

## НОВИТЕ СЧЕТОВОДНИ ОБЕКТИ ОТ ПРАВА ВЪРХУ ИНТЕЛЕКТУАЛНАТА СОБСТВЕНОСТ НА ПРЕДПРИЯТИЯТА В ЕРАТА НА ЦИФРОВИЗАЦИЯ

Румяна Пожаревска<sup>1</sup>, Снежана Башева<sup>2</sup>  
e-mail: [r\\_pojarevska@unwe.bg](mailto:r_pojarevska@unwe.bg), e-mail: [sbasheva@unwe.bg](mailto:sbasheva@unwe.bg)

### Резюме

*Тезата на изследването, представено в статията от авторите е, че развитието на цифровите технологии, водещи до иновативни начини за дигитално разпространение и използване на защитено съдържание, закономерно пораждаат нови обекти и бизнес модели, които могат и трябва да намерят адекватно признаване и представяне във финансовите отчети като нематериални активи. Първият аспект от статията е обвързан с дискуссионните въпроси в полето на интелектуалната собственост и на нейната защита в ерата на цифровизацията. Изследвани са актуалните регулаторни актове в областта. Проучени са и са анализирани становищата на водещи специалисти в областта на интелектуалната собственост, които открояват редица научно-приложни проблеми относно интелектуалната собственост, нейното място в бизнеса, в дигиталния свят и правят предложения за тяхното решаване. Вторият аспект на статията е представянето на дискусийни въпроси по отношение на новите нематериални активи и на актуалните научно-приложни проблеми в тяхното счетоводно третиране. Предложени са решения за някои от тях.*

**Ключови думи:** нематериални активи, интелектуална собственост, цифровизация, дигитален свят, счетоводство

**JEL:** M40, G32

### Увод

В съвременната икономика, в резултат на редица демографски, социални, културни и технологични фактори, новите бизнес-модели и генерираните от тях приходи се развива с необикновена бързина и за съвсем кратко време се превърнаха в изключително важен източник на приходи за собствениците или носителите на техните права. С развитието на световната интернет мрежа и комерсиализацията на обществото търговският обмен, реализиран в електрон-

<sup>1</sup> Професор, доктор, катедра „Счетоводство и анализ“, Финансово-счетоводен факултет, УНСС

<sup>2</sup> Професор, доктор, катедра „Счетоводство и анализ“, Финансово-счетоводен факултет, УНСС

на среда, посредством използването на съвременни информационни и комуникационни технологии (ИКТ), постоянно повишава своя дял в глобалната икономика. В един свят, доминиран все повече от данни, които трябва да бъдат получени възможно най-бързо и чието качество трябва да бъде гарантирано, за да се вземат по-добри решения, лицата, отговорни за финансовите решения и счетоводителите са на първа линия, защото те са в основата на контрола на данните. Тази нова динамична тенденция постави редица предизвикателства пред специалистите в областта на управлението и финансовата отчетност:

- необходимост от идентифициране и управление на нови отчетни обекти – непознати до настоящето или познати, но функциониращи в нови условия;
- необходимост от правно регламентиране на формите на собственост върху новогенерираната интелектуална собственост;
- необходимост от отпадане на определени традиционни обекти от интелектуалната собственост – някои специалисти считат, че търговската марка например е загубила своето значение, особено при компании с изцяло дигитална дейност, и че домейн името е напълно достатъчно;
- разработване на нови форми на лицензиране на софтуерни продукти и бази данни;
- и не на последно място, необходимост от дигитализация на счетоводството, като дейност и организация.

Правната регулация на новите счетоводни обекти, генерирани от дигиталната икономика, е от първостепенно значение, защото съгласно действащата счетоводна регулаторна рамка единствено защитените като интелектуална собственост права могат да бъдат признати за нематериални активи.

Първият аспект от изследването е обвързан с дискусийните въпроси в полето на интелектуалната собственост и на нейната защита в ерата на цифровизацията. Изследвани са последните регулаторни актове: Директива (ЕС) 2019/790 на Европейския парламент и на Съвета от 17 април 2019 г. за изменение на директиви 96/9/ЕО и 2001/29/ЕО/ ОВ L 130/92 от 17.5.2019 г. и Директива (ЕС) 2019/789 на ЕП и на Съвета от 17 април 2019 г. за изменение на Директива 93/83/ЕИО на Съвета (ОВ L 130/89 от 17.5.2019 г.). С тях се предприемат базови стъпки и решения относно:

- авторското право и сродните му права в цифровия единен пазар;
- установяване на правила във връзка с упражняването на авторското право и сродните му права, приложими за определени онлайн предавания на излъчващите организации и за препредаването на телевизионни и радиопрограми.

В статията са използвани становищата на водещи специалисти в областта на интелектуалната собственост, които открояват редица научно-приложни

проблеми относно интелектуалната собственост, нейното място в бизнеса, в дигиталния свят и правят предложения за тяхното решаване (Борисов, 2015; Борисова, 2018; Борисова и колектив, 2018; Лазарова, 2019; Молхова-Владова, 2019 и др.).

Третият аспект на изследването е относно новите нематериални активи и актуалните научно-приложни проблеми в тяхното счетоводно третиране. В националната специализирана литература публикациите са силно ограничени (Пожаревска, 2010, 2017; Башева, Пожаревска, Маркова 2012). В тях са изследвани аспекти на интелектуалния капитал в дигиталния свят и са идентифицирани нови счетоводни обекти. Предложени са нови модели на тяхното отчитане за целите на изготвяне на финансовите отчети и за тяхното по-ефективно управление. Независимо от това, авторите считат, че националната счетоводната теория в тази област изостава от съвременните тенденции.

По проблематиката са изследвани и редица чуждестранни публикации (APIE, 2011; Kouevi, Bikor-Aziankou, 2019; СЕИММ, 2008 и др.). Основният акцент, който се откроява при тях е, че нематериалните активи са в основата на бъдещето на икономиката и че дигитализацията на счетоводството е задължителна в съвременните условия. Защитена е необходимостта от запазване на традиционно признатите обекти от интелектуална собственост.

*Тезата на изследването* е, че развитието на цифровите технологии, водещи до иновативни начини за дигитално разпространение и използване на защитено съдържание, закономерно поражда нови обекти и бизнес модели, които могат и трябва да намерят адекватно признаване и представяне във финансовите отчети като нематериални активи.

## **Методи на изследване**

В научното изследване е приложена историческа, нормативна, обективистична и логическо-емпирична методологична рамка. Констатирането, тълкуването и описанието на счетоводната проблематика е резултат от прилагането на системния подход.

## **Идентифицирани проблемни полета, нови счетоводни обекти и дискусия**

Научното изследване на авторите по идентифицираните проблемни полета открии някои базисни резултати, които поради ограничения обем на статията ще бъдат накратко представени.

*По първия проблем – идентифициране и управление на нови отчетни обекти – непознати до настоящето или познати, но функциониращи в*

*нови условия.* Новите бизнес модели, базирани на отворен код и облачни услуги, са доказателство, че традиционното разграничение между „затворени търговски патентно-базирани модели“ и „отворени безплатни нетърговски“ модели вече е неудачно да се приложи. Дигиталната среда за развитие на бизнеса не следва да бъде възприемана като заплаха за собствеността и за контрола върху нея, а да бъде използван потенциалът на новите технологии за развитие и усъвършенстване. Е-бизнесът трябва да се разглежда като шанс интелектуалната собственост да получи по-широка търговска реализация, видимост и финансов успех. За целта, освен добри бизнес модели, е необходимо да се познават и отчитат спецификите на проявление на интелектуалната собственост в интернет, както и да се осигури адекватната ѝ закрила при реализиране в мрежата.

В един е-бизнес, като правило, нематериалните ресурси значително доминират над материалните. Базата, на която се гради той е взаимовръзката „информация – база данни – компютърни програми – бизнес модели“. По аналогичен начин се организира и дигиталното счетоводство. През последните години то се комбинира с ползваните облачни услуги. Предоставянето на облачни услуги са друг базов дигитален модел, генериран в ерата на цифровизацията. Като правило той включва предоставяне на компютърни и изчислителни услуги. Моделите на предоставяне на облачни услуги са различни и могат да бъдат обособени като:

- софтуер като услуга (SaaS – software as a service): софтуерна компания разработва и притежава софтуер, който след това се доставя и управлява дистанционно от собственик или от доставчик на услуги;
- инфраструктура като услуга (IaaS – infrastructure as a Service): в най-базовия модел на облак услуги доставчиците предлагат компютри – физически или (по-често) виртуални машини – и други ресурси;
- платформа като услуга (PaaS – platform as a service): в моделите платформа като услуга, доставчици на облачни услуги доставят компютърна платформа, обикновено включително операционната система, програмен език за изпълнение, бази данни и уеб сървър.

Въпросът от позициите на счетоводството при е-бизнеса, облачните технологии и други подобни е: всички ли нематериални ресурси ще бъдат счетоводно признати за активи и ако да – на кой етап? Предпоставки в тази насока са осигуряването на тяхната правна защита и доказването на собственост. Доказването на собствеността може да стане по два начина: закрила на ресурса като обект на интелектуална собственост, съгласно специалното законодателство в областта; закрила на ресурса чрез опазването му в тайна.

Признаването на новите счетоводни обекти (бизнес модели, база данни, софтуери и др.) преминава през покриване на критерии за закрила като ав-

торско право самостоятелно или като част от друг интелектуален продукт. Когато са част от патент, тогава ще бъде признат обект „право върху индустриална собственост“. Пряката закрила на компютърните програми предоставя изключителни права на следните категории лица: физическото лице автор, който е изписал програмата с основен код; работодателя – когато програмите са създадени в рамките на трудови правоотношения, освен ако съзателят и работодателят не са се уговорили друго; друго лице, по силата на сключен договор. По отношение на бизнес метода към днешна дата може да бъде признат нематериален актив под формата на патент само при тези, които имат технически ефект. Съгласно действащата регулаторна рамка, в останалите случаи бизнес методът не може да бъде включен в балансовото число на нематериалните активи.

Поради факта, че основната форма на защита като интелектуална собственост на преобладаващата част от ново генерираните нематериални ресурси и на тяхното разпространение са авторските и сродните на тях права, авторите насочиха своето изследване основно към *авторско правната реформа в национален план и в рамките на Европейския съюз*. Реформата е насочена към постигане на три стратегически цели: повече трансграничен достъп до съдържание онлайн; по-широки възможности за използване на материали, защитени с авторски права, в областта на образованието, научните изследвания и културното наследство; по-добре функциониращ пазар на авторски права. Динамичното развитие на технологиите, дигиталната конвергенция, новото поколение потребители, изискващо свободен интерактивен достъп до всякакво съдържание в мрежата, наложиха разбирането за реформата на авторските права като ключов двигател за развитието на дигиталния пазар. В контекста на тези цели трябва да бъде хармонизирано националното ни законодателство с Директивата за авторско право в цифровия единен пазар (2019 г.).

И тъй като авторските права и патентите (основните форми на правна защита на новите нематериални ресурси) са интелектуални права, които се „продават“ като лицензии, третият ракурс на изследването беше насочен към *мерките за подобряване на лицензионните практики в дигитална среда*. Новият момент в Директивата е предвидената възможност да бъдат придобивани неизключителни лицензии чрез организациите за колективно управление на права (ОКУП), дори когато собствениците не са ги упълномощили изрично да ги представляват. За такива случаи е предвиден разширен лицензионен режим при използване за нетърговски цели, включително и трансгранично на произведения или други обекти, извън търговско обръщение. В Директивата са предвидени ограничения за вида на лицензията, бенефициентите и целите на използване. ОКУП могат да предоставят

неизключителна лицензия за подобни обекти, но само на посочената категория правоносители – културни институции, и само за нетърговски цели. Директивата предвижда, че получаването на неизключителна лицензия за такива защитени обекти чрез ОКУП се смята за приложима спрямо всички носители на права от същата категория, към която принадлежат обхванатите от лицензията, независимо дали те са членове на организацията или не са я управилили да ги представлява. Тази правна фигура е известна в теорията като разширена лицензия. Според разпоредбите на Директивата разширената лицензия се отнася само до следните начини на използване: за възпроизвеждането, разпространението, публичното разгласяване или предоставянето на публично разположение. Традиционно предприятията разработващи софтуери, създават стойност по един от следните начини:

- лицензиране на софтуер: софтуерната компания разработва програма и продава копия на програмата чрез собствени канали за продажби, чрез използване на дистрибутори или в интернет;
- разработване на софтуер чрез подизпълнители и аутсорсинг: специализирана фирма разработва или тества софтуерния продукт (или част от него);
- софтуер с отворен код (OSS – open source software): софтуерната компания разработва програми и прави изходния им код „обществено“ достъпен.

Съществуват две основни възможности на закрила чрез системата на интелектуалната собственост: а) пряка закрила – в този случай компютърната програма е самостоятелен обект на закрила като авторско право; б) опосредствана закрила – като част от друг обект на закрила като бизнес метод или техническо устройство (патент).

Основните модели на лицензиране на компютърни софтуери в новата дигитална среда са: модел на оценка (try and buy, evaluation), модел на абонамент (subscription), плаващ модел на лицензиране (floating), лизинг (rental), платени лицензии (pay-per-use), модел на постоянния лиценз (standard, perpetual), модел на модулния лиценз (pay-per-feature), модел на наименования потребител/хост (node-locked), модел на капацитета, модел на личния лиценз.

Четвъртият акцент на изследването е *защитата за запазването на традиционните обекти от права върху интелектуална собственост* и по-конкретно относно широко обсъжданият въпрос за съществуването на търговската марка и замяната ѝ с домейн името. С развитието на креативната икономика изборът на домейн име се превърна във важно бизнес решение. Той е съществен компонент на релационния капитал и на практика се третира като втора „търговска марка“. Ако първоначално, домейнът е възникнал

като обикновен адрес, с появата на цифровата икономика и развитието на електронните търговски обекти, името на домейна днес се възприема като бизнес идентификатор, като отличителен знак за насърчаване оценката на компанията. С името на домейна потребителите на интернет могат да намерят сайта на компанията в мрежата. Системата за организация и контрола на домейн имената се осъществява от ICANN (Internet Corporation for Assigned Names and Numbers). Принципът на регистрация на домейна е „first come, first served“, без да се вземат предвид евентуалните права върху търговските марки, което доведе до проблема – собственици на търговски марки да не могат да ползват името на марката при регистрация на домейн името. Домейн името, под което се предлагат стоки и услуги в интернет, може да се превърне в търговски знак. То притежава отличителност и може да се използва като канал за дистрибуция на стоки и услуги. Съгласно българското законодателство домейн името не е интелектуална собственост и има първоначална оценка под прага на същественост, следователно не може да бъде признато за счетоводен обект нематериален актив. За ефикасната защита на този знак (домейн име) е препоръчително той да бъде регистриран и като търговска марка.

*По отношение на дигитализацията на счетоводството като дейност и организация,* цифровата трансформация и свързаните с нея нови технологии представляват основна възможност за хората, вземащи финансови решения. Това важи преди всичко за дематериализацията, но също така и за големите данни, анализи, роботизирана автоматизация на процесите, да не говорим за изкуствен интелект и виртуални асистенти. Новите технологии имат обща и универсална цел: да подобрят данните. С дигиталната трансформация, финансовите специалисти променят позиционирането си в организациите до степен, че те ще бъдат възприемани по-малко като функции на Back Office и повече като подкрепа на бизнеса.

### **Описание на резултатите от изследването**

Основните резултати от научното изследване могат обобщено да бъдат представени, както следва:

- Основните нови обекти, генерирани от дигиталната икономика, са обвързани предимно със защитата им като интелектуална собственост под формата на патент, авторско право и сродни на авторските права.
- Възникват и нови нематериални ресурси, които към този момент не могат да бъдат защитени като интелектуална собственост.
- Необходимо е хармонизиране на националното законодателство с европейските директиви по отношение на авторските и на сродните на тях права.

- Необходимо е разработване на модели за отчитане на основните парадигми на облачните технологии.
- Необходимо е разработване на модели за отчитане на новите форми на лицензии, генерирани от дигиталната среда.

## Заклучение

Изследването на ролята, мястото и значението на нематериалните активи в дигиталния свят и креативната икономика е необходимо и задължително за счетоводната гилдия, за да може тя да отговори на изискванията на съвременния свят като дейност и функции. В тази статия се прави опит за поставяне на някои базисни научно-приложни проблеми, резултат от тяхното изследване, и за представяне на предложения за тяхното решаване.

## Използвана литература

- Башева, С., Пожаревска, Р., Маркова, М. (2012). Отчитане на нематериалните активи, УИ „Стопанство“, София. (Basheva, S., R. Pozharevska, Markova, M., 2012, Otchitane na nematerialnite aktivi, UI „Stopanstvo“, Sofia).
- Борисов, Б. (2015). Интелектуална собственост в индустрията, селското стопанство, културата, дигиталната среда и компютърните системи, бизнеса с традиционните знания, баланса на фирмата като дълготрайни нематериални активи, ИК на УНСС, София. (Borisov, B., 2015, Intelektualna sobstvenost v industriyata, selskoto stopanstvo, kulturata, digitalnata sreda i kompyutarnite sistemi, biznesa s traditsionnite znanja, balansa na firmata като dalgotrayni nematerialni aktivi, IK na UNSS, Sofia).
- Борисова, Вл. (2018). Управление на интелектуалната собственост за бизнес цели, ИК на УНСС, София. (Borisova, Vl., 2018, Upravlenie na intelektualnata sobstvenost za biznes tseli, IK na UNSS, Sofia).
- Борисова, Вл., Мишев, П. и др. (2018). Бизнесът в XXI в. Предизвикателства на дигиталното общество, ИК на УНСС, София. (Borisova, Vl. Mishev, P. et al., 2018, Biznesat v XXI v. Predizvikelstva na digitalното obshtestvo, IK na UNSS, Sofia).
- Директива (ЕС) 2019/790 на ЕП и на Съвета от 17 април 2019 г. относно авторското право и сродните му права в цифровия единен пазар и за изменение на Директиви 96/9/ЕО и 2001/29/ЕО – ОВ L 130/92 от 17.5.2019. (Direktiva (ES) 2019/790 na EP i na Saveta ot 17 april 2019 g. относно avtorskoto pravo i srodnite mu prava v tsifrovia edinen pazar i za izmenenie na Direktivi 96/9/EO i 2001/29/EO – OВ L 130/92 ot 17.5.2019).
- Директива (ЕС) 2019/789 на ЕП и на Съвета от 17 април 2019 г. за установяване на правила във връзка с упражняването на авторското право и срод-



ните му права, приложими за определени онлайн предавания на излъчващите организации и за препредаването на телевизионни и радиопрограми и за изменение на Директива 93/83/ЕИО на Съвета (ОБ L 130/89 от 17.5.2019 г.). (Direktiva (ES) 2019/789 на ЕР и на Saveta от 17 april 2019 g. za ustanovyavane na pravila vav vrazka s uprazhnyavaneto na avtorskoto pravo i srodnite mu prava, prilozhimi za opredeleni onlayn predavanja na izlachvashtite organizatsii i za prepredavaneto na televizionni i radioprogrami i za izmenenie na Direktiva 93/83/EIO na Saveta (ОБ L 130/89 от 17.5.2019 г.).

Лазарова, М. (2019). Европейската директива за авторско право и сродните му права в цифровия единен пазар в контекста на авторскоправната реформа, Сборник научни доклади „Интелектуалната собственост и дигиталните хора“, УНИБИТ, изд. „За буквите – О писменехъ“, София, с. 35-70. (Lazarova, M., 2019, Evropeyskata direktiva za avtorsko pravo i srodnite mu prava v tsifrovia edinen pazar v konteksta na avtorskopравната реформа, Sbornik nauchni dokladi „Intelektualnata sobstvenost i dигиталните хора“, UNIBIT, izd. „За буквите – О писменеха“, Sofia, s. 35-70).

Молхова-Владова, М. (2019). Пазарът на интелектуална собственост в софтуерната индустрия, Сборник научни доклади „Интелектуалната собственост и дигиталните хора“, УНИБИТ, изд. „За буквите – О писменехъ“, София, с. 109-125. (Molhova-Vladova, M., 2019, Pazarat na intelektualna sobstvenost v softuernata industria, Sbornik nauchni dokladi „Intelektualnata sobstvenost i dигиталните хора“, UNIBIT, izd. „За буквите – О писменеха“, Sofia, s. 109-125).

Пожаревска, Р. (2017). Счетоводни аспекти на интелектуалния капитал, ИК – УНСС, София. (Pozharevska, R., 2017, Schetovodni aspekti na intelektualnia kapital, IK – UNSS, Sofia).

Пожаревска, Р. (2010). Интелектуална собственост – признаване, представяне и оповестяване за счетоводни цели. УИ „Стопанство“, София. (Pozharevska, R., 2010, Intelektualna sobstvenost – priznavane, predstavяване i opovestyavane za schetovodni tseli, UI „Stopanstvo“, Sofia).

Agence du patrimoine immaterial de l'État (APIE). (2011). Les actifs immatériels publics au cœur de la modernisation au service des usagers, Université Paris-Sud. Conférence Mercredi 1er juin 2011, available at: [www.jm.u-psud.fr/\\_.../Programme%2520conf%25C3%25A9re](http://www.jm.u-psud.fr/_.../Programme%2520conf%25C3%25A9re) (accessed 10 October 2020)

Kouevi, T., Bikor-Aziankou K. J.-B. (2019). Digitalisation de la comptabilité dans les entreprises: une étude exploratoire. Available at: <http://www.jeacc.org/wp-content/uploads/2019/12/KOUEVI-et-BIKOR-AZIANKOU.pdf> (accessed 10 October 2020)

Rapport de la Commission sur l'économie de l'immatériel (2008). L'économie de l'immatériel. La croissance de demain, available at: <https://www.vie-publique.fr/sites/default/files/rapport/pdf/064000880.pdf> (accessed 10 October 2020)

\*\*\*

## THE NEW ACCOUNTING OBJECTS FROM THE INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS OF ENTERPRISES IN THE ERA OF DIGITIZATION

Prof. Rumiana Pozharevska, PhD  
Department of Accountancy and Analysis  
Faculty of Finance and Accountancy  
University of National and World Economy  
*e-mail: r\_pojarevska@unwe.bg*

Prof. Snejana Basheva, PhD  
Department of Accountancy and Analysis  
Faculty of Finance and Accountancy  
University of National and World Economy  
*e-mail: sbacheva@unwe.bg*

### Abstract

*The thesis of the study presented in the report by the authors is that the development of digital technologies, leading to innovative ways of digital distribution and use of protected content, naturally give rise to new objects and business models that can and should find adequate recognition and representation in financial statements as intangible assets. The first aspect of the report is related to the debatable issues in the field of intellectual property and its protection in the digital age. The latest regulatory acts in the field have been studied. The opinions of leading specialists in the field of intellectual property have been studied and analyzed as well, which highlight a number of scientifically applied problems concerning intellectual property, its place in business, in the digital world and make proposals for their solution. The second aspect of the report is the presentation of discussion questions regarding the new intangible assets and the current scientifically applied problems in their accounting treatment. Solutions have been proposed for some of them.*

**Key words:** intangible assets, intellectual property, digitalization, digital world, accounting

**JEL:** M40, G32