

к заседанию Комитета по рекомендациям (КпР)  
13 июня 2024

**ПРОЕКТ**

## РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-XX-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.

**Комментарий:** Новый федеральный стандарт ФСБУ 14/2022 не устранил сомнения относительно признания неисключительных прав лицензиата в качестве нематериального актива, а напротив, создал целый ряд вопросов в связи с тем, что по способам учета активов, вытекающих из неисключительных прав пользования значительным образом отклоняется от МСФО и направлений модернизации МСФО 38 в связи с его устареванием. На текущий момент нельзя упускать из виду, что Фонд МСФО и заинтересованные стороны, признают и публично заявляют, что МСФО (IAS) 38 — это старый стандарт бухгалтерского учета, который необходимо модернизировать для новых видов НМА и новые способы доступа к НМА, таких как программное обеспечение, как услуга Saas, не предусмотренные при разработке МСФО (IAS) 38.

Совет по МСФО признал, что комплексный пересмотр МСФО (IAS) 38 станет масштабным и сложным проектом.

Так, целый ряд несоответствий по МСФО и ФСБУ, включая ФСБУ 26/2020 влечет возникновение множества вопросов по выбору способа учета прав на ПО для отчетности по ФСБУ:

МСФО	ФСБУ 14/2022
<p>Рассматривая сферу применения МСФО (IAS) 38 Фонд МСФО признает, что существует аренда нематериальных активов, учитываемая в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда», не МСФО 38. (см. стр 27 и пункты 2-7 МСФО 38 и пункты 3(e), 4 МСФО (IFRS) 16)</p> <p>Если базовым ресурсом права пользования объектом интеллектуальной собственности являются кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права- то они учитываются по правилам МСФО 38. При этом, если базовым ресурсом, лежащим в основе лицензионного соглашения являются активы, отличные от перечисленных, то арендатор вправе применять МСФО (IFRS) 16 «Аренда»</p>	<p>ФСБУ 14 полностью исключил из применения права на РИД, в то время как МСФО (IAS) 38 и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» предусматривают в качестве способа учета аренду НМА</p>
<p>Разъясняя сферу применения МСФО (IAS) 38 в марте 2021 Фонд МСФО также разъясняет применение пунктов 68-70 стандарта. Если клиент не признает нематериальный актив в отношении конфигурации или настройки прикладного программного обеспечения, для учета этих затрат он применяет пункты 68–70 МСФО (IAS) 38. Комитет заметил, что:</p>	<p>ФСБУ 14 не содержит способов учета для предоплаты под услуги, которые поставщик будет оказывать в</p>

<p>а. заказчик признает затраты как расходы при получении конфигурации или услуги по настройке (пункт 69). В пункте 69А указано, что «услуги получены, когда они выполняются поставщиком в соответствии с договором на их поставку предприятию, а не когда организация использует их для предоставления другой услуги». При оценке того, когда следует признать затраты как расходы, поэтому МСФО (IAS) 38 требует от покупателя определить, когда поставщик выполнит услуги по настройке или настройке в соответствии с контрактом на предоставление этих услуг.</p>	<p>будущем, в то время как в сфере применения МСФО (IAS) 38 попадают расходы, ориентированные на будущее</p>
<p>Фонд МСФО находится в процессе модернизации МСФО (IAS) 38 и признает, что комплексный пересмотр МСФО (IAS) 38 станет масштабным и сложным проектом. Вопросы для пересмотра МСФО (IAS) 38 освещены в публикациях Фонда.</p> <p>Например, Совет по МСФО пересмотрел определение актива в «Концептуальных основах», сосредоточив внимание на правах, которые контролирует организация, которые могут принести экономические выгоды, и предоставил дополнительные разъяснения относительно «прав», «контроля» и «потенциала получения экономических выгод»</p> <p>В пунктах 6,8 Консультативного комитета по рынкам капитала от 13 июня 2024 года в качестве отдельной темы проекта по пересмотру МСФО 38 рассмотрен вопрос о выяснении того, какой базовый ресурс контролируется организацией при получении права пользования ПО как услугой. Некоторые заинтересованные стороны обеспокоены тем, что требования МСФО (IAS) 38 не могут обеспечить новые способы доступа и использования нематериальных активов, что приводит к тому, что учет, по их мнению, не отражает достоверно экономику этих операций. При обсуждении признания в «Концептуальных основах» Совет по МСФО изменил фокус критериев признания НМА на то, предоставляет ли признание полезную информацию пользователям финансовой отчетности, а не на вероятность того, что организация получит будущие экономические выгоды.</p>	<p>ФСБУ 14 не учитывает многие вопросы, включенные в проект по модернизации МСФО (IAS) 38. Определение НМА не приведено в соответствие с определением актива Концептуальных основ составления финансовых отчетов.</p>
<p>В МСФО (IAS) 38 есть положения пунктов 94-96, в котором существует исключение, что в некоторых случаях может учитываться возобновляемый срок, если имеются свидетельства в пользу того, что организация сможет осуществить пролонгацию без значительных затрат. Поэтому допустимы случаи, когда капитализация и установление СПИ более 12 мес. возможна, если организация приобретая версию ПО по лицензии на год, имеет намерения его продления или обмена с предыдущих версий. Лицензии обычно активируются с даты предоставления доступа.</p> <p>Лицензиары часто предлагают условия приобретения прав на ПО или на базы данных с условием их пролонгации или обменов с предыдущих версий и для таких случаев предлагают специальные ценовые предложения и стоимость рассчитывается индивидуально. Часто лицензии вообще электронные, поэтому не возникает специальных затрат, а пролонгация представляет платеж за продление или обмен с предыдущих версий на следующий срок.</p>	<p>ФСБУ 14 не содержит положений о том, что срок полезного использования может быть возобновляемым, в отличие от пунктов 94-96 МСФО (IAS) 38, которым регулируются ситуации продления прав пользования.</p>

	<p>ФСБУ 26/2020 в пункте 3 исключает из сферы применения приобретение результатов интеллектуальной деятельности и средств индивидуализации, на которые у организации не возникают исключительные права, права в соответствии с лицензионными договорами.</p> <p>Получается капитальными затратами такое приобретение не является по ФСБУ 26/2020?</p>
--	---

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.

Исследования по пересмотру МСФО 38, опубликованные в начале 2024 года и в июне 2024 также замечают следующее. При рассмотрении критериев признания необходимо принимать во внимание свойства НМА, такие как:

- неконкурентность в использовании, масштабирование –это свойство НМА, позволяющее использовать одновременно в разных местах и процессах;
- необходимость обеспечения соблюдения исключительной собственности, не допускающей присвоение другими;
- имеет ценность для конкретных объектов, но не для других, что делает невозможным их перепродажу;
- большая синергия использования с другими материальными и нематериальными активами;

- невозвратность уплаченных за весь срок лицензии фиксированных платежей по лицензионному соглашению с обязанностью лицензиара предоставлять доступ к ПО в течение оговоренного срока.

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.

Комментарий. Такое решение значительно отклоняется от разъяснений комитета по интерпретациям МСФО от марта 2021, которое разделяет способ учета в зависимости от того, какими характеристиками обладает базовый актив, лежащий в основе пользования: локальное или облачное право пользования. НМА не возникает, когда Программное обеспечение — это услуга, которую клиент получает в течение срока действия договора

Решение Фонда МСФО размещено по ссылке <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/agenda-decisions/2021/configuration-or-customisation-costs-in-a-cloud-computing-arrangement-mar-21.pdf>

**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:

- а)** обязательное (по условиям договора) физическое нахождение материального носителя результатов интеллектуальной деятельности у лицензиара;
- б)** контроль лицензиаром кодов (шифров, паролей) доступа лицензиата к результатам интеллектуальной деятельности;
- в)** возможность лицензиара заблокировать доступ лицензиата к результатам интеллектуальной деятельности;
- г)** нахождение у лицензиара (контроль лицензиаром) материальных или нематериальных объектов, без которых невозможно использование лицензиатом результатов интеллектуальной деятельности, средств индивидуализации;

- д) невозможность использования результатов интеллектуальной деятельности без технической поддержки, которая по условиям договора может предоставляться только лицензиаром;
3. 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).
4. 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 лишает 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:

- (а) который контролируется организацией в результате прошлых событий; и
- (б) от которого организация ожидает получить будущие экономические выгоды.

Подпункт (б) по существу повторяет признак, названный в процитированном выше подпункте «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022. При этом подпункт (а) 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.

...