



**IFRS 15 i fokus**

Den nya intäktsstandarden

September 2016

Inledning	03
Tillämpningsområde	04
Grundprincip	04
Steg 1 Identifiera avtalet med kunden	04
Steg 2 Identifiera de olika prestationsåtagandena	04
Steg 3 Fastställ transaktionspriset	05
Steg 4 Fördela transaktionspriset	05
Steg 5 Redovisa intäkt	06
Ytterligare vägledning	06
Upplysningskrav	07
Övergångsregler och ikraftträdande	08
Sammanfattning	09
Kontaktuppgifter	09

## Inledning

IASB (International Accounting Standards Board) publicerade 2014 en ny standard för intäktsredovisning, IFRS 15 Revenue from contracts with customers. Sedan dess har det skett en del ändringar genom att IASB i juli 2015 fastslog att de senarelägger tillämpningen av IFRS 15 med ett år, och i april 2016 publicerade IASB "Clarifications to IFRS 15" med tydliggöranden avseende ett antal områden i standarden; identifiering av prestationsåtaganden, huvudman kontra agent förhållanden, licenser samt övergångsregler.

Detta nyhetsbrev avser att översiktligt beskriva IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder. Mer detaljerad information om IFRS 15 och även mer branschspecifik IFRS 15 information finns tillgängligt på [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

IFRS 15 är ett gemensamt projekt mellan de två normgivarna IASB och FASB (Financial Accounting Standards Board) som påbörjades redan 2002. Syftet är att IFRS 15 ska vara en heltäckande och principbaserad standard. IFRS 15 kommer därmed att ersätta samtliga tidigare standarder, uttalanden och tolkningar som berör intäktsredovisning (IAS 11 Entreprenadavtal, IAS 18 Intäkter, IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram, IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastighet, IFRIC 18 Överföringar av tillgångar från kunder och SIC 31 Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster).

IFRS 15 introducerar en ny modell för intäktsredovisning (fem-steps modell) som baseras på när kontrollen av en vara eller tjänst överförs till kunden. Den nya modellen kan komma att påverka vid vilken tidpunkt och till vilket belopp intäkter ska redovisas jämfört med nuvarande regelverk, för vissa företag kommer det att bli mindre förändringar och för andra större. Samtliga företag kommer att påverkas av de nya upplysningskraven.

IFRS 15 ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2018 eller senare, men tidigare tillämpning är tillåten. EU förväntas att godkänna IFRS 15 inklusive ändringen avseende

tillämpningstidpunkten under fjärde kvartalet 2016. Clarifications to IFRS 15 förväntas att godkännas av EU under första halvåret 2017.

För företag inom EU som upprättar koncernredovisning enligt IFRS och har kalenderår, så innebär tillämpningstidpunkten att IFRS 15 kommer att presenteras för första gången i delårsrapporten januari-mars 2018. I den ska jämförelsesiffror för motsvarande period 2017 presenteras, och beroende på vilken övergångsmetod som har valts så räknas 2017 om enligt IFRS 15 eller inte (se avsnitt övergångsregler). Det är inte enbart intäkterna som kan komma att påverkas utan även IT-system, processer, nyckeltal m.m. IFRS 15 är ett relativt komplext och bitvis detaljerat regelverk och en lyckad implementering av IFRS 15 kräver insatser från flera delar av företaget och inte enbart ekonomiavdelningen.

Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten (ESMA) publicerade i juli 2016 ett uttalande om implementeringen av IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder. I uttalandet redogör ESMA för de förväntningar som myndigheten har på den information som ett företag ska lämna redan före en ny standard från IASB träder i kraft, allt i enlighet med de krav som framgår av punkt 30 i IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel. ESMA menar att för att kunna tillämpa IFRS 15 från den 1 januari 2018, så kommer effekterna av implementeringen av IFRS 15 att vara kända eller rimligen kunna uppskattas av merparten av företag i samband med att 2017 års delårsrapporter upprättas. För merparten av företag är det därför inte tillräckligt att lämna upplysningar om förändringarna i redovisningsprinciper och dess påverkan enbart i årsredovisningen för 2017. Om IFRS 15 har en signifikant effekt så förväntar sig ESMA upplysningar om följande redan i årsredovisningen för 2016:

- Detaljerad beskrivning och förklaring av hur redovisningsprinciper enligt IFRS 15 kommer att tillämpas på olika intäkts-

strömmar (t.ex. identifiera prestationsförpliktelser, fastställa och fördela transaktionspriset samt när prestationsförpliktelserna uppfylls och intäkt redovisas). I förekommande fall, belysa skillnaderna jämfört med nuvarande redovisningsprinciper för intäktsredovisning.

- Förklaring av tidsplan för att implementera IFRS 15, inklusive förväntad tillämpning av lätttnadsregler vid övergången.
- Om det är känt eller kan uppskattas rimligt, kvantifiering av de möjliga effekterna av implementeringen av IFRS 15, t.ex. för olika intäktsströmmar det belopp som redovisas som intäkt eller tidpunkten för när en intäkt redovisas.
- När kvantitativa uppgifter inte kan uppskattas, eftersom det är okänt eller inte kan uppskattas med rimlig precision, lämna ytterligare kvalitativ information som möjliggör för användarna att förstå omfattningen av den förväntade effekten på de finansiella rapporterna för emittenten.

ESMAs fullständiga uttalande finns på [www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2016-1148\\_public\\_statement\\_ifrs\\_15.pdf](http://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2016-1148_public_statement_ifrs_15.pdf)

Det börjar således att bli hög tid att analysera effekterna av samt planera för implementeringen av IFRS 15, om detta arbete inte redan har påbörjats.

## Tillämpningsområde

IFRS 15 ska tillämpas på samtliga avtal med kunder förutom de avtal som omfattas av andra standarder, t.ex. leasingtal (IAS 17, IFRS 16), försäkringsavtal (IFRS 4) och finansiella instrument (IAS 39, IFRS 9). Det finns även ett undantag från tillämpning avseende byte av icke-monetära tillgångar mellan företag i samma bransch för att främja försäljning till kunder. Det är fullt möjligt att ett avtal med en kund delvis kan vara inom tillämpningsområdet för IFRS 15 och delvis inom tillämpningsområdet för en annan standard.

## Grundprincip

”Ett företag ska redovisa intäkter för att skildra överföringen av utlovade varor och tjänster med ett belopp som speglar den ersättning som företaget förväntas ha rätt till i utbyte mot dessa varor och tjänster.”

IFRS 15 introducerar en fem-steps modell för att tillämpa denna princip.

vara ett avtal enligt IFRS 15 eller inte. Ett avtal med en kund kan vara skriftligt, muntligt eller utgå ifrån praxis men det måste uppfylla samtliga följande kriterier:

- Avtalet är godkänt och parterna avser att fullfölja sina åtaganden
- Respektive parts rättigheter kan identifieras
- Betalningsvillkor kan identifieras
- Avtalet har en affärsmässig innebörd
- Det är sannolikt att företaget kommer att erhålla den betalning de har rätt till

Steg 1 är oftast relativt okomplicerat, men det finns särskilda regler för när man ska slå ihop flera avtal till ett och hur företag ska redovisa när det sker ändringar i befintliga avtal.

Även om avtal normalt ska redovisas var för sig, så kräver standarden att två eller flera avtal ska slås ihop och redovisas

försäljningspriset (se steg 4). I annat fall redovisas ändringen som en justering av ursprungligt avtal. Ofta innebär det att ändringen redovisas framåtriktat genom att allokera återstoden av det nya transaktionspriset till de återstående prestationsåtagandena. För vissa prestationsåtaganden som redovisas över tid (steg 5), redovisas effekten av ändringen retroaktivt vilket innebär en justering av redan redovisade intäkter.

## Steg 2

### Identifiera prestationsåtagandena

En intäkt ska redovisas när företaget har uppfyllt sitt prestationsåtagande (se steg 5 nedan). Det är därför nödvändigt att först identifiera de ”distinkta prestationsåtagandena” och detta ska göras vid avtalets ingång.

I steg 2 börjar företaget med att identifiera alla löften (inklusive implicita) om varor eller tjänster som finns i avtalet med kunden. Om ett löfte avseende



Fem-steps modellen beskrivs mer i detalj i nedan avsnitt.

I nuvarande standarder för intäktsredovisnings läggs stor vikt vid överföring av risker och förmåner. I IFRS 15 läggs större vikt på överföring av kontroll av varan eller tjänsten till kunden för att få redovisa en intäkt. Aspekten med risker och förmåner finns kvar, men den vägs samman med andra indikatorer på kontroll så som exempelvis rätt till betalning, legal äganderätt, fysisk besittning och godkännande av varan/tjänsten.

Standarden ska tillämpas på varje enskilt kundavtal, men en portföljmetod är tillåten förutsatt att en sådan metod inte har en väsentligt annorlunda påverkan på de finansiella rapporterna.

## Steg 1 Identifiera avtalet med kunden

I steg 1 så ska företaget besluta om avtalet med kunden kvalificerar för att

som ett avtal om avtalen är med samma kund (eller närstående parter till kunden), om de har ingåtts samtidigt eller nära i tiden, och om ett eller flera av nedan kriterier är uppnådda:

- Avtalen förhandlas som ett paket med ett gemensamt affärsmässigt syfte
- Storleken på den ersättning som ska betalas i ett avtal är beroende av pris eller prestation i det andra avtalet
- Varorna eller tjänsterna i avtalen utgör ett enda prestationsåtagande

Ibland ändras priset eller omfattningen av ett avtal med kund. En ändring av ett avtal som har blivit godkänt (dvs. villkoren av ändringarna skapar rättigheter och skyldigheter) redovisas som ett separat avtal förutsatt att det adderar en ”distinkt” vara eller tjänst (se steg 2) samt att värdet på ändringen motsvarar det fristående

en vara eller tjänst uppfyller kriterierna för att vara ”distinkt”, så är detta ett prestationsåtagande som ska redovisas åtskilt från övriga varor och tjänster i avtalet.

Distinkta prestationsåtaganden är löften om varor eller tjänster i ett avtal som uppfyller båda följande kriterier:

- Kunden kan använda varan/tjänsten enskilt som den är eller tillsammans med andra lättillgängliga resurser (”distinkt till sin karaktär”), och
- Företagets löfte om att överföra varan/tjänsten till kunden är separat identifierbar från övriga löften i avtalet (”distinkt i avtalet”).

IFRS 15 innehåller även regler som innebär att en serie av distinkta varor eller tjänster kan ses som ett distinkt prestationsåtagande under vissa förutsättningar.

Nedan bild illustrerar hur distinkta prestationsåtagande i ett avtal identifieras:



I "Clarifications to IFRS 15" så har IASB bland annat försökt att tydliggöra och lämna mer vägledning om hur ett företag ska kunna identifiera sina olika prestationsåtaganden, men det är fortfarande ett område som kan vara svårt och kräva ett stort mått av bedömningar, speciellt avseende kriteriet att varan/tjänsten är separat identifierbar i avtalet. Indikatorer på att två eller fler löften inte är separat identifierbara i avtalet är:

- Om varorna eller tjänsterna används som "input" för ett producerat eller leverera en kombinerad "output",
- om de löften om varor eller tjänster som finns i avtalet innebär en väsentlig modifiering eller kund Anpassning av annan vara eller tjänst i avtalet, eller
- om varorna eller tjänsterna är starkt beroende av eller starkt sammankopplade.

Om man kommer fram till att ett löfte om en vara/tjänst inte är distinkt ska man kombinera två eller flera löften till det kombinerade åtagandet ("paketet") kan anses vara ett distinkt prestationsåtagande. Att avgöra huruvida ett prestationsåtagande ska redovisas separat eller som del i en paketslösning är förmodligen en av de mest väsentliga bedömningar som kommer göras vid tillämpning av IFRS 15.

### Steg 3 Fastställ transaktionspriset

När avtalet med kunden och prestationsåtaganden har identifierats (steg 1 och steg 2), så ska transaktionspriset fastställas. Detta definieras i IFRS 15 som "den ersättning som företaget förväntar sig ha rätt att erhålla i utbyte mot att det överför utlovade varor eller tjänster" till en kund. Transaktionspriset kan vara ett fast belopp eller så kan det vara rörligt till följd av rabatter, återbäringar, krediteringar, incitamentsprogram, returrätt eller liknande.

Vid fastställande av transaktionspriset så ska företaget beakta förekomst av rörliga ersättningar, pengars tidsvärde (om en väsentlig finansieringskomponent förekommer), icke-kontant ersättningar samt ev. återbetalningar som sker till kunder.

Vad gäller avtal som innehåller en rörlig ersättning så ställer detta krav på att uppskattningar och bedömningar görs, vilka kan påverka så väl storleken på som tidpunkten för när en intäkt redovisas. Det finns två metoder för att fastställa den rörliga ersättningen:

- Förväntat värde metoden
- Mest sannolika metoden

Rörlig ersättning ska redovisas endast i sådan uträkning att det är stor

sannolikhet att en väsentlig del av intäkten inte kommer behöva återföras i framtiden. För att göra en sådan bedömning kan man ta utgångspunkt från historisk data och prognoser.

IFRS 15 introducerar även särskilda regler avseende royalty från licenser hänförliga till immateriella tillgångar som baseras på försäljning eller användning. Ett företag får inte redovisa en sådan intäkt förrän dess kund har gjort sin försäljning eller då den immateriella tillgången används.

Definitionen av "transaktionspriset" lägger vikt vid vad företaget förväntar sig ha rätt att erhålla och inte vad de har rätt till. Eventuella kreditförluster ska inte beaktas vid fastställande av transaktionspriset, då det beaktades redan i steg 1, där ett av kriterierna för att få redovisa intäkt var att det var sannolikt att företaget får den ersättning de har rätt till (med undantag för om det finns en väsentlig finansieringskomponent eftersom den diskonteringsränta som används återspeglar kundens kreditvärdighet).

Eventuella nedskrivningar av kundfordringar redovisas enligt IAS 39/IFRS 9 Finansiella instrument och kreditförlusten redovisas i resultaträkningen.

När ett avtal med kund innehåller en väsentlig finansieringskomponent så ska hänsyn tas till pengars tidsvärde genom att justera transaktionspriset, och redovisa en ränteintäkt eller räntekostnad över den relevanta finansieringsperioden. Det finns dock en förenklingsregel, företag behöver inte justera för pengars tidsvärde om perioden mellan det att företaget överför varorna eller tjänsterna och betalningen är mindre än ett år.

### Steg 4 Fördela transaktionspriset

När transaktionspriset är fastställt (steg 3), så ska detta fördelas ut på de distinkta prestationsåtaganden som identifierades i steg 2. När ett avtal innehåller mer än ett prestationsåtagande, så fördelar företaget transaktionspriset till varje distinkt prestationsåtagande på basis av dess fristående försäljningspris. Med fristående försäljningspris menas det belopp prestationsåtagandet skulle kunna prissättas till separat. Det finns olika sätt att fastställa transaktionspriset. Om det

finns observerbara priser används dessa. I annat fall anger standarden tre sätt för hur fristående försäljningspriser får beräknas:

- Bedömda marknadspriser
- Uppskattade tillverkningskostnader plus en marginal
- Residualmetod (endast tillåtet under vissa begränsade förutsättningar)

När transaktionspriset innehåller en rörlig del (se steg 3), så behöver företaget bestämma om den rörliga delen är hänförlig till alla eller enbart till några av prestationsåtagandena i avtalet. Om inte kriterierna för att hänföra den rörliga delen till specifika prestationsåtaganden är uppfyllda, så fördelas den till samtliga prestationsåtaganden som finns i avtalet.

### Steg 5 Redovisa intäkt

En intäkt redovisas när företaget har uppfyllt ett prestationsåtagande. Ett prestationsåtagande är uppfyllt när kontrollen av underliggande varor eller tjänster ("tillgångarna") för det separata prestationsåtagandet har överförts till kunden. Kontroll definieras som "möjligheten att styra användningen av, och erhålla alla väsentliga förmåner från tillgången (för den underliggande varan eller tjänsten)". Detta skiljer sig från IAS 18 Intäkter, där exempelvis intäkter från försäljning av varor redovisas då de betydande riskerna och förmånerna som är förknippade med ägandet av varorna överförs till kunden".

Vidare så är vägledningen i IAS 18 annorlunda beroende på om det avser försäljning av en vara eller en tjänst. IFRS 15 har ett annat sätt att se på om intäkt ska redovisas över tid eller vid en viss tidpunkt, och vägledningen är densamma oavsett om det är försäljning av en vara eller en tjänst.

### Redovisa intäkt över tid

Ett prestationsåtagande uppfylls över tid och intäkt ska redovisas över tid om minst ett av följande kriterier är uppfyllda:

- Kunden erhåller och konsumerar nyttan i takt med att företaget presterar,
- företagets prestation skapar eller förbättrar en tillgång som kunden kontrollerar, eller

- företagets prestationer skapar inte en tillgång som har en alternativ användning för företaget och företaget har en nuvarande rätt till betalning för hittills utförda prestationer.

En tillgång har inte en alternativ användning, om företaget vid ingången av avtalet med kunden, är begränsad både enligt avtalet och praktiskt att använda tillgången i ett annat syfte.

Om något av ovanstående kriterier är uppfyllda, så ska företaget redovisa intäkt över tid på det sätt som bäst skildrar överföringen av varor och tjänster till kunden. Färdigställandegraden kan beräknas antingen genom output-metod eller input-metod. Output metoden tar sitt ursprung i vad som överförs till kunden och fastställs genom t.ex. besiktningar, milstolpar eller producerade enheter. Det finns även en lätttnadsregel där företaget får utgå från fakturerade belopp, förutsatt att dessa motsvarar värdet för kunden per dagens datum. Exempelvis ett servicekontrakt där företaget fakturerar ett fast belopp per timme utförd service. Input-metoden tar istället sitt ursprung i t.ex. upparbetade kostnader, arbetade timmar eller maskintimmar.

### Redovisa intäkt vid en tidpunkt

Om ett prestationsåtagande inte uppfyller något av ovan kriterier för att redovisas över tid, så sker intäktsredovisning vid en tidpunkt. Nedan indikatorer kan då användas för att bedöma vid vilken tidpunkt kontrollen av en vara/tjänst har överförts till kunden.

- Företaget har överfört fysiskt besittning
- Företaget har en nuvarande rätt till betalning
- Kunden har godkänt varan/tjänsten
- Kunden har de väsentliga riskerna och förmånerna
- Kunden har legal äganderätt

### Ytterligare vägledning

Kontraktsgiffter - Standarden innehåller specifika regler för vilka utgifter relaterade till ett avtal med kund ska redovisas som en tillgång, och den skiljer mellan "utgifter för anskaffa ett avtal" och

"utgifter för att uppfylla ett avtal".

Utgifter för att anskaffa ett avtal ska redovisas som en tillgång om dessa är tillkommande utgifter som enbart uppstår till följd av att avtalet erhålls och om de förväntas återvinnas (t.ex. säljkommission). Det finns dock en praktisk lätttnadsregel som innebär att företag inte behöver redovisa utgifter för att anskaffa ett avtal som en tillgång om avskrivningstiden bedöms vara ett år eller mindre.

Utgifter för att uppfylla ett avtal redovisas som en tillgång (förutsatt att inte utgifterna omfattas av en annan standard) om de är direkt hänförliga till avtalet och till framtida prestation samt förväntas att bli återvunna.

Avskrivningarna ska spegla den överföring av de varor eller tjänster till vilka kontraktsgifterna är hänförliga.

Garantier - I de fall då kunder kan välja att köpa garantin eller inte, eller om garantin erbjuder någon ytterligare tjänst i tillägg till det som är reglerat enligt lag, så ska garantin redovisas som ett separat prestationsåtagande i enlighet med IFRS 15. En garanti som enbart erbjuder "normal försäkring" för att varan/ tjänsten ska uppfylla överenskomna specifikationer redovisas däremot inte som ett separat prestationsåtagande.

Erbjudande till kund om ytterligare varor eller tjänster - Vissa avtal innehåller en option för kunden att köpa ytterligare varor eller tjänster till ett rabatterat pris. Förutsatt att det representerar en materiell rättighet ("material right") för kunden, så ska företaget fördela en del av transaktionspriset till optionen och redovisa intäkt när kontrollen av de ytterligare varorna eller tjänsterna hänförliga till optionen har överförts till kunden, eller när optionen förfaller.

Licenser - Om licensen bedöms vara distinkt, så finns det specifik vägledning om den ska redovisas vid en tidpunkt eller över tid. Intäkter från en rättighet att använda ("right to use") den immateriella tillgången i det skick som det är vid den tidpunkt då licensen tilldelades redovisas vid en tidpunkt. Intäkter från en rättighet

att få åtkomst till ("right to access") den immateriella tillgången under licensperioden redovisas över tid. Om en licens inte bedöms vara distinkt från andra löften i avtalet, så ska den generella 5-steps modellen tillämpas.

Det finns även vägledning kring t.ex. försäljning med returrätt, huvudman kontra agentförhållanden, återköpsavtal, konsignationsavtal, kunders ej utnyttjade rättigheter (vid ex. lojalitetsprogram), icke återbetalningsbara förskottsbetalningar m m. De illustrativa exemplen tillhörande IFRS 15 inklusive Clarifications to IFRS 15, innehåller fler än 60 exempel med vägledning i olika intäktsredovisningsfrågor.

### Upplysningskrav

IFRS 15 medför väsentligt utökade upplysningskrav jämfört med nuvarande regelverk, och det kan rekommenderas att tidigt i IFRS 15 projektet se över vilken effekt dessa har på de finansiella rapporterna. Syftet med tilläggsupplysningarna är att användare av de finansiella rapporter ska kunna förstå karaktär, belopp, tidpunkt och osäkerheter avseende intäkter och kassaflöden som uppkommer från avtal med kunder.

Standaren har delat in tilläggsupplysningar utifrån tre huvudområden; avtal med kunder, väsentliga bedömningar samt tillgångar avseende "utgifter för anskaffa ett avtal" eller "utgifter för att uppfylla ett avtal", se sammanfattning av de upplysningar som ska lämnas i årsredovisningen enligt IFRS15.

Om man har tillämpat någon av de praktiska lättnadsreglerna som finns i IFRS 15, så ska man även lämna upplysning om detta.

I delårsrapporter så behöver företag lämna upplysningar om uppdelning av intäkter utifrån dess karaktär (se nedan) samt i övrigt följa IAS 34 Delårsrapportering för att bestämma om några av de övriga upplysningskraven är tillämpliga.

## Avtal med kunder

Typ av upplysning	Upplysningskrav
Uppdelning av intäkter	<ul style="list-style-type: none"> <li>Uppdelning av intäkter utifrån dess karaktär, belopp, tidpunkt och osäkerhet avseende intäkter och kassaflöde. Uppdelning kan t.ex. ske baserat på typ av vara eller tjänst, geografi, marknad eller kund, typ av kontrakt, kontraktslängd, tidpunkt för när varor/tjänster överförs till kund eller försäljningskanaler.</li> <li>Det ska också gå att utläsa hur uppdelningen av intäkter kan sammankopplas med segmentsredovisningen enligt IFRS 8.</li> </ul>
"Avtalsbalanser"	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ingående och utgående balanser avseende avtalstillgångar och avtalsskulder.<sup>1)</sup></li> <li>Intäkter som redovisats i perioden och som tidigare inkluderades som utgående balans för avtalsskulder.</li> <li>Intäkter som redovisats i perioden som är hänförliga till prestationsåtaganden i tidigare perioder (t.ex. förändring i transaktionspris).</li> <li>Tidpunkt för uppfyllande av prestationsåtaganden i relation till normala betalningsvillkor och hur dessa påverkar balanser för avtalstillgångar och avtalsskulder.</li> <li>Kvalitativa och kvantitativa förklaringar till väsentliga förändringar i avtalsbalanser, t.ex. nedskrivningar av avtalstillgångar, rörelseförvärv.</li> </ul>
Prestationsåtaganden	<p>Beskrivning av företagets prestationsåtaganden inklusive:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tidpunkt för när företaget normalt uppfyller sina prestationsåtaganden,</li> <li>väsentliga betalningsvillkor (t.ex. väsentliga finansieringskomponenter, rörliga ersättningar)</li> <li>karaktären av de varor och tjänster som företaget har lovat att överföra (inkl. agentförhållanden),</li> <li>åtaganden för returer, återbärningar el. liknande åtaganden, och</li> <li>typer av garantier och liknande åtaganden.</li> </ul>
Transaktionspris som fördelats till återstående prestationsåtaganden	<ul style="list-style-type: none"> <li>Information om det transaktionspris som fördelats till återstående prestationsåtaganden samt en förklaring till när företaget förväntar sig att redovisa den intäkten (för avtal som förväntas ha en längre löptid än ett år).</li> </ul>

<sup>1)</sup> En avtalstillgång eller avtalsskuld uppstår då en part i avtalet presterar (kund eller leverantör). När t.ex. leverantören uppfyller sitt åtagande genom att leverera en vara/tjänst uppstår en rättighet att erhålla betalning från kunden. Den rättigheten är en avtalstillgång. Om kunden presterar först och t.ex. betalar för vara/tjänst som kommer att levereras uppstår en skyldighet att leverera. Den skyldigheten är en avtalsskuld.

## Väsentliga bedömningar vid tillämpning av IFRS 15

Typ av upplysning	Upplysningskrav
Generellt	Beskrivning av de bedömningar (inklusive förändringar av dessa) som gjorts avseende belopp och tidpunkt för intäktsredovisning, särskilt de bedömningar som används för att bestämma tidpunkt för uppfyllande av prestationsåtaganden, transaktionspriset och belopp som fördelats till prestationsåtaganden.
Prestationsåtaganden som uppfylls över tid	Beskrivning av de metoder som använts för att redovisa intäkter, t.ex. <ul style="list-style-type: none"> <li>en beskrivning av output metoden eller input metoden och hur den har tillämpats, samt</li> <li>en förklaring till varför val av metod ger en rättvisande skildring av överföringen av varor och tjänster.</li> </ul>
Prestationsåtaganden som uppfylls vid en tidpunkt	Beskrivning av de väsentliga bedömningar som skett för att avgöra när kontrollen överförs från säljare till köpare.
Transaktionspriset och belopp som fördelats till prestationsåtaganden	<ul style="list-style-type: none"> <li>Upplysningar om metoder, indata och antaganden som används för att bestämma transaktionspriset, t.ex. <ul style="list-style-type: none"> <li>uppskattning av rörlig ersättning,</li> <li>en bedömning om det är stor sannolikhet (highly probable) att en väsentlig del av den rörliga intäkten inte kommer behöva återföras i framtiden,</li> <li>justering av ersättning för finansieringskomponenter, och</li> <li>värdering av icke-kontant ersättning.</li> </ul> </li> <li>Upplysningar om metoder, indata och antaganden som används vid fördelning av transaktionspriset till prestationsåtaganden inklusive uppskattning av fristående försäljningspriser (stand-alone selling prices) och fördelning av rabatter och rörliga ersättningar.</li> <li>Värdering av åtaganden för returer, återbärningar och liknande åtaganden.</li> </ul>

## Tillgångar avseende "utgifter för anskaffa ett avtal med kund" eller "utgifter för att uppfylla ett avtal med kund"

Typ av upplysning	Upplysningskrav
Bedömningar	Beskrivning av de bedömningar som gjorts i samband med att utgifter för att anskaffa ett avtal eller utgifter för att uppfylla ett avtal har redovisats som tillgångar inklusive bedömning av nyttjandeperiod.
Utgående balans för respektive kategori	Upplysning om storleken på redovisade tillgångar inklusive fördelning per huvudsaklig kategori.
Avskrivningar och nedskrivningar	Periodens avskrivningar och nedskrivningar.

### Övergångsregler och ikraftträdande

IFRS 15 ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2018 eller senare, men tidigare tillämpning är tillåten förutsatt EUs godkännande av

standard. EU förväntas att godkänna IFRS 15 under fjärde kvartalet 2016.

Standarden är tillämplig på nya avtal som upprättas vid eller efter

tillämpningstidpunkten (1 januari 2018) och på befintliga avtal som inte är avslutade vid tillämpningstidpunkten (1 januari 2018).

För företag inom EU som upprättar koncernredovisning enligt IFRS och har kalenderår (och ej förtidstillämpar), så innebär tillämpningstidpunkten att IFRS 15 kommer att presenteras för första gången i delårsrapporten januari-mars 2018. I delårsrapporten så ska jämförelsetal för 2017 presenteras, och beroende på vilken övergångsmetod som har valts så räknas 2017 om enligt IFRS 15 eller inte.

Ett företag kan nämligen välja att tillämpa den nya standarden retroaktivt (med fullständig retroaktivitet alternativt med stöd av vissa lätttnadsregler) eller genom en modifierad retroaktiv metod.

### Modifierad retroaktiv metod

Vid tillämpning av denna metod, så redovisas effekten av övergången till IFRS 15 i ingående balanserade vinstmedel vid första tillämpningstidpunkten (1 januari 2018) och jämförelsetal (2017) räknas inte om. Företaget behöver då enbart justera för avtal som inte är avslutade före 1 januari 2018 (första tillämpningstidpunkten). Det finns även möjlighet till vissa lätttnadsregler avseende avtal som har ändrats.

Företag som väljer denna metod måste dock lämna upplysningar om effekten av övergången till IFRS 15 för varje påverkad post som presenteras i de finansiella rapporterna, vilket innebär att företag måste presentera 2018 både enligt IFRS 15 och enligt tidigare redovisningsprinciper. Det ska även lämnas förklaringar till väsentliga förändringar.

### Fullständig retroaktiv metod (med eller utan vissa lätttnadsregler)

Om företaget tillämpar fullständig retroaktivitet, så tillämpas IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel och jämförelsetal 2017 räknas om.

Även om företaget väljer att tillämpa IFRS 15 retroaktivt, så finns det en några praktiska lätttnadsregler. Företag kan



välja att tillämpa en eller flera av dessa lätttnadsregler. Valda lätttnadsregler ska tillämpas konsekvent för samtliga perioder som presenteras i de finansiella rapporterna. Upplysningar ska även lämnas om vilka lätttnadsregler som företaget har valt att tillämpa. De praktiska lätttnadsreglerna innefattar följande:

- Ett företag behöver inte räkna om avtal som börjar och avslutas inom samma räkenskapsår (före 1 januari 2018). Exempel: Ett avtal med kund som börjar och slutar inom 2017 behöver inte räknas om.
- Ett företag behöver inte räkna om avtal som har avslutats före början av den tidigaste perioden som presenteras i den finansiella rapporten. Exempel: Avtal där företaget har levererat sina åtaganden före 1 januari 2017 behöver inte räknas om.
- För avtal som innehåller en rörlig ersättning och som är avslutade på eller före första tillämpningsdag (1 januari 2018), så kan företaget använda transaktionspriset när avtalet avslutades, och behöver inte göra en uppskattning av den rörliga ersättningen. Exempel: Om företaget har ett avtal som börjar 2015 och avslutas under 2017 och transaktionspriset innehåller en rörlig ersättning, så kan företaget använda transaktionspriset då avtalet avslutades för att justera ingående balans 1 januari 2017.
- För avtal som har ändrats före början av den tidigaste period som presenteras i de finansiella rapporterna (dvs. före 1 januari 2017), så behöver inte de regler som finns om avtalsändringar tillämpas. Istället kan företaget välja att reflektera den aggregerade effekten av samtliga avtalsändringar som inträffat (före 1 januari 2017) när det identifierar uppfyllda/ej uppfyllda prestationsåtaganden och beslutar om transaktionspris samt fördelningen av transaktionspriset vid övergången till IFRS 15.
- För perioder som presenteras före första tillämpningstidpunkt (dvs. före 1 januari 2018), så kan företaget välja att inte lämna upplysningar om belopp och transaktionspris som fördelas till

de återstående prestationsåtagandena eller en förklaring om när intäkten kommer att redovisas.

### Sammanfattning

IFRS 15 ska tillämpas från 1 januari 2018 och beroende på vilken övergångsmetod som väljs så ska jämförelsetal för 2017 presenteras. Detta innebär att det är hög tid att börja analysera vilka effekter IFRS får på ert företag och att börja planera för implementeringen. IFRS 15 introducerar en ny modell för intäktsredovisning (fem-steps modell) som baseras på när kontroll av en vara eller tjänst överförs till kunden. Den nya modellen kan komma att påverka tidpunkt och belopp för intäktsredovisning jämfört med nuvarande regelverk, för vissa företag kommer det att bli mindre förändringar och för andra större.

Den nya standarden kan även medföra en del svåra bedömningar, t.ex. vid identifiering av prestationsåtaganden som antingen separata eller kombinerade och vid fördelning av transaktionspriset till de olika prestationsåtagandena. IFRS 15 kan innebära krav på förändringar av system och processer, då en annan typ av systemstöd krävs när intäkter ska kunna fördelas till de olika prestationsåtagandena. Ytterligare en aspekt att beakta är informationsinsamling och rapporteringsrutiner, då företag kommer påverkas av utökade upplysningskrav som är väsentligt mer omfattande än nuvarande upplysningskrav. IFRS 15 är ett relativt komplext och bitvis detaljerat regelverk och en lyckad implementering av IFRS 15 kräver insats från flera delar av företaget och inte enbart ekonomiavdelningen. Det börjar således att bli hög tid för att analysera effekterna av samt planera för implementeringen av IFRS 15, om detta arbete inte redan har påbörjats.

### Kontaktuppgifter

Om du är intresserad att diskutera IFRS 15 med någon av våra redovisningsexperter, kontakta:

#### Fredrik Walméus

0733-97 24 80

#### Jessica Engman

0733-97 21 93

#### Sofia Schön

0733-97 12 95

#### Therese Hagström

0700-80 23 35

#### Joachim Mårtensson

0768-47 24 15

# Deloitte.

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte provides audit, consulting, financial advisory, risk management, tax and related services to public and private clients spanning multiple industries. Deloitte serves four out of five Fortune Global 500® companies through a globally connected network of member firms in more than 150 countries bringing world-class capabilities, insights, and high-quality service to address clients' most complex business challenges. To learn more about how Deloitte's approximately 244 000 professionals make an impact that matters, please connect with us on LinkedIn or Twitter.