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

**к заседанию Комитета по рекомендациям (КпР)
13 июня 2024**

***ПРОЕКТ***

**РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-ХХ-КпР**

**ПРАВА ЛИЦЕНЗИАТА**

**ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

В практике организаций распространены лицензионные договоры. В частности, почти всё своё программное обеспечение компании, как правило, получают посредством лицензионных договоров.

Новый федеральный стандарт ФСБУ 14/2022 устранил сомнения относительно признания неисключительных прав лицензиата в качестве нематериального актива. Вместе с тем, относительно деталей такого признания остается много вопросов.

Условия лицензионных договоров довольно разнообразны. Во многих случаях неясно, как интерпретировать эти условия применительно к правилам бухгалтерского учета нематериальных активов. В частности, зачастую неясен характер прав лицензиата и срок этих прав применительно к признакам нематериальных активов, установленным пунктом 4 ФСБУ 14/2022, и к сроку полезного использования нематериального актива, определяемому в соответствии с пунктами 30 и 31 этого стандарта.

Лицензионными договорами часто предусматривается оказание лицензиаром лицензиату услуг по обслуживанию результатов интеллектуальной деятельности, а также по их обновлению. Как правило затруднительно отделить права лицензиата, соответствующие признакам нематериального актива, от прав лицензиата на получение от лицензиара услуг в обмен на вознаграждение.

В некоторых лицензионных договорах не указывается срок действия. По Гражданскому Кодексу РФ в таких случаях действует вменённый срок по умолчанию -5 лет. Однако далеко не очевидно, что этот вменённый срок должен приниматься в целях бухгалтерского учета. Иногда в лицензионных договорах указывается, что лицензиат получает права бессрочно. Также встречаются договоры, в которых срок действия прав лицензиата ограничивается сроком действия исключительных прав лицензиара. При этом лицензиат, как правило, не обладает информацией о сохранении исключительных прав за лицензиаром.

Из-за различной интерпретации условий лицензионных договоров сложившаяся практика бухгалтерского учета очень разнолика. Одинаковые хозяйственные ситуации в бухгалтерской отчетности разных организаций выглядят по-разному, из-за чего для пользователей эти отчетности становятся между собой несравнимыми.

В связи с вышеизложенным, целью настоящей Рекомендации является выработка единообразного подхода к бухгалтерскому учету прав лицензиата по лицензионным договорам, который обеспечит наилучшее отражение финансового положения и финансовых результатов организаций в части объектов бухгалтерского учета, возникающих из этих договоров.

**РЕШЕНИЕ**

1. Лицензиат признает нематериальный актив, если условиями лицензионного договора он наделяется безусловными правами на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации, которые способны приносить экономические выгоды от их использования в ходе обычной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл. В целях настоящего пункта права лицензиата считаются безусловными, если их реализация не зависит от исполнения сторонами лицензионного договора каких-либо обязанностей, совершения ими каких-либо действий или соблюдения ими каких-либо условий в будущем.
2. В той степени, в которой реализация прав лицензиата зависит от исполнения обязанностей, совершения действий, соблюдения условий со стороны лицензиара, такие договоры учитываются как оказание услуг, в частности, лицензиат признает свои права на получение от лицензиара услуг в оплаченной части в качестве неденежного права требования (авансовой дебиторской задолженности). Признаками, свидетельствующими о наличии указанной зависимости, в частности, являются:
3. обязательное (по условиям договора) физическое нахождение материального носителя результатов интеллектуальной деятельности у лицензиара;
4. контроль лицензиаром кодов (шифров, паролей) доступа лицензиата к результатам интеллектуальной деятельности;
5. возможность лицензиара заблокировать доступ лицензиата к результатам интеллектуальной деятельности;
6. нахождение у лицензиара (контроль лицензиаром) материальных или нематериальных объектов, без которых невозможно использование лицензиатом результатов интеллектуальной деятельности, средств индивидуализации;
7. невозможность использования результатов интеллектуальной деятельности без технической поддержки, которая по условиям договора может предоставляться только лицензиаром;
8. В той степени, в которой реализация прав лицензиата зависит от исполнения им своих обязанностей, совершения действий, соблюдения условий (например, от оплаты), лицензиат не признает какие-либо объекты бухгалтерского учета до тех пор, пока такие обязанности, действия, условия не будут им исполнены, совершены, соблюдены (например, пока не произведет соответствующую оплату).
9. Срок прав лицензиата принимается в целях бухгалтерского учета равным сроку действия лицензионного договора, если по его условиям непродление договора на следующий срок лишает лицензиата возможности использовать далее результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации. Срок прав лицензиата считается в целях бухгалтерского учета не ограниченным сроком действия лицензионного договора, если по его условиям непродление договора на следующий срок не лишит лицензиата возможности использовать далее результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации. Лишение лицензиата прав на обновление программного обеспечения или иных аналогичных результатов интеллектуальной деятельности при сохранении его прав на предыдущую (необновленную) версию не свидетельствует об ограничении срока прав лицензиата сроком лицензионного договора.

**ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

…

Согласно подпункту «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» для целей бухгалтерского учета объектом нематериальных активов считается актив, характеризующийся (помимо прочего) тем, что способен 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.

Для того, чтобы проверить характеризуемость актива перечисленным признакам, в том числе признаку из подпункта «г», необходимо сначала убедиться, что существует сам актив, который будет проверяться. Однако, перечисляя признаки, которыми должен характеризоваться актив, чтобы считаться нематериальным активом, ФСБУ 14/2022 при этом не содержит каких-либо критериев признания самого актива как такового. В этой связи из Стандарта неясно, в каком случае существует тот объект (актив), который можно было бы проверить на соответствие или несоответствие названным признакам.

В соответствии с пунктом 8 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» актив – это ресурс:

(a) который контролируется организацией в результате прошлых событий; и

(b) от которого организация ожидает получить будущие экономические выгоды.

Подпункт (b) по существу повторяет признак, названный в процитированном выше подпункте «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022. При этом подпункт (a) является самостоятельным критерием признания актива, который в рассматриваемой ситуации уместно применять в качестве критерия для решения означенного выше вопроса о существовании актива.

Данный критерий подробно раскрыт в разделе «Контроль», охватывающем пункты 13 – 16:

13. Организация контролирует актив, если обладает правом на получение будущих экономических выгод от лежащего в его основе ресурса, а также на ограничение доступа других лиц к этим выгодам. Способность организации контролировать будущие экономические выгоды от нематериального актива обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке. При отсутствии юридических прав продемонстрировать наличие контроля сложнее. Тем не менее юридическая защищенность права не является обязательным условием контроля, поскольку организация может иметь возможность контролировать будущие экономические выгоды иным способом.

14. Знание рынка и технические знания могут привести к возникновению будущих экономических выгод. Организация контролирует эти выгоды, если, например, знания защищены юридическими правами, такими как авторские права, ограничением в торговом договоре (если это разрешается) или правовой обязанностью работников соблюдать конфиденциальность.

15. Организация может располагать командой квалифицированного персонала и может быть в состоянии идентифицировать дополнительные навыки персонала, полученные в результате обучения и ведущие к будущим экономическим выгодам. Организация также может ожидать, что персонал продолжит предоставлять свои навыки в распоряжение организации. Однако обычно организация не имеет достаточного контроля над ожидаемыми будущими экономическими выгодами, возникающими в результате наличия квалифицированного персонала и его обучения, для того чтобы эти статьи отвечали определению нематериального актива. По той же причине особый управленческий или технический талант вряд ли будет отвечать определению нематериального актива, за исключением случаев, когда у организации есть юридические права на его использование и получение ожидаемых от него будущих экономических выгод и при этом он также отвечает остальным частям соответствующего определения.

16. В некоторых случаях организация имеет определенную клиентскую базу или долю рынка и ожидает, что благодаря приложенным усилиям по построению отношений с клиентами и поддержанию их лояльности, клиенты будут продолжать коммерческие операции с организацией. Тем не менее при отсутствии юридических прав на защиту или иных форм контроля отношений с клиентами или лояльности клиентов к организации, как правило, организация не имеет достаточного контроля над экономическими выгодами, ожидаемыми от сотрудничества с клиентами и их лояльности, для того чтобы такие статьи (например, клиентская база, доли рынка, отношения с клиентами и лояльность клиентов) отвечали определению нематериальных активов. При отсутствии юридических прав на защиту отношений с клиентами наличие операций обмена, предметом которых являются те же самые или аналогичные, но не основанные на договоре отношения с клиентами (за исключением обмена в рамках операции по объединению бизнесов), является свидетельством того, что организация все же способна контролировать будущие экономические выгоды, проистекающие из отношений с клиентами. Поскольку такие операции обмена также являются свидетельством того, что отношения с клиентами являются отделимыми, эти отношения с клиентами отвечают определению нематериального актива.

…