

Раздел IV. Актуальные вопросы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

В рубрике «Актуальные вопросы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности» размещаются материалы, в которых проанализирован действующий порядок учета различных активов предприятия – основных средств, нематериальных активов и др., а также составления бухгалтерской отчетности. Учтены изменения в законодательство, разъяснения государственных органов, судебная практика и мнения профессионального сообщества.



Федорова Ольга Сергеевна

Заместитель генерального директора по экономическим проектам
Группы компаний «Налоги и финансовое право»

Email: fedorova@cncfp.ru

Работаем по ФСБУ 14/2022: учет прав доступа к облачным информационным ресурсам

Аннотация: В статье рассмотрен вопрос о том, надо ли принимать к учету в качестве нематериальных активов лицензионные договоры на удаленный доступ к программному обеспечению, справочным системам, которые размещены на ресурсах других юридических лиц. Этот вопрос стал актуальным в связи с началом работы по новому стандарту бухгалтерского учета, определяющему правила учета нематериальных активов.

Ключевые слова: нематериальный актив, стандарт бухгалтерского учета, программное обеспечение, удаленный доступ

Annotation: The article considers the question of whether it is necessary to take into account as intangible assets license agreements for remote access to software, reference systems that are hosted on the resources of other legal entities. This issue has become relevant in connection with the start of work on a new accounting standard defining the rules for accounting for intangible assets.

Keywords: intangible asset, accounting standard, software, remote access

Многие организации приобретают на срок 12 месяцев и более доступ к информационно-аналитическим системам, электронным базам данных, информационным ресурсам, справочно-правовым системам, автоматизированным системам правовой информации и т.п.

Яркими примерами таких продуктов являются справочно-информационные системы «КонсультантПлюс», различные ПО для целей ведения внутрикорпоративных управленческих и хозяйственных процессов, бухгалтерские справочные системы, электронные справочно-информационные системы по товарам и юридическим лицам и др.

С началом работы по новому Федеральному стандарту бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» (утв. приказом Минфина России от 30.05.2022 № 86н) стал актуальным вопрос о том, возникает ли у организации обязанность с 01.01.2024 по отражению в бухгалтерском учете и отчетности в качестве нематериальных активов таких прав пользования к электронным информационным ресурсам, справочно-информационным системам и т.п., полученным на срок более 12 месяцев, если право реализуется через так называемый удаленный доступ к облачному хранилищу информации.

В профессиональном сообществе есть мнение, что лицензионные договоры на доступ к ПО, справочным системам (например, Гарант, Консультант), которые размещены на ресурсах других юридических лиц, доступ к которым предоставляется удаленно (например, через удаленные сервера или облако), не могут быть признаны нематериальными активами, т.к. не выполняется один из ключевых критериев для признания актива – отсутствует контроль над управлением, доступом, использованием соответствующего ПО, справочной системой.

Мы со своей стороны попытаемся поdiskутить с таким подходом.

Так, одним из условий признания в учете НМА в силу подп. «г» п. 4. ФСБУ 14/2022 является способность актива приносить организации экономические выгоды в будущем, на получение которых организация имеет право и доступ иных лиц к которым организация может ограничить. Такое право и возможность такого ограничения должны быть подтверждены лицензионными договорами либо иными документами.

В соответствии с п. 1 ст. 1225 ГК РФ результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана (интеллектуальной собственностью), в частности, являются:

- программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);
- базы данных.

Согласно ст. 1260 ГК РФ базой данных является представленная в объективной форме совокупность самостоятельных материалов (статей, расчетов, нормативных актов, судебных решений и иных подобных материалов), систематизированных таким образом, чтобы эти материалы могли быть найдены и обработаны с помощью электронной вычислительной машины (ЭВМ).

На основании ст. 1261 ГК РФ программой для ЭВМ является представленная в объективной форме совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств в целях получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения.

В соответствии с п. 1 ст. 1233 ГК РФ правообладатель может распорядиться принадлежащим ему исключительным правом на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации любым не противоречащим закону и существу такого исключительного права способом, в том числе путем его отчуждения по договору другому лицу (договор об отчуждении исключительного права) или предоставления другому лицу права использования соответствующих результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации в установленных договором пределах (лицензионный договор).

Таким образом, предоставление прав пользования результатами интеллектуальной деятельности при соответствии иным критериям ФСБУ 14/2022 в бухгалтерском учете относится к объектам НМА. Если же договор не соответствует критериям (на-

пример, срок предоставления права 12 месяцев и менее или стоимость не превышает установленный организацией лимит), то объект НМА не возникает.

При этом, действительно, в профессиональном сообществе есть мнение, что лицензионные договоры на доступ к ПО, справочным системам, которые размещены на ресурсах других юридических лиц, доступ к которым предоставляется удаленно (например, через удаленные сервера или облако), не могут быть признаны нематериальными активами, т.к. не выполняется один из ключевых критериев для признания актива – отсутствует контроль над управлением, доступом, использованием соответствующего ПО, справочной системой.

Так, например, в отношении критерия ограничения доступа третьих лиц в Методических материалах на тему: Вопросы и ответы по ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы», утв. Решением Правления СРО ААС от 22.12.2023 года (протокол № 657) , приводится следующая позиция:

«Если организация не может подтвердить наличие юридически закрепленных прав на результат интеллектуальной деятельности, включая возможность ограничить доступ к его использованию со стороны третьих лиц, то это означает, что невозможно продемонстрировать контроль над способностью результата интеллектуальной деятельности приносить экономические выгоды (доходы) непосредственно этой организации. В этом случае результат интеллектуальной деятельности не может быть классифицирован в качестве НМА, и затраты на приобретение соответствующего результата интеллектуальной деятельности необходимо признавать в составе других активов (например, в составе дебиторской задолженности) или расходов отчетного периода.

Иллюстративный пример. Классификация затрат по лицензионному соглашению на получение права доступа к программному обеспечению, размещенному в облаке.

В зависимости от условий соглашения Заказчик может признать НМА, если Заказчик получает контроль над программным обеспечением; в противном случае такое соглашение является обычным сервисным договором.

В рассматриваемом примере лицензионное соглашение передает Заказчику только право на получение доступа к прикладному программному обеспечению Поставщика в течение срока действия договора, но не дает Заказчику возможности получать будущие экономические выгоды, вытекающие из самого программного обеспечения, и ограничивает доступ других к возможности использовать этот программный продукт.

Следовательно, Заказчик не может признавать право доступа к программному обеспечению в качестве нематериального актива. 3

В рамках лицензионного соглашения Заказчику передается только право на получение доступа к прикладному программному обеспечению Поставщика, следовательно, Заказчик получает услугу доступа к программному обеспечению в течение срока действия договора, т.е. лицензионное соглашение следует рассматривать как сервисный договор. При этом, если Заказчик осуществляет предоплату в адрес Поставщика, то эта предоплата дает Заказчику право на обслуживание в будущем и таким образом является активом для него.

Для классификации затрат по таким лицензионным договорам и соглашениям о подписке необходимо анализировать их конкретные условия, включая права организации-заказчика (пользователя ИТ-продукта) и их соответствие признакам, указанным в пункте 4 ФСБУ 14/2022, в том числе способность организации ограничить доступ иных лиц к экономическим выгодам (доходам) от использования результата интеллектуальной деятельности.

Для этого следует определить, установлен ли ИТ-продукт на ИТ-инфраструктуре поставщиком этого ИТ-продукта. Если организация делает вывод, что указанные обстоятельства дают ей возможность ограничить доступ третьих лиц к ИТ-продукту, который способен приносить ей экономические выгоды (доход) в будущем (или обеспечить достижение

целей, ради которых она создана, если организация является некоммерческой), то право пользования таким ИТ-продуктом должно быть учтено в составе нематериального актива.

В том случае, если ИТ-продукт установлен в публичной облачной ИТ-инфраструктуре или на инфраструктуре поставщика, либо может быть дистанционно отключен поставщиком, то требования подпункта «г» пункта 4 ФСБУ 14/2022 не удовлетворяются и затраты на приобретение прав на пользование таким ИТ-продуктом не могут быть отнесены к нематериальным активам или соответствующим капитальным вложениям. Таким образом, электронный доступ к удаленной информационной правовой базе данных, расположенной на сервере поставщика, который предоставляется и отключается дистанционно (например, КонсультантПлюс, Гарант и пр.), не признается нематериальным активом. Этот вывод также применим для случаев, когда организация может сохранять резервные копии указанных баз данных, которые быстро теряют свою актуальность».

Как видим, саморегулируемая организация аудиторов предлагает положить в основу решения вопроса о признании НМА следующие критерии:

- возможность лицензиата ограничить доступ третьих лиц к информационному продукту,
- установка ИТ-продукта на материальных ресурсах лицензиата,
- отсутствие у правообладателя возможности дистанционно отключить доступ.

По нашему мнению, данная логика не бесспорна.

Во-первых, полагаем, что критерий «ограничения доступа третьих лиц» правильнее рассматривать как право, полученное конкретным предприятием и позволяющее непосредственно данному предприятию извлекать выгоды из этого права. По нашему мнению, лексический анализ подп. «г» п. 4 ФСБУ 14/2022 позволяет сделать однозначный вывод о том, что «способность ограничить доступ» относится к выгодам от использования НМА, а не к самому программному продукту.

Кроме того, необходимо учитывать, что регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации осуществляется в соответствии с принципом применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов (п. 4 ст. 20 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Поэтому можно исходить из того, что положения ФСБУ 14/2022 не вступают в противоречие с требованиями МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы». Понятие контроля раскрыто в нем следующим образом (п. 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».

Во-вторых – в продолжение первого довода – по нашему мнению, не вполне верно формулировать критерий контроля в отношении самого информационного ресурса. Если речь не идет об исключительном праве или исключительной лицензии, то право пользования им может появиться у третьих лиц (при заключении лицензионного договора с правообладателем) независимо от того, каким образом этот доступ обеспечен для нашей организации – путем подписки на облачный продукт или посредством установки на наш сервер.

Так, если взять тот же «КонсультантПлюс» или «Гарант», то право доступа к ним может быть реализовано для конкретно взятого пользователя как через удаленный доступ, так и путем установки на его сервер. Вместе с тем и в том, и в другом случае данный пользователь не может ограничить доступ третьих лиц к этим продуктам при заключении ими такого же лицензионного договора с правообладателем.

Но, что важно, он может ограничить доступ третьих лиц к тем экономическим выгодам, которые сам извлекает из использования данных программ. Так, например, консалтинговая компания с использованием этих информационных ресурсов способна извлекать выгоду в форме реализации собственных продуктов – аналитических материалов и консультационных услуг, подготовленных с помощью содержащейся в базах информации; а иной пользователь, имеющий такой же объем прав, применяет их только для получения узкоспециальной информации по своему, например, кадровому профилю. Но при этом, разумеется, он не имеет доступа к продуктам деятельности консалтинговой компании.

В-третьих, контроль над выгодами реализуется посредством исполнения обязательств Сторон по соответствующим лицензионным договорам: при своевременном выполнении обязательств со стороны заказчика поставщик не может в одностороннем порядке ограничить доступ к ПО заказчику, что являлось бы нарушением лицензионного договора.

Как следует из п. 1 ст. 1235 ГК РФ, лицензиат может использовать результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации только в пределах тех прав и теми способами, которые предусмотрены лицензионным договором. Право использования результата интеллектуальной деятельности, прямо не указанное в лицензионном договоре, не считается предоставленным лицензиату.

То есть в качестве оборотоспособного актива могут выступать только имущественные права на результат интеллектуальной деятельности. Поэтому считаем верным исходить из того, что для целей применения ФСБУ 14/2022 объектом учета НМА могут быть только определенные имущественные права на результат интеллектуальной деятельности (ПО), а не само это ПО.

Возможность использования программы для ЭВМ может быть предоставлена третьему лицу только путем передачи определенного объема имущественных прав правообладателем по лицензионному или сублицензионному договору. Заключение такого договора и будет обеспечивать ограничение доступа третьих лиц к экономическим выгодам, полученным организацией от использования неисключительных прав на программы для ЭВМ.

В-четвертых, по поводу критерия «возможность поставщика дистанционно отключить или заблокировать доступ» отметим, что в современных технических условиях такая возможность у поставщика может иметься и в условиях установки ПО на носитель лицензиата. Примером могут служить блокировки электронных функций, предустановленных на западные автомобили и иное оборудование, ввезенные (в том числе до возникновения новой геополитической ситуации) в Россию.

Кроме того, в современных условиях практически любая компьютерная программа обновляется систематически (актуальности требуют не только вышеупомянутые «Консультант» и «Гарант»), при этом такое обновление происходит преимущественно в автоматическом режиме через сеть Интернет – как в случае удаленного доступа к «облачному» продукту, так и в ситуации установки программы на носитель пользователя. И, соответственно, прекращение правообладателем поставки таких обновлений приведет к неактуальности ПО для пользователя и невозможности извлечения им экономической выгоды из имеющихся у него прав.

Поэтому довод о том, что установленное на собственный сервер ПО, в отличие от удаленного доступа к облачному продукту, гарантирует пользователю контроль над ним и над извлекаемыми выгодами, также представляется нам не вполне убедительным. В современных условиях, если правообладатель пойдет на нарушение своих обязанностей по договору и прекратит выполнение обязательств (как это сделали западные лицензиары в 2022 году), то пользователь лишится такого контроля независимо от места расположения серверной части компьютерной программы.

С учетом изложенного мы считаем, что способ доступа к ПО для пользователя – путем удаленного подключения к облачному продукту или путем установки программы на собственное оборудование – сам по себе не является критерием при решении вопроса о признании НМА в бухгалтерском учете.

Если для организации использование ПО влечет долговременное получение экономической выгоды, и контроль над этой выгодой организация может обеспечить, то условие подпункта «г» п. 4. ФСБУ 14/2022 следует считать выполненным.

НАЛОГОВЫЙ ПРЕДСТАВИТЕЛЬ предприятий, организаций и граждан



Группа компаний
**«НАЛОГИ И ФИНАНСОВОЕ
ПРАВО»**

- защита налогоплательщика в налоговых и судебных органах
- анализ обоснованности актов налоговых органов
- налоговый консалтинг (консультации, экспертизы, заключения)
- защита от санкций по валютному и таможенному контролю
- хозяйственные споры любой сложности
- Налоговый клуб
- общий аудит

Наш адрес:

620133, г. Екатеринбург, ул. Луначарского, д. 77, 4 этаж.

Тел./факс: (343) 350-11-62, 350-12-12.

www.cnfp.ru E-mail: cnfp@cnfp.ru