

# Notat

## IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers

### Indledning

IASB har i maj udsendt en ny standard om indregning af omsætning, IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, der erstatter følgende standarder og fortolkningsbidrag:

- IAS 11, *Entreprisekontrakter*
- IAS 18, *Indtægtsførsel*
- IFRIC 13, *Kundeloyalitetsprogrammer*
- IFRIC 15, *Aftaler om opførelse af fast ejendom*
- IFRIC 18, *Overførelse af aktiver fra kunder*
- SIC-31, *Omsætning - byttemidler vedrørende reklameydelse*.

Vi giver nedenfor et overblik over hovedindholdet af IFRS 15. Yderligere information, herunder om særlige industrispecifikke forhold, findes på [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com).

IFRS 15 er et led i konvergensprojektet fra 2002 mellem IASB og amerikanske FASB, og de to udsteders standard er næsten fuldt harmoniseret. Der er dog forskelle, blandt andet til oplysningskrav i delårsrapporter samt muligheden for førtidig anvendelse. Der er nedsat en fælles implementeringsgruppe, som skal overveje særlige problemstillinger, der opstår efterhånden som virksomhederne påbegynder arbejdet med implementeringen af IFRS 15. Det betyder, at der formentlig vil komme yderligere vejledning (og måske også fortolkningsbidrag) frem mod ikrafttrædelsen i 2017 og senere. Læs mere om implementeringsgruppen på [IASPlus](http://IASPlus).

### Anvendelsesområde

Den nye model for indregning af omsætning omfatter aftaler eller kontrakter (herefter samlet benævnt ”aftaler”) med kunder bortset fra aftaler, der er omfattet af andre IFRS’er, fx leasing, forsikringskontrakter eller finansielle instrumenter. IFRS 15 omfatter ikke salg af virksomhedens driftsaktiver, fx salg af materielle anlægsaktiver, fast ejendom eller immaterielle aktiver, men visse elementer i den nye model for indregning af omsætning anvendes dog på overførsel af sådanne aktiver.

Renteindtægter og udbytter er med vedtagelsen af IFRS 15 ikke længere omfattet af omsætningsstandarderne. I stedet er der indarbejdet bestemmelser herom i IAS 39/IFRS 9. IFRS 15 gælder heller ikke ved bytte af ikke-monetære ydelser mellem virksomheder indenfor samme branche, hvis dette alene gøres for at lette virksomhedens salg til kunder. Det kunne fx være en aftale mellem to olieselskaber om at bytte oliebeholdninger for at dække efterspørgslen på bestemte lokationer.

Hvis en aftale omfatter flere leverancer, hvoraf nogle er dækket af andre IFRS'er, anvendes eventuelle bestemmelser om opdeling og første indregning i henhold til disse andre IFRS'er først, hvorefter IFRS 15 anvendes på de resterende leverancer med det resterende beløb. Indeholder andre standarder ikke relevante bestemmelser, anvendes IFRS 15 på hele aftalen.

Hvis der indgås en samarbejdsaftale mellem to virksomheder om en aktivitet eller en proces, hvor parterne deles om risici og fordele, skal parterne hver især vurdere, om den anden part er en "kunde" i forhold til IFRS 15, således at transaktioner med den anden part falder inden for rammerne af omsætningsstandarderne.

---

### ***Kommentar***

Begreberne "aftale" (*contract*) og "kunde" er defineret i IFRS 15. Den nye model for indregning af indtægter forudsætter, at der eksisterer en aftale (el. en kontrakt) der udløser rettigheder og forpligtelser, som kan håndhæves. Standarden fastsætter de kriterier, der skal være opfyldt i den forbindelse (se trin 1 nedenfor). En "kunde" i IFRS 15's forstand er derfor ikke en hvilken som helst modpart, men derimod en modpart, som har indgået aftale om køb af varer eller tjenesteydelser hidrørende fra virksomhedens driftsaktiviteter. Det kræver i visse tilfælde en nærmere vurdering af, om en aftale falder ind under IFRS 15, især hvor der er indgået samarbejdsaftaler.

---

### **Overblik over den nye model for indregning af omsætning**

Grundprincippet i IFRS 15 er, at virksomheden skal indregne indtægter på en måde, som afspejler overførslen af varer eller tjenesteydelser til kunderne med et beløb svarende til det, virksomheden forventer at være berettiget til for leveringen af disse varer eller tjenesteydelser.

IFRS 15 skal anvendes på hver aftale for sig, men tillader virksomheden at anlægge en porteføljebetragtning, hvis det med rimelighed forventes, at effekten på regnskabet herved ikke er væsentlig i forhold til anvendelse på hver aftale for sig.

Modellen i IFRS 15 indeholder følgende fem trin:



### ***Kommentar***

Disse fem trin for indregning af omsætning har været uændret siden det første IASB udkast til ny standard om omsætning blev udsendt i 2010, men der er foretaget mange ændringer siden da af de detaljerede bestemmelser vedrørende de enkelte trin. Det er derfor vigtigt at danne sig et overblik over detaljerne i den endelige standard og ikke alene se på eventuelle tidligere analyser.

### **Trin 1: Identificer aftalen med kunden**

En aftale kan være skriftlig, mundtlig eller underforstået, men anvendelse af IFRS 15 kræver, at:

- Parterne har godkendt aftalen (skriftligt, mundtligt eller i overensstemmelse med sædvanlig forretningspraksis) og er pligtige til at udføre deres respektive forpligtelser.
- Virksomheden kan identificere hver parts rettigheder vedrørende de varer eller tjenesteydelser, der skal leveres.
- Virksomheden kan identificere betalingsbetingelserne for de varer eller tjenesteydelser, der skal leveres.
- Aftalen har forretningsmæssig substans (hvilket vil sige at risikoen, tidsforløbet eller størrelsen af virksomhedens fremtidige pengestrømme forventes at ændre sig som følge af aftalen).
- Det er sandsynligt, at virksomheden modtager den betaling, som den er berettiget til, for leveringen af de pågældende varer eller tjenesteydelser.

Indgåede aftaler behandles normalt individuelt, men der kan være situationer, hvor flere aftaler indgået på samme tid og med samme kunde skal anses som én samlet aftale. Dette er tilfældet hvis:

- Aftalerne er forhandlet som én samlet pakke med ét forretningsmæssigt formål,
- vederlaget, der skal betales i henhold til den ene aftale, afhænger af prisen på - eller gennemførelsen af - andre aftaler, eller
- de af aftalerne omfattede varer eller tjenesteydelser (eller nogle af disse omfattet af aftalerne) udgør én samlet leveringsforpligtelse.

Nogen gange ændres de aftalte priser eller aftalens/kontraktens omfang undervejs. Når en sådan ændring er ”godkendt” (hvilket vil sige, at den i sig selv udløser rettigheder og forpligtelser) behandles ændringen som en særskilt aftale, hvis den både resulterer i en særskilt (*distinct*) leveringsforpligtelse

og den pris, der skal betales yderligere, afspejler salgsprisen isoleret set vedrørende den særskilte leverance. I modsat fald behandles den som en ændring af den oprindelige aftale. Oftest indregnes ændringen fremadrettet ved at fordele den resterende, ændrede transaktionspris på de resterende leveringsforpligtelser. Det gælder dog ikke leveringsforpligtelser, der opfyldes over tid (se trin 5 nedenfor). Her indregnes ændringen også med tilbagevirkende kraft, hvilket kan resultere i en justering til tidligere indregnet omsætning.

## **Trin 2: Identificer leveringsforpligtelserne i aftalen**

Trin 5 (se nedenfor) kræver, at indtægter indregnes i takt med, at virksomheden opfylder sin leveringsforpligtelse. Virksomheden skal derfor allerede ved indgåelsen opdele (*unbundling*) aftalen i dens forskellige leveringsforpligtelser. Særskilte (*distinct*) leveringsforpligtelser er varer eller tjenesteydelser i henhold til aftalen, der opfylder begge nedenstående betingelser:

- Kunden får værdi af den pågældende vare eller tjenesteydelse isoleret set eller i kombination med andre varer/tjenesteydelser, som allerede er til kundens rådighed (dvs. er i stand til at blive adskilt), og
- virksomhedens forpligtelse til at overføre den pågældende vare eller levere den pågældende tjenesteydelse til kunden kan adskilles fra andre forpligtelser i aftalen (dvs. er særskilt i forhold til kontrakten).

Såfremt visse kriterier er opfyldt, kræver IFRS 15 dog at særskilte, men ensartede varer eller tjenesteydelser, betragtes som én enkelt leveringsforpligtelse.

Betingelsen om, at virksomhedens forpligtelse til at overføre den pågældende vare eller levere den pågældende tjenesteydelse til kunden skal kunne adskilles fra andre forpligtelser i aftalen kræver en nærmere analyse af aftalens vilkår samt eventuelle særlige forhold og omstændigheder. Faktorer, der indikerer at forpligtelsen kan adskilles fra andre forpligtelser i aftalen, omfatter:

- Virksomhedens leverancer består ikke i væsentligt omfang af integration af leveringsforpligtelserne, således at leveringsforpligtelserne fremstår som én samlet leverance til kunden
- leverancen ændrer ikke væsentligt ved eller tilpasser andre leverancer i aftalen, eller
- leverancen er ikke afhængig af eller nært forbundet med andre leverancer i aftalen.

---

### ***Kommentar***

Det kræver normalt yderligere undersøgelser at vurdere, om en leverance er afhængig af - eller nært forbundet med - andre leverancer i aftalen. Det gælder fx virksomheder, der leverer en softwarelicens sammen med andre ydelser som fx tilpasning og integration. Disse leverancer skal muligvis lægges sammen og behandles som én enkelt leveringsforpligtelse hvilket betyder, at omsætningen skal indregnes over tid, såfremt dette i øvrigt er det korrekte grundlag for indregning, jf. trin 5 nedenfor.

---

Ved vurderingen af, om sådanne leverancer regnskabsmæssigt skal behandles som særskilte leveringsforpligtelser, skal virksomheden overveje forskellige faktorer, herunder fx omfanget af integration, niveauet af nødvendige tilpasninger samt den rækkefølge hvori leveringsforpligtelsen opfyldes, fordi kunden ikke nødvendigvis er i stand til at bruge varen eller tjenesteydelsen før andre varer eller tjenesteydelser indenfor samme kontrakt er leveret.

### **Trin 3: Opgør transaktionsprisen**

Med henblik på indregning af omsætning, skal virksomheden skal opgøre værdien af det vederlag, som den forventer at være berettiget til for leveringen af varer eller tjenesteydelser i henhold til aftalen.

Transaktionsprisen kan være et fast beløb eller den kan variere fx på grund af rabatter, returneringer, incitamentsordninger eller andre prismæssige af- eller nedslag.

Når virksomheden skal skønne over transaktionsprisen, skal den blandet andet overveje indvirkningen af variable beløb, tidsværdien af penge (hvis der indgår et betydeligt finansieringselement), ikke-monetære vederlag samt eventuelle beløb, der skal betales til kunden.

Transaktionsprisen estimeres ved hjælp af enten en sandsynlighedsvægtet tilgang - dvs. forventet værdi (*expected value*) - eller det mest sandsynlige beløb (*most likely amount*) - alt efter hvad der bedst udtrykker det beløb, virksomheden forventer at være berettiget til.

---

#### ***Kommentar***

Variable beløb (somme tider også benævnt betingede betalinger eller betinget vederlag) omfatter mere end blot forhold, der er uden for sælgers kontrol. Variable beløb omfatter alle de beløb, som er variable i henhold til aftalen, fx bonusaftaler eller sanktioner ved manglende opfyldelse, rabatter samt kundens ret til at returnere varer.

---

Variable beløb skal alene medtages i transaktionsprisen, hvis det er højst sandsynligt (*highly probable*), at en væsentlig del af beløbet ikke efterfølgende skal tilbageføres som følge af revurderede skøn (*significant revenue reversal*). Der er tale om en væsentlig tilbageførsel, hvis en efterfølgende ændring i skønnet over det variable beløb resulterer i en betydelig reduktion i den samlede omsætning, som er indregnet vedrørende aftalen. Denne ”begrænsningsregel” kan få konsekvenser, hvis:

- Beløbet er følsomt i forhold til faktorer, der er uden for virksomhedens kontrol (fx volatilitet i et marked, tredjeparts vurderinger eller en høj risiko for forældelse),
- usikkerheden forventes at bestå over længere tid, eller
- virksomheden har begrænset erfaring fra tidligere med lignende leveringsforpligtelser eller der er et bredt udfaldsrum med hensyn til mulige beløb.

Hvis virksomheden konkluderer, at der efterfølgende er risiko for at skulle tilbageføre en væsentlig del af omsætningen, skal det overvejes, hvorvidt det vil være passende at medregne en mindre andel af det variable beløb. Det er dog fortsat en betingelse, at også dette mindre beløb højst sandsynligt ikke skal tilbageføres senere (jf. ”begrænsningsreglen” ovenfor).

Derudover introducerer IFRS 15 nye bestemmelser om salgs- eller brugsbaserede royalties fra licenser vedrørende immaterielrettigheder. Bestemmelsen betyder, at virksomheden ikke kan indregne sådanne royalties som omsætning før kunden har fortaget det salg eller forbrug, som udløser royaltyen. Dette gælder uanset virksomhedens erfaringer fra tidligere.

I henhold til IFRS 15 afspejler indregning af omsætning det beløb, som virksomheden forventer at være berettiget til i henhold til aftalen. Det er ikke nødvendigvis lig med den betaling, der forventes modtaget. Hvis virksomheden i sidste ende forventer at ville acceptere et lavere beløb end det, der oprindeligt er aftalt (fx fordi der gives yderligere rabat eller som følge af forretningspraksis) indregner den dette lavere beløb allerede ved første indregning og vurderer sandsynligheden for, at den modtager det lavere beløb.

Hvis der efterfølgende er tegn på, at beløbet, som virksomheden forventer at være berettiget til i henhold til aftalen, ikke kan inddrives, kræver IFRS 15, at nedskrivningen af tilgodehavendet præsenteres særskilt som en omkostning i resultatopgørelsen.

Såfremt aftalen indeholder et betydelig finansieringselement enten ved forudbetaling eller kreditgivning, skal tidsværdien af penge tages i betragtning ved at tilpasse transaktionsprisen og indregne henholdsvis rentekomkostninger eller renteindtægter over finansieringsperioden. Dette er dog ikke krævet, hvis perioden mellem levering af varen/tjenesteydelserne og betalingen er mindre end ét år.

#### **Trin 4: Fordel transaktionsprisen på leveringsforpligtelserne i aftalen**

Såfremt aftalen indeholder mere end en særskilt (*distinct*) leveringsforpligtelse fordeles transaktionsprisen til hver enkelt leveringsforpligtelse på grundlag af varens/tjenesteydelsens relative salgspris isoleret set (*stand-alone selling price*).

Den bedste dokumentation for denne selvstændige (*stand-alone*) salgspris er prisen, som virksomheden sælger varen eller tjenesteydelsen til ved et separat salg i en aftale, der ikke indeholder andre ydelser. Hvis der ikke findes en selvstændig salgspris, skal virksomheden estimere en pris, hvor så meget input som mulig skal være baseret på observerbare inputs, fx vurdering af markedet, forventede omkostninger plus en margin, eller - i visse sjældne tilfælde - ved hjælp af en residualmetode.

Hvis transaktionsprisen indeholder et variabelt beløb, skal der tages hensyn til, om det variable beløb vedrører alle eller kun nogle af leveringsforpligtelserne i aftalen. Medmindre visse betingelser er opfyldt, skal de variable beløb fordeles på samtlige leveringsforpligtelser i kontrakten.

I aftaler, der omfatter mere end én særskilt vare eller tjenesteydelse, tilbyder virksomheden nogen gange rabat på den samlede leverance i forhold til, hvad kunden skulle have betalt, hvis de enkelte leverancer blev købt særskilt. Medmindre det med henvisning til observerbare forhold kan godtgøres, at hele rabatten kan henføres til enkelte af de specifikke leverancer, skal virksomheden fordele rabatten forholdsmæssigt mellem alle de leveringsforpligtelser, som aftalen eller kontrakten omfatter.

---

### ***Kommentar***

For nogle virksomheder kan dette potentielt give store praktiske udfordringer, når IFRS 15 implementeres. Der var tidligere begrænset vejledning om dette emne, hvorved virksomhederne kunne udøve et vist skøn, når de skulle vælge en passende måde at fordele prisen mellem de af aftalen omfattede varer og tjenesteydelser.

---

IFRS 15 kan betyde, at der skal foretages særskilte beregninger og fordelinger for hver enkelt af virksomhedens aftaler. Det vil være ganske udfordrende i virksomheder med mange forskellige aftaler og kontrakter; eksempelvis teleselskabers aftaler om salg af mobiltelefoner, der typisk kæder selve mobiltelefonen sammen med de efterfølgende tjenesteydelser i form af netværkstjenester. I henhold til IFRS 15 skal transaktionsprisen (det beløb, kunden skal betale i henhold til aftalen) fordeles på de forskellige leverancer, hvorved indregning af omsætning vedrørende levering af mobiltelefonen skal adskilles fra indregning af omsætning vedrørende efterfølgende levering af netværkstjenester. Praksis under IAS 18 er typisk at anse mobiltelefonen som en omkostning ved erhvervelse af kunden. Under IFRS 15 skal en del af den samlede transaktionspris fordeles til mobiltelefonen og indregnes som omsætning, når telefonen leveres til kunden. Hvis fx en mobiloperatør har et stort antal forskelligt prisfastsatte kontrakter, kan det være nødvendigt at overveje ændringer i virksomhedens systemer med henblik på at kunne håndtere omfanget af krævede beregninger.

### **Trin 5: Indregn omsætning, når (eller i takt med) leveringsforpligtelserne opfyldes**

Leveringsforpligtelsen er opfyldt, når kontrollen med de pågældende varer eller tjenesteydelser (benævnt "aktiverne") er overført til kunden. Kontrol er defineret som "... *muligheden for at anvise brugen af og opnå alle væsentlige fordele fra aktivet ...*" som varen eller tjenesteydelsen indeholder. Dette er anderledes end IAS 18, hvor omsætning ved salg af varer indregnes, når alle væsentlige risici og fordele forbundet med ejendomsretten, er overført til kunden.

Derudover indeholder IAS 18 forskellig vejledning om indregning af omsætning fra henholdsvis salg varer og levering af tjenesteydelser. IFRS 15 indeholder i modsætning hertil én samlet vejledning for

indregning af omsætning, enten på et bestemt tidspunkt eller over en periode. Denne vejledning er fælles for såvel salg af varer som for levering af tjenesteydelser.

### **Indregning af omsætning over tid**

Omsætning indregnes over tid, når mindst et af følgende kriterier er opfyldt:

- Kunden modtager og forbruger fordelene ved leverancen i takt med leveringen.
- Leverancen opfører eller forbedrer et aktiv (fx igangværende arbejder), som kunden kontrollerer i takt med opførelsen eller forbedringen.
- Leverancen omfatter et aktiv, som ikke har nogen alternativ anvendelsesmulighed for virksomheden (fx muligheden for at sælge aktivet til anden side), og virksomheden har ret til betaling for de leverancer, som er udført til dato.

Når det skal afgøres, hvorvidt der er tale om et aktiv med alternative anvendelsesmuligheder, skal sælger allerede ved indgåelsen af aftalen vurdere, om det kontraktmæssigt eller praktisk er muligt at bruge aktivet på andre måder end fastsat i aftalen med kunden.

Hvis et eller flere af de ovennævnte kriterier er opfyldt, så skal virksomheden indregne omsætning over tid på den måde, som bedst afspejler overførelsen af varer eller tjenesteydelser til kunden. Standarden foreskriver anvendelse af enten en output-baseret metode eller en input-baseret metode ved opgørelse af færdiggørelsesgraden.

---

### ***Kommentar***

Afgørende for, om virksomheden skal indregne omsætningen over fx fremstillingsperioden eller ved levering til kunden afhænger af aftalens specifikke vilkår. I nogle tilfælde vil virksomheder med ordreproduktion blive forpligtet til at indregne omsætning i takt med, at komponenterne fremstilles, fx hvis komponenterne ikke har nogen form for alternativ anvendelsesmulighed, og kunden samtidig efter aftalen eller kontrakten er forpligtet til at betale for det fremstillingsarbejde, virksomheden har udført til dato. Har kunden derimod mulighed for at opsigte aftalen mod en kompensation, der ikke svarer til værdien af det udførte arbejde, vil betingelserne for indregning af omsætning over tid ikke være opfyldt.

---

### **Indregning af omsætning på et bestemt tidspunkt**

Hvis leveringsforpligtelsen ikke opfylder betingelserne ovenfor for indregning over tid, skal følgende overvejes med henblik på at vurdere, hvornår kontrollen med aktivet er overført til kunden:

- Virksomheden har fysisk overdraget aktivet.
- Virksomheden har ret til at kræve betaling for aktivet.
- Kunden har accepteret aktivet.



- Kunden har alle væsentlige risici og fordele forbundet med ejendomsretten til aktivet.
- Kunden har ejendomsretten til aktivet.

---

### **Kommentar**

Når omsætningen skal indregnes på et bestemt tidspunkt, forsøger IFRS 15 at finde frem til det tidspunkt, hvor kontrollen med "aktivet" (varen eller tjenesteydelsen) overgår til kunden. I modsætning hertil fokuserer IAS 18 på tidspunktet, hvor risici og fordele (*risks and rewards*) overgår. Derfor kan tidspunktet for indregning af omsætning hos nogle virksomheder ændre sig som følge af IFRS 15, hvis de i dag indregner omsætning på et bestemt tidspunkt.

---

### **Omkostninger ved aftalen eller kontrakten**

Der er specifikke kriterier for, hvilke omkostninger vedrørende aftalen eller kontrakten, der kan indregnes i balancen. Der skelnes mellem omkostninger til opnåelsen af kontrakten henholdsvis omkostninger ved opfyldelsen heraf.

Omkostninger relateret til at opnå kontrakten aktiveres alene, når der er tale om meromkostninger (*incremental*) for at opnå kontrakten, og som forventes genindvundet. Som en praktisk foranstaltning kan virksomheden indregne omkostningerne direkte i resultatopgørelsen, hvis den forventede afskrivningsperiode udgør ét år eller derunder.

Omkostningerne vedrørende opfyldelse af kontrakten aktiveres efter samme principper, som kendes fra fx IAS 11. Det omfatter omkostninger - direkte såvel som indirekte - samt omkostninger, der i henhold til aftalen skal dækkes af kunden.

I begge tilfælde afskrives de aktiverede omkostninger på en måde, der afspejler overførsel af de varer eller tjenesteydelser, som omkostningerne vedrører.

### **Yderligere vejledning**

IFRS 15 indeholder detaljeret vejledning på forskellige områder, der på visse punkter er forskellig fra vejledningen i IAS 18, fx:

- Garantier - hvis virksomheden giver en garanti til kunden afgør arten af garantien den regnskabsmæssige behandling. Såfremt kunden kan vælge at tilkøbe garantien, eller den giver kunden en ekstra service, skal garantien behandles som en særskilt leveringsforpligtelse. Er der derimod tale om en garanti, som blot giver sikkerhed for, at varen opfylder de aftalte specifikationer, behandles den ikke som en særskilt leveringsforpligtelse.

- Uudnyttede rettigheder - i nogle tilfælde forventes kunderne ikke at gøre krav på alle de varer eller tjenesteydelser, de har ret til. Et eksempel herpå er ubrugte points hidrørende fra et kundeloyalitetsprogram.
- Kundens mulighed for at købe yderligere varer/tjenesteydelser - nogle aftaler giver kunden mulighed for at købe yderligere varer eller tjenesteydelser med rabat. Hvis dette udgør en ”væsentlig rettighed” (*material right*) for kunden - fx en option, der giver kunden ret til at købe yderligere varer med en betydelig rabat - skal en andel af transaktionsprisen henføres til optionen og først indregnes som omsætning, når kontrollen med disse yderligere varer eller tjenesteydelser overføres til kunden, eller når optionen udløber.
- Licenser - IFRS 15 kræver en vurdering af, om en licens giver kunden adgang til virksomhedens immaterielle rettigheder (*right to access*) eller om kunden faktisk opnår ret til at bestemme brugen af de immaterielle rettigheder (*right to use*). Er der tale om en ret til de immaterielle rettigheder, indregnes omsætningen herfra over tid, hvorimod omsætningen indregnes på et bestemt tidspunkt, hvis der er tale om en ret til at bestemme over brugen af rettighederne. Standarden indeholder omfattende vejledning vedrørende denne sondring, der må forventes at få en væsentlig effekt for visse brancher.

Der er også inkluderet implementeringsvejledning om følgende emner:

- Metoder til måling af fremskridt med opfyldelse af leveringsforpligtelsen (færdiggørelsesgraden)
- Salg med returret
- Agent eller principal
- Ikke-refunderbare up front betalinger
- Aftaler om tilbagekøb
- Konsignationsaftaler
- Indregning af omsætning før levering finder sted (*bill-and-hold*)
- Kundeaccept
- Oplysninger om opdelt (*disaggregated*) omsætning

### Oplysningskrav

IFRS 15 udvider de nuværende oplysningskrav vedrørende omsætning markant, hvilket bl.a. omfatter:

- En opdeling af omsætningen der viser hvordan typen af omsætning, beløb, timing og usikkerheder vedrørende omsætning og pengestrømme påvirkes af økonomiske faktorer.
- Oplysninger om kontraktaktiver og -passiver primo og ultimo, omsætning indregnet i indeværende periode, som indgik i kontraktspassiver primo året og omsætning indregnet i indeværende periode vedrørende leveringsforpligtelser, der er opfyldt i en tidligere periode (fx som følge af ændringer i kontraktprisen).
- Hvis kontrakten forventes at strække sig over mere end et år, den samlede værdi af transaktionsprisen som er henført til resterende leveringsforpligtelser samt oplysning om, hvornår virksomheden forventer at indregne denne omsætning.

- Oplysning om aktiverede kontraktomkostninger, både for at opnå (erhvervsomkostninger) hhv. opfylde aftaler (igangværende arbejder).
- Typer af varer eller tjenesteydelser, væsentligste betalingsbetingelser samt den typiske timing vedr. opfyldelse af leveringsforpligtelserne.
- Beskrivelse af de væsentligste skøn og vurderinger om størrelsen af og timingen for indregning af omsætning.
- Virksomhedens valg med hensyn til regnskabsmæssig behandling af tidsværdien af penge samt omkostninger afholdt for at opnå eller opfylde en kontrakt.
- Oplysning om de metoder, inputs og antagelser, der anvendes til at opgøre transaktionsprisen og dens fordeling på leveringsforpligtelser.

### **Ikrafttrædelsesdato og overgang**

IFRS 15 gælder for regnskabsår, der begynder den 1. januar 2017 eller senere med mulighed for tidligere anvendelse, i Europa dog ikke før EU har godkendt den.

Standarden skal implementeres med tilbagevirkende kraft med tilpasning af sammenligningstal, som om dens krav altid havde været anvendt på igangværende kontrakter ved begyndelsen af det tidligste sammenligningsår samt kontakter, der indgås herefter.

IFRS 15 giver mulighed for at undlade tilpasning af sammenligningstal, hvorved dens krav alene vil gælde de kontrakter, som er igangværende ved begyndelsen af det år, hvor standarden implementeres samt kontakter, der indgås herefter.

Virksomhederne skal dog under alle omstændigheder oplyse om indvirkningen af eventuelle ændringer i anvendt regnskabspraksis som følge af implementeringen af IFRS 15.

### **Planlægning**

Selv om ikrafttrædelsen først er i 2017, er det værd at bemærke, at virksomheder, som bliver væsentligt påvirket af standarden må forventes at få brug for al tiden frem til ikrafttrædelsen på at forberede sig på de nye krav. Nogle virksomheder vil være nødsaget til at ændre sine systemer og processer, og i visse tilfælde kan det måske blive nødvendigt at køre med to systemer samtidigt for at kunne opfylde overgangsbestemmelserne.

Ud over at forberede markedet og sikre sig at investorer og analytikere m.fl. forstår konsekvenserne af den nye omsætningsstandard betydningsfuld for den konkrete virksomhed, skal virksomhederne også overveje konsekvenserne som følge af eventuel ændret tidspunkt for indtægtsføring og dermed påvirkningen af årets resultat. Andre overvejelser omfatter blandt andet:

- Væsentlige ændringer i nøgletal m.v.
- Væsentlige ændringer i skattebetalinger

- Påvirkning af overskud, der kan udloddes
- Påvirkning af bonusordninger herunder om tidspunktet for opnåelsen af de fastsatte mål ændres eller sandsynligheden for at de opnås ændrer sig
- Eventuel manglende overholdelse af klausuler i låneaftaler.

**Deloitte**

Statsautoriseret Revisionspartnerselskab

16. juni 2014