

## **Возражения на текст Рекомендации "Неисключительные права пользования результатами интеллектуальной деятельности".**

**Подготовлено: Николаева Е.Г., АО «Гознак».**

Проект Решения по рекомендации Р-164 не обеспечивают адекватной основы для того, чтобы составители и пользователи отчетности смогли понять основы для разработки способов учета прав лицензиата, и по результатам сопоставления текста рекомендации с последним опубликованным Фондом МСФО материалом по пересмотру МСФО (IAS) 38 требуется дополнительное обсуждение по нижеследующим аспектам:

1. Название Рекомендации не соответствует ее содержанию, потому что реально такую масштабную тему, как результаты интеллектуальной деятельности на заседаниях не рассматривали и не обсуждали. Границы РИД намного шире, чем права лицензиата, включая вопросы исследований и собственных разработок ПО, разработки/приобретения различных видов интеллектуальной собственности.

Вместе с тем, на заседаниях рассматривалась только узкая тема прав лицензиатов, да и то, без тщательного рассмотрения природы информационных технологий (IT) и интеллектуальной собственности (IP), и без погружения в специфику моделей лицензирования.

Несмотря на узкие границы обсуждения, на последних заседаниях название Рекомендации расширили до границ РИД, когда измененная формулировка названия Р-164 не сопровождалась расширением масштабов исследования/обсуждения до границ различных видов РИД и как, следствие, содержание Р-164 не соответствует ее названию.

2. Некоторые абзацы и формулировки Рекомендации находятся в противоречии с разъяснениями специализированного Суда по интеллектуальным правам и противоречат нормам ГК РФ (см. п.3 ст 1260, ст 1261 ГК РФ, выводам Постановления КС РФ от 16.06.2022 N 25-П). Отдельные формулировки, в принципе, не применимы к правовой природе лицензий на ПО и их правовому регулированию. Что означают формулировки «безусловные права использования» применительно к неисключительным лицензиям, что означает введенный Р-164 широкий смысл понятиям «лицензиат» и «лицензиар», в то время как такие определения установлены правовыми нормами о лицензировании (например ст. 1286, 1286/1, 1235-1238 ГК РФ)?

3. Цель рекомендации указана, как выработка единообразного подхода. Однако такая цель не может иметь практического значения, **поскольку обстоятельства, связанные с объектами лицензирования должны рассматриваться и определяться в каждом отдельном случае** с учетом множества факторов, в том числе с учетом различных объектов лицензирования, особенностей правовых отношений в соответствующей сфере лицензиара или лицензиатов, а также новейших тенденций соответствующей отрасли в условиях цифрового развития общества. «Единообразие» как цель учета угрожает выработке бухгалтерским сообществом профессиональных суждений относительно разработки способов учета в соответствующей отрасли с учетом специфики деятельности.

Содержание рекомендации неконкурентное, «не идет в ногу» со временем, не рассматривает самые последние официальные материалы, обобщенные и опубликованные Фондом МСФО после масштабных исследований национальных разработчиков стандартов по теме НМА в проекте по масштабному пересмотру МСФО (IAS) 38.

К обсуждению Р-164 не привлекались технические специалисты, модели лицензирования не были изучены, не рассматривались специфические

особенности, влияющие на выбор способа учета для различающихся лицензий, например открытым (open source) и проприетарным лицензиям. Между тем, в замечаниях на проект рекомендации, направленные в БМЦ ранее, были приведены факты, что по вопросам выбора способа учета для прав лицензиата и квалификации в отчетности требуется наличие углубленных технических знаний и погружение в специфику вопроса, тем более в связи с демонстрируемыми по всему миру ситуациями, связанными с масштабными сбоями и недостатками лицензионного ПО.

*Из последних примеров:*

а) с помощью лицензионного ПО, имеющего недостатки, выводится из строя ИТ инфраструктура. Разве можно применять исключительно бухгалтерское мышление к активам, связанным с ИТ-инфраструктурой?  
<https://www.forbes.ru/tekhnologii/519788-hakery-lezut-v-okna-kiberprestupniki-pol-zuutsa-iz-anami-windows>

б) В июле 2024 несколько крупных российских девелоперов потеряли доступ к облачному ПО BIM 360 американской компании Autodesk и лишились проектной документации, которая там хранилась. Autodesk это системы для строительства, проектирования и промышленного дизайна.

Фондом МСФО, национальными разработчиками стандартов и пользователями по всему миру выявлены недостатки в учете НМА, которые включены в проект по пересмотру МСФО 38. Три из пяти тем недостатков учета НМА демонстрируют, что вопросы учета прав лицензиата и представления отчетности гораздо шире, чем рассмотрено в Рекомендации Р-164 и к таким темам относятся:

1) Тема активов и затрат, возникающих в результате расходов на нематериальные статьи;

2) Определение НМА требует обновлений с учетом изменений в Концептуальных основах финансовой отчетности в контексте договоров, связанных с цифровизацией, в частности, для разъяснения того, какой базовый ресурс необходимо продемонстрировать организации?

Какой способ учета лучше отражает нематериальные статьи, удовлетворяющие критериям признания актива Концептуальных основ, но не удовлетворяющие определению НМА?

3) Тема не признанных НМА.

Совет по МСФО пересмотрел определение актива в Концептуальных основах, чтобы сосредоточиться на правах, которые контролирует организация и которые потенциально могут приносить экономические выгоды, и предоставил больше объяснений о «правах», «контроле» и «потенциале приносить экономические выгоды». При обсуждении признания в Концептуальных основах Совет по МСФО изменил фокус критериев признания на то, предоставляет ли признание полезную информацию пользователям финансовой отчетности, а не на вероятность того, что будущие экономические выгоды поступят в организацию. Пользователи финансовой отчетности по всему миру определили улучшение требований к раскрытию информации как наиболее вероятный способ удовлетворения своих информационных потребностей.

Однако влияние самых последних опубликованных Фондом МСФО официальных материалов по пересмотру МСФО 38 с началом применения ФСБУ 14 не изучено и не освещено в Р-164.

4. Пункты 2-3 рекомендации не имеют полезного практического применения и не приводят к улучшению раскрытия информации по активам организаций для множества ситуаций, описанные критерии признания лицензий НМА с использованием бухгалтерского понятия «безусловные права», введенного в оборот Р-164.

Введенный Р-164 критерий «безусловные права» применительно к лицензиям не является ни гражданско-правовым, ни налоговым, ни

бухгалтерским, он во многом формален, не связан с правовой-природой лицензий и не подходит для выбора способа учета лицензий, где имеет большое значение экономическая суть, технические функции ПО. Квалификация лицензий, должна решаться преимущественно на основании применимых терминов, позволяющих их применить к большому разнообразию моделей лицензирования.

Пункты 2-3 рекомендации не позволяют разграничивать лицензии, обеспечивающих работу ИТ-инфраструктуры организаций (что является необходимым ресурсом ИТ-инфраструктуры) и приобретение лицензий, как объектов интеллектуальной собственности.

В большинстве случаев организации приобретают у разработчиков лицензии не как объект интеллектуальной собственности, а как необходимые сервисы для полного цикла ИТ-инфраструктуры, и такое ПО носит название инфраструктурное (ПО безопасности и доступа, решения для резервного копирования, ПО для управления инфраструктурой, ПО для управления мобильностью, СУБД, почтовые сервисы и др)). Чем больше ИТ-инфраструктура, тем больше количество лицензий, а увеличение количества лицензий связано с развитием бизнеса в целом. В мире ПО не предусмотрено многолетнее использование и/или работа на одной версии. Постоянно обновлять ПО - это единственный возможный путь, поэтому услуги сопровождения ПО разработчиками, являются неотъемлемым условием большинства лицензий на инфраструктурное ПО.

Кроме того, бухгалтерская практика признания лицензий, являющихся необходимым сервисом для ИТ-инфраструктуры организаций, в составе НМА, противоречит самой природе предназначения и распространения инфраструктурного ПО, предназначенного для выполнения определенных функций.

В годовом отчете компании Астра, лидера рынка отечественного ПО на стр. 39, 51-60 схематично изображены функции и задачи ПО для ИТ-инфраструктуры. Все это дает представление, что инфраструктурное ПО – это необходимый сервис ИТ-инфраструктуры лицензиатов.

В большинстве случаев непрерывность работоспособности инфраструктурного ПО обеспечивает сам разработчик через выпуск обновлений версий, а у лицензиата отсутствуют собственные корпоративные компетенции и ИТ персонал. Например, продукты группы Астра имеют техническое сопровождение и высококвалифицированная команда опытных инженеров обеспечивает круглосуточное техническое сопровождение и работоспособность инфраструктуры лицензиатов, построенной на продуктах Группы Астра (см. стр 61 отчета). На пример госкорпорации, связанной с деятельностью ЦОД мы провели анализ, и увидели, что в 95% балансовой стоимости инфраструктурного ПО, работоспособность обеспечивается разработчиком, а собственных корпоративных компетенций нет.

И здесь, конечно, возникают вопросы к разработчику Р-164:

- Зачем рекомендуется классифицировать в балансе в составе НМА ПО, которое является сервисами полного цикла ИТ-инфраструктуры и способность управлять функциями ПО и поддержание работоспособности несет ответственность разработчик?

- Как применять пункт 2 Р-164 к проектам массового замещения импортного инфраструктурного ПО на отечественное на рабочих местах сотрудников с (см. стр. 60 отчета Астра), когда лицензии являются частью сервиса в соответствии с масштабами ИТ и поддерживаются разработчиком?

- Какой способ учета лицензий наиболее достоверно будет представлять приобретение организацией лицензий ПО для сервисов ИТ-инфраструктуры, если у организации отсутствуют собственные корпоративные компетенции и ИТ персонал, чтобы самостоятельно поддерживать работоспособность ПО?

5. Пункты 5 и 6 Р-164 необходимо доработать до полезных и практических разъяснений и рассмотреть способы определения СПИ:

- 1) когда лицензии удовлетворяют определению актива согласно Концептуальных основ, но не удовлетворяют определению НМА по МСФО (IAS) 38;
- 2) когда лицензии удовлетворяют определению НМА по ФСБУ 14/2022, но не удовлетворяют определению актива согласно Концептуальных основ?
- 3) в случаях, когда возобновляемый срок лицензии сопровождается значительными затратами на оплату следующего лицензионного периода, аналогично пунктам 94-96 МСФО (IAS) 38?

Пункты 5 и 6 Р-164 в части терминологии и формулировок не отражают природу ПО, которое в большинстве случаев в принципе не может существовать без обновлений от разработчиков, любой последующий возобновляемый лицензионный срок (продление) – это новые значительные затраты, а полезность и экономический ресурс ПО, хоть и ограничивается периодом лицензирования, но определяется в большинстве случаев совсем не сроком лицензии как юридическим фактом, а другими факторами, связанными с особенностями ПО:

- способностью лицензиата самостоятельно управлять активом;
- общедоступная информация о расчетных оценках СПИ аналогичных активов, которые используются аналогичным образом;
- устаревание может быть техническим из-за зависимости от совместимости с ИТ-инфраструктурой, технологическим из-за быстрого развития ИТ-технологий, функциональным из-за снижения функциональной полезности, коммерческое из-за появления наиболее выгодных ИТ-решений и другие типы устаревания;
- уровень затрат на поддержание и обслуживание данного актива, требующих для извлечения экономического ресурса от использования;
- зависимость срока полезного использования прав лицензий от срока полезного использования других активов организации.

6. Последствия выхода Р-164 имеют более широкие масштабы, поскольку касаются вопросов квалификации расходов в отчетности по раскрытию информации по амортизации и денежным потокам от операционной и инвестиционной деятельности:

- 1) нет никаких оснований в отчетности завышать элемент раскрытия по статье амортизация на величину лицензионных платежей, являющихся по своему экономическому смыслу услугами по сервисам ИТ-инфраструктуры организаций. Амортизация – это контролируемая и анализируемая статья как источник инвестиционной деятельности и влияющая на расчет показателей эффективности деятельности менеджмента. Если не провести в учете и отчетности дезагрегацию элемента лицензионных платежей от НМА, то вырастет показатель EBITDA и другие ковенанты, по которым отчитывается менеджмент и сама организация перед заинтересованными сторонами. Уже сейчас показатель «Амортизация» искажен в аналитике ФСБУ и потребуются ручной сбор информации и ручные корректировки, чтобы «разделить» амортизацию интеллектуальной собственности и расходы на нематериальные статьи, признаваемые по мере наступления лицензионного периода и достоверно представить показатель EBITDA и другие ковенанты;
- 2) нет никаких оснований в отчетности начать переклассифицировать денежные потоки на приобретение множества видов лицензий, как

инвестиционная деятельность. Лицензии для контрактов с заказчиками, лицензии на необходимые сервисы для повседневной эксплуатации ИТ-инфраструктуры – это операционная деятельность. Это новый МСФО (IFRS) 18 и предстоит настроить еще много аналитики в системах учета и отчетности, чтобы разделять потоки операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. При этом массово организации приобретают лицензии для операционной, а не для инвестиционной деятельности в рамках массового перевода ИТ-инфраструктуры и рабочих мест пользователей на отечественное ПО: для обслуживания ИТ-инфраструктуры или исполнения контрактов с заказчиками. В очень редких случаях, предоплаты за лицензионные периоды могут быть отнесены к инвестиционной деятельности, это может быть, например, для разработок производных программных продуктов ИТ-подразделениями (собственные разработки ПО для биометрии и т.п.)

Приложения:

- 1) публикации Фонда МСФО июль 2024
- 2) отчетность Группы Астра – лидера рынка отечественных разработок ПО для примера.