

تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی  
گزارشگری مالی  
توافقات امتیاز خدمات

تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
توافقیهای امتیاز خدمات

ارجاع

- چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی<sup>1</sup>
- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 1 پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار
- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 7 ابزارهای مالی: افشا
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 پیمانهای ساخت
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 اجاره‌ها
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 درآمد عملیاتی
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 20 حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و افشای کمکهای دولت
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 23 مخارج تأمین مالی
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 32 ابزارهای مالی: ارائه
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 کاهش ارزش داراییها
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 38 داراییهای نامشهود
- استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری
- تفسیر 4 کمیته تفاسیر بین‌المللی گزارشگری مالی تعیین اینکه یک توافق دربردارنده اجاره است یا خیر
- تفسیر 29 کمیته تفاسیر استاندارد توافقیهای امتیاز خدمات: افشا<sup>2</sup>

<sup>1</sup>. در سپتامبر 2010، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مفاهیم نظری گزارشگری مالی را جایگزین این چارچوب کرد.

تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
توافقیهای امتیاز خدمات

<sup>2</sup>. قبل از این، عنوان تفسیر 29 کمیته تفاسیر مباحث جاری، افشا-توافقیهای امتیاز خدمات بود که به موجب تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اصلاح شد.

## تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات

### پیش‌زمینه

1. در بسیاری از کشورها، زیرساخت خدمات عمومی— نظیر جاده‌ها، پلها، تونلها، زندانها، بیمارستانها، فرودگاهها، امکانات توزیع آب، توزیع انرژی و شبکه‌های مخابرات - بطور سنتی توسط بخش عمومی احداث، بهره‌برداری و نگهداری، و از طریق تخصیص بودجه عمومی تأمین مالی می‌شود.

2. در برخی کشورها، دولت‌ها توافقیهای خدمات قراردادی را با هدف جذب مشارکت بخش خصوصی در ایجاد، تأمین مالی، بهره‌برداری و نگهداری چنین زیرساختی معرفی کرده‌اند. ممکن است زیرساخت از قبل وجود داشته باشد، یا طی دوره توافق خدمات احداث شود. توافقی که در دامنه کاربرد این تفسیر قرار می‌گیرد، معمولاً شامل یک واحد تجاری بخش خصوصی (مجری) است که زیرساخت مورد استفاده برای ارائه خدمات عمومی را احداث می‌کند یا ارتقا می‌دهد (برای مثال، از طریق افزودن ظرفیت آن) و برای یک دوره زمانی مشخص، از آن زیرساخت بهره‌برداری و نگهداری می‌کند. بابت این خدمات، طی دوره توافق به مجری مبالغی پرداخت می‌شود. این توافق از طریق قراردادی که در آن استانداردهای عملکرد، سازوکار تعدیل قیمت‌ها و توافقیهایی برای حل و فصل اختلافات مشخص شده است، هدایت می‌شود. چنین توافقی اغلب با عنوان "احداث- بهره‌برداری- انتقال"، "نوسازی- بهره‌برداری- انتقال" یا توافق امتیاز خدمات "عمومی- به- خصوصی" شناخته می‌شود.

3. یکی از ویژگیهای این قبیل توافقیهای خدمات این است که تعهدی که مجری بر عهده می‌گیرد، ماهیت خدمات عمومی دارد. صرف‌نظر از هویت طرف اجراکننده خدمات، خط مشی عمومی این است که خدمات مرتبط با زیرساخت، به عموم ارائه خواهد شد. توافق خدمات، بطور قراردادی مجری را از طرف واحد بخش عمومی، به ارائه خدمات به عموم متعهد می‌کند. سایر ویژگیهای مشترک به شرح زیر است:

الف. طرفی که توافق خدمات را اعطا می‌کند (اعطاکننده) یک واحد بخش عمومی، شامل یک دستگاه دولتی یا یک واحد تجاری بخش خصوصی است که مسئولیت این خدمات به آن محول شده است.

ب. مجری حداقل در قبال بخشی از مدیریت زیرساخت و خدمات مرتبط با آن مسئولیت دارد و صرفاً به

## تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات

عنوان یک نماینده از طرف اعطاکننده، عمل نمی‌کند.

پ. قیمت‌های اولیه تعیین‌شده توسط مجری، در قرارداد تصریح می‌شود و طی دوره توافق خدمات، قیمت‌ها بازنگری می‌شود.

ت. مجری متعهد است زیرساخت را در پایان دوره توافق در شرایطی معین، در ازای مابه‌ازای اضافی اندک یا بدون مابه‌ازای اضافی، به اعطاکننده تحویل دهد، صرف‌نظر از اینکه کدام یک از طرفین در ابتدا آن را تأمین مالی کرده است.

### دامنه کاربرد

4. در این تفسیر، درباره نحوه حسابداری توافقیهای امتیاز خدمات عمومی- به- خصوصی توسط مجری، رهنمودی ارائه می‌شود.

5. این رهنمود، در صورتی برای توافقیهای امتیاز خدمات عمومی- به- خصوصی کاربرد دارد که:

الف. اعطاکننده، خدماتی را که مجری باید در ارتباط با زیرساخت ارائه کند، اشخاصی را که خدمات باید به آنها ارائه شود، و قیمت ارائه خدمات را کنترل یا تنظیم کند؛ و

ب. اعطاکننده- از طریق مالکیت، استحقاق نسبت به مزایا یا به طریقی دیگر - هرگونه منافع باقیمانده در زیرساخت را در پایان مدت توافق کنترل کند.

6. زیرساخت مورد استفاده در یک توافق امتیاز خدمات عمومی- به- خصوصی، در تمام عمر مفید آن (همه داراییهای دارای عمر محدود)، چنانچه شرایط بند 5(الف) احراز شود، در دامنه کاربرد این تفسیر قرار می‌گیرد. بندهای ر1 تا ر8 درباره تعیین اینکه توافقیهای امتیاز خدمات در دامنه کاربرد این تفسیر قرار می‌گیرند یا خیر، و میزان شمول آنها در دامنه کاربرد این تفسیر، رهنمود ارائه داده است.

7. این تفسیر برای هر دو مورد زیر کاربرد دارد:

الف. زیرساختی که مجری برای مقاصد توافق خدمات، احداث می‌کند یا از شخص ثالث تحصیل می‌نماید؛ و

ب. زیرساخت موجود که اعطاکننده برای مقاصد توافق خدمات، در دسترس مجری قرار می‌دهد.

تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
توافقیهای امتیاز خدمات

8. این تفسیر نحوه حسابداری زیرساختی را که پیش از انعقاد توافق خدمات، به عنوان املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات توسط مجری نگهداری و شناسایی شده است، تعیین نمی‌کند. الزامات شناخت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (تشریح‌شده در استاندارد بین‌المللی حسابداری 16) برای این قبیل زیرساختها کاربرد دارد.
9. این تفسیر نحوه حسابداری توسط اعطاکننده را تعیین نمی‌کند.

## تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات

### مسائل

10. این تفسیر اصول عمومی درباره شناخت و اندازه‌گیری تعهدات و حقوق مربوط در توافقیهای امتیاز خدمات را تعیین می‌کند. الزامات افشای اطلاعات درباره توافقیهای امتیاز خدمات در تفسیر 29 کمیته تفاسیر مباحث جاری بیان شده است. مسائل مورد بررسی در این تفسیر عبارتند از:

- الف. نحوه عمل در مورد حقوق مجری نسبت به زیرساخت؛
- ب. شناخت و اندازه‌گیری مابه‌ازای توافق؛
- پ. خدمات احداث یا ارتقا؛
- ت. خدمات مرتبط با بهره‌برداری؛
- ث. مخارج تأمین مالی؛
- ج. حسابداری بعدی دارایی مالی و دارایی نامشهود؛  
و
- چ. اقلام ارائه‌شده به مجری توسط اعطاکننده.

### اجماع

#### نحوه عمل در مورد حقوق مجری نسبت به زیرساخت

11. زیرساخت مشمول دامنه کاربرد این تفسیر، نباید به عنوان املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات مجری شناسایی شود زیرا توافق خدمات قراردادی، حق کنترل استفاده از زیرساخت خدمات عمومی را به مجری منتقل نمی‌کند. مجری برای ارائه خدمات عمومی از طرف اعطاکننده، طبق مفاد مشخص‌شده در قرارداد، به بهره‌برداری از زیرساخت دسترسی دارد.

#### شناخت و اندازه‌گیری مابه‌ازای توافق

12. طبق مفاد توافق قراردادی مشمول دامنه کاربرد این تفسیر، مجری به عنوان ارائه‌دهنده خدمات عمل می‌کند. مجری به منظور ارائه خدمات عمومی، زیرساخت را احداث می‌کند یا آن را ارتقا می‌دهد (خدمات احداث یا ارتقا) و برای یک دوره زمانی مشخص، از آن زیرساخت بهره‌برداری و نگهداری می‌نماید (خدمات بهره‌برداری).

13. مجری باید بابت خدماتی که انجام می‌دهد، طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری 11 و 18، درآمد را شناسایی و اندازه‌گیری کند. اگر مجری بیش از یک خدمت را به موجب یک قرارداد یا توافق واحد انجام دهد (یعنی خدمات احداث یا ارتقا و خدمات بهره‌برداری)، مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی باید

## تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات

بر اساس ارزش منصفانه نسبی خدمات ارائه‌شده، در مواردی که این مبالغ جداگانه قابل تشخیص است، تخصیص یابد. ماهیت مابه‌ازا نحوه حسابداری بعدی را تعیین می‌کند. حسابداری بعدی مابه‌ازای دریافتی به عنوان دارایی مالی و دارایی نامشهود، به تفصیل در بندهای 23 تا 26 تشریح می‌شود.

### خدمات احداث یا ارتقا

14. مجری باید درآمد و مخارج مربوط به خدمات احداث یا ارتقا را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 به حساب منظور کند.

#### مابه‌ازای ارائه‌شده به مجری توسط اعطاکنده

15. اگر مجری خدمات احداث یا ارتقا را ارائه کند، مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی توسط مجری باید به ارزش منصفانه آن شناسایی شود. مابه‌ازا ممکن است حقوق نسبت به یکی از موارد زیر باشد:

الف. دارایی مالی، یا

ب. دارایی نامشهود.

16. مجری باید دارایی مالی را به میزان حق قراردادی غیرمشروط خود نسبت به دریافت نقد یا دارایی مالی دیگر از اعطاکنده یا از جانب وی، بابت خدمات ساخت شناسایی کند؛ معمولاً به دلیل اینکه توافق دارایی ضمانت اجرای قانونی است، اعطاکنده، حتی در صورت داشتن اختیار، اختیار محدودی برای اجتناب از پرداخت دارد. مجری در صورتی از حق غیرمشروط برای دریافت نقد برخوردار است که اعطاکنده بطور قراردادی، پرداخت (الف) مبالغ مشخص یا قابل تعیین یا (ب) در صورت وجود کسری، کسری بین مبالغ دریافتی از استفاده‌کنندگان خدمات عمومی و مبالغ مشخص یا قابل تعیین به مجری را تضمین کرده باشد، حتی اگر پرداخت مشروط به این باشد که مجری از احراز الزامات کیفیت یا کارایی مشخص‌شده در ارتباط با زیرساخت، اطمینان دهد.

17. مجری باید به میزان دریافت حق (مجوز) مطالبه مبالغی از استفاده‌کنندگان خدمات عمومی، دارایی نامشهود شناسایی کند. حق مطالبه مبالغ از استفاده‌کنندگان خدمات عمومی، حق غیرمشروط برای دریافت نقد نیست زیرا این مبالغ مشروط به میزان استفاده عموم از خدمات است.



## تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات

18. اگر بخشی از پرداخت به مجری بابت خدمات احداث، از طریق دارایی مالی و بخشی از طریق دارایی نامشهود باشد، جداگانه به حساب منظور کردن هر جزء مابه‌ازای مجری ضرورت دارد. مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی بابت هر دو جزء، باید در ابتدا به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی شناسایی شود.

19. ماهیت مابه‌ازای ارائه‌شده به مجری توسط اعطاکنده، باید با توجه به مفاد قرارداد، و در صورت وجود، قانون قراردادهای مربوط تعیین شود.

### خدمات بهره‌برداری

20. مجری باید درآمد و مخارج مرتبط با خدمات بهره‌برداری را طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 به حساب منظور کند.

### تعهدات قراردادی بابت بازگرداندن زیرساخت به سطح مشخصی از خدمت‌رسانی

21. ممکن است مجری برای (الف) نگهداری زیرساخت در سطح مشخصی از خدمت‌رسانی یا (ب) بازگرداندن زیرساخت به وضعیت مشخص‌شده، پیش از تحویل زیرساخت به اعطاکنده در پایان توافق خدمات، تعهدات قراردادی داشته باشد که باید به عنوان شرط مجوز خود ایفا کند. تعهدات قراردادی برای نگهداری یا نوسازی زیرساخت، به استثنای عنصر ارتقا (به بند 14 مراجعه شود)، باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 شناسایی و اندازه‌گیری شود، یعنی به بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در پایان دوره گزارشگری.

### مخارج تأمین مالی تحمل‌شده توسط مجری

22. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 23، مخارج تأمین مالی قابل انتساب به توافق باید به عنوان هزینه دوره‌ای شناسایی شود که این مخارج طی آن تحمل شده است، مگر اینکه مجری حق قراردادی برای دریافت یک دارایی نامشهود (حق مطالبه مبلغ از استفاده‌کنندگان خدمات عمومی) داشته باشد. در این مورد، مخارج تأمین مالی قابل انتساب به توافق، باید طی مرحله احداث توافق، طبق آن استاندارد، به حساب دارایی منظور شود.

### دارایی مالی

23. برای دارایی مالی شناسایی‌شده طبق بندهای 16 و 18، استانداردهای بین‌المللی حسابداری 32 و 39 و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 7 کاربرد دارد.

## تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات

24. مبلغ تعهدشده توسط اعطاکننده یا از جانب وی، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 به عنوان یکی از موارد زیر به حساب منظور می‌شود:

الف. وام یا دریافتنی؛

ب. دارایی مالی آماده برای فروش؛ یا

پ. دارایی مالی اندازه‌گیری‌شده به ارزش منصفانه از طریق سود یا زیان دوره که در شناخت اولیه به این طبقه اختصاصی یافته است، در صورتی که شرایط چنین طبقه‌بندی احراز شود.

25. اگر طلب از اعطاکننده به عنوان وام یا دریافتنی یا به عنوان دارایی مالی آماده برای فروش به حساب منظور شود، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 39 بهره محاسبه‌شده با استفاده از روش بهره مؤثر در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود.

### دارایی نامشهود

26. استاندارد بین‌المللی حسابداری 38 برای دارایی نامشهود شناسایی‌شده طبق بندهای 17 و 18 کاربرد دارد. بندهای 45 تا 47 استاندارد بین‌المللی حسابداری 38، رهنمودی درباره اندازه‌گیری داراییهای نامشهود تحصیل‌شده در ازای یک دارایی یا داراییهای غیرپولی یا ترکیبی از داراییهای پولی و غیرپولی ارائه می‌کند.

### اقلام ارائه‌شده به مجری توسط اعطاکننده

27. طبق بند 11، اقلام زیرساخت که برای مقاصد توافق خدمات، توسط اعطاکننده در دسترس مجری قرار می‌گیرد، به عنوان املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات مجری شناسایی نمی‌شود. همچنین ممکن است اعطاکننده اقلام دیگری را نیز به مجری ارائه کند که مجری بتواند بنا به تمایل خود از آنها نگهداری یا استفاده کند. اگر این داراییها بخشی از مابه‌ازای پرداختی توسط اعطاکننده در قبال ارائه خدمات باشند، طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری 20، کمکه‌ای بلاعوض دولت محسوب نمی‌شوند. این موارد به عنوان داراییهای مجری شناسایی، و به ارزش منصفانه در زمان شناخت اولیه اندازه‌گیری می‌شوند. مجری باید در قبال تعهدات ایفا نشده‌ای که بابت آن داراییها متحمل شده است، بدهی شناسایی کند.

### تاریخ اجرا

## تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات

28. واحد تجاری باید این تفسیر را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2008 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این تفسیر را برای دوره‌ای که پیش از اول ژانویه سال 2008 آغاز می‌شود، بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

28 الف تا 28 ث. [این بندها اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم‌الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

### گذار

29. با توجه به بند 30، تغییر در رویه‌های حسابداری، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 8، یعنی با تسری به گذشته، به حساب منظور می‌شود.

30. چنانچه، در مورد یک توافق خدمات خاص، برای مجری بکارگیری این تفسیر با تسری به گذشته در ابتدای نخستین دوره ارائه‌شده غیرعملی باشد، باید:

الف. داراییهای مالی و داراییهای نامشهود موجود در ابتدای نخستین دوره ارائه‌شده را شناسایی کند؛

ب. از مبالغ دفتری قبلی این داراییهای مالی و نامشهود (هر چند با طبقه‌بندی قبلی) به عنوان مبالغ دفتری در آن تاریخ استفاده شود؛

پ. داراییهای مالی و نامشهود شناسایی‌شده در آن تاریخ، بابت کاهش ارزش آزمون شود، مگر اینکه چنین کاری عملی نباشد که در این صورت این مبالغ باید در ابتدای دوره جاری بابت کاهش ارزش آزمون شود.

## تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات

### پیوست الف

#### رهنمود بکارگیری

این پیوست بخش جدانشدنی این تفسیر است.

#### دامنه کاربرد (بند 5)

رب1. در بند 5 این تفسیر بیان شد که زیرساخت در صورتی در دامنه کاربرد این تفسیر قرار می‌گیرد که شرایط زیر مصداق داشته باشد:

الف. اعطاکننده، خدماتی را که مجری باید در ارتباط با زیرساخت ارائه کند، اشخاصی را که خدمات باید به آنها ارائه شود، و قیمت ارائه خدمات را کنترل یا تنظیم کند؛ و

ب. اعطاکننده از طریق مالکیت، استحقاق نسبت به مزایا یا به طریقی دیگر، هرگونه منافع باقیمانده در زیرساخت را در پایان مدت توافق کنترل کند.

رب2. کنترل یا تنظیم قیمت اشاره شده در شرط (الف)، می‌تواند از طریق قرارداد یا به طریقی دیگر (برای مثال از طریق یک ناظر) انجام شود و شامل وضعیتهایی باشد که در آن اعطاکننده تمام خروجی را خریداری می‌کند یا تمام یا بخشی از خروجی توسط سایر استفاده‌کنندگان خریداری می‌شود. برای رعایت این شرط، اعطاکننده و تمام اشخاص وابسته آن باید با یکدیگر در نظر گرفته شوند. اگر اعطاکننده یک واحد بخش عمومی است، کل بخش عمومی، همراه با ناظرانی که در راستای منافع عمومی فعالیت می‌کنند، برای مقاصد این تفسیر باید به عنوان وابسته اعطاکننده تلقی شوند.

رب3. برای مقاصد شرط (الف)، ضرورتی ندارد که اعطاکننده کنترل کامل قیمت را در اختیار داشته باشد: کافی است که اعطاکننده، قرارداد یا ناظر، قیمت را تنظیم کنند، برای مثال از طریق سازوکار محدودسازی. با این وجود، این شرط باید در ارتباط با محتوای موافقتنامه اعمال شود. ویژگیهای غیرواقعی، نظیر محدودیتی که تنها در شرایط نادر قابل اعمال است، باید نادیده گرفته شود. در مقابل، اگر برای مثال طبق مفاد قرارداد ادعا می‌شود که مجری برای تعیین قیمتها آزاد است، اما هرگونه سود مازاد به اعطاکننده باز می‌گردد، بازده مجری محدود شده است و جزء قیمت در آزمون کنترل، احراز می‌شود.

## تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توافقیهای امتیاز خدمات

ر4ب. برای مقاصد شرط (ب)، کنترل اعطاکننده بر هرگونه منافع باقیمانده قابل ملاحظه، باید هم توانایی عملی مجری برای فروش یا وثیقه‌گذاری زیرساخت را محدود کند و هم به اعطاکننده حق استفاده مستمر در طول دوره توافق را دهد. منافع باقیمانده در زیرساخت، ارزش جاری برآوردی زیرساخت با این فرض است که زیرساخت، هم‌اکنون در سن و وضعیت مورد انتظار در پایان دوره توافق قرار دارد.

ر5ب. کنترل باید از مدیریت تفکیک شود. اگر اعطاکننده هم میزانی از کنترل به شرح بند 5(الف) و هم منافع باقیمانده قابل ملاحظه‌ای در زیرساخت را حفظ کند، مجری تنها از طرف اعطاکننده، زیرساخت را مدیریت می‌کند. حتی اگر، در بسیاری از موارد، اختیارهای مدیریتی گسترده‌ای داشته باشد.

ر6ب. شرایط (الف) و (ب)، در کنار یکدیگر مشخص می‌کنند که در چه زمانی زیرساخت، شامل جایگزینیهای مورد نیاز (به بند 21 مراجعه شود)، در کل عمر اقتصادی آن توسط اعطاکننده کنترل می‌شود. برای مثال، اگر مجری ملزم به جایگزین کردن بخشی از یک قلم از زیرساخت طی دوره توافق باشد (برای مثال، سطحی‌ترین لایه جاده یا سقف یک ساختمان)، آن قلم از زیرساخت باید به عنوان یک مجموعه واحد در نظر گرفته شود. بنابراین اگر اعطاکننده هرگونه منافع باقیمانده قابل ملاحظه در آخرین جایگزینی آن بخش را کنترل کند، شرط (ب) برای کل زیرساخت، شامل بخش جایگزین‌شده، احراز می‌شود.

ر7ب. برخی مواقع، بخشی از استفاده از زیرساخت به شیوه اشاره‌شده در بند 5(الف) نظارت می‌شود و بخش دیگر هرگز مورد نظارت قرار نمی‌گیرد. با این حال، این توافقیها شکل‌های گوناگونی دارند:

الف. زیرساختی که بطور فیزیکی قابل تفکیک است و می‌تواند بطور مستقل اجرا شود و تعریف واحد مولد نقد طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 را احراز می‌کند، باید در صورتی که بطور کامل برای مقاصد عدم نظارت مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد، بطور جداگانه تجزیه و تحلیل شود. برای مثال، این موضوع در مورد بخش خصوصی یک بیمارستان مصداق دارد، در شرایطی که باقی بیمارستان توسط اعطاکننده به منظور مداوای بیماران عمومی بهره‌برداری شود.

تفسیر 12 کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی  
توافقیهای امتیاز خدمات

ب. هرگاه فعالیتهای صرفاً جانبی (نظیر فروشگاه بیمارستان) بدون نظارت باشد، آزمون کنترل باید به‌گونه‌ای اعمال شود که گویی این خدمات وجود ندارد، زیرا در مواردی که در آن، اعطاکننده این خدمات را به شیوه مندرج در بند 5 کنترل می‌کند، وجود فعالیتهای جانبی از کنترل اعطاکننده بر زیرساخت نمی‌کاهد.

ر8. ممکن است مجری حق استفاده از زیرساخت قابل تفکیک تشریح‌شده در بند ر7(الف) یا امکانات مورد استفاده برای ارائه خدمات جانبی بدون نظارت تشریح‌شده در بند ر7(ب) را داشته باشد. این موارد، ممکن است به لحاظ محتوا، اجاره کردن مجری از اعطاکننده محسوب شود؛ در این صورت، موارد مذکور باید طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 به حساب منظور شوند.