

Пуско-наладочные работы

После выполнения основных объемов работ по модернизации, реконструкции оборудования проводятся пуско-наладочные работы:

- как «вхолостую»,
- так и в режиме горячего опробования, т.е. «под нагрузкой».

После комплексного опробования объекта подписывается акт рабочей комиссии по приемке оборудования комплекса. По комментариям технических специалистов данный акт является документом, подтверждающим окончание пуско-наладочных работ «вхолостую» и готовность объекта капитального строительства к горячему пуску, т.е. пуско-наладочным работам под нагрузкой.

При работе объектов в режиме горячего опробования (под нагрузкой), происходит выпуск продукции.

- **Момент разделения затрат на текущие и капитализируемые**
- **Порядок учета текущих расходов**
- **Порядок оценки произведенной продукции в ходе пуско-наладочных работ**

Пункт 4 ПБУ 6/01

Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;**
- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;**
- в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;**
- г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.**

Унифицированные формы, утвержденные Государственным Комитетом Российской Федерации по статистике (Постановление №7, Постановление №100):

- ОС-3 Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств;**
- КС-11 Акт приемки законченного строительством объекта;**
- КС-14 Акт приемки законченного строительством объекта комиссией.**

Пункт 8 ПБУ 6/01

- Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:
- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Пункт 14 ПБУ 6/01

- Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и настоящим Положением. Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Пункт 70 Методических указаний по бухгалтерскому учету ОС №91н

■ Учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией... объекта основных средств, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений.

Пункт 1.2 «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций», утв. письмом Минфина РФ от 30.12.1993 № 160

Долгосрочные инвестиции связаны с:

■ осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения (в дальнейшем - строительство) действующих предприятий.

Пункт 3.1.1 Письма №160

До окончания работ по строительству объектов затраты по их возведению, учтенные на счете "Капитальные вложения", составляют незавершенное строительство. В бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией. Учет рекомендуется вести по следующей структуре расходов:

- а) на строительные работы;
- б) на работы по монтажу оборудования;
- в) на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- г) на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- д) на прочие капитальные затраты;**
- е) на затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.**

Пункт 3.1.5 Письма №160

Учет прочих капитальных затрат.

- Прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах, учитываются по их видам и отражаются на счете "Капитальные вложения" в размере фактических расходов по мере их производства или по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов сторонних организаций.

Пункт 3.1.7 Письма №160

Учет затрат, не увеличивающих стоимость основных средств.

- Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств, учитываются на счете "Капитальные вложения" отдельно от затрат на строительство объектов, определяющих их стоимость, согласно оформленным в установленном порядке, оплаченным или принятым к оплате документам, с подразделением их в учете на затраты, предусмотренные и не предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства.

Пункт 3.2.5 Письма №160

Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, списываются со счета "Капитальные вложения" за счет предусмотренных источников финансирования по мере полного производства соответствующих работ или совершения операций.

Для решения вопроса отнесения затрат на пусконаладочные работы необходимо определить к какому виду затрат они относятся. Если согласно существующим правилам определения стоимости строительства те или иные затраты включаются в сметный расчет, но не увеличивают величину затрат капитального характера они учитываются отдельно и в последствии списываются на текущие расходы. В случае если понесенные затраты не включены в сметный расчет, исходя из которого формируется стоимость работ по реконструкции, они так же не должны увеличивать стоимость ОС.

Постановление Госстроя РФ от 05.03.2004 № 15/1 об утверждении «Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации. МДС 81-35.2004»

- Включение средств на отдельные виды затрат
- 4.102. Затраты на проведение пусконаладочных работ "вхолостую" включаются в главу 9 "Прочие работы и затраты" (графы 7 и 8) сводного сметного расчета.
- *При отнесении затрат на выполнение пусконаладочных работ "вхолостую" на капитальные вложения* рекомендуется руководствоваться ... структурой полного комплекса пусконаладочных работ.
- Пусконаладочные работы "под нагрузкой" как расходы некапитального характера *могут* относиться на сметную стоимость, которая будет производиться (оказываться) при эксплуатации построенных объектов и в сметной документации на строительство, *как правило*, не предусматривается.

Данное постановление проводит различие между пуско-наладкой в «холостую» и «под нагрузкой» при этом прямо относя «холостые» работы к составу капитальных расходов как предусмотренных в сметных расчетах. Пусконаладочные расходы «под нагрузкой» как правило, не предусматриваются сметой, как некапитальные. Поэтому затраты на них могут быть списаны в текущем периоде. Данный порядок ранее был определен письмом Госстроя РФ от 27.10.2003 N НК-6848/10 «О порядке отнесения затрат на выполнение пусконаладочных работ».

Статья 740 ГК РФ Договор строительного подряда

2. Договор строительного подряда заключается на строительство или реконструкцию предприятия, здания (в том числе жилого дома), сооружения или иного объекта, а также на выполнение монтажных, пусконаладочных и иных неразрывно связанных со строящимся объектом работ. Правила о договоре строительного подряда применяются также к работам по капитальному ремонту зданий и сооружений, если иное не предусмотрено договором.

Методические рекомендации по составлению сметных расчетов (смет) на пусконаладочные работы ресурсным методом (Письмо Госстроя РФ от 24.02.1994 N 12-29):

1.2. Ресурсный метод основан на калькулировании предстоящих расходов производства по элементам затрат (ресурсам). При этом необходимо исходить из того, что пусконаладочные работы являются составной частью комплекса мероприятий, проводимых заказчиком (а при строительстве "под ключ" - генеральным подрядчиком) с участием специализированных подрядных организаций, по вводу в эксплуатацию предприятий, зданий и сооружений. Для их реализации расходуются ресурсы ... необходимые для выпуска первой партии продукции в период комплексного опробования оборудования, используются дорогостоящие приборы, стенды для испытаний и другое производственное оборудование.

Гражданский Кодекс рассматривает пусконаладочные работы, как неразрывно связанные со строящимся объектом. Это дает право определить их как продолжение основных строительных работ, без осуществления которых, ввод объекта в эксплуатацию невозможен. Такой подход подтверждается Методическими рекомендациями по составлению сметных расчетов (смет) на пусконаладочные работы ресурсным методом (введены в действие письмом Госстроя РФ от 24.02.1994 N 12-29)

Порядок производства пусконаладочных работ

- Под периодом комплексного опробования оборудования (именуемым в дальнейшем комплексным опробованием) понимается период, включающий пусконаладочные работы, выполняемые после приемки оборудования рабочей комиссией для комплексного опробования, и проведение самого комплексного опробования до приемки объекта в эксплуатацию государственной приемочной комиссией. (пункт 3)
- В период комплексного опробования выполняют проверку, регулировку и обеспечение совместной взаимосвязанной работы оборудования в предусмотренном проектом технологическом процессе на холостом ходу с последующим переводом оборудования на работу под нагрузкой и выводом на устойчивый проектный технологический режим, обеспечивающий выпуск первой партии продукции в объеме, установленном на начальный период освоения проектной мощности объекта, в соответствии с "Нормами продолжительности освоения проектных мощностей вводимых в действие промышленных предприятий, объектов", утвержденными Госпланом СССР. (пункт 6)

Постановление ФАС Поволжского округа №А12-33007/04-С21

- Парокотельная станция к началу пусконаладочных работ уже была приведена в состояние, пригодное для использования, и следовательно, стоимость объекта основных средств была сформирована. Учитывая изложенное, а также то обстоятельство, что расходы на пусконаладочные работы в данном случае не предусмотрены в проектно-сметной документации и осуществлены в целях освоения новых цехов и агрегатов, коллегия соглашается с заявителем, что они не носят капитального характера, в связи с чем является правомерным отнесение расходов на пусконаладочные работы к прочим расходам, связанным с производством и реализацией продукции (работ, услуг), в соответствии с п. 34 ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации.

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа №А33-22400/04-С3-Ф02-858/06-С1

Суд апелляционной инстанции правильно указал, что в целях исчисления налогооблагаемой прибыли затраты организации по пусконаладочным работам по приобретенному оборудованию, произведенные до введения его в эксплуатацию, учитываются в его первоначальной стоимости, поскольку указанные затраты являются расходами организации, связанными с доведением такого оборудования для пригодного к использованию состояния.

Постановление ФАС Уральского округа №Ф09-628/06-С7

Отказывая в удовлетворении заявленных требований общества в данной части, суды исходили из того, что оспариваемые расходы являются расходами по доведению объекта до состояния, пригодного к использованию, в связи с чем подлежат включению в первоначальную стоимость основного средства и отнесению на расходы, с учетом принятых норм амортизации.

**Письмо Госстроя РФ от 27 октября 2003 г. № НК-6848/10
«О порядке отнесения затрат на выполнение пусконаладочных работ»**

- Расходы по пусконаладочным работам «вхолостую», связанным с доведением объекта до состояния, пригодного для использования, в соответствии с нормами ст. 257 Налогового кодекса РФ учитываются как расходы капитального характера.
- Пусконаладочные работы «под нагрузкой» как расходы некапитального характера, производимые после того, как первоначальная стоимость объектов амортизируемого имущества (основных средств) сформирована в соответствии с пп.34 п.1 ст.264 Налогового кодекса РФ, принимаются к налоговому учету в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, и финансируются за счет основной деятельности эксплуатирующей организации.

- Исходя из технической документации и существующих условий ввода в эксплуатацию основного средства необходимо разделить пуско-наладочные работы под нагрузкой на две фазы:
 - а) работы, имеющие своей главной целью испытание, отладку работы, проверку параметров работы основного средства, когда выпуск продукции носит второстепенный характер.
 - б) работы, имеющие своей главной целью выпуск продукции, когда продолжающаяся отладка носит второстепенный характер.

Переход из фазы а) в фазу б) необходимо оформить документами, свидетельствующими об окончании работ по реконструкции и вводе основного средства в эксплуатацию.

- Исходя из суммы и структуры затрат на производство пуско-наладочных работ под нагрузкой, эти работы следует разделить на две фазы:
 - а) объемы произведенной продукции несравнимы со стоимостью проводимых работ, в результате чего себестоимость продукции, сформированная на основе стоимости проведенных работ, существенно выше себестоимости аналогичной продукции, производимой в обычных условиях деятельности организации.
 - б) объемы произведенной продукции сопоставимы с обычными объемами, при этом себестоимость продукции, сформированная на основе стоимости проведенных работ, несущественно отличается от себестоимости аналогичной продукции, производимой в обычных условиях деятельности организации.

Переход из фазы а) в фазу б) необходимо оформить документами, свидетельствующими об окончании работ по реконструкции и вводе основного средства в эксплуатацию.

- Условия договоров с подрядчиками должны отражать полный перечень работ, необходимых для реконструкции объекта. Выполнение данных работ является условием для принятия объекта заказчиком и проведение расчетов между ним и исполнителем работ. Если условиями договора и техническими требованиями предусмотрено проведение тех или иных работ, как обязательный элемент готовности объекта, то затраты по таким работам включаются в стоимость приобретения (реконструкции) ОС.
- Затраты на работы «под нагрузкой», если их выполнение напрямую связано со сдачей объекта заказчику, должны быть учтены как капитальные затраты и до полного выполнения всего предусмотренного комплекса работ они будут учтены, как незавершенные капитальные вложения. Дальнейшие затраты будут списываться на текущие расходы отчетного периода.

- Все затраты, непосредственно связанные с созданием основного средства, а также с проведением пуско-наладочных работ в холостом режиме, включаются в стоимость основного средства как в бухгалтерском, так и в налоговом учёте.
- Затраты, непосредственно связанные с пуско-наладочными работами под нагрузкой (когда происходит выпуск готовой продукции), могут признаваться в зависимости от учётной политики организации.

Рекомендуется определить момент ввода в эксплуатацию основного средства по совокупности технологических, экономических и юридических факторов. В целом эти факторы должны свидетельствовать об изменении цели пуско-наладочных работ с тестирования работы объекта на выпуск продукции. Затраты до этого момента включаются в стоимость основного средства, а после него относятся на расходы текущего периода в обычном порядке.

Пункт 7 ПБУ 5/01

- **Фактическая себестоимость материально - производственных запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально - производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.**

Пункт 203 Методических указаний

- **готовая продукция учитывается по фактическим затратам, связанным с ее изготовлением (по фактической производственной себестоимости). При этом остатки готовой продукции на складе (иных местах хранения) на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете организации по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции. Нормативная себестоимость остатков готовой продукции также может определяться по прямым статьям затрат.**

Пункт 206 Методических указаний

- **независимо от метода определения учетных цен, общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.**

П. 59 Приказа №34н

- **Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.**

План счетов бухгалтерского учета

- Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируется по кредиту счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" и дебету счета 90 "Продажи". Перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается со счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в дебет счета 90 "Продажи" дополнительной записью.

Счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

План счетов		Комментарии	Методические указания		Комментарии
Дебет	Кредит		Дебет	Кредит	
40	20 (23,29)	Фактическая себестоимость	43 субсчет "Учетная цена"	20 (23,29)	Плановая стоимость
43	40	Нормативная (плановая) себестоимость	43 субсчет "Отклонения"	20 (23,29)	Превышение фактической стоимости над плановой
			43 субсчет "Отклонения"	20 (23,29)	Превышение плановой стоимости над фактической. Сторно.
В конце месяца					
90	40	Превышение плановой стоимости над фактической. Сторно.	90	43 субсчет "Учетная цена"	Списание плановой стоимости
90	40	Превышение фактической стоимости над плановой	90	43 субсчет "Отклонения"	Списание отклонений
Счет 40 сальдо на конец периода не имеет			43 субсчет "Отклонения" имеет сальдо на конец периода		

Пункт 25 ПБУ 5/01

- Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Пункт 32 ПБУ 4/99

- При оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных ПБУ 1/98

Пункт 7 ПБУ 1/98

- Согласно требованию осмотрительности учетная политика организации должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. В рассматриваемой ситуации отражение в отчетности запасов, по стоимости, существенно превышающей их нормальную стоимость, противоречит указанному требованию.
- Согласно требованию рациональности учетная политика организации должна обеспечивать рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Пункт 4.5 Методических рекомендаций по составлению сметных расчетов (смет) на пусконаладочные работы ресурсным методом (Письмо Госстроя РФ от 24.02.1994 N 12-29)

В возвратные суммы, показываемые за итогом сводной сметы, включаются стоимость готовой продукции и незавершенного производства, полученных за период комплексного опробования оборудования, которая определяется по действующим ценам, а также стоимость некондиционной продукции, брака и отходов - по цене их возможной реализации.

Инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях черной металлургии (утв. 23.08.74 г.)

Полученная при опробовании агрегатов продукция, соответствующая стандартам и техническим условиям, а также отходы приходятся в уменьшение пусковых расходов. Такая продукция оценивается по плановой производственной себестоимости аналогичной продукции, а отходы по установленным ценам.

IAS 16 «Основные средства»

Параграф 16 Первоначальная стоимость объекта ОС включает:

- а) покупную цену, включая импортные пошлины и невозмещаемый налог на покупку за вычетом торговых скидок и возвратов;**
- б) любые затраты, прямо относимые на доставку актива в нужное место и приведение в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства;***
- с) первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта ОС и восстановление природных ресурсов**

Параграф 17 Примерами прямых относимых затрат являются:

- а) затраты на выплату вознаграждений;**
- б) затраты на подготовку площадки;**
- с) первичные затраты на доставку и разгрузку;**
- д) затраты на установку и сборку;***
- е) Затраты на проверку надлежащей работы актива, после вычета чистой выручки от продажи любых объектов, произведенных в процессе доставки актива в нужное место и приведения его в нужное состояние (например, образцов, полученных при испытании оборудования);***
- ф) Стоимость профессиональных услуг.**

- Все затраты, непосредственно связанные с созданием основного средства, а также с проведением пуско-наладочных работ в холостом режиме, включаются в стоимость основного средства.
- Рекомендуется определить момент ввода в эксплуатацию основного средства по совокупности технологических, экономических и юридических факторов. В целом эти факторы должны свидетельствовать об изменении главной цели пуско-наладочных работ с тестирования работы объекта на выпуск продукции. Затраты до этого момента включаются в стоимость основного средства, а после него относятся на текущие расходы.
- Если продукция создаётся в процессе проведения пуско-наладочных работ, когда стоимость основного средства уже сформирована, то отнесения части затрат на стоимость основного средства отпадает. При этом фактическая себестоимость созданной продукции может оказаться существенно выше стоимости аналогичной продукции, произведенной в обычных условиях. Организации следует применять учетную себестоимость с отнесением всех отклонений на расходы текущего периода.

Пусконаладочные работы	Дебет счета 08 «Капитальные Вложения»	Дебет счетов учета текущих расходов 20, 23, 25...	Дебет счета 43 «Готовая продукция»
«Вхолостую»	По фактическим расходам	х	х
«Под нагрузкой»:			
<i>Работы до момента ввода ОС в эксплуатацию</i>	По фактическим расходам, за минусом стоимости ГП и отходов	х	По себестоимости аналогичной продукции
<i>Работы после ввода ОС в эксплуатацию</i>	х	По фактическим расходам, за минусом стоимости ГП и отходов	По себестоимости аналогичной продукции

БЛАГОДАРИМ ЗА ВНИМАНИЕ!



www.fbk.ru

101990, Москва, ул. Мясницкая, д.44/1

Телефон (095) 737-5353

Факс (095) 737-5347

E-mail fbk@fbk.ru