

Igangværende arbejder - Indregning af omsætning fra service/reparation af fysiske aktiver

*Work in progress - Recognising of revenues from
service/repairing of physical assets*

KANDIDATSPECIALE, REGNSKAB, CAND.MERC.AUD.

METTE MARTHA NIELSEN

Uddannelsesinstitution: Copenhagen Business School, Institut for regnskab og revision
Studienummer: 50515
Fag: Regnskab
Dato for aflevering: 15. januar 2019
Specialevejleder: Martin Schmidt
Antal anslag/antal sider: 153.905 / 77

Indholdsfortegnelse

Del 1 – Indledning, metode med videre	3
Summary	3
Indledning	4
Problemformulering	5
Metode og datavalg	6
Kildekritik	7
Afgrænsning	7
Opgavens opbygning	9
Del 2 – Regnskabsregulering	11
2.1 Dansk regnskabsregulering	11
2.2 International regnskabsregulering	12
2.2.1 IASB (International Accounting Standards Boards)	13
2.3 Samspillet mellem dansk og international regnskabsregulering	14
Del 3 – Igangværende arbejder	15
3.1 Igangværende arbejder i årsregnskabslovens forstand	16
3.1.2 IAS 18 – Omsætning	20
3.1.3 IAS 11 – Entreprisekontrakter	30
3.1.4 IFRIC 15 som fortolkningsbidrag	34
3.1.5 IFRS 15 – Omsætning fra kontrakter med kunder	35
3.2 Præsentation og oplysninger i årsrapporten	47
3.2.1 Præsentation	48
3.2.2 Anvendt regnskabspraksis	49
3.2.3 Noteoplysninger	50
3.2.4 Præsentation og oplysninger efter IFRS 15	51
3.3 Delkonklusion	53
Del 4 – Omsætning fra service/reparation af fysiske aktiver	55
4.1 Indregning og måling af omsætning fra service/reparation af fysiske aktiver	55
4.1.1 Service/reparation af fysiske aktiver - definition	56
4.1.2 Indregning af salg fra service og reparation af fysiske aktiver	56

4.1.3 Forskellige holdninger til indregning og måling	66
4.2 Delkonklusion	71
Del 5 – Konklusion	73
Litteraturliste	78
Bilag	79
Bilag 1 – Udsendt spørgeskema	79
Bilag 2 – Besvarelse 1	81
Bilag 3 – Besvarelse 2	84
Bilag 4 - Besvarelse 3	87
Bilag 5 – Besvarelse 4	90
Bilag 6 – Besvarelse 5	92
Bilag 7 – Besvarelse 6	95
Bilag 8 – Besvarelse 7	98

Del 1 – Indledning, metode med videre

Summary

The aim of this thesis is to analyze how to recognise revenues arising from service and repairing of physical assets and how these revenues must be presented in the annual report to give a true and fair view of the company's revenues.

To make this analyze it is important to know the current legislation. In Denmark all companies have to prepare their financial statement in accordance to the Danish Financial Statements Act. The Danish Financial Statements Act is a framework which means that the companies can use the International Auditing Standards as interpretation to The Danish Financial Statements Act.

In order to answer the thesis statement, a survey has been prepared and sent to some auditors. The purpose of this survey is to find out if there will different positions how to recognise revenues from service and repairing of physical assets. Based on the legal framework and the survey, the conclusion of the thesis standard is that sales from service of physical assets must be recognised as sales rendering from services by using the percentage of completion method. This means that the revenue will be recognized in the financial statement based on the stage of completion at the balance sheet date. The value of work in progress on the balance sheet date must be presented as receivables in the balance. Revenues from repairing of physical assets must be recognized as sales of goods by using the sales method. In accordance to IFRIC 15 it is possible to recognise revenues from sales of goods by using the percentage of completion method if control and significant risks and rewards of the ownership is transferred to customer as the work is progressed.

The most important conclusion of this thesis is that the reporting enterprise has to consider which method of recognition will give the fairest presentation of the enterprise's revenues from sales for each transaction made. Because each reporting enterprise has its own opinion to which method gives the fairest presentation, it is important to give the financial user enough information in the annual report so they have a chance to make their own assessment of the recognised values.

Indledning

Internationalisering øges konstant, og der foregår som følge heraf hele tiden mere og mere handel på tværs af landegrænserne. Det er derfor også vigtigt, at de indregningskriterier der anvendes i Danmark er sammenlignelige med de indregningskriterier, som anvendes i flere af de øvrige lande i verden, således at eventuelle udenlandske investorer eller samarbejdspartnere også vil kunne læse et dansk regnskab. Denne problemstilling har man fra lovgivers side valgt at løse, ved at anvende de internationale regnskabsstandarder som fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven, som er den danske begrebsramme ved udarbejdelse af årsregnskaber.

Omsætning og igangværende arbejder for fremmed regning er nogle af de regnskabsposter, som kræver en del mere opmærksomhed fra regnskabsaflæggerens side, da disse er regnskabsposter, som er forbundet med mange skøn, og som kræver at virksomheden har gode registreringssystemer, således at de igangværende arbejder kan opgøres pålideligt. Det er dog ikke altid lige til for regnskabsaflægger at vurdere, hvornår man skal indregne sine indtægter efter salgsmetoden og hvornår det kræves at man indregner efter produktionsmetoden. For enkelte virksomheder, som for eksempel revisionsvirksomheder, der leverer tjeneste ydelser, er det lige til at vælge det korrekte indregningskriterie, idet indtægtstypen er specificeret direkte i revisionsstandardens, men for en virksomhed der leverer salg fra service og reparationsarbejder af fysiske aktiver, kan det være lidt mere kompliceret at få præciseret det korrekte indregningskriterie, idet denne form for indtægtstype ligger i en gråzone mellem "salg af varer" og "salg af tjenesteydelser", hvor der kan argumenteres for og imod begge indregningskriterier.

"Det retvisende billede" er et helt essentielt begreb, som er defineret i årsregnskabsloven. Begrebet er indført for at sikre, at årsregnskabet skal give et korrekt billede af virksomhedens finansielle stilling, således at en ekstern tredjepart vil kunne træffe beslutninger på baggrund heraf, uden at lide økonomisk tab ved beslutningen, som følge af misvisende information. Som følge af generalklausulen er det derfor også vigtigt for regnskabsaflægger at få valgt det korrekte indregningsprincip for indtægter ved udarbejdelse af årsregnskabet, således at man ikke vildleder en ekstern tredjepart. Korrekt indregning og måling af indtægter har essentiel betydning for virksomhedens resultat, og fra lovgivers side er der derfor også sat stor fokus herpå, idet der er stor besvigelserisici forbundet med denne regnskabspost.

Problemformulering

Grundlaget for indregning og måling af indtægter er i henhold til årsregnskabsloven ikke beskrevet dybdegående, og ved indregning og måling anvendes de internationale standarder IAS 18 og IAS 11 som fortolkningsbidrag til at udfylde begrebsrammen. Som supplement hertil, er der i 2018 ligeledes kommet den revisionsstandard for indregning af omsætning fra kontrakter med kunder, som erstatter IAS 18 og IAS 11. I forbindelse med regnskabsaflæggelsen er det vigtigt for virksomhederne at fastlægge, hvilket indregningskriterie der skal anvendes ved indregning af omsætningen, for at give det mest retvisende billede af virksomhedens finansielle stilling. Valg af indregningskriterie kan forekomme som en vanskelig proces, og for at få valgt det korrekte princip må virksomhederne oftest søge svar i de internationale standarder eller hos fageksperter, for at redegøre for det valgte indregningskriterie. I denne opgave ønskes det at få belyst de problemstillinger der er ved indregning af indtægter, og hvordan disse skal præsenteres korrekt i årsregnskabet samt hvordan den valgte indregningsmetode kan påvirke regnskabsbrugernes fortolkning af det aflagte årsregnskabs. I opgaven ønskes der at tages udgangspunkt i virksomheder der udfører service på fysiske aktiver, herunder bl.a. reparationsarbejder (for eksempel autoforhandlere med videre), og analysere på hvorvidt det mest retvisende billede for disse virksomheder er at indregne indtægter af service på fysiske aktiver efter salgs- eller produktionsmetoden, samt hvilken betydning dette vil have for regnskabsbrugernes læsning af årsregnskabet. Min overordnede problemformulering bliver derfor:

Hvorledes indregnes og præsenteres indtægter fra service/reparation af fysiske aktiver mest retvisende i årsregnskabet, og hvordan kan den valgte indregningsmetode påvirke regnskabsbrugernes fortolkning af årsregnskabet?"

Til at belyse ovenstående problemstilling, ønsker jeg at undersøge følgende forhold:

1. Hvilke principper ligger bag den danske regnskabsregulering?
2. Hvilke lovmæssige krav er der for indregning og måling af indtægter i henhold til årsregnskabsloven?
3. Hvilke lovmæssige krav er der for indregning og måling af indtægter i henhold til de internationale standarder (fortolkningsbidragene til årsregnskabsloven)?

4. Vil der være forskellige holdninger til korrekt indregningsprincip fra fagmand til fagmand?
5. Vil yderligere oplysninger i årsregnskabet kunne give regnskabsbrugerne et bedre grundlag for at kunne vurdere de indregnede indtægter?

Metode og datavalg

Denne opgave har til hensigt, at belyse problemstillingen omkring indregning og måling af omsætning/igangværende arbejder for fremmed regning for virksomheder der yder service/reparation af fysiske aktiver, samt graden af informationsniveauet for regnskabsbrugerne, set i forhold til hvordan det valgte indregningskriterie og eventuelt manglende informationer kan påvirke regnskabsbrugerens fortolkning af årsregnskabet. Til brug for besvarelse af problemformuleringen vil der i den teoretiske del af opgaven foretages beskrivelse samt fortolkning af den gældende lovgivning indenfor området, samt en beskrivelse af baggrunden for de love og standarder der anvendes i dag. Der vil ligeledes foretages sammenligning mellem de tidligere standarder til brug for indregning af igangværende arbejder for fremmed regning, til den nye standard, IFRS 15. Til brug for besvarelse heraf, vil der tages udgangspunkt i sekundære datakilder i form af lovtekster, vejledninger fra Erhvervsstyrelsen, undervisningsmateriale samt de internationale standarder. Det indsamlede data til besvarelse af problemstillingerne vil altså derfor være af kvalitativ karakter, idet dataene består af lovtekster samt faglitteratur, og derfor ikke er udarbejdet til dette formål.

Efter en beskrivelse af den gældende lovgivning indenfor indregning og måling af igangværende arbejder for fremmed regning, vil der foretages en analyse af, hvilket indregningskriterie der vil være det mest retvisende, for virksomheder der foretager service/reparation af fysiske aktiver. Svaret vil søges på baggrund af de tidligere indsamlede og behandlede sekundære data, samt ligeledes ved indhentning af primærdata, som vil udgøre et spørgeskema, som ønskes udsendt til revisorer. Spørgeskemaerne ønskes udsendt til en række revisorer, idet disse forventes at kunne besvare spørgeskemaet med henholdsvis regnskabsaflæggers synspunkt samt regnskabsbrugers synspunkt. Spørgeskemaet er udsendt til revisorerne med henblik på regnskabsaflæggers synspunkt, idet revisorerne ligeledes har et indgående kendskab til den gældende lovgivning, og dermed kan svare mere fyldestgørende på spørgeskemaet end regnskabsaflæggende virksomhedsejere. På denne måde forventes et bedre datagrundlag til besvarelse af problemformuleringen. De foretagne interviews skal være med til at belyse, om der eventuelt kan være tvivl om valget af indregningsmetode, samt ligeledes hvilken betydning de adspurgte revisorer mener, at det valgte

indregningskriterie vil have for regnskabsbrugeren for deres fortolkning af årsregnskabet. Ved interview af de udvalgte revisorer, vil spørgeskemaet udarbejdet således, at der til størstedelen af spørgsmålene er svarmuligheder, men med mulighed for yderligere uddybning, således at det er muligt for revisorerne at komme med en yderligere forklaring af deres svar. Spørgeskemaet er udarbejdet på denne facon, idet spørgsmålene ligeledes ligger op til, at revisorerne kan komme med deres meningsprægede svar, som skal være med til at belyse, at der kan være forskellige holdninger til korrekt indregning og præsentation og oplysninger, alt efter hvilken regnskabsaflægger der skal foretage vurdering heraf.

Kildekritik

I afsnittet metode og datavalg blev metoderne til indsamling og behandling af data til brug for besvarelse af problemformuleringen klarlagt. I forbindelse med behandling af data, er det dog selvsagt nødvendigt, at man altid forholder sig kritisk hertil, idet anvendte data ikke er udarbejdet til det formål, at besvare netop denne opgave, samt ligeledes det faktum, at man af og til ikke har kendskab til integriteten samt kompetencerne hos de personer der har udarbejdet dataene. Idet opgaven hovedsageligt er bygget op omkring fortolkning af lovttekster, som er udarbejdet af sagkyndige, vurderes både validiteten samt reliabiliteten at være høje for disse data.

Da den primære data i høj grad er af kvalitativ karakter, er der ligeledes risiko for forskerbias, idet der er risiko for, at man som undersøger kan tolke de indsamlede data på baggrund af egen personlige holdning til korrekt indregningsmetode samt ligeledes indgangsvinklen til opgaven. Ved analyse af de besvarede spørgeskema vil der altså således forsøges taget en objektiv fortolkning heraf, således at egen personlig holdning ved analyse heraf ikke kommer til at afspejles i analysen. På denne måde vil det forsøges at tilsiøre en høj grad af både validitet samt relevans i opgaven.

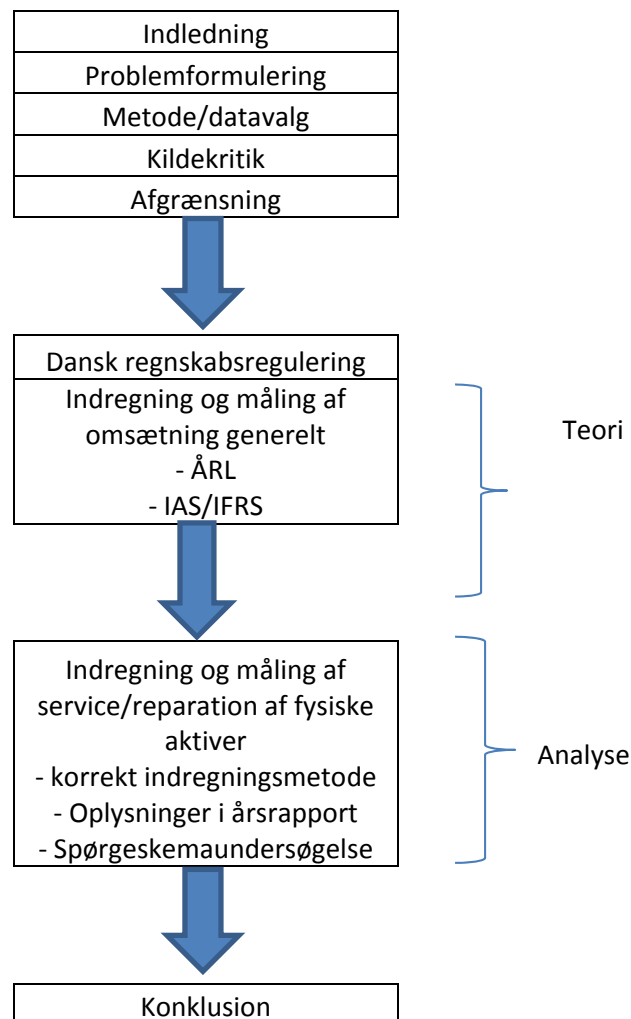
Afgrænsning

Emnet omsætning/igangværende arbejder for fremmed regning er et stort og omfattende emne, og det er derfor nødvendigt at foretage afgrænsninger i forhold til nærværende opgave, for på bedste vis at komme i dybden med den valgte problemformulering. I opgaven ønskes der derfor at afgrænset fra følgende forhold vedrørende omsætning/igangværende arbejder for fremmed regning:

- I forbindelse med udarbejdelse af opgaven vil jeg ikke komme ind på de skattemæssige konsekvenser ved indregning af igangværende arbejder for fremmed regning.
- I opgaven vil der udelukkende være fokus på indregning af omsætning vedrørende service og reparation af fysiske aktiver, hvorfor indregning og måling af omsætning hidhørende fra øvrige indtægtsformer ikke vil behandles.
- Opgaven vil tage besvares på baggrund af gældende dansk lovgivning samt her tilhørende vejledninger. Derudover vil internationale revisionsstandarder ligeledes anvendes, idet disse danner grundlag for indregning og måling af igangværende arbejder. Øvrig lovgivning, som f.eks. USGAAP vil ikke blive belyst i nærværende opgave.
- I opgaven vil der blive lagt fokus på virksomheder der aflægger årsregnskab efter årsregnskabsloven, og der vil derfor blive lagt fokus på virksomheder der hører ind under regnskabsklasse B, C mellem og C stor. Børsnoterede virksomheder, som aflægger årsregnskab efter de internationale revisionsstandarder vil ikke blive behandlet i indeværende opgave.
- Idet IFRS 15 er gældende for årsregnskaber med start pr. 1. januar 2018 (for virksomheder der aflægger årsregnskab efter de internationale standarder) og Erhvervsstyrelsen har indsendt høringsbrev om godkendelse af at denne anvendes som fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven, vil denne ligeledes inddrages i opgaven
- I opgaven vil der ikke tages stilling til, hvordan et eventuelt valg af indregning efter IFRS 15 vil betyde eventuelt ændring af sammenligningstal, som følge af, at der tidligere har været anvendt IAS 18 eller IAS 11 som fortolkningsbidrag.
- Idet der er i opgaven tages udgangspunkt i de regnskabsmæssige problemstillinger vedrørende regnskabsbrugerens anvendelse af årsregnskabet vil der ikke tages højde for revisionsmæssige eller selskabsretlige forhold ved indregning af igangværende arbejder. Ved interview af de statusautoriserede revisorer, vil der således ikke ligges vægt på revisors arbejde i forhold til indregning og måling, men udelukkende på, hvilket indregningskriterie der vil være det mest retvisende
- Ved gennemgang af IFRS 15 i det teoretiske afsnit, vil overgangsbestemmelserne for standarden ikke benævnes, idet eventuelle tilpasninger af sammenligningstal med videre ikke vurderes at have relevans for besvarelse af den valgte problemformulering.

Opgavens opbygning

Opgaven vil bygges op omkring fire delkapitler. Strukturen er afbilledet i nedenstående figur:



Som ovenstående figur illustrerer, vil opgaven indledningsvist bygges op omkring et teoriafsnit, hvor de grundlæggende principper for den danske regnskabsregulering forklares. Afsnittet er medtaget, for at give læseren en forståelse af, hvorfor der ved redegørelsen af indregning og måling af igangværende arbejder for fremmed regning ligeledes inddrages regelsættet for de internationale standarder. For at kunne konkludere på problemformuleringen, og dermed komme frem til den mest retvisende indregningsmetode af igangværende arbejder for fremmed regning for virksomheder der yder service/reparation af fysiske aktiver, er det vigtigt at have en forståelse af teorien for indregning og måling, hvorfor der vil redegøres herfor i opgavens del tre.

Når teorien på plads i opgavens del to og tre, vil der i opgavens del fire analyseres på, hvilken indregningsmetode der vil være den mest retvisende for virksomheder der yder service/reparation af fysiske aktiver, samt hvorvidt valget mellem de enkelte indregningsmetoder vil kunne påvirke regnskabsbrugernes syn på årsregnskabet. Til besvarelsen heraf vil der både tages udgangspunkt i den teori der er redegjort for i del 2 og 3 og derudover vil der ligeledes udsendes spørgeskema til revisorer, som i spørgeskemaet vil blive bedt om at besvare dette med henblik på regnskabsaflæggeres synpunkt, og ikke med revisionsmæssige briller. Spørgeskemaundersøgelsen skal være med til at belyse, den usikkerhed der foreligger ved forskellige holdninger til korrekt indregning og måling, samt ligeledes hvorvidt regnskabsbruger har behov for yderligere oplysninger i årsregnskabet til vurdering af de indregnede indtægter i årsregnskabet.

Afslutningsvist vil der samles op på gennemgangen af teori samt analyse og der vil her konkluderes på, hvilken indregningsmetode der vil være den mest retvisende for virksomheder der udfører service/reparation af fysiske aktiver.

Del 2 – Regnskabsregulering

I denne del af opgaven vil såvel danske samt international lovgivning for indregning af igangværende arbejder for fremmed regning beskrives. Formålet med afsnittet er således at give en introduktion til, hvilke krav der gør dig gældende når virksomhederne skal opgøre regnskabsposten, og hvilke oplysningskrav der er til årsrapporten.

2.1 Dansk regnskabsregulering

For alle danske erhvervsdrivende virksomheder (dog med ganske få undtagelser) gælder det, at de skal aflægge årsregnskab efter årsregnskabslovens bestemmelser¹.

I 1917 blev det for første gang i Danmark vedtaget ved lov, at danske aktieselskaber skulle aflægge et offentligt tilgængeligt årsregnskab, og i forbindelse hermed blev revisionspligten ligeledes indført. Loven der lagde til grund herfor, var den daværende aktieselskabslov. Der er siden hen kommet flere udgaver af denne lov, og i 1981 trådte den første regulære årsregnskabslov i kraft. Denne lov havde til formål, at skulle danne en fælles ramme for korrekt indregning og måling af aktiver og forpligtelser for de danske virksomheder. En fælles ramme for indregning og måling skulle gøre det nemmere for regnskabsbrugerne at gennemskue de indregnede værdier i årsregnskabet. EU's 4. direktiv dannede på daværende tidspunkt grundlag for selskabernes regnskabspraksis. Loven blev imidlertid ændret i 1990, hvor man inddrog bestemmelser fra EU's 7. regnskabsdirektiv, som blev vedtaget allerede i 1983. Ændringen af loven medførte store modifikationer til den danske regnskabspraksis, og generalklausulen om "det retvisende billede" blev ligeledes indført.

I 2001 bliver der igen vedtaget en ny årsregnskabslov, og denne gang udarbejder man årsregnskabsloven, således at dette er en rammelov, der giver de danske virksomheder mulighed for, at supplere de danske regnskabsaflæggelsesregler med de internationale regnskabsregler, så længe disse holder sig indenfor EU's 4. regnskabsdirektiv. Med 2001-loven kom ligeledes opdelingen af virksomheder i regnskabsklasser samt dagsværdimodellen.

¹ Årsregnskabsloven § 1.

Siden 2001 er der kommet flere ændringer til årsregnskabsloven, og senest er der kommet en ændring til årsregnskabsloven i 2015, som er den mest gennemgribende ændring af loven. Ændringen af årsregnskabsloven i 2015 skyldtes, at der har været efterspørgsel på, at tilpasse den danske lovgivning, således at denne lå tættere op af IFRS-standarderne, og det derfor ville være nemmere at sammenligne de danske årsregnskaber med de øvrige udenlandske årsregnskaber.

Som nævnt skal alle danske virksomheder følge årsregnskabslovens bestemmelser ved aflæggelse af årsregnskabet. Idet årsregnskabsloven. Idet man ønsker at der aflægges årsregnskaber af høj kvalitet ud over de minimumskrav som er udstukket i årsregnskabsloven, så har man fra FSR (Foreningen for Statsautoriserede Revisorer) udarbejdet en regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder, som virksomhederne har mulighed for at indhente inspiration i, ved regnskabsaflæggelsen.

2.2 International regnskabsregulering

I EU har man i mange år haft en intention om, at sikre en harmonisering for regnskabspraksis på det europæiske marked. Intentionen hermed var at sikre, at følgende tre mål blev opfyldt²:

1. Effektiv ressourceallokering
2. Investorbekyttelse
3. Konkurrencebeskyttelse

Man mente, at man ved at indføre en ensartet regnskabspraksis i Europa ville sikre at der var fri bevægelighed og samhandel landene imellem. Derudover ville det ligeledes øge gennemskueligheden for investorerne, såfremt de ønskede at investere i selskaber på tværs af landegrænserne, hvorved man ligeledes ville skabe fri bevægelighed af kapital. Ved at skabe en fælles ramme for den anvendte regnskabspraksis ville man ligeledes nedbringe risikoen for, at landene hver især oprettede et mere lempeligt regelsæt, som ville gøre det mere fordelagtigt at placere sin virksomhed i det land, fremfor i de øvrige medlemslande.

² Jens O. Elling, "Finansiel rapportering – teori og regulering"

I 1978 udstedte EU det 4. regnskabsdirektiv og i 1983 fulgte det 7. regnskabsdirektiv efter. Begge direktiver havde til formål at sikre regnskabsharmoniseringen i Europa. Man fandt dog hurtigt ud af, at implementeringen ikke havde den ønskede effekt, idet de enkelte medlemslande implementerede disse på hver deres facon; nogle supplerede med egen national lovgivning, nogle lagde sig tæt op af standarderne fra IASB og andre lagde sig tæt op af FASB's standarder. Som følge af, at implementeringen af de 2 regnskabsdirektiver ikke havde den ønskede effekt, oprettede man i 2002 en fælles international begrebsramme; IFRS-forordningen af 2002.

2.2.1 IASB (International Accounting Standards Boards)

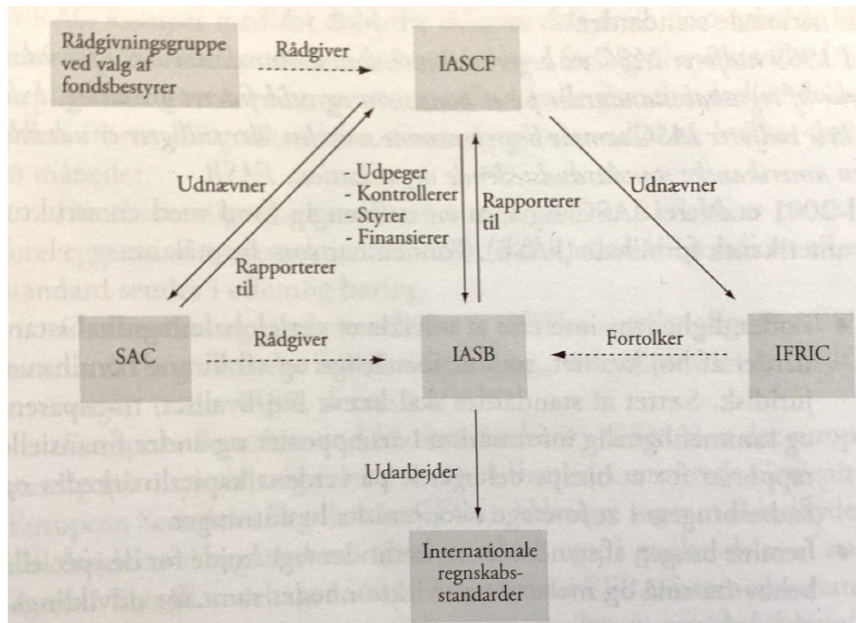
I 1973 blev den private, frivillige organisation IASB stiftet (blev stiftet ved navnet IASC International Accounting Standards Committee). Organisationen blev stiftet af revisorfagorganisationer fra ni forskellige lande. Formålet med stiftelsen af organisationen var, ligesom i EU, at skabe mere ensartede rammer indenfor regnskabspraksis ved udarbejdelse af årsregnskaber.

Da man i 1973 oprettede organisationen IASC, forsøgte man at skabe et fælles regelsæt ved at tage udgangspunkt i allerede gældende lovgivning for medlemslandene, og herefter forsøge at sammensætte disse til ét fælles regelsæt, hvilket dog resulterede i vide og uklare standarder, som ikke havde den ønskede effekt. Dette skyldtes, at IASB som nævnt blev stiftet som en frivillig organisation, hvorfor denne derfor ikke havde magtbeføjelser, og man derfor ofte måtte gå på kompromis ved udarbejdelse af standarderne. For at komme denne problemstilling til livs, udarbejdede IASB i 1989 en begrebsramme, og i 2001 går IASB fra at være en frivillig organisation til at være en uafhængig fond, hvis formål er følgende³:

1. Udvikling af globale regnskabsstandarder, der sikrer høj kvalitet, transparent og sammenlignelig information i årsrapporterne på tværs af medlemslandene
2. Øge brugen af standarderne og samtidigt sikre, at der er taget højde for virksomhedernes størrelse
3. Sikre at der er harmoni mellem nationale og internationale regnskabsstandarder

³ Jens O. Elling, "Finansiell rapportering – teori og regulering".

Som led i skiftet fra en frivillig organisation til en uafhængig fond skiftede IASB organisation, og organisationen ser i dag således ud:



Jens O. Elling, "Finansiell rapportering – teori og regulering", side 74

Som det fremgår af ovenstående, består organisationen af flere bestanddele, som alle er medvirkende til, at der træffes de korrekte beslutninger i forbindelse med udarbejdelse af nye standarder. Posterne i organisationen er besat af fagfolk, der bidrager med hver sit, i forbindelse med udarbejdelse og vedtagelse af nye standarder. Derudover inddrager IASB ligeledes høringer fra fagfolk og myndigheder i forbindelse med udfærdigelsen af standarderne.

I dag anses IASB den væsentligste spiller på internationalt plan, idet det er IASB der står for udstedelse af de internationale regnskabsstandarder IFRS (frem til 2004 benævnt IAS'er).

2.3 Samspillet mellem dansk og international regnskabsregulering

Som nævnt ved beskrivelsen af IASB har det været svært for organisationen at få implementeret de vedtagne standarder i medlemslandene, som følge af at der er tale om privat organisation. Formelt

set, er det altså IASB der udarbejder regnskabsstandarderne (IFRS'erne), hvorefter de bliver godkendt af EU som en forordning. En forordning er karakteriseret ved, at disse vil være gældende i hvert medlemsland på lige fod med den nationale lovgivning. I 2002 besluttede EU sig for, at aflæggelse af årsregnskaber for børsnoterede virksomheder skulle ske efter de internationale standarder, hvorfor IASB udarbejder IFRS forordningen, som EU godkender i 2002. Fra og med 2005 har det derfor været et lovkrav for børsnoterede virksomheder, at disse skulle aflægge regnskab efter IFRS-forordningen, hvorimod alle øvrige virksomheder herhjemme fortsat har skullet anvende årsregnskabslovens begrebsramme. For enkelte større virksomheder med internationale forretningsforbindelser med videre, som ikke falder ind under årsregnskabslovens klasse D-virksomheder, har det dog været muligt at vælge at aflægge årsregnskab efter IFRS-standarderne. Såfremt disse virksomheder frivilligt til vælger at aflægge efter IFRS-standarderne er det dog et krav, at følgende 3 betingelser er opfyldt:

1. Virksomheden overgår til at anvende IFRS-standarderne fuldt ud
2. Der kan udelukkende anvendes EU-godkendte standarder
3. De anvendte IFRS-standarder skal overholde årsregnskabslovens bestemmelser

Som følge af, at der for flere ikke-børsnoterede virksomheder har været behov for at aflægge årsregnskab efter IFRS-standarderne, har man fra IASB udarbejdet en IFRS-standard for SME (små og mellemstore virksomheder), som er et mindre komplekst regelsæt end IFRS, der derfor er nemmere at håndtere for denne type virksomheder.

Idet IFRS-standarder udelukkende indeholder regelsæt for resultatopgørelse, balance, pengestrømsopgørelse og dertilhørende noter, skal de virksomheder der aflægger årsregnskab efter IFRS eller IFRS for SME supplere med årsregnskabslovens bestemmelser vedrørende de øvrige bestanddele i årsregnskabet, herunder ledelsesberetning med videre.

Del 3 – Omsætning og igangværende arbejder

Formålet med dette afsnit er, at beskrive regnskabspraksis vedrørende indregning og måling af omsætning og igangværende arbejder for fremmed regning, herunder de krav der gør sig gældende

for, hvornår man i henhold til lovgivningen har lov til at klassificere sine indtægter som igangværende arbejder.

3.1 Omsætning og igangværende arbejder i årsregnskabslovens forstand

I del 2 blev det beskrevet, at alle danske virksomheder som udgangspunkt skal aflægge årsregnskab efter årsregnskabslovens begrebsramme. Dette betyder som nævnt, at man fra lovgivers side har udstukket et fælles regelsæt for, hvilke indregningsmetoder virksomhederne skal anvende for de enkelte regnskabsposter, de generelle krav til årsrapportens bestanddele med videre. Idet alle virksomheder er forskellige, og de enkelte indregningskriterier derfor ikke nødvendigvis er lige anvendelige for alle virksomheder, har man i årsregnskabsloven indføjet en generalklausul om "det retvisende billede". Generalklausulen findes i årsregnskabslovens § 11, og foreskriver følgende:

"§ 11. Årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab skal give et retvisende billede af virksomhedens og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet. Ledelsesberetningen skal indeholde en retvisende redegørelse for de forhold, som beretningen omhandler.

....

Stk. 3. Hvis anvendelse af bestemmelserne i denne lov i særlige tilfælde vil stride mod kravet i stk. 1. 1. pkt., skal de fraviges, således at dette krav opfyldes..."⁴

Ovenstående betyder at virksomhederne har mulighed for at fravige årsregnskabslovens bestemmelser for indregning og måling, såfremt anvendelse af de lovbestemte indregningskriterier ikke giver et retvisende billede af selskabets finansielle stilling pr. statusdagen.

For at lempe regnskabskravene og de administrative byrder for mindre virksomheder, har man fra lovgivers side valgt at inddele virksomhederne i regnskabsklasser, således at der færre krav udarbejdelse af årsrapporten for virksomhederne der hører til de mindre regnskabsklasser. I årsregnskabslovens § 7 foreskrives det, at der findes 4 regnskabsklasser; A, B, C, D. Kriterierne for

⁴ Årsregnskabsloven, LBK 1580 af 10/10 2015

hvilken regnskabsklasse virksomheden falder ind under, afhænger af virksomhedens balancesum, nettoomsætning samt antal ansatte de seneste 2 regnskabsår. For hver regnskabsklasse er der angivet nogle størrelsesgrænser for de 3 parametre, hvor 2 af parametrene i hinanden på 2 følgende år skal være overholdt.

I forbindelse med indregning og måling af indtægter er det vigtigt at få følgende tre parametre slået fast:

1. Definition af omsætning
2. Hvornår kan omsætningen indregnes
3. Til hvilken værdi kan omsætningen indregnes

Årsregnskabsloven er hovedsageligt bygget på det formueorienterede paradigme, hvor indregning og måling af aktier og forpligtelser er i fokus, og hvor resultatopgørelsen er et resultat af ændringen i nettoaktiverne. Derfor finder man i årsregnskabsloven kun en definition af indtægter og nettoomsætning samt ligeledes en bestemmelse om, hvordan disse skal indregnes. I årsregnskabslovens bilag 1 C nummer 12 er indtægter defineret som:

”12. Stigninger i økonomiske fordele i regnskabsperioden i form af tilgang eller værdistigning af aktiver eller fald i forpligtelser, som medfører stigninger i egenkapitalen. I indtægter indgår dog ikke indskud fra ejere.”⁵

Dette understreger ligeledes det faktum, at den nuværende årsregnskabslov er bygget op omkring det formueorienterede paradigme, hvor man ser virksomheden som ”et væksthus”. At definere, hvornår noget er en indtægt er i sig selv ikke et svært problem. Problemstillingen ligger derimod i at vurdere, hvornår en indtægt skal indregnes i resultatopgørelsen samt ligeledes, hvordan indtægten skal måles.

⁵ Årsregnskabsloven, LBK 1580 af 10/10 2015

Indregning af indtægter reguleres i henhold til årsregnskabslovens § 49, som foreskriver følgende:

”§49. I resultatopgørelsen indregnes alle indtægter i takt med, at de indtjenes. Virksomheden kan dog undlade at indregne indtægter i takt med arbejdernes udførelse efter produktionsmetoden...”⁶.

Allerede i denne bestemmelse fremkommer årsregnskabslovens 2 grundprincipper for indregning af indtægter:

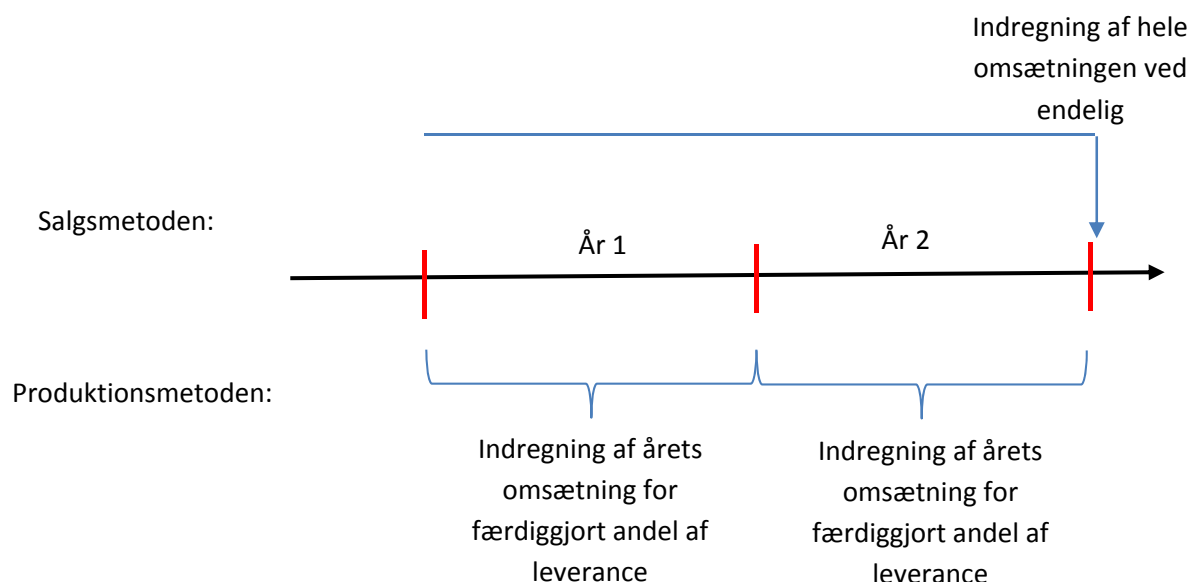
1. Salgsmetoden
2. Produktionsmetoden

Forskellen på de ovennævnte indregningsmetoder er naturligvis, hvornår indtægterne indregnes. Ved anvendelse af salgsmetoden indregnes indtægterne først i det øjeblik, hvor der er sket levering til køber. Er der tale om længerevarende projekter som strækker sig over for eksempel to regnskabsår, vil man i år ét ikke indregne nogle indtægter i resultatopgørelsen, hvorimod man i år to vil indregne samtlige indtægter ved projektet.

Ved anvendelse af produktionsmetoden indregnes indtægterne i takt med at de tjenes, hvilket betyder at man løbende indregner indtægterne i takt med projektet færdiggøres. Andelen af indtægterne der kan indregnes i resultatopgørelsen opgøres på baggrund af en færdiggørelsesgrad, som vil gennemgås nærmere senere i opgaven.

Indregning efter henholdsvis salgsmetoden og produktionsmetoden kan illustreres som følger:

⁶ Årsregnskabsloven, LBK 1580 af 10/10 2015



§ 49 findes i årsregnskabsloven afsnit III, som omhandler krav for de virksomheder der falder ind under regnskabsklasse B. Lempelseskravene til virksomhederne i regnskabsklasse B medfører altså, at det ikke er et krav for klasse B virksomheder at indregne sine indtægter efter produktionsmetoden. Indregning af indtægter efter produktionsmetoden for klasse B-virksomheder skal alene ske, såfremt indregning efter salgsmetoden ikke giver et retvisende billede af selskabets indtægter. Bevæger vi os i stedet for over i regelsættes for klasse C (og dermed også D) virksomheder fremgår det af § 83b, at indtægter skal indregnes som følger:

"§ 83b. Virksomheder, der i henhold til aftale udfører entreprisarbejder eller serviceopgaver for fremmed regning, skal indregne indtægter og omkostninger i takt med arbejdernes udførelse efter produktionsmetoden".

Dette betyder altså at selskaber der skal aflægge årsregnskab efter regnskabsklasse C og D, skal anvende produktionsmetoden til indregning af indtægter der stammer fra entrepris kontrakter samt serviceopgaver.

Loven præciserer foruden de to ovennævnte paragraffer ikke yderligere dybdegående, hvordan indtægter skal indregnes og måles, og indregningen heraf er derfor i høj grad bygget på fortolkningsbidrag, som findes i lovbemærkningerne.

I lovbemærkningerne er det beskrevet, at IAS 18 "Omsætning" samt IAS 11 "Entreprisekontrakter" anvendes som fortolkningsbidrag til brug for indregning og måling af indtægter. Den 1. januar 2018 trådte den nye internationale standard IFRS 15 "Omsætning fra kontrakter med kunder" i kraft, som erstatter de to tidligere standarder IAS 18 samt IAS 11. Der har indtil nu været stor usikkerhed om, hvorvidt det ville være muligt at anvende IFRS 15 som fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven. Den 14. september 2018 har Erhvervsstyrelsen udsendt et høringsbrev⁷ vedrørende forslag til lov om ændring af årsregnskabsloven, hvori der fremsættes forslag om tilpasning af årsregnskabsloven, således at IFRS 15 fremadrettet ligeledes kan anvendes til at udfylde årsregnskabslovens rammer, således at det fremadrettet bliver frivilligt for virksomhederne, om de anvender IAS 18, IAS 11 eller IFRS 15 til udfyldelse af lovens ramme⁸.

I de kommende afsnit vil fortolkningsbidragene gennemgås yderligere.

3.1.2 IAS 18 – Omsætning

Revisionsstandard IAS 18 regulerer indregning af indtægter for virksomheder der skal aflægge årsregnskab efter de internationale standarder. IAS 18 regulerer indtægter som stammer fra følgende:

1. Salg af varer
2. Salg af tjenesteydelser
3. Renter, royalties og udbytte.

I henhold til IAS 18 er der alene tale om omsætning, såfremt ovenstående 3 indtægtstyper kan relateres til virksomhedens primære aktivitet. Renter er således kun indtægter såfremt virksomhedens primære aktivitet er finansiel virksomhed.

⁷ <https://prodstoragehoeringspo.blob.core.windows.net/210ec7d3-b35d-43f3-a703-470d169fe699/180914%20H%C3%B8ringsbrev.pdf>

⁸

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

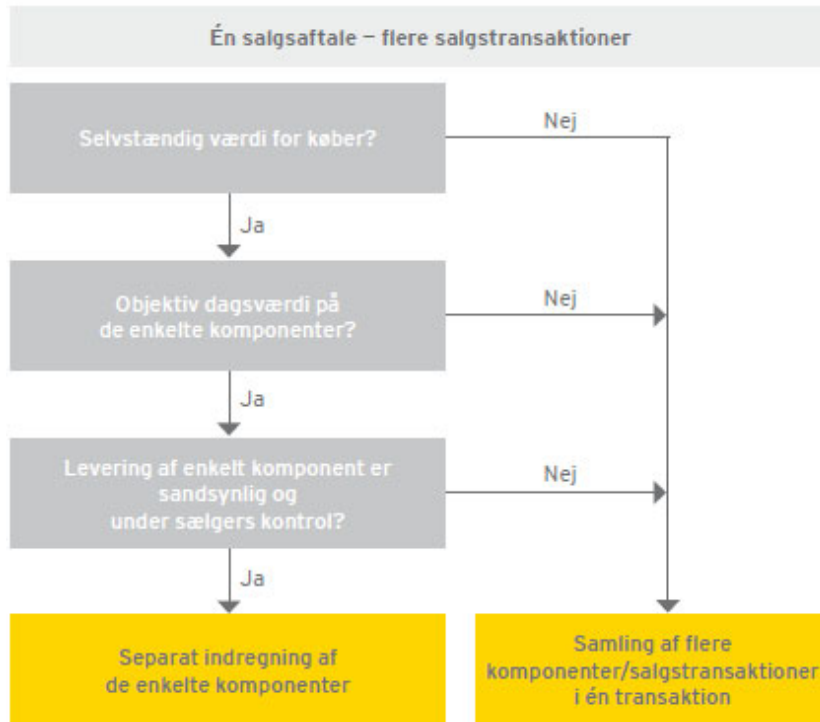
IAS 18 præciserer hvordan indtægter defineres, samt ligeledes kriterierne for, hvornår en indtægt kan indregnes. Idet opgaven omhandler behandling af indtægter fra service/reparationsarbejder, vil det udelukkende være indregning af salg af varer som vil blive behandlet i dette afsnit samt salg af tjenesteydelser.

For at man kan indregne indtægter i årsregnskabet, er det nødvendigt for virksomhederne at følge en tretrinsplan, som består af følgende komponenter⁹:

1. Identifikation af salgsaftalens komponenter
2. Allokering af vederlaget
3. Indregning af omsætning

I forbindelse med vurdering af indregning og måling af indtægter er første step at se på indholdet af hver enkelt salgsaftale. Salgsaftaler kan bestå af flere komponenter, som hver især enten kan anses som én samlet transaktion eller som flere enkelte salgstransaktioner, og det er derfor nødvendigt at vurdere indholdet af hver enkelt salgsaftale. Et eksempel herpå kunne for eksempel være et salg af en vare, hvor der i forbindelse med salget af varen ligeledes medsælges en serviceaftale vedrørende den solgte vare. I dette tilfælde vil det være nødvendigt at vurdere på, hvorvidt salget af varen og serviceaftalen skal ses som en samlet salgstransaktion, eller om salget skal deles op på flere salgstransaktioner. EY har opstillet en model, som tager udgangspunkt i, hvorvidt hver enkelt bestanddel i salgsaftalen giver selvstændig værdi for køberen, om der kan opgøres en pålidelig dagsværdi for hver enkelt salgstransaktion samt om levering af de ikke-leverede transaktioner i salgsaftalen er sandsynlige og ligeledes under virksomhedens kontrol. Modellen har til formål at give en vurdering af, om salget skal indregnes som en samlet eller som flere salgstransaktioner. Modellen ser ud som følger:

⁹ EY, "Indsigt i årsregnskabsloven 2017/18"



Kilde: EY, "Indsigt i årsregnskabsloven 2017/18"

Ved vurdering af, om en salgstransaktion kan udgøre en selvstændig værdi for køber, er det nødvendigt at se på, om de enkelte bestanddele er enkeltvis identificerbare, samt ligeledes om de enkelte bestanddele også ville kunne sælges enkeltvis. Vil virksomheden for eksempel godt kunne sælge serviceaftalen til en kunde, uden at virksomheden også nødvendigvis i samme transaktion skal sælge en vare? I så fald vil man opdele salgstransaktionen i flere transaktioner, men derimod som en samlet transaktion, hvis serviceaftalen ikke kunne sælges uden at kunden også skulle købe en vare. Til vurdering af om salgstransaktionen kan udgøre en selvstændig værdi for køberen kan man ligeledes se på, hvorvidt køberen kan drage fuld nytte af hver enkelt salgstransaktion uden de øvrige salgstransaktioner i aftalen samt om køberen ville kunne videresælge de enkelte bestanddele separat.

Vurderingen af, hvorvidt levering af ikke-leverede salgstransaktioner er sandsynlige samt under virksomhedens kontrol afhænger af, om køberen har adgang til en almindelig returneringsret.

Efter at have identificeret salgsaftalens komponenter, og man konkluderer at de enkelte bestanddele i aftalen skal indregnes som særskilte aftaler, er næste step at få allokert vederlaget ud på de enkelte transaktioner i aftalen. Til brug for allokering heraf, findes der to opgørelsesmetoder; den relative dagsværdimetode og residualmetoden. Ved salg af "samlede pakker", som for eksempel ved salg af en vare med tilhørende serviceaftale, får køber oftest en samlet pris for købet, hvor der tillige kan være givet en samlet rabat for "pakken". Idet serviceaftalen først leveres senere, kan denne først indregnes som en indtægt ved levering, og man er derfor nødt til at allokere vederlaget, således at rabatten fordeles ud på både varen og serviceaftalen. Virksomheden bestemmer selv, hvilken af de to metoder den vil anvende til allokering af vederlaget, men den valgte metode skal anvendes konsistent for alle transaktioner fremadrettet.

Ved valg af allokering efter den relative dagsværdimetode skal virksomheden fordele den samlede salgssum for aftalen ud på dagsværdien af de enkelte bestanddele, set i forhold til den samlede dagsværdi af aftalen. I ovenstående tilfælde ved salg af en vare med tilhørende serviceaftale (hvor der er givet en samlet rabat), vil salgssummen udgøre den samlede aftalte salgssum ved salgsaftalen, og dagsværdien vil udgøre listepriisen på enkelte komponenter i aftalen. Et eksempel kunne være at forhandleren har aftalt en samlet pris på kr. 1.050.000 for salg af en lastbil med tilhørende serviceaftale. Listepriisen for lastbilen udgør kr. 950.000 og serviceaftalen kr. 200.000, hvorved den samlede dagsværdi udgør i alt kr. 1.150.000. Man vil altså kunne beregne det forholdsmæssige vederlag for hver enkelt delkomponent ud fra relative dagsværdimetode efter følgende formel:

$$\text{Salgssum} \times \text{dagsværdi af vare} / \text{samlet dagsværdi af aftale} = 1.050.000 \times 950.000 / 1.150.000 = 867.391,30$$

$$\text{Salgssum} \times \text{dagsværdi af service} / \text{samlet dagsværdi af aftale} = 1.050.000 \times 200.000 / 1.150.000 = 182.608,70$$

Allokeret vederlag i alt

1.050.000,00

Derved får man altså, at der skal indregnes kr. 867.391,30 i indtægter ved levering af lastbilen, og de resterende kr. 182.608,70 periodiseres i balancen indtil serviceaftalen udnyttes.

Ved anvendes af residualmetoden allokere man ikke dagsværdien ud på de enkelte delelementer, men her tager man i stedet udgangspunkt i, at den ikke leverede serviceaftale opgøres til dagsværdi,

og den indregnede værdi af den leverede vare udgør differencen/residualen mellem den samlede salgssum og den dagsværdien af serviceaftalen. Derved får man altså, at lastbilen og serviceaftalen jævnfør ovenstående eksempel skal indregnes med følgende værdier efter residualmetoden:

Serviceaftale, dagsværdi	200.000
Lastbil	850.000
	<hr/>
Samlet vederlag	1.050.000
	<hr/> <hr/>

Som tidligere nævnt er det op til virksomhederne selv at vælge, hvilken metode de ønsker at anvende, men den valgte metode skal dog anvendes på samtlige transaktioner.

Efter at have identificeret salgsaftalens komponenter samt at have allokeret vederlaget, skal der tages stilling det sidste og tredje punkt i forbindelse med indregningen af indtægter; selve indregningen. For at kunne indregne indtægter er det nødvendigt at salgstransaktionen er gennemført samt at alle indregningskriterierne er opfyldt. Indregningskriterierne for indregning af indtægter anses for opfyldt, når det er muligt at måle indtægten pålideligt, samt at det på tidspunktet for indregning af indtægten er sandsynligt at virksomheden vil opnå økonomiske fordele ved salget. Herudover er der ligeledes en række specifikke krav for den enkelte indtægtstype (salg af varer, salg af tjenesteydelser mv.), som skal opfyldes. Kravene for salg af varer samt salg af tjenesteydelser gennemgås i de næste afsnit.

3.1.2.1 Salg af varer

Indtægter fra salg af varer består i virksomhedens salg af egenproducerede varer eller videresalg af varer, som virksomheden har købt.

For at salg af varer kan indregnes som en indtægt, er der fem kriterier, som alle skal være opfyldt. De fem krav er i henhold til IAS følgende:

1. Risici og økonomiske fordele vedrørende varerne er overført til køber
2. Virksomheden har ikke længere ledelsesmæssigt engagement eller kontrol over de solgte varer
3. Det er muligt at kunne opgøre omsætningen pålideligt
4. Det er sandsynligt at virksomheden vil få økonomiske fordele ved salget
5. Det er muligt at opgøre de omkostninger der er forbrugt i relation til salget pålideligt

Ovenstående betyder altså, at virksomheden har mulighed for at indregne indtægterne, når disse er leveret til kunden. Hvornår der reelt set er sket levering (risikoovergang til køber), afhænger af de leveringsbetingelser, som virksomheden har aftalt med køber. Det gælder, at indtægten kan indregnes, såfremt væsentlige risici er overført til køber. I de fleste tilfælde er det lige til at vurdere, hvornår der er sket risikoovergang, hvilket for eksempel er tilfældet ved salg i en helt almindelig dagligvarebutik, hvor risikoovergangen sker direkte ved det kontante kassesalg, hvor køberen tager varen med sig. I andre tilfælde kan det dog være vanskeligt at vurdere, hvornår den reelle risikoovergang er overdraget til køber, idet risikoovergangen ikke nødvendigvis sker, når køber får udleveret varen. Usikkerheden om den reelle risikoovergang kan for eksempel være i de tilfælde, hvor køber har ret til at returnere varerne, og hvor virksomheden på baggrund af tidligere års erfaringer ved, at sandsynligheden for at en hvis andel af varerne returneres er relativt høj, hvor virksomhedens indtægter ved salget afhænger af, at køber videresælger disse, hvilket for eksempel er tilfældet ved konsignationssalg. Et tredje eksempel på usikkerhed omkring risikoovergangen kunne også være i de tilfælde, hvor der ved salget af varen ligeledes er indgået aftale om installation af denne, og hvor installation udgør en væsentlig andel af det samlede salg. I sådanne tilfælde overgår risikoen først til køber, når installationen af varen er færdig, og dermed kan sælger først indregne indtægten, når den endelige installation er foretaget. Er der dog tale om mindre og ukomplicerede installationer indregnes indtægten dog ved levering uanfægtet at installationen endnu ikke er foretaget. Se dog afsnittet "Salg af tjenesteydelser", hvor dette også beskrives yderligere. Generelt gælder det, at man i de tilfælde hvor det ikke er nemt at afgøre hvornår der er sket reel risikoovergang, er nødt til at vurdere hvornår der konkret er sket risikoovergang i de enkelte tilfælde ved at se på kontraktbetingelser med videre. Såfremt virksomheden fortsat har uvæsentlige risici tilknyttet til den solgte vare, vil virksomheden dog kunne indregne indtægterne, når varen overdrages til køber. Dette kunne for eksempel være i tilfælde, hvor virksomheden sælger en vare

med ejendomsforbehold, således at virksomheden har muligheden for at kunne inddrive et forfaldent beløb.

Foruden kravet om, at væsentlige risici skal være overgået til køber, er det ligeledes et krav, at virksomheden skal opnå af økonomiske fordele ved salget, og at det derfor på aftaletidspunktet er sandsynligt at køberen vil betale. Dette betyder i praksis, at virksomheden på leveringstidspunktet ikke må have kendskab til at kunden ikke kan betale, da kenskab til købers manglende betalingsevne vil medføre, at virksomheden ikke kan indregne indtægten. Såfremt virksomheden i stedet først bliver klar over debitorens manglende evne til at betale efter levering af varerne, vil tabet ikke skulle modregnes i den allerede indregnede omsætning, men tabet vil derimod skulle indregnes som en omkostning i regnskabet.

Slutteligt skal man ved vurderingen af om kriterierne er opfyldt vurdere, om man kan opgøre de omkostninger som er forbundet med salgstransaktionen pålideligt. Dette skal ses i sammenhæng med matching-princippet, som blev nævnt tidligere i opgaven.

I ovenstående afsnit er kriterierne for, hvornår en indtægt må indregnes gennemgået. Når kriterierne for indregning er opfyldt, skal virksomheden gøre op, hvilken indregningsmetode der skal anvendes til den pågældende aftale. For at afgøre, om der skal anvendes salgsmetoden eller produktionsmetoden, er det igen nødvendigt for virksomheden, at dykke lidt nærmere ned i salgsaftalen. Som udgangspunkt indregnes indtægter fra salg af varer efter salgsmetoden, hvorved indtægterne altså først indregnes ved endelig levering af varen. I enkelte tilfælde er det dog også muligt at indregne indtægter fra salg af varer, efter produktionsmetoden, såfremt dette giver det mest retvisende billede. Betingelserne for indregning efter produktionsmetoden kræver dog, indregning af indtægter fra salg af varer opfyldes kontinuerligt. Til brug for vurdering af, hvilken metode der skal anvendes ved indregning, anvendes IFRIC 15 som fortolkningsbidrag.

3.1.2.2 Salg af tjenesteydelser

Salg af tjenesteydelser består i en virksomheds salg af arbejdsydelse eller andre ydelser, hvor der ikke er tale om salg af en vare. Tjenesteydelser omfatter kontraktlige opgaver, som kan løbe over ét eller flere regnskabsår. Salg af tjenesteydelser ses ofte i advokat- og revisionsbranchen, hvor der ikke

leveres en reel vare, men ydelser i form af rådgivning med videre. Hvor indtægter fra salg af varer blev indregnet ved levering af varerne, bliver indtægter fra salg af tjenesteydelser indregnet i takt med produktionen. IAS 18 punkt 20 foreskriver følgende vedrørende indregning af indtægter fra salg af tjeneste ydelser:

Når udfaldet af en transaktion, som vedrører levering af tjenesteydelser, kan skønnes pålideligt, skal omsætningen forbundet med transaktionen indregnes med udgangspunkt i transaktionens færdiggørelsesgrad på balancedagen”¹⁰

For at et salg fra tjenesteydelser kan indregnes, skal følgende kriterier være opfyldt:

1. Indtægten kan opgøres pålideligt
2. Det er sandsynligt at virksomheden vil få økonomiske fordele ved salget
3. Det er muligt at opgørelse færdiggørelsesgraden pålideligt pr. statusdagen
4. Omkostninger afholdt i forbindelse med salget samt omkostninger til fuldførelse af salget kan opgøres pålideligt

I hovedtræk minder kravene til indregning af salg ved tjenesteydelser om kravene, som ligeledes blev gennemgået under salg af varer. Idet et salg ved levering af tjenesteydelser indregnes efter produktionsmetoden, indregnes indtægten løbende i takt med færdiggørelsen af det aftalte arbejde. Som oplyst i punkt 4 ovenfor, er det derfor et krav, at det er muligt at skønne færdiggørelsesgraden pålideligt, for at man indregne indtægter fra levering af tjenesteydelser. Færdiggørelsesgraden kan i henhold til IAS 18 opgøres efter følgende metoder¹¹:

1. Vurdering af stadiet for det udførte arbejde

¹⁰ Kommissionens Forordning (EF) nr. 1126/2008 af 3. november 2015, IAS 18

¹¹ Kommissionens Forordning (EF) nr. 1126/2008 af 3. november 2015

2. Tjenesteydelser leveret pr. dato som en procentdel af samlede tjenesteydelser der skal leveres
3. Forholdet mellem afholdte omkostninger til dato og de samlede skønnede omkostninger ved salget

Valget af metoden til opgørelse af færdiggørelsesgraden vælges ud fra, hvilken metode der giver det mest retvisende billede af arbejdets færdiggørelsesgrad.

Ved opgørelse af færdiggørelsesgraden ud fra en vurdering af stadiet for det udførte arbejde, kan virksomheden lave en vurdering ud fra de allerede leverede delelementer i aftalen, set i forhold til den samlede kontrakt, og på baggrund heraf skønne, hvor stor en andel af arbejdet der er færdiggjort.

Herud kan færdiggørelsesgraden opgøres ved at se på de afholdte omkostninger frem til statusdagen, set i forhold til de totale budgetterede/kalkulerede omkostninger for det aftale arbejde. Samme øvelse kan laves, hvor færdiggørelsesgraden i stedet opgøres som forbrugte ressourcer (arbejdstimer med videre) frem til statusdagen set i forhold til de samlede budgetterede/kalkulerede ressourcer på kontrakten. Når færdiggørelsesgraden er opgjort, kan avancen opgøres på baggrund heraf.

Eksempel på opgørelse af færdiggørelsesgrad ved opgørelse på baggrund af forbrugte omkostninger:

Forudsætninger:

Aftalt kontraktsum:	5.000.000
Budgetterede omkostninger:	4.250.000
Påløbne omkostninger år 1	1.800.000
Påløbne omkostninger år 2	1.550.000
Påløbne omkostninger år 3	900.000

Opgørelse af færdiggørelsesgrad:

År	Kontraktsum	Påløbne omkostninger	Budgetterede omkostninger i alt	Forventet slutavance	Færdiggørelsesgrad	Akkumuleret
1	5.000.000	1.800.000	4.250.000	750.000	42,35%	42,35%
2	5.000.000	1.550.000	4.250.000	750.000	36,47%	78,82%
3	5.000.000	900.000	4.250.000	750.000	21,18%	100,00%
		4.250.000,00			100%	

Beregning af indregnet avance pr. regnskabsår:

	År 1	År 2	År 3	Total
Omsætning	2.117.647	1.823.529	1.058.824	5.000.000
Vareforbrug	1.800.000	1.550.000	900.000	4.250.000
Avance	317.647	273.529	158.824	750.000

Af ovenstående eksempel ses det altså, at omsætningen/avancen der skal indregnes for hvert regnskabsår som kontrakten løber over, er beregnet på baggrund af forbrugte omkostninger i regnskabsåret set i forhold til budgetterede/kalkulerede omkostninger ved kontrakten.

Når virksomheder har indtægter i form af salg af tjenesteydelser, er det et krav for indregningen, at omkostninger afholdt i forbindelse med salget samt omkostninger til udførelse af salget kan opgøres pålideligt, for at indtægten indregnes. Dette hænger ligeledes i god tråd med, at det færdiggørelsesgraden ikke kan opgøres pålideligt ved metode 2 eller 3, såfremt det ikke er muligt at opgøre omkostningerne pålideligt.

For virksomheder, hvis indtægter består i salg af tjenesteydelser, og som indregner disse efter produktionskriteriet, er det derfor oftest ret væsentligt, at de har gode og effektive systemer for så vidt angår budgettering, registrering og rapportering. Såfremt der ikke er gode interne procedurer for korrekt registrering af påløbne omkostninger på de enkelte arbejder, så vil det blive vanskeligt at opgøre de påløbne omkostninger på projekterne pålideligt.

I ovenstående eksempel, er der taget udgangspunkt i, at der er tale om overskudsgivende kontrakt. I tilfælde, hvor der er tale om tabsgivende kontrakt, gælder der dog nogle helt specifikke regler for indregning heraf.

Det gælder for salg af tjenesteydelser, at indtægter fra igangværende arbejder skal indregnes til salgsværdien af det udførte arbejde, i takt med at arbejdet udføres samt ligeledes, at indtægterne kan indregnes når indtægterne kan måles pålideligt, samt at det er sandsynligt at økonomiske fordele vil tilflyde virksomheden – dette er defineret tidligere i opgaven. Såfremt det ikke er muligt for virksomheden at opgøre udfaldet af kontrakten pålideligt, har virksomheden ikke ret til at indregne en avance i forbindelse hermed. Dette betyder altså, at salgsværdien for det udførte arbejde skal opgøres til en værdi, svarende til de forbrugte omkostninger i året til brug for opfyldelse af kontrakten.

Såfremt virksomheden bliver bekendt med, at de fremtidige omkostninger i forbindelse med opfyldelse af kontrakten vil overstige de fremtidige indtægter ved kontrakten, da skal virksomheden allerede på dette tidspunkt indregne en hensat forpligtelse svarende til det forventede tab. Dette betyder altså, at det forventede tab allerede indregnes på det tidspunkt virksomheden bliver bekendt hermed, hvilket ligeledes betyder, at man ved indregning af den resterende del af kontrakten indregner et nul-resultat i takt med at arbejdet gøres færdigt.

3.1.3 IAS 11 – Entreprisekontrakter

For at kunne vurdere, hvilken standard, indtægter skal indregnes efter, er det nødvendigt at have kendskab til indholdet af de enkelte standarder, til brug for vurdering heraf. Derfor vil IAS 11 omkring indregning af entreprisekontrakter gennemgås i nærværende afsnit.

I IAS 11 defineres en entreprisekontrakt som:

”En entreprisekontrakt er en individuelt forhandlet kontrakt om anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver, som er nært forbundne eller indbyrdes afhængige med hensyn til deres design, teknologi og funktion eller deres endelige formål eller anvendelse.”¹²

Ovenstående definition betyder altså, at masseproducerede varer ikke kan omfattes af IAS 11, idet der skal være tale om kundespecifikt tilpassede produkter. Det faktum at der skal være tale om individuelt tilpassede varer har ofte vakt store diskussioner omkring, hvornår en varer anses for at være kundespecifik. I IFRIC 15 er det præciseret, at køber inden udarbejdelsen af varen skal kunne foretage væsentlige ændringer/tilpasninger til varen (IFRIC 15 gennemgås senere i opgaven). Såfremt køber ikke har mulighed for at foretage specialtilpasninger af varen, vil salget i stedet falde ind under bestemmelserne i IAS 18. Her til skal nævnes, at salg af ejerlejligheder, hvor køber har mulighed for at foretage nogle tilpasninger indenfor nogle bestemte områder ikke vil kunne karakteriseres som en entreprisekontrakt i henhold til IAS 11, hvorfor et sådant salg vil kunne indregnes efter bestemmelserne i IAS 18.

Entreprisekontrakter skal i henhold til IAS 11 indregnes efter produktionsmetoden, hvilket vil sige, at projektindtægter og –omkostninger skal indregnes i takt med at arbejdet udføres, hvormed der løbende indregnes en acontoavance på baggrund af en skønnet færdiggørelsesgrad af projektet. For at virksomheden kan indregne entreprisekontrakten er det dog et krav, at udfaldet af kontrakten kan opgøres pålideligt. Såfremt følgende fire kriterier er opfyldt, vil man kunne anse udfaldet af en entreprisekontrakt for pålideligt:

1. Den samlede kontraktsum kan opgøres pålideligt
2. Det er sandsynligt, at økonomiske fordele forbundet med entreprisekontrakten vil tilgå virksomheden
3. Både entrepriseomkostninger og til færdiggørelse af kontrakten og færdiggørelsesgraden på balancedagen måles pålideligt
4. Omkostningerne tilknyttet til kontrakten kan identificeres og måles pålideligt, uanset om de specifikt skal godtgøres af kunden

¹² IAS 11, Kommissionens Forordning (EF) Nr. 1126/2008 af 3. november 2008.

Punkt 1 vil som udgangspunkt altid være opfyldt, idet der ved kontraktudarbejdelse som hovedregel indarbejdes en kontraktsum for entreprisen. Ligeledes vil punkt 2 som udgangspunkt også være opfyldt, med mindre man inden arbejdets begyndelse finder ud af, at kunden ikke er i stand til at betale, idet en kontrakt er bindende. For at punkt 3 og 4 kan opfyldes, kræver det at virksomheden har de rette interne registreringssystemer til registrering af de påløbne omkostninger på de enkelte projekter. Såfremt virksomhedens indtægter falder ind under bestemmelserne i IAS 11, er det virksomhedens pligt at få tilpasset/tilrettelagt/opdateret sine registreringssystemer på en sådan måde, at de påløbne omkostninger på projekterne kan opgøres pålideligt.

For at en kontrakt kan defineres som en entreprisekontrakt, er der krav om følgende¹³:

1. *”Partnerne har foretaget individuelle forhandlinger under hensyntagen til kundens specifikke krav til produktet, og kontrakten er mere specifik end en standard kontrakt*
2. *Kontrakten er bindende og indgået, før fremstilling af aktivet er påbegyndt*
3. *Aktivet udvikles, designs og fremstilles specifikt til kunden. Tilpasningen af produktet til kundens krav skal være væsentligt og kan ikke være variationer af et standardprodukt*
4. *Kontrakten kan håndhæves, så manglende opfyldelse af kontrakten medfører sanktioner i form af bod, erstatning eller lignende”*

Såfremt ovenstående krav ikke opfyldes, skal indtægterne i stedet indregnes efter IAS 18 som enten salg af varer eller salg af tjenesteydelser som gennemgået tidligere.

Ligesom ved indregning af salg af salg i henhold til IAS 18, skal man i henhold IAS 11 vurdere hver enkel kontrakt, og se på den korrekte indregning heraf. I nogle tilfælde kan det være nødvendigt at opdele kontrakten i flere bestanddele, som skal indregnes i særskilte transaktioner, ligesom det kan være nødvendigt at samle flere kontrakter som én samlet kontrakt. Sondringen omkring hvorvidt delelementerne skal separeres i enkelte transaktioner beror på en vurdering af, hvorvidt de enkelte

¹³ EY, Indsigt i årsregnskabsloven 2017/18

elementer er forhandlet enkeltvis og derfor kan accepteres/forkastes af sælger/køber uden at det påvirker de øvrige elementer. Ved sondringen af, om flere kontrakter skal ses som én samlet kontrakt er det nødvendigt at tage en vurdering af, om de enkelte projekter er så tæt forbundne og udføres samtidig eller forlængelse af hinanden, at man vil se disse som én samlet kontrakt.

Ved indregning af entreprisekontrakten skal indtægterne der indregnes indeholde den kontraktfastsatte pris eller den oprindeligt kalkulerede salgspris, som præsenterer henholdsvis et salg ved en fastpriskontrakt kontra et salg ved en kostprisplus kontrakt. Derudover skal der ved opgørelse af den indregnede indtægt ligeledes tillægges eventuelle ændringer til det oprindelige kontraktarbejde, såfremt kunden har godkendt disse ændringer. Indtægterne skal indregnes efter produktionsmetoden, og indregnes derfor i takt med at arbejdet færdiggøres på baggrund af en opgjort færdiggørelsesgrad. Færdiggørelsesgraden opgøres efter de samme principper som beskrevet i afsnittet vedrørende indregning af indtægter fra salg af tjenesteydelser.

Tidligere indeværende redegørelse af Entreprisekontrakter blev det beskrevet, at det er vigtigt at virksomheden har pålidelige registreringssystemer til opgørelse af afholdte entrepriseomkostninger, da der ellers ikke er lovmæssigt grundlag for indregning af indtægterne. Entrepriseomkostningerne udgøres af alle omkostninger afholdt i direkte relation til opfyldelse af de enkelte kontrakter samt ligeledes indirekte produktionsomkostninger og omkostninger, der skal dækkes af kunden. Disse omkostninger kan udgøres af lønninger/mandetimer, materialer, afskrivninger på driftsmateriel anvendt til produktionen med videre. Alle omkostninger skal medregnes fra den dag kontrakten opnås til og med færdiggørelsen/levering af det færdiggjorte arbejde.

Indtægter fra salg fra entreprisekontrakter indregnes i balancen som igangværende arbejder for fremmed regning til salgsværdien af det udførte arbejde pr. statusdagen. Indtægterne indregnes herefter som omsætning i resultatopgørelsen i takt med, at arbejdet udføres i henhold til den opgjorte færdiggørelsesgrad. Såfremt virksomheden i året har sendt acontofakturaer for det udførte arbejde, skal disse modregnes i balancen. Entrepriseomkostningerne der er forbrugt i året til opfyldelse af kontrakten omkostningsføres i resultatopgørelsen. Ved anvendelse af denne metode bliver indtægterne vedrørende det udførte arbejde i året altså matchet op i mod de omkostninger der er løbet på de enkelte kontrakter i året.

3.1.4 IFRIC 15 som fortolkningsbidrag

IFRIC 15 "Aftaler om opførelse af fast ejendom" vedrører som udgangspunkt de aftaler, som handler om opførelse af fast ejendom (ligesom navnet hentyder), og hvorvidt indtægter herfra skal indregnes efter IAS 11 eller IAS 18. Da standarden imidlertid behandler problemstillingen omkring, hvornår et salg skal indregnes efter de to standarder, samt præciserer hvornår en indtægt efter IAS 18 skal indregnes efter salgs- eller produktionsmetoden, anvendes denne standard også som fortolkningsbidrag ved tvivlsspørgsmål omkring, hvilken indregningsmetode der skal anvendes. Det er ligeledes præciseret i standardens afsnit 5, at fortolkningsbidraget også kan anvendes på levering af andre varer eller tjenesteydelser, som ikke vedrører opførelse af fast ejendom¹⁴.

IFRIC 15 præciserer, at en indtægt alene kan indregnes efter IAS 11, når salgsaftalen opfylder definitionen på en entreprisekontrakt. I IAS 11 er det beskrevet, at en entreprisekontrakt er defineret som følger:

*"En entreprisekontrakt er en individuelt forhandlet kontrakt om anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver, som er nært forbundne eller indbyrdes afhængige med hensyn til deres design, teknologi og funktion eller deres endelige formål eller anvendelse."*¹⁵

Ovenstående betyder altså, at såfremt der ikke er tale om en aftale som er meget specifikt individuelt tilpasset, hvor kunden kun i begrænset omfang har haft adgang til at tilpasse elementerne i salgsaftalen, så vil salget ikke kunne indregnes efter IAS 11. Såfremt et salg ikke kan indregnes efter IAS 11 skal det i stedet indregnes efter IAS 18.

Ved indregning efter IAS 18 er der både mulighed for at indregne som salg af varer og salg af tjenesteydelser, som gennemgået i de tidligere afsnit. Såfremt et salg opfylder kriterierne for en serviceydelse i henhold til tidligere gennemgang heraf, da skal omsætningen i henhold til IAS 18 indregnes efter produktionskriteriet. Indregning efter produktionskriteriet betyder, at omsætningen

¹⁴ Kommissionens forordning (EF), Nr. 636/2009 af 22. juli 2009.

¹⁵ Kommissionens forordning (EF), Nr. 1126/2008 af 3. november 2008, IAS 11, afsnit 3

indregnes i takt med færdiggørelsesgraden af den leverede serviceydelse. De nærmere krav for indregning heraf fremgår jævnfør IAS 18 afsnit 21 af IAS 11, som vil gennemgås senere i opgaven.

Såfremt der er tale om salg af varer, præciserer IFRIC 15, at indtægterne skal indregnes efter salgsmetoden. Der er dog mulighed for, at anvende produktionsmetoden ved indregning af omsætning fra varer. Anvendelse af produktionsmetoden fordrer dog, at der løbende sker overførsel af kontrol samt væsentlige risici til køber. Derudover skal kriterierne for indregning af varer ligeledes opfyldes løbende. Såfremt dette opfyldes, kan virksomheden løbende indregne omsætningen i takt med færdiggørelsen ved anvendelse af færdiggørelsesgraden.

3.1.5 IFRS 15 – Omsætning fra kontrakter med kunder

I 3.1.2 samt 3.1.3 blev de 2 tidligere internationale standarder for indregning af omsætning gennemgået. I januar 2018 trådte den nye IFRS 15 – Omsætning fra kontrakter med kunder i kraft, og de to tidligere standarder ophørte derfor. Idet man fra lovgivers side herhjemme har lagt op til, at man fortsat må bruge de to tidligere standarder som fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven er disse også blevet gennemgået i opgaven. Som tidligere nævnt i opgaven har Erhvervsstyrelsen dog indsendt høringsbrev, hvori der anmodes om, at IFRS 15 fremadrettet ligeledes kan bruges som fortolkningsbidrag gennemgås denne også i indeværende opgave.

Med den nye standard har man samlet IAS 11 og 18 (samt ligeledes IFRIC 13, IFRIC 15 IFRIC 18 samt SIC 31) i én standard, samt ligeledes opdateret indregningskriterierne for indregning af omsætning. Formålet med den nye standard er, at sikre ensartede principper for indregning og måling af indtægter, således at man ikke længere skal anvende to forskellige standarder, alt efter hvilken type indtægter man genererer i virksomheden. Helt overordnet er definitionen på indregning af omsætning i henhold til de tre standarder følgende:

- IAS 18: Indtægter indregnes, når det er sandsynligt at økonomiske fordele vil tilgå virksomheden og disse kan måles pålideligt.
- IAS 11: Indtægter fra entreprisekontrakter indregnes i takt med arbejdet

udførelse, når det er sandsynligt at økonomiske fordele vil tilgå virksomheden og indtægter og omkostninger i forbindelse hermed kan opgøres pålideligt.

IFRS 15: Omsætning indregnes i takt med at kontrollen med varer og serviceydelser overføres.

Ved at indføre den nye standard for indregning af omsætning fra kontrakter med kunder ønsker man at øge gennemsigtigheden i årsregnskaberne for virksomhederne der skal aflægge årsregnskab efter de internationale standarder, således at det er muligt at sammenligne indregnede indtægter på tværs af alle brancher.

IFRS 15 definerer, hvordan man regnskabsmæssigt skal behandle en individuel kontrakt indgået med en kunde. Det er dog også muligt at anvende standarden på en samling af kontrakter, hvis specifikationer heri minder om hinanden, såfremt virksomheden vurderer, såfremt det ikke vil have væsentlig påvirkning på regnskabet at anvende standarden på samlingen af kontrakter, som hvis man brugte den på hver enkelt kontrakt.

For at virksomhederne har mulighed for at indregne indtægter i årsregnskabet, er det i IFRS 15 defineret, at følgende 5 trin skal være opfyldt¹⁶:

- Trin 1: Identifikation af kontrakten
- Trin 2: Identifikation af separate leveringsforpligtelse
- Trin 3: Opgørelse af kontraktens samlede transaktionspris
- Trin 4: Allokering af transaktionsprisen til de identificerede leveringsforpligtelser
- Trin 5: Indregning af omsætning når (eller i takt med) at leveringsforpligtelser opfyldes.

¹⁶ "Indregning af omsætning efter IFRS 15", PwC, September 2017

3.1.5.1 Trin 1 – Identifikation af kontrakten

For at kunne indregne indtægter i henhold til IFRS 15, er det nødvendigt først og fremmest at kunne identificere kontrakten. Her gælder det, at der foreligger en kontrakt, når følgende betingelser er opfyldt:

1. Der er sket mundtlig eller skriftlig godkendelse af kontrakten af de involverede og parter og parterne har forpligtet sig til at opfylde kontraktens betingelser
2. Det er muligt at identificere parternes rettigheder i forhold til levering af varer eller tjenesteydelser
3. Det er muligt at identificere betalingsbetingelserne
4. Indholdet i kontrakten er af forretningsmæssig karakter
5. Det er sandsynligt at virksomheden vil modtage betaling for de leverede varer eller ydelser

Såfremt ovenstående punkter ikke er opfyldt, vil der ikke være grundlag for indregning af omsætning efter IFRS 15.

Til punkt 1 er det væsentligt at fremhæve, at begge parter skal have forpligtet sig på en sådan måde, at misligholdelse af kontrakten vil medføre betaling af compensation til modparten.

Såfremt virksomheden på tidspunktet for indgåelse af kontrakten ikke er bekendt med, at modparten ikke er betalingsdygtig, skal virksomheden ikke senere modregne omsætningen, såfremt denne efterfølgende bliver klar over, at modparten ikke kan betale for kontrakten. I dette tilfælde vil det indregnede tilgodehavende i stedet skulle nedskrives og indregnes som en omkostning i resultatopgørelsen.

Som ved indregning efter de gamle standarder IAS 11 og IAS 18 skal nogle kontrakter af og til betragtes som én kontrakt, hvilket ligeledes er tilfældet ved indregning efter IFRS 15. Dette vil være

tilfældet, hvor flere kontrakter er indgået indenfor samme tidsrum eller på samme tidspunkt, samt hvor følgende gør sig gældende¹⁷:

1. De indgåede kontrakter er forhandlet som en samlet pakke med ét samlet formål
2. Det kontraktfastsatte vederlag i den ene kontrakt afhænger af pris eller levering i de øvrige kontrakter
3. Levering af varer eller serviceydelser under flere kontrakter anses for at være én leveringsforpligtelse

Såfremt ovenstående kriterier er opfyldt, og kontrakterne er indgået inden for en tidsperiode der i al rimelighed ligger i forlængelse af hinanden, skal de indgåede kontrakter anses som én samlet kontrakt.

Ved ændringer til en eksisterende kontrakt bør virksomheden se på de nye forhold, samt ligeledes tage stilling til, hvorvidt ændringen skal behandles som etablering af en ny kontrakt, modifikation af en eksisterende kontrakt eller fortsættelse af en eksisterende kontrakt. Måden hvorpå en ændring skal behandles afhænger af de enkelte vilkår i kontraktændringen.

3.1.5.2 Trin 2 – Identifikation af separate leveringsforpligtelser

Såfremt det har været muligt at opfylde ovenstående punkter ved identifikation af kontrakten skal leveringsforpligtelserne i de indgåede kontrakter identificeres, idet en kontrakt af og til kan indeholde flere delleverancer vedrørende både varer og dertil knyttede serviceydelser. Det er derfor vigtigt at få identificeret de enkelte leveringsforpligtelse i relation til at kunne allokere transaktionsprisen korrekt. IFRS 15 punkt 27 fremgår det, at der er tale om separat leveringsforpligtelse, når følgende er opfyldt¹⁸:

1. Kunden opnår fordele fra den leverede varer eller serviceydelse enten alene eller i kombination med øvrige ressourcer, som er lettilgængelige for kunden

¹⁷ "Indregning af omsætning efter IFRS 15", PwC, September 2017

¹⁸ IFRS 15

2. Det er muligt at adskille den enkelte varer eller serviceydelse fra de øvrige leveringsforpligtelser i kontrakten

Her er det altså nødvendigt at se på, hvorvidt den leverede varer eller serviceydelse vil kunne anvendes selvstændigt og tilføre kunden positive pengestrømme uden leverancen af de øvrige elementer i kontrakten. En indikator herpå kunne for eksempel være, at virksomheden ofte sælger enkelte varer eller tjenesteydelser til kunden, uden de øvrige elementer i kontrakten. Såfremt dette er tilfældet, vil man kunne opdele kontrakten i separate leveringsforpligtelser. Hvis det derimod ikke er muligt for virksomheden at opdele kontrakten i separate leveringsforpligtelser, så skal virksomheden indregne de ikke-separerede varer som en samlet transaktion.

3.1.5.3 Trin 3 – Opgørelse af kontraktens samlede transaktionspris

Transaktionsprisen udgøres af det beløb, som virksomheden forventer at kunne få fra kunden ved levering af varer eller serviceydelser i forbindelse med de enkelte kontrakter. Idet der af og til gives samle eller mængderabatter, er det nødvendigt at opgøre den samlede transaktionspris ved indgåelse af kontrakten (og før indregning heraf), således at de afgivne rabatter med videre allokeres korrekt ud på kontraktens deelelementer. Ved fastsættelse af transaktionsprisen er det derfor for virksomheden at kigge på de enkelte kontraktvilkår, for at kunne opgøre transaktionsprisen korrekt.

I de tilfælde, hvor der blot er tale om en fast transaktionspris, er denne simpel at opgøre, hvorimod det er mere kompliceret at opgøre transaktionsprisen, når denne i henhold til kontraktens vilkår er betinget af variable vederlag med videre. I disse tilfælde er det derfor nødvendigt at gå dybere ned i kontraktvilkårene, for at kunne fastsætte den korrekte transaktionspris. Virksomheden skal ved opgørelse af transaktionsprisen tage højde for følgende forhold i kontrakten, som kan have påvirkning på opgørelse heraf:

- Variable vederlag
- Betingede vederlag
- Ikke-kontante vederlag
- Væsentlige finansieringselementer

Variable og betingede vederlag er oftest forbundet med en vis form for usikkerhed, idet det kan være svært at opgøre specifikt, hvor stort dette vil blive. Variable vederlag vil være karakteriseret ved rabatter, bonusser, returretter, afslag med videre. Disse vil som oftest først blive realiseret, såfremt kunden opfylder nogle bestemte vilkår i kontrakten, og derfor kan det være svært at forudsige, i hvor stort et omfang disse vil blive realiseret og skulle medregnes i transaktionsprisen. Foruden disse nævnte variable elementer ses det også af og til at prisen kan være afhængig af forbrugt tid, hvor timesatser kan variere alt efter tillæg til satserne som følge af overtid, helligdage med videre.

Da der som nævnt er lidt usikkerhed forbundet med indregning ved variable vederlag, foreskriver IFRS 15, at virksomheden kan anvende to metoder til at opgøre det vederlag, som på bedste facon giver et billede af det vederlag, som virksomheden forventer at modtage. De to metoder er:

1. Den forventede værdi
2. Den mest sandsynlige værdi – ved anvendelse af denne metode ser man på det mest sandsynlige udfald af kontrakten

Virksomheden skal for hver enkel transaktion gøre op, hvilken af de to metoder, som den mener giver det mest korrekte billede af transaktionsprisen. Til brug for opgørelsen kan virksomheden for eksempel anvende tidligere salgshistorikker, som der kan tages udgangspunkt i ved opgørelse af sandsynligheden for udfaldet af de variable vederlag.

Ved anvendelse af "den forventede værdis" metode ser man på summen af en række sandsynlighedsvægtede mulige mængder, og ved anvendelse af "Den mest sandsynlige værdis" metode ser man på det mest sandsynlige udfald af kontrakten ud af flere overvejelser. Ved opgørelse af transaktionsprisen må virksomheden dog kun medregne variable beløb, hvis det er højst sandsynligt at en efterfølgende ændring ikke vil medføre at tilbageføres omsætning som følge af ændringen.

I IFRS 15 er der fremsat nogle indikatorer på, i hvilke tilfælde, der vil være sandsynlighed for tilbageførsel af indregnet omsætning som følge af usikkerhed ved indregning af de variable vederlag. Nogle eksempler herpå er følgende:

- Det aftalte variable vederlag er afhængig af eksterne faktorer, som virksomheden ikke kan påvirke
- Virksomheden har ikke erfaringer fra tidligere kontrakter til at kunne vurdere sandsynligheden for udfaldet af det variable vederlag
- Det forventes ikke afklaret hvorvidt det variable vederlag bliver aktuelt indenfor en kortere periode

Som det fremgår af ovenstående kan det altså derfor ofte være svært for virksomheden at vurdere, hvorvidt de variable vederlag skal indgå i den samlede transaktionspris eller ej, og dette skal derfor vurderes fra kontrakt til kontrakt.

Ved opgørelse af transaktionsprisen, er det også nødvendigt for virksomheden at gøre op, hvorvidt denne agerer som agent eller principal i transaktionen. Såfremt virksomheden optræder som agent (det vil sige som formidler mellem leverandør og kunde), vil omsætningen der kan indregnes udelukkende bestå i det kommissionshonorar, som virksomheden modtager for at agere agent i for kunden. Er virksomheden derimod principal, skal hele omsætningen indregnes. Hvorvidt virksomheden agerer som agent kontra principal afgøres som udgangspunkt på, hvorvidt virksomheden har kontrollen over de varer/ydelse som overføres til kunden. Såfremt virksomheden ikke på noget tidspunkt har kontrollen over varen/ydelsen, vil denne være agent i transaktionen. Agent/principalforholdet til kunden skal vurderes for hver enkelt leveringsforpligtelse, idet virksomheden i nogle kontrakter både kan have leveringsforpligtelser, hvor denne henholdsvis agerer som agent og principal.

3.1.5.4 Trin 4 – Allokering af transaktionsprisen til de identificerede leveringsforpligtelser

Når den samlede transaktionspris er fastlagt, skal denne allokere ud på de enkelte leveringsforpligtelser, som er blevet identificeret i under trin 2 ” Identifikation af separate leveringsforpligtelser”, således at transaktionsprisen fordeles mest hensigtsmæssigt.

Når virksomheden skal fordele transaktionsprisen ud på de enkelte leveringsforpligtelser, skal dette gøres med udgangspunkt i salgsprisen for de enkelte varer og tjenesteydelser som leveres. Salgsprisen skal svare til den pris, som virksomheden ellers ville have solgt varen eller tjenesteydelsen til separat, hvilket enten kan svare til listeprisen eller den aftalte pris mellem kunden og virksomheden. Såfremt virksomheden ikke tidligere har solgt varen separat til den pågældende kunde tidligere, kan der tages udgangspunkt i salgsprisen, som varen eller tjenesteydelsen er solgt separat til øvrige kunder. I de tilfælde, hvor det ikke er muligt at opgøre salgsprisen på baggrund af listepreiser eller hvor det er muligt at fremfinde salgsprisen på baggrund af tidligere salg til øvrige kunder, da må virksomheden i stedet estimere salgsprisen. IFRS 15 foreslår, at følgende metoder kan anvendes til opgørelsen:

1. Justeret markedsværdi
2. Kostpris plus avance
3. Residualmetoden

Ved anvendelse af justeret markedsværdi metoden opgøres salgsprisen ved at undersøge, hvad varen eller serviceydelsen i øvrigt sælges til, på det pågældende marked, for på den måde at kunne fastsætte salgsprisen på baggrund af udbud/efterspørgsel. En indikator som virksomheden kan se på ved fastsættelse efter den justeret markedsværdi er derfor også ligeledes, hvad de øvrige producenter på markedet kan sælge varen til, idet man må forvente at virksomheden sælge til nogenlunde samme pris, med eventuelle justeringer som følge af produktspecifikationer brand med videre.

Ved anvendelse af kostpris plus avance metoden tager man udgangspunkt i kostprisen på varen/serviceydelsen og tillægger en avance (som det også fremgår af navnet). Det der er vigtigt ved

anvendelse af denne metode er, at virksomheden har et vist erfaringsgrundlag, som ligger til grund for opgørelse af den avance, som der tillægges kostprisen. Såfremt det ikke er muligt at opgøre denne pålideligt, kan virksomheden ikke anvende denne metode til opgørelse af salgsprisen.

Den tredje og sidste metode, residual metoden, kendes ligeledes fra IAS 18, hvor salgsprisen for en vare/serviceydelse opgøres på baggrund af den samlede transaktionspris opgjort under trin 3, hvorefter man fratrækker salgsprisen på de øvrige leveringsforpligtelser i kontrakten. Denne metode kan udelukkende anvendes, såfremt det har været muligt at opgøre salgsprisen på de øvrige leveringsforpligtelser på baggrund af listepriiser eller observationer, og metoden kan oftest ikke anvendes i særlig mange situationer.

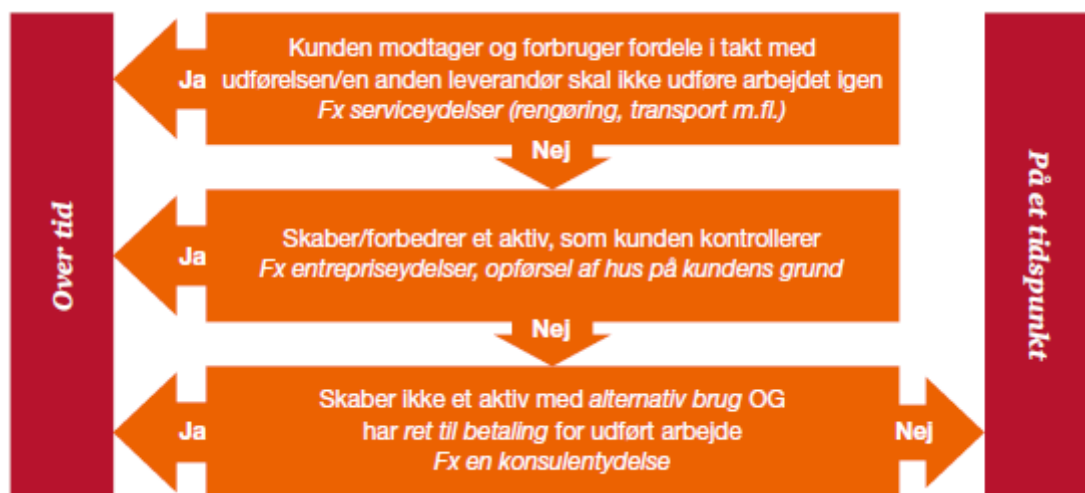
3.1.5.5 Trin 5 - Indregning af omsætning når (eller i takt med) at leveringsforpligtelser opfyldes

Efter at det er identificeret at der er en kontrakt med en kunde, de enkelte leveringsforpligtelser er identificeret, den samlede transaktionspris er opgjort og allokeret ud på de enkelte leveringsforpligtelser, kan omsætningen nu indregnes i årsregnskabet i takt med at leveringsforpligtelserne opfyldes. Leveringsforpligtelserne opfyldes i takt med at kontrollen overføres til kunden. Der findes to indregningsmetoder under IFRS 15:

1. Omsætning indtægtsføres når kontrollen overføres til kunden
2. Omsætning indtægtsføres i takt med at kontrollen overføres til kunden

Hvilket indregningskriterie der skal anvendes, skal virksomheden tage stilling til allerede på tidspunktet for indgåelse af kontrakten med kunden. PwC har udarbejdet følgende figur¹⁹, der illustrerer, hvornår omsætning skal indregnes overtid:

¹⁹ "Indregning af omsætning efter IFRS 15", PwC., september 2017



Kilde: PwC, Indregning af omsætning efter IFRS 15

For at virksomheden kan indregne omsætningen over tid (produktionsmetoden), er det et krav af et af ovenstående udsagn skal passe på den konkrete transaktion. Såfremt et af ovenstående udsagn ikke passer på den pågældende transaktion skal omsætningen i stedet indregnes på tidspunktet for overførsel af kontrollen (salgsmetoden).

Overførsel af kontrol betyder, at kunden har mulighed for at bestemme over varen/serviceydelser. Foruden at kunne bestemme over den pågældende varer/serviceydelse, skal kunden ligeledes i vid udstrækning have opnået retten til de resterende økonomiske fordele, som er tilknyttet varen/serviceydelser. IFRS 15 oplister følgende eksempler på, hvornår der kan opnås økonomiske fordele af et aktiv²⁰:

- Anvendelse af aktivet til brug for produktion af varer eller levering af tjenesteydelser
- Anvendelse af aktivet til værdiforøgelse af andre aktiver
- Anvendelse af aktivet til afregning af forpligtelser eller nedbringelse af udgifter
- Anvendelse af aktivet som sikkerhed for lån
- Besiddelse af aktivet

²⁰ IFRS 15

Ligesom ved indregning af omsætning over tid efter IAS 11 og IAS 18, skal der ved indregning af omsætning over tid efter IFRS 15 ligeledes beregnes en færdiggørelsesgrad. Virksomheden skal for hver enkel transaktion, hvor der indregnes over tid, opgøre færdiggørelsesgraden efter den metode, der giver det mest korrekte billede af virksomhedens overførte kontrol for den enkelte transaktion. Såfremt virksomheden dog har flere ensartede transaktioner, skal den samme opgørelsesmetode af færdiggørelsesgraden anvendes for alle disse typer af transaktioner.

IFRS 15 foreskriver, at man kan anvende følgende metoder til opgørelse af færdiggørelsesgraden:

1. Input-metoder
2. Output-metoder

Ved out-metoden tages der udgangspunkt i det færdige output af varen/serviceydelsen pr. statusdagen, og holder dette op mod den resterende del af kontrakten. Ved vurdering af, hvor stort det færdige output er, opgør man dette på baggrund af kontrollen der er overført til kunden. I IFRS 15 fremgår det, at man kan bruge følgende metoder til at vurdere det færdige output²¹:

- Ydelser udført til dato
- Vurdering af opnåede resultater
- Gennemførte etaper
- Forløbet tid
- Producerede eller leverede enheder

Det kan være vanskeligt for virksomhederne at opgøre færdiggørelsesgraden efter output-metoden, idet det ikke altid er ligetil at skaffe de nødvendige oplysninger til vurdering af, hvorvidt outputtet giver et korrekt billede af færdiggørelsesgraden set i forhold til den fulde leveringsforpligtelse, og

²¹ IFRS 15

derfor kan det i nogle tilfælde give et mere retvisende billede af færdiggørelsesgraden at tage fat i en input metode til opgørelsen heraf.

Ved anvendelse af input-metoder tages der udgangspunkt i virksomhedens input til at opfylde leveringsforpligtelsen. Her kan der for eksempel måles på følgende parametre jævnfør IFRS 15:

- Forbrugte ressourcer/arbejdstimer
- Påløbne omkostninger
- Tid anvendt til opfyldelse af leveringsforpligtelsen
- Forbrug af maskintimer

Såfremt virksomheden har gode interne registreringssystemer, er ovenstående parametre forholdsvis nemme at opgøre. Ulempen ved anvendelse af denne metoder er dog, at de faktorer man måler på til opgørelse af færdiggørelsesgraden ikke nødvendigvis afspejler den overførte kontrol af leveringsforpligtelserne til kunden. Ved anvendelse af input-metoden skal virksomheden derfor forholde sig kritisk til de brugte inputs, således at der ikke medtages timer, omkostninger med videre til opgørelse af færdiggørelsesgraden, som ikke er anvendt til overførsel af kontrol af varen/ydelsen til kunden, for eksempel på grund af ineffektivitet.

Såfremt virksomheden ikke kan opgøre en pålidelig færdiggørelsesgrad ved anvendelse af input- eller output-metoder, kan denne ikke indregne omsætning vedrørende den pågældende leveringsforpligtelse.

Såfremt virksomheden ikke kan sige "ja" til ét af de 3 udsagn i figuren udarbejdet af PwC, skal omsætningen i stedet indregnes på det tidspunkt, hvor kunden opnår kontrollen over varen/tjenesteydelsen. Ved vurdering af, på hvilket tidspunkt kunden opnår kontrol over aktivet skal der vurderes på de tidligere oplyste kriterier, der indikerer kontrolovergang. Foruden de tidligere

nævnte kriterier, skal virksomheden ved indregning af omsætning på et bestemt tidspunkt ligeledes tage hensyn til følgende vedrørende kontroloverførslen til kunden²²:

- Der skal foreligge et krav på betaling for aktivet
- Kunden har ejendomsret til aktivet
- Der er sket fysisk overdragelse af aktivet fra virksomheden til kunden
- Kunden har de væsentlige risici og afkast tilknyttet ejendomsretten til aktivet
- Kunden har accepteret aktivet

Hvornår der sker overførsel af kontrol til kunden skal vurderes i de enkelte tilfælde, og virksomheden er nødt til at gå dybere ned i de konkrete vilkår i kontrakten til at vurdere herpå, idet der kan være specifikke aftaler i de enkelte tilfælde, som gør at definitionen på kontroloverførslen er forskellig fra leveringsforpligtelse til leveringsforpligtelse.

3.2 Præsentation og oplysninger i årsrapporten

Indregning og måling af indtægter fra henholdsvis salg af varer og salg af tjenesteydelser efter IAS 18, salg fra entreprisekontrakter efter IAS 11 samt den nye standard vedrørende omsætning fra kontrakter med kunder er gennemgået i ovenstående beskrivelser. Udover at have styr på grundlaget for indregning og måling af indtægterne, er det ligeledes virksomhedens opgave, at have styr på, hvordan indtægterne skal indregnes og præsenteres i årsregnskabet i henhold til årsregnskabsloven.

Af årsregnskabsloven, Regnskabsvejledningen²³ samt Indsigt i årsregnskabsloven 2017/18²⁴ udgivet af henholdsvis FSR – Foreningen for Statsautoriserede revisorer samt EY er kravende til præsentation i årsrapporten nærmere, hvor IAS 11 samt IAS 18 anvendes som fortolkningsbidrag hertil. Idet IFRS 15 først er trådt i kraft med virkning fra 1. januar 2018, er det fortsat uvist, hvilke konsekvenser dette vil have for præsentationen af årsrapporterne.

²² IFRS 15

²³ Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder 2016, FSR

²⁴ EY, Indsigt i årsregnskabsloven 2017/18

I årsregnskabsloven findes der både bestemmelser vedrørende anvendt regnskabspraksis, noteoplysninger samt skemakrav.

3.2.1 Præsentation

Skemakravene findes under "Bilag 2" til årsregnskabsloven, og foreskriver hvor de enkelte poster skal præsenteres i henholdsvis resultatopgørelsen og balancen. For indtægter gælder det, at disse enten kan præsenteres som nettoomsætning, andre driftsindtægter samt finansielle indtægter. Nettoomsætningen knytter sig til selskabets hovedaktivitet, og indtægter der stammer fra selskabets primære drift skal derfor præsenteres på denne linje i resultatopgørelsen. Af skemakravene fremgår det, at selskaber i klasse B samt klasse C (mellem) har mulighed for at sammendrage de øverste linjer i resultatopgørelsen, således at den første linje der fremgår af resultatopgørelsen er "Bruttoresultat".

Andre driftsindtægter relaterer sig derimod ikke til selskabets hovedaktivitet, og skal derfor præsenteres på en linje længere nede i resultatopgørelsen, således at indtægter herfra ikke indgår i opgørelsen af bruttoresultatet. Andre driftsindtægter kunne for eksempel være salg af anlægsaktiver med positiv avance.

I tilfælde hvor der ikke sker et direkte kontantsalg (som for eksempel ved et kassesalg i en butik) opstår der oftest et tilgodehavende i forbindelse med et salg, som skal præsenteres i balancen. Hvor dette tilgodehavende skal præsenteres, afhænger af, hvilken indtægtstype der er tale om. Ligeledes kunne der også være tilfælde, hvor virksomheden har igangværende arbejder, som også skal præsenteres korrekt i årsregnskabet.

Ved indtægter fra salg af varer vil præsentation i årsregnskabet være som følger:

- Igangværende kontrakter: Det udførte arbejde pr. balancedagen indregnes ikke som omsætning i resultatopgørelsen, før endelig levering
- Acontofaktureringer: Forudbetalinger fra kunder (passiver)
- Ikke-betalte acontofaktureringer: Tilgodehavender fra salg (aktiver)

- Forbrugte materialer: Står registreret som varelager, og der sker først lagertræk ved endelig levering

Ved indtægter fra salg af tjenesteydelser/entreprisekontrakter vil præsentation i balancen være som følger:

- Igangværende kontrakter: Omsætning vedrørende arbejde udført pr. statusdagen indregnes som igangværende arbejder som tilgodehavende
- Acontofaktureringer: Acontofaktureringer modregnes på posten igangværende arbejder i balancen
- Ikke-betalte acontofaktureringer: Tilgodehavender fra salg (aktiver)
- Forbrugte materialer: Indregnes som vareforbrug i takt med at arbejdet udføres

Hvor i årsregnskabet de enkelte indtægter skal præsenteres afhænger altså af indtægtstypen, og skal i alle tilfælde vurderes fra transaktion til transaktion.

3.2.2 Anvendt regnskabspraksis

I henhold til årsregnskabslovens § 53 skal alle selskaber der aflægger årsregnskab efter minimum klasse B redegøre for den anvendte regnskabspraksis, som er anvendt ved indregning af de enkelte poster, hvilket derfor naturligvis også gør sig gældende for indregning af indtægter.

Ved beskrivelse af anvendt regnskabspraksis for indregning af indtægter, skal selskaberne oplyse om både den anvendte indregningsmetode, samt ligeledes det anvendte målegrundlag. Såfremt selskaberne har flere former for indtægter, skal der i anvendt regnskabspraksis beskrives de enkelte indregningsmetoder og målegrundlag, for hver enkelt indtægtstype. Såfremt selskabet har indtægter fra salg af tjenesteydelser eller salg fra entreprisekontrakter skal anvendt regnskabspraksis ligeledes oplyse om den metode, der er anvendt til opgørelse af færdiggørelsesgraden. I tidligere afsnit blev det beskrevet, at nogle kontrakter kunne indeholde delelementer, som skulle indregnes separat.

Såfremt selskabet har sådanne kontrakter, skal selskabet i den anvendte regnskabspraksis beskrive indregningsmetoden for hver enkelt delelement.

3.2.3 Noteoplysninger

I årsregnskabslovens findes der for hver enkelt regnskabsklasse bestemmelser om, hvilke oplysninger der som minimum skal præsenteres i noter til resultatopgørelsen og balancen. For klasse B er der alene krav om, at der skal oplyses om ekstraordinære indtægter og omkostninger (som præsenteres i en linje for sig i resultatopgørelsen), som er opstået i årsregnskabet, men derudover er der ikke yderligere krav til noteoplysninger vedrørende indtægter i årsregnskabet. Såfremt selskabet har igangværende arbejder for fremmed regning er det for en klasse B virksomhed ligeledes heller ikke et krav at have en note med vedrørende denne balancepost. For et selskab der aflægger årsregnskab efter klasse B gives der derfor ikke mange oplysninger til regnskabsbrugerne om de indregnede værdier, foruden beskrivelsen af indregnings- og målegrundlaget under anvendt regnskabspraksis.

For klasse C virksomheder er der dog lidt ekstra krav til noteoplysningerne for henholdsvis indtægter og igangværende arbejder, end der er for klasse B virksomhederne. Klasse C mellem har, ligesom klasse B virksomhederne, mulighed for samle poster i resultatopgørelsen, således at det alene er bruttoresultatet der præsenteres i årsregnskabet. Som følge heraf, er det for selskaber der aflægger efter klasse C mellem heller ikke et krav, at der skal medtages en note vedrørende nettoomsætningen i årsregnskabet. Dette er dog et krav for klasse C stor virksomhederne, hvor der er krav om en note for nettoomsætningen, som viser nettoomsætningen fordelt ud på segmenter. For både klasse C mellem og klasse C stor er der dog krav om noteoplysning omkring igangværende arbejder for fremmed regning, hvor både salgsværdien af det udførte arbejde, de foretagne acontofaktureringer samt præsentationen i henholdsvis aktiver og forpligtelser skal præsenteres. Der stilles dog ikke yderligere krav til oplysninger i noten.

Går man lidt dybere ned i fortolkningsbidragene IAS 18 og 11, og læser omkring oplysningskrav fremgår det af IAS 18, at der er krav om oplysning af den beløbsmæssige størrelse for hver enkelt kategori af omsætning. Der skal derfor gives oplysning om henholdsvis om salg af varer, salg fra levering af tjenesteydelser, renter og royalties. Derudover fremgår det ligeledes af standarden, at der skal gives noteoplysning omkring eventualforpligtelser samt –aktiver, som er afledt heraf.

Af IAS 11 fremgår det, at der skal gives oplysning om den beløbsmæssige størrelse af den indregnede entreprisomsætning i året, summen af afholdte omkostninger og indregnet overskud med fradrag fra tab, de modtagne forudbetalinger fra kunder og tilbageholdte beløb. Derudover skal virksomheden ligeledes give noteoplysning om bruttotilgodehavender

Af ovenstående fremgår det altså, at der er lempeligere krav til noteoplysninger for klasse B samt C mellem efter årsregnskabslovens regler, end der er for virksomheder, der aflægges efter de internationale standarder, samt virksomheder i klasse C stor, som aflægges efter årsregnskabslovens regler.

3.2.4 Præsentation og oplysninger efter IFRS 15

Af IFRS 15 fremgår det, at virksomhederne skal give regnskabsbrugerne tilstrækkelige oplysninger til at kunne vurdere på arten og størrelsen af omsætningen, tidspunktet for indregningen samt ligeledes den usikkerhed der er forbundet med den indregnede omsætning og de betalingsstrømme, der stammer herfra. Virksomhederne skal give både kvalitative samt kvantitative til regnskabsbrugerne, men ved udarbejdelse af årsregnskabet skal virksomheden give en tilpas mængde oplysninger, således at oplysninger hverken tilbageholdes eller der gives overflod af unyttige oplysninger til regnskabsbrugerne. Virksomhederne skal derfor give oplysninger om følgende:

- Kontrakter med kunder
- Omkostninger indregnet som aktiv til brug for opnåelse af kontrakter med kunder
- Omsætning indregnet fra kontrakter med kunder skal vises særskilt fra øvrige indtægter
- Tab vedrørende kontrakter fra kunder skal præsenteres særskilt fra tab på øvrige indtægter/tilgodehavender
- Foruden ovenstående opdeling skal virksomheden ligeledes opdele omsætningen fra kontrakter med kunder i kategorier, der afspejler art, størrelse, tidspunkt samt usikkerhed forbundet med omsætningen.
- Primo- og ultimo saldi vedrørende tilgodehavender samt aktiver og forpligtelser vedrørende kontrakter med kunder, såfremt disse ikke oplyses på anden måde

- Hvor stor en del af årets indregnede omsætningen der blev medregnet i kontraktlige forpligtelser ultimo sidste regnskabsår
- Hvor stor en del af årets omsætning der stammer fra leveringsforpligtelser der helt eller delvist er opfyldt i tidligere regnskabsår
- Redegørelse af sammenhæng mellem tidspunkt for opfyldelse af leveringsforpligtelser samt betalingstidspunkt fra kunder. Redegørelsen skal ligeledes beskrive, hvordan dette samspil påvirker de kontraktlige aktiver og forpligtelser.
- Redegørelse af væsentlige ændringer i kontraktlige aktiver og forpligtelser
- Oplysninger om leveringsforpligtelser. Herunder:
 - Tidspunkt for hvornår disse er opfyldt (ved afsendelse, efter levering med videre)
 - Væsentlige betalingsvilkår (finansieringselementer og eventuelle variable vederlag)
 - Arten af de varer og tjenesteydelser hvor virksomheden agerer som agent
 - Forpligtelser vedrørende returneringer og tilbagebetalinger med videre
 - Garantier og lignende forpligtelser
- Oplysning om resterende leveringsforpligtelser. Herunder:
 - Den samlede transaktionspris allokert til de enkelte leveringsforpligtelser
 - Redegørelse for forventning indregningstidspunkt af omsætning
 - Dog undtagelse om oplysning om forventning indregningen indenfor et år

Af ovenstående oplyste krav til præsentation og oplysninger for virksomheder der aflægger efter de internationale standarder fremgår det altså, at der er kommet en del flere oplysningskrav til årsrapporten for disse virksomheder, i forhold til de tidligere to standarder IAS 11 samt IAS 18.

Det er dig tvivlsomt at man fra lovgivers side herhjemme vil implementere samtlige oplysningskrav ved aflæggelse af årsregnskab efter årsregnskabsloven, idet de krævede oplysninger vil kræve mere større administrative byrder for selskaberne, sammenholdt med, at der lige nu er ret lempelige oplysningskrav for virksomheder i regnskabsklasse B og C mellem herhjemme for så vidt angår oplysning omkring omsætning.

3.3 Delkonklusion

I opgavens del 3 er der blevet redegjort gældende regler vedrørende indregning og måling af omsætning og igangværende arbejder.

Danske virksomheder skal aflægge årsregnskab efter årsregnskabslovens regler, som beskriver krav til indregning og måling. Idet årsregnskabslovens regler vedrørende indregning og måling af omsætning er meget begrænsede, anvender man de to internationale standarder IAS 11 samt IAS 18 som fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven ved indregning og måling af omsætning.

IAS 18 beskriver indregning og måling af salg fra varer og salg af tjenesteydelser. Hovedprincippet bag indregning efter IAS 18 er, at indtægter indregnes, når det er sandsynligt at økonomiske fordele vil tilgå virksomheden og disse kan måles pålideligt. Hvornår et salg skal kategoriseres som henholdsvis salg af varer eller salg af tjenesteydelser afhænger af indtægtstypen. Salg af varer vedrører virksomhedens salg af producerede eller købte varer med henblik på videresalg, vor salg af tjenesteydelser vedrører virksomhedens udførelse af en kontrakt aftalt over en periode. Ved indregning efter IAS 18 indregnes omsætning ved levering af varen eller tjenesteydelsen til kunden. Ved indregning af salg fra varer anvendes salgsmetoden, hvor der ved indregning af salg fra tjenesteydelser anvendes produktionsmetoden. Ved anvendelse af salgsmetoden indregnes indtægten ved endelig færdiggørelse og levering, hvor indtægten indregnes løbende i takt med arbejdets udførelse ved anvendelse af produktionsmetoden.

Ved indregning af Indtægter fra entreprisekontrakter i henhold til IAS 11 indregnes i takt med arbejdets udførelse, når det er sandsynligt at økonomiske fordele vil tilgå virksomheden og indtægter og omkostninger i forbindelse hermed kan opgøres pålideligt. For at en indtægt kan indeholdes under IAS 11 omkring entreprisekontrakter gælder det, at der skal være tale om specifikt individuelt forhandlet produkt, hvor kontrollen løbende overføres til kunden. Ved indregning efter IAS 11 indregnes indtægter løbende i takt med færdiggørelse af projektet, hvorfor produktionsmetoden anvendes.

Hvornår de enkelte standarder skal anvendes som fortolkningsbidrag afhænger af den enkelte transaktion, og for hver enkelt transaktion skal der altså tages stilling til, hvordan denne indregnes korrekt.

I januar 2018 trådte en ny international standard (IFRS 15) i kraft, som afløser de to tidligere standarder IAS 11 samt IAS 18. Med IFRS 15 har man fået en mere detaljeret standard for indregning af omsætning. I Danmark har man valgt, at IAS 11 og IAS 18 fortsat kan anvendes som fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven, og der er ligeledes stillet forslag om, at IFRS 15 fremadrettet ligeledes kan bruges som fortolkningsbidrag til loven.

For IFRS 15 gælder der, at omsætning indregnes i takt med at kontrollen med varer og serviceydelser overføres. Med den nye standard skal der fremadrettet anvendes en 5-trins model ved indregning og måling af omsætning, hvor man først identificerer de enkelte kontrakter med kunder, hvorefter de enkelte leveringsforpligtelser i kontrakten identificeres. Når disse er identificeret opgøres den samlede kontraktsum, som efterfølgende allokeres ud på de enkelte leveringsforpligtelser. Slutteligt indregnes omsætningen, når kontrollen overføres til kunden. Indregning efter IFRS 15 kan som ved de gamle standarder både indregnes efter salgsmetoden og produktionsmetoden. For at omsætningen kan indregnes efter produktionsmetoden, skal ét af standardens 3 krav hertil dog være opfyldt, da omsætningen ellers vil indregnes efter salgsmetoden.

Årsregnskabslovens opstiller krav til præsentation og oplysninger i årsrapporten. For virksomheder i klasse B er der udelukkende krav om oplysning om anvendt regnskabspraksis for indregning af omsætning og igangværende arbejder, men derudover ikke notekrav. For klasse C mellem er der ligeledes krav til beskrivelse af indregning af omsætning og igangværende arbejder i anvendt regnskabspraksis, og det er derudover et krav at der noteoplyses om de indregnede igangværende arbejder. For klasse C stor er der dog også krav om noteoplysning vedrørende nettoomsætning.

Som udgangspunkt kommer IFRS 15 ikke til at påvirke noteoplysningskravene for de virksomheder ikke aflægger årsregnskab efter de internationale standarder, men den nye standard kræver flere detaljerede noteoplysninger end IAS 11 samt IAS 18.

Del 4 – Omsætning fra service/reparation af fysiske aktiver

I opgavens del 3 blev teorien bag indregning og måling af omsætning gennemgået. Ved gennemgangen blev de danske regnskabsregler (årsregnskabsloven) beskrevet, med brug af IAS 11 (entreprisekontrakter), IAS 18 (omsætning) samt IFRS 15 (omsætning fra kontrakter med kunder).

Teorien bag indregning og måling af indtægter er væsentlig at få sat på plads, for at kunne vurdere, hvordan indtægter fra service/reparation af fysiske aktiver skal indregnes korrekt i årsregnskabet.

Til vurderingen af, hvordan indtægter fra service/reparation af fysiske aktiver indregnes korrekt, er der ligeledes udarbejdet spørgeskema, som er udsendt til flere revisorer, for at få deres vurdering af, korrekt indregning. Ved spørgeskemaet er der ligeledes bedt om respondenternes vurdering af, om de tror at der kan være forskellige vurderinger af, hvordan indtægterne bør indregnes i årsregnskabet.

Ved analysen af korrekt indregningsmetode, ønskes det ligeledes belyst, hvorvidt de nuværende krav til noter og oplysninger i årsregnskabet er tiltrækkelige for regnskabsbrugerne, til at kunne tage beslutninger på baggrund heraf, eller om der eventuelt burde være flere oplysninger i årsregnskabet.

4.1 Indregning og måling af omsætning fra service/reparation af fysiske aktiver

I del 3, hvor teorien blev gennemgået, blev det slået fast, at man ved indregning og måling af omsætning først og fremmest skal se nærmere på de enkelte delelementer, for at kunne tage vurdering af, hvordan omsætningen indregnes og måles korrekt. Baggrunden herfor er, at en aftale/kontrakt kan indeholde flere delelementer, som hver især skal indregnes efter forskellige principper.

I indeværende opgave, ønskes det at belyse, hvilke usikkerheder der kan være ved valget af indregningsmetode for omsætning fra service/reparation af fysiske aktiver, samt hvordan den valgte indregningsmetode kan påvirke regnskabsbrugerens fortolkning af årsregnskabet.

4.1.1 Service/reparation af fysiske aktiver - definition

For at kunne vurdere, hvordan indtægter fra service/reparation af fysiske aktiver skal indregnes, er det nødvendigt først at få klarlagt, hvad der karakteriserer denne typer indtægter.

Ved reparation af fysiske aktiver menes der løbende reparation af skader med videre på fysiske aktiver. Nogle eksempler på reparationer kunne være:

- reparation af en lastbil efter et sammenstød, hvor flere dele skal repareres eller udskiftes som følge heraf
- Udskiftning af gearkasse på en bil, fordi denne er slidt ned
- Udskiftning af motor
- Udskiftning af ror på skib
- Udskiftning af bremseklodser på bil

Med service af fysiske aktiver, menes en gennemgang af bilens stand, for at sikre, at alle dele er som de skal være. Serviceeftersyn kender vi fra vores bil, hvor vi med et rimelig fast interval skal på værksted med bilen, for at få skiftet olie, kontrolleret bremsene samt de øvrige motorbestanddele, for at sikre at sikkerheden overholdes i henhold til fabrikanternes forskrifter.

Af og til ses det, at der indgås serviceaftaler, hvor forhandleren/sælgeren i forbindelse med salget af det fysiske aktiver ligeledes medsælger en serviceaftaler over en vis årrække. Som nævnt opgavens del 3, er det vigtigt at man ser på aftalens enkelte bestanddele/komponenter/leveringsforpligtelser, idet de enkelte delelementer heri skal indregnes ved anvendelse af forskellige indregningsmetoder.

4.1.2 Indregning af salg fra service og reparation af fysiske aktiver

I ovenstående afsnit blev det defineret, hvad der forstås ved service og reparation af fysiske aktiver. Dette er naturligvis vigtigt, for at kunne fastlægge, hvordan omsætning herfra indregnes mest korrekt i årsregnskabet. Ved indregning og måling af omsætning, står regnskabsaflægger med problemstillingen om, hvornår og hvordan omsætningen må indregnes, og i indeværende afsnit ønskes det belyst, hvordan omsætning fra service og reparation af fysiske aktiver indregnes mest hensigtsmæssigt.

Ved vurdering af, hvordan omsætningen skal indregnes, tages der udgangspunkt i IAS 11, IAS 18 samt IFRS 15 som fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven, idet årsregnskabslovens bestemmelser herom er beskrevet dybdegående på området.

For at kunne indregne indtægter efter IAS 11, slog vi i del 3 fast, at en entreprisekontrakt defineres som følger:

”En entreprisekontrakt er en individuelt forhandlet kontrakt om anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver, som er nært forbundne eller indbyrdes afhængige med hensyn til deres design, teknologi og funktion eller deres endelige formål eller anvendelse.”²⁵

På baggrund af ovenstående definition kan det hurtigt konkluderes, at omsætning fra salg af reparation af fysiske aktiver ikke falder ind under IAS 11, da salg fra service/reparation ikke falder ind under definitionen på en entreprisekontrakt. For at få afklaret den korrekte indregningsmetode, skal IAS 18 samt IFRS 15 derfor anvendes som fortolkningsbidrag hertil.

Ved anvendelse af IAS 18 som fortolkningsbidrag skal der sondres mellem, hvorvidt der er tale om salg af varer eller salg af tjenesteydelser. Som udgangspunkt gælder der for salg af varer, at det vedrører salg af egenproducerede varer eller videresalg af varer, som virksomheden har købt. For salg af tjenesteydelser gælder der at et sådant salg består i en virksomheds salg af arbejdsydelse eller andre ydelser, hvor der ikke er tale om salg af en vare. Den væsentlige forskel ved to indregningsmetoder ligger som tidligere nævnt i, at man ved indregning af salg fra varer indregner efter salgsmetoden (det vil sige ved endelig levering), hvor man ved indregning af salg fra tjenesteydelser indregner efter produktionsmetoden (det vil sige løbende i takt med færdiggørelse).

²⁵ IAS 11, Kommissionens Forordning (EF) Nr. 1126/2008 af 3. november 2008.

Hvorvidt et salg karakteriseres som et salg af varer eller salg af tjenesteydelse kan i nogle tilfælde være svære at vurdere, og afhænger specifikt af de enkelte kontraktforhold. Såfremt der blot er tale om egentlig udskiftning af specifikke reservedele, for eksempel grundet slitage, hvor der i øvrigt ikke gøres yderligere ved det fysiske aktiv, vil et sådant salg mest hensigtsmæssigt præsenteres som salg af varer i årsregnskabet, og skal dermed indregnes efter salgsmetoden. Et serviceeftersyn, hvor der næsten hovedsageligt kun anvendes arbejdstimer, vil derimod kunne falde ind under bestemmelserne for salg af tjenesteydelser, og skal derfor indregnes efter produktionsmetoden. Der hvor det bliver vanskeligt at vurdere, om der tale om salg af varer eller salg af tjenesteydelser er der, hvor et salg består af både et salg af en varer og et salg af en tjenesteydelse, hvilket også kan siges at være tilfældet ved salg af en reparation eller service af et fysisk aktiv. Ved reparationen af aktivet sælger virksomheden både en reservedel, men der bliver ligeledes også anvendt nogle timer hertil. Det samme gør sig gældende, i de tilfælde, hvor der foretages service af et fysisk aktiv. Ved service af fysiske aktiver ser man ofte, at der ligeledes udskiftes reservedele, olie med videre, som ligeledes er den del af den samlede pakke man sælger. Her fremgår det af IAS 18, at man bør se på salgets enkelte delelementer, og efterfølgende vurdere på, hvorvidt hver enkelt transaktion kan stå alene, eller at disse blot bliver økonomisk værdi ved at behandle disse som én samlet transaktion. Her må det for en reparation af et fysisk aktiv kunne konkluderes, at henholdsvis den reservedel og de forbrugte mandetimer ikke kan stå alene, hvorfor disse bør behandles som én samlet transaktion, der indregnes som salg af varer. Ligeledes bør man ved salg af serviceeftersyn på et fysisk aktiv lave samme øvelse ved vurdering af indregning. Hertil vil men formentlig ligeledes konkludere, at udskiftningen af reservedelene/olie med videre ligeledes bør ses som én samlet transaktion sammen med forbruget af mandetimer. Opdelingen i flere delelementer havde været væsentlig tydeligere, såfremt der have været tale om salg af et fysisk aktiv med en tilhørende servicekontrakt over en årrække efter salget. I dette tilfælde ville salget af det fysiske aktiv ses som en særskilt transaktion, der skulle indregnes som salg af varer på leveringstidspunktet, hvorimod serviceaftalen skulle periodiseres i balancen, og indtægten herfra skulle indregnes i takt med, at de enkelte serviceeftersyn foretages efter produktionsmetoden.

I afsnit 3.1.4 blev IFRIC 15 kort gennemgået. Som beskrevet i dette afsnit, er IFRIC 15 udarbejdet til at specificere mere dybdegående, hvornår omsætning kan indregnes efter IAS 11, når der er tale om fast ejendom. IFRIC 15 kan dog imidlertid også bruges som fortolkningsbidrag til, hvornår det er muligt at indregne salg fra varer efter produktionsmetoden. IFRIC 15 foreskriver at reparationsarbejder der omfatter både varer og arbejdstimer skal indregnes som salg af varer efter

salgsmetoden, med mindre der sker kontinuerlig opfyldelse af kriterierne for indregning af salg af varer, samt at der sker løbende overførsel af kontrol og væsentlige risici til kunden i takt med at arbejdet udføres. Såfremt der sker kontinuerlig opfyldelse af betingelserne samt løbende overførsel af kontrol og risici til køber, er der mulighed for at indregne salg af varer efter produktionsmetoden. Idet nogle reparationsarbejder af og til kan være af længerevarende karakter, hvor der ligeledes kan være et stort forbrug af arbejdstimer kontra salg af egentlige reservedele/varer, kan det være interessant at se lidt nærmere på denne bestemmelse i IFRIC 15, idet det kan betyde at salg fra reparationsarbejder eventuelt kan indregnes efter produktionsmetoden, hvorved omsætningen i stedet bliver fordelt ud over den periode, hvor arbejdet udføres, fremfor ved den endelige levering til køber.

For at kunne foretage vurderingen af, hvorvidt der sker kontinuerlig opfyldelse af kriterierne er det nødvendigt lige kort at opridse kriterierne for indregning af salg varer, som oplistet i afsnit 3.1.2.1. Disse er som følger:

1. Risici og økonomiske fordele vedrørende varerne er overført til køber
2. Virksomheden har ikke længere ledelsesmæssigt engagement eller kontrol over de solgte varer
3. Det er muligt at kunne opgøre omsætningen pålideligt
4. Det er sandsynligt at virksomheden vil få økonomiske fordele ved salget
5. Det er muligt at opgøre de omkostninger der er forbrugt i relation til salget pålideligt

Idet ovenstående punkter altid skal være opfyldt for at kunne indregne omsætning fra salg af varer forudsættes det, at disse altså opfyldes løbende i takt med arbejdets udførelse – dog måske lige med undtagelse af punkt 2, som beskrives nærmere længere nede i dette afsnit. Det interessante er derfor at se på, hvorvidt kontrollen samt de væsentlige risici løbende overføres til kunden. Af IFRS 15 er kontrol defineret som:

- Muligheden for at anvise brugen af aktivet – det vil sige muligheden for at bestemme over aktivet

- Opnå fordele af aktiver – det vil sige opnå økonomiske fordele af aktivet
- Forhindre andre i at bestemme over aktivet og opnå økonomiske fordele heraf

Ved reparation af fysiske aktiver, kan ovenstående punkter godt siges at være opfyldt. Selvom kunden eventuelt sender aktivet fysisk afsted til sælgeren, vil det fortsat være kunden der har bestemmelsen over aktivet. Sælger kan altså ikke bare gøre med aktivet som denne vil, idet aktivet er ejet af kunden. Ved reparationen af aktivet vil det ligeledes være kunden der opnår de økonomiske fordele ved reparation heraf. Dette betyder altså også dermed, at andre parter ikke har ret til at bestemme over aktivet og opnå de økonomiske fordele af dette.

Nu er det altså konstateret at det med god rimelig kan siges, at kontrollen overføres løbende til kunden. Det sidste punkt der nu skal opfyldes er, at der skal ske løbende overførsel af væsentlige risici til køber, hvilket ligeledes knyttes sammen med punkt 2 i kriterierne for opfyldelse af indregning af salg fra varer jævnfør ovenfor. For nogle virksomheder, som udfører reparation af fysiske aktiver, har de mulighed for at tilbageholde aktivet, såfremt kunden ikke opfylder betalingsbetingelser med videre. Dette kan for eksempel være tilfældet for virksomheder, som udfører reparationer på eget værksted (autoværksteder, skibsværfter med videre). Hvis virksomheden har tilbageholdelsesret, kan det ses som, at virksomheden bibeholder ledelsesmæssigt engagement over aktivet der repareres, og dermed vil betingelserne for indregning efter produktionsmetoden ikke være opfyldt, og omsætningen vil derfor først kunne indregnes ved tilbagelevering af aktivet til kunden. Hvorvidt virksomheden har tilbageholdelsesret bør dog vurderes for hvert enkelt salg, idet der eventuelt kan være tilfælde, hvor virksomheden ikke vil have adgang til at tilbageholde aktivet.

Tidligere har der udelukkende været IAS 18 samt IAS 11 som fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven, men idet der nu ligeledes er kommet IFRS 15, bør denne ligeledes inddrages til vurdering af, hvordan salg fra reparation og service af fysiske aktiver bør indregnes. Som ved indregning efter IAS 18, skal man ved indregning efter IFRS 15 ligeledes identificere de enkelte elementer i aftalen, for 1) at kunne allokere transaktionsprisen korrekt og 2) for at kunne vurdere om den enkelte transaktion skal indregnes over tid (produktionsmetoden) eller på et bestemt tidspunkt (salgsmetoden). Her inddeles der altså ikke i "salg af varer" og "salg af tjenesteydelser", men her har man i standarden i stedet

opsat nogle kriterier for, i hvilke tilfælde omsætningen kan indregnes over tid. For at omsætningen kunne indregnes over tid, skulle ét af følgende 3 udsagn være gældende²⁶:

1. Kunden modtager og forbruger samtidig fordelene ved virksomhedens ydelser, i takt med at virksomheden præsterer ydelserne.
2. Virksomhedens ydelser skaber et aktiv eller et aktivs værdi (for eksempel varer under fremstilling), og kunden får kontrol over dette aktiv, i takt med at aktivet skabes eller dets værdi øges.
3. Virksomhedens ydelser skaber ikke et aktiv med en alternativ anvendelse for virksomheden, og virksomheden har et retsgyldigt krav på betaling for ydelser udført til dato.

Ovenstående er ligeledes præsenteret i figur udarbejdet af PwC i afsnit 3.1.5.5. For at omsætningen i henhold til den nye standard kan indregnes over tid, skal et af ovenstående udsagn som sagt være opfyldt. For et salg vedrørende reparation af fysiske aktiver konstateredes det ved anvendelse af IAS 18, at dette skulle indregnes som salg af varer ved anvendelse af salgsmetoden. Ved gennemgangen af ovenstående tre udsagn, synes reparation af fysiske aktiver ikke at falde ind under nogle af dem, hvorfor omsætningen ligeledes efter IFRS 15 må skulle indregnes efter salgsmetoden, på tidspunktet hvor kontrollen overføres til kunden. For salg af service på fysiske aktiver konstateredes det under IAS 18, at dette skulle indregnes som salg af tjenesteydelser efter produktionsmetoden. Såfremt der sælges en serviceaftale, som løber over flere år, må salget af service falde ind under punkt 1 jævnfør ovenfor, hvorfor salget bør periodiseres, således at der først indregnes indtægter i takt med at de enkelte serviceeftersyn udføres. Dette betyder altså, at indtægter fra serviceeftersyn indregnes over tid efter produktionsmetoden i henhold til IFRS 15.

For virksomheder der aflægger årsregnskab efter reglerne for årsregnskabslovens klasse B virksomhederne er det væsentligt at bemærke, at der ikke er krav om, at disse indregner salg fra tjenesteydelser efter produktionsmetoden, med mindre at indregning efter salgsmetoden ikke vil give et retvisende billede af selskabets finansielle stilling jævnfør årsregnskabslovens § 49, stk. 1. Hertil følger spørgsmålet naturligvis, hvornår det ikke vil give et retvisende billede af selskabets

²⁶ IFRS 15

finansielle stilling at indregne efter salgsmetoden i stedet for produktionsmetoden? Og vil der være subjektive syn på, hvornår dette vil være tilfældet? Disse spørgsmål forsøges besvaret i de kommende afsnit, for at afdække den usikkerhed, der kan ligge ved indregning og måling af indtægter, og hvorvidt der kan være forskellige holdninger til, hvordan indtægter fra reparation/service på fysiske aktiver bør indregnes. Hertil kommer et essentielt spørgsmål; hvordan vil den valgte indregningsmetode påvirke regnskabsbrugerens syn på årsregnskabet?

Tidligere i opgaven blev det beskrevet, at man ved indregning efter produktionsmetoden skal indregne omsætningen i takt med arbejdets udførelse, på baggrund af en beregnet færdiggørelsesgrad pr. statusdagen. Beregningen af færdiggørelsesgraden er forbundet med subjektive skøn, idet det oftest er vanskeligt at opgøre præcist, hvor stor en del af arbejdet der er udført. Ved udførsel af et serviceeftersyn på for eksempel et stort skib, kan dette løbe over en længere periode, idet det er omfangsrigt at komme igennem alle dele på et sådant. Og hvordan opgøres færdiggørelsesgraden så helt nøjagtigt? Ved udarbejdelse af serviceeftersyn har mekanikerne oftest gennemgangsliste, med alle de punkter de skal igennem/tjekke i forbindelse hermed, og ud fra denne, kan der formentlig laves en vurdering af, hvor langt man er i processen, og kan derudover sikkert også understøtte dette med erfaring med tidsforbrug med videre fra andre serviceeftersyn. Det er dog naturligvis klart, at dette ikke nødvendigvis afspejler det helt nøjagtige billede, og færdiggørelsesgraden kan derfor muligvis godt afvige med 5-10 % i forhold til det reelle billede. For større serviceeftersyn kan dette betyde en difference i den indregnede omsætning på flere hundrede tusinder eller måske endda sågar millioner.

Ved indregning efter salgsmetoden indregnes omsætningen først på det tidspunkt, hvor der er sket levering til køber. For reparationsarbejder, som måske skal indregnes efter dette princip som følge af de underliggende kontraktvilkår, kan dette betyde, at der kan være udført arbejde for store beløbe lige omkring statusdagen, som ikke kan indregnes, som følge af, at der endnu ikke er sket endelig levering heraf. Regnskabsbruger vil i dette tilfælde sidde og vurdere på et årsregnskab, hvor resultatet kunne have været væsentligt større, såfremt det i stedet havde været muligt at indregne efter produktionsmetoden.

Det helt essentielle for regnskabsbruger, når denne skal læse et regnskab og vurdere på de tal, som fremgår heraf, er derfor at der tilstrækkelige oplysninger til at kunne vurdere de indregnede værdier. Præsentationen af omsætning i årsregnskabet er derfor også essentiel for, hvordan regnskabsbrugerne tolker på årsregnskabet. For salg vedrørende service konstateredes det, at salg heraf mest hensigtsmæssigt skulle præsenteres som salg af tjenesteydelser, efter produktionsmetoden. Dette betyder selvsagt, at omsætningen indregnes løbende i takt med arbejdsudførelse, på baggrund af en opgjort færdiggørelsesgrad. Værdien af de igangværende arbejder præsenteres således som igangværende arbejder for fremmed regning i balancen. Vareforbruget der er tilknyttet til det udførte arbejde udgiftsføres i takt med at dette forbruges. Det at omsætningen løbende indregnes i takt med arbejdsudførelse betyder, at omsætningen periodeforskydes ud over de enkelte regnskabsår, således at omsætningen ikke kommer i større klumper når arbejdet er færdiggjort og leveret til kunden. På denne måde får regnskabsaflægger altså præsenteret et mere retvisende billede af resultatet, og undgår dermed at man i nogle regnskabsår præsenterer et bedre/dårligere resultat, end hvad der i virkeligheden er realiteten. Såfremt der sker forudbetalinger/acontofaktureringer, vil disse modregnes på de igangværende arbejder.

Ved præsentation som salg af varer ved anvendelse af salgsmetoden indregnes indtægter først, når der sker endelig levering/overdragelse til kunden. Vareforbruget tilknyttet salget vil præsenteres som varelager indtil der sker endelig levering, hvor dette vil driftsføres samtidig med indtægten indtægtsføres. Såfremt der er foretaget forudbetalinger/acontofaktureringer vil disse blive præsenteret som en forudbetaling under virksomhedens passiver. Såfremt det vurderes, at indtægter fra salg af varer kan indregnes efter produktionsmetoden jævnfør tidligere redegørelse, vil præsentationen heraf ske, som ved indregning af salg af tjeneste ydelser.

Af ovenstående fremgår det at valget af indregningsmetode påvirker, hvordan tallene præsenteres i årsregnskabet. Det er klart, at valget af indregningsmetode ligeledes vil påvirke virksomhedens nøgletal. Indregnes salg af varer efter salgsmetoden, risikerer virksomheden at få en ringere soliditetsgrad såfremt der løbende foretages acontofaktureringer til kunderne, idet balancesummen herved vil forøges, uden at egenkapitalen ligeledes forøges idet der ikke kan indregnes en indtægt. Valget af indregningsmetoden kan derfor påvirkes af regnskabsbrugerens eventuelle ønske om at præsentere tallene på en bestemt måde, således at nøgletallene forbedres, hvilket kan have

betydning i en eventuel forhandling med banken om kreditter/lån. Hertil kommer spørgsmålet blot, om regnskabsbrugerne får tilstrækkelig med information i årsregnskabet til at kunne vurdere den indregnede omsætning?

Regnskabsaflægger har derfor pligt til, at give regnskabslæseren en vis mængde af information, for at regnskabslæseren kan vurdere de indregnede tal. Her til skal regnskabsaflægger give oplysninger i henholdsvis anvendt regnskabspraksis for så vidt angår de valgte indregningsprincipper, samt noteoplysningerne, hvor de indregnede tal kan specificeres yderligere. Som gennemgået i afsnit 3.2 er kravene til oplysninger i årsrapporten ikke så strikse ved aflæggelse af årsrapporten efter årsregnskabsloven. For klasse B virksomheder gælder der følgende:

- Oplysning om anvendt indregningsmetode for omsætning og igangværende arbejder i anvendt regnskabspraksis
- Nettoomsætning kan sammendrages med øvrige regnskabsposter som én linje i resultatopgørelsen benævnt bruttofortjeneste
- Ingen krav om noteoplysning for nettoomsætning
- Ingen krav om noteoplysning for igangværende arbejder

Som det altså fremgår af ovenstående, er giver årsregnskabet ikke regnskabsbrugerne mange oplysninger omkring den indregnede omsætning/de indregnede igangværende arbejder i årsregnskabet, og regnskabsbrugerne har derfor svært ved at vurdere usikkerheden ved de indregnede tal, og må derfor blot stole på, at regnskabsaflægger har opgjort disse korrekt/forsvarligt. Det skal bemærkes, at grænserne for aflæggelse efter regnskabsklasse B udgør følgende jævnfør årsregnskabslovens § 7, hvoraf 2 af de nedenstående parametre ikke må overstiges i hinanden på 2 følgende regnskabsår:

- Balancesum på under 44 mio. kr.
- Nettoomsætning på under 89 mio. kr.
- Gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 50

For klasse B virksomheden kan der altså også derfor også godt være ret store summer i spil for nettoomsætningen, idet klasse B virksomheder altså kan arbejde med en nettoomsætning på helt op til 89 mio. kr., såfremt de 2 øvrige parametre ikke overskrides i 2 på hinanden følgende regnskabsår. Dette er ligeledes med til understrege vigtigheden af, at virksomhederne har gode og valide registreringssystemer samt gode procedurer for registreringen, således at grundlaget for indregning af de igangværende arbejder, såfremt der kan indregnes efter produktionsmetoden, registreres korrekt. Såfremt der ikke foreligger gode systemer og procedurer, bliver opgørelsen af de igangværende arbejder mere usikker, og det skal dertil nævnes, at det ligeledes er et krav, at der foreligger gode registreringssystemer for indregning efter produktionsmetoden.

For klasse C mellem, er der følgende krav til oplysning i årsrapporten:

- Oplysning om anvendt indregningsmetode for omsætning og igangværende arbejder i anvendt regnskabspraksis
- Nettoomsætning kan sammendrages med øvrige regnskabsposter som én linje i resultatopgørelsen benævnt bruttofortjeneste
- Ingen krav om noteoplysning for nettoomsætning
- Krav om noteoplysning for igangværende arbejder

For at kunne aflægge årsregnskab efter klasse C mellem, er der i henhold til årsregnskabsloven § 7 følgende krav til størrelsesgrænserne:

- Balancesum på under 156 mio. kr.
- Nettoomsætning på under 313 mio. kr.
- Gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 250

For klasse C mellem ser vi igen, at der ikke er de store oplysningskrav til årsregnskabet ved aflæggelse efter årsregnskabsloven. Det er som tidligere nævnt i opgaven, først når der aflægges årsregnskab efter klasse C, at der kommer lidt flere krav, idet nettoomsætningen her skal præsenteres på en særskilt linje i resultatopgørelsen, og derudover skal der ligeledes gives noteoplysning fordelt ud på segmenter.

Idet indregningen for omsætning efter produktionsmetoden/igangværende arbejder er forbundet med skøn som følge af at omsætningen indregnes løbende efter en opgjort færdiggørelsesgrad, kan der eventuelt være behov for yderligere information omkring den usikkerhed der er forbundet hermed. For indregning af investeringsejendomme, er der i forbindelse med den nye årsregnskabslovs kommet yderligere notekrav til årsrapporten, hvor der nu er krav om, at virksomhederne mere dybdegående beskriver opgørelsen af dagsværdien, samt ligeledes beskriver den usikkerhed der er forbundet hermed. I det næstkommende afsnit, hvor der er foretaget spørgeskema undersøgelse af revisorer, er det forsøgt at finde svar på, hvorvidt de mener at de nuværende oplysningskrav er tilstrækkelige, eller om de mener, at det bør gives yderligere oplysninger i årsregnskabet, for at regnskabsbrugerne har et bedre grundlag at vurdere de indregnede værdier på.

4.1.3 Forskellige holdninger til indregning og måling

I en konkret case fra eget arbejdsliv blev indregning af omsætning vedrørende reparation af fysiske aktiver drøftet med Revisor Gruppen Danmark, idet der var tvivl om, hvorvidt omsætning herfra mest hensigtsmæssigt skulle indregnes som salg af varer eller salg af tjenesteydelser. I den konkrete case viste det sig, at Revisor Gruppen Danmark og Erhvervsstyrelsens holdning til indregning af omsætning herfra ikke var helt den samme. Som følge heraf var ønsket med denne afhandling at belyse, at der kunne foreligge usikkerhed ved indregning af omsætning fra service/reparation af fysiske aktiver, idet der kan foreligge forskellige holdninger til korrekt indregning heraf, alt efter hvem der aflægger årsregnskab.

Med udgangspunktet i ovenstående konkrete case, er der foretaget spørgeskemaundersøgelse hos statsautoriserede revisorer, for at få en vurdering af, hvorvidt de også vil have forskellige holdninger til, hvordan omsætning fra service og reparation af fysiske aktiver indregnes mest hensigtsmæssigt i årsregnskabet.

Spørgeskemaet er udsendt til statsautoriserede revisorer, idet disse også har indsigt i det lovmæssige grundlag der ligger til grund for indregning og måling af omsætning, hvorimod øvrige regnskabsbrugere ikke forventes at have dybdegående kendskab hertil. Revisorerne er ligeledes udvalgt som målgruppe for spørgeskemaundersøgelsen, idet de også forventes at have kendskab til regnskabsbrugernes forventning til oplysning i årsregnskabet med videre. Denne forventning er ligeledes opstillet, idet revisorerne formentlig også selv fra tid til anden sidder som regnskabslæser/bruger af nogle årsregnskaber. I indledningen til spørgeskemaet, er revisorerne gjort opmærksom på, at det kun er den regnskabsmæssige behandling vedrørende indregning af omsætningen der ønskes belyst, og at de derfor ikke skal tage højde for/stilling til den revisionsmæssige behandling heraf. Spørgeskemaet er udsendt til revisorer, som både arbejder i København, Midtjylland og Nordjylland for også at sprede den geografiske placering en smule. Ved spørgeskemaundersøgelsen er der kommet svar retur fra 7 af de 10 adspurgte revisorer. Alle besvarelser er vedlagt som bilag²⁷ til opgaven. Antallet af besvarelser er ikke stort, men det er min overbevisning, at antallet af besvarelser er fyldestgørende til at danne sig et billede af, hvorvidt der er forskellige holdninger til indregning af omsætning fra fysiske aktiver.

Spørgeskemaet starter indledningsvist ud med, et par generelle spørgsmål omkring, hvor mange års erfaring revisorerne har inden for branchen, samt hvilket uddannelsesniveau de har. Alle de adspurgte revisorer er godkendte revisorer, og har mere end 10 års erfaring inden for branchen, hvorfor de bør have et indgående kendskab til indregning af omsætning efter IAS 18/IAS 11 generelt.

De adspurgte revisorer er i spørgeundersøgelsen ligeledes spurgt ind til, om de i praksis har haft kunder, som har haft indtægter fra service/reparation af fysiske arbejder. Spørgsmålet er stillet, for at få en indikation af, hvorvidt de har et praktisk grundlag at knytte deres besvarelse op på, eller om denne udelukkende vil være på baggrund af teoretisk viden. Hertil svarer 4 ud af de adspurgte, at de har arbejdet med kunder i praksis, som har haft indtægter herfor, hvor de resterende 3 ikke har arbejdet hermed i praksis.

²⁷ Se bilag 2-8

Revisorerne er i spørgeundersøgelsen blevet spurgt til, om de mener at salg fra service/reparation skal indregnes som salg af varer eller salg af tjenesteydelser i årsregnskabet. Alle de adspurgte revisorer svarer som udgangspunkt, at salget skal indregnes som salg af tjenesteydelser, men 3 af de adspurgte tilføjer dog, at man bør se på den enkelte transaktion, idet der kan være elementer i transaktionen, som bør indregnes som salg af varer. En af disse respondenter svarer faktisk, at der i nogle tilfælde godt kan være forskellig fortolkning af, hvorvidt for eksempel en reparation af et skib skal ses som en servicekontrakt eller en reparation (for eksempel ved udskiftning af kedel), hvorfor man bør se nærmere ned i de enkelte transaktioner for at vurdere herpå. Flere af respondenterne vil klassificere omsætningen som salg af tjenesteydelser, idet deres holdning hertil er, at det er de forbrugte mandetimer der udgør størstedelen af en sådan transaktion.

Som tillægsspørgsmål hertil er revisorerne ligeledes blevet spurgt til, hvordan de mener at den valgte indregningsmetode vil påvirke regnskabsbrugernes fortolkning af årsregnskabet. Hertil svarer de fleste, at indregning over tid/på et bestemt tidspunkt naturligt vil påvirke regnskabsbrugernes fortolkning i og med at resultaterne vil blive vidt forskellige, alt efter hvilken indregningsmetode der anvendes. Hertil tilføjer en af revisorerne vigtigheden i, at anvendt regnskabspraksis er fyldestgørende beskrevet, således at regnskabsbruger har mulighed for at træffe anden afgørelse på baggrund af de indregnede tal. Ligeledes benævner en anden revisor ligeledes den usikkerhed der ligger i indregning efter produktionsmetoden, idet opgørelse af færdiggørelsesgrad er forbundet med væsentlige skøn.

I spørgeskemaundersøgelsen er revisorerne ligeledes blevet spurgt til, hvad deres generelle holdninger til indregning og måling af omsætning efter henholdsvis salgsmetoden kontra produktionsmetoden, for at holde dette op imod svarende vedrørende deres holdning til korrekt indregning af omsætning af reparation/service. De revisorer, som udelukkende har svaret, at de mener at omsætning fra service/reparation skal indregnes som salg af tjenesteydelser over tid, mener generelt at produktionsmetoden er mest retvisende. De revisorer der har svaret at de mener indregningsmetoden for omsætning fra service/reparation afhænger den enkelte transaktion, har ligeledes svaret, at deres generelle holdning til indregning af omsætning afhænger af den givne transaktion, idet den ene metode ikke er mere forkert end den anden, men at dette naturligvis afhænger af transaktionstypen.

I afsnit 3.2 samt 4.1.2 blev oplysningskravene til årsrapporten gennemgået, hvortil det kunne konstateres, at krav til noteoplysninger i årsrapporten for klasse B samt C mellem virksomheder er begrænsede. Det er for alle de aflæggende regnskabsklasser dog et krav, at de valgte indregningsmetoder beskrives under anvendt regnskabspraksis. For virksomheder der benytter sig af produktionskriteriet for indregning af indtægter, giver dette ikke regnskabsbrugerne meget information omkring de indregnede værdier. De adspurgte revisorer er derfor spurgt ind til, hvorvidt de mener at de nuværende krav til oplysninger i årsrapporten er tilstrækkelige, eller hvorvidt de mener, at disse eventuelt godt kunne suppleres med nogle af de nye krav, som foreskrives i henhold til IFRS 15. Hertil ses det, at der er en helt forskellige holdninger blandt revisorerne i forhold, hvad de mener der er tilstrækkeligt, hvad angår oplysninger om indregning. Nogle af revisorerne mener, at de nuværende krav i henhold til IAS 18 er tilstrækkelige, mens andre mener, at de nuværende oplysninger godt kunne suppleres med nogle af de nye oplysningskrav i henhold til IFRS 15, og andre igen mener, at IFRS 15 er for omfattende. Ved fremsendelse af spørgeskemaet er listet hovedparten af de oplysningskrav op vedrørende IFRS 15, således at revisorerne kunne tage stilling hertil ud fra spørgeskemaets tekst, og ikke selv skulle gå dybere ned i standarden. To af de adspurgte revisorer svarer, at de mener at især punkt b vil være relevant for dem som regnskabsbrugere af et regnskab, til at vurdere de indregnede værdier i årsregnskabet. Punkt b forskriver følgende oplysning: "Oplysning om den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokert til den resterende leveringsforpligtelse, samt oplysning om, hvornår omsætningen forventes at strække sig over mere end 1 år". En anden revisor mener derimod, at punkt e vedrørende "oplysning om typer af tjenesteydelser, væsentlige betalingsbetingelser samt den typiske timing vedrørende opfyldelse af leveringsforpligtelserne" vil være en relevant information.

Ud fra ovenstående meget forskellige holdninger til yderligere oplysninger i årsregnskabet kan det overordnet set konkluderes, at flere af regnskabsbrugerne mener at der er behov for yderligere information, men at IFRS 15 vil være for omfattende for langt de fleste virksomheder, som aflægger årsregnskab efter årsregnskabsloven. Revisorernes svar afspejler ligeledes også den forskellighed g subjektivhed der foreligger hos de enkelte regnskabsbrugere hvad angår informationsbehovet i årsrapporten. Der vil ikke være tvivl om, at nogle regnskabsbrugere ønsker yderligere informationer til at kunne analysere tallene i årsregnskabet, hvor andre vil være tilfredse med de anførte værdier, og formentlig ikke vil betvivle disse, såfremt der er afgivet en revisionspåtegning på årsregnskabet.

I indeværende opgave er IFRS 15 ligeledes behandlet som fortolkningsbidrag, idet Erhvervsstyrelsen har indstillet forslag om, at denne fremadrettet også skal kunne bruges som fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven. I spørgeskemaet er den nye standard derfor naturligvis også inddraget. I forlængelse af spørgsmålet omkring informationsniveauet i årsrapporten, er revisorerne ligeledes spurgt ind til, hvorvidt de tror at de vil komme til at anvende IFRS 15 som fortolkningsbidrag fremadrettet, i forbindelse med deres indregning af omsætning. Her er der igen delte holdninger mellem revisorerne. Nogle mener at de (måske) vil komme til at anvende standarden som fortolkningsbidrag, idet de mener at den er mere gennemarbejdet end IAS 18 og IAS 11, mens andre mener at IAS 18 samt IAS 11 er fuldt ud tilstrækkelig som fortolkningsbidrag, men at IFRS 15 måske alligevel kan være anvendelig i de tilfælde, hvor der er tale om større kontrakter. De revisorer der måske tror at de vil komme til anvende standarden vil dog afvente den nye praksis i årsregnskabsloven, og vil derudover gerne se nogle eksempler på brugen heraf i praksis. En enkelt revisor ytrer dog, at denne mener at der vil gå nogle år, før den standarder også kommer til at påvirke årsregnskabet for de ikke-børsnoterede virksomheder, som aflægger årsregnskab efter årsregnskabsloven.

Ved udsendelse af spørgeskemaet til revisorerne, er der kommet en vis klarhed over, at de alle mener at den mest korrekte indregningsmetode ved omsætning fra salg af service/reparation er efter produktionsmetoden, dog med enkelte som mente, at salg fra reparation i nogle tilfælde skulle indregnes efter salgsmetoden/salg af varer, idet leverancen her af sommetider består i et stort vareforbrug/reservedele.

Revisorernes forskellige holdninger kom ligeledes til udtryk ved vurdering af informationsbehovet i årsrapporten vedrørende de indregnede værdier for omsætning/igangværende arbejder, samt deres vurdering af anvendelsen af IFRS 15 som fortolkningsbidrag. Spørgeskemaundersøgelsen bygger kun på 7 besvarelser, og analysen af ovenstående kunne måske have været anderledes, hvis flere havde besvaret spørgeskemaet. Det vurderes dog, at besvarelserne giver et godt billede af, at indregning af omsætning fra service/reparation i noget omfang bygger på en fortolkning fra regnskabsaflægger i forhold til de enkelte transaktioner. Dertil kommer naturligvis også den subjektivitet der ligger i behovet for informationsniveau vedrørende de indregnede værdier i årsregnskabet.

4.2 Delkonklusion

I opgavens del 4 er der analyseret på, hvordan omsætning fra salg af service og reparation indregnes og præsenteres mest hensigtsmæssigt i årsregnskabet, samt hvorvidt der kan være forskellige holdninger til valget af den mest korrekte indregningsmetode.

Ved analysen kunne det konstateres, at salg fra service præsenteres mest hensigtsmæssigt som salg af tjenesteydelser i årsregnskabet, idet hovedparten af transaktionen her vil udgøres af mandetimer. Dette var de adspurgte revisorer i spørgeskemaundersøgelsen alle sammen enige i. Ved præsentation som salg af tjenesteydelser indregnes indtægter løbende i takt med arbejdets udførelse, og værdien af de igangværende arbejder pr. statusdagen præsenteres i balancen som et tilgodehavende.

Ligeledes kunne det konstateres, at salg fra reparationsarbejder skulle præsenteres som salg af varer, hvor der dog eventuelt var mulighed for at indregne omsætning herfra efter produktionskriteriet efter IFRIC 15, såfremt der kontinuerligt sker opfyldes af kriterierne for salg af varer samt løbende overførsel af kontrol samt overførsel af væsentlige risici og fordele vedrørende ejerskabet. Tvivlsspørgsmålet er her, hvorvidt en eventuel tilbageholdelsesret vil betyde, at der ikke sker løbende overførsel af væsentlige risici og fordele vedrørende ejerskabet. Ved indregning fra salg af varer indregnes indtægten først ved endelig levering til kunden, og et vareforbrug præsenteres som varelager i balancen. Nogle af de adspurgte revisorer i undersøgelsen benævner ligeledes, at der kan være tilfældet, hvor man bør indregne salg fra reparationer som salg af tjenesteydelser, såfremt man ligger vægt på at der er brugt overvægt af mandetimer kontra reservedele. Ligeledes er der nogen der nævner at man eventuelt bør dele transaktionen op i henholdsvis et salg fra varer og et salg af tjenesteydelser. Såfremt indtægten indregnes som salg af tjenesteydelser præsenteres denne som nævnt ovenfor.

Valget af indregningsmetode har som nævnt betydning for præsentationen i årsregnskabet, og regnskabsbrugernes fortolkning heraf. Der er derfor behov for informationer i årsregnskabet til at regnskabsbrugere kan fortolke på de indregnede tal, såfremt de mener at en anden indregningsmetode vil give et bedre retvisende billede. De nuværende krav til oplysninger i henhold til årsregnskabsloven er begrænsede, og i spørgeskemaundersøgelsen tilkendegav flere af

revisorerne ligeledes, at de også ønskede yderligere informationer i årsregnskabet, og mente at en supplerende fra IFRS 15 oplysningskrav til de nuværende krav ville være tilstrækkelige.

Ved analysen kunne det konstateres, at revisorerne flere gange havde forskellige holdninger til hvert af spørgsmålene, hvorfor indregning og præsentation oftest bygges på et fortolkningsgrundlag af den enkelte regnskabsaflægger. Dette underbygger ligeledes informationsbehovet i årsregnskabet, således at regnskabsbrugere er godt informeret til at kunne tage beslutninger på baggrund af årsregnskabet, idet er ligeledes er mange skøn forbundet med indregning efter produktionsmetoden, samt at den valgte indregningsmetode vil påvirke virksomhedens nøgletal.

Del 5 – Konklusion

Ved aflæggelse af årsregnskaber er korrekt indregning af omsætning oftest en af de poster der bliver sat størst fokus på, idet det oftest er på denne post, hvor regnskabsaflægger har sit hovedfokus, når de skal vurdere på, om det går godt i virksomheden.

I en konkret sag fra den virkelige verden, viste det sig, at Erhvervsstyrelsen samt Revisor Gruppen Danmark havde forskellige holdninger til, hvordan indregning af indtægter fra reparationsarbejder skulle foretages mest hensigtsmæssigt. Formålet med denne afhandling har derfor været at få belyst, hvordan indtægter fra salg af service/reparationsarbejder præsenteres mest hensigtsmæssigt i årsregnskabet, samt hvordan den valgte indregningsmetode vil påvirke regnskabsbrugernes fortolkning af årsregnskabet. I opgaven er der lagt fokus på danske virksomheder som aflægger årsregnskabsloven, og der er derfor lagt fokus på virksomheder der hører ind under årsregnskabslovens klasse B, klasse C mellem samt klasse C stor.

For at kunne besvare ovenstående problemstilling, har det været nødvendigt først at få skabt et overblik over både dansk og international regnskabsregulering, idet man ved aflæggelse efter årsregnskabsloven ofte anvender de internationale standarder som fortolkningsbidrag hertil, såfremt årsregnskabsloven ikke beskriver indregning af poster fyldestgørende. Dette har man fra lovgivers side gjort muligt i 2001, hvor årsregnskabsloven blev lavet til en rammelov.

Et af de allervigtigste begreber i årsregnskabsloven fremgår af § 11, som beskriver kravet om det retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling. I paragraffen foreskrives det ligeledes, at såfremt kravet om det retvisende billede ikke opfyldes af årsregnskabslovens regler, da skal virksomheden fravige disse, således at de indregnede værdier giver et retvisende billede af virksomhedens finansielle stilling.

Årsregnskabsloven er som nævnt en rammelov, og de danske virksomheder har derfor lov til at anvende de internationale standarder som fortolkningsbidrag til loven. Idet årsregnskabslovens regler for indregning af omsætning er meget begrænsede, benyttes IAS 11 samt IAS 18 oftest som fortolkningsbidrag til loven. Af årsregnskabslovens § 49 fremgår det, at alle indtægter skal indregnes i resultatopgørelsen i takt med, at de indtjenes. Indtægter er i årsregnskabsloven defineret som:

”Stigninger i økonomiske fordele i regnskabsperioden i form af tilgang eller værdistigning af aktiver eller fald i forpligtelser, som medfører stigninger i egenkapitalen. I indtægter indgår dog ikke indskud fra ejere”²⁸

Som det fremgår af ovenstående giver dette ikke yderligere indblik i, hvordan indtægter bør indregnes. Af kommentarerne til årsregnskabsloven henvises der til IAS 18 samt IAS 11, for indregning af indtægter.

IAS 18 – Omsætning, beskriver hvordan indtægter fra salg af varer samt salg af tjenesteydelser indregnes. Det defineres her, at indtægter fra salg af varer består i virksomhedens salg af egenproducerede eller indkøbte varer, og at salg af tjenesteydelser består i salg af arbejdsydelser eller andre ydelser, hvor der ikke er tale om salg af en vare. For at der kan ske indregning efter IAS 18, er der en række krav for henholdsvis salg af varer samt salg af tjenesteydelser, som skal være opfyldt. Hertil gælder der for salg af varer, at risici og økonomiske fordele vedrørende varerne skal være overført til køber, virksomheden besidder ikke længere ledelsesmæssigt engagement eller kontrol over de solgte varer, det skal kunne være muligt at kunne opgøre omsætningen pålideligt, det skal være sandsynligt at virksomheden vil få økonomiske fordele ved salget samt at det skal være muligt at opgøre de omkostninger der er forbrugt i relation til salget pålideligt. Det er for indregning af salg af varer vigtigt at pointere, at et salg først indregnes når ovenstående kriterier er opfyldt, og der dermed er sket endelig levering til kunden.

For at kunne indregne salg af tjenesteydelser, gælder det, at følgende kriterier ska være opfyldt: det er muligt at opgøre indtægten pålideligt, det er sandsynligt at virksomheden vil få økonomiske fordele ved salget, det er muligt at opgøre færdiggørelsesgraden pålideligt pr. statusdagen samt at omkostninger der er afholdt i forbindelse med salget samt omkostninger til fuldførelse af salget kan opgøres pålideligt. For indregning af indtægter fra salg af tjenesteydelser sker der løbende indregning af indtægter i takt med arbejdet udføres. Indtægterne indregnes på baggrund af den opgjorte færdiggørelsesgrad af det udførte arbejde pr. statusdagen. Ved indregning efter denne metode fordeles indtægten over de indkomstår, hvor arbejdet udføres, såfremt arbejdet løber over flere regnskabsår. Opgørelsen af færdiggørelsesgraden er dog forbundet med skønsmæssige

²⁸ Årsregnskabsloven, Bilag C, nr. 12

vurderinger, hvorfor der foreligger usikkerhed ved indregning af indtægter indregnet efter denne metode.

IAS 11 beskriver indregning af indtægter fra entreprisekontrakter, hvor en entreprisekontrakt defineres som en individuelt forhandlet kontrakt om anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver. IFRIC 15 er udarbejdet som et fortolkningsbidrag til, hvornår det er muligt at anvende IAS 11 på ejendomme. IFRIC 15 definerer, at hvis der er tale om et salg, som både omfatter salg til levering af varer og tjenesteydelser, da skal salget indregnes efter IAS 18, som et salg af varer. IFRIC 15 definerer dog, at såfremt der sker løbende overførsel af kontrol og væsentlige risici og afkast vedrørende aktivet/ejendommen, og der i øvrigt sker kontinuerligt opfyldelse af betingelserne ved indregning af salg af varer efter IAS, da vil produktionsmetoden kunne anvendes til indregning af salg af varer.

Idet der i januar 2018 er kommet en ny revisionsstandard for indregning af omsætning, som Erhvervsstyrelsen har fremsat forslag om ligeledes at kunne anvendes som fortolkningsbidrag, er denne ligeledes behandlet i opgaven. Den nye revisionsstandard er bygget op omkring en 5-trinsmodel, hvor kontrakten først identificeres, hvorefter de enkelte leveringsforpligtelser i kontrakten identificeres. Når dette er fastlagt skal kontraktens samlede transaktionspris opgøres, som efterfølgende allokeres ud på de enkelte leveringsforpligtelser. Til sidst indregnes omsætningen når eller i takt med at leveringsforpligtelserne opfyldes.

Årsregnskabslovens krav til oplysninger i årsregnskabet for virksomheder der aflægger regnskab efter klasse B, klasse C mellem og klasse C stor er relativt begrænsede. Der er dog krav om for alle regnskabsklasser, at der i anvendt regnskabspraksis skal beskrives, hvilke(n) indregningsmetode(r), der er anvendt ved indregning af omsætning. For klasse B samt klasse C mellem er der mulighed for at udelukke at præsentere bruttoresultatet i resultatopgørelsen, som er et sammendrag af flere regnskabsposter. Der er derfor for disse 2 regnskabsklasser ikke krav om noteoplysning vedrørende nettoomsætning. For klasse C mellem samt klasse C stor er der krav om noteoplysning vedrørende de igangværende arbejder, hvilket dog ikke er et krav for klasse B virksomheder.

For at kunne vurdere, hvordan indtægter fra salg af reparation og service af fysiske aktiver indregnes og præsenteres mest hensigtsmæssigt er det vigtigt at have et kendskab til lovgivningen. Omsætning fra salg af reparation og service af fysiske aktiver falder ind under IAS 18, idet dette ikke opfylder definitionen på en entreprisekontrakt i henhold til IAS 11. Idet omsætning fra salg af serviceydelse hovedsageligt består i mandetimer falder omsætning herfra ind under definitionen på salg af tjenesteydelser under IAS 18, og omsætningen skal derfor indregnes efter produktionsmetoden, hvor omsætningen indregnes i takt med arbejdets udførelse. Såfremt IFRS 15 anvendes som fortolkningsbidrag vil omsætningen ligeledes skulle indregnes i takt med at arbejdet udføres. Omsætning fra reparation af fysiske aktiver vil derimod som udgangspunkt falde ind under salg af varer under IAS 18. Her bør der dog laves en sondring over, hvorvidt salget eventuelt kan indregnes efter produktionsmetoden med brug af IFRIC 15 som fortolkningsbidrag, såfremt der løbende sker overførsel af kontrol samt væsentlige risici og afkast vedrørende aktivet. Her bør der dog vurderes på, hvorvidt virksomheden har tilbageholdelsesret i aktivet, idet kravet om løbende overførsel af overførsel af risici dermed ikke vil være opfyldt. Ved anvendelse af IFRS 15 som fortolkningsbidrag vil omsætningen skulle indregnes ved endelig opfyldelse af leveringsforpligtelsen, hvilken vil sige, at indregning sker efter salgsmetoden.

Idet valget af indregningsmetode påvirker præsentationen af de regnskabsmæssige værdier i årsregnskabet, er det vigtigt at den korrekte indregningsmetode anvendes, idet valgte kan have betydning for regnskabsbrugernes fortolkning af årsregnskabet. Såfremt produktionsmetoden anvendes indregnes omsætningen løbende i takt med at arbejdet udføres, og værdien af de igangværende arbejder vil præsenteres som et tilgodehavende i balancen. Løbende acontofaktureringer vil blive modregnet på værdien af de igangværende arbejder. For omsætning der indregnes efter salgsmetoden, indtægtsføres omsætningen først på det tidspunkt, hvor der er sket endelig overlevering/kontrol af varen. Acontofaktureringer vil blive medtaget som et passiv i balancen pr. statusdagen. Dette betyder altså valget af indregningsmetode påvirker både resultatopgørelse samt balance, hvorfor dette naturligt også vil give forskellige nøgletal. Det er derfor nødvendigt at der er tilstrækkeligt med oplysninger i årsrapporten, således at regnskabsbrugere har mulighed for eventuelt at drage sine egne konklusioner ud fra de givne tal og oplysninger.

Til besvarelse af problemformuleringen er revisorer adspurgt omkring deres holdning til indregning og præsentation ved salg af service og reparation af fysiske aktiver. I spørgeskemaet er revisorerne

udelukkende spurgt til den regnskabsmæssige behandling og ikke den revisionsmæssige behandling heraf. Hertil kunne det konstateres, at hovedparten af de adspurgte revisorer mente, at salg fra service af fysiske aktiver skulle indregnes som salg af tjenesteydelser, hvortil enkle svarede, at der eventuelt for nogle transaktioner skulle sondres mellem, om der skulle indregnes som salg af tjenesteydelser eller salg af varer. Hovedparten af revisorerne mener, at produktionsmetoden i langt de fleste tilfælde vil give det mest retvisende billede af virksomhedens indtjening, som følge af fordelingen henover regnskabsårene i takt med arbejdets udførelse, på trods af den usikkerhed der er forbundet med opgørelse af færdiggørelsesgraden.

Informationsbehovet for de enkelte revisorer/regnskabsbrugere til vurdering af de indregnede indtægter er derimod meget forskelligt. Nogle mener at de nuværende oplysningskrav er tilstrækkelige, hvorimod andre eventuelt gerne ville have yderligere oplysninger. Hertil blev IFRS 15 taget i brug, og flere af revisorerne udtrykte, at nogle af de nye krav i henhold til IFRS 15 ville give dem den yderligere information de havde brug for. Hertil påpegede flere af revisorerne vigtigheden af, at anvendt regnskabspraksis var fyldestgørende beskrevet, således at man som regnskabsbruger har mulighed for at vurdere de indregnede tal på baggrund heraf.

Hovedkonklusionen på problemformuleringen er derfor, at salg fra service af fysiske aktiver mest hensigtsmæssigt indregnes efter produktionsmetoden, hvortil reparation fra salg af reparation indregnes efter salgsmetoden, og eventuelt efter produktionsmetoden med henvisning muligheden herfor jævnfør IFRIC 15. Det vigtige at understrege er, at derfor hver enkelt transaktion bør tages stilling til, hvilken indregningsmetode der giver det mest retvisende billede, idet den valgte indregningsmetode ligeledes påvirker præsentationen heraf i årsregnskabet. Ved aflæggelse af årsregnskabet bør regnskabsaflægger i alle tilfælde give regnskabslæserne nok oplysninger i årsregnskabet til at kunne vurdere og eventuelt revurdere de indregnede tal. Det bør eventuelt vurderes, om der med tiden bør gives yderligere oplysninger i årsregnskabet vedrørende indregning af omsætning, idet de nuværende krav hertil er begrænsede.

Litteraturliste

Faglitteratur:

- Jan Fedders og Henrik Steffensen, "Årsrapport efter internationale regnskabsstandarder – fra dansk praksis til IFRS", 4. udgave, Karnov Group
- Jens O. Elling, "Finansiell rapportering – teori og regulering", 3. udgave, Gjellerup/Gads Forlag
-

Lovgivning/Internationale Standarder:

- Årsregnskabsloven, LBK nr. 1580 af 10/12/2015
- IAS 18 – Omsætning
- IAS 11 – Entreprisekontrakter
- IFRS 15 – Omsætning fra kontrakter med kunder
- IFRIC 15 – Aftaler om opførsel af fast ejendom

Publikationer:

- Indsigt i årsregnskabsloven, EY, 4. udgave 2017/18
- Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder, FSR, 2016
- Indregning af omsætning efter IFRS 15, PwC, september 2017

Artikler:

- FSR, "Ændrede regnskabsregler på vej: Nye regler om indtægter og leasing", 3. oktober 2018

Bilag

Bilag 1 – Udsendt spørgeskema

Dette spørgeskema er udarbejdet til brug for besvarelse af følgende problemformulering:

"Hvorledes indregnes og præsenteres indtægter fra service/reparation af fysiske aktiver mest retvisende i årsregnskabet, og hvordan kan den valgte indregningsmetode påvirke regnskabsbrugernes fortolkning af årsregnskabet?"

Ovenstående problemformulering er opstået på baggrund af en konkret sag, hvor der blev søgt faglig konsultation hos både Erhvervsstyrelsen og Revisorgruppen Danmark vedrørende indregning af indtægter fra reparation af fysiske aktiver, hvor begge faggrupper nåede frem til hver sin konklusion for korrekt indregning. I opgaven ønsker jeg derfor at belyse usikkerheden ved indregning og præsentation af indtægter fra service/reparation af fysiske aktiver, som følge af eventuelle forskellige holdninger til indregning hos forskellige fagmænd, samt hvilken betydning dette kan have for regnskabsbrugernes fortolkning af årsregnskabet.

Opgaven går altså derfor udelukkende på den regnskabsmæssige behandling, og tager ikke stilling til den revisionsmæssige behandling af igangværende arbejder. Opgaven tager udgangspunkt i årsregnskabslovens begrebsramme, med IAS 18, IAS 11 samt IFRS 15 som fortolkningsbidrag.

1. Hvor mange års erfaring har du i revisionsbranchen? (sæt x)

- a. 0-5 ()
- b. 5-10 ()
- c. Mere end 10 ()

2. Hvad er dit uddannelsesniveau? (sæt x)

- a. Cand.merc.aud. ()
- b. Godkendt revisor ()

3. Har du i praksis arbejdet med kunder, som har haft indtægter fra service og/eller reparationsarbejder af fysiske aktiver? (sæt x)

- a. Ja ()
- b. Nej ()

4. Såfremt du havde en kunde, hvis salg bestod af service/reparation af fysiske aktiver, ville det da være din professionelle vurdering, at det ville være mest retvisende at indregne indtægter herfra som salg af varer eller salg af tjenesteydelser i årsregnskabet? Du må meget gerne uddybe dit svar.

Svar:

5. Valg af indregningsmetode afhænger selvsagt af de mere specifikke omstændigheder fra virksomhed til virksomhed, samt fra transaktion til transaktion. Tror du, at der kunne være forskellige holdninger til, hvordan indtægter fra salg af service/reparation af fysiske aktiver indregnes mest korrekt, alt efter hvilken regnskabsaflægger der skulle vurdere herpå? (sæt x)

- a. Ja ()
b. Nej ()

Evt. uddybende svar:

6. Hvordan mener du, at valget af indregningsmetode kan påvirke regnskabsbrugerens fortolkning af årsregnskabet?

Svar:

7. Såfremt indtægterne indregnes som salg af tjenesteydelser, er der mange skøn forbundet med opgørelse af færdiggørelsesgrad mv. Ved anvendelse af IAS 18 stilles der krav om oplysning af salgsværdi af udført arbejde, acontofaktureringer samt betalinger der tilbageholdes indtil visse kontraktfastsatte betingelser er opfyldt. Derudover skal der i anvendt regnskabspraksis tillige oplyses om metode for indregning af igangværende arbejder samt metode for opgørelse af færdiggørelsesgrad. IFRS 15 stiller en del flere krav til noteoplysning, hvor der blandt andet kan nævnes følgende:

- a. Oplysninger om kontraktaktiver- og passiver primo og ultimo, omsætning indregnet i indeværende periode, som indgik i kontraktpassiver primo
- b. Oplysning om den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokeret til den resterende leveringsforpligtelse, samt oplysning om hvor omsætningen forventes indregnet, såfremt kontrakten forventes at strække sig over mere end 1 år
- c. Oplysning om aktiverede kontraktomkostninger
- d. Oplysning om væsentlige skøn og vurderinger vedrørende størrelsen samt indregning omsætning

- e. Oplysning om typer af tjenesteydelser, væsentlige betalingsbetingelser samt den typiske timing vedrørende opfyldelse af leveringsforpligtelser

Hvis du som regnskabsbruger skulle læse et årsregnskab, ville du så gerne have flere oplysninger om indregning og måling af de igangværende arbejder end kravene i henhold til IAS 18, og ville de nye oplysningskrav i henhold til IFRS 15 i så fald være tilstrækkelige (såfremt alle ligeledes bliver et krav under ÅRL)? Kunne du eventuel komme i tanke om yderligere oplysninger, som du gerne ville have i årsregnskabet?

Svar:

8. I januar 2018 trådte den nye internationale standard IFRS 15 i kraft vedrørende indregning af omsætning fra kontrakter fra kunder. Erhvervsstyrelsen har i efteråret indsendt høringsbrev vedrørende ændring af årsregnskabsloven, hvor de stiller forslag om, at man fremadrettet kan anvende enten IAS 11, IAS 18 eller IFRS 15 som fortolkningsbidrag til loven. Tror du, at du vil komme til at bruge IFRS 15 som fortolkningsbidrag, eller vil du fortsat anvende IAS 11/18? Uddyb gerne dit svar (sæt x)

- a. Ja, jeg tror at jeg vil anvende IFRS 15 som fortolkningsbidrag
()
- b. Nej, jeg vil fortsat bare anvende IAS 11 samt IAS 18 som fortolkningsbidrag
()
- c. Måske, men jeg ved ikke helt præcist hvad forskellen er mellem IFRS 15 og IAS 11 og IAS 18
()

Uddybning:

9. Hvad er din generelle holdning til indregning af omsætning på ét tidspunkt (salgsmetoden) kontra indregning af omsætning over tid (produktionsmetoden)? Ville du foretrække én metode frem for den anden ved indregning af omsætning? Du bedes uddybe dit svar.

Svar:

Bilag 2 – Besvarelse 1

1. Hvor mange års erfaring har du i revisionsbranchen? (sæt x)
- a. 0-5 ()
- b. 5-10 ()
- c. Mere end 10 (X)

2. Hvad er dit uddannelsesniveau? (sæt x)

- a. Cand.merc.aud. ()
- b. Godkendt revisor (X)

3. Har du i praksis arbejdet med kunder, som har haft indtægter fra service og/eller reparationsarbejder af fysiske aktiver? (sæt x)

- a. Ja ()
- b. Nej (X)

4. Såfremt du havde en kunde, hvis salg bestod af service/reparation af fysiske aktiver, ville det da være din professionelle vurdering, at det ville være mest retvisende at indregne indtægter herfra som salg af varer eller salg af tjenesteydelser i årsregnskabet? Du må meget gerne uddybe dit svar.

Svar: Det er salg af ydelser. Hvis det som transaktionen består af er salg af viden og kompetence til løsning af en problemstilling, så er det en ydelse der er solgt. En vare er materiel og et salg kan derfor bestå kombineret ydelse og vare, men det skal præsenteres som 2 særskilte transaktioner.

5. Valg af indregningsmetode afhænger selvsagt af de mere specifikke omstændigheder fra virksomhed til virksomhed, samt fra transaktion til transaktion. Tror du, at der kunne være forskellige holdninger til, hvordan indtægter fra salg af service/reparation af fysiske aktiver indregnes mest korrekt, alt efter hvilken regnskabsafleger der skulle vurdere herpå? (sæt x)

- a. Ja (x)
- b. Nej ()

Evt. uddybende svar: Regnskabsafleger har altid et eget ønske om en præsentationsmåde. Eksempelvis har jeg aktuelt en sag, hvor der er solgt en vare og en servicekontrakt over 5 års løbetid. Der er sket salg af varerne, da der er købsforpligtelse herpå. Købesummen betales dog over 5 år via ydelser. Kunden ønsker ikke at dette salg medtages som et samlet salg, men blot at hver enkelt betaling medtages individuelt, idet balancesummen (og derved soliditeten) ikke bliver påvirket. Dette blot som eksempel, om at regnskabsafleggere hver har sit eget ønske til præsentation – så derfor må forskelle også opstå

6. Hvordan mener du, at valget af indregningsmetode kan påvirke regnskabsbrugerens fortolkning af årsregnskabet?

Svar: Absolut – Se ovenfor under 5. Situationen er her, at en forøget balancesum og dermed ringere soliditet (egenkapital i forhold til balancesum), vil medføre en ringere kreditvurdering i banken og deraf højere renter. Generelt vil virksomheden score lavere på mange væsentlige nøgletal.

7. Såfremt indtægterne indregnes som salg af tjenesteydelser, er der mange skøn forbundet med opgørelse af færdiggørelsesgrad mv. Ved anvendelse af IAS 18 stilles der krav om oplysning af salgsværdi af udført arbejde, acontofaktureringer samt betalinger der tilbageholdes indtil visse kontraktfastsatte betingelser er opfyldt. Derudover skal der i anvendt regnskabspraksis tillige oplyses om metode for indregning af igangværende arbejder samt metode for opgørelse af færdiggørelsesgrad. IFRS 15 stiller en del flere krav til noteoplysning, hvor der blandt andet kan nævnes følgende:

- a. Oplysninger om kontraktaktiver- og passiver primo og ultimo, omsætning indregnet i indeværende periode, som indgik i kontraktpassiver primo
- b. Oplysning om den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokeret til den resterende leveringsforpligtelse, samt oplysning om hvor omsætningen forventes indregnet, såfremt kontrakten forventes at strække sig over mere end 1 år
- c. Oplysning om aktiverede kontraktomkostninger
- d. Oplysning om væsentlige skøn og vurderinger vedrørende størrelsen samt indregning omsætning
- e. Oplysning om typer af tjenesteydelser, væsentlige betalingsbetingelser samt den typiske timing vedrørende opfyldelse af leveringsforpligtelser

Hvis du som regnskabsbruger skulle læse et årsregnskab, ville du så gerne have flere oplysninger om indregning og måling af de igangværende arbejder end kravene i henhold til IAS 18, og ville de nye oplysningskrav i henhold til IFRS 15 i så fald være tilstrækkelige (såfremt alle ligeledes bliver et krav under ÅRL)? Kunne du eventuel komme i tanke om yderligere oplysninger, som du gerne ville have i årsregnskabet?

Svar: Ovenstående 5 oplysninger sammen med de almindelige oplysninger som igangværende arbejder (salgsværdi fratrukket acontofaktureringer) vurderer jeg som tilstrækkelige. Vi har forudsat at begrebsrammen anvendes korrekt og i overensstemmelse med IFRS 15 og noteoplysningerne er derfor kun ekstra oplysninger. Opgørelsen af korrekt omsætningen er væsentlig for regnskabslæser og når dette kriterie er opfyldt, så vurderer jeg at de største hensyn er taget. Noter er ekstra til f.eks. yderligere informationer som selskabet vil give regnskabslæser. Der skal naturligvis være en passende mængde informationer om segmentopdelinger mv. så regnskabslæser kan vurdere udvikling i lande/segmenter.

8. I januar 2018 trådte den nye internationale standard IFRS 15 i kraft vedrørende indregning af omsætning fra kontrakter fra kunder. Erhvervsstyrelsen har i efteråret indsendt høringsbrev vedrørende ændring af årsregnskabsloven, hvor de stiller forslag om, at man fremadrettet kan anvende enten IAS 11, IAS 18 eller IFRS 15 som fortolkningsbidrag til loven. Tror du, at du vil komme til at bruge IFRS 15 som fortolkningsbidrag, eller vil du fortsat anvende IAS 11/18? Uddyb gerne dit svar (sæt x)

- a. Ja, jeg tror at jeg vil anvende IFRS 15 som fortolkningsbidrag
(X)
- b. Nej, jeg vil fortsat bare anvende IAS 11 samt IAS 18 som fortolkningsbidrag
()
- c. Måske, men jeg ved ikke helt præcist hvad forskellen er mellem IFRS 15 og IAS 11 og IAS 18
()

Uddybning: Jeg synes IFRS 15 er gennemarbejdet og dækker alle de situationer der måtte være. Jeg vurderer det forkert at man kan anvende forskellige standarder – og derved kunne vælge den der bedst passer det billede man vil give af virksomhedens drift

9. Hvad er din generelle holdning til indregning af omsætning på ét tidspunkt (salgsmetoden) kontra indregning af omsætning over tid (produktionsmetoden)? Ville du foretrække én metode frem for den anden ved indregning af omsætning? Du bedes uddybe dit svar.

Svar: Det kommer helt an på. Begge metoder kan være aktuelle for den samme virksomhed. Eksempelvis en bilhandler der sælger en bil og en serviceaftale på 3 år. Her kan det kun være korrekt at indregne bilen "på et tidspunkt – salgsmetoden" og servicekontrakten "over tid – produktionsmetoden). Det er når kontrollen overdrages af aktivet/ydelsen der efter min vurdering sker grundlag for indregning. Bilen overdrages på et tidspunkt og serviceydelserne leveres over en 3 årig periode og hvis der normalt er 3 service i alt i perioden, så indregnes der 1 gang service som omsætning når denne er udført. Omkostningerne til service (løn og hjælpematerialer) er også afholdt i samme periode. Transaktionsprisen – den samlede pris der betales på bil og service – skal fordeles på bilen og service, således at der kan passiveres den andel af transaktionen der vedrører service.

Bilag 3 – Besvarelse 2

1. Hvor mange års erfaring har du i revisionsbranchen? (sæt x)

- a. 0-5 ()
- b. 5-10 ()
- c. Mere end 10 (x)

2. Hvad er dit uddannelsesniveau? (sæt x)

- a. Cand.merc.aud. ()
- b. Godkendt revisor (x)

3. Har du i praksis arbejdet med kunder, som har haft indtægter fra service og/eller reparationsarbejder af fysiske aktiver? (sæt x)

- a. Ja ()
- b. Nej (x)

4. Såfremt du havde en kunde, hvis salg bestod af service/reparation af fysiske aktiver, ville det da være din professionelle vurdering, at det ville være mest retvisende at indregne indtægter herfra som salg af varer eller salg af tjenesteydelser i årsregnskabet? Du må meget gerne uddybe dit svar.

Svar: Bør efter min opfattelse indregnes som salg af tjenesteydelser

5. Valg af indregningsmetode afhænger selvsagt af de mere specifikke omstændigheder fra virksomhed til virksomhed, samt fra transaktion til transaktion. Tror du, at der kunne være forskellige holdninger til, hvordan indtægter fra salg af service/reparation af fysiske aktiver indregnes mest korrekt, alt efter hvilken regnskabsaflægger der skulle vurdere herpå? (sæt x)

- a. Ja (x)
- b. Nej ()

Evt. uddybende svar:

6. Hvordan mener du, at valget af indregningsmetode kan påvirke regnskabsbrugerens fortolkning af årsregnskabet?

Svar: der vil umiddelbart være større usikkerhed ved valg af produktionskriteriet

7. Såfremt indtægterne indregnes som salg af tjenesteydelser, er der mange skøn forbundet med opgørelse af færdiggørelsesgrad mv. Ved anvendelse af IAS 18 stilles der krav om oplysning af salgsværdi af udført arbejde, acontofaktureringer samt betalinger der tilbageholdes indtil visse kontraktfastsatte betingelser er opfyldt. Derudover skal der i anvendt regnskabspraksis tillige oplyses om metode for indregning af igangværende

arbejder samt metode for opgørelse af færdiggørelsesgrad. IFRS 15 stiller en del flere krav til noteoplysning, hvor der blandt andet kan nævnes følgende:

- a. Oplysninger om kontraktaktiver- og passiver primo og ultimo, omsætning indregnet i indeværende periode, som indgik i kontraktpassiver primo
- b. Oplysning om den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokert til den resterende leveringsforpligtelse, samt oplysning om hvor omsætningen forventes indregnet, såfremt kontrakten forventes at strække sig over mere end 1 år
- c. Oplysning om aktiverede kontraktomkostninger
- d. Oplysning om væsentlige skøn og vurderinger vedrørende størrelsen samt indregning omsætning
- e. Oplysning om typer af tjenesteydelser, væsentlige betalingsbetingelser samt den typiske timing vedrørende opfyldelse af leveringsforpligtelser

Hvis du som regnskabsbruger skulle læse et årsregnskab, ville du så gerne have flere oplysninger om indregning og måling af de igangværende arbejder end kravene i henhold til IAS 18, og ville de nye oplysningskrav i henhold til IFRS 15 i så fald være tilstrækkelige (såfremt alle ligeledes bliver et krav under ÅRL)? Kunne du eventuel komme i tanke om yderligere oplysninger, som du gerne ville have i årsregnskabet?

Svar: Jeg tror ikke de yderligere oplysninger vil hjælpe mig med at vurdere regnskabet, da disse oplysninger i givet fald vil være meget overordnede

8. I januar 2018 trådte den nye internationale standard IFRS 15 i kraft vedrørende indregning af omsætning fra kontrakter fra kunder. Erhvervsstyrelsen har i efteråret indsendt høringsbrev vedrørende ændring af årsregnskabsloven, hvor de stiller forslag om, at man fremadrettet kan anvende enten IAS 11, IAS 18 eller IFRS 15 som fortolkningsbidrag til loven. Tror du, at du vil komme til at bruge IFRS 15 som fortolkningsbidrag, eller vil du fortsat anvende IAS 11/18? Uddyb gerne dit svar (sæt x)

- a. Ja, jeg tror at jeg vil anvende IFRS 15 som fortolkningsbidrag
()
- b. Nej, jeg vil fortsat bare anvende IAS 11 samt IAS 18 som fortolkningsbidrag
(x)
- c. Måske, men jeg ved ikke helt præcist hvad forskellen er mellem IFRS 15 og IAS 11 og IAS 18
()

Uddybning:

Tænker at jeg kun vil anvende IFRS 15 ved særligt store enkelt kontakter

9. **Hvad er din generelle holdning til indregning af omsætning på ét tidspunkt (salgsmetoden) kontra indregning af omsætning over tid (produktionsmetoden)? Ville du foretrække én metode frem for den anden ved indregning af omsætning? Du bedes uddybe dit svar.**

Svar:

For virksomheder med igangværende arbejder er det min helt klare opfattelse at produktionsmetoden er den der giver det mest retvisende billede af virksomheden og dens udvikling, herunder nøgle tal.

Bilag 4 - Besvarelse 3

1. **Hvor mange års erfaring har du i revisionsbranchen? (sæt x)**

- a. 0-5 ()
b. 5-10 ()
c. Mere end 10 (X)

2. **Hvad er dit uddannelsesniveau? (sæt x)**

- a. Cand.merc.aud. ()
b. Godkendt revisor (X)

3. **Har du i praksis arbejdet med kunder, som har haft indtægter fra service og/eller reparationsarbejder af fysiske aktiver? (sæt x)**

- a. Ja ()
b. Nej (X)

4. **Såfremt du havde en kunde, hvis salg bestod af service/reparation af fysiske aktiver, ville det da være din professionelle vurdering, at det ville være mest retvisende at indregne indtægter herfra som salg af varer eller salg af tjenesteydelser i årsregnskabet? Du må meget gerne uddybe dit svar.**

Svar: Ville indregne som salg af tjenesteydelser, som udgangspunkt. Mener ikke der sker overdragelse af en vare eller sker en transaktion, hvor der sker en risiko/rettighedsoverdragelse, hvis der er tale om ren service arbejde bestående i mandetimer.

Dog kan der ved reparation godt indgå et væsentlig vareforbrug fra sælgers side, hvorfor denne del ville kunne anses som salg af varer.

5. Valg af indregningsmetode afhænger selvsagt af de mere specifikke omstændigheder fra virksomhed til virksomhed, samt fra transaktion til transaktion. Tror du, at der kunne være forskellige holdninger til, hvordan indtægter fra salg af service/reparation af fysiske aktiver indregnes mest korrekt, alt efter hvilken regnskabsaflægger der skulle vurdere herpå? (sæt x)

- a. Ja (X)
b. Nej ()

Evt. uddybende svar: Igen kunne en del af service/reparation vedrører en stor del vareforbrug fra sælgers side.

Herudover forhold omkring periodisering ved evt. længere servicearbejde.

6. Hvordan mener du, at valget af indregningsmetode kan påvirke regnskabsbrugerens fortolkning af årsregnskabet?

Svar: Her må det være et spørgsmål om der skal foretages en periodisering af indtægten.

Hvis indtægten først indregnes når hele reparationen er aktivet er udført vil det påvirke regnskabsbrugers fortolkning af årsregnskabet, hvis der er tale om et væsentlig beløb.

7. Såfremt indtægterne indregnes som salg af tjenesteydelser, er der mange skøn forbundet med opgørelse af færdiggørelsesgrad mv. Ved anvendelse af IAS 18 stilles der krav om oplysning af salgsværdi af udført arbejde, acontofaktureringer samt betalinger der tilbageholdes indtil visse kontraktfastsatte betingelser er opfyldt. Derudover skal der i anvendt regnskabspraksis tillige oplyses om metode for indregning af igangværende arbejder samt metode for opgørelse af færdiggørelsesgrad. IFRS 15 stiller en del flere krav til noteoplysning, hvor der blandt andet kan nævnes følgende:

- a. Oplysninger om kontraktaktiver- og passiver primo og ultimo, omsætning indregnet i indeværende periode, som indgik i kontraktpassiver primo
- b. Oplysning om den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokeret til den resterende leveringsforpligtelse, samt oplysning om hvor omsætningen forventes indregnet, såfremt kontrakten forventes at strække sig over mere end 1 år
- c. Oplysning om aktiverede kontraktomkostninger
- d. Oplysning om væsentlige skøn og vurderinger vedrørende størrelsen samt indregning omsætning
- e. Oplysning om typer af tjenesteydelser, væsentlige betalingsbetingelser samt den typiske timing vedrørende opfyldelse af leveringsforpligtelser

Hvis du som regnskabsbruger skulle læse et årsregnskab, ville du så gerne have flere oplysninger om indregning og måling af de igangværende arbejder end kravene i henhold til IAS 18, og ville de nye oplysningskrav i henhold til IFRS 15 i så fald være tilstrækkelige (såfremt alle ligeledes bliver et krav under ÅRL)? Kunne du eventuel komme i tanke om yderligere oplysninger, som du gerne ville have i årsregnskabet?

Svar: Jeg ville gerne oplyses omkring graden af skøn og vurderinger i de igangværende arbejder, sådan at jeg som regnskabsbruger selv har mulighed for at vurdere posten. På den baggrund ville de nye krav i IFRS 15 være tilstrækkelig.

8. I januar 2018 trådte den nye internationale standard IFRS 15 i kraft vedrørende indregning af omsætning fra kontrakter fra kunder. Erhvervsstyrelsen har i efteråret indsendt høringsbrev vedrørende ændring af årsregnskabsloven, hvor de stiller forslag om, at man fremadrettet kan anvende enten IAS 11, IAS 18 eller IFRS 15 som fortolkningsbidrag til loven. Tror du, at du vil komme til at bruge IFRS 15 som fortolkningsbidrag, eller vil du fortsat anvende IAS 11/18? Uddyb gerne dit svar (sæt x)

- a. Ja, jeg tror at jeg vil anvende IFRS 15 som fortolkningsbidrag
()
- b. Nej, jeg vil fortsat bare anvende IAS 11 samt IAS 18 som fortolkningsbidrag
(X)
- c. Måske, men jeg ved ikke helt præcist hvad forskellen er mellem IFRS 15 og IAS 11 og IAS 18
()

Uddybning: Jeg tror jeg vil forsætte med IAS 18, da indregning er baseret på overgang af fordele og risici, hvilket jeg bedst kan forholde mig til. Som udgangspunkt bør det dog vurderes ud fra den specifikke virksomhed. IFRS 15 bliver meget kontrakt-specifik, hvilket kan være fornuftig for visse virksomheder.

9. Hvad er din generelle holdning til indregning af omsætning på ét tidspunkt (salgsmetoden) kontra indregning af omsætning over tid (produktionsmetoden)? Ville du foretrække én metode frem for den anden ved indregning af omsætning? Du bedes uddybe dit svar.

Svar: Jeg ville foretrække produktionsmetoden, da jeg mener den er mere retvisende. Salgsmetoden er i princippet indeholdt i produktionsmetoden, her er tiden blot "kort".

Bilag 5 – Besvarelse 4

1. Hvor mange års erfaring har du i revisionsbranchen? (sæt x)

- a. 0-5 ()
- b. 5-10 ()
- c. Mere end 10 (X)

2. Hvad er dit uddannelsesniveau? (sæt x)

- a. Cand.merc.aud. ()
- b. Godkendt revisor (X)

3. Har du i praksis arbejdet med kunder, som har haft indtægter fra service og/eller reparationsarbejder af fysiske aktiver? (sæt x)

- a. Ja (X)
- b. Nej ()

4. Såfremt du havde en kunde, hvis salg bestod af service/reparation af fysiske aktiver, ville det da være din professionelle vurdering, at det ville være mest retvisende at indregne indtægter herfra som salg af varer eller salg af tjenesteydelser i årsregnskabet? Du må meget gerne uddybe dit svar.

Svar: Der er intet klart svar på dette, da det afhænger af den underliggende transaktion og selv her vil der i visse tilfælde skulle ske en fortolkning. En kontrakt om reparation af et skib kan være en servicekontrakt, men hvis det reelt er en kontrakt om udskiftning af en kedel, vil det kunne vurderes som salg af en vare. For mig at se må det være de individuelle karakteristika der er i kontrakten, som bestemmer indregningen. IFRS 15 bør hjælpe til at det bliver nemmere at vurdere indregningen, da der ikke her tales om "service" eller "goods", men om "performance obligations".

5. Valg af indregningsmetode afhænger selvsagt af de mere specifikke omstændigheder fra virksomhed til virksomhed, samt fra transaktion til transaktion. Tror du, at der kunne være forskellige holdninger til, hvordan indtægter fra salg af service/reparation af fysiske aktiver indregnes mest korrekt, alt efter hvilken regnskabsafslægger der skulle vurdere herpå? (sæt x)

- a. Ja (x)
- b. Nej ()

Evt. uddybende svar: Se eksempel ovenfor omkring reparation af skib. Hvis kontrakten går på et årligt service af et skib inkl. reservedele, vil det alt afhængig af fortolkning kunne antages at være en servicekontrakt eller en levering af en vare.

6. Hvordan mener du, at valget af indregningsmetode kan påvirke regnskabsbrugers fortolkning af årsregnskabet?

Svar: Der er tale om et område, som næppe er uddybende beskrevet i anvendt regnskabspraksis og hvor regnskabsbrugeren ikke kan få detaljerne til at foretage en anden (og måske mere korrekt for dem) vurdering af indregningen. Regnskabsbruger er derfor nødsaget til at stole på indregningen. Da der er tale om omsætning og måske omsætning hvor en væsentlig del kan flyttes mellem perioder, vil det have en væsentlig indflydelse på vurderingen af resultatet.

7. Såfremt indtægterne indregnes som salg af tjenesteydelser, er der mange skøn forbundet med opgørelse af færdiggørelsesgrad mv. Ved anvendelse af IAS 18 stilles der krav om oplysning af salgsværdi af udført arbejde, acontofaktureringer samt betalinger der tilbageholdes indtil visse kontraktfastsatte betingelser er opfyldt. Derudover skal der i anvendt regnskabspraksis tillige oplyses om metode for indregning af igangværende arbejder samt metode for opgørelse af færdiggørelsesgrad. IFRS 15 stiller en del flere krav til noteoplysning, hvor der blandt andet kan nævnes følgende:

- a. Oplysninger om kontraktaktiver- og passiver primo og ultimo, omsætning indregnet i indeværende periode, som indgik i kontraktpassiver primo
- b. Oplysning om den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokeret til den resterende leveringsforpligtelse, samt oplysning om hvor omsætningen forventes indregnet, såfremt kontrakten forventes at strække sig over mere end 1 år
- c. Oplysning om aktiverede kontraktomkostninger
- d. Oplysning om væsentlige skøn og vurderinger vedrørende størrelsen samt indregning omsætning
- e. Oplysning om typer af tjenesteydelser, væsentlige betalingsbetingelser samt den typiske timing vedrørende opfyldelse af leveringsforpligtelser

Hvis du som regnskabsbruger skulle læse et årsregnskab, ville du så gerne have flere oplysninger om indregning og måling af de igangværende arbejder end kravene i henhold til IAS 18, og ville de nye oplysningskrav i henhold til IFRS 15 i så fald være tilstrækkelige (såfremt alle ligeledes bliver et krav under ÅRL)? Kunne du eventuel komme i tanke om yderligere oplysninger, som du gerne ville have i årsregnskabet?

Svar: For mig at se opfylder IFRS 15 de oplysningskrav jeg ville have. Særligt oplysningen om den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokeret til resterende leveringsforpligtelse er vigtig. Denne oplysning er for mig en oplysning om den samlede værdi af de kontrakter selskabet har indgået.

IAS 18 er meget langt fra at give denne oplysning. Under IAS 18 kan der blot konstateres hvilken indregning, der er foretaget. Det siger ikke noget om fremtiden. Det er IFRS 15 begyndt på.

8. I januar 2018 trådte den nye internationale standard IFRS 15 i kraft vedrørende indregning af omsætning fra kontrakter fra kunder. Erhvervsstyrelsen har i efteråret indsendt høringsbrev vedrørende ændring af årsregnskabsloven, hvor de stiller forslag om, at man fremadrettet kan anvende enten IAS 11, IAS 18 eller IFRS 15 som fortolkningsbidrag til loven. Tror du, at du vil komme til at bruge IFRS 15 som fortolkningsbidrag, eller vil du fortsat anvende IAS 11/18? Uddyb gerne dit svar (sæt x)

- a. Ja, jeg tror at jeg vil anvende IFRS 15 som fortolkningsbidrag
(X)
- b. Nej, jeg vil fortsat bare anvende IAS 11 samt IAS 18 som fortolkningsbidrag
()
- c. Måske, men jeg ved ikke helt præcist hvad forskellen er mellem IFRS 15 og IAS 11 og IAS 18
()

Uddybning:

IFRS 15 må naturligt kunne bruges som fortolkningsbidrag, men der kan godt gå nogle år inden indregningen "siver" ned fra de børsnoterede selskaber til de øvrige selskaber i Danmark.

9. Hvad er din generelle holdning til indregning af omsætning på ét tidspunkt (salgsmetoden) kontra indregning af omsætning over tid (produktionsmetoden)? Ville du foretrække én metode frem for den anden ved indregning af omsætning? Du bedes uddybe dit svar.

Svar: Indregningen må nødvendigvis afhænge af den underliggende transaktion. Der er ikke én indregningsmetode der er vigtiger end andre. Selv kasseprincippet (modtagelse af pengene) kan være det rigtige princip i visse tilfælde.

Bilag 6 – Besvarelse 5

1. Hvor mange års erfaring har du i revisionsbranchen? (sæt x)

- a. 0-5 ()
- b. 5-10 ()
- c. Mere end 10 (X)

2. Hvad er dit uddannelsesniveau? (sæt x)

- a. Cand.merc.aud. ()
- b. Godkendt revisor (X)

3. Har du i praksis arbejdet med kunder, som har haft indtægter fra service og/eller reparationsarbejder af fysiske aktiver? (sæt x)

- a. Ja (X)
- b. Nej ()

4. Såfremt du havde en kunde, hvis salg bestod af service/reparation af fysiske aktiver, ville det da være din professionelle vurdering, at det ville være mest retvisende at indregne indtægter herfra som salg af varer eller salg af tjenesteydelser i årsregnskabet? Du må meget gerne uddybe dit svar.

Svar:

Mit udgangspunkt ville være "salg af tjenesteydelser" (uden tanke på hvilken konsekvens det har og om det er det jeg selv gør i en konkret sag).

Årsagen hertil er at den største udgift som er forbundet med service/reparation i min sag er "manpower" altså timeforbrug for medarbejdere. Materialeforbruget er kun en mindre del, hvorfor jeg tanker at der er tale om "salg af timer".

5. Valg af indregningsmetode afhænger selvsagt af de mere specifikke omstændigheder fra virksomhed til virksomhed, samt fra transaktion til transaktion. Tror du, at der kunne være forskellige holdninger til, hvordan indtægter fra salg af service/reparation af fysiske aktiver indregnes mest korrekt, alt efter hvilken regnskabsafleger der skulle vurdere herpå? (sæt x)

- a. Ja (X)
- b. Nej ()

Evt. uddybende svar:

Alle har deres egne præferencer (erfaring/motiver mv.) at vurdere efter.

6. Hvordan mener du, at valget af indregningsmetode kan påvirke regnskabsbrugerens fortolkning af årsregnskabet?

Svar:

Så længe det er fyldestgørende beskrevet så burde det ikke påvirke regnskabsbrugernes opfattelse. Hvis ikke man anvender branchekutymen ved indregning har det altid en negativ påvirkning.

7. Såfremt indtægterne indregnes som salg af tjenesteydelser, er der mange skøn forbundet med opgørelse af færdiggørelsesgrad mv. Ved anvendelse af IAS 18 stilles der krav om oplysning af salgsværdi af udført arbejde, acontofaktureringer samt betalinger der tilbageholdes indtil visse kontraktfastsatte betingelser er opfyldt. Derudover skal der i anvendt regnskabspraksis tillige oplyses om metode for indregning af igangværende arbejder samt metode for opgørelse af færdiggørelsesgrad. IFRS 15 stiller en del flere krav til noteoplysning, hvor der blandt andet kan nævnes følgende:
- a. Oplysninger om kontraktaktiver- og passiver primo og ultimo, omsætning indregnet i indeværende periode, som indgik i kontraktpassiver primo
 - b. Oplysning om den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokeret til den resterende leveringsforpligtelse, samt oplysning om hvor omsætningen forventes indregnet, såfremt kontrakten forventes at strække sig over mere end 1 år
 - c. Oplysning om aktiverede kontraktomkostninger
 - d. Oplysning om væsentlige skøn og vurderinger vedrørende størrelsen samt indregning omsætning
 - e. Oplysning om typer af tjenesteydelser, væsentlige betalingsbetingelser samt den typiske timing vedrørende opfyldelse af leveringsforpligtelser

Hvis du som regnskabsbruger skulle læse et årsregnskab, ville du så gerne have flere oplysninger om indregning og måling af de igangværende arbejder end kravene i henhold til IAS 18, og ville de nye oplysningskrav i henhold til IFRS 15 i så fald være tilstrækkelige (såfremt alle ligeledes bliver et krav under ÅRL)? Kunne du eventuel komme i tanke om yderligere oplysninger, som du gerne ville have i årsregnskabet?

Svar:

Mit udgangspunkt ville være at IAS 18 er tilstrækkeligt og IFRS 15 er for omfattende (med ligegyldigheder), dog mener jeg at ovenstående pkt. e er relevant og ville være et godt supplement til IAS 18 (pkt. d er der vel også et krav til oplysning om i dag).

De omfattende IFRS 15 krav mener jeg kun er relevant på nogle få børsnoterede virksomheder og der er det slet ikke sikkert at det ville give yderligere relevant information, hvis beskrivelserne alligevel blev for overordnet (umuligt at gå i detaljer hvis der er mange typer kontrakter mv.).

8. I januar 2018 trådte den nye internationale standard IFRS 15 i kraft vedrørende indregning af omsætning fra kontrakter fra kunder. Erhvervsstyrelsen har i efteråret indsendt høringsbrev vedrørende ændring af årsregnskabsloven, hvor de stiller forslag om, at man fremadrettet kan anvende enten IAS 11, IAS 18 eller IFRS 15 som fortolkningsbidrag til loven. Tror du, at du vil komme til at bruge IFRS 15 som fortolkningsbidrag, eller vil du fortsat anvende IAS 11/18? Uddyb gerne dit svar (sæt x)

- a. Ja, jeg tror at jeg vil anvende IFRS 15 som fortolkningsbidrag
()
- b. Nej, jeg vil fortsat bare anvende IAS 11 samt IAS 18 som fortolkningsbidrag
(X)
- c. Måske, men jeg ved ikke helt præcist hvad forskellen er mellem IFRS 15 og IAS 11 og IAS 18
()

Uddybning:

Se svar under pkt. 7. Jeg mener at IAS er tilstrækkelig i næsten alle tilfælde.

9. Hvad er din generelle holdning til indregning af omsætning på ét tidspunkt (salgsmetoden) kontra indregning af omsætning over tid (produktionsmetoden)? Ville du foretrække én metode frem for den anden ved indregning af omsætning? Du bedes uddybe dit svar.

Svar:

Det er næsten for kompliceret at svarer på.

Som udgangspunkt mener jeg at produktionsmetoden giver det mest retvisende billede, men det afhænger jo af virksomhedens evne til at vurderer igangværende arbejder, risikoen på de igangværende arbejder, størrelsen, udsving fra år til år. Det afhænger af transaktionstyperne, hvad er det for kontrakter og hvilken ydelse skal der leveres.

Dilemmaet er også de revisions- og opgørelsesmæssige udfordringer som er forbundet hermed. Kan det opgøres korrekt? Ledelsens muligheder for regnskabsmanipulation.

Bilag 7 – Besvarelse 6

1. Hvor mange års erfaring har du i revisionsbranchen? (sæt x)

- a. 0-5 ()
- b. 5-10 ()
- c. Mere end 10 (X)

2. Hvad er dit uddannelsesniveau? (sæt x)

- a. Cand.merc.aud. ()
- b. Godkendt revisor (X)

3. Har du i praksis arbejdet med kunder, som har haft indtægter fra service og/eller reparationsarbejder af fysiske aktiver? (sæt x)

- a. Ja (X)
- b. Nej ()

4. Såfremt du havde en kunde, hvis salg bestod af service/reparation af fysiske aktiver, ville det da være din professionelle vurdering, at det ville være mest retvisende at indregne indtægter herfra som salg af varer eller salg af tjenesteydelser i årsregnskabet? Du må meget gerne uddybe dit svar.

Svar: Jeg vil indregne under salg af varer eller tjenesteydelser. Indregningen skal ske i takt med, at virksomheden udfører arbejdet. Der skal således ske løbende periodisering, hvis ikke indbetalingerne følger arbejdets udførelse eller arbejdet løber over flere år. Dette stiller i sagens natur store krav til vurderinger og regnskabsmæssige skøn.

5. Valg af indregningsmetode afhænger selvsagt af de mere specifikke omstændigheder fra virksomhed til virksomhed, samt fra transaktion til transaktion. Tror du, at der kunne være forskellige holdninger til, hvordan indtægter fra salg af service/reparation af fysiske aktiver indregnes mest korrekt, alt efter hvilken regnskabsafleger der skulle vurdere herpå? (sæt x)

- a. Ja ()
- b. Nej (X)

Evt. uddybende svar: Det har jeg meget svært ved at forestille mig.

6. Hvordan mener du, at valget af indregningsmetode kan påvirke regnskabsbrugerens fortolkning af årsregnskabet?

Svar: Det er helt afgørende for regnskabsbrugeren, at der anvendes den indregningsmetode, der bedst afspejler virksomhedens aktivitet i regnskabsåret. Dette giver sammenlignelighed med tidligere år, og med andre virksomheder i branchen. Forholder skal være udførligt beskrevet under anvendt regnskabspraksis.

7. Såfremt indtægterne indregnes som salg af tjenesteydelser, er der mange skøn forbundet med opgørelse af færdiggørelsesgrad mv. Ved anvendelse af IAS 18 stilles der krav om oplysning af salgsværdi af udført arbejde, acontofaktureringer samt betalinger der tilbageholdes indtil visse kontraktfastsatte betingelser er opfyldt. Derudover skal der i anvendt regnskabspraksis tillige oplyses om metode for indregning af igangværende arbejder samt metode for opgørelse af færdiggørelsesgrad. IFRS 15 stiller en del flere krav til noteoplysning, hvor der blandt andet kan nævnes følgende:
- a. Oplysninger om kontraktaktiver- og passiver primo og ultimo, omsætning indregnet i indeværende periode, som indgik i kontraktpassiver primo
 - b. Oplysning om den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokeret til den resterende leveringsforpligtelse, samt oplysning om hvor omsætningen forventes indregnet, såfremt kontrakten forventes at strække sig over mere end 1 år
 - c. Oplysning om aktiverede kontraktomkostninger
 - d. Oplysning om væsentlige skøn og vurderinger vedrørende størrelsen samt indregning omsætning
 - e. Oplysning om typer af tjenesteydelser, væsentlige betalingsbetingelser samt den typiske timing vedrørende opfyldelse af leveringsforpligtelser

Hvis du som regnskabsbruger skulle læse et årsregnskab, ville du så gerne have flere oplysninger om indregning og måling af de igangværende arbejder end kravene i henhold til IAS 18, og ville de nye oplysningskrav i henhold til IFRS 15 i så fald være tilstrækkelige (såfremt alle ligeledes bliver et krav under ÅRL)? Kunne du eventuel komme i tanke om yderligere oplysninger, som du gerne ville have i årsregnskabet?

Svar: Oplysningskravet i IFRS 15 virker meget omfattende og giver langt mere oplysninger end IAS 18. Dette giver regnskabsbruger et meget bedre vurderingsgrundlag. Især oplysningerne i punkt b, mener jeg er af stor betydning for regnskabsbrugerne.

I det hele taget er der tale om meget omfattende oplysninger. Oplysninger baseret på et skøn, kræver efter min opfattelse, at der gives en udførlig redegørelse for, hvorledes disse skøn er foretaget. Det kan være en krav til virksomheden, at der gives en udførlig redegørelse for, hvorledes skøn er foretaget. I den omfang det ikke sker i noter – anvendt regnskabspraksis – mener jeg det er en svaghed.

Jeg kan ikke se, at der er behov for yderligere.

8. I januar 2018 trådte den nye internationale standard IFRS 15 i kraft vedrørende indregning af omsætning fra kontrakter fra kunder. Erhvervsstyrelsen har i efteråret indsendt høringsbrev vedrørende ændring af årsregnskabsloven, hvor de stiller forslag om, at man fremadrettet kan anvende enten IAS 11, IAS 18 eller IFRS 15 som fortolkningsbidrag til loven. Tror du, at du vil komme til at bruge IFRS 15 som fortolkningsbidrag, eller vil du fortsat anvende IAS 11/18? Uddyb gerne dit svar (sæt x)

- a. Ja, jeg tror at jeg vil anvende IFRS 15 som fortolkningsbidrag
()
- b. Nej, jeg vil fortsat bare anvende IAS 11 samt IAS 18 som fortolkningsbidrag
()
- c. Måske, men jeg ved ikke helt præcist hvad forskellen er mellem IFRS 15 og IAS 11 og IAS 18
()

Uddybning: Der kan jeg ikke give et kvalificeret svar på. Jeg vil antage, at de virksomheder som har internationale relationer eller transaktioner – hvilket de fleste vil have – vil anvende IFRS 15. Dette skal ses på baggrund af, at informationen til markedet skal være på samme vilkår, som de konkurrenter virksomheden oplever.

- 9. Hvad er din generelle holdning til indregning af omsætning på ét tidspunkt (salgsmetoden) kontra indregning af omsætning over tid (produktionsmetoden)? Ville du foretrække én metode frem for den anden ved indregning af omsætning? Du bedes uddybe dit svar.**

Svar: Det har altid været min opfattelse, at indregning over tid giver det mest retvisende billede af virksomhedens aktivitet. Uanset der er en række svagheder og usikkerheder afspejler produktionsmetoden bedst den aktivitetsudvikling der er i virksomheden. Dette kommer blandt andet til udtryk i forbindelse med perioderapportering, hvor salgstidspunktet i en kortperiodisk rapportering kan give voldsomme udsving. Det kan naturligvis forklares i noter, men det virker ikke hensigtsmæssigt.

Bilag 8 – Besvarelse 7

- 1. Hvor mange års erfaring har du i revisionsbranchen? (sæt x)**

- a. 0-5 ()
- b. 5-10 ()
- c. Mere end 10 (X)

- 2. Hvad er dit uddannelsesniveau? (sæt x)**

- a. Cand.merc.aud. ()
- b. Godkendt revisor (X)

- 3. Har du i praksis arbejdet med kunder, som har haft indtægter fra service og/eller reparationsarbejder af fysiske aktiver? (sæt x)**

- a. Ja (X)
- b. Nej ()

4. Såfremt du havde en kunde, hvis salg bestod af service/reparation af fysiske aktiver, ville det da være din professionelle vurdering, at det ville være mest retvisende at indregne indtægter herfra som salg af varer eller salg af tjenesteydelser i årsregnskabet? Du må meget gerne uddybe dit svar.

Svar:

5. Valg af indregningsmetode afhænger selvsagt af de mere specifikke omstændigheder fra virksomhed til virksomhed, samt fra transaktion til transaktion. Tror du, at der kunne være forskellige holdninger til, hvordan indtægter fra salg af service/reparation af fysiske aktiver indregnes mest korrekt, alt efter hvilken regnskabsafslægger der skulle vurdere herpå? (sæt x)

- a. Ja
- b. Nej

Evt. uddybende svar:

Der kan være forskel på væsentlighed men ikke metoden

6. Hvordan mener du, at valget af indregningsmetode kan påvirke regnskabsbrugerens fortolkning af årsregnskabet?

Svar:

Antager vi taler om levery contra igangværende arb.
Der vil jo være stor forskel hvis vi ikke kan indregne deres igangværende arb. på en stor reparation opgave før den afleveres til kunden.
Så svant er "Ja"

7. Såfremt indtægterne indregnes som salg af tjenesteydelser, er der mange skøn forbundet med opgørelse af færdiggørelsesgrad mv. Ved anvendelse af IAS 18 stilles der krav om oplysning af salgsværdi af udført arbejde, acontofaktureringer samt betalinger der tilbageholdes indtil visse kontraktfastsatte betingelser er opfyldt. Derudover skal der i anvendt regnskabspraksis tillige oplyses om metode for indregning af igangværende arbejder samt metode for opgørelse af færdiggørelsesgrad. IFRS 15 stiller en del flere krav til noteoplysning, hvor der blandt andet kan nævnes følgende:

- a. Oplysninger om kontraktaktiver- og passiver primo og ultimo, omsætning indregnet i indeværende periode, som indgik i kontraktpassiver primo
- b. Oplysning om den samlede værdi af transaktionsprisen, som er allokeret til den resterende leveringsforpligtelse, samt oplysning om hvor omsætningen forventes indregnet, såfremt kontrakten forventes at strække sig over mere end 1 år
- c. Oplysning om aktiverede kontraktomkostninger
- d. Oplysning om væsentlige skøn og vurderinger vedrørende størrelsen samt indregning omsætning
- e. Oplysning om typer af tjenesteydelser, væsentlige betalingsbetingelser samt den typiske timing vedrørende opfyldelse af leveringsforpligtelser

Hvis du som regnskabsbruger skulle læse et årsregnskab, ville du så gerne have flere oplysninger om indregning og måling af de igangværende arbejder end kravene i henhold til IAS 18, og ville de nye oplysningskrav i henhold til IFRS 15 i så fald være tilstrækkelige (såfremt alle ligeledes bliver et krav under ÅRL)? Kunne du eventuel komme i tanke om yderligere oplysninger, som du gerne ville have i årsregnskabet?

Svar: Ikke yderligere behov

8. I januar 2018 trådte den nye internationale standard IFRS 15 i kraft vedrørende indregning af omsætning fra kontrakter fra kunder. Erhvervsstyrelsen har i efteråret indsendt høringsbrev vedrørende ændring af årsregnskabsloven, hvor de stiller forslag om, at man fremadrettet kan anvende enten IAS 11, IAS 18 eller IFRS 15 som fortolkningsbidrag til loven. Tror du, at du vil komme til at bruge IFRS 15 som fortolkningsbidrag, eller vil du fortsat anvende IAS 11/18? Uddyb gerne dit svar (sæt x)

- a. Ja, jeg tror at jeg vil anvende IFRS 15 som fortolkningsbidrag ()
- b. Nej, jeg vil fortsat bare anvende IAS 11 samt IAS 18 som fortolkningsbidrag ()
- c. Måske, men jeg ved ikke helt præcist hvad forskellen er mellem IFRS 15 og IAS 11 og IAS 18

Uddybning:

Lad os se hvad der bliver ny praksis ift IRL
Det kræver nogle konkrete eksempler for
vi forholder os hertil.

9. Hvad er din generelle holdning til indregning af omsætning på ét tidspunkt (salgsmetoden) kontra indregning af omsætning over tid (produktionsmetoden)? Ville du foretrække én metode frem for den anden ved indregning af omsætning? Du bedes uddybe dit svar.

Svar:

Jeg foretrækker igangv. arb. -> Det vil "otte" være
uigivende med stor indtægt i klumper
når "produktion" / Rep. er foretaget over
en periode.