



IFRS 15

Nieuwe regels verwerken opbrengsten

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



IASB publiceert IFRS 15 'Revenue from Contracts with Customers'

Nieuwe regels zijn door de IASB gepubliceerd voor het verwerken en toelichten van opbrengsten in de jaarrekening. Deze nieuwe regels zijn opgenomen in IFRS 15 'Revenue from Contracts with Customers'. IFRS 15 komt in de plaats van IAS 18 en IAS 11 en gerelateerde interpretaties. In dit artikel bespreken wij op hoofdlijnen het nieuwe concept van opbrengstverantwoording.

Effectieve datum

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

Toepassingsgebied

IFRS 15 is van toepassing op alle contracten met klanten, behalve:

1. leasecontracten binnen het toepassingsgebied van IAS 17;
2. verzekeringscontracten binnen het toepassingsgebied van IFRS 4;
3. financiële instrumenten en andere contractuele rechten of verplichtingen binnen het toepassingsgebied van IFRS 9, IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 en IAS 28 (bijvoorbeeld leningen aan klanten); en
4. niet-monetaire transacties tussen ondernemingen in dezelfde business om verkopen aan (potentiële) klanten te faciliteren. Zo valt een contract tussen twee oliemaatschappijen om olie te ruilen om tijdig te kunnen voorzien in de vraag van klanten op een bepaalde locatie buiten het toepassingsgebied van IFRS 15.

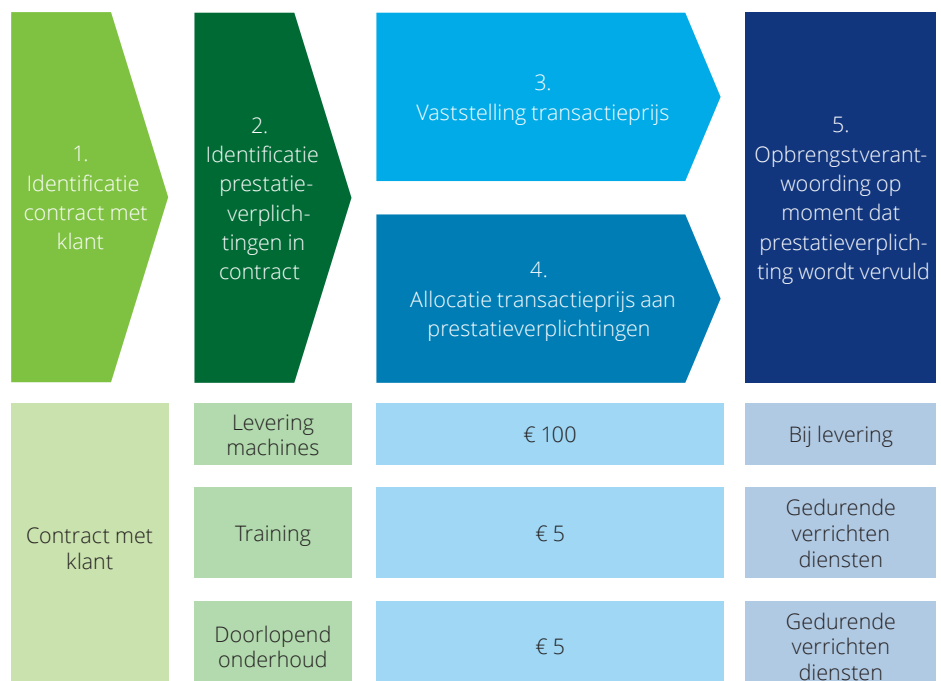
Basisprincipe IFRS 15

Het basisprincipe van IFRS 15 is dat een onderneming opbrengsten moet verantwoorden voor geleverde goederen of diensten ter hoogte van het bedrag waarop de onderneming verwacht recht te hebben in ruil voor die goederen of diensten. Om het basisprincipe toe te kunnen passen moet een onderneming de volgende stappen doorlopen:

1. identificeren van het contract met een klant;
2. identificeren van prestatieverplichtingen in het contract;
3. vaststellen van de transactieprijs;
4. alloceren van de transactieprijs aan de prestatieverplichtingen in het contract; en
5. verantwoorden van opbrengsten op het moment dat de onderneming een prestatieverplichting vervult.

De volgende voorbeelden illustreren de drie in figuur 3 genoemde situaties die leiden tot opbrengstverantwoording over een periode:

Figuur 1: Stappen van IFRS 15



Deze stappen laten zich illustreren met de volgende figuur 1:

De stappen van IFRS 15 moeten voor vergelijkbare contracten consistent worden toegepast. Toegestaan wordt om IFRS 15 toe te passen op een groep van contracten als voldaan wordt aan bepaalde eisen ('portfoliobenadering'). De contracten moeten dan wel vergelijkbare kenmerken hebben. Voorts moet een onderneming redelijkerwijs verwachten dat het toepassen van een portfoliobenadering niet leidt tot materiële verschillen ten opzichte van de toepassing per individueel contract.

Wij zullen de stappen hierna kort behandelen.

Stap 1: Identificeren van het contract met een klant

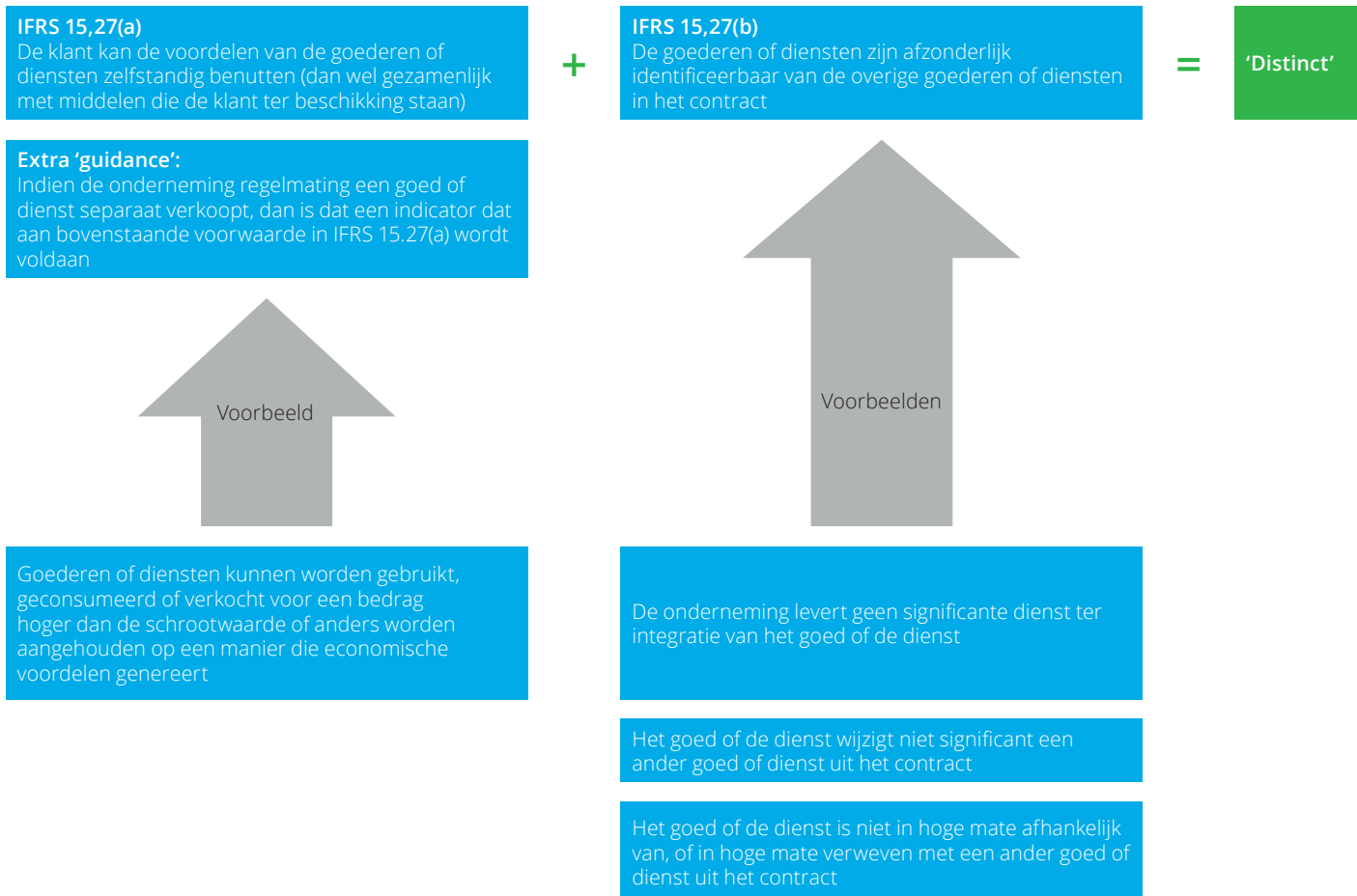
De vraag rijst wanneer sprake is van een contract waarop de bepalingen van IFRS 15 van toepassing zijn. Hiervan is sprake als voldaan wordt aan de volgende vijf criteria:

1. de partijen hebben het contract goedgekeurd en hebben zich gecommitteerd aan hun verplichtingen;
2. de onderneming kan de rechten van iedere partij ten aanzien van de te leveren goederen of diensten identificeren;
3. de onderneming kan de betalingscondities voor de te leveren goederen of diensten identificeren;
4. het contract heeft economische betekenis; en
5. het is waarschijnlijk dat de onderneming de vergoeding zal innen in ruil voor de te leveren goederen of diensten aan de klant.

Stap 2: Identificeren van prestatieverplichtingen in het contract

Een onderneming kan zich verplichten tot de levering van verschillende goederen of diensten in één contract. In dat geval moet worden vastgesteld of, en zo ja, welke goederen of diensten een prestatieverplichting bevatten (of ze onderscheidbaar ('distinct') zijn)? Daarvan is sprake als (1) de klant de voordelen van de goederen of diensten zelfstandig kan benutten (dan wel gezamenlijk met middelen die de klant ter beschikking staan) en (2) de goederen of diensten onderscheidbaar zijn van de overige afspraken binnen de context van het contract. Een nadere uitwerking van deze twee voorwaarden is opgenomen in figuur 2. Als de goederen of diensten in het contract onderling dusdanig verbonden zijn dat het niet mogelijk is om prestatieverplichtingen aan te wijzen, verwerkt de onderneming het contract als ware het één prestatieverplichting.

Figuur 2



Stap 3: Vaststellen van de transactieprijs

De transactieprijs betreft het bedrag waarop de onderneming verwacht recht te hebben in ruil voor de te leveren goederen of diensten. Dit bedrag is exclusief de bedragen die namens derden worden ontvangen (zoals omzetbelasting). Bij het vaststellen van de transactieprijs wordt in beginsel geen rekening gehouden met het kredietrisico van de klant. Eventuele afwaarderingen als gevolg van kredietrisico dienen als een afzonderlijke kostenpost te worden verantwoord en gepresenteerd in de winst-en-verliesrekening.

Bij het vaststellen van de transactieprijs moet de onderneming rekening houden met:

- variabele vergoedingen;
- de aanwezigheid van een significante financieringscomponent;
- non-cash vergoedingen; en
- vergoedingen te betalen aan de klant.

Variabele vergoedingen ontstaan bijvoorbeeld door kortingen, bonussen, boeteclausules, retouren, etc. IFRS 15 schrijft twee methodes voor op basis waarvan de variabele vergoeding moet worden bepaald:

- de verwachtingswaardemethode; de som van de verwachte uitkomsten vermenigvuldigd met de daarbij behorende kansen; en
- de meest waarschijnlijke uitkomst in een reeks van mogelijke uitkomsten.

Bij de keuze voor een methode moet een onderneming kiezen voor de methode

die leidt tot de meest betrouwbare uitkomst. Het bestaan van een significante financieringscomponent hangt af van factoren zoals het tijdsverschil tussen de levering van de goederen of diensten en de betaling. Ondernemingen hebben de keuze (vrijstelling) contracten met een periode tussen levering en betaling van maximaal een jaar uit te zonderen van deze evaluatie. Non-cash vergoedingen dienen te worden gewaardeerd tegen reële waarde. Vergoedingen te betalen aan de klant worden in mindering gebracht op de transactieprijs. Bijvoorbeeld een cash incentive. Dat is anders als vergoedingen betrekking hebben op een levering van een goed of dienst door de klant aan de onderneming.

Stap 4: Alloceren van de transactieprijs aan de prestatieverplichtingen in het contract

Deze stap veronderstelt het bestaan van meer dan één prestatieverplichting in een contract (zie figuur 1). De totale transactieprijs wordt gealloceerd aan de prestatieverplichtingen middels een methodiek gebaseerd op de relatieve zelfstandige verkoopprijzen van de prestatieverplichtingen. Deze methodiek maakt zoveel als mogelijk gebruik van waar te nemen verkoopprijzen van het goed of de dienst. Indien deze niet beschikbaar zijn, dan moeten deze worden geschat. Ter illustratie het volgende voorbeeld. De totale transactieprijs van een bundel producten A, B en C bedraagt EUR 100. De zelfstandige verkoopprijs bij afzonderlijke

verkoop van product A is EUR 50, van product B EUR 25 en van product C EUR 75. Totaal een bedrag ter hoogte van EUR 150. Dit impliceert een korting van EUR 50 voor een bundel van producten A, B en C. Deze methodiek geeft de volgende allocatie van de totale transactieprijs van EUR 100 (in EUR):

A	33	= 50/150 x 100
B	17	= 25/150 x 100
C	50	= 75/150 x 100
Totaal	100	

Stap 5: Verantwoorden van opbrengsten op het moment dat de onderneming een prestatieverplichting vervult

De onderneming verantwoordt opbrengsten wanneer zij de prestatieverplichting vervult door goederen of diensten over te dragen aan de klant.

Het moment van overdracht is:

- over een periode; of
- op een moment in de tijd.

Het eerste patroon is vergelijkbaar met de huidige opbrengstverantwoording naar rato van de verrichte prestaties¹. Het tweede patroon is vergelijkbaar met de huidige opbrengstverantwoording bij verkoop van goederen². IFRS 15 bevat principes voor de bepaling van het moment van overdracht van beschikkingsmacht van goederen of diensten aan de klant. Zie de volgende figuur 3.

Figuur 3



¹ Vgl. IAS 18.20

² Vgl. IAS 18.14

De volgende voorbeelden illustreren de drie in figuur 3 genoemde situaties die leiden tot opbrengstverantwoording over een periode:

1. verzorgen van een cursus;
2. het schilderen van een kantoor in eigendom van klant;
3. juridische diensten.

Verschillen ten opzichte van huidige regelgeving voor opbrengstverantwoording

Ten opzichte van de huidige regelgeving kan IFRS 15 effect hebben op het moment van het verwerken van opbrengsten en op de waardering van opbrengsten.

Een ander patroon van opbrengsten kan effect hebben op bijvoorbeeld financieringsconvenanten en performance targets. Daarnaast kan het zijn dat interne

systemen aangepast moeten worden om de informatie te verkrijgen voor het verwerken van opbrengsten conform IFRS 15. Voorts zijn de in IFRS 15 opgenomen toelichtingsvereisten uitgebreider dan onder de huidige regelgeving. Wij adviseren niet te wachten met het analyseren van de mogelijke impact van IFRS 15. Tijdige analyse vergroot vanzelfsprekend de tijd om adequaat te kunnen anticiperen op de invoering van IFRS 15.



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.