

© DRSC e.V.	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de		E-Mail: info@drsc.de	
Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.				

IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	64. IFRS-FA / 19.01.2018 / 14:00 – 15:00 Uhr
TOP:	09 – Entwurf einer IDW-SN: IFRS-Modulverlautbarung (IDW RS HFA 50)
Thema:	Diskussion des Entwurf eines Moduls zu IFRS 9
Unterlage:	64_09_IFRS-FA_RSHFA50_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

- 1 Für diesen Tagesordnungspunkt (TOP) der Sitzung liegen folgende Unterlagen vor:

Nummer	Titel	Gegenstand
64_09	64_09_IFRS-FA_RSHFA50_CN	Cover Note
64_09a	64_09a_IFRS-FA_RSHFA50_IDW	Entwurf eines Moduls zu IFRS 9 (Unterlage öffentlich verfügbar: www.idw.de)
64_09b	64_09a_IFRS-FA_RSHFA50_ITG	ITG-Sitzungsunterlage vom 22.04.2015 (Unterlage öffentlich verfügbar: archive.ifrs.org)
64_09c	64_09c_IFRS-FA_RSHFA50_ITG2	ITG-Sitzungsprotokoll vom 22.04.2015 (Unterlage öffentlich verfügbar: archive.ifrs.org)

Stand der Informationen: 04.01.2018.

2 Ziel der Sitzung

- 2 Der IFRS-FA soll den vorliegenden IDW-Entwurf zur Ergänzung der Modulverlautbarung RS HFA 50 um ein Modul zu IFRS 9 erörtern.
- 3 Der IFRS-FA wird zudem um Entscheidung gebeten, ob die Auffassung in Form einer DRSC-Stellungnahme an das IDW übermittelt werden soll. Die Kommentierungsfrist des IDW endet am 26.01.2018.



3 Hintergrund zur IDW-Verlautbarung RS HFA 50

- 4 Das IDW hat 2017 begonnen, abgegrenzte Einzelfragen zu bestimmten IFRS in einer sog. Modulverlautbarung abzuhandeln und zusammenzufassen. D.h. konkret, dass eine solche Verlautbarung grundsätzlich Fragen bzw. Themen zu sämtlichen IFRS enthalten kann und dass diese nach und nach in Form von Modulen erarbeitet und einsortiert werden.
- 5 Die bestehende Modulverlautbarung IDW RS HFA 50 wurde erstmals im März 2017 verabschiedet (Inhalt: ein Modul zu IAS 19) und bislang einmal, nämlich im November 2017, ergänzt (Inhalt: ein weiteres Modul zu IAS 19). RS HFA 50 enthält bislang also zwei Themen bzw. Module; beide betreffen IAS 19.
- 6 Im nun vorliegenden Ergänzungsentwurf wird eine Frage respektive ein Modul zu IFRS 9 thematisiert (Unterlage **64_09a**).
- 7 Ergänzend sei angemerkt – was jedoch im IDW-Entwurf nicht erwähnt wird – dass diese Fragestellung angelehnt ist an eine Frage, die in der früheren ITG des IASB diskutiert und beantwortet wurde (1. Sitzung 22.4.2015, AP3 sowie Protokoll – siehe Unterlagen **64_09b** und **64_09c**).

4 Aktueller Entwurf eines Moduls zu IFRS 9

- 8 Das im Entwurf enthaltene Modul umfasst – wie auch die bisherigen Module – eine spezifische Fragestellung zur Anwendung bestimmter konkreter IFRS-Regeln („Problem“) sowie Ausführungen zur sachgerechten Anwendung dieser Regeln („Würdigung“). Der Entwurfstext umfasst nur 1,5 Seiten.

Thema/Sachverhalt

- 9 Die konkrete Fragestellung betrifft die Anwendung von IFRS 9 im Falle einer Kreditzusage, die einem Vertrag über die Lieferung von Gütern oder Erbringung von Dienstleistungen innewohnt.

Problem

- 10 Im Falle solcher Lieferverträge, die (a) oftmals eine Finanzierung einschließen oder (b) eine Rahmenvereinbarung mit Gewährung eines Zahlungsziels darstellen, stellt sich gemäß IDW die – entscheidende – Frage, ob für diese implizite Kreditzusage die Wertminderungsvorschriften nach IFRS 9 anzuwenden sind (letzter Satz unter „3. Problem“).

Würdigung

- 11 In Absatz 1 wird eine zunächst implizite Annahme *explizit* hinterfragt, nämlich: Stellt eine Finanzierungs- oder Zahlungszielvereinbarung eine unwiderrufliche Kreditzusage i.S.d. IFRS 9 dar? Wenn ja, ist diese überhaupt im Anwendungsbereich von IFRS 9? Dieser Absatz 1 der Würdigung formuliert faktisch eine weitere, konkretere Fragestellung.



- 12 In Absatz 2 wird sodann ausgeführt, dass die IFRS 9-Wertminderungsvorschriften zu Kreditzusagen nur Verpflichtungen zur Lieferung *finanzieller* Vermögenswerte betreffen. Ferner wird ausgeführt, dass Vereinbarungen über die Lieferung von Gütern oder Erbringung von Dienstleistungen eben keine Finanzinstrumente darstellen, somit nicht in den IFRS 9-Anwendungsbereich fallen, folglich die IFRS 9-Wertminderungsregeln nicht anwendbar sind.
- 13 Allerdings wird diese Würdigung nicht ausdrücklich auf die zuvor beschriebene Fallkonstellation bezogen. Insb. wird in der Würdigung nicht beschrieben, ob, wann und warum die o.g. Lieferverträge überhaupt eine Kreditzusage i.S.v. IFRS 9 einschließen. Insofern erscheint Absatz 2 abstrakt und losgelöst vom Sachverhalt. Damit wäre zu diskutieren, ob diese Aussagen überhaupt eine Antwort auf die Frage- bzw. Problemstellung geben.
- 14 Schließlich wird in Absatz 3 ausgeführt, dass es sich um eine andere Fallkonstellation handelte, würde die Kreditzusage von einem (berichtenden) Unternehmen erteilt, während die Verpflichtung zur Lieferung eines nicht-finanziellen Vermögenswerts für ein anderes Unternehmen besteht. Auch diese „würdigende“ Aussage erscheint losgelöst – ja sogar gänzlich abgegrenzt – vom zugrundeliegenden Sachverhalt/Problem.

5 Aspekte zur Diskussion

- 15 Für eine Diskussion des Entwurfs erscheinen mindestens folgende Aspekte relevant und daher diskussionsbedürftig:
1. Vorbemerkung: Zu differenzieren sind möglicherweise folgende Fallvarianten:
 - a) Vertrag über Lieferung einer Ware oder Erbringung einer Dienstleistung mit Zahlungsziel (verbindliche Verpflichtung);
 - b) Rahmenvertrag zur Lieferung einer Ware oder Erbringung einer Dienstleistung unter Gewährung eines Zahlungsziel (unverbindliche Rahmenverpflichtung);
 - c) Vertrag über Lieferung einer Ware oder Erbringung einer Dienstleistung mit gleichzeitiger Finanzierungsvereinbarung.
 2. Vertragsebene: Liegt eine – unbedingte bzw. unwiderrufliche – Verpflichtung zur Lieferung einer Ware bzw. Erbringung einer Dienstleistung vor?
 3. Vertragsebene: Wenn eine solche (nicht-finanzielle) Verpflichtung vorliegt, besteht zudem auch eine finanzielle Verpflichtung, die eine unwiderrufliche Kreditzusage darstellt – etwa in Form des gewährten Zahlungsziels oder der zusätzlichen Finanzierungsvereinbarung?
 4. Standard(regelungs)ebene: Fällt eine solche Kreditzusage in den Anwendungsbereich von IFRS 9 oder zumindest der IFRS 9-Wertminderungsvorschriften – d.h. ist eine solche Kreditzusage eingeschlossen gemäß IFRS 9.2.3, 9.2.1(g), 9.2.2 oder 9.2.4, und nicht anderweitig ausgeschlossen, z.B. gemäß 9.2.1(j)?



5. Standard(regelungs)ebene: Wann ist was bilanziell anzusetzen – ab Vertragsschluss bis Leistungserbringung, ab Leistungserbringung bis zur Zahlung? Kreditzusage/finanzieller Vermögenswert oder Contract Asset?
6. Standard(regelungs)ebene: Unterliegen sowohl ein Contract Asset als auch eine unwiderrufliche Kreditzusage den Wertminderungsvorschriften?

Insb. Nr. 5 und Nr. 6 werden im IDW-Entwurf nicht explizit angesprochen und ausgeführt.

6 Fragen an den IFRS-FA

1. Welche Meinung hat der IFRS-FA zu den Ausführungen im Entwurf?
2. Möchte der IFRS-FA seine Meinung in Form einer DRSC-Stellungnahme an das IDW adressieren?