



© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto: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 der FA wieder. Die Standpunkte der 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

<b>Sitzung:</b>	<b>36. IFRS-FA / 05.03.2015 / 13:00 – 13:30 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>03 – IASB Standardentwurf ED/2014/5: Änderungen an IFRS 2</b>
<b>Thema:</b>	<b>Abschließende Meinungsbildung zu den Stellungnahmen an IASB und EFRAG</b>
<b>Papier:</b>	<b>36_03a_IFRS-FA_IFRS 2 offene Themen</b>

### Ausstehende Entscheidungen des IFRS-FA zum ED/2014/5

#### Thema 1: Ausübungsbedingungen bei der Bewertung von *cash-settled* SBP Transaktionen

##### *Definition Neubewertung und Aktualisierung*

- 1 In der 35. Sitzung des IFRS-FA wurden Bedenken geäußert, dass im ED nicht deutlich genug ausgeführt wird, ob sich der Terminus „Neubewertung“ bzw. „*remeasurement*“ im Zusammenhang mit *cash-settled* SBP Transaktionen sowohl auf die Mengen- und die Wertkomponente oder ausschließlich auf die Wertkomponente bezieht. Darauf basierend wurde vorgeschlagen, einen entsprechenden Hinweis in die Stellungnahme an den IASB aufzunehmen.
- 2 Aufgrund der bisher fehlenden Leitlinien in IFRS 2 hat sich in Schrifttum (Deloitte iGAAP 2014, S. 1383f.; KPMG Insights to IFRS 2014/15, S. 1105) und Praxis ein Wahlrecht etabliert:
  - a. *Mixed Approach*: Zwischen Entwicklung der Mengen- und Wertkomponente wird unterschieden. Änderungen der Wertkomponente durch Marktbedingungen und durch Nicht-Ausübungsbedingungen sind als Neubewertung (*remeasurement*) zu betrachten. Änderungen der Mengenkomponekte sind als Aktualisierung (*true-up*) definiert.
  - b. *Full Fair Value approach*: Die Änderung der gesamten Verbindlichkeit (resultierend aus Änderungen der Wert- und Mengenkomponekte – *remeasurement* und *true-up*) werden als Neubewertung (*remeasurement*) betrachtet.
- 3 Dieses implizite Wahlrecht hat signifikante Auswirkungen bei SBP Transaktionen, bei denen die vergütete Leistung zu einem aktivierten Vermögenswert führt. Gemäß IFRS 2.IG19 führen *remeasurements* nicht zur Anpassung des Buchwerts des im Rahmen der SBP Transaktion erfassten Vermögenswerts. Für den Buchwert ist es daher entscheidend, was genau als *remeasurement* und was als *true-up* definiert ist.



- 4 Par. 33A des ED führt aus (Hervorh. d. Verf.): „[...] *the entity shall recognise an amount for the goods or services received during the vesting period. That amount shall be based on the best available estimate of the number of awards that are expected to vest. It shall revise that estimate, if necessary, if subsequent information indicates that the number of awards that are expected to vest differs from previous estimates.*”
- 5 Par. 33B besagt (Hervorh. d. Verf.): “*Market conditions, such as a target share price upon which vesting (or exercisability) is conditioned, as well as non-vesting conditions, shall be taken into account when estimating the fair value of the cash-settled share-based payment granted and when remeasuring the fair value of the awards at the end of each reporting period and at the date of settlement.*”
- 6 Grundsätzlich wird damit die in Tz. 1-3 beschriebene Unklarheit beseitigt. Die Neubewertung der Verbindlichkeit aus der gesamten SBP Transaktion resultiert aus zwei Effekten: Dabei hat der *true-up* (par. 33A: *estimate of the number of awards*) Auswirkungen auf die Verbindlichkeit und den Vermögenswert. Das *remeasurement* (par. 33B: *fair value*) beeinflusst lediglich die Verbindlichkeit, aber nicht den Vermögenswert. Alternative b) aus Tz. 2 fällt damit weg. Fraglich ist jedoch, ob der ED an dieser Stelle deutlich genug ist, um diese Auswirkungen allen Anwendern klar zu machen. Daher ist im Entwurf der Stellungnahme eine Alternativ-Antwort auf Frage 1 formuliert.

**Frage 1:**

Möchte der IFRS-FA die Alternativ-Antwort geben?

*Abgrenzung der Effekte in der Ergebnisrechnung*

- 7 In der 35. Sitzung des IFRS-FA wurde erwogen, dem Board eine Regelung vorzuschlagen, die den gesonderten Ausweis beider Effekte in der Ergebnisrechnung fordert. Es sei allerdings darauf hingewiesen, dass sich der IASB bei der Entwicklung des IFRS 2 bewusst dagegen entschieden hat (vgl. IFRS 2.BC252-BC255). In IFRS 2.BC255 wird dazu ausgeführt: “*The Board therefore concluded that the disclosure should not be retained as a mandatory requirement, but instead should be given as an example of an additional disclosure that entities should consider providing.*”
- 8 **Empfehlung:** Die Stellungnahme sollte den Vorschlag nicht enthalten.

**Frage 2 :**

Folgt der IFRS-FA dieser Empfehlung?





---

Thema 3: Klassifizierungsänderung eines aktienbasierten Vergütungsplans (von *cash-settled* zu *equity-settled*) aufgrund geänderter Konditionen

- 9 Der IFRS-FA ist der Ansicht, dass die Ausführungen in der *Basis for Conclusions* des Standardentwurfs, wonach die Minimumbedingung des IFRS 2.27 keine Gültigkeit für den betrachteten Fall besitzt, im Teil A des Standards enthalten sein sollten. Dies soll vom Mitarbeiterstab nochmals untersucht werden.
- 10 IFRS 2.27 schreibt für die Modifikation von *equity-settled* SBP Transaktionen vor, die erhaltenen Leistungen mindestens auf Basis des *Fair Value at grant date* der ursprünglich gewährten Eigenkapitalinstrumente zu erfassen („*The entity shall recognise, as a minimum, the services received measured at the grant date fair value of the equity instruments granted, [...]*“). Dies hat zur Folge, dass der Periodenaufwand nach der Modifikation nicht kleiner werden kann, als vor der Modifikation, selbst wenn der *Fair Value* der Transaktion im Modifikationszeitpunkt unter dem *Fair Value at grant date* liegt.
- 11 Gemäß der *Basis for Conclusions* (BC18) des ED soll die Minimumbedingung des IFRS 2.27 für den betrachteten Fall nicht gelten. Diese Bedingung wäre nicht konsistent zu IFRS 2.30, wonach der *Fair Value* der Verbindlichkeit aus einer *cash-settled* SBP Transaktion in jeder Berichtsperiode neu zu ermitteln und die Verbindlichkeit entsprechend erfolgswirksam zu bewerten ist. Par. B41A (Satz 2) des ED besagt: „*The equity-settled share-based payment transaction is measured at the fair value of the equity instruments granted as of the modification date.*“
- 12 Mit dieser – in klarer Abweichung vom Wortlaut des IFRS 2.27 – gefassten Formulierung wird deutlich, dass die Minimumbedingung des IFRS 2.27 im Fall der Klassifizierungsänderung eines aktienbasierten Vergütungsplans (von *cash-settled* zu *equity-settled*) aufgrund geänderter Konditionen keine Gültigkeit besitzt. Der ED erscheint insofern klar.
- 13 **Empfehlung:** Der Vorschlag an den IASB, die Unwirksamkeit der Minimumbedingung (IFRS 2.27) im Hauptteil des Standards deutlicher zu fassen, erscheint nicht notwendig und sollte daher unterbleiben.

**Frage 3:**

Folgt der IFRS-FA der Empfehlung in Tz. 13? (Für den Fall, dass der Fachausschuss der Empfehlung nicht folgt, enthält der Entwurf der Stellungnahme einen zusätzlichen Hinweis.)



---

### **Ausstehende Entscheidungen des IFRS-FA zum EFRAG *Draft Comment Letter***

- 14 Die Diskussionen im IFRS-FA lassen keine wesentlichen Abweichungen zu den von EFRAG geäußerten Ansichten erkennen. **Empfehlung:** Die Stellungnahme an EFRAG sollte neben einem kurzen Anschreiben lediglich den Text der Stellungnahme des DRSC an den IASB beinhalten.

**Frage 4:**

Folgt der IFRS-FA dieser Empfehlung?