

Update IFRS 15 - Identificeren van prestatieverplichtingen



IFRS 15 - Identificeren van prestatieverplichtingen

Het onderscheiden van prestatieverplichtingen is een belangrijke stap bij het verantwoord maken van opbrengsten onder IFRS 15. Prestatieverplichtingen vormen de 'unit of accounts' bij het verantwoord maken 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 maken 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 opbrengstverantwoording 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 good or service (or a bundle of goods or services) that is distinct; or
- 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 beloften 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 i-pads 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 waarom 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 beloften om goederen of diensten te leveren moeten worden geïdentificeerd.

Niet alle activiteiten die een onderneming moet verrichten uit hoofde van een contract vormen beloften 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 belofte om een goed of dienst te leveren en kunnen deze administratieve werkzaamheden geen prestatieverplichtingen zijn.

Onder beloften om goederen of diensten te leveren vallen 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 beloften om goederen of diensten te leveren 'distinct' zijn. Deze term duidt in de normale zin op iets dat is verschillend, afzonderlijk of onvergelijkbaar. Uit ontvangen commentaren bleek dat additionele guidance gewenst was om te bepalen wanneer er sprake is van 'distinct' beloften om goederen of diensten te leveren. Als er sprake is van te leveren goederen of diensten die 'distinct' zijn spreken we van prestatieverplichtingen. Daarvan is sprake als:

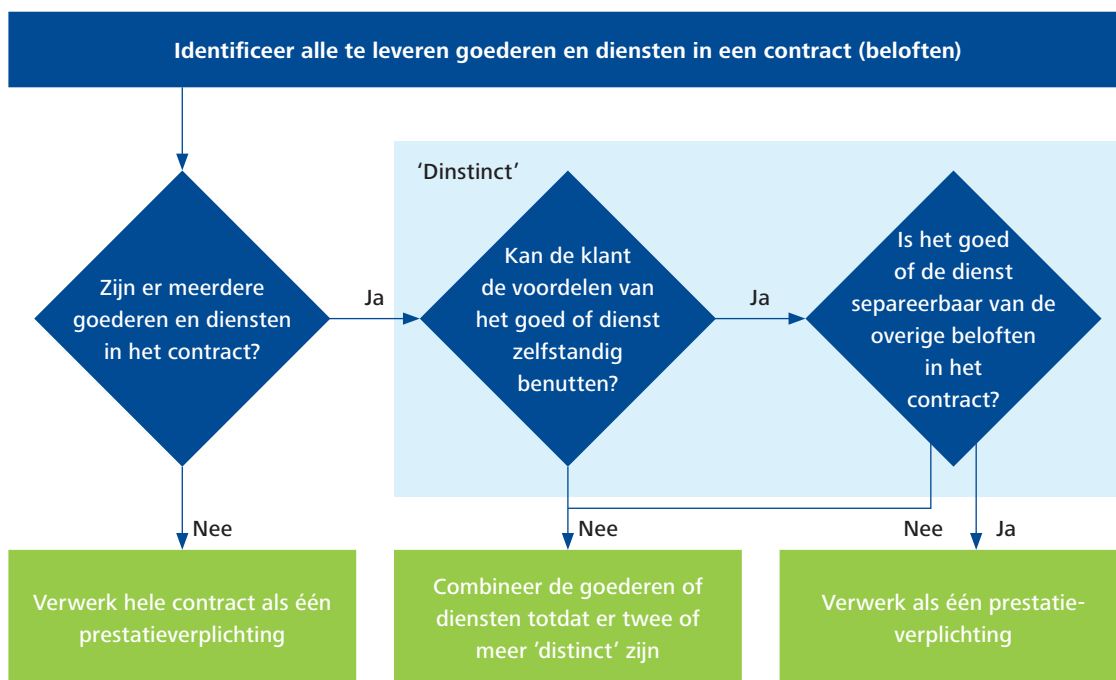
- (1) de klant de voordelen van het goed of de dienst zelfstandig kan benutten dan wel gezamenlijk met middelen die de klant ter beschikking staan ('capable of being distinct'); en
- (2) het goed of de dienst separeerbaar is van overige beloften in het contract ('distinct within the context of the contract').

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 separeerbaar 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. Bijvoorbeeld het feit dat een klant zou kunnen besluiten om een goed of dienst niet te kopen zonder aanzienlijke impact op de andere toegezegde goederen of diensten in het contract zou kunnen wijzen op het feit dat het goed of de dienst niet sterk afhankelijk is van, of sterk verweven is met, die andere toegezegde goederen of diensten.

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



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 elk 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 separeerbaar van de overige afspraken in 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 afzonderlijke belofte ('prestatieverplichting'). De belofte om de softwarelicentie te verstrekken en de belofte 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 beloften 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 belofte om gedurende een periode van drie jaar tijdschriften te leveren als de belofte om een iPad te leveren vormen prestatieverplichtingen. Reden is dat de klant de voordelen van beide beloften zelfstandig kan benutten ('capable of being distinct') en beide beloften scheidbaar zijn van elkaar ('distinct within the context of the contract').

Effectieve datum

De IASB heeft in april 2015 een voorlopig besluit genomen om de effectieve datum van IFRS 15 aan te passen. IFRS 15 zal volgens dit voorstel van kracht worden voor boekjaren die beginnen op of na 1 januari 2018 (in plaats van 1 januari 2017). Vervroegde toepassing zal worden toegestaan. De IASB verwacht in juli 2015 een definitief besluit te nemen over de effectieve datum. IFRS 15 moet verder nog door de EU worden goedgekeurd.



drs. Dingeman Manschot RA

dmanschot@deloitte.nl

+31 088 2882913

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, consulting, financial advisory, risk management, tax and related 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 210,000 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.