**ПРЕДМЕТ И ОБЪЕКЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

1. **Понятие предмета и объектов бухгалтерского учета**
   1. ***Хозяйственные средства предприятия (активы)***
   2. ***Источники хозяйственных средств предприятия (пассивы)***
   3. ***Хозяйственные процессы***
2. **Основные элементы бухгалтерской системы**

Бухгалтерский учет, как и любая другая наука, имеет собственный предмет, объекты наблюдения и характерные для него специфические приемы и методы регистрации, сбора, обработки, накопления и передачи данных пользователям.

***Предметом*** бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность предприятия.

Бухгалтерский учет отражает лишь те средства и процессы, которые имеют стоимостную оценку, кроме того, бухгалтерский учет отражает уже свершившееся движение средств (расчеты, поставка).

Операции, не содержащие движение денежных средств, в бухгалтерском учете не отражаются (заключение договоров на поставку).

Предмет представлен множеством отдельных разнообразных объектов.

**Объекты учёта** – это средства предприятия, источники их образования и хозяйственные процессы (снабжение, производство и реализация)

В соответствии с Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности», введенным в действие с 1 января 2014 в системе бухгалтерского учета выделяются следующие его объекты:

– активы;

– обязательства;

– собственный капитал;

– доходы;

– расходы.

***1.1. Хозяйственные средства предприятия (активы)***

Активы организации можно классифицировать по ряду признаков:

долгосрочные и краткосрочные (внеоборотные и оборотные);

материальные и неосязаемые;

денежные, неденежные и т. д.

Долгосрочные активы – средства предприятия, используемые в хозяйственной деятельности организации более 12 месяцев.

Краткосрочные активы – средства предприятия, используемые в хозяйственной деятельности организации менее 12 месяцев.

Приведем краткую характеристику хозяйственных средств предприятия. К *долгосрочным активам* относятся:

***Основные средства*** – активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

1) активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;

2) организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

3) активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

4) организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

5) первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Например, здания, сооружения, машины или оборудование, насаждения и т.д.

В текущем учете основные средства учитываются по первоначальной стоимости, а в бухгалтерской отчетности – по остаточной.

***Доходные вложения в материальные ценности***– имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемое организацией во временное пользование (временное владение и пользование) в качестве инвестиционной недвижимости или по договорам финансовой аренды (лизинга).

***Нематериальные активы*** – это активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:

1) активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;

2) активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;

3) организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;

4) активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

5) организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

6) первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

При отсутствии любого из указанных критериев произведенные затраты не признаются нематериальными активами и являются расходами организации.

К нематериальным активам для целей бухгалтерского учета относятся принадлежащие обладателю имущественные права:

* на объекты промышленной собственности;
* на произведения науки, литературы и искусства;
* на объекты смежных прав;
* на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
* на использование объектов интеллектуальной собственности, вытекающих из лицензионных и авторских договоров;
* на пользование природными ресурсами, землей;
* прочие: лицензии на осуществление вида деятельности, лицензии на осуществление внешнеторговых и квотируемых операций, лицензии на использование опыта специалистов, права доверительного управления имуществом.

Нематериальные активы учитываются в бухгалтерской отчетности по остаточной стоимости.

***Долгосрочные финансовые вложения –***  вложения в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения превышает 12 месяцев), уставные фонды других организаций и т.п., а также предоставленных другим организациям займов (на срок более 12 месяцев), вкладов участников договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества.

***Оборудование к установке и строительные материалы –***  оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки в возводимых или реконструируемых объектах (далее – оборудование к установке) у заказчика, застройщика и подрядчика, а также строительные материалы, находящиеся у заказчика, застройщика.

***Вложения в долгосрочные активы*** – вложения организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных активов, инвестиционной недвижимости, иных долгосрочных активов

***Отложенный налоговый актив*** – это актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц.

***Долгосрочная дебиторская задолженность*** – это средства данного предприятия, временно находящиеся у других хозяйствующих субъектов и физических лиц и подлежащие возврату по истечении периода более 12 месяцев.

Дебиторы – должники предприятия. Ими могут быть покупатели, не оплатившие вовремя отгруженную им продукцию (товары, работы, услуги), а также подотчетные лица – работники предприятия, получившие под отчет наличные деньги из кассы на хозяйственные расходы и служебные командировки. Дебиторами могут быть и другие организации и лица, обязанные возвратить предприятию средства (излишне уплаченные суммы в бюджет и целевые бюджетные фонды, выданные авансы другим предприятиям, излишне выплаченные суммы по заработной плате и др.)

К *краткосрочным активам* относятся:

***Запасы***– часть краткосрочных активов, которая переносит свою стоимость в полном объеме на изготавливаемый продукт. Запасы включают:

* ***Материалы***
* ***Животные на выращивании и откорме включают*** молодняк животных, взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле, птицы живой, зверей пушных, кроликов, пчелосемей, служебных собак, подопытных животных, взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм), скота, полученного от других лиц для реализации
* ***Незавершенное производство***включает предметы труда, находящиеся в обработке, т.е. незавершенная готовая продукция. Все расходы предприятие учитывает на счетах затрат. Таким образом, затратные счета предназначены для формирования величины себестоимости изготавливаемого продукта.
* ***Издержки обращения*** представляют собой затраты торгового предприятия. Издержки обращения – расходы, связанные с приобретением и реализацией товара.
* ***Готовая продукция –*** изделия полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам, принятые на склад и снабженные документом, удостоверяющим их качество.
* ***Товары*** – материальные ценности, которые приобретаются с целью дальнейшей реализации без какой-либо обработки.
* ***Товары отгруженные*** – это товары, отгруженные покупателю, но еще не оплаченные им. Этот счет применяется при учете выручки по методу *«По оплате».* Сущность данного метода заключается в следующем: выручка считается сформированной, когда продукция (товар) и отгружена, и оплачена.

Метод учета выручки *«По отгрузке*» заключается в следующем: как только товар отгружен покупателю, он считается реализованным.

***Долгосрочные активы, предназначенные для реализации –***долгосрочные активы, признанные предназначенными для реализации.

***Денежные средства предприятия*** состоят из наличных средств, хранящихся в кассе предприятия, и безналичных средств, накапливаемых на счетах в банках.

***Касса*** – движение наличных денежных средств в кассе предприятия, в том числе *денежные документы* – марки, путевки, билеты, хранящиеся в кассе предприятия.

***Расчетный счет*** – движение денежных средств в национальной валюте по счету в банке.

***Валютный счет*** – движение денежных средств в иностранной валюте по счету в банке.

***Денежные средства в пути –***денежные средства в белорусских рублях и иностранных валютах, внесенных в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений для зачисления на расчетные или иные счета организации, но еще не зачисленных по назначению, а также о движении денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты и денежных средств в иностранных валютах для реализации.

***Расходы будущих периодов*** – расходы, осуществленные в данном отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

***Краткосрочные финансовые вложения*** – приобретенные ценные бумаги других предприятий (сроком погашения менее 12 месяцев), предоставленные другим предприятиям займы (на срок менее 12 месяцев) и другие виды вложений средств

***Краткосрочная дебиторская задолженность*** – это средства данного предприятия, временно находящиеся у других хозяйствующих субъектов и физических лиц и подлежащие возврату в течение 12 месяцев

***1.2. Источники хозяйственных средств предприятия (пассивы)***

Источники хозяйственных средств предприятия подразделяются на:

* собственный капитал;
* долгосрочные обязательства;
* краткосрочные обязательства.

Приведем краткую характеристику источников хозяйственных средств предприятия.

*Собственный капитал* включает в себя:

***Уставный капитал*** –этокапитал, образованный за счет вкладов учредителей в соответствии с учредительными документами.

***Собственные акции (доли в уставном капитале) –*** собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, пропорционального распределения среди акционеров, безвозмездной передачи государству, аннулирования

***Добавочный капитал*** – отражает прирост (снижение) стоимости внеоборотных и оборотных активов, выявляемый по результатам их переоценки, проведенной в соответствии с законодательством Республики Беларусь; сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного фонда акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного фонда за счет продажи акций по цене, превышающей их номинальную стоимость).

***Резервный капитал*** – образуется за счет нераспределенной прибыли организации для покрытия незапланированных расходов, возникших в процессе работы предприятия.

***Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)*** *–* обобщает информацию о наличии и движении сумм прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия после уплаты всех обязательных платежей.

***Чистая прибыль (убыток) отчетного периода***– содержит информацию по накопленной прибыли (убыткам) отчетного периода за минусом налогов, исчисляемых из прибыли и изменения отложенных налоговых активов и обязательств

*Долгосрочные обязательства* включает в себя:

***Долгосрочные кредиты и займы*** – средства, занятые предприятием у банков и других субъектов хозяйствования на срок более 12 месяцев

***Отложенные налоговые обязательства*** – это обязательства, равные сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц;

***Доходы будущих периодов*** – доходы, которые были получены в данном отчетном периоде, но будут считаться прибылью следующего отчетного периода.

***Резервы предстоящих платежей*** – суммы, резервируемые предприятием в целях равномерного включения предстоящих расходов в затраты на производство и расходы на реализацию.

В резервах предстоящих расходов могут учитываться суммы:

* предстоящей оплаты отпусков (включая отчисления на социальное страхование);
* на выплату один раз в год вознаграждения за выслугу лет;
* предстоящих затрат на ремонт основных средств, когда ремонт производится неравномерно на протяжении года;
* производственных затрат на подготовительные работы в сезонных отраслях промышленности;
* предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
* и прочих резервов.

*Краткосрочные обязательства* включает в себя:

***Краткосрочные кредиты и займы*** – средства, занятые предприятием у банков и других субъектов хозяйствования на срок менее 12 месяцев

***Кредиторская задолженность*** – задолженность предприятия перед другими организациями, ведомствами, субъектами хозяйствования. Кредиторская задолженность в качестве источника хозяйственных средств (активов) выступает ограниченный срок, действие которого наступает с момента получения материальных ценностей (услуг) до момента их оплаты

Средства

Чем они являются?

Экономические   
ресурсы (активы)

Кто их вложил  
(источник)?

Собственный капитал +долговые обязательства

Рис. 2.1. Взаимосвязь экономических ресурсов и источников их возникновения

***1.3. Хозяйственные процессы***

Основными стадиями кругооборота средств являются следующие хозяйственные процессы:

* снабжение;
* производство;
* реализация.

Снабжение является первой стадией кругооборота средств, в которой деньги переходят в товарную форму (приобретаются средства и предметы труда).

Производство является основной стадией кругооборота средств, в которой с помощью средств, предметов труда и рабочей силы создаются новые блага.

Реализация – заключительная стадия кругооборота средств, в которой готовая продукция, работы, услуги реализуются и принимают денежную форму. Таким образом, создается возможность для возобновления кругооборота.

1. **Основные элементы бухгалтерской системы**

Выделяются шесть основных элементов бухгалтерской системы: стоимостная (денежная) оценка, документирование, инвентаризация, счета, двойная запись, балансовое обобщение.

***Стоимостная (денежная) оценка –*** способ выражения объектов бухгалтерского учета в обобщающем денежном измерителе. Бухгалтерский учет изучает разнообразные объекты (основные средства, нематериальные активы, денежные средства, капитал, различные обязательства и т. п.), происходящие изменения которых в результате имевших место фактов хозяйственной жизни описаны количественными показателями. Для формирования бухгалтерской информационной модели, объединяющей в единое целое всю совокупность элементов производственно-хозяйственной и финансовой деятельности – активы, капитал собственника, обязательства, хозяйственные и финансовые процессы, финансовые результаты, они должны быть оценены в едином (обобщающем) измерителе, в качестве которого выступает *денежный*.

По мнению американских авторов [14, с. 24–25], преимущество учета в денежном выражении состоит в том, что «деньги являются общепринятой мерой измерения, посредством которой неоднородные факты о предприятии могут быть выражены в виде чисел, которые можно складывать или вычитать».

Деньги выражаются в той стоимости, которую они имеют в момент включения хозяйственных фактов в бухгалтерскую информационную систему. Последующие изменения в покупательной силе денег не влияют на сумму хозяйственной операции, зарегистрированной в учете, хотя они могут оказаться существенными. В бухгалтерском учете принимается допущение о стабильности валюты (в британском учете такое допущение выделено в самостоятельный принцип [2, с. 142]), и бухгалтеры не пытаются отразить эти изменения в дальнейших записях.

Бухгалтерское наблюдение охватывает только те объекты, которые поддаются стоимостной оценке, а сам *бухгалтерский учет представляется стоимостным учетом*.

Цель оценки – определение фактической себестоимости свершившегося хозяйственного факта. Разновидностью оценки считается *калькуляция –* исчисление себестоимости единицы продукции на основе учета.

*Другие измерители*. В учете может применяться информация нефинансового характера. Неденежные показатели используются в том случае, если они позволяют более углубленно познать денежные данные. Так, в учете неденежного имущества предприятия целесообразно знать не только его денежную оценку, но и натурально-количественные показатели (в штуках, тоннах, метрах, литрах и т. д.). При учете оплаты труда интерес представляют трудовые показатели (в нормо-часах, трудоднях и т. п.).

***Документирование*** *–* способ первичного отражения влияния свершившихся хозяйственных фактов на состояние объектов бухгалтерского наблюдения. Первичные документы составляются на каждую операцию или однородные группы операций, давая импульс движению бухгалтерской информации.

***Бухгалтерские счета*** – способ экономической группировки объектов наблюдения, позволяющий отразить не только начальное и конечное состояние, но и сами изменения объектов учета в результате свершившихся хозяйственных фактов. Счета открываются на каждый вид актива, капитала и обязательств, а также доходов и расходов, на них выявляется и распределяется финансовый результат. Бухгалтерские счета – важнейший элемент бухгалтерской информационной системы, инструмент ее моделирования.

***Двойная запись*** *–* метод отражения хозяйственных операций в системе бухгалтерских счетов. Влияние хозяйственных фактов на финансовое положение организаций (предприятий) в бухгалтерской информационной модели учитывается дважды: один раз по дебету одного или нескольких счетов, другой – по кредиту одного или нескольких счетов. Суммы дебетового и кредитового оборотов по каждой операции всегда равны между собой.

***Балансовое обобщение*** позволяет сопоставить имущество предприятия (его активы) и источники его образования (капитал собственника и обязательства), исчисленные в стоимостном выражении на определенную дату (как правило, на конец отчетного периода или в специально предусмотренных случаях). Балансовое уравнение противопоставляет экономическое содержание учета (что учитывается) и юридический его аспект (за счет каких источников появилось у организации имущество). Обе оценки представлены в балансе в равновеликих суммах.

***Инвентаризация*** (от лат. *inventarium –* нахожу, обнаруживаю) – один из обязательных приемов бухгалтерского учета, проведение которого в регламентируется Законом о бухгалтерском учете и отчетности и Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств.

Сегодня инвентаризация на предприятиях проводится с целью сопоставления данных фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета. Объектами проведения инвентаризации определены все имущество экономического субъекта независимо от его местонахождения (основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, денежные средства) и все виды финансовых обязательств (дебиторская и кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы). Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственным лицам. Количество, дата проведения, объекты инвентаризации устанавливаются руководителем предприятия. Кроме того, проведение инвентаризации обязательно:

при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;

при смене организационно-правовой формы предприятия;

перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

при смене материально ответственных лиц;

при установлении фактов хищений, порчи ценностей;

в случае стихийных бедствий;

при ликвидации (реорганизации) предприятия перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя назначается постоянно действующая комиссия, в состав которой входят представители администрации, работники бухгалтерии, инженерно-технический персонал.

Различают *полную* и *частичную* инвентаризацию. Полная – охватывает все категории средств (как принадлежащих предприятию, так и принятых на ответственное хранение, переработку и пр.), прав и обязательств, частичная – отдельные категории (денежная наличность в кассе, материалы, товары).

Инвентаризация проводится в несколько этапов. *Первый этап –* обязательный подсчет, взвешивание, обмер материальных ценностей, оформление инвентаризационных ведомостей или описей. При инвентаризации расчетов с дебиторами и кредиторами составляются контокоррентные выписки (т. е. выписки из карточек счетов с указанием суммы задолженности). *Второй этап –* оценка выявленных, подсчитанных и описанных средств по первоначальной или измененной оценке (например, при ухудшении качества материалов). *Третий этап –* выявление расхождений фактического наличия с данными бухгалтерского учета, установление причин расхождений, заполнение сличительной ведомости. *Четвертый этап –* оформление результатов инвентаризации и отражение выявленных расхождений в учете и отчетности того месяца, в котором закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Излишки увеличивают доход предприятия. Недостачи в пределах норм естественной убыли относят на расходы отчетного периода, сверх норм – к взысканию с виновных лиц.

Как правило, инвентаризация материальных ценностей, денежных средств, денежных документов, бланков строгой отчетности проводится внезапно, а основных средств, незавершенного производства, капитального строительства, расчетов и других статей баланса – по состоянию на 1-е число месяца.