

# IFRS 15 im Service-Controlling nutzen

Anfang 2018 tritt der neue International Financial Reporting Standard IFRS 15 zur Umsatzrealisierung in Kraft. Durch die klare Abgrenzung von Umsatzerlösen aus Service-Verträgen erleichtert er auch das Service-Controlling. Es gilt, die neuen Möglichkeiten zu nutzen und die Verträge entsprechend in der IT abzubilden.

*Clemens Pelster, Christian Herold*

Im Service-Bereich gehören Umsatzerlöse zu den Kennzahlen, für die sich bisher nur das Management-Team interessiert. Für den operativen Bereich stehen mengenmäßige Kennzahlen im Vordergrund: Wie viele Geräte sind in unserem Portfolio? Wie viele Wartungen müssen noch vor der Heizperiode durchgeführt werden (Orderbuch)? Welche Produktivität, gemessen als Anzahl der Wartungen geteilt durch die Anzahl der Service-Techniker, wird derzeit erreicht? Der am 28. Mai 2014 veröffentlichte und im April 2016 noch einmal angepasste Standard zur Umsatzrealisierung (IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers) macht Vorgaben, wie einzelne Leistungen zu bewerten sind und wann der dazugehörige Umsatz realisiert werden darf. Diese Vorgaben

können im Service-Controlling genutzt werden, um auch bisher rein mengenmäßige Kennzahlen (zum Beispiel aus dem Orderbuch) zusätzlich mit einer Wertkomponente zu belegen.

Während sich bei einfachen Verkaufstransaktionen durch die Neuregelungen in der Regel keine wesentlichen Änderungen in der Bilanzierung erwarten lassen, wirft der neue Standard für den Service-Bereich Fragen auf:

- Service-Verträge können sowohl eine Wartungs- als auch eine Versicherungskomponente enthalten. Wie sind die Umsatzerlöse auf diese Komponenten aufzuteilen und wann dürfen diese realisiert werden?
- Eine Komponente kann jeweils aus verschiedenen anderen Komponenten bestehen. Wie sollen in diesen Fällen die Umsatzerlöse aufgeteilt werden?
- Der Zeitpunkt der Umsatzrealisierung ist von Aktionen des Service-Bereichs abhängig, die wiederum in einem operativen Service-System verwaltet werden. Wie können diese Daten für den Finanzbereich genutzt werden?

Im Folgenden wird am Beispiel eines für den Service-Bereich typischen Wartungsvertrags die Anwendung von IFRS 15 erläutert. Dabei wird eine Lösung angestrebt, bei der zu jedem Zeitpunkt entsprechend der IFRS 15-Anforderung in einer Form berichtet wird, die sich auch zur internen Steuerung nutzen lässt. Monatliche Korrekturbuchungen zum Monatsabschluss werden vermieden.

## Zusammenfassung

- Die Umsatzrealisierung nach IFRS 15 erfordert Daten, die durch aktuelle Prozesse im Finanz- und Rechnungswesen nicht erzeugt werden.
- Zunächst versuchte man, diese Datenanforderung durch pragmatische Lösungen im Finanz- und Rechnungswesen abzudecken.
- Erst auf den zweiten Blick erkennt man in den Datenanforderungen des IFRS 15 einen für die Steuerung des Service-Bereichs relevanten Informationsgehalt.

## Bewertung von Service-Verträgen

Um die einzelnen Umsätze aus Service-Verträgen mit Kunden zu realisieren, müssen diese nach IFRS 15 in fünf Schritten analysiert werden (vergleiche den vorangegangenen Beitrag der Serie „IFRS“: Pelster/Herold 2017). Dabei ist insbesondere zu beachten, dass ein Service-Vertrag neben einer Wartungsleistung auch ein kostenloses Reparaturversprechen, also eine Versicherungsleistung, für den Fall enthalten kann, dass das Gerät während der Vertragslaufzeit ausfällt. Damit kommt es unter Umständen zur zeitlich versetzten Erfüllung verschiedener Leistungsverpflichtungen, und es lässt sich kein einheitlicher Zeitpunkt der Ertragsrealisation innerhalb des Vertrages festlegen. In solchen Fällen muss geprüft werden, ob IFRS 15.22 in Verbindung mit IFRS 15.27 greift. Gegebenenfalls sind die einzelnen Leistungsverpflichtungen dann entsprechend voneinander zu separieren (IFRS 15.29). Auch der unter Berücksichtigung der Variabilität zu bestimmende Transaktionspreis (IFRS 15.47 ff.) ist auf die Wartungs- und die Versicherungskomponente aufzuteilen (IFRS 15.73). Die Aufteilung erfolgt grundsätzlich auf Basis der relativen Einzelveräußerungspreise der einzelnen Leistungsverpflichtungen (IFRS 15.74), wobei der Einzelveräußerungspreis jener Preis ist, für den das Unternehmen (hier der Hersteller beziehungsweise dessen Service-Bereich) die jeweilige Leistungsverpflichtung isoliert an einen Kunden verkaufen würde. Sollten keine Einzelveräußerungspreise vorliegen, sieht der IFRS 15 bestimmte Schätzmethoden zur Preisbestimmung vor.

Bei der Aufteilung der Leistungsverpflichtungen stellt sich die Frage, wie mit Leistungsverpflichtungen umzugehen ist, die wiederum selbst aus Leistungsverpflichtungen bestehen, die separat am Markt angeboten werden. Beispielsweise werden von einer Service-Gesellschaft Wartungsleistungen und Reparaturen auch außerhalb von Service-Verträgen angeboten. Eine Reparatur wiederum besteht aus einer Arbeitsleistung (Lohnkosten) und einem Ersatzteil. Bei dem Ersatzteil kann es sich wiederum um eine Baugruppe handeln, deren Bestandteile ebenfalls als Ersatzteile am Markt angeboten werden. Die Betrachtungsebene determiniert dabei den Wert der einzelnen Leistungsverpflichtungen.

*„IFRS 15.31 gibt sehr genau vor, wann eine Leistungsverpflichtung erfüllt ist.“*

Nehmen wir an, die Wartung wird isoliert für 100 Euro und die Stunde Reparatur für 50 Euro angeboten. Nehmen wir weiter an, Vertrag B bietet eine Wartung und die Übernahme der Lohnkosten im Falle einer Reparatur pauschal für 120

### Autoren der Serie



Dr. Clemens Pelster verantwortet bei ISS Evantec seit März 2017 die Bereiche Finance, HR, Legal, Einkauf und IT. Davor verantwortete er innerhalb der Vaillant Group den Finanzbereich der Vertriebsniederlassungen in UK, FR, BE und NL. Er ist 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.

Euro an. In diesem Fall hat die Wartung innerhalb des Vertrages einen Wert beziehungsweise einen zugeordneten Transaktionspreis von 80 Euro ( $=120 \cdot 100 / (100 + 50)$ ), und die Reparatur hat einen Wert von 40 Euro ( $=120 \cdot 50 / (100 + 50)$ ); vergleiche **Tabelle 1**). Nehmen wir des Weiteren an, ein Vertrag A mit einem Transaktionspreis von 140 Euro deckt zusätzlich im Falle der Reparatur auch die Ersatzteile ab, wobei die Ersatzteile durchschnittlich 40 Euro kosten. Teilt man nun den Transaktionspreis entsprechend den Einzelkomponenten auf, so ergibt sich ein Wert von 73,68 Euro für die Wartung ( $=140 \cdot 100 / (100 + 50 + 40)$ ), 36,84 Euro für die Lohnkosten ( $=140 \cdot 50 / (100 + 50 + 40)$ ) und 29,48 Euro für das Ersatzteil ( $=140 \cdot 40 / (100 + 50 + 40)$ ). Versteht man Vertrag A jedoch als Bündel aus Vertrag B und einem Ersatzteil, so ergeben sich 70 Euro für die Wartung ( $=140 \cdot 80 / (120 + 40)$ ), 35 Euro für die Lohnkosten ( $=140 \cdot 40 / (120 + 40)$ ) und 35 Euro für das Ersatzteil ( $=140 \cdot 40 / (120 + 40)$ ). Der Wert des Ersatzteils ist daher davon abhängig, ob die beiden übrigen Komponenten (Wartung und Lohnkosten) als einzelne Leistungsverpflichtungen oder als Vertrag B herangezogen werden.

Eine Leistungsverpflichtung ergibt sich grundsätzlich aus den Leistungen, die vertraglich zugesagt wurden. Ein Vertrag A aus dem Bündel Vertrag B und Ersatzteil besteht noch immer aus den beiden Leistungsverpflichtungen Wartung und Reparatur (Lohnkosten und Ersatzteil). Im Einklang mit IFRS 15 ist der

Transaktionspreis entsprechend den originären Einzelveräußerungspreisen der Leistungsverpflichtungen aufzuteilen. Sofern sich keine wesentlichen Abweichungen ergeben, könnte aus Praktikabilitätsgründen auch eine Aufteilung unter Berücksichtigung der bereits ermittelten relativen Preise des Vertrags B erfolgen.

*„Das operative IT-Service-System sollte einen Vertrag ebenfalls in seine Leistungskomponenten zerlegen können.“*

Im Folgenden wird für einen typischen Wartungsvertrag die Verknüpfung zwischen Prozess und Buchung hergestellt. IFRS 15.31 differenziert dabei zwischen einer Leistung, die über einen Zeitraum, und einer Leistung, die zu einem Zeitpunkt erfüllt wird. Diese Beurteilung ist für jede identifizierte Leistungsverpflichtung durchzuführen.

### Abbildung eines Wartungsvertrages

**Tabelle 2** zeigt einen einjährigen Service-Vertrag, dessen Laufzeit im September 2015 begonnen hat und dann zweimal verlängert worden ist. Bei der Vertragsgestaltung sollte darauf geachtet werden, dass es sich bei der Verlängerung um einen Anschlussvertrag und nicht um eine Vertragsmodifikation nach IFRS 15.18 handelt. In der ersten Sequenz wurde der Vertrag an einen Endkunden zu 100,00 Euro verkauft, in der zweiten Sequenz (Anschlussvertrag) wurde der Preis auf

102,00 Euro und in der dritten Sequenz auf 104,04 Euro erhöht. Der Vertrag hat mit der jährlichen Wartung und der kostenlosen Reparatur im Falle eines Gerätedefekts zwei Komponenten, wobei auf die Wartung 60 Prozent und auf die Versicherungskomponente 40 Prozent des Transaktionspreises entfallen. Die Versicherungsleistung ist erbracht, sobald ein Monat während der Laufzeit verstrichen ist. Dies sind in dem Beispiel Ende September 2015 3,33 Euro (=100 Euro\* 40 %\*(1/12)), die als Umsatz realisiert werden können. Aus Controlling-Sicht müssen diese 3,33 Euro ausreichen, die durchschnittlichen Kosten einer Reparatur zu decken. Es kann monatlich ausgewertet werden, inwieweit die tatsächlich angefallenen Reparaturkosten (die als Aufwand gebucht werden) durch die Umsätze der Versicherungskomponenten aller Verträge gedeckt sind.

Die Umsätze auf Basis der Versicherungsleistung werden unabhängig davon realisiert, ob dem Kunden die Leistung schon in Rechnung gestellt worden ist (IFRS 15.BC325). Aus bilanzieller Sicht entsteht in diesem Fall eine Forderung, da ein bedingungsloses Recht auf Zahlung des Transaktionspreises entstanden ist und lediglich die Zeit bis zu deren Fälligkeit verstreichen muss (IFRS 15.108). In der Praxis wird diese Forderung aber nicht im Nebenbuch, sondern über ein Hauptbuchkonto gebucht, das unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in der Bilanz ausgewiesen wird. Dagegen wird eine Forderung im Nebenbuch gebucht, wenn für einen laufenden oder künftigen Vertrag (zum Beispiel einen Anschlussvertrag, sofern der Kunde nicht innerhalb der

**Tab. 1 Transaktionspreis in Abhängigkeit von der Definition von Leistungsbündeln**

		am Markt angeboten			Transaktionspreise basierend auf		
					Einzelveräußerungspreisen		Leistungsbündeln
		Einzelveräußerungspreise	Pauschale Vertrag A	Pauschale Vertrag B	Vertrag A	Vertrag B	Vertrag A = Vertrag B + Ersatzteile
gesamt		190,00	140,00	120,00	140,00	120,00	140,00
Wartung		100,00	140,00	120,00	73,68	80,00	70,00
Reparatur	Lohnkosten	50,00			36,84	40,00	35,00
	Ersatzteile	40,00			29,48		35,00
zeitpunktbezogene Leistungen (Wartung)					73,68	80,00	70,00
zeitraumbezogene Leistungen					66,32	40,00	70,00

Quelle: eigene Darstellung

Kündigungsfrist widersprochen hat) die Rechnung erstellt wird und fällig ist (IFRS 15.BC325). Leider kommt es häufig vor, dass Kunden diese Rechnung nicht bezahlen und den Wartungseinsatz an das Ende der Vertragslaufzeit schieben. Sollte das Gerät während der Vertragslaufzeit nicht ausfallen, kündigen einige Kunden den Vertrag, und diese Kündigung (außerhalb der Kündigungsfrist) wird meist aus Kulanz akzeptiert. In solchen Fällen wurde in der Vergangenheit die Rechnung einfach mit dem Hinweis vom Vertrieb storniert (Umsatz an Forderung), der Kunde habe ja noch keine Leistung empfangen. Aus Controlling-Sicht ist dies nicht zutreffend: Der Kunde hat eine Versicherungsleistung empfangen und ein Umsatz wurde dementsprechend realisiert. Nach diesem Verständnis muss die Forderung abgeschrieben und die Vertragsverbindlichkeit (Contract Liability) in Höhe der noch nicht realisierten Umsätze aufgelöst werden, sodass der entsprechende Nettoaufwand für alle Manager transparent ist.

In dem Beispiel wird angenommen, dass zum Jahresende 2015 Umsätze in Höhe von 13,32 Euro realisiert wurden. Gleichzeitig zeigt die Bilanz unter den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen einen Betrag in gleicher Höhe. Der transparente Ausweis der Forderungen sollte vom Controlling zum Anlass genommen werden, den Prozess der Rechnungsstellung und die Zahlungsziele kritisch zu hinterfragen.

Im Februar 2016 wird eine Rechnung über 100,00 Euro erstellt. Das Erstellen einer Rechnung führt nicht zur Umsatzrealisierung, sondern erfasst eine zusätzliche (Nebenbuch-) Forderung zu der bereits erfassten (Hauptbuch-) Forderung in Höhe von 100,00 Euro (= 16,65 Euro + 3,33 Euro Versicherungsleistung Februar) und führt gleichzeitig zu einer Verbindlichkeit in Höhe von 80,02 Euro, die den noch nicht erfüllten Leistungsverpflichtungen entspricht (Forderung Nebenbuch 100,00 Euro an Forderung Hauptbuch 19,98 Euro und Vertragsverbindlichkeit 80,02 Euro). Gemäß IFRS 15.106 handelt es sich hier um eine Vertragsverbindlichkeit (Contract Liability), da der erhaltenen Zahlung oder dem Anspruch darauf noch eine zu erbringende Leistung des Unternehmens gegenübersteht. Aus Controlling-Sicht handelt es sich bei der Verbindlichkeit um ein bewertetes Orderbuch: Es ist eine Wartung in Höhe von 60,00 Euro durchzuführen. 20,02 Euro entfallen auf zukünftige Versicherungsleistungen.

Wartungsarbeiten sind hinsichtlich des Ressourceneinsatzes unterschiedlich. Die Höhe des Umsatzanteils (60,00 Euro in Sequenz 1) ist ein hinreichend guter Indikator für den mit der Wartung verbundenen Ressourceneinsatz. Das bewertete

Orderbuch (Summe aller noch offenen Wartungen) ist damit ein sehr guter Indikator für den erforderlichen Ressourceneinsatz in der Zukunft und kann einen rein mengenmäßigen Key Performance Indicator (KPI) (zum Beispiel die Anzahl der noch nicht durchgeführten Wartungen) ablösen. Die Veränderung des bewerteten Orderbuches über die Monate sollte durch eine Anpassung der verfügbaren Service-Techniker stabilisiert werden. Die Durchführung einer Wartung (im Beispiel im Februar 2017, also in der zweiten Sequenz und gekennzeichnet in **Tabelle 2** durch „x“) führt sowohl zu Umsatzerlösen als auch zu einer Reduktion des bewerteten Orderbuches in gleicher Höhe (61,20 Euro). Der Quotient aus Umsatzerlösen/Anzahl Service-Techniker ist dabei als Produktivitätskennzahl dem Quotienten Anzahl durchgeführte Wartungen/Anzahl Service-Techniker überlegen, da der unterschiedliche Ressourceneinsatz durch die Wertigkeit der Wartung berücksichtigt ist.

*„Ob Einzelveräußerungspreise oder Leistungsbündel – die Betrachtungsebene determiniert den Wert der einzelnen Leistungsverpflichtungen.“*

In der Realität müssen manchmal Kunden mehrfach angefahren werden, da beispielsweise der mit dem Kunden vereinbarte Termin nicht eingehalten werden konnte oder ein Ersatzteil nicht im Wagen des Service-Technikers vorrätig war. Bei der Berechnung der Produktivität wurden daher in der Vergangenheit unproduktive Einsätze herausgerechnet. Dabei gab es des Öfteren Diskussionen, welche Ineffizienzen vom Service-Techniker zu verantworten sind und welche nicht. In Studien zum Controllability-Prinzip (vergleiche Pelster 2007; Isensee 2012) zeigte sich, dass die Vorstellung darüber, was beeinflusst werden kann und was bei der Leistungsbeurteilung zu berücksichtigen sei, von Managern unterschiedlich wahrgenommen wird.

IFRS 15.31 gibt hingegen sehr genau vor, wann eine Leistungsverpflichtung erfüllt ist – nämlich dann, wenn die versprochene und geschuldete Leistung an den Kunden transferiert wurde. Dies ist der Fall, wenn der Kunde die Kontrolle über die erhaltene Leistung erlangt hat. Bei Wartungsarbeiten dürfte dies regelmäßig nach Durchführung der jeweiligen Arbeit erfolgt sein. Anderes könnte gelten, wenn dem Kunden über einen bestimmten Zeitraum eine stets gewartete Heizung versprochen wird.

Tab. 2 Abrechnung und Verbuchung eines Service-Vertrages

Monat	Jahr	Sequenz	Event	vertragsbasierte bzw. sequenzbasierte Sicht (erweiterte Tabelle)										Accounting				
				Monatssicht				Vertragssicht				Nebenrechnung	Ende des Zeitraums		abgelaufenes Jahr			
				fakturiert	Nettoumsatz			fakturiert	Nettoumsatz				ver-scho-ben	nicht be-rech-net	fakturiert	Nettoumsatz		
					gesamt	Zeit	Event		gesamt	Zeit	Event					gesamt	Zeit	Event
9	2015	1			3,33	3,33			3,33	3,33		-3,33		3,33		3,33	3,33	
10	2015	1			3,33	3,33			6,66	6,66		-6,66		6,66		6,66	6,66	
11	2015	1			3,33	3,33			9,99	9,99		-9,99		9,99		9,99	9,99	
12	2015	1			3,33	3,33			13,32	13,32		-13,32		13,32		13,32	13,32	
1	2016	1			3,33	3,33			16,65	16,65		-16,65		16,65		3,33	3,33	
2	2016	1		100,00	3,33	3,33		100,00	19,98	19,98		80,02	80,02		100,00	6,66	6,66	
3	2016	1			3,33	3,33		100,00	23,31	23,31		76,69	76,69		100,00	9,99	9,99	
4	2016	1			3,33	3,33		100,00	26,64	26,64		73,36	73,36		100,00	13,32	13,32	
5	2016	1			3,33	3,33		100,00	29,97	29,97		70,03	70,03		100,00	16,65	16,65	
6	2016	1			3,33	3,33		100,00	33,30	33,30		66,70	66,70		100,00	19,98	19,98	
7	2016	1			3,33	3,33		100,00	36,63	36,63		63,37	63,37		100,00	23,31	23,31	
8	2016	1			3,37	3,37		100,00	40,00	40,00		60,00	60,00		100,00	26,68	26,68	
9	2016	2			3,40	3,40			3,40	3,40		56,60	56,60		100,00	30,08	30,08	
10	2016	2			3,40	3,40			6,80	6,80		53,20	53,20		100,00	33,47	33,48	
11	2016	2			3,40	3,40			10,20	10,20		49,80	49,80		100,00	36,88	36,88	
12	2016	2		51,00	3,40	3,40		51,00	13,60	13,60		97,40	97,40		151,00	40,28	40,28	
1	2017	2			3,40	3,40		51,00	17,00	17,00		94,00	94,00			3,40	3,40	
2	2017	2	x		64,60	3,40	61,20	51,00	81,60	20,40	61,20	29,40	29,40			68,00	6,80	61,20
3	2017	2			3,40	3,40		51,00	85,00	23,80	61,20	26,00	26,00			71,40	10,20	61,20
4	2017	2	x		3,40	3,40		51,00	88,40	27,20	61,20	22,60	22,60			74,80	13,60	61,20
5	2017	2		51,00	3,40	3,40		102,00	91,80	30,60	61,20	70,20	70,20		51,00	78,20	17,00	61,20
6	2017	2			3,40	3,40		102,00	95,20	34,00	61,20	66,80	66,80		51,00	81,60	20,40	61,20
7	2017	2			3,40	3,40		102,00	98,60	37,40	61,20	63,40	63,40		51,00	85,00	23,80	61,20
8	2017	2			63,40	3,40	60,00	102,00	162,00	40,80	121,20				51,00	148,40	27,20	121,20
9	2017	3			3,47	3,47			3,47	3,47		-3,47		3,47	51,00	151,87	30,67	121,20
10	2017	3			3,47	3,47			6,94	6,94		-6,94		6,94	51,00	155,34	34,14	121,20
11	2017	3		104,00	3,47	3,47		104,04	10,41	10,41		93,63	93,63		155,04	158,81	37,61	121,20
12	2017	3			3,47	3,47		104,04	13,88	13,88		90,16	90,16		155,04	162,28	41,08	121,20
1	2018	3			3,47	3,47		104,04	17,35	17,35		86,69	86,69			3,47	3,47	
8	2018	3			3,45	3,45		104,04	41,62	41,62		62,42	62,42			27,74	27,74	
8	2019				62,42		62,42		62,42		62,42					62,42		62,42

Quelle: eigene Darstellung

Im angeführten Beispiel wird in der zweiten Sequenz im April 2017 eine zweite Wartung durchgeführt (gekennzeichnet durch „x“). Für diese Wartung werden keine Umsatzerlöse realisiert, da mit dem ersten Einsatz die Leistungsverpflichtung bereits erfüllt wurde und zu Vertragsbeginn nicht von der Notwendigkeit einer zweiten Wartung ausgegangen werden konnte. In den Sequenzen 1 und 3 wurde keine Wartung durchgeführt. Aus bilanzieller Sicht würde die damit verbundene Verbindlichkeit bis in alle Ewigkeit in der Bilanz stehenbleiben. Aus Controlling-Sicht sollten diese Fälle hinterfragt werden: Hat der Kunde laut Vertrag den Anspruch auf Rückerstattung des dazugehörigen Anteils (60,00 Euro für Sequenz 1 und 62,42 Euro für Sequenz 3), oder verliert der Kunde seinen Leistungsanspruch, da er die Wartung laut Vertrag einfordern muss? Gemäß IFRS 15.B45 sind hier die zusätzlichen Breakage-Regelungen zu beachten, da es sich bei der nicht in Anspruch genommenen Wartung um ein nicht ausgeübtes Kundenrecht handelt. Wenn das Unternehmen bereits während der Vertragslaufzeit erwartet, dass die Wartung nicht in Anspruch genommen wird, so ist der Wartungsbetrag bereits zeitanteilig mit der Realisierung der Umsatzerlöse des Unternehmens in Raten umsatzwirksam zu erfassen (IFRS 15.B46). Löst sich die Unsicherheit hinsichtlich der Inanspruchnahme der Wartung – wovon in der Regel auszugehen sein dürfte – erst nach Ende der Vertragslaufzeit auf, so ist die Verbindlichkeit erst dann umsatzwirksam aufzulösen. Im angeführten Beispiel wird auf Basis von Erfahrungen unterstellt, dass der Kunde nach zwölf Monaten keine versäumte Wartung mehr anmahnt. Der zurückgehaltene Umsatz wird daher im August 2017 beziehungsweise 2019 realisiert.

### Anforderungen an IT

IFRS 15 macht Vorgaben, wie Service-Verträge mit mehreren Komponenten zu bewerten sind und wann Umsatzerlöse realisiert werden dürfen. Aus Controlling-Sicht machen diese Vorgaben Sinn und unterstützen damit das Service-Controlling. Das operative IT-Service-System sollte daher einen Vertrag ebenfalls in seine Leistungskomponenten zerlegen können und die Wartungskomponente in das Modul zur Terminplanung übertragen. Bei Verträgen, die sich automatisch verlängern, ist eine Kennzeichnung der Sequenz erforderlich. In der Praxis kann es passieren, dass Rechnungen zur nächsten Sequenz während der Laufzeit der aktuellen Sequenz erstellt werden. Die Zuordnung anhand des Rechnungsdatums zur Sequenz gelingt in solchen Fällen nicht. Weiter können in der Praxis Wartungseinsätze kurz vor oder nach dem Stich-

tag der entsprechenden Sequenz durchgeführt werden. Um den dazugehörigen Umsatz realisieren zu können, sollte daher bei jeder Wartung vermerkt werden, auf welche Sequenz sich diese bezieht.

*„Für eine effiziente Überwachung der Wartungsverträge sollte das IT-Service-System zusätzlich eine kumulierte Vertragssicht zur Verfügung stellen.“*

Während sich beim operativen IT-Service-System eine vertragsbasierte beziehungsweise eine sequenzbasierte Sicht bewährt hat, wird für die Buchung in der Gewinn-und-Verlust-Rechnung eine andere kumulierte Sicht benötigt (vergleiche **Tabelle 2**). Die kumulierte Accounting-Sicht (YTD) kann aus der monatlichen Vertragssicht abgeleitet werden, indem die monatlichen Umsätze des gleichen Jahres aufaddiert werden. Beispielsweise beträgt der kumuliert fakturierte Umsatz im Dezember 2016 151,00 Euro und setzt sich aus dem im Februar 2016 fakturierten Umsatz der ersten Sequenz (100,00 Euro) und der ersten Teilrechnung der zweiten Sequenz (51,00 Euro) zusammen. Die realisierten Umsätze (Net Sales) des gleichen Zeitraums betragen 40,28 Euro. Aus der Differenz dieser beiden Accounting-Jahresendzahlen (110,72 Euro = 151,00 Euro – 40,28 Euro) kann jedoch nicht auf die Contract Liability der Bilanz (97,40 Euro) geschlossen werden. Der Grund liegt darin, dass im Vorjahr bereits 13,32 Euro realisiert wurden – Leistungen wurden in diesem Umfang erbracht und werden nicht länger geschuldet. Subtrahiert man diesen Vorjahreswert von der Differenz 110,72 Euro, so ist das Ergebnis 97,40 Euro, wobei das positive Vorzeichen angibt, dass es sich um eine Verbindlichkeit handelt. Die Entwicklung des Bilanzpostens sollte daher im IT-Service-System auf Basis der Monatswerte fortgeschrieben werden: Zu dem Bilanzposten der Vorperiode wird der fakturierte Umsatz des Monats addiert, und der realisierte Umsatz (Net Sales) des Monats wird subtrahiert. Um beispielsweise den Bilanzposten für Mai 2017 (70,20 Euro) zu erhalten, wird zu dem Bilanzposten April 2017 (22,60 Euro) der fakturierte Umsatz von 51,00 Euro addiert (= 73,60 Euro), und der realisierte Umsatz von 3,40 Euro wird subtrahiert (= 70,20 Euro). Ein positiver Saldo sollte als Contract Liability und ein negativer Saldo als eine (Hauptbuch-)Forderung aus Lieferungen und Leistungen ausgewiesen werden. Dabei ist zu beachten, dass je Vertrag entweder nur eine (Hauptbuch-)Forderung (Con-

tract Asset) oder eine Contract Liability auszuweisen ist (IFRS 15.106).

Für eine effiziente Überwachung der Wartungsverträge sollte das IT-Service-System zusätzlich noch eine kumulierte Vertragszeit (Contract Sequence to Date) zur Verfügung stellen, damit überprüft werden kann, ob dem Kunden der komplette Vertragswert fakturiert worden ist und die Wartung stattgefunden hat.

## Schlussbetrachtung

Die Vorgaben des IFRS 15 sind aus Controlling-Sicht sinnvoll und erlauben die Definition geeigneter KPIs zur Performance-Messung und -Steuerung. Zu den Fachbegriffen des IFRS 15 lassen sich im Service-Bereich gebräuchliche Entsprechungen finden, die auch Managern außerhalb des Finanzbereichs geläufig sind. Doch neben den Chancen für das Controlling ergeben sich aus der Anwendung des IFRS 15 auch Anforderungen an die IT-Systeme, denn sie müssen die Verträge entsprechend abbilden.

### Literatur

Isensee, J. (2012): Verhaltenswirkungen einer Nichteinhaltung des Controllability Prinzips, Stuttgart.

↓\* Pelster, C. (2007): Das Controllability-Prinzip im Spannungsfeld von Theorie und Praxis, Wiesbaden.

[www.springerprofessional.de/link/4599612](http://www.springerprofessional.de/link/4599612)

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

\* Abonnenten von Springer Professional haben kostenfrei Zugriff.

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 4** dieser Beitragsserie sind in den Ausgaben **6/2016 bis 3/2017** der Controlling & Management Review erschienen. Die Serie wird fortgesetzt.



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

🔍 IFRS 15

Procházka, D. (2017): Forced IFRS Adoption: Direction of the "EU-15 Parents – CEE Subsidiaries" Links, in: New Trends in Finance and Accounting. Proceedings of the 17th Annual Conference on Finance and Accounting, Cham, S. 361-371. [www.springerprofessional.de/link/11962070](http://www.springerprofessional.de/link/11962070)



# Controlling im Krankenhaus



2015. XIV, 176 S. 28 Abb. Brosch.  
 € (D) 29,99 | € (A) 30,83 | \*sFr 37,50  
 ISBN 978-3-658-07837-9

W. Zapp (Hrsg.)  
**Wertorientierte Konzeptionen im Krankenhaus**  
 Analyse – Verfahren – Praxisbeispiele



2014. XIX, 200 S. 69 Abb., 1 Abb. in Farbe. Brosch.  
 € (D) 34,99 | € (A) 35,97 | \*sFr 44,00  
 ISBN 978-3-658-06130-2

W. Zapp, J. Terbeck (Hrsg.)  
**Kosten- versus Erlösverteilung im DRG-System**  
 Analyse – Verfahren – Praxisbeispiele



A. Wurm, J. Oswald, W. Zapp  
**Cashflow-orientiertes Liquiditätsmanagement im Krankenhaus**  
 Analyse – Verfahren – Praxisbeispiele  
 2016. X, 80 S. Brosch.  
 € (D) 29,99 | € (A) 30,83 | \*sFr 32,00  
 ISBN 978-3-658-09877-3

- Darstellung der Cashflow-Analyse als aktuelles Managementinstrument
- Anwendungsorientiertes Beispiel aus der Krankenhauspraxis
- Ist-Analyse und Modifikation



2013. XIV, 80 S. 45 Abb. Brosch.  
 € (D) 29,99 | € (A) 30,83 | \*sFr 32,00  
 ISBN 978-3-658-04133-5

S. Hesse, J. Leve, P. Goerdeler, W. Zapp  
**Benchmarking im Krankenhaus**  
 Controlling auf der Basis von InEK-Kostendaten



2013. XIV, 94 S. 21 Abb. Brosch.  
 € (D) 29,99 | € (A) 30,83 | \*sFr 37,50  
 ISBN 978-3-658-04163-2

S. Hesse, J. Boyke, W. Zapp  
**Innerbetriebliche Leistungsverrechnung im Krankenhaus**  
 Verrechnungskonstrukte und Wirkungen für Management und Controlling

€ (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: [springer-gabler.de](http://springer-gabler.de)