudover stiller IFRS 15 krav om, at ingen af parterne i kontrakten har en ensidig ret til at opsigte en helt uopfyldt kontrakt uden at kompensere kontraktens modpart(er). Såfremt en sådan ret foreligger, vil der jf. IFRS 15 ikke eksistere en kontrakt. En kontrakt er ifølge IFRS 15 uopfyldt, hvis begge nedenstående kriterier er opfyldt:¹⁷

- Virksomheden har endnu ikke overført nogen lovede varer eller tjenesteydelser til kunden
- Virksomheden har endnu ikke modtaget, og er endnu ikke berettiget til at modtage, enhver modydelse for lovede varer eller tjenesteydelser

3.3.2 Kriterier kontrakten skal opfylde

Foreligger der en kontrakt, skal denne opfylde en række kriterier, før at en virksomhed skal tage hensyn til den i forhold til IFRS 15. Hvilke forhold det drejer sig om er beskrevet nedenfor:¹⁸

¹⁶IFRS 15 afsnit 10

¹⁷IFRS 15 afsnit 12

¹⁸IFRS 15 afsnit 9

- Parterne i kontrakten har godkendt kontrakten (skriftligt, mundtligt eller i overensstemmelse med andre sædvanlige forretningspraksis) og er forpligtet til at udføre deres respektive forpligtelser.
- Virksomheden kan identificere parternes rettigheder vedrørende varer eller tjenesteydelser, der skal overføres.
- Virksomheden kan identificere betalingsbetingelserne for de varer eller tjenesteydelser, der skal overføres.
- Kontrakten har forretningsmæssigt indhold (dvs. risiko, tidspunkt eller størrelsen af virksomhedens fremtidige pengestrømme forventes at ændre sig som resultat af kontrakten).
- Virksomheden vurderer, at det er sandsynligt, at den får den modydelse, som den er berettiget til for de varer eller tjenesteydelser, der overføres til kunden. Ved vurderingen skal virksomheden kun vurdere kundens evne og vilje til at betale, når det er tid. Modydelsen kan være lavere end fastsat i kontrakten, hvis modydelsen er variabel.

Opfylder kontrakten ovenstående punkter ved kontraktindgåelsen, skal virksomheden ikke re-vurdere disse kriterier, medmindre der er en indikation af en betydelig ændring i forhold og omstændigheder, eksempelvis hvis en kundes evne til at betale vederlaget forringes væsentligt. Opfyldes kriterierne derimod ikke ved kontraktindgåelsen, skal virksomheden løbende revurdere ovenstående.¹⁹

I de situationer, hvor en kontrakt ikke opfylder ovenstående og en virksomhed modtager et vederlag fra kunden, skal virksomheden dog indregne det modtagne vederlag som en indtægt, såfremt betalingen sker på baggrund af et af de nedenstående kriterier:²⁰

- At virksomheden har opfyldt sin del af aftale, hvad enten det er levering af en gode eller ydelse og modydelsen til dette er blevet modtaget, samt ikke kan refunderes.
- Kontrakten er opsagt og det modtagne vederlag fra kunden kan ikke refunderes.

¹⁹IFRS 15 afsnit 13-14

²⁰IFRS 15 afsnit 15

I de tilfælde, hvor ingen af ovenstående kriterier er opfyldt, skal den betaling som virksomheden modtager klassificeres som en forpligtelse, indtil at kontraktens ordlyd opfylder kriterierne for en gældende kontrakt jf. IFRS 15 eller kan indregnes som en indtægt på baggrund af et af de to ovenstående punkter. Afhængigt af de faktiske forhold og omstændighederne i forbindelse med kontrakten, repræsenterer den indregnede forpligtelse den modydelse, som virksomheden er forpligtet til at levere til kunden i fremtiden, eller som en tilbagebetaling. I begge tilfælde skal forpligtelsen indregnes på baggrund af det beløb, der er modtaget fra kunden.²¹

Hvordan vi ser det:

Udover at IFRS 15 definerer, hvad der menes med en kontrakt, opstiller IFRS 15 også en række kriterier, som skal være opfyldt, før en virksomhed må indregne det modtagne vederlag som en indtægt. De kriterier IFRS 15 opstiller harmonerer således med den nuværende praksis. Der hvor IFRS 15 adskiller sig fra de nuværende regnskabsstandarder, er i forhold til sondringen af selve overgangen. I de nuværende regnskabsstandarder anses overgangen at hænge sammen med overdragelsen af fordele og risici jf. IAS 11 afsnit 22, IAS 18 afsnit 14 d og IAS 18 afsnit 20 d, hvorimod kontrol anses som det afgørende element i forhold til overgang efter IFRS 15 afsnit 31. Ofte vil overgangen af fordele og risici hænge sammen med, at kunden opnår kontrol, men kan adskille sig herfra, hvilket vil blive gennemgået nærmere i step-by-step-modellens step 5.

3.3.3 Automatisk fornyelse

Nogle kontrakter med kunder kan have fast varighed, hvor kontrakten kan opsiges eller ændres af parterne til enhver tid, mens andre kontrakter automatisk bliver fornyet med regelmæssige mellemrum. Såfremt der sker automatisk fornyelse skal dette være angivet i kontrakten. I forhold til den automatiske fornyelse skal det bemærkes, at IFRS 15 finder kun anvendelse på den del af kontrakten, hvor rettighederne og forpligtelserne kan håndhæves.²²

²¹IFRS 15 afsnit 16

²²IFRS 15 afsnit 11

3.3.4 Kombinerings af kontrakter

I de tilfælde, hvor en virksomhed har indgået flere kontrakter med en kunde på samme tidspunkt eller tæt herpå, skal virksomheden redegøre for kontrakterne som en enkelt kontrakt, hvis en eller flere af følgende kriterier er opfyldt:²³

- Kontrakterne er blevet forhandlet som en samlet aftale, med et økonomisk mål.
- Mængden af vederlag, der skal betales i én kontrakt, afhænger af pris eller gennemførelsen af en anden kontrakt.
- De varer eller tjenesteydelser der loves i kontrakterne (eller nogle af varerne eller tjenesteydelserne, der loves i nogen af kontrakterne) ses som en enkelt forpligtelse i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 22-30.

3.3.5 Kontraktmodifikationer

En kontraktmodifikation er en ændring i omfang eller pris (eller begge dele) af en kontrakt, der er godkendt af parterne i kontrakten. I nogle brancher og jurisdiktioner kan en kontraktmodifikation beskrives som en ændring af ordren, en variation eller en ændring. En kontraktmodifikation foreligger, når parterne i en kontrakt godkender ændringen, som enten skaber nye eller ændrer eksisterende rettigheder og forpligtelser for parterne i kontrakten og det kan håndhæves. En kontraktændring kan godkendes skriftligt, ved mundtlig aftale eller underforstået i forhold til sædvanlig forretningspraksis. Hvis parterne i kontrakten ikke har godkendt en kontraktmodifikation, skal virksomheden fortsat tage udgangspunkt i den eksisterende kontrakt i forhold til indregning, indtil kontraktmodifikationen er godkendt af alle parter.²⁴

En kontraktmodifikation kan eksistere, selv om parterne i kontrakten er uenigede om omfang eller pris (eller begge dele) af ændringen eller parterne har godkendt ændringens omfang, men endnu ikke fastlagt en tilsvarende prisændring. Ved afgørelsen af, om rettighederne og forpligtelser, der er oprettet eller ændret kan håndhæves, skal virksomheden overveje alle relevante forhold og omstændigheder, herunder vilkårene for kontrakten. Hvis parterne i en kontrakt har godkendt ændringen af omfanget i kontrakten, men endnu ikke har fastlagt den tilsvarende

²³IFRS 15 afsnit 17

²⁴IFRS 15 afsnit 18

ændring i prisen, skal virksomheden estimere ændringen af transaktionsprisen som følge af ændringen i overensstemmelse med IFRS afsnit 50-54 om estimering af variable overvejelser og IFRS 15 afsnit 56-58 om begrænsning af skøn over variable vederlag.²⁵

Såfremt begge nedenstående forhold gør sig gældende, skal virksomheden redegøre for kontraktmodifikationen som en særskilt kontrakt:²⁶

- Omfanget af kontrakten bliver forøget grundet tilføjelse af flere lovede varer eller tjenesteydelser (i overensstemmelse med IFRS afsnit 26-30)
- Prisen for kontrakten stiger i samme grad som den modydelse virksomheden får, for den pris virksomheden har sat som fast salgspris for varerne eller tjenesteydelserne og enhver anden relateret ændring

Hvis virksomheden derimod ikke behandler kontraktændringen, som en særskilt kontrakt jf. IFRS 15 afsnit 20, skal virksomheden forholde sig til den vare eller tjenesteydelse, der er lovet i kontrakten, som endnu ikke overført på datoen for kontraktmodifikationen på en af følgende måder:²⁷

- En virksomhed skal behandle en kontraktmodifikation, som det var en opsigelse af en eksisterende kontrakt og stiftelsen af en ny, hvis de nye goder eller ydelser er særskilt fra de goder eller ydelser, som er blevet leveret før eller på dagen for kontrakt modifikationen. Den resterende del af modydelsen virksomheden er berettiget til skal allokere til den resterende leveringsforpligtelse, som er summen af:
 - Modydelsen, der er aftalt med kunden, herunder allerede modtaget betaling, som er inkluderet i estimeringen af transaktionsprisen, men endnu ikke er indregnet som omsætning og
 - Modydelsen der er lovet i forbindelse med kontraktmodifikationen
- En virksomhed skal behandle en kontraktmodifikation, som den var en del af en allerede eksisterende kontrakt hvis de resterende varer og tjenesteydelser ikke er særskilte, men en

²⁵IFRS 15 afsnit 19

²⁶IFRS 15 afsnit 20

²⁷IFRS 15 afsnit 21

del af en leveringsforpligtelse, der tildeles er opfyldt på datoen for kontraktmodifikationen. Effekten, som kontraktmodifikationen har på transaktionsprisen og på virksomhedens estimering af sine kritiske tidspunkter ift. bedømmelse af opfyldelsen af leveringsforpligtelsen, skal indregnes som en ændring til omsætningen på datoen for kontraktmodifikationen.

- Hvis de resterende varer eller tjenesteydelser, er en kombination af ovenstående to situationer, skal virksomheden, tage hensyn til effekten fra modifikationen af kontrakten ift. den ikke opfyldte leveringsforpligtelse - denne del skal medtages i den ændrede kontrakt på en måde, som er beskrevet i en af ovenstående to andre behandlingsmåder

Hvordan vi ser det:

Det spændende tiltag i forhold til kontraktmodifikationer handler om, hvorvidt der ved ændring eller tilføjelse til en allerede eksisterende kontrakt skal ske opdeling i to kontrakter eller fortsættes som var det en kontrakt, hvilket ikke er tilfældet i IAS 18. IAS 18 foreskriver, at såfremt der i løbet af kontraktens løbetid, bliver indgået yderligere leverancer skal dette blot indregnes ved leveringstidspunktet og til dagsværdi af det modtagne vederlag, jf. IAS 18 afsnit 9-10. Med IFRS 15 skal ændringer eller yderligere salg, der afspejler en stand-alone salgspris for en bestemt vare behandles som en ny kontrakt, afspejler ændringen ikke en stand-alone salgspris behandles ændringen eller det yderligere salg som en tilføjelse til den nuværende kontrakt, jf. IFRS 15 afsnit 20.

3.4 Step 2: Identificering af leveringsforpligtelsen

Ved kontraktindgåelse med en kunde skal virksomheden vurdere varen eller tjenesteydelsen for at kunne fastsætte om den pågældende vare eller tjenesteydelse er leveringsforpligtelsen. Herved forstås at virksomheden skal vurdere hvorvidt varen eller tjenesteydelsen er den kritiske faktor for opfyldelse af kontrakten med kunden. Der er i forbindelse med IFRS blevet udarbejdet to definitioner af, hvad varen eller tjenesteydelsen skal opfylde for at kunne anses som værende virksomhedens leveringsforpligtelse i kontrakten, hvilket er:²⁸

²⁸IFRS 15 afsnit 22

- En vare, tjenesteydelse eller en samlet mængde af varer eller tjenesteydelser, der anses som værende særskilte eller
- En serie af særskilte varer eller tjenesteydelser, der er ens og har det samme leveringsmønster

En serie af særskilte varer eller tjenesteydelser, som har det samme leveringsmønster til en kunde, skal opfylde begge nedenstående krav:²⁹

- Hver særskilt vare eller tjenesteydelse i serien af leveringer, som virksomheden forpligter sig til at levere til kunden, skal opfylde kravene i IFRS 15 afsnit 35, for at kunne klassificeres som en leveringsforpligtelse over tid og
- i henhold til IFRS 15 afsnit 39-40 følge den samme metode til vurdering eller måling af virksomhedens fremskridt imod opfyldelse af leveringsforpligtelsen, som er aftalt ved indgåelse af kontrakten

Hvordan vi ser det:

At IFRS 15 specificere, hvordan leveringsforpligtelsen skal identificeres er en markant ændring i forhold til de nuværende regnskabsstandarder IAS 11 og IAS 18, som ikke indeholder vejledning om, hvordan leveringsforpligtelser identificeres, men blot nævner, at de forskellige leveringsforpligtelser skal identificeres i kontrakten, jf. IAS 11 afsnit 8-9 og IAS 18 afsnit 3-5.

Ved IFRS 15 får virksomheden givet nogle forudsætninger, som giver bedre mulighed for at identificere leveringsforpligtelserne, således at transaktionsprisen kan allokeres mere pålideligt. Dette betyder blandt andet, at gratis varer eller tjenesteydelser, som fremgår af en kontrakt også skal identificeres, som særskilte leveringsforpligtelser, der skal indregnes

²⁹IFRS 15 afsnit 23

omsætning af ved levering, jf. IFRS 15 afsnit 22, hvorimod de nuværende regnskabsstandarder, IAS 11 og IAS 18, ikke beskriver, hvordan disse gratis varer eller tjenesteydelser skal behandles og dermed giver virksomhederne mulighed for at behandle dem som en omkostning i forbindelse med kontraktindgåelsen, hvilket vil blive beskrevet nærmere nedenfor i afsnit 4.7.

3.4.1 Forpligtelser i kontrakter med kunder

I en kontrakt, der er indgået med en kunde fremgår det generelt tydeligt, hvad virksomheden forpligter sig til at levere til kunden. Leveringsforpligtelsen relaterer sig derimod ikke altid til en bestemt vare eller tjenesteydelse, som er oplyst i kontrakten, hvilket skyldes, at en kontrakt indgået med en kunde også kan inkludere flere leveringsbetingelser, som er fastsat af virksomhedens forretningspraksis, offentlig praksis eller specifikke bestemte betingelser oplyst i kontrakten. Disse betingelser skal ved kontraktindgåelsen være vurderet i en sådan grad, at det ikke kan misforstås af kunden. Såfremt disse betingelser skaber en forventning hos kunden om, at der på baggrund af disse betingelser, vil blive leveret en vare eller tjenesteydelse, skal dette ske.³⁰

Selve leveringsforpligtelsen er ikke omfattet af aktiviteter, som virksomheden måtte have i forbindelse med udførelsen af kontrakten, medmindre disse aktiviteter "leverer" en vare eller tjenesteydelse til en kunde. Et eksempel hertil kan være administrationsomkostninger i forbindelse med kontraktindgåelse. Disse aktiviteter er ikke direkte en leveringsforpligtelse og kan derfor ikke være en forpligtelse for virksomheden til at levere en vare eller tjenesteydelse.³¹

3.4.2 Særskilte varer eller tjenesteydelser

Hvad der menes med en særskilt vare eller tjenesteydelse beskriver IFRS 15 i afsnit 26-27, hvor der gives eksempler på, hvad der kan være en vare eller tjenesteydelse samt hvornår varen eller tjenesteydelsen klassificeret som særskilt.

³⁰IFRS 15 afsnit 24

³¹IFRS 15 afsnit 25

Afhængig af kontrakten, kan en vare eller tjenesteydelse være en af følgende, men er ikke begrænset til følgende eksempler:³²

- Salg af varer, som er produceret af virksomheden
- Videresalg af varer købt fra en anden virksomhed
- Videresalg af rettigheder til varer eller tjenesteydelser, købt af en virksomhed. (Eksempelvis en billet, der er solgt videre af en virksomhed, der agerer principal for en anden virksomhed)
- Udførelse af en kontraktmæssig indgået tjenesteydelse for en kunde
- At leverer en service, hvor virksomheden står klar til at leverer en vare eller tjenesteydelse, såfremt behovet herfor måtte opstå (eksempelvis opdateringer til software, som vil blive leveret på et "when-and-if-available basis") eller at lave en vare eller tjenesteydelse, der er tilgængelige til brug for kunden, når dette måtte være påkrævet
- At leverer en tjenesteydelse til anden part om at arrangerer at flytte varer eller tjenesteydelser til en kunde. (agent)
- Tildeling af rettigheder til en vare eller tjenesteydelse, der leveres eller ydes i fremtiden og som kunden kan sælge videre til sine kunder.
- Bygge, fabrikere eller udvikle aktiver på vegne af en kunde
- Tildeling af licenser
- Tildeling af optioner der giver mulighed for at købe varer eller tjenesteydelser på et andet tidspunkt, hvor det er påkrævet at optionen skal give kunden en materiel rettighed

En vare eller tjenesteydelse, som en virksomhed er forpligtet til at levere til en kunde, er kun særskilt, hvis følgende betingelser er opfyldt:³³

³²IFRS 15 afsnit 26

³³IFRS 15 afsnit 27

- Kunden kan drage fordel fra den leverede vare eller tjenesteydelse, enten alene eller sammen med andre ressourcer som er let tilgængelige for kunden. Det vil altså sige at, varen eller tjenesteydelsen kan særskilles fra andre ressourcer, varer eller tjenesteydelser
- Virksomhedens forpligtelse til at leverer varen eller tjenesteydelsen til kunden, skal være separat identificerbart fra de resterende forpligtelser i kontrakten. Her skal varen eller tjenesteydelsen kunne adskilles fra konteksten af kontrakten

Hvornår en kunde kan drage fordel af en vare eller tjenesteydelse er beskrevet i IFRS 15 afsnit 28, hvoraf det fremgår, at dette er tilfældet, hvis varen eller tjenesteydelsen kan sælges til en højere værdi end scrapværdien eller benyttes på en måde, der kan give større økonomisk fordel. For nogle varer eller tjenesteydelser kan en kunde drage fordel af varen eller tjenesteydelsen alene på baggrund af selve varen eller tjenesteydelsen, hvorimod kunden i andre tilfælde kun kan drage fordel af varen eller tjenesteydelsen såfremt, at den bliver brugt i forbindelse med andre lette tilgængelige ressourcer. Med lette tilgængelige ressourcer forstås en vare eller tjenesteydelse, som kunden allerede har fremskaffet, hvad enten det er fra en tidligere kontrakt med virksomheden eller en anden virksomhed, i den pågældende kontrakt eller på anden vis i forbindelse med andre transaktioner eller begivenheder. Flere faktorer kan påvise at kunden kan drage fordel af et gode eller service, hvad enten det er for sig selv eller i forbindelse med let tilgængelige ressourcer - eksempelvis kan det, at virksomheden regelmæssigt sælger en vare eller tjenesteydelse særskilt indikerer, at kunden kan drage fordel af varen eller tjenesteydelsen, for sig selv eller i forbindelse med en let tilgængelig ressource.³⁴

Faktorer der kan indikere at en virksomheds forpligtelse til at leverer en vare eller tjenesteydelse til en kunde er separat identificerbar, kan være:³⁵

- At virksomheden ikke leverer en væsentlig service, der integrerer varen eller tjenesteydelsen med andre varer eller tjenesteydelser i kontrakten, der tilsammen udgør den samlede leveringsforpligtelse, der er aftalt i kontrakten. Dette betyder, at virksomheden ikke bruger den aftalte vare eller tjenesteydelse til at frembringe et endeligt resultat, herved kan varen eller tjenesteydelsen blive separat identificeret

³⁴IFRS 15 afsnit 28

³⁵IFRS 15 afsnit 29

- At varen eller tjenesteydelsen ikke har mulighed for særligt at kunne ændre eller modificere en anden vare eller tjenesteydelse, som er en del af kontrakten
- At varen eller tjenesteydelsen ikke er særligt afhængig af, eller særligt indbyrdes forbundet med andre varer eller tjenesteydelser, som er forpligtet til at blive leveret i henhold til kontrakten. (Eksempelvis kan en kunde beslutte sig for ikke at købe en vare eller tjenesteydelse, uden at dette måtte have en særlig effekt på de andre varer eller tjenesteydelser, som skal leveres i henhold til kontrakten og derfor indikerer, at virksomhedens forpligtelse til at levere varen eller tjenesteydelsen er separat identificerbar)

Hvis en forpligtet vare eller tjenesteydelse ikke er særskilt, skal virksomheden kombinere den pågældende vare eller tjenesteydelse med andre forpligtede varer eller tjenesteydelser indtil virksomheden kan identificere en samlet helhed af varer eller tjenesteydelser, som er særskilte. Hvilket kan resultere i, at en virksomhed skal klassificere en række forpligtede varer eller tjenesteydelser, som en samlet helhed for at kunne leve op til leveringsforpligtelsen i kontrakten.³⁶

3.4.3 Opfyldelse af leveringsforpligtelser

Det følger af IFRS 15, at en virksomhed skal indregne omsætning når leveringsforpligtelsen opfyldes. Dette sker ved at overføre varen eller tjenesteydelsen til kunden. Overførslen anses for at have fundet sted, når kunden har kontrollen med aktivet.³⁷

Med aktivet menes der i IFRS 15 varen eller tjenesteydelsen. Dette gælder også i de situationer, hvor det modtages i løbet af et øjeblik modtages og forbruges, hvilket er tilfældet med mange tjenesteydelser. Kontrollen med aktivet referer til muligheden til at anvende og forhindre andre i at anvende dette samt opnå fordele ved aktivet. Fordelene ved et aktiv er den potentielle pengestrøm, der kan opnås direkte eller indirekte. Dette kan ske på mange måder, eksempelvis ved at bruge aktivet til:³⁸

- yderligere produktion eller tjenesteydelser (inkl. offentlige tjenester)

³⁶IFRS 15 afsnit 30

³⁷IFRS 15 afsnit 31

³⁸IFRS 15 afsnit 32

- at give andre aktiver større værdi
- at nedbringe gæld eller mindske omkostninger
- at sælge eller bytte aktiver
- at være sikkerhed for et lån
- at beholde aktivet

Før det er muligt at afgøre om kunden har opnået kontrol med aktivet, er det nødvendigt at identificere, hvorvidt kontrakten opfyldes over tid eller på et bestemt tidspunkt. Såfremt kontrakten opfyldes over tid, anvendes IFRS 15 afsnit 35-37 til vurdering af, hvorvidt kunden har opnået kontrol med aktivet. Opfyldes kontrakten derimod på et bestemt tidspunkt anvendes IFRS 15 afsnit 38.³⁹

3.4.4 Leveringsforpligtelser over tid

For, at en virksomhed kan identificere indgåede kontrakter som leveringsforpligtelser over tid kræves det, at virksomheden giver kontrollen over aktivet videre over tid og samtidig indregner omsætningen over tid.⁴⁰

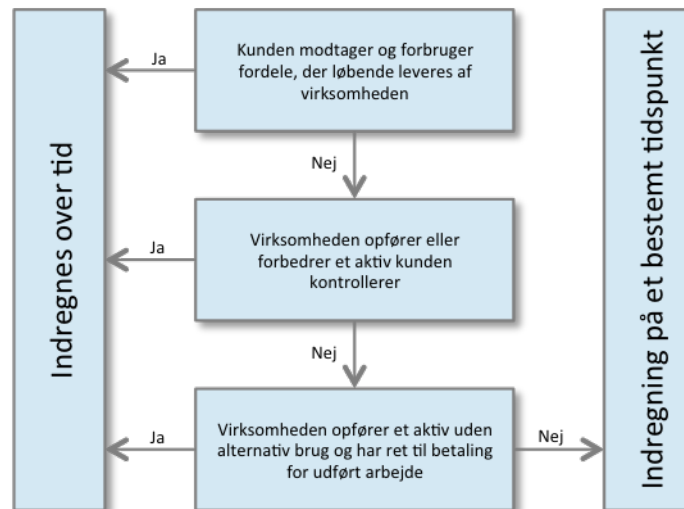
Hvornår dette er tilfældet kan afgøres ud fra modellen i figur 3.2.

Første situation, hvor kunden modtager og forbruger fordele der løbende leveres af virksomheden, kan eksempelvis være tjenesteydelser, såsom rengøringsydelser der leveres løbende. Situation to er de situationer, hvor kunden kontrollerer et eller flere aktiver, som virksomheden opfører eller forbedre, såsom aktiver opført på kundens ejendom. Situation tre er beskrevet nærmere i IFRS 15 afsnit 36. Heraf fremgår det, at et aktiv uden alternativ brug er et aktiv, der er begrænset kontraktligt fra at kunne blive benyttet anden vejs imens aktivet bliver skabt eller forbedret, eller begrænset praktisk fra at kunne blive benyttet anden vejs når aktivet er færdiggjort. Skønnet om hvorvidt et aktiv har en alternativ benyttelsesmulighed for virksomheden, der har leveringsforpligtelsen skal være foretaget ved indgåelse af kontrakten. Efter

³⁹IFRS 15 afsnit 32

⁴⁰IFRS 15 afsnit 35

Figur 3.2: Indregning over tid eller på et bestemt tidspunkt



Kilde: PwC: Indregning af omsætning - hvordan ændrer den nye IFRS-standard den nuværende omsætningsmodel, s. 7

kontraktindgåelsen, skal virksomheden ikke ajourføre skønnet i forhold til om aktivets alternative benyttelsesmulighed, medmindre alle parter i kontrakten er enige om en kontraktmodifikation, der væsentligt ændre leveringsforpligtelsen.⁴¹

Hvordan vi ser det:

Situation tre er speciel i sin tilgang med vurderingen af alternativ benyttelsesmulighed og måden hvorpå kontrollen overgår til kunden. Eftersom det er muligt for en virksomhed kontraktligt at forpligte sig overfor kunden og herved fjerne den alternative benyttelsesmulighed, skaber dette nye muligheder for indregning over tid, da der ikke stilles krav om at kontrakten skal forhandles individuelt, som det er tilfældet med IAS 11, jf. IAS 11 afsnit 3. Dette vil således kunne påvirke specifikke brancher og muligheden for at kunne indregne over tid, hvilket vil blive nærmere beskrevet i afsnit 4.6 og illustreret ved et eksempel.

I forbindelse med vurderingen af hvorvidt virksomheden har en ret til at få betaling for udført arbejde, skal virksomheden tage højde for alle betingelser i kontrakten og love, der gælder for

⁴¹ IFRS 15 afsnit 36

den indgåede kontrakt. Retten til at modtage en betaling for den opfyldte leveringsforpligtelse er ikke ensbetydende med, at denne betaling er et fast beløb, men derimod repræsentativ for kontraktens forløb. Med det menes der, at betalingen skal til svare, hvad virksomheden er berettiget, hvis kontrakten ophæves ved dags dato af kunden eller anden part. Dette skal ikke håndhæves hvis virksomheden ikke formår at leve op til kravene for deres leveringsforpligtelse. Se evt. IFRS 15 appendix B9-B13 for yderligere vejledning til vurdering af eksistens og håndhævelse af virksomhedens krav på betaling.⁴²

3.4.5 Leveringsforpligtelsen ved et specifikt tidspunkt

Opfyldes leveringsforpligtelsen af en vare eller tjenesteydelse over tid, men opfylder kontrakten ikke kravene for indregning over tid jf. ovenstående, skal virksomheden indregne omsætningen på et specifikt tidspunkt, dette følger af IFRS 15 afsnit 38. Heraf fremgår det, at virksomheden skal vurdere, hvornår det kritiske tidspunkt for overdragelsen af kontrol til kunden finder sted og leveringsforpligtelsen opfyldes. Virksomheden skal benytte sig af kravene i IFRS 15 afsnit 31-34 i forbindelse med vurderingen af tidspunktet for overgang af kontrol og opfyldelse af leveringsforpligtelsen. Udover disse fire afsnit i IFRS 15, kan følgende indikatorer bruges i vurderingen:⁴³

- Virksomheden har overdraget kontrollen af aktivet, hvis kunden er pålagt at betale for aktivet, da dette indikerer, at kunden dermed har fået ophavsretten, den direkte mulighed for at styre aktivet og dermed i alt væsentlighed de resterende fordele, for aktivet i bytte for betalingen
- Tidspunktet hvor kunden har den juridiske ret til aktivet. Opnåelse af den juridiske ret, kan indikerer hvilken part i kontrakten, der har den direkte mulighed for benyttelse af aktivet og i al væsentlighed de fordele, der er i forbindelse med aktivet, herunder muligheden for at begrænse de andre parter i kontrakten fra disse fordele. Grundet ovenstående definition af juridisk ret og de rettigheder dette giver, kan den juridiske ret til et aktiv indikere, at kunden har fået kontrol over aktivet. I situationen hvor virksomheden har den juridiske

⁴²IFRS 15 afsnit 37

⁴³IFRS 15 afsnit 38

ret, som en sikkerhed for at kunden betaler, fjerner det ikke muligheden, at kunden har den reelle kontrol over aktivet

- I situationen hvor kunden har den fysiske kontrol, kan dette indikere, at kunden har fået den direkte ret til at bruge aktivet og dermed de væsentlige fordele, der er i forbindelse med aktivet eller muligheden for at begrænse andre parters mulighed for at benytte aktivet. Ikke i alle situationer er den fysiske kontrol ensbetydende med direkte kontrol af aktivet. I situationer, som for eksempel, genkøbsaftaler, konsignationsaftaler eller "bill-and-hold" aftaler. Hvor aktivet er placeret hos kunden, men kontrollen er virksomhedens eller omvendt. Se IFRS 15 appendix afsnit B64-76, B77-78 og B79-82 for yderligere vejledning
- I situationen hvor kunden har risikoen og fortjenesten ved kontrollen af aktivet. Hvis dette er opfyldt, kan det være en indikation af, at kontrollen, det vil sige muligheden for direkte og aktuel benyttelse af aktivet samt de fordele aktivet har med sig, er overgået fra virksomheden til køber. Ved vurderingen af om risiko og fortjeneste ved ejerskab af et aktiv, skal virksomheden ikke inddrage nogen form for risiko, der er i forbindelse med en separat leveringsforpligtelse i samme kontrakt, som ikke har indflydelse på overdragelsen af kontrollen af aktivet. (Eksempelvis, kan en virksomhed have overdraget aktivet til kunden, men endnu ikke opfyldt kravet om yderligere leveringsforpligtelse i form af yderligere service, eftersyn eller reparation af det leverede aktiv)
- Kunden har accepteret aktivet. Hvis kunden har accepteret aktivet, kan dette indikere, at kunden har fået direkte mulighed for benyttelse af aktivet og alle de resterende fordele, der følger med aktivet

3.4.6 Måling af fremskridt imod opfyldelse af en leveringsforpligtelse

Virksomheden skal for enhver leveringsforpligtelse, der er opfyldes over tid, indregne omsætningen over tid hvis det opfylder kravene i IFRS 15 afsnit 35-37. Dette gøres ved at måle fremskridt for de forskellige leveringsforpligtelser, der er i kontrakten. Formålet med at måle fremskridtene, er at få opdelt virksomhedens forpligtelser igennem processen for overdragelsen af aktivet til kunden, for slutteligt at opfylde leveringsforpligtelsen og, på baggrund af denne opdeling af fremskridtene, indregne en del af den samlede transaktionspris. (Eksempelvis kan

en virksomhed indregne på baggrund af en estimering af 60 % færdiggørelsesgrad i år 1 og 40 % i år 2 ud fra et omkostningsperspektiv).⁴⁴

Virksomheden skal således anvende en bestemt metode til at måle fremskridtene for hver enkelt leveringsforpligtelse, der opfyldes over tid. Den metode virksomheden vælger, skal anvendes på enhver lignende kontrakt, hvor leveringsforpligtelserne er ens og har de samme omstændigheder. Ved regnskabsafslutningen skal virksomheden foretage en ny vurdering af deres fremskridt for de kontrakter, hvor leveringsforpligtelsen opfyldes over tid.⁴⁵

3.4.7 Metoder til måling af fremskridt

Til måling af fremskridt findes både input og output metoder, se evt. IFRS 15 appendix B14-19 for vejledning til brug af input og output metoderne. For at kunne vælge den mest hensigtsmæssige metode for måling af fremskridt, skal der tages højde for oprindelsen af varen eller tjenesteydelsen, som skal leveres til kunden. Virksomhederne skal ikke tage højde for kontrakter, hvori virksomheden ikke overdrager kontrollen af en vare eller tjenesteydelse til kunden. Det er således kun kontrakter, hvori virksomheden overdrager kontrol af en vare eller tjenesteydelse til kunden, at der skal tilføjes en metode til måling af fremskridt for leveringsforpligtelsen, såfremt omsætningen skal indregnes over tid.⁴⁶

I takt med, at virksomheden gør fremskridt i processen af leveringsforpligtelsen, skal virksomheden opdatere fremskridtet således, at de afspejler det sluttelige resultat af leveringsforpligtelsen. Ændringer i virksomhedens metode for måling af fremskridt, skal beskrives og regnskabsmæssigt behandles som en ændring af regnskabsmæssige skøn i overensstemmelse med IAS 8.⁴⁷

En virksomhed skal indregne omsætning for en leveringsforpligtelse, der bliver opfyldt over tid, hvis virksomheden pålideligt kan måle virksomhedens fremskridt i forhold til opfyldelse af den pågældende leveringsforpligtelse. Hertil er det yderst vigtigt, at virksomheden har pålidelig information til at anvende en metode for måling af fremskridt, alternativt vil IFRS 15 ikke kunne benyttes til at indregne omsætning fra kontrakten over tid. Under visse omstændigheder vil en virksomhed ikke være i stand til pålideligt at måle fremskridtene af en leveringsforpligtelse og

⁴⁴IFRS 15 afsnit 39

⁴⁵IFRS 15 afsnit 40

⁴⁶IFRS 15 afsnit 41-42

⁴⁷IFRS 15 afsnit 43

indregne omsætningen ud fra dette. I disse situationer skal omsætningen indregnes, som de omkostninger, der har været ved opfyldelse af leveringsforpligtelsen indtil det kan måles pålideligt hvad det endelig vederlag vil være af leveringsforpligtelsen.⁴⁸

3.5 Step 3: Fastsættelse af transaktionsprisen

For at kunne indregne korrekt, er et af IFRS 15 af de 5 steps at bestemme transaktionsprisen. Hvor det for virksomheden handler om at vurdere de forpligtelser og generelle forretningsgange, for i sidste ende at kunne fastlægge transaktionsprisen. Ved transaktionsprisen forstås, det vederlag som virksomheden forventer at få som modydelse for den leverede vare eller tjenesteydelse, fratrukket eventuelle beløb der er gået til tredjepart.

Virksomheden skal indregne omsætningen når en leveringsforpligtelse er opfyldt. Den omsætning, der skal indregnes skal svare til den transaktionspris, der er forbundet med opfyldelse af leveringsforpligtelsen, som er forhandlet i kontrakten.⁴⁹

Transaktionsprisen kan være et fast beløb, et variabelt beløb eller begge dele, som kunden i kontrakten accepterer at betale, som modydelse til den vare eller tjenesteydelse, der er forbundet med leveringsforpligtelsen og påvirket af arten, tidspunktet og størrelsen på den modydelse, som kunden forpligter sig til at betale. Derfor skal virksomheden i bestræbelsen på at bestemme transaktionsprisen overveje effekterne af følgende:⁵⁰

- Variabel vederlag
- Begrænsede muligheder for estimering af variable vederlag
- Eksistensen af væsentlige finansielle komponenter i kontrakten (IFRS 15 afsnit 60-65)
- Ikke-monetære vederlag
- Vederlagsbetaling til en kunde

⁴⁸IFRS 15 afsnit 44

⁴⁹IFRS 15 afsnit 46

⁵⁰IFRS 15 afsnit 48

Derfor foreskriver IFRS 15 i forbindelse med fastsættelsen af transaktionsprisen, at virksomheden skal som udgangspunkt antage at, den vare eller tjenesteydelse de er forpligtet til at leverer til kunden, som forhandlet i kontrakten, at denne ikke vil blive ophævet, fornyet eller ændret.⁵¹

3.5.1 Variable vederlag

Såfremt transaktionsprisen indeholder et variabelt vederlag, skal virksomheden estimere størrelsen af det variable vederlag, som virksomheden er berettiget til at modtage som modydelse for den vare eller tjenesteydelse de har forpligtet sig til at levere til kunden. Et vederlag kan være variabelt af flere grunde, eksempelvis nedslag i pris, rabatter, refunderinger, prisændring, bonusser eller lignende.⁵²

Et eksempel på, hvordan et vederlag kan være variabelt, er i forhold til det vederlag der er aftalt ved kontraktindgåelse, er ved opfyldelse af en kritisk milepæl før det ellers aftale tidspunkt i kontrakten. Herved får virksomheden en yderligere bonus, der betegnes som et variabelt vederlag, da opfyldelsen af en kritisk milepæl ikke vil være mulig at forudsige ved kontraktindgåelse, derfor skal det variable vederlag estimeres af virksomheden i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 53. Ovenstående eksempel, vil oftest fremgå af kontrakten således der ikke opstår uoverensstemmelse mellem parterne, men først være mulig at tage højde for i takt med opfyldelsen af leveringsforpligtelsen i kontrakten og på baggrund heraf klassificeres som et variabelt beløb. Udover de situationer, som kan være beskrevet i kontrakten, skal virksomheden også overveje om følgende situationer gør sig gældende:⁵³

- Kunden har en konkret årsag til at forvente, ud fra virksomhedens branche, generelle politikker eller helt specifikke udtalelser, at virksomheden vil acceptere et vederlag, der er lavere end prisen i kontrakten. Herved forstået, at virksomheden på forhånd ved, at det er forventet, at virksomheden giver et prisnedslag, hvilket er afhængigt af branche, kunder eller retsområde. Et prisnedslag kan være svarende til rabatter, refundering eller kredit

⁵¹IFRS 15 afsnit 49-50

⁵²IFRS 15 afsnit 51

⁵³IFRS 15 afsnit 52

- Andre omstændigheder eller situationer der indikerer, at virksomheden har til hensigt ved kontraktindgåelse at tilbyde en prisnedsættelse til kunden

En virksomhed skal i forbindelse med bedømmelse af vederlaget, vurderer størrelsen af det variable vederlag ved at bruge en af følgende metoder. Virksomheden skal vælge den metode, den mener giver det bedste skøn af vederlaget størrelse.⁵⁴

- "the expected value" er en metode for virksomheder, der har store mængder af kontrakter, hvor kontrakterne har fælles træk. Virksomheden skal ved denne metode vurdere et sandsynligt-vejjet gennemsnit af vederlagene i kontrakterne og sammenholde estimeringen med en liste af mulige vederlag, som virksomheden mener at kunne være berettiget til.
- "the most likely amount" er en metode, hvor virksomheden vælger det vederlag, den vurderer er det mest sandsynlige vederlag virksomheden er berettiget til. De virksomheder, som oftest vil benytte denne metode er virksomheder, der har kontrakter hvor det mulige antal vederlag er begrænset, eksempelvis aftalt vederlag eller vederlag tillagt bonus.

For at sikre gennemsigtighed og nøjagtighed, skal virksomheden, i forbindelse med valg af metode, anvende den valgte metode igennem hele kontrakten. I forbindelse hermed, skal virksomheden huske at benytte alle relevante informationer i bedømmelsen af listen for mulige vederlag virksomheden kan være berettiget til, i forbindelse med valg af de to metoder. De informationer der typisk bruges, er oftest informationer, der udveksles i takt med forhandlingsprocessen.⁵⁵

Hvordan vi ser det:

IFRS 15 adskiller sig væsentligt fra IAS 11 og IAS 18 i form af vejledningen for estimeringen af variable vederlag. I de nuværende regnskabsstandarder IAS 11 og IAS 18, skal eventuelle rabatter, bonusser eller lignende indregnes til dagsværdi jf. IAS 11 afsnit 12 og IAS 18 afsnit

⁵⁴IFRS 15 afsnit 53

⁵⁵IFRS 15 afsnit 54

9-10. IFRS 15, adskiller sig herfra ved at give mere konkrete metoder for estimeringen af variable vederlag, således at virksomheden ved kontraktindgåelse kan tilføje det estimerede variable beløb til transaktionsprisen, hvilket vil blive behandlet nærmere i afsnit 4.2.

3.5.2 Refunderingsforpligtelser

I visse situationer kan en virksomhed modtage et vederlag, som de forventer at skulle refunderer helt eller delvist og indregnes som en refundering forpligtelse ifølge IFRS 15. Refunderingsforpligtelsen er fastsat ud fra hvor meget virksomheden ikke forventer at være berettiget til og derfor skal tilbagebetales. Beløbet til refundering skal revurderes ved regnskabsafslutning i forhold til ændringer i kontrakten eller lignende.⁵⁶ (Til vurderingen af en refunderingsforpligtelse, der er relateret til et salg med retten til at returnerer varen eller tjenesteydelsen, skal virksomheden bruge vejledningen i IFRS 15 appendix B20-B27)

3.5.3 Begrænsningen af variable vederlag

I nogle tilfælde, er det begrænset hvilket skøn, der kan laves over det variable vederlag, som skal bestemmes ud fra ovenstående metoder og scenarier. Derfor skal den del af det variable vederlag, der kan estimeres, medtages i transaktionsprisen, der med høj sandsynlighed ikke vil blive påvirket af en eventuel rabat, uforudset hændelse eller lignende, når usikkerheden ved det variable vederlag er blevet afsluttet. Den del af det variable vederlag, som er omfattet af begrænsningen, må ikke medtages i transaktionsprisen indtil at usikkerheden er afklaret. I forbindelse med vurderingen af om det er høj sandsynlighed for, at der ikke kommer en væsentligt tilbageførsel af den samlede indregnede omsætning, skal virksomheden forholde sig til sandsynligheden og omfanget af en eventuel omsætningstilbageførsel. Virksomheden kan i sin vurdering gøre brug af følgende eksempler:⁵⁷

- Vederlaget er ofte meget følsomt overfor eksterne faktorer, som ikke er i virksomhedens kontrol. Disse faktorer kan eksempelvis være svingende marked, tredje parts dømmekraft

⁵⁶IFRS 15 afsnit 55

⁵⁷IFRS 15 afsnit 56-57

eller handlinger, vejrforhold i visse brancher eller høj sandsynlighed for forældelse af varer eller tjenesteydelser.

- Usikkerheden af størrelsen på vederlaget kan ikke bekræftes før efter en lang tidsperiode.
- At virksomhedens erfaringer med lignende indeholdende skøn af variable vederlag er lille og det derfor er svært at kunne forudsige for virksomheden.
- At virksomheden har forretningspraksis, der ofte omfatter tilbud med en bred horisont af prisnedsættelser eller ændringer i betalingsmetoder og andre kontrakter i samme grad med samme omstændigheder.
- Kontrakten har et stort antal og stor bredde af mulige vederlagsmuligheder

Hvordan vi ser det:

IFRS 15 adskiller yderligere væsentligt fra IAS 11 og IAS 18 i forhold til behandlingen af variable vederlag, ved at opstille en begrænsning for indregningen af variable vederlag i transaktionsprisen, såfremt der er en væsentlig usikkerhed vedrørende det variable vederlag, der kan resultere i en tilbageførsel af omsætningen. Hvor IAS 11 og IAS 18 som tidligere nævnt ikke har anden vejledning på området end at indregne til dagsværdi jf. IAS 11 afsnit 12 og IAS 18 afsnit 8-9.

3.5.4 Revurdering af variable vederlag

I forhold til de variable vederlag hvortil der er knyttet en usikkerhed skal virksomheden ved regnskabsafslutningen revurdere transaktionsprisen, herunder vurderer om skønnet ved de variable vederlag stadig er underlagt begrænsningen grundet usikkerheden for tilbageførslen. Med det formål at kunne præsentere mere retvisende omstændigheder ved regnskabsafslutningen og ændringer i omstændighederne i løbet af regnskabsåret. Ændringerne i transaktionsprisen skal omtales i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 87-90.⁵⁸

⁵⁸IFRS 15 afsnit 59

3.5.5 Væsentlige finansielle komponenter i kontrakter

En kontrakt kan have en væsentlig finansiell komponent, hvilket betyder at enten virksomheden eller kunden, i den aftalte kontrakt får en fordel af den betaling, der forekommer på et bestemt tidspunkt i form af finansiell påvirkning. Virksomheden skal i disse situationer justere de vederlaget den får af kunden i forhold til den effekt, som den finansielle komponent måtte have, for at opnå et retvisende og pålideligt vederlag. De finansielle komponenter, der kan forekomme i en kontrakt, kan både være eksisterende ved aftale eller implicit af de betalingsforhold, der er blevet aftalt af parterne i kontrakten.⁵⁹

Formålet med at foretage denne ned- eller opjustering af vederlaget på baggrund af en påvirkning fra en finansiell komponent er at indregne den korrekte omsætning ud fra det vederlag, som kunden ville have betalt kontant for den pågældende vare eller tjenesteydelse i det øjeblik virksomheden leverer det til kunden og hvorved den finansielle komponent ikke vil have nogen effekt. Derfor skal virksomheden, overveje alle mulige relevante informationer og situationer i bestræbelsen på at vurdere om en kontrakt indeholder en finansiell komponent. Situationer som kan være følgende:⁶⁰

- Forskellen mellem det aftale vederlag, som virksomheden er berettiget til og kontant salgsprisen for varen eller tjenesteydelsen, der er forpligtet til at blive leveret
- Den kombinerede effekt af nedenstående:
 - Den forventede tidsramme mellem virksomheden leverer varen eller tjenesteydelsen til at kunden betaler for det og
 - den aktuelle forrentning i det pågældende marked

Uanset hvad udfaldet er af den vurdering, som virksomheden laver i forbindelse med vurderingen af eksistensen af finansielle komponenter i kontrakten, kan en kontrakt ikke have en væsentlig finansiell komponent, hvis et af følgende de følgende forhold gør sig gældende:⁶¹

⁵⁹IFRS 15 afsnit 60

⁶⁰IFRS 15 afsnit 61

⁶¹IFRS 15 afsnit 62

- Kunden har foretaget en forudbetaling for varen eller tjenesteydelsen i forhold til, hvornår den aftalte levering er aftalt, hvis dette sker på foranledning af kunden.
- En væsentlig del af det vederlag, kunden er forpligtet til at betale er variabelt og tiden, hvor vederlaget skal betales varierer på baggrund af fremtidige hændelser eller hændelser, der ikke var forventet ville forekomme, og som er uden for kunden eller virksomhedens kontrol.
- Forskellen mellem det aftalte vederlag og den kontante salgspris i kontrakten, er opstået på baggrund af andre forhold end tilkendegivelse af finansiering til kunden eller virksomheden.

En virksomhed skal i forhold til alle ovenstående kriterier til finansielle komponenter ikke justerer det forventede vederlag for den effekt en finansiell komponent måtte have, hvis virksomheden forventer dette ved kontraktindgåelse, samt at perioden mellem virksomheden leverer varen eller tjenesteydelsen til kunden og kundens betaling forekommer senest fra transaktionsdagen og 1 år frem.⁶²

For at imødekomme formålet med IFRS 15 afsnit 61 i vurderingen og justeringen af det aftalte vederlag for den effekt en finansiell komponent måtte have, skal virksomheden bruge en diskonteringsrente, der afspejler en rente som ville være blevet brugt i en lignende finansiell transaktion mellem virksomheden og kunden ved kontraktindgåelse. Renten skal kunne afspejle den kredit karakteristisk for den part, som modtager finansieringen i kontrakten, herunder sikkerhedsstillelse fra den modsatte part i det aktiv, der er leveret. En måde hvorpå virksomheden kan finde frem til renten, er ved at finde den nominelle værdi af det berettigede vederlag i forhold til den kontante værdi kunden ville betale for varen eller tjenesteydelsen. Renten skal ikke justeres efter kontraktindgåelsen.⁶³

Effekten af finansieringen, hvad enten det er en finansiell indtægt eller omkostning, skal præsenteres separat fra omsætningen fra kontrakter med kunder i totalindkomstopgørelsen. Finansielle indtægter eller omkostninger, skal indregnes i det omfang et kontrakt tilgodehavende eller en kontrakt forpligtelse er indregnet i forbindelse med indregningen af en kontrakt med en kunde.⁶⁴

⁶²IFRS 15 afsnit 63

⁶³IFRS 15 afsnit 64

⁶⁴IFRS 15 afsnit 65

3.5.6 Ikke-monetære vederlag

Såfremt betaling sker i form af et ikke-monetært vederlag, skal virksomheden måle betalingen til dagsværdi. Kan virksomheden ikke med rimelighed sikkerhed estimere dagsværdien af det ikke-monetære vederlag, skal virksomheden måle vederlaget indirekte med reference til den salgspris det ikke-monetære vederlag bliver solgt til i bytte for den vare eller tjenesteydelse kunden får.⁶⁵

Dagsværdien af det ikke-monetære vederlag kan varierer ud fra det ikke-monetære vederlags art, eksempelvis aktier. Hvis det ikke-monetære vederlag varier af andre årsager end hvilken art det ikke-monetære er, skal virksomheden anvende kravene i IFRS 15 afsnit 56-58 omhandlende "begrænsning af variable vederlag".⁶⁶

I tilfælde af, at kunden i kontrakten bidrager med varer eller tjenesteydelser, der skal fremme virksomhedens opfyldelse af leveringsforpligtelsen i kontrakten, skal virksomheden vurdere om der overdrages kontrol fra køber til sælger. Hvis dette er tilfældet skal virksomheden betragte leveringen af varer eller tjenesteydelser fra kunden som ikke-monetære vederlag.⁶⁷

3.5.7 Skyldige vederlag til en kunde

Skyldige vederlag til en kunde omfatter, penge som en virksomheder betaler eller forventer at skulle betale til en kunde eller anden part i kontrakten, som har købt varer eller tjenesteydelser, herunder kreditter eller andre værdier, der kan anvendes mod betaling fra virksomheden. Virksomheden skal i forbindelse med bedømmelsen af transaktionsprisen, værdiforringe transaktionsprisen med den værdi, det skyldige vederlag er anslået til, hvilket på indregningstidspunktet giver en reduktion i indregningen af omsætningen. Derimod skal transaktionsprisen ikke nedjusteres, hvis det skyldige vederlag til kunden er i bytte for en særskilt vare eller tjenesteydelse, som kunden leverer til virksomheden. Såfremt det er tilfældet, at det skyldige vederlag til kunden er et variabelt beløb, skal virksomheden estimere transaktionsprisen i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 50-58.⁶⁸

⁶⁵IFRS 15 afsnit 66-67

⁶⁶IFRS 15 afsnit 68

⁶⁷IFRS 15 afsnit 69

⁶⁸IFRS 15 afsnit 70

Er det skyldige vederlag til kunden en betaling for en særskilt vare eller tjenesteydelse fra kunden, skal virksomheden angive købet af varen eller tjenesteydelsen på samme måde, som virksomheden angiver købet af varer eller tjenesteydelser fra en leverandør. Er det derimod tilfældet, at beløbet omfattende det skyldige vederlag til kunden overstiger dagsværdien for den særskilte vare eller tjenesteydelse, skal virksomheden reducere transaktionsprisen med denne forskel. Kan virksomheden ikke pålideligt estimere dagsværdien for varen eller tjenesteydelsen, der er modtaget fra kunden, skal virksomheden tage alle vederlag til kunden og indregne dem som en reduktion i transaktionsprisen.⁶⁹

I tilfælde af at det skyldige vederlag til kunden er angivet som en reduktion i transaktionsprisen, skal virksomheden indregne reduktionen af transaktionsprisen som omsætning på et senere tidspunkt, hvis nedenstående tilfælde er opfyldt:⁷⁰

- Virksomheden indregner omsætning for leveringen af den relaterede vare eller tjenesteydelse til kunden
- Virksomheden betaler eller forpligter sig til at betale vederlaget - forpligtelsen kan forekomme implicit af virksomhedens generelle praksis

3.6 Step 4: Allokering af transaktionsprisen til leveringsforpligtelsen

Målet med step 4 i IFRS 15's step-by-step-model er for virksomheden at få allokeret transaktionsprisen ud på hver leveringsforpligtelse, herunder hver særskilt vare eller tjenesteydelse. Formålet med allokeringen er, at få vederlag til at afspejle den leveringsforpligtelse, som virksomheden har forpligtet sig til at overdrage til kunden.⁷¹

Virksomheden skal med udgangspunkt i den indgåede kontrakt, identificerer hver leveringsforpligtelse og finde stand-alone salgsprisen for hver leveringsforpligtelse i henhold til IFRS afsnit 76-80. Derudover skal rabatter allokeres i henhold til IFRS 15 afsnit 81-83 og vederlag med

⁶⁹IFRS 15 afsnit 71

⁷⁰IFRS 15 afsnit 72

⁷¹IFRS 15 afsnit 73

variable beløb skal allokere i henhold til IFRS 15 afsnit 84-86. IFRS 15 afsnit 76-86 vil blive beskrevet nærmere nedenfor. Indeholder den indgåede kontrakt kun en leveringsforpligtelse, gør IFRS 15 afsnit 76-84 sig undtagelsesvis ikke gældende. En undtagelse til undtagelsen forekommer, såfremt at virksomheden har forpligtet sig til at levere en serie af særskilte varer eller tjenesteydelser, der er identificeret som en leveringsforpligtelse i henhold til IFRS 15 afsnit 22 b og vederlaget indeholder et variabelt beløb.⁷²

3.6.1 Allokering baseret på stand-alone salgspriser

For at kunne foretage en allokering baseret på stand-alone salgsprisen for hver leveringsforpligtelse, der er identificeret i kontrakten, skal virksomheden allerede ved kontraktindgåelse fastsætte en stand-alone salgspris for hver særskilt vare eller tjenesteydelse i kontrakten. På baggrund af de særskilte varer eller tjenesteydelsers stand-alone salgspris allokere transaktionsprisen forholdsvist i forhold til stand-alone salgspriserne.⁷³

Med stand-alone salgsprisen menes den pris, hvor virksomheden ville sælge den særskilt vare eller tjenesteydelse til en kunde. Det mest pålidelige bevis for den pågældende stand-alone salgspris, er den observerbare salgspris, som virksomheden har solgt den samme art af særskilte varer eller tjenesteydelser til en lignende kunde under lignende omstændigheder. Her skal der tages højde for, at den pris der er kontraktligt forbundet med varen eller tjenesteydelsen nødvendigvis ikke er den korrekte stand-alone salgspris for den særskilte vare eller tjenesteydelse, da der for eksempel kan være rabatter eller lignende fratrukket den salgspris, som fremgår af den aftalte kontrakt. Da det ikke altid er muligt for virksomheden direkte at finde stand-alone salgsprisen, skal virksomheden i sådanne situationer estimere en stand-alone salgsprisen. Stand-alone salgsprisen skal til svare det beløb, der vil resultere i, at allokeringen af transaktionsprisen lever op til de krav, som virksomheden har fastsat i forhold til det vederlag, som virksomheden forventer at få ud fra den allokering de har foretaget af transaktionsprisen til hver leveringsforpligtelse. I forbindelse med estimeringen skal virksomheden bruge alle relevante og tilgængelige informationer, herunder markedsforhold, virksomhedsspecifikke faktorer og kundeinformation.

⁷²IFRS 15 afsnit 74-75

⁷³IFRS 15 afsnit 76

Virksomhedens skal således med udgangspunkt i de tilgængelige informationer finde frem til en metode for estimeringen, der kan bruges i en lignende situation.⁷⁴

Følgende metoder er muligheder for virksomheder at anvende i forbindelse med estimeringen af stand-alone salgsprisen, listen er ikke udtømmende:⁷⁵

- "adjust market assessment approach" på baggrund af markedet virksomheden agerer på, vurderer og estimerer virksomheden en pris, som andre kunder vil være villig til at betale for en tilsvarende vare eller tjenesteydelse på det pågældende marked. Denne metode, kan også inkludere at skulle sammenligne virksomhedens priser med konkurrenterne og korrigerer for de omkostninger og margins virksomheden har.
- "expected cost plus a margin approach" en simpel metode, hvor virksomheden laver en prognose af sine forventede omkostninger for at opfylde leveringsforpligtelsen, og tillægger en passende margin, der er rimelig i forhold til produktet.
- "residual approach" virksomheden estimerer stand-alone salgsprisen ud fra den samlede transaktionspris fratrukket summen af de observerbare stand-alone salgspriser for de resterende varer eller tjenesteydelser i leveringsforpligtelsen for kontrakten. Metoden må kun anvendes såfremt et af de følgende nedenstående kriterier er opfyldt:
 - Virksomheden sælger indenfor en begrænset tidsperiode den samme vare eller tjenesteydelse til en eller flere kunder, hvor der er stor variation i salgspriser eller
 - virksomheden endnu ikke har fastsat en pris for varen eller tjenesteydelsen og den pågældende vare eller tjenesteydelse ikke tidligere har været solgt på baggrund af stand-alone salgspriser.

Under visse omstændigheder er det nødvendigt for virksomheden at bruge flere metoder til at estimerer stand-alone salgsprisen for en vare eller tjenesteydelse, som er aftalt i kontrakten. En sådan situation kan opstå, hvis to eller flere af varerne eller tjenesteydelserne er variable samt usikre i stand-alone salgsprisen. Vælger virksomheden at kombinere flere metoder, skal virksomheden evaluere om allokeringen af transaktionsprisen ved de estimerede stand-alone salgspriser

⁷⁴IFRS 15 afsnit 77-78

⁷⁵IFRS 15 afsnit 79

vil være i overensstemmelse med formålet af allokeringen, som fremgår af IFRS 15 afsnit 73 og kravene for estimering i IFRS 15 afsnit 78.⁷⁶

3.6.2 Allokering af rabatter

Det følger af IFRS 15 afsnit 81, at en kunde modtager en rabat, hvis kunden køber en større mængde varer eller tjenesteydelser, hvortil den summerede pris af stand-alone salgspriserne, for de aftale varer eller tjenesteydelser i kontrakten, overstiger det aftalte samlede vederlag i kontrakten. Forekommer den situationer, at det samme produkt leveres til forskellige salgspriser i løbet af en kontrakts løbetid, skal den rabat der gives på produktet fordeles forholdsmæssigt på alle leveringsforpligtelserne tilknyttet det pågældende produkt, hvorefter en fælles stand-alone salgspris kan beregnes. Den forholdsmæssige fordeling virksomheden bruger til allokering af rabatten, er afledt af den allokering virksomheden har foretaget af transaktionsprisen til hver leveringsforpligtelse på baggrund af den fastsatte stand-alone salgspris for den underliggende særskilte vare eller tjenesteydelse.⁷⁷

Virksomheden skal i denne forbindelse fordele en rabat fuldstændigt til en eller flere, men ikke alle, leveringsforpligtelser i kontrakten hvis alle følgende kriterier er opfyldt.⁷⁸

- Virksomheden sælger hver særskilt vare eller tjenesteydelse i kontrakten til stand-alone salgspris
- Virksomheden sælger regelmæssigt en mængde af vare eller tjenesteydelser på baggrund af stand-alone salgspriser for hver særskilt vare eller tjenesteydelse med en fælles rabat
- Rabatten vedrørende mængden af varer eller tjenesteydelser virksomheden sælger, som beskrevet ovenfor, skal forholdsmæssig være den samme, som den rabat der er aftalt i den indgåede kontrakt. En analyse af varerne og tjenesteydelserne i den samlede mængde som virksomheden sælger, skal give et klart bevis for at den samlede rabat for leveringsforpligtelsen

⁷⁶IFRS 15 afsnit 80

⁷⁷IFRS 15 afsnit 81

⁷⁸IFRS 15 afsnit 82

Har virksomheden allokeret hele rabatten til en leveringsforpligtelse i kontrakten, skal virksomheden allokere rabatten før anvendelsen af "the residual approach" således rabatten ikke først indgår efter estimeringen af stand-alone salgsprisen af varen eller tjenesteydelsen.⁷⁹

Hvordan vi ser det:

Et nyt tiltag i forbindelse med IFRS 15, er allokeringen af transaktionsprisen baseret på stand-alone salgspriser, i modsætning til tidligere, hvor vederlag blev behandlet til dagsværdi, jf. IAS 11 afsnit 12 og IAS 18 afsnit 9. Herved får virksomheder en mulighed for at vise et mere retvisende cash flow ved, at transaktionsprisen fordeles forholdsmæssigt og ikke variere ved indregning. Dette vil blive nærmere beskrevet i afsnit 4.4 og illustreret ved et eksempel.

3.6.3 Allokering af variable vederlag

Variable vederlag, som beskrevet tidligere, der allerede ved kontrakt indgåelse er blevet vurderet i forhold til muligheden for eksistensen heraf, kan enten tilskrives hele kontrakten eller en specifik del af kontrakten ud fra følgende:⁸⁰

- En eller flere, men ikke alle, leveringsforpligtelser i kontrakten
- En eller flere, men ikke alle, særskilte varer eller tjenesteydelser, der er forpligtet i kontrakten i en serie af særskilte varer eller tjenesteydelser og tilsammen skaber en del af en leveringsforpligtelse i henhold til IFRS 15 afsnit 22 b

Et variabelt vederlag skal allokeres fuldstændigt til en leveringsforpligtelse eller en særskilt vare eller tjenesteydelse, der skaber en del af en leveringsforpligtelse i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 22 b, hvis begge nedenstående kriterier er opfyldt:⁸¹

⁷⁹IFRS 15 afsnit 83

⁸⁰IFRS 15 afsnit 84

⁸¹IFRS 15 afsnit 85

- Betingelserne for en variabel betaling relaterer sig specifikt til virksomhedens bestræbelser på at opfylde leveringsforpligtelsen eller leveringen af den særskilte vare eller tjenesteydelse, og
- Allokeringen af det variable beløb i vederlaget skal ske fuldstændigt til leveringsforpligtelsen eller den særskilte vare eller tjenesteydelse i overensstemmelse med allokeringens formålet i IFRS 15 afsnit 73, når alle leverings- og betalingsforpligtelser i kontrakten er overvejet

Betingelserne for allokering i IFRS 15 afsnit 73-83 skal anvendes for at allokere det tilbageværende beløb af transaktionsprisen, som ikke lever op til kravene i ovenstående beskrivelse.⁸²

3.6.4 Ændringer i transaktionsprisen

En indgået kontrakt vil oftest opfyldes som aftalt ved kontrakt indgåelse, men kan i nogle tilfælde blive ændret i løbet af kontraktens løbetid, fordi transaktionsprisen af mange årsager kan ændre sig. Årsager til ændringer i transaktionsprisen, kan være opfyldelse af leveringsforpligtelser der indeholder usikre begivenheder, som allerede er identificeret ved kontraktindgåelse. Yderligere kan ændringer i omstændighederne for kontrakten, påvirke vederlaget enten positivt eller negativt, i forhold til hvad virksomheden havde forventet at være berettiget til for virksomhedens vare eller tjenesteydelse.⁸³

Virksomheden skal i tilfælde af ændringer i transaktionsprisen, allokere ændringen til leveringsforpligtelsen i kontrakten, på samme måde som en ændring ville allokere ved kontraktindgåelse. Virksomheden skal ikke som følge heraf på ny allokere transaktionsprisen, således den afspejler de ændringer, der er kommet for stand-alone salgsprisen efter kontraktindgåelse. De beløb der allerede er allokere til en opfyldt leveringsforpligtelse skal indregnes som omsætning eller som en minimering af omsætningen i den periode, hvor transaktionsprisen ændres.⁸⁴

Virksomheden skal derudover allokere en ændring i transaktionsprisen fuldstændigt til enten en eller flere, men ikke alle leveringsforpligtelser eller særskilte varer eller tjenesteydelser i en serie

⁸²IFRS 15 afsnit 86

⁸³IFRS 15 afsnit 87

⁸⁴IFRS 15 afsnit 88

der skaber en del af en enkelt leveringsforpligtelse i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 22 b, men kun hvis kriterierne i IFRS 15 afsnit 85 er opfyldt i forhold til allokering af variable vederlag.⁸⁵

En virksomhed skal redegøre for en ændring i transaktionsprisen, såfremt den forekommer som et resultat af en kontraktmodifikation i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 18-21. Hvorimod en ændring af transaktionsprisen, der forekommer efter en kontraktmodifikation er indtruffet, skal virksomheden behandle ændring i transaktionsprisen som angivet i IFRS 15 afsnit 87-89 om allokering af ændring i transaktionsprisen og dertil anvende den metode, som ifølge virksomheden er mest pålidelig.⁸⁶

- Ændringen i transaktionsprisen allokeres i forhold til leveringsforpligtelsen i kontrakten før kontraktmodifikationen er indtruffet og i det omfang, at ændringen i transaktionsprisen kan allokeres til et variabelt vederlag før kontraktmodifikationen og kontraktmodifikationen er redegjort for i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 21 a
- I alle andre tilfælde, hvor der ikke redegøres for kontraktmodifikationen skal ændringen behandles som en særskilt kontrakt i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 20. I disse tilfælde skal virksomheden allokere ændringen i transaktionsprisen til leveringsforpligtelsen i den modificerede kontrakt

3.7 Step 5: Kontraktomkostninger

Målet med step 5 i IFRS's step-by-step-model er at sikre en ensartet behandling af meromkostninger ved kontraktindgåelse, omkostninger ved kontraktopfyldelse samt amortisering og nedskrivning.

⁸⁵IFRS 15 afsnit 89

⁸⁶IFRS 15 afsnit 90

3.7.1 Meromkostninger ved kontraktindgåelse

Virksomheder skal jf. IFRS 15 afsnit 91 indregne de meromkostninger, der opstår ved fremskaffelsen af en kontrakt med en kunde, som et aktiv, hvis virksomheden forventer at inddrive omkostningerne.⁸⁷

Meromkostningerne ved fremskaffelse af en kontrakt, er omkostninger som relaterer sig til kontraktindgåelsen med en kunde, som ikke ville være pålagt virksomheden, hvis kontrakten ikke var blevet indgået. Omkostninger i forbindelse med fremskaffelse af en kontrakt, som ville være indtruffet uanset om kontrakten indgås eller ej, skal indregnes som en omkostning når omkostningen indtræffer, medmindre omkostningen eksplicit kan opkræves af kunden.⁸⁸

I forhold til ovenstående kan meromkostninger i forbindelse med en kontraktindgåelse behandles som en omkostning på det tidspunkt, hvor omkostningen afholdes, såfremt virksomheden vurderer at afskrivningsperioden for aktivet er et år eller mindre.⁸⁹

3.7.2 Omkostninger forbundet med kontraktopfyldelse

Omkostninger en virksomhed afholder i forbindelse med kontraktopfyldelse overfor en kunde, der ikke indgår i anvendelsesområdet for en anden regnskabsstandard, eksempelvis IAS 2, IAS 16 eller IAS 38, skal virksomheden indregne som et aktiv, der er indtruffet i forbindelse med kontraktopfyldelse overfor en kunde, hvis omkostningerne opfylder følgende krav:⁹⁰

- Omkostningerne er direkte forbundet med en kontrakt eller en forventet kontrakt, som virksomheden specifikt kan udpege (eksempelvis omkostninger forbundet med en tjenesteydelse, der skal leveres efter fornyelse af en eksisterende kontrakt),
- Omkostningerne skaber eller forøger ressourcerne, som virksomheden skal bruge til at opfylde eller forsat opfylde leveringsforpligtelsen i fremtiden og
- Omkostningerne forventes at blive inddrevet

⁸⁷IFRS 15 afsnit 91

⁸⁸IFRS 15 afsnit 92-93

⁸⁹IFRS 15 afsnit 94

⁹⁰IFRS 15 afsnit 95

Indgår omkostningerne i anvendelsesområdet for en anden regnskabsstandard, skal virksomheden redegøre for omkostningerne i overensstemmelse med den eller de pågældende regnskabsstandarder.⁹¹

Omkostninger der kan forbindes direkte til en kontrakt eller en specifik forventet kontrakt, kan være en eller flere af følgende:⁹²

- Direkte løn eksempelvis løn eller gager til medarbejdere, der leverer en tjenesteydelse direkte til kunden i forbindelse med opfyldelse af leveringsforpligtelsen
- Direkte materialer eksempelvis forbrugsvarer, der er benyttet til at kunne leverer den aftalte vare og tjenesteydelse til kunden
- Allokering af omkostninger, der er direkte forbundet med kontrakten eller kontraktens aktiviteter, eksempelvis omkostninger ved kontraktledelse, tilsyn, sikkerhedsstillelse eller afskrivninger på de aktiver, der bliver brugt i forbindelse med opfyldelse af leveringsforpligtelsen
- Omkostninger der eksplicit kan inddrives til hos kunden i kontraktperioden
- Andre omkostninger der er indtruffet i direkte relation til virksomhedens indgåelse af kontrakten, eksempelvis forudbetalinger til leverandører

Virksomheden skal indregne følgende omkostninger, som en udgift når de indtræffer:⁹³

- Generelle eller administrative omkostninger der ikke eksplicit kan inddrives hos kunden i forbindelse med kontrakten
- Omkostninger ved spildte materialer, løn eller andre ressourcer, der er forbrugt til at opfylde kontrakten, men ikke afspejles i transaktionsprisen for kontrakten
- Omkostninger der er relateret til en allerede opfyldt leveringsforpligtelse i kontrakten

⁹¹IFRS 15 afsnit 96

⁹²IFRS 15 afsnit 97

⁹³IFRS 15 afsnit 98

- Omkostninger hvor virksomheden ikke kan skelne hvorledes omkostningen relatere sig til en allerede opfyldt leveringsforpligtelse eller en forpligtelse, der ikke er opfyldt

3.7.3 Amortisation og nedskrivning

Et aktiv der er indregnes i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 91 omhandlende meromkostninger eller afsnit 95 omhandlende omkostninger til opfyldelse af kontrakter, skal amortiseres systematisk og ske i overensstemmelse med levering til kunden af den vare eller tjenesteydelse, hvortil aktivet er forbundet.

Aktivet må gerne være forbundet til en vare eller tjenesteydelse, der skal leveres i en kontrakt, som er forventet i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 95 a. Virksomheden skal opdaterer amortiseringen i forbindelse med en væsentlig ændring i virksomhedens forventning for tidspunktet af leveringen, således amortiseringer afspejler tidspunktet for leveringen korrekt. En sådan ændring skal redegøres for i overensstemmelse med ændringer i anvendt regnskabspraksis jf. IAS 8.⁹⁴

I forhold til nedskrivningstab skal virksomheden indregne dette som en indtægt eller et tab i det omfang, der gør at den regnskabsmæssige værdi af aktivet er indregnet i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 91 eller IFRS 15 afsnit 95, såfremt det overstiger følgende:⁹⁵

- Det resterende vederlag virksomheden forventer at modtage, som modydelse til den vare eller tjenesteydelse, som aktivet vedrører, medmindre
- omkostningen kan relateres direkte til leveringen af varen eller tjenesteydelsen, der ikke er indregnet som en udgift

I forbindelse med anvendelsen af ovenstående til fastsættelsen af vederlagets størrelse, som virksomheden forventes at være berettiget til, skal virksomheden benytte principperne for fastsættelse af transaktionsprisen jf. afsnit 3.5 og justerer vederlagets størrelse så det afspejler kundens kreditrisiko.⁹⁶

⁹⁴IFRS 15 afsnit 99-100

⁹⁵IFRS 15 afsnit 101

⁹⁶IFRS 15 afsnit 102

Virksomheden skal før indregningen af et nedskrivningstab på et aktiv, der er indregnet i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 91 eller IFRS 15 afsnit 95, indregne nedskrivningstab på et aktiv der er indregnet i overensstemmelse med andre regnskabsstandarder eksempelvis IAS 2, IAS 16 og IAS 38. Efter at have gennemført nedskrivningstesten i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 101, skal virksomheden indregne resultatet heraf i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 91 og IFRS 15 afsnit 95 således at den regnskabsmæssige værdi af aktivet afspejler det pengeskabende objekt, som aktivet er en del af.⁹⁷

Virksomheden skal indregne tilbageførslen af hele eller dele af et nedskrivningstab, som en indtægt eller et tab afhængig af udfaldet af en tidligere foretaget nedskrivningstest i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 101 på det tidspunkt, hvor de faktorer der forudsagde nedskrivningen af aktivet ikke længere gør sig gældende eller er forbedret. Den forhøjede regnskabsmæssige værdi må ikke overstige det beløb, der oprindeligt var fastsat før nedskrivningstab var indregnet.⁹⁸

3.8 Præsentation og oplysninger

Når begge parter i en kontrakt har opfyldt deres forpligtelse i overensstemmelse med kontrakten, skal virksomheden præsentere kontrakten i balancen som et kontraktaktiv eller en kontraktforpligtelse afhængig af hvilket forhold, der er mellem virksomhedens opfyldelse og kundens betaling. Såfremt virksomheden leverer en vare eller tjenesteydelse til kunden, skal virksomheden separat præstere det tilgodehavende, som den bliver berettiget til på baggrund af den opfyldte leveringsforpligtelse, indtil kunden opfylder sin forpligtelse. Selve værdien af kontrakten præsenteres som et kontraktaktiv fratrukket tilgodehavendet.⁹⁹

Definitionen på et kontraktaktiv er virksomhedens ret til et vederlag for den vare eller tjenesteydelse som virksomheden leverer til kunden. Virksomheden skal foretage nedskrivningstest på sine kontraktaktiver i overensstemmelse med IFRS 9. Nedskrivning af et kontraktaktiv skal værdiansættes, præsenteres og oplyses på samme måde som for et finansielt aktiv i overensstemmelse med IFRS 9.¹⁰⁰

⁹⁷IFRS 15 afsnit 103

⁹⁸IFRS 15 afsnit 104

⁹⁹IFRS 15 afsnit 105 og IFRS 15 afsnit 107

¹⁰⁰IFRS 15 afsnit 107

I tilfælde af at en kunde betaler et vederlag, som virksomheden forventer at modtage ved opfyldelse af kontrakten, men først er berettiget til, når virksomheden leverer varen eller tjenesteydelsen til kunden. En sådan forudbetaling skal virksomheden præsentere som en kontraktforpligtelse når betalingen er foretaget af kunden.¹⁰¹

IFRS 15 bruger termene "kontraktaktiv" og "kontraktforpligtelse", hertil skal det tilføjes at standardens ordlyd ikke forhindre virksomheder i at bruge andre alternative beskrivelser i deres balance. Hvis virksomheden vælger at bruge en alternativ beskrivelse, skal virksomheden sikre at regnskabsbrugeren har nok information til at kunne skelne mellem tilgodehavende og kontraktaktiv.¹⁰²

IFRS 15 opstiller en række oplysningskrav for at sikre, at virksomheder videregiver tilstrækkeligt med oplysninger til regnskabsbrugeren, således at regnskabsbrugeren kan forstå, oprindelsen, størrelsen, det tidsmæssige aspekt og usikkerheden af omsætning og cash flow der opstår ved kontrakter med kunder. For at opfylde kravene skal virksomheden give regnskabsbrugeren kvalitative og kvantitative oplysninger om følgende forhold:¹⁰³

- Kontrakter med kunderne
- Væsentlige skøn og ændringer i skøn foretaget for at kunne anvende IFRS 15 på kontrakterne
- Aktiver der er indregnet på baggrund af de omkostninger, som virksomheden har pådraget sig for at kunne opfylde en kontrakt med en kunde i henhold til IFRS 15 afsnit 91 eller IFRS 15 afsnit 95

I forbindelse med ovenstående krav og formål, skal virksomheden varetage opgaven med omhu for at sikre den korrekte mængde af information og detaljer bliver oplyst. Grunden til, at virksomheden skal forholde sig kritisk til de oplysninger der videregives, er for at sikre, at regnskabsbrugeren kun bliver oplyst om væsentlige forhold, der er afgørende for forståelsen af regnskabet og at disse oplysninger ikke bliver overskygget eller misforstået af en stor mængde af ubrugelig information eller en sammenlægning af elementer, der har forskellige karakteristika.¹⁰⁴

¹⁰¹ IFRS 15 afsnit 106

¹⁰² IFRS 15 afsnit 109

¹⁰³ IFRS 15 afsnit 110

¹⁰⁴ IFRS 15 afsnit 111

Hvis virksomheden allerede har oplyst information i overensstemmelse med en anden regnskabsstandard, skal den ikke også give oplysninger jf. IFRS 15 afsnit 110.¹⁰⁵

Hvordan vi ser det:

Præsentation og oplysninger er i IFRS 15 et mere omfattende område end i IAS 11 og IAS 18, hvilket kommer til udtryk i de mange bestemmelser, der stiller krav om nye oplysninger, der skal gives i årsrapporten. De nye krav om præsentation og oplysninger i IFRS 15, vil kræve bedre informationssystemer og interne processer for, at virksomheden kan indsamle de informationer, som er nødvendige for at kunne oplyse de specifikke krav, som IFRS 15 foreskriver. Dette vil blive nærmere beskrevet i afsnit 5.3.

3.8.1 Kontrakter med kunder

Virksomheden skal oplyse om alle følgende beløb for regnskabsperioden medmindre nogle af beløbene er præsenteret separat i totalindkomstopgørelsen i overensstemmelse med andre regnskabsstandarder:¹⁰⁶

- Omsætning indregnet på baggrund af kontrakter med kunder, skal virksomheden oplyse separat i forhold til virksomhedens øvrige forretningsområder, hvorfra der indregnes omsætning
- Ethvert nedskrivningstab indregnet i overensstemmelse med IFRS 9 i forhold til tilgodehavender eller kontraktaktiver med oprindelse fra en af virksomhedens kontrakter med kunder. Oplysningen skal gives separat fra nedskrivningstab fra virksomhedens øvrige kontrakter

¹⁰⁵ IFRS 15 afsnit 112

¹⁰⁶ IFRS 15 afsnit 113

3.8.2 Opdeling af omsætning

Virksomheden skal udarbejde en opdeling af omsætning på baggrund af kontrakter med kunder, hvor opdelingen afspejler oprindelsen, størrelsen, den tidsmæssige faktor og usikkerheden af omsætning samt hvordan cash flows er påvirket af økonomiske faktorer. Virksomheden skal følge vejledningen i IFRS 15 appendix B87-B89 i forbindelse med valg af kategorier til opdeling af omsætningen.¹⁰⁷

I forlængelse heraf skal virksomheden give regnskabsbrugeren tilstrækkelig information om, hvorfor omsætningen er opdelt som den er, således regnskabsbrugeren forstår sammenhængen mellem den opdeling virksomheden foretager i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 114 og omsætningsinformationen, der er udarbejdet ud fra hvert rapporteringsbart segment, såfremt virksomheden benytter IFRS 8.¹⁰⁸

3.8.3 Kontraktbalancer

I forhold til kontraktbalancer, skal virksomheden oplyse om følgende:¹⁰⁹

- åbnings- og lukningsbalancen af tilgodehavender, kontraktaktiver og kontraktforpligtelser fra kontrakter med kunder, medmindre de ikke på anden vis er separat oplyst eller præsenteret
- Omsætning indregnet i regnskabsperioden, som var inkluderet i kontraktforpligtelsesbalance i begyndelsen af regnskabsperioden
- Omsætning indregnet i regnskabsperioden på baggrund af fuldstændig eller delvis opfyldte leveringsforpligtelser i en tidligere regnskabsperiode

Virksomheden skal redegøre for, hvordan tidspunktet for opfyldelse af leveringsforpligtelsen relaterer sig til et typisk tidspunkt for betaling og hvilke effekt dette har på et kontraktaktivs og en kontraktforpligtelses balance. Den information virksomheden vælger at oplyse må gerne være kvalitativ information.¹¹⁰

¹⁰⁷IFRS 15 afsnit 114

¹⁰⁸IFRS 15 afsnit 115

¹⁰⁹IFRS 15 afsnit 116

¹¹⁰IFRS 15 afsnit 117

Virksomheden skal oplyse eventuelle væsentlige ændringer i kontraktaktivers og kontraktforpligtelsers balancer i løbet af regnskabsåret. Oplysningen om eventuelle væsentlige ændringer, skal indeholde kvalitativ og kvantitativ information. Eksempler på væsentlige ændringer kan være:¹¹¹

- Ændringer på baggrund af forretningskombinationer
- "Cumulative catch-up"ændringer til omsætning der påvirker det tilsvarende kontraktaktiv eller kontraktforpligtelse, hvortil forskelle kan være opstået som følge af ændringer i målingen af fremskridt, ændringer i estimeringen af transaktionsprisen eller en kontraktmodifikation
- Nedskrivning af et kontraktaktiv
- En ændring i tidspunktet for opfyldelse af kundens leveringsforpligtelse
- En ændring i tidspunktet for opfyldelse af virksomhedens leveringsforpligtelse

3.8.4 Leveringsforpligtelse

Virksomheden skal oplyse om leveringsforpligtelserne, der er indgået i kontrakterne med virksomhedens kunder indeholdende en beskrivelse af følgende punkter:¹¹²

- Det tidspunkt hvor virksomheden typisk opfylder en leveringsforpligtelse og samtidig en beskrivelse af, hvornår en leveringsforpligtelse er opfyldt i en "bill-and-hold" aftale
- De væsentlige betalingsbetingelser, eksempelvis hvad er betalingsfristen, har kontrakten en væsentlig finansiel komponent eller om vederlaget er variabelt
- Oprindelsen af varen eller tjenesteydelsen, som virksomheden er forpligtet til at leverer, herunder en beskrivelse af en eventuel leveringsforpligtelse arrangeret af en tredjepart, der skal leverer varen eller tjenesteydelsen
- Forpligtelsen til at leverer en vare eller tjenesteydelse tilbage, refunderinger eller lignende forpligtelser

¹¹¹IFRS 15 afsnit 118

¹¹²IFRS 15 afsnit 119

- Garantier eller andre relaterede forpligtelser

3.8.5 Transaktionsprisen allokeret til de resterende leveringsforpligtelser

Virksomheden skal oplyse følgende informationer om deres resterende leveringsforpligtelser:¹¹³

- Det sammenlagte beløb af transaktionsprisen, der er allokeret til leveringsforpligtelsen, som endnu ikke er opfyldt ved regnskabsafslutning
- En forklaring af hvornår virksomheden forventer at indregne omsætning af det beløb, der er oplyst i ovenstående punkt, som virksomheden skal oplyse i overensstemmelse med en af følgende to punkter:
 - På en kvantitativ praksis, ved at bruge de tidsintervaller, der er passende for den løbetid den resterende leveringsforpligtelse har
 - Ved at bruge kvalitativ information

For at gøre det mere hensigtsmæssigt, behøver virksomheden ikke at oplyse om de informationer IFRS 15 afsnit 120 ellers foreskriver, at der skal oplyses om en leveringsforpligtelse, hvis en af følgende forhold gør sig gældende:¹¹⁴

- Leveringsforpligtelsen er en del af en kontrakt, der oprindeligt har en forventet løbetid på et år eller mindre
- Virksomheden indregner omsætning på tidspunktet for opfyldelse af leveringsforpligtelsen i overensstemmelse med IFRS 15 appendix B16

Virksomheden skal kvalitativt oplyse, hvorvidt den anvender den praktiske hensigtsmæssighed i IFRS 15 afsnit 121 og hvorvidt nogle vederlag fra kontrakter med kunder er undladt i de angivne oplysninger om transaktionsprisen i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 120.¹¹⁵

¹¹³IFRS 15 afsnit 120

¹¹⁴IFRS 15 afsnit 121-122

¹¹⁵IFRS 15 afsnit 122

3.8.6 Væsentlige skøn ved anvendelsen af IFRS 15

Virksomheden skal oplyse om skøn og ændringer i skøn, som er foretaget i forbindelse med anvendelsen af IFRS 15, der har væsentlig effekt i forhold til fastsættelse af beløb og tidsrammen af omsætning fra kontrakter med kunder. I praksis, skal virksomheden oplyse om skøn og ændringer i skøn, der er brugt i forbindelse med fastsættelse af følgende:¹¹⁶

- Det tidsmæssige aspekt for opfyldelse af leveringsforpligtelsen
- Transaktionsprisen og beløbsstørrelser der er allokeret til leveringsforpligtelsen

3.8.7 Fastsættelse af tidspunktet for opfyldelse af leveringsforpligtelsen

For leveringsforpligtelser, som virksomheden opfylder over tid, skal virksomheden oplyse om følgende:¹¹⁷

- Metode hvorpå man indregner omsætning (en beskrivelse af input- og outputmetoder og hvordan de metoder er anvendt)
- Oplysning om hvorfor metoderne der er anvendt afspejler leveringen af varen eller tjenesteydelsen troværdigt

For leveringsforpligtelser der er opfyldes på et bestemt tidspunkt, skal virksomheden oplyse om de væsentlige skøn, der er foretaget i evalueringen af, hvornår en kunde opnår kontrol af en vare eller tjenesteydelse.¹¹⁸

3.8.8 Fastsættelse af transaktionsprisen og beløb allokeret til leveringsforpligtelsen

Virksomheden skal oplyse om information vedrørende metoder, input og antagelser brugt i alle følgende situationer:¹¹⁹

¹¹⁶IFRS 15 afsnit 123

¹¹⁷IFRS 15 afsnit 124

¹¹⁸IFRS 15 afsnit 125

¹¹⁹IFRS 15 afsnit 126

- Fastsættelse af transaktionsprisen, der inkluderer, men er ikke begrænset til, estimering af variable vederlag, justering af vederlag for effekten af "time value of monet" og måling af ikke-monetære vederlag
- Vurdering af om et estimat af et variabelt vederlag er begrænset
- Allokering af transaktionsprisen inkluderet af estimering af "stand-alone" salgspris af varer eller tjenesteydelser og allokering af rabatter og variable vederlag til en specifik del af kontrakten
- Måling af forpligtelsen til returnering, refundering og andre lignende forpligtelser

3.8.9 Aktiver indregnet fra omkostninger til opnå eller opfylde en kontrakt med en kunde

Virksomheden skal beskrive følgende:¹²⁰

- Skøn foretaget i forbindelse med fastsættelse for beløb vedrørende omkostninger forbundet med opnåelse eller opfyldelse af en kontrakt med en kunde i overensstemmelse med IFRS 15 afsnit 91 eller IFRS 15 afsnit 95
- Metoden der er brugt til at fastsætte amortiseringen

Virksomheden skal oplyse følgende:¹²¹

- Lukningsbalancen for aktiver, der er indregnet på baggrund af omkostninger indtruffet til at opnå eller opfylde en kontrakt med en kunde
- Størrelsen af amortiseringen og ethvert nedskrivningstab indregnet i regnskabsperioden

3.8.10 Praktiske hensigtsmæssigheder

Hvis en virksomhed ønsker at bruge de praktiske hensigtsmæssigheder i enten IFRS 15 afsnit 63 eller IFRS 15 afsnit 94, skal virksomheden oplyse om dette.¹²²

¹²⁰IFRS 15 afsnit 127

¹²¹IFRS 15 afsnit 128

¹²²IFRS 15 afsnit 129

IFRS 15 & de nuværende regnskabsstandarder

Helt generelt adskiller IFRS 15 sig væsentligt i forhold til den nuværende systematik for indregning af omsætning. De nuværende regnskabsstandarder, der omhandler omsætning, kategoriserer de forskellige kontrakttyper og lader dette være afgørende for, hvilken regnskabsstandard, der skal anvendes. IFRS 15 derimod samler behandlingen af alle kontrakttyper i en fælles regnskabsstandard for indregning af omsætning, med det formål at skabe en mere ensartet indregning.

Udover at adskille sig i forhold til de nuværende regnskabsstandarder ved at behandle alle typer af kontrakter i en regnskabsstandard, skiller IFRS 15 sig også ud i forhold til omfang af bestemmelser. Kendetegnet ved IAS 11 og IAS 18 er, at der er tale om forholdsvis korte regnskabsstandarder, hvorimod IFRS 15 indeholder mange bestemmelser, der er bygget op om regnskabsstandardens step-by-step-model, som step for step guider virksomheden igennem den regnskabsmæssige behandling af kontrakter, som også er nyt tiltag i forhold til, hvordan IAS 11 og IAS 18 behandler kontrakter.

Formålet med dette kapitel er at analysere nogle af de punkter, hvor IFRS 15 adskiller sig væsentligt i forhold til IAS 11 og IAS 18 og vise den effekt, som ændringerne kan påvirke regnskabet med, ved at opstille eksempler, der illustrere effekterne.

De punkter som anses at indeholde en væsentlig ændring og som vil blive behandlet i dette kapitel er følgende:

- Identificering af leveringsforpligtelsen

- Fastsættelse af transaktionsprisen
- Allokering af observerbare og ikke-observerbare salgspriser
- Behandling af kontraktmodifikationer
- Opfyldelse af leveringsforpligtelsen
- Tidspunktet for indregning af omsætning
- Måling af omsætningen over tid
- Præsentation & oplysninger

4.1 Identificering af leveringsforpligtelsen

En væsentlig ændring i IFRS 15 i forhold til de nuværende regnskabsstandarder IAS 11 og 18, er måden hvorpå regnskabsstandarden forholder sig til leveringsforpligtelsen.

Identificering af leveringsforpligtelsen er indeholdt i step-by-step-modellens step 2. Her skal det fastsættes, hvor mange leveringsforpligtelser der er i kontrakten, samt om leveringsforpligtelserne er separat identificerbare. Formålet med at identificere leveringsforpligtelsen er at definere, hvornår kontrollen er overgået til kunden, som er afgørende for, hvornår der kan indregnes omsætning og allokering af transaktionsprisen jf. IFRS 15 afsnit 22.

Udgangspunktet i IAS 18, der behandler salg af varer og tjenesteydelser, er, at indregningskriteriet skal anvendes på hver enkelt transaktion, men at det i visse tilfælde er nødvendigt at anvende indregningskriteriet på en transaktions separate identificerbare elementer, dette følger af IAS 18 afsnit 13. Et lignende indregningskriterie er at finde i IAS 11 afsnit 7.

Det fremgår af IAS 18's afsnit om anvendelsesområdet, at regnskabsstandarden omhandler behandling af omsætning fra følgende typer transaktioner jf. IAS 18 afsnit 3:

- Salg af varer
- Levering af tjenesteydelser

- Andres anvendelse af virksomhedens aktiver mod vederlag i form af renter, royalties og udbytte

Hvad der menes salg af varer, levering af tjenesteydelser og andres anvendelse af virksomhedens aktiver mod vederlag i form af renter, royalties og udbytte fremgår af IAS 18 afsnit 3-5. Selve identificeringen af leveringsforpligtelserne og hvornår en transaktion indeholder separate identificerbare elementer derimod behandler IAS 18 ikke yderligere. Det må derfor antages, at såfremt en vare eller tjenesteydelse, der udgør en del af en kontrakt, opfylder en af definitionerne i IAS 18 afsnit 3-5, vil varen eller tjenesteydelsen kunne betegnes som en leveringsforpligtelse.

Det er således ikke behandlet fyldestgørende i IAS 18, hvordan en virksomhed skal forholde sig til en kontrakts forskellige elementer, men blot, at der skal identificeres separate identificerbare elementer i de situationer, hvor det er nødvendigt. De separate identificerbare elementer skal blot afspejle, hvad virksomheden forpligter sig til at levere, men ikke hvorvidt de behøver at resultere i en indregning af omsætning ved opfyldelse af leveringsforpligtelsen. Det er derfor muligt under de nuværende regnskabsstandarder at indregne en omkostning, som nødvendigvis ikke afspejler den omsætning, som omkostningen er med til at generere, hvilket er beskrevet nærmere i afsnit 4.7, hvor en virksomhed giver en gratis vare med i forbindelse med kontraktindgåelsen.

Ligesom IAS 18 i sit anvendelsesområde beskriver, hvilken type transaktion, der skal indregnes omsætning på baggrund af, opstiller IAS 11 afsnit 1, hvoraf det fremgår, at regnskabsstandarderne omfatter entreprisetrakter, som bliver defineret nærmere i IAS 11 afsnit 3 og IAS 11 afsnit 5.

I modsætning til IAS 18 behandler IAS 11 identificeringen af leveringsforpligtelser mere fyldestgørende og forskriver, hvornår en kontrakt indeholdende flere aktiver skal behandle hvert enkelt aktiv som en separat entreprisetrakt, dette følger af IAS 11 afsnit 8-9, som ligeledes beskriver de tilfælde, hvor en gruppe af kontrakter med en eller flere kunder skal behandles som en enkelt entreprisetrakt. IAS 11 minder således mere om IFRS 15 end IAS 18 gør det.

IFRS 15 indeholder en meget grundig vejledning, som virksomhederne skal gennemgå for at kunne fastlægge om et enkelt objekt er en leveringsforpligtelse. Som beskrevet tidligere i kapitel

3 er der udarbejdet to kriterier, som skal være opfyldt for at en vare eller tjenesteydelse kan anses som en leveringsforpligtelse, hvilket er følgende:

- En vare, tjenesteydelse eller en samlet mængde af varer eller tjenesteydelser, der anses som værende særskilt
- En serie af særskilte varer eller tjenesteydelser, der er ens og som har samme leveringsmønster

Derudover opstiller IFRS 15 afsnit 26 en lang række eksempler, der beskriver, men ikke er begrænset hertil, hvad en leveringsforpligtelse kan være. IFRS 15 beskriver således ikke blot i generelle termer, hvad der menes med en leveringsforpligtelse, som IAS 11 og IAS 18. Udover at opstille konkrete eksempler på, hvad der menes med en leveringsforpligtelse, guider IFRS 15's afsnit 27 virksomheder i forhold til vurderingen af, hvornår en vare eller tjenesteydelse er særskilt:

- Hver særskilt vare eller tjenesteydelse i serien af leveringer, som virksomheden forpligter sig til at leverer til kunden, skal opfylde kravene i IFRS 15 afsnit 35, for at kunne klassificeres som en leveringsforpligtelse over tid, og
- i henhold til IFRS 15 afsnit 39-40 følge den samme metode til vurdering eller måling af virksomhedens fremskridt imod opfyldelse af leveringsforpligtelsen, som er aftalt ved kontraktindgåelse

IFRS 15 afsnit 27 udvider således IAS 11's afsnit 8-9 til også at omfatte varer og tjenesteydelser, der ikke er entreprisekontrakter.

4.2 Fastsættelse af transaktionsprisen

Et andet punkt, hvor IFRS 15 adskiller sig fra IAS 11 og IAS 18 er i forhold til fastsættelse af transaktionsprisen, som behandles i step 3 i IFRS 15 step-by-step-model.

Som allerede beskrevet ovenfor i afsnit 3.5, skal virksomheder indregne omsætning, når en leveringsforpligtelse er opfyldt, hvor indregningen skal svare til den transaktionspris, der er forbundet med opfyldelsen, dette følger af IFRS15 afsnit 46. Det vederlag, som der skal indregnes, skal svare til den stand-alone salgspris, som der er fastsat for den pågældende vare eller tjenesteydelse i kontrakten, det følger af IFRS 15 afsnit 76 og er beskrevet nærmere i henholdsvis afsnit 3.6.1 og 4.7.

IAS 11 afsnit 12 og IAS 18 afsnit 9-10 foreskriver derimod, at virksomheder skal indregne omsætning, som til svarer den leverede vare eller tjenesteydelse ved opfyldelse af leveringforpligtelsen, hvilket skal ske til dagsværdi.

IFRS 15 ændrer således på den måde, hvorpå transaktionsprisen fastsættes fremadrettet. Hvordan fastsættelsen af stand-alone salgspriser i IFRS 15 adskiller sig i forhold til den måde IAS 11 og IAS 18 vurderer dagsværdi vil blive gennemgået nærmere nedenfor efter gennemgangen af de ændringer, der er i forhold til variable vederlag.

Derudover adskiller IFRS 15 sig også fra IAS 11 og IAS 18 i forhold til behandling af variable beløb, som kan indgå i en kontrakt. IAS 11 afsnit 14-15 beskriver kun i begrænset omfang, hvordan virksomheder skal behandle variable vederlag og IAS 18 beskriver ikke behandlingen af variable vederlag. IFRS 15 derimod indeholder adskillige afsnit om, hvordan variable vederlag skal behandles.

Af IFRS 15 afsnit 51 fremgår det, at virksomheden skal estimere størrelsen af det variable vederlag, som er forbundet med den vare eller tjenesteydelse, som virksomheden skal levere til kunden. I forhold til estimering af det variable vederlag, bidrager IFRS 15 med eksempler på, hvad der kan gøre et vederlag variabelt. Derudover indeholder IFRS 15 to metoder til estimering af det variable vederlag, hvor virksomheden skal vælge en af de to metoder. De to metoder er tidligere beskrevet i afsnit 3.5.1.

IAS 11 beskriver ikke nærmere, hvordan variable vederlag skal estimeres, men udelukkende at rabatter og lignende skal fratrækkes transaktionsprisen og hvornår der kan ske indregning af det variable vederlag, det følger af IAS 11 afsnit 12 og IAS 18 afsnit 10.

Indregningen af det variable vederlag er ikke nærmere beskrevet i IAS 18. IAS 11 afsnit 14 derimod opstiller 2 kriterier, som skal være opfyldt, før et variabelt vederlag i forbindelse med godtgørelse af meromkostninger må indregnes som omsætning. De to kriterier er følgende:

- Forhandlingerne er så fremskredne, at det er sandsynligt, at kunden acceptere kravet, og
- Det beløb, som kunden forventes at ville acceptere, kan måles pålideligt

Derudover forskriver IAS 11 afsnit 15, at bonusbetalinger, som er yderligere omsætning, der gives ved opfyldelse af fastsatte mål først må indregnes, når:

- Entreprisearbejdet er så fremskredet, at det er sandsynligt, at de fastsatte mål vil blive opnået eller oversteget, og
- Bonusbetalingen kan måles pålideligt

Som noget helt nyt indeholder IFRS 15 også bestemmelser omhandlende tilbagebetaling af variable vederlag. Er der usikkerhed om, hvorvidt der vil opstå krav om tilbagebetaling af det variable vederlag, begrænser IFRS 15 afsnit 56-57 virksomheden i sin indregning af det variable vederlag. Virksomhederne må således kun indregne en del eller hele det variable vederlag, hvis det kan bekræftes med stor sandsynlighed, at der ikke vil forekomme en tilbageførsel af en del af den samlede transaktionspris, når usikkerheden forbundet med det variable vederlag er blevet afklaret. Hverken IAS 11 eller IAS 18 har bestemmelser, der omhandler tilbagebetaling. Tilføjelsen af bestemmelserne om tilbagebetaling betyder, at visse virksomheder fremadrettet vil blive begrænset i indregning af variable vederlag i forhold til nu, hvor IAS 11 og IAS 18 er gældende og behandler dette til dagsværdi, jf. IAS 11 afsnit 12 og IAS 18 afsnit 9-10.

Selvom IFRS 15 i nogle situationer begrænser virksomheder i at indregne variable vederlag lige så tidligt, som IAS 11 og IAS 18 giver mulighed for i dag, er der også situationer, hvor IFRS 15 tillader tidligere indregning af et variabelt vederlag på baggrund af IFRS 15 afsnit 56-57.

Dette gør sig blandt andet gældende i de tilfælde, hvor en virksomhed benytter sig af en mellemhandler, som videre sælger virksomhedens produkter til sine kunder og mellemhandleren har mulighed for at sende de produkter tilbage, som ikke bliver solgt. Ifølge IAS 18 afsnit 15 er

det udelukkende muligt at indregne omsætning på det tidspunkt, hvor melleghandleren sælger varen videre til slutbrugeren. IFRS 15 derimod tillader, at virksomheden vurderer det variable beløb som indregnes, hvilket kan ske på baggrund af melleghandlerens tidligere salgshistorik, hvorudfra det med høj sandsynlighed og pålidelighed måles, hvorvidt sælgeren vil levere nogle af de leverede vare tilbage.

4.3 Allokering af observerbare og ikke-observerbare salgspriser

Som allerede beskrevet ovenfor i afsnit 3.5 skal indregning af omsætning efter IFRS 15 ske på baggrund af stand-alone salgspriser, jf. IFRS 15 afsnit 76, hvorimod IAS 11 og IAS 18 indregner på baggrund af dagsværdien.

Måden hvorpå stand-alone salgspriserne fastsættes er på baggrund af estimeringer foretaget af virksomheden. Transaktionsprisen fordeles herefter forholdsmæssigt i forhold til stand-alone salgspriserne for hver leveringsforpligtelse, hvilket IFRS 15 behandler i step-by-step-modellens step 4, der tidligere er beskrevet i afsnit 3.6.

I modsætning til IAS 11 og IAS 18, der ikke indeholder anden vejledning end, at indregning skal ske til dagsværdi, indeholder IFRS 15 afsnit 79 forskellige metoder, hvorudfra virksomheder kan estimere stand-alone salgspriser. De tre metoder er vist gengivet nedenfor og detaljeret beskrevet ovenfor i afsnit 3.6.1.

- "adjust market assessment approach"
- "expected cost plus a margin approach"
- "residual approach"

Metoderne er udelukkende vejledende, hvilket fremgår af IFRS 15 afsnit 79-80, hvoraf det fremgår at virksomheder ikke er begrænset til udelukkende at anvende de 3 ovenstående metoder og at det i nogle situationer kan være nødvendigt at kombinere flere metoder.

IFRS 15 adskiller sig således væsentlig fra IAS 11 og IAS 18 i forhold til at vejlede virksomheder om forskellige metoder, der kan anvendes i forhold til estimering. Effekten ved ændre indregningsmetoden af omsætning fra dagsværdi til stand-alone salgspriser er beskrevet nærmere i afsnit 4.4, hvor en møbelproducent sælger et parti stole, der indregnes til henholdsvis dagsværdi og stand-alone salgspriser.

4.4 Kontraktmodifikationer

I forhold til kontraktmodifikationer afskiller IFRS 15 sig væsentligt i forhold til IAS 11 og IAS 18.

IFRS 15 indeholder en omfattende vejledning om, hvad der opfattes som en kontraktmodifikation, hvordan kontraktmodifikationer skal behandles og opstiller forskellige metoder, der skal anvendes afhængig af om kontraktmodifikationen anses som en særskilt kontrakt eller en modifikation til den oprindelige kontrakt.

IAS 11 og IAS 18 derimod beskriver ikke, hvordan kontraktmodifikationer skal behandles. Det eneste sted kontraktmodifikationer er omtalt er i IAS 11 afsnit 13, hvoraf det fremgår, at en ændring af en kontrakt først skal medtages når:

- Det anses sandsynligt, at kunden vil godkende ændringen og den deraf følgende ændring i omsætning, og
- Omsætningen kan måles pålideligt

IAS 11 og IAS 18 giver således ikke nogen vejledning om, hvornår en ændring af en kontrakt vil blive behandlet som en særskilt kontrakt eller en ændring af den oprindelige kontrakt.

IFRS 15 indeholder således en mere udførlig beskrivelse af, hvordan kontraktmodifikationer skal behandles og guider virksomheder igennem behandlingen af kontraktmodifikationer. Virksomheder får således langt bedre mulighed for at vurdere, hvorvidt der foreligger en ny særskilt kontrakt eller en ændring af den oprindelige kontrakt.

Som allerede beskrevet ovenfor i afsnit 3.4.2, tager IFRS 15 udgangspunkt i, hvorvidt en kontrakt skal behandles som en særskilt kontrakt eller en ændring til den oprindelige kontrakt. Såfremt nedenstående punkter er opfyldt, skal kontraktmodifikationen behandles som en særskilt kontrakt:

- Omfanget af kontrakten bliver forøget grundet tilføjelse af flere lovede varer eller tjenesteydelser (i overensstemmelse med IFRS afsnit 26-30)
- Prisen for kontrakten stiger i samme grad som den modydelse virksomheden får, for den pris virksomheden har sat som fast salgspris for varerne eller tjenesteydelserne og enhver anden relateret ændring

Hvilken effekt det har på indregningen, at en kontraktmodifikation anses som en særskilt kontrakt eller en ændring til den oprindelige kontrakt, er illustreret nedenfor, hvor en møbelproducent indgår en kontrakt med en kunde og kontrakten efterfølgende udvides.

Møbelproducenten Bjarne Jacobsen A/S (herefter benævnt virksomheden), der producerer kontormøbler til virksomheder og offentlige institutioner, har indgået en kontrakt med et handelsgymnasium i Aalborg. Kontrakten er indgået i overensstemmelse med step 1 i IFRS 15. Af kontrakten fremgår det, at virksomheden forpligter sig til at levere 1.200 stole af typen Femeren. Transaktionsprisen er aftalt til 600.000 kr. svarende til 500 kr. pr. stk. Da virksomheden normalt ikke er vant til at levere ordre af denne størrelsesorden, er det aftalt i kontrakten, at stolene skal leveres over tre omgange, hvor der leveres 400 stk. pr. levering. Det er aftalt at de første 400 stole leveres i november 2015 og at de resterende 800 leveres i henholdsvis januar 2016 og februar 2016. Handelsgymnasiet får således løbende kontrol over stolene i takt med at de leveres, hvorfor der skal indregnes omsætning i takt med leveringen. Efter første levering ønsker handelsgymnasiet at bestille 400 ekstra stole, der skal leveres i december 2015, således kontrakten ændres fra 1.200 stk. til 1.600 stk. Hvordan virksomheden skal håndtere indregning af omsætningen og kontraktmodifikationen i henhold til IAS 18 og IFRS 15 vil blive gennemgået nedenfor.

Som allerede beskrevet ovenfor foreskriver IAS 18 afsnit 9-10, at omsætning til indregnes til dagsværdi, hvilket svarer til den pris, der er aftalt i henholdsvis den oprindelige kontrakt og i forbindelse med kontraktmodifikationen. For at illustrere, hvordan indregning af omsætningen

kan adskille sig væsentlig i forhold til IFRS 15, opstilles to forskellige scenarier i forhold til levering af de 400 ekstra stole.

- I første scenarie indgår virksomheden en aftale med handelsgymnasiet om at levere de 400 ekstra stole til 190.000 kr., således handelsgymnasiet får 5 % rabat på ekstra levering, hvilket ofte gives i forbindelse med forhandling med kunder
- I andet scenarie indgår virksomheden en aftale med handelsgymnasiet om at levere de 400 ekstra stole til 160.000 kr., således handelsgymnasiet får 20 % rabat på ekstra leveringen, da handelsgymnasiet ordre allerede har sikret en god indtjening i sidste kvartal af 2015

I forhold til ovenstående situationer, skal virksomheden efter IFRS 15 behandle situationerne forskelligt. Af IFRS 15 afsnit 18-19 fremgår det, at der skal tages stilling til kontraktmodifikationen, da der både er sket ændring af transaktionsprisen og mængden. Virksomheden skal jf. IFRS 15 afsnit 20 forholde sig til, hvorvidt kontraktmodifikationen udgør en særskilt kontrakt, hvilket er tilfældet, når omfanget af kontrakten stiger grundet tilføjelse af flere vare og modydelsen afspejler den stand-alone salgspris, der virksomheden vejledende pris for stolen.

Ud fra ovenstående skal kontraktmodifikationen, hvor der gives 5 % i rabat, behandles som en særskilt kontrakt, da det er kutyme for virksomheden at give kunder 5 % i forbindelse med almindelig forhandling. Hvordan dette bevirker omsætningen er vist nedenfor:

Tabel 4.1: Indregning af omsætning, hvor der er givet 5 % rabat

Indregningstidspunktet	IFRS 15	IAS 18
Levering november	200.000 kr. ¹	200.000 kr. ¹
Levering december (kontraktmodifikation)	190.000 kr. ²	190.000 kr. ²
Omsætning 2015	390.000 kr.	390.000 kr.
Levering januar	200.000 kr. ¹	200.000 kr. ¹
Levering februar	200.000 kr. ¹	200.000 kr. ¹
Omsætning 2016	400.000 kr.	400.000 kr.
Omsætning total	790.000 kr.	790.000 kr.

Kilde: Egen tilblivelse

¹ 400 stk. á 500,00 kr. = 200.000 kr.

³ 400 stk. á 475,00 kr. = 190.000 kr.

IFRS 15 ændrer således ikke på indregningen af omsætning fra kontraktmodifikationen, såfremt transaktionsprisen afspejler den stand-alone salgspris, der er fastlagt for varen. Eneste ændring IFRS 15 bidrager med i forhold til IAS 18 er, hvordan virksomheden skal tage stilling til, hvorvidt kontraktmodifikationen skal behandles som særskilt kontrakt eller en del af den oprindelige kontrakt.

I scenarie to derimod, hvor der gives 20 % i rabat, vil håndteringen af kontraktmodifikationen efter IFRS 15 adskille sig væsentligt i forhold til IAS 18, da kontraktmodifikationen ikke længere skal behandles som en særskilt kontrakt, da transaktionsprisen, grundet den rabat der gives, ikke længere afspejler varens stand-alone salgspris. Dette betyder, at virksomheden efter IFRS 15 skal behandle kontraktmodifikationen som en del af den oprindelige kontrakt. Første levering af de 400 stole er allerede leveret ved indgåelsen af kontraktmodifikationen, hvilket betyder, at indregning omsætningen, der er foretaget på baggrund af leveringen ikke påvirkes af kontraktmodifikationen. Indregning af omsætningen fra de to øvrige leveringer på i alt 800 stole derimod, skal indregnes på baggrund af en ny stand-alone salgspris, hvor der tages højde for den rabat, der er givet i forbindelse med kontraktmodifikationen. Den oprindelige stand-alone salgspris for de 800 stole var 500 kr. pr. stk., hvilket svare til en samlet transaktionspris på 400.000 kr. Sammenlagt med prisen for de 400 ekstra stole på 160.000 kr. giver dette en transaktionspris på 560.000 kr. for alle 1.200 stole, hvilket giver en ny stand-alone salgspris på 466,67 kr. pr. stk., som skal anvendes ved fremtidig indregning af omsætning. Dette bevirker, at omsætningen i henholdsvis 2015 og 2016 indregnes som vist neden:

Tabel 4.2: Indregning af omsætning, hvor der er givet 20 % rabat

Indregningstidspunktet	IFRS 15	IAS 18
Levering november	200.000 kr. ¹	200.000 kr. ¹
Levering december (kontraktmodifikation)	186.666,67 kr. ²	160.000 kr. ³
Omsætning 2015	386.666,67 kr.	360.000 kr.
Levering januar	186.666,67 kr. ²	200.000 kr. ¹
Levering februar	186.666,67 kr. ²	200.000 kr. ¹
Omsætning 2016	373.333,34 kr.	400.000 kr.
Omsætning total	760.000 kr.	760.000 kr.

Kilde: Egen tilblivelse

¹ 400 stk. á 500,00 kr. = 200.000,00 kr.

² 400 stk. á 466,67 kr. = 186.666,67 kr.

³ 400 stk. á 400,00 kr. = 160.000,00 kr.

Ud fra ovenstående ses det, at der ikke er forskel på den indregnede omsætning ved endelig opfyldelse af kontrakten. Derimod ses en ændring i forhold til tidspunkt for indregning af omsætning, hvor der i 2015 indregnes mere efter IFRS 15 end IAS 18, hvor forskellen efterfølgende udlignes i 2016, hvor der bliver indregnet mere efter IAS 18.

Den fremtidige behandling af kontraktmodifikationer vil således kunne påvirke nogle virksomheder indregningstidspunkt for omsætning væsentlig i forhold til, hvad der er tilfældet i dag.

4.5 Opfyldelse af leveringsforpligtelsen

Et andet punkt, hvor IFRS 15 adskiller sig fra IAS 11 og IAS 18, som den afløser, er sondringen med, hvornår leveringsforpligtelsen vurderes opfyldt.

I IAS 11 og IAS 18 anses leveringsforpligtelsen for opfyldt, når fordele og i nogle tilfælde risici er overgået.

Dette følger blandt andet af IAS 11 afsnit 22, hvoraf det fremgår, at entreprisomsætning og omkostninger først må indregnes, når udfaldet af entreprisekontrakten kan skønnes pålideligt, medmindre det forventes et tab, som skal indregnes straks. En af de betingelser, som skal være opfyldt for henholdsvis fastpriskontrakter og kostpris-plus-kontrakter for, at udfaldet kan skønnes pålideligt er, at det skal være sandsynligt, at økonomiske fordele forbundet med entreprisekontrakten vil tilgå virksomheden, jf. IAS 11 afsnit 23 b og IAS 11 afsnit 24 a.

En lignende betingelse for indregning af omsætning fra varesalg og levering af tjenesteydelser er at finde i IAS 18 afsnit 14 d og IAS 18 afsnit 20 d, som ydermere stiller krav for varesalg om, at væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til varer skal være overført til kunden, jf. IAS 18 afsnit 14 a.

IFRS 15 derimod foreskriver, at omsætning skal indregnes, når en virksomhed overfører en vare eller tjenesteydelse til en kunde. Overførslen anses for at have fundet sted, når kunden opnår kontrol over aktivet, jf. IFRS 15 afsnit 31.

Som allerede beskrevet nærmere ovenfor i afsnit 3.4.4, er første punkt i forhold til vurdering af tidspunktet for overgang af kontrol identificeringen ved kontraktindgåelsen om kontrakten opfyldes over tid eller på et bestemt tidspunkt, jf. IFRS 15 afsnit 32.

Såfremt det vurderes, at kontrakten opfyldes over tid, vil kontrollen ligeledes løbende overføres til kunden. IFRS 15 afsnit 35 opstiller tre situationer, hvor kontrollen anses som løbende overført til kunden. Der hvor IFRS 15 adskiller sig fra de nuværende regnskabsstandarder, er i de tilfælde, hvor virksomheden opfører et aktiv uden alternativ brug og har ret til betaling for udført arbejde, hvilket vil blive behandlet nærmere nedenfor i afsnit 4.6.

4.6 Tidspunktet for indregning af omsætning

IFRS 15 bidrager med væsentlige ændringer i forhold til IAS 11 og IAS 18, hvad angår indregningstidspunktet, mere præcist hvorvidt der skal foretages løbende indregning eller indregnes på et bestemt tidspunkt, hvilket behandles i step-by-step-modellens step 2. Ændringen ligger ikke i selve målemetoden, men derimod i de kriterier som opstilles i forhold til vurderingen af, hvorvidt det er en kontrakt der skal indregnes løbende eller på et bestemt tidspunkt.

Som allerede beskrevet ovenfor opstiller IFRS 15 afsnit 35 tre betingelser, som er afgørende for, hvorvidt der skal ske løbende indregning eller ej. Er et af disse tre betingelser opfyldt, foreskriver IFRS 15, at der skal ske løbende indregning.

Ved vurderingen af, hvorvidt der skal ske løbende indregning efter de nuværende regnskabsstandarder, skal der først tages stilling til, hvilken kategori kontrakten hører til og ud fra dette afgøre, hvorvidt IAS 11 eller IAS 18 skal anvendes. Allerede her kan der opstå en problematik, som undgås med IFRS 15, da nogle kontrakter kan opfylde betingelser for anvendelse af både IAS 11 og IAS 18. Helt afgørende for, hvorvidt IAS 11 kan anvendes gælder dog, at kontrakten skal opfylde kravet i IAS 11 afsnit 3, hvor en entreprisekontrakt defineres som er individuelt forhandlet. Er der ikke tale om en individuelt forhandlet kontrakt, vil indregning ske efter IAS 18.

Ligesom IFRS 15 opstiller nogle betingelser, der skal være opfyldt for, at der kan ske løbende indregning gør IAS 11 og IAS 18. Disse betingelser er stillet op overfor hinanden i tabellen

nedenfor.

Tabel 4.3: Kriterier for indregning af omsætning over tid

IFRS 15	IAS 11	IAS 18 (varer)	IAS 18 (tjenesteydelser)
Såfremt en af de tre nedenstående betingelser er opfyldt, skal der foretages løbende indregning af omsætning: <ul style="list-style-type: none"> - Kunden modtager og forbruger fordele, der løbende leveres af virksomheden - Virksomheden opfører eller forbedrer et aktiv kunden kontrollerer - Virksomheden opfører et aktiv med ikke alternativ brug og har ret til betaling for udført arbejde 	Omsætning indregnes løbende, når udfaldet af entreprisekontrakten kan skønnes pålideligt, hvilket er tilfældet når: <ul style="list-style-type: none"> - Den samlede entrepriseomsætning kan måles pålideligt - Det er sandsynligt, at økonomiske fordele vil tilgå virksomheden på baggrund af kontrakten - Entrepriseomkostninger til færdiggørelse af kontrakten og færdiggørelsesgraden kan måles på balancedagen - Omkostninger tilknyttet kontrakten kan identificeres og måles pålideligt 	Omsætning indregnes, når følgende betingelser er opfyldt: <ul style="list-style-type: none"> - Virksomheden har til køber overført væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten - Virksomheden bibeholder hverken ledelsesmæssigt engagement tilknyttet ejendomsretten eller kontrollen over varen - Omsætningen kan måles pålideligt - Det er sandsynligt, at økonomiske fordele vil tilgå virksomheden på baggrund af kontrakten - Omkostninger tilknyttet kontrakten kan identificeres og måles pålideligt 	Omsætning indregnes løbende, når følgende betingelser er opfyldt: <ul style="list-style-type: none"> - Omsætningen kan måles pålideligt - Det er sandsynligt, at økonomiske fordele vil tilgå virksomheden på baggrund af kontrakten - Kontraktens færdiggørelsesgrad kan måles på balancedagen - Omkostninger tilknyttet kontrakten kan identificeres og måles pålideligt

Kilde: Egen tilblivelse

I modsætning til IAS 11 og IAS 18 opstiller IFRS 15 overordnet de situationer, hvor løbende indregning af omsætning skal finde sted. De to første punkter, som IFRS 15 løbende indregner omsætning efter, indeholder ikke væsentlige ændringer i forhold til IAS 11 og IAS 18's måde at håndtere sådanne situationer. Punkt 3 derimod vil medføre, at nogle kontrakter i fremtiden vil skulle indregnes løbende, hvor dette ikke er været tilfældet nu. Dette skyldes, at IFRS 15 ikke stiller krav om, at overgang af væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten eller afståelse af ledelsesmæssigt engagement tilknyttet ejendomsretten skal have fundet sted. Ændringen kan således få betydning i de tilfælde, hvor en kontrakt ikke er omfattet af IAS 11, da det vurderes, at den ikke er individuelt forhandlet og derfor skal indregnes efter IAS 18. Effekten heraf er

illustreret i nedenstående eksempel, hvor en entreprenør indgår 2 kontrakter med forskellige købere.

Boligkompagniet A/S (herefter benævnt virksomheden) har opkøbt en byggegrund i Aalborg nær havnefronten, hvor der skal udarbejdes et kollegiekompleks med 100 lejligheder. Alle lejligheder er ens, hvad angår størrelse, konstruktion, elementer, farver osv. Det er muligt for eventuelle købere at få individualiseret lejlighederne ved ønske heraf. Virksomheden har allerede indgået 2 kontrakter med 2 forskellige købere (herefter benævnt Køber 1 og Køber 2), hvor følgende kontraktforhold gør sig gældende:

- Konstruktionen tager 2 år fra kontraktindgåelse
- Prisen pr. lejlighed er 1.250.000 kr.
- Køber betaler 50.000 kr. ved underskrivelse af kontrakten
- Efter 1 års arbejde udarbejdes der en rapport over fremskridt og køber skal betale 500.000 kr.
- Ved afslutning og levering af lejligheden betaler køber det resterende beløb af 700.000 kr.

I forbindelse med kontraktindgåelsen, har Køber 2 ønsket at følgende indarbejdes i kontrakten:

- Det er ikke tilladt virksomheden at overdrage lejligheden til anden part, men samtidig er muligt for Køber 2 at opsige kontrakten
- Som supplement hertil aftales det, at virksomheden har ret til den fulde transaktionspris, i tilfælde af at Køber 2 misligholder kontrakten og virksomheden færdiggøre byggeprojektet, som aftalt i kontrakten.

Af rapporten vedrørende fremskridt i projektet, der udarbejder efter år 1, fremgår følgende:

- 35 % af de totale omkostninger er forbrugt efter 1 år af kontrakten
- 65 % af de totale omkostninger forbruges ved færdiggørelse af kontrakten

Hvordan ovenstående forhold i kontrakter påvirker indregning af omsætningen vil blive beskrevet nærmere nedenfor.

Som allerede beskrevet ovenfor følger det af IAS 11 afsnit 3, at en af forudsætninger for at anvende IAS 11 er, at kontrakten er individuelt forhandlet. Med dette menes der i ovenstående tilfælde, at køberen har haft indflydelse på lejlighedens design, hvilket f.eks. kan være valg af materialer, farver, ret til at indstille byggeriet eller lignende. Da dette ikke er tilfældet i hverken kontrakten med Køber 1 eller Køber 2, bevirker dette, at IAS 11 ikke kan anvendes i forbindelse med indregning af omsætningen.

Virksomheden skal således anvende IAS 18 til indregning af omsætning fra kontrakterne med Køber 1 og Køber 2. I den forbindelse skal virksomheden vurdere, hvorvidt kontrakterne kan indregnes over tid eller skal indregnes på et bestemt tidspunkt. Af IAS 18 afsnit 14 fremgår det blandt andet, at virksomheden skal have overført væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til køber før, at der kan ske løbende indregning. Eftersom Køber 1 og Køber 2 først overdrages væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten i forbindelse med overdragelse af lejligheden, er det således ikke muligt at indregne omsætning løbende med IAS 18 og omsætningen skal således indregnes på et bestemt tidspunkt.

I forhold til hvorvidt der skal ske løbende indregning eller indregning på et bestemt tidspunkt, opstiller IFRS 15 afsnit 35 som nævnt ovenfor 3 situationer, som kan medføre løbende indregning. Af disse 3 situationer, er situation 3, hvor virksomheden opfører et aktiv med ikke alternativ brug og har ret til betaling for udført arbejde. Eftersom virksomheden har mulighed for at sælge lejlighederne til en anden, vil udgangspunktet være, at betingelserne i situation 3 ikke er opfyldt og der således ikke kan indregnes omsætning løbende. At Køber 2's kontrakt foreskriver, at virksomheden ikke må overdrage lejligheden til en anden part bevirker, at lejligheden vil blive kategoriseret som et aktiv med ikke alternativ brug, hvilket medfører, at omsætningen vedrørende denne kontrakt kan indregnes løbende.

Hvilken effekt dette har på indregningen ud fra IFRS 15 og IAS 18 i henholdsvis år 1 og år 2 for Køber 1 og Køber 2, på baggrund af de indgåede kontrakter er beskrevet nedenfor.

Tabel 4.4: Indregning af omsætning fra kontrakt med Køber 1 og Køber 2

Periode	IFRS 15		IAS 18	
	Køber 1	Køber 2	Køber 1	Køber 2
År 1	0 kr.	437.500 kr. ¹	0 kr.	0 kr.
År 2	1.250.000 kr.	812.500 kr. ²	1.250.000 kr.	1.250.000 kr.
Omsætning total	1.250.000 kr.	1.250.000 kr.	1.250.000 kr.	1.250.000 kr.

Kilde: Egen tilblivelse

¹ 35 % á 1.250.000 kr. = 437.500 kr.

² 65 % á 1.250.000 kr. = 812.500 kr.

Som ovenstående tabel illustrerer, har det ikke nogen effekt, hvorvidt IFRS 15 eller IAS 18 anvendes i forhold til indregning af omsætning vedrørende kontrakten med Køber 1. Hvad angår kontrakten med Køber 2 derimod, adskiller IFRS 15 sig fra IAS 18 ved at tillade løbende indregning af omsætning. Dette bevirker, at der i år 1 indregnes en omsætning på 437.500 kr. med IFRS 15 og 0 kr. med IAS 18. Ud fra den betragtning, at indregningen sker på baggrund af afholdte omkostninger og virksomheden har ret til betaling for udført arbejde, giver IFRS 15 således et mere retvisende billede af det cash-flow, som virksomhedens aktiviteter har genereret i år 1 og år 2.

4.7 Måling af omsætningen over tid

Helt overordnet minder de principper, som anvendes til at måling af omsætning over tid i IAS 11 og IAS 18 med IFRS 15. Både IAS 11, IAS 18 og IFRS måler omsætningen ud fra færdiggørelsesgraden, dette følger af henholdsvis IAS 11 afsnit 22, IAS 18 afsnit 20 og IFRS 15 afsnit 39. Selvom dele af de nuværende principper for måling af omsætning over tid minder om den måde IFRS 15 behandler måling af omsætning, indeholder IFRS 15 også væsentlige ændringer, som kan betyde, at målingen af omsætningen over tid ændres for visse virksomheder.

Ændringen findes i den måde, som IAS 11 og IAS 18 behandler omkostninger tilknyttet indgåelse af kontrakter. Af IAS 11 afsnit 21 fremgår det, at de omkostninger, der er forbundet med en kontrakts indgåelse kan indregnes som en del af entrepriseomkostninger, såfremt disse kan identificeres og måles pålideligt og ikke allerede er indregnet i et tidligere regnskabsår.

IAS 18 derimod foreskriver ikke direkte, hvordan omkostninger i forbindelse med kontraktindgåelser skal behandles, men blot at det er afgørende for indregning af omsætningen, at den først kan indregnes, når omkostninger forbundet med transaktionen og omkostninger forbundet med at fuldføre transaktionen kan måles pålideligt jf. IAS 18 afsnit 14 e og IAS 18 afsnit IAS 18 afsnit 20 d. Derudover fremgår det af IAS 18 afsnit 21, at kravene i IAS 11 generelt finder anvendelse for indregning af omsætning og tilknyttede omkostninger for en transaktion som vedrører levering af tjenesteydelser.

I modsætning til IAS 11 og IAS 18 fremgår det af IFRS 15, at virksomheder i deres kontrakter skal identificere alle varer og tjenesteydelser og anse leveringsforpligtelsen ud fra, hvordan de kan separeres i forhold til hinanden. Dette betyder for nogle brancher en væsentlig ændring i forhold til, hvordan de indregner omsætning, hvilket er illustreret nedenfor, hvor en televirksomhed indgår en kontrakt med en kunde:

Televirksomheden CDT A/S (herefter benævnt virksomheden) har indgået en kontrakt med en kunde vedrørende et telefonabonnement, som forpligter virksomheden til de næste 12 måneder, at levere et telefonabonnement. Som en ekstra gode giver virksomheden i en begrænset periode et sæt høretelefoner med i prisen, hvis en kunde opretter et abonnement.

Under den nuværende regnskabsstandard IAS 18, er det muligt for virksomheden at præsentere høretelefonsættet, som de giver med i kontrakten, enten som en markedsføringsomkostning eller en omkostning til at sikre kontraktindgåelse. Dette betyder, at virksomheden ikke indregner omsætning på baggrund af leveringen af høretelefonerne, men derimod omkostningsfører det, hvilket ikke er tilladt med IFRS 15. IFRS 15 stiller krav om, at virksomheder identificerer alt i deres kontrakter og klassificere det som leveringsforpligtelser afhængige af, i hvor stor grad varerne og tjenesteydelserne er i relation til hinanden. I et regnskabsmæssigt henseende, vil det påvirke virksomhedens måde at indregne omsætning. Allerede ved levering af høretelefonerne skal der allokeres en del af den samlede transaktionspris for hele kontrakten på baggrund af de stand alone-salgspriser, der er for de to leveringsforpligtelser, dvs. ved levering af høretelefonerne og de 12 månedlige abonnements betalinger.

I kontrakten er der en kontraktlig binding for kunden, som er forpligtet til at betale 100 kr. pr. måned, hvilket giver en samlet transaktionspris på 1.200 kr.

Med udgangspunkt i ovenstående vil virksomheden med IAS 18, kunne indregne en omsætning på 100 kr. pr. måned i 12 måneder og en håndtere høretelefonerne som en omkostning. Med IFRS 15 derimod, kræves flere separate indregninger. En indregning ved levering af høretelefonerne og en indregning for hver måned, som følge af levering af abonnementet. Transaktionsprisen skal derfor allokeres på baggrund af de stand alone-salgspriser, som høretelefonerne har på 300 kr. og den stand alone-salgpris abonnementet har for virksomheden på 75 kr. pr. måned. De 75 kr. er beregnet ud fra stand alone-princippet, den pris virksomheden kan sælge abonnementet til separat. De 100 kr. en specifik forhandlet pris med kunden og stand alone-salgsprisen bruges udelukkende, i situationen til at udarbejde en fordelingsnøgle til transaktionsprisen.

Tabel 4.5: Indregnet omsætning med udgangspunkt i stand-alone salgsprisen

Leveringsforpligtelse	Stand-alone salgpris	Fordelingsnøgle	Indregnet omsætning
Høretelefoner	300 kr.	25 % ²	300 kr. ⁴
Abonnement	900 kr. ¹	75 % ³	900 kr. ⁵
Total:	1.200 kr.	100 %	1.200 kr.

Kilde: Egen tilblivelse

¹ 12 måneder á 75 kr. = 900 kr.

² $300/1.200 = 25 \%$

³ $900/1.200 = 75 \%$

⁴ 25% á 1.200 = 300 kr.

⁵ 75% á 1.200 = 900 kr.

På baggrund af ovenstående fordelingsnøgler og ved opfyldelse af leveringsforpligtelserne i forhold til Step 5 i IFRS 15, skal CDT A/S indregne omsætningen som følgende:

- Ved levering af høretelefonerne skal der indregnes 300 kr.
- Løbende levering af abonnement, indregnes $900 \text{ kr.} / 12 \text{ måneder} = 75 \text{ kr. pr. måned}$.

Anvendelsen af IFRS 15 ændrer ikke selve omsætningen, men udelukkende omsætningsstrukturen for virksomheden. Indregningen af omsætningen for høretelefonerne, der under IFRS 15 skal klassificeres som en separatbar leveringsforpligtelse, skaber et positivt cash-flow for kontrakten allerede ved levering heraf, hvorimod leveringen af høretelefonerne anvendelsen af IAS 18 giver virksomheden et negativt cash-flow i begyndelsen af kontrakten grundet omkostnings-

håndteringen af høretelefonerne. Det negative cash-flow, som opstår ved anvendelsen af IAS 18 udlignes dog med tiden.

Antages det, at virksomheden har regnskabsår, der løber fra 1. januar til 31. december og indgås kontrakten eksempelvis den 1. november og løber over 12 måneder, vil 2 måneder vedrøre det ene regnskabsår og 10 måneder det efterfølgende regnskabsår. I forhold til ovenstående vil dette medføre følgende omsætning i år 1:

Tabel 4.6: Indregnet omsætning år 1

Leveringsforpligtelse	Omsætning jf. IAS 18	Omsætning jf. IFRS 15
Høretelefoner	0 kr.	300 kr.
Abonnement	200 kr. ¹	150 kr. ²
Total:	200 kr.	450 kr.

Kilde: Egen tilblivelse

¹ 2 måneder á 100 kr. = 200 kr.

² 2 måneder á 75 kr. = 150 kr.

Mens der i år 2 vil være følgende omsætning:

Tabel 4.7: Indregnet omsætning år 2

Leveringsforpligtelse	Omsætning jf. IAS 18	Omsætning jf. IFRS 15
Abonnement	1.000 kr. ¹	750 kr. ²
Total:	1.000 kr.	750 kr.

Kilde: Egen tilblivelse

¹ 10 måneder á 100 kr. = 1.000 kr.

² 10 måneder á 75 kr. = 750 kr.

Det centrale er ikke, at der på sigt opnås den samme omsætning, uanset om IAS 18 eller IFRS 15 anvendes, men derimod, at den større omsætning i år to opnås på baggrund af høretelefonerne, som er leveret i år 1. IFRS 15 giver således et mere retvisende billede af det cash-flow, som kontrakten generer, da den omkostning og omsætning, der er forbundet med høretelefonerne, indregnes i samme regnskabsår.

4.8 Præsentation & oplysninger

IFRS 15 opstiller en lang række af nye krav i forbindelse med præsentation og oplysninger for indregning af omsætning i årsrapporten. IAS 11 og IAS 18 adskiller sig væsentligt fra IFRS 15, ved i mindre omfang at stille krav til den mængde af information, der skal præsenteres og oplyses. I forbindelse med præsentation og oplysninger, er det som tidligere beskrevet IFRS 15's formål, jf. IFRS 15 afsnit 110, at opstille en række oplysningskrav, der skal sikre at virksomheder videregiver tilstrækkeligt med oplysninger til regnskabsbrugeren, således at regnskabsbrugeren kan forstå, oprindelsen, størrelsen, det tidsmæssige aspekt og usikkerhed af omsætning og cash flow der opstår ved kontrakter med kunder.

4.8.1 Opdeling af omsætning

Som allerede beskrevet ovenfor i afsnit 3.8.2 foreskriver IFRS 15 foreskriver, at virksomheder skal udarbejde en opdeling af omsætning på baggrund af kontrakter med kunder, hvor opdelingen skal afspejle oprindelsen, den tidsmæssige faktor og usikkerheden ved omsætningen, herunder hvilke økonomiske faktorer der påvirker. I forlængelse heraf skal virksomheden oplyse tilstrækkeligt med information til således regnskabsbrugeren kan forstå sammenhængen mellem opdelingen heraf og den omsætningsinformation, der er fremkommet af hvert rapporteringsbart segment i forbindelse med IFRS 8, såfremt virksomheden anvender IFRS 8.

IAS 11 foreskriver intet om opdeling af omsætning og IAS 18 afsnit 35 b nævner blot, at der skal oplyses om den beløbsmæssige størrelse af omsætning indregnet i løbet af regnskabsåret, på baggrund af nedenstående punkter:

- Salg af varer
- Levering af tjeneste ydelser
- Renter
- Royalties
- Udbytte

Forskellen imellem IFRS 15 og IAS 18, er dermed markant, i det omfang af oplysninger, der ønskes specificeret med IFRS 15 er langt mere detaljeret. ændringen bevirker, at virksomhederne fremadrettet skal have en markant anderledes tilgang til opdeling af omsætning og medfører et større krav til deres informationssystem, i forhold til fremskaffelsen af de oplysninger, som er nødvendige for at kunne udarbejde opdelingen. Anvender en virksomhed allerede på forhånd IFRS 8, vil kravet om yderligere information formentlig ikke påvirke væsentligt.

4.8.2 Kontraktbalancer

Ved kontrakter med kunder, kan der, som tidligere skrevet jf. afsnit 3.8.3, forekomme kontraktaktiver og kontraktforpligtelser, jf. IFRS 15 afsnit 116 a, hvor virksomheden skal præsentere åbnings- og lukningsbalancen for kontraktaktiver og kontraktforpligtelser fra kontrakter med kunder. IAS 11 indeholder et tilsvarende krav i IAS 11 afsnit 42 a-b, hvoraf det fremgår, at virksomheder skal præsentere bruttotilgodehavender som et aktiv og forpligtelser som en forpligtelse, for entreprisarbejder, hvilket er yderligere uddybet i afsnit IAS 11 afsnit 43 & 44.

Herefter ophører lighederne, IFRS 15 kræver yderligere, at virksomheder oplyser den omsætning, der er indregnet i løbet af året som oprindeligt var inkluderet i kontraktforpligtelsesbalancen jf. IFRS 15 afsnit 116 b. Herudover skal virksomheden oplyse den omsætning, der er indregnet i regnskabsperioden på baggrund af fuldstændig eller delvis opfyldte leveringsforpligtelser i en tidligere regnskabsperiode jf. IFRS 15 116 c. Yderligere kræver IFRS 15 i forbindelse med kontraktaktiver og kontrakt forpligtelser, jf. IFRS 15 afsnit 117, at det oplyses, hvordan tidspunktet for opfyldelse af leveringsforpligtelsen relaterer sig til en typisk betaling. Herunder hvordan disse faktorer påvirker balancen for henholdsvis et kontraktaktiv eller kontraktforpligtelse.

Derudover skal virksomhederne oplyse om væsentlige ændringer i kontraktaktivers eller kontraktforpligtelsers balancer i løbet af regnskabsåret, hvis dette måtte forekomme jf. IFRS 15 afsnit 118. Eksempler på væsentlige ændringer, er beskrevet i afsnit 3.8.3 eller foreskrevet i IFRS 15 afsnit 118 punkt a-e.

Ændringer sætter, som tidligere nævnt, større krav til virksomhedernes informationssystemer og interne kontroller, da virksomheden skal fremskaffes yderligere og meget specifikt information, med det formål samlet set at give regnskabsbrugerne en bedre regnskabsværdi, øge pålidelighe-

den og samtidig give et mere retvisende billede af omsætningen. ændringerne afspejler ligeledes, hvordan IFRS 15 er mere regelbaseret end IAS og IAS 18, hvilket afspejles i form af flere foreskrevne krav, der i et væsentligt omfang stiller højere krav til virksomhederne.

4.8.3 Leveringsforpligtelse

Leveringsforpligtelse er under IFRS 15, som nævnt i afsnit 3.8.4, et område, hvor der er foretaget markante ændringer i forhold til forøgelse af oplysningspligten, da IFRS 15 afsnit 119 foreskriver at virksomheder, skal oplyse og beskrive hvornår virksomheden typisk opfylder en leveringsforpligtelse, herunder hvornår kontrollen overgår og dermed kan ske indregning af omsætning. En oplysning, der ikke er væsentlig anderledes i IAS 18 afsnit 35 a, som foreskriver at virksomheden skal oplyse om anvendt regnskabspraksis for indregning af omsætningen, herunder metoder, der er anvendt til at opgøre færdiggørelsesgraden.

Derudover skal virksomheder give en beskrivelse af typen af varen eller tjenesteydelsen, som virksomheden har forpligtet sig til at leverer jf. IFRS 15 afsnit 119 c, hvilket indgår i IAS 18 afsnit 35 a, men er svært at fortolke ud fra IAS 18, hvilket gør den konkrete beskrivelse i IFRS 15 afsnit 119 c til en udvidelse af reglerne i IAS 18.

IFRS 15 foreskriver herefter, at der yderligere skal udarbejdes en beskrivelse af de væsentlige betalingsforpligtelser i forbindelse med leveringsforpligtelsen, hvis kontrakten indeholder en væsentlig finansiel komponent eller et variabelt beløb, hvilket skal beskrives jf. IFRS 15 afsnit 119 b.

Som en tilføjelse til begrebet leveringsforpligtelse, som tidligere er beskrevet i afsnit 3.8.4, foreskriver IFRS 15, at transaktionsprisen skal allokere forholdsmæssigt til de leveringsforpligtelser, der i kontrakten. Virksomheder skal i denne forbindelse, som noget nyt oplyse om det samlede beløb, der er allokere til den resterende del af kontrakten, som endnu ikke er opfyldt eller delvis opfyldt jf. IFRS 15 afsnit 120 a og herunder en forklaring af, hvornår virksomheden forventer at indregne omsætning på baggrund af den allokere transaktionspris.

Ændringen, der kommer i forbindelse med implementeringen af IFRS 15 afsnit 120 (a), er af omfattende karakter og vil derfor kræve store ændringer samt en gennemgang af virksomhedens informationssystemer. Derfor er der udarbejdet en praktisk foranstaltning, som gør det muligt

for nogle virksomheder at undlade at oplyse om disse forhold. Denne praktiske foranstaltning er yderligere beskrevet i afsnit 3.8.4 og i IFRS 15 afsnit 121. Uanset om den praktiske foranstaltning anvendes eller ej, skal virksomheden oplyse om, hvorvidt denne benyttes jf. IFRS 15 afsnit 122.

4.8.4 Væsentlige skøn ved anvendelsen af IFRS 15

IFRS 15 er både princip- og regelbaseret, hvilket gør skøn og vurderinger til en væsentlig del af anvendelsen af IFRS 15. Derfor skal virksomhederne jf. IFRS 15 afsnit 123 oplyse om bedømmelser og væsentlige ændringer i bedømmelserne ved anvendelsen af IFRS 15. En tilsvarende bestemmelse er at finde i IAS 11 afsnit 38, hvor det nævnes, hvordan en virksomhed skal forholde sig til ændringer i skøn, men ikke nærmere konkretiseret i forhold, hvordan dette skal oplyses, blot at dette skal være i overensstemmelse med IAS 8. Her er IFRS 15 mere konkret og opstiller flere punkter for områder, der skal beskrives og oplyses om i tilfælde af væsentlige skøn. I forbindelse hermed, skal der oplyses om de væsentlige bedømmelser der har været i forbindelse med valg af in- eller output metoder til indregning af omsætning jf. IFRS 15 afsnit 124, som i et væsentligt omfang er det samme, som IAS 11 afsnit 39 b-c. IFRS 15 adskiller sig ved et enkelt område, hvor regnskabsstandarder yderligere foreskrive, at der skal gives en forklaring af, hvorfor den eller de valgte metoder afspejler leveringen af varen eller tjenesteydelsen troværdigt jf. IFRS 15 afsnit 124 og afsnit 3.8.6.

4.8.5 Fastsættelse af transaktionsprisen & beløb allokeret til leveringsforpligtelsen

Et helt nyt område, der er tilføjet i IFRS 15, som hverken IAS 11 eller IAS 18, tager stilling til eller foreskriver skal oplyses, er punktet omhandlende fastsættelse af transaktionsprisen og beløb allokeret til leveringsforpligtelsen. Tilføjelsen af de oplysninger, der er skal oplyses jf. IFRS 15 afsnit 126, øger væsentligt regnskabsværdien og pålideligheden af den indregnede omsætning. Yderligere øger ændringen omfanget af den information virksomhederne skal fremskaffe til brug for udarbejdelsen af oplysningerne og vil kræve at virksomhederne er opmærksomme på netop denne nye tilføjelse og de punkter, som bestemmelsen omfatter.

ændringer i IFRS 15 afsnit 110-129 vil medføre, at virksomheder er nødsaget til at vurdere, hvorvidt deres informationssystemer og -processer har den fornødne kapacitet, således virksomhedernes informationssystemer kan fremskaffe og aggregerer regnskabsinformation, som er nødvendig for at kunne imødekomme oplysningskravene i IFRS 15.

Implementering af IFRS 15

IFRS 15 er fastsat til at træde for regnskabsår, hvis regnskabsperiode begynder 1. januar 2018 eller derefter, hvilket betyder, at virksomheder først skal implementere IFRS 15 i forbindelse med årsrapporten for 2018, medmindre virksomhederne aflægger delårsrapport. For de virksomheder, der aflægger delårsrapport gælder det, at IFRS 15 skal implementeres i forbindelse med første delårsrapport, der aflægges efter ikrafttrædelsen af IFRS 15.¹²³

Selvom IFRS 15 først skal implementeres i de regnskabsår, der begynder 1. januar 2018 eller derefter, foreskriver IAS 8 afsnit 30, at der i årsrapporten skal oplyses, hvilke regnskabsstandarder, der er vedtaget af IASB, men endnu ikke er implementeret.¹²⁴

I den forbindelse skal der ligeledes oplyses følgende:¹²⁵

- Regnskabsstandardens navn
- Typen af de forestående ændringer i anvendt regnskabspraksis
- Datoen, hvor anvendelsen af IFRS 15 kræves påbegyndt
- Datoen, hvor virksomheden planlægger at anvende IFRS 15 første gang
- Hvilken effekt implementeringen af IFRS 15 forventes at have på årsrapporten
 - Såfremt det ikke er muligt at opgøre effekten af implementeringen, skal virksomheden oplyse dette i årsrapporten

¹²³PwC: Indregning af omsætning - hvordan ændrer den nye IFRS-standard den nuværende omsætningsmodel, s. 11

¹²⁴PwC: IFRS 15: Indregning af omsætning fra kontrakter med kunder - overblik

¹²⁵IAS 8 afsnit 31

5.1 Førtidsimplementering

Af IFRS 15 fremgår det, at det er muligt at foretage førtidsimplementering af IFRS 15.¹²⁶ Som allerede beskrevet ovenfor i afsnit 2.3, skal IFRS 15 gennemgå EU's godkendelsesproces, før det er tilladt at anvende IFRS 15 i forbindelse med regnskabsaflæggelse inden for EU.

I forhold til behandlingen af IFRS 15 i EU's godkendelsesproces er status, at EU's regnskabskontroludvalg (ARC) har afgivet deres vurdering af godkendelse af IFRS 15, hvor flertallet i udvalget har stemt for godkendelse.¹²⁷ I forhold til den endelige godkendelse mangler således EU-parlamentet og Rådets behandling af IFRS 15. Godkendes eller gør EU-parlamentet og Rådet ikke indsigelser inden for 3 måneder, vil IFRS 15 blive offentliggjort i EU-tidende og blive til EU-lovgivning.¹²⁸

5.2 Tilpasning af sammenligningstal

I forbindelse med implementeringen af IFRS 15 er udgangspunktet, at implementeringen skal foretages med tilbagevirkende kraft i forhold til alle præsenterede regnskabsperioder, hvilket betyder, at alle kontrakter med kunder, som virksomheden har, skal indregnes i overensstemmelse med IFRS 15 og sammenligningstal skal tilpasses. Som alternativ til dette udgangspunkt, er det muligt at implementere IFRS 15 efter en simplificeret tilbagevirkende metode, hvor sammenligningstallene ikke tilpasses, men der i stedet angives den effekt implementeringen af IFRS 15 har på årsrapporten.¹²⁹ De to metoder er beskrevet nærmere nedenfor i tabel 5.1.

Vælges den det at implementere med tilbagevirkende kraft, kan virksomheden undlade at tilpasse allerede afsluttede kontrakt samt undlade at estimere variable vederlag og i stedet anvende de endelige vederlag for de afsluttede kontrakter. Anvendelse af ovenstående lempelser skal oplyses i regnskabet.¹³⁰

¹²⁶IFRS 15 afsnit IN2

¹²⁷Efrag.org: 18/04/2016 - Erfag endorsement status report 18 april 2016

¹²⁸Deloitte: IFRS - introduktion til de internationale regnskabsstandarder, s. 12

¹²⁹Clarifications to IFRS 15 afsnit C3

¹³⁰PwC: Indregning af omsætning - hvordan ændrer den nye IFRS-standard den nuværende omsætningsmodel, s. 12

Tabel 5.1: Tilbagevirkende kraft & simplificeret tilbagevirkende kraft

	Tilbagevirkende kraft	Simplificeret tilbagevirkende kraft
2016-2017 Indregnet i 2018	Kontrakter indregnes i overensstemmelse med IFRS 15	Kontrakter indregnes i overensstemmelse med IAS 11 og IAS 18
2018 indregning	Kontrakter indregnes i overensstemmelse med IFRS 15	Nye og eksisterende kontrakter indregnes i overensstemmelse med IFRS 15
Akkumuleret effekt indreg- nes på egenkapitalen pr.	1. januar 2017	1. januar 2018

Kilde: Modifieret udgave af PwC: Indregning af omsætning - hvordan ændrer den nye IFRS-standard den nuværende omsætningsmodel, s. 12

I forhold til regnskabsbrugeren giver det mest mening at implementere IFRS 15 med tilbagevirkende kraft, da den simplificerede metode ikke giver regnskabsbrugeren mulighed for at lave en retvisende sammenligning af regnskabsårene.¹³¹

5.3 Væsentlige overvejelser i forbindelse med implementeringen

I forhold til implementeringen af IFRS 15 kan nedenstående model, der håndterer implementeringen i 5 steps, anvendes.¹³²

- Step 1: Vurdering af omfang
- Step 2: Design og planlægning
- Step 3: Udvikling af løsningsmuligheder
- Step 4: Implementering

Første step i modellen er vurderingen af omfanget. Virksomheden skal i denne fase, vurdere og fastsætte de væsentlige forskelle IFRS 15 indeholder i forhold til IAS 11 og IAS 18, som vil påvirke virksomheden. Af væsentlige ændringer, kan nævnes de 8 udvalgte områder, der er

¹³¹Deloitte: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers - Your questions answered, s. 58

¹³²EY: A closer look at the new revenue recognition standard, s. 159

beskrevet tidligere i kapitel 5. Derudover kan der tages udgangspunkt i tabel 5.2, der illustrerer, hvilke områder IFRS 15's step-by-step-model, der påvirker forskellige brancher.

Tabel 5.2: Step-by-step-modellens påvirkning fordelt på brancher

Branche	Step				
	1	2	3	4	5
Rumfart og forsvar	X		X		X
Kapitalforvaltning			X		
Byggeri og anlæg			X		X
Outsourcing af produktion					X
Licensgivere	X	X			X
Fast ejendom	X	X			X
Software		X		X	X
Telekommunikation		X		X	

Kilde: KPMG: IFRS 15 Revenue - First Impressions: 2016 edition, s. 2

I tillæg hertil bør der ligeledes udarbejdes en vurdering, hvor der tages stilling til, hvordan alle funktioner i virksomheden vil blive påvirket af implementeringen, således der skabes et overblik over, hvordan IFRS 15 i hele virksomheden. Dette kan ske ved at gennemgå virksomhedens nuværende processer og vurdere, hvorvidt implementeringen af IFRS 15 kræver, at processerne og de funktioner, der udføre dem, skal udvides. Følgende kan overvejes i den forbindelse:

- Medfører ændringerne, at virksomhedens informationssystemer skal opdateres, således det er muligt for virksomheden at tilgå det data, der er en forudsætning for, at virksomheden kan opfylde oplysningskravene i IFRS 15

Efter at have gennemgået step 1, skal virksomheden i modellens step 2 udarbejde et design, der planlægger, hvordan virksomheden har tænkt sig at implementere IFRS 15 og ud fra dette i step 3 opstille løsningsmuligheder, som anvendes i step 4 til at implementere IFRS 15.

Konklusion

Formålet med dette speciale er at analysere, hvordan IFRS 15 skiller sig ud i forhold til de nuværende internationale regnskabsstandarder IAS 11 og IAS 18, som standarden afløser samt beskrive hvordan IFRS 15 implementeres i regnskabet og om der er forhold i implementeringen, som kan påvirke regnskabsbrugens forståelse af regnskabet.

Måden, hvorpå dette er undersøgt er ved først at forholde sig til IASB, der udsteder IFRS, som er fælles betegnelsen for en række internationale regnskabsstandarder med det formål at give læseren et indblik i, at den organisation, der udsteder IFRS er uafhængig og ikke besidder nogen egentlig lovgivningskompetence, men at de regnskabsstandarder, som organisationen udsteder bliver til EU-lovgivning, når de består EU's godkendelsesproces.

Herefter er IFRS 15 detaljeret beskrevet. Med udgangspunkt i den detaljerede beskrivelse af IFRS 15, er de områder, hvor IFRS 15 adskiller sig væsentligt fra IAS 11 og IAS 18 analyseret, hvor det er vurderet at nedenstående punkter indeholder væsentlige forskelle:

- Identificering af leveringsforpligtelsen
- Fastsættelse af transaktionsprisen
- Allokering af observerbare og ikke-observerbare salgspriser
- Behandling af kontraktmodifikationer
- Opfyldelse af leveringsforpligtelsen
- Tidspunktet for indregning af omsætning

- Måling af omsætningen over tid
- Præsentation & oplysninger

I forhold til identificeringen af leveringsforpligtelsen indeholder IFRS 15 i modsætning til IAS 11 og IAS 18 en grundig vejledning, hvor virksomheder skal forholde sig til om et enkelt objekt er en leveringsforpligtelse. IAS 11 afsnit 8-9 indeholder kriterier til vurdering af om en leveringsforpligtelse skal behandles som en separat entreprisekontrakt, men behandler ikke dette i samme grad som IFRS 15. IAS 18 behandler derimod ikke identificeringen af leveringsforpligtelsen. Udover at vejlede virksomheder bedre i forhold til identificeringen af leveringsforpligtelser, udvider IFRS 15 afsnit 27 identificeringen af leveringsforpligtelsen til at omfatte alle kontrakter med kunder og ikke kun entreprisekontrakter, som er tilfældet med IAS 11 og IAS 18.

Udover at bidrage med en ny vejledning til identificering af leveringsforpligtelser, ændre IFRS 15 måden, hvorpå transaktionsprisen fastsættes, hvilket fremadrettet sker på baggrund af stand-alone salgspriser og ikke dagsværdi, som IAS 11 og IAS 18 foreskriver. Derudover indeholder IFRS 15 en omfattende vejledning til, hvordan variable vederlag skal behandles, hvilket kun i begrænset omfang er beskrevet i IAS 11 og IAS 18. Behandlingen af variable vederlag i IFRS 15 medfører blandt andet, at virksomheder i visse tilfælde bliver begrænset i at indregne omsætning i forhold til, hvad der er tilfældet i dag med IAS 11 og IAS 18, men medføre samtidig at virksomheder i andre tilfælde kan indregne omsætning tidligere, end med IAS 11 og IAS 18.

Ligesom det er tilfældet med identificering af leveringsforpligtelsen og fastsættelse af transaktionsprisen indeholder IFRS 15 i modsætning til IAS 11 og IAS 18, en mere omfattende behandling af allokering af observerbare og ikke-observerbare salgspriser samt kontraktmodifikationer.

I forhold til behandlingen af kontraktmodifikationer, er der opstillet et eksempel i afsnit 4.4, hvor en møbelproducent sælger et parti stole til et handelsgymnasium og der i forbindelse med kontrakten aftales en kontraktmodifikation. For at illustrere effekten af reglerne vedr. kontraktmodifikationer IFRS 15 i forhold til IAS 18, er der opstillet to scenarier, hvor der i det ene gives en rabat på 5 % og i det andet en rabat på 20 %. I scenarie et ses det, at indregning af kontraktmodifikationen med IFRS 15 er identisk med IAS 18, da de 5 %, der bliver givet i rabat er almindelige kutyme for virksomheden i forbindelse med forhandling og dermed afspejler stolens pris stand-alone salgsprisen og derfor behandles som en særskilt kontrakt efter IFRS

15. Eftersom dette ikke gør sig gældende i scenarie to, hvor der gives 20 % i rabat, påvirker dette indregningen af omsætningen. Indregningen er forsat uændret med IAS 18 i forhold til det første scenarie, hvorimod rabatten fordeles ud på de fremtidige leveringer af stole med IFRS 15.

Derudover adskiller IFRS 15 sig fra IAS 11 og IAS 18 i forhold til, hvornår leveringsforpligtelsen anses for opfyldt. Efter IAS 11 og IAS 18 anses leveringsforpligtelsen for opfyldt, når fordele og i nogle tilfælde risici er overgået til kunden, hvorimod overgangen af kontrol er afgørende efter IFRS 15, hvilket kan være med til fremadrettet at ændre tidspunktet for indregningen af omsætning fra nogle kontrakter. Dette kommer blandt andet til udtryk i de kriterier, der opstilles i forhold til løbende indregning af omsætning, hvor IFRS 15 opstiller tre situationer, der kan medføre løbende indregning af omsætning i modsætningen til IAS 11 og IAS 18, der opstiller en række betingelser, der skal være opfyldt før løbende indregning af omsætning er tillad. De tre situationer, som IFRS 15 opstiller, er gengivet nedenfor:

- Kunden modtager og forbruger fordele, der løbende leveres af virksomheden
- Virksomheden opfører eller forbedrer et aktiv kunden kontrollerer
- Virksomheden opfører et aktiv med ikke alternativ brug og har ret til betaling for udført arbejde

Som beskrevet ovenfor i afsnit 3.4.4 er situation tre særligt interessant, da denne situation i nogle tilfælde vil medføre løbende indregning af omsætning efter IFRS 15, hvor dette ikke er muligt efter IAS 11 og IAS 18. Dette er illustreret i afsnit 4.6, hvor en entreprenør sælger to lejligheder, hvor der i den ene kontrakt er indført, at entreprenøren er forhindret i at sælge lejligheden til anden part og samtidig ret til betaling for udført arbejde. Ud fra den måde, hvorpå kontrakterne er konstrueret, vil løbende indregning være muligt med IFRS 15, men derimod ikke muligt med IAS 11, da kontrakten ikke er individuelt forhandlet, og ej heller muligt med IAS 18, da virksomheden ikke har overført væsentlige risici til kunden.

I forhold til selve målingen af omsætningen adskiller IFRS 15 sig også fra IAS 11 og IAS 18. Den væsentlige ændring i forhold til måling af omsætningen er måden, hvorpå IFRS 15 behandler omkostninger tilknyttet kontraktindgåelsen. Med IFRS 15 skal gratis vare eller tjenesteydelser, der gives i forbindelse med kontraktindgåelsen behandles som leveringsforpligtelser, hvortil der

skal estimeres en stand-alone salgspris, i modsætning til IAS 11 og IAS 18, der tillader, at den gratis vare eller tjenesteydelse blot indregnes som en omkostning, der ikke generere nogen omsætning. Effekten heraf er illustreret i afsnit 4.7, hvor en televirksomheden giver et gratis sæt høretelefon i forbindelse med, at en person opretter et mobilabonnement. Som eksempel illustrere, skal der fremadrettet efter IFRS 15 indregnes omsætning den gratis vare eller tjenesteydelse leveres, da den udgør en særskilt leveringsforpligtelse.

Udover at ændre på indregningen af omsætningen og de metoder, der knytter sig hertil. Indeholder IFRS 15 også flere krav til præsentation og oplysninger i årsrapporten end IAS 11 og IAS 18. Udover at virksomheden generelt skal give flere oplysninger i årsrapporten, er detaljeringsgraden af de oplysninger der skal oplyses mere omfattende end de oplysninger, som IAS 11 og IAS 18 foreskriver skal oplyses. Dette stiller således skærpede krav til virksomhedens interne processer, som fremadrettet skal være i stand til at kunne behandle oplysningerne.

Som hjælp hertil, er det beskrevet, hvornår IFRS 15 skal være implementeret, hvornår det er muligt at førtidsimplementere IFRS 15, hvordan virksomheden kan forholde sig til tilpasning af sammenligningstal samt hvordan virksomheden kan forberede implementering af IFRS 15.

I forhold til implementering, skal IFRS 15 implementeres for regnskabsår, der begynder 1. januar 2018 eller derefter. Førtidsimplementering vil være mulig, men først når EU har endelig godkendt IFRS 15, hvilket er tilfældet, når sidste fase af EU's godkendelses proces, hvor EU-parlamentet tager stilling til, hvorvidt IFRS 15 skal godkendes eller ej.

Derudover skal virksomheden tage stilling til, hvordan sammenligningstallene behandles ved implementeringen, hvor der er opstillet to metoder - tilbagevirkende kraft og simplificeret tilbagevirkende kraft. De to metoder er sammenlignet i tabel 5.1. Metoden, hvor sammenligningstallene tilpasses med tilbagevirkende kraft må antages at være den metode, som giver størst værdi for regnskabsbrugeren, da sammenligningstallene her er tilpasset i IFRS 15 og dermed sikre sammenlignelighed, i modsætning til den simplificerede metode, hvor sammenligningstallene ikke tilpasses, men effekten af IFRS 15 blot beskrives. Regnskabsbrugeren skal således her være særligt opmærksom på, at virksomheden udvikling det seneste år ikke kan læses ud fra tallene i resultatopgørelsen og balancen.

Litteraturliste

Bøger

Blume, Peter: Juridisk Metodelære - En indføring i rettens og juraens verden, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 3. udgave (2004), ISBN 87-574-1062-3

Elling, Jens O.: Finansiell Rapportering - teori og regulering

Evald, Jens m.fl.: Retsfilosofi, retsvidenskab og retskildelære, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 1. udgave, ISBN 87-574-0516-6

Wegener, Morten: Juridisk Metode, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 3. udgave (2000), ISBN 87-574-6761-5

Forordninger

EU-forordning nr. 1606/2002 af 19. juli 2002

Internationale regnskabsstandarder

IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers

IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors

IAS 11 - Construction Contracts

IAS 18 - Revenue

Publikationer

IASB: Clarifications to IFRS 15

Deloitte: IFRS introduktion til de internationale regnskabsstandarder

Deloitte: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers - Your questions answered

ERFAG: 18/04/2016 - Erfag endorsement status report 18 april 2016

EY: A closer look at the new revenue recognition standard

KPMG: IFRS 15 Revenue - First Impressions: 2016 edition

PwC: Indregning af omsætning - hvordan ændrer den nye IFRS-standard den nuværende omsætningsmodel

PwC: IFRS 15: Indregning af omsætning fra kontrakter med kunder - overblik

Hjemmesider

Deloitte - iasplus.com: IFRS Foundation (hentet 31. maj 2016 kl. 15.30)

<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/governance/ifrsf>

Deloitte - iasplus.com: IFRS Advisory Council (hentet 31. maj 2016 kl. 15.30)

<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/advisory/ifrs-advisory-council>

Deloitte - iasplus.com: Ifric (hentet 31. maj 2016 kl. 15.30)

<http://www.iasplus.com/en-gb/standards/ifric>