

KIRFN Interpretimi 4

Përcaktimi nëse një Marrëveshje Përmban Një Marrëveshje Qiraje

Ky version përfshin ndryshimet që rrjedhin nga SNRF-të e publikuara deri më datën 31 dhjetor 2006.

KIRFN 4 *Përcaktimi nëse një Marrëveshje Përmban Një Marrëveshje Qiraje* u përgatit nga Komiteti Ndërkombëtar i Interpretimeve për Raportimin Financiar dhe u publikua nga Bordi i Standarteve Ndërkombëtare të Kontabilitetit në dhjetor 2004.

KIRFN 4 dhe dokumentet e tij shoqërues u ndryshuan nga KIRFN 12 *Marrëveshjet Konçensionare të shfrytëzimit* (publikuar në Nëntor 2006).

PËRMBAJTJA

paragrafet

INTERPRETIMI 4 I KIRFN

PËRCAKTIMI NËSE NJË MARRËVESHJE PËRMBAN NJË MARRËVESHJE QERAJE

REFERENCAT

INFORMACION BAZË	1–3
SCOPE	4
ÇESHTJA	5
KONSENSUSI	6–15
DATA E HYRJES NE FUQI	16
TRANZICIONI	17

Shtojcë

Ndryshimet në SNRF 1 Zbatimi Për Herë të Parë i Standarteve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar

SHEMBUJ ILUSTRATIVE

Shembull i një Marrëveshjeje që Përmban Një Marrëveshje Qeraje	IE1-IE2
--	---------

Shembull i një Marrëveshjeje që nuk Përmban Një Marrëveshje Qeraje	IE3-IE14
--	----------

BAZA PËR KONKLUZIONET

Interpretimi 4 i KIRFN *Përcaktimi nëse një Marrëveshje Përmban Një Marrëveshje Qeraje* (KIRFN4) shpjegohet në paragrafet 1–17 dhe në Shtojcë. KIRFN 4 shoqërohet nga Shembujt Ilustrativë dhe Baza për konkluzione. Objekti dhe autoriteti i Interpretimeve shpjegohen në paragrafët 1 dhe 8-10 të parathënies së KIRFN.

KIRFN Interpretimi 4

Përcaktimi nëse një Marrëveshje Përmban Një Marrëveshje Qeraje

Referenca

- SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet*
- SNK 16 *Aktivet Materiale Afatgjata* (rishikuar në 2003)
- SNK 17 *Qeratë* (rishikuar në 2003)
- SNK 38 *Aktivet Jo-Materiale* (rishikuar në 2004)

Informacion Bazë

- 1 Një njësi ekonomike mund të hyjë në një marrëveshje, të përbërë nga një transaksion ose një seri transaksionesh të ndërlidhura, e cila nuk merr formën ligjore të një marrëveshjeje Qeraje por jep të drejtën për të përdorur një aktiv (p.sh. një element/aset nga aktivet materiale afatgjata) kundrejt një pagese ose një serie pagesash. Shembuj të marrëveshjeve në të cilat një njësi (furnitori) mund t'i japë një të drejtë të tillë për të përdorur një aktiv një njesie tjetër (blerësit), shpeshherë bashkë me shërbime që lidhen me ate aktiv, përfshijnë:
 - marrëdhënie të kontraktuara me të tretë (p.sh. dhënia me kontratë e funksioneve të përpunimit të të dhënave të një njesie
 - marrëveshje në industrinë e telekomunikacionit, në të cilën furnitorët e kapacitetit të rrjetit hyjnë në kontrata për t'ju dhënë blerësve të drejtat e kapacitetit.
 - Kontrata merr-ose-paguaj si dhe kontrata të ngjashme, në të cilat blerësit duhet të bëjnë pagesa të caktuara pavarësisht nëse ata marrin produktet apo shërbimet e kontraktuara (p.sh. një kontratë merr-ose-paguaj për të marrë të gjithë produktin e një gjeneratori energjie të furnitorit).
- 2 Ky Interpretim jep një udhëzim për përcaktimin nëse marrëveshje të tilla janë, ose përmbajnë, marrëveshje Qeraje të cilat duhet të kontabilizohen në përputhje me SNK 17. Ai nuk jep udhëzim në përcaktimin se si një marrëveshje e tillë Qeraje duhet të klasifikohet sipas Standartit.
- 3 Në disa marrëveshje, aktivi bazë i cili është subjekt i marrëveshjes së Qerasë është një pjesë e një aktivi më të madh. Ky Interpretim nuk zgjidh përcaktimin se kur pjesa e një aktivi më të madh është në vetvete aktivi bazë për qëllimet të aplikimit të SNK 17. Megjithatë, marrëveshjet në të cilat aktivi bazë është në vetvete një njësi kontabilizimi sipas SNK 16 ose SNK 38, janë brenda objektit të këtij Interpretimi.

Objekti

- 4 Ky Interpretim nuk aplikohet për marrëveshje të cilat:
 - (a) janë, ose përmbajnë, marrëveshje qeraje të përjashtuara nga objekti i SNK 17; ose
 - (b) janë marrëveshjet koncesionare të shërbimit publike-private brenda objektit të KIRFN 12 *Marrëveshjet Koncesionare të Shërbimit*.

Çështjet

- 5 Çështjet që trajtohen në këtë Interpretim janë:
 - (a) si të përcaktojmë nëse një marrëveshje është, ose përmban, një marrëveshje qeraje sipas përkufizimit në SNK 17;
 - (b) kur duhet të bëhet vlerësimi ose rivlerësimi nëse një marrëveshje është, ose përmban, një marrëveshje qeraje; dhe dhe
 - (c) nëse një marrëveshje është, ose përmban, një marrëveshje qeraje, si duhet të ndahen pagesat për marrëveshjen e qerasë nga pagesat për çdo element tjetër të marrëveshjes.

Konsensusi

Përcaktimi nëse një Marrëveshje është ose Përmban Një Marrëveshje Qeraje

- 6 Përcaktimi nëse një marrëveshje është, ose përmban, një marrëveshje qeraje do të bazohet në thelbin e marrëveshjes dhe kërkon një vlerësim të faktit nëse:
- (a) përmbushja e marrëveshjes varet nga përdorimi i një aktivi specifik apo disa aktiveve(aktivet); dhe
 - (b) marrëveshja jep të drejtën e përdorimit të aktivitetit.

Përmbushja e marrëveshjes varet nga përdorimi i një aktivi specifik ose disa aktiveve

- 7 Megjithatë një aktiv specifik mund të jetë i identifikuar qartë në një marrëveshje, ai nuk është subjekti i një marrëveshje qeraje nëse përmbushja e marrëveshjes nuk varet nga përdorimi i aktivitetit në fjalë. Për shembull, nëse furnitori është i detyruar të dërgojë një sasi të caktuar mallrash ose shërbimesh dhe ka të drejtën dhe aftësinë t'i bëjë të disponueshme këto mallra apo shërbime duke përdorur aktive të tjera të papërcaktuara në marrëveshje, atëherë përmbushja e marrëveshjes nuk varet nga aktivi specifik dhe marrëveshja nuk përmban një marrëveshje qeraje. Një detyrim garancie i cili lejon ose kërkon zëvendësimin e aktiveve të njëjtë ose të ngjashëm kur aktivi specifik nuk po funksionon si duhet nuk ndalon trajtimin si marrëveshje qeraje. Për më tepër, një kërkesë kontraktuale (i kushtëzuar apo jo) e cila lejon ose i kërkon furnitorin/t të zëvendësojë aktive të tjera për çdo arsye në ose pas një date të caktuar nuk ndalon trajtimin si marrëveshje qeraje përpara datës së zëvendësimit.
- 8 Një aktiv nënkuptohet si tërësisht specifik, nëse, për shembull, furnitori zotëron ose jep me qera vetëm një aktiv me të cilin të përmbushë detyrimin dhe nuk është ekonomikisht e mundshme ose praktike për furnitorin të përmbushë detyrimin përmes përdorimit të aktiveve të tjera alternative.

Marrëveshja jep të drejtën e përdorimit të aktivitetit

- 9 Një marrëveshje jep të drejtën e përdorimit të aktivitetit nëse marrëveshja i jep blerësit (qeramarrësit) të drejtën për të kontrolluar përdorimin e aktivitetit bazë. E drejta për të kontrolluar përdorimin e aktivitetit bazë jepet nëse plotësohet njëri prej kushteve që vijojnë:
- (a) Blerësi ka aftësinë ose të drejtën për të përdorur aktivin ose për të drejtuar të tjerët në përdorimin e aktivitetit në një mënyrë të cilën ai e përcakton gjatë marrjes ose kontrollimit të më tepër sesa një shume jo të konsiderueshme të produktit përfundimtar apo ndonjë dobishmerie tjetër të aktivitetit.
 - (b) Blerësi ka aftësinë ose të drejtën për të kontrolluar aksesin fizik për tek aktivi bazë gjatë marrjes ose kontrollimit të më tepër sesa një pjesë jo të konsiderueshme të produktit përfundimtar apo ndonjë dobishmerie tjetër të aktivitetit.
 - (c) Faktet dhe rrethanat tregojnë se është shume e largët mundësia që një ose më tepër palë të ndryshme nga blerësi të marrin më shumë se një shumë jo të konsiderueshme të produktit përfundimtar ose të ndonjë dobishmerie tjetër që do të prodhohet ose gjenerohet nga aktivi gjatë afatit të marrëveshjes, dhe se çmimi të cilin blerësi do të paguajë për produktin përfundimtar nuk është as i fiksuar në kontratë për çdo njësi të produktit dhe as i barabartë me çmimin aktual të tregut për çdo njësi të produktit përfundimtar në momentin e shpërndarjes së produktit përfundimtar.

Vlerësimi ose rivlerësimi nëse një marrëveshje është, ose përmban, një marrëveshje qeraje

- 10 Vlerësimi nëse një marrëveshje përmban një marrëveshje qeraje do të bëhet në momentin e fillimit të marrëveshjes, e cila është data më e hershme midis datës së marrëveshjes dhe datës së angazhimit nga palët për të ndjekur kushtet kryesore të marrëveshjes, mbi bazën e të gjitha fakteve dhe rrethanave. Një rivlerësim i faktit nëse marrëveshja përmban një qera pas fillimit të marrëveshjes bëhet vetëm nëse përmbushet njëri prej kushteve të mëposhtme:
- (a) Ka një ndryshim në kushtet kontraktuale, me përjashtim të rasteve kur ndryshimi vetëm rinovon ose zgjat marrëveshjen.
 - (b) Palët në marrëveshje bien dakord për të ushtruar një opsion rinovimi ose një shtyrje, përveç rastit kur kushti i rinovimit ose i shtyrjes ishte përfshirë fillimisht në kohëzgjatjen e marrëveshjes së qerasë në përputhje me paragrafin 4 të SNK 17. Një rinovim apo shtyrje e marrëveshjes, e cila nuk përfshin

- ndryshim të ndonjë kushti të marrëveshjes fillestare, përpara përfundimit të afatit të marrëveshjes fillestare vlerësohet sipas paragrafëve 6-9 vetëm në lidhje me rinovimin apo periudhën e shtyrjes.
- (c) Ka një ndryshim në përcaktimin nëse realizimi varet nga aktivi specifik
 - (d) Ndodh një ndryshim i konsiderueshëm i aktivitetit, për shembull një ndryshim i konsiderueshëm fizik i aktiveve afatgjata materiale (tokë, makinerive ose pajisje).
- 11 Një rivlerësim i një marrëveshjeje bazohet në faktet dhe rrethanat në ditën e rivlerësimit, duke përfshirë afatet mbetur të marrëveshjes. Ndryshime në përllogaritje (për shembull, shuma e përllogaritur e produktit përfundimtar që shpërndahet te blerësi ose blerës të tjerë potencialë) nuk do çonin në rivlerësim. Nëse një marrëveshje rivlerësohet dhe përcaktohet se është marrëveshje qeraje (ose nuk është marrëveshje qeraje), kontabiliteti i qerasë aplikohet (ose ndalon së aplikuari) që nga:
- (a) në rastin e (a), (c) ose (d) në paragrafin 10, momenti kur ndodh ndryshimi në rrethana të cilat cojnë në bërjen e rivlerësimit;
 - (b) në rastin e (b) në paragrafin 10, fillimi i rinovimit ose zgjatjes së afatit.

Ndarja veç e pagesave për qeranë nga pagesat e tjera

- 12 Nëse një marrëveshje përmban një marrëveshje qeraje, palët e marrëveshjes aplikojnë kërkesat e SNK 17 për elementin e qerasë në marrëveshje, përveç rastit kur përjashtohen nga këto kërkesa në përputhje me paragrafin 2 të SNK 17. Në këtë mënyrë, nëse një marrëveshje përmban një marrëveshje qeraje, qeraja duhet të klasifikohet si qera financiare ose qera e zakonshme në përputhje me paragrafet 7-19 të SNK 17. Elementet e tjerë të marrëveshjes të cilat nuk janë brenda objektit të SNK 17 kontabilizohen në përputhje me standarte të tjerë.
- 13 Për arsye të aplikimit të kërkesave të SNK 17, pagesat dhe kompensimet e tjera që kërkohen nga marrëveshja do të ndahen në momentin e fillimit të marrëveshjes ose të rivlerësimit të marrëveshjes në ato që i përkasin qerasë dhe ato që i përkasin elementeve të tjera në bazë të vlerave të tyre të drejta përkatëse në mënyrë proporcionale. Pagesat minimale të qerasë sipas përkufizimit në paragrafin 4 të SNK 17, përfshijnë vetëm pagesat për qeranë (d.m.th të drejtën për të përdorur aktivin) dhe përjashtojnë pagesat për elementë të tjerë në marrëveshje (p.sh. për shërbime dhe koston e materialeve fillestare).
- 14 Në disa raste, ndarja e pagesave për qeranë nga pagesat për elementë të tjerë në marrëveshje do të kërkojnë që blerësi të përdorë një teknikë vlerësimi. Për shembull, një blerës mund të vlerësojë pagesat e qerasë duke ju referuar një marrëveshjeje qeraje për një aktiv të ngjashëm e cila nuk përmban elementë të tjerë, ose duke vlerësuar pagesat për elementë të tjerë në marrëveshje duke ju referuar marrëveshjeve të krahasueshme dhe më pas, i zbrit këto pagesa nga pagesat totale të marrëveshjes.
- 15 Nëse një blerës arrin në konkluzionin se ndarja e pagesave në mënyrë të besueshme nuk është reale, ai:
- (a) në rastin e një qeraje financiare, njeh një aktiv dhe një pasiv me një shumë të barabartë me vlerën e drejtë të aktivitetit bazë të identifikuar në paragrafet 7 dhe 8 si subjekti i qerasë. Më pas pasivi zvogëlohet me kryerjen e pagesave si dhe njihet në kontabilitet një shpenzim financiar i llogaritur mbi detyrimin e njohur duke përdorur normën rritëse të interesit të huamarrjes së blerësit.*
 - (b) në rastin e një qeraje të zakonshme, i trajton të gjitha pagesat e përfshira në marrëveshje si pagesa qeraje për qëllimin e përmbytjes së kërkesave për dhënie informacione shpjeguese sipas SNK 17, por
 - (i) jep informacion shpjegues për këto pagesa veçmas nga pagesat minimale të qerasë të marrëveshjeve të tjera të cilat nuk përfshijnë pagesa për elemente jo - qeraje, dhe
 - (ii) deklaron se pagesat e paraqitura përfshijnë gjithashtu pagesat për elemente jo-qeraje në marrëveshje.

Data e hyrjes në fuqi

- 16 Një njësi ekonomike aplikon këtë Interpretim për periudhat vjetore që fillojnë në ose pas 1 Janar 2006. Inkurajohet zbatimi më i hershëm. Nëse një njësi ekonomike aplikon këtë Interpretim për një periudhë duke filluar para 1 Janar 2006, njësiat japin informacion shpjegues për këtë fakt.

* Norma e interesit rritës e huamarrjes reference për qirramarresin siç është përkufizuar në paragrafin 4 të SNK 17.

Periudha kalimtare

- 17 SNK 8 shpjegon se si një njësi ekonomike zbaton një ndryshim në politikën kontabël që rezulton nga zbatimi fillestar i një Interpretimi. Një njësi ekonomike nuk është e detyruar të përmbushë këto kërkesa kur aplikon për herë të parë këtë Interpretim. Nëse një njësi ekonomike e përdor këtë përjashtim, ajo duhet të zbatojë paragrafët 6-9 të Interpretimit mbi marrëveshjet që ekzistojnë në fillim të periudhës më të hershme për të cilën prezantohet informacion krahasues sipas IFRS-ve në bazë të fakteve dhe rrethanave ekzistuese në fillim të periudhës.

Shtojcë

Ndryshime të SNRF 1 *Zbatimi Për Herë të Parë i Standarteve Ndërkombëtare të Raportimit Financiar*

Ndryshimet në këtë shtojcë zbatohen për periudha vjetore duke filluar në ose pas 1 shtator 2004. Nëse një njësi ekonomike zbaton këtë Interpretim për një periudhë më të hershme, këto ndryshime do të zbatohen për atë periudhë me të hershme.

* * * * *

Ndryshimet në këtë shtojcë kur ky Interpretim u nxorr në 2004 janë përfshirë në SNRF 1 në shpalljet e publikuara në këtë volum.

Interpretimi 4 i KIRFN

Shembuj Ilustrues

Këta shembuj shoqërojnë, por nuk janë pjesë e KIRFN 4.

Shembull i një marrëveshjeje e cila përmban një marrëveshje qeraje

Fakte

- IE1 Një kompani prodhuese (blerësi) hyn në një marrëveshje me një palë të tretë (furnitorin) për të ofruar një sasi minimale gazi që duhet në procesin e tij të prodhimit për një periudhë kohe të caktuar. Furnitori dizenjon dhe ndërton një linjë për të prodhuar gazin pranë fabrikës së blerësit dhe mban pronësinë dhe kontrollin e të gjitha aspekteve të konsiderueshme të shfrytëzimit të linjës. Marrëveshja parashikon sa vijon:
- Linja identifikohet qartë në marrëveshje, dhe furnitori ka të drejtën kontraktuale të furnizojë me gaz nga burime të tjera. Megjithatë, furnizimi me gaz nga burime të tjera nuk është i mundshëm ekonomikisht ose praktikisht.
 - Furnitori ka të drejtën t'u japë gaz konsumatorëve të tjerë dhe të heqë e të zëvendësojë pajisjet e linjës dhe të modifikojë ose të zgjerojë linjën për të baftësuar furnizotir për të bërë fuirizimin. Megjithatë, në momentin e fillimit të marrëveshjes, furnitori nuk ka plane të modifikojë ose të zgjerojë linjën. Linja është e dizenuar për të përmbushur vetëm nevojat e blerësit.
 - Furnitori është përgjegjës për riparimet, mirëmbajtjen, dhe shpenzimet kapitale.
 - Furnitori duhet të jetë i gatshëm të shpërndajë një minimum të sasisë të gazit çdo muaj.
 - Çdo muaj, blerësi do të paguajë një pagesë fikse për kapacitetin dhe një pagesë të ndryshueshme të bazuar në prodhimin aktual të marrë. Blerësi duhet të paguajë pagesën fikse të kapacitetit pavarësisht nëse ai merr prodhim nga faciliteti ose jo. Pagesa e ndryshueshme përfshin kostot aktuale të energjisë së linjës të cilat përbëjnë rreth 90 përqind të totalit të kostove variabël të linjës. Furnitori perballat me kostove të rritura që rezultojnë nga shfrytëzimi jo eficient i linjës.
 - Nëse linja nuk prodhon minimumin e sasisë sipas marrëveshjes, furnitori duhet të kthejë të gjithë ose një pjesë të pagesës fikse të kapacitetit.

Vlerësimi

- IE2 Marrëveshja është marrëveshje qeraje brenda objektit të SNK 17 *Qeratë*. Një aktiv (linja) identifikohet qartësisht në marrëveshje dhe përmbushja e marrëveshjes varet nga linja. Edhe pse furnitori ka të drejtën të furnizohet me gaz nga burime të tjera, aftësia e tij për të bërë dicka të tillë është e kufizuar. Blerësi ka marrë të drejtën për të përdorur linjën sepse, në bazë të fakteve të dhëna, në vecanti të faktit që linja është dizenuar për të përmbushur vetëm nevojat e blerësit dhe furnitori nuk ka plane të zgjerojë apo modifikojë linjën, - është pak e mundur që një ose më shumë palë të ndryshme nga blerësi të marrin më tepër sesa një shumë jo të konsiderueshme të produktit përfundimtar të linjës dhe çmimi, të cilin blerësi do të paguajë, nuk është as kontraktualisht i fiksuar për njësinë e produktit përfundimtar, as i barabartë me çmimin aktual të tregut për njësinë e produktit përfundimtar në momentin e shpërndarjes së produktit përfundimtar

Shembull i një marrëveshjeje që nuk përmban një marrëveshje qeraje

Fakte

- IE3 Furnitori dizenjon dhe ndërton një fabrikë pranë asaj të blerësit për të prodhuar pjesën përbërëse. Kapaciteti i fabrikës sipas dizenjimit i tejkalon nevojat e tanishme të blerësit, dhe furnitori mban pronësinë dhe kontrollin e të gjitha aspekteve kryesore të shfrytëzimit të fabrikës. Marrëveshja parashikon sa vijon:
- Fabrika i furnitorit identifikohet qartësisht në marrëveshje, por furnitori ka të drejtën të përmbushë marrëveshjen duke dërguar pjesët përbërëse nga një fabrikë tjetër që zotërohet nga furnitori. Megjithatë, nuk do të ishte ekonomike që të bëhej kjo për një periudhë të zgjatur kohe.

- Furnitori është përgjegjës për riparimet, mirëmbajtjen, dhe shpenzimet kapitale të fabrikës.
- Furnitori duhet të jetë i gatshëm të shpërndajë një minimum të sasisë çdo muaj. Blerësi duhet të paguajë një çmim fiks për njësi për sasinë aktuale të marrë. Edhe nëse nevojat e blerësit mund të mos arrijnë sasinë minimale të dhënë në kontratë, ai paguan vetëm për sasinë aktuale të marrë.
- Furnitori ka të drejtën t'ua shesë pjesët përbërëse konsumatorëve të tjerë dhe ka një histori të kësaj (duke shitur në tregun e pjesëve zëvendësuese), kështu që parashikohet që palët e tjera të ndryshme nga blerësi do të marrin më tepër sesa një sasi jo të konsiderueshme të pjesëve përbërëse të prodhuara në fabrikën e furnitorit.

Vlerësimi

- IE4 Marrëveshja nuk përmban një qera brenda objektit të SNK 17. Një aktiv (impianti) është i identifikuar qartë në marrëveshje dhe përmbushja e marrëveshjes varet nga faciliteti (linja). Edhe pse furnitori ka të drejtën të ofrojë pjesë përbërëse nga burime të tjera, ai nuk do të ketë aftësinë të bëjë dicka të tillë sepse do të ishte jo ekonomike. Megjithatë, blerësi nuk ka marrë të drejtën për të përdorur fabrikën sepse ai nuk ka aftësinë apo të drejtën për të shfrytëzuar ose drejtuar të tjerët për të shfrytëzuar fabrikën ose për të kontrolluar aksesin fizik për në fabrikë, dhe mundësia që palë të ndryshme nga blerësi do të marrin më shumë se një sasi jo të konsiderueshme të pjesëve përbërëse të prodhuara në impiant është shumë e vogël, në bazë të fakteve të dhëna. Për më tepër, çmimi që paguhet nga blerësi është i fiksuar për njësi prodhimi të marrë.

Baza për Konkluzionet Për Interpretimin 4 të KIRFN

Kjo Bazë për Konkluzione shoqëron, por nuk është pjesë e KIRFN 4.

Hyrje

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

Informacion Bazë (paragrafi 1–3)

- BC2 KIRFN vuri në dukje se marrëveshje të zhvilluara në vitet e fundit nuk marrin formën ligjore të qerave, por japin të drejtat e përdorimit të sendeve për periudha të caktuara kohore në shkëmbim për një pagesë ose një seri pagesash. Shembuj të marrëveshjeve të tilla jepen në paragrafin 1 të Interpretimit. KIRFN vëzhgoi se këto marrëveshje kanë shumë tipare të një qeraje sepse një qera përkufizohet në paragrafin 4 të SNK 17 *Qeratë si 'një marrëveshje sipas së cilës qeradhënësi i jep qeramarrësit në shkëmbim për një pagesë ose seri pagesash të drejtën për të përdorur një aktiv për një periudhë kohore të caktuar'*. (Shtuar theksimi). KIRFN vuri në dukje se të gjitha marrëveshjet që përmbushin përkufizimin e një qeraje duhet të kontabilizohen në përputhje me SNK 17 (subjekt i objektit të atij Standarti) pavarësisht nëse marrin formën ligjore të qerave ose jo. Me fjalë të tjera, ashtu sikurse Komiteti i Përhershëm i Interpretimeve në KIS 27 *Vlerësimi i Përmbajtjes së Transaksioneve që Përfshijnë Formën Ligjore të një Qeraje* konkludoi se një marrëveshje e përshkruar si qera nuk kontabilizohet domosdoshmërisht në të gjitha rastet si qera, KIRFN konkludoi se një marrëveshje mund të jetë brenda objektit të SNK 17 edhe pse ajo nuk përshkruhet si qera. Për pasojë, KIRFN vendosi se duhet të japë udhëzime në mënyrë që të ndihmojë në përcaktimin nëse një marrëveshje është, ose përmban, një qera.
- BC3 KIRFN publikoi Projekt Interpretimin fillestar D3 *Përcaktimi nëse një Marrëveshje Përmban një Qera* për të marrë komentet e publikut në janar 2004 dhe morri 51 letra komentuese në përgjigje të propozimeve. Për më tepër, në mënyrë që të kuptonte më mirë çështjet praktike që ngrihen gjatë zbatimit të Interpretimit të propozuar, stafi i BSNK-së u takua me disa hartues.
- BC4 Nxjerrja e një Interpretimi në këtë temë pati mbështetje të gjërë (edhe midis atyre që nuk ishin dakord me kriteret e D3 për përcaktimin nëse një qera ekziston). Megjithatë, disa të interesuar dyshuan nëse propozimet ishin një interpretim legjitim i SNK 17. Në vecanti, disa sygjëruan se propozimet i paraprinin projektit aktual kërkimor të Bordit mbi Qeratë.
- BC5 Në shqyrtimin e këtyre komenteve, KIRFN arriti në perfundimin se ato u ngritën kryesisht nga vëzhgimi i saj në Bazën për Konkluzione në D3 se 'aktivi i dhënë me qera sipas SNK 17 është e drejta për të përdorur dhe se ky aktiv nuk duhet të ngatërrohet me elementin baze [në marrëveshje]' (psh. toka, ndërtesa, makineri e pajisje). Si rezultat, KIRFN kuptoi se disa të interesuar ishin të shqetësuar që D3 i detyronte (ose lejonte) blerësit (qeramarrësit) të njihnin një aktiv afatgjatë jo-material për të drejtën e përdorimit edhe për qeratë e klasifikuara si qera të zakonshme.
- BC6 Gjatë rivlerësimit, KIRFN konfirmoi këndvështrimin e tij se nga ana konceptuale SNK 17 e konsideron aktivin si të drejtën për të përdorur (edhe pse ai pranoi se në një qera financiare, qeramarrësi e njeht aktivin dhe e kontabilizon sikur të ishte brenda objektit të SNK 16 *Aktivitet Afatgjatë Materiale* ose SNK 38 *Aktivitet Jo-materiale*). Megjithatë, KIRFN vendosi të theksojë se objektivi i Interpretimit është vetëm të identifikojë nëse një marrëveshje përmban një qera, dhe jo të ndryshojë kërkesat e SNK 17. Në këtë mënyrë, pasi ka identifikuar qeranë, një njësi ekonomike kontabilizon atë qera në përputhje me SNK 17. Kjo përfshin ndjekjen e kërkesave të paragrafëve 7-19 të SNK 17 për të përcaktuar nëse qeraja duhet të klasifikohet si qera e zakonshme apo qera financiare. Kjo do të thotë, për shembull, se nëse blerësi përmbush kriteret në Interpretim, ai (a) njeht një aktiv vetëm nëse në mënyrë thelbësore të gjithë rreziqet dhe përfitimet që shoqërojnë pronësinë transferohen dhe (b) trajton aktivin e njohur si një aktiv i marrë me qera, dhe jo një aktiv afatgjatë jo-material për të drejtën e përdorimit të produktit.
- BC7 KIRFN rishqyrtoi përdorimin e termit 'element' në D3 (si në të drejtën e përdorimit të një elementi). KIRFN vuri në dukje se kishte përdorur 'element' dhe jo 'aktiv' për t'ju referuar aktivitet bazë në marrëveshje (p.sh. një element i aktiveve afatgjatë materiale) në mënyrë që të theksonte se aktivi i cili është subjekt i Interpretimit është e drejta e përdorimit dhe jo elementi ose aktivi baze. Megjithatë, duke marrë parasysh se shumë menduan se

përdorimi i termit çonte në konfuzion, KIRFN vendosi gjatë finalizimit të Interpretimit për t'u kthyer pas tek fraza e SNK 17 'e drejta për të përdorur një aktiv'.

Marrëveshje me shumë elemente

- BC8 KIRFN vëzhgoi se është e mundshme që shumë nga marrëveshjet brenda objektit të Interpretimit të përfshijnë shërbime së bashku me të drejtën për të përdorur një aktiv. Thënë ndryshe, marrëveshja është ajo së cilës ndonjëherë i referohemi si marrëveshje me shumë elemente. KIRFN arriti në konkluzionin se SNK 17 lejon njohjen e vecantë të një qeraje e cila është e përfshirë ose qëndron brenda një marrëveshjeje me shumë elemente sepse SNK 17 thotë (paragrafi 3) se ai aplikohet në 'marrëveshje që transferojnë të drejtën për të përdorur aktivet edhe pse nga qeradhënësi mund të kërkojnë shërbimet thelbësore në lidhje me shfrytëzimin dhe mirëmbajtjen e aktiveve të tilla.' Për më tepër, përkufizimi i pagesave minimale të qerasë në paragrafin 4 të SNK 17 qartëson se pagesa të tilla përjashtojnë kostot e shërbimeve. Interpretimi për pasojë qartëson nëse një marrëveshje me shumë elemente përmban një qera dhe jo vetëm nëse e gjithë marrëveshja është një marrëveshje qeraje.

Pjesët e një aktivi (paragrafi 3)

- BC9 Interpretimi (si D3) nuk sqaron se çfarë përbën aktivin bazë në marrëveshje. Thënë ndryshe, nuk sqaron se kur një pjesë e një aktivi më të madh mund të jetë subjekt i një qeraje.
- BC10 Disa të interesuar të D3 sygjëruan se kjo mungesë është treguesi i një gabimi në propozimet. Ata ishin të shqetësuar për kontraditën e mundshme mes kontabilizimit për një marrëveshje merr-ose-paguaj për gati të gjithë produktin përfundimtar nga një aktiv i caktuar (çka mund të përmbante një qera) dhe kontabilizimit për një pjesë më të vogël të produktit (çka nuk do kërkonte trajtim sikur të përmbante një qera). Palë të tjera të interesuara argumentuan se D3 do të lejonte fleksibilitet të panevojshëm dhe se KIRFN duhet ose të përjashtojë qartësisht pjesë, ose të japë udhëzime të mëtejshme për të qartësuar cilat pjesë duhet të njihen (për shembull, ato që janë fizikisht të dallueshme).
- BC11 Nga një stad më i hershëm në këtë projekt, KIRFN vendosi se nuk duhet të qartësojë problemin e pjesëve dhe se duhet të fokusohet në pyetjen kryesore, d.m.th. çfarë përbën një qera. KIRFN vuri në dukje se subjekti i pjesëve ishte i rëndësishëm në vetvete dhe kishte zbatim më të gjërë sesa Interpretimi. KIRFN konfirmoi këtë këndvështrim gjatë rivlerësimit dhe për pasojë refuzoi sygjerimin se duhet të qartësohet ceshtjen e pjesëve në Interpretim. KIRFN gjithashtu arriti në konkluzionin se do të ishte jo e drejtë të specifikonte që Interpretimi nuk duhet të aplikohet për një marrëveshje që përmban të drejtën për të përdorur një pjesë të një aktivi (edhe nëse pjesa mund të jetë një pjesë e dallueshme fizikisht e një aktivi, ose pjesë e përcaktuar duke iu referuar produktit përfundimtar të aktivit ose duke iu referuar kohës në të cilin aktiviteti bëhet i disponueshëm) sepse kjo do të binte në konflikt me SNK 17. KIRFN ra dakord se fraza 'e drejta për të përdorur një aktiv' nuk përjashton rastin kur aktiviteti është pjesë e një aktivi më të madh.
- BC12 Megjithatë, duke pasur parasysh komentet nga palët e interesuara, KIRFN vendosi të qartësojë se Interpretimi duhet të zbatohet për marrëveshjet në të cilat aktiviteti bazë do të ishte njësia e kontabilizimit në SNK 16 ose SNK 38.

Objekti (paragrafi 4)

- BC13 Objektivi i Interpretimit është të përcaktojë nëse një marrëveshje përmban një qera e cila është brenda objektit të SNK 17. Në një rast të tillë qeraja kontabilizohet në përputhje me këtë Standart. Megjithatë Interpretimi nuk duhet të lexohet sikur zëvendëson ndonjë prej kërkesave të SNK 17, KIRFN vendosi se duhet të qartësojë se nëse një marrëveshje përcaktohet të jetë, apo përmbajë, një qera ose marrëveshje licensimi e cila është e përjashtuar nga objekti i SNK 17, atëherë nuk është e nevojshme që njësia të aplikojë SNK 17 për atë qera apo marrëveshje licensimi.
- BC14 KIRFN morri në shqyrtim nëse objekti i Interpretimit mund të mbivendoset me SNK 39 Instrumentet Financiare: *Njohja dhe Matja*. Në vecanti, Komiteti vuri në dukje se ideja që një marrëveshje për produktin përfundimtar mund të përmbushë përkufizimin e një derivativi sipas SNK 39 por në të njëjtën kohë të përmbajë një qera sipas këtij Interpretimi. KIRFN arriti në konkluzionin se nuk duhet të ketë mbivendosje pasi një marrëveshje për produktin përfundimtar e cila përbën një derivativ nuk do të përmbushte kriteret e paragrafëve 6 – 9 të Interpretimit. Në veçanti, KIRFN vuri në dukje se një marrëveshje e tillë do të bëhej për një produkt me një çmim tregu të përcaktuar në një treg aktiv dhe në këtë mënyrë do të ishte pak e mundshme të varej nga përdorimi i një aktivi të identifikuar në mënyrë specifike.
- BC14A KIRFN konsideroi nëse objekti i Interpretimit mund të mbivendoset me IFRIC 12, i cili u krijua nga Interpretimet fillestare D12-D14. Në vecanti, Komiteti vuri në dukje se idetë e shprehura nga disa palë të interesuara për propozimet se kushtet kontraktuale të disa marrëveshjeve të shërbimit koncensionare publik-

privat do të konsideroheshin si qera sipas IFRIC 4 dhe do të konsideroheshin si marrëveshje që përmbushin kriterin e objektit të D12-D14. KIRFN nuk e konsideroi zgjedhjen mes trajtimeve kontabël si të përshtatshme sepse ajo mund të shpjerë në trajtime kontabël të ndryshme për kontrata të cilat kanë efekte ekonomike të ngjashme. KIRFN për pasojë ndryshoi KIRFN 4 duke bërë të qartë se nëse marrëveshjet e shërbimit koncesionare publike private përmbushin kriteret e objektit të KIRFN 12 atëherë ato do të ishin brenda objektit të KIRFN 4.

Konsensusi (paragrafët 6–15)

Kriteri për Përcaktimin nëse një Marrëveshje Përmban Një Marrëveshje Qeraje (paragrafi 6–9)

- BC15 Në D3 KIRFN propozoi se duhet të përmbushen tre kritere se bashku në mënyrë që marrëveshja të konsiderohet, ose përmbajë, një qera:
- (a) Marrëveshja varet nga një element apo elemente specifik (elementi). Nuk është e nevojshme që elementi të identifikohet qartësisht në kërkesat kontraktuale të marrëveshjes. Përkundrazi mund të nënkuptohet si i identifikuar sepse nuk është ekonomikisht e mundshme ose praktike për furnitorin të përmbushë marrëveshjen duke ofruar përdorimin e elementeve alternative.
 - (b) Marrëveshja jep të drejtën e përdorimit të elementit për një periudhë kohe të caktuar në mënyrë të tillë që blerësi është në gjendje të përjashtojë të tjerët nga përdorimi i elementit.
 - (c) Pagesat sipas marrëveshjes bëhen për kohën gjatë së cilës elementi bëhet i disponueshëm për përdorim dhe jo për përdorimin aktual të elementit.
- BC16 D3 propozoi gjithashtu se marrëveshjet në të cilat ka vetëm një mundësi të vogël që palë të tjera nga blerësi të marrin më shumë se një shume jo të konsiderueshme të produktit përfundimtar të prodhuar nga një element do të përmbushnin kriterin e dytë të mësipërm.
- BC17 Në bazën për konkluzione për D3, KIRFN i kushtoi kujdes ngjashmërive midis Interpretimit të tij dhe Publikimi Nr. 01-8 *Përcaktimi nëse një Marrëveshje Përmban Një Qera* të publikuar nga Taska Force e Çështjeve Emergjente e SHBA (EITF/TFCE) në maj 2003. KIRFN arriti në konkluzioni se ‘edhe pse mënyra e të shprehurit të Publikimit 01-8 dhe Interpretimit fillestar ndryshojnë, ...një vlerësim i ngjashëm i faktit nëse një marrëveshje përmban një qera është i mundshëm sipas të dy interpretimeve.’
- BC18 Disa palë të interesuara nuk ishin dakord me konkluzionin e KIRFN dhe sygjeruan se ndryshimet midis dy interpretimeve ishin, në fakt, të konsiderueshme. IFRIC, megjithë këtë, i qëndroi besnik konkluzionit fillestar. Në vecanti, KIRFN vuri re se ai dhe EITF/TFCE kishin arritur në konkluzionin se e drejta për të përdorur mund të jepet në marrëveshje në të cilat blerësit kanë të drejtën të blejnë produktin përfundimtar që do të prodhohet nga një aktiv, pavarësisht nga ndonjë e drejtë ose aftësi për të shfrytëzuar ose kontrolluar hyrjen fizike për në aktiv. Në këtë mënyrë shumë merr-ose-paguaj (dhe kontrata të ngjashme) do të vlerësoheshin në mënyrë të ngjashme sipas të dy interpretimeve.
- BC19 Megjithëkëtë, KIRFN ra dakord se disa marrëveshje do të konsideroheshin si qera sipas Çështjes 01-8 por jo sipas D3. IFRIC konkludoi se kishte dy arsye për këtë. E para, efekti i kriterit të tretë në D3 (‘pagesa sipas marrëveshjes bëhen për kohën në të cilën aktiviteti bëhet i disponueshëm për përdorim dhe jo për përdorimin aktual të aktivitetit’) ishte se blerësi do të ishte gjithnjë i detyruar të supozonte njëfarë rreziku të çmimit në një marrëveshje në mënyrë që të ekzistonte një qera. Kjo nuk ndodh sipas Çështjes 01-8. E dyta, kriteri i dytë në D3 (‘marrëveshja jep të drejtën e përdorimit të aktivitetit ...në mënyrë të tillë që blerësi është në gjendje të përjashtojë të tjerët nga përdorimi i aktivitetit’) sygjeroi se një e drejtë e përdorimit jepet në një marrëveshje për produktin përfundimtar të një aktiviteti vetëm kur blerësi merr *gati të gjithë* produktin përfundimtar prej një aktiviteti të caktuar. Sipas Çështjes 01-8, një e drejtë për të përdorur jepet gjithashtu nëse blerësi kontrollon ose shfrytëzon aktivin bazë specifik duke marrë më tepër se një sasi të vogël të produktit përfundimtar të aktivitetit.
- BC20 KIRFN vuri në dukje se përkufizimi i qerasë në SNK 17 është i ngjashëm me përkufizimin në standartin SFAS 13 Kontabiliteti për qeratat të SHBA-ve. Duke marrë parasysh këtë, KIRFN konkludoi se nuk ka arsye të mjaftueshme për vlerësime të tjera të faktit nëse një marrëveshje përmban një qera apo jo sipas SNRF dhe PPPK-ve të SHBA-ve. Për më tepër, KIRFN i mirëpriti vështirësitë praktikë që theksuan disa palë të interesuara, të cilat do të rezultinin në raste kur një marrëveshje do të duhej të vlerësohej me dy grupe kriteresh të ngjashme, por të ndryshme. Për pasojë, KIRFN vendosi se duhet të kërkojë eliminimin e ndryshimeve midis metodës së D3 dhe Çështjes 01-8 për përcaktimin nëse një marrëveshje përmban një qera. KIRFN arriti në konkluzionin se mënyra më efektive për të arritur këtë objektiv do të ishte modifikimi i kriterëve në mënyrë që ato të përputhen plotësisht me ato të metodës në Çështjen 01-8.

- BC21 KIRFN vendosi të përdorë sa më shumë që të jetë e mundur fjalët e Çështjes 01-8, subjekt i ndryshimeve mes SNK 17 dhe SFAS 13. Ai konkludoi se ndryshimet në mënyrën e të shprehurit nuk do të nxitin konvergencën dhe se nuk do të jetë e mundur të shkaktojnë konfuzion. Për pasojë, paragrafët 7 – 9 janë virtualisht identikë me Çështjen 01-8, përveç:
- (a) Interpretimi përdor termin ‘aktiv’ dhe jo ‘toka, ndërtesa, makineri ose pajisje’ si në Çështjen 01-8. KIRFN vuri në dukje se SNK 17 mbulon një grup më të gjerë Qerash se SFAS 13 dhe se nuk kishte arsye për ta kufizuar këtë Interpretim vetëm për toka ndërtesa, makineri ose pajisje.
 - (b) fraza ‘më tepër sesa një sasi e vogël e produktit përfundimtar’ në Çështjen 01-8 është shprehur si ‘më tepër sesa një sasi jo e konsiderueshme e produktit përfundimtar’. Kjo për arsye se e fundit është fjalë më e përdorur në SNRF dhe për pasojë më konsistente me standartet e tjera. Në këtë kontekst, KIRFN mendon se fjalët ‘e vogël’ dhe ‘jo e konsiderueshme’ kanë të njëjtin kuptim.
- BC22 Përveç ndryshimeve të vogla në mënyrën e të shprehurit të kriterit të parë në D3, efekti i konvergencës së plotë me kriteret në Çështjen 01-8 për përcaktimin nëse një marrëveshje përmban një qera është se kriteri i dytë dhe i tretë i D3 zëvendësohen nga një kriter, i cili e bën marrëveshjen t’i japë blerësit të drejtën për të kontrolluar përdorimin e aktivit bazë.
- BC23 Edhe pse kërkesat për përcaktimin nëse një marrëveshje përmban një qera janë të njëjta sipas SNRF-ve dhe PPPK-ve të SHBA-ve, KIRFN thekson se çdo qera e identifikuar sipas Interpretimit mund të kontabilizohet ndryshe sipas SNRF-ve dhe PPPK-ve të SHBA-ve për shkak të ndryshimeve midis standarteve respektive të Qerave.

Përmbushja e marrëveshjes varet nga përdorimi i një aktivi specifik apo disa aktiveve (paragrafët 7 dhe 8)

- BC24 KIRFN ra dakord se një aktiv i caktuar duhet të identifikohet në marrëveshje në mënyrë që qeraja të ekzistojë. KIRFN konkludoi se kjo rrjedh nga përkufizimi i një qeraje, i cili i referohet një ‘të drejte për të përdorur një aktiv’. KIRFN vëzhgoi gjithashtu se varësia nga një aktiv qartësisht i identifikuar është cilësi e cila e dallon një qera nga marrëveshje të tjera të cilat japin gjithashtu të drejtat e përdorimit të aktiveve por nuk janë qera (p.sh. disa marrëveshje shërbimesh).
- BC25 KIRFN arriti në konkluzionin se nuk është e detyrueshme që identifikimi i aktivit në marrëveshje të bëhet në mënyrë eksplicite. Në disa raste faktet dhe rrethanat mund të bëjnë që aktivi të nënkuptohet sepse nuk do të ishte ekonomikisht e mundshme ose praktike për furnitorin për të përmbushur detyrimin duke dhënë përdorimin e aktiveve alternative. Shembuj të rasteve kur një aktiv identifikohet duke u nënkuptuar janë rastet kur furnitori zotëron vetëm një aktiv të duhur; aktivi që përdoret për të përmbushur kontratën duhet të jetë në një vend të caktuar ose i specializuar për nevojat e blerësit; furnitori është një njësi ekonomike për qëllime të veçanta e formuar për një qëllim të kufizuar.
- BC26 Disa palë të interesuara në D3 vunë re se efekti i kriterit të parë është se kontabilizimi nga ana e blerësit mund të varet në mënyrën se si furnitori zgjedh të përmbushë marrëveshjen. Ata vunë re se blerësi mund të mos ketë kontroll mbi këtë sepse (në formë) blerësi ka kontraktuar për produktin përfundimtar Disa të interesuar u shqetësuan nga mungesa e krahasueshmërisë, sepse marrëveshje të ngjashme për produktin përfundimtar të një aktivi mund të kontabilizohen ndryshe sipas faktit nëse ato varen nga përdorimin i një aktivi specifik.
- BC27 Në përgjigje të komentit të parë, KIRFN vuri në dukje se mënyra se si një njesi zgjedh të marrë një produkt normalisht përcakton trajtimin në kontabilitet; për shembull, një njësi e cila kërkon të blejë energji mund të zgjedhë të marrë me qera një central ose të lidhet me rrjetin dhe dy opsionet do të rezultojnë në kontabilizime të ndryshme. Edhe pse në shembullin e të interesuarve zgjedhja është e furnitorit (dhe jo e blerësit), KIRFN konkludoi se gjëndja kritike është pozicioni përfundimtar i njësisë (d.m.th. a ekziston qeraja?) jo si arriti në atë pozicion (d.m.th. nëse e zgjodhi atë përfundim apo ishte i detyruar).
- BC28 Në përgjigje të komentit të dytë, KIRFN vëzhgoi se është e rëndësishme të merret në konsideratë efekti i kombinuar i kriterëve në Interpretim dhe jo kriteret individualisht. Në rimarrjen në shqyrtim të propozimeve në D3 dhe kërkesave të Çështjes 01-8, KIRFN konkludoi se në kontekstin e SNRF-ve të tanishme, në të cilat kontratat e ekzekutueshme përgjithësisht nuk kontabilizohen, Interpretimi identifikon kontratat (ose një element brenda kontratës) të cilat duhen njohur nga blerësi (nëse përkufizimi i një qeraje financiare përmbushet). KIRFN konkludoi se identifikimi dhe kontabilizimi për një element qeraje do të paraqiste një përmirësim të praktikave ekzistuese të kontabilitetit.

Marrëveshja jep të drejtën e përdorimit të aktivit (paragrafi 9)

- BC29 Në vazhdim të Publikimit 01-8, Interpretimi shpreh se e drejta e përdorimit mund të jepet nëse përmbushet njëra prej tre kriterëve.

- BC30 Dy kriteret e para marrin në konsideratë fuqinë e blerësit për të kontrolluar fizikisht përdorimin e aktivitet kryesor, qoftë nëpërmjet shfrytëzimit ashtu edhe nëpërmjet aksesit, duke marrë ose kontrolluar më tepër sesa një sasi jo të konsiderueshme të produktit përfundimtar të aktivitet. Për shembull, aftësia e një blerësi për të shfrytëzuar aktivitet mund të evidentohet nga aftësia e tij për të punësuar, hequr nga puna, ose zëvendësuar operatorin e aktivitet ose nga aftësia e tij për të specifikuar pjesën e konsiderueshme të politikave operative dhe procedurave në marrëveshje (në ndryshim nga e drejta për të monitoruar aktivitetet e furnitorit) duke qënë se furnitori nuk ka aftësinë të ndryshojë politika dhe procedura të tilla.
- BC31 Në D3 KIRFN shpjegoi se nuk morrin në konsideratë aftësinë e blerësit për të shfrytëzuar fizikisht aktivitetin baze si përcaktues i faktit nëse një e drejtë e përdorimit është dhënë. KIRFN vuri re se drejtuesit e aktiveve 'shfrytëzojnë' aktivitet, por kjo nuk jep domosdoshmërisht të drejtën e përdorimit. Megjithatë, KIRFN vuri në dukje se sipas Çështjes 01-8, blerësi ka jo vetëm aftësinë për të shfrytëzuar aktivitetin, por edhe të marrë më shumë se një sasi të vogël të produktit përfundimtar. KIRFN ra dakord se në raste të tilla marrëveshja do të jepte një të drejtë përdorimit.
- BC32 KIRFN ra dakord me EITF/TFCE që e drejta e përdorimit jepet në marrëveshje në të cilat blerësi ka aftësinë të kontrollojë fizikisht përdorimit e aktivitet bazë përmes aksesit (duke marrë dhe kontrolluar më shumë se një sasi të vogël të produktit përfundimtar të aktivitet). KIRFN vuri në dukje se në marrëveshje të tilla blerësi do të kishte aftësinë të kufizonte përdorimin nga të tjerët të përfitimeve ekonomike nga aktiviteti baze.
- BC33 Kriteri i tretë për përcaktimin nëse një e drejtë e përdorimit është dhënë, merr në konsideratë nëse blerësi po merr të gjithë ose gati të gjithë produktin përfundimtar ose dobishmëri tjetër të aktivitet bazë.
- BC34 Ashtu si u vu në dukje më lart, D3 në mënyrë të ngjashme specifikoi se e drejta e përdorimit mund të jepej në marrëveshje në të cilat ka vetëm një mundësi të vogël që palët e tjera mund të marrin më shumë se një sasi jo të konsiderueshme të produktit përfundimtar të një aktiviteti. Ky kriter u konsiderua si më problematiku mes të interesuarve të cilët nuk ishin dakord me propozimet e D3. Ata nuk ishin dakord që, në situata të caktuara, e drejta e një blerësi për të marrë produktin përfundimtar nga një aktivitet mund të jetë e njëjtë me të drejtën e përdorimit të aktivitet. Mes argumenteve të parashtruara tek KIRFN ishin:
- (a) Një e drejtë e përdorimit kërkon që blerësi të ketë aftësinë për të kontrolluar mënyrën se si aktiviteti baze përdoret përgjatë afatit të marrëveshjes: për shembull, e drejta e punonjësve të blerësit për të asistuar ose mbikqyrur veprimtarinë e aktivitet.
 - (b) Së bashku me të drejtën e produktit përfundimtar, blerësi duhet të ketë kontroll mbi profilin e shpërndarjes të produktit përfundimtar; thënë ndryshe, atij i duhet e drejta për të përcaktuar kur produkti përfundimtar prodhohet, përndryshe ai vetëm konsumon produktin përfundimtar të aktivitet bazë dhe nuk përdor aktivitetin në biznesin e tij.
 - (c) Në pjesën më të madhe të marrëveshjeve të furnizimit, blerësi nuk ka akses në fabrikën prodhuese të furnitorit në rastin kur furnitori nuk përgjigjet në kohë, por merr pagesa për shlyerjen e dëmeve. Mungesa e një të drejte të tillë do të thotë se nuk ka qera. Nëse marrëveshja përmban një qera, blerësi do të kishte aftësinë të merrte produktin përfundimtar nga fabrika në marrëveshje duke zëvendësuar furnitorin fillestar me një ofrues tjetër shërbim.
 - (d) D3 nuk i kushton vëmendje 'rreziqeve dhe përfitimeve që rrjedhin nga zotërimi' i aktivitet në përcaktimin nëse një Marrëveshje Përmban Një Marrëveshje Qeraje. Për këtë arsye, marrëveshjet në të cilat furnitori mban gati të gjitha rreziqet dhe përfitimet e shfrytëzimit dhe zotërimit të aktivitet mund të konsiderohen se përmbajnë qera. Megjithatë, në marrëveshje të tilla flukset monetare të furnitorit mund të kenë mundësi të konsiderueshme për të qënë më të variueshme sesa të një qiradhënësi 'të vërtetë', dhe furnitori mund të kërkojë një kthim nga qiradhënësi që e tejkalon ndjeshëm normën e tregut për një qeradhënësi.
- BC35 Në shqyrtimet e mëtejshme, KIRFN rikonfirmoi idenë se një blerës i cili merr gati të gjithë produktin përfundimtar prej një aktiviteti ka aftësinë të kufizojë aksesin e të tjerëve kundrejt produktit përfundimtar të atij aktiviteti. Blerësi për pasojë ka të drejtën e përdorimit sepse kontrollon aksesin kundrejt përfitimeve ekonomike të nxjerra nga aktiviteti. Për këtë arsye KIRFN nuk ra dakord me idenë se mungesa e aftësisë për të kontrolluar fizikisht mënyrën se si aktiviteti baze përdoret përjashton ekzistencën e një të drejte të përdorimit (edhe pse, si u vu re më sipër, një aftësi e tillë mund të shërbejë si tregues se një e drejtë e përdorimit është dhënë).
- BC36 Në lidhje me idetë e tjera, KIRFN vuri në dukje si vijon:
- (a) Një blerës i cili merr gati të gjithë produktin përfundimtar nga aktiviteti në rastet kur ka mundësi të vogël që të tjerët do të marrin më shumë se një sasi jo të konsiderueshme të produktit përfundimtar, përcakton në fakt kur ndodh fluksi i produktit përfundimtar.
 - (b) Në pjesën më të madhe të qerave të thjeshta, çdo qeramarrës që përfundon qeranë sepse qeradhënësi nuk ka arritur të bëjë pagesat, pushon së paturit akses tek aktiviteti. Për më tepër, në shumë qera që përmbajnë të drejtën e përdorimit së bashku me një element shërbimi, kontrata e shërbimit nuk vepron në mënyrë të pavarur (p.sh. qeramarrësi nuk mund të vendosë të përfundojë vetëm elementin e

shërbimit). Vërtet, KIRFN vuri re se e drejta e blerësit për dëmshpërblime në rastin kur furnitori nuk bën pagesat është tregues se e drejta e përdorimit u dha fillimisht, dhe se furnitori po kompenson blerësin për tërheqjen e kësaj të drejte.

- (c) Rreziqet dhe përfitimet janë përgjithësisht më të rëndësishme në përcaktimin e klasifikimit të qerasë se sa në përcaktimin nëse një marrëveshje është qera. KIRFN vuri re se në shumë qera të zakonshme të thjeshta afatshkurtra, gati të gjithë rreziqet dhe përfitimet mbahen nga qeradhënësi. Edhe nëse do të ishte e dëshirueshme për të thënë se një nivel i caktuar rreziqesh dhe përfitimesh duhet të transferohet në mënyrë që qeraja të ekzistojë, KIRFN dyshon se një kriter i tillë mund të bëhet i përdorshëm. Megjithatë, Një marrëveshje e cila jep të drejtën e përdorimit të një aktivi do të japë rreziqe dhe përfitime të caktuara që shoqërojnë pronësinë. Për pasojë, transferimi i rreziqeve dhe përfitimeve mund të shërbejë si tregues se marrëveshja jep të drejtën e përdorimit të një aktivi. Për shembull, nëse çmimi në një marrëveshje përfshin një shumë fikse për kapacitetin për të siguruar kthimin e investimit kapital të furnitorit në aktivin bazë, mënyra se si është vënë çmimi mund të jetë evidencë bindëse se është pak e mundur që palë të tjera të ndryshme nga blerësi do të merrnin më shumë se një sasi jo të konsiderueshme të produktit përfundimtar ose shërbimit të prodhuar ose gjeneruar nga aktivi, dhe në këtë mënyrë kriteri në paragrafin 9 (c) përmbushet.
- BC37 Në përdorimin e metodës së Çështjes 01-8, KIRFN ka përcaktuar se një marrëveshje për të gjithë ose gati të gjithë produktin përfundimtar nga një aktiv i caktuar nuk jep të drejtën e përdorimit të aktivit nëse çmimi të cilin blerësi do të paguajë është kontraktualisht i fiksuar për njësinë e produktit përfundimtar ose i barabartë me çmimin aktual të tregut për njësinë e produktit përfundimtar në momentin kur ai shpërndahet. Kjo ndodh sepse në raste të tilla blerësi paguan për produktin ose shërbimin dhe jo të drejtën e përdorimit të aktivit. Në D3, KIRFN propozoi një ndarje të ngjashme duke kombinuar kriterin e dytë dhe të tretë (shiko paragrafët BC15(b) dhe (c) mësipër).
- BC38 KIRFN vuri në dukje se Interpretimi i tij mund të rezultojë në marrëveshje merr-ose-paguaj, në të cilat blerësit janë të detyruar blejnë gati të gjithë produktin përfundimtar nga aktive të caktuara, që përcaktohen se përmbajnë qera. Kjo ndodh sepse në marrëveshje të tilla blerësi bën pagesa për kohën gjatë së cilës aktivi bazë bëhet i disponueshëm për përdorim dhe jo në bazë të përdorimit aktual të produktit përfundimtar (duke rezultuar në çmimin jo të fiksuar për njësinë e produktit përfundimtar dhe as të barabartë me çmimin aktual të tregut për njësinë e produktit). Në marrëveshje merr-ose-paguaj, blerësi është kontraktualisht i detyruar të paguajë furnitorin pavarësisht nga fakti nëse blerësi e përdor aktivin apo merr produktin përfundimtar nga aktivi. Pra pagesat bëhen për të drejtën e përdorimit të aktivit. (KIRFN ra dakord se efekti i përgjithshëm i marrëveshjeve të tilla merr-ose-paguaj është i ngjashëm me atë të kontratave qera-plus për shërbime ose mallra të lidhura (si p.sh. kontrata për shfrytëzimin e aktivit dhe blerjen e produkteve fillestare).
- BC39 KIRFN vëzhgoi se nëse një marrëveshje përmban një qera, dhe qeraja është qera e zakonshme, është e mundshme që aplikimi i Interpretimit të rezultojë në njohjen e të njëjtave aktive, pasive dhe shpenzime sikur qeraja të mos ishte identifikuar. Megjithatë, KIRFN vuri re se SNK 17 detyron qeradhënësin dhe qeramarrësin të njohin pagesat e qerave operative në mënyrë lineare gjatë afatit të qerasë (përveç rastit kur një mënyrë tjetër sistematike është treguese më e mirë e periudhave kohore në të cilat merren përfitimet nga aktivi i dhënë me qera), dhe si rrjedhojë në disa raste mund të duhen ndryshime në profilin e njohjes së pagesave të elementit të qerasë. KIRFN vuri në dukje gjithashtu se Interpretimi do të rezultonte në dhënien e informacioneve shpjeguese të mëtejshme sepse SNK 17 e detyron qeramarrësin dhe qeradhënësin të japë informacion për pagesat e ardhshme minimale të qerasë. KIRFN vëzhgoi se, për një blerës, marrëveshjet që diskutohen në Interpretim zakonisht paraqesin detyrime të konsiderueshme të ardhshme dhe akoma nuk është kërkuar në mënyrë specifike që për këto detyrime të jepet informacion në pasqyrat financiare sipas Standarteve të ndryshme nga SNK 17. IFRIC konkludoi se sjellja e marrëveshjeve të tilla brenda objektit të SNK 17 do t'u jepte përdoruesve të pasqyrave financiare informacionin e duhur për vlerësimin e aftësisë paguese, likuiditetit, dhe fleksibilitetit të blerësit. KIRFN pranoi se informacioni i dhënë mund të jetë i lidhur vetëm me elementin qera të marrëveshjes; megjithatë ai ra dakord se do ishte jashtë objektit të këtij Interpretimi të trajtonte dhënien e informacionit shpjegues për kontratat ekzekutive më në përgjithësi.

Vlerësimi ose rivlerësimi nëse një marrëveshje përmban një qera (paragrafët 10 dhe 11)

- BC40 Në D3, KIRFN propozoi se vlerësimi nëse një marrëveshje përmban një qera duhet të bëhet në momentin e krijimit të marrëveshjes në bazë të fakteve dhe rrethanave ekzistuese në atë moment dhe se, në përputhje me SNK 17, një marrëveshje duhet të rivlerësohet vetëm nëse ka një ndryshim në kushtet e marrëveshjes. Për këtë arsye, sipas D3, një furnitor i cili më pas ka marrë aktive shtesë me të cilat mund të përmbushë marrëveshjen, nuk do të rivlerësojë marrëveshjen.
- BC41 Disa të komentues kundërshtuan këtë konkluzion dhe argumentuan se analogjia me kërkesat për riklasifikimin e qerave në SNK 17 ishte jo e përshtatshme sepse objektivi i Interpretimit është përcaktimi nëse marrëveshja është

brenda objektit të SNK 17. Ata vunë në dukje se meqenëse kjo varet nga faktorë si p.sh. nëse një marrëveshje varet ose jo nga një aktiv i caktuar, nuk është logjike që të kërkohet të bëhet rivlerësimi nëse këta faktorë ndryshojnë.

- BC42 KIRFN u bind nga ky argument dhe konkludoi se ishte më i rëndësishëm se shqetësimet e shprehura prej tij në D3 se i rëndon blerësit nëse u kërkon të rivlerësojnë marrëveshjet. KIRFN vuri në dukje gjithashtu se propozimi i tij në D3 ishte ndryshe nga Çështja 01-8. Duke pasur parasysh se kishte modifikuar metodën e tij të përcaktimit nëse një qera ekziston, për të konvergjuar me Çështjen 01-8, KIRFN vendosi se duhet njëkohësisht të trajtojë rivlerësimet në mënyrë të njëjtë me Publikimin 01-8.
- BC43 KIRFN vuri në dukje se kërkesat e paragrafëve 10 dhe 11 lidhen me njera-tjetrën vetëm në përcaktimin se kur marrëveshja duhet të rivlerësohet dhe se ato nuk ndryshojnë kërkesat e SNK 17. Kështu, nëse një marrëveshje që përmban një qera kërkohet që të rivlerësohet dhe përsëri përcaktohet që përmban një qera, qeraja riklasifikohet si qera financiare ose qera e zakonshme vetëm nëse riklasifikimi kërkohet në paragrafin 13 të SNK 17.

Ndarja e pagesave për Qeranë nga pagesa të tjera (paragrafët 12 – 15)

- BC44 D3 propozoi, dhe Interpretimi kërkon që, pagesat në një marrëveshje të cilat përmbajnë dhe element qeraje dhe elemente të tjera (p.sh. shërbime) të jenë të ndara në ato për qeranë dhe ato për elemente të tjera në bazë vlerës së tyre të drejtë përkatëse. KIRFN konkludoi se vlera e drejtë është paraqitja më e përshtatshme dhe më besnike e funksionit ekonomik bazë të transaksionit.
- BC45 KIRFN vuri në dukje se kjo kërkesë mund të jetë më e vështirë për blerësit sesa për furnitorët, veçanërisht kur një blerës nuk ka akses tek informacioni i vënies së çmimit nga furnitori. KIRFN për pasojë ra dakord se duhet të japë disa udhëzime për të ndihmuar blerësit në ndarjen e qerasë nga elementë të tjerë të marrëveshjes. Megjithatë, KIRFN pranoi se në raste të rralla mund të mos jetë praktike për blerësin ndarja e pagesave në mënyrë të pranueshme. KIRFN vuri në dukje se nëse ky është rasti dhe se qeraja është një qera financiare, atëherë kërkesat e SNK 17 mund të garantojnë se blerësi nuk do të kapitalizojë një shumë më të madhe se vlera e drejtë e aktivit (meqë paragrafi 20 i SNK 17 i kërkon një qeramarrësi të njohë një aktiv të një qeraje financiare me vlerën e drejtë të pronës së dhënë me qera ose, nëse është më e vogël, vlerën aktuale të pagesave minimale të qerasë). Në këtë mënyrë, KIRFN vendosi të specifikojë se në raste të tilla, blerësi duhet të njohë vlerën e drejtë të aktivit bazë si aktivin e dhënë me qera. Nëse qeraja është qera e zakonshme dhe nuk është praktike të ndash pagesat në mënyrë të besueshme, KIRFN pranoi, si një rregullim praktik, se blerësi duhet të japë informacion shpjegues për të gjithë pagesat e marrëveshjes kur jep informacion shpjegues për pagesat minimale të qerasë, dhe të thotë se këto përfshijnë gjithashtu pagesa për elementë të tjerë në marrëveshje.
- BC46 Disa të interesuar në D3 vunë re se nëse blerësi në një qera të zakonshme nuk i ndan pagesat, dobishmëria e informacioneve shpjeguese të kërkuara nga SNK 17 do të zvogëlohej. KIRFN pranoi se pagesat minimale të qerasë përdoren shpesh nga përdoruesit e pasqyrave financiare për të vlerësuar përafërsisht vlerën e aktiveve me qera të zakonshme dhe për pasojë konkludoi se pagesat e qerasë të cilat përfshijnë gjithashtu elemente të tjera duhet të jepen veç.

Tranzicioni (paragrafi 17)

- BC47 D3 propozoi, dhe Interpretimi kërkon, aplikim retrospektiv. Disa të interesuar propozuan se Interpretimi duhet të aplikohet vetëm për ato marrëveshje të reja që fillojnë pas datës së tij të hyrjes në fuqi. Dy argumente kryesore u paraqitën në mbështetje të kësaj ideje:
- (a) konvergenca me Çështjen 01-8 (e cila aplikohet për marrëveshjet që fillojnë ose ndryshojnë pas fillimit të periudhës së ardhshme të raportimit të njësisë duke filluar pas 28 majit 2003); dhe
 - (b) për të lehtësuar periudhën kalimtare, veçanërisht në rastin kur marrëveshjet afatgjata kanë filluar disa vite më parë dhe ku mund të jetë e vështirë të bësh vlerësimet e kërkuara nga D3 në retrospektivë.
- BC48 KIRFN vuri re se Abstraktet e EITF/TFCE zakonisht aplikohen në të ardhmen. Në të kundërt, SNRF-të (duke përfshirë Interpretimet) aplikohen në retrospektivë duke ndjekur parimin e artikuluar në SNK 8 *Politikat Kontabël, Ndryshimet në Vlerësimet Kontabël dhe Gabimet*. KIRFN nuk arriti të shikojë ndonjë argument të rëndësishëm për të ndryshuar këtë parim. KIRFN vuri në dukje gjithashtu se gjithsesi do të kishte elemente rakordimi me PPPK-të e SHBA-ve nëse nuk do të kërkonte saktësisht të njëjtën datë të hyrjes në fuqi si në Publikimin 01-8.
- BC49 Për më tepër, KIRFN vendosi se vazhdimi i disa marrëveshjeve për shumë vite theksonte nevojën për aplikim retrospektiv. Pa një aplikim retrospektiv, një njësi mund të kontabilizojë për marrëveshje të ngjashme në mënyra të ndryshe për shumë vite duke çuar në humbje të krahasueshmërisë.

- BC50 Megjithatë, KIRFN mirëkuptoi vështirësitë praktike të ngritura nga aplikimi i plotë retrospektiv, në vecanti vështirësia e të shkuarit prapa për shumë vite dhe të përcaktuarit nëse kriteret do të ishin përmbushur në atë kohë. Edhe pse SNK 8 bën përjashtime nga aplikimi i plotë retrospektiv në raste kur trajtimi i tillë do të ishte jo praktik, KIRFN vendosi se duhet të japë liri kalimtare për hartuesit ekzistues të SNRF-ve në vetë Interpretimin. KIRFN thekson se këto përjashtime nuk ndryshojnë kërkesat e periudhës kalimtare të SNK 17 dhe për pasojë nëse marrëveshja përcaktohet se përmban një qera, një njësi aplikon SNK 17 nga momenti i krijimit të marrëveshjes.

