

НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Сергей Анатольевич ЗВЯГИН ^a;
Юрий Игоревич ТРЕЩЕВСКИЙ ^b,
Инна Евгеньевна СТРИГИНА ^c

^a доктор экономических наук, доцент,
профессор кафедры экономической безопасности и бухгалтерского учета,
Воронежский государственный университет (ВГУ),
Воронеж, Российская Федерация
patzv@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8232-4049>
SPIN-код: 1604-7252

^b доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой экономики и управления организациями,
Воронежский государственный университет (ВГУ),
Воронеж, Российская Федерация
utreshevski@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-0039-5060>
SPIN-код: 9194-7480

^c кандидат экономических наук,
доцент кафедры социально-гуманитарных, экономических и правовых дисциплин,
Воронежский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации
(ВИ МВД России),
Воронеж, Российская Федерация
Strigina.in@yandex.ru
<https://orcid.org/0009-0008-7327-7314>
SPIN-код: 1135-6098

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 286/2023

Получена 23.06.2023

Получена в

доработанном виде

17.07.2023

Одобрена 25.07.2023

Доступна онлайн

15.08.2023

Специальность: 5.2.3

УДК 336.126.008.6

JEL: A19, K42, M49

Аннотация

Предмет. Теоретические и методические проблемы проведения бухгалтерской экспертизы по противоправным действиям в отношении нематериальных активов.

Цели. Изучить и проанализировать категориальный аппарат, связанный с интеллектуальной собственностью; исследовать современные приемы и способы совершения противоправных действий с нематериальными активами; определить последовательность проведения экспертных бухгалтерских работ и методы экспертного исследования.

Методология. На основе системного и логического подходов, общенаучных методов познания исследован категориальный аппарат, определен алгоритм действий для реализации задач, поставленных перед экспертом-бухгалтером в целях противодействия экономическим правонарушениям в отношении нематериальных активов.

Результаты. На основе проведенного категориального анализа

Ключевые слова:
бухгалтерский учет,
бухгалтерская
экспертиза,
нематериальные
активы,
интеллектуальная
собственность,
учетно-
информационные
следы,
противоправные
экономические
действия

внесены предложения по ликвидации противоречий в нормативно-правовых документах и формированию в них единого определения и перечня видов интеллектуальной собственности (нематериальных активов), наиболее полно отражающего существующее положение дел в данной сфере; подготовлены предложения по наиболее важным проблемным вопросам экспертного бухгалтерского исследования учета и движения нематериальных активов.

Область применения. Результаты проведенной работы могут быть использованы в деятельности экспертно-криминалистических подразделений правоохранительных органов, контрольно-ревизионных аппаратов и аудиторских организаций при экспертизе, контроле и аудите неправомερных действий, связанных с объектами интеллектуальной собственности.

Выводы. Внесенные предложения по ликвидации противоречий в нормативно-правовых документах и формированию в них единого определения и перечня видов интеллектуальной собственности (нематериальных активов) позволят наиболее полно отразить существующее положение дел в данной сфере и снизить риски при проведении контрольно-ревизионных и экспертных мероприятий; подготовленные предложения по наиболее важным проблемным вопросам экспертного бухгалтерского исследования учета и движения нематериальных активов систематизируют методические аспекты проведения бухгалтерской экспертизы.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

Для цитирования: Звягин С.А., Трещевский Ю.И., Стрыгина И.Е. Нематериальные активы как объект бухгалтерской экспертизы // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 8. – С. 904 – 928.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.8.904>

В современной российской экономике в настоящее время отмечается увеличение доли нематериальных активов (далее – НМА) в общем объеме имущества экономических субъектов. Например, в активах крупных отечественных компаний, публикующих данные бухгалтерской (финансовой) отчетности по МСФО, доля НМА за последние годы значительно увеличилась. Так, в ОАО «РЖД» доля НМА за последние семь лет выросла в 39 раз, в ПАО «Аэрофлот» за девять лет – в 25 раз. Доля НМА в современных ИТ-компаниях России составляет от 4 до 10% в составе общей суммы активов [1, с. 49–50].

В то же время рост объемов НМА в составе имущества действующих экономических субъектов способствует увеличению количества противоправных действий с данной категорией активов.

Открытые статистические данные правоохранительных структур не позволяют сформировать реальное представление о масштабах и динамике преступных посягательств на объекты интеллектуальной собственности.

Так, по данным статистической отчетности Верховного Суда РФ количество осужденных по ст. 180 Уголовного кодекса РФ («Незаконное использование средств индивидуализации товаров (работ, услуг)») за последние пять лет увеличилось на 195%, по ст. 272 («Неправомерный доступ к компьютерной информации») – на 133% [1].

По данным МВД России в 2022 г. было выявлено 226 противоправных действий против интеллектуальной собственности (нарушение авторских и смежных прав), что на 28,7% меньше данных аналогичного периода прошлых лет. Доля таких преступлений составила 0,2% от общего количества преступлений экономической направленности¹.

Таким образом, сформулировать однозначный вывод о динамике противоправных экономических действий в отношении НМА в нашей стране в настоящее время не представляется возможным. Вместе с тем специалисты в сфере криминальной статистики утверждают, что латентность данной категории противоправных действий составляет в среднем 80–90% [2, с. 14].

В настоящее время проблемам противодействия неправомерным проявлениям в сфере операций с интеллектуальной собственностью уделяется большое внимание как в нашей стране, так и в масштабе международных отношений. Ярким примером взаимодействия стран по вопросам реализации мер, отвечающих на угрозы, связанные с совершенствованием способов и приемов противоправной деятельности с НМА, являются регулярные пленарные заседания Евразийской группы по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма (далее – ЕАГ).

Так, на 17-м заседании ЕАГ, проведенном 5–9 ноября 2012 г. в Нью-Дели (Индия), были рассмотрены вопросы, посвященные «уязвимым местам операций с нематериальными активами (в частности, интеллектуальной собственности), позволяющим их использовать для отмывания денег и финансирования терроризма»².

ЕАГ была создана в 2004 г. как региональная группа по типу ФАТФ³, государствами-участниками которой являются Беларусь, Индия, Казахстан, Китай, Кыргызстан, Россия, Таджикистан, Туркменистан и Узбекистан.

¹ Состояние преступности в России за январь–ноябрь 2022 года. М.: МВД РФ. ФКУ «Главный информационно-аналитический центр».

URL: https://d-russia.ru/wp-content/uploads/2022/12/mvd_22_11_.pdf

² Уязвимые места операций с нематериальными активами (в частности, интеллектуальной собственности), позволяющие их использовать для отмывания денег и финансирования терроризма. 17-е Пленарное заседание ЕАГ, 5–9 ноября 2012 г., Индия, Нью-Дели. WGTYP (2012) 8. 20 с. URL: https://eurasiangroup.org/files/Typologii%20EAG/WGTYP_2012_8_rus.pdf

³ Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ) (*англ.* Financial Action Task Force (on Money Laundering) – FATF).

Статус наблюдателя в ЕАГ предоставлен 15 государствам и 22 международным и региональным организациям.

Одним из вопросов, стоявших в повестке дня заседания ЕАГ, были проблемы совершенствования способов и приемов противоправной деятельности с нематериальными активами. В частности, исследуя преступления и правонарушения с объектами интеллектуальной собственности, группа обратила внимание на определение уровней риска по операциям с нематериальными активами.

Например, было отмечено, что в Российской Федерации используется собственная шкала уровня риска операций с НМА (*табл. 1*).

Среди противоправных действий, посягающих на интеллектуальную собственность, в нашей стране особенно часто встречаются следующие виды:

- нарушения авторских и смежных прав;
- нарушения патентных прав и прав изобретателей;
- необоснованное использование товарного знака;
- использование объектов нематериальных активов для искусственного завышения затрат и уклонения от уплаты налогов;
- незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую тайну.

Наиболее массовый характер в последние годы приобрели посягательства на результаты творческой деятельности в области науки, культуры и искусства.

Вместе с тем в странах евразийского региона отмечаются типовые виды преступлений, связанных с НМА. Например, в рамках заседания ЕАГ в 2012 г. были обозначены следующие виды противоправных действий, связанных с использованием НМА.

1. Неправомерное использование и реализация видео- и аудио-произведений, программных продуктов.

Рассматриваемый вид противоправных действий, нарушающих авторские права правообладателей, совершается с использованием подконтрольных правонарушителям сайтов или путем незаконного тиражирования видео- и аудио-произведений. Необходимо подчеркнуть, что в совокупности данный вид противоправных действий наносит значительный материальный ущерб разработчикам и правообладателям программного обеспечения.

2. Незаконная реализация неправомерно полученных баз данных.

Незаконно полученные копии баз данных крупных компаний или государственных структур реализуются в основном в теневом секторе экономики, а также среди недобросовестных конкурентов в целях получения выгоды.

3. Неправомерная продажа продуктов интеллектуальной деятельности в виртуальном пространстве (интернет-контентов).

В данном случае непосредственно нарушается действующее законодательство, регламентирующее использование авторских прав, так как нарушители закона предлагают скачивать незаконно полученные объекты интеллектуальной собственности. При этом получение денег за данную реализацию организуется, как правило, через СМС-уведомления сотовых операторов мобильной связи.

Легализация полученных таким образом средств за интернет-контенты осуществляется через подконтрольные фирмы-«однодневки» в виде оплаты за использование НМА по фиктивным контрактам. Следует отметить, что в данной неправомерной схеме сотовые операторы не несут ответственности как за содержание реализованного интернет-контента, так и за незаконные действия правонарушителей.

4. Завышение стоимости при продаже контентов информационно-развлекательных услуг.

В настоящее время сегмент контентов информационно-развлекательного характера набирает популярность. Поэтому недобросовестные участники данного рынка оформляют партнерские соглашения с операторами мобильной связи и реализуют конечному покупателю свои услуги, предлагая к скачиванию рассматриваемые контенты по завышенной стоимости, в том числе – с использованием мошеннических схем с ведома операторов сотовой связи.

5. Противоправные действия в налоговой сфере с использованием объектов НМА.

При совершении такого рода противоправных действий используются операции, связанные с начислением амортизации объектов НМА, приобретенных по завышенной стоимости. Амортизация в данном случае является инструментом для необоснованного увеличения затрат экономического субъекта и занижения налогооблагаемой прибыли⁴.

⁴ Уязвимые места операций с нематериальными активами (в частности, интеллектуальной собственности), позволяющие их использовать для отмывания денег и финансирования терроризма. 17-е Пленарное заседание ЕАГ, 5–9 ноября 2012 г., Индия, Нью-Дели. WGTYP (2012) 8. 20 с. URL: https://eurasiangroup.org/files/Typologii%20EAG/WGTYP_2012_8_rus.pdf

Приведенные статистические и фактологические материалы как на международном уровне, так и в рамках национальной российской экономики свидетельствуют о необходимости эффективного противодействия неправомерным посягательствам на объекты НМА, решения проблем модификации инструментов предупреждения и выявления преступлений с интеллектуальной собственностью.

Важным элементом в системе доказывания рассматриваемой категории противоправных действий является бухгалтерская экспертиза, назначаемая уполномоченными органами для формирования доказательственной базы правонарушений и преступлений с НМА.

Основой экспертных бухгалтерских действий традиционно считаются методики, разрабатываемые по различным актуальным направлениям бухгалтерского учета, востребованным правоохранительной практикой, в число которых, безусловно, входит такой объект, как интеллектуальная собственность.

Для подготовки и разработки экспертных бухгалтерских методик по противоправным действиям с НМА необходимо осуществить значительный объем подготовительных научных исследований по наиболее важным проблемным вопросам экспертного бухгалтерского исследования учета и движения НМА, к числу которых следует отнести следующие:

- актуализация категориального аппарата, связанного с интеллектуальной собственностью;
- анализ современных приемов и способов совершения противоправных действий с НМА;
- специфика экспертного исследования бухгалтерского учета НМА;
- основные этапы и методы проведения экспертных бухгалтерских работ в отношении противоправных действий с НМА;
- определение суммы материального ущерба, вызванного неправомерными действиями в отношении НМА.

В процессе исследования категориального аппарата, вовлеченного в сферу учета и движения НМА, возникает ряд неразрешенных проблем и противоречий. Ориентируясь на результаты проведенных ранее научных изысканий в рассматриваемой объектной области бухгалтерского учета и бухгалтерской экспертизы, можно констатировать, что понятия и категории, относящиеся к интеллектуальной собственности, следует изучать с двух позиций – правовой и специальной бухгалтерской (бухгалтерской экспертизы). Рассмотрение НМА со специальной экспертно-бухгалтерской

точки зрения вызвано спецификой экспертной бухгалтерской деятельности, во многом ориентирующейся на криминогенные и криминалистические аспекты противоправных экономических действий.

Общеизвестно, что бухгалтерский учет рассматривает интеллектуальную собственность в качестве нематериальных активов, что подтверждается соответствующими специальными нормативными документами в данной сфере – бухгалтерскими стандартами. Нормативные правовые документы, в частности Гражданский кодекс Российской Федерации (далее – ГК РФ), отражают в своих положениях именно интеллектуальную собственность. При этом ни в одном из нормативно-правовых документов не содержится определения интеллектуальной собственности или НМА.

Вместе с тем, исходя из положений статьи 1225 ГК РФ, возможно сформулировать определение интеллектуальной собственности, а именно – *это результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий, которым предоставляется правовая охрана*⁵.

В п. 4 Федерального стандарта бухгалтерского учета (ФСБУ) 14/2022 «Нематериальные активы»⁶ (далее – ФСБУ 14/2022) изложено пять признаков, которым должен соответствовать рассматриваемый вид имущества, что не позволяет сформулировать однозначное определение нематериальных активов.

В ст. 1225 ГК РФ также перечислено семнадцать видов интеллектуальной собственности, в том числе: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ); базы данных; исполнения; фонограммы; сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания); изобретения; полезные модели; промышленные образцы; селекционные достижения; топологии интегральных микросхем; секреты производства (ноу-хау); фирменные наименования; товарные знаки и знаки обслуживания; географические указания; наименования мест происхождения товаров; коммерческие обозначения⁷.

В общих положениях ФСБУ 14/2022 не содержится конкретных видов нематериальных активов, а приведены лишь примеры такого имущества

⁵ Гражданский кодекс Российской Федерации, часть 4 (ГК РФ ч. 4): Федеральный закон от 18.12.2006 № 230-ФЗ (ред. от 10.01.2023).

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64629/

⁶ 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/

⁷ Гражданский кодекс Российской Федерации, часть 4 (ГК РФ ч. 4): Федеральный закон от 18.12.2006 № 230-ФЗ (ред. от 10.01.2023).

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64629/

(п. 6 и 12). В качестве примерных видов НМА, исходя из положений ФСБУ 14/2022, можно выделить следующие: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин (программы ЭВМ); базы данных; изобретения; полезные модели; промышленные образцы; секреты производства (ноу-хау); селекционные достижения; лицензии и разрешения; кинофильмы или иные аудиовизуальные произведения; театрально-зрелищные представления; мультимедийные продукты; единые технологии⁸.

Результаты сравнения видов интеллектуальной собственности в соответствии со ст. 1225 ГК РФ и нематериальных активов по п. 6 и 12 ФСБУ 14/2022 иллюстрируют данные *табл. 2*.

Анализируя полученные результаты, можно констатировать, что в целом и ГК РФ, и ФСБУ 14/2022 содержат сравнимые виды интеллектуальной собственности (нематериальных активов), исходя из чего можно сформулировать вывод о том, что интеллектуальная собственность и нематериальные активы – это *тождественные категории, нашедшие отражение в нормативно-правовых документах (федеральный закон и федеральный бухгалтерский стандарт)*.

Вместе с тем следует отметить определенные расхождения в формировании видов рассматриваемых понятий в данных документах.

Например, ГК РФ включает семнадцать видов интеллектуальной собственности, а ФСБУ 14/2022 – всего тринадцать. Таким образом, ГК РФ содержит более полную классификацию рассматриваемого имущества.

В то же время в ГК РФ не вошло три вида НМА, нашедших отражение в ФСБУ 14/2022, а именно: лицензии и разрешения; мультимедийные продукты; единые технологии. В ФСБУ 14/2022 не вошло шесть видов интеллектуальной собственности, отмеченных в ст. 1225 ГК РФ: топологии интегральных микросхем; фирменные наименования; товарные знаки и знаки обслуживания; географические указания; наименования мест происхождения товаров; коммерческие обозначения.

Следует отметить, что действующее до 01.01.2024 Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 14/2007 «Учет нематериальных активов»⁹ (далее – ПБУ 14/2007) включает всего восемь видов нематериальных активов, что значительно меньше (на пять позиций) классификации ФСБУ

⁸ 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/

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: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/

14/2022. Однако новый вводимый стандарт не решает до конца имеющиеся с ГК РФ противоречия в группировке видов интеллектуальной собственности (нематериальных активов).

Следовательно, исследованные нормативно-правовые документы имеют расхождения по девяти позициям, содержащим виды интеллектуальной собственности (нематериальных активов), что свидетельствует о возможности возникновения спорных ситуаций при осуществлении процессуальных действий и проведении бухгалтерских экспертиз. Это может способствовать возникновению затруднений при формулировании выводов эксперта-бухгалтера по результатам проведенной бухгалтерской экспертизы и вынесении решений уполномоченными правоохранительными органами.

На основании изложенного предлагается ввести в ФСБУ 14/2022 определение нематериальных активов, тождественное тому, которое имеется в ст. 1225 ГК РФ относительно интеллектуальной собственности. Кроме того, для ликвидации противоречий в нормативно-правовых документах (ГК РФ и ФСБУ 14/2022) также предлагается сформировать в них единый перечень видов интеллектуальной собственности (нематериальных активов), наиболее полно отражающий существующее положение дел в данной сфере.

Переходя к анализу современных приемов и способов совершения противоправных действий с НМА, следует указать, что ранее уже отмечалась необходимость выделения двух групп противоправных действий с НМА с позиций бухгалтерской экспертизы, а именно:

- 1) противоправные действия с НМА, не затрагивающие систему бухгалтерского учета экономического субъекта;
- 2) противоправные действия с НМА, затрагивающие систему бухгалтерского учета экономического субъекта с оставлением следов неправомерного вмешательства на бумажных и электронных носителях экономической информации [2].

В состав противоправных действий первой группы следует отнести преступные посягательства на результаты интеллектуальной деятельности, включающие изготовление контрафактной продукции, незаконное использование товарных знаков, компьютерных программ и т.п. Такие правонарушения и преступления довольно редко становятся объектом бухгалтерской экспертизы, так как не связаны с искажением и фальсификацией данных бухгалтерского учета и отчетности, не влекут за собой формирование судебно-бухгалтерской информации. В таких случаях роль эксперта-бухгалтера ограничивается лишь определением материального ущерба от противоправных действий.

Вторая группа неправомерных действий может оставлять, как указывалось нами в предыдущих работах, четыре вида следов – учетные, экономические, документальные и (или) электронные и содержать судебно-бухгалтерскую информацию, востребованную правоохранительными органами и необходимую для реализации целей и задач бухгалтерской экспертизы [3, с. 1305].

Необходимо также отметить, что противоправные действия как первой, так и второй группы отражаются в бухгалтерском учете. Причем противоправные действия первой группы формируют бухгалтерскую информацию, подтверждающую или опровергающую совершенные правонарушения или преступления с интеллектуальной собственностью, используемую правоохранительными органами в своей оперативно-следственной и судебной практике. Такая информация не подвергается противоправному воздействию, не затрагивает систему бухгалтерского учета и не трансформирует ее.

Судебно-бухгалтерская информация проявляется в учетно-информационных следах противоправного воздействия на НМА одного или нескольких видов, в том числе:

1. *Экономические следы.* Данная группа следов противоправного воздействия находит свое отражение в системе экономической информации, содержащейся в экономических показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности. Например, это относится к искусственному занижению или завышению первоначальной стоимости НМА, завышению сумм амортизации НМА, незаконному использованию НМА и др.
2. *Учетные следы* связаны с отражением информации в учетных регистрах и на счетах бухгалтерского учета. В основном они содержат результаты противоправного воздействия, связанного с первой группой следов, и являются логическим продолжением цепочки противоправного вмешательства в учетно-хозяйственный процесс движения и использования НМА.
3. *Документальные следы* формируют завершающую группу учетно-информационных следов, являются источником судебно-бухгалтерской информации, формирующей доказательственную базу совершенных противоправных действий с НМА. Документальные следы связаны, например, с фальсификацией, подделкой документов аналитического учета для внесения искаженных сведений о сроках эксплуатации объектов НМА в целях их ускоренного списания и последующего незаконного использования с некорректным отражением результатов инвентаризации НМА и т.п.

4. *Электронные следы* противоправного воздействия имеют вспомогательное значение при доказывании неправомερных вмешательств в учетный процесс, широко используются в современной экспертно-бухгалтерской и правоохранительной практике, имеют решающее значение только при наличии бумажного подтверждения совершенных фактов хозяйственной жизни с НМА. Электронные следы могут быть идентифицированы, как показывает практика, при проведении комплексной судебно-бухгалтерской и судебной компьютерно-технической экспертизы.

Методические аспекты проведения бухгалтерской экспертизы по противоправным действиям с НМА включают исследование экспертом-бухгалтером числящихся на балансе объектов на предмет их соответствия требованиям, отраженным в ФСБУ 14/2022 и ПБУ 14/2007. Так, в процессе бухгалтерской экспертизы объекты НМА проверяются по следующим идентификационным признакам:

- исследуемый объект может быть выделен из состава общего имущества экономического субъекта;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы;
- использование актива в течение длительного периода, превышающего 12 месяцев;
- способность объекта обеспечивать получение экономической выгоды (дохода) для экономического субъекта в перспективе;
- применение актива в ходе осуществления основной деятельности исследуемого экономического субъекта.

Рассматриваемые методические аспекты учета и движения НМА очень подробно и обстоятельно исследовались в научных публикациях современных ученых [4–16] и послужили основой для получения результатов, отраженных в данной работе.

Данные синтетического и аналитического учета НМА исследуются в ходе бухгалтерской экспертизы по четырем основным направлениям, принятым в контрольно-ревизионной и экспертной практике.

1. Правильность и корректность открытия субсчетов к синтетическому счету 04 «Нематериальные активы», их соответствие Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и рабочему Плану счетов экономического субъекта, как элементу учетной политики.
2. Фактическое наличие первичной учетной документации в отношении каждого объекта НМА.

3. Обоснованность определения сроков полезного использования активов, правильность расчета ежемесячных и годовых сумм амортизации.
4. Справедливая оценка объектов интеллектуальной собственности на предмет соответствия действующим нормативным и правоустанавливающим документам.

Проведенный анализ правоохранительной практики позволил структурировать виды противоправной деятельности в отношении объектов НМА, к которым относятся следующие:

- необоснованное использование объектов интеллектуальной собственности;
- незаконное завышение первоначальной стоимости объектов НМА в целях необоснованного увеличения производственных затрат и уменьшения налогооблагаемой прибыли;
- неправомерное занижение первоначальной стоимости рассматриваемых активов в целях досрочного списания и незаконного использования;
- списание объекта НМА ранее установленного срока в целях последующего неправомерного использования;
- фальсификация норм и сумм амортизации НМА в сторону завышения амортизационных отчислений для необоснованного увеличения затрат и уклонения от уплаты налога на прибыль;
- искажение данных первичных документов по учету и движению НМА в части искажения сроков полезного использования, норм амортизации для последующего необоснованного досрочного списания.

Представленные виды неправомерных действий, касающиеся объектов интеллектуальной собственности, проявляются в следующих специфических учетных и документальных отклонениях, выявляемых в процессе экспертной и контрольно-ревизионной деятельности:

- несоблюдение правил проведения инвентаризации НМА и отражения ее результатов, необоснованное невключение объектов интеллектуальной собственности в перечень имущества для обязательной ежегодной инвентаризации;
- некорректное определение первоначальной стоимости НМА в сторону искусственного завышения и (или) занижения;
- неправильное определение срока полезного использования объекта или группы объектов НМА в сторону необоснованного сокращения;

- искажение данных первичных документов по учету и движению НМА;
- отсутствие необходимых первичных документов по учету НМА, предусмотренных нормативными документами;
- ошибки и отклонения в ведении аналитического учета НМА, запущенность аналитического учета или его отставание от данных синтетического учета, расхождение между данными синтетического и аналитического учета;
- неправильное оформление представленных правоустанавливающих документов на объекты интеллектуальной собственности или их отсутствие;
- неправильное определение годовых и ежемесячных сумм амортизации НМА, несоблюдение установленного порядка начисления амортизации.

В экспертной бухгалтерской практике сформировался определенный набор приемов исследования фактов хозяйственной жизни в отношении тех или иных объектов бухгалтерского учета, подвергшихся противоправному воздействию. Существует подобный перечень способов исследования, документирования и доказывания неправомερных экономических действий и в отношении объектов НМА, в числе которых следующие:

- анализ данных синтетического и аналитического учета по фактам хозяйственной жизни с НМА;
- сверка данных синтетического и аналитического учета в части учета и движения НМА;
- исследование документов и анализ результатов инвентаризации объектов интеллектуальной собственности;
- изучение корреспонденции счетов по фактам хозяйственной жизни, связанным с движением НМА;
- взаимный контроль и встречная проверка документов по фактам хозяйственной жизни, затрагивающим движение НМА в пределах экономического субъекта и в отношениях с контрагентами.

Во всех случаях неправомерного воздействия на объекты интеллектуальной собственности эксперту-бухгалтеру рекомендуется исследовать правоустанавливающие документы, на основании которых экономический субъект распоряжается данными активами. К числу таких документов можно отнести договоры авторско-правовых отношений с приложенными к ним актами приема-передачи объектов интеллектуальной собственности.

Исследование этих документов целесообразно проводить не только с экспертно-бухгалтерской, но и с юридической точки зрения.

Как уже отмечалось ранее, одним из направлений экспертной работы в сфере правонарушений с НМА является исследование и анализ материалов инвентаризации объектов интеллектуальной собственности. Данную работу следует проводить наиболее тщательно особенно в отношении объектов, не нашедших отражения в данных бухгалтерского учета, то есть необоснованно не состоящих на балансе экономического субъекта.

Как показал анализ правоохранительной и экспертной бухгалтерской практики, в ряде случаев участники отечественного бизнеса не стремятся к отражению в учете объектов интеллектуальной собственности по различным причинам: уклонение от уплаты налога на имущество, незаконное использование результатов интеллектуальной деятельности и др. По аналогии с другими объектами внеоборотных активов НМА подлежат оприходованию в учете по действующим рыночным ценам, которые должны коррелировать с подобными (сравнимыми) объектами интеллектуальной собственности.

Неправомерные действия с НМА, которые оставили учетно-информационные следы в системе бухгалтерского учета, эксперту-бухгалтеру необходимо исследовать в определенной последовательности, опираясь на рассмотренный перечень способов исследования, документирования и доказывания противоправных экономических действий в отношении объектов НМА. Исходя из этого, предлагается следующий алгоритм действий эксперта-бухгалтера в отношении неправомерных действий с НМА:

- анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта в части наличия (отсутствия) исследуемых объектов интеллектуальной собственности [9, с. 478];
- проверка обоснованности отнесения (неотнесения) исследуемых объектов к НМА путем идентификации их с помощью признаков, отмеченных в п. 4 ФСБУ 14/2022;
- исследование оценочных процедур, примененных в отношении числящихся объектов НМА, проверка расчетов при определении первоначальной стоимости указанного имущества и обоснованности включения (невключения) расходов;
- изучение правильности определения сроков полезного использования НМА и факторов, повлиявших на отклонение от нормативно установленных показателей;

- анализ и сверка данных синтетического и аналитического учета по фактам хозяйственной жизни, связанным с НМА, проверка корреспонденции счетов;
- сопоставление данных синтетических и аналитических счетов, связанных с учетом НМА, с соответствующими показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- анализ первичных и учетных документов, отражающих факты хозяйственной жизни с НМА;
- проверка правильности начисления амортизации объектов интеллектуальной собственности, применения соответствующих норм амортизационных отчислений, отражения начисленных сумм амортизации на соответствующих счетах бухгалтерского учета;
- изучение обоснованности выбытия объектов НМА, фактов досрочного списания остаточной стоимости и начисленной амортизации;
- изучение материалов инвентаризации экономического субъекта в части НМА (особое внимание уделяется неучтенным и вновь приобретенным объектам);
- взаимный контроль и встречная проверка документов по фактам хозяйственной жизни, затрагивающим движение НМА в пределах экономического субъекта и в отношениях с контрагентами;
- расчет и определение суммы материального ущерба, нанесенного противоправными действиями в отношении объектов НМА.

В сложившейся судебной-следственной практике действия, связанные с расчетом и определением суммы материального ущерба, нанесенного противоправными действиями в отношении объектов НМА, бывают востребованными по фактам неправомерного использования следующих объектов интеллектуальной собственности:

- наименований мест происхождения товаров;
- знаков обслуживания;
- товарных знаков;
- фирменных наименований;
- произведений литературы, науки и искусства.

Данный вид противоправного посягательства в настоящее время, как указывалось ранее, получил широкое распространение, экспертно-

бухгалтерская работа по таким правонарушениям чаще всего сводится к определению именно суммы ущерба от преступных действий. В большинстве случаев сумма ущерба определяется на основании справки, представленной соответствующим правообладателем интеллектуальной собственности по запросу уполномоченного органа.

В других случаях, когда справочные данные правообладателя получить не представляется возможным по ряду причин, сумма материального ущерба, нанесенного противоправными действиями в отношении объектов НМА, определяется расчетным путем на основе специальных знаний эксперта-бухгалтера с учетом всех обстоятельств дела и с ориентацией на результаты проведенных экспертных бухгалтерских исследований.

При проведении бухгалтерской экспертизы такого рода эксперту-бухгалтеру необходимо ориентироваться на ст. 1301 Гражданского кодекса РФ. Так, в случае нарушения исключительных прав автора или правообладателя данная статья позволяет им требовать выплаты компенсации взамен возмещения убытков в следующих размерах:

- 1) в размере от десяти тысяч до пяти миллионов рублей, определяемом по усмотрению суда исходя из характера нарушения;
- 2) в двукратном размере стоимости контрафактных экземпляров произведения;
- 3) в двукратном размере стоимости права использования произведения, определяемой исходя из цены, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за правомерное использование произведения тем способом, который использовал нарушитель¹⁰.

Таким образом, эксперт-бухгалтер по гражданским делам в части урегулирования хозяйственных споров и исходя из положений гражданского законодательства может использовать для определения суммы компенсации нанесенного правообладателю ущерба два метода:

- 1) оценочный метод;
- 2) метод двукратной компенсации.

Задача эксперта-бухгалтера в рассматриваемых обстоятельствах состоит в обосновании суммы компенсации, которую может истребовать правообладатель для возмещения нанесенного материального ущерба в пределах установленных законодательством минимальных и максимальных значений. В этом состоит сущность оценочного метода.

¹⁰ Гражданский кодекс Российской Федерации, часть 4 (ГК РФ ч. 4): Федеральный закон от 18.12.2006 № 230-ФЗ (ред. от 10.01.2023).
URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64629/

Использование метода двукратной компенсации при определении размера материального ущерба имеет определенные особенности, так как сумма компенсации в подобных обстоятельствах может превышать максимально предусмотренные законом значения, рассчитанные оценочным методом.

Действительно, если у нарушителя была выявлена партия товара с незаконным товарным знаком либо со сходным с чужим товарным знаком до степени смещения, то при проведении экспертных бухгалтерских действий и определении компенсации сумма выявленной партии товара будет умножена на два. Если же будет выявлена партия незаконно созданных аудио-произведений или других изданий и произведений, то сумма компенсации может быть определена в размере лицензионного договора, который должен был быть заключен с правообладателем.

Аналогичный подход на практике также используется и по уголовным делам, возбужденным в связи с преступными посягательствами на объекты интеллектуальной собственности.

Таблица 1**Градация уровней риска по операциям с НМА в Российской Федерации****Table 1****Grading risk levels for operations involving intangible assets in the Russian Federation**

Нематериальный актив	Уровень риска		
	операции между резидентами	операции с нерезидентами	
		перечисления из-за границы	перечисления за границу
Оплата прав пользования имуществом	Низкий	Средний	Средний
Оплата авторских прав	Средний	Высокий	Высокий
Оплата права на использование товарных знаков и торговых марок	Средний	Высокий	Высокий

Источник: Уязвимые места операций с нематериальными активами (в частности, интеллектуальной собственности), позволяющие их использовать для отмывания денег и финансирования терроризма. 17-е Пленарное заседание ЕАГ, 5–9 ноября 2012 г., Индия, Нью-Дели. WGTYP (2012) 8. 20 с.

URL: https://eurasiangroup.org/files/Typologii%20EAG/WGTYP_2012_8_rus.pdf

Source: Vulnerabilities of Operations Involving Intangible Assets (In Particular, Intellectual Property) Permitting Their Use to Launder Money and Finance Terrorism. 17th EAG Plenary Meeting (November 5–9, 2012). India, New Delhi. WGTYP (2012) 8, 20 p.

URL: https://eurasiangroup.org/files/Typologii%20EAG/WGTYP_2012_8_rus.pdf

Таблица 2**Сравнение видов интеллектуальной собственности, отраженных в ГК РФ, и видов нематериальных активов, изложенных в ФСБУ 14/2022****Table 2****Comparing the types of intellectual property reflected in the Civil Code of the Russian Federation and the types of intangible assets set out in FSBU 14/2022**

Вид интеллектуальной собственности (ст. 1225 ГК РФ)	Вид нематериальных активов (п. 6, 12 ФСБУ 14/2022)	Наличие вида интеллектуальной собственности (нематериального актива) в ГК РФ	Наличие вида интеллектуальной собственности (нематериального актива) в ФСБУ 14/2022
Произведения науки, литературы и искусства	Произведения науки, литературы и искусства	+	+
Программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ)	Программы для электронных вычислительных машин (программы ЭВМ)	+	+
Базы данных	Базы данных	+	+
Исполнения	Кинофильмы или иные аудиовизуальные произведения	+	+
Фонограммы	Кинофильмы или иные аудиовизуальные произведения	+	+

Сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания)	Кинофильмы или иные аудиовизуальные произведения; театральные зрелищные представления	+	+
Топологии интегральных микросхем	-	+	-
Изобретения	Изобретения	+	+
Полезные модели	Полезные модели	+	+
Промышленные образцы	Промышленные образцы	+	+
Селекционные достижения	Селекционные достижения	+	+
-	Лицензии и разрешения	-	+
Секреты производства (ноу-хау)	Секреты производства (ноу-хау)	+	+
Фирменные наименования	-	+	-
Товарные знаки и знаки обслуживания	-	+	-
Географические указания	-	+	-
Наименования мест происхождения товаров	-	+	-
Коммерческие обозначения	-	+	-
-	Мультимедийные продукты	-	+
-	Единые технологии	-	+

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Орлов Ю.Ю. Нематериальный актив как предмет коррупционных преступлений // Научный портал МВД России. 2021. № 2(54). С. 48–56. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nematerialnyy-aktiv-kak-predmet-korrupcionnyh-prestupleniy>
2. Звягин С.А., Стрыгина И.Е. Особенности проведения бухгалтерской экспертизы нематериальных активов // Аудит. 2020. № 12. С. 13–16.
3. Звягин С.А., Фоменко Т.Н. Анализ защитных функций бухгалтерского учета и следы неправомерных экономических действий //

- Экономический анализ: теория и практика. 2018. Т. 17. Вып. 7.
С. 1302–1317. URL: <https://doi.org/10.24891/ea.17.7.1302>
4. 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. Вып. 12. С. 1382–1402. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.12.1382>
 5. Дружиловская Т.Ю. Учет нематериальных активов // *Бухгалтерский учет*. 2022. № 8. С. 35–42.
 6. Гордиенко М.В. Направления развития учетной оценки нематериальных активов в контексте стандарта ФСБУ «Нематериальные активы» // *Университетская наука*. 2020. № 2(10). С. 135–137.
URL: [http://www.skf-bgtu.ru/media/docs/university_science/!!!%202020%202\(10\)%20%202%20%20.pdf](http://www.skf-bgtu.ru/media/docs/university_science/!!!%202020%202(10)%20%202%20%20.pdf)
 7. Егоров М.В., Пименов Д.М., Суглобов А.Е., Демина Т.Ю. Аналитические инструменты как основа эффективной деятельности внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю // *Учет. Анализ. Аудит*. 2022. Т. 9. № 3. С. 78–84.
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2022-9-3-78-84>
 8. Зефиоров В.И. Влияние нематериальных активов на рентабельность акционерного капитала // *Вестник Академии знаний*. 2022. № 51. С. 385–389. URL: <https://academiyadt.ru/zhurnal-vestnik-akademii-znaniy-vaz-51-4-10-avgusta-2022-g/>
 9. Клычова Г.С., Багаев И.В., Поплаухина Т.Д. Построение системного контроля показателей управленческой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2023. Т. 26. Вып. 5. С. 478–499.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.5.478>
 10. Копылова Е.К., Копылова Т.И. ФСБУ 14/2022: новации в амортизации объектов нематериальных активов. Часть I // *Международный бухгалтерский учет*. 2023. Т. 26. Вып. 2. С. 149–166.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.2.149>
 11. Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Особенности признания отдельных объектов нематериальных активов с позиции ФСБУ 14/2022 // *Международный бухгалтерский учет*. 2023. Т. 26. Вып. 1. С. 4–27.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.1.4>

12. *Майорова А.Н.* Анализ нематериальных активов России по видам экономической деятельности // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2019. Т. 8. № 1. С. 219–221.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-nematerialnyh-aktivov-rossii-po-vidam-ekonomicheskoy-deyatelnosti>
13. *Мерзлякова Е.С.* Достоверность отчетной информации с позиции теории парадоксов бухгалтерского учета Я.В. Соколова // Международный бухгалтерский учет. 2023. Т. 26. Вып. 3. С. 339–358.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.3.339>
14. *Селезнева И.П., Селезнева И.А., Шляпникова Е.А., Антонов П.В., Хоружий В.И.* Бухгалтерский учет выбытия нематериальных активов в соответствии с ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» // Бухучет в сельском хозяйстве. 2022. № 12. С. 796–809.
URL: <https://doi.org/10.33920/sel-11-2212-02>
15. *Чайковская Л.А.* Инструменты цифровой экономики как способы обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9. № 3. С. 6–13.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/instrumenty-tsifrovoy-ekonomiki-kak-sposoby-obespecheniya-dostovernosti-buhgalterskoj-otchetnosti>
16. *Шинкарева О.В., Коробкова М.В.* Начисление амортизации нематериальных активов: новации ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы» // Бухучет в здравоохранении. 2022. № 10. С. 23–30.
URL: <https://doi.org/10.33920/med-17-2210-03>

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.

INTANGIBLE ASSETS AS AN OBJECT OF ACCOUNTING EXPERTISE

Sergei A. ZVYAGIN^{a,*},
Yurii I. TRESHCHEVSKII^b,
Inna E. STRYGINA^c

^a Voronezh State University (VSU),
Voronezh, Russian Federation
patzv@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8232-4049>

^b Voronezh State University (VSU),
Voronezh, Russian Federation
utreshevski@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-0039-5060>

^c Voronezh Institute of Ministry of Internal Affairs of Russian Federation,
Voronezh, Russian Federation
Strigina.in@yandex.ru
<https://orcid.org/0009-0008-7327-7314>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 286/2023
Received 23 June 2023
Received in revised
form 17 July 2023
Accepted 25 July 2023
Available online
15 August 2023

JEL classification:
A19, K42, M49

Keywords: accounting,
accounting expertise,
intangible assets,
intellectual property,
accounting and
information traces,
illegal economic
actions

Abstract

Subject. This article examines the theoretical and methodological problems of conducting accounting expertise of illegal actions in relation to intangible assets.

Objectives. The article aims to analyze the framework of categories and concepts associated with intellectual property, investigate current methods and practices of committing illegal actions with intangible assets, and determine the sequence of expert accounting work and methods of expert research.

Methods. For the study, we used the systems and logical approaches, and the general scientific cognition methods.

Results. Based on the results of the categorical analysis, the article presents proposals for the elimination of contradictions in regulatory documents and the formation of a single definition and list of types of intellectual property (intangible assets) in them, which most fully reflects the actual state of affairs in this area, as well as proposals on the most important areas of concern of expert accounting research of accounting and intangible asset flow.

Conclusions and Relevance. The presented proposals for the elimination of contradictions in regulatory documents and the formation of a single definition and list of types of intellectual property (intangible assets) will most fully reflect the actual state of affairs in this area and reduce risks during control, audit and expert activities. The results of the study can be used in the activities of forensic units of law enforcement agencies, control and audit offices and audit organizations in the examination, control and audit of illegal actions related to intellectual property objects.

Please cite this article as: Zvyagin S.A., Treshchevskii Yu.I., Strygina I.E. Intangible Assets as an Object of Accounting Expertise. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 8, pp. 904–928. <https://doi.org/10.24891/ia.26.8.904>

References

1. Orlov Yu. Yu. [Intangible asset as a subject of corruption crimes]. *Nauchnyi portal MVD Rossii = Scientific Portal of Ministry of Interior of Russia*, 2021, no. 2(54), pp. 48–56. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nematerialnyy-aktiv-kak-predmet-korruptsionnyh-prestupleniy> (In Russ.)
2. Zvyagin S.A., Strygina I.E. [Features of accounting expertise of intangible assets]. *Audit*, 2020, no. 12, pp. 13–16. (In Russ.)
3. Zvyagin S.A., Fomenko T.N. [Analyzing the protective functions of accounting and traces of illegal economic actions]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2018, vol. 17, iss. 7, pp. 1302–1317. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ea.17.7.1302>
4. Alborov R.A., Alborov G.R., Kozmenkova S.V., Mosunova E.L. [Accounting for the acquisition (creation), impairment and write-off of intangible assets]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 12, pp. 1382–1402. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.12.1382>
5. Druzhilovskaya T. Yu. [Accounting of intangible assets]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2022, no. 8, pp. 35–42. (In Russ.)
6. Gordienko M.V. [Directions of development of accounting valuation of intangible assets in the context of the FSB Standard “Intangible Assets”]. *Universitetskaya nauka = University Science*, 2020, no. 2(10), pp. 135–137. URL: [http://www.skf-bgtu.ru/media/docs/university_science/!!!%202020%202\(10\)%20%202%20%20.pdf](http://www.skf-bgtu.ru/media/docs/university_science/!!!%202020%202(10)%20%202%20%20.pdf) (In Russ.)
7. Egorov M.V., Pimenov D.M., Suglobov A.E., Demina T. Yu. [Analytical tools as a base of the effective work of internal auditors and internal control specialists]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2022, vol. 9, no. 3, pp. 78–84. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2022-9-3-78-84>

8. Zefirov V.I. [Influence of the intangible assets on the return on equity]. *Vestnik Akademii znaniy = Bulletin of the Academy of Knowledge*, 2022, no. 51, pp. 385–389. URL: <https://academiyadt.ru/zhurnal-vestnik-akademii-znanij-vaz-51-4-10-avgusta-2022-g/> (In Russ.)
9. Klychova G.S., Bagaev I.V., Poplaukhina T.D. [Designing a system of control over management reporting indicators]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 5, pp. 478–499. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.5.478>
10. Kopylova E.K., Kopylova T.I. [Federal Accounting Standard FSBU 14/2022: Innovations in the amortization of intangible assets. Part 1]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 2, pp. 149–166. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.2.149>
11. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [Recognition of separate intangible assets in terms of the FSBU 14/2022 Standard: Some peculiarities]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 1, pp. 4–27. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.1.4>
12. Mayorova A.N. [Analysis of intangible assets of Russia by economic activities]. *Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*, 2019, vol. 8, no. 1, pp. 219–221. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/analiz-nematerialnyh-aktivov-rossii-po-vidam-ekonomicheskoy-deyatelnosti> (In Russ.)
13. Merzlyakova E.S. [Reliability of reporting information from the standpoint of Yaroslav Sokolov's Accounting Paradox Theory]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 3, pp. 339–358. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.3.339>
14. Selezneva I.P., Selezneva I.A., Shlyapnikova E.A., Antonov P.V., Khoruzhii V.I. [Accounting for the disposal of intangible assets in accordance with FSBU 14/2022 "Intangible Assets"]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*, 2022, no. 12, pp. 796–809. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.33920/sel-11-2212-02>
15. Chaikovskaya L.A. [Tools of the digital economy as methods to ensure the reliability of financial statements]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2022, vol. 9, no. 3, pp. 6–13. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/instrumenty-tsifrovoy-ekonomiki-kak-sposoby-obespecheniya-dostovernosti-buhgalterskoy-otchetnosti> (In Russ.)

16. Shinkareva O.V., Korobkova M.V. [Amortization of intangible assets: Innovations of Federal Accounting Standard 14/2022 “Intangible Assets”]. *Bukhuchet v zdravookhranenii = Accounting in Healthcare*, 2022, no. 10, pp. 23–30. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.33920/med-17-2210-03>

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.