

Skattemessig behandling av nedstegnings- og fjerningsforpliktelser

ORS 3 Okt. 2002

advokat Jan Samuelsen

PwC

1. Bakgrunn

- Internasjonale konvensjoner gir visse overnasjonale forpliktelser med hensyn til fjerning av offshore installasjoner
 - Viktigste internasjonale konvensjon er OSPAR (1998) som Norge har ratifisert
 - Andre konvensjoner: FNs Havrettskonvensjon og retningslinjer vedtatt av International Maritim Organisation (IMO)
 - Nøkkelkrav gjennom OSPAR
 - Generelt forbud mot etterlatelse
 - Betonginstallasjoner kan stå (plattformdekk fjernes)
 - Nederste del av store stålinstallasjoner kan stå
 - Unntakstilfelle
 - Rørledninger omfattes ikke

1. Bakgrunn forts.

- Behandling av rørledninger omtalt i St. melding nr. 47 (1999-2000)
 - Etterlatelse med mindre til hinder eller risiko for fiske

Petroleumslovens regler

- Rettighetshaver (operatør) skal legge frem en avslutningsplan 2-5 år før endelig opphør
- Departementet skal fatte vedtak om disponering
- Rettighetshaverne er forpliktet til å sørge for gjennomføring av vedtaket
- Staten har rett til å overta installasjonene

2. Skattemessig behandling av nedstegnings- og fjerningskostnader

- Historikk
 - Nedstegnings- og fjerningskostnader er i utgangspunktet vanlige fradragsberettigede utgifter
 - Skatteloven § 14-4 (3): det gis ikke fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk
 - Petroleumsskatteloven § 3 (G) (2): Ikke i noe tilfelle fradrag for avsetning til fjerningskostnader
 - Lov om fordeling av fjerningsutgifter kom i 1986

2. Skattemessig behandling av nedstengnings- og fjerningskostnader forts..

- Nærmere om fjerningsfordelingsloven (1986)
 - Bakgrunn: Ønske om å hindre tidlig nedstengning for å sikre effektiv bruk av inntektsfradrag samt å sikre politisk kontroll/styring
 - Utgangspunkt Petroleumsskatteloven § 3 (G) (1): utgifter til fjerning er ikke en fradragsberettiget kostnad
 - Fjerningsfordelingsloven løfter fjerningskostnader ut av skattesystemet – statlig tilskudd i stedet for skattefradrag
 - Tilskuddet settes lik skatteytters effektive skattesats over det aktuelle feltets levetid

2. Skattemessig behandling av nedstengnings- og fjerningskostnader forts...

- Nærmere om fjerningsfordelingsloven (1986)
 - Tilskuddet beregnes individuelt for hver enkelt deltaker
 - Tilskudd er ikke skattepliktig inntekt
 - Tilskudd utbetales på “cash call” basis

2. Skattemessig behandling av nedstengnings- og fjerningskostnader forts..

- Nærmere om fjerningsfordelingsloven (1986)
 - Problemområder:
 - definisjon av fjerningsutgifter
 - beregning av tilskuddssats
 - selskap med lav tilskuddssats
 - overdragelse
 - administrasjon
 - De fleste selskap har ønsket å minimalisere fjerningskostnadene til fordel for vanlig skattemessig fradrag

2. Skattemessig behandling av nedstengnings- og fjerningskostnader forts..

- Definisjon av fjerningsutgifter
 - Ingen definisjon i lovverket
 - Adgang for departementet til nærmere avgrensning
 - Enkelte avklaringer gjennom forarbeider, lovgivning og praksis

2. Skattemessig behandling av nedstengnings- og fjerningskostnader forts..

- Nedstegningskostnader ikke en fjerningsutgift
- Nedstegningskostnader: plugging av brønner, rydding, klargjøring og sikring ved bruksopphør
- Kostnader frem til vedtak om fjerning regnes ikke som fjerningskostnader

2. Skattemessig behandling av nedstengnings- og fjerningskostnader forts..

- Utgifter ifbm sikring og vedlikehold av etterlatte installasjoner neppe å regne som fjerningsutgifter
- Dumping regnes som fjerningskostnader (?)
- Nedgraving/overgrusing ved etterlatelse anses ikke som fjerning (?)
- Event. salgsinntekter fra fjerningsenhet nettes mot fjerningsutgifter

2. Skattemessig behandling av nedstengnings- og fjerningskostnader forts..

- Beregning av tilskuddsats
 - Teller: Selskapsskatt + særskatt
 - Nevner: Selskapsskattegrunnlag
- Kun år med positiv skattepliktig inntekt regnes med (se eksempel)
- Systematisk underdekning i forhold til ordinært skattefradrag

Beregning av fjerningstilskudd

Over brøken: sum betalte skatter (selskapsskatt + særskatt på selskapsbasis over feltets levetid)								
Under brøken: selskapets skattepliktige inntekt i selskapsskattegrunnlaget (beregningsgrunnlag etter fremførbart underskudd)								
Første år med positiv skattepliktig inntekt etter fradrag for fremførbart underskudd: 2005								
Felt X	Årets skattepl. innt.	Fremførb. undersk.	Skattepl. innt.(28%)	skatt (CT+ST)				
1993	-100	-100	0	0				
1994	-200	-300	0	0				
1995	-250	-550	0	0				
1996	200	-350	0	0				
1997	300	-50	0	0				
1998	400	0	350	98				
1999	450	0	450	225				
2000	450	0	450	292				
2001	500	0	500	370				
2002	500	0	500	360				
Sum	2250		2250	1345				
Tilskuddsrate	1345/2250	0,597778						

2. Skattemessig behandling av nedstengnings- og fjerningskostnader forts..

- Særregel for selskaper som får beregnet en svært lav tilskuddsats (Fjfdl § 6)
 - Lav sats mindre enn 28 %
 - Kan da kreve maksimum 28 %
 - Merandel avregnes mot fremtidig skatt
 - Tilskudd kan ikke overstige totalt innbetalt skatt

2. Skattemessig behandling av nedstengnings- og fjerningskostnader forts..

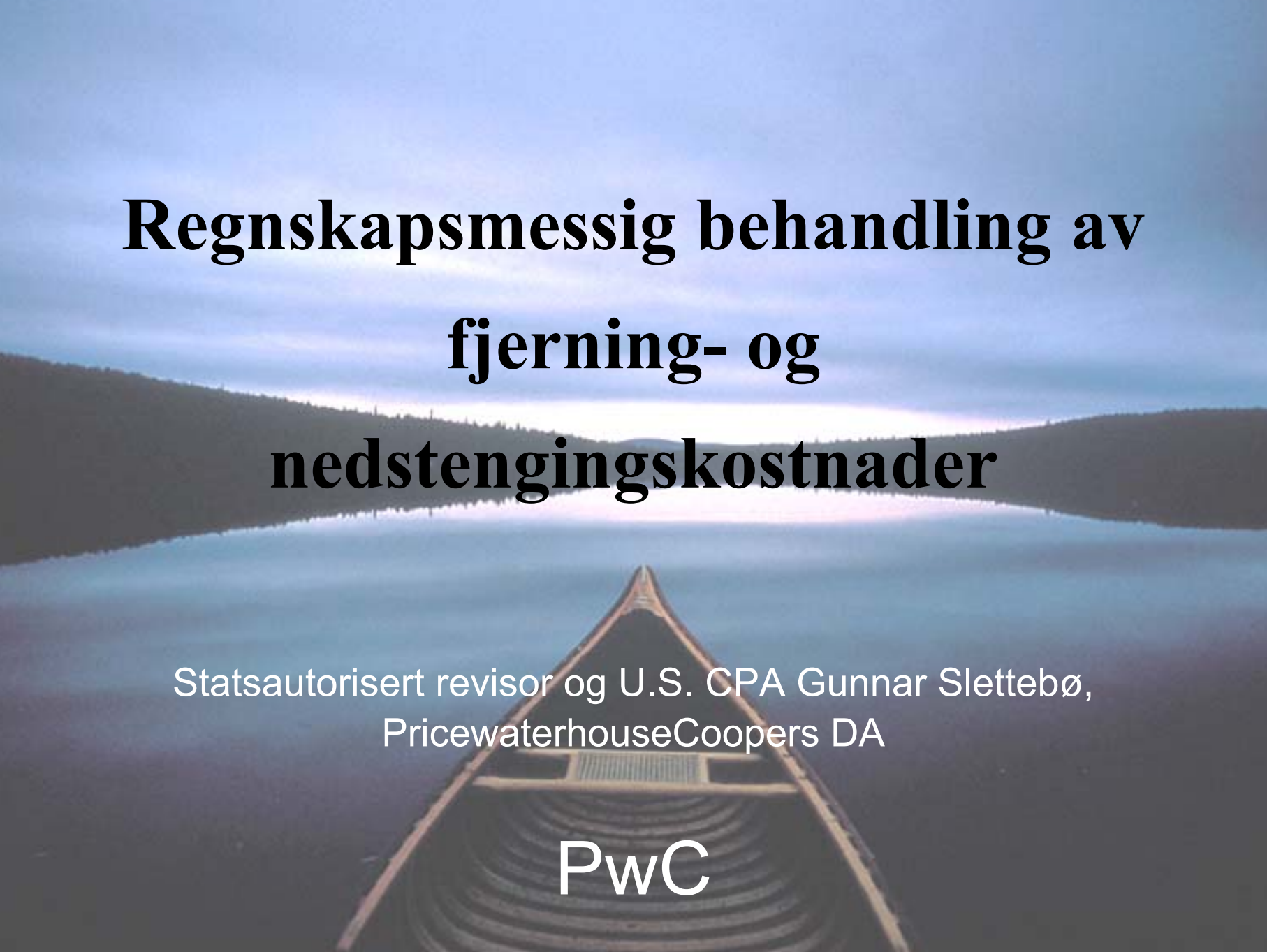
- Fjfdl § 5 har særskilte regler om beregning av tilskudd ved overdragelser.
 - Betydelig skjønnskompetanse tillagt FIN
 - Mange overdragelser gjør dette til et praktisk problem
 - Manglende forutberegnelighet

2. Skattemessig behandling av nedstegnings- og fjerningskostnader forts...

- Nye regler?
 - Forslag fra industrien: Ordinær fradragsføring med utvidet adgang til "carry back".
 - Finansdepartementet arbeider med sikte på høringsutkast i høst.
 - Grunnlag for endringer:
 - mange tolkningsproblemer,
 - manglende foruberegnelighet,
 - tung administrasjon,
 - grunnlaget for loven antas ikke lenger å være tilstede

2. Skattemessig behandling av nedstegnings- og fjerningskostnader forts...

- Nedstegningskostnader
 - Ordinære driftskostnader – fradragberettiget
 - Skattefradrag i tråd med regnskapsmessig avsetning?
 - “Shell saken”. Pådratt kostnad eller avsetning i tråd med god regnskapsskikk?
 - Forskjell i forhold til fjerningskostnader?



Regnskapsmessig behandling av fjerning- og nedstengingskostnader

Statsautorisert revisor og U.S. CPA Gunnar Slettebø,
PricewaterhouseCoopers DA

PwC

Agenda

- Innledning, omfang og avgrensning
- Definisjon av forpliktelse
- Når pådras en forpliktelse ?
- Norsk god regnskapsskikk
- US GAAP – SFAS No. 143
- Implementering av ”nåverdimetoden”
- Spesielle problemstillinger
- Utvikling mot 2005 – IFRS og IAS 37
- Klassifisering i resultat og balanse
- Noteopplysninger

Betydningen av forpliktelser knyttet til fjerning og nedstenging

- Store beløp avsatt i norske oljeselskapers regnskaper til dekning av utgifter til fjerning og nedstenging
- Ulik praksis i regnskapsføring av utgifter til fjerning og nedstenging mellom norske selskaper

Pr. 31.12.01 (kilde: offisielle årsregnskaper for 2001)	
tall i mill kr.	
Selskap	Avsetning til fjerning og nedstenging
Norske Shell	933
Phillips	795
Statoil	7.521
Norsk Hydro	2.110
TotalFinaElf	2.507

NRS(F) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler - hovedprinsipper

- Definisjon: Et foretak har en forpliktelse hvis det har plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt
- En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse, dvs. en hendelse som har funnet sted innen balansedagen
- Med plikt menes enten en juridisk plikt (i form av lov, forskrift, rettslig bindende avtale) eller selvpålagt plikt (men begrensninger)

NRS(F) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler - hovedprinsipper

- Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, og dersom verdien av oppgjøret kan estimeres pålitelig, skal forpliktelsen regnskapsføres.
- Beste estimat av verdien av oppgjøret skal føres som avsetning for forpliktelser i balansen.
- Periodisering: Sammenstillingsprinsippet

Når pådrar foretaket seg en forpliktelse knyttet til fjerning eller nedstenging?

- Når oppstår en forpliktelse knyttet til fjerning eller nedstenging ved
 - Anskaffelse av en oljeplattform ?
 - Investering i rørledninger ?
 - Investering i landbaserte prosesseringsanlegg ?
 - Boring av brønn på felt på sokkelen ?
- Skille mellom oppryddingsforpliktelsen som oppstår ved fysisk installasjon av driftmiddel (fjerning) og oppryddingsforpliktelsen som oppstår etter hvert som virksomheten drives (opprydding)
- Er det grunn til å vurdere utgifter knyttet til fjerning og nedstenging ulikt?

NRS(F) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler - fjerningsutgifter

- NRS(F) beskriver 3 metoder for sammenstilling av fjerningsutgift med inntekt
 - A) Avsetning for fjerningsutgifter bygges opp ved å kostnadsføre utgiften over driftsmidlets økonomiske levetid
 - B) Fjerningsutgiften hensyntas ved fastsettelse av avskrivingsprofil slik at netto utrangeringsverdi er negativ
 - C) Nåverdi av fjerningsutgiften balanseføres som del av anskaffelseskost og avskrives sammen med denne

NRS(F) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

- Alle de 3 metodene oppfyller regnskapslovens krav til sammenstilling av utgifter med tilhørende inntekt
- Tilnærmet lik periodisering av kostnad etter de 3 metodene
- Metode A) er mest anvendt i oljebransjen og er innarbeidet god regnskapsskikk i Norge i dag.
- NRS(F) tar ikke stilling til metode B). Liten eller ingen anvendelse i praksis
- Metode C) anses som god regnskapsskikk etter NRS(F) om Usikre forpliktelser og betingede eiendeler
 - Eneste metode som er i samsvar med def av forpliktelse

Periodisering av utgifter til fjerning etter de 3 alternativene - eksempel

- Anta at selskap A installerer en oljeplattform på sokkelen med en anskaffelseskost på 500 mill.
- Produksjonen på feltet vil løpe over 10 år.
- 100% av fjerningsforpliktelsen oppstår ved installasjon. Selskapets beste estimat på fremtidig udiskontert fjerningsforpliktelse er 179,08. Risikofri rente med tillegg for kredittrisiko er 6%. Nåverdi med 6% diskonteringssats er 100.
- Anta at feltet produserer 10% av totale reserver hvert år frem til fjerning

Periodisering av utgifter til fjerning etter de 3 alternativene - eksempel

Metode	A	B	C
<u>Balanseføring år 0</u>			
Debit anleggsmidler	500	500	600
Kredit fjerningsforpliktelse	0	0	-100
	500	500	500
<u>Kostnadsføring år 1</u>			
Avskrivning på anleggsmidler	50	67,91	60
Rentekostnad på forpliktelse			6
Avsetning for forpliktelse	17,91		
Sum kostnad	67,91	67,91	66
<u>Balanse år 1</u>			
Anleggsmidler	450	432,09	540
Fjerningsforpliktelse	-17,91	0	-106
	432,09	432,09	434

Periodisering av utgifter til fjerning

Alternativ C

Metode C	Resultatføring			Balanse		
	Avskr	Rente	Sum	AM	Forpliktelse	Netto
År 0				600	100	500,00
År 1	60	6,00	66	540	106,00	434,00
År 2	60	6,36	66,36	480	112,36	367,64
År 3	60	6,74	66,74	420	119,10	300,90
År 4	60	7,15	67,15	360	126,25	233,75
År 5	60	7,57	67,57	300	133,82	166,18
År 6	60	8,03	68,03	240	141,85	98,15
År 7	60	8,51	68,51	180	150,36	29,64
År 8	60	9,02	69,02	120	159,38	-39,38
År 9	60	9,56	69,56	60	168,95	-108,95
År 10	60	10,14	70,14	0	179,08	-179,08
	600	79,08	679,08			

US GAAP – SFAS No. 143

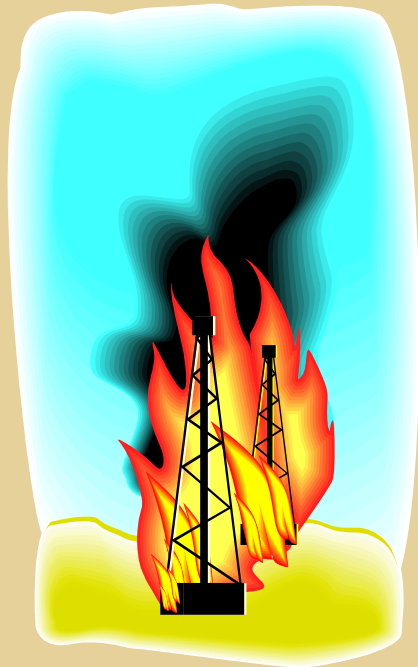
Accounting for asset retirement obligations

- Gjelder regnskapsår som begynner etter 15 juni, 2002 (dvs 2003)
- Krever at en enhet regnskapsfører en forpliktelse knyttet til fjerning til "fair value"
 - Present value technique
- Periodisering: "systematisk og rasjonell metode"
- Vurdering i senere perioder: Estimendringer
 - Oppjustering av forpliktelse
 - Nedjustering av forpliktelse

US GAAP – SFAS No. 143

Accounting for asset retirement obligations

- Nedskrivningstest – Asset Impairment og SFAS No. 144/121
- Regnskapsmessig behandling av prinsippendring



US GAAP – SFAS No. 143

- Prinsippendring regnskapsføres slik:
 - a) Balanseføring av inntrådt nåverdi av forpliktelse justert for tidsverdi/rente fra tidspunkt for måling til implementeringsdato
 - b) Motpost til forpliktelse er anskaffelseskost for eiendelen
 - c) Eiendelssiden skal justeres for “teoretisk” avskrivning på eiendelen fra tidspunkt for måling av forpliktelsen og frem til implementeringsdato
- Netto effekt av prinsippendring : “Cumulative Effect of Change in Accounting Principle”

US GAAP – SFAS No. 143

Implementeringseffekt - eksempel

Appendix D - Transition

- Anta som i tidligere eksempel at en offshore oljeinstallasjon ble anskaffet 1. Januar 1999 og har en forventet levetid på 10 år
- 100% av fjerningsforpliktelsen oppstår ved anskaffelsen
- Avskrivning skjer etter lineær metode
- På tidspunkt for implementering av standard 1. Januar 2003 er udiskontert forventet cash flow som må til for å dekke forpliktelsen i 2009 lik 179,08 mill. Med antakelse om 6% disksonteringsrente er NPV av forpliktelsen pr. 1. Jan 99 lik 100 mill
- Estimert nominell forpiktelse under FAS 19/gml metode var \$180 mill. Selskapet har kostnadsført en årlig avsetning med 18 mill.

US GAAP – SFAS No. 143

Implementeringseffekt - eksempel

År	Balanse forpliktelse 1/1	Rente	Balanse forpliktelse 31/12
1999	100,00	6,00	106,00
2000	106,00	6,36	112,36
2001	112,36	6,74	119,10
2002	119,10	7,15	126,25
2003	126,25	7,57	133,82
2004	133,82	8,03	141,85
2005	141,85	8,51	150,36
2006	150,36	9,02	159,38
2007	159,38	9,56	168,95
2008	168,95	10,14	179,08

US GAAP – SFAS No. 143

Implementeringseffekt - eksempel

Postering ved implementering 1.1.2003				
Eiendel etter SFAS 143			60	
Forpliktelse etter SFAS 143				126,25
Akk. avskr tidligere metode			72	
Implementeringseffekt				5,75
			132	132

- Forpliktelse pr. 1.1.2003: 126,25
- Beregnet bokført verdi av eiendel etter ny metode:
 - $100 - ((100/10)*4) = 60$
- Avskrevet etter gammel metode: $18*4=72$
- Implementeringseffekt

Problemstillinger med nåverdimetoden

- "Nåverdimetoden"
 - Beste estimat
 - Nåverdi - beregningsmetode
 - Valg av diskonteringsrente
 - Gruppering av eiendeler?
 - Estimattendringer
 - Gevinst ved salg av eiendeler
 - Statens andel av fjerningsforpliktelse



Sammenligning NGAAP og US GAAP

- Er det sammenfall mellom NGAAP US GAAP hvis man velger metode C) med balanseføring av nedstenging/fjerningsutgiften som del av anskaffelseskost ?
 - Hva med RL §4-2, 2. Ledd ?
 - Hva med NRS 5 og endring av regnskapsprinsipp?
 - Praksis ?
 - Utvikling av NGAAP mot IAS ? (US GAAP?)
 - Behov for å endre på NRS(F)
- Andre alternativer etter NGAAP (A og B) gir avvik mot US GAAP

Utvikling i NGAAP vs. IAS - sammenligning

- Hva skjer i 2005?
- Exposure Draft No. 1 First Time Application of IFRS
- IAS 37 og sammenligning med NRS(F) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

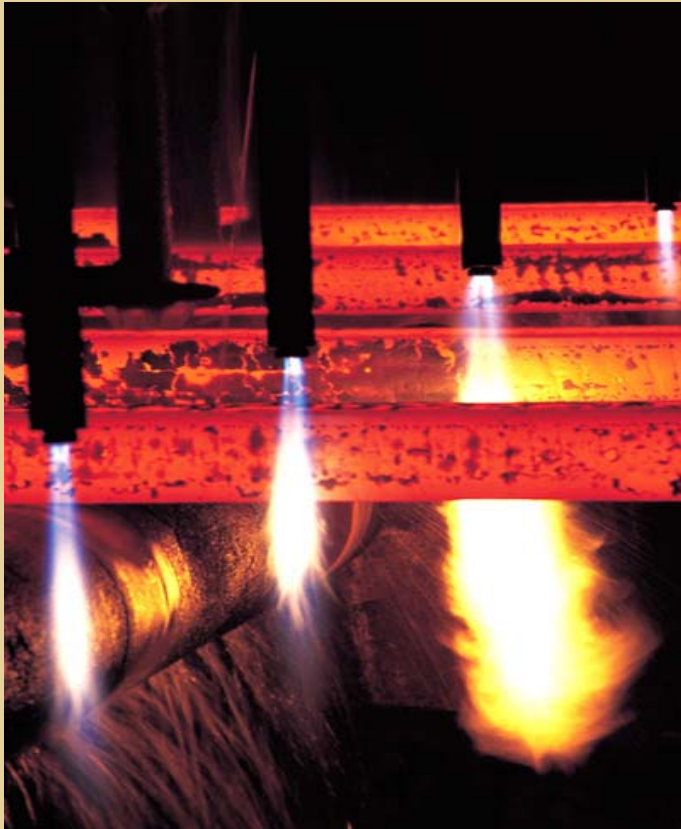
NRS(F) Usikre forpliktelser og betingede eiendeler - Klassifisering

Klassifisering:

- Resultatregnskapet:
 - Avskrivning på forpliktelse klassifisert som del av ansk. kost
 - Rentekostnad på forpliktelse
 - NRS(F) gir valg mellom driftskostnad og finanskostnad
- Balansen
 - Kortsiktig vs. langsiktig forpliktelse

US GAAP - SFAS No. 143

Klassifisering



- Klassifisering:
 - Kortsiktig vs. langsiktig forpliktelse
 - Klassifisering av renteelement i resultatregnskapet
- Nedskriving (Impairment)

Hvilke effekter vil ”nåverdimetoden” få?

- Totale forpliktelser knyttet til fjerning og nedstenging ?
- Anskaffelseskost for offshoreinstallasjoner ?
- Størrelsen på kostnadsført fjerning og nedstenging ?

Andre problemstillinger

- Regnskapsmessig behandling av implementeringseffekt ved overgang fra metode A) til metode C) beskrevet ovenfor
- NRS(HU) Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
- Påvirkning på nøkkeltall
 - ROACE
 - Rentedekningsgrad
- Skattemessig - rentefordelingsgrunnlaget

Noteopplysninger

- Ikke store avvik mellom IAS/NGAAP/US GAAP når det gjelder notekrav
- Skal blant annet oppgi:
 - Beskrivelse av forpliktelsens art og antatt oppgjørstidspunkt
 - I.B. og U.B. på forpliktelsen
 - Periodens tillegg i avsetning og ny avsetning
 - Oppgjør som er motregnet mot avsetning i perioden
 - Økning i avsetning som skyldes renteeffekten

pwc

Your worlds



Our people