

Примечание:

1. Расчет показателей графы 3 «На начало года»:

$$1.1. \frac{8635}{5276-1085-0} = \frac{8635}{4191} = 2,1$$

$$1.2. \frac{33217+0-29858}{8635} = \frac{3359}{8635} = 0,4$$

$$1.3. \frac{5276-0}{38493} = 0,14$$

1.4. Просроченных обязательств нет.

$$1.5. \frac{25+15}{5276-1085-0} = \frac{40}{4191} = 0,01$$

2. Расчет показателей графы 4 «На момент установления неплатежеспособности»:

$$2.1. \frac{9572}{5206-1264-0} = \frac{9572}{3942} = 2,4$$

$$2.2. \frac{40360+0-35994}{9572} = \frac{4366}{9572} = 0,5$$

$$2.3. \frac{5206-0}{45566} = 0,11$$

2.4. Просроченных обязательств нет.

$$2.5. \frac{65+15}{5206-1264-0} = \frac{80}{3942} = 0,02$$

Выводы в результате анализа
Анализ баланса показывает, что организация и на начало 2007 г., и на 1 июля 2007 г.:

ликвидна (К1 = 2,1 и 2,4, т.е. более 1,4);

обеспечена собственными оборотными средствами (К2 = 0,4 и 0,5, т.е. более 0,3);

финансовые обязательства обеспечены активами (К3 = 0,14 и 0,11, т.е. менее 0,85);

абсолютно ликвидна (Кабсл. = 0,01 и 0,02, т.е. менее 0,2).

Анна КРУПНОВА,

заместитель начальника управления методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина

<http://edoc.bseu.by/>

Бюджетный учет

Журнально-ордерная форма учета в бюджетных организациях

Независимо от степени централизации бухгалтерский учет ведется по определенной форме, под которой понимают сложившийся порядок учетной регистрации хозяйственных операций во взаимосвязанных учетных регистрах, а также последовательность и способ записей.

Основной формой учета в бюджетных организациях, где отсутствует автоматизированная обработка учетной информации, является форма «Журнал-Главная» – разновидность мемориально-ордерной формы учета. Эта норма установлена в Инструкции о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации, утвержденной постановлением Минфина от 8.02.2005 г. № 15 (далее – Инструкция № 15). Названным постановлением утверждены также типовые унифицированные формы учетных регистров, включая регистры мемориально-ордерной формы учета.

Автоматизация бухучета внесла существенные измене-

ния в последовательность записей, в форму и содержание учетных регистров. Появились новые формы бухучета – машинно-ориентированные. Бюджетные организации имеют право применять машинно-ориентированные формы учета, предусматривающие автоматизацию бухгалтерского учета с использованием соответствующих программных продуктов. При этом выходные формы документов (мемориальные ордера, книга журнал-главная и др.) ежемесячно должны выводиться на бумажные носители, а содержание показателей в этих формах – соответствовать требованиям, предусмотренным Инструкцией № 15 для регистров бухгалтерского учета.

Инструкция № 15 не исключает возможности ведения учета по другим формам. Минфин вправе разрешать государственным органам вести бухгалтерский учет в организациях, находящихся в их ведении, по журнально-ордерной форме учета при наличии разработанных этими органами и согласованных с Минфином нормативно-правовых актов. Примером

такого подхода служит Инструкция по применению журнально-ордерной формы бухгалтерского учета в Министерстве по чрезвычайным ситуациям Республики Беларусь и подчиненных ему органах и подразделениях, а также типовые унифицированные формы учетных регистров, утвержденные постановлением МЧС от 11.10.2006 г. № 51.

Журнально-ордерная форма используется и в других организациях бюджетной сферы, например в организациях НАН РБ в соответствии с Инструкцией по организации учета журнально-ордерной формы счетоводства для бюджетных учреждений и организаций Академии наук СССР, утвержденной распоряжением Президиума Академии наук СССР № 10116-989 от 20.06.1975 и согласованной с Минфином СССР 10.06.1975 № 41-05. Отметим, что в названную Инструкцию необходимо внести изменения и дополнения хотя бы по той причине, что План счетов бюджетных организаций со времени ее утверждения претерпел изменения.

Форма бухгалтерского учета, применяемые технологии обработки учетной информации (используемые компьютерные программы) предусматриваются в учетной политике организации.

По общеустановленным правилам журнально-ордерная форма учета основана на применении журналов-ордеров и накопительных ведомостей. Журналы-ордера ведутся по кредитовому признаку, т. е. в них или предварительно в накопительных ведомостях по данным первичных документов регистрируются лишь кредитовые обороты соответствующих счетов в корреспонденции с дебетом разных счетов.

В журналах-ордерах совмещаются хронологическая и систематическая записи, а в некоторых из них совмещается синтетический и аналитический учет.

Журналы-ордера имеют заранее отпечатанную типографским способом корреспонденцию счетов, что в значительной мере устраняет ошибки в записях хозяйственных операций на счетах.

Накопительные ведомости применяются в случаях, когда технически сложно обеспечить получение требуемых учетных показателей непосредственно по первичным документам. Итоги накопительных ведомостей переносятся в журналы-ордера.

Накопительные ведомости применяются также для расшифровки и группировки сумм по аналитическим показателям и получения различного рода учетных показателей в аналитическом разрезе.

Месячные итоги журналов-ордеров разносятся по главной книге, которая является регистром синтетического учета. Главная книга открывается на год.

В главной книге для записей по одному счету (субсчету) открывается отдельная страница, а для записей за месяц предназначена одна строка. **Отражение сумм по дебету счета**

(субсчета) производится с указанием корреспондирующих кредитуемых счетов (субсчетов) и номеров журналов-ордеров, из которых производится запись. Кредитовый оборот показывается общей суммой за месяц. После отражения оборотов по каждому счету (субсчету) подсчитывается остаток на конец месяца. На основании главной книги заполняется баланс.

Рассмотрим характеристику, порядок заполнения и возможность использования на практике регистров журнально-ордерной формы, утвержденных постановлением МЧС от 11.10.2006 г. № 51.

Журнал-ордер №1 и ведомость №1. Записи производятся на основании отчетов кассира. В ведомости №1 отражаются записи по дебету субсчетов сч.12 с указанием кредитуемых корреспондирующих субсчетов, в журнале-ордере №1 – по кредиту субсчетов сч.12 с указанием дебетуемых корреспондирующих субсчетов. Для записи операций по каждому отчету кассира в ведомости №1 и в журнале-ордере №1 отводится одна строка (сколько отчетов кассира, столько будет заполнено строк). Поэтому, прежде чем делать записи, необходимо сгруппировать суммы в разрезе корреспондирующих субсчетов по каждому отчету кассира. По окончании месяца в ведомости и в журнале-ордере подсчитываются итоги. Итоги журнала-ордера №1 переносятся в главную книгу, а итоги ведомости №1 служат для сверки с другими учетными регистрами.

В отличие от сказанного выше комментируемым документом предусмотрено ведение данного регистра по счету 12 в целом, а не по субсчетам.

Журнал-ордер №2 и ведомость №2. В регистре отражаются бухгалтерские записи по операциям, связанным с движением средств на счетах в банке и на лицевом счете в территориальном органе казначей-

ства: в ведомости №2 отражаются записи по дебету субсчетов сч.10 и сч.11 с указанием кредитуемых корреспондирующих субсчетов, в журнале-ордере №2 – по кредиту субсчетов сч.10 и сч.11 с указанием дебетуемых корреспондирующих субсчетов. По каждому субсчету сч.10 и сч.11 ведутся отдельные регистры, которым присваиваются номера 2а, 2б и т. д. Основанием для составления бухгалтерских записей являются выписки банка и выписки из лицевых счетов органов казначейства и приложенные к ним документы, на основании которых составлены выписки. Для записи операций по каждой выписке в ведомости №2 и в журнале-ордере №2 отводится одна строка (сколько выписок, столько будет заполнено строк). Поэтому, прежде чем делать записи, необходимо сгруппировать суммы в разрезе корреспондирующих счетов по каждой выписке. По окончании месяца в ведомости и в журнале-ордере подсчитываются итоги. Итоги журнала-ордера №2 переносятся в главную книгу, а итоги ведомости №2 служат для сверки с другими учетными регистрами.

Заметим, о том что в этом регистре отражается движение средств по лицевому счету в территориальном органе казначейства, в Инструкции, утвержденной постановлением №51, не сказано. Но если организация финансируется через казначейскую систему, то операции по движению средств по лицевому счету находят отражение на субсчетах сч.10 и должны также отражаться в журнале-ордере №2 и ведомости №2. Причем, для отражения движения средств по лицевому счету казначейства и по счетам в банке должны открываться отдельные регистры.

Журнал-ордер №3. В регистре отражаются бухгалтерские записи по дебету сч.13 с указанием кредитуемых корреспондирующих субсчетов, а

также записи по кредиту сч.13 с указанием дебетуемых корреспондирующих субсчетов. Отдельная таблица «Аналитические данные к счету 13» в данном регистре предназначена для обобщения информации в разрезе субсчетов сч.13. Основанием для заполнения регистра служат выписки банка, накладные на получение товарно-материальных ценностей и другие документы. По окончании месяца итоги журнала-ордера № 3 переносятся в главную книгу. Остатки средств на начало и конец месяца в разрезе субсчетов и в целом по счету первого порядка 13 приводятся на последней странице журнала-ордера.

Журнал-ордер № 4. В регистре отражаются бухгалтерские записи по операциям выбытия основных средств и перемещения их внутри организации по каждому субсчету сч.01, а также накапливается информация, необходимая для составления формы 5 годового отчета. По окончании месяца итоги журнала-ордера № 4 переносятся в главную книгу.

Журнал-ордер № 5. Журнал-ордер ведется по субсчетам счетов 14, 23, 24, 28, 41. Кроме того, в нем отражается ин-

формация за месяц и нарастающим итогом с начала года по субсчетам 23, 24, 28, необходимая для заполнения отчетности, в частности для заполнения «Справки о движении сумм финансирования из бюджета», помещенной на последней странице баланса исполнения сметы расходов. Итоги журнала-ордера № 5 за месяц переносятся в главную книгу.

Журнал-ордер № 6. Регистр заполняется на основании итоговых данных ведомости № 3, в которой ведется аналитический учет расчетов по каждому дебитору и кредитору (поставщику; покупателю; лицу, проживающему в общежитии; по каждому виду налогов и платежей в бюджет и др.), за исключением расчетов с депонентами по не востребовавшейся заработной плате. Аналитический учет расчетов с депонентами осуществляется в книге учета депонированной заработной платы. По окончании месяца итоговые данные журнала-ордера № 6 переносятся в главную книгу

Журнал-ордер № 7. В журнале-ордере сочетается синтетический и аналитический учет расчетов с подотчетными лицами. Аналитический учет ведет-

ся по каждому работнику в отдельности, по каждому случаю выдачи сумм под отчет. По каждой строке записываются фамилия подотчетного лица, сумма выданного ему аванса, сумма произведенных подотчетным лицом расходов согласно его отчету, а также возврат подотчетным лицом неиспользованного аванса или выдача ему сумм в возмещение перерасхода. Основанием для заполнения регистра являются отчеты кассира и приложенные к ним документы, а также отчеты подотчетных лиц об израсходованных суммах. По окончании месяца итоговые данные журнала-ордера № 7 заносятся в главную книгу.

Журнал-ордер № 8. В регистре сочетается синтетический и аналитический учет (в разрезе подразделений бюджетной классификации) фактических расходов по каждому субсчету сч.20 с указанием оборотов по субсчетам, корреспондирующим с субсчетами сч.20. Записи в журнал-ордер производятся на основании ведомостей №№ 3, 5, разработочных таблиц и листов-расшифровок. Листками-расшифровками оформляются обороты по дебету (кредиту) субсчетов сч.20 из других журналов-ордеров. Для контроля за исполнением сметы расходов фактические расходы по подразделениям бюджетной классификации приводятся итогами за месяц и с начала года. Итоговые данные журнала-ордера № 8 по окончании месяца заносятся в главную книгу.

Журнал-ордер № 9. В регистре отражаются операции по движению отдельных предметов в составе оборотных средств. Записи производятся на основании первичных документов (товарно-транспортных и товарных накладных, актов и др.) с указанием краткого содержания операции. Кроме того, в отдельных таблицах накапливается информация нарастающим итогом с начала года для заполнения годовой отчетности.

Перечень типовых унифицированных форм учетных регистров, утвержденных постановлением МЧС от 11.10.2006 г. № 51

Наименование учетных регистров	Коды счетов, по которым ведутся учетные регистры
журнал-ордер N 1, ведомость N 1	12
журнал-ордер N 2, ведомость N 2	10, 11
журнал-ордер N 3	13
журнал-ордер N 4	01, 02, 25
журнал-ордер N 5	14, 23, 24, 28, 41
журнал-ордер N 6	15, 17
журнал-ордер N 7	16
журнал-ордер N 8	03, 04, 05, 06, 08, 18, 20, 21
журнал-ордер N 9	07, 26
ведомость N 3	15, 17
ведомость N 5	03, 04, 05, 06
разработочная таблица	18
листок-расшифровка	20
главная книга	ведется в разрезе субсчетов

Ведомость № 3. Предназначена для ведения аналитического учета по субсчетам счетов 15 и 17 (за исключением субсчета 177 «Расчеты с депонентами»). По каждому субсчету открывается отдельная ведомость. По окончании месяца итоговые данные ведомости № 3 переносятся в журнал-ордер № 6.

Отметим, что в п. 30 Инструкции, утвержденной постановлением № 51, предусмотрено ведение данного регистра для организации аналитического учета расчетов по удержаниям из заработной платы по исполнительным документам. В соответствии с действующим Планом счетов такие расчеты учитываются на субсчете 187 «Расчеты по исполнительным листам». Исходя из формы ведомости № 3 согласно приложению 10 к постановлению № 51 норма п. 30 не подтверждается (в заголовочной части ведомости № 3 сказано, что она ведется по субсчетам счетов 15 и 17).

Ведомость № 5. В ней отражается движение материальных ценностей, включая продукцию подсобных хозяйств, в суммовом выражении по местам их хранения на основании первичных приходных и расходных документов или накопительных ведомостей, предварительно составленных на их основании. В соответствии с п. 33 Инструкции итоговые данные из ведомости № 5 переносятся в журнал-ордер № 8. Напомним, что в журнале-ордере № 8 ведется синтетический и аналитический учет фактических расходов по каждому субсчету сч. 20 «Расходы по бюджету».

Разработочная таблица (приложение 12). Таблица является сводным регистром группировки денежного содержания и заработной платы. Формируется на основании расчетно-платежных ведомостей (отдельно за счет бюджетных и за счет внебюджетных средств). Начисленные суммы распределены по направлениям

затрат в соответствии с подразделениями бюджетной классификации. Данные из разработанной таблицы подлежат переносу в журнал-ордер № 8.

Листки-расшифровки (приложение 13). В них расшифровываются суммы по дебету (кредиту) субсчетов сч. 20 по подразделениям бюджетной классификации по каждому журналу-ордеру (ведомости). По окончании отчетного месяца данные листов-расшифровок переносятся в журнал-ордер № 8.

Проблемы, возникающие на практике при заполнении регистров, утвержденных постановлением № 51. Форма главной книги (приложение 14 к постановлению № 51), по мнению автора, имеет недостатки, так как в ней записи по дебету субсчета не расшифровываются в разрезе кредитующих субсчетов, а ограничиваются указанием лишь номера журнала-ордера.

Отдельные журналы-ордера, утвержденные этим документом, предусмотрено вести по *счетам I порядка*. Например, журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 предусмотрено вести по кредиту и дебету сч. 12 в целом (приложение 1), но с указанием соответственно дебетующих и кредитующих *счетов II порядка (субсчетов)*, что противоречит форме главной книги, которая в соответствии с комментируемым документом ведется по *счетам II порядка*. Напомним, что сч. 12 имеет два субсчета: 120 «Касса» и 121 «Валютные средства в кассе». Поэтому журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 следует вести по каждому субсчету (120 и 121), и, кроме того, операции за счет бюджетных и внебюджетных средств обобщать в отдельных регистрах. Напомним, что аналогичные требования (по *раздельному учету бюджетных и внебюджетных средств*) предъявляются к *заполнению кассовой книги*.

Принцип раздельного учета операций за счет разных источников должен быть соблюден по всем субсчетам. Это требование вытекает из указаний Минфина, но оно в Инструкции не отражено.

На практике возникли трудности при заполнении журнала-ордера № 8. В п. 2 постановления № 51 определено, что журнал-ордер № 8 ведется по кредиту счетов 03, 04, 05, 06, 08, 18, 20, 21, хотя в его заголовочной части (см. приложение 8 к постановлению № 51), в отличие от других регистров, кредитующие субсчета не называются. Одновременно глава 9 Инструкции гласит, что в журнале-ордере № 8 ведется синтетический и аналитический учет по субсчетам сч. 20 «Расходы по бюджету» (ни о чем другом речи нет). Если это так, то субсчета сч. 20 не могут корреспондировать со счетами 03, 05, 08 (эти счета имеют отношение только к предпринимательской деятельности). Если считать, что журнал-ордер № 8 ведется по всем счетам, названным в п. 2 постановления № 51 (такая версия самая подходящая, иначе из поля зрения исчезает ряд счетов), то в форме этого регистра согласно приложению 8 такой возможности нет. По мнению автора, в форму журнала-ордера № 8 необходимо внести изменения.

Заметим также, что в форме ведомости № 3 согласно приложению 10 оказывается ненужной графа 10 «Корреспондирующий счет».

И в заключение напомним, что в соответствии со ст. 10 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» регистры бухгалтерского учета составляются на бумажных или машинных носителях информации по формам, разработанным организациями с соблюдением требований, установленных этой статьей.

Анна ЧЕРНИОК,
доцент БГУ