

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04 – [01/45]

Karar Tarihi: 03.01.2019

Konu: TFRS Yorum 12 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları*'nin Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9'uncu maddesi uyarınca Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumu sağlamak üzere; TFRS 16 *Kiralamalar*'ın yaptığı değişikliklerin TFRS Yorum 12 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları*'na eklenmesine, ayrıca TFRS Yorum 12'nin söz konusu değişiklikleri de içeren mevcut halinin yeniden yayınlanmasına karar verilmiştir.

TFRS Yorum 12

İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

İlgili düzenlemeler

- *Finansal Tablolarda Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve*¹
- TFRS 1 *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması*
- TFRS 7 *Finansal Araçlar: Açıklamalar*
- TFRS 9 *Finansal Araçlar*
- TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*
- TFRS 16 *Kiralamalar*
- TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*
- TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar*
- TMS 20 *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*
- TMS 23 *Borçlanma Maliyetleri*
- TMS 32 *Finansal Araçlar: Sınım*
- TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*
- TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*
- TMS 38 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*
- TMS Yorum 29 *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları Açıklamalar*²

Ön bilgi

- 1 Birçok ülkede, yol, köprü, tünel, hapisane, hastane, havalimanı, su dağıtım tesisleri, enerji tedariki ve telekomünikasyon şebekeleri gibi kamu hizmetlerine ilişkin altyapı; geleneksel olarak kamu sektörü tarafından inşa edilmekte, işletilmekte, bakımı yapılmakta ve kamu bütçesi ödeneğinden finanse edilmektedir.
- 2 Bazı ülkelerde, devlet, söz konusu altyapının geliştirilmesine, finanse edilmesine, işletilmesine ve bakımına özel sektör katılımını sağlamak amacıyla sözleşmeye dayalı hizmet anlaşmaları düzenlemektedir. Altyapı hâlihazırda mevcut olabilir veya hizmet anlaşması dönemi sırasında inşa ediliyor olabilir. Bu Yorum kapsamındaki bir anlaşmada tipik olarak, kamu hizmeti sağlamak amacıyla kullanılan altyapıyı inşa eden veya altyapıyı yenileyen (örneğin altyapının kapasitesini artırarak) ve belli bir dönem içerisinde altyapıyı işleten ve altyapının bakımını yapan bir özel sektör işletmesi (işletmeci) yer alır. İşletmeciye, anlaşma dönemi boyunca vermiş olduğu hizmetlerin karşılığında bir ödeme yapılır. Söz konusu anlaşma, performans standartları ve fiyatların düzenlenmesine yönelik mekanizmalar ile ihtilafların çözümüne yönelik anlaşmaları belirleyen bir sözleşme tarafından yürütülür. Sözü edilen anlaşma, genellikle 'yap-işlet-devret', 'iyileştir-işlet-devret' veya 'kamudan özel sektöre' imtiyazlı hizmet anlaşması olarak tanımlanır.
- 3 Bu hizmet anlaşmalarının bir özelliği, yükümlülüğün kamu hizmeti niteliğinin işletmeci tarafından üstlenilmesidir. Kamu politikası, hizmetleri işleten tarafın kimliğine bakılmaksızın kamuya sunulan altyapıya ilişkin hizmetler içindir. Hizmet anlaşması, sözleşmeye dayalı olarak, işletmeciyi kamu sektörü işletmesi adına hizmetleri kamuya sunma konusunda yükümlü kılar. Hizmet anlaşmalarının diğer yaygın özellikleri aşağıdaki gibidir:
 - (a) Hizmet anlaşmasını yapan taraf (imtiyazı tanıyan), devlet kurumları dahil olmak üzere, bir kamu sektörü işletmesi veya hizmeti sunma sorumluluğunun devredildiği bir özel sektör işletmesidir.

¹ Ocak 2011'de yayımlanan *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve* bu Çerçevenin yerini almıştır.

² TMS Yorum 29'un daha önce *Açıklama- İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları* olan başlığı TFRS Yorum 12 tarafından değiştirilmiştir.

- (b) İşletmeci, altyapının ve ilgili hizmetlerin en azından bazılarının yönetiminden sorumludur ve sadece imtiyazı tanıyan taraf adına vekil olarak hareket etmez.
- (c) Sözleşme, işletmeci tarafından toplanacak başlangıç fiyatlarını belirler ve hizmet anlaşması dönemi boyunca fiyat değişikliklerini düzenler.
- (d) İşletmeci, başlangıçta altyapıyı hangi tarafın finanse ettiğine bakmaksızın az miktarda bedel karşılığında veya hiçbir ek bedel almadan anlaşma döneminin sonunda belirlenmiş koşullar çerçevesinde altyapıyı, imtiyazı tanıyana teslim etmekle yükümlüdür.

Kapsam

- 4 Bu Yorum, kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmalarının işletmeciler tarafından muhasebeleştirilmesini düzenler.
- 5 Bu Yorum, aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmaları için geçerlidir:
 - (a) İmtiyazı tanıyanın, işletmecinin altyapı ile hangi hizmetleri vermesi gerektiğini, bu hizmetleri kimin için vermesi gerektiğini ve hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiğini denetlemesi veya düzenlemesi durumunda ve
 - (b) İmtiyazı tanıyanın; mülkiyet, intifa hakkı ya da başka bir vasıta ile, anlaşma döneminin sonunda altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı kontrol etmesi durumunda.
- 6 Kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmasında bütün yararlı ömrü boyunca (tüm yararlı ömre tabi varlıklar) kullanılan altyapı, 5(a) paragrafında belirtilen koşulların karşılanması halinde bu Yorumun kapsamına girer. UR1-UR8 paragrafları, kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmalarının bu Yorumun kapsamına girip girmediğinin ve ne derecede bu Yorumun kapsamına girdiğinin belirlenmesini düzenler.
- 7 Bu Yorum, aşağıda belirtilen her iki madde için de geçerlidir:
 - (a) İşletmecinin hizmet anlaşması nedeniyle inşa ettiği veya üçüncü bir taraftan elde ettiği altyapı ile
 - (b) İmtiyazı tanıyanın hizmet anlaşmasının amacı doğrultusunda işletmeciye imtiyaz hakkı tanıdığı mevcut altyapı.
- 8 Bu Yorum, hizmet anlaşmasına girmeden önce işletmeci tarafından maddi duran varlık olarak elde tutulan ve muhasebeleştirilen altyapının muhasebeleştirilmesini düzenlemez. Bu tür bir altyapı için TFRS'lerin finansal tablo dışı bırakmaya ilişkin hükümleri (TMS 16'da belirtilen) uygulanır.
- 9 Bu Yorum, imtiyazı tanıyanlarca yapılan muhasebeleştirme işlemlerini düzenlemez.

Konular

- 10 Bu Yorum, imtiyazlı hizmet anlaşmalarındaki yükümlülüklerin ve ilgili hakların muhasebeleştirilmesine ve ölçülmesine ilişkin genel ilkeleri belirler. İmtiyazlı hizmet anlaşmalarının açıklama bilgilerine ilişkin hükümler TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları – Açıklamalar kapsamında yer alır. Bu Yorumda düzenlenen konular aşağıdakilerdir:
 - (a) İşletmecinin altyapı üzerindeki haklarının kullanımı;
 - (b) Anlaşma bedellerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi;
 - (c) İnşaat veya yenileme hizmetleri;
 - (d) İşletme hizmetleri;
 - (e) Borçlanma maliyetleri;
 - (f) Bir finansal varlığın ve maddi olmayan duran varlığın sonraki muhasebeleştirme işlemi;
 - (g) İmtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye sunulan kalemler.

İşletmecinin altyapı üzerindeki haklarının kullanımı

- 11 Bu Yorum kapsamına giren altyapı, işletmecinin maddi duran varlığı olarak muhasebeleştirilmez; çünkü sözleşmeye dayalı olarak yapılan hizmet anlaşmaları, işletmeciye kamu hizmeti altyapısının kullanımının denetlenmesi hakkını devretmez. İşletmeci, sözleşmede belirlenen şartlar çerçevesinde imtiyazı taniyan adına kamu hizmetlerini sunmak üzere altyapıyı işletmek için imtiyaz hakkına sahiptir.

Anlaşma bedelinin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi

- 12 Bu Yorumun kapsamına giren sözleşmeye dayalı anlaşmaların şartları uyarınca, işletmeci, bir hizmet sunucusu olarak hareket eder. İşletmeci, bir kamu hizmetinin sunulması için kullanılan altyapıyı inşa eder veya yeniler (inşaat veya yenileme hizmetleri) ve belirlenen dönem boyunca bu altyapıyı işletir ve altyapının bakımını (işletme hizmetleri) gerçekleştirir.
- 13 İşletmeci, gerçekleştirdiği hizmetler için TFRS 15 uyarınca hâsılatını muhasebeleştirir ve ölçer. Söz konusu bedelin niteliği, daha sonra nasıl muhasebeleştirileceğini belirler. Finansal varlık ve maddi olmayan duran varlık olarak elde edilen bedelin daha sonra muhasebeleştirilmesi, aşağıda yer alan 23-26 paragraflarında detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

İnşaat veya yenileme hizmetleri

- 14 İşletmeci, inşaat veya yenileme hizmetlerine ilişkin hâsılatı ve maliyetlerini TFRS 15'e göre muhasebeleştirir.

İmtiyazı taniyan tarafından işletmeciye verilen bedel

- 15 İşletmeci, inşaat veya yenileme hizmeti veriyorsa, işletmeci tarafından alınan veya alınacak bedel, TFRS 15'e göre muhasebeleştirilir. Söz konusu bedel,
- (a) Bir finansal varlık veya
- (b) Bir maddi olmayan duran varlık hakları olabilir.
- 16 İşletmeci, bir finansal varlığı, inşaat hizmetleri karşılığında imtiyazı taniyanın verdiği veya imtiyazı taniyanın talimatı doğrultusunda verilen nakit veya diğer bir finansal varlığı elde etmeye ilişkin sözleşmeden doğan koşulsuz bir hakka sahip olduğu ölçüde muhasebeleştirir; anlaşma genellikle hukuken icra edilebilir olduğundan, imtiyazı taniyanın çok az miktarda ki o da varsa, ödemeyi yapmama takdiri vardır. Ödeme, işletmecinin altyapının belirlenen kalite veya etkinlik gereklerini karşıladığını garanti etmesi koşuluna bağlı olsa dahi, imtiyazı taniyan taraf, işletmeciye (a) belirlenen veya belirlenebilen tutarı veya (b) eğer varsa, kamu hizmeti kullanıcılarından tahsil edilen tutarlar ile belirlenen veya belirlenebilen tutarlar arasındaki açığı ödemeyi sözleşmeye dayalı olarak taahhüt ediyorsa, işletmecinin nakit tahsil etmeye ilişkin koşulsuz bir hakkı vardır.
- 17 İşletmeci, maddi olmayan bir duran varlığı, kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkını (lisans) elde ettiği ölçüde muhasebeleştirir. Kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkı, nakit elde etmek için koşulsuz bir hak değildir; çünkü tutarlar, kamunun hizmeti kullandığı ölçüde koşula bağlıdır.
- 18 İşletmeciye, sunduğu inşaat hizmetleri karşılığında kısmen finansal varlıklarla kısmen de maddi olmayan duran varlıklarla ödeme yapılıyorsa, işletmecinin elde ettiği bedelin her bir unsurunun ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gereklidir. Her iki unsur için alınan veya alınacak bedel başlangıçta TFRS 15'e göre finansal tablolara alınır.
- 19 İmtiyazı taniyan tarafından işletmeciye verilen bedelin niteliği, sözleşme şartları ve var olduğu zamandaki ilgili borçlar hukuku hükümleri esas alınarak belirlenir. Bedelin niteliği, 23-26 paragraflarında açıklandığı şekilde sonraki muhasebeleştirmeyi belirler. Ancak her iki bedel de TFRS 15 uyarınca inşaat veya yenileme dönemi boyunca sözleşme varlığı olarak sınıflandırılır.

İşletme hizmetleri

20 İşletmeci, işletme hizmetlerini TFRS 15'e göre muhasebeleştirir.

Altyapıyı belirlenen hizmet verebilir düzeye çıkarmaya ilişkin sözleşmeden doğan yükümlülükler

21 İşletmeci, hizmet anlaşmasının sonunda, altyapı imtiyazı tanıyana teslim edilmeden önce, (a) altyapıyı belirlenen hizmet verebilir düzeyde muhafaza etmek veya (b) altyapıyı belirlenen bir duruma çıkarmak için lisansının bir koşulu olarak yerine getirmesi gereken sözleşmeden doğan yükümlülüklerle sahip olabilir. Herhangi bir yenileme unsuru haricinde (bakınız 14'üncü paragraf) sözleşmeden doğan altyapıyı muhafaza etme ve iyileştirme yükümlülükleri, TMS 37 uyarınca muhasebeleştirilir ve ölçülür; örneğin, raporlama dönemi sonundaki mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya yönelik en iyi tahminde olduğu gibi.

İşletmeci tarafından katlanılan borçlanma maliyeleri

22 TMS 23 uyarınca, anlaşmadan kaynaklanan borçlanma maliyetleri, işletmecinin maddi olmayan bir duran varlığı (kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkı) elde etmeye yönelik sözleşmeden doğan bir hakkı bulunmadıkça, maliyetlere katlanılan dönem içerisinde bir gider olarak muhasebeleştirilir. Bu durumda, anlaşmadan kaynaklanan borçlanma maliyetleri, anlaşmanın düzenlenme aşaması sırasında bu Standart uyarınca aktifleştirilir.

Finansal varlık

23 16'ncı ve 18'inci paragraflar uyarınca finansal tablolara alınan finansal varlıklara TMS 32, TFRS 7 ve TFRS 9 uygulanır.

24 İmtiyazı tanıyan tarafından veya imtiyazı tanıyanın talimatı ile ödenmesi gereken tutar, TFRS 9 uyarınca:

- (a) İtfâ edilmiş maliyetinden,
- (b) Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak veya
- (c) Gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılan olarak

25 İmtiyazı tanıyan tarafından ödenmesi gereken tutarın, itfâ edilmiş maliyetinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılan olarak ölçülmesi durumunda, TFRS 9, etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faizin kâr veya zararda finansal tablolara alınmasını gerektirir.

Maddi olmayan duran varlık

26 TMS 38, 17'nci ve 18'inci paragraflar uyarınca muhasebeleştirilen maddi olmayan duran varlıklar için geçerlidir. TMS 38'in 45-47 paragrafları, parasal olmayan varlık ya da varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında elde edilmiş maddi olmayan duran varlıkların ölçülmesini düzenler.

İmtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye sunulan kalemler

27 11'inci paragraf uyarınca, hizmet anlaşmasının amacı doğrultusunda imtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye imtiyaz hakkı tanıyan altyapı kalemleri, işletmecinin maddi duran varlığı olarak finansal tablolara alınmaz. İmtiyazı tanıyan aynı zamanda, işletmecinin istediği gibi elinde tutabileceği veya tasarrufla bulunabileceği diğer kalemleri de işletmeciye sağlayabilir. Bu varlıklar, imtiyazı tanıyan tarafından hizmetlerin karşılığı olarak ödenecek bedelin bir kısmını oluşturuyorsa, bu varlıklar TMS 20'de tanımlandığı gibi devlet teşvikleri değildir. Bunun yerine, bu varlıklar TFRS 15'te açıklandığı şekilde işlem bedelinin bir parçası olarak muhasebeleştirilir.

Yürürlük tarihi

- 28 Bu Yorum 1 Ocak 2008 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Bu Yorumun 1 Ocak 2008 tarihinden önce başlayan bir hesap döneminde uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.
- 28A [Silinmiştir]
- 28C [Silinmiştir]
- 28D TFRS 15 *Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*, “İlgili Düzenlemeler” bölümünü ve 13-15, 18-20, 27’nci paragrafları değiştirmiş, 28D paragrafını eklemiştir. TFRS 15 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 28E TFRS 9 (2017 sürümü), 23-25 paragraflarını değiştirmiş ve 28A-28C paragraflarını silmiştir. TFRS 9 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.
- 28F TFRS 16, “İlgili düzenlemeler” bölümünü ve UR8 paragrafını değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

Geçiş

- 29 30’uncu paragraf çerçevesinde, muhasebe politikalarındaki değişiklikler, TMS 8 uyarınca muhasebeleştirilir, örneğin geriye dönük olarak.
- 30 Herhangi bir özel hizmet anlaşması için işletmecinin sunulan en erken dönemin başlangıcında geriye dönük olarak bu Yorumu uygulaması mümkün değilse işletmeci,
- (a) Sunulan en erken dönemin başlangıcında var olan finansal varlıkları ve maddi olmayan duran varlıkları muhasebeleştirir;
- (b) Söz konusu finansal varlıkların ve maddi olmayan duran varlıkların (önceden sınıflandırılmış olmalarına rağmen) ilgili tarihteki defter değerleri olarak daha önceki defter değerlerini kullanır ve
- (c) Tutarların cari dönemin başlangıcında olduğu gibi değer düşüklüğü için test edildiği durumda, mümkün oldukça, ilgili tarihte değer düşüklüğü için muhasebeleştirilen finansal varlıkları ve maddi olmayan duran varlıkları test eder.

Ek A

Uygulama rehberi

Bu ek, bu Yorumun ayrılmaz bir parçasıdır.

Kapsam (5'inci paragraf)

- UR1 Bu Yorumun 5'inci paragrafı, aşağıdaki koşullar gerçekleştiğinde, altyapının bu Yorumun kapsamına girdiğini belirtir:
- İmtiyazı taniyanın, işletmecinin altyapı ile hangi hizmetleri vermesi gerektiğini, bu hizmetleri kimin için vermesi gerektiğini ve hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiğini denetlemesi veya düzenlemesi durumunda;
 - İmtiyazı taniyanın; mülkiyet, intifa hakkı ya da başka bir vasıtayla, anlaşma döneminin sonunda altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı kontrol etmesi durumunda.
- UR2 (a) koşulunda belirtilen denetim ve düzenleme fonksiyonları sözleşme ya da başka bir vasıtayla (bir düzenleyici vasıtasıyla) düzenlenebilir ve çıktının bir kısmının ya da tamamının başka kullanıcılar tarafından alındığı durumlarla birlikte imtiyazı taniyanın çıktının tamamını elde ettiği durumları kapsar. Bu koşul gerçekleştirilirken, imtiyazı taniyan taraf ve ilgili taraflar birlikte dikkate alınır. İmtiyazı taniyan bir kamu sektörü kuruluşu ise, kamu çıkarı için hareket eden düzenleyicilerle birlikte kamu sektörü bir bütün olarak, bu Yorumun amaçları doğrultusunda imtiyazı taniyanla ilgili olarak kabul edilir.
- UR3 (a) koşulunun amaçları doğrultusunda, imtiyazı taniyanın fiyat üzerinde tam kontrolünün olması gerekmez: fiyatın imtiyazı taniyan tarafından, sözleşme veya düzenleyici tarafından (örneğin bir tavan fiyat oranı tarafından) düzenlenmesi yeterlidir. Ancak, ilgili koşul, anlaşmanın özü için uygulanır. Sadece uzak durumlarda uygulanabilecek bir tavan fiyat oranı gibi esas olmayan özellikler, göz ardı edilir. Bunun aksine örneğin, sözleşmenin işletmeciye fiyatları belirleme özgürlüğünü tanıması ancak fazla karın imtiyazı taniyana iade edilmesi durumunda, işletmecinin kazancı tavan fiyat oranına göre belirlenir ve denetim testinin fiyat bileşeni koşulu karşılanmış olur.
- UR4 (b) koşulunun amaçları doğrultusunda, imtiyazı taniyanın mevcut herhangi bir önemli hak/pay üzerinde denetimi hem işletmecinin altyapıyı satmasını veya ipotek etmesini kısıtlamalı hem de imtiyazı taniyana anlaşma süresince sürekli olarak kullanım hakkını vermemelidir. Altyapıya ilişkin mevcut hak/pay, vadesi gelmiş ve anlaşma döneminin sonunda beklenen koşuldaki gibi olan altyapının tahmin edilen cari değeridir.
- UR5 Denetim, yönetimden ayrılmalıdır. İmtiyazı taniyan, hem 5(a) paragrafında tanımlanan denetimi hem de altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı elinde bulunduruyorsa işletmeci, çoğu durumda yönetime ilişkin geniş takdir yetkisine sahip olsa dahi, sadece imtiyazı taniyan adına altyapıyı yönetiyordur.
- UR6 (a) ve (b) koşulları birlikte, gerekli değiştirmeler dahil olmak üzere (bakınız 21'inci paragraf), altyapının ekonomik ömrünün tamamını ne zaman imtiyazı taniyan tarafından denetleneceğini belirler. Örneğin, işletmecinin anlaşma süresince altyapının bir kısmını değiştirmesi gerekiyorsa (örneğin, yolun üst tabakasını veya bir binanın çatısını), ilgili altyapı kalemi bir bütün olarak dikkate alınır. Bu nedenle, imtiyaz sahibi değiştirilen ilgili parçanın nihai durumuna ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı denetliyorsa (b) koşulu, değiştirilen kısım dahil olmak üzere altyapının tamamı için gerçekleşmiş olur.
- UR7 Bazen altyapının kullanımı 5(a) paragrafında belirtildiği gibi kısmen düzenlenebilir ve kısmen de düzenlenemeyebilir. Ancak, bu anlaşmalar, birçok türde olabilir:
- Fiziki olarak ayrılabilen ve bağımsız olarak işletilebilen ve TMS 36'da tanımlandığı gibi nakit yaratan birim tanımını karşılayan herhangi bir altyapı, tamamen düzenlenmemiş amaçlar için kullanılıyorsa ayrıca incelenir. Örneğin, bu durum, kalan kısmı imtiyazı taniyan tarafından kamu hastalarını tedavi etmek için kullanılan bir hastanenin özel kısmı için geçerli olabilir.
 - Sadece yardımcı faaliyetler (hastanedeki bir dükkân gibi) düzenlenmediği zaman, denetim testleri, bu faaliyetler yokmuş gibi uygulanır; çünkü imtiyazı taniyanın 5'inci paragrafta açıklandığı gibi hizmetleri denetlemesi durumunda yardımcı faaliyetlerin varlığı, imtiyazı taniyanın altyapı denetiminden çıkmaz.

UR8 İşletmeci, UR7(a) paragrafında tanımlanan ayrılabilir altyapıyı veya UR7(b) paragrafında tanımlanan bir düzenlemeye tabi olmayan yardımcı hizmetleri sağlamak amacıyla kullanılan tesisleri kullanma hakkına sahip olabilir. Her iki durumda da, imtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye verilen ve özünde kiralama olan bir işlem söz konusu olabilir. Böyle bir durumda bu işlem, TFRS 16 uyarınca muhasebeleştirilir.