

© DRSC e.V.	Joachimsthaler Str. 34	10719 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.

FA FB – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	11. FA FB / 18.11.2022 / 08:00 – 10:00 Uhr
TOP:	04 – ASAF-Sitzung Dezember 2022
Thema:	Vorbereitung der ASAF-Sitzung im Dezember 2022
Unterlage:	11_04_FA-FB_ASAF_CN

1 Sitzungsunterlagen für diesen TOP

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

Nummer	Titel	Gegenstand
11_04	11_04_FA-FB_ASAF_CN	Cover Note
11_04a	11_04a_FA-FB_ASAF_IFRS15	AP2: Phase 1–Identifying matters to be examined
11_04b	11_04b_FA-FB_ASAF_Avacon1	AP3 EFRAG-Presentation
11_04c	11_04c_FA-FB_ASAF_Avacon2	AP3A EFRAG-Discussion paper
11_04d	11_04d_FA-FB_ASAF_BCuCC1	AP4A Cover paper
11_04e	11_04e_FA-FB_ASAF_BCuCC2	AP4B Initial Views-Principles
11_04f	11_04f_FA-FB_ASAF_BCuCC3	AP4C Initial Views-Exceptions
11_04g	11_04g_FA-FB_ASAF_Provisions	AP5 Provisions Discount Rates
11_04h	11_04h_FA-FB_ASAF_Equity	AP6 Equity Method project update
11_04i	11_04i_FA-FB_ASAF_EquityPräs	AP6A Equity Method Presentation

Stand der Informationen: 15.11.2022.

2 Ziel der Sitzung

- 2 Das DRSC wurde für den Zeitraum 2022-2024 wieder in das fachliche Beratungsgremium des IASB, das *Accounting Standards Advisory Forum* (ASAF), berufen. Das ASAF besteht aus insgesamt 12 nationalen und regionalen Standardsetzern im Bereich der Finanzberichterstattung. Zweck des ASAF ist, als fachliches Beratungsgremium konstruktiv zum Ziel der IFRS-Stiftung beizutragen, global anerkannte hochwertige Rechnungslegungsstandards zu entwickeln.
- 3 Die kommende Sitzung des ASAF findet am 8./9. Dezember 2022 statt. Der FA FB soll über die Themen der bevorstehenden ASAF-Sitzung informiert werden und wird um Meinungsäußerung insb. zu den ASAF-Sitzungsunterlagen gestellten Fragen gebeten.

3 Agenda der ASAF-Sitzung im September 2022

- 4 Gegenstand der ASAF-Sitzung am 8./9. Dezember 2022 sind folgende Themen/Projekte:

TOP	Projekt	nachfolgend ab
2	<i>PIR of IFRS 15</i>	Seite 3
3	<i>Variable and contingent considerations</i>	Seite 7
4	<i>Business Combinations under Common Control</i>	Seite 10
5	<i>Provisions – Targeted Improvements</i>	Seite 17
6	<i>Equity Method</i>	Seite 20

4 ASAF TOP 2: PIR of IFRS 15

4.1 Hintergrund und Stand des Projekts

- 5 IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurde am 28. Mai 2014 durch den IASB veröffentlicht und gilt für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Gleichzeitig hat der FASB Topic 606 *Revenue from Contracts with Customers* herausgegeben.
- 6 IFRS 15 regelt, wann und in welcher Höhe Erlöse aus Verträgen mit Kunden zu erfassen sind. Als Grundprinzip erfolgt die Erlösrealisierung im Zuge des Transfers von Gütern und Dienstleistungen durch Erfüllung einzelner Leistungsverpflichtungen in Höhe der erwarteten Gegenleistung. Der Standard führt ein fünfstufiges Modell für die Erfassung von Umsatzerlösen ein:
- (1) Identifizierung eines Vertrags mit einem Kunden
 - (2) Identifizierung von Leistungsverpflichtungen
 - (3) Ermittlung des Transaktionspreises
 - (4) Zuordnung des Transaktionspreises zu Leistungsverpflichtungen
 - (5) Erfüllung von Leistungsverpflichtungen (Zeitpunkt der Erlöserfassung)
- 7 IFRS 15 enthält u.a. erweiterte Leitlinien zu Mehrkomponentengeschäften sowie Regelungen zur Behandlung von Dienstleistungsverträgen und Vertragsanpassungen sowie diverse Angabepflichten für den Konzernanhang.
- 8 Nach der Veröffentlichung von IFRS 15 hat der IASB umfangreiche Maßnahmen zur Unterstützung der Standardumsetzung durchgeführt. Diese Aktivitäten umfassten die Veröffentlichung von Lehrmaterialien, den Einsatz der *Transition Resource Group for Revenue Recognition* (TRG), die Arbeit des IFRS IC bei der Analyse von Anwenderfragen sowie Standardänderungen durch den IASB vom 12. April 2012, die einige Grundprinzipien des Standards klarstellten sowie zusätzliche Übergangserleichterungen boten.
- 9 Gemäß *Due Process* der IFRS-Stiftung ist 2-3 Jahre nach Erstanwendung eines neuen IFRS ein Post-implementation Review (PiR) vorgesehen. Im November 2021 beschloss der IASB, den PiR von IFRS 15 im 2. Halbjahr 2022 zu beginnen. Der PiR-Prozess soll zwei Phasen umfassen:
- Phase 1: Ermittlung der zu prüfenden Sachverhalte. Hierbei stützt sich der IASB und der Mitarbeiterstab auf Diskussionen mit dem IFRS Interpretations Committee, den beratenden Gruppen des IASB und anderen interessierten Parteien sowie auf die Erkenntnisse aus den akademischen Forschungsarbeiten und anderen Materialien (z. B. regulatorischen Berichten). In der ersten Phase führt der IASB eine öffentliche Konsultation (Request for Information, RfI) durch. In seiner Sitzung am 21. September 2022 diskutierte der IASB das Ziel, die Aktivitäten und einen voraussichtlichen Zeitplan für die Phase 1 des PiR. Die Veröffentlichung des RfI ist für das 1. Halbjahr 2023 geplant.

- Phase 2: Berücksichtigung der Kommentare aus der öffentlichen Konsultation zusammen mit den Informationen, die der IASB im Rahmen zusätzlicher Analysen und anderer Konsultationsaktivitäten gesammelt hat.
- 10 Im Rahmen der Phase 1 hat der IASB bereits Treffen mit folgenden Gruppen/Foren durchgeführt: Capital Markets Advisory Committee am 6. Oktober 2022, Islamic Finance Consultative Group am 1.-2. November 2022, Global Preparer Forum am 11. November 2022.

4.2 Bisherige Befassung im DRSC

- 11 Im Jahr 2015 hat das DRSC ein Anwenderforum zur Umsetzung des neuen Standards eingerichtet. Insgesamt fanden sieben Forumsveranstaltungen statt. Das letzte Treffen des Anwenderforums fand am 24. Oktober 2017 statt. Es wurden u.a. folgende Themen durch die Forumsteilnehmer erörtert:
- Separierung einer Leistungsverpflichtung bei unentgeltlichen Garantiezusagen
 - Fakturierung von Lieferungen und Leistungen bei gestaffelten Preisnachlässen
 - Vermögenswerte aus Rücklieferungsrechten
 - Bilanzierung von Vermittlungs-Dienstleistungsmodellen
 - Auswirkung des neuen Kontrollprinzips auf den Realisationszeitpunkt bei Güterlieferungen: Loslösung von Incoterms?
 - Umsatzrealisierung bei Anschlussgarantien
 - Bestimmung des Einzelveräußerungspreises
 - Identifizierung von Leistungsverpflichtungen bei Cloud-Verträgen mit Implementierungsleistungen
 - die Voraussetzungen für eine zeitraumbezogene Umsatzrealisierung von Fertigungsaufträgen; kundenspezifische Serienfertigung – zeitpunkt- versus zeitraumbezogene Umsatzrealisierung sowie Umsatzrealisierung bei Konsignationslagervereinbarungen
 - Abbildung von Prämien bei Zeitschriftenabonnements nach IFRS 15
 - Anwendung der Erleichterungsvorschriften zu abgewickelten Verträgen auf Vertragsebene oder Leistungsverpflichtungsebene
 - der Umfang der Angabepflichten und Aggregation von Angaben
 - Ausweisfragen in der Bilanz
- 12 Zu folgenden (vorläufigen) Agendaentscheidungen des IFRS Interpretations Committees zu IFRS 15 hat der IFRS-FA des DRSC kritische Anmerkungen geäußert:
- [Erlöserfassung bei einem Immobilienvertrag nebst Grundstücksübertragung, Zahlungsanspruch für bereits erbrachte Leistungen](#) (vorläufige Agendaentscheidung November 2017)
 - [Beurteilung zugesagter Vertragsleistungen](#) (vorläufige Agendaentscheidung Sep. 2018)
 - [Entschädigungen für Verspätung od. Stornierung](#) (vorläufige Agendaentscheidung Juni 2019)



4.3 Input von/Fragen an die ASAF-Mitglieder

- 13 In der Sitzung wird von den ASAF-Mitgliedern folgender Input gewünscht:
Ask ASAF members to share their views on the implementation and ongoing application of IFRS 15, including matters that they think the IASB should consider in the PIR of the Standard.
- 14 Ergänzend werden folgende konkrete Fragen gestellt:
- *What is the overall assessment of IFRS 15 in your jurisdiction?*
 - *Does IFRS 15 achieve its objective of establishing the principles for reporting useful information to users of financial statements about the nature, amount, timing and uncertainty of revenue and cash flows arising from contracts with customers?*
 - *Do your stakeholders find the core principle of IFRS 15 and supporting five-step revenue recognition model clear and helpful in making revenue accounting decisions?"*
 - *What are the application matters that you think the IASB should examine during Phase 1 of the PIR and why? It would be most helpful if for each matter you could explain:*
 - *How prevalent is the matter?*
 - *What is the cause and what is the effect of the matter?*
 - *Which companies are affected?*
 - *Is this matter new, or did it exist under previous revenue requirements?*
 - *What steps could the IASB take to resolve the matter?*
 - *How challenging was the transition to IFRS 15?*
 - *Which industries found the transition most challenging and why? Are their issues ongoing?*
 - *In your experience, how often did companies use a modified transition method? Was it more prevalent in some industries than others? Were disclosures provided in the year of application sufficient to explain the transition?*
 - *Paragraphs BC454–BC493 of the Basis for Conclusions on IFRS 15 set out the IASB’s analysis of the likely benefits and costs (effects) of implementing and applying the Standard*
 - *Have actual effects differed from the expected effects?*
 - *Have you observed any other effects of IFRS 15 that were not identified in the effects analysis, for example, effects on companies’ internal controls or on the way companies conduct their business?*
 - *How important is it to your stakeholders to have revenue requirements substantially converged with the US GAAP?*

4.4 Anmerkungen des DRSC-Mitarbeiterstabs

- 15 Die Vorschriften des IFRS 15 waren in der früheren Vergangenheit – d.h. unmittelbar nach der Standardverabschiedung – Gegenstand umfassender Diskussionen. Dies belegt etwa die TRG-Tätigkeit in den Jahren 2014 und 2015. Der Diskussionsbedarf ebte aber nach 2015 ab; die TRG wurde Anfang 2016 aufgelöst.
- 16 Die Gremien des DRSC haben sich noch nicht damit befasst, welche Themen und Detailspekte der IASB im Rahmen des PiR zu IFRS 15 adressieren soll. Für die Identifikation der Themen könnte das DRSC-Anwenderforum reaktiviert werden. In diesem Fall wäre über den Zeitpunkt des Treffens des Anwenderforums zu entscheiden (vor bzw. nach der Veröffentlichung des RfI?).



5 ASAF TOP 3: *Variable and contingent considerations (EFRAG DP)*

5.1 Hintergrund, Stand und Einordnung des EFRAG-Projekts

- 17 Das vorliegende Diskussionspapier (DP) mit dem Titel "*Accounting for variable considerations – from a purchaser’s perspective*" ist Ergebnis eines laufenden EFRAG-Forschungsprojekts zu diesem Thema. Dieses DP wurde am 27. September 2022 publiziert und steht bis 31. Mai 2023 zur Konsultation.
- 18 Die **generelle Zielsetzung** von Forschungsprojekten der EFRAG ist die Einflussnahme auf bzw. Mitwirkung bei Standardsetzungs-Aktivitäten und insb. die effektive und zeitnahe Bereitstellung von „Input“ in frühen Phasen von IASB-Aktivitäten (vgl. DP, S. 3).
- 19 Die **konkrete Zielsetzung** dieses spezifischen EFRAG-Forschungsprojekts und damit dieses DP ist die Darlegung möglicher Alternativen für etwaige Anforderungen an die Bilanzierung variabler Gegenleistungen. Diese Ausführungen erachtet EFRAG als informativ für den IASB, sollte dieser in der Zukunft Standardisierungsarbeiten zu diesem Thema durchführen (DP, ES4).
- 20 **Hintergrund** für dieses EFRAG-Projekt ist das Ergebnis der IASB-Agendakonsultation 2015. Seinerzeit hatte der IASB ein „Pipeline-Forschungsprojekt“ zur Bilanzierung variabler Gegenleistungen beschlossen. Allerdings wurde dieses Projekt später nie zu einem aktiven Forschungsprojekt erhoben und somit begannen keine IASB-Aktivitäten.
- 21 Im Zuge der IASB-Agendakonsultation 2021 wurde dieses Thema erneut und explizit zur Diskussion gestellt. Zu insgesamt 22 vom IASB genannten Themen und Projekten (darunter dieses) ergab das Feedback an den IASB, dass dieses Thema weder hinreichend relevant noch dringlich ist, um Teil des künftigen IASB-Arbeitsprogramms zu werden. Es wurde sowohl absolut als auch relativ betrachtet als weniger wichtig angesehen und daher insgesamt niedrig priorisiert (vgl. IASB-AP24D aus 11/2021, Rz. 118 ff.). Letztlich beschloss der IASB Anfang 2022, dieses Forschungsprojekt im Arbeitsprogramm nicht mehr (auch nicht als Pipeline-Projekt) aufzuführen.
- 22 EFRAG hatte bereits 2018 – als Ergebnis ihrer eigenen EFRAG-Agendakonsultation – ein Forschungsprojekt zur Bilanzierung variabler Gegenleistungen beschlossen. Zu jener Zeit hatte der IASB sein Pipeline-Projekt noch nicht gestrichen.
- 23 Nunmehr begründet EFRAG den Sinn seines (seit 2018 laufenden) Projekts und dieses DP mit den weiterhin bestehenden – und durch künftige Transaktionen mutmaßlich zunehmenden – Herausforderungen bei der Bilanzierung variabler Gegenleistungen. Daher ist EFRAG der Auffassung, der IASB solle in naher Zukunft ein solches Projekt oder anderweitige Tätigkeiten hierzu aufnehmen, und sieht ihre diesbezüglichen (Vor-)Arbeiten als nützlich an (vgl. DP, ES3).

5.2 Bisherige Befassung im DRSC

- 24 Das DRSC hat sich bisher nicht mit dem EFRAG-Forschungsprojekt und den Inhalten des EFRAG-DP befasst. (Eine Erstbefassung ist für die kommende FA-Sitzung im Dezember 2022 vorgesehen.) Daher werden nachfolgend einige Eckpunkte des DP zusammengefasst.

5.3 Eckpunkte des DP

- 25 Am 27. September 2022 wurde das DP veröffentlicht. Es steht zur Konsultation bis 31. Mai 2023.
- 26 Gegenstand des DP ist die bilanzielle Abbildung von variablen Gegenleistungen aus Sicht des Schuldners einer variablen Gegenleistung.
- 27 Im Rahmen des DP werden alternative Ansätze zu folgenden Fragestellungen erörtert:
- Wann ist eine **Schuld** für eine variable Gegenleistung zu **passivieren**?
 - Ob und wann führen spätere Änderungen der variablen Gegenleistung zur **Anpassung** der **Anschaffungskosten** des erworbenen Vermögenswerts?
- 28 Das DP gliedert sich in **4 Kapitel** (Hintergrund und Anwendungsbereich, Ansatz einer Verbindlichkeit, Bewertung des erworbenen Vermögenswerts, allgemeine IFRS-Bilanzierungsvorschriften und Implikationen) sowie **3 Appendices** (schematischer Überblick bestehender IFRS-Regelungen, allgemeine IFRS-Regelungen im Fokus der Überlegungen, bisherige IFRS IC-Agendaentscheidungen zu diesem Themenkomplex).
- 29 Das DP enthält ferner **6 Fragen**, um deren Beantwortung gebeten wird. Q1/2 beziehen sich auf Kapitel 2, Q3/4 auf Kapitel 3, Q5/6 auf Kapitel 4.
- 30 Mehr Details finden sich in der EFRAG-Präsentation zum DP (zugleich ASAF-Sitzungsunterlage AP3) sowie im DP selbst (zugleich ASAF-Sitzungsunterlage AP3A).

5.4 Input von/Fragen an die ASAF-Mitglieder

- 31 In der ASAF-Sitzung wird das Projekt durch EFRAG vorgestellt. Von den ASAF-Mitgliedern wird kein ausdrücklicher Input gewünscht – und zwar weder seitens EFRAG noch seitens des IASB (als das vom ASAF zu beratende Gremium).

5.5 Anmerkungen des DRSC-Mitarbeiterstabs

- 32 Die ASAF-Mitglieder, darunter das DRSC, sollen über die Inhalte des EFRAG-DP und damit über das Ansinnen des EFRAG-Forschungsprojekts informiert werden. D.h. EFRAG erhält die Möglichkeit, sein Projekt und die Inhalte des DP den (anderen) ASAF-Mitgliedern vorzustellen. Jedoch werden keine konkreten Fragen an die ASAF-Mitglieder gestellt; es wird auch nicht um etwaige vorläufige Aussagen zu den im DP gestellten Fragen gebeten.
- 33 Daher ist für Zwecke der ASAF-Sitzung (und der Vorbereitung des DRSC darauf) nicht notwendig, dass der FA FB etwaige Meinungen oder gar vorläufige Ansichten zu den im DP gestellten Fragen äußert.
- 34 Eine Befassung des FA FB mit dem EFRAG-DP ist grundlegend vorgesehen und wird konkret in der **nächsten** Sitzung (Dezember 2022) erstmals erfolgen. Es ist daher nicht geplant, dass der FA FB im Zuge der Befassung mit den ASAF-Sitzungsthemen in **dieser** Sitzung (November 2022) eine umfassendere Vorstellung oder gar Diskussion der Inhalte des DP vorzieht.
- 35 Inwieweit der FA die Inhalte des DP im Weiteren – d.h. über die Erstvorstellung hinaus – vertiefend diskutieren möchte, kann oder sollte, wird dann im Zuge der Erstbefassung durch den FA FB festgelegt. Angesichts des zuvor beschriebenen Hintergrunds zum EFRAG-Forschungsprojekt (insb. derzeit keine Relevanz für das IASB-Arbeitsprogramm) soll grundsätzlich offen diskutiert werden, in welcher Detailbreite und -tiefe eine weitere Befassung im FA FB tatsächlich erfolgen soll bzw. realisierbar ist.

6 ASAF TOP 4: *Business Combinations under Common Control*

6.1 Hintergrund und Stand des Projekts

- 36 Der IASB hatte das Diskussionspapier IASB DP/2020/2 *Business Combinations under Common Control* am 30. November 2020 veröffentlicht.
- 37 Das Diskussionspapier stellte erste Zwischenergebnisse und vorläufige Sichtweisen des IASB zu dem im Jahr 2012 begonnenen Forschungsprojekt zur Kommentierung. Derzeit sind Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Kontrolle von der Anwendung der geltenden Regelungen für Unternehmenszusammenschlüsse ausgenommen. Somit besteht eine Regelungslücke, welche durch das Forschungsprojekt adressiert werden soll.
- 38 Die Stellungnahmefrist zum DP/2020/2 endete am 1. September 2021.
- 39 Beginnend mit der IASB-Sitzung im Dezember 2021 sind die *Redeliberations* des Feedbacks zum DP regelmäßiger Bestandteil der IASB-Agenda. Eine Zusammenfassung des aktuellen Stands der Erörterungen sowie der vorläufigen Entscheidungen (*tentative decisions*) des IASB im Rahmen der *Redeliberations* ist in ASAF AP4A auf den Seiten 7 -15 enthalten.

6.2 Bisherige Befassung im DRSC

- 40 Der IFRS-FA des DRSC hat sich in seinen Sitzungen von Januar bis Juli 2021 (96. – 104. Sitzung) mit den Inhalten des Diskussionspapiers befasst. Die dabei erarbeitete [Stellungnahme](#) wurde am 1. September 2021 an das IASB übermittelt.
- 41 Mit dieser Stellungnahme wurden die Bemühungen des IASB begrüßt, mögliche Berichtsanforderungen für Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung zu untersuchen, die die bestehenden Unterschiede in der Praxis verringern, die Transparenz bei der Berichterstattung über diese Zusammenschlüsse verbessern und den Nutzern von Abschlüssen bessere Informationen liefern würden.
- 42 Nach Ansicht des IFRS-FA sollte der Anwendungsbereich des Projekts jedoch möglichst weit gefasst werden, um grundsätzlich alle betroffenen Themenfelder (i.S.v. *transactions under common control*) initial zu erörtern. In der Folge könnten einzelne Themenfelder vom IASB dann unterschiedlichen Lösungswegen zugeführt oder ggf. bewusst und begründet aus der weiteren Bearbeitung ausgeklammert werden.
- 43 Dem IASB-Vorschlag, dass die Regelungen unberücksichtigt lassen sollten, ob zuvor eine Akquisition von einer externen Partei stattgefunden habe, ein späterer Verkauf an eine externe Partei vorgesehen bzw. angestrebt sei oder der Transfer von einer Veräußerung der sich zusammenschließenden Parteien abhängige (bspw. bei einem IPO) wurde zugestimmt. Es wurde jedoch darauf hingewiesen, dass wegen der vorgenommenen Zeitpunkt Betrachtung die Konstellation



(bspw. hinsichtlich der Beteiligung von NCS) zum Zeitpunkt der BCuCC relevant sei und deshalb zum Zeitpunkt der BCuCC andere Stakeholder und damit auch Informationsbedürfnisse bestehen könnten als bspw. zum Zeitpunkt eines späteren Börsengangs.

- 44 Ebenfalls wurde dem IASB-Vorschlag zugestimmt, dass grundsätzlich die Erwerbsmethode anzuwenden ist, wenn der Unternehmenszusammenschluss unter gemeinsamer Beherrschung nicht beherrschende Anteilseigner des übernehmenden Unternehmens betrifft, und dass bei anderen Unternehmenszusammenschlüssen unter gemeinsamer Beherrschung eine Buchwertmethode anzuwenden ist.
- 45 Zur Frage, welche Buchwerte bei Anwendung der Buchwertmethode fortgeführt werden sollten, wurde festgestellt, dass für jede der drei theoretischen Möglichkeiten, also der Nutzung der Buchwerte des transferierten Unternehmens, des transferierenden Unternehmens oder des (ultimativ) beherrschenden Unternehmens unterstützende Argumente angeführt werden können. Die Vorteilhaftigkeit der jeweiligen Buchwerte hängt jedoch von den konkreten Spezifika der abzubildenden BCuCC-Transaktion ab, bspw. in Bezug auf etwaige historische Erwerbsschritte sowie die Gründe für ggf. bestehende Differenzen zwischen den verschiedenen Buchwerten. Auch Praktikabilitätsaspekte hingen vom jeweiligen konkreten Sachverhalt ab und könnten für jede der möglichen Varianten sprechen. Daher wurde ein transaktionsbezogenes Wahlrecht bei der Festlegung der zu nutzenden Buchwerte für überlegenswert erachtet.
- 46 Des Weiteren war der IFRS-FA der Meinung, dass das DP grundsätzlich einem Spannungsfeld unterliege, da BCuCCs in der Regel vom beherrschenden Unternehmen initiiert und im Interesse des beherrschenden Unternehmens strukturiert und durchgeführt werden, im DP jedoch nur die Perspektive des empfangenden Unternehmens verfolgt und nur dessen Rechnungslegung adressiert wird. Die im DP dargelegte IASB-Sichtweise, dass „*the controlling party is not a party to the combination of the receiving company with the transferred company*“, wurde daher abgelehnt.

6.3 Input von/Fragen an die ASAF-Mitglieder

- 47 In der Sitzung wird von den ASAF-Mitgliedern folgender Input gewünscht:
“Seek ASAF members’ advice on staff’s initial views on how to respond to feedback on selecting the measurement method(s) to apply to business combinations under common control”
- 48 Konkret werden folgende Fragestellungen aufgerufen:
1. *Do you have any comments or suggestions on our analysis of possible exceptions/ exemptions in Agenda Paper 4C, specifically:*
 - (a) *the possible exceptions/exemptions which were not included in the Discussion Paper (insignificant NCS, government-related entities and disregarding insignificant objections when applying the optional exemption);*



- (b) *how the possible exceptions could be combined into a package (for example, the optional exemption package and insignificant NCS package); and*
- (c) *if the IASB decides to explore the insignificant NCS exemption further, what do you think the IASB should consider when designing such an exemption (for more details see Appendix A of Agenda Paper 4C)?*
2. *Do you have any other comments or feedback on this agenda paper or our analysis in Agenda Papers 4B and 4C?*

6.4 Anmerkungen des DRSC-Mitarbeiterstabs

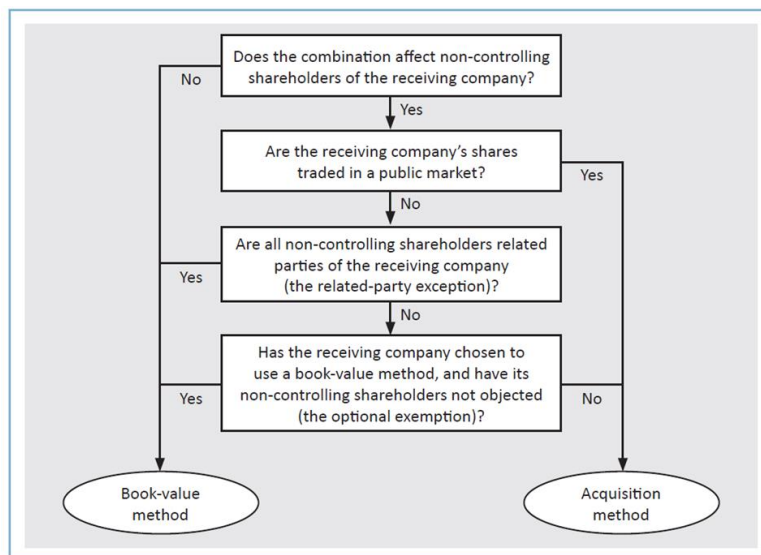
- 49 Unter Berücksichtigung des eingegangenen Feedbacks zum DP, befürwortet der IASB-Staff weiterhin die im DP dargelegte vorläufige Sichtweise des IASB, dass
- (a) die Erwerbsmethode auf BCUCCs angewendet werden sollte, die nicht beherrschende Anteilseigner des übernehmenden Unternehmens (NCS) betreffen; und
 - (b) die Buchwertmethode auf BCUCCs angewendet werden sollte, die keine NCS betreffen.
- 50 Der IASB-Staff ist insbesondere der Ansicht, dass
- (a) dieser Ansatz dem allgemeinen Informationsbedarf der Nutzer entspricht;
 - (b) dieser Ansatz im Allgemeinen den Kosten-Nutzen-Abwägungen entspricht, da:
 - (i) für BCUCCs, die sich auf NCS auswirken, das Kosten-Nutzen-Verhältnis mit dem von IFRS 3-BCs vergleichbar ist; und
 - (ii) für BCUCCs, die sich nicht auf NCS auswirken, beide Methoden den allgemeinen Informationsbedürfnissen der Nutzer entsprechen könnten, und der IASB-Staff erwartet, dass eine Buchwertmethode weniger kostspielig ist;
 - (c) obwohl die Bilanzierung nicht für alle BCUCCs vergleichbar wäre, führt dieser Ansatz:
 - (i) zu einer Vergleichbarkeit zwischen BCUCCs unter ähnlichen Umständen; und
 - (ii) bietet Vergleichbarkeit zwischen BCUCCs, die NCS betreffen, und IFRS 3-BCs;
 - (d) dieser Ansatz die Anwendung der Erwerbsmethode auf BCUCCs, die sich nicht auf das NCS auswirken, vermeidet, was sonst zu erheblichen praktischen Herausforderungen führen könnte; und
 - (e) obwohl dieser Ansatz einige Strukturierungsmöglichkeiten schaffen könnte, um sich für eine bestimmte Bewertungsmethode zu qualifizieren (z. B. könnten BCUCCs mit unbedeutendem NCS strukturiert werden), werden derartige Strukturierungsmöglichkeiten immer bestehen, solange die Erwerbsmethode nicht für alle BCUCCs und IFRS 3-BCs gleichermaßen gilt.
- 51 Obwohl der IASB-Staff der Meinung ist, dass die Anwendung der Akquisitionsmethode auf BCUCCs, die sich auf NCS auswirken, und der Buchwertmethode auf BCUCCs, die sich nicht auf NCS auswirken, ein angemessenes Prinzip ist, wird in ASAF Agenda Paper 4C erörtert, ob

aufgrund von Kosten-Nutzen- oder anderen Erwägungen, z. B. zur Minimierung von Strukturierungsmöglichkeiten, in bestimmten Situationen eine andere Methode angewendet werden sollte.

52 Konkret wird erörtert, ob:

- a) eine Buchwertmethode auf einige BCUCCs, die sich auf NCS auswirken, angewendet werden sollte; und
- b) die Erwerbsmethode auf einige BCUCCs, die sich nicht auf NCS auswirken, angewendet werden sollte.

53 Das DP/2020/2 sah zwei Ausnahmen für Erwerber, deren Anteile nicht an einem öffentlichen Markt gehandelt werden (*privately held companies*) vor, welche in folgendem Schaubild dargestellt sind:



54 Nach Analyse des eingegangenen Feedbacks zum DP ist der IASB-Staff der Meinung, dass die optionale Ausnahme/Befreiung sowie die *related-party*-Ausnahme in den Erörterungen weiterhin verfolgt werden sollten.

55 Zusätzlich zu diesen mit DP/2020/2 vorgeschlagenen Ausnahmen, erörtert der IASB-Staff in ASAF Agenda Paper 4C noch folgende mögliche Ausnahmen:

Government-related entities

56 Die Ausnahme könnte derart gestaltet werden, dass, sofern die beherrschende Partei in einer BCUCC, welche NCS betrifft, ein *government* i.S.v. IAS 24.9 ist¹, das empfangende Unternehmen verpflichtet wäre, eine Buchwertmethode für die BCUCC anzuwenden.

¹ IAS 24.9 *Related Party Disclosures*: 'Government refers to government, government agencies and similar bodies whether local, national or international.'



- 57 Das Ziel bestünde darin, eventuelle Besonderheiten von BCUCCs, bei denen die beherrschende Partei ein *government* ist, zu berücksichtigen, da dieser Sachverhalt mglw. die Anwendbarkeit der Erwerbsmethode sowie den Informationsnutzen beeinträchtigt.
- 58 Als mögliche Nachteile einer derartigen Ausnahmeregelung werden die schlechte Vergleichbarkeit mit anderen BCUCCs bzw. IFRS 3-BCs aufgeführt. Zudem sind mglw. die Informationsbedürfnisse der NCS sowie Kosten-Nutzen-Abwägungen zur Anwendung der Erwerbsmethode nicht anders gelagert als bei ‚normalen‘ BCUCCs, welche NCS betreffen.

Insignificant NCS

- 59 Der IASB könnte in Erwägung ziehen, Unternehmen die Anwendung einer Buchwertmethode vorzuschreiben für BCUCCs, die NCS in Situationen betreffen, in denen
- (a) der Eigentumsanteil der NCS quantitativ unbedeutend (*insignificant*) ist; und/oder
 - (b) die NCS zur Deckung ihres Informationsbedarfs nicht auf *general purpose financial statements* angewiesen sind.
- 60 Bei Erarbeitung des DP/2020/2 hatte der IASB es jedoch abgelehnt, eine Buchwertmethode vorzuschreiben, wenn die Beteiligung der NCS unter einem quantitativen Schwellenwert liegt, da eine solche Vorgabe willkürlich wäre, es ihr an einer konzeptionellen Grundlage mangeln würde und sie Strukturierungsmöglichkeiten schaffen könnte.
- 61 Die Anwendung dieser Ausnahmeregelung könnte sich zudem als schwierig erweisen, da die Unternehmen beurteilen müssten, ob ein Informationsbedarf bei den NCS besteht und/oder ob die NCS quantitativ unbedeutend sind.

„Paketlösungen“ für Ausnahmen

Paket 1 - optional exemption package

- 62 Aufbauend auf die optionale Ausnahme/Befreiung sollen Kombinationsmöglichkeiten mit weiteren Ausnahmen eruiert werden. So werden folgende Änderungen für die optionale Ausnahme/Befreiung (einzeln aber auch kumulativ) erwogen:
- (a) Nichtberücksichtigung unbedeutender (*insignificant*) Einwände
 - So könnte das Kosten-Nutzen-Verhältnis verbessert werden, da die Kosten für die Anwendung der Erwerbsmethode die Vorteile überwiegen könnten, sofern nur unbedeutende NCS der Anwendung einer Buchwertmethode widersprechen. Dies würde jedoch nicht auf bestehenden IFRS-Regelungen aufbauen und wäre eine Ermessensentscheidung der Unternehmen, welche zusätzliche Anwendungsleitlinien seitens des IASB erfordern könnte.
 - (b) Kombination mit der *related-party*-Ausnahme



- In Übereinstimmung mit den vorläufigen Ansichten des IASB könnte der IASB die optionale Ausnahme/Befreiung mit der Ausnahme für *related-parties* kombinieren, so dass ein empfangendes Unternehmen verpflichtet wäre, eine Buchwertmethode anzuwenden, wenn alle NCS *related-parties* sind. Diese Kombination würde die Möglichkeit verhindern, eine Transaktion durch die Ausgabe von Aktien an *related-parties* zu strukturieren, um sich für die Erwerbsmethode zu qualifizieren. Diese Kombination könnte jedoch zu Informationen führen, die manchen Informationsbedürfnissen nicht gerecht werden.
- (c) Kombination mit einem Kriterium für öffentlich gehandelte Anteile (*publicly traded shares*)
- In Übereinstimmung mit den vorläufigen Ansichten des IASB könnte der IASB die optionale Ausnahme/Befreiung mit einem Kriterium für öffentlich gehandelte Anteile kombinieren, d. h. die optionale Befreiung auf Unternehmen mit ausschließlich privat gehaltenen Anteilen beschränken. Diese Kombination würde nach Ansicht des IASB-Staff das Kosten-Nutzen-Verhältnis angemessen widerspiegeln, da für Unternehmen mit öffentlich gehandelten Anteilen der Nutzen der durch die Erwerbsmethode bereitgestellten Informationen wahrscheinlich die Kosten für ihre Anwendung rechtfertigt.
- (d) Kombination mit einer Ausnahme für *government-related entities*
- Der IASB könnte die optionale Ausnahme/Befreiung mit einer Ausnahme für *government-related entities* kombinieren, so dass ein empfangendes Unternehmen verpflichtet wäre, die Buchwertmethode anzuwenden, wenn die beherrschende Partei ein *government* ist.

Paket 2 - insignificant NCS package

63 Aufbauend auf eine Ausnahme für unbedeutende (*insignificant*) NCS sollen Kombinationsmöglichkeiten mit weiteren Ausnahmen eruiert werden. So werden folgende Änderungen (einzeln aber auch kumulativ) erwogen:

- (a) Kombination mit der *related-party*-Ausnahme
- Die Frage, ob es sich bei allen NCS um *related-parties* handelt, könnte als Indikator für unbedeutende NCS aufgenommen werden könnte - d. h. als Indikator dafür, dass die NCS möglicherweise nicht auf die in den Abschlüssen enthaltenen Informationen angewiesen sind - und nicht als separate Ausnahmeregelung, die unabhängig davon gelten würde, ob die *related-party* NCS auf die Abschlüsse angewiesen sind, um ihren Informationsbedarf zu decken.
- (b) Kombination mit einem Kriterium für öffentlich gehandelte Anteile (*publicly traded shares*)
- Die Kombination einer Ausnahmeregelung für unbedeutende NCS mit dem Kriterium für öffentlich gehandelte Anteile - d. h., dass nur berücksichtigt wird, ob es unbedeutende NCS für Unternehmen mit ausschließlich privat gehaltenen Anteilen gibt - würde nach Ansicht des IASB-Staff das Kosten-Nutzen-Verhältnis angemessen widerspiegeln, da die Vorteile der durch die Erwerbsmethode bereitgestellten Informationen wahrscheinlich die

Kosten für die Anwendung dieser Methode für Unternehmen mit öffentlich gehandelten Anteilen rechtfertigen.

- Alternativ könnte die Frage, ob das empfangende Unternehmen öffentlich gehandelte Anteile hat, als Indikator für unbedeutende NCS aufgenommen werden - d. h. als Indikator dafür, dass die NCS von Unternehmen mit öffentlich gehandelten Anteilen auf Informationen aus den Abschlüssen angewiesen sind - anstatt eine separate Ausnahme zu bilden.

(c) Kombination mit einer Ausnahme für *government-related entities*

- Der IASB könnte eine Ausnahme für unbedeutende NCS mit einer Ausnahme für *government-related entities* kombinieren, so dass ein empfangendes Unternehmen verpflichtet ist, eine Buchwertmethode anzuwenden, wenn die beherrschende Partei ein *government* ist.

Zusätzliche Überlegung

- 64 Der IASB-Staff weist den IASB darauf hin, dass das *insignificant NCS package* ein Unternehmen dazu verpflichten kann, die Erwerbsmethode in einigen Fällen anzuwenden, in denen, falls die optionale Ausnahme/Befreiung angewendet würde, keine oder nur unbedeutende NCS Einwände gegen die Anwendung der Buchwertmethode erheben würden (z. B. weil keine oder nur unbedeutende NCS die von der Erwerbsmethode gelieferten Informationen wünschen). Wenn der IASB einem Unternehmen in dieser Situation die Anwendung der Buchwertmethode gestatten möchte, könnte der IASB beide Ausnahmepaket kombinieren.
- 65 Dies würde es einem Unternehmen ermöglichen, in Situationen, in denen NCS nicht unbedeutend sind, die optionale Ausnahme/Befreiung anzuwenden. Eine solche Kombination könnte jedoch die Berichtspflichten komplexer machen, da es mehr Ausnahmen geben würde.



7 ASAF TOP 5: Provisions – Targeted Improvements

7.1 Hintergrund und Stand des IASB-Projekts

- 66 Die Historie der IASB-Befassung zum Thema „Diskontierung bei Verbindlichkeiten“ ist lang und von zahlreichen Abbrüchen geprägt.
- 67 So hatte der IASB etwa im Juni 2009 ein Diskussionspapier (DP/2009/2) zum Thema „*Credit Risk in Liability Measurement*“ publiziert. Darin wurden u.a. ausführlich Argumente für/gegen den Einbezug von *non-performance risk* in die Verbindlichkeiten-Bewertung dargelegt. Im Anschluss entschied der IASB jedoch, dieses Thema nicht separat, sondern allenfalls im Rahmen anderer Projekte (insb. Finanzinstrumente und Fair Value-Bewertung) zu behandeln.
- 68 Außerdem wurde im Januar 2010 ein Entwurf (ED/2010/1) zur punktuellen Nachbesserung von IAS 37 publiziert. Dieser behandelte die Frage des sachgerechten Diskontierungssatzes aber nur am Rande und stellte insb. die Frage des *non-performance risk* gar nicht. Auch hieraus ergab sich im Nachgang, dass der IASB die Idee einer Änderung von IAS 37 explizit verwarf.
- 69 In den Jahren 2014 bis 2017 hatte der IASB dann ein Forschungsprojekt zu „Discount Rates in IFRSs“ durchgeführt. Gegenstand war eine Überprüfung, inwieweit und warum verschiedene IFRSs verschiedene Diskontierungszinssätze verlangen. Es gab jedoch keine öffentliche Konsultation. Als Ergebnis wurde Anfang 2019 ein Abschlussbericht publiziert. Darin wurde u.a. festgehalten, dass kein (umfassendes) Projekt zur Überarbeitung der IFRS-Vorschriften betreffend Diskontierungszinssätze angestrebt wird. Jedoch wurde auch einige Unklarheiten festgestellt, die im Rahmen anderer Projekte aufgegriffen werden könnten. Darunter war auch eine Unklarheit betreffend IAS 37 – nämlich: Welche Inputfaktoren sind im Diskontierungszinssatz gemäß IAS 37 einzubeziehen, insb.: Ist das *non-performance risk* im Diskontierungssatz zu berücksichtigen?
- 70 Im Januar 2020 hatte der IASB das Projekt „Provisions – targeted improvements to IAS 37“ ins Arbeitsprogramm aufgenommen. Zielsetzung ist (a) die Angleichung der Verbindlichkeiten-Definition von IAS 37 an das Rahmenkonzept, (b) eine Klarstellung, welche Kosten in die Bewertung einer Rückstellung einzubeziehen sind und (c) die Konkretisierung, ob im Diskontierungssatz zur Barwertermittlung einer Rückstellung das „*non-performance risk*“ einzubeziehen ist. Seither wurden aber kapazitätsbedingt keine IASB-Aktivitäten durchgeführt. Jedoch hat der IASB-Staff Hintergrundarbeiten durchgeführt, um auf eine mögliche spätere IASB-Diskussion hinzuwirken.
- 71 Jüngst hat der IASB in der Sitzung Oktober 2022 erstmals dieses Projekt erörtert. Konkreter Gegenstand war die o.g. Teilfrage (c), ob im Diskontierungssatz zur Barwertermittlung einer Rückstellung das „*non-performance risk*“ einzubeziehen ist. Die zugehörige [IASB-Sitzungsunterlage \(AP12A\)](#) enthält ausführliche Darlegungen zu den bestehenden Regelungen in IAS 37 und anderen IFRSs sowie weitere Research-Erkenntnisse – was Startpunkt der weiteren Diskussion sein

soll. Des Weiteren werden frühere Überlegungen des IASB während der ursprünglichen Entwicklung von IAS 37 und (später) von IFRS 9, IFRS 13 und IFRS 17 wiedergegeben, die u.a. die Frage des Einbezugs von „*non-performance risk*“ und „*own credit risk*“ in die Bewertung von Verbindlichkeiten abdecken. Ergänzend werden der Unterschied *provisions* vs. *liabilities* sowie die Abgrenzung „*non-performance risk*“ vs. „*own credit risk*“ thematisiert.

- 72 Der IASB hatte zunächst Faktoren betrachtet und erörtert, die ggf. eine Rolle spielen für die Beantwortung der konkreten Frage, ob das „*non-performance risk*“ im Diskontierungssatz und somit in der Bewertung von Rückstellungen einzubeziehen ist. Der IASB wurde weder um Entscheidungen gebeten noch hat er derartige getroffen. Nächster Schritt ist, Feedback anderer Gremien (ASAF, CMAC, GPF) einzuholen, um hernach die IASB-Diskussion fortzusetzen.
- 73 In der ASAF-Sitzungsunterlage AP5 werden zwei Teilthemen und jeweils Detailspekte zusammengefasst dargestellt, die der IASB in seiner Oktober-Sitzung bereits in ähnlicher Form zur Kenntnis erhielt. Das ist sind insb. folgende:
- Teilthema 1: Diskontierungssatz / Ge- oder Verbot des Einbezugs von *non-performance risk*: Es wird ausgeführt, dass IAS 37 dies nicht ausdrücklich regelt, dass andere IFRSs gleichfalls (und teils abweichend) Vorschriften bzgl. Diskontierung enthalten, und es werden 9 Faktoren/Kriterien genannt, die bei der Entscheidung für/gegen den Einbezug helfen könnten.
 - Teilthema 2: Zusatzangaben bzgl. Diskontierungszinssätze: Es wird ausgeführt, dass bzgl. Diskontierung nur allgemeine Angabepflichten in IAS 1, jedoch keine spezifischen in IAS 37 enthalten sind. Ferner werden einige Erkenntnisse über die tatsächliche Angabep Praxis und über den – bisher nicht befriedigten – Informationsbedarf von Adressaten diesbezüglich wiedergegeben.

7.2 Bisherige Befassung im DRSC

- 74 Seit offizieller Aufnahme dieses Projekts zu Änderungen an IAS 37 ins IASB-Arbeitsprogramm (im Januar 2020) erfolgte – mangels konkreter Beschlüsse oder Ergebnisse des IASB – noch keine DRSC-Befassung.
- 75 Im Zuge der früheren IASB-Befassung mit diesem Thema als Forschungsprojekt (2014-2017) hatten wir uns – mangels formeller Konsultation – nicht damit befasst und nicht dazu geäußert.
- 76 Auch im Zuge der IASB-Agendakonsultation 2021 hatten wir uns hierzu nicht geäußert; dieses Thema/Projekt – da Teil des laufenden Arbeitsprogramms – stand nicht explizit zur Diskussion, wir hatten ungeachtet dessen auch keinen Bedarf für Anmerkungen zu diesem Thema erkannt.

7.3 Input von/Fragen an die ASAF-Mitglieder

77 In der Sitzung wird von den ASAF-Mitgliedern folgender Input gewünscht:

- *Topic 1: Whether to require or prohibit inclusion of non-performance risk*
What are your views on this topic?
 - *Do you think the IASB should develop proposals to amend IAS 37 to specify **whether the discount rate** for provisions **includes non-performance risk**?*
 - *If so, **which of the factors** listed on pages 9–11 do you think should carry most weight in deciding whether to require or prohibit the inclusion of non-performance risk?*
 - *Are there **other factors** you think the IASB should consider?*
- *Topic 2: Disclosure of information about discount rates*
What are your views on this topic?
 - *Do you think the IASB should develop proposals to add to IAS 37 specific requirements to **disclose information** about the discount rates used to measure provisions?*
 - *If so, **which of the items** of information listed on pages 18 and 19 do you think entities should be required to disclose?*

8 ASAF TOP 6: *Equity Method*

8.1 Hintergrund und Stand des Projekts

78 Das aktuelle Forschungsprojekt zur Equity Methode wurde im Oktober 2020 vom IASB in das Forschungsprogramm aufgenommen. Das Ziel des Projekts lautet:

‘To assess whether application problems with the equity method, as set out in IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures, can be addressed in consolidated and individual financial statements by identifying and explaining the principles of IAS 28.’

79 Dabei soll sich das Projekt zur Erreichung dieses Ziels auf Folgendes konzentrieren:

- (a) Identifizierung von Anwendungsfragen und Entscheidung darüber, welche dieser Fragen behandelt werden sollen.
- (b) Lösung dieser Anwendungsprobleme durch Identifizierung und Erläuterung der Grundsätze, die IAS 28 zugrunde liegen. Die Identifizierung und Erläuterung dieser Grundsätze kann dem IASB auch dabei helfen neue Regelungen, neue Anwendungsleitlinien oder andere Änderungen an IAS 28 zu entwickeln.

80 In den bisherigen Befassungen hat der IASB insgesamt 14 Anwendungsfragen identifiziert, die im *scope* des Forschungsprojekts liegen. Zudem wurde IAS 28 überprüft und die zugrundeliegenden Prinzipien dargelegt. Die Anwendungsfragen werden nunmehr sukzessive diskutiert.

81 In einer späteren Phase des Projekts wird der IASB-Staff die vorläufigen Entscheidungen des IASB auf Beteiligungen anwenden, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, mit Ausnahme von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, und daraus gewonnene Erkenntnisse mit dem IASB erörtern, um mögliche Lösungsansätze zu entwickeln.

82 Die Art des Konsultationsdokuments, welches als Ergebnis des Projekts veröffentlicht werden soll, steht zum derzeitigen Zeitpunkt noch nicht fest.

8.2 Bisherige Befassung im DRSC

83 Der FA FB (bzw. zuvor der IFRS-FA) hat sich noch nicht mit dem Forschungsprojekt zur Equity Methode befasst.

8.3 Ziel der ASAF-Sitzung / Fragen an die ASAF-Mitglieder

84 In der ASAF-Sitzung wird ein Update zum aktuellen Projektstand gegeben.

85 Zudem wird von den ASAF-Mitgliedern folgender Input gewünscht:

“The staff will ask ASAF members for their views on four alternatives identified to address the application question: How should an investor recognise gains and losses that arise from the sale

of a subsidiary to its associate applying the requirements of IFRS 10 Consolidated Financial Statements and IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures.”

86 Zentraler Gegenstand der ASAF-Sitzung ist Agenda Paper 6A (Unterlage **11_04i**). Darin werden ergänzend folgende konkreten Fragen gestellt:

Q1. What are your views on the four alternatives set out in slides 10–14? Please explain the rationale for your view.

Q2. Which alternative, do you think, provides a faithful representation of the transaction set out in the application question? Please explain why.

8.4 Anmerkungen des DRSC-Mitarbeiterstabs

87 Der IASB hat vier Alternativen erörtert, wie ein Investor Gewinne und Verluste aus der Veräußerung eines Tochterunternehmens an ein assoziiertes Unternehmen unter Anwendung der Vorschriften von IFRS 10 und IAS 28 zu erfassen hat.

88 Diesbezüglich besteht eine anerkannte Inkonsistenz zwischen den Anforderungen von IFRS 10 und IAS 28 für die Veräußerung eines Tochterunternehmens an ein assoziiertes Unternehmen des Investors. Die Inkonsistenz ergibt sich aus folgenden Regelungen:

(a) die Paragraphen 25 und B97-B99 des IFRS 10 verlangen, dass ein Anteilseigner den Gewinn oder Verlust aus dem Verlust der Beherrschung eines Tochterunternehmens in voller Höhe zu erfassen hat, wobei alle verbleibenden Anteile, sofern vorhanden, zum beizulegenden Zeitwert neu zu bewerten sind; wohingegen

(b) die Paragraphen 28 und 30 des IAS 28 von einem Anteilseigner verlangen, den erfassten Gewinn oder Verlust auf den Umfang *‘of the unrelated investors’ interests in an associate’* zu beschränken, d. h. ein Anteilseigner reduziert den Gewinn für den ihm zurechenbaren Anteil (Eliminierungsbuchungen).

89 ASAF Agenda Paper 6A (Unterlage **11_04i**) stellt die vier Alternativen kurz dar und gibt zudem einen Überblick über Einschätzungen, die der IASB-Staff von konsultierten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften erhalten hat.