

ВОПРОСЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУЩНОСТИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В ходе исследования проведено сравнение законодательной практики Республики Беларусь, Российской Федерации по вопросам определения интеллектуальной собственности. В результате выявлена экономическая сущность интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета и дано определение данного объекта

Ключевые слова: интеллектуальная собственность, право собственности, объект бухгалтерского учета

Экономика Республики Беларусь за последние годы прошла нелегкий путь становления и развития. За истекшее время произошли значительные социально-экономические изменения. Ряд этих изменений связан с формированием и развитием института интеллектуальной собственности. На сегодняшний день интеллектуальная собственность представляет собой экономический ресурс с неограниченным потенциалом. Данный ресурс обеспечивает рост и доходность как отдельно взятого производства, так и государства в целом.

Поскольку интеллектуальная собственность включает в себя совокупность исключительных прав и состоит из многообразия объектов, имеющих обоснованную денежную оценку, то ее необходимо рассматривать как объект бухгалтерского учета. Множество сделок с объектами интеллектуальной собственности должно находить отражение в бухгалтерском учете, как правообладателей, так и пользователей. Достоверное отражение данного объекта учета позволит формировать объективную информацию о финансовом положении и экономической привлекательности организаций для инвесторов.

Однако относительная новизна данной категории, несовершенство действующего законодательства, регулирующего порядок бухгалтерского учета интеллектуальной собственности, отсутствие четкого понятийного аппарата вызывает множество проблем, связанных с таким отражением.

В имеющейся учебной и научной литературе, несмотря на высокий интерес ученых и законодателей к данной категории, отсутствует единый подход к экономическому содержанию категории интеллектуальная собственность и ее составляющих.

Нормативно правовым актом Республики Беларусь, определяющим понятие и отношения в сфере интеллектуальной собственности является Гражданский Кодекс РБ глава 60. Однако данный нормативно-правовой акт содержит в себе ряд противоречий. Во-первых, в Гражданском Кодексе РБ интеллектуальная собственность определяется как "исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности" [1]. В тоже время согласно ст. 980 к объектам интеллектуальной собственности относятся: результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг. Таким образом, положения ст. 980 противоречат определению интеллектуальной собственности данному в названии самой

главы 60 “Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальная собственность)”. Т.к. согласно ст. 980 интеллектуальная собственность – это и результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации, а определение, содержащиеся в названии главы включает в себя лишь “результаты интеллектуальной деятельности”[1].

Во-вторых, само выделение двух различных групп объектов интеллектуальной собственности: первая – результаты интеллектуальной деятельности, вторая – средств индивидуализации участников гражданского оборота, является спорным и противоречивым. На взгляд автора средства индивидуализации, такие как фирменные наименования, товарные знаки также являются результатами интеллектуальной деятельности, т.к. они создавались и возникали в процессе интеллектуального труда и творчества. И отделение средств индивидуализации от результатов интеллектуальной деятельности не является правомерным. Как минимум необходимо наличие пояснения о том, приравниваются либо не приравниваются средства индивидуализации к результатам интеллектуальной деятельности. Например, в Гражданском Кодексе Российской Федерации данное пояснение имеется: “Результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц...”[2].

Также следует отметить, что в Гражданском Кодексе Российской Федерации гл. 69 фигурирует такое понятие как “Интеллектуальное право”, которое включает в себя исключительное право на объекты интеллектуальной собственности и личные неимущественные права. Характеристика данной категории, указанная в Гражданском Кодексе Российской Федерации, дает точное представление о правах, возникающих по отношению к объектам интеллектуальной собственности. В Гражданском Кодексе республики Беларусь понятие “интеллектуальное право” отсутствует и в различных статьях гл. 60 ГК РБ дается описание имущественного права, личного неимущественного права и исключительного права на объекты интеллектуальной собственности. Следует отметить, что данные описания названных категорий не структурированы и приводят к затруднениям в понимании сущности интеллектуальной собственности и правах, возникающих на объекты интеллектуальной собственности.

Как отмечалось выше, интеллектуальная собственность состоит из многообразия объектов, имеющих обоснованную денежную оценку, что в свою очередь, позволяет рассматривать ее как объект бухгалтерского учета. Также в практике существует множество сделок с объектами интеллектуальной собственности, что влечет за собой необходимость налогообложения данных сделок. Следовательно, определение интеллектуальной собственности и объектов, относящихся к интеллектуальной собственности для целей налогообложения должно найти свое отражение в таком нормативно-правовом акте как Налоговый Кодекс Республики Беларусь. В Общей части Налогового Кодекса Республики Беларусь дано определение для целей налогообложения таким категориям как “товар”, “работа”, “услуга”, а категория “интеллектуальная собственность” в данном нормативно-правовом акте не рассматривается. Можно было бы предположить, что при совершении сделок с объектами интеллектуальной собственности имущественные права на данные объекты в этом случае выступают как товар для целей налогообложения. Однако в ст. 29 Общей части НК РБ указывается, что “Товаром признается имущество (за исключением

имущественных прав), реализуемое либо предназначенное для реализации, если иное не установлено таможенным законодательством” [3]. Т.е. имущественные права в целом, в том числе имущественные права на объекты интеллектуальной собственности не признаются товарам для целей налогообложения. Таким образом, Налоговый Кодекс Республики Беларусь не дает определение категории “интеллектуальная собственность”, что в свою очередь влечет за собой отсутствие унифицированного подхода к определению налогооблагаемой базы и расчету налогов при совершении сделок с объектами интеллектуальной собственности. В свою очередь, в налоговом законодательстве Российской Федерации дано определение, что при соблюдении ряда критериев результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности признаются для целей налогообложения нематериальными объектами. Так в п.3 ст. 257 гл. 25 НК РФ указано, что “В целях настоящей главы нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев)” [4]. Положения данной статьи Налогового Кодекса РФ дают основания делать вывод, что результаты интеллектуальной деятельности и объекты интеллектуальной собственности признаются нематериальными активами. Однако четкое определение категории “интеллектуальная собственность” отсутствует и в данном нормативно-правовом акте.

В отечественном законодательстве имущественные права на объекты интеллектуальной собственности также признаются нематериальными активами. Данное положение закреплено в “Положении по бухгалтерскому учету нематериальных активов”, утвержденном Постановлением МФ РБ № 118. В данном постановлении указано, что “К нематериальным активам для целей бухгалтерского учета относятся принадлежащие обладателю имущественные права:

- на объекты промышленной собственности;
- на произведения науки, литературы и искусства;
- на объекты смежных прав;
- на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров...”[5]. Так же как и в выше рассматриваемых примерах, в данном нормативно-правовом акте представлен лишь перечень объектов, относящихся к интеллектуальной собственности, но само определение понятия “интеллектуальная собственность” не рассматривается.

Таким образом, в основополагающих нормативно-правовых актах Республики Беларусь, таких как Гражданский Кодекс, Налоговый Кодекс, Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, отсутствует четкое определения категории “интеллектуальная собственность”.

Не смотря на то, что интерес к рассматриваемой категории в отечественной и зарубежной экономической и юридической литературе достаточно высок, наблюдается отсутствие единого мнения в определении сущности данной категории. Рассмотрев определения интеллектуальной собственности, данные различными отечественными и зарубежными авторами, ярко выделяются два подхода к определению сущности интеллектуальной собственности:

– юридический (Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лазовский, А.Н. Азрилян, В.Н. Шимов, А.Н. Тур, В.Г. Гавриленко, Вечканов, В.И. Кушлин, Золотоголов, О.В. Новосельцев и др.)
– экономический (А.Д. Никипелов, В.В. Ольховский, С.Н. Поленова, И.И. Маслакова).

Юридический подход предполагает рассмотрение категории “интеллектуальная собственность” как право собственности на результаты интеллектуальной деятельности или интеллектуальный продукт. Однако в современных учебниках гражданского права и в научной литературе довольно часто встречается концепция, что право собственности может распространяться лишь на вещи, т.е. имущественные права могут быть только вещными. Основными аргументами в подтверждение данной концепции является то, что в системе континентального права, включая гражданское законодательство Республики Беларусь, Российской Федерации, содержание права собственности раскрыто в Гражданском Кодексе в разделе II “Право собственности и другие вещные права”. Сама формулировка данного раздела исключает возможность отнесения прав собственности к неимущественным, нематериальным объектам гражданских прав. Так же следует отметить, что во втором разделе рассматриваемых нормативных актах не нашлось места для характеристики прав на нематериальные объекты имущества. Вторым аргументом для сторонников данной концепции является, то, что в разделе IV как Гражданского Кодекса РБ, так и Гражданского Кодекса РФ само право собственности не упоминается и не характеризуется, а рассматриваются такие категории как “личные имущественные” и “неимущественные права” и “исключительное право”. Необходимо отметить и такой факт, что сам термин интеллектуальная собственность в разделе IV Гражданского Кодекса РФ встречается лишь один раз в скобках в ст. 1225.

По мнению О.В. Новосельцева-ведущего научного сотрудника РНИИС именно из-за вышеприведенных фактов “... возникли и до сих пор продолжают интенсивные дискуссии и теоретиков и практиков гражданского права по поводу возможности или невозможности распространения права собственности на нематериальные объекты имущественных отношений”.

А поскольку такие дискуссии еще ведутся и точка в данном вопросе еще не поставлена, то по нашему мнению не является правомерным трактовать категорию “интеллектуальная собственность” лишь как собственность на результаты интеллектуальной деятельности.

Авторы *экономического* подхода придерживаются мнения, что интеллектуальная собственность – это “рыночный ресурс”, “самостоятельный социально-экономический институт”, “система экономических отношений между субъектами рынка...” и т.д. По нашему мнению, авторы, приверженцы экономического подхода, во многом правы. Так в частности на наш взгляд является неоспоримым, то, что на сегодняшний момент интеллектуальная собственность представляет собой рыночный ресурс, способный обеспечить финансовую независимость и рост любого предприятия. Так же является неоспоримым фактом то, что интеллектуальная собственность представляет собой систему экономических отношений. Однако любые экономические отношения могут цивилизованно развиваться, если они имеют юридическое обеспечение.

Таким образом, по нашему мнению, является целесообразным выделение третьего подхода – *смешанного*. К авторам смешанного подхода можно отнести Н. Уолла, Я. Маркузе, Д. Лайнза, Г.В. Бромберга и др. Суть высказываний данных авторов заключается в следующем, что интеллектуальная собственность

представляет собой право использования результата интеллектуальной творческой деятельности, либо право на продукт интеллектуального творчества. Также одним из приверженцев данного подхода является Л.И. Абалкин, который говорит, что “интеллектуальная собственность – собирательное понятие, включающее права, которыми регулируются отношения, складывающиеся в процессе создания продуктов интеллектуального труда, обмена ими и их использования” [11.738]. Следуют отметить, что перечисленные авторы избегают термина “право собственности”, однако не отвергают наличие правовой составляющей рассматриваемого понятия. Так же данные авторы подчеркивают наличие экономических отношений, возникающих по поводу результатов интеллектуального труда. Однако у данных авторов нет определенности, какие именно права должны быть на продукт интеллектуального творчества. Данный вопрос, по-нашему мнению, является одним из главных в выявлении сущности интеллектуальной собственности, т.к. в экономической и юридической литературе встречаются различные определения вышеназванных прав, а именно: имущественные права, исключительные права, интеллектуальные права, право на использование.

Поскольку интеллектуальная собственность является рыночным ресурсом, который имеет свою обоснованную денежную оценку, по поводу и с данным ресурсом возникают различные экономические действия, имеющие юридическое обеспечение (создание, купля-продажа, обмен и т.д.), то интеллектуальную собственность, по нашему мнению, необходимо рассматривать как объект бухгалтерского учета. Вышеизложенное представим схематично.

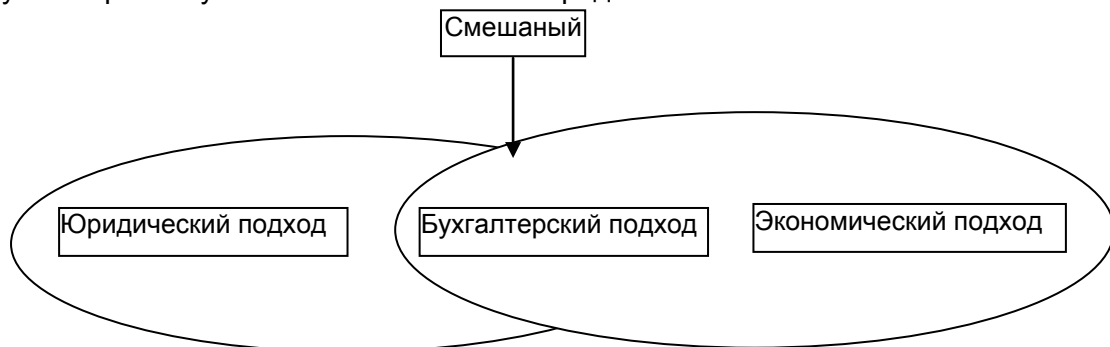


Рис. 1. Подходы к сущности интеллектуальной собственности

Данного подхода придерживаются также и такие экономисты как Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д., которые отмечают, что “Интеллектуальная собственность может приобретать денежную оценку и значиться в балансовом отчете фирмы как нематериальные активы” [6.146]. Некоторые авторы в частности Ольховский дают следующее понятие нематериальным активам: “НМА- исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, признаваемые за организацией, удовлетворяющие требованиям, предъявляемым к активам, предполагаемые к использованию в процессе производства или для целей управления в течение длительного времени и подтвержденные документально”. Таким образом, из данных определений можно сделать вывод, что состав нематериальных активов складывается из объектов интеллектуальной собственности. В свою очередь объекты интеллектуальной собственности являются элементами понятия “интеллектуальная собственность”. Из чего следует, что сам термин “Интеллектуальная собственность” шире понятия “нематериальный актив” и понятия “объекты интеллектуальной собственности”.

Обобщив вышесказанное и проведя анализ подходов к определению сущности интеллектуальной собственности, можно выделить ряд критериев, характеризующих данную категорию.

Таблица 1. Анализ подходов авторов к определению понятия “интеллектуальная собственность”

Авторы	Правовая основа						На что возникает право					
	Авторское право	Собственность	Результат изобретения	Права	Специфическая собственность	Исключительно е право	Продукт интел. творчества	Перечень объектов	Результаты интел. деятельности	Результаты изобретения	Результат интел. труда	Результат творческой деятельности
Большая экон энциклоп												
Румянцева Е.Е												
Уолл Н., Маркузе Я, Лайнз Д.									+			
Райзберг Б.А., Азрилян А.Н.									+			
Лазовский Л.Ш									+			
Энциклопедия научно-технич. прогресса												
В.Н. Шимов, А.Н. Тур									+			
А.Д. Никипелов												
Абалкин Л.И											+	
Гавриленко В.Г.									+			
Вечканов, Вечканова									+			
Кушлин В.И									+			
Золотогоров											+	
Бромберг Герц Вениаминович												+
Диссертация “Оренбургский госуд. аграрный университет”									+			
Диссертация Новосибирская государств академия экономики и управления												
В. Новосельцев									+			

Как отмечалось выше понятие “интеллектуальная собственность” в литературе рассматриваться как с юридической стороны (право собственности), так и с экономической (рыночный ресурс). Однако на наш взгляд, данное понятие должно реализоваться через два взаимосвязанных способа существования: экономический и юридический, причем юридический аспект выступает не, только

как предпосылка, но и как результат экономических отношений. Нами выше доказывалось, что является спорным рассматривать интеллектуальную собственность лишь как право собственности. На наш взгляд более правомерным является использование понятия “исключительное право”, которое можно определить как совокупность принадлежащих правообладателю (гражданину или юридическому лицу) прав на использование по своему усмотрению любым не противоречащим закону способом результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации. Данный подход закреплен, например, в п.3 ст. 257 гл. 25 НК РФ, где указано, что нематериальными активами признаются объекты интеллектуальной собственности и конкретизируется: “исключительные права на них”. И как показывает анализ, приведенный в таблице 1 этого же мнения придерживается и ряд автором, таких как Бромберг.

Если брать за основу, что интеллектуальная собственность – это исключительные права, то возникает вопрос: на что возникают эти права. Как показывает анализ (таблица 1) в большинстве трактовок идет простое перечисление перечня объектов, относимых к интеллектуальной собственности, согласно какого-либо нормативно-правового акта: Гражданского Кодекса, Налогового Кодекса и т.д. Однако данный подход, на наш взгляд, не является правомерным, т.к. в указанных нормативно-правовых актах встречаются противоречия по поводу отнесения тех или иных объектов к интеллектуальной собственности. В подтверждение данного мнения проведем анализ таких нормативно-правовых актов как Налоговый Кодекс РФ, РБ, Гражданский Кодекс РБ И РФ, Положения по учету нематериальных активов РБ, представленный в приложении Б По результатам анализа видно, что в Налоговом Кодексе РБ перечень объектов, относящихся к интеллектуальной собственности, не определен. В отечественном законодательстве перечень объектов интеллектуальной собственности определен в Гражданском Кодексе и в Положении по учету нематериальных активов. Однако перечень объектов интеллектуальной собственности, представленный в Положении по учету нематериальных активов, намного уже перечня, приведенного в Гражданском Кодексе РБ. Так согласно Положению по учету нематериальных активов к объектам интеллектуальной собственности не относятся: исполнения, фонограммы, топология интегральных микросхем, фирменные наименования, товарные знаки и знаки обслуживания и т.д. В Российском законодательстве также присутствуют расхождения. Так в Налоговом Кодексе РФ отсутствуют такие объекты интеллектуальной собственности, определенные в ГК РФ, как: произведения науки, литературы и искусства, исполнения, фонограммы, сообщение в эфир, коммерческие обозначения. Так как все объекты интеллектуальной собственности, перечисленные в названных нормативных документах, создаются в результате интеллектуальной деятельности, то на наш взгляд, будет правомерным все объекты интеллектуальной собственности объединить термином – результаты интеллектуальной деятельности. Таким образом, исключительные права возникают на результаты интеллектуальной деятельности.

Необходимо отметить, что согласно Закону “О бухгалтерском учете и отчетности” любой объект бухгалтерского учета должен иметь обоснованную денежную оценку и документальное подтверждение о наличии прав на данный объект. Следовательно, и интеллектуальная собственность для целей бухгалтерского учета должна иметь обоснованную денежную оценку и подтверждаться документально.

Поскольку в отечественных нормативно-правовых актах, как показывает анализ, представленный в приложении Б, отсутствует единый подход по поводу отнесения тех или иных объектов к интеллектуальной собственности, то интеллектуальной собственностью для целей бухгалтерского учета может признаваться только те результаты интеллектуальной деятельности, охрана которых предусмотрена законодательством.

Обобщив вышесказанное, предлагаем следующее определение интеллектуальной собственности для целей бухгалтерского учета:

Интеллектуальная собственность – это исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности в производственной, научной, литературной и художественной областях, имеющие обоснованную денежную оценку, документально подтвержденные, и охрана которых предусмотрена законодательством.

Данное определение позволяет идентифицировать интеллектуальную собственность как объект бухгалтерского учета, выявить критерии отнесения объектов к интеллектуальной собственности, а также унифицировать бухгалтерский учет интеллектуальной собственности для предприятий всех форм собственности, что позволит в свою очередь развивать инновационную деятельность предприятий и как следствие, будет содействовать развитию инновационной экономики государства.

Список использованной литературы:

1. “Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая)” от 18.12.2006 N 230-ФЗ (ред. от 08.12.2011)
2. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 декабря 1998 г. № 218-З Принят Палатой представителей 28 октября 1998 года. В редакции Закона Республики Беларусь от 3 июля 2011 г. № 285-З
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь 29 декабря 2009 г. № 71-З. Принят Палатой представителей 11 декабря 2009 года В редакции Закон Республики Беларусь от 30 декабря 2011 г. № 330-З
4. “Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)” от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.07.2012)
5. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденное Постановлением Министерством финансов Республики Беларусь от 12 декабря 2001 г. № 118, (в редакции Постановления Министерством финансов Республики Беларусь от 30 октября 2009 г. № 132).

БОРЕЙКО Надежда Андреевна – старший преподаватель Полоцкого государственного университета.

Статья поступила в редакцию 17.05.2012 г.