



IFRS 15

Identificeren van prestatieverplichtingen

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

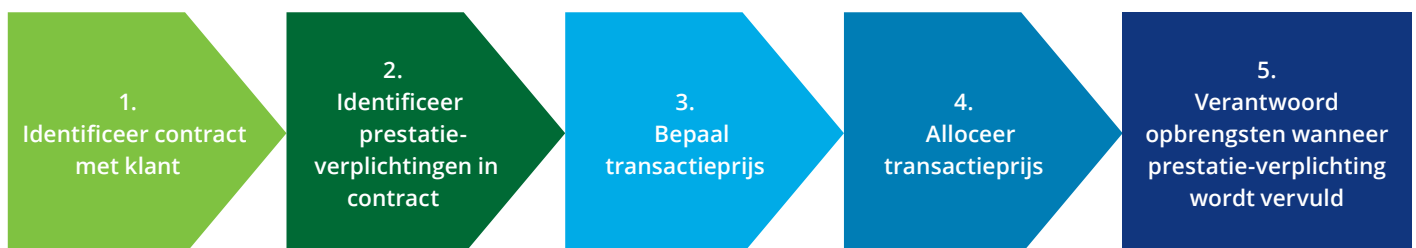
dmanschot@deloitte.nl



IFRS 15 – Identificeren van prestatieverplichtingen

Het onderscheiden van prestatieverplichtingen is een belangrijke stap bij het verantwoord van opbrengsten onder IFRS 15. Prestatieverplichtingen vormen de 'unit of accounts' bij het verantwoord van opbrengsten. Opbrengsten worden verantwoord als een prestatieverplichting wordt vervuld. Het identificeren van prestatieverplichtingen kan invloed hebben op het uiteindelijke patroon van opbrengstverantwoording. In dit artikel gaan wij specifiek in op het identificeren van prestatieverplichtingen.

Figuur 1: Stappen van IFRS 15



Waarom is het van belang prestatieverplichtingen te identificeren?

Het doel van het identificeren van prestatieverplichtingen binnen een contract is om de 'unit of account' voor het verantwoord van opbrengsten te identificeren. Dat is relevant als een contract uit meerdere beloften bestaat om goederen en/of diensten te leveren. Het identificeren van de prestatieverplichtingen is dan cruciaal om de opbrengsten toe te rekenen aan de periode waarin de onderkende prestatieverplichtingen door ondernemingen worden vervuld. In IAS 18 'Revenue' was het begrip prestatieverplichting impliciet aanwezig. IAS 18 vereist dat de criteria voor opbrengstenverantwoording toegepast moeten worden op afzonderlijk te

identificeren componenten van een enkele transactie om de substance van een transactie weer te geven (IAS 18.13). IAS 18 bevat echter geen nadere guidance op welke wijze dat moet geschieden. IFRS 15 bevat wel uitgebreide guidance hoe dat volgens de IASB moet geschieden.

Performance obligation (IFRS 15.A):

A promise in a contract with a customer to transfer to the customer either:

- a. a good or service (or a bundle of goods or services) that is distinct; or
- b. a series of distinct goods or services that are substantially the same and that have the same pattern of transfer to the customer.

Identificeren van beloften om goederen of diensten te leveren

Een onderneming kan zich verplichten tot de levering van verschillende goederen of diensten in één contract ('beloften'). Het is belangrijk dat eerst alle toezeggingen in een contract worden geïdentificeerd. Tijdens de totstandkoming van IFRS 15 ontving de IASB input van ondernemingen dat bepaalde toegezegde producten in een contract beschouwd moeten worden als marketingkosten. Denk hierbij aan het 'gratis' verstrekken van mobiele telefoons door telecombedrijven, het 'gratis' verstrekken van iPads door uitgeverij van kranten en het toekennen van customer loyalty punten door supermarkten. Zij stelden dat alleen opbrengst verantwoord moet worden voor de goederen en diensten die een onderneming beschouwd

als de producten waarvoor een klant een contract heeft afgesloten. De overige verstrekte producten moeten volgens deze ondernemingen verwerkt worden als kosten van een transactie. De IASB is hierin niet meegegaan. De IASB stelt dat het moeilijk en subjectief zal zijn voor een onderneming om de hoofdproducten te identificeren waarvoor een klant een contract heeft afgesloten. Voorts stelt de IASB dat de uitkomst in belangrijke mate afhankelijk zal zijn van het perspectief dat daarbij door een onderneming wordt gehanteerd. Vanuit het perspectief van het business model of vanuit het perspectief van een klant. Als gevolg heeft de IASB besloten dat alle toezeggingen om goederen of diensten te leveren moeten worden geïdentificeerd.

Niet alle activiteiten die een onderneming moet verrichten uit hoofde van een contract vormen toezeggingen om goederen of diensten te leveren. Een fitnessclub moet wellicht bij aanvang van een contract bepaalde administratieve werkzaamheden verrichten. Hiervoor kan een eenmalige vergoeding in rekening zijn gebracht aan een klant. Er is echter geen sprake van de overdracht van een goed of dienst aan klant. Als gevolg is er geen sprake van een toezegging om een goed of dienst te leveren en kunnen deze administratieve werkzaamheden geen prestatieverplichtingen zijn.

Onder toezeggingen om goederen of diensten te leveren valt niet alleen de levering van goederen en diensten, maar ook het verstrekken van licenties en het verstrekken van opties op additionele goederen of diensten (wanneer deze opties een materieel recht betreffen).

Identificeren van afzonderlijke goederen en diensten

Na de identificatie van de beloften om goederen of diensten te leveren, moet worden vastgesteld of, en zo ja, welke toezeggingen om goederen of diensten te leveren onderscheidbaar ('distinct') zijn. De term 'distinct' duidt in de normale zin op iets dat verschillend, afzonderlijk of onvergelijkbaar is. Wij hanteren het begrip 'onderscheidbaar' als vertaling van 'distinct'. Uit ontvangen commentaren bleek dat additionele guidance gewenst was om te bepalen wanneer er sprake is van te onderscheiden toezeggingen om goederen of diensten te leveren. Als er sprake is van te onderscheiden goederen of diensten, spreken we van prestatieverplichtingen. Daarvan is sprake als:

1. de klant de voordelen van het goed of de dienst zelfstandig kan benutten dan wel gezamenlijk met middelen die de klant ter beschikking staan ('capable of being distinct'); en
2. het goed of de dienst separeerbaar is van overige toezeggingen in het contract ('distinct within the context of the contract').

Deze twee voorwaarden dienen in combinatie te worden beschouwd. De eerste voorwaarde vereist dat vanuit het perspectief van de klant wordt beoordeeld welke goederen of diensten kunnen worden onderscheiden. Vervolgens zorgt de tweede voorwaarde ervoor dat de onder de eerste voorwaarde onderkende goederen of diensten weer worden gecombineerd als dat vanuit de context van het contract zinvol is. Dit voorkomt dat voor ieder goed of dienst dat 'capable is of being distinct' afzonderlijk opbrengsten

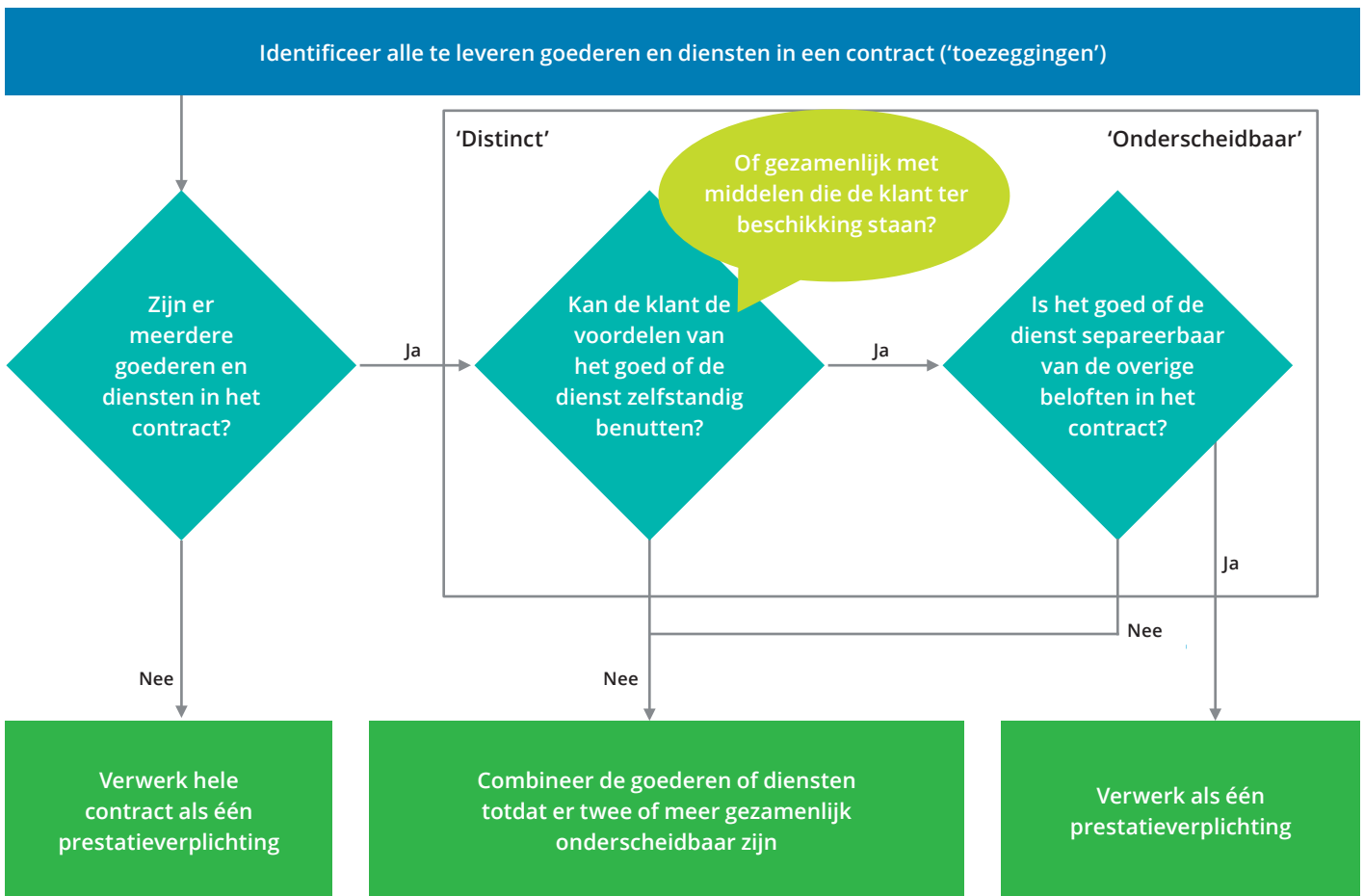
moeten worden verantwoord. Bij een opdracht tot constructie van vastgoed zouden bijvoorbeeld afzonderlijke bouwmaterialen en projectmanagement als prestatieverplichtingen moeten worden beschouwd. Dit zou niet alleen onwerkbaar zijn, maar bovenal niet resulteren in voor gebruikers van de jaarrekening relevante opbrengstverantwoording.

Het toepassen van de tweede voorwaarde kan lastig zijn. Vandaar dat in IFRS 15 de volgende factoren zijn opgenomen die erop kunnen duiden dat goederen of diensten onderscheidbaar zijn binnen de context van een contract (IFRS 15.29):

- de onderneming verricht geen significante dienst ten aanzien van het integreren van een goed of dienst met andere goederen of diensten toegezegd in het contract in een bundel van goederen of diensten die de gecombineerde output voor de klant vertegenwoordigen;
- een goed of dienst wordt niet significant aangepast als gevolg van een andere goed of dienst toegezegd in het contract; of
- een goed of dienst is niet sterk afhankelijk van, of sterk verweven met, andere goederen of diensten toegezegd in het contract.

Deze factoren zijn niet limitatief. Voorts kan het zijn dat meerdere factoren van toepassing zijn bij eenzelfde contract. De factoren sluiten elkaar namelijk niet volledig uit. Ze zijn met name bedoeld om richting te geven aan de praktijk bij het toepassen van de tweede voorwaarde.

Figuur 2: Identificeren van prestatieverplichtingen



Voorbeeld: Verstrekken van softwarelicentie met andere diensten

Een softwareontwikkelaar gaat een overeenkomst aan met een klant om een softwarelicentie te verstrekken, het verrichten van installatiewerkzaamheden, het verzorgen van niet gespecificeerde software-updates en technische ondersteuning (online en telefonisch) voor een periode van twee jaar. De softwarelicentie, installatiewerkzaamheden en technische ondersteuning worden apart

verkocht. De installatiewerkzaamheden betreffen het aanpassen van het scherm voor iedere type gebruiker (bijvoorbeeld marketing, voorraadbeheer en informatietechnologie). De installatiewerkzaamheden kunnen ook uitgevoerd worden door andere ondernemingen en wijzigen de software niet significant. De software blijft functioneel zonder de updates en de technische ondersteuning.

In dit geval zijn de volgende vier verschillende prestatieverplichtingen te onderscheiden:

- de verkoop van de softwarelicentie;
- het verrichten van installatiewerkzaamheden;
- het verzorgen van updates; en
- het verrichten van technische ondersteuning.

De geleverde software blijft functioneel zonder de updates en de technische ondersteuning. De klant kan de software en de diensten zelfstandig benutten (dan wel gezamenlijk met middelen die de klant ter beschikking staan). Voorts zijn de software en de diensten onderscheidbaar van de overige afspraken binnen de context van het contract.

Voorbeeld: Hosting van softwareapplicatie

Een softwareontwikkelaar gaat een overeenkomst aan met een klant om een softwarelicentie te verstrekken. Dat doet de softwareontwikkelaar in combinatie met het hosten van de softwareapplicatie. De klant kan de software niet gebruiken zonder de hosting. Als gevolg vormt het verstrekken van de softwarelicentie geen te onderscheiden toezegging ('prestatieverplichting'). De toezegging om de softwarelicentie te verstrekken en de toezegging om de hosting van de softwareapplicatie te verzorgen, vormen samen een prestatieverplichting. Opbrengst zal worden verantwoord over de periode dat de hosting plaatsvindt. Met andere woorden, over de periode dat de prestatieverplichting jegens de klant wordt vervuld.

Voorbeeld: 'Gratis' iPad

Een uitgever verstrekt aan nieuwe klanten een 'gratis' iPad als zij een abonnement voor het verkrijgen van een tijdschrift afsluiten voor een periode van drie jaar. Het contract bevat de volgende twee toezeggingen om een goed of dienst te leveren: de levering van tijdschriften en de levering van een iPad. De uitgever verkoopt de iPads niet afzonderlijk. Zowel de toezegging om gedurende een periode van drie jaar tijdschriften te leveren als de toezegging om een iPad te leveren vormen prestatieverplichtingen. Reden is dat de klant de voordelen van beide toezeggingen zelfstandig kan benutten ('capable of being distinct') en beide toezeggingen onderscheidbaar zijn van elkaar binnen de context van het contract ('distinct within the context of the contract').

Effectieve datum

IFRS 15 zal gelden voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2018. Vervroegde toepassing is toegestaan.

Deloitte.

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