

Документальні докази, які пов'язані зі збитками від неправомірного використання об'єктів права інтелектуальної власності

Бутнік-Сіверський О.Б.,

завідувач економіко-правовим відділом НДІ інтелектуальної власності НАПрН України, доктор економічних наук, професор, чл.-кор. АТН України, судовий експерт з економічних досліджень у сфері інтелектуальної власності

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячена питанням документальних доказів у сфері інтелектуальної власності при економічних дослідженнях, які пов'язані зі збитками від неправомірного використання об'єктів права інтелектуальної власності, з додержанням послідовності їх формування відповідно до вимог нормативно-правових актів України. Наводяться первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, форми бухгалтерської, податкової та статистичної звітності, що містять дані про майнові права інтелектуальної власності та/або дані про об'єкти права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, які повинні враховувати судові експерти, спеціалісти і слідчі при обґрунтуванні звинувачення щодо неправомірного використання об'єктів права інтелектуальної власності.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: документальні докази, неправомірне використання об'єктів права інтелектуальної власності, первинні документи

Бутник-Сиверский А.Б. Документальные доказательства, связанные с убытком от неправомерного использования объектов права интеллектуальной собственности.

АННОТАЦИЯ Статья посвящена вопросам документальных доказательства в сфере интеллектуальной собственности при экономических исследованиях, связанных с убытками от неправомерного использования объектов права интеллектуальной собственности, с соблюдением последовательности их формирования в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов Украины. Приводятся первичные документы, регистры бухгалтерского учета, формы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности, содержащие данные о имущественных правах интеллектуальной собственности и/или данные об объектах права

интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов, которые должны учитывать судебные эксперты, специалисты и следователи при обосновании обвинения относительно неправомерного использования объектов права интеллектуальной собственности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: документальные доказательства, не правомерное использование объектов права интеллектуальной собственности, первичные документы

ABSTRACT

O.V. Butnik-Siversky

Head of Economic and Law Department of the Scientific and Research Institute of Intellectual Property of the National Academy of Law Sciences of Ukraine, Doctor in Economics, professor, Corresponding member of the Academy of Technical Sciences of Ukraine, judicial expert in Economic Research in Intellectual Property.

Documentary evidences related to the losses incurred by illegal usage of intellectual property objects

The Article is devoted to the issue of documentary evidences in the field of intellectual property in economic research related to the losses incurred by illegal usage of intellectual property objects in compliance with the sequence of their formation according to the requirements of legal acts of Ukraine. The article provides primary documents, accounting registers, financial, tax and statistical forms, which contain information about intellectual property rights and/or information about intellectual property objects as intangible assets that should be considered by judicial experts, specialists and investigators, who justify accusations regarding illegal usage of intellectual property objects.

KEYWORDS: documentary evidence, napravamiing the use of intellectual property objects, primary document.

Постановка проблеми. Економічні дослідження у сфері інтелектуальної власності, які пов'язані зі збитками від неправомірного використання об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ), повинні спиратися на документальні матеріали, що стають документальними доказами щодо ОПІВ і підтверджують обов'язкову ознаку об'єктивної сторони злочину.

Досвід свідчить про проблему отримання доказових матеріалів у ході досудового та судового слідства, зокрема з недодержанням сторін конфлікту законодавства щодо ведення або не якісного ведення первинних документів в системі бухгалтерського та статистичного обліку, наявність недосконалих фінансово-правових відносин щодо ОПІВ. Відсутність або у неповному

обсязі оформлені первинні документи в системі бухгалтерського та статистичного обліку ОПВ у складі нематеріальних активів, обмежують визначення розміру реальних збитків від неправомірного використання ОПВ. Посилення в цьому напрямку додержання нормативних актив при використанні ОПВ та підвищення відповідальності щодо їх додержання, а також додержання послідовності їх формування відповідно до вимог нормативно-правових актів, сприятиме встановленню розміру реальних збитків від неправомірного використання ОПВ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Як зазначає О.Ф. Дорошенко доказування є складним поняттям, яке охоплює розумову та процесуальну діяльність суб'єктів, що обґрунтовують ті чи інші положення та виводять на підставі цього нові знання. Суть доказування полягає у збиранні, дослідженні, оцінці та використанні доказів; в дієвому аспекті *доказування* являє собою єдність пізнавального та переконуючого елементів.[1, 34-35]. Суттєвим моментом тут є те, що доказування не може ґрунтуватися на припущеннях (ч. 4 ст. 60 ЦПК України [2]). Як зазначають Г.О. Андрущук та О.П. Орлюк класифікація судових доказів провадиться, в основному, за трьома ознаками. Так, за характером зв'язку змісту доказів з фактами, які підлягають встановленню, судові докази поділяються на прямі та побічні. Перевага прямих доказів полягає в тому, що вони безпосередньо вказують на юридичний факт, який має значення для справи з правовідносин промислової власності і підлягають встановленню. За способом утворення доказів (процес формування даних про факти) вони поділяються на первинні та похідні. Первинні докази одержуються з першоджерел, тобто формуються під безпосереднім впливом фактів, які підлягають встановленню, від носія інформації (наприклад, ліцензійний договір). За джерелом одержання (тобто в залежності від процесуальних форм одержання доказів (засобів доказування) докази поділяються на особисті, речові та змішані. [3, 31]. На думку Г.К. Авдєєва, закон достатньої підстави стверджує, що будь-яка думка (теза) для того, щоб мати силу, обов'язково повинна бути доведена (обґрунтована) певними аргументами (підставами), причому ці аргументи повинні бути достатніми для доказу початкової думки. [4, 396]. При цьому автори зазначених та інших досліджень не приділяють достатньої уваги використанню первинних документів з економічним змістом, які дозволяють наблизитись до встановлення розміру реальних збитків від неправомірного використання ОПВ.

Метою статті є розгляд первинних документів, що стають документальними доказами щодо ОПВ при здійсненні економічних досліджень, пов'язаних з неправомірним використанням ОПВ, з додержанням послідовності їх формування відповідно до вимог нормативно-правових актів України.

Результати дослідження. Із розвитком ринкових відносин формується новий, суто *економіко-фінансовий підхід* до ОПВ, які в умовах товарно-

грошових відносин набувають ознак товару або капіталу. Активізація цього напряму є важливим фактором економічного зростання країни.

Економічна природа використання ОПІВ в господарській діяльності (з економіко-фінансових позицій інноваційного підприємництва) проявляється через їх комерціалізацію, яка виникає в умовах договірних відносин. А саме, при використанні створеного інтелектуального продукту безпосередньо на самому підприємстві, де додаткова вартість (прибуток) складається з двох частин: з частини додаткової вартості, яка входить до складу інтелектуального капіталу, одержаного в чистому вигляді; і з решти додаткової вартості, одержаної при реалізації продукції з використанням вже оновлених або вдосконалених засобів і предметів праці, найманої робочої сили, що є основою подальшого їх реінвестування. Отримана додаткова вартість спрямовується на відновлення людського капіталу у вигляді заробітної плати та винагород, а також на відновлення інтелектуальних активів у складі нематеріальних активів, що є джерелом інноваційного конвеєра, як нового явища в економіці інтенсивного типу розвитку.

Конкретне використання інновацій у вигляді ОПІВ у складі нематеріальних активів здійснюється безпосередньо на підприємствах та організаціях різної правової форми власності. Саме на цьому рівні оформлюються майнові права на інтелектуальну власність, здійснюються заходи, пов'язані з охороною прав інтелектуальної власності у встановленому чинним законодавством України порядку. При цьому слід враховувати особливості ОПІВ, які мають різну природу походження. Так, зміст права інтелектуальної власності становить особисті немайнові права та (або) майнові права інтелектуальної власності (п.2 ст. 418 ЦК України) [5].

У результаті створення ОПІВ суб'єкт цього права набуває низку суб'єктивних прав як особистого немайнового, так і майнового характеру.

Під особистими немайними правами розуміють різновид цивільних прав, які виникають із приводу нематеріальних благ, є невід'ємними від особи та набувають економічного змісту (гл. 15 ЦК України). Під майновими правами розуміють суб'єктивні права, які пов'язані з використанням ОПІВ, а також із тими матеріальними (майновими) вимогами, які виникають між учасниками правовідносин із приводу використання ОПІВ (наприклад, право авторів і винахідників на винагороду) (ст. 424, ст. 426 ЦК України).

Така класифікація прав, що становлять зміст права інтелектуальної власності має відповідне практичне значення. Зазначене ЦК України, ґрунтується на тому, що за загальним правилом особисті немайнові права можуть належати лише безпосередньо творцеві ОПІВ. Вони є невідчужуваними від особи творця та, як правило, не можуть передаватися іншим особам. Майнові права на ОПІВ можуть переходити до інших осіб у спосіб, передбачений законом. Зміст зазначених прав щодо конкретних ОПІВ розкривається у відповідних главах ЦК України та спеціальному законодавстві – законах України, які регулюють суспільні відносини щодо правової охорони окремих ОПІВ.

За первинним суб'єктом права інтелектуальної власності закріплено право на використання створеного ним ОПІВ та отримання максимального результату від використання його корисних властивостей (пп. 1- 4 п. 1 ст. 424 ЦК України). Такий результат може приносити творцеві відповідну матеріальну користь, що окрім правової є і економічною складовою ОПІВ.

До виключного права первинного суб'єкта права інтелектуальної власності належить надання дозволу на використання цього об'єкта іншим особам (пп. 2 п. 1 ст. 424, ст. 426 ЦК України). Це право має абсолютний характер і може бути обмежене на підставі й у спосіб, передбачений законом.

Автор (творець) набуває права передавати ОПІВ на використання іншій особі на підставі договору, в якому передбачаються умови такого використання. За рахунок такого використання ОПІВ можливо отримати матеріальні вигоди, що також окрім правової є і його економічною складовою.

Слід зазначити, що майнові права інтелектуальної власності не обмежуються тільки використанням та наданням дозволу на використання ОПІВ, а й передбачають виключне право суб'єкта права інтелектуальної власності перешкоджати неправомірному використанню цього об'єкта (пп.3 п.1 ст. 424 ЦК України).

Безумовно, зазначений економіко-правовий механізм спирається на бухгалтерський та податковий облік, економіко-правові та фінансові відносини між контрагентами ринку тощо.

Перш за все відображення в бухгалтерському обліку операцій по використанню ОПІВ у складі нематеріальних активів в господарській діяльності суб'єктів господарювання дозволяє:

- документально підтверджувати довгострокові майнові права на підставі їх обліку на балансі підприємства;
- здійснювати амортизацію нематеріальних активів (ОПІВ) у встановленому порядку в залежності від терміну їх корисного використання;
- отримувати додатковий прибуток від передачі прав використання ОПІВ;
- сплачувати фізичним та юридичним особам авторську винагороду, отримувати дохід (прибуток) та при ліцензійних угодах винагороду у вигляді паушального платежу та роялті;
- оновлювати технічний стан виробництва і технологій шляхом впровадження ОПІВ в господарський оборот підприємств.

Гострота зазначених переваг використання ОПІВ у господарській діяльності суб'єктів господарювання, пов'язана перш за все з обов'язковим веденням аналітичного обліку ОПІВ у складі нематеріальних активів безпосередньо у їх власника та, по-друге, суттєво підсилюється в умовах недобросовісної конкуренції, коли на ринку з'являється продукція за ознаками фальсифікованої, яка виготовлена з використанням ОПІВ, які не належать її розробнику, та неможливістю отримати інформацію з

аналітичного обліку ОПІВ у порушника прав інтелектуальної власності, який зі зрозумілих причин, з порушенням або практично його не здійснює.

При проведенні економічного дослідження неправомірного використання ОПІВ, судовий експерт (спеціаліст) намагається залучити відповідні документальні докази для визначення розміру завданих збитків (матеріальної шкоди), які дозволяють підтвердити недоотриманий дохід (прибуток) суб'єктом господарювання – власником ОПІВ.

Зазначимо, що економічне дослідження у сфері інтелектуальної власності – це дослідження із застосуванням методу економічного аналізу ідентифікованих та фіксованих економічних показників на дату дослідження, які характеризують майнові права суб'єкта інтелектуальної власності та ОПІВ у складі нематеріальних активів суб'єктів господарювання: власника майнових прав інтелектуальної власності; ліцензіара; ліцензіата; правопорушника майнових прав інтелектуальної власності.

Об'єктами економічного дослідження тут стають первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, форми бухгалтерської, податкової та статистичної звітності, що містять дані про майнові права інтелектуальної власності та/або дані про ОПІВ у складі нематеріальних активів.

Документальними доказами щодо ОПІВ стають документальні матеріали, які підтверджують обов'язкову ознаку об'єктивної сторони злочину - настання наслідків у вигляді матеріальної шкоди завданою в значному розмірі, у великому, особливо великому розмірі згідно статей 176, 177, 229 Кримінального кодексу України [6].

Економічне дослідження у сфері інтелектуальної власності, пов'язане зі збитками від неправомірного використання ОПІВ, проводиться за відповідною схемою або методикою, яка визначається самостійно на розсуд дослідника з урахування специфіки справи та її складності з урахуванням наявної інформації. При цьому дослідник може застосовувати набутий практичний досвід. Але при цьому судовий експерт (спеціаліст) повинен спиратися на послідовність формування первинної документації в системі бухгалтерсько-податкового та статистичного обліку відповідно до вимог нормативно-правових актів України. Таку послідовність формування первинної документації в системі бухгалтерського та статистичного обліку повинні враховувати і слідчі, і судді, які обґрунтовують звинувачення щодо неправомірного використання ОПІВ та приймають рішення. Частіше такі знання у слідчих та суддів відсутні, що призводить до затримки проведення економічної експертизи, у зв'язку з відсутністю вилучення наявної первинної інформації (документації) і потребою її подальшого отримання на запит судового експерта, а при її відсутності – до неможливості визначення розміру завданих збитків (матеріальної шкоди), що не дозволяє підтвердити недоотриманий дохід (прибуток) суб'єктом господарювання – власником ОПІВ. Слід також звернути увагу на те, що основною проблемою, з якою стискаються експерти з питань інтелектуальної власності, справедливо зауважує П.О. Даниленко, отримуючи ухвалу суду, полягає у тому, що, на

жаль, не завжди суддя обізнаний з особливостями об'єктів права інтелектуальної власності в тій мірі, яка необхідна для того, щоб правильно визначити завдання для експерта та сформулювати належні питання, що його відображатимуть.[4, 394]

Економічне дослідження у сфері інтелектуальної власності сьогодні є найбільш складними. Тут напрямками дослідження можуть бути:

1) встановлення розміру (суми) придбання ОПІВ за грошові кошти підприємством, бюджетною установою, банком;

2) встановлення розміру (суми) придбання ОПІВ за обміном на подібний і неподібний актив підприємством, бюджетною установою, банком;

3) встановлення розміру (суми) одержання ОПІВ, як внесок засновника до статутного капіталу товариства;

4) встановлення розміру (суми) витрат при самостійній розробці, створенні, виготовленні ОПІВ з залученням бухгалтерських доказових документів;

5) встановлення розміру (суми) документально підтвердженої еквівалентної безоплатного одержання ОПІВ;

6) встановлення розміру (суми) одержання ОПІВ за результатами здійснення угоди купівлі-продажу з додержанням чинного законодавства;

7) встановлення розміру (суми) документально доведених витрат суб'єкта господарювання України при створенні продукції, товарів, робіт, послуг, у склад яких входить ОПІВ, використані (за ознаками) у контрафактних примірниках та/або витрат на ОПІВ, які розглядаються в суді як такі що оскаржуються;

8) встановлення розміру (суми) документально доведеного настання наслідків у вигляді матеріальної шкоди власнику прав інтелектуальної власності, завданою особою, яка не має майнових прав на ОПІВ.

Загальні визначення сфери економічних досліджень інтелектуальної власності не є вичерпаними та потребують подальших досліджень, обґрунтувань щодо порядку дослідження та застосування їх в судовій практиці.

Більш складні дослідження, які пов'язані з неправомірним використанням ОПІВ, потребують, на нашу думку, проведення комплексного дослідження з залученням окрім судових експертів з права інтелектуальної власності і спеціалістів зі знаннями економіки, обліку та фінансів, а також спеціальних технічних та технологічних знань. При цьому слід враховувати вимоги щодо компетентності та професійності як судового експерта, так і спеціаліста. Як зазначає П.О. Даниленко, експерт як процесуальна фігура є самостійним і вільним у визначенні та виборі наукових положень, видів та методів дослідження, технічних прийомів та засобів при проведенні експертиз, складанні плану дослідження та формування висновків. Суд при цьому тільки здійснює контроль за законністю проведення дослідження і дотримання експертом процесуальних вимог.[4, 395]

За наданими на дослідження первинними економічними та іншими документами, судовий експерт (спеціаліст) може розробити потрібну інформацію для розрахунку вартісного (грошового) розміру збитків, завданих з неправомірним використанням ОПВ. При цьому слід зазначити, зазначає Г.К. Авдеев, сьогодні (за відсутністю затверджених загальної та окремих методик дослідження різних ОПВ) методами судово-експертного дослідження ОПВ є система логічних та загальнонаукових методів (операцій, прийомів), що використовуються в інших видах судової експертизи. Всі методи судової експертизи мають право на існування тільки за умови їх відповідності нормам процесуального права й нормам етики, наукової обґрунтованості й високому рівню отримання об'єктивних результатів, простоті й безпеці, ефективності та іншим ознакам.[4, 395 - 396]

Саме тут слід наголосити, що судовий експерт (спеціаліст) отримує потрібну інформацію, яка є результатом слідчих дій, та у подальшому за рішенням судді. Складність проблеми у тому, що потрібна інформація буває не повною або з інформаційними «провалами», без додержання встановленого нормативними актами порядку щодо її оформлення.

Для проведення економічних досліджень, пов'язаних з ОПВ у складі нематеріальних активів, передбачається використання наступних документів, які містять в собі вихідні данні – економічні показники щодо ОПВ з урахуванням послідовності формування первинної документації:

1) **Договори та додатки до них, акти** відповідно до ч.1 ст. 1107 ЦК України, а саме: а) ліцензії на використання об'єкта права інтелектуальної власності; б) ліцензійний договір; в) договір про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності; г) договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності; д) інших договорів щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності. Акти приймання-передачі ОПВ, як результат завершення надання послуг на відповідну дату з вказівкою розміру вартості ОПВ та розміру винагороди при здійсненні ліцензійних угод, які встановлюються сторонами договору на підставі узгодженої сторонами вартості за результатами оцінки вартості (звіт (акт) про оцінку вартості майнових прав) сертифікованими суб'єктами оціночної діяльності. Іноді акти приймання-передачі ОПВ відсутні, що не дозволяє визначити дату першої події, встановити прийнятий суб'єктами угоди розмір вартості переданих майнових прав на ОПВ, розмір винагороди за ліцензійною угодою. При цьому зазначимо, що отриманий охоронний документ на переданий ОПВ, при відсутності значеного акту приймання-передачі ОПВ, господарське право для суб'єкта господарювання не вступило у силу, що робить подальші дії власника ОПВ «сумнівними» і не відповідає вимогам п.137.1 ст.137 Податкового кодексу України (ПКУ) [7]

2) **Типові форми первинного обліку** ОПВ у складі нематеріальних активів, які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 N 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»

[8]: а) № НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності»; б) № НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності»; в) № НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів»; г) № НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єкта права інтелектуальної власності».

Враховуючи послідовність формування первинної документації, зазначимо, що передує використанню наведених типових форм наявність наказу суб'єкта господарювання про облікову політику, що є сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [9] і п. 3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10], затверджений керівником протокол комісії про прийняття до обліку ОПВ та наказ керівника про прийняття на баланс ОПВ у складі нематеріальних активів головним бухгалтером та порядок впровадження ОПВ відповідними підрозділами, що дозволяє формувати типову форму № НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності». При цьому тут і далі потрібно додержуватись вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [11] та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. N 1327. [12] Іноді типова форма № НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності» відсутня, що не дозволяє отримати об'єктивну інформацію про введення ОПВ у господарський оборот його власником.

Надходження та оприбуткування будь-якого ОПВ на підприємстві підтверджується відповідними первинними документами, у яких вказується докладна характеристика об'єкта, його первинна вартість, термін корисного використання і норма зносу (амортизації), підрозділ, у якому використовується ОПВ, підписи посадових осіб, що прийняли ОПВ, з додаванням документів, у яких описується сам ОПВ у складі нематеріальних активів та порядок його використання, відомості про наявність охоронних документів.

Рух нематеріальних активів та фінансові результати щодо їх використання можна прослідкувати на підставі типових форм фінансової звітності: Баланс (типова форма № 1); звіт про фінансові результати (типова форма № 2) та примітки до фінансових звітів (типова форма № 5), а також на підставі податкових звітів, складених з урахуванням вимог Податкового кодексу України та нормативних актів до нього, за якими здійснюється механізм використання той чи іншої статті Кодексу.

3) **Форми первинної облікової документації з статистичного обліку ОПВ**, затверджені наказом Держкомстату України від 10.08.2004 р. № 469 [13]: а) N ІВ-1 «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані в Україні»; б) N ІВ-2 «Журнал реєстрації заявок на винаходи, корисні

моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, що подані до компетентних органів іноземних держав»; в) N ІВ-3 «Журнал реєстрації використаних винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем»; г) N ІВ-4 «Журнал реєстрації раціоналізаторських пропозицій»; д) N ІВ-5 «Заява про раціоналізаторську пропозицію»; е) N ІВ-6 «Акт про використання об'єкта права інтелектуальної власності». При цьому слід додержуватись Інструкції щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій до зазначених форм статистичного обліку.

4) **Документальні матеріали (звіти)**, які підтверджують понесені витрати (у грошовому виразі), пов'язані з придбанням (створенням) і відображенням на субрахунку другого порядку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» до моменту віднесення на рахунок 12 «Нематеріальні активи» або інші витрати безпосередньо пов'язані з його придбанням та доведенням до стану у якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням, що відповідає п. 5 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

5) **Регістри бухгалтерського обліку** щодо ОПВ, а саме: Розділ І Журналу 4 «Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунку 12«Нематеріальні активи»)» та відомість до нього. Зазначимо, що кожне підприємство само має право обирати форму ведення бухгалтерського обліку і для цього може самостійно створити облікові регістри, що зважають специфіку його діяльності. Проте, як показує практика, таких підприємств досить мало і більшість вважають за краще використовувати одну з форм бухгалтерського обліку, запропонованих в методичних рекомендаціях, розроблених Міністерством фінансів України, які, зауважимо, носять рекомендаційний характер. У даний час існує два документи, регулюючі порядок застосування регістрів бухгалтерського обліку:

1) Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [14] (Методрекомендації № 356);

2) Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 р. № 422 [15] (Методрекомендації № 422).

Методрекомендації № 356 призначені для підприємств і організацій (крім банків і бюджетних установ), їх філій, відділень, представництв незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності (у тому числі і для малих підприємств). Методрекомендації № 422 призначені для юридичних осіб будь-якої організаційно-правової форми і форми власності (крім банків і бюджетних установ) з ознаками малих підприємств.

При виборі форми бухгалтерського обліку потрібно врахувати, що реєстри бухгалтерського обліку, передбачені Методрекомедаціями № 422, побудовані на застосуванні спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку, а реєстри бухгалтерського обліку, передбачені Методрекомедаціями № 356, - на застосуванні загального Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Запис у реєстрах бухгалтерського обліку нематеріальних активів проводиться на підставі первинних облікових документів, які фіксують факти здійснення господарської операції і розпорядження (дозволу) на їх проведення.

б) **Інші документи** – акти перевірок контролюючих органів (фінансової інспекції, податкових служб) щодо виконання вимог бухгалтерського та податкового законодавства щодо ОПІВ; довідки про собівартість, рентабельність, чистий прибуток від використання ОПІВ, договори відповідального зберігання, реєстри, накладні, платежі, інвентаризаційні відомості, які складаються щорічно, тощо.

Для виконання економічного дослідження у сфері інтелектуальної власності **бюджетних установ** використовуються аналогічні документи, які містять в собі вихідні данні – економічні показники щодо ОПІВ у складі нематеріальних активів з урахуванням специфіки їх діяльності та ведення бухгалтерського обліку. Зазначимо, що Державною казначейською службою України у свій наказ від 17.07.2000р. № 64 «Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ»[16] доповнило наказом від 22.12.2009р. № 526 [17], яким передбачено з метою своєчасного відображення введення в господарський оборот, використання, обліку та вибуття окремих придбаних (створених) об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів їх аналітичний облік бюджетними установами ведеться за типовими формами, які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 N 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (п. 6.16 Інструкції в редакції Наказу Державної казначейської служби України на N 526 від 22.12.2009).

При наявності зазначених первинних та інших документів, економічне дослідження у сфері інтелектуальної власності, пов'язане зі збитками від неправомірного використання ОПІВ, проводиться за відповідним напрямом. З цією метою досліджується:

- 1) оприбуткування ОПІВ;
- 2) строки експлуатації ОПІВ;
- 3) проведення нарахувань амортизації щодо ОПІВ;
- 4) понесені витрати на створення (придбання) доведення до стану придатного для використання за призначенням;

5) додаткова інформацію стосовно кон'юнктури активного ринку, пов'язаного з ОПІВ, з метою виявлення наслідків у вигляді матеріальної шкоди, яка отримана власником ОПІВ, а саме:

- 1) маркетингові дослідження;
- 2) позови споживачів продукції до власника прав інтелектуальної власності, яка містить ідентифікований ОПІВ;
- 3) угоди які не використані або не враховані;
- 4) рішення суду;
- 5) висновки судово-економічної експертизи;
- 6) експертні дослідження, висновки спеціаліста;
- 7) нараховані штрафні санкції тощо.

При неправомірному використанні ОПІВ у складі нематеріальних активів, суб'єкти господарювання працюють в різних правових умовах, а саме на легітимній та нелегітимній основі отримання доходів (прибутку).

Для суб'єкта господарювання – власника ОПІВ, який господарює на **легітимній основі**, під впливом дій суб'єкта господарювання з неправомірним використанням ОПІВ у складі нематеріальних активів на ринку інноваційної продукції, з часом безумовно зменшується реалізація інноваційної продукції на ринку в умовах присутності продукції виробленої на легітимній та нелегітимній основі, що призводить до зменшення прибутку у власника ОПІВ, зауважимо, не доходу, а саме прибутку, так як цей суб'єкт господарювання – власник ОПІВ компенсаційних витрат у цей період не здійснював.

На **нелегітимній основі** – суб'єкт господарювання господарює на основі неправомірного використанні ОПІВ, але при цьому цей суб'єкт господарювання (зрозуміло без оцінки вартості ОПІВ та зарахування його на баланс з ознаками активу у бухгалтерському обліку) здійснює два послідовних кроки використання ОПІВ в господарській діяльності:

по-перше, має свій набір (кошторис) витрат (логічно більш економний), який покриваються отриманим нелегітимним доходом (прибутком), який зрозуміло за розміром приховується, і,

по-друге, частіше не оподатковується (тіньова економіка).

За таких умов документальними доказами можуть бути вилученні первинні документи, частіше з торговельної діяльності, які дозволяють отримати інформацію про реалізацію виробленої продукції з порушенням майнових прав інтелектуальної власності, транспортно-накладні документи, відомості про торговельні точки продажу продукції, угоди щодо поставки нелегітимної продукції, складські документи схову продукції тощо. Частіше відсутні будь-які економічні первинні документи, за якими можливо було б визначити отримані реальні доходи, здійснені компенсаційні витрати, які пов'язані з неправомірним використанням ОПІВ у складі нематеріальних активів. Безумовно, наведений сценарій та його оцінка спирається на одну з практичних ситуацій, хоча, зазначимо, на практиці зустрічаються різні варіанти, які відрізняються за ступенем складності, побудови ітераційної

моделі походження, які спрямовані на скритність неправомірного використання ОПІВ, нелегітимне отримання доходу (прибутку).

Слід зазначити, що при відсутності економічних первинних документів у суб'єкта господарювання з неправомірним використанням ОПІВ у складі нематеріальних активів, розрахунок розміру збитків нанесених власнику ОПІВ, можна розрахувати за первинними документами власника ОПІВ, прирівняв розраховану суму до суми втраченої їм вигоди за період недобросовісного використання ОПІВ або за період недобросовісної конкуренції. За таких умов проблема отримання доказових матеріалів у ході досудового та судового слідства, пов'язаного з неправомірним використанням ОПІВ у складі нематеріальних активів суб'єктами господарювання, потребує посилення вимог та відповідальності до ведення первинних документів в системі бухгалтерського та статистичного обліку, а також створюються умови для протидії недосконалим фінансово-правовим відносинам щодо ОПІВ.

Висновки.

1. Економічні дослідження у сфері інтелектуальної власності, пов'язані зі збитками від неправомірного використання ОПІВ у складі нематеріальних активів, слід проводити за відповідною схемою або методикою з залученням, як документальні докази, первинних документів з бухгалтерського та статистичного обліку з додержанням послідовності їх формування відповідно до вимог нормативно-правових актів України.

2. Послідовність формування первинної документації в системі бухгалтерського та статистичного обліку, повинні знати слідчі та судді, які обґрунтовують звинувачення щодо неправомірного використання ОПІВ.

3. Складні дослідження, які пов'язані з неправомірним використанням ОПІВ, потребують проведення комплексного дослідження з залученням окрім судових експертів з прав інтелектуальної власності і спеціалістів зі знаннями економіки, обліку та фінансів, а також спеціальних технічних та технологічних знань. При цьому слід враховувати вимоги щодо компетентності та професійності всіх учасників, залучених до цього процесу.

4. Проблема отримання доказових матеріалів у ході досудового та судового слідства, пов'язаного з неправомірним використанням ОПІВ суб'єктами господарювання, потребує посилення вимог та відповідальності в Україні стосовно формування та ведення первинних документів суб'єктами господарювання щодо ОПІВ у складі нематеріальних активів.

Використана література

1 . Дорошенко О.Ф. Судова експертиза у цивільних справах щодо об'єктів інтелектуальної власності: Монографія .– К.: ТОВ «Лазуріт – Поліграф», 2008.– 206 с.

2. Цивільний процесуальний кодекс України. Закон України від 18.03.2004 № 1618-IV – чинний, поточна редакція від 11.08.2013 .[Електронний ресурс] – Ресурс доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1618-15>.

3. Захист прав інтелектуальної власності: законодавче регулювання та правозастосування (узагальнення судової практики) / Автори-упорядники: Г.О. Андрощук, О.П. Орлюк /Верховна Рада України – К.: Парламентське вид-во, 2007.– 344 с.

4. Судова експертиза. Сучасний стан та перспективи розвитку: Тези доповідей – К.: Міністерство юстиції України, 2010.– 472 с.

5. Цивільний кодекс України. Кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV - чинний, поточна редакція від 19.01.2013.[Електронний ресурс] – Ресурс доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/>.

6. Кримінальний кодекс України. Кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III – чинний, поточна редакція від 04.07.2013.[Електронний ресурс].– Ресурс доступу :<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>.

7. Податковий кодекс України. Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI – чинний, поточна редакція від 13.11.2013. [Електронний ресурс] – Ресурс доступу – <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

8. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Наказ Міністерства фінансів України № 732 від 22.11.2004 – чинний, поточна редакція від 22.11.2004.[Електронний ресурс] – Ресурс доступу – <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.

9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV, редакція від 02.12.2012. [Електронний ресурс] – Ресурс доступу – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

10. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 – чинний, поточна

редакція від 09.08.2013.[Електронний ресурс].–Ресурс доступу – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.1999 – поточна редакція від 09.08.2013. [Електронний ресурс] – Ресурс доступу – <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Наказ Міністерства фінансів України N 1327 від 16.11.2009 р. [Електронний ресурс] - Ресурс доступу – http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293611.

13. Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення. Наказ Держкомстату України № 469 від 10.08.2004 – чинний, поточна редакція від 29.11.2005. [Електронний ресурс] – Ресурс доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1054-04>.

14. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку. Наказ Міністерства фінансів України N 356 від 29 грудня 2000 року. [Електронний ресурс] – Ресурс доступу http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293587.

15. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами. Наказ Міністерства фінансів України N 422 від 25 червня 2003 року. [Електронний ресурс]. – Ресурс доступу http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293593.

16. Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ (Назва Інструкції в редакції Наказу Державного казначейства N 526 (z1261-09) від 22.12.2009). Затверджено Наказ

Державного казначейства 17.07.2000 N 64 (у редакції наказу Державного казначейства України казначейства України N 30 від 21.02.2005 , поточна редакція від 02.10.2010. [Електронний ресурс] – Ресурс доступу, - <http://zakon4.ada.gov.ua/laws/show/z0459-00> .

17. Про внесення змін до наказу Державного казначейства України від 17.07.2000 N 64. Наказ Міністерства фінансів України N 526 від 22.12.2009, поточна редакція від 22.12.2009. [Електронний ресурс] – Ресурс доступу - <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1261-09>.