



# IFRIC Draft Interpretations D12 – D14

*Service Concession Arrangements - Determining the Accounting Model*

*Service Concession Arrangements - The Financial Asset Model*

*Service Concession Arrangements - The Intangible Asset Model*

Dr. Stefan Schreiber

Berlin, 11. April 2005



## Verhältnis zwischen IFRIC D12 – D14 und SIC-29

- SIC-29 sieht ausschließlich Angabepflichten in Bezug auf Dienstleistungskonzessionen (*service concession arrangements* = SCA) vor
- Die Interpretationsentwürfe IFRIC D12 – D14, zu denen die interessierte Öffentlichkeit noch bis zum 31. Mai 2005 Stellung nehmen kann, regeln dagegen Ansatz und Bewertung von SCA
- SIC-29 wird begrifflich an IFRIC D12 – D14 angepasst, ist aber ansonsten unverändert anzuwenden



## Anwendungsbereich von IFRIC D12 – D14

- „*Public-to-Private Infrastructure Service Concessions*“, wobei auch andere Konzessionsvarianten nicht ausgeschlossen sind
- Definition von SCA:
  - Vertragliche Vereinbarung zwischen Konzessionsgeber (KG) und Konzessionsnehmer (KN) über die Bereitstellung einer Dienstleistung, die öffentlichen Zugang zu bedeutenden ökonomischen oder sozialen Einrichtungen gewährleistet
- Typische Beispiele: Autobahnen, Tunnel, Flughäfen, Krankenhäuser
- Die Vereinbarung muss für den KN umfassen:
  - das *Recht*, die Dienstleistung anzubieten und die Infrastruktur zu nutzen sowie
  - die *Pflicht*, die Dienstleistung zu bestimmten Konditionen anzubieten und die Infrastruktur in einem bestimmten Zustand am Ende der Konzessionszeit zurückzugeben, wobei der Restwert wesentlich sein muss



## Bilanzierung der Infrastruktur

- Die Infrastruktur ist nicht gemäß IAS 16 beim KN zu bilanzieren. Dies gilt sowohl für von KN erstellte oder von Dritten erworbene Infrastruktur als auch für Infrastruktur, die vom KG zur Verfügung gestellt wird
- Selbst erstellte bzw. erworbene Infrastruktur ist Teil der Gegenleistung, die der KN für die Gewährung der Konzession erbringt. Die Bilanzierung dieses Rechts ist in IFRIC D13 – D14 geregelt
- Die Bilanzierung der Infrastruktur beim KG ist nicht Thema von IFRIC D12 – D14



## Bilanzierung der Rechte des KN

- Anwendung des *financial asset model* (FAM), sofern der KG den KN für dessen angebotene Dienstleistung bezahlt
  - Ob dies der Fall ist, hängt von der „*substance of the arrangement*“ ab
  - Anwendung von IFRIC D13
- Anwendung des *intangible asset model* (IAM) in allen anderen Fällen
  - Anwendung von IFRIC D14



## FAM: Ansatz- und Bewertungsregeln (1)

- Die Rechte und Pflichten bzw. die Erträge und Aufwendungen des KN bei Anwendung des FAM sind gemäß IAS 11 und IAS 18 zu bilanzieren
  - Hierfür muss der Fair Value der Gegenleistung des KG auf die einzelnen Service-Elemente aufgeteilt werden (z.B. Herstellung, laufende Kosten, Instandhaltung), wobei unterschiedliche Margen zu berücksichtigen sind
- In IFRIC D13 werden die Anforderungen in IAS 11 und IAS 18 bspw. hinsichtlich folgender Sachverhalte konkretisiert:
  - Drohender Gesamtverlust
  - Schwebende Geschäfte
  - Zeitliches Auseinanderfallen von Leistung und Gegenleistung



## FAM: Ansatz- und Bewertungsregeln (2)

- “*amount due from the grantor*“
  - Je nach Sachverhalt Einordnung in die einzelnen Finanzinstrumente-Kategorien gemäß IAS 39
    - bspw. keine Einordnung als Forderung, wenn die Gegenleistung des KG in Abhängigkeit von der Nachfrage variiert
- Vertragliche Verpflichtungen (bspw. die Instandhaltung der Infrastruktur) sind gemäß IAS 11 zu bilanzieren
  - D.h. im Jahr der Durchführung der Instandhaltungsmaßnahme sind die zugehörigen Aufwendungen und Erträge (= Fair Value der Maßnahme) zu erfassen (gemäß IAS 11 *stage of completion*)
- Rückgabeverpflichtung der Infrastruktur
  - Da keine Aktivierung beim KN, wird auch keine Verpflichtung passiviert



## FAM: Übergangsregeln

- Grundsätzlich retrospektive Anwendung gemäß IAS 8
- Wenn die Anwendung von IFRIC D13 für ein bereits bestehendes SCA „*not practicable*“ sein sollte, sind Erleichterungen möglich, bspw.
  - Übernahme der bisherigen Buchwerte
  - Wertminderungstest erst zum Beginn des laufenden Geschäftsjahres
- Entsprechende Regeln für IFRIC D14



## IAM: Grundzüge

- Nicht die Infrastruktur, sondern das Recht, mit Hilfe der Infrastruktur Erträge zu erwirtschaften, wird aktiviert (als immaterieller Vermögenswert gemäß IAS 38)
- Der Erwerb des immateriellen Vermögenswertes wird als Tausch interpretiert und ist gemäß IAS 18 erfolgswirksam; der Vermögenswert ist mit dem Fair Value der Gegenleistung des KG zu bewerten; IAS 11 ist entsprechend anzuwenden
- Der immaterielle Vermögenswert ist über die Dauer der Konzession planmäßig abzuschreiben



## IAM: Konstruktions-Phase

- Der Zeitpunkt der Aktivierung des immateriellen Vermögenswertes wurde in IFRIC D14 ausdrücklich nicht festgelegt
- Zweckmäßig dürfte sein, zunächst eine Forderung zu aktivieren, die sich mit fortschreitender Herstellung der Infrastruktur erhöht  
→ Erst nach Fertigstellung der Infrastruktur erfolgt die „Lieferung“ des immateriellen Vermögenswertes und die Ausbuchung der Forderung
- Gemäß der *percentage-of-completion*-Methode (IAS 11) umfasst die Forderung sowohl die Herstellungskosten für die Infrastruktur als auch die zugehörigen Erträge (*contract revenues*)



## IAM: Dienstleistungs-Phase

- Nach Fertigstellung der Infrastruktur, d.h. zu Beginn der Dienstleistungsphase, stehen sich jährlich gegenüber:
  - Aufwand aus der planmäßigen Abschreibung des immateriellen Vermögenswertes
  - Ertrag aus der Erbringung der Dienstleistung an die Nutzer



## IAM: Instandhaltung und Modernisierung

- Die vertragliche Verpflichtung zur Verbesserung (z.B. Modernisierung) der Infrastruktur über den ursprüngliche Zustand hinaus führt zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten des immateriellen Vermögenswertes
  - IAS 11 und IAS 18 sind entsprechend anzuwenden
- Die vertragliche Verpflichtung zur Instandhaltung der Infrastruktur ist dagegen gemäß IAS 37 zu bilanzieren und tangiert daher nicht die Anschaffungskosten des immateriellen Vermögenswertes
  - Hierdurch kommt es hinsichtlich des Zeitpunktes der Rückstellungsbildung zu einer Abweichung vom FAM



## **IAM: Maßnahmen zur Reduzierung des Nachfragerisikos**

- Zahlungen an den KG, die der (partiellen) Absicherung gegen Nachfragerisiken dienen, sind Teil der Anschaffungskosten des immateriellen Vermögenswertes
- Erstattungsansprüche des KN sind gemäß IAS 37 zu bilanzieren



Deutsches Rechnungslegungs Standards  
German Accounting Standards Committee 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)