
ПРАВО ИНТЕЛЕКТУАЛНЕ СВОЈИНЕ

Др Слободан М. МАРКОВИЋ
редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду

ИНТЕЛЕКТУАЛНА СВОЈИНА У КЊИГОВОДСТВУ ФАКУЛТЕТА *

Резиме

Опште је познато да правила књиговодства у свету, па и у Србији, нису прилагођена за евидентирање и вредновање нематеријалне имовине, чији кључни део чине права интелектуалне својине. Једна од последица тога је и неадекватна перцепција интелектуалне својине од стране државних органа који контролишу правилност пословања привредних субјеката и државних институција.

Кључна порука рада је да проблеми који из тога проистичу не могу да се решавају притајеном ревизијом права интелектуалне својине, него само одговарајућим прилагођавањем права које регулише књиговодство и порезе.

Кључне речи: *интелектуална својина, факултет, нематеријална својина, књиговодство, ауторски уговор, порез.*

І Уводне напомене

Повод за овај рад је порука Државне ревизорске институције Правном факултету Универзитета у Београду:

„Препоручује се Факултету да утврди над којим је ауторским делима Правни факултет носилац (искључивих или неискључивих) имовинских права, за која ауторска дела су Факултету уступљена имовинска права,

* Овај рад је прилог стратешком пројекту Правног факултета Универзитета у Београду „Идентитетски преображај Србије“ за 2016. годину.

која су ауторска дела створена током трајања радног односа, сачини регистар истих и евидентира као нематеријалну имовину Факултета.¹

Поштовање овог, као и свих других, налога субјекту ревизије предмет је продужене контроле Државне ревизорске институције, уз претњу кривичним и прекршајним пријавама против одговорних лица и/или субјекта ревизије.²

Не улазећи у општепознато питање непостојања механизма за заштиту законитости обавезујућих налога које ова институција даје буџетским корисницима који су били предмет контроле, циљ овог рада је да широј стручној јавности предочи одређене проблеме у перцепцији интелектуалне својине на факултетима, и покаже да државна брига за имовину буџетског корисника може да има различите мотиве и ефекте.

Погледаћемо ближе како се формира интелектуална својина на факултетима, који би могао бити смисао њене идентификације и пописивања, и да ли је то целисходно са становишта друштвеног интереса.

II Одакле интелектуална својина на факултетима

За ову прилику поћи ћемо од шире дефиниције интелектуалне својине, која, поред искључивих права на интелектуалним добрима,³ обухвата пословну тајну и правно заштићене интересе у вези с фирмом и/или нерегистрованом ознаком за обележавање робе и услуга.

Највећи део интелектуалне својине на факултетима чини ауторско право. Подсетимо се да ауторско право настаје самим чином настанка ауторског дела, тј. да не постоје било какве формалности за његово конституисање. Предмет тог ауторског права могу бити: (а) ауторска дела створена од стране запослених на факултету, у оквиру њихове радне обавезе; (б) ауторска дела створена од стране запослених на факултету, изван оквира њихове радне обавезе; (в) ауторска дела створена од стране лица која нису запослена на факултету.

1 Препорука бр. 19, Државна ревизорска институција, „Извештај о ревизији завршног рачуна и правилности пословања Правног факултета универзитета у Београду за 2014. Годину“, број 400-417/2015-03/19, октобар 2015, 15 (<http://www.dri.rs/php/document/download/548/1>, фебруар 2016).

2 Евидентно је да је реч „препорука“ еуфемизам за реч „налог“.

3 Мисли се на ауторско и сродна права, патент, жиг, право заштите дизајна и право заштите биљне сорте.

Кад је реч о ауторском делу које запослени створи извршавањем својих обавеза у радном односу, мисли се на све оригиналне интелектуалне творевине које сарадници и наставници факултета стварају извршавајући своје редовне радне дужности. То су предавања, материјали за предавања (цртежи, схеме, слајдови и друге врсте презентације информација), писани и други материјали за вежбе. На тако створена ауторска дела примењује се одредба чл. 98 Закона о ауторском и сродним правима (ЗАСП),⁴ према којој имовинска ауторскоправна овлашћења *ex lege* прелазе на послодавца, и то на конститутиван и искључив начин. Ако уговором о раду није друкчије одређено, послодавац има та овлашћења током пет година од настанка дела. По истеку тог рока, запослени аутор *ex lege* комплетира сва своја ауторскоправна овлашћења и постаје њихов једини носилац.

Са становишта факултета као деривативног носиоца имовинских ауторскоправних овлашћења, ова имовина обухвата огроман број ауторских дела. Тешкоће њиховог евентуалног пописа су вишеструке. Као што је познато, ауторска дела се идентификују путем свог наслова. У овом случају било би неопходно да се сва поменута дела означе јединственим ознакама (насловима), ради идентификације и пописа. Затим, евентуални попис тих дела би се морао ажурирати на дневној основи, јер сваког дана престају имовинска ауторскоправна овлашћења факултета за дела која су настала пре пет година, док за дела која су настала тог дана, ова овлашћења факултета тек почињу.

Кад је реч о делима које запослени сарадник или наставник створи изван својих редовних радних дужности, факултет постаје деривативни носилац имовинских ауторскоправних овлашћења на основу уговора. Притом, могуће је уочити да је факултет понекад наручилац ауторског дела,⁵ а неретко је реч о делу које је аутор начинио из сопствених побуда (као нпр. у случају уџбеника, практикума, водича и сл.).

Околност да је аутор начинио дело по наруџби факултета није довољна да би се сматрало да је факултет постао деривативни носилац имовинских ауторскоправних овлашћења. Неопходно је да између аутора и факултета постоји ауторски уговор, тј. уговор којим аутор тог дела уступа своја одређена имовинска ауторскоправна овлашћења факултету или

4 Службени гласник РС, бр. 104/2009, 99/2011 и 119/2012.

5 Примера ради, то може бити: прилог интерном научном пројекту који се финансира сопственим средствима факултета; израда идејног архитектонског плана или стручно мишљење о одређеном питању, које је факултету наручио неко трећи.

другом лицу. Без тог уговора, факултет је по Закону овлашћен само да захтева од аутора да му преда оригинални примерак ауторског дела, али није овлашћен да то дело и користи, одн. да уступа његово коришћење другоме. Дакле, уговор о наруцби ауторског дела, који не садржи одредбе о уступању имовинских ауторскоправних овлашћења, има правну природу уговора о делу, који је уређен Законом о облигационим односима.

Ова правила важе и за ауторска дела створена од стране лица која нису запослена на факултету. Уколико су та лица ангажована као предавачи, њихова предавања и припремни/ пратећи материјали биће третирани као ауторска дела за која факултет ауторским уговором прибавља одговарајућа имовинска ауторскоправна овлашћења. Ако су, пак, та лица учесници у пројектима или су аутори уџбеника или других књижевних дела, факултет од њих, опет путем ауторског уговора, прибавља одговарајућа имовинска ауторскоправна овлашћења.

Кад је реч о учешћу факултета на пројекту Министарства просвете, науке и технолошког развоја, који се финансира средствима из државног буџета, примену налази одредба чл.107а Закона о научноистраживачкој делатности Републике Србије,⁶ по којој ауторско право на делима насталим извршењем таквог пројекта *ex lege* прелази са аутора на факултет.⁷ На основу систематског тумачења ове одредбе у контексту одредби о промету ауторског права, садржаним у ЗАСП-у, и овде је реч о конститутивном промету на искључив начин. Независно од тога, код оваквих пројеката постоје уговори које Министарство закључује с факултетом, и уговори које факултет закључује са својим истраживачима. Ти уговори, у суштини, пресликавају поменуто законско правило, разрађујући одређене детаље.

Разумљиво је да у свим случајевима где постоји уговор као основ стицања имовинских ауторскоправних овлашћења, сачињавање евентуалног факултетског регистра права бива знатно олакшано. Уз то, количина ауторских дела која би била обухваћена овим регистром мања је од ко-

6 Службени гласник РС, бр. 110/05 и 50/06 - исправка.

7 „Резултати истраживања који су настали из програма и пројеката који су финансирани средствима из буџета Републике Србије, припадају реализатору истраживања, односно организацији из члана 30. овог закона (у даљем тексту: реализатор истраживања).

Резултати истраживања из става 1. овог члана обухватају сва материјална и нематеријална добра која су проистекла из програма и пројеката који су финансирани средствима из буџета Републике Србије.“

личине ауторских дела која се генеришу сваки дан кроз испуњавање редовних радних дужности запослених на факултету.

На техничким факултетима се, поред ауторског права као облика интелектуалне својине, појављују и патенти, као и права из пријаве патента. Реч је о искључивим правима којима се штите резултати техничког стваралаштва, тачније, проналасци. Подсетимо се да се проналасци штите у строго формалном управном поступку пред Заводом за интелектуалну својину, који започиње подношењем пријаве патента, а окончава се уписом патента у регистар патената.

Факултет може постати носилац овог облика интелектуалне својине ако је проналазач запослен на том факултету, те примену налазе одредбе чл. 58 и 59 Закона о патентима Републике Србије (ЗОП).⁸ Према тим одредбама, факултет ће *ex lege* бити носилац права на патентну заштиту ако је запослени дошао до проналаска извршавајући своје редовне радне дужности. Ако је, пак, запослени дошао до проналаска делујући изван својих радних дужности, али у оквиру делатности послодавца, факултет ће *ex lege* постати носилац искључиве лиценце на проналаску који је патентирао запослени проналазач.

Кад је реч о проналасцима до којих се дошло на факултету у оквиру истраживања финансираних средствима из државног буџета, према одредби чл. 1076 Закона о научноистраживачкој делатности Републике Србије право на патентну заштиту припада факултету.⁹

Није тешко закључити да је на факултету најлакше водити регистар патената и права из пријаве патента. Ово зато што је тих права релативно мало и што су она у евиденцији Завода за интелектуалну својину Републике Србије, те их је могуће идентификовати једноставним увидом у одговарајућу електронску базу података Завода.

8 Службени гласник РС, бр. 99/2011.

9 „Када је резултат истраживања финансиран средствима из буџета Републике Србије, у виду проналаска (патент и мали патент), право на заштиту проналаска, односно право на стицање патента и малог патента има организација из члана 11. овог закона као реализатор истраживања, а истраживач као проналазач има право да у том својству буде наведен у пријави за признавање патента, списима, регистрима, исправама и публикацијама о проналаску.“

III Ауторски уговор као симулација уговора о делу или уговора о раду?

Ово је питање које посебно интригира пореске органе, па самим тим и Државну ревизорску институцију. Његова оправданост проистиче из чињенице да исплате хонорара на основу ауторског уговора имају нешто повољнији порески третман од исплата на основу уговора о делу и уговора о раду, што мотивише пореске обвезнике да у свом пословању фаворизују ауторски уговор, где год је то могуће. Да ли је таква пракса незаконита?

Она је несумњиво незаконита у оним случајевима у којима се резултат нечјег дела или рада приказује као ауторско дело, а да нису испуњени законски услови за то.¹⁰ Једноставно речено, ако нема ауторског дела, не може бити ни ауторског уговора. Сама чињеница, пак, да је дошло до настанка ауторског дела још увек не значи да има и ауторског уговора.

Насупрот томе, нема незаконитости у случају кад резултат нечјег рада или дела има карактер интелектуалне творевине која, према Закону, испуњава услове да се сматра ауторским делом, па самим тим активира настанак ауторског права у субјекту свог творца – аутора, који своја имовинскоправна овлашћења уговором уступи другоме. Зашто је то тако?

По нашем мишљењу, уговор о раду/делу и ауторски уговор уређују присвајање економске вредности која је настала индивидуалним радом. Послодавац/ наручилац је на основу уговора власник резултата рада запосленог/ посленика. Међутим, ЗАСП и ЗОП предвиђају посебан привилегован режим присвајања економске вредности рада запосленог/ посленика кад је резултат његовог рада ауторско дело. Другим речима, послодавац није „власник“ таквог ауторског дела, него је то аутор. Институционални аранжман на пољу пореског права, који је комплементаран овој привилегији, јесте повољнији порески третман ауторске накнаде од накнаде за рад или накнаде за обављен конкретан посао.

Већ те две чињенице указују на постојање одређених правнополитичких разлога због којих се режим стварања и коришћења ауторских дела издваја из корпуса прописа који уређују уговор о раду и уговор о делу. Иако овде можемо комотно заобићи расправу о поменутиим правнополитичким разлозима, јер она није одлучујућа за примену позитивног права, ипак ћемо се осврнути на њих. Дакле, прописујући ауторскоправну за-

10 Види чл. 2 ЗАСП-а и Слободан Марковић, Душан Поповић, *Право интелектуалне својине*, Београд 2013, 36-39.

штиту, законодавац следи правнополитичку идеју стварања стимулативног правноекономског амбијента за креирање и коришћење ауторских дела са циљем подстицања ауторског стваралаштва као једне од претпоставки друштвеног развоја. Један аспект тог стимулативног амбијента је повољнији порески третман уговора којима се уговара ауторска накнада за уступање ауторског права, на основу чега аутор може очекивати већу нето накнаду од оне коју би добио на основу уговора о делу/раду.

Пођимо сад од примера факултета који има потребу да ангажује спољно лице за држање предавања на одређеном предмету у одређеном периоду. Питање је да ли такав ангажман може бити у облику уговора о раду (привременом вршењу послова) или у облику ауторског уговора. По нашем мишљењу, околност да запослени на факултету држе предавања у оквиру своје радне обавезе, никако не води закључку да спољно лице мора закључити уговор о раду. Предавања су у сваком случају врста ауторског дела, те законодавац третира њихово присвајање на специјалан начин чак и кад запослени аутор прима за њих плату, а не ауторски хонорар. Ако је, пак, реч о лицу које није у радном односу на факултету, ЗАСП каже да се присвајање економске вредности његовог ауторског дела регулише ауторским уговором. Сам чин држања предавања у јавним просторима факултета представља радњу коришћења тог предавања (као ауторског дела) од стране факултета (као корисника ауторског дела). Да би тај однос између аутора (предавача) и корисника дела (факултета), који нису повезани радним односом, био регулисан, потребно је да постоји ауторски уговор којим предавач уступа своја одређена имовинска ауторскоправна овлашћења факултету, а факултет се обавезује да му за то плати ауторску накнаду.

Ово, по нашем мишљењу, једино исправно тумачење позитивног права покушава се у разним налазима пореске управе, Државне ревизорске институције, па и судова компромитовати указивањем на недостатке у самим ауторским уговорима које факултет закључује са спољним сарадницима. Некад су ти недостаци доиста озбиљни и тичу се битних елемената уговора. Међутим, ако ауторско дело постоји и ако је факултет користио или још увек користи то дело, за шта је платио или плаћа ауторску накнаду, и ако је према ЗАСП-у ауторски уговор адекватан за регулисање конкретног правног односа, поменути недостаци у ауторском уговору не смеју се тумачити као индикатор покушаја симулације тог уговора ради умањења пореске обавезе. Наиме, мањкавост, па и неважност тог конкретног уговора не одузима исплаћеном новцу карактер ауторске на-

кнаде, као што ни неважност уговора о раду не одузима исплаћеној плати карактер плате, за потребе утврђивања пореза на ту исплату.

Штавише, ако би се у горњем примеру пошло од тога да је у питању симуловани ауторски уговор, а да је уговор о раду/ делу дисимуловани уговор, факултет не само да би био у неповољнијем пореском положају, него би, теоријски гледано, био увучен у повреду ауторског права на предавањима која је одржало спољно лице. Толико одступање логике пореског права од логике грађанског права у једном правном систему ипак није нормална ствар.

Недостаци у ауторском уговору могу бити и техничке природе, што свакако не утиче на валидност уговора. Такав недостатак је, на пример, изостанак изричитог наслова ауторског дела у уговору. Наслов је само један (али најчешћи) начин индивидуализације ауторског дела. Да је реч о техничком помагалу, најбоље се види на примеру ауторског уговора којим се уступају имовинска ауторскоправна овлашћења на делу које тек треба да настане. Типичан пример је уговор о филмском делу, који се закључује пре снимања филма. Какав год да се одреди наслов будућег филма, дело заправо није индивидуализовано, јер није ни настало, нити се зна тачно какво ће оно бити. Аутор, уосталом, има право и да не одреди наслов свом делу. Стога, наслов или било каква друга ознака у ауторском уговору служи *одредивости* дела о којем је реч. Отуда, за потребе ауторског уговорног права довољан је и описни начин одређивања ауторског дела, као нпр. прилог пројекту А, предавања из предмета Б и сл. Условљавање важности ауторског уговора навођењем наслова дела у уговору, довело би до апсурдне последице да истраживач не може отпочети учешће на одређеном дугорочнијем пројекту у којем има обавезу да изради неколико чланака, ако унапред не зна како ће се ти чланци звати.

IV Интелектуална својина факултета, која се не помиње

У контексту права интелектуалне својине, име „Правни факултет Универзитета у Београду“ представља знак разликовања, којим ова институција означава услуге високог образовања и научног истраживања, у циљу њиховог разликовања од истоврсних услуга других субјеката. За ову прилику оставићемо на страну питање да ли тај знак разликовања представља фирму, ознаку заштићену жигом или ознаку која није заштићена жигом. Ово стога што он у сваком случају врши своје функције из уџбеника: индивидуализација у циљу разликовања услуга једног субјекта од истоврсних услуга другог субјекта, указивање на порекло услуге, га-

ранција квалитета услуге и рекламирање услуге.¹¹ Из околности да на територији Републике Србије ниједан други субјект у области образовања не може користити назив „Правни факултет Универзитета у Београду“, можемо закључити да је он део интелектуалне својине правног лица које послује под тим називом.

Без намере да покушамо било какву економску квантификацију овог облика интелектуалне својине Факултета, сматрамо да је већ на интуитивном нивоу очигледно да њена вредност надилази вредност све остале интелектуалне својине на коју Државна ревизорска институција указује. Основ те вредности је у чињеници да назив „Правни факултет Универзитета у Београду“ асоцира на институцију са традицијом од преко двеста година, чија историја документује завидне резултате на пољу правног образовања и правне науке. У комбинацији са традицијом и репутацијом Универзитета у Београду као једног од 2% врхунских универзитета на свету према тзв. Шангајској листи, назив „Правни факултет Универзитета у Београду“ представља јако упориште повољног конкурентског положаја институције која носи тај назив, на прилично засићеном тржишту услуга високог образовања Србије и региона.

Упркос оправдане бриге за нематеријалну имовину државне установе, међутим, високи реноме знака разликовања „Правни факултет Универзитета у Београду“ није препознат као његова највреднија интелектуална својина, што индикује извесну произвољност, односно недоследност у тој кризи.

V Интелектуална својина у књиговодству

Као што је познато, функција књиговодства је да евидентира сву имовину одређеног субјекта, као и све промене на њој, како би се: могла одредити вредност те имовине у одређеном тренутку; проценити успешност пословања у одређеном периоду; могло планирати пословање у наредном периоду; обезбедили подаци који омогућују државну контролу пословања.

Разумљиво је да су правила књиговодства превасходно прилагођена евидентирању ствари (тзв. материјалне имовине), односно праћењу пословних промена које се одвијају на основу уговора о промету робе и услуга. Почетак епохе информационог друштва увео је категорију нематеријалног (интелектуалног) добра у ред привредних ресурса који су по

11 Детаљније у С. Марковић, Д. Поповић, 140-142.

својој вредности већ надмашили материјалну имовину најуспешнијих светских компанија.¹² Отуда и потреба за адекватним књиговодственим третманом нематеријалне имовине. Чињеницу да су императивна књиговодствена правила о томе у рудиментарном стадијуму могла би се на први поглед протумачити као парадокс нашег доба. Ипак, кад се ствар погледа мало пажљивије, није тако.

Наиме, далеко највећи број привредних субјеката на свету и даље послује ослањајући се искључиво на материјалну имовину и традиционалне трансакције с робом и услугама. Истовремено, за потребе државне контроле правилности пословања, која се углавном своди на спречавање пореске евазије, класично књиговодство је довољно.

Зато се поставља питање коме и због чега су потребна књиговодствена правила која би нематеријалну имовину и њену вредност учинила видљивом. То је потребно оним привредним субјектима код којих је нематеријална имовина значајан део вредности укупне имовине, а ради *сопственог* позиционирања у пословним круговима. Пре свега, то су компаније које: пролазе кроз статусне промене у процесу концентрације капитала (нпр. спајање, куповина компаније); имају потребе да привуку инвеститоре или зајмодавце; имају потребу да дефинишу пословну политику у односу на иновације, и да прате ефикасност својих улагања у иновације.

Од међународних стандарда у овој области, које уважава и домаћи Закон о рачуноводству,¹³ постоје Међународни књиговодствени стандарди¹⁴ и Међународни стандарди финансијског извештавања.¹⁵ Ту су још и Међународни стандарди валуације,¹⁶ који су такође од значаја за примену

12 На основу података америчког S&P 500 индекса акција, који прати и пондерише податке о пословању 500 великих америчких компанија, може се пратити постепени пораст учешћа вредности нематеријалне имовине у вредности тих компанија: 1975 – 17%; 1985 – 32%; 1995 – 68%; 2005 – 80%; 2015 – 84%. Види Ocean Tomo Intellectual Capital Merchant Banc Firm, Annual Study of Intangible Asset Market Value from Ocean Tomo (<http://www.oceantomo.com/2015/03/04/2015-intangible-asset-market-value-study/>), приступ фебруара 2015).

13 Види чл. 2, тач.4, 5 и 7 Закона о рачуноводству Републике Србије (*Службени гласник РС*, бр. 62/2013).

14 International Accounting Standards (<http://www.iasplus.com/en/standards/ias>), приступ фебруара 2016).

15 International Financial Reporting Standards (<http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>), приступ фебруара 2016).

16 International Valuation Standards (<https://www.ivsc.org/>), приступ фебруара 2016).

јединствених критеријума приликом процене вредности материјалне и нематеријалне имовине.

У књиговодству најдуже позната категорија нематеријалне имовине је *goodwill*. Првобитно, то је била имовина која се добије кад се од тржишне вредности компаније одузме вредност њене материјалне имовине. Реч је, дакле, о појму који је обухватао не само оно што данас зове-мо правима интелектуалне својине, већ и све остало што је нематеријалне природе, а има вредност (нпр. репутација, пословна тајна, ефикасна организациона структура компаније и сл.).¹⁷ Данас је *goodwill* у књиговодству углавном „спао“ на резидуалну категорију која обухвата оно што се добије кад се од укупне нематеријалне имовине одузме све што је обухваћено појмом права интелектуалне својине.

За саму видљивост нематеријалне имовине у књиговодству, најбитнији је Међународни књиговодствени стандард бр. 38 из 1978., а последњи пут ревидиран 2004. године.

Према том стандарду, нематеријална имовина (енгл. – *intangible asset*) је неновчана имовина без физичке супстанце. То је ресурс којим компанија управља као последицом догађаја у прошлости (нпр. набавке или креације унутар компаније) из којег (ресурса) се очекују будуће економске користи (прилив готовине или друге имовине). Према томе, три су битна атрибута нематеријалне имовине: (а) може се идентификовати, (б) може се њиме управљати, и (в) може донети будућу економску корист. Кад је реч о атрибуту под (в), не може се признати као нематеријална имовина онај ресурс: (аа) за који није вероватно да ће донети будућу економску корист и (бб) чији трошак набавке/стварања није могуће поуздано утврдити. Притом, услов вероватноће будуће економске користи се увек сматра задовољеним кад је ресурс набављен било засебно, било у оквиру „пословне комбинације“ (спајања или куповине компаније).¹⁸

Исти стандард, даље, прописује да се вредност нематеријалне имовине иницијално утврђује према цени коштања, што значи према трошку

17 У том значењу овај појам се и данас користи у Међународном стандарду финансијског извештавања бр. 3 из 2008., који се односи на „пословне комбинације“, тј. трансакције у којима долази спајања или куповине компанија.

18 Овде је дат сажетак објашњења стандарда. Цео текст види на <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>. Као примери нематеријалне имовине наведени су не само патенти, жигови, рачунарски програми, базе података, пословне тајне, аудио-визуални материјали, него и листе клијената, увозне квоте, везе с клијентима и снабдевачима.

набавке од другог лица, односно према трошку за његово стварање унутар компаније.

Враћајући се сад на наше питање о књиговодственом евидентирању интелектуалне својине на факултетима, можемо да констатујемо неколико важних ствари.

Прво, интелектуална својина, конкретно ауторска права на делима које запослени створе извршавањем својих радних дужности, не испуњава услове за признање као нематеријална имовина, јер се она не могу идентификовати и јер није вероватно да ће донети будућу економску корист факултету.

Друго, интелектуална својина која је набављена и плаћена на основу уговора, представља нематеријалну имовину факултета јер су испуњени услови идентификације, управљања и вероватноће доношења будуће користи. Притом, овде се не ради о томе да ли је реална могућност да овај ресурс донесе будућу економску корист, него се ради о томе да се сматра да је тај услов испуњен увек кад је односни ресурс набављен споља, па самим тим и плаћен.

Треће, интелектуална својина која је набављена и плаћена на основу уговора књиговодствено вреди, у иницијалној фази, онолико колико је факултет платио за њену набавку. Конкретно, мисли се на ауторску накнаду за прибављање права интелектуалне својине.

Четврто, факултети који постају носиоци интелектуалне својине у виду патента на проналаску који је развијен на факултету, имају обавезу да је евидентирају у свом књиговодству будући да се она може идентификовати. Притом, у иницијалној фази, вредност те имовине (патента) је у висини трошка за истраживање, развој и правну заштиту проналаска.

Из изложеног се лако могу наслутити дефекти и недоследности у књиговодственом третману интелектуалне својине. Најважније је, можда, то што Међународни књиговодствени стандард бр. 38 не даје основ за евидентирање жига за сопствену робну марку (енгл. – *internally generated brand*). Тако нпр. компанија *Coca Cola* не може према том стандарду да прикаже свој жиг као нематеријалну имовину, иако је очигледно да он представља највећу вредност компаније.¹⁹ Такође, искључива оријентација ка трошковном методу одређивања вредности нематеријалне имовине лишава динамичну иновативну компанију могућности да искаже

19 Реч је о износу од 34,18 милијарди долара (<http://www.statista.com/statistics/264875/brand-value-of-the-25-most-valuable-brands/>, приступ фебруара 2016).

вредност своје интелектуалне својине кроз процену величине будуће економске користи од ње. То је у најмању руку контрадикторно базичној представи о интелектуалној својини као имовини у информационом друштву. На пример, патент за проналазак одређеног лека, према поменутом стандарду, вреди онолико колико је утрошено за истраживање, развој и заштиту тог проналаска, без обзира на чињеницу да се на тржишту његова вредност равна према процени прихода који он може да обезбеди свом титулару.²⁰ Додуше, код акционарских друштава чије акције се котирају на берзи овај проблем је саниран околношћу да тржиште препознаје вредност нематеријалне имовине друштва, што омогућује њену тржишну реevaluацију. Код осталих субјеката, посебно државних установа као што су факултети, ова могућност не постоји.

Конечно, из књиговодствене терминологије која се односи на нематеријалну имовину видљиво је да концепт права интелектуалне својине није добро схваћен. Наиме, као предмети те имовине набрајају се у неким случајевима нематеријална добра (нпр. компјутерски софтвер, књижевна и уметничка дела), а у неким случајевима права на тим добрима (нпр. патенти).²¹ Тако се замагљује одговор на базично питање: шта је то што има економску вредност – нематеријално добро или искључиво право на коришћење тог добра. Економска теорија каже да је нематеријално добро јавно добро, што значи да је неривалско и неискључиво у потрошњи, те да не може *per se* имати економску вредност. Оно може генерисати економску вредност само кроз одређени облик искључивости у потрошњи, што значи тек ако је заштићено одређеним искључивим правом интелектуалне својине (укључујући и заштиту правног интереса путем права сузбијања нелојалне конкуренције) или је предмет пословне тајне. Отуда, било би исправно да се као нематеријална имовина приказују права интелектуалне својине (ауторско право, патент, право заштите дизај-

20 Овај проблем је успутни предмет уређивања у Међународном стандарду финансијског извештавања бр.3 из 2004, ревидираном 2008, који се односи на тзв. пословне комбинације, тј. трансакције у којима долази до спајања или куповине компаније. Приликом исказивања вредности нематеријалне имовине стандард прописује обавезу исказивања правичне вредности (енгл. – *fair value*), која дакако није заснована на трошковном, него на приносном методу процене.

21 Види Правилник о стандардном класификационом оквиру и контном плану за буџетски систем (*Службени гласник РС*, бр. 103/11, 10/12, 18/12, 95/12, 99/12, 22/13, 48/13, 61/13, 63/13 - исправка, 106/13, 120/13, 20/14, 64/14, 81/14, 117/14, 128/14, 131/14 и 32/15) и Правилник о контном оквиру и садржини рачуна у контном оквиру за привредна друштва, задруге и предузетнике (*Службени гласник РС*, бр. 95/14).

на, право заштите биљне сорте, право овлашћеног корисника ознаке географског порекла итд.), друга права (нпр. увозне квоте), пословна тајна (технологија и друге информације) и резидуални *goodwill* (пословни углед, репутација).

У Србији је тренутно ситуација таква да се лиценца софтвера (тачније, ауторско право на коришћење софтвера) књижи као софтвер, непатентирана технологија развијена унутар компаније књижи се као трошак за развој, а под контном ставком „књижевна и уметничка дела“ књиже се слике, скулптуре и књиге као материјализовани примерци ауторских дела (иако су то предмети материјалне имовине – ствари у грађанскоправном смислу речи). На овај начин књиговодственог евидентирања нематеријалне имовине нема примедбе ни Државна ревизорска институција, што значи да је то актуелно стање ствари у перцепцији тзв. нематеријалне имовине субјекта књиговодства.

VI Закључне напомене

Евидентно је да важећи књиговодствени систем није адекватан за приказивање интелектуалне својине као дела нематеријалне имовине привредног субјекта. Оним субјектима који своју конкурентску предност на тржишту, па тиме и своју укупну вредност, заснивају на интелектуалној својини коју поседују, императивно књиговодствено извештавање је од мале помоћи да објективно информишу своје стварне и потенцијалне стратешке партнере, инвеститоре, банке и остале о правој природи и успешности свог пословања. Ови субјекти морају прибећи изради „приватних“ књиговодствених извештаја који ће се бавити само евидентирањем и проценом вредности нематеријалне имовине.²² Ти извештаји су, наравно, ирелевантни за државне органе који контролишу правилност пословања, али су суштински важни за позиционирање односног субјекта у пословном окружењу.

22 То је, заправо, препорука која се из Светске организације за интелектуалну својину (World Intellectual Property Organization – WIPO) упућује компанијама које се у свом пословању ослањају на интелектуалну својину. Види Roya Ghafele, „Getting a Grip on Accounting and Intellectual Property“, WIPO (http://www.wipo.int/sme/en/documents/ip_accounting_fulltext.html, *присутан фебруара 2016*) и Guriqbal Singh Jaiya, „Accounting and Valuation of Intellectual Property (IP) Assets: Importance, Methods and Challenges“, WIPO (http://www.wipo.int/edocs/mdocs/sme/en/wipo_smes_tlv_05/wipo_smes_tlv_05_www_54895.ppt, *присутан фебруара 2016*).

Они субјекти, пак, чије пословање не зависи од будућих прихода које ће им донети нематеријална имовина, посебно државне установе чија слобода пословања је вишеструко ограничена (нпр. факултети), добијају обавезу да се исцрпљују у бесмисленом административном послу минуциозног пописивања своје интелектуалне својине. Његова бесмисленост се заснива на примени трошковног метода одређивања вредности те имовине, чиме се ствара слика да је субјект у поседу имовине која вреди колико и збир свих ауторских и других накнада које су плаћене за њено прибављање. У тржишној реалности, међутим, вредност те имовине, по правилу, не постоји. Другим речима, она је, по правилу, амортизована једнократним чином коришћења предмета права интелектуалне својине, ради којег је и прибављена. Конкретизујући ствар на примеру Правног факултета Универзитета у Београду, потребно је, дакле, водити евиденцију свих ауторских дела за која је Факултет прибавио одређена имовинска ауторскоправна овлашћења, уписивати њихову „набавну“ вредност, а затим евидентирати њихову амортизацију у наредном периоду. Овај егзерцир је, очигледно, сам себи сврха, јер не говори ништа релевантно о вредности имовине Факултета и њеним променама.

Ово ревизори могу сматрати крунским доказом да је трошење новца на наручивање ауторских дела и прибављање имовинских ауторскоправних овлашћења на та дела само симулација којом се прикрива накнада за рад (плата) аутора. Тај „доказ“ је, међутим, изведен из погрешне премисе да су књиговодствена или тржишна вредност одређене интелектуалне творевине фактори оцене да се та творевина сматра предметом заштите у праву интелектуалне својине. Напротив, једина исправна логика ствари је следећа: (а) ауторско дело је заштићено ауторским правом, а проналазак је заштићен патентом ако су испуњени услови из закона који регулишу интелектуалну својину; (б) промет интелектуалне својине је такође уређен законима који регулишу интелектуалну својину; (в) ауторски уговори, у конкретном случају, нису покриће за фиктивна коришћења ауторских дела, јер факултет та дела уистину сам користи или допушта другима коришћење (најчешће издавање дела); (г) у тим трансакцијама аутору према закону припада ауторска накнада, а не плата.

Пречесто губљење из вида да је *ratio legis* ауторскоправне заштите повезан са идејом стимулисања интелектуалног стваралачког рада као кључног за друштвени напредак, нажалост, личи на необјављени „тихи рат“ државе против те идеје. Ако држава стоји иза вредности ради којих води тај „рат“, верујем да би било исправније да (ако може) законом из-

једначи порески третман плате и ауторског хонорара, уместо што настоји да кроз књиговодствено-ревизорску праксу извитопери правила заштите интелектуалне својине, иза којих данас стоји сав цивилизовани свет.

Slobodan MARKOVIC, PhD

Professor at the Faculty of Law University of Belgrade

ACCOUNTING INTELLECTUAL PROPERTY AT FACULTIES

Summary

It is generally known that the accounting rules in the world, including Serbia, are not adequate for recording and evaluation of intangible assets, which are mostly made up of intellectual property rights. One consequence of this is the inaccurate perception of intellectual property rights by state authorities that control the regularity of business operations of companies and government institutions.

The key message of this paper is that the problems resulting from it cannot be solved by latent revision of intellectual property rights, but only by an appropriate adjustment of the law regulating accounting and taxes.

Key words: *intellectual property, faculty, immaterial asset, accounting, copyright contract, taxes.*