

En overskuelig introduktion til IFRS 15-standarden
*Introduktion til standarden ^{s7}/ Hovedindholdet i IFRS 15,
Omsætning fra kontrakter med kunder ^{s8}/ Danske regler –
ligheder og forskelle til IFRS ^{s79}*

Indregning af omsætning efter IFRS 15

September 2017



Udgiver: PwC, Strandvejen 44, 2900 Hellerup

Website: www.pwc.dk

Redaktion: Henrik Steffensen, Kim Tang Lassen, Rasmus Risager Eriksen

Kontaktpersoner: Henrik Steffensen, Kim Tang Lassen, Jan Fedders, Rasmus Risager Eriksen

Design: Anders Cold/Antistandard, 0282-17

ISBN: 87-91837-65-0

Redaktionen er afsluttet 1. september 2017. *Indregning af omsætning efter IFRS15* omhandler konkrete emner og forhold, som vi har udvalgt. Bogens indhold er derfor vejledende, og konkrete forhold kan kræve konsultation.

Denne publikation er udarbejdet alene som en generel orientering om forhold, som måtte være af interesse, og gør det ikke ud for professionel rådgivning. Du bør ikke disponere på baggrund af de oplysninger, der er indeholdt i denne publikation, uden at indhente specifik professionel rådgivning. Vi afgiver ingen erklæringer eller garantier (udtrykkeligt eller underforstået), hvad angår nøjagtigheden og fuldstændigheden af de oplysninger, der findes i publikationen, og, i det omfang loven tillader, accepterer eller påtager PricewaterhouseCoopers Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, dets aktionærer, medarbejdere og repræsentanter sig ikke nogen forpligtelse, ansvar eller agtpågivenhedspligt for eventuelle konsekvenser, som følger af, at du eller andre handler eller undlader at handle i tillid til de oplysninger, der findes i publikationen, eller for eventuelle beslutninger truffet på baggrund af publikationen.

© 2017 PricewaterhouseCoopers Statsautoriseret Revisionspartnerselskab. Alle rettigheder forbeholdes. I dette dokument refererer "PwC" til PricewaterhouseCoopers Statsautoriseret Revisionspartnerselskab, som er et medlemsfirma af PricewaterhouseCoopers International Limited, hvor hver enkelt virksomhed er en særskilt juridisk enhed.

Kopiering af bogens materiale kan ske til eget brug til undervisning. Erhvervsmæssig udnyttelse af materiale i bogen kræver skriftlig tilladelse af PwC. Enhver anvendelse af materiale skal tydeligt angive kilde, samt at PwC har rettighederne til materialet.

Indregning af omsætning efter IFRS15



Forord

International Accounting Standards Board (IASB) udsendte i 2015 en helt ny standard om indregning af indtægter i henhold til de internationale regnskabsstandarder (IFRS). I 2015 blev ikrafttrædelsen af standarden udskudt til 2018, og i april 2016 blev udsendt en række præciseringer til standarden.

Standarden inklusive præciseringerne træder i kraft for regnskabsår, der påbegyndes 1. januar 2018 eller senere. Standarden kan implementeres fra og med dette tidspunkt eller med tilbagevirkende kraft til primo sammenligningsåret.

Efter årsregnskabsloven er der mulighed for i oversigten over 5 års hoved- og nøgletal at undlade tilpasning tilbage i tid, således at man blot tilpasser på samme måde, som den implementeringsmodel man vælger efter IFRS 15.

PwC har fra global side udarbejdet en meget omfattende publikation på mere end 300 sider om IFRS 15. Denne kan findes på pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2016.pdf.

Vi har i PwC Danmark konstateret et behov for en overskuelig og dansk publikation om IFRS 15. Vi har derfor udarbejdet nærværende publikation, som vi håber kan afklare nogle af de spørgsmål, der stilles i forbindelse med forståelsen af standarden. Publikationen tilsigter imidlertid – allerede som følge af sin længde – på ingen måde at være udtømmende i forhold til at afklare standardens regler. Det skal også ses i lyset af, at standarden stort set ikke er implementeret i praksis i danske virksomheder endnu. Vi har imidlertid bestræbt os på at udarbejde en lang række eksempler med henblik på at illustrere reglerne bedst muligt.

Publikationen er søgt opbygget på samme måde som IFRS 15 – det vil sige med forklaring af indholdet af de enkelte trin i standardens 5-trins model.

Vi har medtaget et kort afsnit om forskellene mellem IFRS 15 og årsregnskabsloven, så publikationen derved også kan bruges i de virksomheder, som første gang skal over på IFRS.

Vi håber, at publikationen kan hjælpe i forbindelse med forståelsen af standarden og den efterfølgende implementering af standarden.

God læselyst!

København, september 2017

PwC

Indhold

Introduktion til standarden.....	7
---	----------

Hovedindholdet i IFRS 15, Omsætning fra kontrakter med kunder

1. Standardens anvendelsesområde.....	9
2. Fra IAS 11 og IAS 18 til IFRS 15.....	11
3. Fem-trins model til indregning af omsætning	12
4. Indregning og måling af omsætning – de enkelte trin i modellen.....	13
4.1 Trin 1 – Identifikation af kontrakten	13
4.1.1 Kriterier, der skal opfyldes	13
4.1.2 Kontraktscenarier	14
4.1.3 Bestemmelse af kontraktens løbetid	15
4.1.4 Kombination af to eller flere kontrakter	17
4.1.5 Ændringer til allerede indgåede kontrakter.....	17
4.2 Trin 2 – Identifikation af separate leveringsforpligtelser.....	21
4.2.1 Kriterier for adskillelse af leveringsforpligtelser	22
4.2.2 Kundeloyalitetsprogrammer og lignende kundefordele.....	28
4.2.3 Salg med tilbagekøbsforpligtelse	30
4.3 Trin 3 – Opgørelse af kontraktens samlede transaktionspris	33
4.3.1 Variable og betingede vederlag	34
4.3.2 Salg med returret.....	37
4.3.3 Salg med et væsentligt finansieringselement.....	40
4.3.4 Byttetransaktioner (ikke-kontant vederlag)	42
4.3.5 Betalinger til kunden ("incitamenter til kunden")	44
4.3.6 Salg med garanti og udvidet forsikring	45
4.3.7 Principal versus agent (brutto- eller nettoopgørelse af omsætningen) ..	46
4.4 Trin 4 – Allokering af transaktionsprisen til de identificerede leveringsforpligtelser.....	50
4.4.1 Justeret markedsværdi.....	51
4.4.2 Kostpris plus avance	52
4.4.3 Residualmetoden.....	52
4.4.4 Allokering af beregnet rabat	54
4.4.5 Allokering af variabelt vederlag	56
4.4.6 Ændringer i den samlede transaktionspris	56

4.5	Trin 5 – Indregning af omsætning når (eller i takt med at) leveringsforpligtelser opfyldes.....	58
4.5.1	Indregning af leveringsforpligtelser over tid.....	58
4.5.2	Indregning af leveringsforpligtelser på et bestemt tidspunkt	66
4.5.4	Salg med fakturering til senere levering.....	68
4.5.4	Konsignationssalg.....	69
5.	Omkostninger vedrørende kontrakten	70
5.1	Omkostninger til opnåelse af kontrakten.....	70
5.2	Omkostninger til opfyldelse af kontrakten.....	70
5.3	Afskrivning og nedskrivning	71
6.	Særlige omsætningstransaktioner.....	71
6.1	Licenser og royalties	71
6.1.1	Adgang til det immaterielle aktivs egenskaber som det forefindes i licensperioden ("right to access")	72
6.1.2	Brug af det immaterielle aktivs egenskaber som de forefindes, når licensen gives ("right to use")	73
6.1.3	Salgs- eller brugsbaserede royalties	74
7.	Præsentation og oplysninger	74
7.1	Oplysninger før implementering	74
7.2	Oplysninger ved implementering	76
7.3	Oplysninger i kvartals- og halvårsrapporter.....	76
7.4	Oplysningskrav i årsrapporter	76

Danske regler – ligheder med og forskelle fra IFRS 15

1.	Danske regler – ligheder med og forskelle fra IFRS 15	80
2.	Overblik over forskelle mellem IFRS 15 og ÅRL	83

Introduktion til standarden

Den regnskabsmæssige behandling af omsætning er omhandlet i IFRS 15.

I maj 2014 udgav IASB en ny standard om indregning af omsætning, IFRS 15 Omsætning fra kontrakter med kunder ("Revenue from Contracts with Customers"), der erstatter følgende standarder og fortolkningsbidrag:

- IAS 11, Entreprisekontrakter
- IAS 18, Omsætning
- IFRIC 13, Kundeloyalitetsprogrammer
- IFRIC 15, Aftaler om opførsel af fast ejendom
- IFRIC 18, Overdragelse af aktiver fra kunder
- SIC 31, Omsætning – byttehandler vedrørende reklameydelse.

IFRS 15 træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2018 eller senere. Det er dog tilladt at førtidsimplementere standarden, da EU har endosseret (godkendt) standarden i november 2016. Ikrafttrædelsesreglerne betyder, at virksomheder, som aflægger delårsregnskab, allerede skal implementere IFRS 15 for første kvartal 2018 eller i halvårsregnskabet for første halvår 2018.

I forbindelse med overgangen til IFRS 15 har virksomheden mulighed for at foretage implementering med fuld tilbagevirkende kraft. I så fald skal reglerne i IAS 8 følges. Alternativt kan virksomheden implementere standarden pr. ikrafttrædelsesdagen uden tilpasning af sammenligningstal, hvor effekten af igangværende kontrakter ved overgangen i stedet indregnes under overført overskud på egenkapitalen primo implementeringsåret, dvs. 1. januar 2018 for de selskaber, der overgår til IFRS 15 i kalenderårsregnskabet 2018. Igangværende kontrakter betyder, at virksomheden ikke har opfyldt alle leveringsforpligtelser, som er identificeret efter de nuværende regler i IAS 11 og IAS 18. Virksomheden kan vælge at medtage afsluttede kontrakter, som har åbne balanceposter pr. ikrafttrædelsesdagen, fx på grund af variabelt vederlag eller returretsforpligtelser, men det er ikke et krav.

Vælger virksomheden at implementere standarden med fuld tilbagevirkende kraft, kan enkelte lempelser anvendes. Blandt andet kan det undlades at tilpasse kontrakter med tilbagevirkende kraft, som er afsluttet før den tidligste periode, som præsenteres i årsrapporten eller kontrakter, der er påbegyndt og afsluttet i samme regnskabsår. For afsluttede kontrakter, der indeholder variable vederlag, kan virksomheden endvidere vælge at anvende den endelige transaktionspris. Det betyder, at virksomheden kan undlade at estimere det variable vederlag for sammenligningsåret, hvis udfaldet er kendt ved implementering af standarden.

Uanset hvilken implementeringsmetode, der anvendes, er der desuden lempelser vedrørende behandling af ændringer til kontrakter. Hvis virksomheden anvender en af lempelserne, skal der gives oplysninger herom i årsrapporten.

*Hovedindholdet
i IFRS 15,
Omsætning fra
kontrakter med
kunder*

1. Standardens anvendelsesområde

IFRS 15 skal anvendes på kontrakter med kunder. Renter og udbytter fra finansielle aktiver, leasingkontrakter og forsikringspolicer behandles efter andre standarder, dvs. henholdsvis IFRS 9, IAS 17/IFRS 16 og IFRS 4. At IFRS 15 begrænses til kontrakter med kunder betyder ikke, at omsætning begrænses til indtægter fra sådanne kontrakter. IFRS 15 omsætning skal derimod ses som en delmængde af omsætning, som er defineret efter IFRS' begrebsramme¹. Dermed er standarden ikke så omfattende som IAS 18, der også indeholdt bestemmelser for renter og visse udbytter. Herudover definerer IFRS 15, hvad en kunde er, hvilket betyder, at standarden ikke finder anvendelse på nogle indtægter, som hidtil var omfattet af definitionen på omsætning i IAS 18, jf. mere herom nedenfor. Efter IFRS' begrebsramme omfatter indtægter både omsætning og gevinster, hvor omsætning beskrives som transaktioner, der opstår under udøvelse af virksomhedens ordinære aktiviteter. Definitionen blev uddybet i IAS 18, idet omsætning skulle resultere i en stigning i egenkapitalen. Beløb, der opkræves på vegne af andre, og som ikke resulterer i en stigning i egenkapitalen, er efter IAS 18 ikke omsætning.

Ud fra den brede definition kan renter og visse udbytter altså være omsætning, selvom præsentation af sådanne typisk afhænger af virksomhedens forretningsmodel. Dette er ikke ændret konceptuelt, men IFRS 15 omfatter hverken renter eller udbytter og foreskriver herudover, at væsentlige finansieringselementer skal udskilles fra omsætning fra kontrakter med kunder. Dette princip er overført fra IAS 18. Leasingindtægter og forsikringspræmier er også omsætning, men behandles fortsat efter henholdsvis IAS 17/IFRS 16 og IFRS 4. Modtagne honorarer i tilknytning til såkaldte videreleasingaftaler er reguleret i SIC 27/IFRS 16.

Optrædning af beløb, som ikke resulterer i en stigning af egenkapitalen, kan ifølge IFRS 15 være omsætning, hvis virksomheden har optrådt som principal ved opkrævningen. Det er altså ikke noget krav, at virksomheden opnår en profit ved opkrævningen. Til gengæld præciseres det, at ikke-monetære bytteforretninger mellem virksomheder inden for samme branche med henblik på videresalg ikke er omsætning efter IFRS 15, hvilket det heller ikke vil være efter begrebsrammen. Et eksempel på en ikke-monetær bytteforretning er to olieselskabers aftale om at bytte råolie for rettidigt at kunne opfylde efterspørgsel fra deres kunder på forskellige lokaliteter.

En kunde er efter IFRS 15's definition en part, som har kontraheret med virksomheden for at modtage varer eller serviceydelser, der er et output af virksomhedens ordinære aktiviteter mod en betaling. En samarbejdspartner er ikke en kunde, hvis denne har kontraheret med virksomheden for at dele risici og fordele i en fælles aktivitet eller proces. Afgrænsningen synes logisk, idet overførsel af en vare eller service indebærer, at modtageren ikke har del i den på forhånd. Til gengæld vil afgrænsningen betyde, at visse former for fakturering, som almindeligvis anses som omsætning under IAS 18, ikke skal behandles som omsætning fra kunder. Det gælder for eksempel et hovedkontors viderefakturering af fællesomkostninger, som er påkrævet af skattemyndighederne.

1. Se IFRS 15, Basis for Conclusions BC28.

Sådanne ville ved tillæg af en margin fastlagt af hovedkontoret kunne opfattes som omsætning under IAS 18, da hovedkontorets aktiviteter er ordinære og forøger egenkapitalen, men vil ikke være omfattet af IFRS 15, hvis indregningsgrundlaget ikke er en kontrakt med modtageren af ydelserne.

Fakturering, der falder udenfor IFRS 15, og som ikke reguleres af andre standarder, må indregnes efter IFRS' begrebsramme. Fakturering for rene udlæg eller for opkrævning af en samarbejdspartners andel af fællesomkostninger i et fællesarrangement, vil typisk skulle modregnes i de afholdte omkostninger. Hvis virksomheden tillægger en margin ved fakturering af en samarbejdspartner, bør det overvejes, om denne helt eller delvis er vederlag for en ydelse, som ikke er en del af den fælles aktivitet og derfor vil være omfattet af IFRS 15. Ellers må omsætning, der ikke omfattes af IFRS 15, efter omstændighederne præsenteres som "andre indtægter". Indregningstidspunktet vil typisk være, når virksomheden opnår ret til betaling, og det er sandsynligt, at betaling vil blive modtaget.

Ifølge IFRS begrebsrammen skal der skelnes mellem ordinære og ikke-ordinære transaktioner ved præsentation af indtjening, da det er relevant for at kunne vurdere virksomhedens evne til at generere fremtidige pengestrømme. Som udgangspunkt må det forventes, at en aktivitet og/eller indtægter herfra er tilbagevendende ("recurring") og sædvanlige ("regular")². Antallet af kontrakter vil næppe være afgørende for en indtægts regelmæssighed, når blot virksomhedens opfyldelse af leveringsforpligtelser giver regelmæssigt tilbagevendende indtægter.

Ordinære aktiviteter skal altså ikke begrænses til, hvad virksomheden måtte opfatte som primære aktiviteter. Salg af biprodukter kan fx være en sædvanlig aktivitet, selvom sådan omsætning måtte opfattes som sekundær. For materielle aktiver kræver IAS 16.68 til gengæld, at provenu ved salg ikke må præsenteres som omsætning, hvis virksomheden har anvendt aktiverne til brug for produktion af varer eller serviceydelser. Der gælder dog en undtagelse for rutinemæssigt salg af udlejningsejendomme, hvor salgskontrakter efter IAS 16.68A omfattes af IFRS 15. Noget andet er, at IFRS 15 gælder ved ethvert salg af anlægsaktiver (materielle såvel som immaterielle), men kun når det skal afgøres om et salg har fundet sted og i givet fald, hvornår kontrollen med aktivet er overført til kunden. Ligeledes skal reglerne i IFRS 15 om måling og indregning af variable vederlag altid anvendes ved salg af anlægsaktiver.

IFRS 15 behandler ikke modtagelse af offentlig støtte, som er omfattet af IAS 20. I praksis udfyldes mange af reglerne i IAS 20 imidlertid af de fortolkninger, der er lavet, inden IFRS 15 blev udsendt. Et eksempel på et grænseområde mellem de to standarder er modtagelse af støtte via offentlig regulering, fx inden for energiområdet.

Som udgangspunkt skal IFRS 15 anvendes på enkelte kontraktforhold, men det tillades af praktiske årsager at anvende standarden på en portefølje af identiske kontrakter, når det ikke har væsentlig effekt på årsregnskabet. Fastlæggelse af en sådan portefølje kræver vurdering af alle fakta og omstændigheder og må forventes at kræve en stor volumen som begrundelse for anvendelse.

2. Conceptual Framework (2010) afsnit 4.27.

2. Fra IAS 11 og IAS 18 til IFRS 15

Overgangen fra IAS 11 og IAS 18 til IFRS 15 vil for mange virksomheders vedkommende ikke nødvendigvis betyde væsentligt ændrede omsætningstal, men standarden introducerer nogle ændrede koncepter, som man skal være opmærksom på. Ændringerne har ikke bare en potentiel effekt på indregning og måling af omsætning, men har også betydning for hele processen om den regnskabsmæssige behandling af kontrakter med kunder. IFRS 15 opstiller en femtrins model, som kræver en del flere regnskabsmæssige vurderinger end hidtil til trods for, at standarden også indeholder betydeligt flere og detaljerede regler end den praksis, der gennem mange år har været anvendt i forbindelse med fortolkningen af IAS 11 og IAS 18.

Selvom en stor del af IFRS 15 har ligheder med IAS 18 og IAS 11, så bygger standarden på en ændret tankegang, som kan være nyttig at have for øje for at forstå meningen med modellen. Efter den nye tankegang måles omsætning til værdien for kunden af det solgte. Her spiller kontrol en væsentlig rolle, fordi en virksomheds aktivitet i forbindelse med et salg uden overførsel af kontrol af en vare eller service ikke medfører indregning af omsætning. Dernæst er der lagt vægt på sammenlignelighed, som har medført nogle allokeringssprincipper, hvor omsætning ikke altid måles til de mellem parterne aftalte priser. Dette bygger til dels på IAS 18's principper, men skærpes ved detaljerede bestemmelser om allokering af transaktionsprisen. Endelig er der taget stort hensyn til regnskabsbrugeres forståelse af omsætningen, hvilket har medført en hel del flere oplysningskrav.

Fremadrettet skal virksomheden efterleve IFRS 15, og det betyder bl.a. at:

- En ny fem-trins model skal anvendes, når det skal afgøres, hvornår og hvordan omsætning skal indregnes i resultatopgørelsen.
- De hidtidige regler om entreprisekontrakter og serviceydelser leveret over tid er erstattet af regler, der afspejler kontroloverførsel som indregningskriterie
- Effekten af kontraktændringer er nøje reguleret.
- Detaljerede regler anviser, hvordan de enkelte ydelser i en samlet kontrakt skal behandles, herunder om de skal adskilles og indregnes særskilt, i hvilken takt og med hvilke værdier, de skal indregnes.
- Standarden regulerer målingen af variable vederlag med angivelse af højere barrierer end hidtil i forhold til at indregne variable vederlag behæftet med usikkerhed.
- Virksomheden skal sikre tilstedeværelse af data om de enkeltstående salgspriser for varer eller serviceydelser, og at systemer kan håndtere allokering af transaktionsprisen på basis heraf.
- Der fremgår regler for returretigheder på solgte varer og ikke-udnyttede kunderettigheder samt virksomhedens tilbagekøbs-, garanti- og refusionsforpligtelser.
- Licenser for intellektuelle rettigheder (IP-rettigheder), inklusive royaltybetalinger for anvendelse af varemærker og andre IP-rettigheder og franchiseindtægter er detaljeret reguleret.
- Vurdering af agent-/principal-forhold ("Brutto"/"Netto") baseres på kontrol, og indikatorer herfor er anført.
- Der skal gives betydeligt flere oplysninger om omsætningstransaktioner end hidtil.

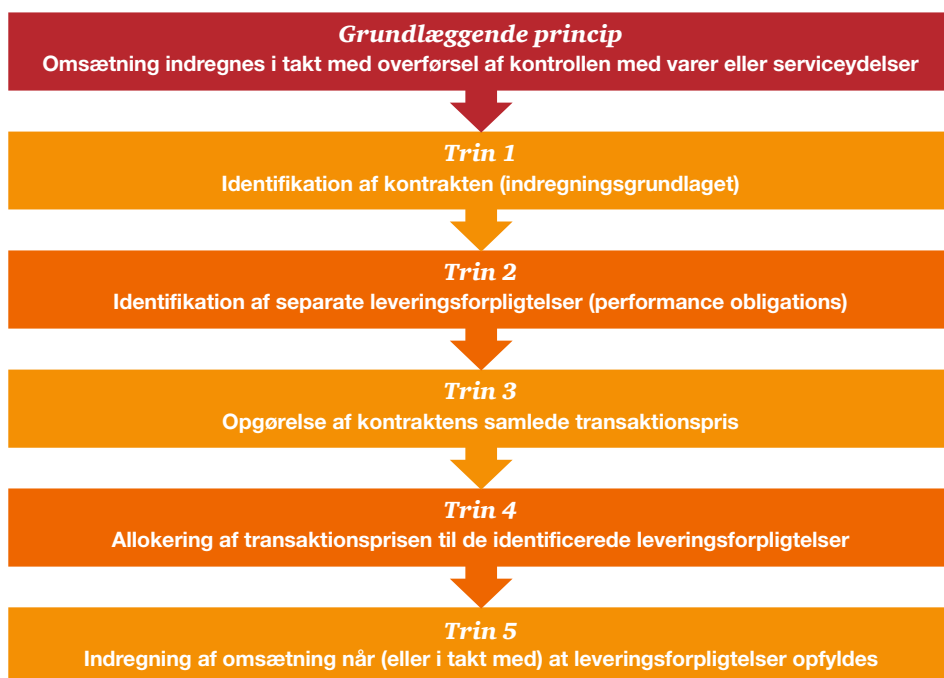
Ud over den nødvendige analyse- og dokumentationsopgave i forbindelse med implementering af IFRS 15 kan følgende overvejelser i større eller mindre grad være relevante (eksempler):

- Nuværende og kommende kontrakter – kan betingelserne ændres, så man evt. undgår en negativ effekt fra den nye standard?
- Låne-covenants/lånebetingelser – hvis disse er baseret på bruttofortjeneste eller andre hovedtal, der påvirkes af IFRS 15 – kan en eventuelt effekt afklares med långiver inden implementeringen af IFRS 15?
- Bonusprogrammer for sælgere – er der behov for justering?
- Earn-outs ved køb eller salg af virksomheder, der fx er baseret på fremtidig omsætning – hvad er effekten af implementeringen af IFRS 15?
- Intern rapportering, budgetter, processer og it-systemer – behov for ændringer bør analyseres.

3. Fem-trins model til indregning af omsætning

IFRS 15 er opbygget efter en systematisk model, som anvendes, når det skal fastlægges, om omsætning kan og skal indregnes, hvad omsætningen udgør beløbsmæssigt, og hvornår omsætningen skal indregnes. Modellen finder således anvendelse på al omsætning, der opstår fra kontrakter med kunder, som beskrevet ovenfor, og kan illustreres som følger:

Figur 1: Illustration af fem-trins modellen i IFRS 15



4. Indregning og måling af omsætning – de enkelte trin i modellen

4.1 Trin 1 – Identifikation af kontrakten

Første trin i modellen for indregning af omsætning fastlægger, hvorvidt der eksisterer en kontrakt med en kunde, der kan anvendes som indregningsgrundlag. En kunde defineres her som en virksomhed eller privatperson ("a party"), der køber varer eller serviceydelser fra virksomhedens ordinære aktiviteter.

I de fleste tilfælde er det ligetil at identificere en kunde efter IFRS 15's definitionen, men hvis virksomheden eksempelvis indgår i et partnerskab med en anden virksomhed, hvor de deler fordele og risici ved aktiviteten, vil der normalt ikke være tale om en kunde, idet der ikke er etableret et køber- og sælgerforhold. I så fald finder IFRS 15 ikke anvendelse. Her kan IFRS 11 ofte være relevant i stedet for.

En kontrakt kan identificeres efter IFRS 15, når en aftale mellem to eller flere parter etablerer rettigheder og forpligtelser mellem parterne, der juridisk kan håndhæves. Det er underordnet, om kontrakten er indgået skriftligt, mundtligt eller er en følge af virksomhedens normale forretningspraksis. Det skal dog understreges, at en mundtlig aftale i praksis kan være vanskelig at håndhæve, og denne type kontrakt derfor ofte falder for kriteriet om, at aftalen skal kunne håndhæves juridisk – selvom en sådan aftale efter dansk ret siges at være lige så gældende som en skriftlig aftale. En mundtlig aftale anvendes dog ofte i detailbranchen.

Med hensyn til forretningspraksis vil det være en juridisk vurdering, om en aftale kan håndhæves retsligt. Ved forretningspraksis sigter standarden på virksomhedens normale praksis, ikke kundens. En udtalelse om, at kunden "har en normal praksis for at købe", vil ikke være tilstrækkeligt til at identificere en kontrakt, hvis aftalen juridisk set ikke binder kunden. Derimod skal det vurderes i hvilket omfang en kunde kan håndhæve sine ret til ydelser på basis af virksomhedens forretningspraksis. Dette gælder ikke kun ved identifikation af kontrakten, men også ved identifikation af leveringsforpligtelser, som kan opstå ud fra virksomhedens almindelige praksis, fx ved ydelser i tillæg til det aftalte.

4.1.1 Kriterier, der skal opfyldes

En virksomhed skal anvende principperne i standarden på en kontrakt med en kunde, når kriterierne for en kontrakt i IFRS 15.9 er opfyldt:

- Parterne har godkendt kontrakten og er gensidigt forpligtet til at opfylde aftalen
- Parternes rettigheder til levering af varer eller serviceydelser kan identificeres
- Betalingsbetingelserne kan identificeres
- Kontrakten har forretningsmæssigt indhold
- Det er sandsynligt, at virksomheden vil modtage betaling for sine ydelser.

IFRS 15 skal ikke anvendes på en kontrakt, hvis ingen af parterne har opfyldt, eller er begyndt at opfylde deres del af aftalen, og begge parter kan ophæve aftalen uden at skulle betale kompensation. Tilsvarende gør sig gældende, hvis aftalen ikke har kommerciel substans, hvilket eksempelvis kan være i de tilfælde, hvor to virksomheder udveksler ensartede varer eller serviceydelser. Sådanne aftaler er uden for IFRS 15's anvendelsesområde.

Hvorvidt det er sandsynligt, at virksomheden vil modtage betaling for de leverede ydelser, skal vurderes på tidspunktet for indgåelse af kontrakten. Her er det afgørende, at kunden er i stand til at betale. Ændres dette forhold, så kunden efterfølgende ikke kan eller vil betale, risikerer tilgodehavendet at blive værdiforringet, men der er ikke tale om et forhold, der medfører, at omsætningen skal tilbageføres. Derfor skal virksomheden i forhold til IFRS 15 ikke løbende vurdere kundens evne eller intention om at betale for eksisterende kontrakter. Et efterfølgende tab på tilgodehavender skal derimod indregnes som en omkostning i resultatopgørelsen, fx under administrations-, salgs- eller distributionsomkostninger efter IFRS 9 og oplyses i noterne efter såvel IFRS 7 som IFRS 15.

Identifikation af kontrakten er meget vigtigt for det videre forløb i indregningsmodellen. Dels skal det afgøres, om kontrakten er gensidigt bindende, eller den bare udtrykker intention om samhandel og betingelserne herfor, som ikke i sig selv er bindende for et efterfølgende salg. Dels skal kontraktens løbetid bestemmes, hvilket kan være relevant for fordeling af transaktionsprisen og fastlæggelse af afskrivningsperioden for eventuelle aktiverede kontraktomkostninger. Herudover har identifikation af kontrakten betydning i forbindelse med IFRS 15's oplysningskrav.

4.1.2 Kontraktscenarier

Grundlæggende kan der være fire scenarier:

Figur 2: Illustration af kontraktscenarier

	Virksomheden		Kunden	
	Ret til at sælge	Forpligtet til at sælge	Ret til at købe	Forpligtet til at købe
1	Ja	Ja	Ja	Ja
2	Ja	Nej	Nej	Ja
3	Nej	Ja	Ja	Nej
4	Nej	Nej	Nej	Nej

- Scenarie 1 repræsenterer den gensidigt bindende kontrakt, hvor der er defineret specifikke leverancer, eller hvor virksomheden er forpligtet på at stå til rådighed, og kunden skal betale herfor, fx ved en abonnementsordning eller en licensaftale. En kontrakt kan være bindende, uden at der er angivet en fast mængde, hvis kunden fx er bundet til at købe en specifik vare eller serviceydelse fra virksomheden i en periode.

- I scenarie 2 skal det derimod undersøges, om virksomhedens manglende pligt til at sælge er en beskyttelse fx mod mangel. Hvis det vurderes, at i almindelige omstændigheder vil kunden kunne håndhæve sin ret til at købe, så kan en kontrakt identificeres.
- Scenarie 3 repræsenterer et tilbud, hvilket ikke er tilstrækkeligt til indregning af omsætning efter IFRS 15. En virksomhed, der står til rådighed til at levere, men ikke har ret til betaling herfor, har ikke solgt sin vare eller serviceydelse, før kunden udnytter sin ret til at købe.
- Scenarie 4 udgør de fuldstændigt uopfyldte kontrakter, hvor begge parter ensidigt kan opsige kontrakten uden kompensation, og i øvrigt enhver ikke-bindende aftale.

Ved aftaler som i scenarie 3 og 4 skal et eventuelt salg først behandles efter IFRS 15, når det faktisk opstår og der er indgået en bindende aftale. Scenarie 3 og 4 kan derfor aldrig være en kontrakt efter IFRS 15.

Det skal bemærkes, at kontrakter kan indeholde et antal enheder, som kunden er forpligtet til at købe og et antal enheder, som kunden efterfølgende kan vælge at tilkøbe med en rabat. Hvis indgåelse af kontrakten er en forudsætning for den efterfølgende rabat, som kunden ellers ikke vil kunne opnå, er der opstået en kundeoption med en væsentlig rettighed, som skal indregnes og måles særskilt. Dette er behandlet nedenfor under kundeloyalitetsprogrammer og lignende.

Ved oplysning om værdien af resterende leveringsforpligtelser (når dette er påkrævet) skal der kun medtages de elementer af kontrakten, som kunden er forpligtet til at købe samt eventuel værdi af kundeoptioner med væsentlige rettigheder.

4.1.3 Bestemmelse af kontraktens løbetid

Når kontrakten er identificeret, er det vigtigt at fastlægge kontraktens løbetid, fordi IFRS 15.11 kræver, at bestemmelserne i standarden skal anvendes for den periode, hvor begge parter har aktuelle rettigheder og forpligtelser, som retsligt kan håndhæves. Denne paragraf har givet anledning til fortolkningsvanskeligheder, hvor det diskuteres, om rettigheder og forpligtelser er aktuelle indtil en eventuel opsigelse fra kunden/virksomheden eller kun for den periode, der kræves for, at en af parterne kan frigøre sig af sine forpligtelser, altså opsigelsesperioden.

Nogle kontrakter har en fast løbetid, mens andre løber indtil opsigelse. Da en virksomhed ikke kan håndhæve ret til at levere ydelser ud over en opsigelsesperiode, fortolkes IFRS 15.11 derhen, at opsigelsesperioden er den periode, hvori standarden skal anvendes, medmindre førtidig opsigelse af kunden medfører en substantiel kompensation til virksomheden. I så fald, kan der argumenteres for, at virksomhedens aktuelle ret til salg eksisterer indtil opsigelse. Kompensationen ved førtidig opsigelse vil da blive anset som et betinget vederlag, som det er vanskeligt at forestille sig vil blive indregnet, før kunden opsiger kontrakten jf. efterfølgende ombetingede vederlag.

Når kunden har en ret til at opsige med et varsel, men virksomheden ikke kan opsige kontrakten uden substantiel kompensation til kunden, fortolkes IFRS 15.11 derhen, at kontrakten har en løbetid svarende til kundens opsigelsesvarsel, og kundens ret til leverancer i en længere periode identificeres som fornyelsesoptioner. For eksempel: En etårig kontrakt, hvor kunden har ret til at opsige med en måneds varsel har en kontraktlig løbetid på en måned, mens kunden har 11 fornyelsesoptioner af en måneds varighed.

Det er vigtigt at være opmærksom på denne begrænsning i standarden, når de resterende leveringsforpligtelser i en kontrakt skal fastlægges til brug for oplysningsforpligtelsen i IFRS 15.120. Umiddelbart kan det synes mærkeligt, at en virksomhed har leveringsforpligtelser i hele kontraktperioden, og kontraktperioden alligevel er en kortere periode efter IFRS 15, men det skyldes, at IFRS 15 ikke gælder udover den periode, hvor begge parter er juridisk forpligtede. En af hensigterne bag standarden er netop at gøre den regnskabsmæssige behandling af kontrakter med kunder afhængig af virksomhedens rettigheder og forpligtelser, snarere end hvordan kontrakten er sammensat (IFRS 15.BC68).

Kontraktperioden er et vigtigt element ved fordeling af transaktionsprisen, og dette gælder såvel betalinger fra som til kunder. Ved betalinger fra kunden kan en andel af betalingen vedrøre fordele, som kunden har ud over en kort opsigelsesperiode. Sådanne skal ikke indregnes, før kunden udnytter disse fordele, eller kundens ret til fordelene ophører – betalingen må derfor bare anses for en forudbetaling. Almindeligvis skal et beløb, som betales ved indgåelse af en kontrakt, ikke betales ved en efterfølgende forlængelse af kontraktperioden. I så fald skal det overvejes, om ”det sparede” beløb udgør en væsentlig option til at forlænge aftalen og derfor skal indregnes som en særskilt leveringsforpligtelse. Modsat ved betalinger til kunden, fx en bonus ved underskrivelse af kontrakten, kan det synes vanskeligt at omkostningsføre bonus (skal indregnes som reduktion af omsætningen) over en periode, der er længere end kundens opsigelsesvarsel, medmindre kunden skal returnere en forholdsmæssig andel af bonussen ved opsigelse før udløb af kontrakten.

Nedenfor er givet et eksempel på identifikation af en kontrakt mellem to parter.

Eksempel 1: Identifikation af en kontrakt

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed leverer elforsyning. Der indgås en aftale med en kunde om levering af el i et år, hvor prisen fastsættes kvartalsvis på basis af markedsprisen for el. Kunden kan opsiges kontrakten med tre måneders varsel uden kompensation. Ud over betaling for el, betales en tilslutningsafgift ved kontraktens begyndelse. Kunden kan i kontraktperioden ikke få elforsyning fra andre leverandører.

Løsning

Kontrakten er omfattet af IFRS 15, idet parterne er gensidigt forpligtet på kontraktindgåelsestidspunktet. Mængden af el er ikke aftalt, men kunden er forhindret i at modtage el fra andre forsyningsvirksomheder, og varens karakter taget i betragtning kan virksomheden forvente et salg i en periode svarende til opsigelsesperioden. Kunden er ikke bundet ud over opsigelsesperioden, hvorfor kontraktens løbetid er tre måneder. Værdien for kunden af køb i de efterfølgende perioder afhænger blandt andet af størrelsen af tilslutningsafgiften. I det omfang den vurderes at have betydning for kundens løbende forlængelser af kontrakten, skal afgiften periodiseres ud over disse perioder. Da værdien for kunden af tilslutningsafgiften og dermed sandsynligheden for forlængelse falder over tid, kræver reglerne om indregning af kundeoptioner, at dette afspejles i periodiseringen af tilslutningsafgiften.

4.1.4 *Kombination af to eller flere kontrakter*

Virksomheden skal kombinere to eller flere kontrakter, der er indgået med samme kunde og behandle dem som én enkelt kontrakt, hvis ét af følgende kriterier i IFRS 15.17 er opfyldt:

- a) Kontrakterne er forhandlet som en pakke med ét samlet kommercielt formål
- b) Vederlaget, som er fastsat i kontrakten, er afhængigt af prisen eller levering af varer eller serviceydelserne i den anden kontrakt
- c) Levering af varer eller serviceydelser under flere kontrakter anses for at være én særskilt leveringsforpligtelse

Det er samtidig et krav, at kontrakterne er indgået på eller ”inden for samme tidsrum”, hvilket baseres på en konkret vurdering for de enkelte kontrakter. Det siger imidlertid sig selv, at jo længere tidsrummet er mellem kontrakternes indgåelse, des større er sandsynligheden for, at kontrakterne skal behandles som særskilte kontrakter.

Vurderingen skal foretages på tidspunktet for indgåelse af kontrakterne. Det betyder, at et efterfølgende tilsagn om levering af yderligere varer eller serviceydelser – som ikke kunne forventes på tidspunktet for indgåelse af kontrakten – skal behandles efter reglerne om kontraktændringer, jf. følgende afsnit.

4.1.5 *Ændringer til allerede indgåede kontrakter*

Det ses ofte, at der foretages ændringer til en kontrakt, eksempelvis i form af en tillægsordre eller ved genforhandling af priser. Når ændringen af kontrakten er godkendt af de implicerede parter, skal ændringen enten behandles som

- 1) etablering af en ny kontrakt,
- 2) modifikation af den eksisterende aftale, eller
- 3) fortsættelse af den eksisterende aftale.

4.1.5.1 *Etablering af en ny kontrakt*

Virksomheden skal indregne ændringen som en ny kontrakt, når begge kriterier i IFRS 15.20 er opfyldt:

- Omfanget af kontrakten forøges, fordi der aftales levering af yderligere varer eller serviceydelser, som er særskilte og dermed kan adskilles fra den eksisterende kontrakt, jf. trin 2 i afsnit 4.2.1; og
- Kontrakten er indgået til salgspriser for tilsvarende varer eller serviceydelser ved enkeltstående salg.

Den økonomiske realitet i en sådan situation er, at der ikke er forskel på om den eksisterende aftale ændres, eller der indgås en ny aftale med kunden. Derfor anses ændringen som indgåelse af en ny kontrakt, der regnskabsmæssigt skal behandles adskilt fra den oprindelige aftale, hvilket også følger af substansprincippet.

Efterfølgende er givet et eksempel på en ændring af en kontrakt, der skal behandles som en ny kontrakt:

Eksempel 2: Indregning af en ændring som en ny kontrakt

Beskrivelse af forholdene

En bilproducent indgår en kontrakt om salg af 100 varebiler til TDKK 350 pr. stk., som skal leveres over en periode på 12 måneder. Efter 6 måneder aftaler parterne, at producenten skal levere yderligere 20 varebiler med en stykpris på TDKK 310, der repræsenterer varebilernes pris ved et enkeltstående salg på tidspunktet for ændring af kontrakten.

Løsning

Ændringen skal behandles som indgåelse af en ny aftale, eftersom varebilerne kan adskilles fra de allerede leverede biler og samtidig sælges til bilernes enkeltstående salgspris på tidspunktet for indgåelse af kontrakten. Begge kriterier i IFRS 15.20 er opfyldt. Det betyder, at bilproducenten skal behandle den nye aftale som en selvstændig kontrakt.

4.1.5.2 Modifikation af den eksisterende aftale

I de situationer, hvor de yderligere varer eller serviceydelser kan adskilles fra de varer eller serviceydelser, som er omfattet af den oprindelige kontrakt – men hvor prisen på tillægsaftalen ikke svarer til den enkeltstående salgspris for tillægsydelserne – er begge kriterier i IFRS 15.20 ikke opfyldt. I så fald anses den eksisterende aftale for at være ophævet samtidig med, at en ny kontrakt etableres.

I forbindelse med kontraktændringer aftales der normalt et vederlag for levering af de varer eller serviceydelser, som ændringen omfatter. Vederlaget indregnes fremadrettet sammen med den resterende del af vederlaget i den ophævede aftale, som virksomheden ikke allerede har indregnet som omsætning på tidspunktet for kontraktændringen. Det betyder, at kontraktændringen alene får regnskabsmæssig effekt fremadrettet. Der indregnes derfor ikke en effekt på den allerede indregnede omsætning.

Nedenfor er givet et eksempel på en ændring af en kontrakt, der skal behandles som en modifikation af den eksisterende aftale:

Eksempel 3: Indregning af en ændring som en modifikation

Beskrivelse af forholdene

Hvis de ekstra 20 varebiler, jf. Eksempel 2 ovenfor, i stedet sælges til TDKK 280 stykket, som ikke repræsenterer bilernes enkeltstående salgspris, er kriterierne i IFRS 15.20 ikke opfyldt.

Hvorledes skal ændringen af kontrakten behandles?

Løsning

Den oprindelige aftale (levering af 100 varebiler) anses derfor at være ophævet samtidig med, at en ny kontrakt er indgået for levering af de resterende varebiler. Hvis producenten allerede har leveret 40 varebiler under den oprindelige aftale, bliver konsekvensen, at de resterende 80 (60+20) biler fremadrettet indregnes til:

$$(TDKK\ 350 \times 60 + TDKK\ 280 \times 20) / 80\ biler = \underline{TDKK\ 332,5\ pr.\ bil}$$

Derved opgøres en ny gennemsnitlig styk-pris på bilerne baseret på de resterende ikke leverede biler fra første salg og de nye priser på de sidste biler. Det samlede resterende vederlag fordeles derved på de resterende leveringsforpligtelser.

4.1.5.3 Fortsættelse af den eksisterende aftale

Ændres en kontrakt, hvor de yderligere aftalte varer eller serviceydelser ikke kan adskilles fra de varer eller serviceydelser, som er omfattet af den eksisterende aftale, anses ændringen for at være en del af virksomhedens leveringsforpligtelser under den oprindelige aftale. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvis der indgås en tillægsaftale til en entreprisekontrakt, når tillægsydelsen er en integreret del af det opførte aktiv og dermed ikke kan adskilles fra den oprindelige entrepriseaftale. Tilsvarende kan gælde ved en konsulentydelse, hvor der blot skal ske en mindre justering i fx omfanget af ydelsen. I sådanne situationer skal kontraktændringen regnskabsmæssigt behandles som om den altid har været en del af den oprindelige kontrakt. Det betyder, at virksomheden skal ajourføre transaktionsprisen og færdiggørelsesgraden for den samlede kontrakt inklusive alle aftalte leveringsforpligtelser på tidspunktet for kontraktændringen og indregne effekten heraf direkte i omsætningen som en positiv eller negativ korrektion til den allerede indregnede omsætning ("catch-up"), jf. IFRS 15.21.

Et eksempel på en ændring af en kontrakt, der skal behandles som en fortsættelse af den eksisterende aftale er vist nedenfor:

Eksempel 4: Indregning af en ændring som en fortsættelse af den eksisterende aftale

Beskrivelse af forholdene

En entreprenørvirksomhed indgår en aftale om at opføre en fabrikshal over en toårig periode for TDKK 1.000. Opførelse af fabrikshallen udgør én leveringsforpligtelse og indregnes over tid. De estimerede omkostninger til at opføre fabrikshallen forventes at udgøre ialt TDKK 700.

Ved afslutningen af år 1 har virksomheden opfyldt 60 % af sin leveringsforpligtelse baseret på en opgørelse af færdiggørelsesgraden (afholdte omkostninger i forhold til estimerede totale omkostninger).

I begyndelsen af januar i år 2 aftaler parterne, at der skal foretages en justering af tegninger og materialer, hvor der ændres på den oprindelige fabrikshal, der skal dog fortsat leveres en fabrikshal bare i en ændret udgave. Det aftalte vederlag for ændringen udgør TDKK 160, og entreprenørvirksomheden forventer, at projektets totale omkostninger forøges med TDKK 140. Virksomheden accepterer en lavere avance på tillægget, da en del af det udførte arbejde og de indkøbte materialer kan genbruges.

Hvad udgør omsætningen i år 1 og år 2 umiddelbart efter kontraktændringen?

Løsning

I år 1 udgør omsætningen TDKK 600 ($60\% \times 1.000$) samt omkostninger på i alt TDKK 420 (forholdet mellem afholdte omkostninger og estimerede totale omkostninger benyttes til at opgøre færdiggørelsesgraden).

Eftersom såvel pris som opfyldelse af den oprindelige kontrakt og tillægget afhænger af hinanden, skal kontraktændringen anses som en del af den oprindelige kontrakt. Det betyder, at virksomheden skal opdatere estimatet for projektets omkostninger og dermed den nye samlede færdiggørelsesgrad. Konsekvensen bliver, at virksomheden skal foretage en korrektion til den allerede indregnede omsætning på tidspunktet for ændringen af kontrakten, jf. skemaet på modstående side.

Entreprenørvirksomheden har afholdt omkostninger for i alt TDKK 420 ud af de samlede estimerede kontraktomkostninger på TDKK 840 ($700 + 140$), hvilket svarer til en færdiggørelsesgrad på 50 %. Derfor skal den akkumulerende indregnede omsætning svare til 50 % af den nye kontraktsum på TDKK 1.160 ($1.000 + 160$), hvilket i alt giver TDKK 580. Eftersom virksomheden tidligere har indregnet TDKK 600 i omsætning skal der foretages en negativ korrektion – et ”catch-up” – til omsætningen på i alt TDKK -20.

Ved indgåelse af kontrakten	TDKK	Resultatopgørelse
Kontraktsum	1.000	
Estimerede totale omkostninger	700	
Færdiggørelsesgrad	60%	
År 1		
Omsætning	(1.000 x 60%)	600
Omkostninger		-420
Årets resultat før skat		<u>180</u>
Efter kontraktændring	TDKK	Resultatopgørelse
Kontraktsum	1.160	
Estimerede totale omkostninger	840	
Ny færdiggørelsesgrad (baseret på afholdte omkostninger – 420/840)	50%	
År 2 (umiddelbart efter ændringen)		
Omsætning justeret	(1.160 x 50%)	580
Omkostninger		-420
Akkumuleret resultat		<u>160</u>
Korrektion af omsætning i januar år 2		-20

4.2 Trin 2 – Identifikation af separate leveringsforpligtelser

Formålet med trin 2 er at få identificeret, hvilke tilsagn om levering varer eller serviceydelser virksomheden har givet kunden i kontrakten. Adskillelse af leveringsforpligtelser kan vise sig at være et af de vanskeligste trin i indregningsmodellen, fordi der skal foretages vurdering af graden af sammenhæng mellem de enkelte varer eller serviceydelser, der skal leveres for at opfylde kontrakten. Dog er det vigtigt at være opmærksom på, at identifikation af separate leveringsforpligtelser ikke kan udskyde eller fremrykke tidspunktet (eller tidsrummet) for, hvornår kunden får kontrol over de enkelte varer eller serviceydelser i kontrakten. Konsekvensen af trin 2 får derfor kun betydning for værdien af de enkelte leveringsforpligtelser, som fastlægges ved fordeling af transaktionsprisen i trin 4.

Identifikation af separate leveringsforpligtelser foretages ved kontraktindgåelse. En leveringsforpligtelse er et tilsagn om, at virksomheden vil levere en særskilt vare eller serviceydelse til en kunde. En kontrakt kan derfor indeholde flere leveringsforpligtelser, hvor fx et salg af et telefonabonnement eksempelvis kan indeholde både salg af mobiltelefon, telefoni, dataforbindelse, tekst/billedbeskeder, opsætning og installation.

Ud over de eksplicite tilsagn i en kontrakt skal virksomheden være særlig opmærksom på implicitte tilsagn om varer eller serviceydelser, som kunden har fået ret til, og som virksomheden ikke nødvendigvis anser som salg. Det kan være gratis varer, fx forbrugsartikler eller reserverede, eller en service som virksomheden ikke opkræver betaling for. Implicitte leveringsforpligtelser eksisterer, når virksomheden har skabt en forventning hos kunden om at modtage gratis varer eller serviceydelser enten i forbindelse med salget eller senere, og kan være skabt ved tidligere forretningspraksis eller offentlige meddelelser fx i form af annoncering.

Leveringsforpligtelser omfatter ikke aktiviteter, som virksomheden foretager for at opfylde kontrakten, hvis disse ikke overfører en vare eller serviceydelse til kunden. Det kan være administrative opgaver eller andre forberedelser til klargøring af kontrakten. Det kan også være afhentning af virksomhedens udstyr ved kontraktens afslutning. Ved vurdering af, om en aktivitet overfører en vare eller serviceydelse til kunden, anvendes kontrolkriterierne, som beskrives under trin 5.

4.2.1 *Kriterier for adskillelse af leveringsforpligtelser*

En separat leveringsforpligtelse kan identificeres, når begge betingelser i IFRS 15.27 er opfyldt:

- a) Kunden kan opnå fordele fra varen eller serviceydelsen alene eller i kombination med andre ressourcer, som er let tilgængelige; og
- b) Virksomhedens tilsagn om at levere en vare eller serviceydelse kan adskilles fra andre tilsagn i kontrakten.

En kunde kan opnå fordele fra en vare eller serviceydelse, hvis denne isoleret eller i kombination med andre let tilgængelige ressourcer kan anvendes, forbruges eller sælges og dermed generere økonomiske pengestrømme til virksomheden. Det er således ikke afgørende, om varen eller serviceydelsen i sig selv kan skabe værdi, hvis den pågældende vare eller serviceydelse kan gøre det sammen med andre let tilgængelige ressourcer, som kunden har til rådighed hos sig selv, købt fra virksomheden eller fra andre leverandører.

Hvor det første kriterie ser på elementerne i kontrakten, så er hensigten med det andet kriterie at vurdere, i hvilket omfang tilsagnet binder elementerne sammen til ét eller flere produkter eller leverancer. Derfor er det nødvendigt at overveje karakteren af tilsagnet. Vurderingen kan understøttes af de illustrative eksempler, som findes i appendiks til IFRS 15 eller i IASB's hensigter med paragraffen (IFRS 15.BC116A-U). Hvis virksomhedens bedømmelse af elementernes sammenhæng har væsentlig betydning for indregning af omsætning, skal dette oplyses jf. IFRS 15.123.

IFRS 15.29 giver tre indikatorer på, at et tilsagn binder varer eller serviceydelser sammen, men listen er ikke udtømmende:

- a) Virksomheden udfører en væsentlig serviceydelse ved at integrere varer eller serviceydelser i kontrakten til et eller flere produkter ("outputs"), som kunden skal have leveret. Med andre ord, de enkelte varer eller serviceydelser er inputs til at levere et kombineret output, som kunden har specificeret, og tilsagnet omfatter levering af det kombinerede output og ikke de forskellige input.
- b) En eller flere af varerne eller serviceydelserne modificerer eller ændrer væsentligt på andre varer eller serviceydelser i kontrakten.
- c) Varen eller serviceydelsen er i høj grad indbyrdes afhængige af eller forbundet med andre varer eller serviceydelser i kontrakten.

Af forarbejderne til standarden (IFRS 15.BC116K) fremgår det, at virksomheden skal se på, om der er en transformerende relation mellem kontraktens elementer frem for en funktionel sammenhæng. For eksempel, transport af en container med lastbil til en afskibningshavn har en funktionel sammenhæng med den efterfølgende skibstransport. Virksomheden kan udføre transporterne hver for sig (dog ikke samtidig = funktionel sammenhæng), og derfor er der to adskillelige tilsagn i en kontrakt med lastbil- og skibstransport. Modsat transformeres en fører og lastbil til en samlet transportydelse, da virksomheden ikke kan udføre transportydelsen uden at kombinere lastbilen med fører. Ved vurdering af om noget har en funktionel eller transformerende relation, kan der også ses på, hvilke komponenter kunden kan acceptere som leveret, jf. tilsagnet. Kunden kan acceptere, at varerne er flyttet til afskibningshavnen, selvom containeren endnu ikke er afskibet. Kunden kan ikke acceptere rådighed over en lastbil med fører, som ikke resulterer i den aftalte transport.

En serie af ensartede varer eller serviceydelser, der overføres til kunden på samme måde over tid, kan ligeledes udgøre én leveringsforpligtelse. Dette kan eksempelvis omfatte den daglige rengøring af en kontorbygning. Kontrakten skal således ikke opdeles i 365 leveringsforpligtelser, men kan i stedet indregnes over tid, da betingelserne herfor er opfyldt, jf. trin 5 i afsnit 4.5. Denne lempelse følger direkte af IFRS 15.22, der tillader, at salg af ensartede varer eller serviceydelser behandles som én leveringsforpligtelse, hvis de overføres efter samme mønster til kunden.

Nedenstående er eksempler på leveringsforpligtelser, der kan adskilles hhv. ikke adskilles:

Eksempel 5: Særskilte leveringsforpligtelser (bil med specialudstyr, lakering og serviceeftersyn)

Beskrivelse af forholdene

En bilforhandler med egne værksteder indgår aftale om salg af en bil med efterfølgende serviceeftersyn i tre år. Serviceeftersynet omfatter olieskift og almindelig vedligeholdelse, som specificeret i aftalen. Større reparationer faktureres efter forbrug af timer og materialer efter normale priser. Kunden har inden levering bedt om at få sat forskelligt udstyr på bilen, som ikke er standard, men andre kan have fordel af det. Desuden skal bilen males i kundens virksomheds specialfarve og kundens logo påsættes. Bilforhandleren betinger sig, at speciallakering først bliver udført, når kunden har overtaget det juridiske ejerskab af bilen.

Hvilke separate leveringsforpligtelser kan identificeres?

Løsning

Ved kontraktens gennemgang findes tilsagn om følgende varer og serviceydelser: Bil, ekstraudstyr, installation af ekstraudstyr, speciallak, sprøjtning og påføring af kundens logo og, ud fra forventet kørselsbehov, tre serviceeftersyn.

Via kriteriet i IFRS 15.27(a) vurderes det, at kunden kan have fordel af bilen alene og de andre elementer i kombination med hinanden. For kriteriet i IFRS 15.27(b) vurderes følgende sammenhænge, som giver separate identificerbare tilsagn:

- 1) Bil, ekstraudstyr og installation, idet installationen og ekstraudstyret modificerer bilen til den ønskede variant. Bilforhandleren kan opfylde dette tilsagn uafhængigt af de øvrige, og kunden må forventes at ville overtage ejerskabet af den modificerede bil, også selvom bilforhandleren af en eller anden grund ikke kan opfylde efterfølgende tilsagn, da andre leverandører vil kunne gøre det.
- 2) Speciallak, lakering og påføring af kundens logo.
- 3) Tre serviceeftersyn. Det observeres, at transaktionsprisen er variabel på grund af kundens betaling af større reparationer efter forbrug.

Omsætning for bilen inklusive ekstraudstyr indregnes, når kunden opnår det juridiske ejerskab, fordi bilen med udstyr ikke er et specialobjekt og vil være salgbar, hvis kunden ophæver aftalen. Omsætning for lakering mv. er en serviceydelse, der leveres over tid, fordi det foretages på en af kunden ejet bil. Da det kan gøres på en dag, er det imidlertid irrelevant, og indregning sker derfor, når arbejdet er afsluttet. Serviceydelserne udgør også særskilte leveringsforpligtelser, fordi de er uafhængige af bilen og lakeringen og først udføres efterfølgende. Den andel af salgsprisen, som kan henføres til serviceeftersyn, udskydes og indregnes først på de tidspunkter, hvor eftersynene foretages. Der fordeles et beløb til hvert eftersyn efter det forventede ressourcetræk på værkstedet ved hvert eftersyn.

Eventuelle større reparationer, som skal faktureres efter forbrug, vil være at anse som kontraktmodifikationer, der tillægger nye serviceydelser til priser, der er uafhængige af bilens salgspris, og derfor skal behandles regnskabsmæssigt som nye kontrakter, jf. afsnit 4.1.5.1.

Eksempel 6: Særskilte leveringsforpligtelser (anlæg og installation)

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed har indgået en kontrakt om installation af et ventilationsanlæg til en produktionshal med hertil hørende udtræk igennem loftet. Installationen vil kunne udføres af andre virksomheder i branchen. Såvel anlæg som udtræk er standard og etableres hver for sig, men anlægget fungerer ikke uden udtrækket. Sammenføjning af anlæg og udtræk er simpel.

Hvilke separate leveringsforpligtelser kan identificeres?

Løsning

Ved kontraktens gennemgang findes tilsagn om følgende varer og serviceydelser: Ventilationsanlæg, installation af anlæg, udtræksmaterialer og opbygning af udtræk samt sammenføjning.

Via det første kriterie i IFRS 15.27 vurderes det, at kunden kan opnå fordel af alle elementerne i kombination med let tilgængelige ressourcer. Alle ressourcer er let tilgængelige, fordi det er standardelementer, som kan leveres umiddelbart af virksomheden eller andre leverandører. Via det andet kriterium vurderes graden af integration, modifikation og indbyrdes afhængighed eller forbindelse, og følgende tilsagn at være separate leveringsforpligtelser:

- 1) Ventilationsanlægget, da det kan installeres af andre og installationen ændrer ikke på anlægget.
- 2) Installation af ventilationsanlægget. Kunden kan forventes at acceptere levering af anlægget uden installation, hvis virksomheden af en grund ikke kan gennemføre installationen, da andre kan gøre det.
- 3) Etablering af udtræk, da materialerne ved opbygning og rørføring gennem loftet overføres til kunden som et andet produkt ("færdigvaren") end de enkelte elementer i leverancen.
- 4) Sammenføjningsservice, idet sammenføjning af ventilationsanlæg og udtræk er simpel, og dermed yder virksomheden ikke en væsentlig integrationservice. Desuden er den indbyrdes afhængighed funktionel snarere end transformerende.

Eksempel 7: Ikke særskilte leveringsforpligtelser (anlæg og installation)

Beskrivelse af forholdene

Samme situation som i Eksempel 6, med den tilføjelse, at virksomheden lover, at ventilationsanlægget kan nedbringe nogle forureningstal til et aftalt niveau. Virksomheden foretager tests og finindstillinger af anlægget i tre måneder efter installation for at påvise dets virkning. Opnås det aftalte niveau i luftmålinger ikke, accepterer kunden ikke anlægget, og virksomheden er forpligtet til at nedtage det. Efter aftale beholder kunden udtrækket, som der skal betales for i alle tilfælde.

Hvilke separate leveringsforpligtelser kan identificeres?

Løsning

I denne situation er karakteren af tilsagnet et ventilationsanlæg med et bestemt udbytte, som virksomheden har lovet at levere, og virksomheden udfører en række aktiviteter for at opnå og sikre det aftalte niveau i de efterfølgende luftmålinger. Der vurderes nu at være en høj grad af indbyrdes afhængighed mellem ventilationsanlægget og dets installation, inklusive sammenføjning med udtrækket, da kunden ingen værdi opnår heraf, hvis anlægget skal nedtages ved de ikke opnåede resultater. Herefter består kontrakten af to leveringsforpligtelser: Etablering af udtræk og installation af ventilationsanlæg med en aftalt virkning.

Der er ikke tale om et salg med returret, da tilsagnet ikke kan opfyldes og kunden vil ikke acceptere levering før afslutning af alle tests.

Eksempel 8: Særskilte leveringsforpligtelser (salg af hjælpemidler med undervisning i brug)

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed sælger tekniske hjælpemidler til brug for pleje og støtte af ældre og handicappede borgere, fx ved løft, badning osv. Virksomheden yder undervisning i brug af hjælpemidlerne i forbindelse med leveringen og efterfølgende efter kundens behov. Virksomheden overvejer fire ordninger for efterfølgende undervisning:

- 1) En gratis tilkaldeservice for en begrænset periode på fire uger, herefter skal kunden betale for yderligere undervisning i brugen af hjælpemidlerne efter almindelige time- og kørselstakster
- 2) En gratis tilkaldeservice for en ubegrænset periode. En god service er en vigtig salgsparameter og en investering i fremtidigt salg. Besøgene anvendes i et vist omfang til præsentation af nye produkter.

- 3) Hver gang nye hjælpemidler leveres, får kunden ret til et gratis besøg om ugen i fire uger til undervisning i brugen. Besøg herudover afregnes efter almindelige time- og kørselstakster.
- 4) Ved levering af nye hjælpemidler aftales et antal efterfølgende besøg, hvor kunden får refusion i prisen for hjælpemidlerne ved ikke udnyttede besøg. Refusionen svarer til værdien af et besøg opgjort efter almindelige time- og kørselstakster.

Hvilke separate leveringsforpligtelser kan identificeres ved de fire alternative ordninger

Løsning

Ved alle alternativer vurderes den første undervisning som integreret med hjælpemidlerne, da virksomheden ikke leverer nye hjælpemidler til en kunde uden undervisning, og kunden ikke må anvende dem uden undervisning grundet risiko for personskade. For efterfølgende undervisning identificeres leveringsforpligtelser afhængigt af ordningen:

- 1) Der er ingen grænser for antallet af besøg i en periode på fire uger. Virksomheden er dermed forpligtet på at stå til rådighed til enhver tid i perioden. Hver dag, virksomheden har været til rådighed, er en opfyldelse af tilsagnet, og således er der 28 (4x7) rådighedsdage som skal opfyldes. Dette udgør en serie af ensartede ydelser, hvor kunden forbruger retten dagligt, uanset om virksomheden tilkaldes eller ikke. Derfor identificeres de fire uger som én leveringsforpligtelse med lineær indregning af det beløb som allokeres hertil i trin 4.
- 2) Uanset om virksomheden anvender undervisningsbesøg til præsentation af nye produkter, så har kunden en væsentlig fordel ved tilsagnet, som virksomheden er forpligtet på at opfylde. Der er tale om en kundeoption til ubegrænset at "købe" yderligere serviceydelser med rabat (gratis undervisning), som kunden ikke kan opnå uden at indgå kontrakt om køb af hjælpemidlerne. Tilsagn om en væsentlig ret ved kundeoptioner for køb af yderligere varer eller serviceydelser skal identificeres som en særskilt leveringsforpligtelse. Beløb allokeret hertil i trin fire indregnes, når kunden udnytter sin option eller som sandsynligheden for kundens udnyttelse falder. Beløb allokeret til kunderettigheder bestemmes ved kontraktens indgåelse og skal ikke revurderes, jf. IFRS 15.76, 15.88 og 15.B40-42. Udnytter kunden sin option mere end forventet indregnes ikke omsætning herfor.
- 3) Antallet af gratis besøg er begrænset til fire og retten udløber på ugentlig basis. Hvis kunden udnytter retten en mandag, står virksomheden ikke gratis til rådighed med undervisning i resten af ugen. Der identificeres fire særskilte leveringsforpligtelser. Beløb allokeret hertil i trin fire indregnes, når kunden udnytter sin ugentlige ret, eller når en ikke-udnyttet ret udløber ved udgangen af hver uge. Køb af undervisning ud over retten til gratis besøg skal behandles efter reglerne om kontraktmodifikation.
- 4) Kunden kan vælge undervisning eller få penge retur. Refusionsretten skal indregnes som forpligtelse (IFRS 15.55), og i det omfang kunden "bytter" sin refusionsret med undervisning indregnes omsætning.

4.2.2 Kundeloyalitetsprogrammer og lignende kundefordele

Kundeloyalitetsprogrammer anvendes ofte til at opbygge virksomhedens brand og øge salgsvolumen ved at tildele kunderne bonuspoint ved køb af virksomhedens varer og serviceydelser. Når et flyselskab eksempelvis tilbyder bonuspoint, som kan veksles til en gratis rejse eller hotelophold, eller den lokale kaffebar tilbyder den 10. kop kaffe gratis, er der tale om et kundeloyalitetsprogram. Generelt kræver IFRS 15.B40, at enhver kontrakt gennemgås med sigte på at identificere indbyggede kundeoptioner, hvor kunden kan opnå en fordel (typisk rabat) ved et fremtidigt køb af yderligere varer eller serviceydelser, som er betinget af, at kunden indgår kontrakten. Således kan aftaler om volumenrabat udgøre en kundeoption, når rabatten får effekt på fremtidige køb. En kundeoption til at købe yderligere varer eller serviceydelser til en pris svarende til disse enkeltstående priser skal ikke behandles som et kundeloyalitetsprogram, men et marketingtilbud. Dette uanset om tilbuddet er betinget af den aktuelle kontrakt jf. IFRS 15.B41.

Hvis kundens bonuspoint derimod kan omveksles til kontanter, er der ikke tale om et kundeloyalitetsprogram, men derimod blot en refusionsret for kunden, som virksomheden skal indregne som en kundekontraktforpligtelse. Beløb, der afsættes som en refusionsforpligtelse, skal fragå i nettoomsætningen – på samme måde som rabatter. Anvender kunden alligevel sine bonuspoint til køb af en vare eller serviceydelse, indregnes værdien af de anvendte point som omsætning ved overførsel af det solgte.

Et kundeloyalitetsprogram giver kunden fordele ved, at denne kan modtage en ydelse til nedsat pris eller helt gratis, når der er optjent et vist antal point. Programmerne repræsenterer derfor en rabat, som kunden kan vælge at gøre brug af i fremtiden i forbindelse med køb af yderligere varer eller serviceydelser. Derfor anses den samlede omsætning at vedrøre to ydelser, dvs. det primære salg samt den ydelse, som kunden kan modtage for de optjente point. Derfor skal den del af transaktionsprisen, som vedrører bonuspointene, allokeres til den sekundære ydelse. Fordelingen af den samlede pris mellem de to ydelser skal ske på baggrund af de relative salgspriser for de to ydelser ved enkeltstående salg, jf. også mere herom nedenfor i afsnit 4.4.

Kan kunden vælge mellem forskellige bonusydelser, fastlægges værdien af kundeoptionen på baggrund af en vægtet fordeling af disse på basis af den forventede sandsynlighed for kundens valg. Omsætningen relateret til de optjente point indregnes derfor først, når denne ydelse eller vare leveres eller ved pointenes udløbsdato. Indtil omsætningen skal indregnes, betragtes den del af kundens betaling, der vedrører kundeoptionen, som en modtaget forudbetaling, der indregnes som en kundekontraktforpligtelse i balancen. Denne udskudte omsætning indregnes i takt med leveringen af bonusydelsen.

Er bonusprogrammet etableret således, at der er en tredjepart, der leverer bonusydelsen, skal virksomheden vurdere, om den modtager beløbet relateret til bonusydelsen som agent for denne tredjepart. Det kan fx være tilfældet, hvis man opnår ret til at spise billigt på en restaurant, hvis man flyver med et bestemt luftfartsselskab. Her har luftfartsselskabet ikke en selvstændig leveringsforpligtelse til kunden i forbindelse med udnyttelsen af bonuspointene. Er der tale om et agentforhold, skal omsætningen og omkostningen knyttet til bonusydelsen, her restaurantbesøget, derfor indregnes som et nettobeløb i virksomhedens resultatopgørelse, jf. afsnit 4.3.7 om agent-principal-aftaler. Denne indregning skal ske på det tidspunkt, hvor tredjeparten bliver forpligtet til at levere en ydelse til kunden, hvilket ofte er på det tidspunkt, hvor kunden optjener bonuspointene.

I det tilfælde, hvor kunden kan vælge mellem, om det er virksomheden eller tredjeparten, der skal levere bonusydelsen, vil en agentprovision imidlertid først kunne indregnes, når kunden har besluttet sig for, at det er tredjeparten, der skal levere ydelsen. Det skyldes, at virksomheden her har en mulig leveringsforpligtelse – og derfor skal en del af omsætningen henføres hertil. Der henvises til eksempel 9 nedenfor.

Er virksomheden ikke agent i relation til bonusydelsen, indregnes omsætning og omkostninger, når varen eller ydelsen leveres eller ved pointenes udløbsdato. I disse tilfælde har virksomheden således det fulde ansvar for at levere bonusydelsen til kunden på et senere tidspunkt.

Nedenfor følger et par eksempler på behandling af et bonusprogram og en kundeoption.

Eksempel 9: Indregning af kundeloyalitetsprogrammer, hvor bonuspoint skal indløses hos andre end den tildelende virksomhed

Beskrivelse af forholdene

En bookingside deltager i samarbejde med en hotelkæde i et kundeloyalitetsprogram. Bookingsiden tildeler kunderne point hver gang de booker et hotelværelse direkte via deres hjemmeside. Bonuspointene kan alene indløses på et af hotellerne underlagt kæden.

Bookingsiden har solgt hotelovernatninger for i alt TDKK 1.000, hvilket har resulteret i, at 100.000 bonuspoint er blevet tildelt.

Hvorledes skal dette program behandles efter IFRS 15?

Løsning

Når der foretages et salg via bookingsiden, er der tale om to særskilte leveringsforpligtelser, dvs. det primære salg af hotelovernatning samt den ydelse, som bonuspointene kan udveksles til. Derfor skal en del af transaktionsprisen allokere ud på de tildelte bonuspoint, se i øvrigt afsnit 4.4 om allokering af vederlaget i en kontrakt. Hvert point udgør en værdi på 10 øre, som kunden kan indløse hos hotelkæden, og bookingsiden afregner 9 øre for hvert point, der indløses til hotellet.

Bookingsiden har solgt hotelovernatninger for i alt TDKK 1.000, hvilket har resulteret i, at 100.000 bonuspoint er blevet tildelt. Derfor skal bookingsiden allokere TDKK 10 (10 øre x 100.000 point) af den samlede transaktionspris på TDKK 1.000 ud på bonuspointene.

Hvis bookingsiden optræder som agent, skal virksomheden alene indregne provisionen på TDKK 1, som svarer til forskellen mellem vederlaget allokere til bonuspointene (TDKK 10) og beløbet, der afregnes til hotelkæden (TDKK 9). Bookingsiden skal i så fald indregne provisionen på TDKK 1, når pointene overføres til kunden i forbindelse med salget. Det skyldes, at forhandleren har leveret pointene til kunden og dermed opfyldt sin leveringsforpligtelse.

Eksempel 10: Indregning af væsentlig ret ved kundeoption (vaskemaskine og tørretumbler)

Beskrivelse af forholdene

En elektronikvirksomhed sælger en vaskemaskine til en kunde til en pris af DKK 8.000, som er prisen ved et enkeltstående salg. Kunden får samtidig et købsbevis til køb af et styk tørretumbler med 60 % rabat, som skal udnyttes inden 90 dage. I denne periode kører virksomheden også en almindelig kampagne på tørretumblere med 20 % rabat. Virksomheden estimerer på basis af historiske data, at 75 % af kunderne med købsbevis vil udnytte det til køb af tørretumblere, og at de mest solgte tørretumbler til kunder med købsbevis koster i omegnen af DKK 7.000 før rabat.

Hvorledes skal virksomheden behandle købsbeviset efter IFRS 15?

Løsning

Virksomheden identificerer en kundeoption med en væsentlig ret for kunden, idet købsbeviset yder en ekstra rabat på 40 %-point ved køb af en tørretumbler. Da den ekstra rabat hænger sammen med købet af vaskemaskinen, skal en del af transaktionsprisen for vaskemaskinen allokere til kundeoptionen. En kundeoption er ifølge IFRS 15 en særskilt leveringsforpligtelse, som værdiansættes på basis af sandsynligheden for kundens udnyttelse af sin ret. Den forventede ekstra rabat kan estimeres til DKK 2.800 ($40\% \times \text{DKK } 7.000$). Værdien af kundeoptionen opgøres til det sandsynlighedsvægtede beløb, som forventes givet i ekstra rabat, nemlig DKK 2.100 ($75\% \times \text{DKK } 2.800$). Dette beløb er den enkeltstående salgspris for kundeoptionen.

Der er to leveringsforpligtelser i kontrakten: Vaskemaskinen til en værdi af DKK 8.000 og en kundeoption til en værdi af DKK 2.100. Summen af enkeltstående priser er derfor DKK 10.100. Når transaktionsprisen på DKK 8.000 allokere på basis af de relative enkeltstående priser, fordeles DKK 6.337 ($8.000 \times 8.000/10.100$) til vaskemaskinen og DKK 1.663 ($2.100 \times 8.000/10.100$) til kundeoptionen.

Virksomheden indregner DKK 6.337 ved overførsel af vaskemaskinen til kunden og holder de DKK 1.663 kr. på balancen som en kontraktforpligtelse indtil kunden udnytter sit købsbevis. Udnytter kunden ikke beviset indregnes kontraktforpligtelsen som omsætning ved udløb af de 90 dage.

4.2.3 Salg med tilbagekøbsforpligtelse

En særlig problemstilling vedrører de situationer, hvor virksomheden sælger varer med en tilbagekøbsforpligtelse. En typisk situation er, når en virksomhed producerer aktiver, fx maskiner, som sælges til et leasingelskab, der herefter videregiver de pågældende aktiver. Leasingelskaberne vil normalt betinge sig en tilbagesalgsmulighed til producenten, medmindre leasingaftalerne indrettes, så leasingtageren bærer hele eller stort set hele den økonomiske risiko ved aktivet. Det forholder sig dog ofte anderledes med biler, eftersom leasingelska-

berne her kan påregne at kunne sælge aktiverne på markedet efter udløbet af leasingaftalen. Generelt gælder reglerne, uanset om virksomheden køber et aktiv tilbage i uændret form eller det solgte aktiv indgår i det tilbagekøbte som et komponent.

En virksomheds tilsagn om tilbagekøb kan identificeres i selve salgsaftalen eller i en anden aftale og kan antage tre former, hvor den sælgende virksomhed har en:

- Pligt til at tilbagekøbe aktivet (en forward)
- Ret til at tilbagekøbe aktivet (en call option)
- Pligt til at tilbagekøbe aktivet på kundens foranledning (en put-option).

Ved en forward eller call option er kontrollen over aktivet reelt ikke overført til kunden, selv om kunden har aktivet fysisk i sin besiddelse. Ved en put option kan kontrollen være overført afhængig af omstændighederne. De nærmere regler er beskrevet i IFRS 15.B64-B76 og forklaret under tabellen nedenfor. Opsummeret er den regnskabsmæssige behandling som følger:

Figur 3: Oversigt over reglerne om salg med tilbagekøbsforpligtelser i IFRS 15

A. Forward- og call-optioner		
1. Tilbagekøbspris < salgspris		Behandles som en leasingaftale efter IAS 17 (operationel leasing)/IFRS 16
2. Tilbagekøbspris >= salgspris		Behandles som en finansieringstransaktion efter IFRS 15.B68
B. Put-optioner		
1. Tilbagekøbspris >= salgspris		
1.1 Tilbagekøbspris > forventet markedsværdi af aktivet	Ja	Behandles som en finansieringstransaktion efter IFRS 15.B68
	Nej	Foretag samme vurdering som i 2.1 nedenfor
2. Tilbagekøbspris < salgspris		
2.1 Kunden har væsentlig økonomisk incitament til at udnytte optionen	Ja	Behandles som en leasingaftale efter IAS 17 (operationel leasing)/IFRS 16
	Nej	Behandles som salg med returret efter IFRS 15.B20-B27

Sammenligning af tilbagekøbspris og salgspris skal foretages på basis af nutidspriser.

4.2.3.1 Forward og call optioner

Indeholder aftalen en *tilbagekøbspligt eller -mulighed*, er det ikke muligt at indregne omsætningen ved salget af aktivet på salgstidspunktet. Det skyldes, at tilbagekøbsmuligheden begrænser kundens kontrol og dermed brug og økonomiske fordele af aktivet, fordi sælger enten kan beslutte at købe aktivet retur eller skal købe aktivet retur.

Den regnskabsmæssige behandling af aftalen afhænger af det beløb, som virksomheden skal (en forward) eller kan (en call option) betale for tilbagekøb af aktivet, men der skal ikke tages hensyn til, hvad sandsynligheden er for, at virksomheden udnytter en eventuel tilbagekøbsmulighed.

En forward eller call option fører til samme resultat regnskabsmæssigt, eftersom IFRS 15 ser på forholdene hos kunden – og uanset om denne skal tilbagelevere aktivet, eller først skal gøre det, hvis sælger kræver det - vil det for kundens vedkommende være en væsentlig indskrænkning i rådigheden over aktivet. Standarden skelner således ikke mellem, hvorvidt der foreligger en tilbagekøbspålagt eller blot en mulighed for at tilbagekøbe aktivet, jf. IFRS 15.B66.

Hvis tilbagekøbsprisen er lavere end aktivets salgspris, er der tale om en leasingaftale, der skal behandles efter reglerne i IAS 17/IFRS 16. Virksomheden optræder dermed som leasinggiver og stiller således brugsretten til et aktiv til rådighed for kunden mod betalinger i en periode.

Er tilbagekøbsprisen derimod lig med eller højere end aktivets salgspris, anses transaktionen som en aftale, hvor kunden yder finansiering til virksomheden. Ved vurdering af, hvorvidt der er tale om en finansierings- eller leasingaftale, er det nødvendigt, at virksomheden tilbage-diskonterer tilbagekøbsprisen til nutidsværdien på tidspunktet for kontraktens ikrafttrædelse.

Hvis tilbagekøbsmuligheden er en finansieringsaftale, skal virksomheden fortsat indregne "det solgte" aktiv i balancen, og i takt med at kunden betaler for brugen af aktivet, indregnes en tilsvarende forpligtelse. Differencen mellem de modtagne betalinger fra kunden og det beløb, som virksomheden skal betale i forbindelse med tilbagekøbet, indregnes som en finansiel omkostning. I de situationer, hvor virksomheden ikke udnytter call-optionen, skal det modtagne vederlag indregnes som omsætning og gældsforpligtelsen til kunden udlynes, men først på tidspunktet for udløb af call-optionen.

4.2.3.2 Put-optioner

I forhold til aftalerne ovenfor med forward- og call-optioner medfører en put option ingen indskrænkning i kundens rådighed over aktivet, og derfor anses aktivet som udgangspunkt som solgt efter IFRS 15. I de tilfælde, hvor kunden kan kræve, at virksomheden tilbagekøber aktivet til en pris, der er lavere end den oprindelige salgspris, skal virksomheden ved kontraktens indgåelse vurdere, hvorvidt det er sandsynligt, at kunden vil udnytte optionen. Forventes det, at kunden har økonomisk incitament til at udnytte put-optionen, betyder det, at kunden betaler for brugen af aktivet i en given periode. Transaktionen anses dermed som en leasingaftale og skal behandles i overensstemmelse med reglerne i IAS 17/IFRS 16.

Til at foretage en vurdering af, hvorvidt kunden har et væsentligt økonomisk incitament til at udnytte put-optionen, skal virksomheden vurdere tilbagekøbsprisen sammenholdt med aktivets forventede markedsværdi på det tidspunkt, hvor put optionen kan udnyttes. Hvis virksomheden ikke forventer, at kunden vil udnytte put optionen, behandles salget efter reglerne i afsnit 4.3.2 om returret.

I de tilfælde, hvor kunden kan forlange, at virksomheden tilbagekøber aktivet til en højere pris end den oprindelige salgspris og højere end markedsværdien, indeholder transaktionen et finansieringselement, der behandles i overensstemmelse med reglerne angivet ovenfor i afsnit 4.2.3.1. Her må det anses som meget sikkert, at aktivet købes tilbage, og det kan derfor ikke anses som solgt – samtidig med at en tilbagekøbspris, der er højere end salgsprisen tilkendegiver, at virksomheden blot låner penge af kunden.

Eksempel 11: En salgsaftale med en indbygget call-option

Beskrivelse af forholdene

En producent, Maskine A/S, sælger produktionsmaskiner til en virksomhed for i alt TDKK 200. Aftalen indeholder en call option, der giver Maskine A/S mulighed for købe aktiverne tilbage efter fem år for TDKK 150.

Hvorledes skal aftalen behandles?

Løsning

Aftalen skal behandles som en leasingaftale efter IFRS 16. Det skyldes, at Maskine A/S har mulighed for at tilbagekøbe maskinerne efter fem år til en lavere værdi end salgsprisen. Dermed er kunden begrænset i de økonomiske fordele fra aktivet, og Maskine A/S besidder alle væsentlige resterende økonomiske fordele ved aktiverne.

4.3 Trin 3 – Opgørelse af kontraktens samlede transaktionspris

Den samlede transaktionspris skal med enkelte undtagelser opgøres før indregning af omsætning påbegyndes. Dette skyldes princippet om, at omsætning som hovedregel skal indregnes på basis af varernes eller serviceydelsernes enkeltstående priser med en forholdsmæssig fordeling af den rabat, som er givet til køber, hvis kontraktens samlede transaktionspris er lavere end summen af de enkeltstående priser.

Transaktionsprisen udgør det beløb, som virksomheden forventer at opnå ret til ved levering af varer eller serviceydelser. Der er tale om det samlede beløb fra hele kontrakten dog fratrukket beløb som virksomheden betaler til kunden for varer eller serviceydelser, der overføres fra kunden til virksomheden. Sådanne betalinger til kunden anses for særskilte køb på lige fod med køb fra andre leverandører. Vederlaget omfatter desuden ikke beløb, som opkræves på vegne af tredjemand, som eksempelvis moms og afgifter, der opkræves på vegne af myndighederne.

Når transaktionsprisen er fast og ikke betinget af efterfølgende begivenheder, kan den ofte fastlægges uden problemer. Indeholder transaktionen derimod variable eller betingede vederlag, ikke-kontante betalinger eller et væsentligt finansieringselement mv., er situationen mere kompleks, og det skal derfor fastlægges, hvad den samlede transaktionspris udgør.

4.3.1 Variable og betingede vederlag

Indeholder kontrakten et variabelt element i form af rabatter, bonus, returret, forventede prisafslag mv., skal der tages hensyn hertil ved fastlæggelse af den samlede transaktionspris. Et betinget vederlag kan fx være kompensation ved opsigelse eller annullering af kontrakten, eller det kan være erstatning for forsinkelse. Vederlaget kan også være betinget af en overført mængde af en enhed, som ikke kendes på forhånd, fx antal styk af en vare overført, antal km kørt, antal transaktioner håndteret, antal materialer forbrugt, antal timer anvendt, antal dage forløbet osv.

Samtidig kan enhedsprisen for en aftalt mængde være variabel, fx en timesats kan variere med tillæg for overtid, helligdage osv., eller en gaspris kan afhænge af markedsprisen på tidspunktet for overførslen.

Som det fremgår i gennemgangen af trin 4, er der tilfælde, hvor variable vederlag skal fordeles til den del af kontrakten, som det specifikt vedrører, jf. også IFRS 15.85. Dermed skal det variable vederlag holdes ude, når den samlede rabat på kontrakten skal allokere til de aftalte leveringsforpligtelser, og derfor ikke medtages ved opgørelsen af den samlede transaktionspris. For eksempel vil en markedspris på gas, når der skal afregnes herefter, specifikt vedrøre gas overført på dagen og ikke andre leveringsforpligtelser i kontrakten³. Ved gennemgang af en kontrakt med variable vederlag, skal virksomheden derfor opdele de variable priselementer, som skal estimeres til brug for opgørelse af den samlede transaktionspris.

Formålet med at estimere det variable vederlag er at opgøre det beløb, som virksomheden forventer at være berettiget til at modtage for levering af samtlige varer og serviceydelser i kontrakten. Virksomheden skal derfor anvende den metode, som bedst afspejler det vederlag, virksomheden forventer at opnå ret til. Til brug herfor anviser IFRS 15.53 to forskellige metoder:

- Den forventede værdi ("the expected value"), eller
- Den mest sandsynlige værdi ("the most likely amount").

Den forventede værdi udgør summen af de sandsynlighedsvægtede mulige udfald, hvori den mest sandsynlige værdi er det enkeltstående mest sandsynlige udfald af en række forskellige mulige udfald. Det skal præciseres, at der ikke er tale om et valg af regnskabspraksis, hvorfor virksomheden skal vælge den metode, der bedst afspejler det forventede vederlag i den enkelte transaktion. Derfor er det også væsentligt, at virksomheden inddrager alle relevante informationer, herunder tidligere erfaringer med lignende transaktioner, når vederlaget skal estimeres.

3. Hvis der ikke afregnes efter en markedspris, men efter en aftalt enhedspris vil det variable vederlag vedrøre andre leveringsforpligtelser, når den aftalte enhedspris ikke afspejler enhedsprisen ved enkeltstående salg. Dette vil typisk være tilfældet, hvor der er aftalt en faldende enhedspris ved stigende volumen. I sådanne tilfælde kan variabelt vederlag ikke holdes ude ved opgørelse af den samlede transaktionspris.

I de tilfælde, hvor virksomheden har et erfaringsgrundlag fra mange kontrakter med ensartede karakteristika, vil den sandsynlighedsvægtede forventede værdi almindeligvis være den bedste metode. Her kan historik og erfaringer med lignende transaktioner anvendes til at foretage og understøtte vurderingen. Er der derimod kun få mulige udfald, er den mest sandsynlige værdi typisk bedre til at forudsige hvilket beløb, virksomheden forventer at opnå ret til. Er der stor usikkerhed om udfaldet, skal virksomheden overveje at begrænse indregning af variabelt vederlag.

Det skal bemærkes, at komplekse salgstransaktioner kan indeholde flere forskellige variable vederlag. Eksempelvis kan en kontrakt indeholde et variabelt vederlag, der afhænger af, hvor mange enheder kunden aftager i løbet af året samt en variabel bonus, der udløses, hvis virksomheden kan levere et givent antal varer inden 1. december til julehandlen. I denne situation skal virksomheden vurdere hvert enkelt variabelt vederlag isoleret set og anvende den metode, der bedst afspejler det vederlag, de forventer at være berettiget til. Det betyder, at virksomheden ofte vil anvende den forventede værdi for så vidt angår trappebonussen og den mest sandsynlige værdi for den bonus, der er knyttet til levering af varerne til julehandlen.

Et eksempel på opgørelse af variable vederlag er gengivet nedenfor:

Eksempel 12: Opgørelse af variabelt vederlag ved indregning af omsætning

Beskrivelse af forholdene

En producent indgår en aftale om at bygge et skib. Prisen er aftalt til DKK 200 mio. plus DKK 20 mio. i bonus, hvis skibet leveres senest 30. juni 2021. Virksomheden har tidligere erfaring med produktion af tilsvarende skibe og forventer, at produktionstiden er tre år. Leveres skibet først efter deadline, vil hele bonussen være tabt, hvorfor der kun er to mulige udfald af det variable vederlag på DKK 20 mio.. På baggrund af tidligere erfaringer forventer producenten, at der er ca. 95 % sandsynlighed for, at skibet leveres før den aftalte deadline.

Hvad udgør det samlede vederlag?

Løsning

Her er kun to mulige udfald. Derfor afspejler "den mest sandsynlige værdi" bedst det beløb, som virksomheden forventes at blive berettiget til. Når omsætning indregnes over konstruktionsperioden, anvendes derfor den estimerede samlede transaktionspris på DKK 220 mio.

Eksempel 13: Opgørelse af variabelt vederlag ved indregning af omsætning (trappebonus)

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed indgår en kontrakt 1. januar 2018 om at sælge virksomhedens varer til DKK 100 stykket. I aftalen er der indbygget en træppebonus. Jo flere varer kunden aftager, des større rabat udløses. Aftalevilkårene for træppebonusen er:

Antal solgte varer	Rabat
[1.000 – 2.000] enheder	2%
[2.001 – 3.000] enheder	3%
3.001 eller flere enheder	4%

Løsning

Virksomheden gennemgår kontrakten og konkluderer, at kunden ikke har forpligtet sig til at købe varer og derfor kan der ikke identificeres en kontrakt jf. IFRS 15.9. Aftalen klassificeres som et tilbud. Da hvert salg skal behandles for sig, er det ikke nødvendigt at estimere en samlet transaktionspris ved aftalens indgåelse. Imidlertid gives rabatten med bagudrettet effekt, og dermed gælder reglerne om refusionsforpligtelser i IFRS 15.55. Når hvert salg behandles, skal der derfor reserveres et beløb svarende til den rabat, som virksomheden forventer at refundere kunden ved udgangen af kalenderåret.

Frem til juni måned er der solgt 1.100 enheder. Virksomheden forventer, at der vil blive solgt mellem 2.001 og 3.000 enheder i kalenderåret, eftersom salgshistorikken med kunden viser, at der altid sælges en smule flere enheder i andet halvår. Virksomheden har historisk set være gode til at estimere salget, hvorfor den mest sandsynlige metode anvendes.

Derfor udgør det samlede vederlag pr. 30. juni DKK 106.700 (1.100 enheder x DKK 100 fratrukket 3 % mængderabat). Forskellen til det fakturerede beløb på DKK 110.000, i alt DKK 3.300, indregnes som en kontraktforpligtelse.

Havde rabatten været fremadrettet, hvorved kunden kan købe varerne billigere, jo flere varer kunden aftager, vil der være tale om en kundeoption, som skal behandles efter reglerne i IFRS 15.B42. Her skal virksomheden lave en sandsynlighedsvægtning af de rabatter, som kunden forventes at opnå ved yderligere køb.

Når vederlaget fastlægges, skal virksomheden alene medtage variable beløb, hvis det er højst sandsynligt ("highly probable"), at en efterfølgende ændring i estimatet af det variable vederlag ikke vil medføre en væsentlig tilbageførsel af den indregnede omsætning. Det betyder, at hvis en virksomhed eksempelvis indgår en aftale med en mulig kontraktsum på i alt TDKK 1.000, hvoraf de TDKK 100 udgør en bonus til virksomheden, skal der alene indregnes TDKK 900 som omsætning, indtil det er højst sandsynlig, at virksomheden ikke på et senere tidspunkt

kommer til at tilbageføre bonussen. Indregning af variable vederlag skal således ikke afvente en endelig afklaring af udfaldet, når usikkerheden eller et beløbs væsentlighed er lille. Her skal der i stedet anvendes det bedste estimat efter en af metoderne beskrevet ovenfor. For omsætning, der indregnes over tid, skal det bemærkes, at væsentlighed vurderes ud fra den til enhver tid indregnede omsætning og altså ikke ud fra den samlede kontraktsum.

Når virksomheden skal vurdere, hvorvidt indregning af et usikkert variabelt vederlag skal begrænses, skal indikatorerne i IFRS 15.57 anvendes. Disse faktorer kan nemlig øge sandsynligheden for, eller omfanget af, en mulig tilbageførsel af indregnet omsætning (listen er ikke udtømmende):

- Det variable vederlag er i høj grad afhængig af faktorer, der ligger uden for virksomhedens kontrol. Det kan fx være markedsprissætning
- Usikkerheden omkring vederlaget forventes ikke at blive afklaret inden for en længere periode
- Virksomheden har begrænset erfaring med tilsvarende kontrakter, eller erfaringerne med tilsvarende kontrakter giver en begrænset mulighed for at vurdere udfaldet
- Virksomhedens har historisk haft en praksis med at tilbyde prisnedslag i større omfang eller ændre betalingsbetingelser og andre vilkår i tilsvarende kontrakter
- Der er mange forskellige udfald for de variable vederlag i kontrakten.

Når et variabelt vederlag er meget usikkert, skal virksomheden indregne omsætning efter det mest sikre beløb, hvilket kan være et minimumsbeløb. For eksempel, når virksomhedens erfaring med en kundes køb er lille, og der kan opnås en rabat på 2-4 %, skal omsætning indregnes med 96 %, indtil den højst sandsynlige rabat kan verificeres.

Virksomheden skal revurdere de estimerede variable vederlag ved hver regnskabsafslæggelse, medmindre forholdene må anses som uvæsentlige. Herunder skal forudsætninger for begrænsning af vederlag på grund af usikkerhed løbende revideres. Ændringer til transaktionsprisen allokeres ud på de identificerede leveringsforpligtelser med samme relative fordeling, som anvendes ved kontraktens indgåelse, medmindre det betingede vederlag direkte kan henføres til en eller flere specifikke leveringsforpligtelser. En ændring i det variable vederlag behandles efter reglerne for ændringer i regnskabsmæssige skøn.

4.3.2 *Salg med returret*

I mange brancher har kunderne returret på de købte varer. Det betyder, at virksomhedens kunder - fx detailforretninger - kan returnere varerne til virksomheden, hvis de ikke sælges videre til slutbrugeren, eller hvis virksomheden er utilfreds med varen.

Det kan være i form af en egentlig rettighed, der er etableret i samhandelsaftalen, eller det kan være en uskreven regel i branchen, fx hvis der gennem tiden gentagne gange har været taget varer retur, uden at den skriftlige aftale egentlig indeholder en sådan ret. Den samme problemstilling gør sig gældende for butikker, der sælger til en forbruger med enten lovpligtig eller udvidet returret.

Er omsætningen fra salget afhængigt af købers videresalg af varen, er der i realiteten tale om et konsignationssalg, og kontrollen vil derfor først være overgået til kunden, når varen er solgt til slutkunden, se nærmere i afsnit 4.5.4. I disse tilfælde har virksomheden ofte ejendomsretten til varerne og vil derfor også kunne kræve varerne tilbage i bestemte tilfælde. Derfor indregnes omsætningen først, når varen er endelig solgt til slutkunden.

En mere ofte forekommende returret anvendes i detailhandlen, hvor eksempelvis salg omkring juletid indebærer en forøget risiko for, at varerne modtages retur efter nytår. I disse tilfælde skal det vurderes, i hvilken udstrækning returretten må forventes at blive udnyttet, fx på grundlag af erfaringer fra tidligere år. Regnskabsmæssigt skal salg med returret behandles i overensstemmelse med IFRS 15.B21 ved at indregne:

- Omsætning svarende til det beløb, som virksomheden forventer at opnå endelig ret til
- Returforpligtelse ("refund liability") – som udgør den udskudte indtægt fra det salg, hvor varerne forventes returneret
- Et aktiv, der afspejler virksomhedens ret til at modtage de varer, som forventes returneret. Modposten hertil udgør virksomhedens vareforbrug, således vareforbrug i resultatopgørelsen alene svarer til de varer, der kan henføres til den omsætning, der er indregnet.

Det betyder, at virksomheden – logisk nok – ikke må indregne omsætning for de varer, som forventes returneret. Samtidig indregnes et aktiv for virksomhedens ret til returvarer svarende til vareforbruget fratrukket eventuelle omkostninger ved returnering. Aktivets skal anses som en periodeafgrænsningspost, da virksomheden ikke råder over varerne som varebeholdning, før de er blevet returneret, og der er heller ikke tale om et tilgodehavende. Da det udskudte vareforbrug skal være erholdeligt, må aktivet ikke overstige nettorealiseringsværdien af de varer, som forventes returneret.

Når kunden har forhandlet sig til en specifik mulighed for at returnere varerne, fx betinget af, at kunden kan få aktivet til at passe sammen med andre aktiver, betyder det, at der er usikkerhed om, hvorvidt køber vil benytte tilbageleveringsmuligheden. I så fald indregnes omsætningen først, når tidsfristen for returnering af varerne er udløbet.

Har virksomheden bibeholdt ejendomsretten til en solgt vare, indtil visse betingelser er opfyldt, og det vurderes, at kontrollen er overgået til køber, skal omsætningen indregnes. Det kan fx være gældende ved salg med ejendomsforbehold, hvor ejendomsforbeholdet alene er etableret med henblik på at opnå sikkerhed for virksomhedens tilgodehavende. Formålet med bibeholdelse af ejendomsretten må således ikke være, at virksomheden skal bevare rådigheden over de væsentlige resterende økonomiske fordele fra aktivet.

Der kan gives følgende eksempel på den regnskabsmæssige behandling af en returret på et varesalg:

Eksempel 14: Salg med returret**Beskrivelse af forholdene**

En virksomhed har solgt 100 varer med returret til en kunde for DKK 1.000 pr. stk. Virksomheden anses for at have tilstrækkelig historik til at kunne opgøre den forventede andel af returnerede varer. Erfaringsmæssigt leveres 20 % af varerne retur. Vareforbruget af de solgte varer udgør 40 % af salgsprisen. En vare, som sælges for DKK 1.000, koster derfor DKK 400 i vareforbrug. Ved fastlæggelse af vederlaget, som virksomheden forventer at opnå endelig ret til, anvendes ”den forventede værdi”. Det skyldes, at virksomheden indgår en lang række homogene salgstransaktioner, hvor erfaringerne fra lignende transaktioner og tidligere historik kan anvendes til at skønne over, hvor mange varer, virksomheden forventer at modtage retur.

Hvorledes skal omsætning og returret indregnes?

Løsning

Virksomheden skal udskyde den andel af omsætningen, som svarer til den forventede tilbagebetaling ved returnering af varerne. Desuden omkostningsføres alene vareforbrug svarende til de varer, der ikke returneres. Det indebærer, at der indregnes en kontraktforpligtelse for den udskudte omsætning, og samtidig overføres det udskudte vareforbrug til en periodeafgrænsningskonto på aktivsiden, så bruttofortjenesten i resultatopgørelsen bliver opgjort korrekt. I eksemplet betyder det, at der ved salget indregnes en omsætning på TDKK 800. De resterende TDKK 200 indregnes som en kontraktforpligtelse for returvarer under passiverne, som der skal gives beløbsmæssige oplysninger om i henhold til IFRS 15.119 (d). Tilsvarende reduceres vareforbruget med TDKK 80 (400 x 20 %), der modposteres på ”Ret til varer ved returnering”. Sidstnævnte post måles efter IFRS 15.BC25 til det tidligere bogførte beløb fratrukket eventuelle omkostninger til at modtage varerne retur, dog højst returvarernes nettorealiseringsværdi.

Nedenstående oversigt viser bogføringen af transaktionen.

Regnskabspost	Beløb	Korrektion for forventede returvarer	I alt
Resultatopgørelse			
Nettoomsætning	K 1.000 (a)	D 200 ⁽¹⁾	K 800
Vareforbrug	D 400 (b)	K 80 ⁽²⁾	D 320
Balance			
Tilgodehavende hos kunder	D 1.000 (a)		D 1.000
Varebeholdninger	K 400 (b)		K 400
”Ret til varer ved returnering” (aktiv)		D 80 ⁽²⁾	D 80
Kontraktforpligtelse for returvarer		K 200 ⁽¹⁾	K 200

4.3.3 Salg med et væsentligt finansieringselement

Hvis en kontrakt indeholder et væsentligt finansieringselement, skal der tages højde for den tidsmæssige værdi af penge, fordi omsætning skal måles til nutidsværdi. Hvis der eksempelvis tilbydes lange kredittider i forbindelse med et varesalg, skal virksomheden indregne en omsætning svarende til den pris, som kunden skulle have betalt ved kontantsalg. Tilsvarende gælder, hvis kunden forudbetaler for varer eller serviceydelser, der først skal leveres langt senere. Ved en væsentlig forskydning mellem betaling og levering kræver IFRS 15 derfor, at finansieringselementet for kunden eller virksomheden udskilles som en renteindtægt eller en renteomkostning.

Til vurdering af, hvorvidt kontrakten indeholder et væsentligt finansieringselement, skal følgende faktorer overvejes, jf. IFRS 15.61:

- Forskellen mellem den kontante salgspris for varen eller serviceydelser ved levering og det aftalte vederlag i kontrakten
- Den kombinerede effekt af:
 - Hvor lang perioden er mellem leveringstidspunktet og det aftalte betalingstidspunkt; og
 - De gældende rentesatser i det relevante marked.

IFRS 15.63 indeholder dog en praktisk lempelse, der betyder, at det ikke er nødvendigt at korrigere for et væsentligt finansieringselement, såfremt virksomheden ved kontraktens indgåelse forventer, at der vil være mindre end et år mellem betalingen og levering. Et års-perioden regnes fra tidspunktet for levering af varen til kunden – og dermed ikke fra tidspunktet for kontraktens indgåelse.

Standarden nævner desuden en række andre situationer, hvor finansieringselementet i kontrakten *ikke kan anses for at være væsentligt*, jf. IFRS 15.62:

- Hvis kunden forudbetaler for levering af en vare eller serviceydelse, og kunden samtidig bestemmer leveringstidspunktet
- En væsentlig del af vederlaget er variabelt, og beløbet og timingen afhænger af begivenheder, der i væsentlig grad ligger uden for virksomhedens eller kundens kontrol (fx royalties baseret på et fremtidigt salg)
- Hvis forskellen mellem kontantsalgsprisen og det aftalte vederlag i kontrakten skyldes forhold, der ikke vedrører finansiering af købet. Det er eksempelvis tilfældet, hvis formålet med betalingsbetingelserne er at give kunden eller virksomheden sikkerhed for, at modparten vil overholde sine forpligtelser.

Indeholder kontrakten derimod et væsentligt finansieringselement, kan virksomheden anvende den rente, som tilbagediskonterer det aftalte vederlag til kontantsalgsprisen (eller omvendt), hvis det reflekterer den rente, som parterne ville anvende i en særskilt finansieringstransaktion under hensyntagen til kreditværdighed og sikkerhedsstillelse. Den fastlagte diskonteringsrente skal ikke efterfølgende justeres.

Renteindtægten (renteomkostningen) indregnes over den periode, hvor kunden (virksomheden) har fået kredit, jf. reglerne om amortiseret kostpris. Det skyldes, at transaktionen i realiteten indeholder to transaktioner – et salg og et udlån (indlån). Det er illustreret i følgende eksempel:

Eksempel 15: Salg af maskine på kredit (finansieringselement)

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed sælger en maskine til en kunde for DKK 10.000, som forfalder til betaling to år efter, at maskinen er overdraget til kunden. Virksomhedens normale kontantsalgspris for maskinen er DKK 9.000.

Hvilken omsætning og renteindtægt skal indregnes?

Løsning

Ved tilbagediskontering af det aftalte vederlag om to år til maskinens kontantsalgspris opnås en intern rente på 5,4 %. Virksomheden vurderer, at diskonteringsrenten svarer til, hvad kunden skulle betale virksomheden, hvis der i stedet var indgået en særskilt finansieringsaftale med maskinen som sikkerhed.

Når virksomheden overdrager maskinen til kunden, indregnes en omsætning samt et tilsvarende rentebærende tilgodehavende på DKK 9.000 ($\text{DKK } 10.000 / 1,054^2$).

De resterende DKK 1.000 indregnes som en finansiel indtægt over betalingsperioden på to år. Den finansielle indtægt i hvert regnskabsår opgøres som ændringen i tilgodehavendets nutidsværdi som følge af, at man kommer et år tættere på betalingstidspunktet. Resultatopgørelsen bliver derfor påvirket som følger af finansieringstransaktionen:

- År 1 Renteindtægt DKK 487 ($\text{DKK } 9.000 \times 5,4 \%$)
- År 2 Renteindtægt DKK 513 ($\text{DKK } 9.487 \times 5,4 \%$)

Virksomheden opgør således tilgodehavendet – og dermed renteindtægterne – til amortiseret kostpris, jf. IFRS 9.

Følgende eksempel illustrerer en situation, hvor den sælgende virksomhed modtager en forudbetaling – og dermed har den sælgende virksomhed i realiteten optaget et lån hos kunden:

Eksempel 16: Salg af vare med forudbetaling (finansieringselement)

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed sælger en vare til en kunde for DKK 8.000, som forfalder til betaling et år før varen overdrages til kunden. Ved modtagelse af betaling fra kunden indregner virksomheden en kontraktforpligtelse på DKK 8.000. Virksomheden vurderer, om der er et væsentligt finansieringselement i aftalen og konkluderer at:

- Der er en forskel mellem den modtagne forudbetaling og den pris, kunden ville have betalt i et kontantsalg på DKK 800
- Virksomheden overfører ikke løbende kontrol til kunden af det igangværende arbejde og derfor er der et år mellem betaling og levering
- Kunden kan ikke bestemme et andet tidspunkt for levering
- Forudbetalingen er ikke påkrævet som sikkerhed for kundens betaling ved levering, da varen vil kunne afsættes til andre, skulle kunden ikke betale ved levering.
- Det konstateres derfor, at der er et væsentligt finansieringselement ved forudbetalingen. Virksomheden vurderer desuden, at den interne rente i kontrakten på 10% reflekterer den rente som virksomheden ville have betalt til kunden i en særskilt finansieringstransaktion uden sikkerhed, da virksomheden ikke har billigere finansieringsalternativer.

Hvilken omsætning og renteomkostning skal indregnes?

Løsning

I året, før varen overdrages til kunden, indregner virksomheden en renteomkostning og øger værdiansættelsen af forpligtelsen til at opfylde kontrakten (det vil sige den udskudte indtægt) med DKK 800 (DKK 8.000 x 10 %). Den regnskabsmæssige værdi af kontraktforpligtelsen – umiddelbart før opfyldelse af leveringsforpligtelsen – udgør således DKK 8.800 (DKK 8.000 + DKK 800). Virksomheden indregner dermed en omsætning på DKK 8.800, når produktet overdrages til kunden.

4.3.4 Byttrænsaktioner (ikke-kontant vederlag)

En byttrænsaktion forekommer, når kunden betaler for en vare eller serviceydelse ved en ikke-kontant overførsel. Det kan enten være ved overførsel af et aktiv fra kunden til virksomheden (fx anlægsaktiver, varer eller værdipapirer), eller ved at virksomheden modtager en serviceydelser uden betaling. Virksomheden skal opnå kontrollen over et aktiv eller en serviceydelse fra kunden, før der er tale om et ikke-kontant vederlag. For serviceydelser betyder dette, at kunden udfører arbejde til gavn for virksomheden.

I tilfælde, hvor virksomheden bruger kundens serviceydelser, fx medarbejderressourcer, til produktion af varer eller opgaver for kunden selv, er det nødvendigt, at virksomheden har den fulde rådighed over medarbejderne i denne periode – altså skal virksomheden have ret til at allokere ydelserne til andre kontrakter, skulle virksomheden ønske det. Har virksomheden ikke denne beføjelse over serviceydelser modtaget fra kunden, kan det ikke anses som et ikke-kontant vederlag.

Udgangspunktet er, at værdien af salgstransaktionen måles til dagsværdien af den eller de modtagne varer eller serviceydelser, jf. IFRS 15.66. Kan dagsværdien heraf ikke måles pålideligt, skal virksomheden i stedet bruge den overførte vares eller serviceydelses enkeltstående salgspriser, som skal opgøres efter reglerne i IFRS 15.76-80.

SIC 31, som nu er erstattet af IFRS 15, omhandlede byttetransaktioner, der alene omfatter ensartede reklameydelser. Der er ikke ændret noget materielt i forhold til sådanne aftaler. Det betyder, at omsætning skal indregnes, hvis beløbet kan måles pålideligt, og der er kommerciel substans bag aftalen, dvs. der ikke blot foretages et bytte af ensartede varer fx reklamer, jf. også IFRS 15.9(d), der fastslår, at transaktioner uden kommerciel substans ikke er omfattet af standarden.

De to følgende eksempler illustrerer IFRS 15 principperne for byttetransaktioner:

Eksempel 17: Byttetransaktion (kommerciel substans)

Beskrivelse af forholdene

En forhandler af reservedele til biler sælger en række reservedele til en bilforhandler og modtager som modydelse en annoncering på bilforhandlerens hjemmeside. Bilforhandleren sælger løbende tilsvarende reklameydelser til TDKK 100, som vurderes at være markedsprisen for annonceringen.

Løsning

Når reservedelene leveres, skal et beløb svarende til dagsværdien af den modtagne annoncedydelse, dvs. TDKK 100, indregnes i omsætningen med modpost som forudbetalte annoncedydelser. Når reservedelsforhandlerne efterfølgende udnytter annoncerne, skal denne omkostningsføres i resultatopgørelsen som en marketingomkostning.

Havde det ikke været muligt at opgøre dagsværdien af de modtagne annoncedydelser, skulle der være indregnet en omsætning svarende til de overførte reservedeles enkeltstående salgspriser.

Eksempel 18: Byttetransaktioner (entreprenørs forbrug af ydelser fra kunden)

Beskrivelse af forholdene

En entreprenør skal foretage en udbygning af en kundes produktionsanlæg. Ved prisforhandling aftales det, at entreprenøren i en periode på to år skal have gratis adgang til at benytte et antal P-pladser hos kunden på den parkeringsplads, som kunden råder over. Det skyldes, at entreprenøren selv skal have lavet P-pladser på sin egen grund og har derfor behov for midlertidige pladser i en periode – der er tale om 15 pladser i en periode på to år. Det er ikke bestemte pladser, men blot om, at entreprenøren såvidt muligt kan parkere på ca. 15 pladser i en periode.

Løsning

Ved gennemgang af kontrakten vurderer entreprenørens regnskabschef, at virksomheden ikke betaler for at benytte kundens P-pladser (en ret der som nævnt gælder i to år).

Det skal derfor vurderes, i hvilket omfang dette skal anses som ikke-kontant vederlag for byggearbejdet. Regnskabschefen vurderer, at entreprenøren ikke kontrollerer dele af P-anlægget, da der ikke er tale om et bestemt område på P-pladsen (altså er det ikke leasing), men at entreprenøren derved forbruger en serviceydelse fra kunden.

Ved opgørelse af den samlede transaktionspris for entreprisekontrakten medtages derfor værdi af ikke-kontant vederlag (bytte) for P-pladserne. Regnskabschefen overvejer nu, hvordan dette skal værdiansættes:

- Værdien af P-pladserne skal opgøres til f.eks. en værdi baseret på tilsvarende pladser i området, evt. blot baseret på m²-priser.

Regnskabschefen tillægger et beløb på TDKK 20 til transaktionsprisen, som indregnes som omsætning over tid, eftersom det skønnes at være værdien af P-pladserne, og fordi denne serviceydelse leveres henover tid. Modposten indregnes løbende som driftsomkostning, eftersom denne del af transaktionen er udtryk for en betaling for en ydelse, der leveres til virksomheden.

4.3.5 Betalinger til kunden ("incitamenter til kunden")

Hvis virksomheden betaler eller forventer at betale penge til kunden, skal det normalt behandles som en reduktion i transaktionsprisen, medmindre betalingen konkret vedrører en bestemt vare eller serviceydelse, der overføres fra kunden til virksomheden. Ved betalinger til kunden, som ikke vedrører identificerbare modydelser, er der i realiteten tale om et prisnedslag på den ydelse, som virksomheden skal levere – eller rettere: Et incitament, som virksomheden giver til kunden for, at denne skal købe varen eller serviceydelsen. Derfor skal omsætningen reduceres på det tidspunkt, hvor den seneste af følgende to begivenheder indtræffer, jf. IFRS 15.72:

- Når virksomheden indregner omsætningen, der vedrører den varer eller serviceydelse, der relaterer sig til betalingen; eller
- Når virksomheden forpligter sig til at betale kunden (fx når betalingen er betinget af en begivenhed).

Forpligtelsen til at betale kunden er normalt aftalt i kontrakten, men kan ligeledes udspringe af virksomhedens almindelige forretningspraksis. Betalingen består almindeligvis af likvider, men kan ligeledes være i form af kupon- eller værdibeviser. Det kan fx være relevant ved udlejning af fast ejendom, hvor udlejer betaler de ekstraomkostninger, som lejer må have ved at flytte ind i udlejers ejendom. Tilsvarende kan gælde, hvis der gives en incitamentsbetaling til en kunde til dækning af førtidig opsigelse af en kontrakt med en anden leverandør. Hvis en betaling til en kunde i forbindelse med fornyelse af en kontrakt i realiteten er en justering af transaktionsprisen for den foregående kontrakt, skal denne betaling ikke henføres til efterfølgende leverancer, hvis disse kan adskilles fra de udførte, jf. afsnit 4.1.5 om kontraktmodifikationer.

Betaling for udstilling, indretning af lokaler og opbevaringsfaciliteter på kundens lokation anses derimod normalt at være salgs- eller distributionsomkostninger og skal dermed ikke fragå i nettoomsætningen. Det forudsætter dog, at de pågældende betalinger til kunden repræsenterer betaling for en særskilt ydelse i form af reklame for virksomhedens varer. Har modydelser derimod ingen særskilt værdi for virksomheden, skal betalingen herfor fragå i omsætningen, eftersom indtægtstransaktionen i den situation er den eneste forretningsmæssige transaktion mellem de to parter. Tilsvarende gælder, såfremt en leverandør refunderer særlige markedsføringsomkostninger i en detailforretning, så skal sådanne omkostninger hos leverandøren anses for at være markedsføringsomkostninger, når leverandøren reelt modtager en reklameydelse – ellers udgør betalingen et fradrag i leverandørens nettoomsætning vedrørende levering af varer til detailforretningen.

4.3.6 *Salg med garanti og udvidet forsikring*

I Danmark er der ved forbrugersalg regler om garantier, som virksomhederne ikke kan tilside sætte. I samhandel mellem virksomheder kan sådanne forhold derimod aftales individuelt. Det kan også forekomme, at virksomheden giver en garanti ud over varens funktionalitet, fx for reparationer eller justeringer, som ikke skyldes fejl og mangler ved varen.

I de tilfælde, hvor virksomheden er forpligtet til at give en garanti på eksempelvis 12 måneder, er spørgsmålet, om det medfører, at salget helt eller delvist ikke er gennemført, når varen leveres til kunden.

Salget af varen anses imidlertid som gennemført, når kunden kontrollerer varen. Når en produktgaranti ikke kan købes særskilt og dermed ikke udgør en særskilt leveringsforpligtelse, skal der indregnes en hensat forpligtelse til at dække omkostningen til enten returneringen eller til udbedringen af varen, afhængigt af hvad virksomheden skønner, er det realistiske scenarie, jf. reglerne om hensatte forpligtelser i IAS 37.

Det skal understreges, at en sædvanlig garantiforpligtelse for varens funktionalitet ikke anses som en særskilt leveringsforpligtelse, og der sker således ikke udskydelse af dele af omsætningen – der sker blot indregning af en hensat forpligtelse til at dække de forventede omkostninger til udbedring af varen, hvis garantien anvendes. I de tilfælde, hvor kunden har mulighed for at købe en udvidet garanti for varens funktionalitet eller en forsikring ud over funktionalitet, fx skade, anses en sådan garanti derimod for at være en særskilt leveringsforpligtelse, jf. afsnit 4.2. Det betyder, at den del af omsætningen, der henføres til garantien, skal indtægtsføres henover den periode, hvor garantien løber. Her udskydes altså en del af omsætningen, og der foretages således ikke blot en hensættelse til den fremtidige garantiomkostning efter IAS 37. Det betyder samtidig, at den udvidede garanti også trækker sin del af avancen på den samlede transaktion.

Hvis virksomhedens varer er af en sådan karakter, at de ofte returneres som defekte, og kunden kan vælge refusion af transaktionsprisen frem for bytte, skal virksomheden før indregning af omsætning vurdere, om kontrakten har substans. Har virksomheden en praksis med efterfølgende prisnedslag som følge af kunders klage over en vares kvalitet, skal en sådan indregnes som et variabelt vederlag. Den reserverede indtægt, der skal indregnes som en kontraktforpligtelse, kan opgøres for en portefølje af ensartede kontrakter.

Til at vurdere, hvorvidt garantien er en integreret del af vareleverancen – og således ikke en særskilt leveringsforpligtelse – skal virksomheden blandt andet tage stilling til:

- Hvorvidt garantien er stadfæstet ved lov,
- Garantiperiodens længde, og
- Omfanget af garantien.

Er virksomheden gennem lovgivning forpligtet til at yde en garanti, vil garantien normalt ikke være en separat leveringsforpligtelse, idet lovgivningen har til formål at beskytte forbrugerne mod køb af defekte varer.

Har garantiperioden derimod en lang løbetid, eller yder virksomheden en service ud over kontrol af, at produktets kvalitet og mængde er i overensstemmelse med kontraktens indhold på salgstidspunktet, indikerer det, at der er tale om en separat leveringsforpligtelse (såkaldte "agreed upon procedures").

4.3.7 Principal versus agent (brutto- eller nettoopgørelse af omsætningen)

Når der anvendes underleverandører, vil virksomheden optræde som mellemmand ved levering af varer eller serviceydelser til kunden. Her er det nødvendigt at tage stilling til, hvorvidt virksomheden har en leveringsforpligtelse over for kunden (principal) eller alene optræder på vegne af underleverandøren (agent).

Optræder virksomheden som principal, skal det fulde beløb, som virksomheder forventer at modtage fra kunden, indregnes som omsætning. En agent skal derimod alene indregne den kommission eller agentbetaling, som modtages for at facilitere overførslen af varer eller serviceydelser. I praksis omtales indtægter i sådanne transaktioner ofte som ”Bruttoindtægter” (principal) eller ”Nettoindtægter” (agent).

Det kan have væsentlig betydning for resultatopgørelsen, herunder hoved- og nøgletal, om virksomheden optræder som principal eller agent over for kunden. Virksomheden er principal, hvis den opnår kontrol over de varer eller serviceydelser, der efterfølgende videreleveres til kunden. Kontrolkriteriet er dermed det afgørende princip. Derfor er det vigtigt at identificere hver særskilt leveringsforpligtelse, jf. også afsnit 4.2, og i forlængelse heraf undersøge, hvorvidt virksomheden har kontrol over en given vare eller serviceydelse, inden denne overføres til kunden. Kontrollen skal dog være reel, hvilket betyder, at selvom virksomheden opnår en midlertidig juridisk ret til en vare før overførslen til kunden, er det ikke nødvendigvis tilstrækkeligt til at konkludere, at virksomheden er principal.

IFRS 15.B35A uddyber, at når en tredjepart er involveret i at levere varer og serviceydelser til kunden, er virksomheden principal, når den opnår kontrol over enten:

- Den vare eller det aktiv, som overføres til kunden; eller
- Retten til den serviceydelse, som ydes af en tredjepart direkte til kunden på vegne af virksomheden; eller
- Den vare eller serviceydelse, som ydes af en tredjepart til virksomheden, og som virksomheden kombinerer med andre varer eller serviceydelser for at opfylde sin leveringsforpligtelse over for kunden. Det kan være tilfældet, når virksomheden yder en væsentlig service i relation til at integrere tredjepartens varer eller serviceydelser ind i et færdigt produkt til kunden, hvor virksomheden kontrollerer disse inputs under transformationen til et output.

Ved gennemgang af kontrakten skal vurdering af kontrol foretages for hver enkelt leveringsforpligtelse. Virksomheden kan optræde som principal for nogle og agent for andre leveringsforpligtelser i den samme kontrakt.

Det kan være tilfældet, hvor en bilhandler formidler et bilsalg på vegne af en producent og alene modtager en fast kommission for ydelsen og dermed hverken bærer risikoen for defekter eller mangler på bilen. Samtidig aftales, at bilhandlerens værksted skal stå for periodiske serviceeftersyn de første to år efter bilsalget. Her vil bilforhandleren som udgangspunkt optræde som agent i relation til selve bilsalget, eftersom forhandleren ikke opnår kontrol over bilen, inden den leveres til kunden, men som principal i relation til serviceydelsen, jf. også kriterierne i IFRS 15.B37 nedenfor.

IFRS 15.B37 giver eksempler på forhold, der indikerer, at virksomheden kontrollerer den pågældende vare eller serviceydelse og derfor agerer som principal:

- Virksomheden er den primære ansvarlige for at levere de solgte varer eller serviceydelser. Herunder er virksomheden ansvarlig for, at kunden accepterer de leverede varer eller serviceydelser og dermed også ansvarlig for at leve op til de krav, som kunden stiller. Er det tilfældet, indikerer det, at den anden part i transaktionen handler på vegne af virksomheden.
- Virksomheden har lagerrisikoen, før varen eller serviceydelsen overføres til kunden, eller efter kontrollen er overført til kunden, hvilket eksempelvis er tilfældet, når aftalen indeholder en returret. Hvis virksomheden derimod forpligter sig til at købe en vare eller serviceydelse fra en underleverandør, før der er indgået en endelig aftale med en kunde, nævner standarden, at det kan indikere, at virksomheden selv kan bestemme over brugen af varen eller serviceydelsen og dermed optræder som principal.
- Virksomheden har mulighed for at fastsætte prisen på varen eller serviceydelsen. I nogle tilfælde kan en agent dog have mulighed for at fastsætte priserne uden at være principal, fx inden for visse spænd.

Hvorvidt virksomheden agerer som principal eller agent er altid en helhedsvurdering og kan ikke fastlægges ud fra én indikator alene. Bemærk, at kreditrisiko ikke nævnes som indikator for kontrol i IFRS 15, ej heller er det en faktor, om virksomheden tager sig en profit (eller tab), når den optræder som mellemmand, så længe underleverandøren ikke begrænser virksomheden i at gøre det.

I praksis ses ofte, at den sælgende virksomhed som udgangspunkt bærer alle eller nogle af ovennævnte risici, men via en særskilt aftale søger at afdække en del af risikoen. Sådanne særskilte aftaler om afdækning af risici fratager ikke den sælgende virksomhed dens status som primær part, dvs. principal, medmindre arrangementet som helhed fører til, at såvel leverings-, lager- og prisrisiko ligger hos leverandøren.

Vurderingen af ovenstående kan i praksis være vanskelig, men synes dog at være blevet lettere med den yderligere guidance i IFRS 15. Det kan således ofte afgøres éntydigt, om den ene eller den anden part kontrollerer varerne i forløbet. Endvidere kan det ofte konstateres, hvem der fastsætter prisen, og hvem der er ansvarlig for at levere ydelsen til kunden. Er vurderingen vanskelig, kan der være behov for at beskrive det regnskabsmæssige skøn som led i brug af virksomhedens regnskabspraksis, jf. IAS 1.122.

I det følgende er givet et eksempel på en vurdering af, om en virksomhed anses som agent eller principal.

Eksempel 19: Vurdering af om virksomheden er agent eller principal i en salgstransaktion

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed Boghandel A/S, som forhandler bøger online, indgår en aftale med et forlag om at sælge deres bøger. Virksomheden indgår aftale mellem kunderne og forlaget og modtager betaling fra kunderne som videresendes til forlaget. Kommissionsvederlaget, som virksomheden modtager, udgør 5 % af salgsprisen.

Når der foretages et salg, sendes bøgerne direkte fra forlaget til kunden. Hvis kunden er utilfreds med bogen, returneres denne imidlertid tilbage til Boghandel A/S. Boghandel A/S sender derefter bogen videre til forlaget, og forlaget betaler denne omkostning.

Er Boghandel A/S at anse som agent eller principal?

Løsning

Boghandel A/S optræder som agent. Det skyldes, at Boghandel A/S ikke er ansvarlig for levering af bøgerne, da aftalerne indgås mellem forlaget og kunden, ligesom Boghandel A/S heller ikke fastsætter priserne og har ret til kommissionen, uanset om kunderne returnerer bøgerne. Derfor er Boghandel A/S agent og skal alene indregne den modtagne kommission som nettoomsætning, når virksomheden har opfyldt sin leveringsforpligtelse, dvs. på tidspunktet for salget til kunden.

Indikatorerne i IFRS 15.B37 anvendes også til at afgøre om beløb opkrævet på vegne af tredjepart skal modregnes i omsætningen, fx skatter og afgifter. Dette illustreres i næste eksempel:

Eksempel 20: Opkrævning af skatter og afgifter på vegne af staten

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed sælger forbrugsvarer som ved lov er pålagt en miljøafgift, som kunden skal betale. Loven tillader ikke, at virksomheden betaler afgiften selv (fx i en salgskampagne). Herudover betales en salgsskat på omsætning, og der opkræves moms. Alle skatter og afgifter fremgår af fakturaen. Miljøafgiften og moms skal kun afregnes for varerne én gang, dvs. der modregnes for miljøafgift og moms af returvarer inden betaling til staten. Loven om salgsskat på omsætning tillader derimod ikke modregning for returvarer. For miljøafgiften kan virksomheden ikke korrigere for tab, hvis kunden ikke betaler sin faktura.

Skal virksomheden modregne de opkrævede beløb i bruttoomsætningen?

Løsning

Moms: Virksomheden kan ikke undlade at opkræve moms, kan ikke fastsætte momsprocenten selv og skal ikke betale moms af returvarer, hvilket tilsammen stærkt indikerer, at virksomheden optræder som agent ved opkrævning af moms.

Miljøafgift: Virksomheden kan ikke undlade at opkræve miljøafgift, kan ikke fastsætte miljøafgiften selv og skal ikke betale miljøafgift af returvarer. Imidlertid påtager virksomheden sig en risiko for tab, idet miljøafgiften ikke refunderes, hvis kunden ikke betaler. Virksomheden vurderer, at dette er en kreditrisiko og ikke en lagerrisiko, da miljøafgiften ikke pålægges produktionen, men salget. Da kreditrisiko ikke er en faktor til vurdering af om beløb opkræves på vegne af andre, taler alt for at virksomheden også optræder som agent ved opkrævning af miljøafgiften.

Salgsskat: Virksomheden kan ikke selv bestemme salgsskatteprocenten, men kan selv bestemme i hvilket omfang salgsskatten skal afspejles i salgspriserne. Virksomheden har en "lagerrisiko", fordi skatten skal betales, uanset om varen returneres og kan derfor ses som en skat på produktionen, som forfalder ved salg. Da salgsskatten således pålægges virksomheden frem for kunden, opkræves den ikke på vegne af tredjemand, og virksomheden konkluderer at være principal. Det har ingen betydning, at salgsskatten fremgår af fakturaen.

Ved indregning af omsætning skal moms og miljøafgift fragå i nettoomsætningen. Derimod skal omsætning bruttoficeres med salgsskatten, som skal indregnes som en driftsomkostning (da skatten er en bruttoskat, er det ikke en indkomstskat jf. IAS 12.2)

4.4 Trin 4 – Allokering af transaktionsprisen til de identificerede leveringsforpligtelser

Efter fastlæggelse af den samlede transaktionspris skal den henføres til de forskellige leveringsforpligtelser, som virksomheden har påtaget sig at opfylde over for kunden. Dette kræver et datagrundlag, som mange virksomheder måske ikke har registreret systematisk i dag, og ved mange kontrakter kræver det også systemer, som kan beregne og bogføre omsætning på basis af IFRS 15 allokeringsmodellen.

Allokeringsformålet er ifølge IFRS 15.73 at henføre et beløb til hver leveringsforpligtelse, som virksomheden forventer at være berettiget til mod opfyldelse af den pågældende leveringsforpligtelse ved overførslen af kontrollen med varer eller serviceydelser. Dette skal ikke opfattes som "berettiget til ifølge den aftalte pris", da IFRS 15.74 fastsætter, hvordan allokeringensformålet opfyldes. Denne del af IFRS 15 er tænkt til fremme af sammenligneligheden, så virksomheden med sine kunder ikke kan aftale sig til en bestemt fordeling af transaktionsprisen. IAS 18 bygger på samme princip; at omsætning skal indregnes til dagsværdi, men er ikke så præcis med hensyn til, hvordan en evt. rabat i kontrakten skal fordeles mellem forskellige ydelser, og dermed er der overladt et større skøn til virksomheden i IAS 18 ved fordeling af transaktionsprisen.

Inden der redegøres for bestemmelserne om allokering, er det værd at bemærke, at der (endnu) ikke er et krav om, at kunden skal fordele sin betaling for overførte varer eller serviceydelser efter samme metode. Faktisk kan det være problematisk at indregne omkostninger efter en IFRS 15 fordelingsmodel, da måling af leverandørgæld/forudbetalte omkostninger ikke kan baseres på en rabat opgjort efter den sælgende virksomheds enkeltstående salgspriser.

Fordelingen af transaktionsprisen skal foretages på baggrund af enkeltstående salgspriser for de enkelte varer og serviceydelser og skal foretages på tidspunktet for indgåelse af kontrakten. Fordelingen opdateres ikke efterfølgende, selv om de enkeltstående salgspriser eventuelt ændres. En enkeltstående salgspris er den pris, til hvilken virksomheden ville sælge en vare eller serviceydelse separat til kunden. Det kan være den aftalte pris eller en listepris. Derimod er en observerbar salgspris et bevis på en enkeltstående salgspris for en vare eller serviceydelse, når denne sælges separat til lignende kunder og i lignende omstændigheder. Findes en sådan salgspris ikke – eksempelvis hvis varen eller serviceydelserne ikke sælges separat – skal virksomheden estimere denne.

Det er et krav, at den metode, som anvendes til at estimere den enkeltstående salgspris, giver et troværdigt billede af den pris, som virksomheden ville kræve, såfremt varen eller serviceydelserne blev solgt separat. Vurderingen kan eksempelvis tage afsæt i en af følgende metoder, jf. IFRS 15.79:

- Justeret markedsværdi (adjusted market assessment approach)
- Kostpris plus avance (expected cost plus a margin approach)
- Residualmetoden (residual approach).

Det skal således bemærkes, at den tidligere praksis efter IAS 18, hvorefter det uden videre var muligt at operere med, at hver vare eller serviceydelse skulle have sin andel af avancen, ikke længere kan benyttes. Kun i de særlige tilfælde, hvor det må anses for umuligt at fastsætte selv en enkeltstående salgspris, kan en sådan metode komme på tale.

4.4.1 *Justeret markedsværdi*

Denne metode tager afsæt i markedet, hvor varen eller serviceydelserne sælges, med det formål at vurdere, hvad en kunde er villig til at betale. Derfor vil virksomheden almindeligvis skele til konkurrenternes priser for tilsvarende varer eller serviceydelser i markedet og korrigerer for eventuelle virksomhedsspecifikke faktorer.

En virksomhed, der har en stor markedsandel på et marked, vil måske sælge varer eller serviceydelser til en lavere pris på grund af store salgsvolumener eller stordriftsfordele i produktionen. I andre tilfælde kan en lille virksomhed acceptere en lavere margin på grund af lavere kapacitetsomkostninger. Ligeledes skal den geografiske placering af virksomhedens aktiviteter overvejes, eftersom prissætningen kan variere meget i forskellige geografiske markeder eller segmenter.

Virksomheden skal således overveje de væsentlige interne og eksterne faktorer, der kan påvirke prissætningen i den situation, hvor ydelserne skulle sælges separat.

4.4.2 *Kostpris plus avance*

Denne metode søger at fastlægge en enkeltstående salgspris baseret på de forventede omkostninger til at opfylde leveringsforpligtelsen tillagt en passende avance, som svarer til kundegruppen og omstændighederne omkring salget. Metoden egner sig ikke, hvis der ikke kan fremskaffes evidens for, at avancen er passende. Er der et lille erfaringsgrundlag, eller er der stor fluktuation i avancen, skal en af de to andre metoder overvejes.

4.4.3 *Residualmetoden*

Denne metode søger at fastlægge den enkeltstående salgspris på en given leveringsforpligtelse ved at referere til den samlede transaktionspris minus summen af observerbare enkeltstående salgspriser for alle øvrige leveringsforpligtelser i kontrakten.

Det skal bemærkes, at residualmetoden alene kan anvendes i meget begrænsede situationer, hvor virksomheden, jf. IFRS 15.79:

- Sælger en række identiske varer eller serviceydelser inden for et kort tidsrum til meget forskellige priser. Det kan eksempelvis være tilfældet, når prisen er meget variabel, fordi en repræsentativ enkeltstående salgspris ikke kan udledes af foregående transaktioner; eller
- Når virksomheden endnu ikke har fastlagt en enkeltstående salgspris, fordi de ikke tidligere har forhandlet denne varer eller serviceydelse.

Der gives ikke anvisning på, hvad der menes med et kort tidsrum, og dette vil være en vurdering efter virksomhedens, markedets, varens eller serviceydelsens karakter.

Hvor salgspriserne fluktuerer, kan det være nødvendigt at finde en praktisk metode til at håndtere dette, medmindre der kun er identificeret én leveringsforpligtelse, eller en af undtagelserne for fordeling⁴ kan anvendes. En praktisk metode kunne være at fastsætte et interval, indenfor hvilken en aftalt salgspris kan befinde sig, og som samtidig kan være en approksimativ enkeltstående salgspris, der opfylder allokeringensformålet i IFRS 15. For hurtigt omsættelige varer eller serviceydelser med fluktuerende salgspriser kan det overvejes at fastsætte de enkeltstående salgspriser med et tilpas kort mellemrum, så fluktuationen i de observerbare salgspriser i tidsrummet reduceres.

I denne forbindelse skal det nævnes, at metoder, input og forudsætninger anvendt til fastsættelse af enkeltstående salgspriser skal oplyses jf. IFRS 15.126(c).

I tilfælde af, at virksomheden benytter sig af residualmetoden, skal residualen, jf. IFRS 15.83, ikke opgøres, før en eventuel rabat, der skal allokere til en del af leveringsforpligtelserne, er fordelt som beskrevet i næste afsnit. Eksemplet nedenfor viser en relativ fordeling efter enkeltstående salgspriser:

4. Her henvises til undtagelsen ved fordeling af variabelt vederlag i IFRS 15.85 eller den praktiske metode ved indregning over tid efter det beløb, som virksomheden har ret til jf. IFRS 15.B16.

Eksempel 21: Relativ fordeling af rabat efter enkeltstående priser

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed sælger en sejlbåd med rabat ved samtidig køb af et års fortøjningsplads. Båden koster DKK 30.000 og fortøjningspladsen koster DKK 5.000 om året efter virksomhedens listepreiser. Kunden får forhandlet sig til en pris på DKK 28.000 for sejlbåden og DKK 4.500 for første års leje af fortøjningsplads. Herudover aftales det, at kunden får 10 % rabat på maling og andre artikler i virksomhedens butik på havnen. Rabatordningen gælder i fem år og gives kun i forbindelse med køb af båd.

Hvordan skal den samlede transaktionspris i kontrakten på DKK 32.500 fordeles?

Løsning

Virksomheden overvejer først om leje af fortøjningsplads er en leasingaftale. Det konkluderes, at det er en serviceydelse, da pladserne ikke er nummereret. Herefter identificeres tre separate leveringsforpligtelser:

- Levering af sejlbåd
- Stå til rådighed med en fortøjningsplads et år
- Rabatordning (kundeoption til køb af yderligere varer med en væsentlig fordel).

Ved kontraktens indgåelse estimerer virksomheden en enkeltstående pris for rabatordningen på basis af det forventede salg af maling og andre artikler til kunden i ordningens løbetid. Virksomheden regner med at forbrug af maling mv. til vedligehold af en sejlbåd i fem år udgør DKK 10.000 og at der er 80% sandsynlighed for at kunden køber tingene i virksomhedens butik ved brug af rabatordningen. Værdien af kundeoptionen opgøres hermed til DKK 800 ($\text{DKK } 10.000 \times 80\% \times 10\%$).

Summen af de enkeltstående priser er dermed DKK 35.800 ($\text{DKK } 30.000 + \text{DKK } 5.000 + \text{DKK } 800$). En relativ fordeling af transaktionsprisen efter de enkeltstående salgspriser resulterer herefter i følgende beløb:

- Sejlbåd DKK 27.235 ($30.000 \times 32.500/35.800$), som indregnes på det tidspunkt, hvor kontrollen overføres.
- Fortøjningsplads DKK 4.540 ($5.000 \times 32.500/35.800$), som indregnes med 1/12 hver måned i lejeperioden.
- Rabatordning DKK 725 ($800 \times 32.500/35.800$), som indregnes som udskudt indtægt (kontraktforpligtelse).

Kontraktforpligtelsen nedbringes efterhånden som kunden udnytter rabatordningen. Køber kunden fx for DKK 500 i butikken, indregnes samtidig som omsætning DKK 50 ($\text{DKK } 500 \times 10\%$) fra den udskudte indtægt. Et eventuelt resterende beløb indregnes som omsætning ved udløbet af ordningen efter fem år. Beløbet, som er henført til rabatordningen ved kontraktens indgåelse, skal ikke justeres efterfølgende for ændringer i forventet udnyttelse af ordningen.

4.4.4 Allokering af beregnet rabat

En rabat fremkommer, når summen af de enkeltstående salgspriser overstiger den samlede transaktionspris inklusive de konkrete aftalte rabatter, der ikke kan relateres alene til en del af kontrakten. Bestemmelserne i IFRS 15.81-83 omhandler denne forskel, som er en beregnet rabat, og altså ikke nødvendigvis en aftalt rabat, selvom aftalte rabatter, der vedrører hele kontrakten, selvfølgelig udgør en del af den beregnede rabat. Konkret aftalte rabatter, der kan relateres alene til en del af kontrakten, skal fordeles efter bestemmelserne for allokering af variabelt vederlag i IFRS 15.84-85. Herom handler næste afsnit.

Ved beregning af rabatten medtages desuden ikke variabelt vederlag, hvor indregning skal begrænses ifølge IFRS 15.56, indtil udfaldet af et væsentligt skøn kan forudsiges med rimelig sikkerhed, jf. afsnit 4.3.1.

Den beregnede rabat opgøres derfor således:

Summen af enkeltstående salgspriser for alle leveringsforpligtelser, dog undtagen en given leveringsforpligtelse, hvor residualmetoden er anvendt	
-	Den samlede transaktionspris for alle leveringsforpligtelser, dog undtagen en given leveringsforpligtelse, hvor residualmetoden er anvendt, inklusive alle aftalte rabatter (variabelt vederlag)
-	Aftalte rabatter, der kan relateres alene til en del af kontrakten
-	Variabelt vederlag, der er begrænset indtil væsentligt skøn kan forudsiges med rimelig sikkerhed
=	Samlet transaktionspris med aftalte rabatter, der vedrører hele kontrakten
=	Beregnet rabat for leveringsforpligtelser, hvor residualmetoden ikke er anvendt

I de tilfælde, hvor forskellen (den beregnede rabat) viser, at kunden har opnået en rabat ved køb af flere varer eller serviceydelser, skal rabatten som udgangspunkt fordeles forholdsmæssigt på de identificerede leveringsforpligtelser i kontrakten på basis af de respektive enkeltstående salgspriser. Derved understreges endnu engang, at der ikke er frit valg med hensyn til at fordele rabatten og konsekvensen kan være, at nogle af varerne eller serviceydelserne i den samlede kontrakt indregnes med tab ved levering til kunden.

Kan den beregnede rabat imidlertid henføres direkte til en eller flere specifikke leveringsforpligtelser, skal den henføres hertil. Dette begrænses i IFRS 15.82 til tilfælde, hvor alle af følgende kriterier er opfyldt:

- Virksomheden sælger jævnlige hver enkelt vare eller serviceydelse i kontrakten (eller hver enkelt gruppe af varer og serviceydelser) som enkeltstående salg; og
- Virksomheden sælger jævnlige som enkeltstående salg en eller flere grupper af disse varer eller serviceydelser med rabat i forhold til summen af de enkeltstående priser i hver gruppe; og

- c) Rabatten, der kan udledes for hver gruppe af varer og serviceydelser, som beskrevet under punkt b), svarer altovervejende til den rabat, der er beregnet i kontrakten. Desuden skal der tilvejebringes observerbart bevis for, at den beregnede rabat vedrører en enkelt eller flere leveringsforpligtelser, men ikke hele kontrakten.

Eksempel 22: Fordeling af beregnet rabat til en del af kontrakten

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed indgår en kontrakt med en kunde om salg af produkterne A, B og C til en samlet transaktionspris på DKK 36. Virksomheden sælger jævnlige A, B og C på enkeltstående basis til henholdsvis DKK 8, DKK 12 og DKK 20. Virksomheden sælger ligeledes jævnlige A og B som en gruppe på enkeltstående basis til en samlet transaktionspris på DKK 16.

Virksomheden har identificeret overførsel af hvert produkt som en separat leveringsforpligtelse, altså er der i alt tre leveringsforpligtelser i kontrakten.

Løsning

Der kan beregnes en rabat på hele kontrakten på DKK 4, som fremkommer som forskellen mellem summen af de enkeltstående salgspriser for A, B og C på DKK 40 og den samlede transaktionspris på DKK 36.

Derefter undersøges det, om den beregnede rabat for kontrakten vedrører en eller flere, men ikke alle, leveringsforpligtelser. Det kan konstateres at:

- Virksomheden jævnlige sælger alle tre produkter som enkeltstående salg, og jævnlige også sælger gruppen af A og B som enkeltstående salg, og
- Gruppen A og B jævnlige sælges til en rabat på DKK 4, nemlig summen af de enkeltstående salgspriser for A og B på DKK 20 (DKK 8 + DKK 12) og gruppens enkeltstående salgpris på DKK 16; og
- Rabatten udledt under punkt b) på DKK 4 svarer til rabatten for hele kontrakten, med andre ord: Den resterende del af transaktionsprisen som kan henføres til produkt C på DKK 20 (DKK 36 – DKK 16) svarer til produkt C's enkeltstående salgpris, hvilket virksomheden har evidens for.

Hvis kontrollen over A og B ikke overføres til kunden samtidig, skal rabatten fordeles relativt efter disse produkters enkeltstående salgspriser. Transaktionsprisen på DKK 36 allokeres dermed således:

- Produkt A: DKK 6,4 (8 x 16/20)
- Produkt B: DKK 9,6 (12 x 16/20)
- Produkt C: DKK 20.

4.4.5 Allokering af variabelt vederlag

Et variabelt vederlag er som udgangspunkt med i den samlede transaktionspris og bliver dermed allokert til alle leveringsforpligtelser, når transaktionsprisen fordeles efter de relative enkeltstående salgspriser. Imidlertid kan der være variabelt vederlag, som vedrører enkelte, men ikke alle leveringsforpligtelser. Fx kan helligdagstillæg henføres direkte til løn og kan derfor vedrøre en serviceydelse, der leveres i forbindelse med en vare, men varen og serviceydelsen er to separate leveringsforpligtelser. Altså, skal helligdagstillægget i disse tilfælde ikke medtages ved allokering af transaktionsprisen til alle leveringsforpligtelser.

Efter IFRS 15.86 gælder allokeringsreglerne, som omtalt ovenfor, kun for den resterende del af transaktionsprisen. Standarden har dog to betingelser, som skal være opfyldt for at variabelt vederlag kan siges at vedrøre enkelte, men ikke alle leveringsforpligtelser. Disse fremgår af IFRS 15.85:

- a) Betingelserne for den variable betaling vedrører specifikt virksomhedens opfyldelse af den enkelte leveringsforpligtelse; og
- b) Allokering af det variable vederlag alene til den eller de leveringsforpligtelser, som det vedrører, er i overensstemmelse med det overordnede formål med allokering i IFRS 15.73. Det vil sige, at det variable vederlag svarer til den betaling, som virksomheden ville kræve under tilsvarende omstændigheder fra lignende kunder.

I eksemplet med helligdagstillægget skal virksomheden altså kunne påvise, at tillægget ikke er påvirket af, at kunden har købt andre varer eller serviceydelser i kontrakten. I andre tilfælde kan det fx påvises, at en bonus vedrørende overførsel af en vare ikke relaterer sig til andre leveringsforpligtelser i kontrakten, fordi de aftalte priser for disse svarer til de observerbare enkeltstående salgspriser.

4.4.6 Ændringer i den samlede transaktionspris

Dette afsnit omhandler ændringer i den samlede transaktionspris som følge af ændringer i et estimeret variabelt vederlag, herunder ændringer i begrænsning ved indregning af variable vederlag, jf. afsnit 4.3.1. Når transaktionsprisen fordeles efter enkeltstående salgspriser ved kontraktens indgåelse, og en del af transaktionsprisen er estimeret, skal ændringer i forudsætningerne efterfølgende resultere i en tilsvarende allokering. Dette fremgår af IFRS 15.88 (sammenholdt med IFRS 15.69 om revurdering af variabelt vederlag), hvor det fastlægges, at eventuelle efterfølgende allokeringer ikke skal reflektere ændringer i de enkeltstående salgspriser. Det er dermed reelt set kun ændringen i estimatet for den samlede transaktionspris, som skal fordeles efter samme relative andele som ved kontraktens indgåelse. Reglerne for at allokere den beregnede rabat til én eller flere specifikke leveringsforpligtelser som beskrevet ovenfor gælder derfor tilsvarende for de efterfølgende ændringer til den estimerede transaktionspris.

Hvis transaktionsprisen ændres som følge af en kontraktmodifikation, gælder reglerne herfor som beskrevet i afsnit 4.1.5.

Efterfølgende vises et eksempel på en situation, hvor den samlede transaktionspris ændrer sig som følge af ændringer i forventninger til en bonus:

Eksempel 23: Allokering af ændring til transaktionsprisen

Beskrivelse af forholdene

En entreprenør kontraheres til at opføre en produktionshal i forlængelse af en fabrik med en aftalt pris på TDKK 4.000 og til udvidelse af parkeringspladser til TDKK 1.000. Eftersom kunden er interesseret i, at opførslen sker hurtigst muligt, aftaler parterne, at hvis byggeriet færdiggøres senest 1. april, opnår entreprenøren ret til en bonus på TDKK 500.

Da parkeringspladserne hovedsageligt skal udføres af en underleverandør, vurderer entreprenøren, at der ikke ydes en væsentlig integrationservice mellem de to byggearbejder, og de kan i øvrigt gennemføres uafhængigt af hinanden. Dermed identificeres to leveringsforpligtelser. Entreprenøren er principal på begge arbejder. De enkeltstående priser opgøres som de estimerede omkostninger tillagt entreprenørens normale avance, som for landanlæg udgør ca. 40 % og for bygninger ca. 30 %, som følge af en væsentlig større konkurrence med andre bygherrer på entrepriser med opførelse af bygninger. Der laves et estimat over de forventede omkostninger, og den enkeltstående pris for produktionshallen beregnes til TDKK 4.500 og for parkeringspladserne til TDKK 1.500. Summen af de enkeltstående priser udgør dermed ved kontraktens indgåelse TDKK 6.000.

Løsning

På tidspunktet for indgåelse af kontrakten forventer entreprenøren, at byggeriet afsluttes før 1. juni, men efter 1. april, hvorfor transaktionsprisen fastsættes til TDKK 5.000. Bonusen medregnes ikke ved den første allokering af transaktionsprisen på grund af, at det ikke er højest sandsynligt, der ikke efterfølgende skal ske en tilbageførsel heraf. På basis af de estimerede enkeltstående priser fordeles transaktionsprisen ved kontraktens indgåelse således:

- Produktionshal TDKK 3.750 ($4.500 \times 5.000/6.000$)
- Parkeringspladser TDKK 1.250 ($1.500 \times 5.000/6.000$)

Den 31. december er byggeriet så fremskredet, at entreprenøren forventer, at begge anlæg allerede står færdige medio marts, hvorfor han forventer at opnå ret til bonusen på TDKK 500. Den samlede transaktionspris forventes herefter at udgøre TDKK 5.500. De forventede omkostninger for produktionshallen bliver større end forventet, men jf. IFRS 15.88 fastholdes de enkeltstående priser som estimeret ved kontraktens indgåelse, når der efterfølgende skal foretages fordeling af en ændret salgspris. Bonusen fordeles derfor i samme forhold som ved den initiale allokering af salgsprisen med TDKK 375 ($500 \times 3.750/5.000$) til produktionshallen og med TDKK 125 ($500 \times 1.250/5.000$) til parkeringspladserne. Virksomheden indregner i december en opsamlingsjustering af omsætning af bonusen baseret på færdiggørelsesgraden for henholdsvis produktionshallen og parkeringspladserne.

4.5 Trin 5 – Indregning af omsætning når (eller i takt med at) leveringsforpligtelser opfyldes

Virksomheden skal indregne omsætning, når ("a point in time") eller i takt med ("over time"), at virksomheden overfører kontrollen med en vare eller serviceydelse til kunden og dermed opfylder leveringsforpligtelserne. Ved kontraktens indgåelse skal virksomheden derfor fastlægge, hvorvidt kontrollen overføres til kunden på et bestemt tidspunkt eller over tid.

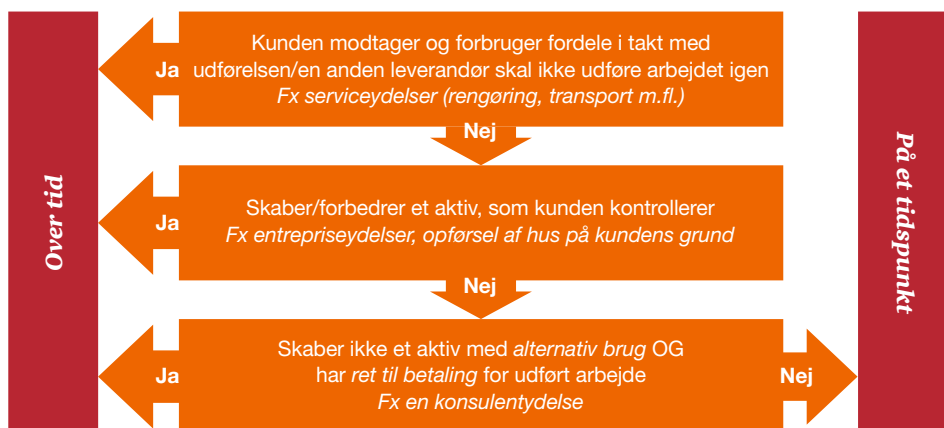
Det afgørende kriterium i IFRS 15 er altså overgang af kontrol, og dermed adskiller standarden sig fra IAS 18, hvor det bærende indregningskriterie er overgang af fordele og risici. Det er væsentligt at være opmærksom på, at der ikke nødvendigvis er sammenfald mellem tidspunktet for overgang af kontrol og tidspunktet for overgang af fordele og risici for en given transaktion, hvorfor virksomheden kan opleve, at der sker en forskydning af indregningstidspunktet, når IFRS 15 træder i kraft for regnskabsår, der begynder 1. januar 2018 eller senere. Desuden har IFRS 15 en række anvisninger på, hvad der forstås ved kontrol og hvilke faktorer, der indikerer, at kontrollen er overført til kunden. Generelt forventer IASB, at kontrol som indregningskriterie vil resultere i mere konsistente afgørelser om, hvornår varer og serviceydelser er overført til kunden, hvis virksomheden bibeholder visse fordele og risici (IFRS 15.BC118(b)).

Indeholder kontrakten en væsentlig tilbagekøbsmulighed, der kan bestemmes af sælger, skal det overvejes, hvorvidt kontrollen reelt er overgået, eller om der er tale om en leasingaftale, jf. også afsnit 4.2.3.

4.5.1 Indregning af leveringsforpligtelser over tid

Nedenstående beslutningstræ viser betingelserne for, hvornår kontrollen overføres over tid, jf. IFRS 15.35. Vurderingen foretages i forbindelse med kontraktens indgåelse, og er blot ét af kriterierne opfyldt, skal omsætningen indregnes over tid.

Figur 4: Illustration af reglerne om indregning af omsætning på ét bestemt tidspunkt eller over tid



Kunden opnår kontrol over et aktiv (som kan være en serviceydelse), når kunden kan bestemme over brugen af aktivet og samtidig i al væsentlighed opnår ret til alle resterende økonomiske fordele knyttet til aktivet. Kontrollen skal derved vurderes ud fra såvel rådighedsmuligheder som de økonomiske fordele, som aktivet giver anledning til, herunder virksomhedens mulighed for at forhindre andre i at bruge aktivet.

4.5.1.1 Kunden modtager fordele i takt med, at arbejde udføres

Kriteriet finder primært anvendelse på serviceydelser som eksempelvis rengøring, løbende vedligeholdelsesservice og andre ydelser af rutinemæssig eller tilbagevendende karakter, men kan også være relevant ved løbende overførsel af forbrugsvarer som el og gas, hvor forsyningsselskabet leverer i takt med, at kunden forbruger – altså hvor der ikke er tale om en lagervare for kunden, men en forbrugsvare.

I nogle tilfælde vil det ikke være muligt at fastslå, hvorvidt kunden modtager og forbruger fordelene i takt med, at arbejdet udføres. Kan det ikke fastslås i den konkrete situation, skal man vurdere, hvorvidt arbejdet skal genudføres, såfremt en anden leverandør tager over, jf. IFRS 15.B4. Et eksempel kan være en transportydelse – hvis en tredjepart skal overtage en transport, inden den er gennemført, vil varen forventeligt være kommet tættere på den endelige destination, og derfor er ydelsen leveret delvist. Det indikerer, at kunden modtager og forbruger fordelene i takt med, at arbejdet udføres. I så fald skal omsætningen indregnes over tid. Når vurderingen foretages, ses der imidlertid bort fra eventuelle praktiske eller juridiske begrænsninger ved at overføre den resterende leveringsforpligtelse til en tredjepart.

Bemærk, at indregning af omsætning ikke kan begynde, før kunden såvel modtager som forbruger ydelsen og skal afsluttes, når kunden ikke længere modtager og forbruger ydelsen. Har virksomheden aktiviteter før, skal det overvejes, i hvilket omfang omkostningerne hertil skal aktiveres jf. afsnit 5.2. Har virksomheden aktiviteter efter, må omkostninger hertil resultatføres, når de afholdes, da ”matching-princippet” ikke gælder omkostninger, der ikke er afholdt, når omsætning indregnes.

Eksempel 24: Indregning af omsætning over tid, herunder vurderingen af hvorvidt leveringen er sket løbende til kunden

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed indgår en aftale omkring løbende assistance med lønbogholderi, herunder indberetning af lønomkostninger til SKAT. Aftalen gælder fra 1. januar 2018 og løber et år. Den samlede transaktionspris udgør TDKK 120.

Hvordan skal assistance med lønbogholderi indregnes ultimo marts 2018?

Løsning

Aftalen skal behandles som én særskilt leveringsforpligtelse, jf. afsnit 4.2.1, eftersom der er tale om levering af en række ensartede serviceydelser, som overføres til kunden efter samme mønster. Da kunden løbende modtager og forbruger det arbejde, som virksomheden udfører, skal omsætningen indregnes over tid. Virksomheden vurderer, at en jævn indregning af omsætning reflekterer værdien for kunden af det udførte arbejde. Derfor indregnes omsætning svarende til TDKK 10 ($120 \times 1/12$) hver måned, dvs. i alt TDKK 30 pr. ultimo marts.

Hvis en anden virksomhed blev ansat til at udføre den resterende leveringsforpligtelse, vil det ikke være nødvendigt at genudføre det udførte arbejde med lønassistance for januar-marts for at kunne udføre arbejdet for de sidste ni måneder i året. Det understøtter, at kunden modtager og forbruger fordelene i takt med at arbejdet udføres, hvorfor omsætningen indregnes over tid.

4.5.1.2 Virksomheden skaber/forbedrer et aktiv, som kunden kontrollerer

Kriteriet finder anvendelse i de situationer, hvor kunden løbende opnår kontrollen i takt med, at virksomheden skaber eller forbedrer et aktiv. Det kan eksempelvis være tilfældet i en entreprisekontrakt, hvor kunden kontrollerer det igangværende arbejde, fx fordi aktivet udføres på kundens grund eller på kundens bygning, og hvor kunden løbende opnår rådighed af og væsentlige resterende økonomiske fordele i aktivet. Et andet eksempel er et udviklingsprojekt, hvor kunden har ejerskab over den viden og de resultater, som virksomheden tilvejebringer og løbende har adgang hertil.

4.5.1.3 Virksomheden skaber et aktiv, som ikke har et alternativt brug og virksomheden har ret til betaling

Det sidste kriterie handler også om overførsel af kontrol. Der kan aldrig indregnes omsætning over tid, hvis ikke der løbende overføres kontrol til kunden af det arbejde, som virksomheden udfører. Ved denne bestemmelse fastlægges derfor, at kontrol af igangværende arbejde også kan overføres løbende, når aktivet ikke har et alternativt brug for virksomheden, og virksomheden derfor har sikret sig en til enhver tid værende ret til betaling for det udførte arbejde.

Begge kriterier skal være opfyldt, og er det ikke tilfældet, skal transaktionen i stedet indregnes på et bestemt tidspunkt. Vurderingen af, hvorvidt aktivet har et alternativt brug, foretages i forbindelse med indgåelse af kontrakten og ændres ikke efterfølgende, medmindre der foretages væsentlige ændringer til den oprindelige aftale.

Aktivet har ikke et alternativt brug

I de tilfælde hvor aktivet kan anvendes til andre formål eller til at opfylde virksomhedens leveringsforpligtelser over for andre kunder, har aktivet et alternativt brug. Det kan eksempelvis være tilfældet ved genuskøb, hvor virksomheden forpligter sig til at levere en maskine til kunden, og maskinen nemt kan udskiftes med en tilsvarende fra lageret. Er der derimod substantielle kontraktlige restriktioner eller praktiske begrænsninger, der gør, at aktivet ikke kan eller må anvendes til andre formål eller til andre kunder, har aktivet ikke et alternativt brug for virksomheden. Ved levering af varer, der er specialfremstillet i overensstemmelse med kundens specifikationer, vil aktivet stadig kunne have et alternativt brug, hvis det vil kunne adskilles eller nedtages og sælges til en anden kunde, eller omskæbes til andet formål, uden væsentligt tab for virksomheden.

Det betyder, at det tredje kriterium til at indregne over tid ikke er opfyldt, hvis virksomheden blot kan og har ret til at sælge eller omskæbe aktivet til andet formål, og aktivet derved kan afsættes uden væsentligt tab

En kontraktlig restriktion som begrænsning for virksomheden til at anvende aktivet til andet brug skal være substantiel. Det betyder, at kunden kan kræve ret til det igangværende arbejde, hvis kontrakten af en årsag skulle blive afbrudt før færdiggørelsen. Når kunden ikke kan kræve dette, er kontrollen af det igangværende arbejde ikke overført. Det forudsætter selvfølgelig, at virksomheden samtidig kan håndhæve sin ret til betaling for arbejde udført til dato.

Nedenfor er vist et eksempel på, at et aktiv antages at have et alternativt brug for virksomheden, og derfor kan omsætning ikke indregnes over tid.

Eksempel 25: Specialdesignet aktiv med alternativt brug

Beskrivelse af forholdene

En flyproducent indgår en aftale om at levere et fly til persontransport til et rejseselskab. Flyet indrettes og males i overensstemmelse med kundens specifikationer, men flyproducenten er ikke kontraktligt begrænset i at anvende flyet til andet formål, skulle rejseselskabet af en årsag afbryde kontrakten. Det anses desuden for praktisk muligt for flyselskabet at sælge flyet til en tredjepart, men det kræver omkostninger til forandringer, som er væsentlige for flyproducentens økonomiske situation. Ved en førtidig annullering af kontrakten vil rejseselskabet blive pålagt en bod, der svarer til de afholdte omkostninger tillagt den normale avance for tilsvarende fly.

Hvordan skal flyproducenten indregne omsætning for flyet?

Løsning

Flyproducenten undersøger om omkostningerne ved ændring til andet formål vil resultere i et væsentligt tab. Da producenten har ret til en bod og en passende avance for udført arbejde til dato, som delvis medgår til dækning af meromkostninger ved de nødvendige forandringer, og de anvendte materialer tillige har en væsentlig scrapværdi, vurderes det ved kontraktens begyndelse, at flyproducenten vil kunne genbruge flyet til andet formål uden et væsentligt tab og muligvis også med en gevinst.

Da flyet har et alternativt brug for producenten såvel kontraktligt som praktisk uden væsentligt tab til følge, er kriteriet for indregning over tid ikke opfyldt, på trods af at flyet i nogen grad er specialdesignet til kunden.

Virksomheden har ret til betaling

Vælger kunden at opsigte samarbejdet før kontraktens udløb, og virksomheden som minimum har krav på kompensation for den del af leveringsforpligtelsen, som allerede er udført (inklusive en normal avance), har virksomheden ret til betaling, medmindre virksomhedens egen manglende evne til at opfylde sin leveringsforpligtelse er årsag til kundens opsigelse af kontrakten.

Retten til betaling udspringer ikke nødvendigvis af kontrakten, men kan ligeledes være et resultat af gældende lovgivning eller regulering inden for den branche, som virksomheden opererer i. Det afgørende er blot, at virksomheden har ret til betaling for det udførte arbejde. Det vederlag, som virksomheden har krav på, skal tilnærmelsesvis afspejle salgsprisen af det udførte arbejde. Et krav alene på dækning af afholdte omkostninger i forbindelse med kundens opsigelse af kontrakten er ikke tilstrækkeligt til at indregne omsætning over tid.

Indeholder aftalen en række aconto-betalinger kan disse normalt ikke anvendes til at foretage vurderingen, medmindre der er tale om deciderede forudbetalinger, som ikke kan refunderes ved kontraktens ophævelse. Ofte vil sådanne aconto-betalinger heller ikke udtrykke en ret til betaling for udført arbejde på ethvert tidspunkt i kontraktforløbet, hvorfor de ikke kan anvendes ved vurderingen. Det er derfor alene virksomhedens juridiske ret til at håndhæve og kræve betaling inklusive en normal avance, der er afgørende.

4.5.1.4 Opgørelse af færdiggørelsesgrad

For kontrakter, hvor virksomheden vurderer, at omsætningen skal indregnes over tid, skal færdiggørelsesgraden fastlægges. Færdiggørelsesgraden er et udtryk for, hvor stor en del af virksomhedens leveringsforpligtelse, der er opfyldt på et givent tidspunkt i kontraktforløbet. Formålet med at fastlægge færdiggørelsesgraden er at indregne omsætning, der afspejler virksomhedens overdragelse af kontrol med varer og serviceydelser til kunden. IFRS 15.B13 opdeler de forskellige metoder til måling af færdiggørelsesgraden i:

- a) Output-metoder
- b) Input-metoder.

Virksomhedens valg af metode er ikke et valg af regnskabspraksis. For hver enkelt leveringsforpligtelse skal virksomheden derfor anvende den metode, der bedst afspejler overførslen af kontrol med varer eller serviceydelser til kunden. Det vil sige, at virksomheden skal inkludere værdien af de varer og serviceydelser i det igangværende arbejde, som kunden har opnået kontrol over i færdiggørelsesgraden, men må ikke inkludere spildte materialer eller timer. Metoderne skal imidlertid anvendes konsistent, hvorfor virksomheden skal anvende samme metode på identiske eller ensartede leveringsforpligtelser.

I de tilfælde hvor der opstår forhold, som påvirker målingen af færdiggørelsesgraden, skal denne ajourføres i overensstemmelse med de nye omstændigheder. En ændring af færdiggørelsesgraden skal i så fald behandles som en ændring i et regnskabsmæssigt skøn efter reglerne i IAS 8.

Output-metoder

Output-metoder måler færdiggørelsesgraden med reference til værdien for kunden af de varer eller serviceydelser, hvor kontrollen er overført til kunden i forhold til de resterende ydelser i kontrakten. IFRS 15.B15 giver følgende eksempler på output-metoder:

- Besigtigelse af det udførte arbejde ("surveys of work performed")
- Vurdering af de opnåede resultater ("appraisals of results achieved")
- Antal producerede eller leverede enheder
- Milestones opnået
- Forløbet tid ("time elapsed").

I det følgende er givet et eksempel på en output-baseret metode til at opgøre færdiggørelsesgraden:

Eksempel 26: Opgørelse af færdiggørelsesgraden ved brug af en output-baseret metode

Beskrivelse af forholdene

En entreprenør indgår en aftale til en værdi på TDKK 20.000 om udskiftning af jernbanesporet mellem to byer. Kunden kontrollerer aktivt under udførelsen, da arbejdet udføres på en grund ejet af jernbaneselskabet og entreprenøren har ret til betaling svarende til salgsprisen for det udførte arbejde til enhver tid, dvs. kunden accepterer løbende det udførte arbejde og påtager sig løbende forpligtelsen til at betale herfor.

Jernbanestrækningen består af i alt 1.000 spor, og entreprenøren har udskiftet 750 spor i indeværende regnskabsår. Det arbejde, som udføres i forbindelse med udskiftningen af spor, er identisk for alle 1.000 spor.

Løsning

Det vil være mest retvisende at anvende en output-metode, som tager udgangspunkt i, hvor mange spor der er udskiftet på balancetidspunktet, ved måling af færdiggørelsesgraden. Det skyldes, at det arbejde virksomheden leverer, er identisk for samtlige udskiftede spor. Derudover afspejler metoden, at kontrollen med den afsluttede del af det igangværende arbejde er overført til kunden.

Entreprenøren opgør derfor en færdiggørelsesgrad på 75 % ($750 / 1.000$) og indregner TDKK 15.000 ($75 \% \times \text{TDKK } 20.000$) som omsætning, samtidig indregnes alle omkostninger afholdt til at lægge de 750 spor i resultatopgørelsen uanset størrelsen af omkostningerne.

Input-metoder

Input-metoder anses som anvendelige, når der ikke er tilstrækkelige observerbare eller målbare informationer til at anvende output-metoder, eller sådanne er omkostningstunge at fremskaffe.

Metoden tager afsæt i virksomhedens bestræbelser på at opfylde sin leveringsforpligtelse eller det anvendte input, dvs. de ressourcer eller omkostninger, der forbruges. Virksomheden kan måle færdiggørelsesgraden på forskellig basis afhængigt af, hvad der bedst afspejler overførslen af kontrol med varer eller serviceydelser til kunden. Ofte ses det, at virksomheder anvender faktisk afholdte omkostninger, timeforbrug eller eksempelvis antallet af maskintimer til at foretage vurderingen.

Der er ikke nødvendigvis sammenhæng mellem virksomhedens forbrug af ressourcer og overførslen af kontrol med varer eller serviceydelser til kunden. Ved opgørelse af færdiggørelsesgraden skal omkostninger – eller ressourcer – som ikke bidrager til at opfylde virksomhedens leveringsforpligtelse derfor udelades fra opgørelsen.

Det kan eksempelvis være administrations- eller markedsføringsomkostninger, som ikke er direkte henførbare til ressourcetrækket ved udførelsen af arbejdet. Afholdes der omkostninger, som kan tilskrives væsentlig ineffektivitet i virksomhedens evne til at opfylde sin leveringsforpligtelse, skal disse omkostninger ligeledes ikke medtages ved opgørelse af færdiggørelsesgraden, medmindre forholdet er afspejlet i kontrakten. Det kan eksempelvis være uforudsete omkostninger, der er opstået som følge af spild af materialer, arbejde eller andre ressourcer. Det skyldes, at ressourcespild ikke afspejler fremdriften i virksomhedens overførsel med kontrol af varer eller serviceydelser til kunden.

Der kan gives følgende eksempel på opgørelsen af færdiggørelsesgraden ved brug af en input-baseret model.

Eksempel 27: Opgørelse af færdiggørelsesgraden ved brug af en input-baseret metode

Beskrivelse af forholdene

En virksomhed indgår en aftale om opførelse af et hotel på kundens grund til en værdi på i alt TDKK 12.000. De forventede omkostninger til at færdiggøre entreprisen udgør TDKK 9.000. Virksomheden har vurderet, at kriterierne for indregning af omsætning over tid er opfyldt. Der oplyses desuden følgende:

- I år 1 er der afholdt omkostninger for TDKK 3.000
- I år 2 er der afholdt omkostninger for TDKK 4.500
- I august år 2 opdaterer virksomheden sin forventning til de estimerede omkostninger ved at færdiggøre entreprisen. Det forventes, at de samlede omkostninger vil nu udgøre i alt TDKK 10.000
- I år 3 afholdes de resterende TDKK 2.500 i omkostninger

Hvad skal virksomheden indregne som omsætning for år 1-3?

Løsning

Da der ikke er observerbare eller målbare informationer til at benytte en output-metode, vurderer virksomheden, at de afholdte omkostninger (input-metoden) er det bedste alternativ til fastlæggelse af, hvor stor en del af virksomhedens leveringsforpligtelse, der er opfyldt.

Ved ændring af estimatet for projektets totale omkostninger i år 2 vurderer virksomheden, at de ekstra omkostninger skyldes nye uforudsete omstændigheder og dermed ikke er et resultat af ineffektivitet i virksomhedens evne til at opfylde sin leveringsforpligtelse. Derfor skal ændringen i estimatet afspejles i færdiggørelsesgraden. Effekten behandles som en ændring i et regnskabsmæssigt skøn, som kun får virkning fremadrettet, og der foretages således ikke korrektioner til tidligere regnskabsår, men omsætningen justeres i det indeværende regnskabsår.

Færdiggørelsesgraden beregnes som forholdet mellem de samlede afholdte omkostninger til entreprisen og de totale estimerede omkostninger. For år 2 kan færdiggørelsesgraden eksempelvis opgøres til $75\% = ((3.000 + 4.500) / 10.000)$.

Omsætningen opgøres som den samlede kontraktsum multipliceret med færdiggørelsesgraden. For år 2 skal derfor samlet indregnes TDKK 9.000 ($75\% \times 12.000$) fratrukket den omsætning, der allerede er indregnet i år 1, dvs. TDKK 4.000. I alt skal virksomheden derfor indregne TDKK 5.000 ($9.000 - 4.000$) som omsætning i år 2.

Indregning af omsætning (opførsel af hotel)	År 1	År 2	År 3	
Kontraktsum	12.000	12.000	12.000	
Estimerede omkostninger	9.000	10.000	10.000	
				Total
Afholdte omkostninger	3.000	4.500	2.500	10.000
Færdiggørelsesgrad	33%	75%	100%	
Omsætning	4.000	5.000	3.000	12.000
Resultat	1.000	500	500	2.000

I de særlige tilfælde, hvor virksomheden ikke kan måle færdiggørelsesgraden pålideligt, kan der som udgangspunkt ikke indregnes omsætning, og indregningen må udskydes til et senere tidspunkt, hvor færdiggørelsesgraden kan måles pålideligt – ellers må indregning af vente arbejdets afslutning, men dette må anses for meget udsædvanlig. Kan færdiggørelsesgraden ikke måles pålideligt, fx i projektets tidlige faser, men virksomheden som minimum forventer at genvinde de omkostninger, som er afholdt til at opfylde leveringsforpligtelsen overfor kunden, skal der indregnes omsætning med et beløb svarende til de afholdte omkostninger, jf. IFRS 15.45. I så fald påvirkes årets resultat ikke, eftersom omsætningen, der udspringer af transaktionen, vil svare til de afholdte omkostninger.

Ligelig fordeling af omsætning over tid

Indregning af omsætning med en lige fordeling over tid kan være en anvendelig metode, hvis det kan påvises, at virksomhedens bestræbelser på at opfylde sine leveringsforpligtelser er fordelt ligeligt i tidsrummet. Ellers er metoden ikke tilladt jf. IFRS 15.B18.

4.5.2 Indregning af leveringsforpligtelser på et bestemt tidspunkt

Overholder leveringsforpligtelsen ikke én af de tre betingelser for at indregne omsætning over tid, skal omsætningen indregnes på det tidspunkt, hvor kontrollen med varen eller serviceydelsen overgår til kunden.

Til at fastlægge tidspunktet for kontrolovergangen skal følgende indikatorer overvejes, jf. IFRS 15.38:

- Virksomheden har en aktuel ret til betaling for varen eller serviceydelsen
- Ejendomsretten for varen eller serviceydelsen er overført til kunden
- Virksomheden har overført den fysiske besiddelse af varen eller serviceydelsen til kunden
- Virksomheden har overført de væsentlige fordele og risici ved ejerskabet af varen eller serviceydelsen til kunden
- Kunden har accepteret modtagelse af varen eller serviceydelsen.

Der er alene tale om indikatorer på, at kontrollen med varen eller serviceydelsen er overført til kunden. Derfor er virksomheden nødt til at overveje aftalens samlede indhold for at foretage en vurdering af, hvorvidt kontrollen må anses som overgået til kunden.

Eksempel 28: Fastlæggelse af tidspunktet for overgang af kontrol

Beskrivelse af forholdene

En flyproducent har solgt et fly, som skal bygges på foranledning af et rejseselskab og indrettes og males efter kundens specifikationer. Producenten har imidlertid vurderet, at kriterierne for indregning over tid ikke er opfyldt. Når flyet forlader fabrikken skal det igennem en myndighedsgodkendelse for at få flyvetilladelse. Herefter foretager flyproducenten yderligere et par testflyvninger og gennemgår flyet minutløst for at sikre, at alle rejseselskabets specifikationer er efterlevet. Derefter meldes flyet klart til kunden.

Herefter foretages i samarbejde med kunden et eftersyn og godkendelse af kundens forsikringsselskab og en finansiel investor. Dette eftersyn kan medføre nogle ekstra-arbejder, hvor betaling herfor vil afhænge af årsagen til ekstra-arbejderne. Hvis der ikke kan opnås enighed herom mellem parterne i forbindelse med eftersynet, er der aftalt en mæglingsprocedure.

Kunden meddeler flyproducenten en dato for, hvornår besøget af forsikringsselskabet og investoren skal foregå, og forinden foretages en gennemgang af flyet med producenten for eventuelle fejl og mangler i henhold til specifikationerne. Kunden har løbende overført milestone betalinger og har i den forbindelse besigtiget det igangværende arbejde. Den resterende betaling forfalder ved kundens accept af den sidste gennemgang, eller når eventuelle fejl og mangler er udbedret. Her overgår den juridiske ejendomsret til flyet tillige.

Rejseselskabets kaptajn og pilot kan overtage flyet efter gennemgang af fejl og mangler, eller efter disses udbedring, hvis der er sådanne fejl og mangler.

Hvornår overgår kontrollen til kunden?

Løsning

Flyproducenten gennemgår indikatorerne for overførsel af kontrol og konkluderer følgende:

- a) Ret til betaling og ingen alternativ anvendelse. Ifølge aftale har flyproducenten ret til betaling ved forskellige milestones, og producenten har tillige til enhver tid ret til betaling for udført arbejde med tillæg af normal avance, skulle kunden ophæve kontrakten. Kunden har imidlertid ikke kontraktligt forhindret flyproducenten i at anvende dette fly til andet formål, og flyproducenten vil kontraktligt kunne anvende flyet til andet formål, selvom det vil betyde brud på kontrakten eller forsinket levering af et tilsvarende fly til kunden mod en bodsbetaling. Flyproducentens ret til betalinger vurderes derfor at være sikkerheds- og finansieringsbetinget og ikke udtryk for, hvornår kontrollen overgår til kunden.
- b) Ejendomsretten overgår, når kunden tager levering efter udbedring af fejl og mangler, og kunden har accepteret levering. Det er en indikator for kontrol, selvom flyet er først i kundens besiddelse, når kaptajn eller pilot overtager flyet.
- c) Den fysiske besiddelse vurderes ikke at være afgørende for, hvem der har rådighedsretten og de økonomiske fordele i denne kontrakt. Det er til gengæld afgørende, at kunden i umiddelbar forlængelse af accepten har muligheden for at overtage aktivet fysisk.
- d) Flyet er forsikret af producenten, indtil det forlader fabrikken. Det er ikke afgørende hvem, der har den juridiske ejendomsret. Herefter er forsikring kundens ansvar. Den økonomiske risiko vurderes at overgå samtidig med overgang af ejendomsretten, fra hvilken dato kunden også har ret til alle økonomiske fordele.
- e) Selvom kundens endelige accept ved gennemgang af fejl og mangler synes at være en formalitet, fordi kunden løbende har besigtiget flyet ved milestone-betalinger, dog uden accept, har kunden dog betinget sig, at flyet først overtages, når gennemgangen er afsluttet. Dette gælder også selvom flyproducenten ved sin egen gennemgang af kundens specifikationer med rimelig objektivitet kan konkludere, at de er opfyldt.

Det konkluderes, at kontrollen i denne situation overgår til kunden på tidspunktet for overgang af ejendomsretten, som er sammenfaldende med tidspunktet for kundens accept af flyet.

4.5.4 Salg med fakturering til senere levering

Til tider forekommer det, at der gennemføres et salg til en kunde, samtidig med at der aftales en senere levering af de pågældende varer, såkaldte "bill and hold" salg. Der udstedes også faktura til kunden på salgstidspunktet, selvom varerne endnu ikke er leveret. I praksis har der været eksempler på, at sådanne aftaler har været benyttet som påskud til at indregne ikke-realiseret omsætning.

Hvis kunden ikke har tilstrækkeligt med lagerkapacitet, eller der er opstået forsinkelser i kundens produktion, kan det ske, at kunden ønsker at indgå en aftale med fakturering til senere levering.

Omsætning kan ifølge IFRS 15.B81 alene indregnes, hvis kontrollen med varerne er overgået til kunden. Kontrollen med varerne anses for overgået, når kunden kan bestemme brugen af og opnå de resterende fordele fra varerne, selvom kunden ikke er fysisk i besiddelse af varerne. Virksomheden vil da blot have en opbevaringsopgave, som efter omstændighederne kan identificeres som en særskilt leveringsforpligtelse, hvortil en del af transaktionsprisen skal allokere. Til at vurdere, hvorvidt kontrollen er overgået, skal følgende kriterier være overholdt:

- Aftalen skal være reel og have substans. Dvs. aftalen om udskudt levering skal være efter kundens instruktion
- Varen er særskilt identificeret som tilhørende kunden, fx ved et identifikationsnummer eller andre karakteristika, der adskiller denne vare fra andre varer, som er i virksomhedens besiddelse
- Varen skal være klar til fysisk levering
- Virksomheden må ikke have mulighed for selv at anvende varen eller sælge den til en anden kunde

Tilsvarende er det væsentligt at bemærke, at kundens instruks om udskudt levering i praksis skal foreligge skriftligt.

Som anført lægges der vægt på, at aktivet er bindende individualiseret (dvs. at ejendomsretten og dermed kontrollen skal være overgået). Varen kan stadig være omfattet af virksomhedens (sælgers) forsikring, men så skal kundens fordel heraf indkalkuleres i værdien af virksomhedens opbevaringsydelse. Kunden får jo en forsikret opbevaring af sin vare. Værdien af opbevaringsydelsen skal i øvrigt reflektere leje af lagerplads, opsyn, vanding og foder ved biologiske varer osv.

For genus-varer skal aktivet være udskilt fra virksomhedens andre varer. Det betyder, at varerne ikke kan bruges til at opfylde virksomhedens leveringsforpligtelse over for andre kunder. I praksis får det den virkning, at leverandører af eksempelvis olie eller korn, der ligger i store siloer, ikke kan indregne omsætning ved salg heraf, før varen fysisk er udskilt til kunden. Det er således ikke tilstrækkeligt at føre regnskab over salgene og levere senere, når et helt skib kan sendes af sted. I så fald skal man udskille olien eller korn i en særskilt tank, som kun kunden kan råde over, eftersom kontrollen dermed er overgivet til køber.

4.5.4 Konsignationssalg

I praksis ses arrangementer, hvor en virksomhed sælger til distributører, forhandlere eller andre med videresalg for øje. I de situationer skal virksomheden vurdere, om kontrollen med varerne er overført til forhandleren.

Er omsætningen fra salget afhængigt af, at forhandleren videresælger varen, er der i realiteten tale om et konsignationssalg. Det betyder, at omsætningen først indregnes i virksomheden, når forhandleren har videresolgt varerne til slutbrugeren.

5. *Omkostninger vedrørende kontrakten*

5.1 *Omkostninger til opnåelse af kontrakten*

Når virksomheden afholder omkostninger i forbindelse med indgåelse af en kontrakt, skal der indregnes et aktiv i overensstemmelse med IFRS 15.91, hvis virksomheden forventer at genvinde omkostningerne, og der er tale om marginalomkostninger.

Marginalomkostninger er de omkostninger, som virksomheden afholder som en direkte følge af en kontraktopnåelse, og som ikke ville have eksisteret, hvis virksomheden ikke havde indgået kontrakten. Marginalomkostninger kaldes også falde-bort omkostninger, fordi de ville falde bort, såfremt kontrakten ikke blev indgået. Omkostninger, som virksomheden afholder, uanset om kontrakten indgås eller ej, skal resultatføres, medmindre de direkte kan viderefaktureres til kunden som en del af kontrakten. Omkostninger til salgsmedarbejdere eller agenter er marginalomkostninger i det omfang, at der er tale om salgsbonus eller kommission som direkte følger af indgåelse af kontrakten. Hvis en salgskommission derimod afhænger af andre parametre, er der ikke tale om en marginalomkostning. Omkostninger til eksterne rådgivere fx en advokat til udarbejdelse af kontrakten er ligeledes en marginalomkostning, hvorimod lønomkostninger til en husjurist næppe vil kunne overholde kravet om at være en marginalomkostning.

Omkostninger til indgåelse af en kontrakt skal afskrives over kontraktens løbetid, jf. afsnit 5.3 nedenfor.

5.2 *Omkostninger til opfyldelse af kontrakten*

Omkostninger, som virksomheden afholder til opfyldelse af en kontrakt, skal som udgangspunkt indregnes som varelager (IAS 2), materielle aktiver (IAS 16) eller immaterielle aktiver (IAS 38), hvis de omfattes af de respektive standarder. Andre omkostninger skal aktiveres jf. IFRS 15.95, hvis de opfylder tre kriterier – her er ikke tale om et regnskabsmæssigt valg:

- a) Omkostningen kan relateres direkte til kontrakten
- b) Omkostningen frembringer eller udvider ressourcer for virksomheden, som vil blive forbrugt, når de fremtidige leveringsforpligtelser opfyldes
- c) Omkostningen forventes at være erholdelig.

Omkostninger til at opfylde kontrakten omfatter for eksempel omkostninger hos en it-leverandør til at migrere data i en outsourcingaftale, da denne migrering af data ikke overfører leveringsforpligtelser til kunden, men i stedet gør it-leverandøren i stand til at opfylde kontrakten fremadrettet. Det kan også omfatte visse tilslutningsomkostninger i telebranchen eller hos forsyningsvirksomheder, der gør virksomhederne i stand til at levere den ydelse, de har lovet kunden, uanset om det er levering af telefoni eller el/gas.

Generelle og administrative omkostninger skal resultatføres, når de afholdes, medmindre de kan viderefaktureres efter udtrykkelig aftale med kunden. Spild og omkostninger vedrørende opfyldte leveringsforpligtelser og hvor det ikke kan afgøres, om en omkostning vedrører opfyldte eller fremtidige leveringsforpligtelser, må desuden ikke aktiveres.

5.3 Afskrivning og nedskrivning

Kontraktomkostninger (omkostninger til indgåelse af kontrakten eller omkostninger til at opfylde en kontrakt), som er aktiveret efter IFRS 15, skal afskrives på en systematisk måde, der svarer til overførslen af de varer eller serviceydelser til kunden, som omkostningerne vedrører. Her henvises til bestemmelserne om kontraktens løbetid, som er beskrevet i afsnit 4.1.3. Aktivets skal i øvrigt nedskrivningstestes, når der er indikationer på et nedskrivningsbehov.

Når kontraktperioden er mindre end et år, kan virksomheden som en praktisk foranstaltning vælge at omkostningsføre marginalomkostninger straks. Dette er et valg af regnskabspraksis, som skal oplyses jf. IFRS 15.129.

6. Særlige omsætningstransaktioner

6.1 Licenser og royalties

En licens- eller royalty aftale (herefter kun omtalt som licens) er en aftale, der giver kunden ret til, eller andel i, en eller flere af virksomhedens intellektuelle rettigheder. En kunde kan fx erhverve rettighederne til følgende immaterielle aktiver:

- Software og teknologi
- Film, musik eller andre medier og underholdning
- Franchise
- Patenter, varemærker og ophavsrettigheder.

I de tilfælde, hvor licensen overdrages sammen med andre varer eller serviceydelser, skal virksomheden vurdere, hvorvidt der er tale om én eller flere leveringsforpligtelser på samme måde som omtalt under trin 2.

Rettigheder, der overdrages gennem en licensaftale, kan have meget forskellig karakter. Ved indgåelse af en licensaftale, skal virksomheden derfor efter IFRS 15.B56 vurdere, hvorvidt aftalen giver kunden ret til:

- Adgang i licensperioden til det immaterielle aktiv som rettigheden vedrører, med de egenskaber, som det immaterielle aktiv har til enhver tid i licensperioden ("right to access")
- Brug af det immaterielle aktiv, som rettigheden vedrører, med de egenskaber som det immaterielle aktiv har på det tidspunkt, hvor kunden opnår ret til at anvende aktivet ("right to use").

Til at foretage denne vurdering skal virksomheden undersøge, hvorvidt kunden kontrollerer brugen af det immaterielle aktiv, som rettigheden vedrører, herunder opnår alle væsentlige fordele ved anvendelse af rettigheden på det tidspunkt, hvor licensen træder i kraft.

Hvis virksomheden løbende modificerer og ændrer det immaterielle aktivs egenskaber i den aftalte licensperiode – og det har betydning for kundens brug og nytte af rettigheden – så overgår kontrollen med brugen af rettigheden ikke til kunden med det samme, men derimod over licensperioden. Det kan eksempelvis være tilfældet, hvor en kunde får adgang til at anvende et varemærke i en given periode, og virksomheden fortsætter med at forbedre og vedligeholde varemærkets værdi gennem perioden.

6.1.1 *Adgang til det immaterielle aktivs egenskaber som det forefindes i licensperioden ("right to access")*

I de tilfælde, hvor virksomheden fortsat udvikler og modificerer det immaterielle aktivs egenskaber i licensperioden, har kunden adgang til de egenskaber, som det immaterielle aktiv har til enhver tid gennem licensperioden. Hvis følgende tre kriterier er opfyldt, har kunden adgang til det immaterielle aktivs egenskaber, jf. IFRS 15.B58:

- Kontrakten kræver – eller kunden kan med rimelighed forvente – at virksomheden iværksætter aktiviteter, der i væsentlig grad påvirker egenskaben af det immaterielle aktiv, som kunden har adgang til
- Kunden påvirkes direkte, positivt som negativt, af de aktiviteter, som virksomheden iværksætter vedrørende det immaterielle aktivs egenskab; og
- Virksomhedens udviklings- eller modificeringsaktiviteter udgør ikke en separat leveringsforpligtelse, dvs. de kan ikke adskilles fra det immaterielle aktiv, som særskilt en serviceydelse eller vare.

Hvis ovenstående kriterier er opfyldt, skal virksomheden indregne omsætningen over tid, eftersom kunden løbende modtager og forbruger det immaterielle aktivs egenskaber over licensperioden. Se også afsnit 4.5.1 om indregning af omsætning over tid.

Hvis en licensudbyder som en del af sin almindelige forretningspraksis har givet kunden en berettiget forventning om, at virksomheden fortsat vil udvikle på det immaterielle aktiv i et omfang, der i væsentlig grad påvirker aktivet, indikerer det, at der alene er tale om en adgang til brug af virksomhedens intellektuelle rettigheder i licensperioden. Når virksomheden skal

vurdere, hvorvidt det immaterielle aktivs egenskaber påvirkes i væsentlig grad, skal der tages hensyn til, jf. IFRS 15.B59A, hvorvidt:

- Aktiviteterne i væsentlig grad forventes at ændre enten det immaterielle aktivs form, dvs. designet, indholdet, eller aktivets funktionalitet
- Kundens mulighed for at opnå fordele fra det immaterielle aktivs egenskaber afhænger af, at virksomheden fortsat iværksætter aktiviteter, der påvirker egenskaberne. Det er eksempelvis tilfældet, når en franchisetager er afhængig af, at virksomheden foretager tiltag med at sikre og opretholde værdien af et varemærke og dermed kundernes opfattelse af det produkt, som franchisetageren sælger. Det må eksempelvis antages at være tilfældet for store internationale butikskæder, hvor det er nødvendigt løbende at vedligeholde værdien af varemærket.

Nedenfor er gengivet et eksempel på indregning af en indtægt på en licens.

Eksempel 29: Indregning af licensomsætning for adgang til en software-løsning

Beskrivelse af forholdene

En it-virksomhed har etableret en cloud-løsning, hvor kunderne får mulighed for at anvende virksomhedens software-løsning som den til enhver tid forefindes, i stedet for at softwaren sælges og installeres på kundernes egne computere. Kunderne betaler i den forbindelse et månedligt beløb for adgang til virksomhedens software-løsning.

Hvorledes skal omsætningen indregnes?

Løsning

Der er tale om, at kunden får adgang til virksomhedens software-løsning i den aftalte periode. Det skyldes, at virksomheden kontrollerer aktivet ved løbende at udvikle og modificere den software-løsning, som kunden har adgang til. I dette tilfælde er der tale om en aftale, hvor kunden betaler et månedligt beløb for brugen af softwaren, som derfor skal indregnes over tid – sandsynligvis lineært. Denne type salg benævnes ofte ”software as a service”.

6.1.2 Brug af det immaterielle aktivs egenskaber som de forefindes, når licensen gives (”right to use”)

Hvis ovennævnte tre kriterier ikke er opfyldt, har kunden en ret til brug af det immaterielle aktivs egenskaber, som de forefindes på tidspunktet for brugsrettens ikrafttrædelse. Kunden opnår alle fordele ved – og kan kontrollere – det immaterielle aktivs egenskaber, som de nu er på det tidspunkt, hvor rettigheden til det immaterielle aktivs brug overføres. Derfor indregnes omsætningen i virksomheden allerede på det tidspunkt, hvor kontrollen med det immaterielle aktivs egenskaber overføres til kunden. Det er dog en betingelse, at den immaterielle rettighed ikke ændres i licensperioden, eller at kunden betaler for sådanne ændringer som en særskilt leveringsforpligtelse.

6.1.3 Salgs- eller brugsbaserede royalties

Hvis virksomheden indgår en licensaftale med betaling af en salgs- eller brugsbaseret royalty, skal omsætningen først indregnes, når det seneste af følgende to tidspunkter indtræffer, jf. IFRS 15.B63:

- a) Det efterfølgende salg eller brug af det immaterielle aktiv finder sted; og
- b) Virksomhedens leveringsforpligtelse, der vedrører licensaftalen, er opfyldt

Undtagelsen om salgs- eller brugsbaseret royalties gælder alene en immateriel rettighed og kan ikke anvendes analogt på andre situationer. Det skyldes, at nærværende regel er en udtrykkelig undtagelse til indregning af variable vederlag, jf. afsnit 4.3.1.

7. Præsentation og oplysninger

7.1 Oplysninger før implementering

European Securities and Markets Authority (ESMA) har udsendt en udtalelse om, hvordan de forventer, at europæiske børsnoterede selskaber skal forholde sig til implementeringen af IFRS 15. Udtalelsen fra ESMA skal ses i lyset af, at der efter IAS 8 gælder et krav om at oplyse om IFRS-standarder, der er udstedt, men endnu ikke implementeret. Formålet med dette krav er at give regnskabslæser information om, hvilke konsekvenser, der kan forventes af de nye standarder i god tid, inden standarderne skal implementeres. Udtalelsen fra ESMA⁵ indeholder bl.a. følgende:

“Transparency on implementation and effects of IFRS 15

8. *ESMA notes that paragraph 30 of IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors requires disclosure of an impending change in accounting policies when the issuer has yet to implement a new IFRS Standard that has been issued but not yet come into effect (irrespective of whether it has already been endorsed in the EU). In addition, it requires disclosure of ‘known or reasonably estimable information relevant to assessing the possible impact that application of the new IFRS will have on the entity’s financial statements in the period of initial application’. ESMA highlights that these requirements encompass both qualitative and quantitative information. Furthermore, ESMA stresses that the objective of these requirements is to enable users of the financial statements to understand beforehand the impacts that the future application of the new Standard will have on the financial position and performance of the entity.*
9. *ESMA expects that, as the implementation of IFRS 15 progresses, information about its impact should become more reasonably estimable and issuers should be able to provide progressively more entity-specific qualitative and quantitative information about the application of IFRS 15 in their financial statements.*

5. ESMA/2016/1148 af 20. juli 2016 – se også esma.europa.eu/sites/default/files/library/2016-1148_public_statement_ifrs_15.pdf

10. ESMA believes that the timing for providing disclosures is likely to vary between issuers depending on the complexity of the implementation process, the estimated impact, and where relevant, differences in the timetables for developing and implementing new information systems.
11. ESMA expects that, for most issuers, the impacts of the initial application of IFRS 15 will be known or reasonably estimable at the time of the preparation of their 2017 interim financial statements, so that issuers are able to implement IFRS 15 compliant accounting policies as of 1 January 2018. Therefore, ESMA is of the view that in most cases it would not be appropriate to provide disclosures about changes in the accounting policies and their impacts on the issuer's financial statements (or the magnitude of its impacts) in the period of initial application only in the 2017 annual financial reports.
12. The impact in the period of initial application of IFRS 15 will be affected by the issuer's specific business and economic conditions at that date, circumstances which cannot be fully anticipated prior to the date of transition. However, if reasonably estimable quantitative information on the expected impact of IFRS 15 exists based on all information available as of a reporting date prior to transition date (e.g. in the 2016 annual financial statements or the 2017 interim financial statements), this should be disclosed notwithstanding that the actual figures in the 2018 financial statements might be different owing to changes in the contracts in place or different economic conditions.
13. Where the impact is expected to be significant, ESMA expects issuers to:
 - a. provide information about the accounting policy choices that are to be taken upon first application of IFRS 15 (such as the accounting policy to apply a full retrospective approach, the cumulative catch-up transition method or the use of practical expedients);
 - b. disaggregate the expected impact depending on its nature (i.e. whether the impact will modify the amount of revenue to be recognised, the timing or both) and by revenue streams; and
 - c. explain the nature of the impacts so that users of financial statements understand the changes to current practices and their key drivers when compared with the existing principles on recognition and measurement in IAS 11, IAS 18 and related interpretations.
14. Moreover, ESMA encourages issuers to explain the impact, if any, to risk management and/or to alternative performance measures (APMs) that the issuer may use in any regulated information (financial communication of the issuer and/or in other parts of the annual financial report) to which the ESMA Guidelines on APMs apply.
15. Where issuers, and in particular lessors, decide to early apply IFRS 16 (at the same date as IFRS 15), they should adapt the disclosures provided to the specificities of the implementation of IFRS 16 (e.g. separately disclosing the impact of both standards in their financial statements).
16. Finally, ESMA highlights the need to verify that IFRS 15 is understood and implemented consistently within a group during the period over which IFRS 15 is being implemented. While acknowledging different economic conditions in different economic environments, ESMA points to the importance of consistent implementation of IFRS 15 within groups in order to apply uniform accounting policies as required by paragraph B87 of IFRS 10 Consolidated Financial Statements.”

En sådan udtalelse fra ESMA er ikke sædvanlig. ESMA understreger imidlertid, at det forventes, at virksomhederne ikke blot venter til implementeringstidspunktet med at oplyse, hvordan standarden skal implementeres og om konsekvenserne heraf, eftersom mange virksomheder må antages at have indsamlet oplysningerne om effekten af standarden på et tidligere tidspunkt. Årsagen til udtalelsen er formentlig, at mange virksomheder gennem årene er kommet med oplysninger om nye standarder forholdsvis sent – og evt. først, når de blev implementeret. IFRS 15 er en ganske betydningsfuld standard – på samme måde som IFRS 16 om leasing – og her forventer ESMA, at virksomhederne går i gang med forberedelserne i god tid, så også oplysningerne efter IAS 8 kan gives. Det bemærkes, at ESMA tillige forventer oplysninger om effekten af implementeringen af IFRS 15 i delårsrapporterne for 2017 (foruden årsrapporten 2017), selvom IAS 34 ikke udtrykkeligt stiller krav om sådanne oplysninger.

7.2 Oplysninger ved implementering

I implementeringsåret skal der gives oplysninger efter IAS 8.28, som omfatter bl.a.:

- a) Karakteren af ændringen i regnskabspraksis
- b) Hvilke overgangsmetode virksomheden følger jf. IFRS 15.C3 og en beskrivelse af, hvordan metoden er anvendt i forhold til de givne muligheder
- c) Så vidt det er praktisk muligt, effekten på hver linje i de primære opgørelser, som er påvirket af ændringen.

Hvis standarden implementeres med fuld tilbagevirkende kraft efter overgangsmetoden i IFRS 15.C3(a) skal effekten jf. punkt c) ovenfor gives for sammenligningsåret, men er frivillig for implementeringsåret. Implementeres standarden derimod uden tilpasning af sammenligningstal med en regulering på åbningsegenkapitalen i implementeringsåret efter overgangsmetoden i IFRS 15.C3(b) skal effekten på hver linje kun gives for implementeringsåret. I sidstnævnte tilfælde skal der også gives en forklaring af årsagen til de væsentligste effekter.

7.3 Oplysninger i kvartals- og halvårsrapporter

I kvartals- og halvårsrapporter, som aflægges efter IAS 34 skal der alene gives oplysning om specifikation af omsætning per kategori som krævet i IFRS 15.114-115, medmindre virksomhedens salgstransaktioner af andre årsager kræver omtale i delårsrapporten.

7.4 Oplysningskrav i årsrapporter

Der skal oplyses om anvendt regnskabspraksis for indregning af omsætning, herunder de metoder der ligger til grund for indregningen af omsætningen. Har virksomheden forskellige indregningsmetoder for forskellige typer af salgstransaktioner, skal anvendt regnskabspraksis beskrives for hver væsentlig type af salgstransaktioner.

IFRS 15 kræver desuden, at der gives en række kvalitative og kvantitative oplysninger i årsrapporten, så regnskabsbrugerne kan forstå arten, beløbet, timingen og usikkerheden knyttet til omsætningen. Virksomheden skal vurdere omfanget af de oplysninger, som er nødvendige for at forstå årsregnskabet, herunder hvilke oplysninger, der skal lægges mest vægt på for at opfylde det overordnede formål med oplysningerne. Det er således virksomhedens ansvar at sikre, at årsrapportens oplysninger vedrørende virksomhedens kontrakter gives på et passende aggregeret niveau. Oplysningskravet skal desuden ses i sammenhæng med IFRS 8, "Operating segments", der kræver oplysninger om nettoomsætningen for hvert af virksomhedens operationelle driftssegmenter.

Generelt skal virksomheder efter IFRS 15 i højere grad end tidligere specificere og forklare deres omsætning, herunder hvilke kontrakter omsætningen stammer fra, og hvordan de forskellige kontrakter indregnes og måles. De krævede oplysninger omfatter bl.a.:

Figur 4: Oversigt over udvalgte oplysningskrav i IFRS 15

Oplysning	Beskrivelse
Specifikation af omsætning	<p>Omsætning indregnet efter IFRS 15 skal oplyses særskilt fra anden omsætning, fx leasing- og forsikringsindtægter. Herudover skal IFRS 15 omsætningen specificeres i forskellige kategorier, det kan eksempelvis være type af vare/service, geografi, marked eller kunder (fx stat, kommune, private eller grossist, detail), kontrakttype (fast-pris eller kost-plus-kontrakter), kontraktperiode m.fl.</p> <p>Sammenhængen til omsætning i segmentoplysninger skal forklares.</p>
Regnskabsmæssige værdier	<p>Der skal oplyses om åbnings- og lukkebalancer for tilgodehavender fra salg af varer og serviceydelser, kontraktaktiver og kontraktforpligtelser (gælder også for sammenligningsåret).</p> <p>Tilgodehavender adskiller sig fra kontraktaktiver ved, at de ikke er betinget af virksomhedens fremtidige præstationer. Har virksomheden opfyldt sin leveringsforpligtelse og har ret til betaling, er aktivet et tilgodehavende, som er omfattet af IFRS 9. Det har ingen betydning, om virksomheden har udsendt faktura.</p> <p>Kontraktaktiver omfatter aktiverede kontraktomkostninger og ret til betaling for delvist opfyldte leveringsforpligtelser, men antages ikke at omfatte ret til returvarer. Kontraktforpligtelser omfatter såvel modtagne forudbetalinger som udskudte indtægter. Kontraktforpligtelser omfatter ikke garantihensættelser efter IAS 37.</p> <p>Kontraktaktiver og kontraktforpligtelser bør specificeres i noterne efter forskelle i de underliggende karakter af posterne og opdeles i kort- og langfristede aktiver efter de generelle regler i IAS 1.</p> <p>Tab på IFRS 15 tilgodehavender og kontraktaktiver skal oplyses adskilt fra tab på andre kontrakter.</p>
Ikke-afsluttede leveringsforpligtelser	<ul style="list-style-type: none"> • Vederlag, der er fordelt til ikke-afsluttede leveringsforpligtelser, når kontrakten har en oprindelig løbetid på mere end et år • Om variabelt vederlag er begrænset og derfor ikke medtaget i ovennævnte oplysning • Hvornår omsætning forventes indregnet

Oplysning	Beskrivelse
Leveringsforpligtelser, der indregnes over tid	<ul style="list-style-type: none"> Vurderinger ved fastlæggelse af, hvornår kontrollen overgår til kunden, herunder væsentlige skøn, der er foretaget i forbindelse med anvendelse af IFRS 15 Metoder anvendt til opgørelse af færdiggørelsesgrad og en forklaring af, hvorfor disse pålideligt reflekterer værdien af de overførte varer og serviceydelser
Fastlæggelse af vederlaget	<p>Metoder og forudsætninger anvendt ved fastlæggelsen af:</p> <ul style="list-style-type: none"> Estimater over variable vederlag Begrænsninger i variable vederlag Fordelingen af vederlaget (herunder den beregnede rabat og variable vederlag) Måling af forpligtelser til returret, tilbagekøb og garantier
Kontraktomkostninger	<ul style="list-style-type: none"> Skøn anvendt ved aktiveringen af kontraktomkostninger Metoder for afskrivning for hver rapporteringsperiode Den regnskabsmæssige værdi af aktivet fordelt pr. omkostningstype Årets af- og nedskrivninger
Kontraktaktiver og -forpligtelser	Forklaring af væsentlige bevægelser i balancer for kontraktaktiver og kontraktforpligtelser
Oplysning om leveringsforpligtelser	<ul style="list-style-type: none"> Hvornår leveringsforpligtelserne typisk opfyldes og væsentlige vurderinger af hvornår kunden opnår kontrol Væsentlige betalingsbetingelser Sammenhængen mellem betaling og opfyldelse af leveringsforpligtelser og dennes indvirkning på kontraktaktiver og kontraktforpligtelser Karakteren af varer eller serviceydelser med fremhævelse af hvornår virksomheden optræder som agent Væsentlige finansieringselementer i vederlaget I hvilket omfang vederlaget er variabelt og om det typisk begrænses på grund af væsentlig usikkerhed Forpligtelser til retur- eller refusionsrettigheder eller tilbagekøb Typer af garantiforpligtelser

***Danske regler –
ligheder med
og forskelle
fra IFRS 15***

1. Danske regler – ligheder med og forskelle fra IFRS 15

Der er stor overensstemmelse mellem indregning af indtægter efter IFRS 15 og ÅRL. ÅRL fortolkes imidlertid i høj grad i overensstemmelse med de tidligere IAS 11 og IAS 18. Der henvises således til 4. udgave af nærværende bog, hvor forskelle og ligheder mellem ÅRL og disse standarder er beskrevet.

Efter ÅRL § 49 skal indtægter indregnes i takt med, at de indtjenes. Hidtil har IAS 11 og IAS 18 været fortolkningsbidrag for loven. Det vil fortsat være tilfældet. Det må imidlertid forventes, at det vil være muligt at anvende IFRS 15 som udfyldende bidrag til fortolkningen af ÅRL som følge af den forholdsvist rummelige affattelse af lovtæksten. Samtidig har IAS 11 og IAS 18 ikke været et meget detaljeret fortolkningsbidrag.

IFRS 15 kan ikke kræves overholdt i alle detaljer under ÅRL, men som nævnt må det antages, at IFRS 15 frivilligt kan bruges som fortolkningsgrundlag. Det må imidlertid også være tilfaldt at fortsætte med at bruge IAS 11 og IAS 18 som fortolkningsgrundlag.

Der findes p.t. ikke et fuldt overblik over de mulige forskelle, der er mellem ÅRL (og dermed IAS 11 og IAS 18) og IFRS 15. Af ÅRL-kommentaren, s. 563 fremgår således følgende:

IFRS 15 forventes at kunne træde i kraft i EU – for IFRS-regnskabsaflæggere – fra 2018. ÅRL er imidlertid fortsat baseret på IAS 11 og IAS 18 og tilhørende fortolkninger. Der er dog mange lighedstræk over til IFRS 15, der ofte kan bruges som praktisk grundlag for fortolkning og vurdering af konkrete situationer. ERST har imidlertid endnu ikke taget stilling til, om standarden kan rummes indenfor ÅRL »ved siden af« IAS 11 og IAS 18. Såfremt IFRS 15 skulle være det eneste fortolkningsgrundlag vedrørende ÅRL, ville det forudsætte en lovændring.

Det må antages, at der potentielt kan rummes flere valgmuligheder i forbindelse med indregning af indtægter efter ÅRL sammenholdt med IFRS 15, der nu er mere eksplicit med en række regler frem for de mere rummelige standarder, IAS 11 og IAS 18. Det skyldes, at ÅRL er baseret på de to gamle standarder.

Af eksempler på forskelle – og dermed ikke udtømmende – kan nævnes (se endvidere oversigten nedenfor i kapitel 2):

- Ved fordeling af vederlaget mellem forskellige bestanddele (leveringsforpligtelser) af en samlet kontrakt har det hidtil været antaget, at der efter ÅRL kunne ske en fordeling baseret på at sikre en rimelig avance på hver bestanddel. IFRS 15 foreskriver nu et mere detaljeret regelsæt, der forudsætter fordeling på baggrund af relative enkeltstående salgspriser og som udgangspunkt en forholdsmæssig fordeling af forskellen mellem summen af disse og det aftalte vederlag.

- Ved indregningen af indtægter baseret på variable vederlag har det hidtil været antaget, at det efter ÅRL kunne ske baseret på en sandsynlighedsvurdering af, hvorvidt vederlaget blev modtaget. IFRS foreskriver nu, at sådanne indtægter alene kan indregnes, når det er højst sandsynligt ("highly probable"), at de ikke skal tilbageføres på et senere tidspunkt.
- Ved indregning af returretigheder har det hidtil været antaget efter ÅRL, at alene nettoeffekten af den udskudte omsætning og vareforbruget kunne vises i balancen. Efter IFRS 15 skal den udskudte omsætning vises særskilt under passiverne, mens vareforbruget skal vises som et aktiv (en periodeafgrænsningspost).
- Ved indregning af indtægter fra licenser har der efter ÅRL ikke hidtil været nogen fast praksis eller et fast regelsæt. I praksis har der derfor været tæt på valgfrihed mellem, om en indtægt i form af en up-front betaling blev indtægtsført med det samme eller henover licensperioden. IFRS 15 foreskriver nu regler herfor, således der skal skelnes mellem, om licensen indebærer en ret til at bruge et aktiv henover en periode (indregning henover licensperioden), eller om licensen indebærer adgang til et bestemt aktiv på tidspunktet for aftalens indgåelse (indregning med det samme).

Selve identifikationen af leveringsforpligtelser efter IFRS 15 synes uden videre at kunne rummes i ÅRL, eftersom de tidligere fortolkningsgrundlag (IAS 11 og IAS 18) ikke var særligt udførlige.

Det må antages, at der i praksis kan opstå forskelle, når man skal bedømme et agent-/principal-forhold efter IFRS 15 hhv. ÅRL. Det skyldes, at ÅRL er baseret på kriterierne i IAS 18.IE21:

- Har virksomheden det primære ansvar for at levere varen eller serviceydelsen, eller har virksomheden det primære ansvar for, at varer eller ydelser leveret til kunden anses som acceptable af kunden?
- Har virksomheden lagerrisici før eller efter, kunden placerer sin ordre, under transport eller ved returnering?
- Har virksomheden direkte eller indirekte væsentlig indflydelse på fastlæggelse af prisen?
- Bærer virksomheden kreditrisiciene fra kunden?

Efter IFRS 15.B35A baseres vurderingen af et agent-/principal-forhold på, hvorvidt virksomheden har "kontrol" over varerne eller serviceydelserne undervejs. Hvis virksomheden har denne kontrol, er der tale om et principal-forhold. Anvendelse af ovenstående kriterier fra IAS 18 kan formentlig i nogle tilfælde føre til et andet resultat end under IFRS 15. Eksempelvis har kreditrisikoen ikke nogen betydning for vurderingen efter IFRS 15.

Et forhold, der formentlig kan medføre forskelle, er hele området omkring entrepriseaftaler. Her forudsatte IAS 11, at der skulle være tale om et specialfremstillet aktiv, hvor kunden har mulighed for at påvirke væsentlige strukturelle elementer af byggeriet, jf. også den tidligere IFRIC 15. Nogle forskelle kan opstå, fordi indregning af indtægter løbende efter IFRS 15 kræver, at der er tale om, at kunden løbende modtager og forbruger ydelsen, eller der leveres et fysisk aktiv, som kunden kontrollerer, eller der skabes et "særligt aktiv", hvor man samtidig har ret til betaling for udført arbejde. De to første leverancer synes at ligge direkte inden for IAS 11/18/IFRIC 15.

Den sidste er imidlertid afvigende, fordi der dels er tale om såvel fysiske som ikke-fysiske aktiver (IAS 11 indeholdt udelukkende regler om fysiske aktiver, f.eks. byggerier), dels er krav om, at man skal kunne opnå endelig ret til forholdsmæssigt vederlag i forhold til udført arbejde. Sidstnævnte har ikke hidtil været krævet efter IAS 11/18.

Nettoomsætningen defineres i ÅRL som salgsværdien af produkter og serviceydelser mv., der henhører under virksomhedens ordinære aktiviteter med fradrag af prisnedslag, mer-værdiafgift og anden skat, der er direkte forbundet med salgsbeløbet. Sidste del af definitionen »anden skat, der er direkte forbundet med salgsbeløbet« skal ses i lyset af indtægten. Europakommissionen har tidligere fortolket »anden skat direkte forbundet med omsætningen«, så det ikke omfatter punktafgifter. Argumentet er, at i modsætning til moms, der opkræves hos hvert enkelt led i produktionskæden, opkræves punktafgifter kun én gang, nemlig når produktet forlader producenten. Punktafgifter kan derfor ikke ses som værende en skat afhængig af omsætningen, men må anses som værende en integreret del af produktets pris. Efter IFRS 15 skal skatter, afgifter mv., som indkræves for tredjemand, fratrækkes indtægten, når virksomheden ikke kontrollerer de opkrævede beløb (dvs. opræder som agent i opkrævningen), hvilket medfører, at producenter skal fradrage punktafgifter i omsætningen. Denne konflikt er imidlertid modificeret via en ændret fortolkning af direktivet, hvorefter begge modeller antages at kunne rummes indenfor ÅRL, jf. ÅRL-kommentaren, s. 565:

Det sidste led i definitionen, hvorefter »anden skat, der er direkte forbundet med salgsbeløbet« skal fradrages, betyder, at punktafgifter, som er forbundet med det enkelte produkt – og dermed ikke salgsbeløbet – skal indgå i nettoomsætningen. Derved lægger lovteksten op til, at mens f.eks. moms skal fragå nettoomsætningen, skal f.eks. punktafgifter ikke fragå. Denne sondring er åbenlys ulogisk. ERST har imidlertid også de senere år accepteret, at definitionen fortolkes efter samme model som IFRS, hvor begge typer afgifter behandles ens og fratrækkes nettoomsætningen, fordi indkrævningen af sådanne afgifter i realiteten blot er en viderefremstilling af penge til staten (agent/principal-tankegang). Dette vil dog normalt forudsætte, at staten beholder kreditrisikoen m.v., således at virksomheden reelt set kun er agent.

Denne ændring i fortolkningen er baseret på en ændret fortolkning af direktivet, hvorefter samme model som under IFRS kan accepteres. Det kan imidlertid ikke være et krav efter ÅRL, at punktafgifter fratrækkes – men som nævnt udelukker loven det ikke længere. Det skal dog nævnes, at det naturligvis kun er afgifter, der knytter sig til omsætningen, der kan fratrækkes. Afgifter i produktionen, f.eks. energiafgifter, eller afgifter ved modtagelse af varer, f.eks. told, kan naturligvis ikke fragå – disse anses som omkostninger. Det er også kun afgifter, virksomheder opkræver, der omfattes. Afgifter, som allerede er indeholdt af et tidligere led i kæden, kan ikke fragå nettoomsætningen.

Derved er det nu muligt at vælge en fortolkning af ÅRL, der bringer denne i overensstemmelse med IFRS 15.

Nedenfor er et overblik over de forskelle mellem årsregnskabsloven og IFRS 15, som vi pt. har kunnet identificere. Det skal understreges, at Erhvervsstyrelsen ikke er kommet med nogen udtalelser om forskelle eller ligheder mellem de to regelsæt.

2. *Overblik over forskelle mellem IFRS 15 og ÅRL*

IFRS/IAS	IFRS-beskrivelse	ÅRL	ÅRL-beskrivelse
IFRS 15-konflikter			
IFRS 15.56	Efter IFRS 15 må der udelukkende tages hensyn til variable vederlag, hvis det anses som højst sandsynligt ("highly probable"), at disse ikke skal tilbageføres.	§ 49	Efter ÅRL skal der tages hensyn til variable vederlag, hvis disse anses som sandsynlige ("probable").
Forskelle som kan undgås ved valg eller fravalg af metoder i IFRS hhv. ÅRL			
IFRS 15.35	Efter IFRS 15 indregnes indtægter henover en periode, hvis der er tale om løbende levering af services eller løbende overførsel af et fysisk aktiv. Endvidere indregnes indtægter løbende, hvis der leveres et aktiv, som ikke har alternative brugsmuligheder, og hvor der samtidig er ret til vederlag i forhold til udført arbejde.	§ 49	Efter ÅRL antages, at der er mulighed for at benytte modellen i IFRS 15. Alternativt kan følges regler svarende til IAS 11/18. Efter IAS 11 indregnes entreprisaftaler efter produktionsmetoden i takt med arbejdets udførelse, såfremt der er tale om et specialfremstillet (fysisk) aktiv, uanset om der er ret til vederlag i forhold til udført arbejde.
IFRS 15.74	Efter IFRS 15 skal det samlede betaling i en kontrakt fordeles i forhold til de relative dagsværdier af de enkelte leveringsforpligtelser.	§ 49	Efter ÅRL er der mulighed for at benytte modellen i IFRS 15. Alternativt kan anvendes en model, hvor vederlaget fordeles, så der f.eks. henføres en andel af fortjenesten til hver leveringsforpligtelse.
IFRS 15.B20-B27	Efter IFRS 15 skal returretigheder indregnes som en udskydelse af den tilhørende omsætning som et passiv, og kostprisen på de varer, der forventes returneret, som et aktiv (en periodeafgrænsningspost).	§ 49	Efter ÅRL er der mulighed for at benytte modellen i IFRS 15. Alternativt kan anvendes en model, hvor de to poster i balancen indregnes som en nettopost.

IFRS/IAS	IFRS-beskrivelse	ÅRL	ÅRL-beskrivelse
IFRS 15.B34-B38	Efter IFRS 15 skal et agent-/principal-forhold vurderes efter de tre kriterier, der er opstillet i standarden, og som har til formål at vurdere, hvorvidt virksomheden har "kontrol" over varen eller serviceydelsen.	§§ 13 og 49	Efter ÅRL antages, at der er mulighed for at benytte modellen i IFRS 15. Det skyldes, at IFRS 15 synes at udtrykke substansen i transaktionen, jf. ÅRL § 13 om substans. Alternativt vil vurderingen af agent-/principal-forhold kunne følge fem kriterier i IAS 18.IE21.
IFRS 15.B34-B38	Efter IFRS 15 skal skatter og afgifter, der opkræves på vegne af en tredjemand, altid fragå omsætningen.	§ 49	Efter ÅRL er der mulighed for at benytte modellen i IFRS 15. Alternativt kan anvendes en model, hvor mængdemæssige afgifter (punktafgifter) kan indgå i omsætningen.
IFRS 15.B52-B63	Efter IFRS 15 skal licensindtægter indregnes henover licensperioden, såfremt der er tale om en "dynamisk" licens, mens indtægter vedrørende "statiske" licenser skal indregnes på salgstidspunktet.	§§ 13 og 49	Efter ÅRL har der ikke været nogen præcis praksis for, hvorledes licensindtægter indregnes. Efter ÅRL er der mulighed for at benytte modellen i IFRS 15, jf. ÅRL § 13 om substans. Alternativt kan benyttes den praksis, der hidtil har været under IAS 18.

PwC

København

Strandvejen 44
2900 Hellerup
T 3945 3945

Esbjerg

Stormgade 50
6700 Esbjerg
T 7612 4500

Herning

Platanvej 2-4
7400 Herning
T 9660 2500

Hillerød

Milnersvej 43
3400 Hillerød
T 4825 3500

Holbæk

Ahlgade 63
4300 Holbæk
T 5158 4300

Holstebro

Hjalttesvej 16
7500 Holstebro
T 9611 1800

Næstved

Toldbuen 1
4700 Næstved
T 5575 8686

Odense

Rytterkasernen 21
5000 Odense C
T 6314 4200

Skive

Resenvej 81
7800 Skive
T 9615 4900

Skjern/Ringkøbing

Østergade 40
6900 Skjern
T 9680 1000

Slagelse

Ndr. Ringgade 70C
4200 Slagelse
T 3945 9544

Sønderborg

Ellegårdvej 25
6400 Sønderborg
T 7342 3232

Trekantområdet

Herredsvej 32
7100 Vejle
T 7921 2700

Aalborg

Skelagervej 1A
9000 Aalborg
T 9635 4000

Aarhus

Jens Chr. Skous Vej 1
8000 Aarhus C
T 8932 0000

