

**ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ
РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»
(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)**

Отраслевой комитет нефти и газа (ОК Нефтегаз)

Отраслевой комитет горнодобывающей промышленности (ОК ГДП)

27 августа 2021

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-131/2021-ОК Нефтегаз/ОК ГДП

«ПЕРЕОФОРМЛЕНИЕ ЛИЦЕНЗИИ НА НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЕ ПОД ОБЩИМ КОНТРОЛЕМ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Статья 17.1. Закона РФ от 21.02.1992 N 2395-1 "О недрах" регламентирует случаи перехода права пользования участками недр от одного субъекта предпринимательской деятельности к другому, при которых такая лицензия подлежит переоформлению, и при этом условия пользования участком недр, установленные прежней лицензией, пересмотру не подлежат. Чаще всего данный порядок переоформления лицензий используется, когда необходимо переоформить лицензию между обществами, находящимися под общим контролем.

Преобладающая практика учета операций переоформления лицензий между обществами, находящимися под общим контролем, в том числе при реорганизации, отражает юридическую форму этих операций: балансовая стоимость лицензии у передающего юрлица списывается в расходы в момент ее сдачи в госорган, а у принимающего юрлица новая лицензия признается в момент получения от госоргана – в сумме уплаченной госпошлины. Такой порядок учета отражает юридическую форму статьи 17.1 закона «О недрах»: одно общество «сдает» лицензию, а другое «получает новую» лицензию под другим номером.

Для того, чтобы одновременно с переоформлением лицензии передать затраты, связанные с ее получением, передающее и получающее общества обычно дополнительно заключают соглашение, предусматривающее в том или ином виде компенсацию таких затрат. Заключение такого соглашения не всегда возможно – например, при реорганизации.

Таким образом, если нет соглашения о компенсации затрат:

1. Балансовая стоимость лицензии, содержащая затраты на ее приобретение, списывается в расходы в передающем обществе;

2. В принимающем обществе лицензия признается по минимальной стоимости (гос пошлина на оформление), которая не отражает ни исторические затраты на ее приобретение для группы, ни текущую её рыночную стоимость. Вместо стоимости прав (затраты на получение лицензии, понесенные передающим обществом), проистекающих из лицензии, отчетность принимающего общества отражает только стоимость бланка, которым эти права оформлены.

Таким образом, отчетность обоих обществ не отражает экономическую суть этих операций, что приводит к недостоверному представлению их финансового положения и результатов деятельности.

В этой связи возникает вопрос о надлежащем порядке учета переоформления лицензий между обществами, находящимися под общим контролем.

РЕШЕНИЕ

1. Настоящая Рекомендация применяется к совокупности фактов, связанных с переоформлением права пользования участками недр с одного общества на другое, когда оба общества находятся под общим контролем (далее – переоформление лицензии). Для определения порядка учета переоформления лицензии под общим контролем рассматриваются все связанные факты и обстоятельства по совокупности, в том числе аннулирование лицензии у прежнего недропользователя и получение лицензии новым недропользователем во взаимосвязи, принимаются во внимание все возникающие права и обязанности сторон.
2. Для целей учета переоформления лицензии под общим контролем организация определяет, носит ли такое переоформление возмездный характер. Передающее общество считает переоформление лицензии носящим возмездный характер, если оно получает в обмен за отказ от лицензии вознаграждение, справедливая стоимость которого сопоставима со справедливой стоимостью лицензии. Принимающее общество считает переоформление лицензии носящим возмездный характер, если оно выплачивает в обмен за получение лицензии вознаграждение, справедливая стоимость которого сопоставима со справедливой стоимостью лицензии. В случае если плательщиком или получателем вознаграждения выступает третья сторона под общим контролем, возмездность переоформления лицензии определяется передающим и принимающим обществом независимо друг от друга. В случае если плательщиком вознаграждения выступает принимающее общество, а получателем – передающее лицензию общество, возмездность переоформления лицензии определяется единообразно обоими обществами по согласованию.
3. В случае возмездного характера переоформления лицензии:
 - а) получающее общество признаёт лицензию в качестве нематериального актива в сумме фактических затрат, непосредственно связанных с её получением;
 - б) передающее общество списывает соответствующий нематериальный актив с признанием разницы между суммой балансовой стоимости списываемого актива и затрат на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода.

4. В случае отсутствия возмездного характера переоформления лицензии:

- а) принимающее общество признает полученную лицензию по балансовой стоимости актива у передающей стороны. Такое признание актива отражается как операция с капиталом и не признается доходом;
- б) передающее общество списывает соответствующий нематериальный актив, отражая такое списание как операцию с капиталом без признания расхода, за исключением случая когда принимающее общество является дочерним по отношению к передающему материнскому обществу. В последнем случае передающее общество руководствуется Рекомендацией Р-68/2016-КпР «Дополнительные финансовые вложения» и Рекомендацией Р-8/2010-КпР «Финансовые вложения, оплаченные неденежными средствами».

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

При учете операций по переоформлению лицензий между обществами, находящимися под общим контролем, следует анализировать все релевантные факты и обстоятельства и учитывать все возникающие права и обязательства сторон:

- сдача лицензии прежним владельцем происходит скоординировано с подачей заявки на получение лицензии от другого общества;

- положения о невозможности уступки/отчуждения, установленные Законом «О недрах», - это юридически оформленный механизм государственного контроля за владельцами прав на добычу. Фактически это транзитный механизм полного правопреемства в части пользования недрами - получающее общество в итоге получает лицензию ровно с теми же условиями, которые были прописаны в лицензии передающего общества (ст.17.1 Закона «О недрах»);

- при соблюдении процедуры и условий нет оснований для отказа госоргана, и это подтверждается практикой / историей успешных аналогичных передач;

- на момент сдачи лицензии, между обществами существуют определенные правоотношения, например:

- а) при переоформлении лицензии в ходе реорганизации, планируемые шаги по передаче лицензии могут быть зафиксированы в решении о реорганизации или в передаточном акте;

- б) при переоформлении лицензии между материнским и дочерним обществом может происходить изменение величины финансовых вложений (см. Рекомендация Р-68/2016-КпР «Дополнительные финансовые вложения»);

- в) при переоформлении лицензии может дополнительно быть заключено соглашение между сторонами, предусматривающее возмещение понесенных затрат передающей стороны.

С точки зрения экономического содержания переоформление лицензий – это перераспределение ресурсов внутри группы. Отсутствие передачи информации о ранее понесенных затратах на приобретение лицензий в другое общество приводит к

некорректному формированию информации в отчетности как передающей, так и принимающей стороны. Затраты на приобретение права на разработку ресурсов должны списываться по мере его реализации (добычи ресурсов), а не формировать единовременный убыток и заниженную себестоимость добытых ресурсов. Таким образом, можно утверждать, что экономическая суть переоформления лицензий – это передача от одного общества другому актива в разрешительном порядке. В момент подачи заявки на переоформление лицензии (или в момент передачи имущества по передаточному акту, если это имело место ранее) у принимающего общества возникает право на получение лицензии. Это право может иметь стоимость, определенную как в соглашениях между сторонами, так и в документах по реорганизации. Так как это право напрямую связано с последующим получением лицензии, его стоимость входит в затраты, формирующие стоимость лицензии в принимающем обществе.

В соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» нематериальный актив принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету. Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях. Проект ФСБУ 14, который в ближайшее время, возможно, придет на смену ПБУ 14/2007, в данном вопросе не предполагает изменений, поскольку основан на общем правиле оценки нематериальных активов при признании по фактическим затратам, предусмотренном МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Поскольку передача лицензии происходит под общим контролем, то есть, решение принимается из единого центра, то в случае отсутствия возмездного характера передачи лицензии, экономически, по существу, такая операция является операцией с капиталом. В этой связи учет должен осуществляться аналогично тому, как учитываются взносы в имущество или изъятия из имущества общества, не изменяющие уставный капитал, по решению собственников.