

УДК 657.1:347.779

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СУЩНОСТИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Н.А. БОРЕЙКО

(Полоцкий государственный университет)

Приоритетной задачей любого государства является развитие инновационной экономики. Одним из ресурсов такого развития выступает интеллектуальная собственность. Рассмотрены различные подходы к определению экономической сущности интеллектуальной собственности, проанализированы противоречия в законодательстве Республики Беларусь, регулирующем интеллектуальную собственность, а также предлагается обоснованный авторский подход к определению интеллектуальной собственности как объекта бухгалтерского учета.

Ведение. 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 данный момент интеллектуальная собственность представляет собой экономический ресурс с неограниченным потенциалом. Этот 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.

Основная часть. Относительная новизна рассматриваемой категории, несовершенство действующего законодательства, регулирующего порядок бухгалтерского учета интеллектуальной собственности, отсутствие четкого понятийного аппарата вызывает множество проблем, связанных с достоверным отражением операций с данным объектом учета. В имеющейся учебной и научной литературе, несмотря на высокий интерес ученых и законодателей к данной категории, отсутствует единый подход к экономическому содержанию интеллектуальной собственности и ее составляющих.

Нормативно-правовым актом Республики Беларусь, определяющим понятие и отношения в сфере интеллектуальной собственности, является Гражданский кодекс Республики Беларусь (далее – ГК РБ), глава 60. Однако данный нормативно-правовой акт содержит в себе ряд противоречий. Во-первых, в ГК РБ интеллектуальная собственность определяется как «исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности» [1]. В то же время согласно статье 980 к объектам интеллектуальной собственности относятся: результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации участников гражданского оборота, товаров, работ или услуг. Таким образом, положения статьи 980 противоречат определению интеллектуальной собственности, данному в названии самой главы 60 «Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности (интеллектуальная собственность)». Так как согласно статье 980 интеллектуальная собственность – это и результаты интеллектуальной деятельности, и средства индивидуализации, а определение, содержащееся в названии главы, включает в себя лишь «результаты интеллектуальной деятельности». 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 наш взгляд, средства индивидуализации, такие как фирменные наименования, товарные знаки, также являются результатами интеллектуальной деятельности, так как 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 ли не приравниваются средства индивидуализации к результатам интеллектуальной деятельности. Например, в Гражданском кодексе Российской Федерации (далее – ГК РФ) данное пояснение имеется: «Результатами интеллектуальной деятельности и приравненными к ним средствами индивидуализации юридических лиц...» [2]. Также следует отметить, что в главе 69 ГК РФ 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 ГК РФ, дает точное представление о правах, возникающих по отношению к объектам интеллектуальной собственности. Понятие «интеллектуальное право» в ГК РБ отсутствует, и в различных статьях главы 60 этого Кодекса 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 (далее – НК РБ). В Общей части НК РБ 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 статье 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]. То есть имущественные права в целом, в том числе имущественные права на объекты интеллектуальной собственности, не признаются товаром 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 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 пункте 3 статьи 257 главы 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 НК РФ дают основания сделать 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 Министерства финансов Республики Беларусь № 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 вышерассматриваемых 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 определение категории «интеллектуальная собственность».

Несмотря 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, можно выделить 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, Г.С. Вечканов, В.И. Кушлин, В.Г. Золотогоров, 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, Рос-

сийской 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. Также следует отметить, что во втором разделе рассматриваемых нормативных актов не нашлось места для характеристики прав на нематериальные объекты имущества. Вторым аргументом для сторонников данной концепции является, то, что в разделе IV как ГК РБ, так и ГК 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 ГК РФ встречается лишь один раз в скобках в статье 1225.

По мнению ведущего научного сотрудника РНИИС О.В. Новосельцева, 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» [6, с. 93].

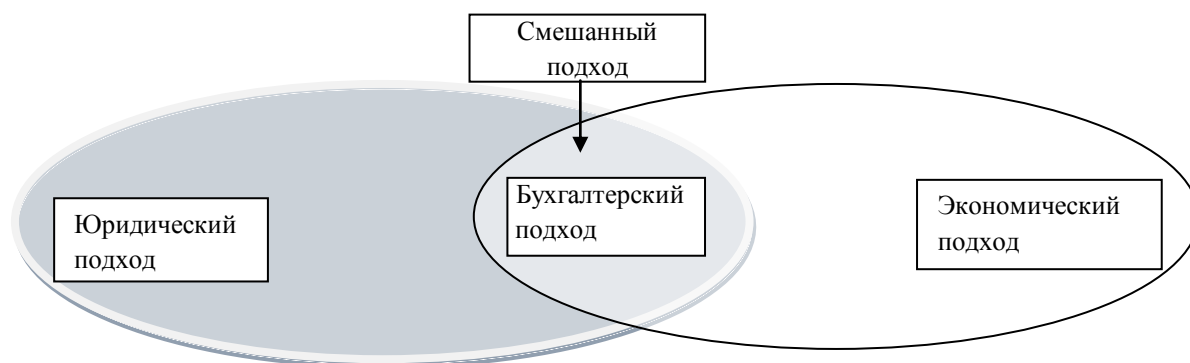
Поскольку такие дискуссии всё еще ведутся, а точка в данном вопросе не поставлена, то, по нашему мнению, неправомерно трактовать категорию «интеллектуальная собственность» лишь как собственность на результаты интеллектуальной деятельности.

Авторы *экономического* подхода придерживаются мнения, что интеллектуальная собственность – это «рыночный ресурс», «самостоятельный социально-экономический институт», «система экономических отношений между субъектами рынка...» и т.д. На наш взгляд, авторы, приверженцы экономического подхода, во многом правы. Так, в частности, неоспоримым является то, что сегодня интеллектуальная собственность представляет собой рыночный ресурс, способный обеспечить финансовую независимость и рост любого предприятия. Также неоспорим и тот факт, что интеллектуальная собственность представляет собой систему экономических отношений. Однако любые экономические отношения могут цивилизованно развиваться, если они имеют юридическое обеспечение.

Таким образом, целесообразно выделить третий подход – *смешанный*. К авторам смешанного подхода можно отнести Н. Уолла, Я. Маркузе, Д. Лайнза, Г.В. Бромберга и других. Суть высказываний данных авторов заключается в том, что интеллектуальная собственность представляет собой право использования результата интеллектуальной творческой деятельности либо право на продукт интеллектуального творчества. Одним из приверженцев данного подхода является и О.Ю. Акимов, по мнению которого, «интеллектуальная собственность – собирательное понятие, включающее права, которыми регулируются отношения, складывающиеся в процессе создания продуктов интеллектуального труда, обмена ими и их использования» [7, с. 738]. Следует отметить, что перечисленные авторы избегают термина «право собственности», однако не отвергают наличие правовой составляющей рассматриваемого понятия. Также данные авторы подчеркивают наличие экономических отношений, возникающих по поводу результатов интеллектуального труда. Однако нет определенного ответа, 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. Из вышесказанного в смешанном подходе выделяется еще один подход – *бухгалтерский*.

Вышеизложенное представим схематично на рисунке 1.



Подходы к сущности интеллектуальной собственности

Данного бухгалтерского подхода придерживаются также и такие экономисты, как Н. Уолл, Я. Маркузе, Д. Лайнз, которые отмечают, что «интеллектуальная собственность может приобретать денежную оценку и значиться в балансовом отчете фирмы как нематериальные активы» [8, с. 146]. 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 (таблица), характеризующих данную категорию.

Анализ подходов авторов к определению понятия «интеллектуальная собственность»

Авторы	Правовая основа						На что возникает право					
	авторское право	собственность	результат изобретения	права	специфическая собственность	исключительное право	продукт интеллектуального творчества	перечень объектов	результаты интеллектуальной деятельности	результаты изобретения	результаты интеллектуального труда	результат творческой деятельности
Румянцева Е.Е.	+							+				
Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д.					+					+		
Райзберг Б.А.		+							+			
Азрилян А.Н.				+				+				
Лазовский Л.Ш.		+							+			
Энциклопедия научно-технического прогресса						+		+				
Шимов В.Н., Тур А.Н.	+								+			
Никипелов А.Д.							+	+				
Абалкин Л.И.				+							+	
Гавриленко В.Г.		+							+			
Вечканов Г.С., Вечканова Г.Р.		+							+			
Кушлин В.И.		+							+			
Золотогоров В.Г.					+						+	
Бромберг Г.В.						+						+
Новосельцев О.В.		+							+			

Как отмечалось выше, понятие «интеллектуальная собственность» в литературе рассматривается как с юридической (право собственности), так и с экономической стороны (рыночный ресурс). Однако, на наш взгляд, данное понятие должно реализовываться 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. Считаем более правомерным 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 пункте 3 статьи 257 главы 25 НК РФ, где указано, что нематериальными активами признаются объекты интеллектуальной собственности, и конкретизируется: «исключительные права на них». Как показывает анализ, представленный в таблице, этого же мнения придерживается и ряд авторов. Исходя из того, что интеллектуальная собственность – это исключительные права, возникает вопрос: на что возникают эти права. Из таблицы видно, что 1) в большинстве трактовок идет простое перечисление перечня объектов, относимых к интеллектуальной собственности, согласно какому-либо нормативно-правовому акту: Гражданскому кодексу, Налоговому кодексу и т.д. Однако данный подход, на наш взгляд, не является правомерным, так как в указанных нормативно-правовых актах встречаются противоречия по поводу отнесения тех или иных объектов к интеллектуальной собственности. При анализе таких нормативно-правовых актов, как Налоговый кодекс и Гражданский кодекс Российской Федерации, Республики Беларусь, Положения по учету нематериальных активов Республики Беларусь, видно, что в НК 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 ГК РБ. Так, согласно Положению по учету нематериальных активов к объектам интеллектуальной собственности не относятся: исполнения, фонограммы, топология интегральных микросхем, фирменные наименования, товарные знаки, знаки обслуживания и т.д. В российском законодательстве также присутствуют расхождения. Так, в НК 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 отсутствует единый подход к отнесению тех или иных объектов к интеллектуальной собственности, интеллектуальной собственностью для целей бухгалтерского учета могут 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.*

Закключение. Предлагаемое определение интеллектуальной собственности 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.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь от 7 дек. 1999 г. № 218-3 (в редакции Закона Респ. Беларусь от 8 июля 2008 г. № 366-3).
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: утв. Федеральным законом от 18.12.2006 № 230-ФЗ.
3. Налоговый кодекс Республики Беларусь от 29.12.2009 № 71-3 в ред. от 26.10.2012.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.05.2012).
5. Положение по бухгалтерскому учету нематериальных активов: утв. Постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 12 дек. 2001 г. № 118, (в редакции Постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 окт. 2009 г. № 132).
6. Новосельцев, О.В. Интеллектуальная собственность в системе гражданского права: проблемы правопонимания / О.В. Новосельцев // Интеллектуальная собственность. Актуальные проблемы теории и практики: сб. науч. тр. Т. 1; под ред. В.Н. Лопатина. – М.: Изд-во Юрайт, 2008. – 312 с.
7. Акимов, О.Ю. Малый и средний бизнес: эволюция понятий, рыночная среда, проблемы развития / О.Ю. Акимов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 192 с.
8. Экономика и бизнес: словарь-справочник: А – Я / Н. Уолл [и др.]; пер. с англ. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999, 624 с.

Поступила 11.09.2012

DETERMINATION OF THE ECONOMIC ESSENCE OF THE INTELLECTUAL PROPERTY AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

N. BOREIKO

Priority of any state is to develop an innovative economy. One of the resources of this development is the intellectual property. The article describes different approaches to the definition of the economic essence of the intellectual property, analyzes the contradictions in the Belarusian legislation regulating intellectual property, and offers a well-grounded author's definition of intellectual property as an object of accounting.