pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Финансовый учет

УЧЕТ ПРИОБРЕТЕНИЯ (СОЗДАНИЯ), ОБЕСЦЕНЕНИЯ И СПИСАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Ролан Архипович АЛБОРОВ [a],
Григорий Роланович АЛБОРОВ [b],
Светлана Вячеславовна КОЗМЕНКОВА [c,•],
Екатерина Леонидовна МОСУНОВА [d]

[a] доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита,
Удмуртский государственный аграрный университет (УдГАУ),
Ижевск, Российская Федерация
udtipb@yandex.ru
https://orcid.org/0000-0002-8896-1062
SPIN-код: 3979-4000

[b] кандидат экономических наук,
доцент кафедры экономической кибернетики и информационных технологий,
Удмуртский государственный аграрный университет (УдГАУ),
Ижевск, Российская Федерация
g.r.alborov@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 1110-6205

[c] доктор экономических наук,
профессор кафедры судебной экспертизы,
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет
им. Н.И. Лобачевского (ННГУ),
Нижний Новгород, Российская Федерация
skozmenkova@yandex.ru
https://orcid.org/0000-0002-1105-5790
SPIN-код: 2283-9943

[d] кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита,
Удмуртский государственный аграрный университет (УдГАУ),
Ижевск, Российская Федерация
udtipb@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 5441-8230

• Ответственный автор

История статьи:
Рег. № 499/2022
Получена 03.11.2022
Получена в доработанном виде 20.11.2022
Одобрена 28.11.2022
Доступна онлайн

Аннотация

Предмет. Нематериальные активы относятся к внеоборотным средствам труда и имеют большое значение для финансово-хозяйственного развития организаций, перевода их деятельности на автоматизацию и роботизацию. Поэтому в современных условиях развития экономики возникает необходимость более широкого использования нематериальных активов на всех стадиях бизнес-процессов и инвестиционной деятельности. В связи с этим

15.12.2022

УДК 657.2
JEL: M41

следует организовать надлежащее управление приобретением (созданием), оценкой, переоценкой, амортизацией стоимости и операциями по списанию нематериальных активов в соответствии с положениями ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы».

Цели. Раскрытие вопросов организации аналитического и синтетического учета приобретения (создания), обесценения и списания объектов нематериальных активов. Обоснование порядка ведения учета нематериальных активов, разработка методических аспектов аналитического и синтетического учета поступления, обесценения и списания нематериальных активов.

Методология. В процессе исследования использовались общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, моделирование, систематизация и обобщение полученных результатов.

Результаты. В статье раскрываются проблемные моменты учета нематериальных активов. Сформулированы предложения по отражению на счетах бухгалтерского учета операций по направлениям поступлений и причинам списания объектов нематериальных активов. Рекомендована методика учета операций по обесценению объектов нематериальных активов и затрат, связанных с их списанием.

Область применения. Результаты исследования могут быть применены в теории и практике бухгалтерского учета.

Выводы. Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в части нематериальных активов необходимо четко организовать аналитический и синтетический учет данных объектов на основании первичной учетной документации в соответствии с требованиями ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы». В организациях следует организовать контроль обесценения объектов нематериальных активов и отражать результаты на счетах бухгалтерского учета в порядке, предусмотренном Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов».

Ключевые слова: справедливая стоимость, приобретение, обесценение, списание, объект нематериальных активов, бухгалтерские счета

Для цитирования: Алборов Р.А., Алборов Г.Р., Козменкова С.В., Мосунова Е.Л. Учет приобретения (создания), обесценения и списания нематериальных активов // Международный бухгалтерский учет. – 2022. – Т. 25, № 12. – С. 1382 – 1402.
https://doi.org/10.24891/ia.25.12.1382

Появление в российском бухгалтерском учете тридцать лет назад такого объекта, как нематериальные активы, поставило как перед научной общественностью, так и практикующими бухгалтерами, множество проблемных вопросов [1] относительно их признания [2], стоимостной оценки, учета поступления и выбытия [3–8]. Одним из способов преодоления проблем явился анализ зарубежного опыта [9–12].

Разработка и утверждение Министерством финансов Российской Федерации Федерального стандарта бухгалтерского учета «Нематериальные активы» (ФСБУ 14/2022)[1] привело к необходимости его анализа. Ранее как авторами данной статьи, так и авторами других статей были проанализированы положения Стандарта в части признания, оценки и переоценки [13–18]. Между тем, остаются вопросы относительно аналитического и синтетического учета поступления и выбытия нематериальных активов.

Бухгалтерский учет нематериальных активов необходимо вести по видам и группам в разрезе инвентарных объектов. Для учета и обеспечения контроля за сохранностью нематериальных активов каждому инвентарному объекту в организациях присваивается соответствующий инвентарный номер. Инвентарные номера присваиваются на весь период использования объектов нематериальных активов.

К видам нематериальных активов относятся: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ); базы данных; изобретения; полезные модели; промышленные образцы; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания и др. (ст. 1225 ГК РФ[2], ФСБУ 14/2022[3]).

Эти виды нематериальных активов можно классифицировать по группам в целях учета, оценки, переоценки и амортизации стоимости нематериальных активов:

а) объекты патентного права;

б) объекты авторского права;

в) права на средства индивидуализации;

г) иные объекты нематериальных активов.

---

[1] Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/9af1df446be62932907c5f5428b24d64e2375332/

[2] Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ (ред. от 07.10.2022). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64629/2a4870fda21fdffc70bade7ef80135143050f0b1/

[3] Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/

Нематериальные активы в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности отражаются в денежной оценке. При этом все организации применяют единые правила оценки нематериальных активов (см. раздел II «Оценка» ФСБУ 14/2022).

Для принятия к учету соответствующих объектов нематериальных активов в организации применяют акт о приеме-передаче объекта нематериальных активов (НМА). К акту прилагается правоустанавливающий документ (патент, свидетельство, авторский договор и др.) на данный объект нематериальных активов.

Аналитический учет объектов нематериальных активов ведется по каждому отдельному объекту или по их видам. Синтетический учет нематериальных активов ведется на активном счете 04 «Нематериальные активы».

Объекты нематериальных активов при признании их в бухгалтерском учете (при принятии их к бухгалтерскому учету) оцениваются по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью объекта нематериальных активов является общая сумма затрат, связанных с осуществлением капитальных вложений при приобретении или создании данного объекта до его признания в бухгалтерском учете[4, 5, 6] [19].

Операции по приобретению (созданию) объектов нематериальных активов (НМА) должны быть документированы и отражены на счетах бухгалтерского учета следующими проводками:

- *дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»* (субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов») – *кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* (приобретение, создание НМА);
- *дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»* (субсчет 19-2 «Налог на добавленную стоимость по

[4] Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»: приказ Минфина России от 30.05.2022 № 86н. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_420322/

[5] Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/4202162b3f1be45ec732fa00352d93a28db03f6a/

[6] О внесении изменений в Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 сентября 2020 г. № 204н: приказ Минфина России от 30.05.2022 № 87н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/accounting/standart/positions/?id_39=136831-prikaz_minfina_rossii_ot_30.05.2022__87n_o_vnesenii_izmenenii_v_federalnyi_standart_bukhgalte

приобретенным нематериальным активам») – *кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* (на основании счета-фактуры);

- *дебет счета 04 «Нематериальные активы» – кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»* (на основании акта о приеме-передаче);
- *дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – кредит счета 51 «Расчетные счета»* (на основании выписки банка и платежного поручения);
- *дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»* (субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость») – *кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»* (субсчет 19-2) [2, 20].

Для объекта нематериальных активов, полученного в качестве вклада в уставный капитал (паевой фонд) организации, первоначальной стоимостью будет являться его справедливая стоимость. В бухгалтерском учете полученный объект нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал отражается следующими проводками:

- *дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»* (субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов») – *кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»* (субсчет 75-1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал»);
- *дебет счета 04 «Нематериальные активы»*, *кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»*.

Для объекта нематериальных активов, полученного организацией безвозмездно по договору дарения, первоначальной стоимостью также будет являться его справедливая стоимость. При этом в бухгалтерском учете операции отражаются на счетах следующими записями:

- *дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»* (субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов») – *кредит счета 98 «Доходы будущих периодов»* (субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»);
- *дебет счета 04 «Нематериальные активы»*, *кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»* (субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов»).

В том случае, когда стоимость приобретенного объекта нематериальных активов погашается неденежными средствами, первоначальной стоимостью такого объекта является справедливая стоимость передаваемого имущества (передаваемых имущественных прав, передаваемых работ, услуг). Если данный вариант затруднителен, то берется к использованию для оценки справедливая стоимость самого приобретаемого объекта нематериальных активов.

При невозможности использования и второго варианта оценки в качестве первоначальной стоимости данного объекта нематериальных активов признается балансовая стоимость передаваемого имущества, фактические затраты на выполнение работ, оказание услуг. При этом в бухгалтерском учете операции отражаются следующими записями на счетах:

- *дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»* (субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов») – *кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*;

- *дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»* (субсчет 19-2) – *кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* (на основании счета-фактуры);

- *дебет счета 90 «Продажи»* или *91 «Прочие доходы и расходы»*, *кредит счета 43 «Готовая продукция»*, *23 «Вспомогательные производства»*, *21 «Полуфабрикаты собственного производства»* и т.п. (на сумму переданной в счет задолженности готовой продукции, переданных полуфабрикатов, выполненных работ и др.);

- *дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»*, *кредит счета 90 «Продажи»* или *91 «Прочие доходы и расходы»* (справедливая стоимость передаваемого имущества или справедливая стоимость получаемого объекта нематериальных активов либо балансовая стоимость передаваемого имущества);

- *дебет счета 90 «Продажи»* или *91 «Прочие доходы и расходы»* – *кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»* (начислен налог на добавленную стоимость от доходов организации);

- *дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»* – *кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»* (субсчета 19-2) – на сумму возмещения НДС; *дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»* – *кредит счета 62 «Расчеты с* *покупателями и заказчиками»* (осуществлен взаимозачет на основании акта взаимозачета).

Если при инвентаризации выявлен неучтенный объект нематериальных активов, то данный объект подлежит оценке по справедливой стоимости: *дебет счета 04 «Нематериальные активы»*, *кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»* (субсчета 91-1 «Прочие доходы»).

В *табл. 1* представлены примеры хозяйственных операций и бухгалтерских проводок по поступлению нематериальных активов.

После признания объекты нематериальных активов в последующем оцениваются в бухгалтерском учете одним из способов, выбранным организацией в учетной политике: по первоначальной либо переоцененной стоимости (п. 15 ФСБУ 14/2022).

В соответствии с п. 43 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» организация должна проверять свои нематериальные активы на обесценение. При этом необходимо учитывать изменение их балансовой стоимости в порядке, предусмотренном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»[7].

Обесценение – это сумма, на которую балансовая стоимость объекта нематериальных активов превышает его возмещаемую стоимость (сумму); возмещаемая стоимость (сумма) – справедливая стоимость объекта нематериальных активов за вычетом затрат на выбытие.

В бухгалтерском учете сумма накопленного обесценения по объекту нематериальных активов должна отражаться отдельно от его первоначальной стоимости следующими записями: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчета 91-2 «Прочие расходы») – кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (предлагаемый субсчет 05-2 «Обесценение нематериальных активов»).

Если по данному объекту нематериальных активов в бухгалтерском учете на счете 83 «Добавочный капитал» имеется сумма накопленной дооценки от его переоценки в предыдущие отчетные периоды, то признанный убыток от обесценения, не превышающий суммы накопленной дооценки этого объекта нематериальных активов, может быть списан следующей

[7] Международный стандарт финансовой отчетности «Обесценение активов»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 14.12.2020). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674/

бухгалтерской записью: дебет счета 83 «Добавочный капитал», кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (субсчет 05-2).

В соответствии с п. 45 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» объект нематериальных активов, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, списывается с бухгалтерского учета (*табл. 2*).

Для оформления и учета списания соответствующего объекта нематериальных активов применяется самостоятельно разработанный и утвержденный приказом об учетной политике организации акт о списании объекта нематериальных активов.

Объект нематериальных активов подлежит списанию в том отчетном периоде, в котором он выбывает или становится не способным приносить организации экономические выгоды в будущем: дебет счета 04 «Нематериальные активы» (субсчет 04-2 «Выбытие нематериальных активов»[8]) – кредит счета 04 «Нематериальные активы» (субсчет 04-1 «Приобретенные (созданные) нематериальные активы»). При этом сумма накопленной амортизации и накопленного обесценения по данному объекту относится в уменьшение его первоначальной (переоцененной) стоимости: дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» (субсчета 05-1 «Амортизация приобретенных (созданных) нематериальных активов», 05-2 «Обесценение нематериальных активов») – кредит счета 04 «Нематериальные активы» (субсчет 04-2 «Выбытие нематериальных активов»). Далее списывается балансовая стоимость (если имеется): дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы») – кредит счета 04 «Нематериальные активы» (субсчет 04-2).

Затраты, связанные с выбытием объекта нематериальных активов, а также его балансовой стоимостью, признаются:

1) расходами периода, в котором были понесены и под которые не создано оценочное обязательство: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчета 91-2 «Прочие расходы»), кредит счетов 70, 69, 04-2 и др.;

2) затратами к списанию, под которые ранее признано (создано) в бухгалтерском учете оценочное обязательство: дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» (субсчета 96-6 «Оценочное обязательство по нематериальным активам»), кредит счетов 70, 69, 04-2 и др.

[8] Субсчета предлагаются авторами статьи.

Разница между балансовой стоимостью объекта нематериальных активов и затратами на его выбытие, с одной стороны, и поступлениями от выбытия этого объекта, с другой стороны, признается доходом или расходом в составе прибыли (убытка) периода, в котором списывается объект нематериальных активов (п. 48 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы»):

- *дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»* (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») – *кредит счета 99 «Прибыли и убытки»* – на сумму дохода (прибыли);
- *дебет счет 99 «Прибыли и убытки»*, *кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»* (субсчет 91-9) – на сумму расходов (убытка).

Объекты нематериальных активов могут быть списаны также по другим причинам, таким как продажа, выявленная недостача, передача в совместную деятельность или в счет вклада в уставный капитал (паевой фонд) (*табл. 3*).

Одним из объектов нематериальных активов является право неисключительного пользования на данные объекты учета. При этом действуют две стороны – правообладатель (лицензиар) и получатель права (лицензиат) [21]. По договору неисключительной лицензии лицензиар передает лицензиату право пользования на объект нематериальных активов. Например, в сельском хозяйстве передается неисключительное право на использование селекционных достижений (новых сортов растений, новых пород животных). У получателя права при этом возникают следующие объекты:

- право пользования на селекционные достижения;
- расчеты за право пользования селекционным достижением;
- сортовые семена (суперэлита, элита), учет которых подробно изложен нами в статьях [22, 23].

У правообладателя (лицензиара) при этом объект нематериальных активов остается на балансе. Следует отметить, что в Положении по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов»[9] данному объекту посвящен раздел VI «Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов». В новом Стандарте учет

[9] Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/

прав пользования на нематериальные активы определяется одной фразой: «Объект нематериальных активов, предоставленный организацией, являющейся правообладателем (лицензиаром), в пользовании при сохранении у организации права на него, с бухгалтерского учета не списывается при условии соответствия такого объекта признакам, установленным п. 4 ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» (п. 45 ФСБУ 14/2022). Между тем на практике такие операции по передаче прав пользования на объекты нематериальных активов встречаются довольно часто, поэтому данный объект учета заслуживает особого внимания как со стороны регулятора, так и научного сообщества.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности информация о нематериальных активах раскрывается с учетом ее существенности. Все эти аспекты бухгалтерского учета и финансовой отчетности требуют оперативного внутреннего аудита [24]. Для достижения достоверности бухгалтерского финансового учета нематериальных активов, в том числе их поступления, обесценения и списания считаем необходимым своевременно и правильно документировать все хозяйственные операции, отражать эти операции на счетах бухгалтерского учета и обобщать в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таблица 1
Журнал регистрации хозяйственных операций по учету поступления нематериальных активов

Table 1
A journal of transactions on accounting for the intangible assets acquisition

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Бухгалтерская проводка	
			дебет	кредит
1	Приобретен объект нематериальных активов у поставщика – юридического лица:			
	стоимость объекта	570 000	08.5	
	НДС 20%	114 000	19.2	
	Итого:	684 000		60
2	Акцептована счет-фактура за консультационные услуги:			
	стоимость услуги;	86 000	08.5	
	НДС 20%;	17 200	19.2	
	Итого:	103 200		60
3	С расчетного счета оплачена сумма государственной пошлины за регистрацию договора об уступке исключительного права, учитываемого в качестве объекта нематериальных активов	15 000	68. Госпошлина	51

4	Сумма государственной пошлины отнесена на увеличение стоимости объекта нематериальных активов	15 000	08.5	68. Госпошлина
5	Определена первоначальная стоимость объекта нематериальных активов	671 000	04	08.5
6	Списаны материалы на создание объекта нематериальных активов	150 000	08.5	10
7	Приняты работы от соисполнителя – юридического лица:			
	стоимость работ	120 000	08.5	
	НДС 20%	24 000	19.2	
	Итого:	144 000		60
8	Начислена оплата труда работникам по созданию объекта нематериальных активов	130 000	08.5	70
9	Начислена задолженность внебюджетным фондам от суммы заработной платы работников по созданию объекта нематериальных активов:			
	в Фонд социального страхования	3 770		69.1.1
	в Пенсионный фонд России	28 600		69.2
	в Фонд обязательного медицинского страхования	6 630		69.3
	в Фонд страхования от несчастных случаев на производстве	2 600		69.1.2
	Итого:	41 600	08.5	69
10	Включены в стоимость объекта нематериальных активов суммы оплаты услуг патентного поверенного по подготовке и курированию заявки на получение патента: стоимость услуги	16 000	08.5	76
11	С расчетного счета оплачена сумма государственной пошлины за регистрацию договора об уступке исключительного права, учитываемого в качестве объекта нематериальных активов	3 000	68. Госпошлина	51
12	Сумма государственной пошлины отнесена на увеличение стоимости объекта нематериальных активов	3 000	08.5	68. Госпошлина

13	Определена первоначальная стоимость объекта нематериальных активов	460 600	04	08.5
14	Получен безвозмездно по договору дарения объект нематериальных активов в оценке по справедливой стоимости	140 000	08.5	98.2
15	Начислена задолженность экспертной организации за выполненные услуги по оценке объекта нематериальных активов и определению справедливой стоимости:			
	стоимость услуги	18 000	08.5	
	НДС 20%	3 600	19.2	
	Итого:	21 600		60
16	С расчетного счета оплачена сумма государственной пошлины за регистрацию договора об уступке исключительного права, учитываемого в качестве объекта нематериальных активов	8 000	68. Госпошлина	51
17	Сумма государственной пошлины отнесена на увеличение стоимости объекта нематериальных активов	8 000	08.5	68. Госпошлина
18	Определена первоначальная стоимость объекта нематериальных активов	166 000	04	08.5

Примечание. В таблице приведены условные суммы.
Источник: авторская разработка

Note. The table shows the notional amounts.
Source: Authoring

Таблица 2
Причины и обстоятельства списания объекта нематериальных активов с бухгалтерского учета

Table 2
Causes and circumstances of writing off the intangible assets from accounting

Причины списания	Обстоятельства списания
1. Истечение срока действия права на результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации	–
2. Прекращение использования объекта нематериальных активов вследствие его морального устаревания	2.1. При отсутствии перспектив его продажи или возобновления использования
3. Отчуждение исключительных прав на объект нематериальных активов другому лицу	3.1. В связи с его продажей, меной. 3.2. В связи с его передачей в виде вклада в капитал другой организации, передачей в некоммерческую организацию

4. Выбытие материального носителя (вещи), в котором выражены результаты интеллектуальной деятельности, средства индивидуализации, признание объектом нематериальных активов	4.1. В связи с его утратой. 4.2. В связи со стихийным бедствием, пожаром, аварией и другими чрезвычайными ситуациями
5. Прекращение организацией деятельности, в которой использовался объект нематериальных активов	5.1. При отсутствии возможности его использования в продолжающейся деятельности, в том числе в связи с истечением срока действия специального разрешения (лицензии) на осуществление отдельных видов деятельности

Источник: авторская разработка на основе п. 45 ФСБУ 14/2022

Source: Authoring, based on Para. 45, FSBU 14/2022

Таблица 3

Регистрационный журнал хозяйственных операций по списанию объектов нематериальных активов

Table 3

A journal of transactions on write-off of intangible assets

№ п/п	**Содержание хозяйственных операций**	**Корреспонденция счетов**	
		дебет	**кредит**
1	Продажа объекта нематериальных активов:		
	а) первоначальная (переоцененная) стоимость	04-2 «Выбытие нематериальных активов»	04-1 «Приобретенные (созданные) нематериальные активы»
	б) сумма накопленной амортизации, накопленного обесценения	05-1,2	04-2
	в) балансовая стоимость объекта	91-2	04-2
	г) выручка от продажи	62	91-1
	д) начислен НДС с облагаемого оборота	91-3	68
	е) результат от продажи объекта нематериальных активов (прибыль)	91-9	99
2	Недостача нематериальных активов:		
	а) первоначальная (переоцененная) стоимость	04-2	04-1
	б) сумма накопленной амортизации, накопленного обесценения	05-1,2	04-2
	в) балансовая стоимость объекта	94	04-2
	г) отражается сумма взыскания ущерба с виновных лиц: – балансовая стоимость; – разница между взыскиваемой суммой и балансовой стоимостью объекта	 73-2 73-2	 94 98-4
	д) отражение списания недостачи на прочие расходы в случае невозможности взыскания с виновных лиц	91-2	94
3	Передача объекта нематериальных активов в совместную деятельность и в счет вклада в уставный капитал (паевой фонд):		
	а) первоначальная (переоцененная) стоимость	04-2	04-1
	б) сумма накопленной амортизации, накопленного обесценения	05-1,2	04-2
	в) балансовая стоимость объекта	58-1,4	04-2

г) разница между договорной и балансовой стоимостью:		
– положительная;	91-2	58-1,4
– отрицательная	58-1,4	91-1

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Козменкова С.В., Алборов Р.А.* Итоги и перспективы развития бухгалтерского учета в России (1991–2021 гг.) // Международный бухгалтерский учет. 2022. Т. 25. Вып. 11. С. 1261–1282. URL: https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1261

2. *Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Широбоков В.Г., Кокорев Н.А.* Учет нематериальных активов и амортизации их стоимости // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2002. № 4. С. 16–20.

3. *Федосенко Т.В.* Нематериальные активы: стоимостная оценка, учет и аудит // Аудиторские ведомости. 2010. № 7. С. 28–34. URL: https://wiseeconomist.ru/poleznoe/61509-nematerialnye-aktivy-stoimostnaya-ocenka-uchet-audit

4. *Устинова Я.И.* Учет нематериальных активов // Бухгалтерский учет. 2009. № 14. С. 8–14.

5. *Паламарчук А.С.* Учет и оценка нематериальных активов и объектов интеллектуальной собственности // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2003. № 1. С. 23–28.

6. *Сорокина Е.М., Фадеева А.А.* Оценка нематериальных активов в бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. 2013. Т. 16. Вып. 5. С. 2–14. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-nematerialnyh-aktivov-v-buhgalterskom-uchete-1

7. *Левкевич М.М., Фадейкина Н.В.* Поступление и выбытие объектов нематериальных активов в коммерческих организациях: бухгалтерский и налоговый учет // Сибирская финансовая школа. 2014. № 5. С. 123–130. URL: http://journal.safbd.ru/ru/article/2014-no5-106-sentyabr-oktyabr/123-130

8. *Тазихина Т.В., Сычёва Е.А.* Нематериальные активы и их стоимость в различных системах финансовой отчетности // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2017. № 4. С. 53–59.

URL: https://cyberleninka.ru/article/n/nematerialnye-aktivy-i-ih-stoimost-v-razlichnyh-sistemah-finansovoy-otchetnosti

9. *Поленова С.Н.* Учет нематериальных активов в системе US GAAP // Международный бухгалтерский учет. 2006. Т. 9. Вып. 8. С. 26–31. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-nematerialnyh-aktivov-v-sisteme-us-gaap

10. *Левин С.Е.* Учет нематериальных активов в соответствии с МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2004. Т. 7. Вып. 6. С. 26–30.

11. *Гудков С.В., Тарасенко А.Л.* Бухгалтерский учет нематериальных активов в организациях АПК в современных условиях // Вестник Белорусской государственной сельскохозяйственной академии. 2019. № 2. С. 51–54. URL: https://elib.baa.by/jspui/bitstream/123456789/1498/1/%D0%93%D1%83%D0%B4%D0%BA%D0%BE%D0%B2%2051-54.pdf

12. *Малиновская Н.В.* Применение международной практики при проверке активов на обесценение // Международный бухгалтерский учет. 2012. Т. 15. Вып. 13. С. 46–49. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-mezhdunarodnoy-praktiki-pri-proverke-aktivov-na-obestsenenie

13. *Алборов Р.А., Козменкова С.В., Мосунова Е.Л.* Бухгалтерский учет признания нематериальных активов, результатов их оценки и переоценки // Международный бухгалтерский учет. 2022. Т. 25. Вып. 10. С. 1090–1115. URL: https://doi.org/10.24891/ia.25.10.1090

14. *Дружиловская Э.С.* Анализ основных нововведений ФСБУ 14/2022 // Бухгалтерский учет в строительных организациях. 2022. № 10. С. 13–22.

15. *Дружиловская Т.Ю.* Учет нематериальных активов // Бухгалтерский учет. 2022. № 8. С. 35–42.

16. *Дружиловская Т.Ю.* Направления дальнейшего развития бухгалтерского учета нематериальных активов // Бухучет в здравоохранении. 2022. № 8. С. 5–12. URL: https://doi.org/10.33920/med-17-2208-01

17. *Дружиловская Т.Ю.* Перспективы бухгалтерского учета нематериальных активов: трактовка экономической сущности и условий признания // Международный бухгалтерский учет. 2022. Т. 25. Вып. 10. С. 1116–1138. URL: https://doi.org/10.24891/ia.25.10.1116

18. *Дружиловская Т.Ю.* Перспективы бухгалтерского учета нематериальных активов: оценка и отражение в отчетности // Международный

бухгалтерский учет. 2022. Т. 25. Вып. 11. С. 1283–1306.
URL: https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1283

19. *Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. и др.* Учет капитальных вложений в сельском хозяйстве // Бухучет в сельском хозяйстве. 2021. № 7. С. 15–24. URL: https://doi.org/10.33920/sel-11-2107-02

20. *Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М., Хоружий В.И.* Бухгалтерский учет результатов оценки и переоценки основных средств // Бухучет в сельском хозяйстве. 2021. № 11. С. 17–32. URL: https://doi.org/10.33920/sel-11-2111-02

21. *Предеус Н.В., Рустамова Х.А.* Особенности бухгалтерского учета фактов предоставления прав на использование объектов нематериальных активов // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2019. № 2. С. 50–56. URL: https://doi.org/10.18323/2221-5689-2019-2-50-56

22. *Козменкова С.В.* Учет операций, связанных с получением неисключительного права пользования на селекционные достижения // Все для бухгалтера. 2010. № 3. С. 9–13. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-operatsiy-svyazannyh-s-polucheniem-neisklyuchitelnogo-prava-polzovaniya-na-selektsionnye-dostizheniya

23. *Козменкова С.В.* Методические подходы к аудиторской проверке прав неисключительного пользования на селекционные достижения // Международный бухгалтерский учет. 2012. Т. 15. Вып. 21. С. 29–34. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-podhody-k-auditorskoy-proverke-prav-neisklyuchitelnogo-polzovaniya-na-selektsionnye-dostizheniya

24. *Алборов Р.А., Концевая С.М.* Экспресс-аудит достоверности данных бухгалтерского учета // Финансовый менеджмент. 2011. № 4. С. 136–143.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Financial Accounting

ACCOUNTING FOR THE ACQUISITION (CREATION), IMPAIRMENT AND WRITE-OFF OF INTANGIBLE ASSETS

Rolan A. ALBOROV [a],
Grigorii R. ALBOROV [b],
Svetlana V. KOZMENKOVA [c,•],
Ekaterina L. MOSUNOVA [d]

[a] Udmurt State Agricultural University (UdSAU),
Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
udtipb@yandex.ru
https://orcid.org/0000-0002-8896-1062

[b] Udmurt State Agricultural University (UdSAU),
Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
g.r.alborov@mail.ru
ORCID: not available

[c] National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),
Nizhny Novgorod, Russian Federation
skozmenkova@yandex.ru
https://orcid.org/0000-0002-1105-5790

[d] Udmurt State Agricultural University (UdSAU),
Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
udtipb@yandex.ru
ORCID: not available

• Corresponding author

Article history:
Article No. 499/2022
Received 3 Nov 2022
Received in revised form 20 Nov 2022
Accepted 28 Nov 2022
Available online 15 December 2022

JEL classification:
M41

Abstract

Subject. This article deals with the issues of management of the acquisition (creation), valuation, revaluation, amortization of intangible value and operations for the write-off of intangible assets in accordance with the provisions of FSBU 14/2022 – *Intangible Assets*.

Objectives. The article aims to disclose the issues of organization of analytical and synthetic accounting for the acquisition (creation), impairment and write-off of intangible assets, substantiate the procedure for keeping records of intangible assets and develop methodological aspects of analytical and synthetic accounting for the acquisition, impairment and write-off of intangible assets.

Methods. For the study, we used analysis and synthesis, modeling, systematization, and generalization.

Results. The article reveals the problematic issues of accounting for intangible assets. The article also formulates proposals for reflecting operations on income flows and the causes for writing off of intangible assets, and presents a recommended methodology for accounting for impairment operations of intangible assets and costs associated with their write-off.

Conclusions and Relevance. To ensure the reliability of accounting and financial reporting data regarding intangible assets, it is necessary

Keywords: fair value, acquisition, impairment, write-off, intangible asset, accounting records

to clearly organize analytical and synthetic accounting of these items on the basis of supporting primary documentation in accordance with the requirements of FSBU 14/2022 – *Intangible Assets*. Entities should monitor impairment of intangible assets and record the results in accounts in accordance with International Financial Reporting Standard (IAS) 36 – *Impairment of Assets*. The results of the study can be applied in the theory and practice of accounting.

Please cite this article as: Alborov R.A., Alborov G.R., Kozmenkova S.V., Mosunova E.L. Accounting for the Acquisition (Creation), Impairment and Write-Off of Intangible Assets. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 12, pp. 1382–1402.
https://doi.org/10.24891/ia.25.12.1382

References

1. Kozmenkova S.V., Alborov R.A. [Development of accounting in Russia (1991–2021): The results and prospects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 11, pp. 1261–1282. (In Russ.) URL: https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1261

2. Alborov R.A., Khoruzhii L.I., Shirobokov V.G., Kokorev N.A. [Accounting for intangible assets and depreciation of their value]. *Ekonomika sel'skokhozyaistvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatii = Economy of Agricultural and Processing Enterprises*, 2002, no. 4, pp. 16–20 (In Russ.)

3. Fedosenko T.V. [Intangible assets: valuation, accounting and audit]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2010, no. 7, pp. 28–34. URL: https://wiseeconomist.ru/poleznoe/61509-nematerialnye-aktivy-stoimostnaya-ocenka-uchet-audit (In Russ.)

4. Ustinova Ya.I. [Accounting for intangible assets]. *Bukhgalterskii uchet*, 2009, no. 14, pp. 8–14. (In Russ.)

5. Palamarchuk A.S. [Accounting and evaluation of intangible assets and intellectual property]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2003, no. 1, pp. 23–28. (In Russ.)

6. Sorokina E.M., Fadeeva A.A. [Valuation of intangible assets in accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, vol. 16, iss. 5, pp. 2–14. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-nematerialnyh-aktivov-v-buhgalterskom-uchete-1 (In Russ.)

7. Levkevich M.M., Fadeikina N.V. [Receipt and retirement of intangible assets in commercial organizations: business accounting and tax accounting]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2014, no. 5, pp. 123–130. URL: http://journal.safbd.ru/ru/article/2014-no5-106-sentyabr-oktyabr/123-130 (In Russ.)

8. Tazikhina T.V., Sycheva E.A. [Intangible assets and their value in various financial reporting systems]. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property Relations in the Russian Federation*, 2017, no. 4, pp. 53–59. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/nematerialnye-aktivy-i-ih-stoimost-v-razlichnyh-sistemah-finansovoy-otchetnosti (In Russ.)

9. Polenova S.N. [Accounting for intangible assets in the US GAAP system]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2006, vol. 9, iss. 8, pp. 26–31. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-nematerialnyh-aktivov-v-sisteme-us-gaap (In Russ.)

10. Levin S.E. [Accounting for intangible assets in accordance with IFRS]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2004, vol. 7, iss. 6, pp. 26–30. (In Russ.)

11. Gudkov S.V., Tarasenko A.L. [Accounting of intangible assets in agribusiness organizations in modern conditions]. *Vestnik Belorusskoi gosudarstvennoi sel'skokhozyaistvennoi akademii = Bulletin of Belarusian State Agricultural Academy*, 2019, no. 2, pp. 51–54. URL: https://elib.baa.by/jspui/bitstream/123456789/1498/1/%D0%93%D1%83%D0%B4%D0%BA%D0%BE%D0%B2%2051-54.pdf (In Russ.)

12. Malinovskaya N.V. [Application of international practice when checking assets for impairment]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, vol. 15, iss. 13, pp. 46–49. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-mezhdunarodnoy-praktiki-pri-proverke-aktivov-na-obestsenenie (In Russ.)

13. Alborov R.A., Kozmenkova S.V., Mosunova E.L. [Accounting for the recognition of intangible assets and the results of their valuation and revaluation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 10, pp. 1090–1115. (In Russ.) URL: https://doi.org/10.24891/ia.25.10.1090

14. Druzhilovskaya E.S. [An analysis of the main innovations of FSBU 14/2022]. *Bukhgalterskii uchet v stroitel'nykh organizatsiyakh = Accounting in Building Organizations*, 2022, no. 10, pp. 13–22. (In Russ.)

15. Druzhilovskaya T.Yu. [Accounting for intangible assets]. *Bukhgalterskii uchet*, 2022, no. 8, pp. 35–42. (In Russ.)

16. Druzhilovskaya T.Yu. [Directions for further development of accounting for intangible assets]. *Bukhuchet v zdravookhranenii = Accounting in Healthcare*, 2022, no. 8, pp. 5–12. (In Russ.)
URL: https://doi.org/10.33920/med-17-2208-01

17. Druzhilovskaya T.Yu. [Prospects for accounting for intangible assets: Interpretation of the economic essence and conditions of recognition]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 10, pp. 1116–1138. (In Russ.)
URL: https://doi.org/10.24891/ia.25.10.1116

18. Druzhilovskaya T.Yu. [Intangible asset accounting outlook: Valuation and reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 11, pp. 1283–1306. (In Russ.)
URL: https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1283

19. Alborov R.A., Khoruzhii L.I., Kontsevaya S.M. et al. [Accounting for capital investments in agriculture]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*, 2021, no. 7, pp. 15–24. (In Russ.)
URL: https://doi.org/10.33920/sel-11-2107-02

20. Alborov R.A., Khoruzhii L.I., Kontsevaya S.M., Khoruzhii V.I. [Accounting of the results of appraisal and revaluation of fixed assets]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*, 2021, no. 11, pp. 17–32. (In Russ.) URL: https://doi.org/10.33920/sel-11-2111-02

21. Predeus N.V., Rustamova Kh.A. [Special aspects of accounting the facts of granting rights to the use of intangible assets]. *Vektor nauki Tol'yattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Science Vector of Togliatti State University. Series: Economics and Management*, 2019, no. 2, pp. 50–56. (In Russ.)
URL: https://doi.org/10.18323/2221-5689-2019-2-50-56

22. Kozmenkova S.V. [Accounting for transactions related to obtaining a non-exclusive right to use selection achievements]. *Vse dlya bukhgaltera*, 2010, no. 3, pp. 9–13. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-operatsiy-svyazannyh-s-polucheniem-neisklyuchitelnogo-prava-polzovaniya-na-selektsionnye-dostizheniya (In Russ.)

23. Kozmenkova S.V. [Methodological approaches to the audit of non-exclusive use rights for selection achievements]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, vol. 15, iss. 21, pp. 29–34. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-podhody-k-auditorskoy-proverke-prav-neisklyuchitelnogo-polzovaniya-na-selektsionnye-dostizheniya (In Russ.)

24. Alborov R.A., Kontsevaya S.M. [A rapid audit of accounting data reliability]. *Finansovyi menedzhment = Financial Management*, 2011, no. 4, pp. 136–143. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.