

IFRS 15 – Variabele vergoedingen

Bij het vaststellen van de transactieprijs moet een onderneming rekening houden met variabele vergoedingen. De transactieprijs kan variëren als gevolg van bijvoorbeeld kortingen, bonussen, boeteclausules en vergelijkbare items. De transactieprijs kan ook variëren als de vergoeding afhankelijk is van het wel of niet optreden van een toekomstige gebeurtenis. In dit artikel gaan wij specifiek in op het bepalen van variabele vergoedingen als onderdeel van het vaststellen van de transactieprijs.

Expliciete en impliciete variabele vergoedingen

Variabele vergoedingen kunnen expliciet of impliciet zijn. Een bonusafspraken in een contract is een voorbeeld van een expliciete variabele vergoeding. Een impliciete variabele vergoeding is aanwezig als een van de volgende situaties zich voordoet:

- Een klant heeft een gerechtvaardigde verwachting voortkomend uit de handelingen van de onderneming in het verleden ('business practice'), gepubliceerd beleid of specifieke beweringen dat de onderneming een vergoeding zal accepteren die lager is dan de prijs in het contract.
- Andere feiten en omstandigheden geven bij het aangaan van een contract met een klant aanwijzingen dat de intentie van de onderneming is om een lagere prijs te accepteren.

Figuur 1: Stappen van IFRS 15



Bepalen van variabele vergoedingen is onderdeel van vaststellen transactieprijs

Het bepalen van variabele vergoedingen is onderdeel van het bepalen van de transactieprijs (stap 3). 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.

Het schatten van variabele vergoedingen

Inherent aan variabele vergoedingen is dat er sprake is van onzekerheid over de omvang ervan. Als gevolg dient de omvang van variabele vergoedingen te worden geschat. IFRS 15 schrijft twee methodes voor op basis waarvan de omvang van variabele vergoedingen wordt geschat:

- (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.

Bij de keuze voor een methode moet een onderneming kiezen voor de methode die leidt tot de meest betrouwbare uitkomst. De verwachtingswaardemethode kan een geschikte methode zijn om de variabele vergoeding te schatten als een onderneming een groot aantal contracten heeft met vergelijkbare karakteristieken. Daarentegen kan het bepalen van de meest waarschijnlijke uitkomst een geschikte methode zijn als een contract slechts twee mogelijke uitkomsten heeft. De gekozen methode moet consistent gedurende de looptijd van het contract worden toegepast. Bij het schatten betreft een onderneming alle informatie die redelijkerwijs beschikbaar is voor een onderneming. Zowel informatie over het verleden als toekomstverwachtingen moet bij het schatten worden betrokken. Deze informatie zal in beginsel vergelijkbaar zijn met de informatie die een onderneming hanteert gedurende het onderhandelingsproces en bij het bepalen van prijzen van goederen en diensten.

Beperken van het cumulatieve bedrag aan te verantwoorden opbrengsten

Nadat een onderneming het bedrag van variabele vergoedingen heeft geschat, dient de onderneming te beoordelen of het bedrag aan geschatte variabele vergoedingen moet worden beperkt. Hiermee is een vorm van voorzichtigheid in IFRS 15 geïntroduceerd. De IASB rechtvaardigt dit door te stellen dat het niet in het belang van gebruikers is bedragen aan opbrengsten te verantwoorden die nog te onzeker zijn. Als gevolg neemt een onderneming in de transactieprijs slechts geschatte variabele vergoedingen op voor zover het zeer waarschijnlijk is dat een significante terugboeking in de cumulatief verantwoorde opbrengsten niet zal plaatsvinden in de toekomst. Dat kan van toepassing zijn op het gehele geschatte bedrag of een deel daarvan. Bij het vaststellen of het zeer waarschijnlijk is dat een significante terugboeking in de cumulatief verantwoorde opbrengsten niet zal plaatsvinden, betreft een onderneming zowel de mate van waarschijnlijkheid als de omvang van een omzetterugboeking. Aspecten die hierbij moeten worden betrokken zijn:

- het bedrag van de vergoeding is in hoge mate gevoelig voor factoren buiten de invloed van de onderneming;
- de onzekerheid rond de omvang van de vergoeding zal naar verwachting niet op korte termijn verdwijnen;
- de ervaring van de onderneming met vergelijkbare contracten is beperkt, dan wel die ervaring heeft beperkte voorspellende waarde;
- de onderneming heeft een praktijk van het aanbieden van een brede verscheidenheid aan prijsconcessies of wijzigingen in de betalingsvoorwaarden en condities van vergelijkbare contracten in vergelijkbare omstandigheden; en
- het contract kent een groot aantal en brede verscheidenheid aan mogelijke bedragen aan variabele vergoeding.

Deze factoren zijn overigens niet limitatief.

Aan het einde van iedere rapporteringsperiode zal een onderneming de geschatte transactieprijs moeten actualiseren. Hierbij moet ook worden meegenomen of, en zo ja, voor welke omvang, een schatting van een variabele vergoeding moet worden beperkt.

Voorbeeld: Schatten van variabele vergoedingen in geval van kwantumkorting

Een onderneming sluit een contract af met een klant voor de verkoop van product A voor een prijs van € 100 per product. Als de klant meer dan 1000 eenheden van product A afneemt over een periode van twee kalenderjaren, wordt de prijs met terugwerkende kracht verlaagd naar € 90. Door deze kwantumkorting is de vergoeding variabel. Het contract wordt aan het begin van 2018 afgesloten. Over 2018 heeft de klant 350 producten afgenomen. De onderneming schat bij het opmaken van de jaarrekening over 2018 dat de klant de grens van 1.000 eenheden van product A niet zal behalen over de jaren 2018 en 2019. Op grond hiervan schat de onderneming de variabele vergoeding per product A op € 100. Ook verwacht de onderneming dat het zeer waarschijnlijk is dat een significante terugboeking in de cumulatief verantwoorde opbrengsten niet zal plaatsvinden in de loop van 2019 als de onzekerheid over de hoogte van de korting verdwijnt. Dat betekent dat de onderneming over 2018 opbrengsten ter hoogte van € 35.000 verantwoordt. De verkopen trekken in 2019 echter sterk aan. Uiteindelijk verkoopt de onderneming over 2019 700 eenheden van product A. Hierdoor verkrijgt de klant recht op kwantumkorting. Over 2019 verantwoordt de onderneming opbrengsten uit de verkoop van product A ter hoogte van € 59.500 (= $(700 \times 90) - (350 \times 10)$). Dit bedrag bestaat voor € 63.000 uit de opbrengsten uit de verkoop van 700 producten tegen een prijs van € 90. De opbrengsten over 2019 worden echter verlaagd door de korting ter hoogte van € 3.500 die alsnog moet worden verantwoord ten aanzien van de verkopen over 2018. Het effect van deze wijziging wordt dus als een schattingswijziging in 2019 verwerkt. Over de jaren 2018 en 2019 heeft de onderneming uiteindelijk cumulatief € 94.500 (= 1.050×90) verantwoord.

Voorbeeld: Schatten van variabele vergoedingen en toepassen beperking

Een onderneming sluit een contract af met een klant om een specifiek actief te bouwen. De belofte om het actief te bouwen en over te dragen aan de klant classificeert als een prestatieverplichting die gedurende een bepaalde periode zal worden vervuld ('over time'). Dat betekent dat de opbrengsten worden verantwoord over een periode en niet op een moment in de tijd. De overeengekomen vergoeding bedraagt € 2,5 miljoen. Dat bedrag zal worden verhoogd dan wel verlaagd afhankelijk van het moment waarop het actief gereed is (bonus-malusregeling). Voor iedere dag dat het actief later gereed is dan de geplande datum wordt de vergoeding verlaagd met € 10.000. Voor iedere dag dat het actief gereed is voor de geplande datum wordt de vergoeding verhoogd met € 10.000. In aanvulling daarop kan de onderneming nog een kwaliteitsbonus ter hoogte van € 150.000 verdienen als het actief een bepaalde kwaliteitsrating behaalt (kwaliteitsbonus). Deze rating zal worden vastgesteld door een derde partij.

De transactieprijs van dit contract kent twee variabele vergoedingen, namelijk de bonus-malusregeling en de kwaliteitsbonus. Gezien de aard van de kwaliteitsbonus acht de onderneming de verwachtingswaardemethode het meest geschikt om de variabele vergoeding uit hoofde van de bonus-malusregeling te schatten (€ 2,5 miljoen plus of minus € 10.000 per dag). Hiertoe bepaalt de onderneming de mogelijke uitkomsten en de kansen hierop. De onderneming bepaalt de som van de verwachte uitkomsten vermenigvuldigd met de daarbij behorende kansen. De uitkomst hiervan bedraagt € 2,6 miljoen.

De variabele vergoeding uit hoofde van de kwaliteitsbonus kan het beste worden geschat door middel van het bepalen van de meest waarschijnlijke uitkomst in een reeks van mogelijke uitkomsten (€ 150.000 of nihil). De onderneming schat de kans op 70% in dat deze bonus wordt behaald (en dus 30% dat deze bonus niet wordt behaald). De meest waarschijnlijke uitkomst wordt geschat op € 150.000.

Nadat de onderneming beide variabele vergoedingen heeft geschat, moet ze vervolgens nog vaststellen of het bedrag aan geschatte variabele vergoedingen moet worden beperkt. Dit is een verplichte stap nadat de onderneming de hoogte van de variabele vergoedingen heeft geschat. Hiertoe beoordeelt de onderneming of het zeer waarschijnlijk is dat een significante terugboeking in de cumulatief verantwoorde opbrengsten niet zal plaatsvinden. Voor de variabele vergoeding uit hoofde van de bonus-malusregeling bepaalt de onderneming dat slechts voor een bedrag ter hoogte van € 2,4 miljoen (en dus niet voor het geschatte bedrag ter hoogte van € 2,6 miljoen) het zeer waarschijnlijk is dat geen significante terugboeking zal plaatsvinden. Er bestaat altijd een kans op vertraging in de oplevering van het werk door interne of externe oorzaken, maar de kans dat een dergelijke vertraging langer duurt dan 10 dagen na de geplande datum (dus een malus van € 100.000 of groter), acht de onderneming zeer onwaarschijnlijk. Dat betekent dat de te verantwoorden opbrengst derhalve wordt beperkt voor een bedrag van € 200.000 waardoor deze uitkomt op € 2,4 miljoen (€ 2,6 miljoen minus € 200.000).

Voor de geschatte variabele vergoeding uit hoofde van de kwaliteitsbonus ter hoogte van € 150.000 acht de onderneming het niet zeer waarschijnlijk dat geen significante terugboeking zal plaatsvinden. Reden is dat een kans van 70% op het realiseren van de kwaliteitsbonus niet classificeert als zeer waarschijnlijk. Met andere woorden, het is niet zeer waarschijnlijk dat de kwaliteitsbonus zal worden gerealiseerd. Als gevolg wordt deze variabele vergoeding in beginsel beperkt tot nihil. Pas op het moment dat het zeer waarschijnlijk wordt dat de kwaliteitsbonus zal worden behaald, wordt de kwaliteitsbonus ter hoogte van € 150.000 als onderdeel van de transactieprijs verwerkt.

Omzetgebaseerde en gebruikgebaseerde royalty's

Er bestaat een uitzondering op het moeten schatten van variabele vergoedingen. Die uitzondering betreft royalty's gebaseerd op omzet en gebruik in ruil voor een licentie van intellectuele rechten. De omvang van deze royalty's wordt niet geschat. Deze royalty's worden namelijk pas verwerkt op het moment dat beide volgende gebeurtenissen zich hebben voorgedaan:

- de omzet of het gebruik waarvan de omvang van de royalty's afhankelijk is, heeft plaatsgevonden; en
- de prestatieverplichting waaraan de omzetgebaseerde of de gebruikgebaseerde royalty's zijn toegerekend, is vervuld.

De reden voor deze uitzondering is de hoge mate van onzekerheid rond dergelijke royalty's. De IASB acht het daardoor beter dergelijke royalty's pas te verantwoorden als die onzekerheid niet meer aanwezig is.

Deze bepaling is ook van toepassing wanneer de licentie van intellectueel eigendom geen prestatieverplichting in de zin van IFRS 15 is, maar wel het voornaamste item is waaraan de royalty's gerelateerd zijn. Het beperken van deze bepalingen tot licenties van intellectueel eigendom die classificeren als een prestatieverplichting in de zin van IFRS 15 (onderscheidbaar zijn van andere prestatieverplichtingen) zou volgens de IASB ongewenst zijn.

Voorbeeld: Omzetgebaseerde royalty's in ruil voor een licentie van intellectueel eigendom

Een onderneming, een distributeur van films, verstrekt een licentie voor het vertonen van een film aan een bioscoopconcern. Het bioscoopconcern verkrijgt het recht om de film gedurende acht weken in haar zalen te vertonen. Additioneel is de onderneming met het bioscoopconcern overeengekomen dat de onderneming voorafgaande aan de licentieperiode promotiemateriaal zal leveren dat het bioscoopconcern kan gebruiken om de film te promoten. Tevens zal de onderneming reclames verzorgen in het gebied waarin het

bioscoopconcern opereert. De licentie, het leveren van promotiemateriaal en het verzorgen van reclames betreffen volgens de onderneming prestatieverplichtingen in de zin van IFRS 15 ('onderscheidbare beloftes om goederen en diensten te leveren'), waarvan de opbrengsten afzonderlijk moeten worden verwerkt (stap 2). In ruil voor de licentie, het leveren van promotiemateriaal en het verzorgen van reclames ontvangt de onderneming royalty's die gebaseerd zijn op de omzet uit de verkoop van bioscoopkaartjes. De te ontvangen royalty's moeten worden toegerekend aan deze prestatieverplichtingen op basis van de relatieve zelfstandige verkoopprijzen van deze prestatieverplichtingen (stap 4).

De onderneming concludeert dat de licentie om de film te mogen vertonen het voornaamste item betreft waaraan de omzetgebaseerde royalty's gerelateerd zijn. Reden is dat de onderneming in alle redelijkheid mag verwachten dat haar klant significant meer waarde toe zal kennen aan de licentie dan aan de promotiegoederen en reclames. Als gevolg verwerkt de onderneming pas opbrengsten per prestatieverplichting op het moment dat de volgende gebeurtenissen beide zijn opgetreden:

- de kaartverkoop bij het bioscoopconcern waarvan de omvang van de royalty's afhankelijk zijn, heeft plaatsgevonden; en
- de prestatieverplichting waaraan de omzetgebaseerde royalty's zijn gealloceerd, is vervuld.

Deze bepaling geldt dus nu niet alleen voor het verantwoorden van opbrengsten uit hoofde van de licentie, maar ook voor het verantwoorden van opbrengsten uit hoofde van het leveren van promotiemateriaal en het verzorgen van reclames, terwijl deze prestatieverplichtingen geen licenties van intellectueel eigendom betreffen.

De aard van de licentie betreft een recht van gebruik van de film ('right to use') en niet het recht tot toegang ('right to access'). Reden hiervoor is dat de film ('het intellectuele eigendom') niet wijzigt gedurende de licentieperiode. Dat betekent dat de prestatieverplichting uit hoofde van de licentie is vervuld zodra het bioscoopconcern als klant van de onderneming het recht verkrijgt de film te mogen vertonen. Echter, omdat de royalty's gerelateerd zijn aan de kaartverkoop worden pas opbrengsten verantwoord als de kaartverkoop bij het bioscoopconcern heeft plaatsgevonden. Als gevolg wordt het deel van de royalty's dat is toegerekend aan het verstrekken van de licentie als opbrengst verantwoord in lijn met de kaartverkoop door het bioscoopconcern.

De verplichting om promotiemateriaal te leveren is vervuld op het moment de klant de beschikkingsmacht ('control') verkrijgt over het promotiemateriaal. Echter, opbrengsten worden in dit geval pas verantwoord als de kaartverkoop plaatsvindt door het bioscoopconcern (in lijn met de regels voor de omzetgebaseerde royalty's uit hoofde van licenties van intellectueel eigendom).

De verplichting om reclames te verzorgen gedurende de licentieperiode wordt vervuld over de looptijd van de licentie. Het deel van de royalty's dat is toegerekend aan het verzorgen van reclames wordt als opbrengst verantwoord over de licentieperiode rekening houdend met de voortgang van het aantal verzorgde reclames en de restrictie dat opbrengsten uit hoofde van de royalty's worden verantwoord als de kaartverkoop bij het bioscoopconcern plaatsvindt (in lijn met de regels voor de omzetgebaseerde royalty's uit hoofde van licenties van intellectueel eigendom).

Recht 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.

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. 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 inprijsen. Wij verwijzen naar ons artikel over IFRS 15 – Rechten op retour.

Terugstortverplichtingen

Een onderneming neemt een terugstortverplichting op als de onderneming een vergoeding ontvangt van een klant en verwacht dat deze volledig of deels moet worden terugbetaald aan de klant. Bijvoorbeeld, als gevolg van een 'niet-goed-geld-terug-garantie'. Een dergelijke verplichting wordt gewaardeerd op het bedrag van de vergoeding dat is ontvangen dan wel te ontvangen is waarvan de onderneming verwacht dat deze terugstort moet worden (en dus niet wordt opgenomen in de transactieprijs).

Effectieve datum

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