

Принята Комитетом по рекомендациям (КнР) 19 марта 2021

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-125/2021-КнР «ГРУППОВАЯ ЕДИНИЦА УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В деятельности организаций часто используются однородные основные средства в больших количествах. При этом отдельные объекты могут иметь незначительную стоимость. Применение всей совокупности правил учета основных средств в отношении каждого такого объекта представляется нерациональным.

Новый Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» позволяет не применять стандарт в отношении активов, характеризующихся признаками основных средств, но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией с учетом существенности информации о таких активах. При этом затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены.

Между тем, в случае большого количества однородных основных средств информация о них в целом часто является существенной, в том числе, даже в том случае, когда стоимость одного объекта незначительна. В этой связи организация не может упростить учет таких объектов на основании указанной нормы ФСБУ 6/2020 путем отказа от применения этого стандарта, поскольку исключение информации о таких объектах из бухгалтерской отчетности организации может повлиять на экономические решения ее пользователя, создав у него не соответствующее действительности представление об инвестиционной деятельности организации.

В такой ситуации приемлемым способом упрощения учета с целью реализации требования рациональности без ущерба для интересов пользователя бухгалтерской отчетности представляется групповой учет основных средств по аналогии с подходами, используемыми для учета запасов.

ФСБУ 6/2020 устанавливает в качестве единицы учета основных средств инвентарный объект и не содержит положений об объединении инвентарных объектов в группы с целью рационализации учета.

В связи с изложенным необходимо оценить допустимость группового учета основных средств с точки зрения соответствия требованиям федеральных стандартов и в случае подтверждения его допустимости определить порядок организации такого учета, в частности, порядок начисления амортизации по групповым единицам учета.

РЕШЕНИЕ

1. Организация может в качестве единиц учета основных средств определять совокупности однородных объектов, удовлетворяющих установленным пунктом 2 настоящей Рекомендации условиям (далее – групповые единицы учета).
2. Объекты основных средств могут быть объединены в одну групповую единицу учета при одновременном соблюдении всех следующих условий:
 - а) организация управляет инвестициями в объекты групповой единицы учета и финансированием этих инвестиций на единой основе, то есть таким образом, что

управленческие решения в отношении любых объектов в составе этой единицы являются взаимно обусловленными;

- б)** все объекты групповой единицы учета выполняют однородную функцию в деятельности организации;
- в)** элементы амортизации объектов в составе групповой единицы учета совпадают либо отличаются не настолько, чтобы эти отличия препятствовали возможности установить единую норму амортизации, отражающую характер поступления экономических выгод от инвестиций в объекты групповой единицы учета;
- г)** состав статей затрат, в которые включается амортизация групповой единицы учета, и способы распределения амортизации по этим статьям не отличаются от состава статей и способов распределения, как если бы амортизация начислялась по каждому объекту групповой единицы учета;
- д)** все объекты групповой единицы учета относятся к одной группе основных средств, определяемой организацией на основании пункта 11 ФСБУ 6/2020 «Основные средства»;
- е)** все объекты групповой единицы учета входят в одну единицу, генерирующую денежные средства, или являются корпоративными активами, как это определено в международном стандарте финансовой отчетности IAS 36 «Обесценение активов» (кроме организаций, не применяющих пункт 38 ФСБУ 6/2020).

Организации могут вводить дополнительные условия объединения объектов основных средств в групповые единицы учета.

- 3.** В случае если капитальные вложения в объекты групповой единицы учета осуществляются в разное время, когда каждое отдельное капитальное вложение охватывает лишь часть объектов групповой единицы учета, организация в целях начисления амортизации по такой групповой единице учета может определить единую норму амортизации в процентах от суммарной балансовой стоимости объектов групповой единицы учета (средневзвешенной за период начисления амортизации). Указанная норма определяется исходя из элементов амортизации, присущих объектам в составе рассматриваемой единицы, и подлежит проверке на соответствие условиям использования этих объектов в конце каждого отчетного года, а также при наступлении обстоятельств, свидетельствующих о возможном изменении элементов амортизации, исходя из требований пункта 37 ФСБУ 6/2020. При выбытии отдельных объектов из состава групповой единицы учета подлежащая списанию первоначальная стоимость и накопленная амортизация, приходящаяся на выбывающие объекты, определяется расчетным путем по факту выбытия. При этом используется презумпция того, что в случае планового выбытия разница между списываемой первоначальной стоимостью и накопленной амортизацией равна фактической ликвидационной стоимости выбывающего объекта, а при ее отсутствии – нулю.
- 4.** В той степени, в которой капитальные вложения в объекты групповой единицы учета осуществляются в виде разовых мероприятий, охватывающих все объекты этой единицы, амортизация по такой групповой единице учета рассчитывается в обычном порядке, как она рассчитывалась бы в отношении отдельного объекта основных средств.
- 5.** Настоящая Рекомендация может применяться также в отношении частей объекта основных средств, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, а также в отношении существенных по величине затрат организации на проведение ремонта, технического осмотра, технического обслуживания объектов основных средств с частотой более 12 месяцев или более обычного операционного цикла, превышающего 12 месяцев. В случае применения настоящей Рекомендации в отношении указанных частей, затрат на ремонты, техосмотры, техобслуживания, они могут не признаваться самостоятельными инвентарными объектами, а учитываться вместе с объектом в целом или с другими однородными объектами в составе групповой единицы учета. Амортизация по таким объектам (групповым единицам

учета) рассчитывается в порядке, предусмотренном пунктом 3 настоящей Рекомендации. При этом необходимость амортизации указанных частей, затрат на ремонты, техосмотры, техобслуживания в более короткие сроки по сравнению со сроком амортизации объектов в целом принимается в расчет при установлении процентного значения единой нормы амортизации.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с п.7.4. ПБУ 1/2008 В той степени, в которой применение учетной политики, сформированной в соответствии с пунктами 7 и 7.1 настоящего Положения, приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (далее – несущественная информация), организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности (без применения пунктов 7, 7.1 настоящего Положения). Отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой информации. Максимальной детализацией информации об основных средствах организации, представляемой в ее бухгалтерской отчетности, является уровень групп основных средств. Соответственно, информация об отдельных инвентарных объектах основных средств внутри групп заведомо не может являться существенной. В этой связи организация вправе вести учет основных средств по групповым единицам без детализации учетных процедур, таких как начисление амортизации, до уровня отдельных инвентарных объектов.

Вместе с тем, объединение объектов в групповые единицы учета не может быть произвольным. Оно должно осуществляться таким образом, чтобы результаты этого объединения не привели к существенному изменению показателей бухгалтерской отчетности по сравнению с теми значениями, которые сформировались бы в случае использования в качестве единиц учета отдельных инвентарных объектов. В этой связи в групповую единицу учета могут включаться объекты, в отношении которых соблюдаются определенные условия. Набор этих условий устанавливается исходя из тех аспектов, которые затрагиваются при формировании информации об инвестициях организации в основные средства и представлении этой информации в бухгалтерской отчетности организации.

Для того, чтобы объединение основных средств в групповые единицы учета соответствовало требованию рациональности, организация должна иметь возможность начислять амортизацию по групповой единице учета в целом без привязки к отдельным объектам в составе этой единице. В противном случае такое объединение потеряло бы смысл, так как не снизило бы издержки на ведение учета. В случае осуществления капитальных вложений в форме разовых мероприятий, охватывающих все объекты групповой единицы учета, расчет совокупной амортизации не составит труда, так как в этом случае отсутствуют вопросы, решение которых отличается от их решения при начислении амортизации в отношении отдельного объекта основных средств.

Между тем в случае осуществления капитальных вложений в объекты групповой единицы учета в разное время возникает дополнительный вопрос, с которым организация не столкнулась бы при начислении амортизации по каждому объекту в отдельности. В частности, при расчете совокупной амортизации по групповой единице учета необходимо учесть эффекты, возникающие в связи с признанием и списанием отдельных объектов в составе этой единицы в разное время. Данный вопрос может быть решен путем определения выраженной в процентах единой нормы амортизации, на которую умножается суммарная стоимость объектов групповой единицы учета (средневзвешенная за период начисления амортизации). В случае определения такой нормы исходя из элементов амортизации, присущих объектам в составе рассматриваемой групповой единицы учета, и при регулярном ее пересмотре сообразно меняющимся

обстоятельствам, амортизация, начисляемая по групповой единице учета, не будет отличаться или будет несущественно отличаться от суммарной амортизации всех входящих в эту единицу объектов, как если бы она начислялась по каждому объекту в отдельности.

Такой же метод может быть применен также в отношении частей объектов основных средств, затрат на проведение ремонта, техосмотра, техобслуживания, которые в соответствии с пунктом 10 ФСБУ 6/2020 признаются самостоятельными инвентарными объектами. Необходимость амортизации указанных частей и (или) затрат в более короткие сроки по сравнению со сроком амортизации объекта в целом может быть принята в расчет при установлении процентного значения единой нормы амортизации. Это позволит организации получить ту же или несущественно отличающуюся сумму амортизации без необходимости обособленного учета таких частей и (или) затрат.

ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

ПРИМЕР 1. Простая групповая единица учета.

Организация эксплуатирует парк офисных компьютеров – 1000 единиц. По данным ИТ-службы средняя сменяемость компьютеров – 1 раз в три года. Компьютеры заменяются постепенно, по мере морального устаревания и поломок. Моменты вложений в течение года не принимаются во внимание исходя из того, что вложения достаточно равномерные.

Исходя из изложенного годовая норма амортизации принимается равной $1/3$ – 33%.

На конец 2020 года стоимость компьютеров составляет 40 млн. руб. В течение 2021 года вложения в парк компьютеров составили 20 млн. руб.

Величина амортизации за 2021 год составит $(40 + 20) / 3 = 20$ млн. руб.

Балансовая стоимость на конец 2021 года – 40 млн. руб.

Оценка сменяемости компьютеров не изменилась.

В течение 2022 года вложения в парк компьютеров составили 35 млн. руб.

Величина амортизации за 2022 год составит $(40 + 35) / 3 = 25$ млн. руб.

Балансовая стоимость на конец 2022 года – $40 + 35 - 25 = 50$ млн. руб.

В конце 2022 года принято решение в течение следующих двух лет отказаться от десктопных компьютеров и перейти на ноутбуки. В этом случае годовая норма амортизации на 2023 год составит $1/2$ – 50% от балансовой стоимости, т.е. 25 млн. руб., а в течение 2024 года будет самортизирована вся оставшаяся стоимость десктопных компьютеров – 100%.

ПРИМЕР 2. Сложносоставная групповая единица учета.

Организация использует в своей деятельности большое количество однородного оборудования, которое решает учитывать в качестве одной единицы учета основных средств. Оборудование используется в трех модификациях А, Б и В.

Модификация А имеет срок службы 6 лет, в течение которого требует проведения двух крупных техобслуживаний (через каждые два года), а также требует один раз замены существенной части (через три года эксплуатации).

Модификация Б имеет срок службы 5 лет и не требует в течение этого срока замены каких-либо существенных частей или проведения иных капитальных мероприятий.

Модификация В имеет срок службы 4 года, в течение которого требует проведения одного крупного техобслуживания (через два года эксплуатации).

По окончании эксплуатации все модификации оборудования утилизируются на металлолом.

Характер использования оборудования равномерный.

Последние данные об инвестициях в оборудование следующие:

Модификация А: стоимость новой единицы – 700 тыс.руб., техобслуживание – 80 тыс.руб., стоимость замены части – 150 тыс.руб.

Модификация Б: стоимость новой единицы – 900 тыс.руб.

Модификация В: стоимость новой единицы – 450 тыс.руб., техобслуживание – 80 тыс.руб.

Стоимость металлолома от утилизации одной единицы оборудования любой модификации – 50 тыс.руб.

Количество используемых организацией единиц оборудования по последним данным составляет 1000 шт., из них А – 500 шт., Б – 300 шт., В – 200 шт. Впоследствии общее количество может увеличиться, но соотношение между модификациями предположительно останется прежним.

Предполагается, что стоимость капвложений в оборудование будет расти сообразно росту цен, но при этом соотношение стоимостей между модификациями и их компонентами останется прежним.

Исходя из изложенного годовая амортизация одной единицы оборудования модификации А составит: $(700 - 80 - 150 - 50) / 6 + 80/2 + 150/3 = 70 + 40 + 50 = 160$ тыс.руб. = 22,86% от первоначальной стоимости.

Годовая амортизация одной единицы оборудования модификации Б составит: $(900 - 50) / 5 = 170$ тыс.руб. = 18,89% от первоначальной стоимости.

Годовая амортизация одной единицы оборудования модификации В составит: $(450 - 80 - 50) / 4 + 80/2 = 80 + 40 = 120$ тыс.руб. = 26,67% от первоначальной стоимости.

Общая годовая норма амортизации групповой единицы учета в целом (с учетом стоимостной доли каждой модификации в совокупной стоимости этой единицы) составит: $(160*500 + 170*300 + 120*200) / (700*500 + 900*300 + 450*200) = (80+51+24) / (350+270+90) = 155/710 = 21,83\%$ от совокупной первоначальной стоимости всех единиц оборудования в составе групповой единицы учета.

Впоследствии указанная норма подлежит проверке исходя из требований пункта 37 ФСБУ 6/2020. Изменение нормы потребует в случае изменения элементов амортизации объектов в составе групповой единицы учета или изменения стоимостных соотношений между модификациями и их амортизируемыми компонентами. Вместе с тем, любые изменения (как увеличение, так и уменьшение) в объемах капвложений в оборудование, приводящие к изменению общего числа объектов в составе групповой единицы учета, не вызовут необходимости изменять указанную норму амортизации, если при этом стоимостные соотношения сохраняются.