

IFRS 15 - Rechten op retour

Met de levering van een product aan de klant worden soms ook rechten op retour overgedragen. Dit recht geeft de klant de mogelijkheid om het product te retourneren binnen een bepaalde termijn. Dergelijke rechten kunnen ook wettelijk zijn vastgelegd. Uiteraard zullen deze rechten de transactieprijs beïnvloeden. Zij vormen een variabel element van de transactieprijs waarmee in stap 3 rekening gehouden zal moeten worden. In dit artikel zal de wijze waarop dit moet gebeuren nader worden uitgewerkt.

Wat zijn rechten op retour?

Een recht op retour geeft de klant het recht het overgedragen product te retourneren op basis van in de koopovereenkomst gestelde voorwaarden. Retourneren is geen vanzelfsprekend recht; een verkoper is niet verplicht om een product terug te nemen als hij hiertoe niet wettelijk of contractueel is verplicht. Het is feitelijk een gunst van de verkoper die aan de klant wordt verleend. Vaak staan de retourvoorwaarden op de kassabon, de factuur of wordt verwezen naar de algemene voorwaarden van de verkoper. Het retourrecht kan verschillende vormen aannemen zoals:

- (a) een terugbetaling in geld;
- (b) een tegoedbon die alleen bij de verkoper kan worden ingewisseld; en
- (c) een ander product; in dit geval spreken we van een (recht op) ruil.

Een voorbeeld van een *wettelijk* recht op retour is de in Nederlandse wet vastgelegde bedenktijd van 14 dagen op goederen en diensten die op afstand zijn gekocht zoals via internet, telefoon of fax. Deze bedenktijd heet ook wel zichttermijn. De klant moet dan wel het product terugsturen en binnen de bedenktijd laten weten dat hij van de koop af wil. In alle andere gevallen zijn rechten op retour dus in de koopovereenkomst zelf vastgelegde rechten.

Figuur 1: Stappen van IFRS 15



In welke bovenstaande stap moet hier rekening mee worden gehouden?

Rechten op retour maken de vergoeding waarop de verkoper recht heeft variabel. Het is immers onzeker of na de overdracht van de beschikkingsmacht van het product van het recht gebruik zal worden gemaakt respectievelijk of de ontvangen vergoeding deels of geheel weer teruggegeven moet worden. Met andere woorden, het is een onderdeel van stap 3: de bepaling van de transactieprijs. De onderneming zal op grond van IFRS 15.22 het bedrag van de vergoeding moeten bepalen waarop de onderneming verwacht recht te hebben ('expects to be entitled') en dus ook het retourrecht in deze bepaling moeten inprenten.

Hoe moet het recht op retour concreet door de verkoper bepaald worden?

IFRS 15 schrijft twee methodes voor op basis waarvan de variabele vergoeding (i.c. het retourrecht) moet worden bepaald:

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

De methode die het beste het bedrag van de vergoeding voorspelt waar de onderneming recht op heeft, dient te worden geselecteerd (IFRS 15.53). Bij leveringen van een groot aantal gelijksoortige goederen zal deze methode veelal op de verwachtingswaarde zijn gebaseerd. Historische retourpercentages vormen dan de inputfactoren voor deze berekening.

Voorbeeld: Verwerking rechten op retour

Een onderneming verkoopt in een maand 1000 producten aan diverse klanten voor EUR 100 per stuk. De totale vergoeding bedraagt derhalve EUR 100.000. De onderneming past de portefeuillebenadering toe die wordt toegestaan door IFRS 15.4. Ze verwacht namelijk niet een materieel verschil in omzetverantwoording als uitgegaan wordt van de portefeuille van 1000 producten in vergelijking met de verantwoording per individueel contract. De klanten dienen het bedrag van te voren over te maken maar hebben wel het recht om ongebruikte goederen binnen 30 dagen te retourneren. Alsdan krijgen de klanten het volledige aankoopbedrag teruggestort. De kostprijs van het product bedraagt voor de onderneming EUR 60. De onderneming verwacht op basis van de verwachtingswaardemethode dat 5% van de leveringen rechtmatig geretourneerd zal worden. De onderneming verwacht verder dat de herstellkosten van de retourleveringen verwaarloosbaar zijn en dat de geretourneerde producten met een positieve marge (door)verkocht kunnen worden. Het innemen van de goederen zal naar verwachting niet gepaard gaan met kosten. In dit geval zal op het moment van de overdracht van 1000 producten (overdracht beschikkingsmacht) EUR 95.000 aan omzet genomen worden. Immers de onderneming verwacht dat 5% geretourneerd zal worden. Deze beste schatting van het variabele element (EUR 5.000) zal van de vergoeding moeten worden afgetrokken.

Daarbij gaan we er wel vanuit dat het hoogstwaarschijnlijk is dat er geen significante terugboeking zal plaatsvinden van de omzet tijdens de retourperiode van 30 dagen. Dit is een voorwaarde voor het boeken van omzet (i.c. EUR 95.000) met een variabel karakter.

Hoe luiden dan op basis van bovenstaande gegevens de journaalposten?

De journaalpost van bovenstaand voorbeeld luidt volgens IFRS 15:

Bank	100.000 (= 1.000 x 100)
Aan Omzet	95.000 (= 1.000 - (5% x 1.000 x 100))
Aan Retourverplichting	5.000 (= 5% x 1.000 x 100)

De retourverplichting representeert de beste schatting van de verplichting die de onderneming heeft om het aankoopbedrag terug te storten indien van het retourrecht gebruik wordt gemaakt.

Verder dient natuurlijk ook de kostprijsboeking te worden gemaakt:

Kostprijs verkopen	57.000 (= 1.000 - (5% x 1.000 x 60))
Recht op ontvangst retouren	3.000 (= 5% x 1000 x 60)
Aan Voorraden	60.000 (= 1.000 x 60)

Het recht op ontvangst van retouren hangt samen met de vervulling van de verplichting om retouren in ontvangst te nemen en het aankoopbedrag terug te storten. Alsdan heeft de onderneming het recht om de niet gebruikte goederen in te nemen en opnieuw te verkopen. Dit recht vertegenwoordigt dus waarde die volgens IFRS 15 apart van de retourverplichting moet worden gepresenteerd. Gezien de korte doorlooptijd (i.c. 30 dagen) lijkt presentatie van deze post onder de voorraden (te verwachten retourvoorraden) het meest voor de hand te liggen. Deze post loopt dan ook mee in de voorraadafwaarderingbepalingen van IAS 2.

In het voorgaande voorbeeld is er vanuit gegaan dat de retouren nog met winst kunnen worden doorverkocht; wat als dat niet geval is omdat de goederen naar verwachting te beschadigd zijn?

Veronderstel nu dat de onderneming op basis ervaringscijfers verwacht dat de goederen na retourontvangst nog slechts tegen 20% van de aankoopwaarde aan een opkoper kunnen worden doorverkocht. Alsdan wordt de kostprijsboeking als volgt:

Kostprijs verkopen	59.000
Recht op ontvangst retouren	1.000 (= 50 x 100 x 20%)
Aan Voorraden	60.000

Feitelijk neemt de marge op de verkopen af, omdat al wordt voorzien dat onder de kostprijs moet worden verkocht als de producten worden geretourneerd. Ten opzichte van de eerdere situatie neemt de kostprijs verkopen daardoor met EUR 2.000 (= 50 x (60-20)) toe. Naar onze mening zullen deze ingenomen retourvoorraden (mochten deze op balansdatum nog aanwezig zijn) tegen de 'net realisable value' moeten worden gewaardeerd en als zodanig moeten worden toegelicht (IAS 2.28/36).

Wat gebeurt er als na 30 dagen geen 50 maar 70 producten worden geretourneerd?

Aan het einde van de 30 dagen is de onzekerheid voorbij en wordt de boeking feitelijk definitief gemaakt aan de hand van de werkelijke retourcijfers. Er vindt dus een 'true up' plaats van de eerder gemaakte omzetboeking. Uitgaande van een verkoopprijs van EUR 20 per retour, luidt de 'correctieboeking' als volgt:

Omzet	2.000 (= 20 x 100)
Aan Retourverplichting	2.000
Voorraad	400
Aan Kostprijs verkopen	400 (= (20 x 60) - (20 x 40))

De kostprijs verkopen neemt niet met EUR 1.200 (= 20 x 60) af maar slechts met EUR 400 (= 20 x 20). Het verschil ter hoogte van EUR 800 is de extra afboeking die genomen moet worden omdat 20 producten extra met een verlies ter hoogte van EUR 40 per product ingenomen moeten worden. Deze correctieboeking levert dus EUR 1.600 (= 20 x 80) aan margeverlies op. Immers, op een niet-voorzien twintigtal producten bedraagt de verkoopprijs niet EUR 100 maar slechts EUR 20. Het margeverlies per product is dus EUR 80.

Dient er ook een retourverplichting te worden opgenomen als er alleen geruild kan worden tegen een gelijksoortig goed (bijvoorbeeld een andere kleur)?

Nee, rechten om goederen te ruilen tegen goederen van gelijke type, kwaliteit, en prijs, zijn geen retourrechten die vallen onder deze bepalingen van IFRS 15. Er hoeft dus geen aparte verplichting voor te worden opgenomen. Je zou kunnen stellen dat dergelijke rechten geen commerciële 'substance' hebben (vgl. IFRS 15.9d).

Wat nu als de klant het recht heeft om een defect product om te ruilen tegen een goed product? Moeten dan ook deze bepalingen worden toegepast?

Nee, dit zijn garanties. Die moeten worden onderscheiden van rechten op retour.

Wat is het verschil tussen garanties en rechten op retour?

In de Nederlandse wet staat dat de verkoper een deugdelijk product moet verkopen. Dit zal in de meeste andere landen ook zo zijn. De koper staat dus in zijn recht als het product niet compleet is, beschadigd is, het kapot is of niet goed functioneert. Met andere woorden, als hij er niet mee kan doen wat de verkoper gezegd heeft. Het uitgangspunt is dat de klant dan recht heeft op een gratis reparatie of een nieuw product. Naast de wettelijke garantie die in beginsel in deze gevallen voor onbepaalde tijd geldt, kan er ook sprake zijn van een fabrieks- of verkopersgarantie. Deze extra garantie geldt dan voor een bepaalde tijd, bijvoorbeeld een jaar. Tijdens deze periode is de bewijslast omgekeerd. Het is de verkoper die moet bewijzen dat het defect de schuld is van de koper.

Hoe moeten garanties dan worden verwerkt?

Dat hangt er vanaf. Garanties die niet apart kunnen worden gekocht door de koper maar automatisch in de levering worden overgedragen, worden als een garantievoorziening verwerkt (IAS 37). Deze voorziening wordt gezien als een kostprijsverhogende component en wordt dus niet in mindering gebracht op de omzet. Dit geldt dus voor de wettelijke garanties en de standaard fabrieks- of verkopersgaranties. Als de koper de keuze heeft om er nog een aanvullende garantieperiode bij te kopen, is sprake van een afzonderlijke prestatieverplichting van de verkoper waaraan omzet zal moeten worden toegerekend. Immers, niet alleen het product maar ook een aanvullende garantieservice wordt geleverd aan de koper.

Effectieve datum

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

Prof. dr. R.L. ter Hoeven RA