

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)
7 апреля 2025

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-169/2025-КпР РАЗРЕШЕНИЯ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Отдельные виды деятельности по законодательству требуют разрешения (лицензии) на их ведение. Также законодательство может требовать разрешения на эксплуатацию отдельных видов оборудования, сертификацию рабочих мест, видов продукции и т.п.

Такие разрешения, лицензии, сертификации, как правило, предоставляются на платной основе. Когда организация осуществляет затраты на их получение, встает вопрос о признании этих затрат нематериальными активами, включении их в стоимость других активов либо отнесении их на текущие расходы.

Интерпретация критериев признания нематериальных активов, установленных Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», применительно к такого рода затратам неоднозначна. В частности, требует уточнения критерий, установленный подпунктом «д» пункта 4 этого стандарта, что актив может быть выделен (идентифицирован) из других активов или отделен от них.

В отдельных случаях лицензироваться может единственный осуществляемый организацией вид деятельности, либо наличие лицензии на деятельность может быть условием существования организации в данной форме. Например, лицензия на банковскую деятельность для банка.

Часто условиями для получения лицензии является наличие у организации соответствующих производственных мощностей. Например, условием лицензии на оказание услуг связи может быть наличие соответствующей сети станций, условием лицензии на оказание образовательных услуг может быть наличие оборудованных учебных классов и т.д. В таких случаях затратами на получение лицензий фактически являются затраты на другие активы, включаемые в бухгалтерском учете в их стоимость.

В связи с изложенным целью настоящей Рекомендации является уточнение критериев признания нематериальными активами затрат на получение от государства различного рода разрешений, лицензий, сертификаций и т.п.

РЕШЕНИЕ

1. В целях настоящей Рекомендации под разрешением понимается полученное организацией в рамках государственного регулирования деятельности или отдельных её аспектов юридически оформленное право на осуществление ею каких-либо необходимых для ее деятельности действий, независимо от юридической формы и названия оформляющего документа – разрешение, лицензия, сертификат, аккредитация, декларация о соответствии, аттестат, билет, ваучер, квота, одобрение, полис и т.п.
2. Наличие возможности у других лиц получить разрешение, аналогичное имеющемуся у организации разрешению, не является препятствием для признания такого разрешения нематериальным активом.
3. Затраты на получение разрешения на осуществление отдельного вида (видов) деятельности не признаются нематериальным активом, если получение разрешения является условием начала или продолжения организацией всей ее деятельности.
4. Разрешение на осуществление деятельности не признается нематериальным активом, если условия получения разрешения обеспечиваются в основном затратами на другие активы.
5. Затраты на получение разрешения на эксплуатацию оборудования, рабочего места, выпуск или продажу продукции не признается нематериальным активом, если оно относится к конкретным объектам – оборудованию, рабочим местам, партиям продукции и т.д. Такие затраты (при соблюдении критериев признания) подлежат включению в стоимость соответствующих основных средств или запасов.
6. Не признаются активом затраты организации на получение разрешения на имя физического лица, независимо от того, как это физическое лицо соотносится с организацией, является ее работником, руководителем или др.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с подпунктом «в» пункта 6 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» при соответствии признакам, установленным пунктом 4 Стандарта, нематериальными активами являются, например, (помимо прочего) разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности. В данном пункте не упоминаются другие виды разрешений. Тем не менее, поскольку норма сопровождается словом «например», она не отвергает того, что нематериальными активами могут являться другие не перечисленные в этом пункте объекты, в частности, разрешения на осуществление отдельных действий, которые не могут характеризоваться как «виды деятельности».

При этом данная норма обуславливается необходимостью соответствовать признакам нематериальных активов, установленным пунктом 4 Стандарта. Среди установленных в этом пункте признаков, которыми должен одновременно характеризоваться актив, чтобы для целей бухгалтерского учета считаться объектом нематериальных активов, в подпункте «д» указана возможность быть выделенным (идентифицированным) из других активов или отделенным от них. Помимо собственно указания данного признака, ФСБУ 14/2022 не содержит положений, поясняющих, что значат слова «может быть выделен

(идентифицирован) из других активов или отделен от них», и критериев такой отделимости (идентифицируемости).

В таких случаях пункт 7.1 Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» предписывает обращаться последовательно к другим источникам, в первую очередь, к международным стандартам финансовой отчетности. В соответствии с подпунктом 12 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

(а) является отделимым, т.е. может быть обособлен или отделен от организации и продан, передан, лицензирован, предоставлен в аренду или обременен индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить; или

(б) возникает в результате договорных или других юридических прав независимо от того, являются ли такие права передаваемыми или обособляемыми от организации или от других прав и обязанностей.

Вместе с тем в пункте 69 МСФО (IAS) 38 приводятся примеры затрат, признаваемых в качестве расходов в момент их возникновения, которые (помимо прочего) включают указанные в подпункте (а) затраты, связанные с подготовкой к началу производства (т.е. затраты на запуск), за исключением случаев, когда такие затраты включаются в состав первоначальной стоимости объекта основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16. Затраты на запуск могут состоять из учредительных расходов, таких как затраты на оплату услуг юристов и секретариата, понесенных при учреждении юридического лица, затрат на открытие нового завода или бизнеса (т.е. предпусковых затрат) или затрат на начало новой деятельности или запуск новой продукции либо процессов (т.е. предоперационных затрат). В таких случаях согласно пункту 69 организация не приобретает и не создает никаких нематериальных или иных активов, подлежащих признанию.

В практике составления финансовой отчетности по МСФО организации, применяя пункт 69 МСФО (IAS) 38, не признают нематериальными активами затраты на получение разрешений на ведение деятельности, когда они необходимы для начала деятельности юридического лица. Вместе с тем прямое указание разрешений (лицензий) на осуществление отдельных видов деятельности в подпункте «в» пункта 6 ФСБУ 14/2022 в качестве примера нематериального актива свидетельствует о том, что не всякие затраты на получение разрешения следует рассматривать как «затраты на запуск». В частности, если наличие разрешения на осуществление вида деятельности не является условием деятельности организации (т.е. организация может начать (продолжить) функционировать даже если не получит разрешение), то такое разрешение не относится к приведенному выше примеру и может быть признано самостоятельным нематериальным активом.

В соответствии с пунктом 13 ФСБУ 14/2022 при признании в бухгалтерском учете объект нематериальных активов оценивается по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью объекта нематериальных активов считается общая сумма связанных с этим объектом капитальных вложений, осуществленных до признания объекта нематериальных активов в бухгалтерском учете. В свою очередь, в соответствии с пунктом 6 Федерального

стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» капитальные вложения признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

а) понесенные затраты обеспечат получение в будущем экономических выгод организацией (достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана) в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев;

б) определена сумма понесенных затрат или приравненная к ней величина.

В случае если условием для получения разрешения является наличие у организации соответствующих производственных мощностей, будущие экономические выгоды обеспечиваются затратами на создание этих мощностей. Например, лицензия на оказание услуг связи обеспечивается затратами на создание соответствующей сети станций, лицензия на оказание образовательных услуг обеспечивается затратами на приобретение и оборудование учебных классов и т.д. В таких случаях указанные затраты уже сформировали первоначальную стоимость соответствующих основных средств. Организация не может признать такую лицензию нематериальным активом в связи с невыполнением указанного выше условия подпункта «б» пункта 6 ФСБУ 26/2020.

Похожим образом обстоит дело с разрешениями на эксплуатацию оборудования, рабочего места, выпуск или продажу продукции, когда оно относится к конкретным объектам: оборудованию, рабочим местам, партиям продукции и т.д. В таких случаях организация признает затраты, обеспечивающие экономические выгоды от соответствующих материальных активов (основных средств или запасов), в стоимости этих активов. Для обособленного признания нематериального актива нет оснований, так как связанные с получением лицензии затраты не способны принести никаких обособленных выгод помимо выгод от признанных основных средств или запасов.

Среди установленных в пункте 4 ФСБУ 14/2022 признаков, которыми должен одновременно характеризоваться актив, чтобы для целей бухгалтерского учета считаться объектом нематериальных активов, в подпункте «г» указана способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем (обеспечить достижение некоммерческой организацией целей, ради которых она создана), на получение которых организация имеет право (в частности, в отношении такого актива у организации при его приобретении (создании) возникли исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами либо иными документами, подтверждающими существование права на такой актив) и доступ иных лиц к которым организация способна ограничить.

В случае получения разрешения на имя физического лица (например, работника организации) соответствующее право возникает у этого физического лица, а не у организации. Организация ни при каких обстоятельствах не может контролировать таких правообладателей, независимо от того, как физическое лицо соотносится с организацией, является ее работником, руководителем или др. Соответственно для признания нематериальным активом затрат организации на получение разрешения физическим лицом нет оснований.

Условие подпункта «г» ФСБУ 14/2022 выполняется, когда правообладателем разрешения становится сама организация. При этом наличие возможности у других лиц получить разрешение, аналогичное имеющемуся у организации разрешению, не является препятствием для признания затрат на разрешение нематериальным активом. Способность организации ограничить доступ иных лиц к экономическим выгодам (доходу) в будущем, о которой идет речь в этом подпункте, касается права данной конкретной организации. Иные лица не могут совершать лицензируемые действия на основании разрешения, полученного организацией. Для их совершения они должны сами получить в установленном порядке такое же разрешение. Условие данного подпункта не касается возможностей получения иными лицами аналогичных разрешений. Это равносильно тому, что для признания автомобиля основным средством не является препятствием возможность иных лиц приобрести такой же автомобиль.