



IFRS 15

Alloceren van de transactieprijs

Ralph ter Hoeven

Partner | Professional Practice Department

+31 (0) 8 8288 1080

+31 (0) 6 2127 2327

rterhoeven@deloitte.nl



Dingeman Manschot

Director | Professional Practice Department

+31 (0) 8 8288 2913

+31 (0) 6 1258 0245

dmanschot@deloitte.nl



IFRS 15 – Alloceren van de transactieprijs

Het alloceren van de transactieprijs aan de prestatieverplichtingen in een contract vormt stap 4 bij het bepalen van de opbrengstverantwoording. Door het alloceren van de transactieprijs wordt bepaald welk deel van de opbrengsten wordt toegerekend aan een prestatieverplichting. Het alloceren van de transactieprijs kan invloed hebben op het uiteindelijke patroon van opbrengstverantwoording. In dit artikel gaan wij specifiek in op het alloceren van de transactieprijs aan de afzonderlijke prestatieverplichtingen.

Figuur 1: Stappen van IFRS 15



Waarom is het van belang de transactieprijs te alloceren aan afzonderlijke prestatieverplichtingen?

Door de transactieprijs te alloceren aan de prestatieverplichtingen in een contract wordt bereikt dat aan iedere prestatieverplichting een opbrengst wordt toegerekend die overeenkomt met de naar verwachting te ontvangen vergoeding voor het vervullen van de prestatieverplichting. Dat is relevant als een contract uit meerdere prestatieverplichtingen bestaat die op verschillende momenten worden vervuld. Het alloceren van de transactieprijs is dan cruciaal om opbrengsten toe te rekenen aan de periode waarin de verschillende prestatieverplichtingen door de onderneming worden vervuld.

Alloceren van de transactieprijs op basis van de zelfstandige verkoopprijzen

In beginsel wordt de transactieprijs gealloceerd naar rato van de zelfstandige verkoopprijzen van de prestatieverplichtingen. De zelfstandige verkoopprijs is de prijs die een onderneming in rekening zou brengen indien de goederen of diensten separaat aan de klant zouden worden verkocht. De beste indicator voor de zelfstandige verkoopprijs is de prijs die aan vergelijkbare klanten wordt berekend voor de levering van dezelfde goederen of diensten onder vergelijkbare omstandigheden. Als de zelfstandige verkoopprijs van de goederen of diensten niet op deze wijze te bepalen is, zal de onderneming een schatting moeten maken van de naar

verwachting te ontvangen vergoeding voor iedere prestatieverplichting. Daarbij moet rekening worden gehouden met alle beschikbare informatie, zoals bijvoorbeeld de omstandigheden op de markt, specifieke kenmerken van de goederen of diensten, van de onderneming en van de klant. IFRS 15 benadrukt dat de schatting zoveel als mogelijk gebaseerd moet worden op objectieve informatie en dat de methode voor het schatten van de zelfstandige verkoopprijs consistent moet worden gehanteerd voor vergelijkbare goederen of diensten.

Methoden voor het schatten van de zelfstandige verkoopprijs

IFRS 15 noemt drie methoden voor het schatten van de zelfstandige verkoopprijs, maar benadrukt dat ook andere methoden kunnen worden gebruikt of dat methoden kunnen worden gecombineerd. De volgende drie methoden worden als voorbeeld genoemd:

- ‘Adjusted market assessment approach’. Bij deze methode wordt de verkoopprijs geschat op basis van de prijs die een klant naar verwachting zou willen betalen voor de te leveren goederen of diensten in de markt waarin de onderneming opereert. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gekeken naar de prijzen die een concurrent hanteert voor vergelijkbare goederen of diensten. De prijzen van de concurrent moeten dan nog wel worden aangepast aan het kostenniveau en de marges van de onderneming zelf.
- ‘Expected cost plus a margin approach’. Deze methode bepaalt de zelfstandige verkoopprijzen aan de hand van de kosten die een onderneming verwacht te maken voor het leveren van de goederen of diensten, plus een winstoverslag die voor de onderneming gebruikelijk is.
- ‘Residual approach’. Bij deze methode allocceert de onderneming de transactieprijs eerst aan de prestatieverplichtingen waarvan de zelfstandige verkoopprijs wel kan worden bepaald. Vervolgens wordt het restant van de transactieprijs gealloceerd aan de resterende prestatieverplichtingen. Deze methode mag slechts worden gebruikt in situaties waarin hetzelfde goed of dezelfde dienst aan veel verschillende klanten wordt verkocht tegen zeer verschillende prijzen (te denken valt aan een softwareontwikkelaar die licenties verkoopt tegen uiteenlopende prijzen) of wanneer nieuwe goederen of diensten

worden verkocht waarvoor nog geen betrouwbare zelfstandige verkoopprijs is te bepalen (aangezien de goederen of diensten nog niet eerder zelfstandig zijn verkocht). Benadrukt moet worden dat de ‘residual approach’ niet kan leiden tot de allocatie van een verkoopprijs van nihil. Eén van de basisprincipes achter IFRS 15 is immers dat iedere prestatieverplichting zelfstandig voordelen oplevert voor de klant. Een waarde van nihil is daardoor niet realistisch en indien dat de uitkomst is van de ‘residual approach’, zal moeten worden beoordeeld of de schatting wel bruikbaar is.

Voorbeeld: Bepalen van de zelfstandige verkoopprijs

Een onderneming gaat een overeenkomst aan met een klant om de producten A, B en C te leveren. De leveringen van de verschillende producten vormen drie prestatieverplichtingen die op verschillende momenten zullen worden vervuld. Het is dus van belang om de transactieprijs te alloceren aan deze prestatieverplichtingen teneinde het juiste bedrag aan opbrengsten toe te rekenen aan de periode waarin de verschillende prestatieverplichtingen door de onderneming worden vervuld. De zelfstandige verkoopprijs van product A kan worden vastgesteld aan de hand van een prijslijst die de onderneming hanteert voor de verkoop van het merendeel van haar producten. De zelfstandige verkoopprijzen van de producten B en C zijn echter niet op deze wijze te bepalen en zullen moeten worden geschat. De onderneming besluit voor product B de ‘adjusted market assessment approach’ te hanteren en voor product C de ‘expected cost plus a margin approach’, omdat de schattingen dan zoveel mogelijk kunnen worden gebaseerd op objectieve informatie.

Alloceren van kortingen

In de praktijk worden vaak kortingen verstrekt wanneer goederen en/of diensten gezamenlijk worden verkocht in één verkoopcontract. Het totaal van de zelfstandige verkoopprijzen is in dat geval hoger dan de verkoopprijs die voor de goederen en/of diensten gezamenlijk overeen is gekomen. De basisregel is dat de verleende korting naar rato van de zelfstandige verkoopprijzen moet worden toegerekend aan alle prestatieverplichtingen in het contract. In uitzonderingsgevallen moet de korting slechts aan één of aan enkele prestatieverplichtingen in het contract worden toegerekend. Dat is het geval indien:

- de onderneming alle onderscheidbare (bundels van) goederen en diensten in het contract regelmatig zelfstandig verkoopt; en
- de onderneming tevens regelmatig kortingen verstrekt indien ze enkele van deze onderscheidbare (bundels van) goederen en diensten gezamenlijk verkoopt; en
- de korting in het onderhavige contract substantieel gelijk is aan de korting die wordt verstrekt bij de gezamenlijke verkoop van enkele (bundels van) onderscheidbare goederen en diensten uit dat contract en het volstrekt duidelijk is dat het om dezelfde prestatieverplichtingen gaat.

Uit de *Basis for Conclusions* bij IFRS 15 blijkt overigens dat de IASB verwacht dat kortingen slechts in uitzonderingssituaties maar aan één prestatieverplichting in een contract kunnen worden toegerekend. Indien bijvoorbeeld sprake is van twee prestatieverplichtingen in een contract, zal de korting doorgaans aan beide prestatieverplichtingen moeten worden

toegerekend. Wanneer sprake is van drie of meer prestatieverplichtingen in een contract, is het volgens de IASB aannemelijk dat de korting aan minimaal twee van deze prestatieverplichtingen moet worden toegerekend.

Indien de korting in een contract slechts aan één of aan enkele prestatieverplichting(en) wordt toegerekend, moet de korting eerst worden toegerekend aan die prestatieverplichting(en) voordat eventueel de 'residual approach' kan worden toegepast voor het schatten van de zelfstandige verkoopprijs.

Voorbeeld: Alloceren van kortingen (1)

Stel dat de onderneming uit het vorige voorbeeld de producten A, B en C verkoopt voor een totale transactieprijs van 100. De zelfstandige verkoopprijs van product A bedraagt 50, van product B is de zelfstandige verkoopprijs geschat op 25 en van product C op 75. Het totaal van de zelfstandige verkoopprijzen bedraagt 150. Er is bij deze transactie dus een korting van 50 verstrekt. De korting wordt volgens de basisregel als volgt gealloceerd aan de producten A, B en C:

	Zelfstandige verkoopprijs	Korting	Transactieprijs
A	50	16,7 (= 50 / 150 * 50)	33,3
B	25	8,3 (= 25 / 150 * 50)	16,7
C	75	25,0 (= 75 / 150 * 50)	50,0
Totaal	150	50,0	100,0

Voorbeeld: Alloceren van kortingen (2)

Stel nu dat de onderneming uit het vorige voorbeeld product A regelmatig zelfstandig verkoopt en dat daarbij nooit korting wordt verstrekt. De producten B en C worden dikwijls gezamenlijk verkocht voor een bedrag van 50. In deze specifieke situatie moet de korting van 50 bij de gezamenlijke verkoop van product A, B en C niet volgens de basisregel worden gealloceerd aan alle producten, maar slechts aan de producten B en C. De transactieprijs wordt dan als volgt bepaald:

	Zelfstandige verkoopprijs	Korting	Transactieprijs
A	50	0	50,0
B	25	12,5 (= 25 / 100 * 50)	12,5
C	75	37,5 (= 75 / 100 * 50)	37,5
Totaal	150	50,0	100,0

Alloceren van variabele vergoedingen

Variabele vergoedingen kunnen betrekking hebben op het gehele contract of slechts op één of enkele prestatieverplichting(en) in het contract. Er kan bijvoorbeeld afgesproken zijn dat een onderneming een bonus ontvangt wanneer zij bepaalde goederen voor een afgesproken deadline levert. De te ontvangen bonus moet in dat geval enkel aan de levering van die goederen worden toegerekend en niet aan eventuele andere prestatieverplichtingen in het contract.

In uitzonderingsgevallen kan sprake zijn van het combineren van meerdere onderscheidbare toezeggingen in één prestatieverplichting (zie IFRS 15.22 onder b). In die uitzonderingsgevallen is het mogelijk dat een variabele vergoeding aan individuele toezeggingen wordt toegerekend, in plaats van aan de gehele prestatieverplichting. Bijvoorbeeld indien een schoonmaakcontract is aangegaan voor twee jaar waarbij de prijs voor jaar 2 nog geïndexeerd zal worden. De onderneming merkt het leveren van de schoonmaakdiensten gedurende een periode van twee jaar aan als één prestatieverplichting. In dat geval zal de

indexering van de prijs voor jaar 2 alleen aan de schoonmaakdiensten in dat jaar moeten worden toegerekend.

Latere wijzigingen in de transactieprijs

Eventuele latere wijzigingen in de transactieprijs moeten op dezelfde wijze worden toegerekend aan de prestatieverplichtingen in een contract als de initieel bepaalde transactieprijs.

Effectieve datum

IFRS 15 zal van kracht worden voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2018. Vervroegde toepassing zal worden toegestaan.



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

Deloitte provides audit, tax, consulting, and financial advisory services to public and private clients spanning multiple industries. With a globally connected network of member firms in more than 150 countries and territories, Deloitte brings world-class capabilities and high-quality service to clients, delivering the insights they need to address their most complex business challenges. Deloitte's more than 200,000 professionals are committed to becoming the standard of excellence.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.