

Кроме того, целесообразно искать пути оптимизации налогообложения, для чего следует проводить систематические расчетные исследования влияния различных параметров экономического развития на величину чистой прибыли. Для этого тоже можно использовать налоговые модели хозяйственной деятельности.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Закон Республики Беларусь 29.12.2009 № 72-3 «О введении в действие Особой части Налогового кодекса Республики Беларусь, внесении изменений и дополнений в Общую часть Налогового кодекса Республики Беларусь и признании утратившим силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения». Зарегистрировано в НРПА РБ 30.12.09 рег № 2/1624. Принят Палатой представителей 11.12.09. Одобрен Советом Республики 18.12.09;
2. Закон Республики Беларусь от 2.12.1991 г. № 1330-XII «О налогах на доходы и прибыль» (в ред. от 13.11.2008 г №449-3);
3. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. постановлением Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (в ред. постановления Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 26.03.2009 № 33) // Консультант Плюс: Беларусь, Технология 3000 (Электронный ресурс)/ ООО «ЮрСпектр». - Мн.: 2009;
4. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно-практическое пособие под ред. д. э. н., профессора Л. И. Кравченко. - Мн.: ФУАинформ, 2007;
5. Бухгалтерский учет: Учебник. Под ред. проф. Я. В. Соколова. - М.: Проспект, 2004.

## **ОСОБЕННОСТИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕНИЯ И УЧЕТА СПЕЦИАЛЬНОМ ОСНАТКИ, УЧИТЫВАЕМОЙ В СОСТАВЕ ОБОРОТНЫХ СРЕДСТВ**

*А. Л. Бавдей, канд. экон. наук, доцент БГЭУ,  
Т. Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ, О. А. Кравченко, БГЭУ*

**Специальная оснастка** - это специальные инструменты, специальные приспособления и специальное оборудование, которые используются в качестве средств труда в производстве, технические средства, обладающие индивидуальными (уникальными) свойствами и обеспечивающие условия для производства конкретных видов продукции (работ, услуг), либо выполняющие специфические (нестандартные) технологические операции.

К **специальным инструментам и спецприспособлениям** относятся инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, прокатные валки, стапели, модельная и плазово-шаблонная оснастка, опоки, кокили и другие виды специальных инструментов и специальных приспособлений, применяемые при выпуске нестандартной продукции, выполнении особого рода работ.

К **специальному оборудованию** относятся многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций. В состав специального оборудования включают:

- специальное технологическое оборудование (химическое, металлообрабатывающее, кузнечно-прессовое, термическое, сварочное, другие виды специального технологического оборудования), применяемое для выполнения нестандартных операций;
- контрольно-испытательные аппаратура и оборудование (стенды, пульта, макеты готовых изделий, испытательные установки), предназначенные для регулировок, испытаний конкретных изделий и сдачи их заказчику (покупателю);
- реакторное оборудование;
- дезавакционное оборудование;
- другие виды специального оборудования.

Не учитывается как специальное и технологическое оборудование для выполнения типовых (стандартных) операций по механической, термической, гальванической и иной обработке деталей и изделий, стандартное испытательное оборудование для проверки покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и материалов, а также иное оборудование общего применения.

Решать, какие средства труда являются специальными, а какие - обычными, предстоит самой организации. И здесь необходимо учитывать особенности технологического процесса производства продукции (работ, услуг). Решение руководства должно найти отражение в учетной политике предприятия для целей бухгалтерского учета. В ней следует указать, какие виды инструментов, приспособлений и оборудования подлежат включению в состав спецоснастки. Можно оформить включение тех или иных средств труда в состав спецоснастки отдельными приказами руководителя, а в учетной политике сделать общую ссылку на эти приказы.

Выделив из числа инструментов, приспособлений и оборудования те, которые относятся к спецоснастке, руководству организации надо решить, как эти специальные средства труда будут учитываться: в составе основ-

ных средств или в составе оборотных активов. Выбранный метод учета спецоснастки надо отразить в учетной политике организации.

Если спецоснастка учитывается в составе основных средств, то учет спецоснастки ведется в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной Постановлением Министерством финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 207; Инструкцией об отражении в бухгалтерском учете хозяйственных операций с основными средствами, утвержденной Постановлением Министерством финансов Республики Беларусь 29.12.2007 № 208; Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств нематериальных активов, утвержденной Постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства архитектуры и строительства 30 марта 2004 года № 87/55/33/5 и другими нормативными документами по учету основных средств. Нормативно-правовое регулирование документального оформления и учета основных средств в Республике Беларусь разработано достаточно хорошо, поэтому в данной статье мы остановимся подробнее на учете спецоснастки в составе оборотных средств.

При учете спецоснастки в составе оборотных средств следует руководствоваться Постановлением Минфина РБ от 23.03.2004 г. № 41 «Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств» установлен лимит стоимости имущества, являющегося средствами труда и относящегося к отдельным предметам в составе оборотных средств, Постановлением Минфина РБ от 11 декабря 2008 г. № 187 «О внесении изменений и дополнений в некоторые нормативные правовые акты Министерства финансов Республики Беларусь» и другими нормативными актами, Постановлением Министерством финансов Республики Беларусь 6 ноября 2009 г. № 136 «О внесении изменений в постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 и от 23 марта 2004 г. № 41».

Синтетический учет специальной оснастки ведётся на счёте 10 «Материалы» с подразделением на предметы, находящиеся на складе, и предметы, находящиеся в эксплуатации. К счёту 10 «Материалы» для учета спецоснастки Планом счетов бухгалтерского учета рекомендовано открыть следующие субсчета:

10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе», на котором учитывается поступление, наличие и движение специального инструмента специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, находящихся на складах организации или в иных местах хранения;

10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации», на котором учитывается наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатации (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации). По кредиту субсчета 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» отражается перенос стоимости специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной Одежды на себестоимость продукции, работ, услуг в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат и списание остаточной стоимости объектов при их досрочном выбытии в корреспонденции с дебетом счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Специальная оснастка и специальная одежда, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в оценке, согласованной с собственником. На этом же счете Планом счетов бухгалтерского учета рекомендуется учитывать специальную оснастку при полном переносе ее стоимости при передаче в производство. Для усиления контроля за сохранностью и использованием спецоснастки нами предлагается открыть забалансовый счет 019 «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию». Учет специальной оснастки на забалансовом счете 019 «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию» ведется по простой форме (в одностороннем порядке) в разрезе наименований (номенклатурных номеров) специальной оснастки или ее групп (укрупненных комплектов) по фактической себестоимости приобретения (изготовления). По дебету этого забалансового счета учитывается поступление спецоснастки, а по кредиту - ее возврат собственнику либо списание. Прочие операции по внутреннему движению «чужой» спецоснастки за балансом счета не отражаются.

Специальные приспособления, специальный инструмент и оборудование принимаются к учету по фактической себестоимости. В состав расходов включают: стоимость самих предметов по цене поставщика без НДС, таможенные пошлины, затраты на доставку их в организацию, установку спецоснастки и её доведение до состояния, пригодного к использованию и другие расходы, связанные с их приобретением.

При изготовлении специального инвентаря, оборудования и приспособлений собственными силами самой организации они оцениваются по фактически произведенным затратам.

Поступать на предприятие инвентарь и принадлежности, числящиеся в составе оборотных средств, могут путем:

- приобретения за плату у других предприятий и физических лиц;
- получения в хозяйственное ведение и оперативное управление;
- безвозмездного получения;
- вноса учредителей в качестве вклада в уставный фонд;
- изготовления на самом предприятии.

## КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

Поступление спецодежды, как и ее дальнейшее перемещение внутри организации, оформляется первичными документами. Организация может применять как унифицированные формы первичных документов по учету материалов, так и самостоятельно разработать специальные формы первичной документации по учету спецодежды. На основе первичных документов ведется бухгалтерский учет спецодежды.

Синтетический учет операций по поступлению спецодежды отражается следующими записями на счетах:

- на стоимость приобретенной спецодежды с учетом затрат на доставку и установку (без НДС):  
Дебет счета 10 «Материалы»  
Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами\* (при покупке их через подотчетных лиц);
- на сумму НДС, указанную в счета поставщика:  
Дебет счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»  
Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- на стоимость спецодежды, полученной безвозмездно:  
Дебет счета 10 «Материалы»  
Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»;
- на стоимость спецодежды, полученной от учредителей в качестве вклада в уставный фонд:  
Дебет счета 10 «Материалы»  
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;
- на фактическую себестоимость спецодежды, изготовленной на самом предприятии:  
Дебет счета 10 «Материалы»  
Кредит счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.;
- на стоимость спецодежды, не принадлежащей предприятию на праве собственности, а полученной в пользование или распоряжение:  
Дебет счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение (за балансом), либо дебет счета 019 «Специальная одежда, переданная в эксплуатацию».

На предприятии должны отразить поступление спецодежды на склад, даже если изготовленная спецодежда сразу передается из цеха-изготовителя в эксплуатацию, минуя склад.

Приобретенные или изготовленные специальные инструменты и приспособления поступают на центральный инструментальный склад. Затем их передают в инструментальные раздаточные кладовые цехов, откуда выдают рабочим.

При передаче спецодежды в эксплуатацию в учете делают следующую запись:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 11 «Специальная одежда и специальная одежда в эксплуатации»  
Кредит счета 10 «Материалы», субсчет 10 «Специальная одежда и специальная одежда на складе».

Различают бухгалтерский и оперативный учет специальных инструментов и приспособлений. Бухгалтерскому учету подлежат операции по передаче инструментов и приспособлений в эксплуатацию, списанию их связи с выбытием из эксплуатации, начислению амортизации, что важно с точки зрения формирования себестоимости продукции и налогообложения.

Оперативному учету подлежат операции по выдаче инструментов и приспособлений рабочим и возврат их, передача в заточку (ремонт) и получение, что имеет важное значение с точки зрения контроля за их использованием в производстве. Поэтому особенно важным здесь является рациональная организация инструментального хозяйства, исходя из особенностей технологического процесса производства. Поэтому существует соответствующая организация инструментального хозяйства.

В практике работы промышленных предприятий применяют два основных варианта организации учета инструментов и приспособлений в эксплуатации.

Первый вариант предусматривает порядок, по которому операции по получению инструментов и приспособлений со склада, сдача кладовыми негодных, изношенных инструментов, возврат их на склад оформляются первичными документами (лимитно-заборными картами, накладными требованиями - на отпуск (внутреннее перемещение) материалов, актами-требованиями на замену (дополнительный отпуск) материалов и др.). Каждой раздаточной кладовой устанавливают квартальные нормы запаса (в штуках) по каждому номенклатурному номеру инструментов и приспособлений и ежемесячные лимиты отпуска. В пределах этих лимитов инструменты и приспособления получают с заводских складов. Изношенные предметы сдают в ремонт или утиль.

По второму варианту первичными документами оформляются лишь операции по движению инструментов и приспособлений, приводящие к изменению запасов кладовых (метод постоянного запаса или обменного фонда). В этом случае работники раздаточной кладовой цеха обменивают на заводских складах негодные, изношенные инструменты и приспособления на годные (штука на штуку) без составления первичных документов.

При этом варианте учета поступление инструментов в эксплуатацию и списание пришедших в негодность осуществляются через заводские склады. Пополнение или изъятие постоянного запаса инструментов и приспособлений

соблений оформляется ведомостью на пополнение (изъятие) постоянного запаса инструментов (приспособлений). В ней отражаются все получаемые дополнительно или изымаемые инструменты по их номенклатурным номерам с указанием единицы измерения, цены, количества и суммы. Ведомость составляется в двух экземплярах начальником цеха совместно с начальником инструментального или планового отдела (при необходимости изменения нормы постоянного запаса). Один экземпляр ведомости находится в инструментальном отделе, а второй - в цехе. На основании данных ведомости вносятся изменения в карточки складского учета материалов инструментально-раздаточной кладовой. Второй вариант упрощает учет, поэтому он предпочтительнее.

Инструменты и приспособления могут выдаваться на рабочие места в длительное и кратковременное пользование.

Выдача указанных предметов рабочим в длительное пользование производится кладовой цеха в соответствии с технологическими картами и учитывается в карточке учета инструментов. Она заполняется в одном экземпляре кладовщиком на каждого работника, получившего эти предметы. В карточке работник (бригадир) расписывается за полученный инструмент. Последующие выдачи из кладовой годного инструмента взамен нормально изношенного штука на штуку документами не оформляются. Взамен негодного инструмента годный выдается только при наличии акта выбытия.

Для учета инструментов (приспособлений), выданных рабочему из кладовой цеха в кратковременное пользование, применяются инструментальные марки. Марки изготавливаются металлическими, на каждой из них, как правило, выбивается номер цеха, кладовой, а также табельный номер рабочего. На каждого рабочего заготавливается необходимое количество инструментальных марок. Они выдаются кладовой работникам под расписку в специальной книге (лицевых карточках) при их поступлении на работу. На каждую инструментальную марку кладовщик выдает только один инструмент.

Может также применяться двухмарочная система выдачи инструментов работникам в кратковременное пользование. При этом используются два вида марок: марки с табельным номером рабочего, которые предназначены для установления, кому из работников были выданы инструменты; с номенклатурным номером инструмента, используемые для определения, какие инструменты выданы работникам.

В процессе эксплуатации инструменты и приспособления изнашиваются, ломаются, т. е. приходят в негодность. Для оформления поломки и утери инструментов и приспособлений применяется акт их выбытия. Он составляется в одном экземпляре мастером и начальником цеха (участка) на одного или нескольких работников. Если поломка, порча или утеря предметной произошла по вине рабочего, то акт составляется в двух экземплярах, из которых второй направляется в расчетную группу бухгалтерии для удержания с виновника.

Инструменты и приспособления, передаваемые на заточку или ремонт (если это производится централизованно), оформляются специальным заказом. Кроме того, на предметы, требующие ремонта, составляются дефектные ведомости. При этом выписывают накладную, по которой сданные в ремонт предметы возвращают. Копия накладной хранится в раздаточной кладовой цеха до возврата предметов из ремонта. На местах хранения предметов, переданных в ремонт, в раздаточной кладовой цеха выписывают ярлыки с пометкой «в ремонте». По возвращении предметов из ремонта ярлыки аннулируют.

Промышленные предприятия могут иметь значительную номенклатуру спецоснастки. Поэтому им разрешено учитывать объекты спецоснастки комплексно, по укрупненным группам, т. е. вести учет не по каждому конкретному наименованию, а в виде комплектов, которые группируются по видам изготавливаемой продукции. В этом случае комплекты спецоснастки для изготовления отдельных видов продукции формируются из отдельных наименований спецоснастки, которые могут быть либо приобретены у сторонних организаций, либо изготовлены своими силами. Каждому комплекту присваивается код, который позволяет определить, к какому изделию он относится. Если спецоснастка изготавливается самостоятельно, то в подразделениях, осуществляющих ее изготовление, открываются заказы, шифры которых отражают принадлежность к конкретным изделиям.

Комплект спецоснастки принимается к учету как самостоятельный объект без разбивки по отдельным наименованиям. Фактическая себестоимость комплекта складывается из фактических затрат на его изготовление или приобретение отдельных его составляющих и затрат, связанных с их приобретением.

В случае замены или ремонта отдельных составляющих фактическая себестоимость комплекта спецоснастки не изменяется. Расходы по ремонту и замене частей комплекта рассматриваются как затраты на его ремонт и обслуживание и включаются в состав расходов по обычным видам деятельности.

Списание стоимости комплекта спецоснастки ведется в том же порядке, который предусмотрен для отдельных предметов спецоснастки.

Стоимость спецоснастки, которая передана в эксплуатацию, подлежит погашению. Погашение стоимости спецоснастки и включение её в себестоимость продукции, работ, услуг производится путём начисления амортизации. Сумма амортизации рассчитывается по каждому виду специальных приспособлений, специального оборудования и инструмента.

## КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

В соответствии с Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 41 от 23.03.2004 г. «Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств» и Постановлением Минфина РБ от 11 декабря 2008 г. № 187 «О внесении изменений и дополнений в некоторые нормативные правовые акты Министерства финансов Республики Беларусь» погашение (перенос) стоимости инвентаря и хозяйственных принадлежностей на себестоимость продукции, работ, услуг производится в следующем порядке:

- по специальным инструментам и специальным приспособлениям (инструменты и приспособления целевого назначения, штампы, пресс-формы и подобные им предметы) - в соответствии с нормативными ставками, рассчитанными исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет; стоимость специальных инструментов и специальных приспособлений, предназначенных для индивидуальных заказов, погашается в момент передачи их в производство данного заказа;
- по приспособлениям целевого Назначения (сосуды для выплавки стекла, фильеры, фильерные питатели, катализаторные сетки твердого агрегатного состояния и другие аналогичные приспособления целевого назначения), изготовленным из сплавов драгоценных металлов, - в соответствии с нормативными ставками, рассчитанными исходя из части стоимости приспособлений, приходящихся на экономически обоснованные технологические потери драгоценных металлов, в течение нормативного срока их службы. При выбытии данных приспособлений в результате непригодности оставшаяся часть их стоимости переносится в состав операционных расходов. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы, принимаются к учету в порядке, установленном законодательством;
- по предметам, по которым установлены сроки службы (спецодежда, спецобувь и др.), - погашается ежемесячно исходя из сроков их службы;
- по временным (нетитульным) сооружениям и приспособлениям - ежемесячно исходя из срока их эксплуатации (в зависимости от продолжительности строительства) с учётом стоимости возвратных материалов от разборки;
- по остальным предметам - в соответствии с учётной политикой организации:
  - в размере 50 процентов стоимости предметов - при передаче их со складов в эксплуатацию и 50 процентов стоимости (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) - при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью; или в размере 100 процентов - при передаче их со склада в эксплуатацию; или в размере 100 процентов (за вычетом стоимости этих предметов по цене возможного использования) - при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью;
- по предметам до двух базовых величин их стоимость списывается единовременно на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг, расходы на реализацию товаров по мере передачи их в эксплуатацию.

Конкретный порядок перенесения на затраты по производству и реализации продукции, работ, услуг, расходов на реализацию товаров определяется учетной политикой организации.

В Российской Федерации в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденными приказом Минфина РФ от 26 декабря 2002 г. № 135н, стоимость специальной оснастки погашается организацией одним из следующих способов:

- способом списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- линейным способом.

Применение одного из способов погашения стоимости по группе однородных объектов специальной оснастки производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Сумма погашения стоимости специальной оснастки определяется:

- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) - исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения фактической себестоимости объекта специальной оснастки к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного объекта;
- при линейном способе - исходя из фактической себестоимости объекта специальной оснастки и норм, исчисленных исходя из сроков полезного использования этого объекта.

Применение способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) рекомендуется для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которой непосредственно связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например, штампы, пресс-формы, прокатные валки и т.п. Применение этого способа в Республике Беларусь позволяет списывать стоимость спецоснастки в зависимости от интенсивности использования в производственном процессе и позволит более точно рассчитать себестоимость выпускаемой продукции.

Линейный способ рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, физический износ которой непосредственно не связан с количеством выпущенной продукции (работ, услуг), например, стапельная оснастка, шаблоны, контрольно-испытательная аппаратура и т. п.

## КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

Для каждой группы однородных объектов организация должна предусмотреть одинаковый способ списания стоимости. Изменять его нельзя в течение всего срока использования объектов, входящих в данную группу. Выбранный способ списания надо отразить в учетной политике.

В Республике Беларусь списание стоимости специальных инструментов, приспособлений и оборудования, учитываемых в составе оборотных средств, при передаче их в эксплуатацию отражается в учете по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др. и кредиту счета 10 «Материалы». Инвентарь и хозяйственные принадлежности считаются находящимися в эксплуатации с момента их отпуска со склада организации (подразделения) для нужд производства (под отчет материально ответственным лицам, непосредственно на рабочее место и т. п.). Как на складах, так и в эксплуатации они должны закрепляться за лицами, ответственными за их сохранность.

Если выпуск нестандартной продукции, для которой использовалась спецоснастка, досрочно прекращен, то недосписанную стоимость относят на финансовые результаты в качестве операционных расходов проводкой:

Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы» и

Кредит счета 10 «Материалы», субсчет 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для массового производства или для индивидуальных заказов, полностью погашается в момент передачи объекта в эксплуатацию (производство).

Следует отметить, что организация вправе выбрать один из двух вариантов учета спецоснастки и амортизации по ним:

1-й вариант - учет предметов ведется по остаточной стоимости без накопления амортизации;

2-й вариант - учет предметов ведется по первоначальной стоимости с отражением начисленной амортизации. Для отражения амортизации по спецоснастке нами предлагается открыть отдельный субсчет. 15 «Амортизация спецоснастки» к счету 10 «Материалы», имеющий кредитовое сальдо.

При использовании первого метода на сумму начисленной амортизации по спецодежде, спецобуви и других средств индивидуальной защиты в бухгалтерском учете производятся следующие записи: Дебет счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 10 «Материалы», субсчет 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

При этом варианте учета с целью обеспечения контроля за сохранностью специальной оснастки ее стоимость при передаче со складов организации (иных мест хранения) в производство (эксплуатацию) списывается на предлагаемый нами забалансовый счет 019 «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

При использовании в учете субсчета 15 «Амортизация спецоснастки» синтетический учет списания стоимости спецоснастки на затраты будет следующим:

- на сумму начисленной амортизации:

Дебет счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и

Кредит счета 10 «Материалы», субсчет 15 «Амортизация спецоснастки»;

- при выбытии спецоснастки:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчет 15 «Амортизация спецоснастки» и

Кредит счета 10 «Материалы», субсчет 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Следует особо отметить, что окончательное списание объекта спецоснастки с бухгалтерского учета производится только при ее физическом выбытии, что должно быть зафиксировано в соответствующих документах - актах о выбытии, документах о продаже и так далее. До этого момента эти объекты, даже если их стоимость полностью списана, должны учитываться на забалансовом счете.

Выбытие спецоснастки может быть связано с продажей, выявленной недостачей, безвозмездной передачей (за исключением договора безвозмездного пользования), со списанием вследствие физического или морального износа, с ликвидацией вследствие аварий, стихийных бедствий, с передачей в качестве вклада в уставный (складочный) фонд (капитал) другой организации.

Пришедшие в негодность специальные инструменты, оборудование, приспособления подлежат списанию из эксплуатации. Для этого на предприятиях создаются постоянно действующие комиссии, члены которых осматривают предметы, представленные для списания, устанавливают непригодность их к восстановлению или дальнейшему использованию, а также определяют наличие возвратных отходов и возможность их реализации. Эти же комиссии составляют акт на списание спецоснастки. После сдачи списанных предметов в кладовую для утиля акт с распиской кладовщика сдается в бухгалтерию. Акт утверждается руководителем организации или уполномоченным лицом. Оприходование возвратных отходов отражается следующей записью:

Дебет счета 10 «Материалы», субсчёт 6 «Прочие материалы»

Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы».

Предметы, утратившие свое назначение на данном предприятии, но пригодные к использованию, могут быть реализованы покупателям. Реализация специальных инструментов, приспособлений и оборудования, учитываемых в составе оборотных средств, отражается следующим образом:

- на договорную стоимость реализуемых предметов:  
Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»  
Кредит счета 91 «Операционные доходы и расходы»;
- на их фактическую себестоимость:  
Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»  
Кредит счета 10 «Материалы»;
- на сумму начисленного НДС:  
Дебет счета 91 «Операционные доходы и расходы»  
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- финансовый результат от их реализации списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Недостача специального инструмента, приспособлений и оборудования, выявленная при инвентаризации, подлежит списанию в следующем порядке:

- фактическая себестоимость недостающих объектов, находившихся на складе или в эксплуатации, списывается в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 10 «Материалы»;
- по выявленной недостаче начисляется НДС проводкой:  
Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»  
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- стоимость недостающих ценностей с учетом НДС относят на материально ответственное лицо:  
Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»  
Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;
- погашение недостачи (с учетом НДС) материально ответственным лицом отражают проводкой:  
Дебет счетов 50 «Касса» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»  
Кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Выбытие спецоснастки вследствие аварий, пожаров и других чрезвычайных ситуаций (что должно быть подтверждено документально) списывается на внереализационные расходы, что в учете отражается проводкой:

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»  
Дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

Если реализовать спецоснастку невозможно, то предприятие может, передать их другому субъекту хозяйствования безвозмездно. При этом используют счет 92 «Внереализационные доходы и расходы». Синтетический учет операций по безвозмездной передаче специального инструмента, приспособлений и оборудования следующий:

- на остаточную стоимость спецоснастки:  
Дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»  
Кредит счета 10 «Материалы», субсчет 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- на сумму начисленного НДС: •  
Дебет счета 92 «Внереализационные доходы и расходы»  
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- на сумму убытка от безвозмездной передачи:  
Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»  
Кредит счета 92 «Внереализационные доходы и расходы».

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:**

1. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 17 мая 2004 г № 278 - 3, с учетом изменений и дополнений от 26.12.2007 г №8 302-3.
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утвержденные постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года № 89.
3. Инструкция о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утверждённой Постановлением Минэкономики РБ, Минфина РБ и Минстройархитектуры РБ от 27.02.2009 г. № 37/18/6.
4. Постановление Минфина РБ от 23.03.2004 г. № 41 «Об установлении лимита отнесения имущества к отдельным предметам в составе оборотных средств».
5. Постановление Минфина РБ от 11 декабря 2008 г. №187 «О внесении изменений и дополнений в некоторые нормативные правовые акты Министерства финансов Республики Беларусь».
6. Методические указания по бухгалтерскому учету специальных инструментов, специальных приспособлений, специальное оборудования и специальной одежды, утвержденные п №135н.
7. Бухгалтерский учет в торговле и общественной питании. Учебно-практическое пособие под ред. д.э.н., профессора Л.И. Кравченко. - Мн.: ФУАинформ, 2008,
8. Бухгалтерский учет. Учебник. Псд ред. проф. Я.В. Соколова М.: Проспект, 2004.
9. Бухгалтерский учет: Теория. Проводки. Регистры. Сквозной пример. Отчетность: Учеб.-практ. пособие. Под общей редакцией Н.И. Ладутько. - Мн.: ФУАинформ, 2007.

10. Ветрова Т. Учет спецоснастки. Журнал «Главный Бухгалтер. Учет ТМЦ» № 1, 2009 г., <http://www.bvstema-by.com/docs/hitddldk-ov467a.html>
11. Дробышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве. Учебно-практическое пособие. - Мн.ГООО «ФУАинформ», 2006.
12. Змиевский А.В. Критерии отнесения объектов учета к основным средствам: проблемы и пути решения. Ж. Бухгалтерский учет и анализ, 2009, № 1.
13. Крупнова А. В. Бухгалтерский учет специальной оснастки, <http://www.kaznqchev.gom/doc/70B8z9poFxl/>
14. Ладутько Н.И., Ладутько Е.Н. Учет имущества, относящегося к отдельным предметам в составе оборотных средств. Ж. Финансы, учет, аудит, 2005, № 10.
15. Левкович О., Бурцева И. Особенности учета спецодежды, нетитульных сооружений, тары и расчетов по претензиям. Ж. Финансы, учет, аудит, 2004, № 10.
16. Муравицкая Н.К., Лукьяненко Г.И. Бухгалтерский учет. Финансовый учет. Управленческий учет. Финансовая отчетность. М.: Кнорус, 2005.
17. Соколов Я. В. Как учитывать малоценные и быстроизнашивающиеся предметы. Ж. Бухгалтерский учет, 2002, № 6.

## **АУТСОРСИНГ В КОНТРОЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ФОРМЫ, ВИДЫ, ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

*В. И. Евдокимович, профессор БТЭУПК*

Английский термин «аутсорсинг» означает использование внешних ресурсов. В контрольной деятельности указанный термин определяет последовательность организационных решений, сущность которых состоит в передаче отдельных, ранее самостоятельно реализуемых функций или видов контроля, внешним специализированным организациям или исполнителям. Если считать аутсорсингом привлечение услуг и ресурсов специализированной фирмы для решения отдельных вопросов, связанных с контрольной деятельностью, то с этой точки зрения первым опытом аутсорсеров будут считаться услуги, оказываемые в начале XX в. юридическими фирмами Великобритании и США. Законодательство этих стран основано на прецедентном праве и решение вопросов юридического характера исторически передается специалистам, имеющим высокую квалификацию и необходимый опыт. При разрешении деловых споров в судебном порядке выполнение необходимых функций и ответственность берут на себя независимые юридические компании. Со временем многие из них расширили круг своих услуг, внедряя практику бизнес - консультирования. К началу XX в. суммарный оборот таких компаний в экономически развитых странах, по оценкам специалистов, достиг уже около 50 млрд. долл. в год. Известные аутсорсинговые компании за рубежом - это аудиторско-консалтинговые фирмы, которые предлагают услуги аутсорсинга в сфере аудита, ревизионной деятельности, управления, налогообложения, информационных технологий, бухгалтерского учета и отчетности, юриспруденции и в других областях.

В современный период времени под аутсорсингом в контрольной деятельности понимают выполнение на основе долгосрочных соглашений отдельных контрольных функций и процедур или бизнес - проектов внешними специализированными организациями, которые располагают для этого всеми необходимыми ресурсами. Конкуренция является основой и главной движущей силой аутсорсинга. Поэтому он представляет собой комплексное стратегическое решение, направленное на конкурентную реструктуризацию деятельности контрольной службы, с передачей, отдельных ее функций или целых бизнес - проектов внешним исполнителям.

Возможности развития аутсорсинга в контрольных службах ведомственного контроля предоставляет Указ Президента Республики Беларусь от 25 мая 2000 г. № 293 «О мерах по усилению ведомственного контроля в Республике Беларусь» (в редакции Указа Президента Республики Беларусь от 28 декабря 2007 г. № 682), в котором приводятся источники финансирования организаций, осуществляющих ведомственный контроль. Одним из таких источников служат средства, полученные от проведения в установленном порядке аудита иных юридических лиц, их обособленных подразделений и индивидуальных предпринимателей, оказания сопутствующих аудиту услуг на условиях заключаемых договоров.

Отношения между организацией - клиентом и организацией - исполнителем (аутсорсером) строятся на основе контракта (договора) об аутсорсинге, в котором определяются взаимные обязательства и ответственность обеих сторон. Соглашением об аутсорсинге устанавливаются форма взаимоотношений, их продолжительность (бессрочные либо с конкретными сроками соглашения, условия продления срока действия и др.), права и обязанности партнеров в рамках выполнения конкретной сделки, оплата услуг и сроки платежей, а также вопросы прекращения действия договора и возможные претензии по возмещению возможного ущерба.

Результатом реализации методологии аутсорсинга в контрольной деятельности является, например, передача контрольной службой или аудиторской организацией (обладательницей лицензии) заказа на проведение отдельных направлений аудита сторонней организации. Передача контрактов на сторону связана с практикой выделения отдельных видов контрольных услуг и выполнением их другими исполнителями с отказом от права