

Дисконтування при визнанні, первісній та наступній оцінках забезпечень на ліквідацію основних засобів (свердловин).

Людмила Рубаненко,
член методради з бухгалтерського обліку
при Міністерстві фінансів України, керівник
групи експертів ВГО «СПКУ»,
заслужений економіст України.



Визначення забезпечення за МСФО 37 та П(С)БО 11

МСФО 37

Забезпечення - зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Забезпечення слід визнавати, якщо:

- **суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події;**
- **ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для і виконання зобов'язання;**
- **можно достовірно оцінити суму зобов'язання.**

П(С)БО 11

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена.

Достовірна оцінка зобов'язання

МСФО 37

- **Достовірна оцінка зобов'язання**
- **Застосування наближених оцінок є суттєвою складовою складання фінансової звітності і не зменшує їхньої достовірності. Це особливо справедливо у випадку забезпечень, які за своїм характером є більш невизначеними, ніж більшість інших статей звіту про фінансовий стан.**
- **За винятком надзвичайно рідкісних випадків, суб'єкт господарювання буде спроможний визначити діапазон можливих результатів і таким чином зробити наближену оцінку зобов'язання; яка є достатньо достовірною для визнання забезпечення.**
- **Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами.**

Вимоги визначення теперішньої вартості у МСФО 37 та П(С)БО 11

МСФО 37

- **Теперішня вартість.**
- **У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, сума забезпечення має бути теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання.**
- **Внаслідок вартості грошей у часі, забезпечення, пов'язані з вибуттям грошових коштів, які виникають невдовзі після звітного періоду, є більш обтяжливими, ніж забезпечення з пізнішим терміном вибуття такої самої суми грошових коштів. Отже, забезпечення дисконтуються в тих випадках, коли цей вплив є суттєвим.**

П(С)БО 11

- **Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості.**

Створення забезпечення при ліквідації нафтової свердловини

П(С)БО 7

- **Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується з одночасним створенням забезпечення на обґрунтовану розрахунком суму зобов'язання, яке відповідно до законодавства виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель).**

МСФЗ 37

- **Зобов'язання, які виникають внаслідок минулих подій, незалежних від майбутніх дій суб'єкта господарювання (тобто, майбутнього ведення бізнесу), визнаються як забезпечення.**
- **Подібним чином, суб'єкт господарювання визнає забезпечення на виведення з експлуатації нафтової установки або атомної електростанції тією мірою, якою суб'єкт господарювання зобов'язаний виправити вже завдану шкоду.**

Розглянемо питання дисконтування забезпечення та його подальшого обліку на прикладі

- **З 01.01.2018 р. нафтовидобувна компанія ввела в експлуатацію свердловину і розпочала видобуток нафти. Фактичні витрати на будівництво свердловини становили 25000 тис.грн. Ліцензію на видобуток корисних копалин надано Міністерством природних ресурсів строком на 15 років.**

Вартість ліквідації свердловини на 01.01. 2018 року визначена експертом і дорівнює 329,6 тис.грн (включаючи витрати на рекультивацію земель та усунення збитку, нанесеного навколишньому середовищу).

- **Наявність у законодавстві вимоги про проведення рекультивації земель і усунення збитку, нанесеного навколишньому середовищу, є подією, яка зобов'язує, і створює у нафтодобувної компанії юридичне зобов'язання.**

Визначення вартості ліквідації свердловини через 15 років

Ризик збільшення вартості робіт підрядником в залежності від кількості років до періоду ліквідації у зв'язку з можливими більш жорсткими законодавчими вимогами щодо екологічних стандартів.

<i>ТЕРМІН</i>	<i>РИЗИК %</i>	<i>ВСЬОГО</i>
до 5 років	2,50 %	102,50 %
від 5 до 10	5,00 %	105 %
від 10 до 15	7,50 %	107,50 %
понад 15	10,00 %	110 %

Прогнозні індекси інфляції по даним агенції S&P

<i>РІК</i>	<i>ІНДЕКС ІНФЛЯЦІЇ В %</i>	<i>К-Т ІНФЛЯЦІЇ</i>
2018	109,80 %	1,098
2019	108,10 %	1,081
2020	107,50 %	1,075
2021	107,00 %	1,07
2022	106,00 %	1,06
2023 і далі.	106,00 %	1,06

Прогноз індексів інфляції дан тільки по 2022 рік, всі наступні роки приймаємо на рівні 2022 року.

Визначення вартості ліквідації свердловини через 15 років

Сумарний коефіцієнт розраховується як множення розміру ризиків збільшення вартості робіт на розмір ризиків (індексів) інфляції (кількість останніх дорівнює кількості років до ліквідації).

Розрахункова вартість витрат на ліквідацію свердловини після закінчення терміну служби:

$$329,6 \times 278,61 = 918,291 \text{ тис.грн}$$

Розрахунок (оцінка) суми забезпечення на ліквідацію свердловини на дату введення в експлуатацію

Відповідно до п. 45 МСБО 37 якщо вплив вартості коштів протягом часу суттєвий, сума забезпечення оцінюється за теперішньою вартістю. Оскільки в нашому випадку видобуток очікується протягом 15 років (термін дії ліцензії), то теперішня вартість створюваного забезпечення має бути приведена у відповідність із вартістю витрат на рекультивацію через 15 років.

Відповідно до МСФЗ 37, ставка (або ставки) дисконтування мають бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, притаманних зобов'язанню. Ставка (або ставки) дисконтування не має (не мають) відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

Ставка дисконту у цьому прикладі прийнята на рівні облікової ставки НБУ на найближчу дату до 01.01.2018, яка дорівнює 16%.

Коефіцієнт дисконтування буде дорівнювати:

$$K = 1 / (1 + 0,16)^{15}, \text{ тобто } 0,107927014$$

Розрахунок (оцінка) суми забезпечення на ліквідацію свердловини на дату введення в експлуатацію

Сума створеного забезпечення становитиме:

$$918,291 \times 0,107927014 = 99,108 \text{ тис.грн.}$$

Оскільки створення резерву на рекультивацію земель та усунення збитку, нанесеного навколишньому середовищу, є однією з умов, без врахування якої нафтовидобувна свердловина не може бути доведена до стану, здатного приносити економічні вигоди, сума забезпечення збільшує вартість основного засобу «Свердловина». Таким чином, первісна вартість свердловини становитиме: $25000000 + 99108 = 25\,099\,108$ грн.

З 01.01.2018 р. (з моменту введення в експлуатацію свердловини) її вартість починає амортизуватися).

Річна сума амортизації становить:

$$25099108 : 15 = 1673274 \text{ грн.}$$

Подальше відображення забезпечення на ліквідацію свердловини в бухгалтерському обліку підприємства

Надалі при скороченні періоду дисконтування сума забезпечення з кожним роком збільшуватиметься з відображенням різниці у складі фінансових витрат.

Так, за перший рік сума забезпечення збільшиться на 15,857 тис.грн і становитиме 114,966 тис.грн.

Збільшення суми забезпечення (резерву) відображається проведенням Дт рахунку 95 фінансові витрати Кт рахунку 47 забезпечення (резерв).

По завершенню строку дисконтування сума забезпечення (резерву) повинна дорівнювати сумі, яка визначена у якості очікуваних витрат на ліквідацію свердловини через 15 років.

Створення та переоцінки забезпечення на ліквідацію свердловини

Бухгалтерські записи зі створення забезпечення на ліквідацію свердловини, а також його переоцінки наведено в таблиці.

Станом на 01.01.2018 р.

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису	Дебет	Кредит	Сума, тис.грн.
1	Відображено фактичні витрати на будівництво свердловини	15	13;20;22;23;28; 63;65;66;68	25 000
2	Проведено нарахування забезпечення на ліквідацію свердловини	15	47	99,108
3	Введено в експлуатацію свердловину	10	15	25099,108

Створення та переоцінки забезпечення на ліквідацію свердловини

Бухгалтерські записи зі створення забезпечення на ліквідацію свердловини, а також його переоцінки наведено в таблиці.

Станом на 31.12.2018 р.

№ з/п	Зміст бухгалтерського запису	Дебет	Кредит	Сума, тис.грн.
1	Нараховано забезпечення на ліквідацію свердловини	95	47	15,857
2	Нараховано амортизацію свердловини	23	13	1673,274
3	Списано амортизацію з виробництва в готову продукцію в межах норм списання	26	23	1673,274
4	Списано амортизацію свердловини в складі готової продукції на собівартість реалізованої продукції	90	26	1673,274

Відображення створеного забезпечення на ліквідацію свердловини на кінець першого року її експлуатації у фінансовій звітності підприємства

У фінансовій звітності нафтовидобувної компанії згідно з МСФЗ та П(С)БО станом на 31.12.2018 р. відобразатимуться:

- у Звіті про фінансовий стан — основні засоби у розмірі 23425,834 тис. грн.;
- забезпечення на ліквідацію свердловини у розмірі 114,966 тис. грн.;
- у Звіті про прибутки та збитки — собівартість у розмірі 1673,274 тис. грн. (сума амортизації свердловини); фінансові витрати у розмірі 15,857 тис. грн.

Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) згідно норм ПКУ

Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) витрат.

Фінансовий результат до оподаткування збільшується:

- **на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати - далі крім забезпечення витрат на виплати, пов'язані з оплатою праці) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.**

Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень) згідно норм ПКУ

Фінансовий результат до оподаткування зменшується:

- **на суму використання створених забезпечень (резервів) витрат (крім забезпечення витрат на виплати, пов'язані з оплатою праці), сформованого відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;**
- **на суму коригування (зменшення) забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення витрат на виплати, пов'язані з оплатою праці), на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.**