

**Принята Комитетом по рекомендациям (КпР) 2020-12-11**

## **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-122/2020-КпР**

### **«СПЕЦИАЛЬНЫЕ СРЕДСТВА ПРОИЗВОДСТВА»**

#### **ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

Приказом Минфина России от 15 ноября 2019 г. № 180н с 1 января 2021 года признаются утратившими силу Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 2002 г. № 135н. Этими Методическими указаниями предусматривался особый порядок учета для регулируемых данным документов активов.

Специальный инструмент, специальные приспособления, специальное оборудование и специальная одежда (далее вместе – специальные средства производства) определялись Методическими указаниями как активы, которые включены для целей бухгалтерского учета в состав оборотных активов и имеют особый порядок отнесения стоимости в затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг). Вместе с тем, несмотря на отнесение специальных средств производства к числу оборотных активов, Методическими указаниями предусматривался порядок учета с использованием ряда подходов, характерных для внеоборотных активов, таких, например, как постепенное списание стоимости.

Таким образом, Методические указания предусматривали своеобразную промежуточную категорию материальных активов, которая находилась между основными средствами и запасами, и при этом не относилась ни к тем, ни к другим. После признания Методических указаний утратившими силу основания для учета специальных средств производства в качестве такой промежуточной категории активов отсутствуют, соответственно они должны учитываться в рамках таких активов, как основные средства или запасы, либо признаваться расходами.

Тем же приказом, которым признаются утратившими силу Методические указания, утвержден Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Указанный федеральный стандарт применяется, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год. Организация может принять решение о применении Стандарта до указанного срока. При этом признание Методических указаний утратившими силу не увязывается приказом с началом применения Стандарта. Кроме того, специальные средства производства в большинстве своем используются в течение периода более 12 месяцев, при этом не потребляются и не продаются в рамках обычного операционного цикла организации, то есть, не отвечают признакам запасов, установленным новым федеральным

стандартом. Таким образом, организация не может просто заменить один порядок учета другим в рамках перехода с Методических указаний на ФСБУ 5/2019 «Запасы».

Необходимо определить надлежащий порядок бухгалтерского учета активов, являвшихся предметом регулирования Методических указаний, после признания этих указаний утратившими силу.

## **РЕШЕНИЕ**

- 1.** Настоящая Рекомендация применяется в отношении активов, которые организация учитывала до 1 января 2021 года в порядке, предусмотренном Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 2002 г. № 135н (далее – Методические указания). Указанные активы именуются в настоящей Рекомендации «специальные средства производства».
- 2.** Организация учитывает специальные средства производства с 1 января 2021 года в порядке, предусмотренном для учета основных средств<sup>1</sup>, если иное не установлено пунктами 3, 4 настоящей Рекомендации. При этом в целях начисления амортизации организация может в качестве единицы учета определить совокупность однородных объектов с одинаковыми амортизационными параметрами, руководствуясь положениями Рекомендации Р-100-КпР «Реализация требования рациональности» с учетом иллюстративного примера 2 к этой Рекомендации.
- 3.** Специальные средства производства, потребляемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев, учитываются организацией с 1 января 2021 года в порядке, предусмотренном для учета запасов<sup>2</sup>.
- 4.** Организация может принять решение с 1 января 2021 года относить на расходы по обычной деятельности в момент понесения затраты на приобретение, создание, улучшение специальных средств производства, стоимость которых по отдельности и в совокупности однородной группы является незначительной, независимо от их срока использования, с учетом положений Рекомендации Р-100-КпР «Реализация требования рациональности» и иллюстративного примера 1 к этой Рекомендации. При этом числящаяся на 1 января 2021 года балансовая стоимость незначительных специальных средств производства подлежит единовременному списанию с бухгалтерского учета в рамках корректировок, обусловленных изменением учетной политики в связи с прекращением применения Методических указаний.
- 5.** Последствия изменений учетной политики в связи с прекращением применения Методических указаний отражаются ретроспективно (как если бы Методические указания не применялись с момента возникновения затрагиваемых ими фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено пунктами 6 – 8 настоящей Рекомендации.
- 6.** В случае если организация приняла решение о применении ФСБУ 6/2020 «Основные средства» начиная с бухгалтерской отчетности за 2021 год, она может в целях отражения последствий изменений учетной политики в связи с прекращением

---

<sup>1</sup> В соответствии с ФСБУ 6/2020 «Основные средства» – в случае принятия организацией решения о досрочном применении этого стандарта, либо в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» – в случае непринятия указанного решения.

<sup>2</sup> В соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы».

применения Методических указаний применить исключение из ретроспективного отражения, предусмотренное пунктом 49 указанного стандарта, в отношении специальных средств производства, переклассифицируемых в основные средства, стоимость которых существенна. Для целей применения этого пункта первоначальной стоимостью указанных активов считается сформированная в учете их балансовая стоимость, увеличенная на отраженное ранее в соответствии с Методическими указаниями погашение их стоимости. При этом в отношении таких объектов единовременно признается накопленная амортизация, рассчитанная в соответствии с требованиями ФСБУ 6/2020. Разница между указанными величинами (отраженной ранее суммой погашения стоимости и единовременно начисленной накопленной амортизацией) относится на нераспределенную прибыль.

7. В отношении специальных средств производства, указанных в пункте 3 настоящей Рекомендации, стоимость которых существенна, организация может прекратить применение Методических указаний перспективно (без пересчета сравнительных показателей за предшествующий отчетному период). В таком случае изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета ограничиваются исключительно переклассификацией указанных специальных средств производства в соответствующую категорию запасов без изменения их балансовой стоимости.
8. Организация, которая вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, может прекратить применение Методических указаний перспективно (без пересчета сравнительных показателей за предшествующий отчетному период). При этом изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета ограничиваются исключительно переклассификацией специальных средств производства в основные средства или запасы без изменения их балансовой стоимости, а также единовременным списанием стоимости активов, указанных в пункте 4 настоящей Рекомендации.
9. Существенные корректировки показателей бухгалтерского баланса, обусловленные изменениями учетной политики в связи с прекращением применения Методических указаний, которые не соотносимы с изменениями других статей бухгалтерского баланса, относятся на нераспределенную прибыль. Несущественные корректировки могут быть включены в доходы/расходы 2021 года.

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

В соответствии с пунктом 3 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (далее – ФСБУ 5/2019) для целей бухгалтерского учета запасами считаются активы, потребляемые или продаваемые в рамках обычного операционного цикла организации, либо используемые в течение периода не более 12 месяцев. Исходя из этого специальные средства производства, которые не потребляются или продаются в рамках обычного операционного цикла организации и при этом используются в течение периода более 12 месяцев, не считаются запасами и, следовательно, не могут учитываться в качестве запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019 после прекращения применения Методических указаний. В этой связи к таким объектам не применимы переходные положения ФСБУ 5/2019, в частности, предусмотренная пунктом 47 этого стандарта возможность перспективного отражения (без пересчета сравнительных показателей за предшествующий отчетному период) последствий изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта и прекращением применения Методических указаний. Такая возможность касается лишь тех специальных средств производства, которые соответствуют признакам запасов, установленных ФСБУ 5/2019.

В соответствии с указанным выше пунктом 3 ФСБУ 5/2019 запасами, в частности, являются инструменты, инвентарь, специальная одежда, специальная оснастка (специальные приспособления,

специальные инструменты, специальное оборудование), тара и другие аналогичные объекты, используемые при производстве продукции, продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг, за исключением случаев, когда указанные объекты считаются для целей бухгалтерского учета основными средствами. Таким образом, специальные средства производства, соответствующие признакам основных средств, должны учитываться в качестве основных средств в порядке, предусмотренном Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» (далее – ФСБУ 6/2020), а до начала его применения – в порядке, предусмотренном Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

При прекращении применения Методических указаний в отношении таких объектов организация может применить переходные положения ФСБУ 6/2020 (в частности, предусмотренную пунктом 49 возможность ограничить ретроспективное применение единовременным пересчетом накопленной амортизации без пересчета первоначальной стоимости и сравнительных данных) только в том случае, если начинает применять ФСБУ 6/2020 одновременно с прекращением применения Методических указаний, то есть с 2021 года. В противном случае, если организация начинает применять ФСБУ 6/2020 с 2022 года, она не может руководствоваться его переходными положениями в 2021 году.

В таком случае последствия изменений учетной политики, вызванные прекращением применения Методических указаний, должны учитываться в порядке, предусмотренном пунктом 15 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (далее – ПБУ 1/2008). В соответствии с указанным пунктом такие последствия, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной жизни данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и (или) других статей бухгалтерского баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности дату, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной жизни данного вида.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

В соответствии с пунктом 15.1 ПБУ 1/2008 организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету.

Вместе с тем, в соответствии с пунктом 7.4 ПБУ 1/2008 в той степени, в которой применение учетной политики, сформированной в соответствии с пунктами 7 и 7.1 ПБУ 1/2008, приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (несущественная информация), организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности (без применения пунктов 7, 7.1 ПБУ 1/2008). Отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой информации. Исходя из этого организация может одновременно списать числящуюся в учете стоимость специальных средств производства, информация о которых не способна влиять на решения пользователей отчетности, и в дальнейшем затраты на приобретение, создание и улучшение таких объектов относить на расходы по обычной деятельности в момент понесения.

## **ИЛЛЮСТРАТИВНЫЙ ПРИМЕР**

На 31 декабря 2020 года на счете 10 отражена стоимость 100 единиц средств индивидуальной защиты – изолирующих химических костюмов, эксплуатируемых с декабря 2019 года (12 мес.), в сумме 9 млн. руб. (90 000 рублей – один костюм).

В соответствии с основанной на Методических указаниях учетной политикой предприятия, действовавшей до 2021 года, стоимость таких объектов погашалась линейно, исходя из норм, установленных органами власти, в течение четырех лет. За период эксплуатации объектов погашение стоимости одного костюма составило 30 000 рублей (суммарно – 3 млн.руб.), т.е. четверть от первоначальной стоимости.

Организация считает информацию о данных объектах существенной и в этой связи принимает решения учитывать их после прекращения применения Методических указаний в качестве основных средств. При этом, руководствуясь требованием рациональности, определяет всю совокупность средств индивидуальной защиты (100 штук), как одну единицу учета основных средств. На момент прекращения применения Методических указаний (1 января 2021 г.) оставшийся срок полезного использования объектов оценивается в два года. С учетом уже истекшего срока в один год накопленная амортизация по ним на этот момент должна составить треть от первоначальной стоимости, т.е. 4 млн.руб.

На 1 января 2021 г. организация отражает в учете:

Дт 01 – Кт 10 9 млн. руб. – балансовая стоимость переведена в основные средства

Дт 01 – Кт 02 3 млн. руб. – восстановлено ранее признанное погашение стоимости в качестве накопленной амортизации

Дт 84 – Кт 02 1 млн. руб. – доначислена недостающая накопленная амортизация.

В результате этих записей организация начинает учитывать в 2021 году рассматриваемые объекты в составе основных средств, исходя из сформированных на 01 и 02 счетах стартовых показателей: первоначальная стоимость – 12 млн.руб.; накопленная амортизация – 4 млн.руб.