KIRFN Interpretimi 12
Marrëveshjet Koncesionare të Shërbimit

Referencat

- *Kuadri për përgatitjen dhe paraqitjen e pasqyrave financiare*[1]
- SNRF 1 *Miratimi për herë të parë i SNRF-ve*
- SNRF 7 *Instrumentet financiare: Dhënia e informacioneve shpjeguese*
- SNRF 9 *Instrumentet financiarë*
- SNRF 15 *Të ardhurat nga kontratat me klientët*
- SNRF 16 *Qiratë*
- SNK 8 *Politikat kontabël, ndryshimet në vlerësimet kontabël dhe gabimet*
- SNK 16 *Aktivet afatgjata materiale (Toka, ndërtesa, makineri e pajisje)*
- SNK 20 *Kontabiliteti për grantet qeveritare dhe dhënia e informacionit shtesë për ndihmën qeveritare*
- SNK 23 *Kostot e huamarrjes*
- SNK 32 *Instrumentet financiare: Paraqitja*
- SNK 36 *Ç'vlerësimi i aktiveve*
- SNK 37 *Provizionet, detyrimet dhe aktivet e kushtëzuara*
- SNK 38 *Aktivet jo-materiale*
- KIS-29 *Marrëveshjet e koncesionit për shërbimet: Dhënia e informacioneve shpjeguese*[2]

Konteksti

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 koncesionare 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:

---

[1] Referenca është për *Kuadrin e përgatitjes dhe paraqitjes së pasqyrave financiare*, të KSNK-së të miratuara nga Bordi në vitin 2001 dhe që u fut në fuqi në kohën kur u hartua Interpretimi.

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

(a) pala që akordon marrëveshjen për shërbim (koncesion dhënësi) 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 koncesiondhënësit.

(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 koncesion dhënësi 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 koncesionit për shërbimet publik - privat.

5 Ky Interpretim zbatohet për marrëveshjet koncesionare të shërbimit publik - privat nëse:

(a) koncesion dhënësi kontrollon ose rregullon se çfarë shërbimesh të infrastrukturës duhet të kryejë operatori, kujt duhet t'ia kryejë ato dhe me çfarë çmimi; dhe

(b) koncesion dhënësi 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 koncesionit 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 çmasë marrëveshjet e koncesionit 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

(b) infrastrukturën ekzistuese për të cilën koncesiondhënësit 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 koncesion dhënësi.

Çështjet

10 Ky Interpretim jep parimet e përgjithshme për njohjen dhe matjen e detyrimeve dhe të drejtave përkatëse në marrëveshjet e koncesionit për shërbime. Në KIS-29 jepen kërkesat për dhënien e informacionit shpjegues rreth këtyre marrëveshjeve. Çështjet e prekura nga ky 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 mëpasshëm i një aktivi financiar dhe i një aktivi jo material; dhe

(g) elementët që koncesion dhënësi i ka dhënë operatorit.

 © IFRS Foundation

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 koncesiondhënësit në përputhje me termat e specifikuara 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 15 për shërbimet që ai kryen. 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 jo material.

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 SNRF 15.

Shuma e dhënë nga koncesion dhënësi tek operatori

15 Nëse operatori siguron shërbime ndërtimi ose të përmirësimit, shuma e arkëtuar ose për t'u arkëtuar nga operatori do të njihet në përputhje me SNRF 15 me vlerën e saj të drejtë. Shuma mund të jetë një e drejtë për:

(a) një aktiv financiar, ose

(b) një aktiv jo material.

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 koncesiondhënësit për shërbimet e ndërtimit; koncesion dhënësi 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 koncesion dhënësi garanton kontraktualisht t'i paguajë operatorit (a) shuma të specifikuara ose të përcaktueshme apo (b) diferencën, nëse ka, midis shumave të arkëtuara nga përdoruesit e shërbimit publik dhe shumave të specifikuara ose të përcaktueshme, madje edhe kur pagesa është në varësi të plotësimit të kërkesave nga operatori për cilësinë ose eficencën e specifikuar të infrastrukturës.

17 Operatori do të njohë një aktiv jo-material në masën që i jep atij të drejtën (licencën) për t'i tarifuar 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 jo material është e nevojshme që trajtimi kontabël të bëhet veçmas për çdo përbërës të shumës së operatorit. Konsiderata e marrë ose për t`u marrë për të dy komponentët do të njihet fillimisht në përputhje me SNRF 15.

19 Natyra e shumës së dhënë nga koncesion dhënësi tek operatori do të përcaktohet duke i'u referuar termave të kontratës si dhe ligjit përkatës për kontratën, kur ka një ligj të tillë. Natyra e shumës përcakton trajtimin kontabël të mëpasshëm të përshkruar në paragrafët 23–26. Megjithatë të dy tipet e shumës klasifikohen si aktiv nga kontrata gjatë periudhës së ndërtimit ose të përmirësimit, në përputhje me SNRF 15.

Shërbimet e shfrytëzimit

20 Operatori do të bëjë trajtimin kontabël për të ardhurat dhe kostot në lidhje me shërbimet e ndërtimit ose të rindërtimit në përputhje me SNRF 15.

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 koncesiondhënësit 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 fund të periudhës së raportimit financiar.

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 jo material (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, SNRF 7 dhe SNRF 9 zbatohen për aktivin financiar të njohur sipas paragrafëve 16 dhe 18.

24 Shuma që detyrohet nga ose me urdhër të koncesiondhënësit trajtohet në përputhje me SNRF 9 si e matur me:

(a) koston e amortizuar; ose

(b) vlerën e drejtë nëpërmjet të ardhurave të tjera përmbledhëse; ose

(c) matura me vlerën e drejtë nëpërmjet fitimit ose humbjes.

25 Nëse shuma që paguhet nga koncensiondhënësi është matur me vlerën e drejtë nëpërmjet të ardhurave të tjera përmbledhëse, SNRF 9 kërkon që interesi i llogaritur duke përdorur metodën e interesit efektiv, të njihet në fitim ose humbje.

Aktiv jo material

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

Elementët e dhënë tek operatori nga koncesion dhënësi

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, koncesion dhënësi 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 koncesion dhënësi për shërbimet, ato nuk janë grante qeveritare sipas përkufizimit të dhënë në SNK 20. Në vend të tyre kontabilizohen si pjesë e çmimit të transaksionit sipas përkufizimit të SNRF 15.

Data e hyrjes në fuqi

28 Një njësi ekonomike do të zbatojë këtë Interpretim për periudha vjetore duke filluar nga ose pas datës 1 janar 2008. Lejohet zbatimi përpara kësaj date. Nëse një njësi ekonomike e zbaton këtë Interpretim për një periudhë që fillon përpara datës 1 janar 2008, ajo do të japë informacione shpjeguese për këtë fakt.

28A–28C [Fshirë]

28D SNRF 15 *Të ardhurat nga kontratat me klientët*, i publikuar në maj 2014, ndryshoi seksionin 'Referencat' dhe paragrafët 13–15, 18–20 dhe 27. Njësia ekonomike duhet t'i zbatojë këto ndryshime, kur zbaton SNRF 15.

28E SNRF 9 i publikuar në korrik 2014, ka ndryshuar paragrafët 23-25 dhe ka fshirë paragrafët 28A-28B. Njësia ekonomike duhet t'i zbatojë këto ndryshime, kur zbaton SNRF 9.

 © IFRS Foundation

28F SNRF 16, i publikuar në janar 2016, ndryshoi paragrafin AG8. Një njësi ekonomike do të zbatoj këtë ndryshim kur ajo zbaton SNRF 16.

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, atëherë ai do të:

(a) njohë aktivet financiare dhe aktivet jo materiale që kanë ekzistuar në fillimin e periudhës më të hershme të paraqitur;

(b) përdorë vlerat kontabël (neto) të mëparshme të këtyre aktiveve financiare dhe jo materiale(megjithëse të klasifikuara më parë) sikur të ishin vlerat e tyre kontabël në këtë datë; dhe

(c) testojë për zhvlerësim aktivet financiare dhe jo materiale 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.

Shtojca A
Udhëzime të zbatimit

Kjo shtojcë është pjesë përbërëse e këtij Interpretimi.

Objekti (paragrafi 5)

UZ1 Paragrafi 5 i këtij Interpretimi specifikon që infrastruktura përbën objekt të Interpretimit kur zbatohen kushtet e mëposhtme:

(a) koncesion dhënësi kontrollon ose rregullon se çfarë shërbimesh të infrastrukturës duhet të kryejë operatori, kujt duhet t'ia kryejë ato dhe me çfarë çmimi; dhe

(b) koncesion dhënësi 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.

UZ2 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 koncesion dhënësi blen të gjithë produktin, si dhe ato kur disa ose i gjithë produkti blihet nga përdoruesit e tjerë. Në zbatimin e këtij kushti, koncesion dhënësi dhe çdo palë e lidhur do të konsiderohen së bashku. Nëse koncesion dhënësi 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 koncesiondhënësin për qëllime të këtij Interpretimi.

UZ3 Për qëllime të kushtit (a), koncesion dhënësi nuk është e nevojshme të ketë kontrollin e plotë të çmimit: është e mjaftueshme që çmimi të jetë i rregulluar nga koncesion dhënësi, 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 koncesiondhënësit, atëherë kthimi i operatorit është i kufizuar dhe plotësohet testi i kontrollit për elementin e çmimit.

UZ4 Për qëllim të kushtit (b), kontrolli i koncesion dhënësit 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 koncesiondhënësit 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.

UZ5 Kontrolli duhet të jetë i ndarë nga drejtimi. Nëse koncesion dhënësi 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 koncesiondhënësit—edhe pse, në shumë raste, ai mund të ketë hapësira më të mëdha drejtuese.

UZ6 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 koncesion dhënësi kontrollon çdo interes të mbetur në zëvendësimin përfundimtar të kësaj pjese.

UZ7 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 koncesion dhënësi për shërbimin publik të pacientëve.

(b) kur aktivitetet thjesht ndihmëse (si është dyqani i një spitali) janë të parregulluara, do të bëhen testet e kontrollit sikur këto shërbime të mos ekzistonin, sepse në rastet kur koncesion dhënësi kontrollon shërbimet sipas mënyrës të përshkruar në paragrafin 5, ekzistenca e këtyre shërbimeve nuk mënjanohet nga kontrolli i infrastrukturës nga ana e tij.

UZ8 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

 © IFRS Foundation

rastet, mund të thuhet se në përmbajtje është një qira për operatorin nga koncesion dhënësi; nëse është kështu, ajo do të trajtohet në përputhje me SNRF 16.