

**KOMISSION ASETUS (EY) N:o 254/2009,****annettu 25 päivänä maaliskuuta 2009,****tiettyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien hyväksymisestä Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen N:o (EY) 1606/2002 mukaisesti annetun asetuksen (EY) N:o 1126/2008 muuttamisesta kansainvälisen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean tulkinnan IFRIC 12 osalta****(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)**

EUROOPAN YHTEISÖJEN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen,

ottaa huomioon kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta 19 päivänä heinäkuuta 2002 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksen (EY) N:o 1606/2002 <sup>(1)</sup> ja erityisesti sen 3 artiklan 1 kohdan,

sekä katsoo seuraavaa:

(1) Tiedot kansainväliset tilinpäätösstandardit ja tulkinnat, jotka olivat voimassa 15 päivänä lokakuuta 2008, hyväksyttiin komission asetuksella (EY) N:o 1126/2008 <sup>(2)</sup>.(2) Kansainvälinen tilinpäätöskysymysten tulkintakomitea IFRIC julkaisi 30 päivänä marraskuuta 2006 tulkinnan IFRIC 12 *Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt*, jäljempänä 'IFRIC 12'. IFRIC 12 on tulkinta, jossa selvennetään komission jo hyväksymän palvelutoimilupajärjestelyjä koskevan kansainvälisen tilinpäätösstandardin (IFRS) määräyksiä. IFRIC 12 selventää sitä, kuinka toimiluvan kohteena olevaa infrastruktuuria käsitellään toimiluvan ylläpitäjän kirjanpidossa. Siinä selvennetään myös eroja palvelutoimilupajärjestelyjen eri vaiheiden välillä (rakennusvaihe/toimintavaihe) sekä tuottojen ja kulujen kirjaamista kussakin tapauksessa. Siinä erotetaan kaksi tapaa kirjata infrastruktuuri ja siihen liittyvät tuotot ja kulut (rahoitusvarojen ja aineettomien hyödykkeiden mallit) riippuen siitä, kuinka epävarmoina toimiluvan ylläpitäjän tulevia tuottoja pidetään.

(3) Tilinpäätöskysymysten asiantuntijakomitean (European Financial Reporting Advisory Group, EFRAG) teknisen asiantuntijaryhmän (Technical Expert Group, TEG) kuulemisessa vahvistettiin, että IFRIC 12 on asetuksen (EY) N:o 1606/2002 3 artiklan 2 kohdassa hyväksymiselle asetettujen teknisten edellytysten mukainen. Kyseinen tarkasteluryhmä tarkasteli hyväksymistä koskevaa EFRAGin lausuntoa tilinpäätösstandardeja koskevien lausuntojen tar-

kasteluryhmän perustamisesta tietojen antamiseksi komissiolle EFRAGin (European Financial Reporting Advisory Group) lausuntojen puolueettomuudesta ja tasapuolisuudesta 14 päivänä heinäkuuta 2006 tehdyn komission päätöksen 2006/505/EY <sup>(3)</sup> mukaisesti ja totesi komissiolle lausunnon olevan tasapuolinen ja puolueeton.

(4) IFRIC 12:n hyväksymisestä seuraa, että kansainvälistä tilinpäätösstandardia IFRS 1, kansainvälisten tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean tulkintaa IFRIC 4 ja pysyvän tulkintakomitean tulkintaa SIC 29 on muutettava, jotta varmistettaisiin kansainvälisten tilinpäätösstandardien johdonmukaisuus.

(5) On itsestään selvää, että yritykset voivat soveltaa IFRIC 12:ta tai jatkaa sen soveltamista.

(6) Asetusta (EY) N:o 1126/2008 olisi sen vuoksi muutettava.

(7) Tilinpäätöskysymysten sääntelykomitea on hyväksynyt tässä asetuksessa säädetyt toimenpiteet,

ON ANTANUT TÄMÄN ASETUKSEN:

*1 artikla*

Muutetaan asetuksen (EY) N:o 1126/2008 liite seuraavasti:

1) Lisätään kansainvälisten tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean tulkinta IFRIC 12 *Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt* tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

2) Muutetaan kansainvälinen tilinpäätösstandardi IFRS 1, kansainvälisten tilinpäätöskysymysten tulkintakomitean tulkinta IFRIC 4 ja pysyvän tulkintakomitean tulkinta SIC 29 IFRIC 12:n liitteessä B esitetyllä tavalla tämän asetuksen liitteen mukaisesti.

<sup>(1)</sup> EYVL L 243, 11.9.2002, s. 1.<sup>(2)</sup> EUVL L 320, 29.11.2008, s. 1.<sup>(3)</sup> EUVL L 199, 21.7.2006, s. 33.

*2 artikla*

Yritysten on sovellettava tämän asetuksen liitteenä olevaa IFRIC 12:ta viimeistään sen ensimmäisen tilikauden alusta, joka alkaa tämän asetuksen voimaantulon jälkeen.

*3 artikla*

Tämä asetus tulee voimaan kolmantena päivänä sen jälkeen, kun se on julkaistu *Euroopan unionin virallisessa lehdessä*.

Tämä asetus on kaikilta osiltaan velvoittava, ja sitä sovelletaan kaikissa jäsenvaltioissa.

Tehty Brysselissä 25 päivänä maaliskuuta 2009.

*Komission puolesta*

Charlie McCREEVY

*Komission jäsen*

---

## LIITE

## KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT

IFRIC 12	Tulkinta IFRIC 12 <i>Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt</i>
----------	--

## IFRIC TULKINTA 12

**Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt**

## VIITTAUKSET

- Tilinpäätöksen laatimista ja esittämistä koskevat yleiset perusteet
- IFRS 1 Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto
- IFRS 7 Rahoitusinstrumentit: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot
- IAS 8 Tilinpäätöksen laatimisperiaatteet, kirjanpidollisten arvioiden muutokset ja virheet
- IAS 11 Pitkäaikaishankkeet
- IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet
- IAS 17 Vuokrasopimukset
- IAS 18 Tuotot
- IAS 20 Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot
- IAS 23 Vieraan pääoman menot
- IAS 32 Rahoitusinstrumentit: Esittämistapa
- IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen
- IAS 37 Varaukset, ehdolliset velat ja ehdolliset varat
- IAS 38 Aineettomat hyödykkeet
- IAS 39 Rahoitusinstrumentit: Kirjaaminen ja arvostaminen
- IFRIC 4 Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen
- SIC-29 Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt

## TAUSTA

- 1 Monissa maissa julkinen sektori on perinteisesti rakentanut julkisten palvelujen infrastruktuuriin, kuten tiet, sillat, tunnelit, vankilat, sairaalat, lentoasemat, vesijakelu- ja energiantoimitusjärjestelmät ja televiestintäverkot, sekä ope-roinut ja kunnossapitányt niitä, ja ne on rahoitettu julkisista määrärahoista.
- 2 Joissakin maissa hallitukset ovat ottaneet käyttöön sopimusjärjestelyjä saadakseen yksityisen sektorin osallistumaan tällaisen infrastruktuurin kehittämiseen, rahoitukseen, operointiin ja kunnossapitoon. Infrastruktuuri joko voi olla olemassa tai se voidaan rakentaa palvelujärjestelyjen voimassaoloaikana. Tässä tulkinassa tarkoitetaan järjestelyjä, joihin tyypillisesti osallistuu yksityisen sektorin yhteisö (operaattori), joka rakentaa kyseisen julkisen palvelun tarjoamiseen käytettävän infrastruktuurin tai parantaa sitä (esim. lisäämällä sen kapasiteettia) ja toimii kyseisen infrastruktuurin operaattorina ja pitää sen kunnossa määrätyn ajanjakson ajan. Operaattorille maksetaan sen järjestelyn aikana tarjoamista palveluista. Järjestely perustuu sopimukseen, jossa vahvistetaan toimintaa koskevat standardit, hintojen sopeutusmekanismit ja riitojenratkaisumenettelyt. Tällainen järjestely on usein "rakenna/korjaa-operoi-luo-vuta" tai "julkiselta yksityiselle" palvelutoimilupajärjestely.
- 3 Tällaisten palvelujärjestelyjen piirteenä on operaattorille annetun velvoitteen julkisen palvelun luonne. Infrastruktuuriin liittyvät julkiset palvelut on määrä tarjota yleisölle riippumatta siitä, mikä yhteisö palveluja operoi. Järjestelyssä operaattori velvoitetaan sopimuksen nojalla tarjoamaan palvelut yleisölle julkisen sektorin yhteisön puolesta. Muita yhteisiä piirteitä ovat:
  - (a) palvelujärjestelyn myöntävänä osapuolena (toimiluvan antaja) on julkisen sektorin yhteisö, kuten valtionhallinnon elin, tai yksityisen sektorin yhteisö, jolle vastuu palvelujen tarjoamisesta on siirretty;
  - (b) operaattori on vastuussa ainakin osasta infrastruktuurin hallintoa ja siihen liittyviä palveluja eikä toimi ainoastaan asiamiehenä toimiluvan antajan lukuun;

- (c) sopimuksessa vahvistetaan alustavat hinnat, jotka operaattori saa periä, ja säännellään hinnanmuutoksia palvelujärjestelyjen voimassaoloaikana;
- (d) operaattori velvoitetaan luovuttamaan infrastruktuurin toimiluvan antajalle sovitussa kunnossa järjestelyn voimassaolon päätyttyä pienin lisäkorvauksin tai korvauksetta riippumatta siitä, kumpi osapuoli alun perin rahoitti sen.

#### SOVELTAMISALA

- 4 Tässä tulkinnassa annetaan julkiselta sektorilta yksityiselle myönnetyn palveluja koskevien toimilupajärjestelyjen operaattorin kirjanpitokäsittelyä koskevat ohjeet.
- 5 Tätä tulkintaa sovelletaan julkiselta yksityiselle sektorille myönnettyihin palveluja koskeviin toimilupajärjestelyihin, joissa:
  - (a) toimiluvan antajalla on määräysvalta päättää, mitkä palvelut operaattorin on kyseisellä infrastruktuurilla tarjottava ja kenelle ja mihin hintaan tällaiset palvelut on tarjottava, tai se sääntelee näitä kysymyksiä; sekä
  - (b) toimiluvan antajalla on – joko omistuksen tai taloudellista hyötyä tuottavien oikeuksien kautta taikka muulla tavalla – määräysvalta mahdolliseen merkittävään intressiin, joka infrastruktuurista on jäljellä järjestelyn voimassaolon päättyessä.
- 6 Tätä standardia sovelletaan infrastruktuuriin, jota on koko sen taloudellisen vaikutusajan (omaisuuserien koko käyttöiän) käytetty julkiselta yksityiselle sektorille myönnettyssä palveluja koskevassa toimilupajärjestelyssä, jos kappaleen 5 kohdassa (a) vahvistetut edellytykset täyttyvät. Kappaleissa AG1–AG8 annetaan ohjeet siitä, kuuluvatko – ja jos niin missä määrin – julkiselta yksityiselle sektorille myönnetyt palveluja koskevat toimilupajärjestelyt tämän tulkinnan soveltamisalaan.
- 7 Tätä tulkintaa sovelletaan sekä
  - (a) infrastruktuuriin, jonka operaattori rakentaa tai hankkii kolmannelta osapuolelta palvelujärjestelyn tarkoituksia varten; että
  - (b) olemassa olevaan infrastruktuuriin, jonka käyttöoikeuden toimiluvan antaja myöntää operaattorille palvelujärjestelyn tarkoituksia varten.
- 8 Tässä tulkinnassa ei käsitellä kirjanpitokäsittelyä, joka koskee operaattorin omistuksessa ennen palvelujärjestelyyn ryhtymistä olleita ja sellaisina kirjattuja aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä. Tällaiseen infrastruktuuriin sovelletaan taseesta pois kirjaamista koskevia IFRS-vaatimuksia (vahvistettu IAS 16:ssa).
- 9 Tässä tulkinnassa ei käsitellä toimiluvan antajan soveltamaa kirjanpitokäsittelyä.

#### KÄSITELTÄVÄT ASIAT

- 10 Tässä tulkinnassa vahvistetaan yleiset periaatteet, joiden mukaan kirjataan ja arvostetaan palveluja koskeviin toimilupajärjestelyihin liittyvät velvoitteet ja oikeudet. Palveluja koskevista toimilupajärjestelyistä esitettävistä tietoja koskevat vaatimukset vahvistetaan tulkinnassa SIC-29 *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt*. Tässä tulkinnassa käsitellään seuraavia kysymyksiä:
  - (a) operaattorilla infrastruktuuriin olevien oikeuksien käsittely;
  - (b) järjestelystä saatavien vastikkeiden kirjaaminen ja arvostaminen;
  - (c) rakentamiseen ja parantamiseen liittyvät palvelut;
  - (d) operointipalvelut;
  - (e) vieraan pääoman menot;
  - (f) rahoitusvarojen ja aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittely; sekä
  - (g) toimiluvan antajan operaattorille tarjoamat hyödykkeet.

#### PÄÄTÖS

##### **Operaattorilla infrastruktuuriin olevien oikeuksien käsittely**

- 11 Tässä tulkinnassa tarkoitettua infrastruktuuria ei kirjata operaattorin aineellisiksi käyttöomaisuushyödykkeiksi, koska määräysvaltaa julkisen palvelun infrastruktuuriin ei palveluja koskevissa sopimusjärjestelyissä siirretä operaattorille. Operaattorilla on oikeus operoida infrastruktuuria tarjotakseen julkiset palvelut toimiluvan antajan puolesta sopimuksessa vahvistettujen ehtojen mukaisesti.

**Järjestelystä saatavien vastikkeiden kirjaaminen ja arvostaminen**

- 12 Operaattori toimii palvelujen tarjoajana tässä tulkinnassa tarkoitettujen sopimusjärjestelyjen ehtojen nojalla. Operaattori rakentaa tai parantaa palvelujen tarjoamisessa käytettävää infrastruktuuria (rakentamiseen tai parantamiseen liittyvät palvelut) ja operoi kyseistä infrastruktuuria ja pitää sitä kunnossa (operointipalvelut) määrätyn ajanjakson ajan.
- 13 Operaattori kirjaa ja arvostaa tarjoamistaan palveluista saamansa tuotot IAS 11:n ja IAS 18:n mukaisesti. Jos operaattori tarjoaa useampaa kuin yhtä palvelutyyppeä (esim. rakentamis- tai parantamispalveluja taikka operointipalveluja) yhden sopimuksen tai järjestelyn nojalla, saadut vastikkeet tai vastikesaamiset kohdistetaan tarjottujen palvelujen suhteellisten käypien arvojen mukaisesti, kun määrät ovat erikseen yksilöitävissä. Vastikkeen luonne määrää sen kirjanpitokäsittelyn. Rahoitusvaroina ja aineettomina hyödykkeinä saadun vastikkeen kirjanpitokäsittely esitetään yksityiskohtaisesti jäljempänä kappaleissa 23–26.

**Rakentamis- ja parantamispalvelut**

- 14 Operaattorin on kirjattava rakentamis- tai parantamispalveluista saamansa tuotot ja niistä aiheutuneet menot IAS 11:n mukaisesti.

*Toimiluvan antajan operaattorille antamat vastikkeet*

- 15 Jos operaattori tarjoaa rakentamis- tai parantamispalveluja, operaattorin saamat vastikkeet kirjataan käypään arvoonsa. Vastikkeena voi olla oikeus
- (a) rahoitusvaroihin, tai
- (b) aineettomiin hyödykkeisiin.
- 16 Operaattorin on kirjattava rahoitusvarat niiltä osin kuin sillä on sopimukseen perustuva ehdoton oikeus käteismaksuun tai muina rahoitusvaroina suoritettuun maksuun rakentamispalveluja koskevan toimiluvan antajalta tai muulta toimiluvan antajaan liittyvältä taholta; toimiluvan antajalla on hyvin vähän tai ei lainkaan mahdollisuutta välttyä maksamasta, useimmiten siksi, että laki velvoittaa sopimuksen noudattamiseen. Operaattorilla on ehdoton oikeus käteismaksuun, jos toimiluvan antaja sitoutuu sopimuksessa maksamaan operaattorille (a) määrätty tai määritettävissä olevat määrät tai (b) määrättyjen tai määritettävissä olevien määrien ja julkisten palvelujen käyttäjiltä saatujen määrien välisen erotuksen, vaikka maksun ehtona olisi, että operaattori varmistaa infrastruktuurin vastaavan täsmennettyjä laatu- ja tehokkuusvaatimuksia.
- 17 Operaattorin on kirjattava aineettomat hyödykkeet niiltä osin kuin se saa oikeuden (luvan) periä maksuja julkisen palvelun käyttäjiltä. Oikeus periä maksuja julkisen palvelun käyttäjiltä ei muodosta ehdotonta oikeutta käteismaksuun, koska määrät riippuvat siitä, kuinka paljon yleisö käyttää kyseisiä julkisia palveluja.
- 18 Jos operaattorille maksetaan rakentamispalveluista osin rahoitusvaroina ja osin aineettomina hyödykkeinä, operaattorin saamien vastikkeiden eri osat on kirjattava erillisinä. Vastaanotettujen vastikkeiden tai vastikesaamisten molemmat osat on alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä merkittävä kirjanpitoon käypään arvoonsa.
- 19 Toimiluvan antajan operaattorille antaman vastikkeen luonne määräytyy sopimusehtojen ja mahdollisen voimassa olevan sopimusoikeuden perusteella.

**Operointipalvelut**

- 20 Operaattorin on kirjattava operointipalveluista saamansa tuotot ja niistä aiheutuneet menot IAS 18:n mukaisesti.

*Sopimukseen perustuvat velvoitteet palauttaa infrastruktuuri tietyille toimintakuntoisuuden tasolle*

- 21 Operaattorilla voi olla sopimukseen perustuvia velvoitteita, jotka sen on täytettävä saamansa luvan ehtona ja jotka voivat koskea (a) infrastruktuurin ylläpitoa tietyllä toimintakuntoisuuden tasolla tai (b) infrastruktuurin palauttamista tietyille toimintakuntoisuuden tasolle ennen sen luovuttamista toimiluvan antajalle palvelujärjestelyn päättyessä. Tällaiset sopimukseen perustuvat velvoitteet ylläpitää infrastruktuurin kunto tai palauttaa se ennalleen, lukuun ottamatta infrastruktuurin parantamista koskevia osatekijöitä (katso kappale 14), on kirjattava ja arvostettava IAS 37:n mukaisesti eli niitä menoja koskevan parhaan mahdollisen arvion mukaisesti, jotka aiheutuisivat kyseisen velvoitteen täyttämisestä tilinpäätöspäivänä.

**Operaattorille aiheutuneet vieraan pääoman menot**

- 22 IAS 23:n mukaisesti järjestelylle kohdistettavat vieraan pääoman menot on kirjattava kuluiksi ajanjaksolle, jona ne syntyvät, paitsi jos operaattorilla on sopimukseen perustuva oikeus aineettomina hyödykkeinä suoritettuun maksuun (oikeus periä maksuja julkisen palvelun käyttäjiltä). Tässä tapauksessa järjestelylle kohdistettavat vieraan pääoman menot on aktivoitava järjestelyn rakentamisvaiheen aikana mainitun standardin mukaisesti.

**Rahoitusvarat**

- 23 Kappaleissa 16 ja 18 tarkoitettuihin rahoitusvaroihin sovelletaan IAS 32:ta ja 39:ää sekä IFRS 7:ää.
- 24 Toimiluvan antajalta tai muulta toimiluvan antajaan liittyvältä taholta saatavat määrät kirjataan IAS 39:n mukaisesti.
- (a) lainoina tai saatavina;
- (b) myytävissä olevina rahoitusvaroina; tai
- (c) käypään arvoon kirjattavina rahoitusvaroina tulosvaikutteisesti, jos näin on määrätty alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä ja jos tällaisen luokittelun edellytykset täyttyvät.
- 25 Jos toimiluvan antajalta saatava määrä kirjataan joko lainana tai saatavana taikka myytävissä olevina rahoitusvaroina, IAS 39 edellyttää, että efektiivisen koron menetelmää käyttäen lasketut korot kirjataan tulosvaikutteisesti.

**Aineettomat hyödykkeet**

- 26 Kappaleiden 17 ja 18 mukaisesti kirjattuihin aineettomiin hyödykkeisiin sovelletaan IAS 38:aa. IAS 38:n kappaleissa 45–47 annetaan ohjeet siitä, kuinka ei-monetaarisista omaisuuseristä tai monetaaristen ja ei monetaaristen omaisuuserien yhdistelmistä vastikkeeksi saadut aineettomat hyödykkeet arvostetaan.

**Toimiluvan antajan operaattorille antamat hyödykkeet**

- 27 Kappaleen 11 mukaisesti infrastruktuuria, jonka käyttöoikeudet toimiluvan antaja myöntää operaattorille palveluja koskevan toimilupajärjestelyn tarkoituksia varten, ei kirjata operaattorin aineelliseksi käyttöomaisuushyödykkeeksi. Toimiluvan antaja voi myös antaa operaattorille muita hyödykkeitä, jotka operaattori voi säilyttää tai joille se voi tehdä mitä haluaa. Jos tällaiset omaisuuserät muodostavat osan vastiketta, jonka toimiluvan antaja maksaa operaattorille palvelujen tarjoamisesta, ne eivät ole IAS 20:ssä määriteltyjä julkisia avustuksia. Ne kirjataan operaattorin varoihin ja arvostetaan käypään arvoonsa alkuperäisen kirjaamisen ajankohtana. Operaattorin on kirjattava velkoihin vielä täyttämättömät velvoitteensa, jotka se on velvollinen täyttämään vastineeksi saamistaan omaisuuseristä.

**VOIMAANTULO**

- 28 Yhteisöjen on sovellettava tätä tulkintaa 1. tammikuuta 2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Aikaisempi soveltaminen on sallittua. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmin kuin 1. tammikuuta 2008 alkavalla kaudella, tästä on annettava tieto.

**SIIRTYMÄSÄÄNNÖKSET**

- 29 Kappale 30 huomioon ottaen tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa tapahtuneet muutokset on kirjattava IAS 8:n mukaisesti eli takautuvasti.
- 30 Jos minkä tahansa palvelujärjestelyn osalta operaattorin on käytännössä mahdotonta soveltaa tätä tulkintaa takautuvasti aikaisimpaan tilikauteen, josta tiedot on esitetty, sen on:
- (a) kirjattava rahoitusvarat ja aineettomat hyödykkeet, jotka olivat olemassa aikaisimman sellaisen tilikauden alussa, josta tiedot on esitetty;
- (b) käytettävä kyseisten rahoitusvarojen ja aineettomien hyödykkeiden (riippumatta siitä, kuinka ne on aikaisemmin luokiteltu) kirjaamisessa edellisiä kirjanpitoarvoja niiden kirjanpitoarvoina kyseisenä päivänä; sekä
- (c) testattava kyseisenä päivänä kirjattavien rahoitusvarojen ja aineettomien hyödykkeiden arvonalentuminen, paitsi jos tämä on käytännössä mahdotonta, jolloin määrien arvonalentuminen testataan tarkasteltavana olevan tilikauden alkamispäivänä.

**Liite A****SOVELTAMISOHJEET**

Tämä liite on kiinteä osa tulkintaa.

**SOVELTAMISALA (kappale 5)**

- AG1 Tämän tulkinan kappaleessa 5 täsmennetään, että infrastruktuuriin sovelletaan tätä tulkintaa, kun seuraavat ehdot täyttyvät:
- (a) toimiluvan antajalla on määräysvalta päättää, mitkä palvelut operaattorin on kyseisellä infrastruktuurilla tarjottava ja kenelle ja mihin hintaan tällaiset palvelut on tarjottava, tai se sääntelee näitä kysymyksiä; sekä

- (b) toimiluvan antajalla on – joko omistuksen tai taloudellista hyötyä tuottavien oikeuksien kautta taikka muulla tavalla – määräysvalta mahdolliseen merkittävään intressiin, joka infrastruktuurista on jäljellä järjestelyn voimassaoloajan päättyessä.
- AG2 Kohdassa (a) olevan ehdon mukaista määräysvaltaa tai sääntelyä voidaan harjoittaa sopimuksen nojalla tai muulla tavalla (kuten sääntelyviranomaisen kautta), ja siihen sisältyvät tilanteet, joissa toimiluvan antaja ostaa koko tuotoksen, sekä tilanteet, joissa osan tuotoksesta tai koko tuotoksen ostavat muut käyttäjät. Tätä ehtoa sovellettaessa toimiluvan antajaa ja kaikki asiaan liittyviä osapuolia tarkastellaan yhdessä. Jos toimiluvan antaja on julkisen sektorin yhteisö, koko julkisen sektorin, kaikki yleisen edun puolesta toimivat sääntelyviranomaiset mukaan luetuina, katsotaan liittyvän toimiluvan antajaan tämän tulkinnan tarkoituksia varten.
- AG3 Kohdassa (a) vahvistetun ehdon tarkoitusta varten toimiluvan antajalla ei tarvitse olla täyttä hintakontrollia: riittää, että hintaa sääntelee toimiluvan antaja, sopimus tai sääntelyviranomaisen esimerkiksi hintakattomekanismin avulla. Ehtoa on kuitenkin sovellettava sopimuksen olennaiseen sisältöön. Vähemmän merkittävät seikat, kuten vain harvinaisissa tapauksissa sovellettava hintakatto, jätetään huomioimatta. Toisaalta, jos sopimuksessa esimerkiksi annetaan operaattorille vapaus asettaa hinnat, mutta ylimääräinen voitto on palautettava toimiluvan antajalle, operaattorin saamalle tuotolle on asetettu katto ja valvontatestin hintaelementti tulee todistetuksi.
- AG4 Kohdassa (b) tarkoitettujen ehdon tarkoituksia varten infrastruktuurista jäljelle jäävään mahdolliseen merkittävään intressiin liittyvän toimiluvan antajan määräysvallan olisi sekä rajoitettava operaattorin mahdollisuutta käytännössä myydä tai pantata infrastruktuuria sekä annettava toimiluvan antajalle jatkuva käyttöoikeus koko järjestelyn ajaksi. Infrastruktuurista jäävä intressi arvostetaan sen arvioitua nykyarvoon eli laskettuna siitä iästä ja sen kunnon perusteella, jossa infrastruktuurin oletetaan olevan järjestelyn voimassaoloajan päättyessä.
- AG5 Määräysvalta olisi erotettava hallinnasta. Jos toimiluvan antaja pitää sekä kappaleen 5 kohdassa (a) kuvatun määräysvallan että määräysvallan infrastruktuurista mahdollisesti jäävään merkittävään intressiin, operaattori vain hallinnoi infrastruktuuria toimiluvan antajan puolesta – vaikka sillä voi monissa tapauksissa olla laaja hallintaan liittyvä harkintavalta.
- AG6 Ehdot (a) ja (b) yhdessä merkitsevät, että infrastruktuuri, kaikki tarvittavat korvaamiset mukaan luetuina (katso kappale 21), on toimiluvan antajan määräysvallassa sen koko taloudellisen vaikutusajan. Esimerkiksi jos operaattorin on korvattava infrastruktuurihyödykkeen osa järjestelyn voimassaoloaikana (esim. tien pintapäälyste tai rakennuksen katto), infrastruktuurihyödykettä tarkastellaan kokonaisuutena. Näin ollen ehto (b) täyttyy koko infrastruktuurin osalta, korvattu osa mukaan luetuina, jos toimiluvan antajalla on määräysvalta kyseisestä lopullisesti korvatusta osasta mahdollisesti jäävään merkittävään intressiin.
- AG7 Joskus infrastruktuurin käyttöä säännellään osittain kappaleen 5 kohdassa (a) kuvatulla tavalla ja osittain jätetään sääntelemättä. Tällaiset järjestelyt toteutetaan kuitenkin monin eri tavoin:
- (a) infrastruktuuria, joka voidaan fyysisesti erottaa, jota voidaan operoida erillisenä ja joka vastaa IAS 36:ssa vahvistettua rahavirtaa tuottavan yksikön määritelmää, on analysoitava erillisenä, jos sitä käytetään kokonaisuudessaan sääntelemättömiin tarkoituksiin. Tätä voitaisiin soveltaa esimerkiksi sairaalan yksityissiipeen, jos toimiluvan antaja käyttää muuta osaa sairaalasta potilaiden hoitoon julkisena palveluna.
- (b) kun luonteeltaan selvästi oheispalvelujen (kuten sairaalassa sijaitsevan kaupan) toimintaa ei säännellä, valvontatestiä sovelletaan ikään kuin kyseisiä palveluja ei olisi olemassa, koska tapauksissa, joissa toimiluvan antaja valvoo palveluja kappaleessa 5 kuvatulla tavalla, oheispalvelujen olemassaolo ei vähennä toimiluvan antajan määräysvaltaa infrastruktuuriin.
- AG8 Operaattorilla voi olla oikeus käyttää kappaleen AG7 kohdassa (a) kuvattua erotettavissa olevaa infrastruktuuria tai tiloja, joita käytetään kappaleen AG7 kohdassa (b) kuvatun sääntelemättömän oheispalvelun tarjoamiseen. Näissä tapauksissa voi tosiasiallisesti olla kyse vuokrasopimuksesta toimiluvan antajan ja operaattorin välillä; jos näin on, niitä käsitellään IAS 17:n mukaisesti.

#### Liite B

#### MUUTOKSET IFRS 1: EEN JA MUIHIN TULKINTOIHIN

Tämän liitteen sisältämiä muutoksia on sovellettava 1. tammikuuta 2008 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla. Jos yhteisö soveltaa tätä tulkintaa aikaisemmalla kaudella, näitä muutoksia on sovellettava tällä aikaisemmalla kaudella.

- B1 IFRS 1:tä *Ensimmäinen IFRS-standardien käyttöönotto* muutetaan alla kuvatulla tavalla. Uusi teksti on alleviivattu ja poistettu teksti on pyyhitty yli.

Kappale 9 muutetaan seuraavasti:

- 9 Toisiin IFRS-standardeihin sisältyviä siirtymäsääntöjä sovelletaan tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden muutoksiin, jotka tekee IFRS-standardeja jo käyttävä yhteisö; ne eivät – kappaleissa 25D, 25H, 34A ja 34B esitetyin poikkeuksin – koske IFRS-tilinpäätöksen ensilaatijan siirtymistä IFRS-standardeihin.

Kappaleen 12 kohdassa (a) viittaus kappaleisiin 13–25G muutetaan viittaukseksi kappaleisiin 13–25H.



Kappaleen 13 kohdat (k) ja (l) muutetaan ja kohta (m) lisätään seuraavasti:

- (k) vuokrasopimukset (kappale 25F); sekä
- (l) rahoitusvarojen tai -velkojen arvostaminen käypään arvoon alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä (kappale 25G); sekä
- (m) IFRIC 12:n Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt mukaisesti kirjattavat rahoitusvarat tai aineettomat hyödykkeet (kappale 25H).

Kappaleen 25G jälkeen lisätään uusi otsikko ja kappale 25H seuraavasti:

#### **Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt**

25H IFRS-standardien ensilaatija voi soveltaa IFRIC 12:ssa *Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt* vahvistettuja siirtymäsäännöksiä.

- B2 IFRIC 4 Miten määritetään, sisältääkö järjestely vuokrasopimuksen muutetaan jäljempänä kuvatulla tavalla.

Kappale 4 muutetaan seuraavasti (uusi teksti on alleviivattu):

- 4 Tämä standardi ei koske järjestelyjä:

- (a) jotka ovat IAS 17:n soveltamisalan ulkopuolelle jääviä vuokrasopimuksia tai sisältävät tällaisen vuokrasopimuksen; tai
- (b) ovat IFRIC 12:ssa Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt tarkoitettuja julkiselta yksityiselle sektorille myönnettyjä palveluja koskevia toimilupajärjestelyjä.

- B3 SIC-29:ää *Tilinpäätöksessä esitettävät tiedot – palveluja koskevat toimilupajärjestelyt* muutetaan jäljempänä esitettävällä tavalla (muutetuissa kappaleissa uusi teksti on alleviivattu).

Sen otsikko muutetaan muotoon *Palveluja koskevat toimilupajärjestelyt: tilinpäätöksessä esitettävät tiedot*.

Kappaleissa 1–6 viittaukset ”toimiluvan saajaan” muutetaan viittauksiksi ”operaattoriin” ja viittaukset ”toimiluvan myöntäjään” muutetaan viittauksiksi ”toimiluvan antajaan”.

Kappaleen 6 kohta (d) muutetaan ja kohta (e) lisätään seuraavasti:

- (d) tilikauden aikana tapahtuneet muutokset järjestelyssä; sekä
- (e) palveluja koskevan toimilupajärjestelyn luokittelu.

Kappaleen 6 jälkeen lisätään uusi kappale 6A seuraavasti:

- 6A Operaattorin on esitettävä rahoitusvaroja tai aineettomia hyödykkeitä vastaan toimitetuista rakentamispalveluista tilikaudelle kirjattujen tuottojen ja voiton tai tappion määrää koskevat tiedot.