

KIRFN Interpretimi 12

Marrëveshjet Konkensionare të Shërbimit

KIRFN 12 *Marrëveshjet Konkensionare të Shërbimit* u zhvillua nga Komiteti Ndërkombëtar i Interpretimeve për raportimin financiar dhe u nxorr nga Bordi i Standardeve Ndërkombëtare të Kontabilitetit në nëntor 2006.

PËRMBAJTJA

paragrafët

**KIRFN INTERPRETIMI 12
MARRËVESHJET KONCENSIONARE TË SHËRBIMIT**

REFERENCAT

INFORMACION BAZË	1–3
OBJEKTI	4–9
ÇËSHTJET	10
KONSENSUSI	11–27
Data e hyrjes në fuqi	28
Periudha kalimtare	29–30

SHTOJCAT

- A** Udhëzim për zbatim
- B** Ndryshimet në SNRF 1 dhe në Interpretimet e tjera

SHËNIME INFORMACIONI

- 1** Kuadri kontabël për marrëveshjet e shërbimit publik- privat
- 2** Referencat në SNRF-të që zbatohen në llojet tipike të marrëveshjeve publik-privat

SHEMBUJ ILUSTRUES

BAZA PËR KONKLUSIONE

KIRFN Interpretimi 12 *Marrëveshje e koncensionit për shërbime* (KIRFN 12) është parashtruar në paragrafët 1–30 dhe shtojcat A dhe B. KIRFN 12 shoqërohet nga shënimet për informacion, shembujt ilustrues dhe Baza për konkluzione. Objekti dhe autoriteti i Interpretimeve janë shpjeguar në paragrafet 1 dhe 8-10 të Parathënies së KIRFN.

KIRFN INTERPRETIMI 12

Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit

Referencat

- *Kuadri për përgatitjen dhe paraqitjen e pasqyrave financiare*
- SNRF 1 *Miratimi për herë të parë i Standarteve Ndërmombëtare të Raportimit Financiar*
- SNRF 7 *Instrumente financiare: Dhënie informacionesh shpjeguese*
- SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet*
- SNK 11 *Kontratat e Ndërtimit*
- SNK 16 *Toka, ndërtesa, makineri e pajisje*
- SNK 17 *Qeratë*
- SNK 18 *Të ardhurat*
- SNK 20 *Kontabiliteti për Grantet Qeveritare dhe Dhënia e Informacioneve Shpjeguese për Ndhimën Qeveritare*
- SNK 23 *Kostot e huamarrjes*
- SNK 32 *Instrumente financiare: Paraqitja*
- SNK 36 *Ç'vlerësimi i Aktiveve*
- SNK 37 *Provizionet, Pasivet dhe Aktivët e Kushtëzuara*
- SNK 38 *Aktivët jo-materiale*
- SNK 39 *Instrumentet financiare: Njohja dhe Matja*
- KIRFN 4 *Përcaktimi nëse një Marrëveshje është marrëveshje Qeraje*
- KIS-29 *Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit: Dhënie informacionesh shpjeguese**

Historiku

- 1 Në shumë vende, infrastruktura për shërbimet publike —të tilla si rrugët, urat, tunelet, burgjet, spitalet, aeroportet, ujësjellësat, rrjeti i furnizimit me energji elektrike dhe i telekomunikacionit —tradicionalisht është ndërtuar, shfrytëzuar dhe mirëmbajtur nga sektori publik dhe është financuar nëpërmjet përdorimit të buxhetit publik.
- 2 Në disa vende, qeveritë kanë ofruar marrëveshje kontraktuale shërbimi për të tërhequr sektorin privat të marrë pjesë në zhvillimin, financimin, shfrytëzimin dhe mirëmbajtjen e kësaj infrastrukture. Kjo infrastrukturë mund të ekzistojë, ose mund të jetë duke u ndërtuar gjatë periudhës së marrëveshjes së shërbimit. Një marrëveshje brenda objektit të këtij Interpretimi, zakonisht përfshin një njësi ekonomike në sektorin privat (një operator) që merret me ngritjen e infrastrukturës për të siguruar shërbime publike ose rindërton atë (për shembull, duke rritur kapacitetin e saj), dhe shfrytëzimin dhe mirëmbajtjen e saj për një periudhë kohe të specifikuar. Operatori paguhet për shërbimet e tij gjatë periudhës së marrëveshjes. Marrëveshja udhëhiqet nga një kontratë që vendos standardet e performancës, mekanizmat për rregullimin e çmimeve dhe rregullat për zgjidhjen e mosmarrëveshjeve. Një marrëveshje e tillë shpesh përshkruhet si një marrëveshje koncensionare shërbimi ‘ndërto-shfrytëzo-transfero’, ‘rehabilito-shfrytëzo-transfero’ ose ‘publik-privat’.
- 3 Një karakteristikë e këtyre marrëveshjeve është natyra publike e shërbimit për detyrimin e ndërmarrë nga operatori. Politika shtetërore është që t’i sigurohen publikut shërbime në lidhje me infrastrukturën, pavarësisht nga identiteti i palës që i kryen këto shërbime. Marrëveshja për shërbimin e detyron operatorin, në mënyrë kontraktuale, të sigurojë shërbime për publikun në emër të njësisë ekonomike të sektorit publik. Karakteristika të tjera të përbashkëta janë:

* Titulli i mëparshëm i KIS-29, *Dhënie informacionesh shpjeguese për marrëveshjet e koncensionit të shërbimeve* është ndryshuar nga KIRFN 12.

- (a) pala që akordon marrëveshjen për shërbim (koncensiondhënësi) është një njësi ekonomike e sektorit publik, duke përfshirë një organ shtetëror, ose një njësi ekonomike në sektorin privat, të cilës i është kaluar përgjegjësia për shërbimin.
- (b) operatori është përgjegjës, të paktën, për një pjesë të drejtimit të infrastrukturës dhe shërbimeve përkatëse dhe nuk vepron thjesht si një agjent në emër të koncensiondhënësit.
- (c) në kontratë vendosen çmimet fillestarë që vihen nga operatori dhe rregullat për rishikimin e tyre gjatë periudhës së marrëveshjes për shërbim.
- (d) operatori detyrohet të dorëzojë infrastrukturën tek koncensiondhënësi në një gjendje të specifikuar në fund të periudhës të marrëveshjes, për një shumë pak ose aspak rritëse, pavarësisht se cila palë e ka financuar fillimisht atë.

Objekti

- 4 Ky Interpretim jep udhëzimin për trajtimin kontabël nga operatorët të marrëveshjeve e koncensionit për shërbimet publik - privat.
- 5 Ky Interpretim zbatohet për Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit publik- privat nëse:
 - (a) koncensiondhënësi kontrollon ose rregullon se çfarë shërbimesh të infrastrukturës duhet të kryejë operatori, kujt duhet t'ia kryejë ato dhe me çfarë çmimi; dhe
 - (b) koncensiondhënësi kontrollon—nëpërmjet pronësisë, titullit për përfitim ose në një formë tjetër—çdo interes të konsiderueshëm të mbetur në infrastrukturë në fund të afatit të marrëveshjes.
- 6 Infrastruktura e përdorur në marrëveshjen e koncensionit për shërbimet publik- privat për tërë jetën e dobishme të saj (gjithë jetën e aktiveve) përbën objekt të këtij Interpretimi nëse plotësohen kushtet e dhëna në paragrafin 5(a). Paragrafët AG1–AG8 japin udhëzimin për të caktuar nëse dhe në ç' masë marrëveshjet e koncensionit për shërbime publik-privat përbëjnë objekt të këtij Interpretimi.
- 7 Ky Interpretim zbatohet si për:
 - (a) infrastrukturën që operatori ndërton ose blen nga një palë e tretë në kuadrin e marrëveshjes së shërbimit; dhe për
 - (b) infrastrukturën ekzistuese për të cilën koncensiondhënësi i jep operatorit të drejtën e përdorimit për qëllime të marrëveshjes së shërbimit.
- 8 Ky Interpretim nuk specifikon trajtimin kontabël për infrastrukturën që zotërohet dhe njihet si toka, ndërtesa, makineri e pajisje nga operatori para hyrjes në marrëveshjen e shërbimit. Për këtë infrastrukturë zbatohen kërkesat për çregjistrim të SNRF-ve (të trajtuara në SNK 16).
- 9 Ky Interpretim nuk specifikon trajtimin kontabël nga koncensiondhënësi.

Çështjet

- 10 Ky Interpretim jep parimet e përgjithshme për njohjen dhe matjen e detyrimeve dhe të drejtave përkatëse në marrëveshjet e koncensionit për shërbime. Në KIS-29 jepen kërkesat për dhënien e informacionit shpjegues rreth këtyre marrëveshjeve. Çështjet që trajtohen në këtë Interpretim janë:
 - (a) trajtimi i të drejtave të operatorit mbi infrastrukturën;
 - (b) njohja dhe matja e shumës së marrëveshjes;
 - (c) shërbimet e ndërtimit ose rindërtimit;
 - (d) shërbimet e shfrytëzimit;
 - (e) kostot e huamarrjes;
 - (f) trajtimi kontabël i mëposhtëm i një aktivi financiar dhe i një aktivi jomaterial; dhe
 - (g) elementët që koncensiondhënësi i ka dhënë operatorit

Konsensusi

Trajtimi i të drejtave të operatorit mbi infrastrukturën

- 11 Infrastruktura, që përbën objekt të këtij Interpretimi, nuk do të njihet si toka, ndërtesa, makineri e pajisje të operatorit, sepse marrëveshja kontraktuale për shërbim nuk ia kalon operatorit të drejtën për të kontrolluar përdorimin e infrastrukturës së shërbimit publik. Operatori ka mundësinë ta shfrytëzojë këtë infrastrukturë për të siguruar shërbime publike në emër të koncensiondhënësit në përputhje me termat e specifikuar në kontratë.

Njohja dhe matja e shumës së marrëveshjes

- 12 Sipas termave të marrëveshjeve kontraktuale, që përbëjnë objekt të këtij Interpretimi, operatori vepron si një furnizues shërbimesh. Ai e ndërton ose e rindërton infrastrukturën (shërbime ndërtimi ose rindërtimi) për të kryer një shërbim publik, e shfrytëzon dhe e mirëmban atë (shërbimet e shfrytëzimit) për një periudhë kohe të specifikuar.
- 13 Operatori do të njohë dhe matë të ardhurat në përputhje me SNK 11 dhe SNK 18 për shërbimet që ai kryen. Nëse operatori kryen më tepër se një shërbim (d.m.th. shërbime ndërtimi ose rindërtimi dhe shërbime shfrytëzimi) sipas një kontrate ose marrëveshjeje të vetme, shuma e arkëtuar ose për t'u arkëtuar do të shpërndahet duke iu referuar vlerave të drejta përkatëse të shërbimeve të realizuara, kur shumat janë të identifikueshme veçmas. Natyra e shumës përcakton trajtimin kontabël të mëpasshëm të saj. Më poshtë, në paragrafët 23–26 është dhënë në mënyrë të hollësishme ky trajtim kontabël i mëpasshëm për shumën e marrë si një aktiv financiar dhe si një aktiv jomaterial.

Shërbime të ndërtimit ose rindërtimit

- 14 Operatori do të bëjë trajtimin kontabël për të ardhurat dhe kostot në lidhje me shërbimet e ndërtimit ose të rindërtimit në përputhje me SNK 11.

Shuma e dhënë nga koncensiondhënësi tek operatori

- 15 Nëse operatori siguron shërbime ndërtimi ose rindërtimi, shuma e arkëtuar ose për t'u arkëtuar nga operatori do të njihet me vlerën e saj të drejtë. Shuma mund të jetë një e drejtë për:
- (a) një aktiv financiar, ose
 - (b) një aktiv jomaterial.
- 16 Operatori do të njohë një aktiv financiar në masën që ai ka një të drejtë kontraktuale të pakushtëzuar për të arkëtuar mjete monetare ose një aktiv financiar tjetër nga ose me urdhër të koncensiondhënësit për shërbimet e ndërtimit; koncensiondhënësi ka pak, nëse ka, mundësi të mos paguajë, sepse zakonisht marrëveshja është e detyrueshme me ligj. Operatori ka një të drejtë të pakushtëzuar të arkëtojë mjete monetare nëse koncensiondhënësi garanton kontraktualisht t'i paguajë operatorit (a) shuma të specifikuar ose të përcaktueshme apo (b) diferencën, nëse ka, midis shumave të arkëtuara nga përdoruesit e shërbimit publik dhe shumave të specifikuar ose të përcaktueshme, madje edhe kur pagesa është në varësi të plotësimit të kërkesave nga operatori për cilësinë ose efikasitetin e specifikuar të infrastrukturës.
- 17 Operatori do të njohë një aktiv jomaterial në masën që ai përfton një të drejtë (një licencë) për t'ia faturuar shpenzimet përdoruesve të shërbimit publik. Një e drejtë për t'ia faturuar shpenzimet përdoruesve të shërbimit publik nuk është një e drejtë e pakushtëzuar për të arkëtuar mjete monetare, sepse shumat janë në varësi të shkallës së përdorimit të shërbimit nga publiku.
- 18 Nëse operatori paguhet për shërbimet e ndërtimit pjesërisht me një aktiv financiar dhe pjesërisht me një aktiv jomaterial është e nevojshme që trajtimi kontabël të bëhet veçmas për çdo përbërës të shumës së operatorit. Shuma e arkëtuar ose për t'u arkëtuar për të dy përbërësit do të njihet fillimisht me vlerën e drejtë të saj.
- 19 Natyra e shumës së dhënë nga koncensiondhënësi tek operatori do të përcaktohet duke iu referuar termave të kontratës si dhe ligjit përkatës për kontratën, kur ka një ligj të tillë.

Shërbimet e shfrytëzimit

- 20 Operatori do të bëjë trajtimin kontabël për të ardhurat dhe kostot në lidhje me shërbimet e shfrytëzimit në përputhje me SNK 18.

Detyrimet kontraktuale për të restauruar infrastrukturën deri në një nivel të specifikuar të aftësisë për të dhënë shërbime

- 21 Operatori mund të ketë detyrime kontraktuale që duhet t'i plotësojë si një kusht të licencës së tij (a) për ta mbajtur infrastrukturën deri në nivelin e specifikuar të aftësisë për të dhënë shërbime ose (b) për ta restauruar atë deri në një gjendje të specifikuar para se ajo t'i dorëzohet koncensiondhënësit në fund të marrëveshjes së shërbimit. Këto detyrime kontraktuale për të mbajtur ose restauruar infrastrukturën, me përjashtim të ndonjë elementi rindërtimi (shih paragrafin 14), do të njihen dhe maten në përputhje me SNK 37, d.m.th. me vlerësimin më të mirë të shpenzimit që do të kërkohej për të shlyer detyrimin aktual në datën e bilancit.

Kostot e huamarrjes të kryera nga operatori

- 22 Në përputhje me SNK 23, kostot e huamarrjes që i përkasin drejtpërdrejt marrëveshjes do të njihen si një shpenzim në periudhën në të cilën ato kryhen, me përjashtim kur operatori ka një të drejtë kontraktuale për të marrë një aktiv jomaterial (një e drejtë për t'ia faturuar përdoruesve të shërbimit publik). Në këtë rast kostot e huamarrjes që i përkasin drejtpërdrejt marrëveshjes mund të kapitalizohen gjatë fazës së ndërtimit të marrëveshjes në përputhje me trajtimin alternativ të lejuar sipas këtij Standardi.

Aktivi financiar

- 23 SNK 32, SNK 39 dhe SNRF 7 zbatohen për aktivin financiar të njohur sipas paragrafëve 16 dhe 18.
- 24 Shuma që detyrohet nga ose me urdhër të koncensiondhënësit trajtohet në përputhje me SNK 39 si:
- (a) një hua ose llogari e arkëtueshme;
 - (b) një aktiv financiar vlefshëm për shitje; ose
 - (c) një aktiv financiar me vlerën e drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes, nëse është i përcaktuar kështu që në njohjen fillestare, kur janë plotësuar kushtet për këtë klasifikim.
- 25 Nëse shuma që paguhet nga koncensiondhënësi është trajtuar si një hua ose llogari e arkëtueshme apo si një aktiv financiar i vlefshëm për shitje, SNK 39 kërkon që interesi, i llogaritur duke përdorur metodën e interesit efektiv, të njihet në fitim ose humbje.

Aktiv jomaterial

- 26 SNK 38 zbatohet për aktivin jomaterial të njohur në përputhje me paragrafët 17 dhe 18. Paragrafët 45–47 të SNK 38 japin udhëzimin për matjen e aktiveve jomateriale të përfuara në këmbim të një aktivi ose aktiveve jomonetare, apo një kombinimi të aktiveve monetare dhe jomonetare.

Elementët e dhënë tek operatori nga koncensiondhënësi

- 27 Në përputhje me paragrafin 11, zërat e infrastrukturës për të cilat operatorit i është dhënë e drejta e përdorimit nga koncensiondhënësi për qëllime të marrëveshjes së shërbimit nuk njihen si toka, ndërtesa, makineri e pajisje të operatorit. Gjithashtu, koncensiondhënësi mund t'i japë elementë të tjerë operatorit që ky mund t'i mbajë ose përdorë sipas dëshirës. Nëse këto aktive përbëjnë pjesë të shumës së pagueshme nga koncensiondhënësi për shërbimet, ato nuk janë grante qeveritare sipas përkufizimit të dhënë në SNK 20. Ato njihen si aktive të operatorit, të matura me vlerën e drejtë në njohjen fillestare. Operatori do të njohë një pasiv në lidhje me detyrimet e papërmbyshura që ai ka marrë përsipër në këmbim të aktiveve.

Data e hyrjes në fuqi

- 28 Një njësi ekonomike duhet të zbatojë këtë Interpretim për periudhat vjetore që fillojnë më datën 1 dhjetor 2008 e në vijim. Inkurajohet zbatimi para kësaj date. Nëse një njësi ekonomike e zbaton këtë Interpretim për një periudhë që fillon përpara datës 1 dhjetor 2008, ajo duhet të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.

Periudha kalimtare

- 29 Sipas paragrafit 30, ndryshimet në politikat kontabël trajtohen më përputhje me SNK 8, d.m.th. në mënyrë retrospektive.

- 30 Nëse, për ndonjë marrëveshje shërbimi të veçantë, është praktikisht e pamundur për një operator të zbatojë këtë Interpretim në mënyrë retrospektive në fillim të periudhës më të hershme të paraqitur, atëhere ai do të:
- (a) njohë aktivet financiare dhe aktivet jomateriale që kanë ekzistuar në fillimin e periudhës më të hershme të paraqitur;
 - (b) përdorë vlerat kontabël (neto) të mëparshme të këtyre aktiveve financiare dhe jomateriale (megjithëse të klasifikuara më parë) sikur të ishin vlerat e tyre kontabël në këtë datë; dhe
 - (c) testojë për zhvlerësim aktivet financiare dhe jomateriale të njohura në këtë datë, me përjashtim të rastit kur nuk është praktikisht e mundur, rast në të cilin shumat do të testoheshin për zhvlerësim sikur të ishte fillimi i periudhës aktuale.

Shtojcë A

Udhëzim për zbatim

Kjo shtojcë është pjesë e pandarë e këtij Interpretimi.

Objekti (paragrafi 5)

- AG1 Paragrafi 5 i këtij Interpretimi specifikon që infrastruktura përbën objekt të Interpretimit kur zbatohen kushtet e mëposhtme:
- (a) koncensiondhënësi kontrollon ose rregullon se çfarë shërbimesh duhet të kryejë operatori me infrastrukturën, kujt duhet t'i kryejë ato dhe me çfarë çmimi; dhe
 - (b) koncensiondhënësi kontrollon—nëpërmjet pronësisë, titullit për përfitim ose në një formë tjetër—çdo interes të konsiderueshëm të mbetur në infrastrukturë në fund të afatit të marrëveshjes.
- AG2 Kontrolli ose rregullimi i përmendur në kushtin (a) mund të jetë nga kontrata ose i një forme tjetër (si nëpërmjet një rregullatori), dhe përfshin rrethanat në të cilat koncensiondhënësi blen të gjithë output-in, si dhe ato kur disa ose i gjithë output-i blihet nga përdoruesit e tjerë. Në zbatimin e këtij kushti, koncensiondhënësi dhe çdo palë e lidhur do të konsiderohen së bashku. Nëse koncensiondhënësi është një njësi ekonomike e sektorit publik, sektori publik si një i tërë, së bashku me çdo rregullator që veprojnë në interes të publikut, do të shihen si të lidhur me koncensiondhënësin për qëllime të këtij Interpretimi.
- AG3 Për qëllime të kushtit (a), koncensiondhënësi nuk është e nevojshme të ketë kontrollin e plotë të çmimit: është e mjaftueshme që çmimi të jetë i rregulluar nga koncensiondhënësi, kontrata ose rregullatori, për shembull nëpërmjet një mekanizmi kufizues. Megjithatë, kushti do të zbatohet për përmbajtjen e marrëveshjes. Karakteristikat jothelbësore, të tilla si një kufizim që do të përdoren vetëm në rrethana të veçanta, nuk do të merren parasysh. Në të kundërt, nëse për shembull, një kontratë kërkon t'i japë operatorit liri në vendosjen e çmimeve, por çdo fitim i tepërt i jepet koncensiondhënësit, atëherë kthimi i operatorit është i kufizuar dhe plotësohet testi i kontrollit për elementin e çmimit.
- AG4 Për qëllim të kushtit (b), kontrolli i koncensiondhënësit mbi çdo interes të mbetur të konsiderueshëm do të kufizonte aftësinë praktike të operatorit për të shitur ose dhënë peng infrastrukturën si dhe i jep koncensiondhënësit një të drejtë të vazhdueshme për ta përdorur përgjatë periudhës së marrëveshjes. Interesi i mbetur në infrastrukturë është vlera aktuale e vlerësuar e infrastrukturës sikur ajo të ishte tashmë në kohën dhe gjendjen e pritshme në fund të periudhës së marrëveshjes.
- AG5 Kontrolli duhet të jetë i ndarë nga drejtimi. Nëse koncensiondhënësi ruan shkallën e kontrollit të përshkruar në paragrafin 5(a) dhe çdo interes të mbetur të konsiderueshëm në infrastrukturë, operatori e drejton infrastrukturën vetëm në emër të koncensiondhënësit —edhe pse, në shumë raste, ai mund të ketë hapësira më të mëdha drejtuese.
- AG6 Kushtet (a) dhe (b) së bashku përcaktojnë se kur infrastruktura, përfshirë ndonjë zëvendësim të kërkuar (shih paragrafi 21), kontrollohet nga koncensiondhënësi për tërë jetën e saj ekonomike. Për shembull, nëse operatori duhet të zëvendësojë pjesë të një elementi të infrastrukturës gjatë periudhës së marrëveshjes (p.sh. shtresa e sipërme e një rruge ose çatia e një ndërtese), ky element do të konsiderohet si një i tërë. Kështu, kushti (b) plotësohet për tërë infrastrukturën, përfshirë pjesën që është zëvendësuar, nëse koncensiondhënësi kontrollon çdo interes të mbetur në zëvendësimin përfundimtar të kësaj pjese.
- AG7 Ndonjëherë përdorimi i infrastrukturës është pjesërisht i rregulluar sipas mënyrës të shpjeguar në paragrafin 5(a) dhe pjesërisht i parregulluar. Megjithatë, këto marrëveshje janë të formave të ndryshme:
- (a) çdo infrastrukturë që fizikisht është e ndashme dhe është në gjendje të shfrytëzohet në mënyrë të pavarur, si dhe plotëson përkufizimin e një njësie gjeneruese parash, siç përkufizohet në SNK 36, do të analizohet veças nëse ajo përdoret tërësisht për qëllime të parregulluara. Për shembull, kjo mund të zbatohet për një pavion privat të një spitali, ku pjesa tjetër e spitalit përdoret nga koncensiondhënësi për shërbimin publik të pacientëve.
 - (b) kur aktivitetet thjesht ndihmëse (si është dyqani i një spitali) janë të parregulluara, duhet të bëhen testet e kontrollit sikur këto shërbime të mos ekzistonin, sepse në rastet kur koncensiondhënësi kontrollon shërbimet sipas mënyrës të përshkruar në paragrafin 5, ekzistenca e këtyre shërbimeve nuk mënjanohet nga kontrolli i infrastrukturës nga ana e tij.
- AG8 Operatori mund të ketë të drejtë të përdorë infrastrukturën e ndashme të përshkruar në paragrafin AG7(a), ose lehtësirat e përdorura për shërbimet ndihmëse të parregulluara të përshkruara në AG7(b). Në të dyja rastet,

mund të thuhet se në përmbajtje është një qera për operatorin nga koncensiondhënësi; nëse është kështu, ajo do të trajtohet në përputhje me SNK 17.

Shtojcë B

Ndryshimet në SNRF 1 dhe në Interpretimet e tjera

Ndryshimet në këtë shtojcë do të zbatohen për periudhat vjetore kontabël që fillojnë më datën 1 janar 2008 e në vijim. Nëse një njësi ekonomike zbaton këtë standard për një periudhë kontabël më të hershme, këto ndryshime duhet të zbatohen edhe për këtë periudhë më të hershme.

* * * * *

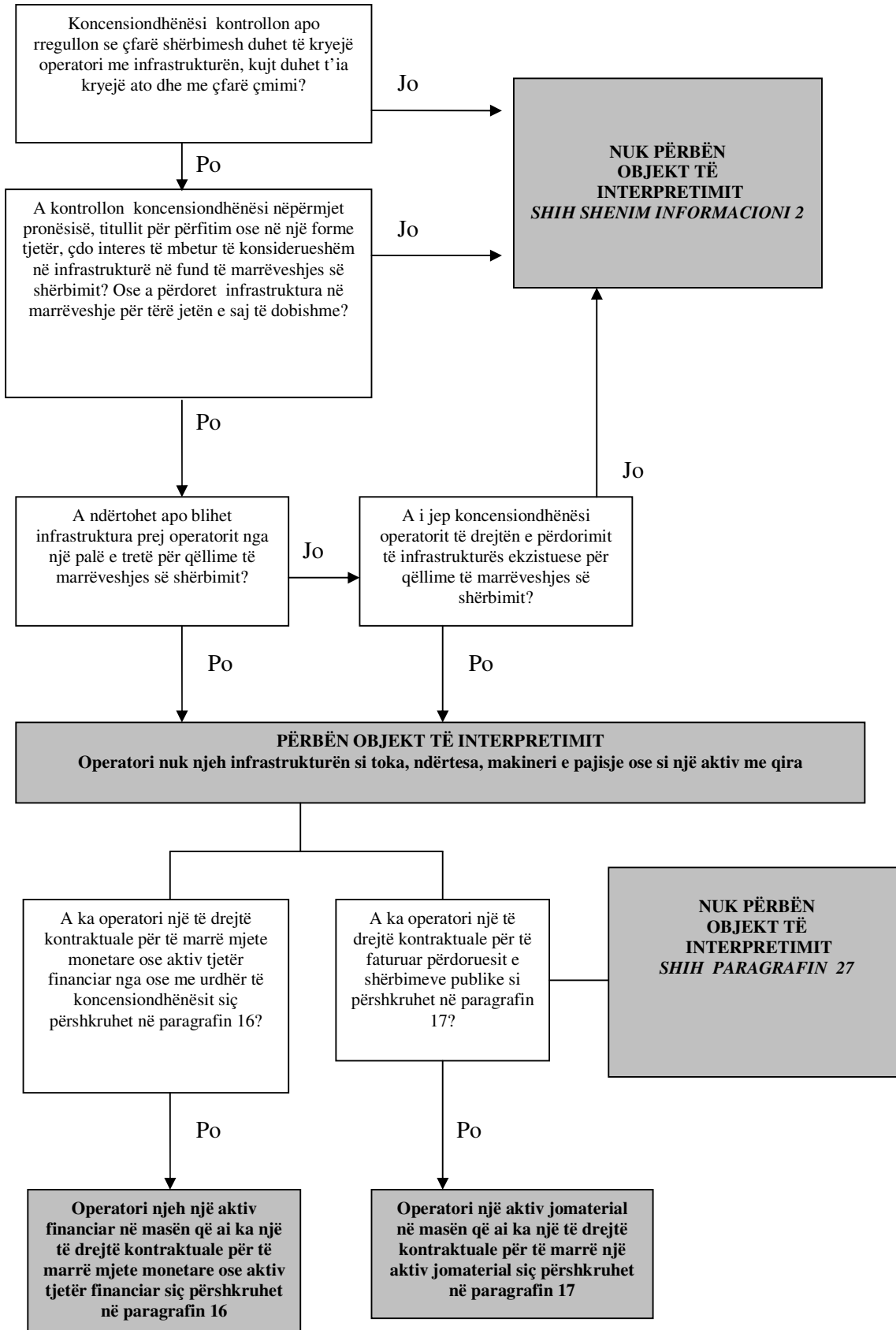
Ndryshimet që përmban kjo shtojcë, kur ky standard u publikua në vitin 2006, janë përfshirë në deklaratimet përkatëse të publikuara me këtë vëllim.

Shënim informacioni 1

Kuadri kontabël për marrëveshjet e shërbimit publik-privat

Ky shënim shoqëron KIRFN 12, por nuk është pjesë e tij.

Diagrami më poshtë përmbledh trajtimin kontabël për marrëveshjet e shërbimit të dhënë në KIRFN 12.



Shënim informacioni 2

Referencat tek SNRF-të që zbatohen në llojet tipike të marrëveshjeve publik- privat

Ky shënim shoqëron KIRFN 12, por nuk është pjesë e tij.

Tabela tregon llojet tipike të marrëveshjeve për pjesëmarrjen e sektorit privat në ofrimin e shërbimeve në sektorin publik dhe jep referencat tek SNRF-të që zbatohen për këto marrëveshje. Lista për llojet e marrëveshjeve nuk është shteruese. Qëllimi i tabelës është të nxjerrë në pah vargun e pandërprerë të marrëveshjeve. KIRFN nuk ka si qëllim të krijojë përshtypjen se ekzistojnë lidhje të shkëlqyera midis kërkesave kontabël për marrëveshjet publik-privat.

Kategoria	QERamarrës	Sigurues shërbimesh			Pronari	
Llojet e marrëveshjeve tipike	Qera (p.sh operatori merr me qera aktivin nga koncension dhënësi)	Shërbim dhe/ose kontratë mirëmbajtje (detyra specifike p.sh. arkëtim borxhi)	Rehabilito-shfrytëzo-transfero	Ndërto-shfrytëzo-transfero	Ndërto-zotëro-shfrytëzo	100% Shpronësim/Privatizim/Person juridik
Pronësia e aktivit		Koncenciondhënësi				Operatori
Investim kapitali	Koncenciondhënësi			Operatori		
Rreziku i kërkesës	I përbashkët	Koncencion dhënësi	Operatori dhe/ose koncension dhënësi			Operatori
Zgjatja tipike	8–20 vjet	1–5 vjet		25–30 vjet		I papërcaktuar (ose mund të jetë i kufizuar nga liçenca)
Interesi i mbetur		Koncenciondhënësi				Operatori
SNRF-të përkatëse	SNK 17	SNK 18	KIRFN 12			SNK 16

Shembuj ilustrues

Këta shembuj shoqërojnë KIRFN 12, por nuk janë pjesë e tij.

Shembulli 1: Konkensiondhënësi i jep operatorit një aktiv financiar

Termat e marrëveshjes

- IE1 Termat e marrëveshjes kërkojnë që një operator të ndërtojë një rrugë —ndërtimi përfundon brenda dy viteve — dhe ta mirëmbajë, si dhe ta shfrytëzojë atë sipas një standardi të specifikuar për tetë vite (d.m.th. 3–10 vjet). Gjithashtu, termat e marrëveshjes kërkojnë që operatori ta rishtrojë rrugën në fund të vitit 8—ky aktivitet sjell të ardhura. Në fund të vitit 10, marrëveshja merr fund. Operatori vlerëson që kostot e kryera për të përmbushur detyrimet e tij do të jenë:

Tabela 1.1 Kostot e kontratës

	Viti	NJM ^a
Shërbimet e ndërtimit	1	500
	2	500
Shërbimet e shfrytëzimit (në vit)	3–10	10
Rishtrimi i rrugës	8	100

a në këtë shembull, shumat monetare janë shprehur në 'njësi monetare' (NJM).

- IE2 Termat e marrëveshjes kërkojnë që konkensiondhënësi të paguajë operatorin me 200 njësi monetare (200NJM) në vit për vitet 3–10, me qëllim që rruga të bëhet e vlefshme për publikun.
- IE3 Për qëllime të këtij ilustrimi, supozohet që të gjitha flukset e mjeteve monetare realizohen në fund të vitit.

Të ardhurat nga kontrata

- IE4 Operatori njeh të ardhurat dhe kostot nga kontrata në përputhje me SNK 11 *Kontratat e ndërtimit* dhe SNK 18 *Të ardhurat*. Kostot e çdo aktiviteti —ndërtimi, shfrytëzimi dhe rishtrimi—njihen si shpenzime duke iu referuar fazës së përfundimit të këtij aktiviteti. Të ardhurat nga kontrata—vlera e drejtë e shumës së dhënë nga konkensiondhënësi për aktivitetin e ndërmarrë—njihen në të njëjtën kohë. Sipas termave të marrëveshjes, operatori është i detyruar ta rishtrojë rrugën në fund të vitit 8. Në këtë vit, operatori do të rimbursohet nga konkensiondhënësi për rishtrimin e rrugës. Detyrimi për rishtrimin matet me zero në bilanc dhe të ardhurat dhe shpenzimet nuk njihen në pasqyrën e të ardhurave derisa të realizohet rishtrimi i rrugës.
- IE5 Shuma totale (200NJM në çdo vit për 3–8 vite) pasqyron vlerat e drejta për secilin shërbim, që janë:

Tabela 1.2 Vlerat e drejta të shumës së arkëtuar ose për t'u arkëtuar

Vlera e drejtë			
Shërbimet e ndërtimit	Parashikimi i kostos	+	5%
Shërbimet e shfrytëzimit	" "	+	20%
Rishtimi i rrugës	" "	+	10%
Norma e interesit efektiv	6.18% në vit		

IE6 Në vitin 1, për shembull, kostot e ndërtimit prej 500NJM, të ardhurat nga ndërtimi prej 525NJM (kosto plus 5 përqind), dhe kështu, fitimi nga ndërtimi prej 25NJM njihet në pasqyrën e të ardhurave.

Aktivi financiar

IE7 Shumat që paguhen nga koncensiondhënësi plotësojnë përkufizimin e një të drejte të arkëtueshme në SNK 39 *Instrumente financiare: Njohja dhe Matja*. E drejta e arkëtueshme matet fillimisht me vlerën e drejtë. Ajo matet më pas me koston e amortizuar, d.m.th. shuma e njohur fillimisht plus interesin kumulativ mbi këtë shumë, i llogaritur duke përdorur metodën e interesit efektiv, minus ripagimet.

IE8 Nëse flukset e mjeteve monetare dhe vlerat e drejta mbeten të njëjta si ato të parashikimit, norma e interesit efektiv është 6.18 përqind në vit dhe e drejta e arkëtueshme e njohur në fund të vitit për secilin prej viteve nga 1–3, do të jetë:

Tabela 1.3 Matja e të drejtës së arkëtueshme

	NJM
Shuma e duhur për ndërtimin në vitin 1	525
Të arkëtueshme në fund të vitit 1^a	525
Interesi efektiv në vitin 2 mbi shumën e arkëtueshme në fund të vitit 1 (6.18% × 525NJM)	32
Shuma e duhur për ndërtimin në vitin 2	525
Të arkëtueshme në fund të vitit 2	1,082
Interesi efektiv në vitin 3 mbi shumën e arkëtueshme në fund të vitit 2 (6.18% × 1,082NJM)	67
Shuma e duhur për shfrytëzim në vitin 3 (10NJM × (1 + 20%))	12
Të hyra në mjete monetare në vitin 3	(200)
Të arkëtueshme në fund të vitit 3	961

a Në vitin 1 nuk llogaritet interes efektiv, sepse flukset e mjeteve monetare supozohen të ndodhin në fund të vitit.

Pamje e përgjithshme e flukseve të mjeteve monetare, pasqyrës së të ardhurave dhe bilancit

IE9 Për qëllim të këtij ilustrimi, supozohet që operatori financon marrëveshjen tërësisht nëpërmjet borxhit dhe fitimeve të pashpërndara. Ai paguan 6.7 përqind interes në vit mbi borxhin e pashlyer. Nëse flukset e mjeteve monetare dhe vlerat e drejta mbeten të njëjta sikurse parashikimi, atëherë flukset e mjeteve monetare të operatorit, pasqyra e të ardhurave dhe bilanci gjatë kohëzgjatjes së marrëveshjes do të jenë:

Tabela 1.4 Flukset e mjeteve monetare (Njësi monetare)

Viti	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totali
Arkëtimet	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1,600
Kostot e kontratës ^a	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
Kostot e huamarrjes	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Hyrje neto/(dalje)	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78
a Tabela 1.1											
b Borxhi në fillim të vitit (tabela 1.6) x 6.7%											

Tabela 1.5 Pasqyra e të ardhurave (Njësi monetare)

Viti	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totali
Të ardhurat	525	525	12	12	12	12	12	122	12	12	1,256
Kostot e kontratës	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
Financim fitimi ^a	-	32	67	59	51	43	34	25	22	11	344
Kostot e huamarrjes ^b	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Fitimi neto	25	23	-	-	-	2	3	14	5	6	78
a Shuma e paguar nga koncensiondhënësi në fillim të vitit (tabela 1.6) x 6.18%											
b Mjete monetare/(Borxhi) (tabela 1.6) x 6.7%											

Tabela 1.6 Bilanci (Njësi monetare)

Fundi i vitit	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Shuma e paguar nga koncensiondhënësi ^a	525	1,082	961	832	695	550	396	343	177	-
Mjete monetare/(Borxhi) ^b	(500)	(1,034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Aktivët neto	25	48	48	48	48	50	53	67	72	78

- a Shuma e paguar nga koncensiondhënësi në fillim të vitit, plus të ardhurat dhe financimi i të ardhurave të fituara në vit (tabela 5), pakësuar me arkëtimet e bëra në vit (tabela 1.4).
- b Borxhi në fillim të vitit plus fluksi neto i mjeteve monetare në vit (tabela 1.4).

IE10 Ky shembull ka të bëjë vetëm me një nga shumë llojet e mundshme të marrëveshjeve. Qëllimi i tij është të ilustrojë trajtimin kontabël të disa veçorive që zakonisht hasen në praktikë. Për ta bërë ilustrimin sa më të qartë që të jetë e mundur, është supozuar se periudha e marrëveshjes është vetëm 10 vjet dhe se arkëtimet vjetore të operatorit janë konstante gjatë kësaj periudhe. Në praktikë, periudhat e marrëveshjes mund të jetë më të gjata dhe të ardhurat vjetore mund të rriten në lidhje me kohën. Në rrethana të tilla, ndryshimet në fitimin neto nga viti në vit mund të jetë më i madh.

Shembulli 2: Koncensiondhënësi i jep operatorit një aktiv jomaterial (një liçencë për ngarkim të shpenzimeve përdoruesve)

Kushtet e marrëveshjes

IE11 Termat e një marrëveshje shërbimi kërkojnë që një operator të ndërtojë një rrugë —ndërtimi përfundon brenda dy viteve —dhe ta mirëmbajë, ta shfrytëzojë atë sipas një standardi të specifikuar për tetë vite (d.m.th. 3–10 vjet). Gjithashtu, termat e marrëveshjes kërkojnë që operatori ta rishtrijë rrugën kur sipërfaqja fillestare është e prishur nën një gjendje të specifikuar. Operatori vlerëson se do ta kryejë rishtrimin në fund të vitit 8. Në fund të vitit 10, marrëveshja e shërbimit merr fund. Operatori vlerëson që kostot e kryera për të përbushur detyrimet e tij do të jenë:

Tabela 2.1 Kostot e kontratës

	Viti	NJM ^a
Shërbimet e ndërtimit	1	500
	2	500
Shërbimet e shfrytëzimit (në vit)	3–10	10
Rishtrimi i rrugës	8	100

a në këtë shembull, shumat monetare janë shprehur në 'njësi monetare' (NJM).

IE 12 Termat e marrëveshjes lejojnë që operatori të mbledhë taksat nga shoferët që përdorin rrugën. Operatori parashikon se numri i automjeteve do të mbetet konstant gjatë kohëzgjatjes së kontratës dhe ai do të arkëtojë nga taksat 200 njësi monetare (200NJM) në çdo vit për 3–10 vjet.

IE13 Për qëllime të këtij ilustrimi, supozohet që të gjitha flukset e mjeteve monetare realizohen në fund të vitit.

Aktiv jomaterial

IE14 Operatori kryen shërbime ndërtimi për koncensiondhënësin në këmbim të një aktivi jomaterial, d.m.th. një e drejtë për të mbledhur taksat nga përdoruesit e rrugës për 3–10 vite. Në përputhje me SNK 38 *Aktivet jomateriale*, operatori njeh aktivin jomaterial me kosto, d.m.th. vlera e drejtë e shumës së transferuar për të marrë aktivin, që është vlera e drejtë e shumës së arkëtuar ose për t'u arkëtuar pasi është realizuar shërbimi i ndërtimit.

IE15 Gjatë fazës së ndërtimit në kuadrin e marrëveshjes, aktivi i operatorit (duke përfaqësuar të drejtën e akumuluar të tij për t'u paguar me realizimin e shërbimit të ndërtimit) klasifikohet si një aktiv jomaterial (liçenca për ngarkim të shpenzimeve përdoruesve të infrastrukturës). Operatori e vlerëson vlerën e drejtë të shumës së tij të arkëtuar të jetë e barabartë me kostot e parashikuara të ndërtimit plus marzhin 5 përqind. Gjithashtu, supozohet se operatori përdor trajtimin alternativ të lejuar në SNK 23 *Kostot e huamarrjes* dhe prandaj i kapitalizon këto kosto, të vlerësuara me 6.7 përqind, gjatë fazës së ndërtimit të marrëveshjes:

Tabela 2.2 Matja fillestare e aktivitet jomaterial

	NJM
Shërbimet e ndërtimit në vitin 1 (500NJM x (1 + 5%))	525
Kapitalizimi i kostove të huamarres (tabela 4)	34
Shërbimet e ndërtimit në vitin 2 (500NJM x (1 + 5%))	525
Aktivi jomaterial në fund të vitit 2	1,084

- IE16 Në përputhje me SNK 38, aktivi jomaterial amortizohet gjatë periudhës në të cilën pritet të jetë i vlefshëm për t'u përdorur nga operatori, d.m.th. 3–10 vjet. Shuma e amortizueshme e aktivitet jomaterial (1,084NJM) shpërndahet duke përdorur metodën lineare. Pra, shpenzimet vjetore të amortizimit janë 1,084NJM pjesëtuar me 8 vite, d.m.th. 135NJM në vit.

Kostot e ndërtimit dhe të ardhurat

- IE17 Operatori i një të ardhurat dhe kostot në përputhje me SNK 11 *Kontratat e ndërtimit*, d.m.th. duke iu referuar fazës së përfundimit të ndërtimit. Ai mat të ardhurat e kontratës me vlerën e drejtë të shumës së arkëtuar ose për t'u arkëtuar. Kështu, në secilin prej viteve 1 dhe 2, ai një në pasqyrën e tij të të ardhurave kostot e ndërtimit prej 500NJM, të ardhurat prej 525NJM (kosto plus 5 përqind), dhe kështu, fitimin nga ndërtimi prej 25NJM.

Të ardhurat nga taksat e rrugës

- IE18 Përdoruesit e rrugës paguan për shërbimet publike në të njëjtën kohë që i përftojnë ato, d.m.th. kur ata përdorin rrugën. Prandaj, operatori një të ardhurat nga taksa e rrugës kur ai i mbledh taksat.

Detyrimet për rishtimin e rrugës

- IE19 Detyrimi i operatorit për rishtimin e rrugës lind si rrjedhojë e përdorimit të rrugës gjatë fazës së shfrytëzimit. Ky detyrim njihet dhe matet në përputhje me SNK 37 *Provizionet, Pasivet dhe Aktivitet e Kushtëzuara*, d.m.th. me vlerësimin më të mirë të shpenzimit të kërkuar për të shlyer detyrimin aktual në datën e bilancit.
- IE20 Për qëllim të këtij ilustrimi, është supozuar se termat e detyrimit kontraktual të operatorit janë të tilla që vlerësimi më i mirë i shpenzimit të kërkuar për të shlyer detyrimin në çdo datë është në përpjesëtim me numrin e automjeteve që kanë përdorur rrugën që nga kjo datë dhe rritet me 17NJM (e skontuar deri në një vlerë aktuale) çdo vit. Operatori skonton provizionin deri në vlerën e tij aktuale në përputhje me SNK 37. Pasqyra e të ardhurave në çdo periudhë paraqitet:

Tabela 2.3 Detyrimi i rishtimit të rrugës (Njësi monetare)

Viti	3	4	5	6	7	8	Totali
Lindja e detyrimit në vit (17NJM skontuar me 6%)	12	13	14	15	16	17	87
Rritja e provizionit për vitet më të hershme me kalimin e kohës	0	1	1	2	4	5	13
Totali i shpenzimeve të njohura në pasqyrën e të ardhurave	12	14	15	17	20	22	100

Pamje e përgjithshme e flukseve të mjeteve monetare, pasqyrës së të ardhurave dhe bilancit

IE21 Për qëllim të këtij ilustrimi, supozohet që operatori financon marrëveshjen tërësisht nëpërmjet borxhit dhe fitimeve të pashpërndara. Ai paguan 6.7 përqind interes në vit mbi borxhin e pashlyer. Nëse flukset e mjeteve monetare dhe vlerat e drejta mbeten të njëjta sikurse parashikimi, atëhere flukset e mjeteve monetare të operatorit, pasqyra e të ardhurave dhe bilanci gjatë kohëzgjatjes së marrëveshjes do të jenë:

Tabela 2.4 Flukset e mjeteve monetare (njësi monetare)

Viti	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totali
Arkëtimet	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1,600
Kostot e kontratës ^a	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
Kostot e huamarrjes ^b	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Hyrje neto/(dalje)	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

a Tabela 2.1

b Borxhi në fillim të vitit (tabela 2.6) x 6.7%

Tabela 2.5 Pasqyra e të ardhurave (njësi monetare)

Viti	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totali
Të ardhurat	525	525	200	200	200	200	200	200	200	200	2,650
Amortizimi	-	-	(135)	(135)	(136)	(136)	(136)	(136)	(135)	(135)	(1,084)
Shpenzime të rishtrimit	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
Kosto të tjera të kontratës	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(1,080)
Kostot e huamarrjes ^{a b}	-	-	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(308)
Fitimi neto	25	25	(26)	(20)	(14)	(6)	1	9	36	48	78

a Kostot e huamarrjes janë kapitalizuar gjatë fazës së ndërtimit

b Tabela 2.1

Tabela 2.6 Bilanci (njësi monetare)

Fundi i vitit	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Aktiv jomaterial	525	1,084	949	814	678	542	406	270	135	-
Mjete monetare/(Borxhi) ^a	(500)	(1034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Detyrim për rishtrimin	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
Aktiviteti neto	25	50	24	4	(10)	(16)	(15)	(6)	30	78

b Borxhi në fillim të vitit plus fluksi neto i mjeteve monetare në vit (tabela 2.4).

IE22 Ky shembull ka të bëjë vetëm me një nga shumë llojet e mundshme të marrëveshjeve. Qëllimi i tij është të ilustrojë trajtimin kontabël të disa veçorive që zakonisht hasen në praktikë. Për ta bërë ilustrimin sa më të qartë që të jetë e mundur, është supozuar se periudha e marrëveshjes është vetëm 10 vjet dhe se arkëtimet vjetore të operatorit janë konstante gjatë kësaj periudhe. Në praktikë, periudhat e marrëveshjes mund të jenë më të gjata dhe të ardhurat vjetore mund të rriten me kalimin e kohës. Në rrethana të tilla, ndryshimet në fitimin neto nga viti në vit mund të jenë më të mëdha.

Shembulli 3: Konkensiondhënësi i jep operatorit një aktiv financiar dhe një aktiv jomaterial

Kushtet e marrëveshjes

IE23 Kushtet e një marrëveshje shërbimi kërkojnë që një operator të ndërtojë një rrugë —ndërtimi përfundon brenda dy viteve —dhe ta mirëmbajë, ta shfrytëzojë atë sipas një standardi të specifikuar për tetë vite (d.m.th. 3–10 vjet). Gjithashtu, termat e marrëveshjes kërkojnë që operatori ta rishtojë rrugën kur sipërfaqja fillestare është e prishur kundrejt një kushti të specifikuar. Operatori vlerëson se do ta kryejë rishtrimin në fund të vitit 8. Në fund të vitit 10, marrëveshja merr fund. Operatori vlerëson që kostot e kryera për të përmbyshur detyrimet e tij do të jenë:

Tabela 3.1 Kostot e kontratës

	Viti	NJM ^a
Shërbimet e ndërtimit	1	500
	2	500
Shërbimet e shfrytëzimit (në vit)	3–10	10
Rishtrimi i rrugës	8	100

a në këtë shembull, shumatat monetare janë shprehur në 'njësi monetare' (NJM).

IE24 Operatori e vlerëson shumën në lidhje me shërbimet e ndërtimit si kosto plus 5 përqind.

IE25 Kushtet e marrëveshjes lejojnë që operatori të mbledhë taksat nga shoferët që përdorin rrugën. Përveç kësaj, konkensiondhënësi garanton një shumë minimale prej 700NJM dhe interes me një normë të specifikuar 6.18

përqind për të pasqyruar kohështirjen e arkëtimeve në mjete monetare. Operatori parashikon se numri i automjeteve do të mbetet konstant gjatë kohëzgjatjes së kontratës dhe ai do të arkëtojë nga taksat 200NJM në çdo vit për 3–10 vjet.

IE26 Për qëllime të këtij ilustrimi, supozohet që të gjitha flukset e mjeteve monetare realizohen në fund të vitit.

Ndarja e Marrëveshjes

IE27 E drejta kontraktuale për të arkëtuar mjete monetare nga koncesiondhënësi për shërbimet dhe e drejta për t'ia ngarkuar shpenzimet përdoruesve të shërbimeve publike duhet të shihen si dy aktive të veçanta sipas SNRF-ve. Prandaj, në këtë marrëveshje është e nevojshme të ndahet shuma e operatorit në dy përbërës—njëri është aktiv financiar bazuar në shumën e garantuar dhe tjetri një aktiv jomaterial.

Tabela 3.2 Ndarja e shumës së operatorit

Viti	Totali	Aktiv financiar	Aktiv jomaterial
Shërbimet e ndërtimit në vitin 1 (500NJM x (1 + 5%))	525	350	175
Shërbimet e ndërtimit në vitin 2 (500NJM x (1 + 5%))	525	350	175
Totali i shërbimeve të ndërtimit	1,050	700	350
	<i>100%</i>	<i>67%^a</i>	<i>33%</i>
Financimi i të ardhurave, me normë të specifikuar 6.18% mbi llogaritë e arkëtueshme (shih tabelën 3.3)	22	22	-
Kostot e huamarrjes të kapitalizuara (interesi i paguar në vitin 1 dhe 2 x 33%) (shih tabela 3.7)	11	-	11
Totali i shumës së operatorit me vlerë të drejtë	1,083	722	361

a Shuma e garantuar nga koncesiondhënësi si një pjesë e shërbimeve të ndërtimit

Aktiv financiar

IE28 Shuma për t'u paguar nga koncesiondhënësi ose për koncesiondhënësin në këmbim të shërbimeve të ndërtimit plotëson përkufizimin e një llogarie të arkëtueshme të dhënë në SNK 39 *Instrumente financiare: Njohja dhe Matja*. : Llogaria arkëtueshme matet fillimisht me vlerën e drejtë. Ajo matet më pas me koston e amortizuar, d.m.th. shuma e njohur fillimisht plus interesin kumulativ mbi këtë shumë minus ripagimet.

IE29 Mbi këtë bazë, llogaria e arkëtueshme e njohur në fund të viteve 2 dhe 3 do të jetë:

Tabela 3.3 Matja e llogarisë së arkëtueshme

	NJM
Shërbimet e ndërtimit në vitin 1 të shpërndara në aktivin financiar	350
Llogaritë e arkëtueshme në fund të vitit 1	350
Shërbimet e ndërtimit në vitin 2 të përfshira në aktivin financiar	350
Interesi në vitin 2 mbi llogarinë e arkëtueshme në fund të vitit 1 (6.18% × 350NJM)	22
Llogari të arkëtueshme në fund të vitit 2	722
Interesi në vitin 3 mbi llogarinë e arkëtueshme në fund të vitit 2 (6.18% × 350NJM)	45
Arkëtime në mjete monetare në vitin 3 (shih tabelën 3.5)	(117)
Llogari të arkëtueshme në fund të vitit 3	650

Aktiv jomaterial

- IE30 Në përputhje me SNK 38 *Aktivet jo-materiale*, operatori e njeh aktivin jomaterial me kosto, d.m.th. vlera e drejtë e shumës së arkëtuar ose për t'u arkëtuar.
- IE31 Gjatë fazës së ndërtimit në kuadrin e marrëveshjes, aktivi i operatorit (duke përfaqësuar të drejtën e akumuluar të tij për t'u paguar me realizimin e shërbimit të ndërtimit) klasifikohet si një e drejtë për të marrë një licencë për t'ja u ngarkuar shpenzimet përdoruesve të infrastrukturës). Operatori e vlerëson vlerën e drejtë të shumës së tij të arkëtuar ose për t'u arkëtuar të jetë e barabartë me kostot e parashikuara të ndërtimit plus marzhin 5 përqind. Gjithashtu, supozohet se operatori përdor trajtimin alternativ të lejuar në SNK 23 *Kostot e huamarrjes* dhe prandaj i kapitalizon këto kosto, të vlerësuara me 6.7 përqind, gjatë fazës së ndërtimit.

Tabela 3.4 Matja fillestare e aktivit jomaterial

	NJM
Shërbimet e ndërtimit në vitin 1 (500NJM x (1 + 5%) x 33%)	175
Kostot e huamarrjes (interesi i paguar në vitin 1 dhe 2 x 33%) (shih tabela 3.7)	11
Shërbimet e ndërtimit në vitin 2 (500NJM x (1 + 5%) x 33%)	175
Aktivi jomaterial në fund të vitit 2	361

- IE32 Në përputhje me SNK 38, aktivi jomaterial amortizohet gjatë periudhës në të cilën pritet të jetë i vlefshëm për t'u përdorur nga operatori, d.m.th. 3–10 vjet. Shuma e amortizueshme e aktivit jomaterial (361NJM) shpërndahet duke përdorur metodën lineare. Pra, shpenzimet vjetore të amortizimit janë 361NJM pjesëtuar me 8 vite, d.m.th. 45NJM në vit.

Kostot dhe të ardhurat nga kontrata

- IE33 Operatori i kryen shërbime ndërtimi koncensiondhënësit në këmbim të një aktivi financiar dhe një aktivi jomaterial. Sipas të dyjave modeleve, modelit të aktivitetit financiar dhe modelit të aktivitetit jomaterial, operatori i njëj të ardhurat dhe kostot e kontratës në përputhje me SNK 11 *Kontratat e ndërtimit*, d.m.th. duke iu referuar fazës së përfundimit të ndërtimit. Ai mat të ardhurat e kontratës me vlerën e drejtë të shumës së arkëtueshme. Kështu, për vitin 1 dhe 2, ai një në pasqyrën e tij të të ardhurave kostot e ndërtimit prej 500NJM dhe të ardhurat nga ndërtimi (kosto plus 5 përqind) prej 525NJM.

Të ardhurat nga taksat e rrugës

- IE34 Përdoruesit e rrugës paguajnë për shërbimet publike në të njëjtën kohë që ata i përftojnë ato, d.m.th. kur ata përdorin rrugën. Sipas kushteve të kësaj marrëveshjeje flukset e mjeteve monetare shpërndahen në përpjesëtim midis aktivitetit financiar dhe aktivitetit jomaterial, kështu operatori shpërndan arkëtimet nga taksat midis ripagimit të aktivitetit financiar dhe të ardhurave të fituara nga aktivi jomaterial:

Tabela 3.5 Shpërndarje e arkëtimeve nga taksa e rrugës

Viti	NJM
Arkëtimet e garantuar nga koncensiondhënësi	700
Financimi i të ardhurave (shih tabela 3.8)	237
Totali	937
Mjete monetare të shpërndara për realizimin e aktivitetit financiar në vit (937NJM / 8 vite)	117
Arkëtime që lidhen drejtpërdrejt me aktivin jomaterial (200NJM x 8 vite – 937NJM)	663
Arkëtime vjetore nga aktivi jomaterial (663NJM / 8 vite)	83

Detyrimet për rishtrimin e rrugës

- IE35 Detyrimi i operatorit për rishtrimin e rrugës lind si rrjedhojë e përdorimit të rrugës gjatë fazës së shfrytëzimit. Ky detyrim njihet dhe matet në përputhje me SNK 37 *Provizionet, Pasivet dhe Aktivitetet e Kushtëzuara*, d.m.th. me vlerësimin më të mirë të shpenzimit të kërkuar për të shlyer detyrimin aktual në datën e bilancit.

- IE36 Për qëllim të këtij ilustrimi, është supozuar se kushtet e detyrimit kontraktual të operatorit janë të tilla që vlerësimi më i mirë i shpenzimit të kërkuar për të shlyer detyrimin në çdo datë është në përpjesëtim me numrin e automjeteve që kanë përdorur rrugën që nga kjo datë dhe rritet me 17NJM çdo vit. Operatori skanton provizionin deri në vlerën e tij aktuale në përputhje me SNK 37. Në lidhje me këtë, ngarkimi në pasqyrën e të ardhurave dhe shpenzimeve në çdo periudhë paraqitet:

Tabela 3.6 Detyrimi i rishtrimit të rrugës (njësi monetare)

Viti	3	4	5	6	7	8	Totali
Lindja e detyrimit në vit (17NJM skontuar me 6%)	12	13	14	15	16	17	87
Rritja e provizionit të viteve më të hershme me kalimin e kohës	0	1	1	2	4	5	13

Totali i shpenzimeve të njohura në pasqyrën e të ardhurave	12	14	15	17	20	22	100
--	----	----	----	----	----	----	-----

Shikim i përgjithshëm i flukseve të mjeteve monetare, pasqyrës së të ardhurave dhe shpenzimeve dhe bilancit

IE37 Për qëllim të këtij ilustrimi, supozohet që operatori financon marrëveshjen tërësisht nëpërmjet borxhit dhe fitimeve të pashpërndara. Ai paguan 6.7 përqind interes në vit mbi borxhin e pashlyer. Nëse flukset e mjeteve monetare dhe vlerat e drejta mbeten të njëjta sikurse ato janë parashikuar, atëherë flukset e mjeteve monetare të operatorit, pasqyra e të ardhurave dhe bilanci gjatë kohëzgjatjes së marrëveshjes do të jenë:

Tabela 3.7 Flukset e mjeteve monetare (njësi monetare)

Viti	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totali
Arkëtimet	-	-	200	200	200	200	200	200	200	200	1,600
Kostot e kontratës ^a	(500)	(500)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(110)	(10)	(10)	(1,180)
Kostot e huamarrjes ^b	-	(34)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(342)
Hyrje neto/(dalje)	(500)	(534)	121	129	137	147	157	67	171	183	78

a Tabela 3.1

b Borxhi në fillim të vitit (tabela 3.9) x 6.7%

Tabela 3.8 Pasqyra e të ardhurave dhe shpenzimeve (njësi monetare)

Viti	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Totali
Të ardhurat nga ndërtimi	525	525	-	-	-	-	-	-	-	-	1,050
Të ardhurat nga aktivi jomaterial	-	-	83	83	83	83	83	83	83	83	663
Financim fitimi ^a	-	22	45	40	35	30	25	19	13	7	237
Amortizimi	-	-	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(45)	(46)	(361)
Shpenzime të rishtimit	-	-	(12)	(14)	(15)	(17)	(20)	(22)	-	-	(100)
Kostot e ndërtimit	(500)	(500)									(1,000)
Kosto të tjera të kontratës ^b			(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)	(80)
Kostot e huamarrjes	-	(23)	(69)	(61)	(53)	(43)	(33)	(23)	(19)	(7)	(331)

(tabela 3.7) ^c											
Fitimi neto	25	24	(8)	(7)	(5)	(2)	0	2	22	27	78

a Interesi mbi llogarinë e arkëtueshme

b Tabela 3.1

c Në vitin 2, kostot e huamarrjes tregohen neto nga shuma e kapitalizuar në aktivin jomaterial (shih tabelën 3.4)

Tabela 3.9 Bilanci (njësi monetare)

Fundi i vitit	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Llogari të arkëtueshme	350	722	650	573	491	404	312	214	110	-
Aktiv jomaterial	175	361	316	271	226	181	136	91	46	-
Mjete monetare/(Borxhi) ^a	(500)	(1,034)	(913)	(784)	(647)	(500)	(343)	(276)	(105)	78
Detyrim për rishtrimin	-	-	(12)	(26)	(41)	(58)	(78)	-	-	-
Aktiviteti neto	25	49	41	34	29	27	27	29	51	78

a Borxhi në fillim të vitit plus fluksi neto i mjeteve monetare në vit (tabela 7).

IE38 Ky shembull ka të bëjë vetëm me një nga shumë llojet e mundshme të marrëveshjeve. Qëllimi i tij është të ilustrojë trajtimin kontabël të disa veçorive që zakonisht hasen në praktikë. Për ta bërë ilustrimin sa më të qartë që të jetë e mundur, është supozuar se periudha e marrëveshjes është vetëm 10 vjet dhe se arkëtimet vjetore të operatorit janë konstante gjatë kësaj periudhe. Në praktikë, periudhat e marrëveshjes mund të jenë më të gjata dhe të ardhurat vjetore mund të rriten me kalimin e kohës. Në rrethana të tilla, ndryshimet në fitimin neto nga viti në vit mund të jenë më të mëdha.

Baza për Konkluzione

Kjo Bazë për konkluzione shoqëron KIRFN 12, por nuk është pjesë e tij.

Hyrje

- BC1 Kjo Bazë për Konkluzione përmbledh opinionet e KIRFN-së në arritjen e konsensusit të përgjithshëm për të Anëtarët individualë të KIRFN u dhanë një rëndësi më të madhe disa faktorëve kundrejt të tjerëve.

Infomacion Bazë (paragrafët 1-3)

- BC2 KIS-29 *Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit: Dhënia e informacioneve shpjeguese* (më parë *Dhënia e informacioneve shpjeguese - Marrëveshjet e koncensionit për shërbimet*) përmban kërkesat e dhënies së informacioneve shpjeguese në lidhje me marrëveshjet publik-privat, por nuk specifikon se si duhet të trajtohen ato.
- BC3 Kishte një shqetësim të madh për mungesën e një udhëzimi të tillë. Në veçanti, operatorët dëshironin të dinin se si duhej të trajtohej kontabilisht infrastruktura që ata ose ndërtonin, ose blinin në funksion të një marrëveshje koncensionare shërbimi publik-privat, ose e drejta e dhënë për qëllime të sigurimit të shërbimeve publike. Gjithashtu, ata donin të dinin se si duhej të bëhej trajtimi kontabël i të drejtave dhe i detyrimeve të tjera që lindin nga këto lloj marrëveshjesh.
- BC4 Si përgjigje ndaj këtij shqetësimi, Bordi i Standardeve Nërkombëtare të Kontabilitetit i kërkoi një grupi pune të përbërë nga përfaqësues të vendosësve të standardeve të Australisë, Francës, Spanjës dhe Mbretërisë së Bashkuar (katër prej vendëve që kishin shprehur këtë shqetësim) për të kryer një kërkim fillestar mbi këtë çështje. Grupi i punës rekomandoi që KIRFN duhet të qartësonte se si duhet të zbatoheshin disa aspekte të standardeve ekzistuese të kontabilitetit.
- BC5 Në mars 2005, KIRFN publikoi për komente nga publiku tre projektinterpretimet: D12 *Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit —Përcaktimi i Modelit Kontabël*, D13 *Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit — Modeli i Aktivit Financiar* dhe D14 *Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit —Modeli i Aktivit Jo-material*. Në përgjigje të propozimeve u morën 77 letra me komente. Përveç kësaj, me qëllim kuptimin më të mirë të problemeve të praktikës që mund të dilnin nga zbatimi i Interpretimeve të propozuara, stafi i BSNK-së takoi palë të ndryshme të interesuara, përfshirë hartuesit, audituesit dhe rregullatorët.
- BC6 Shumica e atyre që u përgjigjën për D12–D14 mbështetën propozimin e KIRFN-së për të zhvilluar një Interpretim. Megjithatë, pothuajse të gjithë ata që u përgjigjën shprehën shqetësimin për aspektet themelore të propozimeve, madje disa kërkonin që projekti t'i kalohej Bordit për të zhvilluar një standard bashkëkohor.
- BC7 Në ridiskutimin e tij të propozimeve, KIRFN vuri në dukje se projekti ishte një ndërmarrje e madhe, por arriti në përfundimin se duhet të vazhdonte punën, sepse në kushtet e një objekti të kufizuar të projektit, do të ishte mbase më mirë që Bordi të merrej me çështjet në kohën e duhur.

Terminologjia

- BC8 KIS-29 përdori termat ‘Ofrues koncensionit’ dhe ‘Operator koncensionit’ për të përshkruar, përkatësisht, koncensiondhënësin dhe operatorin e marrëveshjes së shërbimit. Disa prej komentuesve dhe disa nga anëtarët e KIRFN-së mendonin se këto terma ishin të ngjashëm në mënyrë konfuze. KIRFN vendosi të përdorë termat ‘koncensiondhënës’ dhe ‘operator’, dhe rrjedhimisht ndryshoi KIS-29.

Objekti (paragrafët 4–9)

- BC9 KIRFN vërejti se marrëveshjet publik-privat janë të shumëllojshme. Përfshirja e vazhduar si e koncensiondhënësit, ashtu dhe e operatorit në lidhje me afatin e marrëveshjes, shoqëruar me një investim të fuqishëm të bërë në fillim, ngre pyetjen se çfarë aktive dhe detyrime duhet të njihen nga operatori.
- BC10 Grupi i punës rekomandoi që objekti i projektit të KIRFN-së duhet të kufizohet për marrëveshjet e koncensionit për shërbime publik-privat.
- BC11 Gjatë shtjellimit të propozimeve, KIRFN vendosi të trajtojë vetëm marrëveshjet në të cilat koncensiondhënësi (a) kontrollon ose rregullon shërbimet e ofruara nga operatori, dhe (b) kontrollon çdo interes të konsiderueshëm të mbetur në infrastrukturë në fund të afatit të marrëveshjes. Gjithashtu, ai vendosi të specifikojë trajtimin

kontabël vetëm për infrastrukturën që operatori ka ndërtuar ose marrë nga një palë e tretë, ose për të cilën atij i është dhënë e drejta nga koncensiondhënësi ta përdorë, për qëllim të marrëveshjes. KIRFN arriti në përfundimin se këto kushte kishin të ngjarë të plotësoheshin në shumicën e marrëveshjeve publik-privat për të cilat ishte bërë udhëzimi.

- BC12 Komentuesit e projekt Interpretimeve argumentuan se propozimet injoronin shumë marrëveshje që gjendeshin në praktikë, në veçanti, kur infrastruktura i jepet me qira operatorit ose, në të kundërt, kur ajo ishte zotëruar si tokë, ndërtesë, makineri e pajisje e operatorit para fillimit të marrëveshjes së shërbimit.
- BC13 Duke marrë parasysh këto komente, KIRFN vendosi që objekti i projektit të mos zgjerohet, sepse tashmë ai përfshinte marrëveshjet që kërkonin më tepër udhëzim interpretues, ndërsa zgjerimi do ta vonante ndjeshëm Interpretimin. Objekti i projektit u shqyrtua gjatë përgjatë fazës fillestare, siç u tregua më sipër. KIRFN konfirmoi pikëpamjen e tij që Interpretimi i propozuar duhet të trajtojë çështjet e parashtruara në paragrafin 10. Gjithësesi, gjatë ridiskutimit të tij, KIRFN mori parasysh intervalin e marrëveshjeve tipike për pjesëmarrjen e sektorit privat në sigurimin e shërbimeve publike, duke përfshirë disa që ishin jashtë objektit të Interpretimit të propozuar. KIRFN vendosi që Interpretimi duhet t'u referohet standardeve përkatëse që zbatohen për marrëveshjet jashtë objektit të Interpretimit pa dhënë udhëzim mbi zbatimin e tyre. Nëse ekspëriencia tregonte se një udhëzim i tillë ishte i nevojshëm, atëherë do të ndërmerrej një projekt i veçantë në një datë të mëvonshme. Shënim informacioni 2 përmban një tabelë të referencave tek standardet përkatëse për llojet e marrëveshjeve të shqyrtuara nga KIRFN.

Marrëveshjet privat-privat

- BC14 Disa nga ata që u përgjigjën për projektinterpretimet sugjeruan që objekti i Interpretimit të propozuar duhet të zgjerohet për të përfshirë edhe marrëveshjet e shërbimeve privat-privat. KIRFN vuri në dukje se orientimi i kontabilitetit në të tilla marrëveshje nuk ishte qëllimi kryesor i projektit, sepse KIRFN-së i ishte kërkuar të siguronte udhëzimin për marrëveshjet publik-privat që plotësojnë kërkesat e parashtruara në paragrafin 5 dhe kanë karakteristikat e përshkruara në paragrafin 3. KIRFN vuri në dukje se zbatimi për analogji do të ishte i përshtatshëm sipas hierarkisë të dhënë në paragrafët 7–12 të SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet*.

Kontabiliteti i koncensiondhënësit

- BC15 Interpretimi nuk e specifikon kontabilitetin sipas koncensiondhënësit, sepse objektivi dhe prioriteti i KIRFN-së ishin të bëheshin udhëzimi për operatorët. Disa nga komentuesit kërkonin që KIRFN të bënte një udhëzim për kontabilitetin sipas koncensiondhënësit. KIRFN i diskutoi këto komente, por rikonfirmoi pikëpamjen e tij. Ai vuri në dukje se në shumë raste koncensiondhënësi është një organ i qeverisë, dhe SNRF-të nuk janë përcaktuar për t'u zbatuar nga aktivitetet jofitimprurëse të sektorit privat, sektorit publik ose qeverisë, ndonëse njësitë ekonomike me aktivitete të tilla mund t'i quajnë ato të përshtatshme (shih *Parathënie për SNRF-të* paragrafi 9).

Aktivitet ekzistuese të operatorit

- BC16 Interpretimi nuk specifikon trajtimin e aktiveve ekzistuese të operatorit, sepse KIRFN vendosi që ishte e panevojshme të trajtoheshin kërkesat e standardeve ekzistuese për çregjistrim.
- BC17 Disa nga ata që dhanë përgjigje kërkonin që KIRFN të bënte udhëzimin mbi trajtimin kontabël për aktivet ekzistuese të operatorit, duke thënë se përjashtimi nga objekti do të krijonte pasiguri mbi trajtimin e këtyre aktiveve.
- BC18 Në ridiskutimet e tij, KIRFN vuri në dukje se një objektivi i Interpretimit është të shihet nëse operatori duhet të njohë si tokë, ndërtesa, makineri e pajisje të tij infrastrukturën që ai ndërton ose që i është dhënë e drejta për ta përdorur. Një nga çështjet e kontabilitetit që duhet sqaruar për aktivet ekzistuese të operatorit është çregjistrimi i aktiveve ekzistuese të tij, gjë që tashmë është trajtuar në SNRF-të (SNK 16 *Toka, Ndërtesa, Makineri e Pajisje*). Në kuadrin e komenteve të marra, KIRFN vendosi të qartësojë se disa nga marrëveshjet e shërbimit publik-privat mund t'i japin koncensiondhënësit të drejtën për të përdorur aktivet ekzistuese të operatorit, rast në të cilin operatori do të kishte zbatuar kërkesat për çregjistrim të SNRF-ve për të përcaktuar nëse ai duhet t'i çregjistrojë aktivet e tij ekzistuese.

Kriteri i interesit të konsiderueshëm të mbetur

- BC19 Paragrafi 5(b) i D12 propozonte që një marrëveshje shërbimi të jetë brenda objektit të tij duhet që interesi i mbetur në infrastrukturën, e dorëzuar koncensiondhënësit në fund të marrëveshjes, duhet të jetë i konsiderueshëm. Komentuesit argumentuan, dhe KIRFN ishte dakord, se kriteri mbi interesin e mbetur të konsiderueshëm do të kufizonte dobishmërinë e udhëzimit, sepse një marrëveshje shërbimi për tërë jetën fizike

të infrastrukturës do të përjashtohet nga objekti i udhëzimit. KIRFN nuk kishte si synim këtë rezultat. Në ridiskutimin e propozimeve të tij, KIRFN vendosi që nuk duhej të mbante propozimin që interesi i mbetur në infrastrukturën e dorëzuar tek koncensiondhënësi në fund të marrëveshjes duhet të ishte i konsiderueshëm. Si rrjedhim, infrastruktura ‘për tërë jetën’ (d.m.th. kur infrastruktura përdoret në marrëveshjen e shërbimit publik-privat për tërësinë e jetës së saj të dobishme) është brenda objektit të Interpretimit.

Trajtimi i të drejtave të operatorit mbi infrastrukturën (paragrafi 11)

- BC20 KIRFN mori parasysh natyrën e të drejtave që i kalohen operatorit në një marrëveshje koncensionare shërbimi. Së pari ai shqyrtoi nëse infrastruktura e përdorur për të siguruar shërbime publike mund të klasifikohet si toka, ndërtesa, makineri e pajisje të operatorit sipas SNK 16. Ai filloi nga parimi që infrastruktura e përdorur për të siguruar shërbime publike duhet të njihet si toka, ndërtesa, makineri e pajisje të palës që kontrollon përdorimin e tyre. Ky parim përcakton se cila palë duhej të njohë tokën, ndërtesat, makineritë e pajisjet si të vetat. Referenca për kontrollin rrjedh nga *Kuadri*:
- (a) një aktiv përkufizohet nga *Kuadri* si ‘një burim i kontrolluar nga njësia ekonomike si rezultat i ngjarjeve të shkuara dhe nga i cili njësia ekonomike pritët të marrë përfitime ekonomike të ardhshme.’
 - (b) *Kuadri* vë në dukje se shumë aktive shoqërohen me të drejta ligjore, përfshirë të drejtën e pronësisë. Më tej ai sqaron se e drejta e pronësisë nuk është thelbësore.
 - (c) të drejtat janë shpesh të shpërndara. Për shembull, ato mund të jenë të ndara në mënyrë përpjesëtimore (interesa të pandara mbi tokën) ose të specifikuar në mjete monetare (principali dhe interesi mbi një obligacion) ose në periudhë kohore (një qera).
- BC21 KIRFN arriti në përfundimin se trajtimi i infrastrukturës, që operatori ndërton, ose përfiton, ose që atij i është dhënë e drejta nga koncensiondhënësi për ta përdorur për qëllime të marrëveshjes së shërbimit, do të përcaktohet nga fakti nëse është e kontrolluar nga koncensiondhënësi sipas mënyrës të përshkruar në paragrafin 5. Pra, nëse kontrollohet në këtë mënyrë (si në rastin e të gjitha marrëveshjeve brenda objektit të Interpretimit), atëherë, pavarësisht se cila palë ka titullin ligjor gjatë marrëveshjes, infrastruktura nuk do të njihet si toka, ndërtesa, makineri e pajisje e operatorit, sepse ai nuk kontrollon përdorimin e infrastrukturës për shërbim publik.
- BC22 Për të arritur në këtë konkluzion, KIRFN vërejti se është kontrolli i të drejtës për të përdorur një aktiv që përcakton njohjen sipas SNK 16 dhe regjistrimin e një qeraje sipas SNK 17 *Qiratë*. SNK 16 përkufizon toka, ndërtesa, makineri e pajisje si zëra materiale që ‘mbahen për t’u përdorur për prodhimin e mallrave e produkteve, kryerjen e shërbimeve apo për t’ua dhënë me qira të tjerëve ose për qëllime administrative ...’. Ai kërkon që elementët që plotësojnë këtë përkufizim të njihen si toka, ndërtesa, makineri e pajisje, me përjashtim të rastit kur një standard tjetër kërkon ose lejon një trajtim të ndryshëm. Si një shembull i një trajtimi të ndryshëm nënvizohet kërkesa në SNK 17 për njohjen e tokës, ndërtesave, makinerive e pajisjeve të dhëna me qera për t’u vlerësuar mbi bazën e transferimit të rreziqeve dhe përfitimeve. Ky standard përkufizon një qera si ‘një marrëveshje ku qeradhënësi i kalon qeramarrësit të drejtën e përdorimit të një aktivi kundrejt një ose disa pagesave’, si dhe parashtrohet kërkesat për klasifikimin e qerave. KIRFN 4 *Përcaktimi nëse një Marrëveshje është një marrëveshje Qeraje* interpreton kuptimin e të drejtës për të përdorur një aktiv si ‘marrëveshje që kalon të drejtën për të kontrolluar përdorimin e aktivit bazë.’
- BC23 Kështu, vetëm nëse një marrëveshje e kalon të drejtën e kontrollit të përdorimit të aktivit bazë, duke iu referuar SNK 17 mund të përcaktohet se si duhet të klasifikohet një qera e tillë. Një qera klasifikohet si një qera financiare nëse ajo transferon kryesisht të gjitha rreziqet dhe përfitimet rastësore që lidhen me pronësinë. Një qera klasifikohet si një qera e zakonshme nëse ajo nuk transferon kryesisht të gjitha rreziqet dhe përfitimet rastësore që lidhen me pronësinë.
- BC24 KIRFN shqyrtoi nëse marrëveshjet që përbëjnë objekt të KIRFN 12 lejojnë që operatori të ketë ‘të drejtën për të kontrolluar përdorimin e aktivit bazë’ (infrastruktura e shërbimit publik). KIRFN vendosi që, nëse një marrëveshje plotëson kushtet në paragrafin 5, operatori nuk do të kishte të drejtën për të kontrolluar përdorimin e aktivit bazë dhe prandaj, nuk e njeh infrastrukturën si një aktiv të marrë me qira.
- BC25 Në marrëveshjet që janë objekt i Interpretimit, operatori vepron si një furnizues shërbimesh. Operatori ndërton ose rindërton infrastrukturën për të ofruar një shërbim publik. Ai ka mundësinë të shfrytëzojë këtë infrastrukturë për të siguruar shërbime publike në emër të koncensiondhënësit në përputhje me kushtet e kontratës. Aktivi i njohur nga operatori është shuma që ai merr në këmbim të shërbimeve të tij dhe jo infrastruktura për shërbime publike që ai ndërton ose rindërton.
- BC26 Komentuesit e projekt Interpretimeve nuk ishin dakord që njohja duhej të përcaktohet vetëm mbi bazën e kontrollit të përdorimit pa bërë ndonjë vlerësim se deri në ç’masë operatori apo koncensiondhënësi mbartin rreziqet dhe përfitimet e pronësisë. Ata kërkonin që mënyra e propozuar të rakordohej me SNK 17, në të cilin aktivi i dhënë me qera njihet nga pala që mbart kryesisht të gjitha rreziqet dhe përfitimet rastësore të pronësisë.

- BC27 Gjatë ridiskutimit, KIRFN konfirmoi vendimin e tij që nëse një marrëveshje plotëson kushtet për kontroll në paragrafin 5 të Interpretimit, operatori nuk ka të drejtë të kontrollojë përdorimin e aktivitetit bazë (infrastruktura për shërbime publike) dhe prandaj nuk e njeh infrastrukturën si toka, ndërtesa, makineri e pajisje sipas SNK 16 ose fillimin e një qeraje sipas SNK 17. Marrëveshja kontraktuale për shërbim midis koncensiondhënësit dhe operatorit nuk i jep operatorit të drejtën ta përdorë infrastrukturën. KIRFN nxori përfundimin se ky trajtim gjithashtu është në përputhje me SNK 18 *Të ardhurat* sepse, për marrëveshjet që përbëjnë objekt të Interpretimit, nuk plotësohet kushti i dytë i paragrafit 14 të SNK 18. Koncensiondhënësi ruan përfshirjen e vazhdueshme drejtuese deri në nivelin që zakonisht lidhet me pronësinë dhe kontrollin mbi infrastrukturën siç përshkruhet në paragrafin 5.
- BC28 Në marrëveshjet koncensionare për shërbim, zakonisht, të drejtat kalohen për një periudhë të kufizuar, që është e njëjtë me një qera. Megjithatë, për marrëveshjet brenda objektivit të Interpretimit, e drejta e operatorit është e ndryshme nga ajo e një qeramarrësi: koncensiondhënësi ruan kontrollin mbi përdorimin për të cilin infrastruktura është bërë, duke kontrolluar ose rregulluar se çfarë shërbimesh duhet të kryejë operatori, kujt duhet t'ia kryejë dhe me çfarë çmimi, siç përshkruhet në paragrafin 5(a). Gjithashtu, koncensiondhënësi ruan kontrollin mbi çdo interes të konsiderueshëm të mbetur gjatë tërë periudhës së marrëveshjes. Ndryshe nga një qeramarrës, operatori nuk ka të drejtën e përdorimit të aktivitetit bazë: pra, ai ka mundësinë ta shfrytëzojë këtë infrastrukturë për të siguruar shërbime publike në emër të koncensiondhënësit në përputhje me termat e specifikuar në kontratë.
- BC29 KIRFN sqyrtoi nëse objekti i Interpretimit duhet të ishte përtej atij të KIRFN 4. Veçanërisht, ai vuri në dukje pikëpamjet e shprehura nga disa komentuesë se termat kontraktuale të disa marrëveshjeve të shërbimit duhet të trajtoheshin si qiratë sipas KIRFN 4 dhe gjithashtu duhet të shiheshin nëse e plotësonin kriterin mbi objektin që parashtrohet në paragrafin 5 të KIRFN 12. KIRFN nuk e pa si të përshtatshme zgjidhjen midis trajtimeve kontabël, sepse një gjë e tillë mund të çonte në trajtime kontabël të ndryshme për kontratat që kanë efekte ekonomike të njëjta. Në kuadrin e komenteve të marra, KIRFN ndryshoi objektin e KIRFN 4 për të specifikuar që nëse një marrëveshje shërbimi plotëson kërkesat e objektivit të KIRFN 12, ajo nuk mund të përbëjë objekt të KIRFN 4.

Njohja dhe matja e shumës së marrëveshjes (paragrafët 12 dhe 13)

- BC30 Kërkesat kontabël për kontratat e ndërtimit dhe të shërbimit trajtohen në SNK 11 *Kontratat e ndërtimit* dhe SNK 18. Ato kërkojnë që të ardhurat të njihen duke iu referuar fazës së përfundimit të aktivitetit sipas kontratës. SNK 18 jep parimin e përgjithshëm se të ardhurat maten me vlerën e drejtë të shumës së arkëtuar ose për t'u arkëtuar. Megjithatë, KIRFN vërejti se vlera e drejtë e shërbimeve të ndërtimit të realizuara mundet në praktikë të jetë metoda më e përshtatshme e vendosjes së vlerës së drejtë të shumës së arkëtuar ose për t'u arkëtuar për këto shërbime. Kjo vlen në rastin e marrëveshjeve të koncensionit për shërbimet, sepse shumat që i përket aktivitetit të ndërtimit shpesh duhet të ndahet nga shumat totale të arkëtueshme nga kontrata në tërësi dhe nëse ajo përfaqëson një aktiv jomaterial, mundet gjithashtu t'i nënshtrohet pasigurisë në matje.
- BC31 KIRFN vuri në dukje se SNK 18 kërkon që të zbatohet kriteri i njohjes në mënyrë të veçantë i përbërësve të identifikueshëm të një transaksioni të vetëm me qëllim që të pasqyrohet përmbajtja e transaksionit. Për shembull, kur çmimi i shitjes së një produkti përfshin një shumë të identifikueshme për shërbimet e mëposhme, kjo shumë shtyhet dhe njihet si e ardhur në periudhën gjatë të cilës është kryer shërbimi. KIRFN arriti në përfundimin se kjo kërkesë ishte në lidhje me marrëveshjet e shërbimit që përbënin objekt të Interpretimit. Marrëveshjet brenda objektivit të Interpretimit përfshijnë një operator që kryen më tepër se një shërbim, d.m.th. shërbime të ndërtimit ose rindërtimit, dhe shërbime të shfrytëzimit. Ndonëse kontrata për secilin shërbim në përgjithësi negociohet si një kontratë e vetme, kushtet e saj lidhen me faza ose elementë të veçantë, sepse secili prej tyre ka kërkesat, rreziqet dhe teknikat e veta të dallueshme. KIRFN vuri në dukje se, në këto rrethana, SNK 18 paragrafët 4 dhe 13 kërkojnë që kontrata të jetë e ndarë në dy faza ose elementë të veçantë, në një element ndërtimi brenda objektivit të SNK 11 dhe në një element shfrytëzimi brenda objektivit të SNK 18. Kështu operatori duhet të raportojë marzhe fitimi të ndryshme për secilën fazë ose element. KIRFN vuri në dukje që shumat për secilin shërbim duhet të jetë e identifikueshme, sepse të tilla shërbime shpesh kryhen si një shërbim i vetëm. Gjithashtu, KIRFN vuri në dukje se kriteri i kombinimit dhe i segmentimit i SNK 11 zbatohet vetëm për elementin e ndërtimit të marrëveshjes.
- BC32 Në disa rrethana, koncensiondhënësi nuk bën pagesë në mjete monetare për shërbimet e ndërtimit, d.m.th. ai i jep operatorit një aktiv jomaterial (një të drejtë për t'ia faturuar shpenzimet përdoruesve të shërbimit publik) në këmbim të sigurimit të shërbimeve të ndërtimit nga ana e operatorit. Pastaj, operatori përdor aktivin jomaterial për të gjeneruar të ardhura të mëtejshme nga përdoruesit e shërbimit publik.
- BC33 Paragrafi 12 i SNK 18 thotë:

Kur mallrat shiten ose shërbimet kryhen në këmbim të mallrave ose shërbimeve të ndryshme nga ato, këmbimi trajtohet si një transaksion i cili gjeneron të ardhura. Të ardhurat maten me vlerën e drejtë të mallrave ose shërbimeve të marra, e rregulluar me shumën e mjeteve monetare ose ekuivalentë të mjeteve monetare të transferuara. Kur vlera e drejtë e mallrave ose shërbimeve nuk mund të matet me besueshmëri, të ardhurat maten me vlerën e drejtë të mallrave ose

shërbimeve të dhëna, e rregulluar me ndonjë shumë të mjeteve monetare ose ekuivalentë të mjeteve monetare të transferuara.

- BC34 KIRFN vuri në dukje se totali i të ardhurave nuk është i barabartë me totalin e hyrjeve të mjeteve monetare. Arsyeja e këtij rezultati është që, kur operatori merr një aktiv jomaterial në këmbim të shërbimeve të tij, janë dy grupe hyrjesh dhe daljesh në vend të një. Në grupin e parë, shërbimet e ndërtimit këmben për aktivin jomaterial në një transaksion barter me koncensiondhënësin. Në grupin e dytë, aktivin jomaterial i marrë nga koncensiondhënësi përdoret për të gjeneruar flukse mjeteve monetare nga përdoruesit e shërbimit publik. Ky rezultat nuk është unik në marrëveshjet e shërbimit brenda objektit të Interpretimit. Çdo situatë në të cilën një njësi ekonomike siguron mallra ose shërbime për një aktiv tjetër jo të ngjashëm, që rrjedhimisht përdoret për të gjeneruar të ardhura në mjete monetare, do të çonte në të njëjtin rezultat.
- BC35 Disa anëtarë të KIRFN-së nuk ishin dakord me një rezultat të tillë, dhe do të ishte e preferueshme një metodë e kontabilitetit sipas të cilës të ardhurat gjithsej kufizohen në nivelin e hyrjeve në mjete monetare. Megjithatë, ata e pranuan se kjo është në përputhje me trajtimin që i bëhet një transaksioni barter, d.m.th një këmbim i mallrave ose i shërbimeve jo të ngjashme.

Shuma e dhënë nga koncensiondhënësi tek operatori (paragrafët 14-19)

- BC36 KIRFN vërejtë se të drejtat kontraktuale që operatori merr në këmbim të sigurimit të shërbimeve të ndërtimit mund të jenë të shumëllojshme. Nuk është e nevojshme që të drejtat të jenë në formën e marrjes së mjeteve monetare ose aktiveve të tjera financiare.
- BC37 Projekti Interpretimet propozonin se natyra e aktivit të operatorit varej nga fakti se kush kishte përgjegjësinë kryesore për të paguar operatorin për shërbimet. Operatori do të njihte një aktiv financiar kur koncensiondhënësi kishte përgjegjësinë kryesore për ta paguar atë për shërbimet. Operatori do të njihte një aktiv jomaterial në të gjitha rastet e tjera.
- BC38 Komentuesit e projektit Interpretimeve argumentuan se përcaktimi se cili model kontabël të zbatohet duke u nisur se kush ka përgjegjësinë kryesore për të paguar operatorin për shërbimet, pavarësisht se kush mbart rrezikun e kërkesës (d.m.th. aftësia dhe vullneti i përdoruesit për të paguar për shërbimet), do të kishte si rezultat një trajtim kontabël që nuk pasqyronte përmbajtjen ekonomike të marrëveshjes. Komentuesit ishin të shqetësuar se propozimi kërkonte që operatorë me flukse mjeteve monetare thelbësisht identike të përdornin modele kontabël të ndryshme. Kjo do të pengonte njohjen nga përdoruesit e njësisë ekonomike të përfshira në marrëveshjet e koncensionit për sigurimin e shërbimeve publik-privat. Disa prej këtyre komentuesve jepnin shembullin e një rruge që mirëmbahet nga taksat përkatëse dhe një rrugë jo të tillë, ku sistemi ekonomik (rreziku i kërkesës) i marrëveshjeve do të ishte i njëjtë, duke vënë në dukje se sipas propozimeve të dy marrëveshjet do të trajtoheshin në mënyra të ndryshme. Në kuadrin e komenteve të marra mbi propozimet, KIRFN vendosi të sqarojë (shih paragrafët 15–19) se në çfarë mase një operator duhet të njohë një aktiv financiar dhe një aktiv jomaterial.
- BC39 Përgjigjet ndaj projektit Interpretimeve dhanë vetëm informacion të kufizuar rreth ndikimit të propozimeve. Për të marrë informacion shtesë, stafi i BSNK-së diskutoi me hartuesit, audituesit dhe rregullatorët. Konsensusi në këto diskutime ishte se identiteti i paguesit nuk ka efekt në rreziqet për fluksin e mjeteve monetare të operatorit. Në mënyrë tipike, operatori mbështetet në kontratën për marrëveshjen e shërbimit për të përcaktuar rreziqet në rrjedhën e fluksit të mjeteve monetare. Flukset e mjeteve monetare të operatorit mund të jenë të garantuara nga koncensiondhënësi, rast në të cilin koncensiondhënësi mbart rrezikun e kërkesës, ose flukset monetare të operatorit mund të jenë të kushtëzuara nga nivelet e përdorimit, rast në të cilin operatori mbart rrezikun e kërkesës.
- BC40 KIRFN vuri në dukje se flukset e mjeteve monetare të operatorit kur (a) koncensiondhënësi është dakord t'i paguajë operatorit shumën të specifikuar ose të përcaktueshme pavarësisht nëse përdoret ose jo shërbimi publik (ndonjëherë e njohur si marrëveshje merr-ose-paguaj) ose (b) koncensiondhënësi i autorizon të drejtën e operatorit për t'ia faturuar shpenzimet përdoruesve të shërbimit publik dhe i garanton flukset e mjeteve monetare të operatorit sipas mënyrës së një garancie për diferencë të përshkruar në paragrafin 16. Flukset e mjeteve monetare të operatorit janë të kushtëzuara nga përdorimi kur nuk ka një garanci të tillë, ndërsa të ardhurat duhet të përftoheshin drejtpërdrejt si nga përdoruesit e shërbimit publik ashtu dhe nga koncensiondhënësi në raport me përdorimin publik të shërbimit (për shembull rrugët për të cilat paguhet taksë dhe rrugë jo të tilla).

Një aktiv financiar (flukset e mjeteve monetare të operatorit janë të garantuara nga koncensiondhënësi)

- BC41 Paragrafi 11 i SNK 32 *Instrumente financiare: Paraqitja* përkufizon një aktiv financiar për të përfshirë 'një të drejtë kontraktuale për të marrë mjete monetare ose një aktiv financiar tjetër nga një njësi ekonomike tjetër'. Paragrafi 13 i këtij standardi sqaron që 'kontraktuale' i referohet 'një marrëveshjeje midis dy ose më shumë

palëve që kanë pasoja ekonomike të plota kundrejt palëve që kanë pak, nëse kanë, mundësi të shmangen, sepse zakonisht marrëveshja është e detyrueshme me ligj.’

BC42 KIRFN vendosi që një aktiv financiar duhet të njihet në masën që operatori ka një të drejtë kontraktuale aktuale të pakushtëzuar për të arkëtuar mjete monetare nga ose me urdhër të koncensiondhënësit për shërbimet e ndërtimit; dhe koncensiondhënësi ka pak, nëse ka, mundësi të mos paguajë, sepse marrëveshja zakonisht është e detyrueshme me ligj. Operatori ka një të drejtë kontraktuale për të marrë mjete monetare për shërbime ndërtimi nëse koncensiondhënësi i garanton kontraktualisht operatorit mjetet monetare, në mënyrën e përshkruar në paragrafin 16. KIRFN vuri në dukje se operatori ka një të drejtë të pakushtëzuar për të marrë mjete monetare deri në masën që koncensiondhënësi mbart rrezikun (rreziku i kërkesës) që flukset e mjeteve monetare të gjeneruara nga përdoruesit e shërbimit publik nuk do të jenë të mjaftueshme për të mbuluar investimin e operatorit.

BC43 KIRFN vuri në dukje që:

- (a) Një marrëveshje për të paguar për diferencë, nëse ka, midis shumës së marrë nga përdoruesit e shërbimit dhe shumave të specifikuara ose të përcaktueshme, nuk plotëson përkufizimin e një garancie financiare në paragrafin 9 të SNK 39 *Instrumente Financiare: Njohja dhe Matja* sepse operatori ka një të drejtë kontraktuale të pakushtëzuar për të marrë mjete monetare nga koncensiondhënësi. Për më tepër, ndryshimet e bëra në SNK 39 në gusht 2005 për *Kontratat për Garanci Financiare* nuk kanë të bëjnë me trajtimin e kontratave për garanci financiare nga mbajtësit. Objektivi i ndryshimeve ishte të sigurohej që emetuesi i kontratave të garancisë financiare njehej një pasiv për detyrimet e garantuesit që është përfshirë në emetimin e kësaj garancie.
- (b) Përdoruesit ose koncensiondhënësi mund të paguajnë shumën kontraktuale të arkëtueshme drejtpërdrejt tek operator. Metoda e pagesës është vetëm një çështje forme. Në të dy rastet, operatori ka një të drejtë kontraktuale aktuale, të pakushtëzuar, për të marrë flukset e specifikuara ose të përcaktueshme nga ose me urdhër të koncensiondhënësit. Natyra e aktivit të operatorit nuk ndryshohet vetëm sepse shumat e kontraktueshme për t'u arkëtuar mund të jetë paguar direkt nga përdoruesit e shërbimit publik. KIRFN vërejtë se trajtimi kontabël për këto flukse mjeteve monetare kontraktuale, në përputhje me SNK 32 dhe SNK 39, pasqyrojnë me besnikëri sistemet ekonomike të marrëveshjeve, që kanë të bëjnë me sigurimin e financimit nga koncensiondhënësi për ndërtimin e infrastrukturës.

Flukset e mjeteve monetare të operatorit janë në varësi të plotësimit nga ana e tij të kërkesave të specifikuara për cilësinë ose eficientë

BC44 KIRFN arriti në përfundimin që përkufizimi i një aktivi financiar plotësohet edhe nëse e drejta kontraktuale për të marrë mjete monetare është në varësi të plotësimit nga ana e operatorit të kërkesave ose synimeve të specifikuara për cilësi ose eficientë. Para se koncensiondhënësi të paguajë operatorin për shërbimet e tij të ndërtimit, operatori duhet të ketë siguruar që infrastruktura është në gjendje të gjenerojë shërbime publike të specifikuara nga koncensiondhënësi ose që ajo i arrin ose i tejkalon standardet e shfrytëzimit apo synimet e eficientë të specifikuara nga koncensiondhënësi për të siguruar një nivel të specifikuar shërbimi dhe të mbahet kapaciteti. Në lidhje me pozicionin e operatorit, ai është i njëjtë si pozicioni i çdo njësie ekonomike tjetër në të cilën pagesa për mallrat ose shërbimet është në varësi të performancës së mëpasshme të mallrave ose shërbimeve të shitura.

BC45 Prandaj, KIRFN 12 e trajton shumën e dhënë nga koncensiondhënësi tek operatori si një aktiv financiar pavarësisht nëse shumat kontraktuale të arkëtueshme janë në varësi të plotësimit nga ana e operatorit të niveleve të performancës apo të synimeve mbi eficientë.

Një aktiv jomaterial (flukset e mjeteve monetare janë të kushtëzuara nga përdorimi)

BC46 SNK 38 *Aktivet jo-materiale* përkufizon një aktiv jomaterial si ‘një aktiv jomonetar të identifikueshëm që nuk ka përmbajtje fizike’. Ai përmend licencat si shembuj të aktiveve jomateriale. Ai përshkruan se një aktiv quhet i identifikueshëm kur ai lind nga të drejta kontraktuale.

BC47 KIRFN arriti në përfundimin se e drejta e një operatori për t’ia faturuar shërbimet publike përdoruesve të tyre plotëson përkufizimin e një aktivi jomaterial, dhe prandaj duhet të trajtohet në përputhje me SNK 38. Në këto rrethana, të ardhurat e operatorit janë të kushtëzuara me përdorimin dhe mbart rrezikun (rrezikun e kërkesës) që flukset e mjeteve monetare të gjeneruara nga përdoruesit e shërbimit publik nuk do të ishin të mjaftueshme të mbulonin investimin e tij.

BC48 Në mungesë të marrëveshjeve kontraktuale të përcaktuara për të siguruar që operatori të marrë një shumë minimale (shih paragrafët BC53 dhe BC54), operatori nuk ka të drejtë kontraktuale të marrë mjete monetare edhe nëse marrja e tyre është me probabilitet të lartë. Kështu, operatori ka një mundësi për t’ua faturuar kryerjen

e shërbimeve publike atyre të cilët do t'i përdorin ato në të ardhmen. Operatori mbart rrezikun e kërkesës dhe kështu kthimi i tij tregtar është në varësi të përdorimit nga përdoruesit të shërbimit publik. Aktiv i operatorit është një licencë, e cila do të klasifikohet si një aktiv jomaterial brenda objektit të SNK 38. Dhe, siç sqarohet në paragrafin AG10 të udhëzimit për zbatim në SNK 32:

Aktivet fizike (të tilla si inventarët, toka, ndërtesa, makineri e pajisje), aktive e dhëna me qira dhe aktivet jomateriale (të tilla si patentat dhe markat tregtare) nuk janë aktive financiare. Kontrolli i këtyre aktiveve fizike dhe aktiveve omateriale krijon një mundësi për të gjeneruar hyrje mjeteve monetare ose një aktiv financiar tjetër, por ai nuk shkakton lindjen e një të drejte aktuale për të marrë mjete monetare ose aktiv financiar tjetër.

- BC49 KIRFN shqyrtoi nëse një e drejtë për t'ia faturuar shërbimet përdoruesve, e pambështetur nga ndonjë garanci për diferencë nga ana e koncensiondhënësit, do të konsiderohej si një e drejtë e tërthortë për të marrë mjete monetare që rrjedhin nga kontrata me koncensiondhënësin. Ai arriti në përfundimin se ndonjë aktiv i operatorit mund të ketë karakteristika të ngjashme me ato të një aktivi financiar, ai nuk do të plotësonte përkufizimin e një aktivi financiar në SNK 32: në datën e bilancit, operatori nuk do të kishte një të drejtë kontraktuale për të marrë mjete monetare nga njësi ekonomike tjetër. Kjo njësi tjetër (d.m.th. përdoruesi) do të kishte ende mundësinë për të shmangur çdo detyrim. Koncensiondhënësi do t'i kalonte operatorit një mundësi për t'ia faturuar shërbimet përdoruesve në të ardhmen, dhe jo një të drejtë aktuale për të marrë mjete monetare.

Marrëveshjet kontraktuale që eliminojnë thelbësisht të gjithë ndryshueshmërinë në kthimin e operatorit

- BC50 KIRFN shqyrtoi nëse marrëveshjet, duke përfshirë marrëveshjet kontraktuale të përcaktuara për të eliminuar thelbësisht të gjithë ndryshueshmërinë në kthimin e operatorit, do të plotësonin përkufizimin e një aktivi financiar, për shembull:
- (a) çmimi i faturuar nga operatorit do të ishte sipas rregullimit të bërë për të siguruar që operatorit të merrte një kthim thelbësisht të fiksuar; ose
 - (b) operatorit do të lejohej të mbledhte të ardhurat nga përdoruesit ose koncensiondhënësi deri sa të arrinte një kthim të specifikuar mbi investimin e tij, moment në të cilin marrëveshja do të merrte fund.
- BC51 KIRFN vuri në dukje se si rezultat i marrëveshjeve të tilla, kthimi i operatorit do të kishte rrezik të ulët. Vetëm nëse përdorimi do të ishte tepër i ulët, mekanizmat kontraktuale nuk do të arrinin t'i jepnin operatorit kthimin e specifikuar. Mundësia e përdorimit në një nivel të ulët mund të shmanget. Nga pikëpamja tregtare, kthimi i operatorit do të konsiderohej si fiks, duke i dhënë aktivit të tij shumë prej karakteristikave të një aktivi financiar.
- BC52 Megjithatë, KIRFN arriti në përfundimin se fakti që aktiv i operatorit ka rrezik të ulët nuk ndikon në klasifikimin e tij. SNK 32 nuk i përkufizon aktivet financiare duke iu referuar madhësisë së rrezikut në kthim — ai i përkufizon ato vetëm duke iu referuar ekzistencës ose mungesës së një të drejte kontraktuale të pakushtëzuar për të marrë mjete monetare. Ka shembuj të tjerë të licencave që iu ofrojnë mbajtësve të të drejtave të parashikueshme, kthime me rrezik të ulët, por këto licenca nuk konsiderohen si të tilla që t'i japin mbajtësit një të drejtë kontraktuale për mjete monetare. Dhe ka industri të tjera në të cilat rregullimi i çmimit përcaktohet për t'i siguruar operatorit kryesisht kthime fikse—si rrjedhim të drejtat e operatorëve në këto industri nuk klasifikohen si aktive financiare. Aktiv i operatorit është një licencë me afat variabël, që do të klasifikohet si një aktiv jomaterial që përbën objekt të SNK 38.

Një aktiv financiar dhe një aktiv jomaterial

- BC53 KIRFN arriti në përfundimin se nëse operatorit paguhet për shërbimet e tij të ndërtimit pjesërisht me një aktiv financiar dhe pjesërisht me një aktiv jomaterial është e nevojshme që trajtimi kontabël të bëhet veças për çdo përbërës të kësaj shume që i jepet operatorit. KIRFN përfshiu kërkesën për të trajtuar veças secilin nga përbërësit (ndonjëherë të njohur si një marrëveshje të bigëzuar) e shumës së operatorit në përgjigje të shqetësimit të ngritur mbi projekt Interpretimet. Shqetësimi ishte se, në disa marrëveshje, të dyja palët në kontratë kanë të njëjtin rrezik (rreziku i kërkesës) që flukset e mjeteve monetare të gjeneruara nga përdoruesit e shërbimit publik nuk do të ishin të mjaftueshme për të mbuluar investimin e operatorit. Me qëllim që të arrihet një ndarje e dëshiruar e rrezikut, shpesh palët janë dakord të bëjnë marrëveshje sipas të cilave koncensiondhënësi e paguan operatorin për shërbimet e tij pjesërisht me një aktiv financiar dhe pjesërisht duke i dhënë të drejtën për t'ia faturuar shpenzimet përdoruesve të shërbimeve publike (një aktiv jomaterial). KIRFN arriti në përfundimin se në këto rrethana do të ishte e nevojshme të ndahej shuma e operatorit në përbërësin e aktivit financiar nga çdo shumë e dhuruar mjeteve monetare ose aktiv tjetër financiar dhe për pjesën e mbetur në një aktiv jomaterial.
- BC54 KIRFN arriti në përfundimin se natyra e shumës së dhënë nga koncensiondhënësi tek operatorit përcaktohet duke iu referuar kushteve të kontratës dhe ligjit përkatës për kontratën kur ai ekziston. KIRFN vërejtë se marrëveshjet e shërbimit publik-privat janë rrallë në mos asnjëherë të njëjta; kërkesat teknike ndryshojnë sipas sektorit dhe vendit. Për më tepër, kushtet e marrëveshjes kontraktuale mund të jenë, gjithashtu, në varësi të tipareve

specifike të kuadrit ligjor të përgjithshëm të vendit të veçantë. Ligjet e kontratës të shërbimit publik-privat, aty ku ekzistojnë, mund të përmbajnë kushte që nuk duhet të përsëriten në kontratat individuale.

Detyrimet kontraktuale për të rindërtuar infrastrukturën në një nivel të specifikuar të aftësisë për të dhënë shërbime (paragrafi 21)

- BC55 KIRFN vërejtë se SNK 37 *Provizionet, Pasivet dhe Aktivet e Kushtëzuara* nuk e lejon një njësi ekonomike të bëjë përcaktimin e zëvendësimit të pjesëve në aktivet e veta afatgjata materiale. SNK 16 kërkon që të tilla kosto të njihen në vlerën kontabël (neto) të një zëri të aktiveve afatgjata materiale nëse plotësohet kriteri i njohjes në paragrafin 7. Cdo pjesë e një elementi të këtyre aktiveve, me një kosto që zë një peshe specifike të konsiderueshme në lidhje me koston totale të elementit, amortizohet veças. KIRFN arriti në përfundimin se në rastin e marrëveshjeve, brenda objektivit të Interpretimit, nuk ka pse të mos zbatohet një gjë e tillë, sepse operatori nuk e njuh infrastrukturën si aktiv i vet afatgjatë material. Operatori ka një detyrim të pashmagshëm ndaj një pale të tretë, koncensiondhënësit, në lidhje me infrastrukturën. Operatori duhet të njohë detyrimet e tij në përputhje me SNK 37.
- BC56 KIRFN shqyrtoi nëse Interpretimi duhet të kishte udhëzimin mbi momentin e njohjes së detyrimeve. Ai vuri në dukje se kushtet dhe rrethanat e sakta të detyrimeve do të ndryshonin nga kontrata në kontratë. Ai arriti në përfundimin se kërkesat dhe udhëzimi në SNK 37 ishin mjaftueshëm të qartë për të bërë të mundur që një operator të identifikonte periudhën (periudhat) në të cilën njihen detyrimet e ndryshme.

Kostot e huamarrjes (paragrafi 22)

- BC57 SNK 23 *Kostot e Huamarrjes* lejon që këto kosto të kapitalizohen si pjesë e koston së një aktivi të kualifikuar në masën që ato janë të përfshira drejtpërsëdrejti në blerjen e tij, ndërtimin ose prodhimin deri sa aktivi është gati për t'u përdorur ose për shitje sipas synimit. Ky standard përkufizon një aktiv të kualifikuar si 'një aktiv që domosdoshmërisht kërkon një periudhë të konsiderueshme kohe për të qenë gati për t'u përdorur ose për shitje sipas synimit'.
- BC58 Për marrëveshjet që përbëjnë objekt të Interpretimit, KIRFN vendosi që një aktiv jomaterial (d.m.th. koncensiondhënësi i jep operatorit një të drejtë për t'i faturuar përdoruesit e shërbimit publik përkundrejt shërbimeve të ndërtimit) plotëson përkufizimin e një aktivi të kualifikuar të operatorit, sepse në përgjithësi licenca nuk do të ishte gati për përdorim deri sa infrastruktura të ndërtohej ose të rindërtohej. Një aktiv financiar (d.m.th. koncensiondhënësi i jep operatorit të drejtën kontraktuale për të marrë njete monetare ose aktiv financiar tjetër përkundrejt shërbimeve të ndërtimit) nuk plotëson përkufizimin e një aktivi të kualifikuar të operatorit. KIRFN vërejtë që në përgjithësi interesi shtohet mbi vlerën kontabël (neto) të aktivit financiar.
- BC59 KIRFN vërejtë që marrëveshjet financiare mund të bëjnë që një operator të përftojë fonde të huajtura dhe kostot përkatëse të huamarrjes të kryeshin para se disa ose të gjitha fondet të përdorreshin për shpenzim në lidhje me shërbimet e ndërtimit ose të shfrytëzimit. Shpesh, në të tilla rrethana fondet investohen përkohësisht. Çdo e ardhur e fituar nga investimi në fonde të tilla njihet në përputhje me SNK 39, me përjashtim të rastit kur operatori përdor trajtimin alternativ të lejuar, rast në të cilin të ardhurat nga investimi të fituara gjatë fazës së ndërtimit të marrëveshjes kontabilizohen në përputhje me paragrafin 16 të SNK 23.

Aktiv financiar (paragrafët 23–25)

- BC60 Paragrafi 9 i SNK 39 identifikon dhe përkufizon katër kategoritë e aktiveve financiare: (i) ato të mbajtura me vlerë të drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes; (ii) investime të mbajtura deri në maturim; (iii) huatë dhe llogaritë e arkëtueshme; dhe (iv) aktive financiare të vlefshme për shitje.
- BC61 Paragrafi 24 i KIRFN 12 supozon që aktivet financiare të marrëveshjes së shërbimit publik-privat nuk do të kategorizohen si investime që mbahen deri në maturim. Paragrafi 9 i SNK 39 thotë se një aktiv financiar nuk mund të klasifikohet si një investim që mbahet deri në maturim nëse ai plotëson përkufizimin e huasë ose llogarive të arkëtueshme. Një aktiv që plotëson përkufizimin e një investimi që mbahet deri në maturim do të plotësojë përkufizimin e një huaje ose llogarie të arkëtueshme me përjashtim kur:
- (a) ai është i kuotuar në një treg aktiv; ose
 - (b) mbajtësi nuk mund të mbulojë thelbësisht të gjithë investimin e tij fillestar, përveç rastit kur ka përkëqësim të kredisë.

Nuk është parashikuar që aktivi financiar në marrëveshjen për shërbimin publik-privat do të jetë i kuotuar në një treg aktiv. Pra, rrethanat e pikës (a) nuk do të ndodhin. Në rrethanat e pikës (b), aktivi duhet të klasifikohet si i vlefshëm për shitje (nëse nuk është i përcaktuar nga njohja fillestare si me vlerën e drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes).

- BC62 KIRFN shqyrtoi nëse kontrata duhet të përfshijë një derivativ të përfshirë kur shuma për t'u marrë nga operatori mund të ndryshojë me cilësinë e shërbimeve të mëpasshme të kryera, ose me synimet e performancës apo të efikasitetit për t'u arritur nga ai. KIRFN arriti në përfundimin që kjo nuk do të ndodhte, sepse përkufizimi i një derivativi në SNK 39, ndërmjet të tjerave, kërkon që variabli të mos jetë specifik për një palë në kontratë. Rrjedhim i kësaj është që kushti i kontratës për variacionet në pagesat nuk plotëson përkufizimin e një derivativi dhe kështu, kërkesat e SNK 39 në lidhje me derivativët e përfshirë nuk zbatohen. KIRFN vërejtë se nëse shuma për t'u marrë nga operatori është e kushtëzuar me arritjen e synimeve të cilësisë, performancës ose efikasitetit nga infrastruktura, si është përshkruar në paragrafin BC44, kjo nuk do të pengonte që shuma të klasifikohet si një aktiv financiar. Gjithashtu, KIRFN arriti në përfundimin se gjatë fazës së ndërtimit marrëveshjes, aktivi i operatorit (duke përfaqësuar të drejtën akumuluese të tij për t'u paguar kundrejt kryerjes së shërbimeve të ndërtimit) duhet të klasifikohet si një aktiv financiar kur ai përfaqëson mjete monetare ose një aktiv financiar tjetër që i paguhet nga ose me urdhër të koncensiondhënësit.

Aktiv jomaterial (paragrafi 26)

- BC63 Interpretimi kërkon që operatori të trajtojë aktivin e tij jomaterial në përputhje me SNK 38. Ndërmjet kërkesave të tjera, SNK 38 kërkon që një aktiv jomaterial me një jetë ekonomike të dobishme të kufizuar të amortizohet gjatë kësaj jete. Paragrafi 97 thotë se 'metoda e amortizimit e përdorur do të pasqyrojë modelin sipas të cilit priten të përdoren përfitimet ekonomike të aktivit nga njësisia ekonomike.'
- BC64 KIRFN shqyrtoi nëse do të ishte e përshtatshme për aktivet jomateriale, sipas paragrafit 26, të amortizohen duke përdorur një metodë 'interesi' të amortizimit, d.m.th. një metodë që të marrë parasysh vlerën në kohë të parasë krahas përdorimit të aktivit jomaterial, duke trajtuar aktivin më tepër si një aktiv monetar se sa një aktiv jomonetar. Megjithatë, KIRFN arriti në përfundimin se nuk ka asgjë unike rreth këtyre aktiveve jomateriale që do të justifikonte përdorimin e një metode amortizimi të ndryshme nga ajo e përdorur për aktivet jomateriale të tjera. KIRFN vërejtë se paragrafi 98 i SNK 38 jep një sërë metodash amortizimi për aktivet jomateriale me jetë të dobishme të kufizuar. Këto metoda përfshijnë metodën lineare, metodën e tepicës së zvogëluar dhe metodën për njësi prodhimi. Metoda e përdorur përzgjidhet mbi bazën e modelit të pritshëm të përdorimit të përfitimeve ekonomike të ardhshme të pritshme që lidhen me aktivin dhe përdoret në mënyrë të qëndrueshme nga periudha në periudhë, me përjashtim të rastit kur ka një ndryshim në modelin e pritshëm të përdorimit të këtyre përfitimeve ekonomike të ardhshme.
- BC65 KIRFN vërejtë se metodat e interesit të amortizimit nuk lejohen sipas SNK 38. Pra, KIRFN 12 nuk bën përjashtim për të lejuar përdorimin e metodave të interesit për amortizimin.
- BC66 KIRFN shqyrtoi se kur operatori do ta njihte për herë të parë aktivin jomaterial. KIRFN arriti në përfundimin se aktivi jomaterial (liçenca) i marrë në këmbim të shërbimeve të ndërtimit duhet do të njihej në përputhje me parimet e përgjithshme të zbatueshme në kontratat për këmbimin e aktiveve ose shërbimeve.
- BC67 KIRFN vërejtë se është një praktikë aktuale të mos njihen kontratat përmbareuese në masën që ato janë të pakryera nga të dy palët (përveç rasti kur kontrata është me kushte rënduese). SNK 37 i përshkruan kontratat përmbareuese si 'kontrata sipas të cilave asnjëra nga palët nuk ka kryer ndonjë nga detyrimet e saj ose të dyja palët kanë kryer pjesërisht detyrimet e tyre në mënyrë të barabartë.' Paragrafi 91 i *Kuadrit* thotë:
- Në praktikë, detyrimet sipas kontratave që janë të pakryera në mënyrë të barabartë (për shembull, detyrimet kundrejt inventarit të porositur, por të pa marrë akoma), në përgjithësi, nuk njihen si pasive në pasqyrat financiare.
- BC68 Pra, KIRFN arriti në përfundimin që kontratat brenda objektit të Interpretimit nuk njihen në masën që ato janë përmbareuese. KIRFN vërejtë se Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit brenda objektit të Interpretimit janë në përgjithësi përmbareuese kur kontratat janë të nënshkruara. Gjithashtu, KIRFN arriti në përfundimin se gjatë fazës së ndërtimit të marrëveshjes aktivi i operatorit (duke përfaqësuar të drejtën akumuluese të tij për t'u paguar kundrejt kryerjes së shërbimeve të ndërtimit) duhet të klasifikohet si një aktiv jomaterial në masën që ai përfaqëson një të drejtë për të marrë një të drejtë (liçencë) për t'ia faturuar shërbimet publike (një aktiv jomaterial) përdoruesve të tyre.

Elementët e dhënë operatorit nga koncensiondhënësi (paragrafi 27)

- BC69 Për marrëveshjet e shërbimit që përbëjnë objekt të Interpretimit, elementët e infrastrukturës paraekzistuese, që i jepen operatorit nga koncensiondhënësi për qëllime të kësaj marrëveshjeje, nuk njihen si toka, ndërtesa, makineri e pajisje të operatorit.
- BC70 Megjithatë, konsiderata të ndryshme zbatohen për aktivet e tjera të dhëna operatorit nga koncensiondhënësi, nëse operatori mund t'i mbajë ose të veprojë me aktivet siç dëshiron ai. Aktive të tilla bëhen aktive të operatorit dhe kështu duhet të trajtohen në përputhje me parimet e përgjithshme të njohjes dhe matjes, sikurse edhe detyrimet e ndërmarra në këmbim të tyre.

- BC71 KIRFN shqyrtoi nëse aktive të tilla do të përfaqësonin grante qeveritare, sipas përkufizimit të dhënë në paragrafin 3 të SNK 20 *Kontabiliteti për Grantet Qeveritare dhe Dhënia e Informacioneve Shpjeguese për Ndhimën Qeveritare*:

Grantet qeveritare janë ndihmë nga qeveria në formën e transferimeve të burimeve tek një njësi ekonomike përkundrejt plotësimit në të shkuarën ose në të ardhmen të disa kushteve që lidhen me veprimtaritë e shfrytëzimit të kësaj njësie ekonomike. Nga këto përjashtohen ato forma të ndihmave qeveritare të cilat nuk mund të kenë një vlerë të vendosur për to në mënyrë të arsyeshme dhe transaksionet me qeverinë të cilat nuk mund të dallohen nga transaksionet tregtare normale të njësisë ekonomike.

KIRFN arriti në përfundimin që nëse aktive të tilla ishin pjesë e shumës të përgjithshme të pagueshme nga koncensiondhënësi për shërbimet e kryera nga operatori mbi bazën e transaksionit mes palëve të palidhura, ato nuk do të përbënin 'ndihmë'. Prandaj, ato nuk do të plotësonin përkufizimin e granteve qeveritare në SNK 20 dhe ky standard nuk do të zbatohet.

Periudha kalimtare (paragrafët 29 dhe 30)

- BC72 Në SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet* thuhet se një njësi ekonomike do të trajtojë një ndryshim në politikën kontabël si rezultat i zbatimit fillestar të një Interpretimi në përputhje me çdo kusht specifik kalimtar në këtë Interpretim. Në mungesë të ndonjë kushti specifik kalimtar, zbatohen kërkesat e përgjithshme të SNK 8. Kërkesa e përgjithshme në SNK 8 është që ndryshimet duhet të trajtohen në mënyrë retrospektive, me përjashtim të rastit kur ky zbatim do të ishte i pamundur në praktikë.
- BC73 KIRFN vuri në dukje se ka dy aspekte për të bërë përcaktimin në retrospektivë: riklasifikimi dhe rimatja. KIRFN morri parasysh që zakonisht do të jetë e mundshme të përcaktohet në retrospektivë klasifikimi i duhur i të gjitha shumave të përfshira më parë në bilancin e një operatori, por rimatja në retrospektivë e marrëveshjes së shërbimit mund të mos jetë gjithmonë e zbatueshme.
- BC74 KIRFN vërejtë që, kur rimatja në retrospektivë nuk është e zbatueshme, SNK 8 kërkon zbatimin në prospektivë qysh nga data më e hershme e zbatueshme, që mund të ishte fillimi i periudhës aktuale. Sipas zbatimit në prospektivë, operatori mund të zbatonte modele kontabël të ndryshme për transaksione të ngjashme, ndaj KIRFN vendosi ta quante të papërshtatshëm. KIRFN e shtoi si të rëndësishme që modeli kontabël korrekt të zbatohet në mënyrë të qëndrueshme.
- BC75 Interpretimi pasqyron këto konkluzione.

Ndryshimet në SNRF 1

- BC76 Ndryshimet në SNRF 1 *Miratimi për Herë të Parë i SNRF-ve* është e nevojshme të sigurojnë që marrëveshjet kalimtare janë të vlefshme si për përdoruesit ekzistues, ashtu edhe për ata që i zbatojnë për herë të parë SNRF-të. KIRFN mendon se kërkesat do të sigurojnë që nga bilanci të përjashtohet çdo zë që nuk kualifikohet për njohje si aktive dhe pasive sipas SNRF-ve.

Përmbledhje e ndryshimeve nga projekt Interpretimet

- BC77 Ndryshimet kryesore nga propozimet e KIRFN –së janë si më poshtë:
- Propozimet u publikuan në tre projektparaqitje të veçanta, D12 *Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit —Përcaktimi i modelit kontabël*, D13 *Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit —Modeli i aktivitetit financiar* dhe D14 *Marrëveshjet Koncensionare të Shërbimit —Modeli i aktivitetit jomaterial*. Në variantin përfundimtar të KIRFN 12, KIRFN kombinoi tre projekt Interpretimet.
 - Ndryshe nga KIRFN 12, projekt Interpretimet nuk shpjegojnë arsyet për kufizimet e objektit dhe arsyet për mënyrën e kontrollit të paraqitur nga KIRFN në paragrafin 5. KIRFN shtoi Shënimin informacioni 2 tek KIRFN 12 për t'iu referuar standardeve që zbatohen për marrëveshjet jashtë objektit të Interpretimit.
 - Objekti i propozimeve nuk përfshin 'infrastrukturën për gjithë jetën' (d.m.th. infrastruktura e përdorur në marrëveshjet e shërbimit publik-privat për tërë jetën e dobishme). KIRFN 12 përfshin 'infrastrukturën për gjithë jetën' brenda objektit të tij.
 - Sipas mënyrës së propozuar, një njësi ekonomike përcakton modelin kontabël të përshtatshëm duke iu referuar faktit nëse koncensiondhënësi apo përdoruesi ka përgjegjësinë kryesore të paguarë operatorin për shërbimet e kryera. KIRFN 12 kërkon që një njësi ekonomike të njohë një aktiv financiar në masën që operatori ka një të drejtë kontraktuale të pakushtëzuar për të marrë mjete monetare nga ose me urdhër të koncensiondhënësit. Operatori duhet të njohë një aktiv jomaterial në masën që ai përfiton një të drejtë për t'ia faturuar shpenzimet përdoruesve të shërbimit publik.

- (e) Ndryshe nga KIRFN 12, në projekt Interpretimet nënkuptojë që natyra e aktivitetit të njohur (një aktiv financiar ose një aktiv jomaterial) nga operatori si shumë për të siguruar shërbimet ndërtimi përcaktonte kontabilizimin në fazën e shfrytëzimit gjatë marrëveshjes.
- (f) Sipas metodës së propozuar në projekt Interpretimet, një njësi ekonomike mund të kapitalizojë kostot e huamarrjes sipas trajtimit alternativ të lejuar në SNK 23. KIRFN 12 kërkon që kostot e huamarrjes të njihen si një shpenzim në periudhën në të cilën ato kryhen, përveçse kur operatori ka një të drejtë kontraktuale për të marrë një aktiv jomaterial (një e drejtë për t'ia bërë në ngarkim përdoruesve të shërbimit publik), rast në të cilin kostot e huamarrjes që i përkasin marrëveshjes mund të kapitalizohen në përputhje me trajtimin alternativ të lejuar sipas SNK 23.
- (g) Në variantin përfundimtar të KIRFN 12, KIRFN vendosi të ndryshojë KIRFN 4.

