

Maj 2019

Indregning af indtægter

Den internationale
regnskabsstandard IFRS 15



HD(R) Regnskab & Økonomistyring

Afgangsprojekt

Aalborg Universitet

Vejleder: Palle L. Nielsen

Anne Sofie Jonassen
BEIERHOLM

Forord

I forbindelse med afslutningen af HD 2. del Regnskab & Økonomistyring på Aalborg Universitet har jeg udarbejdet dette afgangsprøve, som danner baggrunden for den afsluttende eksamen på uddannelsen.

Til daglig er jeg ansat som revisor hos Beierholm, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab i Aalborg. Jeg har været ansat hos Beierholm i 3 år, hvor jeg i januar 2016 startede som praktikant i forbindelse med min uddannelse til finansøkonom. Efterfølgende tiltrådte jeg som elev og har igennem Beierholm gennemført min elevuddannelse med sideløbende skoleperioder hos FSR. Jeg kunne derfor med stolthed i sommeren 2018 afslutte min elevuddannelse og efterfølgende kalde mig fastansat revisor hos Beierholm. Til dagligt arbejder jeg primært med selskaber, som spænder lige fra små holdingselskaber til større driftsselskaber, og jeg har derfor også i forbindelse med udarbejdelsen af dette afgangsprøve kunnet inddrage mine egne erfaringer og vurderinger fra en dagligdag med udarbejdelse af regnskaber, bogholderi osv.

Afgangsprøvet tager udgangspunkt i den nyligt vedtagne internationale regnskabsstandard IFRS 15, som trådte i kraft pr 1. januar 2018. Regnskabsstandarden afviger på nogle områder væsentligt fra de nuværende regnskabsstandarder og kan derfor have væsentlig betydning for nogle virksomheder.

Formålet med afgangsprøvet og emnevalget er at skabe et bedre indblik og en bredere viden inden for netop dette område. Formålet har derfor været at skabe et produkt, som kan være med til at danne viden og erfaringer til brug i dagligdagen.

Indhold

1. Indledning.....	2
1.1. Problembaggrund.....	2
1.2. Problemformulering.....	3
1.3. Problemafgrænsning.....	4
1.4. Metode.....	6
1.5. Kildekritik.....	7
1.6. Projektdesign.....	8
2. Årsregnskabslovens definitioner.....	9
2.1. Definition af indtægter og omsætning.....	9
2.2. Entreprisekontrakter.....	9
3. Indregning og måling af entreprisekontrakter.....	12
3.1. Metoder til indregning og måling af indtægter.....	12
3.2. Salgsmetoden.....	13
3.3. Produktionsmetoden.....	14
4. Den nye internationale regnskabsstandard IFRS 15.....	17
4.1. De fem trin – Grundlæggende princip i IFRS 15.....	18
4.1.1. Trin 1: Identifikation af kontrakten (Indregningsgrundlaget).....	19
4.1.2. Trin 2: Identifikation af separate leveringsforpligtelser.....	21
4.1.3. Trin 3: Opgørelse af kontraktens samlede transaktionspris.....	23
4.1.4. Trin 4: Allokering af transaktionsprisen til de identificerede leveringsforpligtelser.....	30
4.1.5. Trin 5: Indregning af omsætning, når eller i takt med, at leveringsforpligtelser opfyldes..	31
4.2. Oplysningskrav ved IFRS 15.....	35
4.3. Delkonklusion.....	37
5. IFRS 15's betydning for årsrapporten.....	41
5.1. Delkonklusion.....	53
6. IFRS 15's betydning for regnskabsbruger.....	54
7. Hovedkonklusion.....	59
7.1. Perspektivering.....	61
8. anbefalinger.....	61
9. Bibliografi.....	63

Indhold, figurer

<i>Figur 1: Projektdesign, egen tilvirkning</i>	8
<i>Figur 2: Metoder til indregning af indtægter - EY, Indsigt i Årsregnskabsloven, kapitel 29, side 486</i>	12
<i>Figur 3: Grundlæggende princip i IFRS 15, PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 372</i>	19
<i>Figur 4: Beslutningstræ for indregningstidspunkt, PwC Regnskabshåndbogen 2019</i>	32
<i>Figur 5: Eksempel, indregning af indtægter fra IAS 18, egen tilvirkning</i>	50
<i>Figur 6: Eksempel, indregning af indtægter efter IFRS 15, egen tilvirkning</i>	52

Abstract

The recognition of income is a big part of the annual report of many businesses. Especially the recognition of work in progress might pose an important item in the financial accounting of the companies. From January 1st, 2018 the new IFRS (International Financial Reporting Standards) were applied with the purpose of filling out the gaps from the former standards. Furthermore the new standards should contribute with a uniform and comparable method of recognition and measuring of income across different branches, products etc. Thus, the new standards in some aspects brings radical change to the table compared to previous standards. In this regard, the time of recognition and measurement of income has been undergoing essential changes compared to the Danish Financial Statements Act, IAS 11 and IAS 18, where recognition must take place when benefits and risks about products are passed on to the customer. In contrast, according to the IFRS 15 the recognition of income, profit and variable compensation must take place as the control of the product are passed on to the customer. The ongoing recognition might have a big influence on companies' results and the economic decisions of stakeholders and other users of the company's financial statement because the method will improve the results of the company. Furthermore, the ongoing recognition of profits is abstract because the company itself establishes the prerequisites of the settlement of the ongoing profits. Compared to the new IFRS 15, former standards were based on interpretation with less rules and requirements about recognition of ongoing results. The main principle of the new standard is a 5-step model for recognition and measurement of income, with the main purpose of identifying the delivery obligations while allocating income to these so that ongoing recognition may take place. The new standard may have a great impact for some companies and their annual reports. This thesis seek to illuminate how the new accounting standards will affect companies, their annual reports and the stakeholders. (In this context stakeholders refers to the users of the annual report).

1. Indledning

1.1. Problembaggrund

For mange virksomheder er det et krav at opgøre og indregne igangværende arbejder i deres årsrapport for at give et mere retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling og resultat.

Virksomhedernes indtægter har indtil nu været indregnet og målt efter Årsregnskabsloven og regnskabstandarderne IAS 11, IAS 18 og IFRIC 15. Der har dog i rigtig mange år været rejst kritik af de nuværende regnskabsstandarder med det faktum, at disse indeholder svagheder i forhold til indregning og måling af virksomhedernes omsætning, ligesom det blev konstateret, at standarderne er utilstrækkelige på området vedrørende indregning og måling af indtægter fra bl.a. kontrakter med kunder. En særlig kritik af de to standarder handlede om, at der var uoverensstemmelse mellem de to standarder i forhold til indregningstidspunktet for omsætningen. Disse kritikker og uoverensstemmelser blev startskuddet til udarbejdelsen af IFRS 15, som dog har været længe undervejs. I 2015 blev den nye internationale regnskabsstandard IFRS 15 endelig udsendt af International Accounting Standards Board (IASB) og er efterfølgende vedtaget¹. Det betyder derfor, at den nye standard er trådt i kraft pr. 1. januar 2018 og dermed er gældende for virksomheder med regnskabsår, der begyndte den 1. januar 2018 eller senere. Den nye standard har til formål at udfylde manglerne, som både IAS 11 og IAS 18 besidder. Derudover har IFRS 15 også fokus på at skabe overskuelighed og gennemsigtighed omkring virksomhedernes omsætning, hvilket vil gøre årsrapporten mere brugbar for regnskabsbruger. Med andre ord betyder det også, at implementeringen af den nye standard vil medføre et væsentligt større oplysningskrav til virksomhedernes årsrapport.

Mens de tidligere standarder, IAS 11 og IAS 18, lægger mere op til fortolkning og frihed i forhold til indregning og måling af indtægter, er IFRS 15 mere udtømmende og kommer derfor også med flere bestemmelser og klare retningslinjer for, hvordan virksomhedens indtægter skal indregnes og måles i årsrapporten.

¹ <https://www.pwc.dk/da/nyt/publikationer/ifrs-15.html>

Efter at lave læst og hørt en masse diskussioner frem og tilbage i forhold til ikrafttrædelsen af IFRS 15, synes jeg, at det vil være interessant at dykke længere ned i denne og dermed se, hvilken betydning den egentlig har i forhold til de nuværende standarder. Det er med baggrund heri interessant at se på, hvilke bestemmelser den nye standard kommer med, samt hvilke muligheder og udfordringer disse i så fald vil give for virksomhederne og deres aflæggelse af årsrapport. Da IFRS 15 på nogle områder afviger en del fra de nuværende standarder, IAS 11 og IAS 18, og disse afvigelser kan få stor betydning for virksomhederne og deres årsrapport, vil det derfor også en have betydning for regnskabsbrugerne, som i sidste ende også bliver påvirket af implementeringen af den nye standard.

Udover at der er tale om et spændende og meget omtalt emne, er implementeringen af den nye IFRS 15 også et interessant og oplagt emne at arbejde med, eftersom den nye standard allerede fra i år får væsentlig betydning for mange virksomheder, når de skal aflægge deres årsrapporter for regnskabsåret 01.01.2018 – 31.12.2018. Med andre ord er det netop nu tiden, hvor de første virksomheder skal aflægge årsrapport efter implementeringen af IFRS 15, og det vil derfor være interessant at se på, hvilken betydning denne i så fald vil have for virksomhedernes årsrapport og dermed også for regnskabsbrugerne.

1.2. Problemformulering

Indregning af indtægter er en stor del af virksomhedens årsrapport, og særligt indregning af igangværende arbejder herunder f.eks. entreprisekontrakter udgør typisk en væsentlig post i virksomhedens årsrapport. Det er derfor ikke uden betydning, hvorledes indregningen af indtægterne foregår og efter hvilke bestemmelser. IFRS 15 adskiller sig på nogle punkter væsentligt fra de nuværende standarder, og det vil derfor være interessant og væsentligt at se på, hvilken betydning den nye standard vil have for virksomheden og dennes regnskabsbrugere. Dette lægger derfor op til et afgangprojekt med følgende problemformulering:

Hvad indeholder den nye internationale regnskabsstandard IFRS 15, og hvilke muligheder og konsekvenser vil implementeringen heraf medføre for virksomhederne og deres årsrapport samt hvilken betydning vil det i sidste ende have for regnskabsbruger?

Til besvarelse af ovenstående problemformulering er der formuleret følgende underspørgsmål, som vil danne baggrund for besvarelsen af problemformuleringen:

- Ø Hvad indeholder den nye regnskabsstandard IFRS 15, som trådte i kraft den 1. januar 2018?
- Ø Hvilke muligheder og konsekvenser giver IFRS 15 i forhold til aflæggelse af årsrapport i forhold til de nuværende regnskabsstandarder?
- Ø Hvilken betydning har IFRS 15 for regnskabsbruger?

Når ovenstående spørgsmål er blevet besvaret, vil det være muligt at konkludere, hvilke muligheder og konsekvenser den nye regnskabsstandard medfører for virksomhedernes årsrapport, ligesom det vil være muligt at konkludere, hvilken betydning dette vil have for regnskabsbrugerne.

1.3. Problemafgrænsning

Følgende afgangsprøjsjekt tager udgangspunkt i den nye regnskabsstandard IFRS 15, men afgangsprøjsjektet vil dog også under nogle områder behandle enkelte bestemmelser fra Årsregnskabsloven, eftersom det vurderes at være relevant viden for resten af afgangsprøjsjektet for at kunne forstå forskellen mellem de nuværende standarder og den nye internationale regnskabsstandard. Det vurderes dog på baggrund af relevansen for afgangsprøjsjektet ikke at være aktuelt at udarbejde en udtømmende beskrivelse af Årsregnskabsloven og de tilhørende standarder IAS 11, IAS 18 og IFRIC 15's bestemmelser. De relevante begreber og bestemmelser vil dog som nævnt blive beskrevet kort, men derudover forventes det, at projektlæser har en overordnet og generel viden omkring Årsregnskabsloven, IAS 11, IAS 18 og IFRIC 15. Det betyder samtidig, at der ikke vil blive lagt særlig vægt på de generelle definitioner samt de nuværende standarder. Hvorvidt den nye standard strider imod bestemmelserne i Årsregnskabsloven vil ligeledes ikke være omfattet af dette afgangsprøjsjekt, eftersom det ikke vurderes at være relevant i forhold til besvarelsen af problemformuleringen, som handler om, hvilke muligheder og konsekvenser den nye standard vil medføre.

Derudover vil der i afgangsprøjsjektet ikke blive taget hånd om følgende regnskabsstandarder, idet disse ikke er omfattet af den nye IFRS 15, som trådte i kraft pr. 1. januar 2018:

- Ø Leasingkontrakter, IAS 17 og IFRS 16
- Ø Forsikringskontrakter, IFRS 4 og IFRS 17
- Ø Kontrakter om visse finansielle instrumenter, IFRS 9
- Ø Fællesledede arrangementer, IFRS 11

Den nye regnskabsstandard omfatter som udgangspunkt aftaler og kontrakter med kunder, men omfatter ikke leasing, forsikringskontrakter eller finansielle instrumenter, hvorfor disse ikke vil blive behandlet yderligere i afgangsprojektet. Det vurderes ikke at være relevant for problemformuleringen eller formålet med afgangsprojektet at henlede opmærksomheden på leasingkontrakter, forsikringskontrakter, kontrakter om visse finansielle instrumenter samt fællesledede arrangementer. Derudover omfatter den nye standard heller ikke indtægter forbundet med salg af virksomhedens aktiviteter, fast ejendom, materielle anlægsaktiver eller immaterielle anlægsaktiver, hvorfor behandlingen af indtægter fra disse områder heller ikke vil blive behandlet nærmere i afgangsprojektet. Årsagen hertil er, at disse områder afviger væsentligt fra virksomhedens primære omsætning, og det vurderes derfor ikke at være relevant for afgangsprojektet, da denne har fokus på netop virksomhedens omsætning og indregningen af indtægter. Tidligere har renteindtægter og udbytte været omfattet af omsætningsstandarderne, men området behandles ikke i den nye IFRS 15 og vil derfor heller ikke blive behandlet i dette afgangsprojekt, da det også afviger fra formålet med dette afgangsprojekt.

I afgangsprojektet vil bestemmelserne i IFRS 15 vedrørende licenser, returret og garantier blive behandlet, men den regnskabsmæssige behandling vil ikke blive gennemgået nærmere i forhold til eksempler osv., da afgangsprojektet mere har fokus på indregning og måling af netop salg af varer og tjenesteydelser. Eksemplerne i dette afgangsprojekt vil derimod tage udgangspunkt i entreprisekontrakter, idet disse ofte udgør en stor og væsentlig del af virksomhedernes årsrapporter, ligesom de ofte strækker sig over flere regnskabsår.

Fokus for dette afgangsprojekt er som udgangspunkt udelukkende implementeringen af IFRS 15 og dennes betydning for den efterfølgende udarbejdelse af årsrapport og for regnskabsbrugerne. Af denne årsag vil de øvrige bestemmelser i forbindelse med regnskabsaflæggelsen samt de revisionsmæssige forhold i forbindelse hermed ikke blive behandlet nærmere i dette afgangsprojekt.

1.4. Metode

Følgende afgangsprøjet vil tage udgangspunkt i den gældende lovgivning samt de nuværende regnskabsstandarder og -vejledninger. Derudover vil afgangsprøjet tage udgangspunkt i udgivne publikationer af bl.a. diverse forskellige revisionsfirmaer, FSR m.fl. Udgangspunktet for afgangsprøjet vil dog naturligvis være en teoretisk gennemgang af den nye regnskabsstandard IFRS 15.

Der vil igennem afgangsprøjet også blive udarbejdet eksempler for at kunne illustrere, hvilken betydning IFRS 15 har for årsrapporten. Der vil blive lavet et eksempel, hvor man ser regnskabet aflagt efter de tidligere standarder IAS 11 og IAS 18 samt aflæggelse af årsrapport efter IFRS 15. Afgangsprøjet vil dog som nævnt ikke behandle de tidligere standarder, IAS 11 og IAS 18, dybdegående. Det antages derfor, at de grundlæggende principper i IAS 11 og IAS 18 er baggrundsviden.

Afgangsprøjet vil blive bygget op omkring den udarbejdede problemformulering samt undersøgende spørgsmål. De undersøgende spørgsmål skal være med til at give en fyldestgørende besvarelse af selve problemformuleringen, og de danner dermed baggrund for den endelige konklusion. Afgangsprøjet vil omhandle en beskrivelse og gennemgang af IFRS 15 med henblik på at give et dybdegående indblik i dennes retningslinjer og bestemmelser for indregning og måling af indtægter. Gennemgangen vil herefter danne baggrund for en videre analyse af de muligheder og konsekvenser, som implementeringen af IFRS 15 vil medføre for virksomhederne og deres udarbejdelse årsrapport. I forbindelse med analysen vil der som nævnt blive udarbejdet fiktive eksempler for at give en bedre forståelse for og indblik i standardens betydning for virksomhedens årsrapport herunder med henblik på at belyse de væsentlige påvirkninger af bl.a. virksomhedens resultatopgørelse.

Analysen af standardens muligheder og konsekvenser for virksomhedens årsrapport vil herefter danne grundlag for en videre vurdering af, hvilken betydning standarden afslutningsvis vil have for regnskabsbrugerne. Regnskabsbrugerne er dem som i sidste ende har mest interesse i virksomhedens årsrapport. Disse er ofte afgørende for virksomhedens fremtidige eksistens, hvorfor det ikke er uvæsentligt at vurdere, hvilken betydning implementeringen af IFRS 15 vil have for dem.

Ovenstående vil herefter danne grundlag for en endelig konklusion, som vil give en fyldestgørende besvarelse af problemformuleringen. Den udarbejdede konklusion vil herefter munde ud i en videre perspektivering og anbefaling.

Afgangsprojektet er som udgangspunkt ikke baseret på nogen modeller, idet der ikke udarbejdes analyser på baggrund af kendte modeller. Analysen tager derimod udgangspunkt i bl.a. egen vurdering og fortolkning af, hvordan IFRS 15 påvirker virksomhedens årsrapport, og dermed også hvilke muligheder og konsekvenser denne medfører. Eksemplerne i afgangsprojektet er heller ikke baseret på kendte virksomheder, men derimod på en selvopfundet fiktiv virksomhed og dennes regnskabstal.

1.5. Kildekritik

Afgangsprojektet vil primært tage udgangspunkt i den gældende lovgivning samt udgivne artikler og publikationer fra diverse revisionsfirmaer, FSR m.fl. Den primære teori bag dette afgangsprojekt, herunder den gældende lovgivning, vurderes at være særdeles pålidelig og have en høj validitet. De udgivne artikler og publikationer fra forskellige revisionshuse tager ligeledes udspring i den nyligt vedtagne regnskabsstandard IFRS 15, men disse forholder sig dog mere kritisk til standarden end selve denne selv gør. For ikke blot at tage udgangspunkt i ét revisionsfirmas vurdering og synsvinkel på den nye standard, bygger afgangsprojektet ligeledes på publikationer fra flere forskellige revisionshuse og FSR for at kunne skabe validitet og pålidelighed omkring f.eks. de forskellige kritikpunkter af standarden.

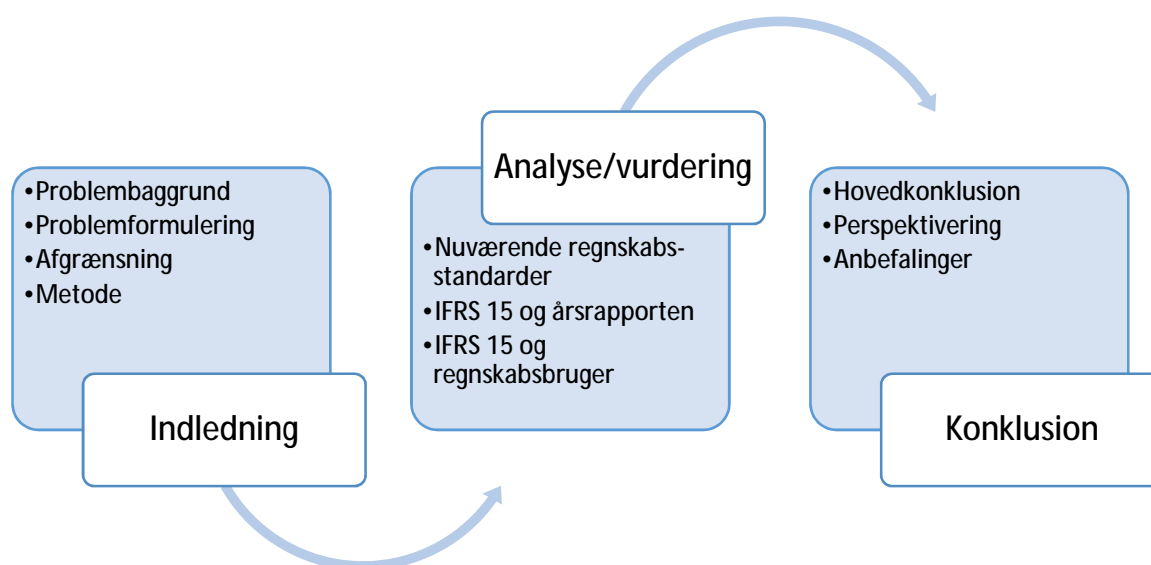
Afgangsprojektet tager derudover udgangspunkt i henholdsvis EY's Indsigt i Årsregnskabsloven 2019 og PwC's Regnskabshåndbogen 2019. Begge bøger er nyligt udgivne og tager begge afsæt i den gældende lovgivning. Formålet med bøgerne er blot at give læseren en mere forståelig og hverdagsagtig gennemgang af bl.a. Årsregnskabslovens bestemmelser. Mens EY's Indsigt i Årsregnskabsloven 2019 primært tager udgangspunkt i Årsregnskabsloven generelt, så fokuserer PwC i deres Regnskabshåndbogen 2019 mere på at skabe indblik i de nyeste og mest aktuelle forhold herunder f.eks. den nyligt vedtagne IFRS 15. Formålet med Regnskabshåndbogen 2019 er ligeledes at give læseren et mere forståeligt og hverdagsagtigt indblik i den nye standard, bestemmelser og lovgivningen generelt. Bøgerne vurderes ligeledes at være forholdsvis pålidelige, idet disse tager udgangspunkt i

den gældende lovgivning. Bøgerne kommer ind i mellem også med deres eget syn på, hvordan de ser og forstår lovgivningen, hvilket blot er for at skabe en bedre forståelse for lovgivningen generelt. Bøgerne er udgivet i henholdsvis 2018 og 2019 og ligger offentligt tilgængeligt på henholdsvis EY's og PwC's hjemmeside. De er primært benyttet for at give et bedre indblik i lovgivningen og de gældende standarder, idet disse som tidligere nævnt begge forsøger at beskrive lovgivningen og standarderne på en mere forståelig og overskuelig måde, ligesom de ind i mellem også stiller spørgsmålstejn ved lovgivningen, hvilket er med at give perspektiv og til dels også undren.

Samlet set vurderes afgangsprojektet på baggrund af ovenstående at tage udgangspunkt i nogle relevante og pålidelige kilder, som er med til at give et mere forståeligt indblik i bl.a. Årsregnskabsloven og de internationale regnskabstandarder.

1.6. Projektdesign

Følgende projektdesign viser opbygningen og indholdet af det følgende afgangspjækt.



Figur 1: Projektdesign, egen tilvirkning

2. Årsregnskabslovens definitioner

2.1. Definition af indtægter og omsætning

Indregning og måling af entreprisekontrakter handler i stort omfang om indregning af selskabets indtægter, hvorfor det er væsentligt at klarlægge, hvad den egentlige definition på indtægter og omsætning er. Ifølge Årsregnskabsloven er der tale om indtægter, når der sker en stigning i de økonomiske fordele i regnskabsperioden både i form af tilgange eller som en værdistigning i aktiver eller fald i gældsforpligtelser². Omsætningen defineres derimod som salgsværdien af produkter og tjenesteydelser, som skabes af selskabets primære aktiviteter med fradrag af merværdiafgift som moms, prisnedslag og anden skat, der er direkte forbundet med salgsbeløbet³.

Der er nogle generelle betingelser, som skal være opfyldt for, at der kan ske indregning af indtægter. Først og fremmest skal man vurdere og identificere salgsaftalens elementer. Hvis en salgsaftale består af flere elementer, skal det vurderes, hvorvidt elementerne kan stå alene eller hænger sammen, og hvorledes hvert enkelt element har en værdi for køber. Dette er afgørende for, om elementerne skal indtægtsføres hver for sig eller som én samlet transaktion. Derudover skal indtægterne kunne opgøres pålideligt således, at der ikke indregnes fiktive indtægter. Sidst men ikke mindst skal det også på indregningstidspunktet være sandsynligt, at virksomheden vil opnå økonomiske fordele. I så fald de nævnte betingelser ikke er opfyldt, kan der ikke ske indregning af indtægterne i selskabets resultatopgørelse.

2.2. Entreprisekontrakter

Ifølge Årsregnskabsloven er der ingen klare bestemmelser for, hvordan entreprisekontrakter skal indregnes. Det eneste krav herfra er, at indtægterne skal indregnes i takt med, at de indtjenes. Der er ifølge Årsregnskabsloven to metoder til indregning og måling af igangværende arbejder. Det er henholdsvis salgsmetoden og produktionsmetoden. Loven

² EY, Indsigt i Årsregnskabsloven 2018/19, kapitel 29, side 487-488

³ Ibid

foreskriver dog, at hvis en kontrakt opfylder kravene for at være en entreprisekontrakt, så skal denne indregnes efter produktionsmetoden⁴.

Først og fremmest vil det være væsentligt at klarlægge, hvad der egentlig menes med entreprisekontrakter. Ifølge Årsregnskabsloven er der tale om en entreprisekontrakt, når der er udarbejdet en individuel kontrakt om opførelse eller bygning af et aktiv, herunder typisk byggeprojekter som huse, broer osv. Derudover kan entreprisekontrakter også omhandle tjenesteydelser herunder aftale om nedrivninger eller for eksempel projektledelse.

Kendetegnet for entreprisekontrakter er, at de typisk er forholdsvis komplekse, og dermed også ofte udgør en stor og betydelig værdi for virksomheden. Udover Årsregnskabsloven er der også kommet flere regnskabsvejledninger til brug for indregning og måling af entreprisekontrakter som for eksempel IAS 11. Ifølge IAS 11 er der nogle andre krav, som skal være opfyldt for, at der er tale om en entreprisekontrakt. Der er bl.a. krav om, at der skal være foretaget individuelle forhandlinger mellem parterne omkring forhold, som er specifikke for netop denne kunde. Der må altså således ikke være tale om standardiserede salgskontrakter, men derimod mere kundespecifikke salgskontrakter. Derudover skal kontrakten være både indgået og bindende førend, at der påbegyndes arbejdet af aktivet. Aktivet skal ligeledes være meget specifikt udarbejdet til købers krav, og der skal således ikke være tale om varianter af standardiserede produkter. Sidst men ikke mindst skal kontrakten kunne håndhæves, hvis ikke den opfyldes som planlagt. Manglende opfyldelse af entreprisekontrakterne kan oftest medføre erstatninger, retssager osv., som kan have en væsentlig betydning for særligt entreprenørens økonomi og regnskaber. Årsagen hertil er, at der oftest er tale om meget store og væsentlige projekter, hvor sagsomkostningerne og erstatningskravene kan være meget høje, hvis ikke man som bl.a. entreprenør er godt forsikret i forhold til dækning heraf. Hvis alle ovenstående krav til en entreprisekontrakt er opfyldt skal entreprisekontrakten indregnes i selskabets årsrapport efter produktionsmetoden, hvor der indregnes i takt med, at arbejdet udføres. Henholdsvis produktionsmetoden og salgsmetoden vil dog blive nærmere beskrevet senere. For at der er tale om en entreprisekontrakt er det også en forudsætning, at der ikke blot er tale om købers til- og fravalg mellem standardiserede produkter, men at varen derimod er specifikt

⁴ EY, Indsigt i Årsregnskabsloven 2018/19, kapitel 30, side 513

tilpasset og udarbejdet efter købers ønsker og behov. Det betyder dog ikke, at entreprenøren ikke på forhånd må have udarbejdet et produkt, som køber efterfølgende kan godkende, men der skal blot være mulighed for, at der kan foretages væsentlige ændringer. I praksis er det dog svært helt at undgå, at varen på en eller anden måde også består af standardiserede produkter. Den egentlige betingelse for, at der er tale om en entreprisekontrakt er, at køber har haft indflydelse på det endelige produkt. I forhold til disse kriterier er det også her, at den første risiko ved entreprisekontrakter opstår for entreprenøren. Som nævnt skal en entreprisekontrakt være tilpasset den enkelte kunde, hvorfor det er vigtigt, at entreprenøren sikrer sin egen drift og indtægter gennem en bindende aftale med køber før påbegyndelsen af varen. Årsagen hertil er, at entreprenøren ikke efterfølgende kan sælge det påbegyndte produkt til en anden kunde, eftersom entreprisekontrakten i så fald ikke vil opfylde kriterierne for at være en entreprisekontrakt. Entreprenøren risikerer derfor at miste både arbejde og løbende indtægter, hvis ikke entreprisekontrakten sikres gennem en bindende aftale, som er gældende for begge parter.

Derudover kan der være situationer, hvor entreprenøren som udgangspunkt blot producerer det egentlige produkt til køber ved brug af standardiserede råvarer. Der kan i sådanne tilfælde fortsat være tale om en entreprisekontrakt, da det færdige produkt er udarbejdet præcist efter købers individuelle ønsker og behov. Det er dog et krav, at det færdige produkt i høj grad er tilpasset køber. Det betyder derfor, at entreprenøren ikke blot kan sælge varen til en anden kunde i tilfælde af, at modparten stopper det igangværende arbejde uden, at der lides et væsentligt økonomisk tab. I sådanne tilfælde vil der dog også oftest være krav om, at køber som udgangspunkt i hvert fald skal betale for alle forbrugte omkostninger indtil videre.

3. Indregning og måling af entreprisekontrakter

3.1. Metoder til indregning og måling af indtægter

Ifølge Årsregnskabsloven afhænger metoden til indregning og måling af indtægter af, hvilken regnskabsklasse virksomheden tilhører samt hvilken form for varer/ydelser, der er tale om jævnfør nedenstående tabel.

Regnskabsklasse	B mikro	B	C mellem	C stor	D
Salg af varer	Salgsmetoden				
Salg af tjenesteydelser	Produktionsmetoden, medmindre salgsmetoden kan anvendes, uden at det påvirker det retvisende billede		Produktionsmetoden		
Indregning af renteindtægter	Den effektive rentes metode				
Indregning af licens- og royaltindtægter	Salgsmetoden eller periodisering baseret på vurdering af den konkrete aftale				
Indregning af udbytteindtægter	Når udbytte deklarerer (Alene relevant for kapitalandele, som ikke er investeringsvirksomhed)		Når udbyttet deklarerer		

Figur 2: Metoder til indregning af indtægter - EY, *Indsigt i Årsregnskabsloven*, kapitel 29, side 486

Som det fremgår af ovenstående tabel, er der for regnskabsklasse B og B mikro valgfrihed mellem henholdsvis produktionsmetoden og salgsmetoden til indregning og måling af tjenesteydelser herunder entreprisekontrakter. Det er dog kun en mulighed for regnskabsklasse B og B mikro at vælge salgsmetoden, hvis ikke brugen af denne vil have indflydelse på det retvisende billede af selskabet. For regnskabsklasse C og opefter er det derimod kun muligt at indregne og måle entreprisekontrakter efter produktionsmetoden.

Som udgangspunkt skal entreprisekontrakter indregnes og måles hver for sig i selskabets årsrapport. Derudover kan der være situationer, hvor det vil være mest retvisende, at en entreprisekontrakt opdeles i flere elementer. Der kan dog samtidig opstå det modsatte tilfælde, hvor det vil være mest retvisende, at enkelte entreprisekontrakter samles og vises i årsrapporten som én entreprisekontrakt⁵. Ifølge Årsregnskabsloven er der flere forhold, som er afgørende for, om entreprisekontrakter skal indregnes samlet eller hver for sig, hvis der er tale om flere forskellige elementer. Som udgangspunkt er det afgørende, hvorvidt der er

⁵ EY, *Indsigt i Årsregnskabsloven*, kapitel 30, side 496-497

afgivet et tilbud for hvert enkelt element, eller om der er afgivet et samlet tilbud. I de tilfælde, hvor der er givet ét samlet tilbud for alle komponenterne, skal alle elementerne indregnes som én samlet kontrakt. Hvis der omvendt er afgivet et tilbud på hvert enkelt element, og både køber og sælger har mulighed for at til- og fravælge nogle af delelementerne, skal entreprisekontrakterne indregnes hver for sig. Hertil er det dog også et krav, at både indtægter og omkostninger i forbindelse med udarbejdelsen af varen kan opgøres pålideligt for hvert enkelt element. Det er også væsentligt at se på, hvorvidt elementer kan stå alene. Hvis der er tale om delelementer, som er tæt forbundet med hinanden, vil dette tale for, at delelementerne indregnes som én samlet entreprisekontrakt i årsrapporten, hvilket også vil være tilfældet, hvis delelementerne udarbejdes samtidigt eller i forlængelse af hinanden⁶.

3.2. Salgsmetoden

Ved indregning efter salgsmetoden kan virksomheden indregne indtægter efter varer, som virksomheden selv har produceret eller varer, som er købt med henblik på videresalg. Hvis virksomheden vælger at indregne og måle omsætningen efter salgsmetoden, er der nogle øvrige kriterier udover de tidligere beskrevne generelle betingelser for indregning af indtægter, som skal være opfyldt. Det gælder bl.a., at virksomheden skal kunne måle de omkostninger, som har været afholdt eller vil blive afholdt i forbindelse med transaktionen pålideligt, ligesom fordelene og risiciene ved varen skal være overgået til køber førend, at der kan ske indregning af indtægterne. Derudover må virksomheden på ingen måde fortsat have kontrol af den solgte vare, de betingelserne for indregning af indtægterne efter salgsmetoden i så fald ikke er opfyldt. Det betyder med andre ord, at indtægterne først kan indregnes, når varen er leveret, hvilket er sket, når de to sidstnævnte kriterier er opfyldt⁷.

Omsætningen skal indregnes og måles til dagsværdien af det modtagne eller tilgodehavende vederlag med fradrag af eventuelle rabatter og lignende⁸.

⁶ EY, Indsigt i Årsregnskabsloven, kapitel 30, side 495-497

⁷ Ibid

⁸ IAS 18, Måling af omsætning

Der skal typisk ske indregning af indtægter efter salgsmetoden, hvis ikke salget af varerne opfylder kriterierne for kontinuerlig indregning og dermed skal indregnes efter produktionsmetoden, som vil blive beskrevet nedenfor i kapitel 3.3. Det gælder bl.a., at indtægterne skal indregnes efter salgsmetoden, hvis ikke der er tale om entreprisekontrakt, eller hvis salg af varerne udgør en del af aftalen, og betingelserne for indregning på kontinuerlig basis ikke er opfyldt.

Ved anvendelse af salgsmetoden kan virksomheden ikke indregne indtægter fra salget førend, at alle væsentlige fordele og risici samt kontrollen over varen er overgået til køber. Et sådant tilfælde kunne bl.a. være, hvis virksomheden ud over de almindelige garantibestemmelser er forpligtet til at sørge for, at varens funktioner og ydeevne er tilfredsstillende for køber, eller hvis der i aftalen også indgår installation af varen, som endnu ikke er opfyldt. Det betyder derfor, at virksomheden ikke har mulighed for at indregne indtægterne før alle former for levering samt ekstraordinære forpligtelser er opfyldt⁹. Hvis virksomheden efter salget kun besidder uvæsentlige risici forbundet med den solgte vare må virksomheden indregne indtægten i resultatopgørelsen i lighed med de øvrige indtægter. Uvæsentlige risici er f.eks. almindelige ombytnings- og returneringsretter.

Derudover er det ifølge Årsregnskabsloven et krav, at det skal være sandsynligt, at virksomheden vil modtage økonomiske fordele som følge af salget førend, at der kan ske indregning af indtægterne som omsætning. Det betyder derfor, at der ved indregningstidspunktet ikke må være usikkerhed vedrørende købers betalingsevne eller andre væsentlige forhold i forbindelse hermed. Hvis virksomheden efter indregningen af indtægten på et senere tidspunkt erfarer, at køber ikke er i stand til at betale for det leverede, skal tabet heraf indregnes som en omkostning i resultatopgørelsen og dermed ikke modregnes i den indregnede omsætning.

3.3. Produktionsmetoden

Ifølge Årsregnskabslovens §49 skal indtægter indregnes i resultatopgørelsen i takt med, at de indtjenes¹⁰. Som nævnt skal selskaberne anvende den indregningsmetode, som giver det

⁹ EY, Indsigt i Årsregnskabsloven, kapitel 30, side 496

¹⁰ <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=175792>, Årsregnskabslovens §49

mest retvisende billede af selskabet, hvilket er forskelligt fra selskab til selskab. Det betyder derfor også, at entreprisekontrakter som udgangspunkt skal indregnes og måles efter produktionsmetoden jf. Årsregnskabslovens §49¹¹. Der gælder dog den undtagelse for selskaber i regnskabsklasse B, at de kan vælge at indregne og måle entreprisekontrakter efter salgsmetoden i så fald anvendelsen af denne metode ikke påvirker det retvisende billede af selskabets årsrapport.

Når entreprisekontrakterne skal indregnes i selskabets årsrapport, skal disse som udgangspunkt indregnes og måles hver for sig i balancen. I forhold til entreprisekontrakter skal der både indregnes indtægter og omkostninger vedrørende entreprisekontrakten. Indtægterne består typisk af den aftalte og fastsatte pris, som fremgår af kontrakten samt eventuelle ændringer til den fastsatte pris. Entrepriseomkostningerne består typisk af omkostninger, der både direkte og indirekte knytter sig til udarbejdelsen af varen samt andre omkostninger, som knytter sig til den enkelte entreprisekontrakt, og som skal betales af køber.

For indregning og måling af indtægter fra entreprisekontrakter gælder de tidligere beskrevne generelle betingelser for indregning og måling af indtægter. Det gælder ligeledes her, at indtægterne skal kunne måles og opgøres pålideligt førend, at de kan indregnes i resultatopgørelsen¹². Omkostningerne er alle omkostninger, som er afholdt fra indgåelsen af kontrakten til varen er færdig. Omkostningerne i forbindelse med indgåelse af entreprisekontrakten medregnes fra det tidspunkt, hvor det er sandsynligt, at entreprisekontrakten vil blive indgået og dermed kan indgå i selskabets aktiviteter. Dog gælder det fortsat, at disse omkostninger skal kunne måles og opgøres pålideligt samt henledes til den enkelte entreprisekontrakt. For virksomheder, der sælger entreprisekontrakter, vil der også ofte være en del indirekte produktionsomkostninger, som skal fordeles og henledes til de enkelte entreprisekontrakter. De indirekte produktionsomkostninger omfatter typisk lønninger, forsikringer, serviceassistance osv. Netop det at kunne opgøre og måle virksomhedens produktionsomkostninger pålideligt kan være særdeles vanskeligt og omkostningstungt for mange virksomheder. Opgørelsen stiller

¹¹ EY, Indsigt i Årsregnskabsloven, kapitel 30, side 512

¹² EY, Indsigt i Årsregnskabsloven, kapitel 30, side 516

nemlig store krav til virksomhedens interne registreringssystemer herunder både i forhold til tidsforbrug, materialeforbrug osv. For virksomhederne kan det typisk være særligt vanskeligt at opgøre fordelingen af de indirekte omkostninger, hvis ikke disse specifikt henledes til de enkelte projekter eller varer. Det er derfor vigtigt, at virksomheden tager stilling til, hvordan de i praksis bedst muligt foretager registrering af f.eks. tidsforbrug eller materialeforbrug alt efter, hvad virksomheden måler på. Gode registreringssystemer vil som udgangspunkt gøre det lettere for virksomheden at opgøre de forbrugte omkostninger eller timer og dermed i mange tilfælde også opgørelsen af selve færdiggørelsesgraden. Hvis virksomheden har gode og pålidelige registreringssystemer, kan det også være med til at sikre et mere retvisende og pålideligt billede af virksomheden, eftersom det mindsker omfanget af skøn forbundet med opgørelsen.

Som tidligere nævnt kan indtægter indregnes i selskabets årsrapport, når disse kan opgøres og måles pålideligt. Ved produktionsmetoden måles indtægter ud fra færdiggørelsesgraden af varen. Det betyder derfor, at færdiggørelsesgraden er afgørende for, hvornår og hvor stor en del af indtægterne der skal indregnes i resultatopgørelsen. I praksis vil det betyde, at hvis færdiggørelsesgraden pr. balancedagen er opgjort til 50%, så skal 50% af indtægterne indregnes i selskabets resultatopgørelse. Når færdiggørelsesgraden skal opgøres, skal der bl.a. tages hensyn til det planlagte forløb af entreprisekontrakten, indholdet heraf samt selskabets forretningsmæssige forhold. Der er ifølge IAS 11 flere forskellige metoder til opgørelse af færdiggørelsesgraden. Først og fremmest kan denne opgøres som forholdet mellem de allerede afholdte omkostninger og de samlede forventede kalkulerede omkostninger til entreprisekontrakten. Derudover kan den opgøres ved en fysisk kontrol og gennemgang af varen, hvor der foretages en vurdering af, hvor langt produktionen af varen er. Sidst men ikke mindst kan der foretages en vurdering af, hvilket stadie det udførte arbejde er på og dermed også, hvor langt produktionen af varen er¹³. Her ses bl.a. på færdiggørelsen af delelementerne af den samlede entreprisekontrakt. I forbindelse med opgørelsen af færdiggørelsesgraden skal der ikke medtages omkostninger til indkøb af varer, som endnu ikke er brugt til produktionen af varen med mindre, at disse er fremstillet specielt til denne entreprisekontrakt. Derudover skal der ikke indregnes eventuelle

¹³ EY, Indsigt i Årsregnskabsloven, kapitel 30, side 518-519

forudbetalinger til underleverandører mm., som endnu ikke har udført deres arbejde¹⁴. Man kan dermed sige, at ved opgørelse af færdiggørelsesgraden skal der udelukkende medregnes de omkostninger, som reelt set har været brugt til produktionen af varen og dermed været med til at skabe værdi på opgørelsestidspunktet. Hvis der på opgørelsestidspunktet er indkøbt råvarer, som endnu ikke er anvendt til produktionen af varen, skal disse indregnes i selskabets balance som enten varebeholdninger eller i den enkelte entreprisekontrakt.

Der kan i nogle tilfælde opstå ændringer i selskabets forventninger til de samlede indtægter og omkostninger i forbindelse med en entreprisekontrakt. I sådanne tilfælde vil der være tale om en ændring i selskabets regnskabsmæssige skøn, hvorfor disse skal indregnes i resultatopgørelsen under de pågældende aktiviteter og funktioner¹⁵.

I forbindelse med entreprisekontrakter kan der lighed med alt andet salg og produktion opstå tab osv. Tab på entreprisekontrakter skal indregnes og måles i resultatopgørelsen som en omkostning, når omkostningerne overstiger de samlede entrepriseindtægter. Hvis det forventes, at de samlede entrepriseomkostninger vil overstige indtægterne, skal det forventede tab indregnes som en hensættelse til tab¹⁶.

4. Den nye internationale regnskabsstandard IFRS 15

Pr. 1. januar 2018 trådte en ny regnskabsstandard i kraft, nemlig IFRS 15, som er gældende for regnskabsår med start 1. januar 2018 eller senere. Denne standard handler om indregning og måling af indtægter fra kontrakter med kunder og har derfor til hensigt at erstatte en række tidligere standarder og vejledninger herunder følgende¹⁷:

- Ø IAS 11 Entreprisekontrakter
- Ø IAS 18 Omsætning
- Ø IFRIC 13 Kundeloyalitetsprogrammer
- Ø IFRIC 15 Aftaler om opførsel af fast ejendom
- Ø IFRIC 18 Overdragelse af aktiver fra kunder

¹⁴ EY, Indsigt i Årsregnskabsloven, kapitel 30, side 518-519

¹⁵ Ibid

¹⁶ Ibid

¹⁷ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 371

Ø SIC 31 Omsætning – Byttemidler vedrørende reklameydelse

Formålet med implementeringen af den nye standard har været at opnå en mere ensartet og sammenlignelig metode til indregning af indtægter for kontrakter i forskellige brancher osv. Derudover har hensigten været at opnå en ensartet model for indregning af omsætning uanset, om der er tale om salg af varer, tjenesteydelser, entreprisekontrakter eller lignende. En anden årsag til implementeringen af IFRS 15 har også været at udfylde hullerne i de tidligere standarder. Bl.a. har disse ikke taget højde for indregningen af variable vederlag, transaktioner med flere forskellige ydelser samt fordelingen heraf, indregning af indtægter med returneringsrettigheder osv. Disse områder er bl.a. omfattet af den nye IFRS 15.

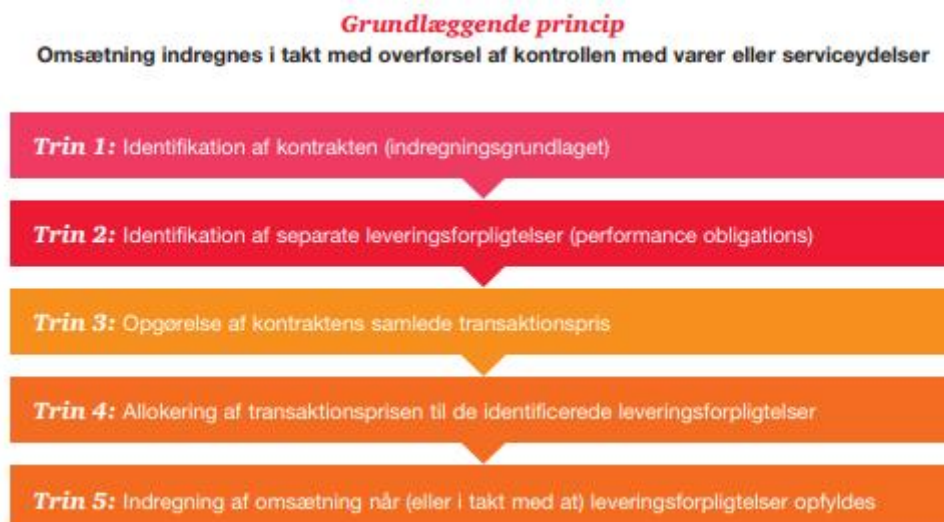
En væsentlig ændring fra de tidligere standarder til IFRS 15 er bl.a., at tidspunktet for indregning af omsætning ændres. Tidligere skulle indregning af omsætning sker når fordele og risiko var overgået til køber. I IFRS 15 gælder det i stedet, at omsætningen skal indregnes, når kontrollen over varen eller tjenesteydelsen overgår til køber. Det betyder derfor, at det afgørende tidspunkt for indregning af omsætning er, når køber har opnået kontrol over varen eller tjenesteydelsen. Indregningen af omsætningen er derfor mere i lighed med indregningen af aktiver og forpligtelser, hvor det også er afgørende, at virksomheden har opnået kontrol over aktivet eller forpligtelsen førend, at disse kan indregnes i årsrapporten. Når kontrollen over varen eller tjenesteydelsen er overgået til køber, kan virksomheden foretage indregning af omsætningen med det beløb, som virksomheden forventer at modtage for den leverede vare eller tjenesteydelse.

4.1. De fem trin – Grundlæggende princip i IFRS 15

IFRS 15 omhandler alle kontrakter med kunder med undtagelse af IAS 17/IFRS 16

Leasingkontrakter, IFRS 4/IFRS 17 Forsikringskontrakter og IFRS 9 Kontrakter om visse finansielle instrumenter, som fortsat skal indregnes efter deres særskilte standarder. Det grundlæggende princip i IFRS 15 er en 5 trins-model til indregning og måling af omsætning jævnfør nedenstående model¹⁸:

¹⁸ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 372



Figur 3: Grundlæggende princip i IFRS 15, PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 372

Som det fremgår af ovenstående model, består denne først og fremmest af en identifikation af kontrakten herunder, hvad indregningsgrundlaget er. Derefter består den af en identifikation af eventuelle separate leveringsforpligtelser samt en efterfølgende opgørelse af kontraktens samlede pris. I trin 4 består modellen af en allokering af kontraktens samlede pris og ud på de identificerede separate leveringsforpligtelser. Afslutningsvis består modellen af indregningen af omsætning, når eller i takt med, at leveringsforpligtelserne opfyldes. De fem trin i modellen vil dog blive beskrevet nærmere nedenfor.

4.1.1. Trin 1: Identifikation af kontrakten (Indregningsgrundlaget)

Første trin handler om, hvorvidt der foreligger en kontrakt med en kunde. En kontrakt består af en aftale mellem to eller flere parter. Denne kontrakt skaber både juridiske rettigheder og forpligtelser for begge parter herunder bl.a. levering af en vare eller tjenesteydelse samt vederlag for levering heraf. En kontrakt kan være indgået både mundtligt eller skriftligt eller som følge af virksomhedens normale forretningsgange. Der er dog nogle kriterier, som skal være opfyldt førend, at kontrakten kan indregnes. Her gælder det bl.a., at parterne skal have godkendt kontrakten og begge være gensidigt forpligtet til at opfylde kontrakten. Derudover skal det kunne identificeres, hvilke rettigheder parterne har til levering af varer eller tjenesteydelser ligesom betalingsbetingelserne skal kunne identificeres. Derudover skal kontrakten have et forretningsmæssigt indhold, ligesom det skal være sandsynligt, at

virksomheden vil opnå betaling for det leverede¹⁹. Hvis ovenstående betingelser er opfyldt, er der tale om en kontrakt, og der vil derfor være mulighed for at indregne kontrakten i virksomhedens årsrapport. I forhold til betaling for de leverede varer og tjenesteydelser, skal det ved indgåelse af kontrakten vurderes, hvorvidt køber er i stand til eller har til hensigt at opfylde betalingsbetingelserne. Dette skal ikke tages med i vurderingen af, hvorvidt der foreligger en kontrakt eller ej. Hvis der efterfølgende konstateres et tab på kontrakten, skal tabet blot indregnes i resultatopgørelsen som en omkostning, ligesom der skal oplyses i noterne herom jævnfør de gældende krav²⁰. I første trin er identifikationen af kontrakten særdeles vigtig, idet man her identificerer, om kontrakten er en gensidigt bindende aftale og dermed danner grundlag for indregning samt kontraktens eventuelle løbetid. Disse forhold er bl.a. vigtige i forhold til fastsættelse af afskrivningsperioden for eventuelle aktiverede kontraktomkostninger samt eventuel fordeling af kontraktprisen over løbetiden.

I forhold til identifikation af kontrakten er det ligeledes væsentligt at fastlægge kontraktens løbetid. Nogle kontrakter løber over en fast periode, mens andre løber indtil, at kontrakten opsiges. Det kan f.eks. være serviceaftaler. Derudover kan der ske ændringer til den allerede eksisterende kontrakt herunder både i form af ekstra tillægsydelser eller som ændringer til den eksisterende kontrakt. Når disse tillægsydelser eller ændringer til kontrakten er endeligt aftalt og opfylder kravene til en kontrakt, kan der ske indregning af denne i virksomhedens årsrapport. Her skal der ske indregning alt efter, hvilken form for ændring der er tale om. Der kan ske indregning enten som en ny kontrakt, en ændring af den allerede eksisterende kontrakt eller som en fortsættelse af den eksisterende kontrakt²¹. En ændring skal derfor behandles på én af følgende måder jævnfør IFRS 15:

- Ø Etablering af en ny kontrakt
- Ø Modifikation af den eksisterende kontrakt
- Ø Fortsættelse af den eksisterende kontrakt

Hvilken af ovenstående metoder, der skal anvendes, afhænger af den nye aftale. Kan ændringen adskilles fra den eksisterende kontrakt og udgør denne en særskilt

¹⁹ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 372

²⁰ Ibid

²¹ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 373-374

leveringsforpligtelse, vil denne skulle indregnes som etablering af en ny kontrakt. Det kræver dog også, at der er aftalt en særskilt pris for denne ekstra vare eller tjenesteydelse. Hvis tillægsydelse derimod ikke sælges til en særskilt enkeltstående pris, vil der i stedet være tale om ophævelse af den eksisterende kontrakt og samtidig etablering af en ny kontrakt indeholdende den nye tillægsydelse. Tillægsydelsen skal dermed blot indregnes sammen med den resterende del af den oprindelige kontrakt. Den nye kontraktændring får dermed ikke indflydelse på tidligere indregninger, men rent regnskabsmæssigt får det blot betydning for den fremadrettede indregning af kontrakten. Hvis der derimod er tale om tillægsydelser, som ikke kan adskilles fra den oprindelige kontrakt, anses den nye tillægsydelse for at være en del af den oprindelige kontrakt. Tillægsydelsen skal derfor indregnes sammen med denne kontrakt²². Det betyder derfor også, at virksomheden på ny må opgøre estimatet for projektkostningerne samt færdiggørelsesgraden. Eftersom at dette vil ændre på færdiggørelsesgraden, vil det også få betydning for den allerede indregnede omsætning, hvorfor der skal foretages en regulering af denne uanset, om der er tale om en positiv eller negativ regulering. Dette har ikke hidtil været en del af de tidligere standarder, hvorfor IFRS 15 kan få stor betydning for virksomheder og brancher, hvor der ofte sker ændringer til allerede eksisterende kontrakter, hvilket især er gældende for entreprenørbranchen.

4.1.2. Trin 2: Identifikation af separate leveringsforpligtelser

Når virksomheden indgår entreprisekontrakterne, er det væsentligt, at de får identificeret de forskellige leveringsforpligtelser. Når der er tale om en entreprisekontrakt, betyder det ligeledes, at der kan være flere forskellige leveringsforpligtelser til én entreprisekontrakt²³. Det kan f.eks. være både levering af varer eller tjenesteydelser samt øvrige ydelser hertil som f.eks. installation og opsætning, service m.m. I forbindelse med indregning af entreprisekontrakten kan netop adskillelsen af de forskellige leveringsforpligtelser være en svær proces. Det skyldes, at der skal foretages en vurdering af, hvorvidt de forskellige leveringsforpligtelser hænger sammen og dermed er afhængige af hinanden. Hvis den enkelte leveringsforpligtelse kan adskilles fra de øvrige leveringsforpligtelser i

²² PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 373-374

²³ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 376-377

entreprisekontrakten, kan denne indregnes særskilt i årsrapporten. Det er dog som nævnt oven for vigtigt, at leveringsforpligtelsen er uafhængig af de andre leveringsforpligtelser. I IFRS 15 er der nogle betingelser, som skal være opfyldt for, at en leveringsforpligtelse er uafhængig af de andre og dermed kan adskilles herfra. Det gælder bl.a., at køber skal kunne opnå fordele af den leverede vare eller tjenesteydelse uden, at det samtidig kræver levering af øvrige varer eller tjenesteydelser. Det gør dog ikke noget, at køber skal have fat i yderligere ressourcer for at kunne opnå fordele af den leverede vare eller tjenesteydelse, hvis blot disse ressourcer er let tilgængelige andre steder. Køber har opnået fordele af leveringen, hvis varen eller tjenesteydelsen kan bruges eller sælges og samtidig kan skabe økonomiske pengestrømme til virksomheden²⁴. Det betyder derfor, at det ikke er afgørende, hvorvidt varen eller tjenesteydelsen kan benyttes alene, så længe køber enten selv har de øvrige ressourcer, der skal benyttes sammen med varen eller tjenesteydelsen, eller hvis blot disse er lettilgængelige i forhold til erhvervelse. Derudover gælder det, at virksomhedens forpligtelse til at levere varen eller tjenesteydelsen ikke er afhængig af de øvrige leveringsforpligtelser i entreprisekontrakten.

IFRS 15 har dog også beskrevet, hvilke forhold der bl.a. kan gøre sig gældende for, at de forskellige leveringsydelser ikke er uafhængige af hinanden. Her gælder det bl.a., at de forskellige leveringsydelser ikke er uafhængige af hinanden, hvis forskellige leveringsforpligtelser danner grundlag for én samlet vare eller tjenesteydelse. I IFRS 15 kaldes dette inputs og outputs. Inputsene er de forskellige leveringsforpligtelser, mens den endelige vare eller tjenesteydelse er outputs. Definitionen herpå i IFRS 15 er derfor, at hvis de forskellige inputs til sammen danner det endelige output, så er leveringsforpligtelserne ikke uafhængige og kan dermed ikke adskilles og indregnes hver for sig²⁵. Det er også her vigtigt, at entreprisekontrakten ikke indeholder en aftale om levering af de forskellige ydelser, men derimod en aftale om levering af den samlede vare eller tjenesteydelse. Derudover gælder det, at leveringsforpligtelserne ikke kan adskilles, hvis de i væsentlig grad er afhængige af hinanden indbyrdes og dermed på anden vis er forbundet med hinanden. Afslutningsvis kan leveringsforpligtelserne ikke adskilles, hvis disse i høj grad implementerer

²⁴ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 376-377

²⁵ Ibid

andre varer og tjenesteydelser i kontrakten til et eller flere outputs, som der ifølge entreprisekontrakten skal leveres til køber. Hvis der er tale om den samme leveringsforpligtelse, som bliver leveret over flere gange over en længere periode, så vil der som udgangspunkt ikke være tale om forskellige leveringsforpligtelser, som skal indregnes hver for sig. Det kan f.eks. være rengøring, som udføres hver dag. Her gælder det ifølge IFRS 15, at der ikke skal indregnes en entreprisekontrakt for hver dag hele året, men leveringsforpligtelserne kan derimod samles og indregnes løbende over tid.

Mange virksomheder, som primært sælger entreprisekontrakter, er ofte afhængige af gode og tilfredse kunder, idet deres kunder ofte er store og betydelige virksomheder. Derfor er det også vigtigt for virksomhederne, at de kan tilfredsstille og holde på kunderne. Af denne årsag anvender mange entreprisvirksomheder kundeloyalitetsprogrammer til at fastholde og tilfredsstille kunderne samtidig med, at de benytter dette til at opbygge virksomhedens brand og øge deres volumen salgsmæssigt. Dette sker oftest ved at give kunderne bonuspoint i forbindelse med køb af virksomhedens varer og tjenesteydelser. Et eksempel på et kundeloyalitetsprogram er bl.a., når frisøren tilbyder den tiende klipning gratis. Dette er med til at fastholde kunderne og samtidig give dem mere lyst til at købe af netop denne virksomhed igen. Når der benyttes sådanne kundeloyalitetsprogrammer, får det også betydning for indregningen af indtægterne herfra, idet man ifølge IFRS 15 betragter dette som to ydelser. I eksemplet ovenfor vil de første ni klipninger udgøre det, som man i IFRS 15 kalder de primære ydelser, mens den tiende klipning vil udgøre den sekundære ydelse. Disse to ydelser skal ikke indregnes sammen. Det er her vigtigt, at den del af transaktionsprisen, som vedrører bonuspointene, fordeles til den sekundære ydelse. Hvis der i stedet er tale om, at køber har mulighed for at ombytte de optjente point til kontanter, vil der ikke være tale om et kundeloyalitetsprogram. Virksomheden skal her opgøre, hvor meget køber kan opnå i rabat ved at ombytte de optjente point til kontanter. Denne rabat skal der derfor tages højde for ved indregningen af omsætningen, idet denne skal fragå her.

4.1.3. Trin 3: Opgørelse af kontraktens samlede transaktionspris

Trin 3 i IFRS 15's trinmodel handler om opgørelse af den samlede transaktionspris for kontrakten. Ifølge IFRS 15 udgør den samlede transaktionspris det beløb, som virksomheden

forventer at opnå ret til på baggrund af leveringen af de samlede varer eller tjenesteydelser i kontrakten. Det er her væsentligt at bemærke, at det i første omgang ikke er det beløb, som virksomheden forventer at modtage, men derimod det beløb, som virksomheden er berettiget til. Det er f.eks. den aftalte salgspris ifølge kontrakten med tillæg af eventuelle tillægsydelser til kontrakten. Ved opgørelse af den samlede transaktionspris skal der ikke medtages indtægter, som indeholdes for tredjemand. Det kan bl.a. være moms og afgifter.

Selve opgørelsen af transaktionsprisen vil ofte være forholdsvis lige til, idet denne stort set altid er aftalt på forhånd i forbindelse med indgåelse af kontrakten. Det bliver dog væsentligt sværere i de situationer, hvor dette ikke er tilfældet. Det er f.eks. i de tilfælde, hvor kontrakten indeholder variable vederlag eller væsentlige finansieringselementer. De variable vederlag opstår, når entreprisekontrakten indeholder bl.a. bonusser, rabatter, forventede prisafslag, returretter osv. Disse skal virksomheden medtage i forbindelse med opgørelsen af transaktionsprisen. I denne forbindelse kan der også være tale om et betinget vederlag. Der er tale om et betinget vederlag, hvis virksomheden f.eks. er forpligtet til at betale erstatning for eventuel forsinkelse eller, hvis der skal betales en eventuel kompensation for annullering eller opsigelse af kontrakten før tid. I forbindelse med opgørelse af den samlede transaktionspris er det vigtigt, at virksomheden estimerer det variable vederlag således, at de ved, hvad de kan forvente at være berettiget til at modtage for de leverede varer eller tjenesteydelser. Der er to metoder til opgørelse af det variable vederlag, og virksomheden skal her vælge den metode, som på bedstevist afspejler det variable vederlag, som de er berettiget til. Metoderne til opgørelse heraf er:

- Ø Den forventede værdi
- Ø Den mest sandsynlige værdi

Det er væsentligt at bemærke, at virksomheden har mulighed for at vælge forskelligt mellem de to metoder alt efter, hvilken transaktion der er tale om. Det betyder derfor også, at valg af metode til opgørelse af de variable vederlag ikke et valg af anvendt regnskabspraksis.

Ved den forventede værdi vil transaktionsprisen for de variable vederlag udgøre summen af de sandsynlighedsvægtede mulige udfald. Ved den mest sandsynlige værdi indregner man

derimod det udfald af en række forskellige mulige udfald, som vil være mest sandsynligt²⁶.

Den forventede værdi vil ofte blive benyttet i de tilfælde, hvor virksomheden har erfaringer fra tidligere kontrakter med enslydende karakteristika, som denne kan drage nytte i forbindelse med opgørelsen. Hvis der derimod kun er få mulige udfald, vil den mest sandsynlige værdi oftest være bedre til at forudsige, hvilket beløb virksomheden kan forvente at være berettiget til efter leveringen af varen eller tjenesteydelsen. Dog er der også en begrænsning i forhold til indregningen af de variable vederlag. Virksomheden må nemlig ikke indregne det variable vederlag, hvis der er stor sandsynlighed for, at en ændring af det beregnede estimat for det variable vederlag vil påvirke den indregnede omsætning med en væsentlig forringelse. Med andre ord betyder det, at virksomheden bl.a. skal være forholdsvis sikker i deres beregning af det variable vederlag, ligesom der ikke må være stor sandsynlighed for, at dette skal ændres, og at det vil påvirke den indregnede omsætning væsentligt. Til at klarlægge sandsynligheden for, om det variable vederlag vil påvirke omsætningen, har IFRS 15 ligeledes her givet nogle indikationer, som kan anvendes ved vurderingen. For eksempel vil det være højst sandsynligt, at en ændring af det variable vederlag medfører en væsentlig forringelse i omsætningen, hvis det variable vederlag i væsentlig grad er afhængig af forskellige eksterne faktorer, som ligger uden for virksomhedens kontrol. Derudover kan en indikation herpå være, hvis usikkerheden vedrørende det variable vederlag ikke forventes at kunne afklares inden for kort tid, men derimod strækker sig over en længere periode. I sådanne tilfælde vil der derfor være stor sandsynlighed for, at det variable vederlag ændres og dermed får betydning for den indregnede omsætning. Det gælder også, hvis virksomheden har manglende erfaring med lignende entreprisetrakter, hvor der også skal beregnes variable vederlag, og hvis virksomheden normalvis tilbyder forskellige betalingsbetingelser og betalingsmuligheder i lignende entreprisetrakter. Det betyder nemlig, at virksomheden ikke har store erfaringer fra tidligere samtidig med, at der ikke er tidligere situationer, som kan sammenlignes med i forbindelse med fastsættelsen af det variable vederlag. Derudover er der stor sandsynlighed for, at ændringer i det variable vederlag vil få betydning for den indregnede omsætning, hvis der er mange forskellige udfald for de variable vederlag.

²⁶ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 381

Ovenstående er alle indikationer på, at en ændring i estimatet for det variable vederlag vil have en væsentlig negativ indflydelse på den indregnede omsætning. Det betyder derfor, at virksomheden ikke må indregne det variable vederlag i så fald, der er stor sandsynlighed for, at én eller flere af ovenstående indikationer er en realitet. Hvis der derimod ikke er stor sandsynlighed for, at en efterfølgende ændring i estimatet for det variable vederlag vil have en væsentlig negativ betydning for den indregnede omsætning, kan virksomheden indregne det variable vederlag sammen med den samlede transaktionspris for hele entreprisekontrakten. Ifølge IFRS 15 gælder det også, at virksomheden kun må indregne det beløb, som det er sandsynligt, at de vil modtage for den leverede vare eller tjenesteydelse. Med andre ord må virksomheden som udgangspunkt kun indregne den del af transaktionsprisen, som de som minimum forventer at modtage fra køber. Der skal derfor også modregnes eventuelle forventede rabatter mm. indtil, at det er sandsynligt, hvor stor en rabat køber vil modtage.

Virksomheden skal ved hver eneste regnskabsafslæggelse foretage en revurdering af de variable vederlag og forudsætningerne for ændringer hertil med mindre, at disse udgør en uvæsentlig del af regnskabet. Hvis der sker en ændring i de beregnede vederlag, bliver dette betragtet som en ændring i de regnskabsmæssige skøn, og ændringen skal derfor behandles herefter.

Ved indregning af omsætningen er det vigtigt, at virksomheden tager højde for eventuelle returneringer af varer. I forbindelse med mange salg gives der mulighed for returnering af varen i en periode efter leveringen. Det er vigtigt, at virksomheden ved indregning af omsætningen forsøger at lave et estimat for, hvor stor en del af de leverede varer, de forventer, at kunderne returnerer. Det betyder derfor, at virksomheden selvfølgelig kun skal indregne den del af omsætningen, som de forventer at have ret til. Eftersom kundernes returret anses for at være et variabelt vederlag og dermed ikke en selvstændig leveringsforpligtelse, skal returneringen derfor behandles efter bestemmelserne for variable vederlag²⁷. Ligesom omsætningen skal indregnes i virksomhedens årsrapport, skal virksomheden også opgøre og indregne en returneringsforpligtelse i forhold til, hvor stor en andel, de forventer at modtage retur. Her kan der f.eks. være sæsonudsving, hvor der for de

²⁷ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 383

fleste virksomheder vil være en forøget returneringsforpligtelse omkring jul og nytår, hvor virksomheden skal fastlægge, hvor stor en andel de forventer returneret. Hvis der er en usikkerhed omkring, hvorvidt køber vil gøre brug af returretten, kan virksomheden først indregne denne som omsætning på det tidspunkt, hvor køber ikke længere har ret til at returnere. I forhold til den regnskabsmæssige behandling af returneringerne, skal virksomheden indregne kostprisen for de forventede returneringer under aktiverne som en fiktiv varebeholdning med reduktion af eventuelle omkostninger i forbindelse hermed. Her gælder Årsregnskabslovens almindelige bestemmelser for, at der skal ske nedskrivning til nettorealiseringsværdien, hvis virksomheden forventer, at denne er lavere. Der skal for den fiktive varebeholdning og returneringsforpligtelserne ske revurdering af værdierne i lighed med øvrige aktiver og passiver ved hver regnskabsafslutning²⁸.

Ved indregning af entreprisekontrakterne i omsætningen skal virksomheden også tage højde for, hvor stor en del af entreprisekontrakten der bliver finansieret. Virksomheden skal her opgøre, hvad forskellen er mellem den kontante salgspris for varen eller tjenesteydelsen og den aftalte transaktionspris i entreprisekontrakten. Derudover er det væsentligt, at virksomheden tager højde for, hvor lang tid der er mellem leveringstidspunktet og betalingstidspunktet samt, hvad rentesatsen på finansieringen er i forhold til en eventuel markedsrente. Hvis betalingstidspunktet ligger mindre end et år fra leveringstidspunktet, er det ikke nødvendigt for virksomheden at tage højde for et eventuelt finansieringselement, hvilket også gør sig gældende ved eventuelle forudbetalinger, hvis disse ikke ligger mere end et år forud for leveringstidspunktet, og det er køber, som bestemmer selve leveringstidspunktet. Hvis der derimod er et væsentligt finansieringselement i entreprisekontrakten, skal virksomheden tage højde herfor i forbindelse med indregningen. Det samlede vederlag skal her opgøres til dagsværdi med tilbagediskontering af de fremtidige betalinger til nutidsværdi. Forskellen, som opstår mellem det samlede vederlag og den beregnede dagsværdi heraf, skal indregnes i virksomhedens resultatopgørelse som renteindtægter i den periode, som køber har fået kredit i.

Derudover er der mange virksomheder og særligt entreprenører, som sælger med enten garanti eller udvidede forsikringer. Dette har ligeledes indflydelse på indregningen i

²⁸ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 384

virksomhedens årsrapport. Hvis virksomheden er forpligtet til at give en garanti på f.eks. 12 måneder, skal det overvejes, hvorvidt der er sket endelig levering og dermed gennemførelse af salget, når selve varen eller tjenesteydelsen er leveret til køber. Som udgangspunkt vil salget være gennemført så snart, at køber har gennemgået og kontrolleret den leverede vare eller tjenesteydelse. Hvis det ikke er muligt for køber at købe en særskilt garanti eller lignende, vil dette dermed ikke blive anset som en særskilt leveringsforpligtelse, hvorfor der skal indregnes en hensat forpligtelse til dækning af eventuelle omkostninger til returnering eller reparation af den leverede vare eller tjenesteydelse. Det er her vigtigt, at virksomheden formår at skønne, hvad der vil være realistisk i forhold til indregning af den hensatte forpligtelse²⁹. Ved indregningen af den hensatte forpligtelse skal der ikke ske en udskydning i indregningen af omsætningen, idet garantien eller den udvidede forsikring ikke anses for at være en selvstændig leveringsforpligtelse. Hvis køber har mulighed for at tilkøbe en udvidet garanti eller forsikring til dækning udover den leverede vare eller tjenesteydelses funktionalitet, skal der i stedet ske løbende indtægtsføring af den del af omsætningen, som kan henføres til garantien over den periode, som garantien løber over. Det betyder derfor, at der i stedet sker en udskydelse af en del af omsætningen, mens der ikke skal ske en yderligere hensættelse til garanti, men at det derimod er en del af omsætningen, som hensættes. Det betyder også, at garantiforpligtelsen kan give en reduktion i avancen for den samlede entreprisekontrakt i så fald, der gøres brug af garantien. Jævnfør ovenstående er det væsentligt, at virksomheden kan skelne mellem, hvorvidt der er tale om en særskilt leveringsforpligtelse eller ej. For at vurdere dette, skal virksomheden overveje, hvorvidt garantien er lovbestemt, selve garantiens længde og det samlede omfang af garantien. Hvis der er tale om en lovpligtig garanti, vil der som udgangspunkt ikke være tale om en selvstændig leveringsforpligtelse. Der er derimod tale om selvstændig leveringsforpligtelse, hvis garantien løber over en lang periode eller, hvis virksomheden yder anden service ud over blot kontrol af den leverede vare eller tjenesteydelse i forhold til entreprisekontrakten³⁰. I så fald dette er tilfældet, skal der ske indregning, som var der tale om en selvstændig leveringsforpligtelse.

²⁹ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 386-387

³⁰ Ibid

Ved fastsættelse af transaktionsprisen skal virksomheden ligeledes overveje, hvorvidt den agerer som enten principal eller agent over for køber. Virksomheden vil være principal, hvis den har en leveringsforpligtelse over for køber, mens den blot vil være agent, hvis den agerer mellemed mellem køber og en underleverandør. Hvis virksomheden er principal og dermed har en leveringsforpligtelse over for køber, skal virksomheden i lighed med ovenfor indregne hele det beløb, som den forventer at modtage som omsætning. Som agent skal virksomheden naturligvis kun indregne den provision, som de vil få for at agere mellemed. Det afgørende punkt for, om virksomheden er en principal eller agent, er kontrolkriteriet. Det betyder, at virksomheden vil være principal, hvis de har kontrollen over varen eller tjenesteydelsen, som i sidste ende skal leveres til køber. Det er ikke nok, at virksomheden blot i en midlertidig periode har kontrollen over varen eller tjenesteydelsen. Ligeledes her har IFRS 15 fastsat nogle retningslinjer for, hvornår en virksomheden er principal, hvis der er en tredjepart involveret i leveringen. Ifølge IFRS 15 agerer virksomheden principal, når den har kontrol af over den vare eller tjenesteydelse, som leveres til køber samt, hvis den har kontrol over retten til den tjenesteydelse, der ydes af en tredjepart direkte til den endelige køber på vegne af virksomheden. Virksomheden vil også være principal, hvis den videreudvikler eller kombinerer andre varer eller tjenesteydelser med den vare, som virksomheden modtager fra tredjeparten. Virksomheden har som udgangspunkt kontrollen, hvis denne har det primære ansvar for de leverede varer eller tjenesteydelser samt, at den er ansvarlig for købers endelige godkendelse af det leverede. Derudover har virksomheden kontrollen over varen, hvis det er denne, som står med den primære lagerrisiko eller den eventuelle returret, når først varen er overgået til køber. Virksomheden vil også have kontrollen over varen, hvis denne har mulighed for at fastsætte prisen herpå. Efter IFRS 15 er det som udgangspunkt ikke en kontrol i sig selv, hvis virksomheden står med kreditrisikoen, hvilket heller ikke er gældende, hvis blot virksomheden opnår en profit ved at være mellemed. Overordnet set betyder det, at virksomheden skal overveje, hvor lager-, leverings- og prisrisikoen ligger.

Vurderingen af virksomhedens rolle skal ske for hver enkel leveringsforpligtelse, idet virksomheden både kan agere principal og agent for forskellige leveringsforpligtelser i samme entreprisekontrakt. I forhold til virksomhedens regnskab, herunder særligt hoved- og

nøgletal, er det ikke uvæsentligt, om de agerer som principal eller som agent, da det har betydning for, hvor stor en indtægt der indregnes³¹.

4.1.4. Trin 4: Allokering af transaktionsprisen til de identificerede leveringsforpligtelser

Når virksomheden har fået fastsat den samlede transaktionspris for hele kontrakten, skal denne allokere ud på de forskellige leveringsforpligtelser. Transaktionsprisen skal fordeles til de enkelte leveringsforpligtelser allerede ved kontraktens indgåelse, og de allokerede transaktionspriser skal ikke ændres efterfølgende, selvom der eventuelt sker en ændring i de enkeltstående salgspriser, som virksomhederne anvender til fastsættelsen af priserne³². Den enkeltstående pris er den pris, som virksomheden ville sælge varen eller tjenesteydelsen til, hvis den skulle sælges separat til køber. Hvis der er tale om varer eller tjenesteydelser, som ikke kan sælges enkeltvis, skal virksomheden forsøge at estimere en pris for varen. Når virksomheden skal estimere en salgspris for en leveringsforpligtelse, skal den benytte den metode, som giver det reelle billede af den pris, som virksomheden ville tage for varen eller tjenesteydelsen, hvis denne skulle sælges enkeltstående. Der er tre metoder til fastsættelse af en estimeret pris jævnfør IFRS 15³³. De tre metoder er:

- Ø Justeret markedsværdi
- Ø Kostpris plus avance
- Ø Residualmetoden

Den første metode, justeret markedspris, tager udgangspunkt i markedet, hvor prisen fastsættes ud fra en vurdering af, hvad køber reelt set er villig til at give for varen eller tjenesteydelsen. Her vil virksomheden typisk se på markedsprisen for tilsvarende varer eller tjenesteydelser og herefter eventuelt justere prisen i så fald, virksomheden har foretaget justeringer på varen eller tjenesteydelsen i forhold til konkurrenternes varer.

Kostpris plus avancemetoden handler om, at virksomheden forsøger at fastsætte prisen ud fra de forventede omkostninger til at udføre leveringsforpligtelsen med tillæg af en eventuel avance, som passer til omstændighederne. Det vil dog være mest optimalt for

³¹ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 388-389

³² Ibid

³³ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 390-391

virksomheden at overveje en af de øvrige metoder, hvis virksomhedens avancer er svingende eller, hvis de kun har mindre erfaring inden for området.

Den sidste metode, residualmetoden, handler om, at virksomheden forsøger at fastlægge prisen på de enkeltstående leveringsforpligtelser med udgangspunkt i den samlede transaktionspris fratrukket de enkeltstående salgspriser, som det er muligt at benytte for de andre leveringsforpligtelser. Ifølge IFRS 15 er det dog kun i meget få tilfælde, hvor det er muligt for virksomheden at anvende residualmetoden. Virksomheden skal bl.a. sælge en række ens varer eller tjenesteydelser til forskellige priser inden for kort tid. Derudover kan residualmetoden også anvendes, hvis virksomheden ikke tidligere har haft fastsat en enkeltstående salgspris, da de ikke tidligere har handlet med disse varer eller tjenesteydelser³⁴.

Ved IFRS 15 skal der til hver enkelt leveringsforpligtelse henføres det beløb, som virksomheden forventer at være berettiget til at modtage.

Udover allokeringen af den samlede transaktionspris til de forskellige leveringsforpligtelser, skal virksomheden også forsøge at allokere de beregnede rabatter ud på de forskellige leveringsforpligtelser. Hvis køber har opnået rabat som følge af køb af flere produkter, skal rabatten allokere ud på de forskellige enkeltstående salgspriser for de respektive leveringsforpligtelser, som den vedrører. Det betyder, at virksomheden ikke har frit valg i forhold til, hvilke leveringsforpligtelser de enkelte rabatter allokere ud til. Det betyder dermed også, at det for nogle varer eller tjenesteydelser kan blive indregnet i selskabets årsrapport som et tab ved levering til køber. I så fald rabatten direkte vedrører en enkelt leveringsforpligtelse, skal den henføres direkte hertil.

4.1.5. Trin 5: Indregning af omsætning, når eller i takt med, at leveringsforpligtelser opfyldes

Når der er sket levering af varen eller tjenesteydelsen, og kontrollen herover er overgået til køber, samt virksomheden har opfyldt sin leveringsforpligtelse, skal omsætningen for de enkelte leveringsforpligtelser indregnes. Det betyder også, at det ikke længere kun er overførslen af fordelene og risiciene ved varen eller tjenesteydelsen til køber, som er

³⁴ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 390-391

afgørende for, hvornår omsætningen skal indregnes. Ved indgåelse af kontrakten skal virksomheden sammen med køber fastlægge, hvornår og hvordan der skal ske overlevering af fordele og risici ved varen eller tjenesteydelsen. Leveringstidspunktet kan både være på et bestemt tidspunkt, eller det kan være over en periode. Dette er dermed også afgørende for, hvordan der skal ske indregning af virksomhedens omsætning. IFRS 15 har udarbejdet et beslutningstræ, hvorfra man kan vurdere, om der sker levering over en tidsperiode eller ej³⁵. Hvis blot én af nedenstående kriterier er opfyldt, er der tale om, at levering sker over en tidsperiode.



Figur 4: Beslutningstræ for indregningstidspunkt, PwC Regnskabshåndbogen 2019

I den øverste kasse handler det primært om levering af en service- eller tjenesteydelse, idet der er tale om, at køberen forbruger varen i takt med, at denne leveres af virksomheden. Det være sig typisk digitale tjenester, rengøring osv. Derudover er det et kriterie, at der ikke skal en anden leverandør ind over tjenesteydelsen førend, at der kan ske endelig levering af en fuldendt service- eller tjenesteydelse. Som det fremgår af ovenstående beslutningstræ, skal virksomheden indregne omsætningen over en tidsperiode, hvis de kan svare ja til denne kasse. Hvis ikke virksomheden kan svare ja hertil, går man som vist oven for videre til vurdering af kasse nummer to. Her kigger man på de situationer, hvor der bliver udviklet et egentligt aktiv til køber, men hvor køber har kontrollen over varen gennem opførelsesperioden, idet opførelsen foregår på købers ejendom. I disse situationer vil der

³⁵ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 393

typisk være tale om opførelse af ejendomme, hvor en virksomhed bygger hus på købers grund. I kasse tre kan der typisk være tale om en lignende byggesituation, men hvor køber ikke ejer grunden under selve byggeprocessen, idet denne først overdrages i forbindelse med leveringen af den endelige vare til køber. Virksomheden skal her vurdere, hvorvidt den har ret til løbende betaling for det udførte arbejde. Hvis virksomheden vurderer, at den har ret til løbende betaling, skal omsætningen indregnes over tid. I så fald virksomheden ikke kan sige ja til én af de tre røde kasser i beslutningstræet, skal virksomheden indregne omsætningen på ét bestemt tidspunkt.

Når det er konkluderet, at leveringsforpligtelsen ikke kan gå under én af de tre betingelser i ovenstående beslutningstræ, og virksomheden dermed ikke kan indregne omsætningen over en bestemt tidsperiode, skal virksomheden i stedet indregne omsætningen på ét bestemt tidspunkt. Tidspunktet for indregning af omsætningen er dermed tidspunktet for, hvornår kontrollen over varen eller tjenesteydelsen overgår til køber. IFRS 15 har oplistet en række indikationer på, hvornår kontrollen over varen eller tjenesteydelsen er overgået til køber³⁶. Kontrollen er f.eks. overgået til køber, når virksomheden har opnået ret til betaling for varen eller tjenesteydelsen, ligesom kontrollen er overgået til køber, når denne har opnået ejendomsretten over det leverede. Derudover er kontrollen overgået til køber, når køber har opnået den fysiske besiddelse af varen eller tjenesteydelsen og dermed også har fået de væsentlige fordele og risici ved varen eller tjenesteydelsen. Afslutningsvis er kontrollen overgået til køber, når denne har accepteret leveringen af varen eller tjenesteydelsen. De ovennævnte indikationer behøver ikke alle sammen at være opfyldt for, at kontrollen over varen eller tjenesteydelsen er overgået til køber. Ligeledes har den nye standard ikke fastlagt et krav for, hvor mange af indikationerne, der skal være opfyldt førend, at der er sket overgang af kontrollen til køber. Virksomheden skal dog stadig overveje alle de oplistede indikationer, ligesom det heller ikke er nok blot at overveje, hvorvidt fordele og risici er overgået til køber.

Hvis virksomheden sælger licenser, er der også en række forhold, som den skal være opmærksom på i forbindelse med indregning af omsætningen afledt af licenserne. Ved indgåelse af en licensaftale handler det om, at køber får ret til at anvende virksomhedens

³⁶ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 395

immaterielle rettigheder, herunder for eksempel software, patenter mm. Ved salg af licenser gælder det i lighed med tidligere nævnt, at der skal foretages vurdering af, hvorvidt licensen udgør en selvstændig leveringsforpligtelse jævnfør trin 2 ovenfor. Hvis det vurderes, at licensen udgør en selvstændig leveringsforpligtelse, skal virksomheden fastlægge, hvilke rettigheder licensen i så fald giver køber. Her skal virksomheden overveje, hvorvidt licensen giver køber ret til at anvende den immaterielle rettighed gennem hele processen, eller om licensen giver køber ret til at bruge denne med de egenskaber, som licensen besidder på tidspunktet for indgåelse af kontrakten. Hvis der er tale om første situation, hvor licensen giver køber ret til at benytte det immaterielle aktiv gennem hele licensperioden, skal denne licens indregnes over tid svarende til licensperioden. Hvis der derimod er tale om den anden situation, hvor køber kun har ret til brugen af licensen, som den var på indgåelsestidspunktet for kontrakten, skal denne indregnes på ét bestemt tidspunkt. Licensen skal derfor indregnes på det tidspunkt, hvor kontrollen over licensen overgår til køber. Virksomheden skal derfor overveje, hvorvidt køber opnår alle fordele og risici ved anvendelse af licensen. IFRS 15 har oplistet en række betingelser for, at licensen skal indregnes over tid. For eksempel skal licensen indregnes over tid, hvis det er et krav, eller at køber kan forvente, at virksomheden løbende foretager ændringer på de immaterielle rettigheder over licensperioden³⁷. Det kan for eksempel være opdateringer, som køber har ret til at gøre brug af. Derudover er det en betingelse, at rettighederne til licensen betyder, at køber opnår enten positive eller negative effekter af de udførte opdateringer. Derudover må disse aktiviteter ikke udgøre en selvstændig leveringsforpligtelse. Hvis alle tre ovenfor nævnte kriterier er opfyldt, skal virksomheden indregne omsætningen fra licensen over en tidsperiode, som svarer til licensperioden. Når virksomheden skal vurdere, i hvilken grad det immaterielle aktiv påvirkes af deres ændringer, skal det bl.a. vurderes, om køber kan forvente, at de udførte aktiviteter medfører ændringer på licensen herunder både design, funktionalitet osv., og om købers fordele afhænger af de aktiviteter, som virksomheden udfører. Det kan være vanskeligt for virksomheden at skelne mellem og fastlægge, hvorvidt de udførte aktiviteter på licenserne

³⁷ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 398

udgør selvstændige leveringsforpligtelser, som skal indregnes særskilt i regnskabet.

Vurderingen heraf kan derfor også ofte være forbundet med skøn³⁸.

Ved indgåelse af kontrakter vil der som udgangspunkt altid forekomme omkostninger i forbindelse hermed. Det kan for eksempel være salgsmarkedsomkostninger herunder kommission osv. I regnskabsmæssig forstand kaldes disse omkostninger for marginalomkostninger, idet omkostningerne ikke ville være opstået, hvis ikke kontrakten var blevet indgået.

Marginalomkostningerne skal i årsregnskabet indregnes som et aktiv i virksomhedens balance i så fald, at ledelsen forventer, at kontrakten vil kunne dække omkostningerne³⁹. Det er dog her vigtigt at skelne imellem, at det kun er de omkostninger, som kunne være undgået, hvis ikke kontrakten blev indgået og dermed ikke de omkostninger, som alligevel ville være opstået, selvom kontrakten ikke blev indgået. Det kan f.eks. være omkostninger til udarbejdelse af tilbud. Disse marginalomkostninger skal i lighed med de øvrige aktiver løbende afskrives over den periode, hvor kontrollen over varen eller tjenesteydelsen overgår til køber. I så fald kontraktperioden er mindre end ét år, kan virksomheden vælge blot at driftsføre marginalomkostningerne i takt med, at de afholdes. Det er dog her vigtigt, at virksomheden har mulighed for at fastsætte den præcise kontraktperiode.

4.2. Oplysningskrav ved IFRS 15

Implementeringen af den nye standard IFRS 15 har dog også medført, at der er tilkommet en række nye oplysningskrav for de berørte virksomheder⁴⁰. Ved indregningen af indtægter efter IFRS 15, skal virksomheden i deres årsrapport forklare og specificere deres omsætning væsentligt mere end tidligere. Det skal bl.a. specificeres, hvilke kontrakter der har skabt omsætningen, ligesom det skal forklares og specificeres, hvorledes de forskellige kontrakter indregnes og måles i årsrapporten. Virksomheden skal derfor inden implementeringen af standarden sikre sig, at den har alle de nødvendige oplysninger for at kunne opfylde kravene i den nye standard.

³⁸ PwC, Regnskabshåndbogen 2019, side 398-400

³⁹ Ibid

⁴⁰ Ibid

Efter bestemmelserne i IFRS 15 er der også krav om, at virksomheden skal give væsentligt flere oplysninger direkte henledt på de enkelte transaktioner i omsætningen, hvilket skal være med til at give regnskabsbrugeren en væsentligt bedre forståelse og indblik i virksomhedens omsætning. Der skal derfor bl.a. gives oplysninger om beløbet, arten, timingen og usikkerheden, som er forbundet med indregningen af omsætningen⁴¹. Virksomheden skal dog i forbindelse hermed overveje og vurdere, hvilke oplysninger der er nødvendige for regnskabsbrugeren for at kunne forstå omsætningen og indregningen heraf med fokus på, hvilke oplysninger der skal lægges mest vægt på. Det betyder derfor, at der til dels alligevel er en anelse af valgfrihed i forhold til oplysningerne i årsrapporten, men det er dog stadig virksomhedens ansvar at sikre, at der gives de nødvendige oplysninger for, at regnskabsbrugeren kan forstå og gennemskue årsrapporten. Der er efter bestemmelserne i IFRS 15 krav om, at virksomheden i årsrapporten skal udarbejde specifikationer af omsætningen herunder med specifikation af f.eks. type af transaktion, hvilket marked det stammer fra og dermed også hvilke kunder samt hvilke perioder de enkelte kontrakter løber over. Det betyder, at virksomheden skal specificere og forklare omsætningen i forhold til, hvilke segmenter denne stammer fra⁴². Derudover er der krav om, at virksomheden i årsrapporten giver oplysninger om både åbnings- og lukkebalancer for bl.a. kontraktaktiver, kontraktforpligtelser og tilgodehavende fra salg af varer og tjenesteydelser, hvilket er gældende for både det pågældende regnskabsår og sammenligningsåret. Kontraktforpligtelserne omfatter de kontraktforbundne modtagne forudbetalinger, som virksomheden har modtaget samt de øvrige udskudte indtægter forbundet med virksomhedens kontrakter. Der skal i forbindelse hermed også afgives en forklaring på de væsentligste bevægelser i balancen for henholdsvis både kontraktaktiverne og kontraktforpligtelserne. Endvidere skal der gives oplysninger om de eventuelle ikke-afsluttede leveringsforpligtelser, som virksomheden besidder på balancedagen. Der skal i forbindelse hermed gives oplysninger om eventuelle variable vederlag, det oprindelige vederlag samt, hvornår virksomheden forventer, at omsætningen herfra skal indregnes. Virksomheden skal derudover også give oplysninger om eventuelle leveringsforpligtelser, som indregnes over tid herunder med oplysninger om, hvornår man forventer, at kontrollen

⁴¹ <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2017/ifrs-15.pdf>

⁴² Ibid

over varen eller tjenesteydelsen overgår til køber og med fokus på de væsentligste skøn, som har været forbundet med anvendelsen af IFRS 15⁴³. Det skal også her oplyses, hvilke metoder virksomheden har anvendt til opgørelse af eventuelle færdiggørelsesgrader, og hvorfor disse er pålidelige i forhold til værdien af varen eller tjenesteydelsen. Dernæst skal der også gives oplysninger om, hvilke metoder og forudsætninger virksomheden har brugt til at fastlægge vederlaget både i forhold til beregnede estimater for variable vederlag, begrænsninger i de variable vederlag, fordelingen af vederlaget samt målingen af eventuelle forpligtelser til garantier, returret osv. Der skal derudover gives oplysninger om de aktiverede kontraktomkostninger med fokus på de skøn, som er anvendt ved aktiveringen heraf, hvilke afskrivningsmetoder der er anvendt samt årets af- og nedskrivninger mm. Endvidere skal virksomheden i årsrapporten give oplysninger om leveringsforpligtelserne, hvornår disse typisk opfyldes, de væsentligste betalingsbetingelser, sammenhængen mellem betalingen og opfyldelse af leveringsforpligtelserne og dennes påvirkning af de indregnede kontraktaktiver og -forpligtelser, de væsentlige finansieringselementer i vederlaget samt i hvilket omfang vederlaget er variabelt og den eventuelle usikkerhed forbundet hermed⁴⁴.

Ovenstående eksempler på oplysninger, som virksomheden skal give i forbindelse med aflæggelse af årsrapport efter IFRS 15, er langt fra udtømmende, hvilket også er med til at belyse de væsentligt øgede oplysningskrav i IFRS 15.

Det betyder derfor, at den nye standard har medført, at virksomheden skal afgive væsentligt flere oplysninger i forbindelse med aflæggelse af årsrapporten, end de tidligere har skulle gøre, hvilket på baggrund af ovenstående må formodes at være særdeles omkostningstungt og tidskrævende for mange virksomheder.

4.3. Delkonklusion

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at den nye internationale standard IFRS 15, som er gældende fra 1. januar 2018 har til hensigt at erstatte en række tidligere standarder vedrørende indregning og måling af indtægter. Formålet med implementeringen har været at opnå en ensartet og sammenlignelig metode til indregning og måling af indtægter i

⁴³ <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2017/ifrs-15.pdf>

⁴⁴ Ibid

forskellige brancher samt gøre indregningen af varer, tjenesteydelser, entreprisekontakter osv. mere ensartet end tidligere. De tidligere standarder har været kendetegnet ved flere mangler, hvor IFRS 15 også har til formål at erstatte disse mangler. Den primære forskel mellem de tidligere standarder og IFRS 15 er selve indregningstidspunktet. Efter de tidligere standarder skal indtægterne indregnes, når fordele og risici vedrørende varen eller tjenesteydelsen var overgået til køber, mens indtægterne efter IFRS 15 skal indregnes, når kontrollen herover er overgået til køber.

IFRS 15 er baseret på et grundlæggende princip, hvor indregning og måling af omsætningen sker efter en 5 trins-model. Første trin i modellen handler om identifikation af kontrakten, hvor virksomheden skal fastlægge, hvorvidt der foreligger en kontrakt med en kunde. Her er der nogle kriterier, som skal være opfyldt før, at der er tale om kontrakt, som er følgende:

- Ø Begge parter skal have godkendt kontrakten og begge skal være gensidigt forpligtede til at opfylde kontrakten.
- Ø Begge parters leveringsrettigheder og betalingsbetingelserne skal kunne identificeres.
- Ø Kontrakten skal have et forretningsmæssigt indhold.
- Ø Det skal være sandsynligt, at virksomheden vil opnå økonomiske fordele som følge af kontrakten.

Hvis ovenstående betingelser er opfyldt, er der tale om en kontrakt. I trin 1 skal virksomheden også fastlægge kontraktens løbetid samt tage stilling til, om eventuelle tillægsydelser skal indregnes enten som en ny kontrakt, en ændring af den allerede eksisterende kontrakt eller som en fortsættelse af den eksisterende kontrakt. Der er tre metoder til indregning af tillægsydelser efter IFRS 15. Her er det vigtigt, at virksomheden kan vurdere, hvorvidt den nye aftale kan adskilles fra den eksisterende kontrakt og dermed udgør en selvstændig leveringsforpligtelse. Hvis der er tale om en tillægsydelse, som skal være en del af den oprindelige kontrakt, kan dette få væsentlig indflydelse på indregningen, idet der eventuelt skal ske reguleringer til den allerede indregnede omsætning.

I trin 2 skal virksomheden identificere de forskellige leveringsforpligtelser. Der kan ved én kontrakt godt være tale om flere forskellige leveringsforpligtelser. Her er det væsentligt, at

virksomheden vurderer, hvorvidt disse leveringsforpligtelser er afhængige af hinanden, idet leveringsforpligtelsen kan indregnes som en indtægt, hvis denne er uafhængig af de andre. I IFRS 15 er der nogle betingelser, som skal være opfyldt for, at en leveringsforpligtelse er uafhængig af de andre og dermed kan indregnes selvstændigt. Betingelserne er, at:

- Ø Køber skal kunne opnå fordele af det leverede uden, at det kræver levering af øvrige varer eller tjenesteydelser.
- Ø Virksomhedens leveringsforpligtelse er ikke afhængig af de øvrige leveringsforpligtelser.

Samtidig er der ifølge IFRS 15 ikke tale om en selvstændig leveringsforpligtelse, hvis de forskellige leveringsforpligtelser til sammen danner én samlet vare eller tjenesteydelse, hvilket IFRS 15 kalder inputs og outputs.

Derudover skal virksomheden i trin 3 opgøre den samlede transaktionspris for kontrakten. Transaktionsprisen udgør det beløb, som virksomheden er berettiget til efter levering af varen eller tjenesteydelsen. I lighed med de tidligere standard indgår der ikke indtægter afholdt for tredjemand i den samlede transaktionspris. Det er f.eks. moms og andre afgifter. Virksomheden skal her være særligt opmærksom på opgørelsen af eventuelle variable vederlag, idet disse skal medregnes i opgørelsen af den samlede transaktionspris. Ligeledes her er der to metoder til opgørelse af variable vederlag, nemlig:

- Ø Den forventede værdi
- Ø Den mest sandsynlige værdi

Virksomheden kan frit vælge mellem de to metoder til opgørelse af de variable vederlag, men den skal blot være opmærksom på, at der ikke må ske indregning, hvis der er stor sandsynlighed for, at en ændring af det opgjorte variable vederlag senere vil medføre en ændring af det variable vederlag og dermed kan påvirke den indregnede omsætning. Der skal samtidig tages højde for eventuelle garantiforpligtelser osv. Virksomheden skal indregne en hensat forpligtelse til garantistillelser, hvis ikke køber har mulighed for at købe en særskilt garanti. Der skal derfor skønnes, hvad der vil være realistisk. Hvis køber har mulighed for at tilkøbe en udvidet forsikring eller garanti, skal der ske en udskydelse af indregningen af den

del af omsætningen, som svarer til garantien. Der skal dermed ske løbende indtægtsføring af den hensatte del af omsætningen over garantiperioden.

Derudover er det væsentligt, at virksomheden forholder sig til, hvorvidt den agerer som principal eller som agent. Hvis virksomheden er principal kan den indregne hele det beløb, som den forventer at modtage for det leverende, mens den som agent kun kan indregne den provision, som den vil opnå for at agere mellemlid. Det afgørende punkt for virksomhedens rolle er selve kontrolkriteriet. Hvis virksomheden har kontrollen over de varer eller tjenesteydelser, som der i sidste ende skal leveres til køber, vil der være tale om en rolle som principal. I IFRS 15 er der oplyst nogle forhold, som indikerer, hvornår virksomheden er henholdsvis principal og agent.

I trin 4 skal virksomheden forsøge at allokere den samlede transaktionspris ud på de forskellige leveringsforpligtelser. Der er ifølge IFRS 15 tre metoder til fastsættelse af en estimeret pris. De tre metoder er:

- Ø Justeret markedsværdi
- Ø Kostpris plus avance
- Ø Residualmetoden

I den første metode, justeret markedsværdi, tages der udgangspunkt i markedet, hvor prisen fastsættes ud fra, hvad man forventer, at køber er villig til at give. Ved kost plus metoden forsøger virksomheden at fastsætte prisen ud fra de forventede omkostninger med tillæg af eventuel avance, mens den sidste metode handler om at fastlægge prisen på de enkelte leveringsforpligtelser med udgangspunkt i den samlede transaktionspris.

På det sidste trin i modellen skal der ske indregning af omsætningen når eller i takt med, at leveringsforpligtelserne opfyldes. Her er den væsentligste forskel i forhold til de tidligere standarder, idet virksomheden efter IFRS 15 kan indregne indtægterne, når kontrollen er overgået til køber. Virksomheden skal derfor allerede ved indgåelse af kontrakten overveje, hvornår og hvordan der skal ske indregning af indtægterne, eftersom dette enten kan være på ét bestemt tidspunkt eller løbende over en periode. Her er der udarbejdet et beslutningstræ til fastlæggelse af indregningstidspunktet. Det afgørende tidspunkt er,

hvorvidt køber har mulighed for at anvende varen eller tjenesteydelsen løbende gennem kontraktens løbetid eller først efter den endelige levering.

Indtægterne kan indregnes, når kontrollen er overgået til køber, hvilket er sket, når:

- Ø Virksomheden har opnået ret til betaling for varen eller tjenesteydelsen.
- Ø Køber har opnået den fysiske besiddelse af varen eller tjenesteydelsen.
- Ø Køber har accepteret leveringen af varen eller tjenesteydelsen.

IFRS 15 har også medført en lang række flere oplysningskrav. Virksomheden skal bl.a. give væsentligt flere oplysninger i forhold til omsætningen, herunder for eksempel hvilke kontrakter indtægterne stammer fra, og hvorledes disse indregnes og måles i årsrapporten. Der skal derfor laves en specifikation af omsætningen i årsrapporten. Det er her væsentligt, at virksomheden overvejer, hvilke oplysninger der er nødvendige for regnskabsbrugeren for at forstå årsrapporten. Derudover skal der gives oplysninger om de indregnede kontraktaktiver og –forpligtelser ligesom der skal gives oplysninger om forudsætningerne for fastlæggelse af de variable vederlag, skøn mm.

5. IFRS 15's betydning for årsrapporten

IFRS 15 kan siges at være langt mere udtømmende end de tidligere standarder, som i stedet har lagt mere op til fortolkning. Hvis virksomheden vælger at overgå til IFRS 15, har denne mulighed for at implementere standarden med fuld tilbagevirkende kraft i så fald, at reglerne i IAS 18 følges. Derudover er der mulighed for, at virksomheden først implementerer standarden med virkning fra ikrafttrædelsesdatoen den 1. januar 2018, hvilket betyder, at virksomheden ikke behøver at foretage tilpasning af sammenligningstallene. Effekten ved overgangen skal således blot indregnes som overført resultat primo på egenkapitalen pr. 1. januar 2018. Derudover kan virksomheden vælge at medtage de afsluttede kontrakter, som pr. balancedagen fortsat har åbenstående balanceposter som følge af f.eks. variable vederlag. Dette er dog ikke et krav, hvorfor virksomheden har mulighed for at vælge, hvad de synes vil være mest optimalt. Hvis virksomheden vælger implementering af standarden med fuld tilbagevirkende kraft, vil denne opnå enkelte lempelser i forbindelse med implementeringen. En af lempelserne er

bl.a., at virksomheden ikke behøver at tilpasse de kontrakter, som både er indgået og afsluttet inden for samme regnskabsår, ligesom der ikke skal ske tilpasning af de kontrakter, som er påbegyndt tidligere end den tidligste periode, som præsenteres i årsrapporten. Der er dog lempelser for, hvordan virksomheden skal behandle ændringer til kontrakter uanset, hvilken af implementeringsmetoderne de vælger. Der skal dog gives oplysninger i årsrapporten, hvis virksomheden vælger at benytte én af lempelserne.

Overordnet set giver IFRS 15 mulighed for, at flere forskellige indtægter kan blive behandlet herefter. I modsætning til Årsregnskabsloven, hvor der udelukkende er tale om indregning af indtægter fra entreprisekontrakter, giver IFRS 15 også mulighed for, at andre indtægter fra f.eks. salg af varer og tjenesteydelser, servicekontrakter, entreprisekontrakter osv. kan behandles efter denne standard.

IFRS 15 lægger som udgangspunkt op til, at kontrakterne skal behandles enkeltvis, men der er dog også af praktiske grunde givet tilladelse til at benytte standarden på en portefølje af enslydende kontrakter, hvis ikke dette har en væsentlig betydning for årsrapporten.

IFRS 15 erstatter som nævnt de tidligere standarder IAS 11 og IAS 18, men den får ikke væsentlig indflydelse på virksomhedens indregnede omsætning. Forskellen på dette punkt består derfor mere af ændrede procedurer, oplysninger osv., som man i stedet skal være opmærksom på. Derudover afviger standarden i forhold til selve behandlingen af kontrakter med kunder, ligesom den kommer med væsentlige flere regler på området end de tidligere standarder har. Implementeringen af IFRS 15 betyder også, at der vil være væsentligt flere regnskabsmæssige skøn i forbindelse med indregningen og målingen af kontrakter med kunder. Som beskrevet oven for i kapitel 4 er kontroldelen en væsentlig faktor i IFRS 15, ligesom den nye tankegang er, at omsætningen måles til værdien af det leverede for køber. I forhold til kontroldelen betyder det også, at virksomheden ikke kan indregne nogen omsætning, hvis ikke der er sket overgang af kontrollen til køber⁴⁵. Det er derfor særligt her, at kontroldelen får væsentlig betydning for virksomheden. Derudover har IFRS 15 som nævnt også stor fokus på allokeringssprincipper, hvor kontraktens transaktionspris skal allokeres ud på de forskellige leveringsforpligtelser. Dette hænger igen sammen med selve

⁴⁵ <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2017/ifrs-15.pdf>

kontroldelen, hvor omsætningen skal indregnes, når kontrollen med varen eller tjenesteydelsen er overgået til køber. Det er også derfor, at der skal ske allokering af transaktionsprisen til de enkelte leveringsforpligtelser således, at der kan ske indregning af disse løbende.

IFRS 15 betyder derfor, at virksomheden skal anvende den tidligere beskrevne fem-trins model ved vurderingen af, hvornår og hvordan der skal ske indregning og måling af omsætningen. Derudover kommer den nye standard med retningslinjer for behandlingen af ændringer i forhold til den enkelte kontrakt, ligesom der er retningslinjer for, hvordan de enkelte leveringsforpligtelser i én samlet kontrakt skal behandles. Standarden indeholder også skærpede regler i forhold til indregningen og målingen af variable vederlag behæftet med usikkerhed. Efter Årsregnskabsloven kan indregning af variable vederlag ske så snart, at virksomheden vurderer, at det er sandsynligt, at man vil modtage det variable vederlag. Efter IFRS 15 er det nu et krav, at det skal være højst sandsynligt, at de variable vederlag ikke på et senere tidspunkt skal tilbageføres førend, at det kan blive indregnet i virksomhedens årsrapport. Det betyder derfor, at der er kan forekomme væsentlige forskelle i resultatet alt efter, om virksomheden aflægger regnskab efter IFRS eller Årsregnskabsloven, idet der på nogle områder er væsentlig forskel på, hvornår indtægterne kan indregnes.

IFRS 15 stiller også krav til virksomheden i forhold til at sikre, at alle data vedrørende de enkeltstående salgspriser osv. foreligger, samt at systemerne kan håndtere at allokere transaktionsprisen ud på de forskellige leveringsforpligtelser. Derudover indeholder standarden bestemmelser for, hvornår og hvordan der må ske indregning og måling af returretigheder på leverede varer samt indregning og måling af virksomhedens garanti og refusionsforpligtelser. Med andre ord medfører den nye standard som nævnt også en lang række oplysningskrav i forhold til omsætningen, som ikke har været tilfældet ved de tidligere standarder. Tidligere var det blot et krav, at nettoeffekten af virksomhedens omsætning og vareforbrug skulle indregnes samlet i virksomhedens balance, mens det ifølge IFRS 15 nu er et krav, at virksomhedens omsætning vises under passiverne i balancen, mens vareforbruget skal vises som et aktiv i balancen. Dette er med til at give regnskabsbrugeren et bedre indblik i fordelingen af virksomhedens omsætning og vareforbrug.

I forhold til vurderingen af, hvorvidt virksomheden agerer som en principal eller agent, er der væsentlig forskel i forhold til den tidligere standard IAS 18, hvor bl.a. kreditrisikoen ligeledes er en vurderingsfaktor i forhold til, om virksomheden er principal eller agent. Netop kriterierne for, om virksomheden er principal eller ej, kan give en væsentlig betydning for virksomhedens årsrapport, eftersom det kan medføre forskellige i resultater i de to standarder.

Standarden stiller som tidligere beskrevet også andre krav i forhold til indregningen af indtægter, hvilket kan have væsentlig betydning for virksomhedens årsrapport. IFRS 15 giver nemlig virksomheden mulighed for løbende at indregne indtægter, hvis der sker løbende levering af varen eller tjenesteydelsen. I IAS 11 skal entreprisekontrakter indregnes efter produktionsmetoden, hvilket betyder, at indtægterne skal indregnes i takt med, at arbejdet udføres. Derudover er det også et krav her, at der skal være tale om et specialfremstillet produkt, som køber har haft væsentlig indflydelse på. Virksomheden kan efter IAS 11 ligeledes indregne indtægterne uanset, om virksomheden har opnået ret til vederlag for det arbejde, som er blevet udført. Der skal derfor ifølge IAS 11 være tale om en fysisk vare førend, at denne kan indregnes på denne måde. Dette er anderledes i den nye standard, idet denne giver mulighed for, at virksomheden kan indregne indtægterne løbende, såfremt varen eller tjenesteydelsen leveres over en periode. IFRS 15 giver derfor mulighed for også at indregne ikke-fysiske varer løbende på lige fod med fysiske varer. Derudover er det ikke på samme måde et krav, at der skal være tale om et specialfremstillet produkt, hvilket giver virksomheden mulighed for også at sælge den samme varer eller tjenesteydelse til flere forskellige kunder, ligesom det giver mulighed for løbende indregning af flere indtægter i takt med, at disse leveres. Derudover kan der indregnes indtægter for den leverede vare eller tjenesteydelse i så fald, at denne ikke har andre alternative brugsmuligheder og samtidig giver ret til vederlag i forhold til det udførte arbejde. I forhold til fordeling af det samlede vederlag er der efter Årsregnskabsloven mulighed for at allokere det samlede vederlag, så der allokeres en andel af fortjenesten til hver eneste leveringsforpligtelse. Ved IFRS 15 er der derimod krav om, at der sker allokering af det samlede vederlag ud på de forskellige leveringsforpligtelser, hvilket ikke blot skal ske forholdsmæssigt eller skønsmæssigt, som man tidligere har gjort efter Årsregnskabslovens principper. Der skal

derimod ske en klar allokering i forhold til, hvad den beregnede eller estimerede salgspris er for hver enkeltstående leveringsforpligtelse, herunder en allokering i forhold til den relative dagsværdi for hver leveringsforpligtelse. På denne måde giver den nye standard også mulighed for, at virksomheden på anden måde kan se og opgøre avancen eller tabet på de forskellige leveringsforpligtelser, idet nogle leveringsforpligtelser på denne måde kan blive indregnet som et tab, hvis der for eksempel har været tale om returneringer, garantiforpligtelser eller lignende i forbindelse hermed. På denne måde kan det også siges, at IFRS 15 er med til at give et mere retvisende billede i forhold til, hvordan de forskellige leveringsforpligtelser er med til at skabe omsætningen og dermed resultatet. De særskilte beregninger til opgørelsen af fordelingen mellem de enkeltstående leveringsforpligtelser kan dog være væsentligt ressourcekrævende for mange virksomheder. Særligt kan det være vanskeligt for de virksomheder, som f.eks. har mange og forskellige kontrakter, idet opgørelsesmetoden ikke nødvendigvis kan bruges på flere forskellige kontrakter⁴⁶. Derimod vil dette dog være væsentligt mere simpelt for de virksomheder, som har mange ensartede kontrakter, hvorpå de kan benytte de samme opgørelsesmetoder.

I forhold til returretigheder giver standarden ligeledes mulighed for bedre overblik i årsrapporten, idet returretigheder efter IFRS 15 skal indregnes i virksomhedens balance under passiverne som en udskydelse af omsætningen, mens virksomheden under aktiverne i balancen skal indregne kostprisen for de varer, som de forventer, der bliver returneret. Efter Årsregnskabsloven skal returretighederne blot indregnes som en nettopost i virksomhedens balance, hvilket ikke på samme måde giver overskuelighed og gennemsigtig for regnskabsbrugeren.

Hvis der aflægges årsrapport efter IFRS 15 er der ligeledes en mere klar og betydelig sondring mellem, hvorvidt virksomheden agerer som principal eller som agent. Her er der bl.a. særlig fokus på, at der er en klar sondring mellem, hvorvidt der er tale om reel omsætning eller skatter og afgifter, som opkræves på vegne af tredjemand herunder typisk myndighederne. Ved aflæggelse af årsrapport efter IFRS 15 skal alle skatter og afgifter, som opkræves på vegne af tredjemand fragå i selve omsætningen, således at denne reelt set kun

⁴⁶<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/audit/IFRS%2015%20Revenue%20from%20Contracts%20with%20Customers.pdf>

udgør netop den omsætning, som virksomheden selv har genereret. Dette giver igen bedre mulighed for at skabe mere gennemsigtighed. Ved aflæggelse af årsrapport efter Årsregnskabsloven er det ikke alle skatter og afgifter opkrævet på vegne af tredjemand, der skal fragå i omsætningen. For eksempel behøver mængdemæssige afgifter ikke at fragå omsætningen. Det er for eksempel punktafgifter, som ikke nødvendigvis skal fragå omsætningen, mens moms osv. dog fortsat fratrækkes⁴⁷.

Da IFRS 15 har en mere klar og gennemskuelig metode til opgørelse af indtægter vil denne også kunne benyttes af mange virksomheder til at udfylde manglerne i Årsregnskabsloven, hvis ikke de vælger fortsat at benytte de tidligere standarder som f.eks. IAS 11 og IAS 18. På baggrund af, at den nye standard giver væsentlig mere overblik og gennemsigtig, kan det dog også give væsentligt mere arbejde for virksomheden. Det skyldes primært, at standarden også stiller andre og skærpede krav til virksomhedens registreringsystemer, idet denne til dels kræver, at der kan skelnes mellem de forskellige afholdte omkostninger til de enkelte leveringsforpligtelser og dermed ikke længere blot til den samlede kontrakt.

Derudover skal virksomheden også have kvalifikationerne og kompetencerne til at kunne styre og beregne de forskellige opgørelser, som skal laves for at kunne indregne og måle virksomhedens omsætning⁴⁸. Samtidig kræver den nye IFRS 15 dog også, at virksomheden i langt højere grad indsamler, bearbejder og gemmer diverse oplysninger, kontrakter osv., som der skal gives oplysninger om i årsrapporten, hvis der aflægges årsrapport efter IFRS 15.

For mange virksomheder vil standarden ligeledes kunne medføre omkostningstunge arbejdsprocesser og til dels også krævende arbejdsprocesser, som virksomheden måske ikke har kompetencerne eller kvalifikationerne til at udføre, idet de ifølge IFRS 15 allerede ved indgåelse af kontrakten skal have vurderet, hvorvidt kontrakten er omfattet af standarden. Her gælder det dog som tidligere beskrevet, at virksomheden allerede ved indgåelse af kontrakten skal vurdere de forretningsmæssige forhold, de enkeltstående transaktioner af varer og tjenesteydelser, samt om køber har evnerne og viljen til at betale for det udførte

⁴⁷ https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Regnskaber/Love%20og%20bekendtgørelser/Aarsregnskabsloven/IFRS%2015%20og%20IFRS%2016%20i%20AARL

⁴⁸ <https://www2.deloitte.com/dk/da/pages/audit/articles/Ny-IFRS-om-omsaetning-udsendt.html>

arbejde. Dette vil være arbejdsprocesser, som ikke kan siges at være oplagte for bl.a. en entreprenør.

Eftersom det har stor betydning for virksomhedens årsrapport, om der sker løbende indregning af indtægterne, eller disse først indregnes samlet, når varen eller tjenesteydelse er levet, er det væsentligt for virksomheden, at de foretager de korrekte valg i forbindelse med indgåelse af kontrakten således, at de sikrer, at der kan ske løbende indregning af indtægterne i takt med, at de enkeltstående leveringsforpligtelser overholdes. På denne måde har virksomheden egentlig også selv mulighed for at påvirke, hvornår der skal ske indregning og måling af deres indtægter. Som tidligere beskrevet er de afgørende punkter for, om der skal ske løbende indregning af indtægter, at:

- Ø Der leveres en vare eller tjenesteydelse, som ikke har andre alternative brugsmuligheder.
- Ø Virksomheden er berettiget til at modtage vederlag for det udførte arbejde.

Hvis ovenstående to betingelser er opfyldt, har virksomheden som udgangspunkt mulighed for at indregne indtægterne løbende og dermed påvirke resultatopgørelsen løbende.

Overordnet set kan det konkluderes, at grundprincippet i den nye standard er, at virksomheden fremadrettet skal indregne og måle indtægterne i takt med, at kontrollen over varen eller tjenesteydelsen bliver overleveret til køber, ligesom der skal indregnes et beløb svarende til det, som virksomheden forventer at være berettiget til på baggrund af leveringen. Med andre ord vil det betyde, at det alt andet lige vil give et væsentligt mere overskueligt billede af virksomheden, dennes igangværende arbejder samt indtægterne herfra, idet disse på naturligvis indregnes så snart varen eller tjenesteydelsen har forladt virksomheden, og køber har overtaget kontrollen. Netop det faktum, at vederlaget skal indregnes, når kontrollen er overgået til køber betyder også, at det i nogle situationer vil forekomme at en vare bliver indregnet som omsætning frem for som en lagerbeholdning, som den vil blive efter de tidligere standarder. Det kan derfor siges, at det kan være med til at skabe en væsentlig forskydning i omsætningen for nogle virksomheder, eftersom de måske tidligere har indregnet alle "delleverancerne" som varelager, mens de efter IFRS 15

løbende skal indregne disse som omsætning, så snart kontrollen over varen eller tjenesteydelsen er overgået til køber.

Derudover kan det siges, at bestemmelserne og mulighederne i den nye standard vil have stor betydning for nogle virksomheder, idet standarden kan betyde væsentlige ændringer for, hvornår virksomheden skal indregne sine indtægter.

Eftersom der skal ske løbende indregning af indtægterne, vil dette betyde, at den nye standard vil få væsentlig indflydelse på virksomhedens resultatopgørelse. Det skyldes som udgangspunkt, at de fleste virksomheder i langt højere grad vil indregne deres indtægter tidligere, end de normalvis vil gøre, hvis de fortsat aflægger regnskab efter IAS 11 eller IAS 18. Endvidere vil virksomheden ikke i samme grad have indregnet den samme mængde af igangværende arbejder i balancen, idet flere vil blive indtægtsført løbende for at give et bedre resultat.

IFRS 15 giver derfor mindre valgfrihed i forhold til, hvordan virksomheden ønsker at indregne og måle indtægterne fra igangværende arbejder, eftersom de tidligere standarder lægger op til mere fortolkning. Dog må det også siges, at IFRS 15 er med til at give et mere korrekt og retvisende billede af virksomheden, idet indtægterne indregnes løbende i takt med, at virksomheden leverer varen eller tjenesteydelsen til køber. Det kan derfor også siges, at det må give det mest retvisende billede, at indtægterne indregnes på tidspunktet for levering af varen og kontrollen til køber.

IFRS 15 indeholder som nævnt en lang række flere bestemmelser end de tidligere standarder gør, hvorfor det også må siges, at denne til dels må være væsentligt mere omfattende i forhold til både IAS 11 og IAS 18, hvilket også skyldes, at der er langt flere bestemmelser til de enkelte delelementer i forbindelse med indregningen. De væsentligt flere bestemmelser vil også medføre et væsentligt større informationsbehov for virksomheden.

Det kan på baggrund af ovenstående konkluderes, at standarden ikke blot har medført ændringer i forhold til præsentationen heraf i virksomhedens årsrapport, men at den også kan have væsentligt indflydelse på resultatet i virksomheden.

For at give en bedre forståelse for, hvordan virksomhedens årsrapport bliver påvirket af den nye standard, er der nedenfor udarbejdet et eksempel.

Eksemplet tager udgangspunkt i en entreprenørvirksomhed, som sælger lejligheder. For at holde eksemplet enkelt og overskueligt er der tale om fem ens lejligheder, hvor køber har mulighed for at komme med mindre tilretninger før overtagelsen af lejligheden. Af denne årsag modtager virksomheden derfor også en forudbetaling på kr. 200.000. Derudover er køber forpligtet til at betale for det udførte arbejde til dato. Lejlighederne sælges til en salgspris på kr. 2.000.000 pr. lejlighed.

Hvis lejlighederne skal indregnes efter IAS 11 og dermed som en entreprisekontrakt, kræver det, at køber har mulighed for at foretage væsentlige ændringer i lejligheden før den overdrages. På baggrund af ovenstående eksempel vurderes lejlighederne derfor ikke at kunne indregnes efter IAS 11 eller IFRIC 15, idet køber ikke har mulighed for at foretage væsentlige ændringer i lejlighederne, og det derfor primært er sælger, som har fastlagt varens udseende og egenskaber. Det betyder derfor, at lejlighederne skal indregnes efter standarden IAS 18, idet IFRIC 15 foreskriver, at der skal foretages indregning efter IAS 18 såfremt bestemmelserne for at indregne som entreprisekontrakt efter IAS 11 eller IFRIC 15 ikke kan opfyldes. Når indregning skal ske efter IAS 18, skal der anvendes enten salgs- eller produktionsmetoden til indregning og måling. Eftersom der først sker overgang af fordele og risiko ved overdragelsen af lejlighederne, kan indregningen og målingen derfor ikke foretages efter produktionsmetoden, men det er derimod salgsmetoden, som skal anvendes jævnfør forudsætningerne for produktionsmetoden i IAS 18 paragraf 14 og 16⁴⁹. Herudover skal virksomheden foretage en vurdering af, hvorvidt indregningen af lejlighederne skal opdeles i flere særskilte indregninger. Dette skyldes IAS 18's krav om, at der skal ske særskilt indregning såfremt, at kontrakterne udgør en selvstændig værdi for den enkelte kunde. Det vurderes derfor, at lejlighederne kan indregnes særskilt, da der sælges til fem forskellige kunder. I forhold til indregning og måling af lejlighederne, kræver det, at virksomheden får allokeret fællesudgifterne for de forskellige lejligheder, ligesom de indirekte omkostninger også skal allokeres ud. Fællesudgifterne er de almindelige fællesudgifter, som der opstår i forbindelse med at have en lejlighed, mens de indirekte omkostninger f.eks. er salgsomkostninger. Disse omkostninger skal løbende aktiveres til kostpris.

⁴⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20180101&qid=1536912645828&from=DA>

RESULTATOPGØRELSE			
Kr.	År 1	År 2	År 3
Indtægt lejligheder	0	0	10.000.000
Omkostninger lejligheder	-600.000	0	-6.000.000
Resultat	-600.000	0	4.000.000
BALANCE			
Aktiver			
Opførsel af lejligheder	2.500.000	6.000.000	0
Modregning, forudbetaling	-2.000.000	-2.000.000	0
I alt	500.000	4.000.000	0
Passiver			
Egenkapital	-600.000	-600.000	3.400.000

Figur 5: Eksempel, indregning af indtægter fra IAS 18, egen tilvirkning

Af ovenstående tabel ses det, hvordan virksomhedens resultatopgørelse og balance bliver påvirket, når indtægterne indregnes efter standarden IAS 18. Her ses det bl.a., at virksomhedens afholdte indirekte omkostninger herunder salgsmkostninger driftsføres i år 1, hvorfor der opstår et underskud i virksomheden. Ifølge IAS 18 kan salgsmkostninger og lignende ikke aktiveres, idet disse ikke er med til at skabe værdi for køber. År 2 har ikke nogen resultatmæssig påvirkning af virksomhedens årsrapport, men i år 3 kan det ses, hvorledes overdragelsen af lejlighederne påvirker virksomhedens årsrapport. Som beskrevet i afgangprojektet kan virksomheden efter bestemmelserne i IAS 18 først indregne indtægterne, når fordele og risiko ved lejligheden er overdraget til køber, ligesom betingelserne for indregning skal være opfyldt. I ovenstående eksempel sker dette i år 3, hvorfor indtægterne bliver indregnet her. Det får dermed en positiv effekt på resultatopgørelsen, som ligeledes skaber en positiv egenkapital i virksomheden. Eksemplet her illustrerer derfor, hvorledes der kan ske en betydelig forskydning i virksomhedens indtægter, hvilket også kan være med til at give svingende resultater fra år til år. Det er netop de svingende resultater og dermed tidspunktet for indregning og måling af indtægterne, der har ført til diskussionen om, hvorvidt IAS 18 giver et retvisende billede af virksomheden. Dette er også årsagen til, at IFRS 15 kom til, da denne følger nogle andre principper og bestemmelser for indregning og måling af indtægter. Det leder dog videre til at se på, hvorledes indregning og måling efter bestemmelserne i IFRS 15 vil påvirke virksomhedens årsrapport. Inden der kan ske indregning af indtægterne efter

bestemmelserne i IFRS 15, skal virksomheden først og fremmest vurdere, om hver enkeltstående kontrakt lever op til standardens kriterier for indregning og måling herefter. For at kunne udarbejde eksemplet antages det dog, at alle kontrakterne opfylder kriterierne for indregning, herunder at:

- Ø Både sælger og køber har godkendt kontrakten.
- Ø Både sælger og købers rettigheder kan identificeres.
- Ø Det er muligt at identificere betalingsbetingelserne i kontrakten.
- Ø Kontrakten har forretningsmæssigt indhold.
- Ø Det er sandsynligt, at virksomheden vil modtage den betaling, som de er berettiget til.

Herefter skal virksomheden selvfølgelig opgøre den samlede transaktionspris og allokere denne ud på de forskellige leveringsforpligtelser. Når virksomheden har opgjort den samlede transaktionspris med tillæg af eventuelle variable vederlag og samtidig har allokeret denne ud på de forskellige delelementer i kontrakten, skal virksomheden foretage en vurdering af, hvornår der skal ske indregning af indtægterne. Det er særligt ved dette punkt, at IFRS 15 adskiller sig væsentligt fra de tidligere standarder. Hvornår der kan ske indregning af indtægterne afhænger af, hvorvidt lejlighederne har andre alternative brugsmuligheder. Hvis ikke lejlighederne har alternative brugsmuligheder, og kunderne er forpligtet til at betale virksomheden for det til dato udførte arbejde, er kriterierne for løbende indregning opfyldt jævnfør bestemmelserne i IFRS 15.

RESULTATOPGØRELSE			
Kr.	År 1	År 2	År 3
Indtægt, lejligheder	2.000.000	3.000.000	5.000.000
Omkostninger, lejligheder	-1.500.000	-2.000.000	-2.500.000
Salgsomkostninger	-200.000	0	0
Resultat	300.000	1.000.000	2.500.000
BALANCE			
Aktiver			
Opførsel af lejligheder	2.000.000	5.000.000	0
Modregning, forudbetaling	-2.000.000	-2.000.000	0
I alt	0	3.000.000	0
Passiver			
Egenkapital	300.000	1.300.000	3.800.000

Figur 6: Eksempel, indregning af indtægter efter IFRS 15, egen tilvirkning

Som det ses af ovenstående tabel, hvor virksomhedens indtægter indregnes løbende efter IFRS 15, er der en væsentlig forskel i virksomhedens resultat og egenkapital i forhold til indregningen efter IAS 18. Jævnfør ovenstående sker der løbende indregning af omsætning med en estimeret avance. Da lejlighederne først endeligt overdrages til køber i år 3, sker der løbende aktivering af de igangværende arbejder i virksomhedens balance. Ligesom ved første eksempel med indregning efter IAS 18 påvirkes virksomhedens resultat i år 1 af salgsomkostningerne, eftersom disse heller ikke kan aktiveres efter bestemmelserne i IFRS 15.

Netop det, at virksomheden efter IFRS 15 også har mulighed for at foretage løbende indregning af estimerede avancer, har også væsentlig indflydelse på virksomhedens årsrapport. Efter de tidligere standarder kan virksomheden først indregne avancen på kontrakten, når den endelige vare eller tjenesteydelse er overgået til køber. Efter IFRS 15 kan virksomheden løbende indregne en estimeret avance, hvilket kan være med til at skabe langt bedre resultater løbende end tidligere. Dette vil dog være forbundet med megen skøn, idet virksomheden ikke løbende kender den endelige avance på kontrakten og dermed egentlig har mulighed for at påvirke resultaterne, som de ønsker, idet de selv fastsætter forudsætningerne for estimeringen af den løbende avance. Dette kan også have en negativ indflydelse på virksomhedens årsrapport, når den endelige vare eller tjenesteydelse er

leveret, hvis det konstateres, at den endeligt opgjorte avance er lavere end den allerede indregnede. Det betyder derfor, at virksomheden må foretage en regulering af den indregnede avance, hvilket vil have en negativ indflydelse på resultatet.

5.1. Delkonklusion

Ud fra ovenstående kan det konkluderes, at IFRS 15 på nogle områder medfører væsentlige ændringer for virksomhedens årsrapport. Generelt set giver standarden mulighed for at flere forskellige indtægter kan indregnes efter denne standard. Det grundlæggende princip i standarden er, at kontrakterne skal behandles enkeltvis, men denne kan dog også benyttes på porteføljer, hvis det ikke har væsentligt betydning for årsrapporten. Standarden får ikke så stor indflydelse på netop den indregnede omsætning, men den medfører mere ændringer i forhold til procedurer, oplysninger og tidspunktet for indregning af indtægter. Derudover kommer standarden med langt flere bestemmelser inden for de forskellige områder i forhold til opgørelse og indregning af omsætningen. Selve kontroldelen har dog afgørende betydning for årsrapporten, idet denne er afgørende for, hvornår virksomheden kan indregne omsætningen, og denne afviger i forhold til de tidligere standarder. Derudover medfører standarden skærpede krav i forhold til indregningen af variable vederlag, idet disse efter IFRS 15 først kan indregnes, når det er højst sandsynligt, at disse ikke på et senere tidspunkt skal tilbageføres. Dette kan derfor have væsentlig indflydelse på virksomhedens resultat alt efter, om der indregnes og måles efter IFRS eller Årsregnskabsloven og de øvrige standarder.

Netop skelen mellem om virksomheden agerer som principal eller agent kan også have stor betydning for resultatet i virksomheden, da det ikke er lige meget, om virksomheden kan indregne hele indtægten afledt af kontrakten eller kun avancen, som den har opnået.

Muligheden for løbende indregning af indtægter har ligeledes væsentlig betydning for årsrapporten, idet virksomheden nu har mulighed for at indregne indtægter og avance langt tidligere end ved de øvrige standarder.

Den løbende indregning af indtægterne som omsætning vil også medføre, at indtægterne på naturligvis bliver indregnet som omsætning frem for lagerbeholdning indtil den endelige vare står færdig som ved de tidligere standarder. Det vil derfor også have en positiv

indflydelse på virksomhedens resultatopgørelse, idet den løbende indregning også vil påvirke resultatet positivt løbende. Derudover har virksomheden mulighed for løbende indregning af estimerede avancer fastlagt på baggrund af virksomhedens skøn, hvilket også vil være med til at forbedre virksomhedens resultat yderligere. Derudover er det virksomheden selv, som fastsætter forudsætningerne for beregningen af avancen, hvorfor den har mulighed for at påvirke resultatet.

Standarden giver dog overordnet set mindre valgfrihed i forhold til indregning og måling af indtægterne, hvorimod de tidligere standarder ligger mere op til fortolkning.

6. IFRS 15's betydning for regnskabsbrugere

For mange virksomheder er det et væsentligt og ofte afgørende punkt at kunne fremsende en årsrapport til regnskabsbrugerne, eftersom de øvrige regnskabsbrugere ud over virksomhedsejerne selv ofte er kreditinstitutter osv., hvilke som regel kan være afgørende for virksomhedens videre skæbne. Det er derfor også vigtigt at se på, hvilken betydning den standarden har for regnskabsbruger og dennes økonomiske beslutninger.

Først og fremmest vil den nye standard være med til at give regnskabsbrugeren en væsentlig bedre forståelse for virksomhedens årsrapport herunder særligt omsætningen. Det skyldes primært de øgede oplysningskrav, som der skal være efter bestemmelserne i IFRS 15.

Virksomheden skal bl.a. allerede i implementeringsåret give oplysninger omkring, hvilke ændringer der kommer til at ske i anvendt regnskabspraksis, samt hvilken overgangsmetode virksomheden ønsker at benytte i forbindelse med implementeringen af IFRS 15. Derudover skal virksomheden også allerede, her for så vidt det er muligt, give oplysninger om, hvilken effekt implementeringen vil have på hver enkelt linje i de primære opgørelser, som vil blive påvirket af implementeringen. Dette er allerede ved implementeringen med til at give regnskabsbrugeren et øget indblik i ændringen i virksomhedens regnskabspraksis. Som nævnt vil IFRS 15 også være med til at give regnskabsbrugeren et væsentligt bedre indblik i virksomhedens omsætning og måden, hvorpå denne er opgjort. Dette vil derfor også give et væsentlig bedre overblik og gennemskuelse for regnskabsbrugeren og kan derfor også

have stor betydning i forbindelse med finansieringsmuligheder, kreditmuligheder, andre tiltag osv.

Den nye standard får ud over væsentligt bedre indblik og gennemskuelighed i virksomhedens omsætning også stor betydning for regnskabsbrugeren i forhold til vurderingen af virksomheden generelt herunder også i forhold til eventuelle beregninger. IFRS 15 har, som tidligere erfaret i dette afgangprojekt, stor indflydelse på bl.a. virksomhedens hoved- og nøgletal, hvilket skyldes en ændring i indregningen og målingen af omsætningen. Hoved- og nøgletallene bruges ofte af regnskabsbruger til at foretage beregninger af eventuelle bonusser, hvorfor implementeringen af IFRS 15 derfor vurderes at kunne få stor betydning for regnskabsbrugeren. Det betyder derfor, at regnskabsbruger også her er nødt til at tage stilling til, hvorvidt der eventuelt skal ske ændringer i forhold til, hvordan eventuelle bonusser bliver opgjort og eventuelt, hvad de bliver udbetalt på baggrund af. Regnskabsbrugerne skal her vurdere, hvorvidt den nye standard får betydning for, om tidspunktet for opnåelsen af de fastsatte mål ændres, og om sandsynligheden for, at disse opnås ligeledes ændre sig. Med andre ord kræver implementeringen derfor også, at regnskabsbrugeren selv tager stilling til, hvilken betydning standarden får for netop dem.

De ændrede hoved- og nøgletal vurderes dermed også at kunne få en væsentlig betydning for virksomhedens fremadrettede nøgletal, eftersom disse vil blive påvirket på en anden måde. Det vurderes nemlig, at der fremadrettet vil være en mere jævn udvikling i virksomhedens nøgletal, da disse ikke på samme måde vil være svingende fra år til år, når der fremadrettet vil ske løbende indregning af virksomhedens omsætning. Ændringen i virksomhedens nøgletal kan dermed også have en positiv indflydelse på virksomhedens låne- og finansieringsmuligheder, da banker og kreditinstitutterne ofte ser på virksomhedens nøgletal i forbindelse med kreditvurderingen. Netop selve finansieringsmulighederne kan også have væsentlig betydning for virksomheden og dennes fremtid, idet manglende finansiering kan betyde, at virksomheden ikke har mulighed for at foretage de ønskede tiltag for at skabe øget vækst, effektiviseringer, køb af nye maskiner osv. Alle disse forhold kan have stor betydning for virksomheden og dennes fremtidige eksistens, hvorfor det er særdeles vigtigt, at virksomheden kan fremvise nogle reelle og retvisende nøgletal. Som tidligere beskrevet i dette afgangprojekt, vurderes det, at den nye standard vil være med til

at give et mere retvisende billede af virksomheden på grund af muligheden for løbende indregning og måling af indtægterne, hvorfor denne også vurderes at give et mere retvisende, brugbart og gennemskueligt billede af virksomheden, som regnskabsbrugerne kan anvende. Det betyder også, at IFRS 15 kan have en stor betydning for selve pålideligheden af virksomhedens årsrapport i forhold til det retvisende billede.

Det vurderes derudover at være vigtigt for opretholdelse af troværdigheden i virksomhedens årsrapport, at oplysningskravene overholdes for at give regnskabsbrugerne en forståelse for, hvordan tallene er opstået. Dette skyldes særligt, at virksomheden efter IFRS 15 kan indregne variable vederlag, hvis det er højst sandsynligt, at disse ikke senere vil medføre en reduktion i den samlede transaktionspris. Det vurderes derfor at kunne få betydning for regnskabsbrugerens tillid til årsrapporten, hvis denne har svært ved at gennemskue, hvad der danner grundlag for virksomhedens indregnede omsætning. IFRS 15 er dog med til at sikre en øget troværdighed og gennemskuelighed i virksomhedens årsrapport gennem de væsentligt øgede oplysningskrav. Generelt set vil standarden være med til at øge troværdigheden af virksomhedens opgjorte tal, idet 5-trins modellen til indregning og måling af indtægter indeholder en væsentligt større detaljeringsgrad og er mere struktureret end de tidligere standarder. Denne har også mere fokus på at sikre, at sandsynligheden af de indregnede indtægter, idet f.eks. variable vederlag som ovenfor nævnt først må indregnes, når det er højst sandsynligt, at disse ikke senere vil føre til en reduktion.

IFRS 15 er derudover med til at skabe en ensartet metode til indregning og måling af indtægter, hvilket også giver mere sammenlignelighed. Det betyder derfor, at regnskabsbrugerne nemmere kan sammenligne virksomhedens indregnede indtægter fra år til år, ligesom det kan være nemmere at sammenligne virksomheder med hinanden og på tværs af brancher på grund af de ensartede indregnings- og opgørelsesmetoder.

Ved implementeringen af IFRS 15 kan der ligeledes ske en væsentlig ændring i virksomhedens hoved- og nøgletal, som oftest danner grundlag for bl.a. kreditvurderingen i forbindelse med fremtidige investeringer. Ved indregning og måling efter IFRS 15 sker der som nævnt løbende indregning af virksomhedens indtægter, hvilket vil have en positiv indflydelse på resultatopgørelsen. På den baggrund vil det også have betydning for virksomhedens muligheder i forhold til hjemtagelse af fremtidig finansiering osv. Det er dog

her vigtigt, at regnskabsbruger herunder virksomheden selv, men også kreditgiverne som f.eks. banken og realkreditinstituttet kender og forstår den indflydelse, som den nye standard har på virksomhedernes årsrapporter. Den løbende forbedring af resultatopgørelsen vil ligeledes medføre en forbedring i virksomhedens egenkapital, hvilket både kan være af væsentlig betydning for aflæggelsen af årsrapporten, men samtidig også for selve kreditvurderingen, idet kreditinstitutterne ofte ser på selskabets resultater samt egenkapital.

Derudover vurderes IFRS 15 at kunne få betydning for regnskabsbrugerne i forhold til udlodning af eventuelle overskud, idet virksomhedens resultater vil blive påvirket af den anden måde ved aflæggelse af årsrapport efter IFRS 15.

Udover at IFRS 15 på den ene side giver regnskabsbrugeret et væsentligt bedre indblik i virksomhedens omsætning og dermed også årsrapport, kan IFRS 15 på den anden side også gøre virksomheden og årsrapporten særdeles vanskelig for regnskabsbrugeret at gennemskue. Det skyldes bl.a., at virksomheden ved anvendelse af IFRS 15 løbende kan indregne avancen på indregnede projekter, mens man efter de tidligere standarder først kan indregne selve avancen, når hele projektet er færdigt. Det betyder derfor, at man på denne måde kan opgøre og måle avancen pålideligt, idet virksomheden på det tidspunkt ved, hvor mange indtægter de har haft, samt hvor mange udgifter der har været afholdt i forbindelse med udfærdigelsen af varen eller tjenesteydelsen. Omvendt betyder det derfor også, at der er langt mere skøn forbundet med opgørelsen af avancerne efter IFRS 15, idet virksomheden midtvejs i produktionen af varen eller tjenesteydelsen ikke har mulighed for pålideligt at opgøre og måle avancerne. Årsagen hertil er, at man på dette tidlige stadie i forløbet endnu ikke kender de samlede indtægter eller de samlede afholdte omkostninger og derfor har virksomheden på det tidspunkt ikke forudsætningerne for at kunne opgøre og måle den samlede avance pålideligt. Den løbende indregning af avance vil derfor være baseret på skøn, som virksomheden udarbejder i forhold til opgørelsen heraf. Der kan derfor være risiko for, at virksomhedens løbende resultater kan være væsentligt bedre, end de egentlig i virkeligheden er. Det kan bl.a. opstå, hvis virksomheden et år har skønnet en avance på f.eks. 25% på daværende tidspunkt, men når den endelige vare eller tjenesteydelse bliver leveret, og alle forpligtelser i forbindelse med kontrakten er opfyldt,

har virksomheden reelt set kun opnået en avance på 15%. Det betyder derfor, at virksomhedens indregnede indtægter i de tidligere regnskabsår, hvor kontrakten har forløbet, er indregnet på forkert grundlag, idet avancen skønsmæssigt var fastsat for højt. Det har derfor den betydning, at virksomheden må tilbageføre den del af avancen, som er indregnet for meget, hvilket i året vil forværre virksomhedens resultat. Derudover har virksomheden i de tidligere regnskabsår haft for højt indregnede indtægter, hvilket har været med til at skabe et bedre billede af virksomheden end, hvad der reelt set har været virkeligheden på daværende tidspunkt. Det kan derfor også diskuteres, hvorvidt dette er med til at give et retvisende billede af virksomheden og dennes finansielle stilling. Det kan derfor også være med til at svække på troværdigheden af indtægterne over for regnskabsbrugerne, idet de indregnede avancer er baseret på skøn. Alt efter, hvor stor en virksomhed der er tale om, kan dette også have væsentlig indflydelse på virksomhedens resultater. Hvis der f.eks. er tale om en stor virksomhed med store entreprisekontrakter kan avancen på disse udgøre et stort beløb, som kan have betydning for regnskabsbrugerne og dennes beslutninger. Den løbende indregning af avancerne vil derfor som udgangspunkt være baseret på megen skøn, hvorfor det kan være vanskeligt for regnskabsbrugerne at gennemskue virksomhedens indtægter i forhold til, hvad der er reelle indtægter, og hvad der er skønsmæssigt indregnet avance. De mange øgede oplysningskrav efter bestemmelserne i IFRS 15 kan dog være med til at mindske denne usikkerhed vedrørende virksomhedens indtægter, idet oplysningskravene til netop indtægterne er væsentligt øgede i IFRS er i forhold til de tidligere standarder.

De øgede oplysningskrav vurderes på baggrund af ovenstående også at kunne mindske eventuelle tvivlsspørgsmål for både virksomheden og regnskabsbrugerne og vil samtidig gøre regnskabet mere forståeligt og tilgængeligt for regnskabsbrugerne. De mange oplysningskrav og dermed øget gennemsigtighed i regnskabet kan dog også være negativt for selve virksomheden. Det kan bl.a. af konkurrencemæssige hensyn være, at virksomheden reelt set ikke er interesseret i, at konkurrenterne skal have et væsentligt indblik i virksomhedens regnskaber på denne måde.

7. Hovedkonklusion

Ud fra ovenstående besvarelse kan det konkluderes, at den nye standard kommer med langt flere bestemmelser og krav til virksomhedens indregning og måling af indtægter. Standarden er grundlæggende baseret på væsentligt mere detaljerede procedurer og principper i forhold til indregning og måling af indtægter. Standarden består af en 5 trins-model til indregning og måling af indtægter, hvor særligt oplysningskravet er væsentligt øget i forhold til opgørelsen af indtægterne. Derudover er der i standarden mere fokus på allokering af omkostninger og indtægter til de enkelte leveringsforpligtelser i den samlede kontrakt, eftersom dette er afgørende for, at der kan ske løbende indregning og måling af indtægterne. Ved IFRS 15 er der ligeledes mulighed for, at virksomheden løbende kan indregne og måle variable vederlag som indtægter, hvis der er stor sandsynlighed for, at der ikke senere vil komme ændringer til de beregnede vederlag. Der er flere metoder til opgørelse heraf, og virksomheden kan frit vælge mellem metoderne til de enkelte leveringsforpligtelser. Derudover er der mulighed for løbende indregning af avancer på kontrakterne, hvilket efter de tidligere standarder først kan ske efter opfyldelse af alle kontraktens leveringsforpligtelser. I modsætning til de tidligere standarder giver IFRS 15 mulighed for løbende indregning og måling af indtægter i takt med, at kontrollen overgår til køber. Netop kontroldelen er afgørende for indregningstidspunktet efter IFRS 15, mens det efter Årsregnskabsloven, IAS 11 og IAS 18 er overdragelsen af fordele og risici. Virksomheden har dermed mulighed for løbende at påvirke resultatopgørelsen på en anden måde end tidligere. Standarden kommer derudover med langt flere oplysningskrav til virksomhedens årsrapport, end der tidligere har været tilfældet. Det betyder bl.a., at virksomheden skal give langt flere detaljerede oplysninger om hver enkelt indregnet kontrakt, samt hvorledes disse hver især er indregnet.

Særligt muligheden for løbende indregning og måling af indtægter kan få væsentlig betydning for virksomhedens årsrapport, idet den løbende indregning medfører forbedrede resultater, hvilket også gør sig gældende for den løbende indregning og måling af variable vederlag. Derudover kan virksomheden gennem de løbende indregnede avancer selv have indflydelse på årsrapportens resultat, idet de endelige avancer ikke er kendt på det tidlige stadie i kontraktens løbetid. Det betyder derfor, at virksomheden selv skal fastsætte forudsætningerne for beregningen avancerne og dermed som udgangspunkt selv kan have

indflydelse på resultatet. Dette kan dog også få væsentlig betydning for årsrapporten, når alle kontraktforpligtelserne er opfyldt, og den endelige avance bliver opgjort. Her kan der nemlig være risiko for, at den endeligt opgjorte avance er lavere end den, som virksomheden løbende har indregnet. Det betyder derfor, at der skal ske en regulering af den allerede indregnede avance, hvilket vil have en negativ indflydelse på virksomhedens årsrapport.

Den løbende indregning af indtægter kan ligeledes have en positiv indflydelse over for virksomhedens regnskabsbrugere, eftersom de forbedrede resultater kan have en positiv indflydelse på deres økonomiske beslutninger. Regnskabsbrugerne er typisk kreditinstitutter, som kan have afgørende betydning for virksomhedens fremtidige eksistens, hvor det kan være væsentligt for virksomheden og dennes finansieringsmuligheder at kunne fremvise forbedrede resultater til regnskabsbrugerne. De mange øgede oplysningskrav er ligeledes med til at give regnskabsbrugerne et bedre indblik i og forståelse for virksomhedens omsætning. Det gælder særligt i forhold til, hvorfra virksomhedens indtægter stammer, hvordan de er opgjort, og hvilke skønsmæssige forudsætninger og vurderinger, der ligger til grund for de indregnede indtægter. Dog kan muligheden for løbende indregning af den estimerede avance samtidig gøre det vanskeligere for regnskabsbrugerne at gennemskue de indregnede indtægter i forhold til, hvilke der reelt set er indtægter, og hvilke der er indregnet på baggrund af virksomhedens skønsmæssige forudsætninger for opgørelse af avance. Overordnet set vurderes den nye standard dog at fremme det retvisende billede i virksomhedens årsrapport, idet indtægterne bliver indregnet løbende i takt med virksomhedens opfyldelse af de enkeltstående leveringsforpligtelser. Dette må også være med til at gøre årsrapporten mere pålidelig og retvisende for regnskabsbrugerne.

Det kan derfor konkluderes, at den nye standard vil have en positiv indflydelse på virksomheden og dennes årsrapport samt for de dertilhørende regnskabsbrugere. Årsagen hertil er den mere ensartede og gennemskuelige metode til indregning og måling af virksomhedens indtægter, som samtidig også gør det væsentligt nemmere for regnskabsbrugerne at sammenligne virksomhederne på tværs af brancher, produkter og så videre.

7.1. Perspektivering

Dette afgangsprøjet vurderes at have levet op til formålet, idet forløbet og skriveprocessen har været lærerigt og har bidraget til en væsentlig bedre forståelse omkring virksomhedernes muligheder for indregning og måling af indtægter. Afgangsprøjet har både givet et bedre indblik i Årsregnskabsloven og de dertilhørende standarder IAS 11 og IAS 18's bestemmelser og regler for indregning og måling af indtægter, men har i særdeleshed medvirket til et indblik i den nye internationale standard IFRS 15 og årsagen til, at denne er blevet implementeret. Derudover har de løbende diskussioner lagt til både undren og eftertanke i forhold til fordele og ulemper ved de forskellige standarder. Afgangsprøjet har også bidraget til en væsentlig bedre forståelse og erfaring inden for området, som med fordel vurderes at kunne anvendes i dagligdagen.

Det vurderes, at indholdet af afgangsprøjet har kunnet besvare den opstillede problemformulering og har besvaret alle underspørgsmålene til brug for besvarelsen af problemformuleringen.

8. anbefalinger

I forhold til, hvorvidt virksomhederne skal vælge at aflægge årsrapport efter IFRS 15, afhænger i høj grad af virksomhedens aktiviteter og kompleksiteten af virksomheden. For nogle virksomheder vil være det særdeles omkostningstungt og krævende at aflægge årsrapport efter den nye standard. Det skyldes bl.a., at det ofte kræver gode økonomi- og registreringssystemer for, at virksomheden kan efterleve bestemmelserne i standarden. For større virksomheder, som allerede har gode økonomi- og registreringssystemer vil det dog ikke kræve meget yderligere for at kunne efterleve bestemmelserne i standarden, men det kræver dog fortsat, at virksomheden har gode procedurer for registrering af bl.a. tids- og materialeforbrug. For mindre virksomheder som producerer og sælger mindre kontrakter vurderes det ikke at være relevant at indregne og måle indtægter efter IFRS 15, idet kompleksiteten og kravene i standarden vurderes at være omkostningstungt for mindre virksomheder. Derudover vurderes der ikke at være behov for f.eks. løbende indregning af indtægter, hvis virksomheden primært sælger kontrakter med en kortere løbetid. Dette vurderes derimod at være mere relevant for virksomheder, som

sælger kontrakter med en lang løbetid på f.eks. 2+ år. Derudover vurderes standarden at være attraktiv for virksomheder, som måske ønsker løbende finansieringsmuligheder, idet den løbende indregning af indtægter er med til at forbedre virksomhedens resultater løbende og dermed kan have betydning for virksomhedens lånemuligheder. Standarden gør det som tidligere nævnt også nemmere for virksomhederne at foretage sammenligninger på tværs af brancher, produkter osv., hvorfor standarden også kan være attraktiv for de virksomheder, som har stor fokus på bl.a. at udarbejde benchmark i forhold til andre virksomheder.

Selve implementeringen af standarden kan dog også være krævende og omkostningstungt for de fleste virksomheder, idet begge implementeringsmetoder stiller store krav til opgørelsen af de tidligere indregnede kontrakter til trods for, at virksomheden opnår lempelser uanset, hvilken metode der vælges.

Eftersom det kan konkluderes, at den nye internationale standard IFRS 15 for nogle virksomheder kan få mindre betydning, mens den for andre vil få stor betydning, vil det være oplagt og væsentligt for virksomhederne allerede nu at overveje, hvorvidt standarden får betydning for dem. Derudover kan det også allerede nu være relevant og væsentligt for virksomheden at overveje, hvorvidt virksomhedens registreringssystemer, interne kontroller, processer osv. kræver ændringer i forhold til at kunne efterleve bestemmelserne i den nye regnskabsstandard. Det skyldes bl.a. også som tidligere nævnt, at bestemmelserne i IFRS 15 stiller væsentligt større krav til virksomhedens interne processer og registreringssystemer end de tidligere standarder. Derudover kan det være relevant allerede nu at begynde at efterleve bestemmelserne, hvis virksomheden ved, at standarden vil blive aktuel for dem, idet selve implementeringen ellers kan være mere ressourcekrævende og bebyrdende for nogle virksomheder.

9. Bibliografi

Artikel

- Audit & Assurance, Deloitte. (2017) Oversigt over nye og ændrede standarder og fortolkningsbidrag: *Deloitte*, 2017. Fundet d. 16/04/2019 på <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/audit/2017%2012%2031%20Nye%20og%20C3%A6ndrede%20standarder%20og%20fortolkningbidrag%20%20v1.1.pdf.s>
- Europa, EUR-lex. (2008) KOMMISSIONENS FORORDNING (EF) Nr. 1126/2008 af 3. november 2008: *eur-lex.europa.eu*, 2008. Fundet d. 02/04/2019 på <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DA/TXT/PDF/?uri=CELEX:02008R1126-20180101&qid=1536912645828&from=DA>.
- FSR, D. R. (2018) Ændrede regnskabsregler på vej: Nye regler om indtægter og leasing: *Danske Revisorer FSR*, 2018. Fundet d. 04/04/2019 på https://www.fsr.dk/Faglige_informationer/Regnskaber/Love%20og%20bekendtgørelser/Aarsregnskabsloven/IFRS%2015%20og%20IFRS%2016%20i%20AARL.
- Nielsen, S. & Hansen, H. Z. & Larsen, J. P. (2014) Ny IFRS om omsætning udsendt: *Deloitte*, 2014. Fundet d. 09/04/2019 på <https://www2.deloitte.com/dk/da/pages/audit/articles/Ny-IFRS-om-omsaetning-udsendt.html>.
- Revisionspartnerselskaber, D. S. (2014) IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers: *Deloitte*, 2014. Fundet d. 11/04/2019 på <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/dk/Documents/audit/IFRS%2015%20Revenue%20from%20Contracts%20with%20Customers.pdf>.
- Steffensen, H. & Lassen, K. T. & Fedders, J. & Eriksen, R. R. (2017) Indregning af omsætning efter IFRS 15: *PWC*, 2017. Fundet d. 13/03/2019 på <https://www.pwc.dk/da/publikationer/2017/ifrs-15.pdf>.

Bøger

- P/S, E. & Y. (2018) Indsigt i Årsregnskabsloven. Frederiksberg: EY.
- Steffensen, H. & Lassen, K. T. & Fedders, J. & Albrecht, S. (2019) Overblik Inspiration Viden Regnskabshåndbogen 2019. Hellerup: PWC.