

pISSN 2073-5081  
eISSN 2311-9381

Финансовый учет

## УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ: СБЛИЖЕНИЕ С МСФО, ДОСТИЖЕНИЯ, ПРОБЛЕМЫ, ПЕРСПЕКТИВЫ

Татьяна Юрьевна ДРУЖИЛОВСКАЯ

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета,  
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет  
имени Н.И. Лобачевского (ННГУ),  
Ниžний Новгород, Российская Федерация  
tdruzhilovskaya@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>  
SPIN-код: 9413-9457

### История статьи:

Рег. № 726/2020  
Получена 28.12.2020  
Получена в  
доработанном виде  
14.01.2021  
Одобрена 21.01.2021  
Доступна онлайн  
12.02.2021

УДК 657:336.717

JEL: M41

### Ключевые слова:

ФСБУ, МСФО,  
материальные  
нефинансовые  
активы

### Аннотация

**Предмет.** Проблемы учета материальных нефинансовых активов, связанные с введением в действие новых ФСБУ для коммерческих организаций и некоммерческих организаций, не относящихся к госсектору.

**Цели.** Исследование и систематизация влияния регламентаций новых ФСБУ на учет материальных нефинансовых активов, обоснование степени сближения этого учета с регламентациями МСФО, выявление проблемных аспектов и обоснование перспектив их решения.

**Методология.** В процессе исследования применялись методы критического анализа, синтеза, сравнения, наблюдения и метод аналогий.

**Результаты.** Систематизировано влияние принятия новых ФСБУ 25/2018, ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020 на учет таких материальных нефинансовых активов, как запасы, основные средства, инвестиционная недвижимость, биологические активы; выявлена и обоснована степень сближения этого учета с регламентациями МСФО. Также выявлены и систематизированы проблемы, связанные с признанием, оценкой и отражением в отчетности российских организаций материальных нефинансовых активов, обусловленные введением новых ФСБУ. Охарактеризованы перспективы решения проблемных аспектов учета материальных нефинансовых активов российских организаций.

**Выводы и значимость.** Введение в действие новых ФСБУ 25/2018, ФСБУ 5/2019, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020 позволит существенно приблизить к требованиям МСФО учет таких материальных нефинансовых активов, как запасы и основные средства. Некоторое сближение с регламентациями МСФО будет достигнуто в отношении учета таких активов, как инвестиционная недвижимость и сельскохозяйственная продукция. Введение новых ФСБУ не устраняет всех отличий от требований МСФО в учете и отражении в отчетности материальных нефинансовых активов российских организаций. Имеются проблемные аспекты

внедрения регламентаций новых ФСБУ, решение которых станет перспективами дальнейшего реформирования российского бухгалтерского учета. Полученные результаты имеют как прикладную, так и теоретическую сферы применения в области бухгалтерского финансового учета.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

**Для цитирования:** Дружиловская Т.Ю. Учет материальных нефинансовых активов: сближение с МСФО, достижения, проблемы, перспективы // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 2. – С. 142 – 165.  
<https://doi.org/10.24891/ia.24.2.142>

С самого начала 90-х гг. реформирование российского бухгалтерского учета неизменно было направлено на сближение с регламентациями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Этот процесс особенно интенсивно осуществлялся в 1998–2003 гг., когда было принято и пересмотрено девятнадцать положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), имеющих непосредственные аналоги в системе МСФО. В результате такой интенсивной разработки отечественных ПБУ в 2004 г. действовало большинство принятых до настоящего времени российских бухгалтерских стандартов для коммерческих нефинансовых организаций и некоммерческих организаций, не относящихся к бюджетной сфере.

Последующий этап характеризовался некоторым замедлением темпов принятия новых ПБУ: с 2004 по 2017 г. было принято всего 4 новых российских положений по бухгалтерскому учету. Оживление разработки новых российских бухгалтерских стандартов произошло в 2018 г., начиная с которого до настоящего времени для указанных организаций было принято 4 новых Федеральных стандарта бухгалтерского учета: ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»<sup>1</sup>, ФСБУ 5/2019 «Запасы»<sup>2</sup>, ФСБУ 6/2020 «Основные средства»<sup>3</sup>, ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»<sup>4</sup>. Все четыре перечисленных стандарта касаются вопросов учета материальных нефинансовых активов коммерческих нефинансовых организаций и некоммерческих организаций, не относящихся к бюджетной сфере.

<sup>1</sup> Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_314504/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/)

<sup>2</sup> Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_348523/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/)

<sup>3</sup> 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: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_365338/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/)

<sup>4</sup> Там же.

Проблемы реформирования российского бухгалтерского учета в течение всех лет реформ являлись и являются достаточно популярными темами научных исследований и научных дискуссий. Среди этих дискуссий немалое количество работ посвящено вопросам учета по российским и международным стандартам материальных нефинансовых активов: запасов [1–4], основных средств [5–9], их аренды [10, 11], инвестиционной недвижимости [12–15], биологических активов [16–19]. Откликом на принятие новых ФСБУ стало обсуждение их регламентаций в научной литературе [20–25], показавшее дискуссионность ряда вопросов дальнейшего реформирования российского бухгалтерского учета.

В настоящей статье систематизируется влияние вновь принятых российских ФСБУ на сближение с регламентациями МСФО учета материальных нефинансовых активов, таких как запасы, основные средства, инвестиционная недвижимость и биологические активы, а также исследуются те проблемы, которые могут возникнуть в российском бухгалтерском учете в связи с переходом на новые ФСБУ.

Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»<sup>5</sup> в отчете о финансовом положении организации (аналоге российского бухгалтерского баланса) должны отражаться отдельными статьями такие материальные нефинансовые активы, как основные средства; инвестиционная недвижимость; биологические активы; запасы. В системе российских бухгалтерских стандартов пока нет стандартов, посвященных учету инвестиционной недвижимости и биологических активов (в отличие от системы международных стандартов, в которой есть МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»<sup>6</sup> и МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»<sup>7</sup>). Вместе с тем принятые новые ФСБУ затрагивают учет не только запасов и основных средств (которым посвящены напрямую), но оказывают влияние и на учет таких объектов, которые согласно МСФО относятся к инвестиционной недвижимости, а также к сельскохозяйственной продукции, представляющей собой полученный от биологических активов продукт.

В *табл. 1* представлена оценка новых регламентаций российских ФСБУ в плане достижения ими нового сближения учета материальных

<sup>5</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193588/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/)

<sup>6</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2019). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193538/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193538/)

<sup>7</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193593/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193593/)

нефинансовых активов российских организаций с требованиями международных стандартов, а также отражены проблемные аспекты такого сближения.

Рассмотрим более подробно данные, представленные в *табл. 1*.

Новшеством ФСБУ 5/2019 «Запасы» стало определение и перечень группы объектов, относимых к запасам: это активы, используемые в течение обычного операционного цикла или периода не более 12 месяцев, в состав которых включаются сырье, материалы, топливо, запасные и комплектующие изделия, покупные полуфабрикаты, инструменты, инвентарь, специальная одежда и оснастка, готовая продукция, товары, незавершенное производство. В целом данный перечень не противоречит перечню запасов в МСФО (IAS) 2 «Запасы». Более того, по сравнению с предыдущим российским стандартом ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»<sup>8</sup> ФСБУ 5/2020 существенно сближает трактовку состава запасов в системе российских и международных запасов в связи с не включением в состав запасов расходов будущих периодов, ранее традиционно отражавшихся в составе запасов российских организаций.

Новая трактовка запасов является безусловным достижением не только в сближении регламентаций российских и международных стандартов в отношении трактовки экономического содержания запасов, но и в плане приведения этой трактовки в соответствие с общим пониманием активов организаций, как ресурсов, обеспечивающих возможность получения экономических выгод. Понятие «расходы», фигурирующее в наименовании объекта «расходы будущих периодов», напротив, означает уменьшение экономических выгод и капитала организации, что неким образом не совместимо с понятием активов.

Вместе с тем введение в ФСБУ 5/2019 новой трактовки запасов обуславливает и проблемы практического использования данной трактовки. Эти проблемы заключаются в отсутствии разъяснения вопроса о том, как в связи с принятием ФСБУ 5/2019 будут (и будут ли?) учитываться и отражаться в отчетности такие объекты, которые ранее учитывались в качестве расходов будущих периодов. В то же время исследование практики учета российских организаций показывает достаточно высокую популярность учета некоторых видов расходов на счете 97 «Расходы будущих периодов». Если такой объект, как «расходы будущих периодов» после принятия ФСБУ 5/2019 не будет больше учитываться и отражаться в отчетности организаций, организациям должно быть дано четкое

<sup>8</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32619/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/)

разъяснение этого обстоятельства, а План счетов бухгалтерского учета должен подлежать соответствующей корректировке.

Еще одним направлением сближения с МСФО (IAS) 2 стало введение в ФСБУ 5/2019 прямого требования оценки запасов по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости и чистой стоимости продажи. Вместе с тем в ФСБУ 5/2019 полностью сохранен существовавший ранее механизм обеспечения такой оценки через резерв под обесценение запасов. Такой механизм обеспечивает оценку по наименьшей из двух величин (фактической себестоимости и чистой стоимости продажи) только для формирования отчетной информации о запасах, но не для процесса их учета. В учете обесценившиеся запасы продолжают учитываться по их фактической себестоимости. В то же время в МСФО (IAS) 2 говорится об оценке запасов по наименьшей из указанных величин не только для целей формирования отчетных показателей, но и для процесса их учета. Такое расхождение в регламентациях российского и международного стандартов может привести к различиям в оценке (получаемой по правилам этих стандартов) объектов учета, связанных с обесцененными запасами (например, в оценке затрат на производство и продажу готовой продукции) [26].

Не совсем удачным представляется и использование термина «обесценение запасов». Дело в том, что в международных стандартах учет обесценения активов, регламентируемый МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», предполагает определенные действия в отношении обесценившихся активов. К таким действиям относится уменьшение балансовой оценки этих активов до их возмещаемой стоимости, равной большей величине из ценности использования этих активов и их справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие. Такие действия не предполагается осуществлять в отношении обесценившихся запасов по ФСБУ 5/2019, что говорит о некорректности использования термина «обесценение» в этом стандарте.

Существенным достижением в плане сближения российского учета запасов с регламентациями МСФО (IAS) 2 стало включение в ФСБУ 5/2019 соответствующего МСФО (IAS) 2 перечня затрат, которые не должны включаться в себестоимость запасов. В частности, в составе такого перечня фигурируют управленческие расходы и сверхнормативные потери (сверхнормативный расход сырья, материалов, энергии, труда, потери от простоев, брака, нарушений трудовой и технологической дисциплины). Исходя из данного перечня, российские организации утрачивают возможность выбора между существовавшими ранее вариантами списания общехозяйственных расходов (с кредита счета 26 в дебет счета 20 или в дебет счета 90). Единственным возможным вариантом становится только списание таких расходов в дебет счета 90. Еще одним новшеством стал учет

сверхнормативных потерь и потерь от брака. Их теперь придется списывать с кредита счета 28 в дебет счета 90 (а не счета 20, как ранее).

Указанные новые регламентации ФСБУ 5/2019 являются достижениями не только в плане их сближения с регламентациями МСФО (IAS) 2, но и в плане обеспечения более корректного формирования себестоимости готовой продукции и незавершенного производства. Ведь общехозяйственные расходы и сверхнормативные потери не являются необходимыми для осуществления производства продукции, а значит, не должны увеличивать фактическую себестоимость этой продукции и незавершенного производства. Проблемным вопросом в отношении рассматриваемых новых регламентаций ФСБУ 5/2019 является необходимость корректировки Плана счетов бухгалтерского учета в отношении использования счетов 26 и 28.

Новые регламентации ФСБУ 5/2019 затрагивают учет таких объектов, которые связаны с биологическими активами, регламентируемыми МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». Это продукция сельского, лесного и рыбного хозяйства собственного производства, которую согласно ФСБУ 5/2019 допускается оценивать при признании по справедливой стоимости. Напомним, что согласно МСФО (IAS) 41 биологические активы должны оцениваться по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, кроме случая, когда справедливую стоимость нельзя надежно оценить. Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов, в соответствии с МСФО (IAS) 41 также по состоянию на момент ее сбора должна оцениваться по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Понятие «биологические активы», правила их учета и требование обособленного отражения в отчетности пока еще не введены в систему российских бухгалтерских стандартов. Поэтому можно сказать, что новые регламентации ФСБУ 5/2019 касаются правил учета в сельском хозяйстве лишь частично – только в отношении сельскохозяйственной продукции. Обратим также внимание на то, что регламентации ФСБУ 5/2019 в отношении оценки сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости имеют «разрешительный» характер: ее допускается (но не обязательно) применять. Согласно МСФО (IAS) 41 оценка сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости является обязательной.

Говоря об оценке по справедливой стоимости, следует отметить, что эта оценка фигурирует не только в ряде ситуаций в ФСБУ 5/2019, но применяется и во всех остальных новых федеральных стандартах: ФСБУ 25/2018, ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020. При этом все перечисленные стандарты отсылают составителей отчетности российских организаций в отношении оценки по справедливой стоимости непосредственно к международному стандарту МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой

стоимости». Возникает вопрос: планируется ли в дальнейшем использовать в системе российских бухгалтерских стандартов данный международный стандарт в качестве национальных регламентаций справедливой стоимости или предполагается разработка отечественного аналога МСФО (IFRS) 13? Последний вариант представляется более целесообразным.

Необходимо отметить, что тексты международных стандартов даже в переводе на русский язык выглядят не совсем привычно для российского читателя: сказываются языковые особенности разных языков, обуславливающие различия в применяемых терминах и конструкциях предложений. Да и сами регламентации международных стандартов не всегда являются легко воспринимаемыми в силу их нетривиальности. Регламентации в отношении расчета величины справедливой стоимости являются одними из наиболее сложных в системе международных стандартов [27–29]. Использование напрямую регламентаций МСФО (IFRS) 13 (без их адаптации в системе российских стандартов) может привести к проблемам с достоверным определением величины справедливой стоимости в практической деятельности российских организаций. Особенно, если учесть, что учет по справедливой стоимости теперь будут вынуждены вести не только крупные организации (имеющие опыт формирования отчетности по МСФО и ресурсы для обращения к организациям, специализирующимся на услугах по оценке объектов), но и различные не очень крупные ООО.

Существенные изменения внесены в учет основных средств организаций. Прежде всего они коснулись правил отнесения к основным средствам малоценных объектов со сроком использования более года. Устранен пресловутый стоимостной порог, ограничивающий возможность учета таких малоценных объектов не в составе основных средств. С точки зрения возможности использования профессионального суждения бухгалтера такое изменение является шагом вперед и позволяет учесть при отражении малоценных объектов масштабы организации (ведь стоимость объекта, являющаяся существенной для небольших организаций, может оказаться несущественной для организаций крупных). Вместе с тем с точки зрения сближения с регламентациями международных стандартов возникает вопрос, насколько вообще соответствует международным стандартам учет объектов сроком использования более года в качестве расходов периода. МСФО (IAS) 16 не содержит стоимостных критериев отнесения объектов к основным средствам. В этом отношении устранение указанного стоимостного критерия в ФСБУ 6/2020 сближает российский учет основных средств с регламентациями МСФО (IAS) 16.

Однако МСФО (IAS) 16 не содержит и такого правила, по которому организации могут учитывать объекты со сроком использования более одного отчетного периода в качестве расходов периода. В регламентациях

МСФО (IAS) 16 присутствуют следующие правила: «настоящий стандарт (МСФО (IAS) 16) не определяет единицу измерения, которая должна использоваться при признании, то есть, что именно составляет объект основных средств. Таким образом, при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится предприятие, требуется профессиональное суждение. В некоторых случаях целесообразно объединить отдельные незначительные объекты, например, шаблоны, инструменты и штампы, и использовать критерии применительно к их агрегированной стоимости». Можно ли считать, что эти дословно приведенные правила говорят о том, что незначительные по стоимости с точки зрения бухгалтера объекты сроком использования более года можно исключить из состава основных средств? Очевидно, что нет. Согласно МСФО (IAS) 16 незначительные по стоимости объекты можно объединять и применять критерии признания к их агрегированной стоимости. В МСФО (IAS) 16 нет аналогичной ФСБУ 6/2020 регламентации об учете малоценных (с точки зрения бухгалтера) объектов со сроком использования более одного отчетного периода в качестве расходов периода.

Существенные изменения коснулись оценки основных средств. Сближением с регламентациями МСФО (IAS) 16 стало включение в ФСБУ 26/2020 в состав затрат, формирующих первоначальную стоимость основных средств, величины оценочного обязательства по будущему демонтажу, утилизации имущества и восстановлению окружающей среды (в случае наличия такого обязательства). Проблемным аспектом здесь может оказаться обеспечение объективных расчетных оценок затрат на восстановление окружающей среды, которые необходимо осуществить в начале использования объекта основных средств задолго до того времени, когда реально будут иметь место эти затраты.

Еще одним сближением оценки основных средств с регламентациями международных стандартов стало включенное в ФСБУ 6/2020 требование учета обесценения этих объектов. Вместе с тем нельзя не обратить внимание, что, как и в случае со справедливой стоимостью, в отношении правил учета обесценения основных средств ФСБУ 6/2020 адресует российских бухгалтеров непосредственно к международному стандарту МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов». Проблемы здесь возникают аналогичные тем, которые были указаны ранее в связи с адресацией в отношении оценки справедливой стоимости непосредственно к соответствующему международному стандарту (без разработки собственного национального аналога). МСФО (IAS) 36 является одним из наиболее сложных для понимания и применения международных стандартов [30, 31]. Неодинаковая трактовка его регламентаций в разных российских организациях может привести к разнице в расчете величин, необходимых для отражения в отчетности обесценившихся объектов, и, как следствие, к несопоставимости отчетности различных организаций.

Оценка основных средств российских организаций сближается с регламентациями МСФО (IAS) 16 и благодаря введению в ФСБУ 6/2020 соответствующей международному стандарту модели последующей их оценки по переоцененной стоимости. Ведь в качестве переоцененной стоимости основных средств организации должны будут применять их справедливую стоимость. Вместе с тем уже были показаны проблемы, которые могут возникнуть при определении справедливой стоимости объектов из-за отсутствия российского аналога МСФО (IFRS) 13 и детализированных (исключающих возможность неодинаковой трактовки на практике) правил оценки справедливой стоимости.

Существенное сближение с требованиями МСФО (IAS) 16 осуществлено в ФСБУ 6/2020 в отношении регламентаций по амортизации основных средств. Перечень методов амортизации основных средств и трактовка срока их полезного использования приведена в ФСБУ 6/2020 в полное соответствие с МСФО (IAS) 16. Сближены и правила определения амортизируемой стоимости, которая теперь должна рассчитываться с учетом ликвидационной стоимости основных средств. Сближением с регламентациями МСФО (IAS) 16 является и требование в ФСБУ 6/2020 пересмотра срока полезного использования и методов амортизации основных средств. Несмотря на явное сближение перечисленных регламентаций в ФСБУ 6/2020 и в МСФО (IAS) 16, проблемной может стать реализация их на практике.

Исследование достаточно большого количества российских организаций показало, что в их подавляющем большинстве используется только линейный метод амортизации основных средств (соответствующий одноименному методу в Налоговом кодексе), а срок полезного использования определяется по классификатору, применяемому в целях налогового учета. Причина этого известна: нежелание большинства организаций иметь затраты на расчет отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов из-за разницы в способах, применяемых для целей бухгалтерского финансового и налогового учета. Результат – неиспользование тех способов бухгалтерского финансового учета, которые обеспечивают повышение достоверности отчетной информации. Выходом из такой ситуации могло бы стать изменение в Налоговом кодексе методов и сроков амортизации основных средств на методы и сроки, используемые в бухгалтерском финансовом учете. Проблемы в отношении амортизации основных средств могут возникнуть и из-за сложности практического расчета величины затрат на их выбытие для определения ликвидационной стоимости. Следует, однако, надеяться, что с появлением практического опыта такого расчета надежность оценки ликвидационной стоимости возрастет.

С принятием ФСБУ 25/2018 существенно приближен к международным стандартам учет аренды основных средств. При этом следует обратить внимание, что регламентации ФСБУ 25/2018 приближены к новому международному стандарту по учету аренды – МСФО (IFRS) 16, не так давно заменившему МСФО (IAS) 17 «Аренда»<sup>9</sup>. Вместе с тем в ряде ситуаций регламентации ФСБУ 25/2018 имеют отличия от МСФО (IFRS) 16 [22].

Введение ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 обеспечило сближение с регламентациями международных стандартов учета не только основных средств, но и ввело новый объект учета – инвестиционную недвижимость. Обратим внимание, что в системе международных стандартов имеется отдельный стандарт МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», посвященный учету такой недвижимости. А согласно МСФО (IAS) 1 инвестиционная недвижимость должна отражаться в отчетности отдельно от других объектов учета. Несмотря на сближение с требованиями международных стандартов в отношении учета инвестиционной недвижимости, ФСБУ 6/2020 определяет данный объект как разновидность основных средств, их отдельную группу. В отличие от ФСБУ 6/2020 в МСФО (IAS) 40 инвестиционная недвижимость определяется как самостоятельный объект учета, а не разновидность основных средств. Представляется, что было бы более последовательным сближением с международными стандартами введение в систему российских стандартов трактовки инвестиционной недвижимости в качестве отдельного объекта учета, а не вида основных средств. Ведь одним из основных критериев отнесения объекта к основным средствам является тот факт, что этот объект используется для собственной деятельности организации (производственной, торговой, сферы услуг). Вместе с тем природа инвестиционной недвижимости может рассматриваться и с другой точки зрения. Недвижимость, сдаваемая в аренду, непосредственно используется для собственной деятельности в том случае, если сдача объектов в аренду является основной деятельностью организации. Ведь в этом случае наличие у организации такой недвижимости является необходимым условием осуществления этой деятельности. Заметим, что дискуссионность вопроса о природе инвестиционной недвижимости приводит и к дискуссионности ее трактовки в МСФО (IAS) 40 как самостоятельного объекта, а не разновидности основных средств [14]. Полагаем, что в отношении трактовки инвестиционной недвижимости в МСФО (IAS) 40 как самостоятельного (не разновидности основных средств) объекта могут быть аргументы как «за», так и «против».

<sup>9</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 17 «Аренда»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 11.06.2015). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_123942/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123942/)

Введя такой объект учета, как инвестиционная недвижимость, ФСБУ 6/2020 включает и регламентации по ее оценке. При этом отдельные регламентации по определению первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости отсутствуют в ФСБУ 6/2020. Но поскольку такая недвижимость трактуется ФСБУ 6/2020 как объект основных средств, полагаем, что в отношении первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости российских организаций можно будет воспользоваться регламентациями этого стандарта по формированию первоначальной стоимости основных средств. В отличие от ФСБУ 6/2020 в МСФО (IAS) 40 есть отдельные регламентации по формированию первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости, и эти регламентации несколько отличаются от правил формирования первоначальной стоимости основных средств, изложенных в МСФО (IAS) 16. В отношении последующей оценки инвестиционной недвижимости регламентации ФСБУ 6/2020 существенно приближены к регламентациям МСФО (IAS) 40: при переоценке инвестиционной недвижимости ее последующая оценка должна быть равна справедливой стоимости (в отличие от основных средств амортизация при этом не начисляется). Проблемы последующей оценки инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости аналогичны проблемам применения справедливой стоимости для оценки других объектов.

Уже было отмечено, что согласно регламентациям МСФО (IAS) 1 инвестиционная недвижимость должна отражаться в отчетности отдельной строкой. Некоторые похожие регламентации содержат в отношении инвестиционной недвижимости и ФСБУ 6/2020 с ФСБУ 26/2020. Вместе с тем данные регламентации российских стандартов представляются недостаточно четко требующими отражения инвестиционной недвижимости в качестве отдельной статьи отчетности. Не достаточно ясно определен вопрос о том, будет ли инвестиционная недвижимость представляться в отчетности как разновидность основных средств и показываться в их составе или она будет представлена как самостоятельный объект учета. Проблемным аспектом отражения в отчетности инвестиционной недвижимости является и необходимость внесения изменений в нормативные документы, регламентирующие состав и структуру отчетности, для приведения последних в соответствие с ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020.

Проведенный анализ показал, что принятые новые ФСБУ внесли существенный вклад в сближение учета материальных нефинансовых активов организаций с регламентациями международных стандартов. Наибольшая степень сближения с международными стандартами достигнута в регламентациях по учету таких материальных нефинансовых активов, как запасы и основные средства.

Определенное достижение имеет место и в отношении сближения с регламентациями МСФО учета таких активов, как инвестиционная недвижимость. Обратим внимание, что до принятия новых ФСБУ данные активы не выделялись в качестве отдельных объектов учета, в то время как международные стандарты требовали отдельного представления их в отчетности. Однако отсутствие в системе российских бухгалтерских стандартов отдельного стандарта, посвященного учету инвестиционной недвижимости, который бы имел своим аналогом МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость», приводит к тому, что учет данного объекта в системе российских стандартов пока еще не приведен в полное соответствие с регламентациями международных стандартов.

Очень незначительное сближение пока достигнуто в отношении учета активов сельскохозяйственных организаций, несмотря на то, что в научной литературе подчеркивалась актуальность такого сближения [16, 17]. ФСБУ 5/2019 ввел требуемую МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» оценку по справедливой стоимости лишь для продукции сельского хозяйства. Учет таких объектов, как биологические активы, не получил необходимых регламентаций в новых российских стандартах. Вместе с тем согласно требованиям международных стандартов биологические активы являются обособленным объектом учета и отражаются отдельной статьей в отчетности. Это говорит о том, что в ходе дальнейшего развития нормативного регулирования российского бухгалтерского учета будет необходимо приведение в соответствие с МСФО (IAS) 41 правил признания, оценки, учета и отражения в отчетности этих объектов.

Новые регламентации российских ФСБУ во многих аспектах обеспечили возможность более реалистичного, прозрачного формирования отчетной информации о материальных нефинансовых активах организаций. Вместе с тем на сегодняшний день сохраняется немало нерешенных проблем учета таких активов. Их решение, очевидно, будет направлением дальнейшего развития нормативного регулирования российского бухгалтерского учета.

**Таблица 1****Новые регламентации ФСБУ: достижения в сближении с МСФО и проблемы****Table 1****The new FSBU regulations: advances in convergence with IFRS and the challenges**

| Аспект учета                                   | Достижения в сближении с МСФО                                                                                                                    | Проблемы                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Запасы</b>                                  |                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Определение запасов                            | Сближение состава запасов в ФСБУ 5/2019 «Запасы» с их составом в МСФО (IAS) 2 «Запасы»*. Исключение из состава запасов расходов будущих периодов | Проблемы с учетом и отражением в отчетности тех затрат, которые учитывались в качестве расходов будущих периодов                                                                                                                                                                                                                                    |
| Оценка                                         | По наименьшей из себестоимости и чистой цены продажи                                                                                             | Сохранение механизма обеспечения оценки по наименьшей из себестоимости и чистой цены продажи за счет резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Применение к запасам термина «обесценение», отличного по экономической сущности от обесценения, применяемого к активам по МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»**                         |
| Затраты, не включаемые в себестоимость запасов | Невключение в себестоимость запасов управленческих расходов, сверхнормативных потерь, расходов на хранение                                       | Необходимость приведения в соответствие с ФСБУ 5/2019 Плана счетов бухгалтерского учета в отношении использования счетов 26 и 28                                                                                                                                                                                                                    |
| Оценка запасов сельскохозяйственной продукции  | Допущение оценки сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости                                                                        | «Разрешительный» характер оценки сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости в ФСБУ 5/2019 в отличие от обязательного в МСФО (IAS) 41. Отсутствие российского аналога МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»***. Возможные трудности применения регламентаций этого международного стандарта в практике российских организаций |
| <b>Биологические активы</b>                    |                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Понятие                                        | Использование понятия сельскохозяйственной продукции в ФСБУ 5/2019                                                                               | Отсутствие понятия биологических активов в новых ФСБУ. Отсутствие российского аналога МСФО (IAS) 41                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Оценка                                         | Введение оценки по справедливой стоимости для сельскохозяйственной продукции в ФСБУ 5/2019                                                       | Отсутствие регламентаций по оценке по справедливой стоимости биологических активов. Отсутствие российского аналога МСФО (IFRS) 13. Возможные трудности применения регламентаций международного стандарта в практике российских организаций                                                                                                          |
| Отражение в отчетности                         | –                                                                                                                                                | Отсутствие аналога МСФО (IAS) 41 в системе РСБУ. Отсутствие требования отдельного представления                                                                                                                                                                                                                                                     |

|                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | в отчетности информации<br>о биологических активах                                                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Основные средства</b>                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                 |
| Трактовка основных средств как объекта учета                  | Исключение стоимостного ограничения (нижнего стоимостного порога) отнесения объектов к основным средствам                                                                                                                                                                                       | Отсутствие в МСФО (IAS) 16 «Основные средства»**** допущения учета малоценных объектов со сроком использования более одного отчетного периода в качестве расходов периода       |
| Оценка основных средств при признании                         | Включение в первоначальную стоимость основных средств затрат на восстановление окружающей среды                                                                                                                                                                                                 | Практические проблемы формирования объективных расчетных оценок затрат на восстановление окружающей среды                                                                       |
| Последующая оценка основных средств                           | Введение необходимости учета обесценения основных средств                                                                                                                                                                                                                                       | Отсутствие аналога МСФО (IAS) 36 в системе российских стандартов. Возможные трудности применения регламентаций этого международного стандарта в практике российских организаций |
| Переоценка основных средств                                   | Введение справедливой стоимости для модели оценки основных средств по переоцененной стоимости                                                                                                                                                                                                   | Отсутствие российского аналога МСФО (IFRS) 13. Возможные трудности применения регламентаций этого международного стандарта в практике российских организаций                    |
| Амортизация основных средств, срок их полезного использования | Введение полной аналогии с МСФО (IAS) 16 в перечне методов амортизации основных средств и сближение трактовки срока их полезного использования. Сближение в регламентациях амортизируемой стоимости. Требование пересмотра срока полезного использования и методов амортизации основных средств | Проблемы реализации новых возможностей на практике из-за налоговых последствий. Проблемы достоверного определения ликвидационной стоимости основных средств                     |
| Аренда основных средств                                       | Сближение с требованиями международных стандартов регламентаций по учету аренды основных средств благодаря принятию ФСБУ 25/2018                                                                                                                                                                | Ряд отличий регламентаций ФСБУ 25/2018 от регламентаций МСФО (IFRS) 16 «Аренда»*****                                                                                            |
| <b>Инвестиционная недвижимость</b>                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                 |
| Определение                                                   | Введение в ФСБУ 6/2020 понятия «инвестиционная недвижимость»                                                                                                                                                                                                                                    | Трактовка в ФСБУ 6/2020 инвестиционной недвижимости как вида основных средств, а в МСФО (IAS) 40 – как самостоятельного объекта учета                                           |
| Первоначальная оценка                                         | Отсутствие в ФСБУ 6/2020 регламентации первоначальной оценки инвестиционной недвижимости, но как вид основных средств она, очевидно, должна оцениваться при признании так же, как основные средства                                                                                             | Наличие в МСФО (IAS) 40 регламентации первоначальной стоимости инвестиционной недвижимости, отличной от регламентации первоначальной стоимости основных средств в МСФО (IAS) 16 |
| Последующая оценка                                            | Сближение в ФСБУ 6/2020 и в МСФО (IAS) 40 последующей оценки инвестиционной                                                                                                                                                                                                                     | Отсутствие российского аналога МСФО (IFRS) 13. Возможные трудности применения регламентаций                                                                                     |

|                        | недвижимости по справедливой стоимости при ее переоценке                                                                                                              | этого международного стандарта в практике российских организаций                                                                                                                                                                                                                                                |
|------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Отражение в отчетности | Наличие в ФСБУ 6/2020 и в ФСБУ 26/2020 требования отражения в отчетности инвестиционной недвижимости и основных средств, не относящихся к инвестиционной недвижимости | Нечеткие указания в ФСБУ 6/2020 и в ФСБУ 26/2020 на необходимость отдельного представления инвестиционной недвижимости в отчетности.<br>Необходимость внесения изменений в нормативные документы, регламентирующие состав и структуру отчетности, для их приведения в соответствие с ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 |

\* Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193531/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/#dst0)

\*\* Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193674/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674/#dst0)

\*\*\* Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 11.07.2016). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193740/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/#dst0)

\*\*\*\* Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193590/#dst0](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/#dst0)

\*\*\*\*\* Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 11.06.2016 № 111н (ред. от 05.10.2020). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_202611/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/)

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

## Список литературы

1. Лычагина Л.Л. Сравнительный анализ основных положений учета материально-производственных запасов в российских стандартах бухгалтерского учета и МСФО // Экономика и предпринимательство. 2014. № 2. С. 125–132.
2. Широкова А.В. Учет запасов в контексте проекта ФСБУ «Запасы», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и МСФО (IAS) 2 «Запасы» // Известия Института систем управления СГЭУ. 2017. № 2. С. 193–196.
3. Оганян М.А. Сравнение требований учета материально-производственных запасов по российским и международным правилам

- учета // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. 2008. № 1. С. 166–169.
4. *Климкова Т.В.* Сравнение оценки материально-производственных запасов по ПБУ 5/01 и по МСФО (IAS) 2 // *Global and Regional Research*. 2019. Т. 1. № 4. С. 76–79.  
URL: <http://grr-bgu.ru/reader/article.aspx?id=23308>
  5. *Суворов А.В.* Учет основных средств в соответствии с российскими положениями по бухгалтерскому учету и МСФО // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2007. № 12. С. 34–38.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-osnovnyh-sredstv-v-sootvetstviis-rossiyskimi-polozheniyami-po-buhgalterskomu-uchetu-i-msfo>
  6. *Демина И.Д., Домбровская Е.Н.* Проблемы применения проекта ПБУ 6 «Учет основных средств» в отечественной практике бухгалтерского учета // *Вестник университета*. 2014. № 4. С. 163–172.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-primeneniya-proekta-pbu-6-uchet-osnovnyh-sredstv-v-otechestvennoy-praktike-buhgalterskogo-ucheta>
  7. *Блимготова З.И.* Сравнительная характеристика ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и МСФО IAS 16 // *Новая наука: От идеи к результату*. 2017. Т. 1. № 2. С. 82–85.
  8. *Kulikova L.I., Druzhilovskaya T.U., Druzhilovskaya E.S.* Challenges of the Practical Application of International Accounting Standard on Property, Plant and Equipment by Russian Companies. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 2018, vol. 13, no. 3, pp. 569–574.
  9. *Демьяненко Э.Ю., Ситенко Е.А.* Сходства и различия в учете основных средств согласно ФСБУ и МСФО // *News of Science and Education*. 2018. Т. 11. № 1. С. 079–083.
  10. *Алдарова Т.М.* Учет аренды у арендатора: анализ положений МСФО (IAS) 17 «Аренда» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда» // *Аудиторские ведомости*. 2016. № 6. С. 40–56.  
URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/103819-uchet-arendy-arendatora-analiz-polozhenij-msfo-arenda>
  11. *Shkarupelaya M.V.* Comparison of IAS 17 "Lease" with Russian Legislation. *ChronoEconomics*, 2018, no. 2, pp. 193–198.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/comparison-of-ias-17-lease-with-russian-legislation>

- 12.Добринян Т.А. Актуальные вопросы учета инвестиционной недвижимости в условиях сближения национального учета с МСФО // Бухгалтерский учет и анализ. 2013. № 2. С. 30–34.
- 13.Maisuradze M., Vardiashvili M. The Issues of Recognition and Measurement of the Investment Property According to IAS 40. *Journal of International Scientific Publications: Economy & Business*, 2017, vol. 11, no. 1, pp. 416–423.  
URL: <https://www.scientific-publications.net/en/article/1001539/>
- 14.Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Проблемы гармонизации учета инвестиционной недвижимости в системах российских и международных стандартов // Учет. Анализ. Аудит. 2018. Т. 5. № 3. С. 62–71. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-garmonizatsii-ucheta-investitsionnoy-nedvizhimosti-v-sistemah-rossiyskih-i-mezhdunarodnyh-standartov>
- 15.Sundgren S., Mäki J., Somoza-López A. Analyst Coverage, Market Liquidity and Disclosure Quality: A Study of Fair-Value Disclosures by European Real Estate Companies Under IAS 40 and IFRS 13. *The International Journal of Accounting*, 2018, vol. 53, iss. 1, pp. 54–75.  
URL: <https://doi.org/10.1016/J.INTACC.2018.02.003>
- 16.Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. Проблемы развития учета и оценки биологических и земельных активов в сельском хозяйстве // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. Вып. 8. С. 859–871.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.8.859>
- 17.Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. Biological and Land Assets in Agriculture: Development Issues of Accounting and Measurement. *Digest Finance*, 2019, vol. 24, iss. 3, pp. 320–328.  
URL: <https://doi.org/10.24891/df.24.3.320>
- 18.Кружкова И.И. Биологические активы как объект российского учета и учета по международным стандартам // Вестник Орловского государственного аграрного университета. 2010. № 6. С. 29–32.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/biologicheskie-aktivy-kak-obekt-rossiyskogo-ucheta-i-ucheta-po-mezhdunarodnym-standartam>
- 19.Sytnik O.E. Accounting Aspects of Practical Application of IFRS (IAS) 41 “Agriculture” in Agricultural Organizations. *SWorldJournal*, 2016, vol. J1117, no. 11, pp. 63–66. URL:

<https://sworld.education/index.php/economy-m216/accounting-and-auditing-m216/28372-m216-108>

20. *Вахрушина М.А.* МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: новации стандарта и влияние пандемии COVID-19 на организацию учета и раскрытие отчетной информации // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 9. С. 962–980. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.9.962>
21. *Гетьман В.Г.* Положения по бухгалтерскому учету основных средств нуждаются в изменениях // *Учет. Анализ. Аудит*. 2020. Т. 7. № 1. С. 42–48. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/polozheniya-po-buhgalterskomu-uchetu-osnovnyh-sredstv-nuzhdayutsya-v-izmeneniyah>
22. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений // *Учет. Анализ. Аудит*. 2019. Т. 6. № 6. С. 42–51. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/fsbu-25-2018-buhgalterskiy-uchet-arendy-i-msfo-ifs-16-arenda-sravnitelnyy-analiz-osnovnyh-polozheniy>
23. *Городилов М.А.* ФСБУ 5/2019 «Запасы»: анализ концептуальных изменений // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 8. С. 844–863. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.844>
24. *Матвеева В.А., Захарова А.А.* Основные нововведения в бухгалтерском учете основных средств в соответствии с ФСБУ «Основные средства» // *ЦИТИСЭ*. 2020. № 2. С. 348–355. URL: <http://doi.org/10.15350/2409-7616.2020.2.32>
25. *Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.* Сложные вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // *Международный бухгалтерский учет*. 2019. Т. 22. Вып. 11. С. 1208–1222. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.11.1208>
26. *Дружиловская Т.Ю.* Проблемы применения оценочных резервов в системах российских и международных стандартов // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. Вып. 20. С. 1164–1182. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.20.1164>
27. *Рожнова О.В.* Развитие концепции оценки по справедливой стоимости // *Учет. Анализ. Аудит*. 2016. № 6. С. 20–27. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-kontseptsii-otsenki-po-spravedlivoy-stoimosti>

28. Дружиловская Т.Ю. Проблемы практического применения справедливой стоимости для оценки объектов учета // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. Вып. 9. С. 1086–1099.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.9.1086>
29. Прищепа Л.В. Справедливая стоимость в системе рыночной оценки объектов бухгалтерского учета // *Успехи современной науки*. 2017. Т. 7. № 4. С. 78–81.
30. Ганиева Р.Р. Учет обесценения активов в соответствии с МСФО (IAS) 36 // *Образование и наука без границ: социально-гуманитарные науки*. 2020. № 13. С. 76–81.
31. Mazzi F., Liberatore G., Tsalavoutas I. Insights on CFOs' Perceptions about Impairment Testing Under IAS 36. *Accounting in Europe*, 2016, vol. 13, iss. 3, pp. 353–379. URL: <https://doi.org/10.1080/17449480.2016.1244341>

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю 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 NON-FINANCIAL TANGIBLE ASSETS: CONVERGENCE WITH IFRS, ACHIEVEMENTS, CHALLENGES, PROSPECTS

Tat'yana Yu. DRUZHILOVSKAYA

National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),  
Nizhny Novgorod, Russian Federation  
tdruzhilovskaya@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>

### Article history:

Article No. 726/2020  
Received 28 Dec 2020  
Received in revised  
form 14 January 2021  
Accepted 21 Jan 2021  
Available online  
12 February 2021

**JEL classification:**  
M41

**Keywords:** FSBU,  
IFRS, non-financial  
tangible assets

### Abstract

**Subject.** This article discusses the problems of accounting for non-financial tangible assets associated with the introduction of new FSBU (Russian Federal Accounting Standards) for commercial organizations and non-profit organizations outside the public sector.

**Objectives.** The article aims to study and systematize the impact of the new FSBU regulations on the accounting for non-financial tangible assets, justify the convergence of this accounting with IFRS regulations, identify problems, and justify the prospects for their solution.

**Methods.** For the study, I used the methods of critical analysis, synthesis, comparison, observation, and the analogy approach.

**Results.** The article describes the impact of the adoption of the new FSBU on the accounting for non-financial tangible assets, such as inventories, fixed assets, investment real estate, biological assets. It identifies the degree to which this accounting is linked to IFRS regulations, as well as the problems associated with the recognition, evaluation and reflection in the reporting of non-financial tangible assets in the reporting of Russian organizations as a result of the introduction of the new FSBU. The article shows the prospects for solving the problematic aspects of accounting for non-financial tangible assets of Russian organizations.

**Conclusions and Relevance.** The introduction of the new FSBU will help significantly bring the accounting for non-financial tangible assets to IFRS requirements. The introduction of the new FSBU does not eliminate all differences from IFRS requirements in accounting for and reporting of non-financial tangible assets of Russian organizations. Solving the problematic aspects of the introduction of regulations of the new FSBU will contribute to the prospects for further reform of the Russian accounting. The results obtained have both applied and theoretical applications in the field of financial accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

**Please cite this article as:** Druzhilovskaya T.Yu. Accounting for Non-Financial Tangible Assets: Convergence with IFRS, Achievements, Challenges, Prospects. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 2 pp. 142–165.  
<https://doi.org/10.24891/ia.24.2.142>

## References

1. Lychagina L.L. [The comparative analysis of basic provisions of the accounting of material and production stocks in the Russian standards of accounting and IFRS]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2014, no. 2, pp. 125–132. (In Russ.)
2. Shirokova A.V. [Accounting of inventories in the context of the project FSBU "Inventories", RAS 5/01 "Accounting of Material and Production Inventories" and IAS 2 "Inventories"]. *Izvestiya Instituta sistem upravleniya SGEU = Izvestia of Institute of Management Systems of SSEU*, 2017, no. 2, pp. 193–196. (In Russ.)
3. Oganyan M.A. [The comparison of inventory accounting requirements in Russian and International Accounting Standards]. *Izvestiâ Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo èkonomičeskogo universiteta*, 2008, no. 1, pp. 166–169. (In Russ.)
4. Klimkova T.V. [Comparison of inventory estimates under PBU 5/01 and IFRS (IAS) 2]. *Global and Regional Research*, 2019, vol. 1, no. 4, pp. 76–79. (In Russ.) URL: <http://grr-bgu.ru/reader/article.aspx?id=23308>
5. Suvorov A.V. [Accounting for fixed assets in accordance with the Russian Accounting Regulations and IFRS]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2007, no. 12, pp. 34–38.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/uchet-osnovnyh-sredstv-v-sootvetstviis-rossiyskimi-polozheniyami-po-bukhgalterskomu-uchetu-i-msfo> (In Russ.)
6. Demina I.D., Dombrovskaya E.N. [Problems of the application of the project AR 6 "Accounting for Fixed Assets" in the national accounting practice]. *Vestnik Universiteta*, 2014, no. 4, pp. 163–172.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-primeneniya-proekta-pbu-6-uchet-osnovnyh-sredstv-v-otechestvennoy-praktike-bukhgalterskogo-ucheta> (In Russ.)
7. Blimgotova Z.I. [Comparative characteristics of PBU 6/01 "Accounting for Fixed Assets" and IFRS IAS 16]. *Novaya nauka: Ot idei k rezul'tatu*, 2017, vol. 1, no. 2, pp. 82–85. (In Russ.)
8. Kulikova L.I., Druzhilovskaya T.U., Druzhilovskaya E.S. Challenges of the Practical Application of International Accounting Standard on Property, Plant and Equipment by Russian Companies. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 2018, vol. 13, no. 3, pp. 569–574.

9. Dem'yanenko E.Yu., Sitenko E.A. [Similarities and Differences in Accounting for Property, Plant and Equipment According to FSBU and IFRS]. *News of Science and Education*, 2018, vol. 11, no. 1, pp. 079–083. (In Russ.)
10. Aldarova T.M. [Lease accounting in tenant's books: analysis of the provisions of IFRS (IAS) 17 "Leases" and IFRS 16 "Leases"]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2016, no. 6, pp. 40–56.  
URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/103819-uchet-arendy-arendatora-analiz-polozhenij-msfo-arenda> (In Russ.)
11. Shkarupelaya M.V. Comparison of IAS 17 "Lease" with Russian Legislation. *ChronoEconomics*, 2018, no. 2, pp. 193–198.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/comparison-of-ias-17-lease-with-russian-legislation>
12. Dobriyan T.A. [Actual issues of accounting for investment property in convergence of national accounting to IFRS ]. *Bukhgalterskii uchët i analiz = Accounting and Analysis*, 2013, no. 2, pp. 30–34. (In Russ.)
13. Maisuradze M., Vardiashvili M. The Issues of Recognition and Measurement of the Investment Property According to IAS 40. *Journal of International Scientific Publications: Economy & Business*, 2017, vol. 11, no. 1, pp. 416–423. URL:  
<https://www.scientific-publications.net/en/article/1001539/>
14. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. [Problems of harmonizing investment property accounting according to Russian and international standards]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2018, vol. 5, no. 3, pp. 62–71. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-garmonizatsii-ucheta-investitsionnoy-nedvizhimosti-v-sistemah-rossiyskih-i-mezhdunarodnyh-standartov> (In Russ.)
15. Sundgren S., Mäki J., Somoza-López A. Analyst Coverage, Market Liquidity and Disclosure Quality: A Study of Fair-Value Disclosures by European Real Estate Companies Under IAS 40 and IFRS 13. *The International Journal of Accounting*, 2018, vol. 53, iss. 1, pp. 54–75.  
URL: <https://doi.org/10.1016/J.INTACC.2018.02.003>
16. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. [Biological and land assets in agriculture: Accounting and evaluation issues]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 8, pp. 859–871. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.8.859>
17. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. Biological and Land Assets in Agriculture: Development Issues of Accounting and Measurement.

- Digest Finance*, 2019, vol. 24, iss. 3, pp. 320–328.  
URL: <https://doi.org/10.24891/df.24.3.320>
18. Kruzhkova I.I. [Biological assets as an object of Russian accounting and accounting according to international standards]. *Vestnik Orlovskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Orel State Agrarian University*, 2010, no. 6, pp. 29–32.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/biologicheskie-aktivy-kak-obekt-rossiyskogo-ucheta-i-ucheta-po-mezhdunarodnym-standartam> (In Russ.)
19. Sytnik O.E. Accounting Aspects of Practical Application of IFRS (IAS) 41 “Agriculture” in Agricultural Organizations. *SWorldJournal*, 2016, vol. J1117, no. 11, pp. 63–66. URL: <https://sworld.education/index.php/economy-m216/accounting-and-auditing-m216/28372-m216-108>
20. Vakhrushina M.A. [IFRS 16 Leases: Standard's novation and the impact of the COVID-19 pandemic on the accounting and reporting information disclosure]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 9, pp. 962–980. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.9.962>
21. Get'man V.G. [Rules of fixed assets accounting should be changed]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2020, vol. 7, no. 1, pp. 42–48. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/polozheniya-po-buhgalterskomu-uchetu-osnovnyh-sredstv-nuzhdayutsya-v-izmeneniyah> (In Russ.)
22. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [FSBU 25/2018 “Accounting for Leases” and IFRS 16 “Leases”: A comparative analysis of key provisions]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2019, vol. 6, no. 6, pp. 42–51. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/fsbu-25-2018-buhgalterskiy-uchet-arendy-i-msfo-ifrs-16-arenda-sravnitelnyy-analiz-osnovnyh-polozheniy> (In Russ.)
23. Gorodilov M.A. [Federal Accounting Standard 5/2019 – Inventories: An analysis of conceptual changes]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 8, pp. 844–863. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.844>
24. Matveeva V.A., Zakharova A.A. [The main innovations in the accounting of fixed assets in accordance with the Federal Accounting Standards “Fixed Assets”]. *CITISE*, 2020, no. 2, pp. 348–355. (In Russ.)  
URL: <http://doi.org/10.15350/2409-7616.2020.2.32>
25. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [Federal accounting standard FSBU 25/2018 Accounting for Leases: Practical application issues]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019,

vol. 22, iss. 11, pp. 1208–1222. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.11.1208>

26. Druzhilovskaya T.Yu. [Problems of applying valuation reserves in the systems of Russian and international standards]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 20, pp. 1164–1182. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.20.20.1164>
27. Rozhnova O.V. [The development of the concept of fair value]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 6, pp. 20–27.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-kontseptsii-otsenki-po-spravedlivoy-stoimosti> (In Russ.)
28. Druzhilovskaya T.Yu. [The use of fair value to measure accounting items: Practical issues]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 9, pp. 1086–1099. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.9.1086>
29. Prishchepa L.V. [Fair value in the system of market valuation of accounting objects]. *Uspekhi sovremennoi nauki = Modern Science Success*, 2017, vol. 7, no. 4, pp. 78–81. (In Russ.)
30. Ganieva R.R. [Accounting for asset impairment in accordance with IAS 36]. *Obrazovanie i nauka bez granits: sotsial'no-gumanitarnye nauki*, 2020, no. 13, pp. 76–81. (In Russ.)
31. Mazzi F., Liberatore G., Tsalavoutas I. Insights on CFOs' Perceptions about Impairment Testing Under IAS 36. *Accounting in Europe*, 2016, vol. 13, iss. 3, pp. 353–379. URL: <https://doi.org/10.1080/17449480.2016.1244341>

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author 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.