

# IFRS 15 im Vertriebs-Controlling nutzen

Nicht nur für das Service-Controlling, sondern auch für das Vertriebs-Controlling bietet der neue Standard für die bilanzielle Realisierung von Umsatzerlösen eine Chance. Gerade im mehrstufigen Vertrieb schafft er mehr Transparenz und verhindert falsche Schlüsse. Voraussetzung ist jedoch, dass die IT-Systeme entsprechend angepasst werden.

*Clemens Pelster, Christian Herold*

Die neuen Standards des International Accounting Standards Boards (IASB) lösen bei Controllern nicht immer Begeisterungstürme aus. Dies gilt insbesondere auch für den Standard zur Umsatzrealisierung IFRS 15, der im April 2016 sei-

ne letzte Fassung erhielt und für Geschäftsjahre nach dem 1. Januar 2018 gelten wird. In den vorangegangenen Beiträgen dieser Serie haben wir dargelegt, dass sich ein näherer Blick auf die neuen Vorgaben für Controller lohnt (vergleiche Pelster/Herold 2017a und 2017b). Denn insbesondere im Service- und Vertriebs-Controlling machen die standardisierten Umsatzzahlen aus Kundenverträgen (Revenue from Contracts with Customers) nicht nur die Abschlüsse vergleichbarer, sondern sie können auch als operative Key Performance Indicators (KPIs) genutzt werden und bisher gängige KPIs ersetzen.

Auch wenn bei der Bilanzierung einfacher Verkaufstransaktionen keine wesentlichen Änderungen durch IFRS 15 zu erwarten sind, gibt es im mehrstufigen Handel durchaus neue Fragen zu beantworten: Inwieweit und wann müssen beispielsweise Erlösschmälerungen beim Lieferanten eines Großhändlers berücksichtigt werden, wenn mit dem Kunden dieses Großhändlers parallel individuelle Rabattvereinbarungen geschlossen wurden? Und wie kann eine solche Erlösschmälerung quantifiziert werden, wenn zum Zeitpunkt der Lieferung an den Großhändler noch nicht klar ist, welcher indirekte Kunde dieses Gerät mit welcher Rabattvereinbarung kauft?

## Bewertung von Vertriebsvereinbarungen

So wie bei Service-Verträgen, sind auch im Vertrieb die Verträge mit Kunden nach IFRS in fünf Schritten zu prüfen, um Umsatzerlöse bilanziell zu realisieren (vergleiche Pelster/Herold 2017a und 2017b). So kann es sein, dass ein Heizungs-

### Autoren der Serie



Dr. Clemens Pelster verantwortet bei ISS Evantec seit März 2017 die Bereiche Finance, HR, Legal, Einkauf und IT. Davor war er innerhalb der Vaillant Group für den Finanzbereich der Vertriebsniederlassungen in UK, FR, BE und NL zuständig. Er ist außerdem Lehrbeauftragter für Controlling an der FHDW in Bergisch Gladbach.



Dr. Christian Herold ist als Partner zentraler Ansprechpartner für die Leistungen der FAS AG im Bereich Business-Reporting und berät in nahezu allen Fragestellungen der internationalen Rechnungslegung und HGB.

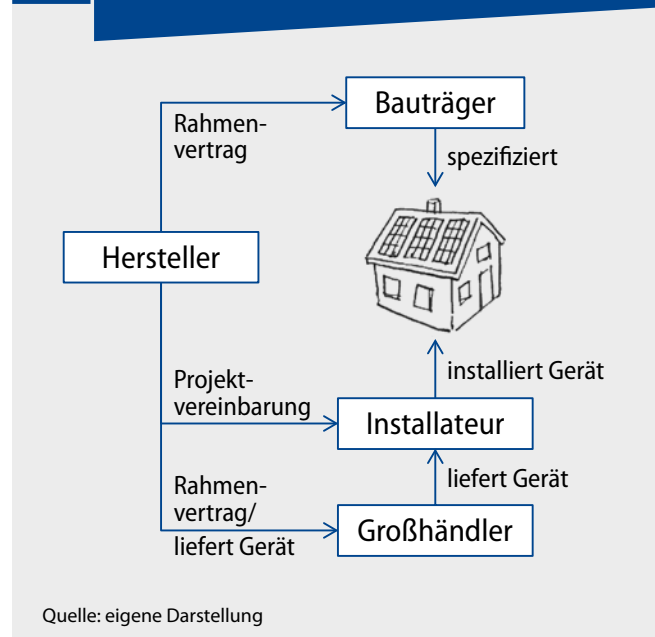
hersteller, der ein Bauvorhaben ausstattet, mit dem Installateur, dem Großhändler und dem Bauträger jeweils vertragliche Beziehungen hat (vergleiche **Abbildung 1**). Hier muss geprüft werden, inwieweit diese Verträge bei der Bestimmung eines Transaktionspreises zusammengefasst werden müssen. Bei der für IFRS 15 notwendigen Bestimmung der vertraglichen Leistungsverpflichtungen müssen im Vertrieb unter Umständen neben dem verkauften Produkt auch weitere Leistungsverpflichtungen berücksichtigt werden, wie zum Beispiel eine „kostenlose“ Anlieferung, eine erweiterte Garantie oder Sonderkonditionen im Rahmen eines Bonusprogramms. Der Transaktionspreis für die Erfassung der Vertriebsumsätze muss für IFRS 15 manchmal geschätzt werden, da zum Zeitpunkt der Lieferung des Geräts an den Großhändler noch nicht klar ist, welche Erlösschmälerung noch zu zahlen ist beziehungsweise welche andere Leistungsverpflichtung besteht. Bei der Wertermittlung müssen alle Verträge mit allen Parteien und deren Zusammenhänge berücksichtigt werden, um einen Erwartungswert berechnen zu können (IFRS 15.53). Damit beeinflussen jede Vertragsänderung sowie die Anlage neuer Verträge den Erwartungswert. Es ist wichtig, die IT-Systeme so aufzusetzen, dass diese Berechnung automatisiert durchgeführt werden kann. Welche Möglichkeit es dabei beispielsweise für die Abbildung von Vertriebsvereinbarungen mit unterschiedlichen Kunden gibt, wird im nachfolgenden Kapitel dargelegt.

*„Durch eine Verknüpfung aller relevanten Verträge kann die Prognosegenauigkeit erhöht werden.“*

### Vertriebsvereinbarungen mit unterschiedlichen Kunden

In einem mehrstufigen Vertrieb werden meist Vertriebsvereinbarungen mit unterschiedlichen Kunden geschlossen. Dabei können für das gleiche, an den Großhändler gelieferte Gerät Prämien an unterschiedliche Kunden gezahlt werden, die nach IFRS 15.50 und 15.51 oder gegebenenfalls nach IFRS 15.70 zum Zeitpunkt der Umsatzrealisierung bereits als Erlösschmälerung zu berücksichtigen sind. Da zu diesem Zeitpunkt aber noch nicht die gesamte Distributionskette feststeht, können für die Erlösschmälerungen lediglich Annahmen getroffen werden. Durch eine Verknüpfung aller relevanten Verträge – wohlgermerkt nicht im Verständnis von IFRS 15.29, der eine mögliche Zusammenfassung von Waren

Abb. 1 Agreement



und Dienstleistungen regelt – kann die Prognosegenauigkeit jedoch erhöht werden.

### Multi-Party-Agreement

Bei einem Multi-Party-Agreement werden mehrere Einzelverträge mit unterschiedlichen Kunden geschlossen, die sich jedoch auf die gleichen Geräte beziehen (vergleiche **Abbildung 1**). Beispielsweise könnte mit einem Bauträger die Spezifikation von 8.000 Geräten vertraglich fixiert werden, die dem Bauträger vom Hersteller mit 200 Euro pro Gerät vergütet wird. Diese Geräte werden von einem Installateur verbaut, dem vom Hersteller 225 Euro Prämie pro Gerät zugesagt wurden. Die durchschnittliche Erlösschmälerung dieser Geräte beträgt damit 425 Euro. In der Vergangenheit legte der Vertrieb – getrieben durch das IT-System und die Prozesse – zwei unabhängige Verträge dafür an, denn es handelt sich auch um zwei mit unterschiedlichen Parteien geschlossene Verträge. Im Rahmen des Monatsabschlusses ermittelte dann das Controlling nicht Verträge für 8.000, sondern Verträge für 16.000 Geräte (= 2 \* 8.000) und damit eine durchschnittliche Erlösschmälerung von 212,50 Euro.

### Project-Agreement

Bei einem Project-Agreement hingegen nehmen unterschiedliche Installateure an einer Ausschreibung teil. Jeder dieser In-

stallateure hat mit dem Gerätehersteller eine individuelle Prämienvereinbarung, deren Höhe sich aus dem gekauften Volumen der Vergangenheit ableitet. Bei einem Projekt könnte es beispielsweise um 6.000 Geräte gehen, für die drei Installateure pro Gerät eine unterschiedliche Prämie erhalten: Moore Plumbing 300 Euro, Wakely Plumbing 400 Euro und C. Pelter & Daughters 500 Euro. Da keine weiteren Informationen vorliegen, kann für die 6.000 Geräte eine durchschnittliche Erlösschmälerung von 400 Euro erwartet werden. Würde man auch hier die Verträge einzeln und nicht im Zusammenhang eines Projektes betrachten, so würde man zwar die gleiche durchschnittliche Erlösschmälerung von 400 Euro erwarten, aber man würde von einem Absatz von 18.000 (= 3 \* 6.000) Geräten ausgehen.

*„Aus Controlling-Sicht sollte das (IT)-Vertragssystem Auswertungsmöglichkeiten enthalten.“*

#### Stepped-Agreement

Bei einem Stepped-Agreement erhöht sich die nachträgliche Vergütung pro Gerät in Abhängigkeit der bereits abgenommenen Geräte. Beispielsweise werden Volumina bis zu 3.000 Geräten mit 400 Euro pro Gerät, Volumina zwischen 3.000

und einschließlich 6.000 Geräten mit 500 Euro pro Gerät und Volumina über 6.000 Geräte mit 550 Euro pro Gerät vergütet. Bei einem erwarteten Absatz von 6.000 Geräten wird demnach eine Erlösschmälerung von 500 Euro pro Gerät erwartet. Zu beachten ist, dass nach IFRS 15 bereits bei Vertragsbeginn die Bestimmung der variablen Gegenleistung zu erfolgen hat, sodass eine Schätzung vorgenommen werden muss, welches Vergütungs-Cluster der jeweilige Kunde erreichen wird. Entsprechend sind auch die Umsatzerlöse pro verkauftem Gerät als Durchschnittspreis zu realisieren und damit abweichend vom tatsächlich fakturierten Betrag. Jedoch können nicht alle Vertragssysteme Stepped-Agreements verwalten. Häufig wurden daher bisher vom Vertrieb in solchen Fällen im System drei separate Verträge mit dem gleichen Kunden angelegt, was zu einem erwarteten Volumen von 15.000 (= 3.000 + 6.000 + 6.000) Geräten und einer durchschnittlichen Erlösschmälerung von 500 Euro pro Gerät führte.

**Abbildung 2** fasst die durchschnittlichen Erlösschmälerungen zusammen. Wenn die Verträge richtig verknüpft werden, ergeben sich durchschnittliche Erlösschmälerungen von 440 Euro pro Gerät für 20.000 Geräte. Werden die Verträge dagegen nicht verknüpft, könnte von einem Volumen von 49.000 Geräten bei einer durchschnittlichen Erlösschmälerung von 438,78 Euro pro Gerät ausgegangen werden.

**Abb. 2 Ermittlung der durchschnittlichen Erlösschmälerung**

	Verknüpfung		keine Verknüpfung	
	Volumen	Erlösschmälerung	Volumen	Erlösschmälerung
Multi-Party	8.000	425,00	16.000	425,00
Project	6.000	400,00	18.000	400,00
Stepped	6.000	500,00	15.000	500,00
<b>Durchschnitt</b>		<b>440,00</b>		<b>438,78</b>
<b>Absatz Großhandel</b>	<b>60.000</b>	<b>146,67</b>	<b>60.000</b>	<b>358,33</b>
davon unter Vertrag	20.000	140,00	49.000	438,78
ohne Vertrag	40.000		11.000	

Quelle: eigene Darstellung

Aus Controlling-Sicht stellen die Volumina unter Vertrag (20.000 beziehungsweise 49.000 Geräte) eine wichtige Information für den Forecast dar. Diese Information wird mit dem Orderbuch der Großhändler abgeglichen. Sollte beispielsweise das Orderbuch 60.000 Geräte umfassen und sollte in der Vergangenheit der Großhandel etwa ein Drittel der Geräte an Kunden mit einem Vertrag weiterverkauft haben, so könnte das (nicht-verknüpfte) Volumen von 49.000 als zu hoch eingeschätzt werden: „Der Vertrieb ist mal wieder sehr optimistisch.“ Bei dieser Fehleinschätzung würde man pro Gerät den Umsatz um 146,26 Euro (=  $1/3 * 438,26$ ) mindern, was in Summe eine Erlösschmälerung von 8.775.600 Euro ergäbe. Würde man hingegen dem (falschen) Vertriebs-Forecast trauen und der Erfahrung, dass es zu einem Drittel der Geräte Verträge mit indirekten Kunden gibt, so könnte das Orderbuch auf 147.000 korrigiert werden. Dies würde zu dem Schluss führen: „Der Großhandel schätzt die Marktentwicklung falsch ein.“ Man könnte daraus aber auch fälschlicher-

weise folgern, dass mittlerweile 82 Prozent der Geräte an indirekte Kunden mit Vertrag verkauft werden und der Großhändler nur noch eine geringe Marketing-Relevanz hat.

Kann man jedoch auf die verknüpften Volumina zugreifen (20.000 Geräte), so werden das Orderbuch und damit die Prognosequalität des Vertriebsbereichs bestätigt. Sollten an den Großhandel in Summe 60.000 Geräte geliefert worden sein, so würden die Umsätze um 146,67 Euro pro Gerät gemindert und nicht, wie im Fall der fehlenden Vertragsverknüpfung, um 358,33 Euro. Aus Sicht des Controllings hat diese Erlösschmälerung, die auch Zahlungen an indirekte Kunden umfasst, den Vorteil, dass schon zum Zeitpunkt der Lieferung an die Großhändler die richtige Profitabilität im täglichen Management-Reporting abgebildet wird.

Während die durchschnittliche Erlösschmälerung für einen Gerätetyp noch mit Excel berechnet werden kann, sind die Verträge in der Realität wesentlich komplexer. Mit Kunden werden meist unterschiedliche Preisnachlässe oder Prämien

**Abb. 3 Ermittlung der durchschnittlichen Erlösschmälerung bei mehreren Gerätetypen**

Total	Einheiten	Erlösschmälerung								
	Umsatz-Forecast 280.230	Anteil	per Unit	EcoTec A	EcoTec B	EcoTec C	EcoTec D	EcoTec E	EcoTec F	CLP
any WHB		2,5 %	235,71	5,89	5,89	5,89	5,89	5,89	5,89	5,89
any Eco		6,5 %	276,67	17,91	17,91	17,91	17,91	17,91	17,91	
EcoTec A	30.600	58,8 %	405,56	238,56						
EcoTec B	54.000	55,6 %	416,67		231,48					
EcoTec C	37.400	58,8 %	497,73			292,78				
EcoTec D	148.992	52,6 %	114,20				60,10			
EcoTec E	3.000	0,0 %						0,00		
EcoTec F	4.000	0,0 %							0,00	
CLP	2.238	0,0 %								0,00
Erlösschmälerung/Einheit				262,36	255,28	316,58	83,91	23,80	23,80	5,89
Einheiten im Forecast				30.600	54.000	37.400	148.992	3.000	4.000	2.238
Summe Erlösschmälerung				8.028.347	13.785.319	11.840.202	12.501.459	71.407	95.209	13.177

Quelle: eigene Darstellung

für unterschiedliche Gerätetypen und unterschiedliche Gerätehierarchien vereinbart. **Abbildung 3** zeigt hierzu ein Beispiel. Es gibt drei Gerätetyphierarchieebenen:

1. EcoTec A-F, CLP, ein spezieller Gerätetyp,
2. Eco: eine Gerätefamilie, also in diesem Fall die Gerätetypen EcoTec A-F, nicht aber den Gerätetyp CLP, und
3. WHB, ein Gerätesegment, also in diesem Fall die wandhängenden Heizgeräte, zu denen zum Beispiel Wärmepumpen nicht gehören.

Auf der einen Seite werden Verträge mit Kunden auf einer dieser drei Ebenen geschlossen. Auf der anderen Seite wird jedoch ein Sales-Forecast für die an Großhändler verkauften Geräte auf Gerätetypenebene erstellt. In unserem Beispiel wird ein Absatz von 280.230 Geräten geplant. Diese teilen sich auf die Gerätetypen EcoTec A (30.600 Geräte), EcoTec B und CLP (2.238 Geräte) auf. Zur Ermittlung der Erlösschmälerungen müssen Vertriebs-Forecast (Orderbuch) und Verträge zusammengebracht werden. Beispielsweise werden Geräte des Typs EcoTec D in 52,6 Prozent der Verträge mit einer durchschnittlichen Erlösschmälerung von 114,20 Euro angeführt. Für jeden an Großhändler verkauften EcoTec D müssen daher Erlösschmälerungen von 60,10 Euro (= 114,20 Euro \* 52,6 %) berücksichtigt werden. Da aber ein EcoTec D Teil der Gerätefamilie Eco und des Gerätesegments WHB ist, müssen zusätzlich noch Erlösschmälerungen von 17,91 Euro für Eco und 5,89 Euro für WHB berücksichtigt werden. Dies bedeutet, dass von einem zu 1.000 Euro netto fakturierten EcoTec D lediglich Umsatzerlöse von 916,09 Euro realisiert werden dürfen.

### Zusammenfassung

- IFRS 15 definiert, welche Leistungsverpflichtungen bei der Ermittlung eines Transaktionspreises in Verkaufstransaktionen zu berücksichtigen sind.
- Bei komplexen Geschäftsbeziehungen mit indirekten Kunden legt der neue Standard fest, zu welchem Zeitpunkt Leistungsverpflichtungen in der Umsatzrealisierung zu berücksichtigen sind.
- Die automatische Bewertung unterschiedlicher Vertragstypen und deren Verdichtung in einer Erlösschmälerung könnten dem Controlling wertvolle Hinweise zu kritischen Verträgen geben.
- Die IT-Systeme müssen so angepasst werden, dass sie eine Ermittlung der Erlösminderungen nach IFRS 15 möglich machen.

### Anforderungen an die IT

Nach IFRS 15.17 müssen Verträge, die sich auf die gleiche Leistungsverpflichtung, nämlich den Verkauf eines Gerätes, beziehen und zeitnah mit einem Kunden oder einer dem Kunden nahestehenden Person abgeschlossen wurden, zusammengefasst werden. Das IT-System muss daher die Erfassung mehrerer Vertragsparteien und der Erlösminderungen dieser Vertragsparteien erlauben.

*„Das Vertriebs-Controlling sollte IFRS 15 als Chance begreifen und die Vorgaben des neuen Standards für seine Zwecke nutzen.“*

In der betriebswirtschaftlichen Realität können mehrere Parteien Prämien für dasselbe verkaufte Gerät erhalten, und nach IFRS 15.70 müssen diese Zahlungen bei der Ermittlung des Transaktionspreises und damit bei der Erlösschmälerung berücksichtigt werden. Die zu einem Gerät gehörenden Verträge müssen daher in einem (IT-) Vertragssystem zusammengeführt, das heißt verknüpft werden. Dabei muss die Art der Verknüpfung für weitere Auswertungen klassifiziert werden. So müssen bei einem Multi-Party-Agreement die Erlösschmälerungen addiert werden, während bei einem Project-Agreement der gewichtete Durchschnitt zu ermitteln ist. Aus Controlling-Sicht sollte das Vertragssystem Auswertungsmöglichkeiten enthalten. So sollte es berechnen, wie viele Geräte unter Vertrag sind und mit welchem Betrag diese vergütet werden. Im Zusammenspiel mit dem Orderbuch kann dann auf Articlebene die zu berücksichtigende Erlösschmälerung berechnet und dem Finanzbereich zur Verfügung gestellt werden. Der Abschluss neuer sowie die Änderung oder Kündigung bestehender Verträge durch den Vertrieb müssen automatisch auch zu einer Aktualisierung der zu berücksichtigenden Erlösschmälerung führen. Ein Exception-Reporting könnte herangezogen werden, um über die Zeit wesentliche Veränderungen bei den Erlösschmälerungen auf Articlebene aufzuzeigen. Es würde zudem die Verträge und deren Änderungsdatum identifizieren, die zu diesen Veränderungen geführt haben. Ein solches Exception-Reporting würde dem Controlling einen Hinweis geben, welche Verträge es mit dem Vertriebsbereich diskutieren sollte. Eingebunden in einen Workflow könnten die simulierten Veränderungen der Erlösschmälerungen den Genehmigungsprozess im Vertriebsbereich steuern.

## Schlussbetrachtung

Das Vertriebs-Controlling sollte IFRS 15 als Chance begreifen und die Vorgaben des neuen Standards für seine Zwecke nutzen. Komplexe Vertragsbeziehungen zwischen Lieferanten und Kunden müssen abgebildet werden, um falsche Schlussfolgerungen zu verhindern. Voraussetzung ist allerdings, dass die IT-Systeme die Kundenverträge entsprechend erfassen und Erlösschmälerungen richtig zuordnen. Hier ist das Controlling gefordert, die notwendigen Anpassungen zu identifizieren, dem Management und dem Vertrieb die Vorteile einer solchen Anpassung deutlich zu machen und die IT-Abteilungen entsprechend anzuleiten. Ein Schwerpunkt liegt dabei in den Vorgaben zur automatischen Berechnung von Erlösschmälerungen in Abhängigkeit von den einzelnen Vertragstypen.

### Literatur

Pelster, C./Herold, C. (2017a): IFRS 15 – Chance für das Controlling, in: Controlling und Management Review, 61 (3), S. 56-61.

Pelster, C./Herold, C. (2017b): IFRS 15 im Service-Controlling nutzen, in: Controlling und Management Review, 61 (4), S. 42-48.

Dr. Clemens Pelster  
ISS Evantec, Aschheim, Deutschland  
E-Mail: Clemens.Pelster@de.issworld.com

Dr. Christian Herold  
FAS AG, Frankfurt am Main, Deutschland  
E-Mail: Christian.Herold@fas.ag

### Hinweis:

Die **Teile 1 bis 5** dieser Beitragsserie sind in den Ausgaben **6/2016 bis 4/2017** der Controlling & Management Review erschienen.

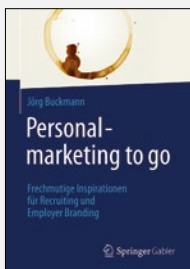


Weitere Empfehlungen der Verlagsredaktion aus [www.springerprofessional.de](http://www.springerprofessional.de) zu:

### Bilanzierung nach IFRS

Hubert, H. (2017): Einführung in die Bilanzierung und Bewertung. Grundlagen im Handels- und Steuerrecht sowie den IFRS, 2. Auflage, Wiesbaden.  
[www.springerprofessional.de/link/12078822](http://www.springerprofessional.de/link/12078822)

# Das Wichtigste für Praktiker auf einen Blick



J. Buckmann  
**Personalmarketing to go**  
Frechmutige Inspirationen  
für Recruiting und Employer Branding

2016. XV, 101 S.  
48 Abb. in Farbe. Geb.  
€ (D) 29,99 | € (A) 30,83 | \*sFr 31,00  
ISBN 978-3-658-11153-3  
€ 22,99 | \*sFr 24,50  
ISBN 978-3-658-11154-0 (eBook)

- Ungewöhnliche Ansätze im Recruiting und Employer Branding, unterhaltsam und innovativ präsentiert
- Das neue Werk von HR-Profi und #Frechmut-Aktivist Jörg Buckmann

In diesem Werk zeigt Jörg Buckmann auf seine ihm eigene humorvolle Weise viele Beispiele guter Personalwerbung: Kurze, unterhaltsame Einheiten und zahlreiche Bilder bieten Inspiration für die tägliche Praxis im Human Resources Management. Buckmann nimmt seine Leser mit auf eine wilde Achterbahnfahrt der Geschichten – Muhammad Ali, Fürst Potjomkin und Falco inklusive – und zeigt Personalverantwortlichen aller Ebenen, wie sie ihrem Personalmarketing und Employer Branding mit ungewöhnlichen Ideen einen Frischekick verpassen können.

€ (D) sind gebundene Ladenpreise in Deutschland und enthalten 7 % MwSt. € (A) sind gebundene Ladenpreise in Österreich und enthalten 10 % MwSt.  
Die mit \* gekennzeichneten Preise sind unverbindliche Preisempfehlungen und enthalten die landesübliche MwSt. Preisänderungen und Irrtümer vorbehalten.

Jetzt bestellen auf [springer-gabler.de](http://springer-gabler.de) oder in Ihrer lokalen Buchhandlung